

DEFTER VE BELGELERİN İNCELEME ELEMANINA İBRAZ EDİLMEMESİNİN SONUÇLARI

SAKIP ŞEKER
Yeminli Mali Müşavir

A- Genel Açıklamalar

4369 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununda yapılan değişikliklerden birisi de bilgi vermektten çekinenler ile defter ve belgelerini yetkili memurlara ibraz etmeyen mükelleflere uygulanacak cezalarla ilgilidir. Yapılan değişiklikle, ikinci uyarıya rağmen bilgi vermektten çekinenlere bir aydan üç aya kadar hapis cezası öngören 361. Madde hükmü yürürlükten kaldırılmış olup, bu tür ekonomik suçların öncelikle idari yönden ağırlaştırılmış para cezası (özel usulsüzlük cezası) ile cezalandırılmaları kuralı benimsenmiştir. (VUK, Mükerrer madde: 355)

Öte yandan vergi incelemeye yetkili memurlara defter ve belge ibraz edilmemesi halinde uygulanmakta olan re'sen takdirle ilgili Vergi Usul Kanununun 30/3. Maddesinde bir değişiklik yapılmazken 359. Maddesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu konularla ilgili görüş ve açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir.

B- Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesini Zorunlu Kılan Yasa Hükümleri

Vergi Usul Kanununun 253. Maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar tuttukları defterleri ve belgeleri defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ise almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzunu ilgili buldukları takvim yılını izleyen yıldan başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Defter ve belgelerini saklamak mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler (vergi mükellefleri) her türlü belge ve bilgileri saklama süresi içinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburdurlar. (VUK, Mad:256)

4369 sayılı Kanun ile , Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak yeminli mali müşavirlerin talebi üzerine de ilgililerin defter ve belgelerini ibraz etmek mecburiyetleri vardır. Bu konuya ilişkin açıklamalar 280 no'lu VUK Genel Tebliğinde yapılmıştır.

C- Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Halinde Vergi İdaresince Yapılabilecek Yaptırımlar

1- Re'sen Takdir İşlemi

Vergi Usul Kanununa göre tutulması mecburi olan **defterlerin** vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi re'sen takdir nedenidir. (VUK, Mad: 30/3)

Vergi inceleme elemanı defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin ilgili dönem matrahını harici karineleri dikkate alarak re'sen takdir ve tespit eder. Ancak, re'sen takdir işlemi hiç bir zaman keyfi bir matrah takdir edilmesi hakkı vermez. İnceleme elemanı olayın durumuna göre her türlü tekniği kullanarak gerekli inceleme ve araştırmayı yapmak suretiyle mükellefin ödemesi gereken vergiyi (daha fazlasını değil) tespit etmekle görevlidir.

Defterlerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi çoğunlukla mükelleflerin aleyhine sonuç doğurmaktadır. Bununla birlikte mükellefin vergisel yönden kazançlı çıkması da mümkündür. Kanun koyucu bu durumu gözönüne alarak, defterlerini ve belgelerini ibraz etmeyenlere vergi cezasından başka para (özel usulsüzlük cezası) ve hapis cezası ile de cezalandırılmasını kabul etmiştir. Ayrıca, re'sen takdir nedeninin bulunması durumunda mükellefe VUK' nun 352. Maddesi uyarınca kesilecek usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir.

2- Cumhuriyet Savcılığına Suç Duyurusunda Bulunulması

Yazımızın aşağıdaki D/1 bölümünde belirtildiği gibi defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler hakkında ayrıca hapis cezası uygulanması için Cumhuriyet Savcılığı'na suç duyurusunda bulunulur.

3- Katma Değer Vergisi İndirimlerinin Reddedilmesi Konusu

Defterlerin inceleme elemanına ibraz edilmemesinin en önemli yaptırımlarından birisi de, katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi sonucunu doğuran 34/1. Madde hükmüdür.

KDV Kanununun 34/1. Maddesine göre mükellefler, satın aldıkları mal veya hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde gösterilmek ve bu belgeleri kanuni defterlerine kaydetmek şartıyla indirebilirler. Vergi inceleme elemanları bu hükme uyararak defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin ilgili dönemlerdeki KDV beyannamelerinde indirilecek KDV olarak gösterilen vergi indirimlerini reddederek, gelir veya kurumlar vergisinden ziyade katma değer vergisi raporu düzenlemektedirler. Kasıtlı nedenlerle defterlerini ibraz etmeyen mükellefler için böyle bir yönteme başvurulması kabul edilebilir ise de, vergi incelemelerinde gözardı edilmemesi gereken yasal kural; ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmektir. Hiç bir faaliyet maliyetsiz yürütülemez. İnceleme elemanları da böyle bir durumda KDV indiriminin topyekün reddedilmesi yerine mükelleften alınabilecek ek bilgi, belge ve ifadelerle en doğru sonuca ulaşmalıdırlar.

KDV Kanununun 34/1. Maddesi hükmü normal koşulların bulunduğu durumu düzenlemektedir. Defterlerin ibraz edilememesi normal ve istenilen bir durum olmadığına göre, yasanın bu kuralını en katı şekliyle uygulamak, vergi incelemesinin esas amacına aykırı bir sonuç doğurabilir. Danıştay da muhtelif kararlarında, vergi inceleme elemanının VUK'nun 134. Maddesi hükmünü gözönünde bulundurarak, mükelleften alınacak bilgi ve diğer belgelerin de değerlendirilmesi sonucunda KDV

yönünden de bir takdir yapılması gerektiğini vurgulamaktadır.¹ Yani KDV indirimlerinin tümüyle reddedilmesi yerine, mümkün olan karşıt incelemeler yapılarak bir kanaate varıldıktan sonra takdir yapılmalıdır. Bu yöntem haksızlığa neden olabilecek kolaycılık yerine, hakkaniyete ve mükemmelliğe kapı açar.

Öte yandan , Bartın, Karabük ve Zonguldak illerinde 21.5.1998 tarihinde meydana gelen sel felaketi nedeniyle; Maliye Bakanlığınca yayımlanan **genelgede**, defter ve belgelerinin zayı olduğunu mahkeme kararıyla ispat eden mükelleflerin, KDV'nin indiriminin red edilmemesi, zayı olan mallara ait önceki dönemlerde indirilen KDV'lerinin düzeltilmesi yoluna gidilmemesi gerektiği belirtilmiştir. (30 Mayıs 1998 Tarihli Resmi Gazete)

D- Defterlerin İbraz Edilmediğinin Tespiti ve İzlenecek Yöntem

Defter ve belgelerin mükelleften yazılı olarak istenmesi gerekmektedir. Yasada ibraz süresi konusunda açıklık bulunmamaktadır. Bu nedenle VUK'nun 14. Maddesindeki kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla süre verileceğine ilişkin hükmün işletilmesi gerekmektedir. İşyerine gitmeden daireden yapılacak yazılı tebligata rağmen 15 gün içinde defter ibraz edilmediği takdirde defterlerin ibraz edilmediği kabul edilerek re'sen takdir yapılabilir mi? Bu sorunun cevabını aşağıdaki bölümde vermeye çalışalım.

1- İbraz Mecburiyetine Uyulmaması Halinde Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmesi ve Hapis Cezasına Hükmolunması

Vergi Usul Kanununun 256. Maddesi hükmüne göre, mükelleflerin defter ve belgelerini vergi incelemeye yetkili olanlara ibraz etmek mecburiyetleri vardır. Bu mecburiyete uyulmaması halinde anılan Kanunun mükerrer 355. Maddesi uyarınca aşağıdaki özel usulsüzlük cezaları kesilir:

- 1- Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 200 milyon lira,
 - 2- İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 100 milyon lira,
 - 3- Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 50 milyon lira,
- Özel usulsüzlük cezası kesilir.

¹ a) Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 20.6.1997 gün ve E:1996/98; K:1997/336 sayılı kararına göre, defter ve belgelerin yanması ve bunun Ticaret Mahkemesinden alınan zayı belgesi ile kanıtlanması halinde (uyuşmazlık döneminin (1986) 5 yılı geçmiş olması nedeniyle) şirketin alışverişte bulunduğu yüzlerce kişiden belgeleri temininin mümkün olmadığı için, mücbir sebeple defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilemediğinin kabulü gerektiğinden, tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesinin ısrar kararı oy çokluğuyla onanmıştır.

b) Defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmediği durumlarda, KDV beyannamelerinde gösterilen indirimlerin kabul edilmemesi şeklinde yapılan işlem üzerine, mükellefin defter ve belgeleri Vergi Mahkemesince istenerek, bilirkişi incelemesi yapılabilir. Bilirkişi raporuyla KDV indiriminin kabul edilmesi halinde rapora göre işlem yapılır. (Danıştay 11.Dairesinin 15.1.1997 gün ve E:1995/5476; K:1997/222 sayılı Karar)

c) Sel baskını sonucu defter ve belgelerin kullanılmayacak duruma gelmesi ve zayı belgesi alınması halinde KDV indiriminin reddedilerek salınan cezalı KDV tarhiyatının terkinin gerekir. (Danıştay 11 Dairesinin 17.10.1996 gün ve E:1996/2830; K:1996/3696 sayılı Karar)

d) TTK'nun 68.maddesi uyarınca alınmış bir zayı belgesi bulunduğu takdirde yükümlüden defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiği beklenemezse de, böyle bir belgenin varlığı, KDV indirimleri kabul edilmeyen yükümlüyü indirim uygulama koşullarından ikincisi olan "indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olması"nı kanıtlama yükümlülüğünden kurtarmayacağından, kendisine mal ve hizmet sağlayan kişi ve kuruluşlardan temin edilerek yükümlü tarafından inceleme elemanına veya mahkemeye sunulabilen alış belgelerinde gösterilen vergilerin indirim konusu yapılabileceğinin kabulü gerekmektedir.(Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 22.03.1996 gün ve E:1996/64; K:1996/121 sayılı Kararı)

e) Defter ve belgelerin yanmış olması, mükellefin yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Ticari icaplara göre emtia aldığı kişi veya kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki bir alıcının gerekli girişimleri yaparak alış belgelerinin varlığını ispat edebilir. Yangın dolayısıyla ispat külfeti kendisine düşen yükümlüler tarafından ibraz edilmeyen fatura ve benzeri vesikalara ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılması, aksi halde indirimlerin kabul edilmemesi gerekir.(Danıştay 11.Dairesinin 7.11.1995 gün ve E:1995/2876; K:1995/2952 sayılı Karar) (Ş.Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt:3 Sy:1493-1540)

Yukarıda belirtilen özel usulsüzlük cezalarının kesilmesine rağmen ibraz mecburiyetine uymayanlar hakkında yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmelerinin tebliğ olunması ve verilen sürede de ibraz mecburiyetine uyulmaması halinde yukarıda belirtilen özel usulsüzlük cezalarının bir kat artırılarak uygulanması gerekmektedir.

Diğer bir ifade ile defterlerini ibraz etmeyen birinci sınıf tüccara (Kurumlar dahil) birinci defa 200 milyon lira, ikinci defa 400 milyon lira olmak üzere toplam 600 milyon lira özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

2- Zayi Belgesi Alınması Halinde Ceza Kesilmez.

Mücbir sebeplerle mükellefin defter ve belgelerinin zarar görmesi veya kaybolması halinde Vergi Usul Kanununun cezalarla ilgili hükümleri uygulanmaz. (VUK. Mad:373) Ancak bu takdirde mükellefin Türk Ticaret Kanununun 68. Maddesine göre 15 gün içinde yetkili mahkemeye müracaat ederek zayi belgesi alması gerekir. Zayi belgesi alınmış olması inceleme elemanlarının re'sen takdir yetkisini ortadan kaldırmaz. Re'sen takdir sonucu vergi farkı hesaplanmış ise ayrıca bulunan farka vergi cezası kesilir.² Mücbir sebep hali herkesçe "malum" ise, (örneğin, herkesçe bilinen sel felaketi, deprem, geniş çaplı yangın gibi) bu halin varlığının ayrıca tevsik ve ispatı gerekmez.(VUK, Mad.13 ve 15)³

² a) Beyannamesini verdikten sonra, defter ve belgelerini mücbir sebep sayılan bir nedenle zayi eden mükellefin beyanının sıhhatli olmadığı diğer delillerle tespit edildiğinde, matrahın re'sen takdiri talep edilir.(....) beyandan daha fazla matrah takdir edilmesi halinde fark üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri çerçevesinde cezalı tarhiyat yapılır. (Y.Özbalcı, VUK Yorum ve Açıklamaları, Ekim-1998 Sy:175)

b) Danıştay 4.Dairesi 8.4.1985 gün ve E:1984/2744; K:1985/1102 sayılı kararında, 1979 yılındaki Kahramanmaraş olaylarında bürosu tahrip ve yağma edildiği için defter ve belgeleri zayi olduğu mahkeme kararıyla tespit edilen mükellefin defter ve belgelerini ibraz edemediğinden dolayı re'sen takdir edilen matrah farkı için hesaplanan vergiye ceza kesilmesini yerinde görmemiştir. (Y.ÖZBALCI, A.g.e. Sy:911)

³ a) 17 Ağustos 1999 tarihinde Marmara Bölgesinde meydana gelen depremde ise, Bakanlar Kurulu deprem nedeniyle ticari defter ve belgeleri zarar gören mükelleflerin 2 ay içinde yetkili mahkemeden veya il veya ilçe idare kurullarından zayi belgesi alabileceklerine ilişkin KHK çıkartmış bulunmaktadır. Kararnamede TTK'nun 68.maddesindeki 15 günlük süre 2 aya çıkarılmıştır. (574 sayılı KHK'nin geçici 15.maddesi)

b) Öte yandan Maliye Bakanlığı çıkardığı 277 no'lu VUK Genel Tebliğ ile, 17.8.1999 tarihinde Bakanlıkça mücbir sebep halinin kalktığı açıklanacak tarihe kadar bölgede mücbir sebep hali olduğunu ilan etmiştir. VUK'nun 15.maddesindeki "**mücbir sebebin malum olması**"ndan, defter ve belgelerin zayıının dışındaki diğer mükellefiyetlerin yerine getirilememesinde mükelleflerden ayrı ayrı mücbir sebebin varlığına ilişkin kanıtlayıcı belge aranmayacağı, şeklinde anlamak gerekmektedir. Defter ve belge zayıinde ise herhalde yasal sürede yetkili makamca onaylı zayi belgesi ibrazı gerekmektedir.

c) SSK Genel Müdürlüğü ise 16-191 sayılı Genelgesi ile deprem felaketi nedeniyle depremden zarar gördüğü belgelenen işyerleri için 17.8.1999 tarihinden itibaren 3 aylık sürenin mücbir sebep süresi olduğunu duyurmuştur.

d) "..... bizim kanaatimiz, afet genel karakterli de olsa, hem bu afetten vergileme ödevlerini yerine getiremeyecek ölçüde etkilenmiş olduğunu, hem de bu etkinin devam ettiği süreyi, yani mücbir sebebin sona erdiği tarihi, ispat ve tevsik mecburiyeti mükellefe ait olduğu şeklindedir.

Bununla beraber, vergi idaresi geçmişte deprem bölgelerinde yaptığı uygulamada mahalli idare heyetlerinden aldığı istişari kararlar, bölgenin bütün mükellefleri için mücbir sebep halinin mevcudiyetini kabul etmiş, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihi de yine aynı kurulun kararını alarak mükelleflerin tamamı için geçerli olmak üzere tespit etmiştir.

Bu anlayış tarzında, mücbir sebep, şahsa bağlı bir mazaret olmaktan çıkmakta, gelir sağlayıcı faaliyetlerin bütün bir bölge itibariyle normal hale dönmesine kadar, mükelleflere imkan sağlayan bir araç olarak kullanılmaktadır." (Yılmaz ÖZBALCI, A.g.e. Sy:169)

3- İncelemenin Mükellefin İşyerinde Yapılması Gereği

Vergi Usul Kanunu'nun 139.maddesinde, “vergi incelemeleri **esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır.**” denilmektedir. Ancak uygulamada bu yasa hükmü **istisnai** olarak işletilmektedir. Defter ibraz edilmemesi gibi sorunların bir kısmı inceleme elemanlarının bu hükme uymamasından kaynaklanmaktadır.

Yasaya göre, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle veya mükellefin ve vergi sorumlusunun istemesi halinde inceleme **dairede** yapılabilir. İnceleme elemanının isteği üzerine inceleme dairede yapılamaz.⁴

Yasa koyucu incelemenin işyerinde yapılması halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gibi bir durum öngörmemiştir. İnceleme işyerinde yapılması halinde defter ve belgelerin süreye bağlı olmaksızın ibrazı gerekir. Ancak, bu halde de makul bir süre verilmelidir.⁵ Yukardaki koşulların bulunması halinde inceleme dairede yapılabilecektir. İncelemenin dairede yapılmasına mükellefle birlikte karar verildikten sonra , **“defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler bunları ibraz etmemiş sayılır”**

Özetle yasa koyucu, vergi incelemelerinde incelemenin dairede yapılması halinde (Hangi haller olduğu yasada sayılmıştır. Bunun mutlaka tutanağa bağlanması gerekir.) verilen sürede mazeretsiz olarak yerine getirilmemesini **ibraz etmeme** saymıştır. Bu taktirde inceleme elemanı defterlerin ibraz edilmediğini kabul ederek dönem matrahını VUK'nun 30/3.maddesine göre re'sen takdir edebilir.

4- Defterlerini “Gizleyen” ve “Yok Eden”lerin Hapis Cezası İle Cezalandırılmaları

Vergi Usul Kanununun 359. Maddesinde 4369 sayılı Kanun ile bazı değişiklikler yapılmış olmakla birlikte, eski hüküm genel anlamı ile korunarak defter ve belgelerini yetkili memurlara ibraz etmeyenlerin yine hapis cezası ile cezalandırılması kuralı benimsenmiştir. Bilindiği gibi yaptıkları inceleme sırasında 359. Maddede yazılı kaçakçılık suçlarını tespit eden merkezi denetim elemanları tarafından doğrudan doğruya , diğer vergi incelemeye yetkili memurlar ise ilgili defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün uygun görüşü ile keyfiyeti yetkili cumhuriyet savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler.(VUK, Mad:367)

Kanun değişikliği ile yapılan en çarpıcı değişikliklerden birisi, **“yok etme”** ve **“gizleme”** konusundadır. Daha önce, vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek aynı derecede kaçakçılık suçu kabul edilmiş ve yok etme veya gizleme suçunun işleyenler hakkında 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir. (VUK'nun 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki 359/1. Maddesi)

⁴ Danıştay 4.Dairesinin 11.11.1998 gün ve E:1997/5681; K:1998/4024 sayılı kararına göre; incelemenin işyerinde yapılmasının imkansız olduğu tespit edilmeden ya da yükümlünün bu yöndeki isteği sorulmadan defter ve belgelerin daireye ibrazı istenip, ibraz edilmemesi sonucu re'sen tarhiyat yapılamaz. (Yaklaşım Sayı:76)

⁵ Mükellefin işyerinde yapılacak incelemelerde defterlerin ibrazı için süre verilmesi şart değildir. Ancak, ibraz için süre talep eden mükelleflere, mazeretinin haklılık derecesine ve duruma göre münasip bir süre verilmesi uygun ve gereklidir.(Y.Özbalcı, A.g.e. Sy:226)

4369 Sayılı Kanun ile 359. Maddede yapılan değişlikle vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri **gizleyenler** hakkında **6 aydan 3 yıla** kadar hapis cezası ile, aynı defter ve belgeleri **yok edenler** ise **18 aydan 3 yıla** kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılacaklardır.

Gizlemenin tanımı gerek değişmeden önceki 344. Maddede gerekse değişik 359/a-1. Maddede şöyle yapılmıştır.

“ Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.”

Ancak, kanunlarımızda **“yok etme”**nin tanımı yapılmamıştır. Yok etme, yakma, yırtma, parçalama, suya bastırarak kullanılamaz ve okunamaz hale getirme, manyetik ortamları bozma şeklinde yapılabilir. Mükellefi veya yetkili şahsı cezalandırabilmek için bu eylemlerin kasten yapıldığının kanıtlanması gerekmektedir. Kanıtlama yükümlülüğü de bunu iddia eden tarafa yani Vergi İdaresine ve yargıya düşecektir. Bizim burada üzerinde durduğumuz konu, ortada hiç bir tespit yokken yetkili memura ibraz edilmeyen defter veya belgelerin gizlendiği mi yoksa yok edildiği mi kabul edilecektir? İbrazı zorunlu belgelerin kasten yakıldığı, yırtıldığı, suya bastırıldığı gibi kesin ve inandırıcı kanıtlar bulunmadıkça (tanık ifadesi, bilirkişi raporu, sanığın açık beyanı gibi) ilgili hakkında defter ve belgelerin yok edildiği gerekçesiyle değil, gizlendiği gerekçesiyle işlem yapılması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

5- Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbraz Edilmesi

Defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi nedeniyle re’sen tarh edilen vergi ve cezaya karşı dava açılması halinde, defter ve belgeler yargı organına ibraz edilebilir. Bu taktirde yargı organı söz konusu tarhiyatı kaldırabilmektedir.⁶ Ancak, vergi idaresi mahkemeye sonradan ibraz edilen belgelerin sıhhati konusunda zamanaşımı içinde tespit yapabilir. Keza, hiçbir hukuksal kural kötü niyetliyi korumaz.

E- Defterini İbraz Etmeyen Mükellefe İkinci Kez Süre Vermeden Re’sen Takdir Yoluyla Vergi Salmabilir Mi?

Vergi inceleme elemanının yazısına rağmen 15 gün içinde **defterini** ibraz etmeyen mükellef hakkında yapabileceği iki yaptırım vardır. Birincisi VUK’nun 30/3.maddesine göre re’sen takdir yetkisini kullanmak, ikincisi de VUK’nun mükerrer 355.maddesine göre (ibrazı gereken **belgeler** dahil) 1.kez özel usulsüzlük cezası kesilmesini sağlamak.

⁶ Danıştay 11.Dairesi 23.9.1998 gün ve E:1997/3085; K:1998/3015 sayılı kararında; vergi mahkemesine ibraz edilmeyen belgelerin temyiz aşamasında ibraz edilebileceğini kabul etmiştir. (Yaklaşım Sayı:77)

Bu iki işlemin aynı anda yapılması halinde ortaya şöyle bir sonuç çıkacaktır. İnceleme elemanı raporunu re'sen takdir yetkisini kullanarak düzenledikten sonra mükellef muhtemelen özel usulsüzlük cezasının kesilmesi üzerine ikinci kez ceza ödememek ve ayrıca 359.madde uyarınca hapis cezasına çarptırılmamak için yasal yükümlülüklerini yerine getirecektir.

Böyle bir durumda, inceleme elemanı raporunu yazmış olacağından ibraz olunan defter ve belgelerin bir değeri kalmayacak ve bize göre mükellef 359.madde hükmünün işletilmesi yolunu da kapatmış olacaktır.

Gelirler Genel Müdürlüğüne yayınlanan **1999/5 no'lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde** bu konuyla ilgili olarak şu görüşlere yer verilmiştir.

İç Genelgede, mükelleflerin defter ve belgelerle diğer kayıtlarını incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri halinde ilgili dönem matrahının re'sen takdir etmeleri gerektiği, bu hususun defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali ile ilgili mükerrer 355.maddede sayılan diğer mecburiyetlerden farklılık arzettiği belirtildikten sonra şöyle denilmektedir.

“Bu itibarla, vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlara istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde dönem matrahının belirlenerek rapora bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesine gerek bulunmamaktadır.”

1999/5 no'lu İç Genelgedeki görüş daha sonra yayımlanan 280 no'lu VUK Genel Tebliği ile de sürdürülmüştür. Tebliğdeki defter ve belge ibrazı konusundaki açıklamalar şöyledir.

“Ceza kesilmesine rağmen bilgi ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi tebliğ edilecek, verilen süre içinde bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde ise, daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılmak suretiyle uygulanacaktır.”

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesi hali 30'uncu maddenin 3 numaralı bendi uyarınca re'sen takdiri gerektirdiğinden, ilgili dönem vergi matrahı belirlenerek rapora bağlanacaktır. Dolayısıyla vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve vergi matrahının belirlenmesine ilişkin raporun düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesi gerekmeyecektir.

Öte yandan, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen bilgi vermekten çekinenler ile 257'nci madde hükmüne uymayanlara ceza mahkemelerince hükmolunacak para ve hapis cezalarının düzenlendiği 361'nci madde⁷ 29/07/1998 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.”

⁷ 4369 sayılı Kanununun 82/1-a maddesi

Vergi inceleme elemanı defter ve belge ibraz etmeme nedeniyle re'sen takdir yoluna gittiği takdirde, ibraz mecburiyetine uymayan mükellef hakkında hem mükerrer 355.madde hükmünü hem de 359. ve 367.madde hükümlerini uygulamak zorundadır. Re'sen takdir işleminden sonra inceleme elemanı idari işlemi yarıda kesemez. Aksi takdirde yarıda kalan işlemin vergi dairesince sürdürülmesi gerekir.

Yukardaki paragraflarda da belirttiğimiz gibi mükellefin birinci özel usulsüzlük cezasından ve rapor düzenlendikten sonra defterlerini ibraz etmesi halinde düzenlenen raporun kanuni dayanağı bize göre kalmayacaktır. Şöyle ki;

1- Vergi Usul Kanunu'nun 30/3.maddesinde hangi işlemlerden sonra defterlerin ibraz edilmediğinin kabul edileceği konusunda bir usul öngörülmemiştir. Bu konuya ilişkin özel düzenleme VUK'nun 139.maddesi hükmü hariç mükerrer 355.maddede ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bu hüküm aynı zamanda suç duyurusunda bulunabilmek için işletilmesi gereken prosedüre de açıklık kazandırmaktadır.

Diğer bir ifade ile, inceleme elemanı idari mekanizmayı tamamlamadan mükellefin adli mercide yargılanmasını talep edemez.

2- İnceleme elemanı incelemenin işyerinde yapılacağı şeklindeki VUK'nun 139.maddesindeki "incelemenin işyerinde yapılacağı" kuralını dikkate almadan sadece posta evrakı üzerinde işlem yapmış ise yapılan re'sen takdir hatalı olur.

Mükerrer 355.maddenin son fıkrası şöyledir.

"Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri yeniden tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır."

Bu nedenle, birinci kez özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra mükellefe yeniden 15 günden az olmamak üzere bir süre daha verildikten sonra, bu ek süreye rağmen defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin "**ibraz mecburiyetine uymadığı**" kabul edilerek re'sen takdir yoluna gidilebilir. Amaç mükellefe ceza kesmek değil, defterlerin ibrazını sağlamak olduğuna göre, hatta ikinci kez özel usulsüzlük cezasının da kesilmesi beklendikten sonra re'sen takdir yoluna gidilmelidir.

İkinci kez artırımlı özel usulsüzlük cezasının kesilmesi üzerine mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmesi halinde, bize göre mükellefin 359.maddeye göre cezalandırılması mümkün olmaz. 361.maddenin kaldırılma nedeni de bu olmalıdır. Yani bütün idari prosedürler tamamlanmadan mükellefin adli yargı merciine gönderilmesi önlenmelidir.

Yukarda açıklamaya çalıştığımız yöntem inceleme elemanlarının işini güçleştirmekte ve mükellefe zaman kazandırmaktadır. Bu uygulamanın incelemelerin etkinliğini zayıflatacağı (özellikle turne programlarında) söylenebilirse de, yasanın öngördüğü kurallara herkes uymak zorundadır.

Bizim burada inceleme elemanlarına önerimiz, 15 günlük yasal sürede defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler nezdinde Vergi Usul Kanunu'nun 139.maddesi uyarınca işyerinde gerekli tespiti yapmaları ve incelemeyi işyerinde yapmalarıdır. Bilindiği gibi Danıştay'ın da incelemenin işyerinde yapılması gerektiği konusunda kararları bulunmaktadır.

İncelemenin işyerinde yapılması dışındaki hallerde, birinci kez özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra verilecek süre sonunda da ibraz görevinin yerine getirilmemesini “**ibraz etmeme**” kabul ederek re'sen takdir yoluna gitmek gerektiği görüşündeyiz. Hatta, ikinci kez özel usulsüzlük cezasının kesilmesini ve tebliğini beklemekte fayda vardır. Ceza mahkemelerinde yargılanma yönünden ise ikinci kez özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra yine ibraz mecburiyetine uyulmaz ise, 367. ve 359.madde hükümlerine göre işlem yapılmalıdır. Ceza mahkemeleri hüküm verebilmek için mükerrer 355.madde hükmünün tam olarak uygulanıp uygulanmadığını aramak durumundadır. Mükerrer 355.madde hükmü, mümkün olduğunca az sayıda dosyanın ceza mahkemelerine gitmesini, ihtilafların öncelikle idari aşamada çözümlenmesini öngörmektedir.