

MÜKELLEFLERİN MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVİ, ZAYİ BELGESİNİ İBRAZ MÜKELLEFIYETİ

Memiş KÜRK*

I-GİRİŞ:

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına dayanan vergi sisteminde mükellefleri doğru beyanda bulunmaya zorlayan idari mekanizma vergi denetimidir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri, yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır Vergi denetimi, vergiye tabi faaliyetle ilgili işlemlerin tamamlanması ve elde edilen gelirin ilgisince beyan edilmesinden sonra vergi idaresince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak üzere yapılır.

Defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olanlara herhangi bir mücbir sebep hali olmaksızın ibraz edilmemesinin müeyyideleri Vergi Usul Kanununda açıklanmıştır. Buna göre VUK.'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecek, 30/3'üncü maddesi uyarınca Gelir (Kurumlar) vergisi ve KDV matrahlarının re'sen takdiri yapılacak, KDV. Kanununun 29'uncu ve 34'üncü maddeleri uyarınca indirim konusu yapılan KDV.'leri reddedilecek ve 359/a-2 maddesi gereğince ilgililer hakkında Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır.

Bu yazımızda öncelikle mükelleflerin muhafaza ve ibraz ödevleri ayrıntılı olarak incelenecektir. Daha sonra defter ve belgelerin zayi olması halinde vergi idaresince ibrazı istenilen Zayi Belgesi hakkında açıklamalar yapılacaktır.

II- DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVİ:

A- Yasal Defter Ve Belgelerin Muhafazası:

213 sayılı VUK.'nun 253'üncü maddesinde, "Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikalari,

* Vergi Denetmeni

ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” hükmü yer almaktadır. Anılan madde hükmüne göre, Vergi Usul Kanununun 172’nci maddesinde açıklanan defter tutmak mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tuttukları yasal defterleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Diğer taraftan, özel hesap dönemine tabi mükelleflerin defter ve belgeleri muhafaza süreleri, özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren beş yıldır. Türk Ticaret Kanununa göre defterlerin muhafaza süresi 10 yıl iken bu süre Vergi Usul Kanununda 5 yıl olarak öngörülmüştür. Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda muhafaza sürelerinin başlangıcı farklı kriterlere bağlanmıştır. Türk Ticaret Kanununda kağıt ve belgelerin kayıt tarihlerinden itibaren 10 yıl zamanaşımı süresi öngörülmüşken vergi mevzuatımızda ise ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıldır. Vergi kanunlarında prensip olarak 5 yıllık zamanaşımı süresi geçtikten sonra defterlerin muhafaza sorumluluğu sona ermektedir. Ancak bazı istisnai durumlarda muhafaza ödevi 5 yıldan daha uzun olabilmektedir. Bunların başlıcaları Geçmiş yıl zararları nedeniyle muhafaza, amortismanlar nedeniyle muhafaza ve yatırım in-

dirimi nedeniyle muhafazadır.

Geçmiş yıllarla ilgili zararların, mahsup edildiği bir durumda söz konusu zararın doğru olup olmadığının vergi inceleme elemanı tarafından araştırılması muhtemeldir. Zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olsa bile bu yılla ilgili defter ve belgeler üzerinden zararın doğru olup olmadığı araştırılabilir. Zira zarar mahsup edildiği yıla ilişkin bir matrah unsurudur ve tevsik edilmesi gerekir. Bu defter ve belgelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine istinaden zamanaşımına uğradığı, dolayısıyla muhafaza sorumluluğunun ortadan kalkmış olduğu, bu nedenle inceleme elemanına ibraz edilemeyeceği ileri sürülemez. Yargı kararları da bu yöndedir.

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetler amortisman ayırma yoluyla faydalı ömür esasında yıllara yayılı olarak giderleştirilebilmektedir. Geçmiş yıl zararlarında olduğu gibi bir gider unsuru olarak amortismanların da gider yazıldığı yılda tevsiki gerekir. Bunun için de amortisman konusu sabit kıymetin iktisap bedelinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu nedenle amortisman tabi kıymetin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış aşınma payı kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi kıymetin

tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından başlar.

8 Nisan 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5479 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun “yatırım indirimi”ne ilişkin 19’uncu maddesi yürürlükten kaldırılmış, aynı Kanuna eklenen geçici 69’uncu madde ile kaldırılan yatırım indirimi istisnasına ilişkin geçiş hükümleri düzenlenmiştir. İlgili geçiş hükümleri ile yatırım indirimi uygulaması, 1.1.2006 tarihinden itibaren vergi sistemimizden kaldırılmıştır. Ancak mükelleflerin geçici 69’uncu maddede açıklanan hallerdeki yatırım indirimi istisnası tutarlarını 2006, 2007 ve 2008 yılında kazançlarından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yatırım indirimi istisnası da neticede bir giderin indirimidir. Burada harcamanın indirilemeyen kısmı bir sonraki yılda endekslenerek matrahtan indirim yapılmaktadır. Yatırım indirimi konusu harcamalar ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda indirim yapılmış yatırım indirimi kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi yatırım indirimine tabi harcamaların kurum kazancından tamamen düşüldüğü yılı izleyen takvim yılı başından başlayacaktır.

B-Elektronik Ortamda muhafaza:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 242’nci maddesinin 2 numaralı

fıkrası hükmü ile Maliye Bakanlığı; kağıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin usul ve esasları 361 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlemiştir.

Bu uygulamadan yararlanabilmenin temel koşulu, mükellefin elektronik defter ve belge sisteminin; donanım, yazılım, personel ve diğer açılardan Gelir İdaresi Başkanlığı’nca uygun bulunmasıdır. Defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamda tutulması uygulamasından sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanabilecektir.

Mükellefler ilgili tebliğ çerçevesinde izin için Gelir İdaresi Başkanlığı’na müracaatta bulunacaklardır. Mükelleflerin bu müracaatı ilk aşamada olumlu bulduktan sonra bir hazırlık dönemine geçilecek, hazırlık dönemini başarı ile geçiren mükellefe, Başkanlıkça izin verilebilecektir. Hazırlık dönemi boyunca defter kayıt ve belgeler hem kağıt ortamında hem de elektronik ortamda tutulacaktır. Başlangıçta öngörülen hazırlık döneminin mükellef için yeterli olmaması halinde, hazırlık dönemi 5 yıldan fazla sürmemek kaydıyla Başkanlıkça uzatılabilecektir Hazırlık döneminin başarıyla tamamlanmasından sonra, başkan-

lık'ça defter kayıt ve belgelerin sadece elektronik ortamda tutulmasına ve saklanmasına izin verilecektir.

Elektronik arşivlemeye geçildikten sonra da alış ve gider belgelerinin orijinal haliyle de kağıt ortamında muhafaza edilmesi zorunluluğu devam edecektir. Elektronik arşivlemeden sadece bir kısım belgeler için (örneğin müşterilere düzenlenen faturaların mükellefte kalan nüshasının elektronik ortamda saklanması gibi) yararlanılması da mümkün olabilecektir.

Mükellefler, vergi inceleme elemanlarınca işyerinde vergi incelemesine başlanması halinde, inceleme elemanına gerekli her türlü kaynağı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım imkanları ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadırlar. Mükellefler yazılım, donanım, dosya, personel, dökümantasyon vb.den müteşekkil elektronik defter ve belge sistemlerini, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen vergi inceleme elemanlarının ulaşımını ve kullanımını engelleyecek bir sözleşme veya lisansa konu edemezler. Ayrıca sistemi oluşturan öğelerin haczedilmesi halinde, en geç üç iş günü içinde Başkanlığa haber verilmesi gerekmektedir.

C- Yasal Defter Ve Belgelerin İbrası:

Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesi ile Defter ve Belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetine açıklık

getirilmiştir. Buna göre, “Defter ve belgelerini muhafaza etmek zorunluluğunda bulunanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları 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. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesine göre mükellefler muhafaza etmek zorunda buldukları defter ve belgelerini talep edilmesi halinde yetkili kişilere ibraz etmek mecburiyetinde bulunmaktadır.

Mükelleflere defter ve belgelerini ibraz için Vergi Usul Kanununun 14'üncü maddesindeki “Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla” hükmüne göre en az onbeş günlük süre

verilir. Mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmek durumunu engelleyen mücbir bir sebebin varlığı halinde, Vergi Usul Yasasının 15'inci maddesi hükümlerine göre "mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez." Mücbir sebep Halleri Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinde açıklanmıştır. İlgili maddeye göre mücbir sebep halleri şunlardır;

1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Ayrıca, Vergi Usul Kanununun ölüm halinde sürenin uzaması başlıklı 16'ncı maddesindeki "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir" hükmü gereğince ölüm halinde mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz süresine üç ay eklenmektedir.

Yine Vergi Usul Kanununun mühlet verme başlıklı 17'nci maddesine göre, "Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca münasip bir mühlet verilebilir." Bu mühletin verilebilmesi için;

1. Mühlet isteyen, sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

III- ZAYİ BELGESİNİ İBRAZ MÜKELLEFİYETİ

A- Zayi Belgesinin hukuki niteliği

Vergi Usul Kanunundaki mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde tutulması zorunlu defterlerle belgelerin, irade dışında kaybolma ve mücbir sebep halleri dışında, yetkililerin talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmesi zorunludur.

Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması ve saklanması zorunlu defter ve belgelerin zayi olması durumunda, ibraz yükümlülüğü yerine getirilemeyecek ve mükellef cezai yaptırımlara maruz kalacaktır. Bu duruma elinde

olmayan sebeplerle düşen mükellefler için Türk Ticaret Kanununun 68'inci maddesi son fıkrası ile bir yol öngörülmüştür. Bu yol ise mahkemeye başvurarak kayba ilişkin bir belge alınmasıdır.

Türk Ticaret Yasasının 68'inci maddesinin son fıkrası hükmü gereği olarak bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kağıtlar, yangın su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaya uğrarsa, tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.

Görüldüğü üzere Türk Ticaret Kanunu gereğince Zayi belgesi sadece defter ve belgelerin zayi olması halinde alınması ve ibrazı zorunlu bir belgedir. Vergi Usul Kanunumuzda hiç bir düzenleme yer almamasına rağmen vergi idaresi defter ve belgelerin zayi olması halinde zayi belgesi alınması hususuna son derece önem atfetmiştir. Defter ve belgelerin zayi olması halinde durumun kural olarak zayi belgesi ile kanıtlanması gerekmektedir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.

B- Zayi Belgesi hakkında Vergi İdaresinin Görüşü:

Maliye İdaresi defter ve belgelerin za-

yi olması ve Zayi belgesi alınması konusundaki görüşlerini çıkardığı iç genelgelerle belirlemiştir. İlgili iç genelgeler gereğince defter ve belgelerin zayi olması halinde zayi belgesi alınması şart ancak yeterli değildir. Zayi belgesinin alınması ibraz yükümlülüğünü kaldırmamakta ancak Zayi belgesinin ibrazı mükellefi cezai yükümlülüğünden kurtarmaktadır. Konu hakkında Maliye İdaresinin düzenlediği 1989/6 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi aşağıdaki gibidir;

“Defter ve belgelerin zayi obusu (yangın, su baskını, çalınma gibi) nedeniyle katma değer vergisi iadesi incelemelerinde defter ve belgelerini ibraz edemeyen mükellefler adına yapılmış olan iadelerin geri alınması veya mahsupların kaldırılmasını, mükelleflerin defter ve belgelerinin zayi olduğu konusunda mahkeme karar ibraz etmeleri halinde ise geri alınacak iadeler için VUK'un 373. maddesine göre ceza kesilmemesi, ancak anılan kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir.”

Yine 1991/4 Sıra No.lu KDV İç Genelgesi'ndeki açıklama aynen aşağıdaki gibidir;

“Defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi 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. Bu durumda;

1. Defter ve belgelerin ibraz edilmediği halde, mükellefe iade edilen veya mahsup konusu yapılan katma değer vergileri reddedilecektir. Mükelleflerce defter ve belgelerinin zayi olduğunu gösteren mahkeme kararının ibrazı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29,34 ve 54. maddeleri uyarınca, daha önce iade edilmiş olan katma değer vergisinin geri alınmasına veya mahsupların kaldırılmasına engel değildir.

2. Mükelleflerce indirim konusu yapılan ancak defter ve belgelerin zayi olması nedeniyle gerçekten yüklenildiği idarece tespit edilemeyen vergiler reddedilecektir. Söz konusu vergilerin reddedilmesi sonucu ilgili dönemde ödenmesi gereken vergi çıkması halinde ziyaa uğratılan vergi yönünden bu dönem için; indirimi reddedilen vergilerin ilgili dönemde ödenmesi gereken katma değer vergisini etkilememesi halinde ise 1988/7 Sıra No.lu

Vergi Usul Kanunu iç genelgesi çerçevesinde işlem yapılarak ödemenin çıktığı dönemler için cezalı tarhiyat yapılacaktır.

3. Mükelleflerce defter ve belgelerin zayi olduğu hususunda mahkeme kararı ibrazı halinde Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesi uyarınca, ödenmesi gereken vergiler için ceza uygulanmayacak, ancak aynı kanununun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacaktır."

Mahkemeden alınacak zayi belgesi mükellefi 213 sayılı VUK'nun 359 ve 373'üncü maddeleri gereğince kaçakçılık ve vergi cezalarına muhatap olmaktan kurtaracak ancak ilgili dönemlerde indirim konusu belgeleri inceleme elemanına ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Dolayısıyla Zayi belgesinin ibrazına rağmen mükelleflerin KDV indirimleri reddedilmektedir.

Vergi idaresi özellikle son dönemlerde (bu konuda müstakar hale gelen çok sayıdaki yargı kararlarını da dikkate alarak) defter ve belgelerin zayi olması halinde (zayi belgesinin alınması şartıyla) uygulanacak işlemler konusundaki katı görüşlerini yumuşatmıştır. Mükelleflerin îspat külfeti kendilerine düşen alışlarına ait fatura ve benzeri belgeleri ibraz etmeleri, yasal defter ve belgelerin zayi olduğunu mahkemeden aldıkları karar ile tevsik etmeleri, alış belgelerinde gös-

terilen KDV.'nin satıcılar tarafından beyan edildiğinin tespiti şartıyla, bu belgelerde gösterilen KDV.'nin indiriminin kabulü, bu şartların gerçekleşmediği durumlarda ise, KDV. indirimlerinin reddedilmesi yönündeki uygulamayı benimsemiştir.

Maliye Bakanlığının konu hakkında son dönemlerdeki görüşlerini ifade eden bir Özelgesi şöyledir; *“işyerinde çıkan yangın sonucu defterlerinin zayı olduğu dönemlere ilişkin ödenmesi gereken KDV.'nin doğruluğunun belirlenmesinde belgelerde yeralan KDV.'nin indirilebilir vergi olarak gözönüne alınması VUK.'nun 134'üncü madde hükmü karşısında mümkün bulunmaktadır.”*

Yeni uygulamayla Zayı Belgesinin ibraz edilmesi halinde 2 farklı yöntem uygulanmaktadır. Eğer mükellef mal alımında bulunduğu firmaları tanımıyor ve kendisine yapılan satışlara ait KDV.'nin ödendiğini ispat edemiyorsa KDV. Kanununun 29'uncu ve 34'üncü maddeleri uyarınca indirim konusu yapılan KDV.'ler reddedilecek ancak Vergi Usul Kanununun 359 ve 373'üncü maddeleri gereğince kaçakçılık ve vergi cezalarına muhatap olmayacaktır.

Mükellef zayı belgesini ibraz ediyor ve mal alımında bulunduğu firmaların kendisine yapılan satışlara ait KDV'yi ödendiğini ispat ediyorsa mükellef hakkında(müstekar hale gelen yargı kararları da dikkate alınarak) herhangi

bir vergi ve ceza uygulanmayacaktır. Ancak bu konuda uygulamada tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Bazen hatta çoğu zaman Vergi İdaresi mükelleflerin mal alımında bulunduğu firmaların kendisine yaptığı satışlara ait KDV'yi ödendiğini ispat etmesi şartına uymaksızın indirim konusu yapılan KDV'leri reddetmektedir. 3065 sayılı KDVK'nun 29 ve 34. maddelerindeki fatura ve benzer belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi hükümlerinden dolayı indirim konusu yapılan KDV'ler reddedilmektedir. Bu şekilde yapılan cezalı tarhiyatlar ise sürekli yargıdan geri dönmektedir.

C- Defter ve Belgelerin Zayı Olması halinde İbraz Mükellefiyeti Hakkında Yargı Organlarının görüşü

Yargı organları defter ve belgelerin zayı olması halinde ibraz mükellefiyetini sadece şekil şartlarının yerine getirilmesinden ibaret görmemiştir. Konuyu KDV indirim mekanizması içinde daha geniş yorumlamıştır. Gerçekte ödendiği halde defter ve belgelerin mükellefin elinde olmayan nedenlerle zayı olması halinde, KDV indirimi için fatura ve benzer belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi ve ceza indirimi için zayı belgesi ibrazının istenmesi iyi niyetli mükellefleri mağdur edecektir.

Konu hakkında verilmiş olan yargı kararları çok sayıda ve hemen hemen benzer sonuçlu olup bu kararlar artık müstekar hale gelmiştir. Anılan yargı kararları burada ayrıca açıklanmayacaktır. Ancak ortak özellikleri aşağıdaki gibidir.

Yargı Organlarının görüşüne göre kanuni defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin, ticari icap-lara göre mal satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak, bilmek ve mal alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat olanağına sahip olması nedeniyle, ispat külfeti kendisine düşen fatura ve benzeri belgeleri ibraz etmeleri halinde, bu belgelerde gösterilen KDV. İndiriminin kabul edilmesi gerekmekte aksi durumda ise KDV indirimleri reddedilmesi gerekmektedir. Karşı tarafın yani defter ve belgeleri zayi olana mal satanların kimler olduğunun mükellefe sorularak araştırılması gerektiği, bu yola başvurulmadan, salt defter ve belgelerin zayi olduğu gerekçesiyle, indirim konusu yapılan KDV'nin reddedilmemesi gerekmektedir.

Bize göre de konu hakkındaki yargı kararları KDV indirim mekanizmasının ruhuna daha uygundur.

Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'nun 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmektir. Mükellefin yüklendiğini ve ödediğini ispat ettiği vergilerin in-

dirimine izin verilmemesi indirim mekanizmasıyla uyuşmayacaktır. Müstekar hale gelen yargı kararlarında olduğu gibi defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin alışlarını belgelemeleri halinde yaptıkları indirimlerin kabul edilmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere KDVK'da indirim için hem esasa hem de şekle ilişkin şartların yerine getirilmesi gerekmekte olup bu durumun tesbiti defter ve belgelerin incelemeye ibrazı ile mümkün olacaktır. Ancak defter ve belgelerin zayi olması halinde alımlarını ve yüklendikleri vergilerin gerçek olduğunu ispat eden mükelleflerin, yaptıkları indirimlerin kabul edilmesi, dürüst mükelleflerin mağduriyetini önleyecektir. Dürüst mükellef ticari icaplara göre mal satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek zorunda olan kişidir.

Daha önce açıklandığı üzere defter ve belgelerin zayi olması halinde alımlarını ve yüklendikleri vergilerin gerçek olduğunu ispat eden mükellefler hakkında vergi idaresinin kararları açısından uygulama birliği bulunmamaktadır. Uygulama birliği sağlanması amacıyla defter ve belgelerin zayi olması ve zayi belgesi alınması konusu, müstekar hale gelen yargı kararları da dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi, bu konuda ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesine yardımcı olacaktır.

IV- SONUÇ:

Vergi denetimi zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Bu nedenle mükelleflerin defter ve belgelerini muhafaza etmeleri ve istendiğinde yasal sürede incelemeye ibraz etmeleri gerekmektedir. Ancak bazen mükellefin elinde olmayan nedenlerle defter ve belgeleri zayi olabilmektedir. Böyle durumlarda Vergi idaresi ile yargı organları genelde farklı kararlar vermektedir. Hatta Vergi idaresinin kendi içinde de uygulama birliği

bulunmamaktadır. Vergi Usul kanununda konu ile ilgili düzenlemenin olmaması nedeniyle yargı kararları da dikkate alınarak yapılacak düzenlemeler uygulama birliğinin sağlanmasına yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

Danıştay Dördüncü Dairesi (29.03.1973)
Danıştay Dördüncü Dairesi E 1972/1565, K, 1973/1524 sayılı kararı Ankara: Danıştay Maliye Bakanlığı.(13.03.1997) **Maliye Bakanlığı Özelgesi 10439 sayılı** Ankara : Maliye Bakanlığı