

TASDİKSİZ DEFTERLERE YAZILDIĞI GEREKÇESİYLE KDV ALANINDA YAPILAN TARHİYATLARIN ANALİZİ

*The analysis of tax assessment arising from VAT that recorded to
non-certified books*

Yrd. Doç. Dr. Yusuf İLERİ*

ÖZET

Türk vergi sisteminin özü beyandır ve bu büyük oranda defter tutma ve belgelendirme üzerine inşa edilmiştir. Defter tutma ve tasdikine ilişkin hükümler 10.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren Vergi Usul Kanununda yer almıştır. Bu hükümler zaman içinde ihtiyaçlara göre değiştirilmiş ve geliştirilmiş olsa da işin omurgası yasanın ilk yürürlüğe girdiği şekliyle korunmaktadır. Bu sisteme göre defterlerin tasdik ettirilmemesi re'sen takdir sayılmakla birlikte mükelleflerin gerçek belgelere dayanan giderleri kabul edilmektedir. Ancak daha sonra 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu temelli uygulamalarda belgeler gerçek de olsa tasdiksiz defterlere yazılı KDV indirimleri salt bu nedenle reddolunmaktadır. Aksi yönde Maliye Bakanlığı özeldeleri olsa da genel geçer uygulama bu yöndedir. Mükellefler üzerinde yıkıcı etkiler yapan bu uygulama KDV Kanunu, Kanunun gerekçesi, diğer vergi yasaları ile yargı kararları ekseninde incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler; Tasdiksiz Defter, Katma Değer Vergisi İndirimi, İndirimin reddi, Yasal defterler

ABSTRACT

In essence, Turkish tax system is based on declaration and it is largely built on book-keeping and documentation. The provisions regarding books to be kept and their certification had been stated by tax procedural law that was entered into force on 10 January 1961. Although these provisions had been amended and improved according to the needs in time, the backbone has been maintained in the system by the law as the first entered into force. In this system, while non-certified books may be deemed discretionary (ex-officio), taxpayers' expenses which are based on official documents are accepted. However, in accordance with Value Added Tax Law that was entered into force on 1st January 1985; VAT deductible shall be rejected if recorded by non-certified books, even though the documents are official. Although there is an advance ruling service of the Ministry of Finance, the com-

* Yeni Yüzyıl Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

mon implementation is ongoing in this direction. This implementation that causes destructive effects for taxpayers was investigated in terms of judicial decisions with Value Added Tax Law, its legal grounds and other tax regulations.

Key words; non-certified books, deductible VAT, rejection of VAT deduction, legal books.

GİRİŞ

Vergi sisteminin beyana dayanması mükellefi kendi inisiyatifi ve iradesiyle başa bırakması, onu gönlünde kopan bir rakamı vergi olarak beyan etmesine razı olması demek değildir. Beyan sistemi şekli unsurlar silsilesidir. Belirtmek gerekir ki şekli unsurların her biri özde mükellefin beyan edeceği vergi matrahının tespitinde önemli bir işlev görmektedir. Defter tasdiki de verginin şekli bir unsurdur.

Vergi yasalarında şekli yükümlülükler oldukça ayrıntılıdır; hatta diyebiliriz ki günümüzde verginin şekli unsurlarını yerine getirmek, özellikle küçük ve orta boy işletmeler için maddi olarak ödemek kadar meşakkatli bir işe dönüşmüştür. Mükelleflere serbest muhasebeci ve mali müşavir tutma zorunluluğunun getirilmesinin nedenlerinden biri de bu şekli yükümlülükleri bir başına yerine getiremeyeceğine ve dolayısıyla vergi kaybına sebebiyet vereceğine olan inançtır. Denebilir ki, Devlet aslında kendisinin yapacağı işleri şekli yükümlülüklerle mükellefe yüklemiştir. Böylece hem işlem maliyetinden kurtulmuş hem de beyan adı altında mükellefi sisteme katarak vergilendirme süreçlerine katılımcı ve demokratik bir görünüm vermiştir.

Ancak bu şekli yükümlülükler bazen öyle müeyyidelere bağlanmıştır ki mükellefin mücbir sebep dışında bir şekilde bu yükümlülüğü yerine getirmemesi halinde yapılan yanlış uygulamalar sonucu karşı karşıya kalacağı müeyyidelerle şekli yükümlülük arasındaki ölçü orantısız bir şekilde kaçmıştır. Öyle ki bazen bütün varlığını kaybına yol açan çok tehlikeli bir vergi tarhiyatı ile karşı karşıya kalabilmektedir. Defterlerin tasdiksiz olması halinde Vergi İdaresinin KDV alanında yaptığı uygulamalar tam da böyledir. Mükellefin bütün KDV indirimleri reddedilmekte, giderleştiremediği yüksek faizler ödemek zorunda kalabilmekte, üç kat vergi ziyai cezası kesilebilmekte ve hakkında hapis cezası istenebilmektedir.

KDV KANUNU 34 ÜNCÜ MADDENİN YÜKSEK TARHİYATLARA GEREKÇE KILINDIĞI DURUMLAR

KDV Kanununun “İndirimin Belgelendirilmesi” başlıklı 34 üncü maddesinin birinci fıkrası son derece ağır tarhiyatlara dayanak oluşturacak şekilde çalıştırılmaktadır. Uygulamada KDV Kanununun 34 üncü maddesinin şekli unsurlarına uyulmadığı gerekçe gösterilerek yapılmış çok sayıda tarhiyata rastlanılmaktadır¹. Tespit edebildiklerimizi tarhiyat gerekçelerine göre ana konu başlıkları halinde ayrıntılarına girmeden sıralamak gerekirse:

-Yasal defterlerin tasdiksiz veya geç tasdik ettirilmiş olması,

-Yeni bir işyeri kiralandığında yahut satın alındığında o yere ait olan elektrik, su, telefon, doğalgaz gibi kamu kuruluşlarınca verilen hizmetlere ilişkin faturaların eski sahip veya kiracılar adına düzenlenmiş olarak gelmeye başlaması,

1 Geniş bilgi için bkz: MAÇ Mehmet,KDV-5 (e-Kitap); <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>

- Sahte veya yanıltıcı belge kapsamında yapılan kimi uygulamalar,
- Yasal defterlerin yazılı olmadığı ya da kayıt süresinin sonu geçirilerek yazıldığı tespitini,
- Bilgisayar ortamında tutulan kayıtların yasal defterlere yazılmaksızın KDV beyannamesinin verilmiş olması,
- Mevcut defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi,
- Bulgelerin indirim yapıldıktan Yani KDV beyannamelerinin verilmesinden sonra yasal defterlere işlenmesi,
- Defter ve belgelerin yayii hali,

Alanında şekil şartlarına uyulmadığı gereğiyle yapılan tarhiyatlar mükellefin kaderini varlık ve yokluk arasında bir yargı kararına bağı hale getirmektedir. Bu alandaki yargı kararlarında ise bir istikrar yoktur. Tarhiyatlar bazen kaldırılmakta bazen ise şaşkırtıcı bir şekilde tasdik edilmektedir. Bu şekilde sonuçlanmış yargının nihai kararlarıyla mükellef aleyhine kesinleşmiş tarhiyatlarda; bu tutarların ne kadarının ödendiği, mükellefin bu borçları kendi kaderlerine terk edip etmediği, faaliyetini başka bir çatı altına kaydırıp kaydırmadığı, kayıt dışına çekilip çekilmediği hususlarındaki bilgilere sahip değiliz. Hiç kuşku yok ki bu veriler bilinmiş olsa, sorun; ekonomik, mali ve soysal yönleriyle birlikte daha doğru bir mecrada konuşulacaktır.

KDV KANUNUNUN KONUMUZLA İLGİLİ HÜKÜMLERİ

Konumuzla ilgisi açısından KDV Kanununda KDV indirimi ile ilgili iki madde vardır. Bunlardan birisi KDV Kanunun “İndirimin Belgelendirilmesi” başlıklı 34 üncü maddesi diğeri ise “Kayıt düzeni” başlıklı 54 üncü maddesidir. Madde başlıklarında da anlaşıldığı üzere 34 üncü madde “İndirimin belgelendirilmesi” ile ilgilidir. Defterler, KDV’nin muhasebeleştirilmesi ve kayıt düzeni ile ilgili olan ise 54 üncü maddedir. Defterlerin tasdik işlemi “kayıt düzeni” ile doğrudan belge sistemi ile ikinci derecede bağlantılıdır. Ancak tasdiksiz defterlerdeki KDV indirimi 54 üncü maddeyle değil de 34 üncü madde ile ilişkilendirilerek tarhiyat konusu edilmektedir.

İNDİRİM YASAĞININ DAYANAĞI OLARAK KDV KANUNUN 34’ÜNCÜ MADDESİ

Şimdi, öncelikle defterlerin tasdiksiz olduğu durumlarda KDV indirimlerinin reddine gerekçe olarak gösterilen KDV Kanunun 34 üncü maddesinin birinci fıkrasını irdelemek üzere yazalım.

“1. Yurt içinde sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”

Maddede tasdiksiz defterlerin konusu dahi geçmemektedir. Kanuni defterlerden söz edilmektedir. KDV'nin dayanağı olan belgelerin kanuni defterlere yazılmakla indirileceğine dair bir ifade yer almıştır. Kanuni defterlere kaydedilmeyen KDV'nin indirilmeyeceğine dair açık bir hüküm yoktur.

İşlemlerin akış sırasına göre yazmak gerekirse bu tarz tarhiyatların mantığına göre KDV indiriminin gerçekleşebilmesi için,

(1) Ortada bir alış faturası veya benzeri fatura olmalı,

(2) Fatura ve benzeri belgeler² defterlere kaydedilmelidir.

Vergilendirmenin aktif tarafı olan Vergi İdaresi söz konusu koşullardan birinin yokluğu halinde KDV indirimlerini reddetmektedir. Bu mantıkla defterin tasdiksiz olduğu durumlarda alış faturası ve benzeri belgeler noksansız mevcut olsa dahi tasdiksiz defterler kanuni unsurlardan yoksun görüldüğü için bu defterlere kayıtlı KDV'lerin indirimi kabul edilmemektedir. Görüldüğü üzere bu tarhiyatlar yasal boşluklar doldurulmak suretiyle yapılmaktadır. Şöyle ki;

(1) Tasdiksiz defterler kanuni şartlardan yoksun kabul edilmektedir,

(2) Açık bir indirim yasağı olmadığı halde böyle bir sonuca hükmün mevhum-u muhalifi zorlanarak gidilmektedir.

KDV indirimi, KDV'nin temeli ve en önemli özelliğidir. KDV indirimi kabul edilmezse, mükellefler alışları sırasında ödedikleri KDV'yi mahsup edemeyeceklerinden; tahsil edilen KDV'nin tamamını olduğu gibi vergi dairesine ödemek zorunda kalacaklardır ki, mükerrer vergi ödemesine yol açan böyle ağır bir yükü bir tek vergi mükellefinin kaldıramayacağı açıktır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında giderlerin kabul edilmemesi ve bütün hasılatın vergi matrahı kabul edilerek vergilendirilmesi gibi ağır ve katlanılmaz bir durumdur bu. Peki, KDV indiriminin reddi gibi ağır sonuçları olan bir uygulamaya tasdiksiz defter gibi bir usul noksanlığını dayanak yapmak doğru mudur? Çalışmamızda cevabı aranan sorulardan biri budur.

Bu noktada referansımız VUK'nun, vergi kanunlarının nasıl uygulanacağını tain ve tespit eden 3 üncü maddesidir. Maddenin ikinci paragrafı şöyledir:

2 Buradaki fatura benzeri belge, perakende satış fişleri, yazarkasa fişleri, giriş ve yolcu biletleri ile gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve bazı durumlarda gümrük makbuzlarını ifade etmektedir. Müstahsil makbuzu fatura benzeri belge niteliği taşımakla birlikte KDV indirimine konu bir işlevi yoktur.

“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”

KDV Kanunu madde 34’ün lafzı açık değildir. Vergi idaresinin ağırlıklı uygulaması tasdiksiz defterlerdeki KDV indiriminin reddi yönündedir ve bu da vergi yasalarının yorum kurallarından biri olan “tersi ile ispat”a dayandırılmaktadır. Tarhiyat olarak somutlaşan bu uygulama resmi görüşlerle de teyit edilmiştir. Ezcümle Maliye Bakanlığı, 19.11.1999 tarih ve 50537 sayılı muktezasında zamanında tasdik ettirilmemiş defterlerde yazılı KDV indirimlerinin reddedilmesi yönünde görüş bildirmiştir³. Maliye Bakanlığının 27.10.2000 tarih ve 49122 sayılı muktezası da⁴ aynı doğrultudadır ve mükellef için olumsuzluk bildirmektedir. Yasal defterlerini kanuni süresi geçtikten sonra tasdik ettirmiş mükelleflerin KDV indirimlerinin kabul edilmeyeceği dolayısıyla bu mükelleflere KDV iadesi yapılamayacağı bildirilmiştir.

Vergi İdaresinin KDV Kanununun 34 üncü maddesine ruhuna uygun uygulamaları da mevcuttur. Vergi İdaresinin vergi incelemesi yapmak suretiyle KDV indiriminin doğruluğunu tespite yönelik özelgeleri işin özünü kavramaya yöneliktir. Ezcümle 9.9.1999 tarih ve 37935 sayılı Maliye Bakanlığı muktezasında, bilanço defteri (yevmiye defteri) yerine yanlışlıkla işletme defteri tutulmuş olması halinde işletme defterine yazılı belgelerin KDV indirimine dayanak teşkil edebileceğini ifade eden, işin özüyle barışık bir görüş bildirmiştir⁵. Bir başka özelgede; usulüne göre tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilen belgelerin gerçek olduğuna kanaat getirilmesi ve bu belgeleri düzenleyen satıcıların belgede yazılı KDV’yi beyan ettiğinin tespit şartıyla bu belgelerde yazılı KDV’nin indiriminin kabul edileceği yönünde görüş bildirilmiştir⁶. Bir diğer Bakanlık muktezasında tasdik işleminin hiç yaptırılmamış olması veya önceki yıl için tasdik ettirilmiş olan defterin ara tasdiksiz olarak izleyen yılda kullanılmaya devam etmesi halinde bu defterlerde yazılı belgelerin gerekliliği konusunda inceleme elemanının kanaati mevcutsa KDV indiriminin kabul edilebileceği öngörülmüştür⁷.

Maliye Bakanlığı bu bakış açısıyla tasdikli defterlerin arka yüzüne yazılı KDV’lerin de indirebileceğini kabul etmiştir. KDV indirimi bakımından ana defter yevmiye defteridir. Tasdikli defterlerin yetersiz kalması halinde mükellefler kayıtlarını bu kez tasdikli yevmiye defterinin sayfaların arka yüzüne yazmaktadırlar. Defterin arka yüzüne yapılan kayıtların geçerli olup olmadığı uygulamada tereddüt konusu olmuştur. Gelirler Genel Müdürlüğü 02.11.2003 tarih ve 50774 sayılı özelgesi ile yevmiye defterinin arka yüzlerinde yer alan kayıtlara istinaden KDV indiriminin mümkün olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Yine Gelirler Genel Müdürlüğü’nün

3 Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2002 Sayısı s. 262

4 Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2002 Sayısı s. 262

5 Yaklaşım Dergisi, Ekim 2001 Sayısı s. 246

6 Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2002 s.262

7 Yaklaşım Dergisi, Ekim 2001 S:246

02.11.2003 tarih ve 50774 sayılı muktezasında, tasdikli defteri kebire kayıtlı olmak şartıyla yevmiye defterinin tasdikli arka yüzüne kayıt yapılmış olması, KDV indirimine engel olarak görülmemiştir⁸. Ancak bu özgelere yine de tasdikli defterlerin arka sayfalarına yazılı KDV'nin reddine ve tarhiyata dönüştürülmesi için yeterli olmamıştır.

KDV KANUNUNUN GEREKÇESİ AÇISINDAN

Sorunu, yöneme takılmadan 3 üncü maddenin uygulama kıstaslarından maddenin konuluşundaki maksat yönünde incelemeye devam edersek, KDV Kanunu 34 üncü maddenin gerekçesi şöyledir⁹:

“Bu madde ile vergi indirimi mekanizmasının işleyebilmesi için gerekli bazı şekil şartları tayin edilmiş bulunmaktadır.

Buna göre, yapılacak indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce tevsik edilmesi zorunludur. Bu nedenle indirim konusu Katma Değer vergisinin, maddede belirtilen belgelerde gösterilmesi ve kanuni defterlere kaydedilmesi şartı konulmuştur.”

Madde gerekçesi, maddenin “İndirimlerin Belgelendirilmesi” olan ismiyle bütünlüklüdür. Madde gerekçesinde, bu hükmün şekli şartlarını tayin ettiği açıkça vurgulanmıştır ki bu önemlidir. Şekli unsurun iki ayak üzerine oturduğu bunlardan birinin “KDV'nin belgelerde gösterilmesi” diğerinin “kanuni defterlere kaydedilme” olduğu açıkça yazılıdır. En önemlisi bu şekil şartının amacına yapılan vurgudur. Çünkü gerekçede açıkça bu şekli unsurların indirimin gerçeğe uygunluğunu sağlamaya yönelik olduğu yazılıdır. Yani, indirimlerin gerçeğe uygunluğunu sağlamada KDV'nin “belgelerde gösterilmesi” ve “kanuni defterlere kaydedilmesi” araç işlevi görmektedir.

Özetle, hükmün yasa koyucu tarafından kabul edilen gerekçesi tasdiksiz defterlere yazılmış KDV'nin reddini değil, gerçeğe uygunluğunun tespitini öngörmektedir ki bunun yolu ise vergi incelemesidir.

KDV KANUNU MADDE 54 AÇISINDAN

KDV Kanununun 34'üncü maddesinin sistematik analizi, maddenin vergi yasaları içindeki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısına dayanır ki öncelik KDV Kanunundaki hükümlerdir. Belirtmek gerekir ki, KDV Kanununda defter tasdiki ile ilgili bir düzenleme yoktur. KDV Kanunu 34 üncü maddenin konumuz itibariyle bağlantılı olduğu hüküm ise yukarıda da değindiğimiz üzere KDV Kanunu madde 54'tür. Bu maddede KDV'nin defter kayıtlarında nasıl gösterileceği/ muhasebeleştirileceği ile ilgili hususlar düzenlenmiştir. Muhasebeleştirme alanında KDV'nin kendine has özellikleri vardır. Bu özellikler Kanununun 54 üncü maddesinde “Kayıt

8 Geniş bilgi için bkz: <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>

9 Geniş bilgi için bkz: <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>

düzeni” başlığı altında düzenlenmiştir¹⁰. Konumuza açıklık getireceği için madde- nin birinci fıkrasını aynen aktarıyoruz:

“Katma Değer Vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını ve bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlerler.

Bu kayıtlarda en az aşağıdaki hususların açıkça gösterilmesi şarttır:

a) Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi indirilebilir veri miktarları,

b) Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre mahiyeti ve ayrımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarı,

c) İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarları,

d) Matrah ve indirim miktarındaki değişmelerle, ödenen terkin edilen ve iade olunan vergiler.”

Madde 54’ün üstlendiği misyon; hesaplanan KDV, yüklenen KDV, indirilecek KDV, indirilmeyecek KDV, giderleştirecek KDV özetle KDV’ye ilişkin hassasiyetlerin doğru tespitidir. Kuşkusuz bunun zemini maddede de yazıldığı gibi kanuni defterlerdir. Peki, defterlerde gösterilmemiş ise ne olacaktır? Maddede, KDV indirimlerinin reddini öngören bir yaptırıma yer verilmemiştir. Şu halde mükellefin yüklediği KDV’nin peşinde gidilecek, bunun için vergi yasalarının öngördüğü bütün araçlar son kertesine kadar seferber edilecektir. Danıştay’ın çeşitli kararlarında bunu görmekteyiz. Danıştay, KDV Kanunu madde 34’e göre yapılan tarhiyatları çözüme bağlarken bazı kararlarında bu şekli unsuru bir tarafa iterek doğrudan doğruya işin özünü tespite yönelmiştir. Bu amaçla somut olaya göre vergi incelemesi, karşıt inceleme, mal ve hizmet satın alınan firmalar nezdindeki faturaların temini edilip edilmediği gibi yöntemlerin etkin olarak kullanılıp kullanılmadığına bakarak karar vermiştir¹¹.

Konunun bir tarafı da bu tarz şekli noksanlıklara maalesef en fazla küçük ve orta ölçekli mükelleflerin takılmalarıdır. Zira bu mükelleflerin hem yeterli kadroları yoktur, hem de bazen de işlem maliyetleri açısından bu tür şekli yükümlülükleri ihmal edebilmektedirler. Buna karşın büyük firmaların oturmuş muhasebe kadroları ve ayırdıkları fonlarla bu tarz yükümlülükleri sorunsuz ikmal edecek kapasiteleri mevcuttur.

VERGİ USUL KANUNUN KONUMUZLA İLGİLİ HÜKÜMLERİ DEFTER TASDİKİ İLE KDV İNDİRİMİ ARASINDAKİ BAĞLANTI

Konumuz itibariyle defterlerin tasdiksiz oluşunun ya da geç tasdikinde ne anlaşıldığını ve bunu KDV indirimi ile ilgisini açıklamamız gerekmektedir. Bunun içinde vergi yasalarında yer alan defter tutma ile ilgili kimi hükümlerle defter tas-

10 Normalde VUK’ta düzenlenmesi gereken kayıt düzeni ile ilgili hususlar KDV’nin VUK’tan sonra yürürlüğe giren bir yasa olması nedeniyle VUK’ta düzenlenmiştir.

11 Geniş bilgi için bkz: <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>

diki ile ilgili hükümlere bakmak gerekecektir¹². VUK, bu hükümlere oldukça geniş şekilde yer ayırmıştır. Bunlardan 172 inci maddede mükelleflerin tutacağı defterler sayılmış, 220 inci maddesinde ise tasdiki mecburi defterler belirlenmiştir¹³. Defter tutmadaki amaç ise VUK'un 171 inci maddesinde açıklanmış olup önemine binaen bu maddeyi kanundaki haliyle naklediyoruz:

“Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. *Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;*
2. *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;*
3. *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*
4. *Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*
5. *Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.*

Yukarıda incelediğimiz KDV Kanunu Madde 54, VUK 171 inci maddenin KDV'ye uyarlanmış halidir. VUK'un defter tutmak ile hükümleri ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaya yönelik bir kanıtlama ve güvenlik tedbiri işlevi görmektedirler. VUK'un 223 üncü maddesiyle defterlerin tasdik makamının temel olarak noter veya noterlik görevini ifa ile yükümlü olanlara bırakılması bu güvenliği sağlamaktan başka bir şey değildir. Noterlik Kanununun 1 inci maddesinde; noterlerin görevi, bir kamu hizmeti olarak hukuki güvenliği sağlamak adına işlemleri belgelendirme olarak açıklanmıştır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki Noterlik Kanununda olsun veya başka bir hukuki normda olsun Türk hukuk sisteminde noter huzurunda belgelendirilmemiş bir hukuki işlemin belge ve kanıt olarak değer taşımayacağına dair bir hükme rastlayamayız. Noter huzurunda gerçekleştirilmeyen işlemlerin de doğruluğunun ortaya konulması halinde kanıt olarak değer kazanacağından kuşku yoktur. Tasdiksiz defterler de bu kabildendir.

Bu bakış açısı VUK'un 3 üncü maddesinin “Vergi Kanunlarının Uygulaması ve İspat” başlığındaki “ispat”ı açıklayan “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü ile uyumludur. Bütün bunlar ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak açıklanan vergi incelemesinin ulvi amacıyla bütünlüklüdür (VUK md. 134).

12 Beş kitaptan oluşan VUK'un İkinci Kitabının; İkinci Kısım, Üçüncü Kısım, Dördüncü Kısım, Beşinci Kısım, ve Altıncı Kısım'daki 171 ve 258 arasındaki 77 madde defter tutma ve belge sistemi ile direkt ve dolaylı bağlantılıdır.

13 Tasdiki zorunlu olan defterler: 1.Yevmiye ve envanter defteri, 2.İşletme defteri, 3.Çiftçi işletme defteri, 4.İmalat ve İstihsal Vergisi defteri, 5.Nakliyat Vergisi defteri, 6.Yabancı nakliyat kurumların hasılat defteri,7.Serbest meslek kazanç defteri.

TASDİKSİZ DEFTERLER YOK HÜKMÜNDE MİDİR?

VUK'un 30 uncu maddesinde tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa re'sen takdir nedeni kabul edilmiştir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, özel tüketim gibi yasalarda "tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa", vakfa, re'sen takdir nedeni olarak incelemecilere ya da takdir komisyonlarına gönderilmekte bu kişi ve merciiler somut olayı inceleyerek bir sonuca gitmektedirler. Şayet mükellefin bu tasdiksiz defterlere yazılı kayıtları doğru ve dayandığı belgeler gerçekse bunlar kabul edilmektedir. Yani defter tasdiksiz de ya da hiç tutulmamış da olsa fatura ve benzeri bilgilere dayalı giderlerin inkarı mevzu bahis değildir. Defterlere yazılı kayıt ve tutarlar ile vergi dairesine yapılmış beyanlar dışında bir kazancın tespiti halinde vergi kaybına sebebiyet verildiği gerekçesiyle bu tutarlar vergi ziyayı cezalı resen tarhiyata konu edilmektedir. Bu durumda VUK 352'de öngörülen 1'inci derece usulsüzlük cezası da kesilmektedir. VUK'da defter tasdiki ile ilgili bir hüküm de VUK'un 352 inci maddesinin 2 inci fıkrasının 8 inci bendinde yer almaktadır. Burada tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması 1'inci derece usulsüzlük olarak belirlendikten sonra "kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirenler tasdik ettirilmemiş sayılır" tümcesine yer verilmiştir. Tasdiksiz defterlerin hangi durumda re'sen takdir nedeni teşkil ettiği ile bu tür defterlere uygulanacak usulsüzlük cezasının derecesini belirleyen bu tümce, tasdiksiz defterin yok sayılmasına ve ibraz edilmemesine dayanak gösterilemez. VUK'un 352 maddesinin 2 inci fıkrasının 6 inci bendinde ise, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması ikinci derece usulsüzlük suçu olarak kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunundaki bu hükümler bütün diğer maddi yasalar yönünden geçerli olduğu halde, KDV uygulamasında Kanunun 34 üncü maddesi gerekçe gösterilerek farklı bir uygulama yapılmaktadır. Oysa tasdiksiz defter olayında gelir ve kurumlar vergisi yönünde ne yapılıyorsa KDV açısından da yapılması gereken bu olmalıdır. Olay, KDV yönünden de resen takdir nedenidir. İndirime konu olan belgelerin doğruluğu ile bu belgelerde yazılı olan KDV'lerin hazineye intikalinin sağlanıp sağlanmadığı işin özüdür. Bu noktada belgelerin gerçekliğinin aranması tabii olanıdır. Belirtmek gerekir ki belgelerin gerçekliğiyle, defterin tasdiki ya da tasdiksizliği farklı şeylerdir. Defterler tasdikli olsa da olmasa da KDV indirimi açısından belgelerin gerçeğe uygunluğu olmazsa olmaz bir koşuldur. Defterler içerdikleri kayıtların doğruluğuyla bir değer ifade ederler. Yasal defterler, dayanakları olan belgelerden soyutlanmış olarak bir değer taşımazlar. Bu bağlamda defterin tasdiksiz oluşu içerdiği kayıtların ve dayanağı olan belgelerin yok hükmünde olduğu sonucu getirmez. Bu durumda yapılması gereken konunun incelemeciler veya takdir komisyonlarına intikalidir. Buralarda maddi dayanakları oturtulmuş sağlam verilere dayalı bir matrah farkı oluşturduğu takdirde sadece bu farkın tarhiyata dönüştürülmesidir.

KDV'NİN DEFTERLERE KAYDINA İLİŞKİN HÜKÜM MALUMUN İLANIDIR.

Vergi İdaresinin diğer vergiler açısından istikrarlı bir şekilde uyguladığı bu yöntem, aynen KDV açısından da geçerli olduğu halde KDV yönünden farklı uygulama yapılmaktadır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde bu paradoks açıklanacaktır.

KDV alanında farklı uygulamaya gösterilen gerekçe Kanunun yukarıda alındığımız “indirim belgelendirilmesi” başlıklı 34 üncü maddesindeki “kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir” ifadeleridir. Aslında burada geçen “kanuni defterlere kaydedilmek” koşulu malumun ilanıdır. Yani bu hüküm maddede yazılı olmazsa fatura ve benzeri belgeler ile bu belgelerde yer alan KDV tutarları kanuni defterlere yazılmayacak mıdır? Maddede KDV indirimlerinin reddini öngören açık bir hüküm olmadığı halde Vergi İdaresi şöyle bir kurgu yapmaktadır: Bir defter tasdiksiz ise bu defter artık kanuni unsurlardan uzaktır. Yani ortada kanuni bir defter yoktur. Şu halde tasdiksiz bir deftere yazılı olan fatura ve benzeri belgelerin önemi yoktur, belgeler ister gerçek olsun ister olmasın hiç fark etmez, bu belgelerde yazılı olan KDV’lerin indirimi reddolunacaktır. Oysa yukarıda da izah ettiğimiz üzere aynı belgeler; gelir, kurumlar, ÖTV gibi diğer vergiler açısından geçerli kabul edilmekte ve bir tarhiyata konu edilmemektedir. Üstelik bu kanunlarda da KDV Kanununun 34 üncü maddesi benzeri hükümler olduğu halde. Ezcümle GVK’nun 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler, 10 bent halinde sayılmış; VUK’un 210 uncu maddesinde ise giderlerin nevi ve yazıldığı tarih, miktarı ile kimden alındığının Serbest Meslek Kazanç Defterine yazılacağı belirtilmiştir. “Zirai işletme hesabında giderler” başlığı altında GVK madde 57’de öngörülen giderler ile VUK’un 213 maddesindeki “Çiftçi İşletme Defteri” arasında da aynı paralel kurulmuştur. GVK’nın ticari kazancının tespitinde indirilecek giderlerle ilgili GVK’nın 40 no.lu maddesi ile VUK’un 183. Maddesindeki Yevmiye Defteri¹⁴, 184’deki Defterikebir, 185. inci maddesindeki Envanter Defteri ile 194’deki İşletme Hesabı Defteri arasındaki bağlantı benzerdir. Zaten KDV Kanununun 34 üncü maddesinde sözü edilen kanuni defterler bu defterlerden başkası değildir; “kanuni defterlere kaydedilmek şartı” da VUK’un kayıt nizamı ile ilgili maddelerinde yazılan KDV yönünden de bağlayıcı olan kurallardır. KDV Kanununun 34 üncü maddesinde sözü edilen “kanuni defterlere kaydedilmek” ifadesi, VUK’un kayıt nizamı ile ilgili maddelerinde bağımsız değildir.

Şimdi bu maddelere bir göz atalım: 215 inci maddede Türkçe tutulma zorunluluğu, 216 inci maddede mürekkeple yazılacağı, 218 maddede boş satır bırakılmayacağı, sayfaların yok edilmeyeceği, 219 uncu maddede kayıt zamanı yazılıdır. VUK’un 227 inci maddesindeki tevsik mecburiyetine ilişkin hükümlerin bu kapsamla alakası açıktır. Defter tutmanın ve belge sisteminin önemini VUK’un 227 inci maddesinin başlığı olan “ispat edici kâğıtlar” ifadesinden de anlıyoruz.

14 Yevmiye Defteri KDV indirimi yönünden esas defterdir.

Görüldüğü üzere gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında tasdiksiz ya da süresinde tasdik işlemi yapılmamış defterlere yazılı giderler ve bu giderlere ilişkin belgeler yok sayılmamaktadır. Aynı belgelerin KDV açısından yok sayılmasını bir şekil şartıyla açıklamak hem hakkaniyete aykırıdır, hem de hukuki değildir.

YARGININ YAKLAŞIMI

Tasdiksiz defterlere yazılı KDV'nin indirimi konusundaki Maliye Bakanlığının ikircikli görüşü Danıştay kararlarına da sirayet etmiştir. Yargının şekle takılan kararları yanı sıra işin özünü yakalamaya yönelik KDV'lerin doğruluğunu ilke eden kararları mevcuttur. Bu tür kararlara örnek vermek gerekirse:

Danıştay 7. Dairesi 7.11.2001 tarih ve E:2006/6138, K:2001/3474 sayılı kararıyla tasdiksiz de olsa yevmiye defterine kaydedilen faturaların gerçeğe aykırı veya yanıltıcı olup olmadığı yönünde araştırma yapılmaksızın sadece tasdiksiz deftere kaydedildiği gerekçesiyle KDV indiriminin reddedilmesinde isabet bulmamıştır. Danıştay bu kararıyla, tasdiksiz defterlere bir usul eksikliği olarak bakmakta ve tek başına KDV indirimine engel görmemektedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 25.06.2007 tarih ve E:2006/3914, K:2007/2295 sayılı karar hükmü "geç tasdik ettirilmiş defterde kayıtlı KDV'nin başkaca bir engel bulunmadığı takdirde indirilebileceği" yönündedir¹⁵.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (VDDGK) Yaklaşım Dergisinin Nisan 2006 sayısında yayımlanan 17.06.2005 tarih ve E:2005/110; k: 2005/177 sayılı kararında da sadece yevmiye defterinin tasdiksiz arka sahifelerine yapılan kayıtların KDV indirimi için yeterli olduğu görüşü benimsenmiştir¹⁶. VDDGK diğer kararı ise 26.01.2007 tarih ve E:2006/228, K:2007/57 sayılıdır¹⁷.

15 Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ocak/2009 Sayısı s.311

16 Mali Çözüm Dergisi Sayı 97

17 Mali Çözüm Dergisi S:97

6. SONUÇ

1- Yasal defterlerin tasdiksiz oluşu veya geç tasdik ettirilmesine ilişkin şekli eksiklik; gelir, kurumlar ve ÖTV söz konusu olunca re'sen takdir nedeni olarak ya bir vergi incelemesine konu olmakta ya da vergi matrahı maddi dayanağı gösterilmek suretiyle takdir komisyonları tarafından takdir edilmektedir. Mükellefin yasal harcamalarının bu nedenle reddi söz konusu değildir. Ancak söz konusu olan KDV ise, ister vergi incelemesine dayansın ister takdir komisyonu kararına; her durumda mükellefin koca bir yıl içindeki KDV indirimlerinin tamamı reddolunmaktadır. Belirtmek gerekir ki böyle bir uygulamanın yasal bir dayanağı yoktur. Yanlış olan KDV alanındaki uygulamadır.

2. Bu tarhiyatlar KDV Kanununun 34 üncü maddesine dayandırılmaktadır. Bu maddenin lafzında kafa karıştıran bir taraf olsa da maddenin ruhu, yazılı gerekçesi ve sistematik analizi böyle bir yoruma kapalıdır.

3. Tarhiyata konu edilen katma değer vergisi, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte istenmektedir. Böylesine ağır sonuçları olan bir tarhiyatın salt defter tasdiki gibi bir şekil noksanlığına dayandırılması kabul edilemez. Yapılması gereken KDV indirimine konu olan belgelerin doğruluğunun vergi incelemesi yoluyla tespitidir. Bu amaçla somut olaya göre karşıt inceleme, mal ve hizmet satın alınan firmalar nezdindeki faturaların temini gibi yöntemler etkin olarak kullanılmalıdır. Yargıdan beklenen ise, böylesine ağır sonuçları olan bir uygulamada sadece şekle takılmaması, önüne gelen somut olaya göre indirim konu olan KDV'lerin doğruluğunun tespitine yönelmesidir.

