

# DEFTER VE BELGELERİN ZAYİ OLMASI DURUMUNDA KDV'NİN İNDİRİM VE İADESİ

**Sakıp ŞEKER \***

## ***I. GENEL AÇIKLAMA***

Bilindiği gibi mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıktan katma değer vergisinden (KDV Kanunu'nda aksine hüküm olmadıkça) faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilirler (KDV Kanunu Md.29).

KDV Kanunu'nun 34/1.maddesine göre, "yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir."

Anılan kanunun kayıt düzeni ile ilgili 54.maddesinde ise, mükelleflerin tutulması mecburi kayıtlarını KDV'nin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlemek mecburiyetinde oldukları belirtilmektedir.

Ayrıca, temel gıda maddeleri ile vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlere (Md.11,13,14,15). ait olup, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ve indirilemeyen KDV'nin bu işlemleri yapanlara iade olunacağı KDV Kanunu'nun 29/2 ve 32.maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

"Fatura ve benzeri vesikalar" deyimini, VUK'nda düzenlenen vesikalara ifade etmektedir (KDV kanunu Md.53).

## ***II. MÜCBİR SEBEPLER NEDENİYLE DEFTER VE BELGELERİN ZAYİ OLMASI***

Vergi Usul Kanunu'nun 13.maddesinde mücbir sebebin tanımı yapılmamış, ancak mücbir sebep hallerinin neler olduğu dört bent halinde sayılmıştır^ Maddenin dördüncü bendinde, "Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması" hali mücbir sebep olarak belirlenmiştir.

Bilindiği gibi mücbir sebep; önceden bilinmeyen ve kişiler tarafından önlenmesine olanak bulunmayan dış etkenlerden (doğa olayları veya üçüncü şahısların eylemleri gibi) doğan zorlayıcı nedenlerdir. Vergi hukukunda; ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi doğal afetler ile kişinin iradesi dışında meydana gelen gaybubetler mücbir sebep kabul edilmektedir. Hırsızlık da mücbir sebep sayılmaktadır.

Vergi hukukunda, **mücbir sebep hali kalkıncaya kadar süreler işlemez ve mücbir sebep nedeniyle vergi ödevlerinin süresinde yerine getirilememesi halinde ceza kesilmez.** (VUK Md.15 ve 373)

Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer vergi kanunlarında mücbir sebep halinde mükellef veya vergi sorumlularının ne yapması gerektiği konusunda bir açıklık yoktur. Örneğin defter ve belgelerini herhangi bir nedenle kaybeden vergi mükellefi veya sorumlusu ne yapacaktır? Mücbir sebep halini nasıl tevsik edecek veya vergi idaresini durumundan haberdar edecek midir?

Mükellef ile Vergi idaresi arasındaki ilişkileri düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nda bu konuya ilişkin bir hüküm ne yazıkki yoktur. Ancak, T.T.K.'nun 68. maddesinde, tacirin defter ve belgelerini zayi etmesi halinde mahkemeden zayi belgesi olması mecburiyeti bulunmaktadır. T.T.K.'nun 68.Maddesinin 4.fık-rası aşağıdaki gibidir;

"Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kağıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde (on yd) ziyaa uğrarsa taci&ziyai öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmenin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böylece bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır."

T.T.K.'na göre mahkemeden zayi belgesi alma mecburiyeti sadece "tacir"lere getirilirken, Vergi Usul Kanunu'nun 15/ 2 ve 373.maddelerinde, ilgililerin mücbir sebep halindeki kolaylıklardan faydalanabilmeleri, mücbir sebep halini tevsik ve ispat etmeleri ya da mücbir sebep halinin malum olması (herkes tarafından bilinmesi) şartına bağlanmıştır. Bu mecburiyet bütün mükellef veya vergi sorumluları için gecelidir. Ancak T.T.K.'nda olduğu gibi VUK'nda mücbir sebep halinin mutlaka

mahkeme karar ile tevsikinin zorunlu olmadığı anlaşılmakta, hatta mücbir sebep hafinin "malum" olması yeterli görülmektedir (1)

Mücbir sebep nedeniyle vergi ödevlerinin ertelenmesi veya cezanın kesilmemesi için; öncelikle olayın dış etkenlerden veya üçüncü kişilerin haksız fiilinden kaynaklanması ve mücbir sebeple edimin olanaksızlığı veya mücbir sebebe konu olay arasında bir nedensellik bağıntı bulunması gerekir.

### **III. DEFTER VE BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ HALİNDE KDV 'NİN İNDİRİM VE İADESİSORUNU**

Bilindiği üzere katma değer vergisindeki indirim mekanizmasının işlemesi belge düzeninin sağlıklı ve düzenli olmasına bağlıdır, indirim veya mahsup sistemi sayesinde her mükellef kendisi tarafından mal veya hizmete kattığı değer üzerinden veya vergiye tabi işlemin değeri üzerinden belli oranda vergi ödemek durumunda kalır. Belge ve kayıt sisteminin halkalarından birisinin kopması halinde sistem tam olarak işleyemez. Ancak bazı durumlarda, elde olmayan sebeplerle bu zincirin halkalarından biri veya birkaçı kopabilir. İşte, mücbir sebep hali olarak tanımladığımız yukarıdaki hallerden birisi ile söz konusu zincirin halkalarından birisi koparsa, deyim yerinde ise, kopan zincirin tamiri mümkün olmayacak mıdır?

Kanımızca, kopan zincirin halkasını tamir etmek mümkündür ve gereklidir. Çünkü, iradesi dışında gelişen olaylardan kişiyi sorumlu tutmak ve cezalandırmak mümkün değildir. Zaten doğal afetler nedeniyle zarara uğrayan bir mükellefin, bir de Vergi İdaresince cezalandırılması adil bir davranış olamaz. Örneğin defter ve belgelerini deprem nedeniyle zayı eden Erzincanlı mükelleflerin beyannamelerinde indirim konusu ettikleri KDV'lerini kabul etmeyecek miyiz?

### **F. MALİYE VE GÜMRÜK BAKANLIĞI'NIN KONUYA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİ A. İADE VE MAHSUP İŞLEMLERİNDE**

Mücbir sebep halinde katma değer vergisinin indiriminin mümkün olabileceği konusunda Vergi Kanunlarında yeterli açıklama bulunmamakla birlikte, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, çıkardığı iç genelgelerle uygulamaya yön vermeye çalışmaktadır (2)

1989/6 Sıra No'lu KDV İç Genelge-si'nde; "katma değer vergisi iadesi yapan inceleme elemanlarınca, indirim ve iade konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerektiği belirtilerek; defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayı olan mükelleflerin ihracaat istisnasından doğan iade ve/veya mahsup taleplerinin kabul edilmesinin mümkün bulunmadığı, yapılan iadelerin geri alınması ve mahsupların kaldırılması, mükelleflerin defter ve belgelerinin zayı olduğu konusunda mahkeme karar ibraz etmeleri halinde ise geri alınacak iadeler için VUK'nun 373.maddesine göre ceza kesilmemesi, ancak anılan Kanun'un 112.maddesine göre gecikme faizi hesaplanması istenmektedir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilen bir özalgede ise, "defter ve belgeleri zayı olan mükellefle ilgili olarak, haksız yere mahsubu yapılan vergilerin 6183 Sayılı Kanun'un 51.maddesine göre hesaplanan gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği tabiidir" şeklinde açıklama yapılmıştır (3)

### **B. YÜKLENİLEN KDV'NİN İNDİRİMİNDE**

1991/4 Sıra No'lu KDV İç Genelgesi'nde (4) ise; mükelleflerin defter ve belgelerinin zayı olduğu dönemlere ilişkin olarak yüklenicileri ve ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri, gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanmadıklarının teshilinin idare açısından mümkün olmadığı; indirim konusu yapılan bu vergilerin de kabul edilmemesi gerektiği belirtilmekte; ayrıca inceleme elemanlarınca indirim konusu yapılan KDV'ne ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerektiği hatırlatılmaktadır.

Söz konusu İç Genelgede ayrıca, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde mükellefe iade edilen veya mahsup konusu yapılan KDV'lerinin reddedilmesi, mükelleflerin defter ve belgelerinin zayı olduğuna ilişkin mahkeme karar ibraz etmeleri halinde geri alınacak vergiler için ceza uygulanmaması, ancak gecikme faizi hesaplanması gerektiği belirtilmektedir.

Ancak 1991/4 Sıra No'lu İç Genelge'nin 2.bendinde, "Mükelleflerce indirim konusu yapılan ancak defter ve belgelerin zayı olması nedeniyle **gerçekten yüklenildiği idarece tespit edilemeyen vergilerin reddedileceği**", belirtilmektedir.

Öte yandan 1991/3 Sıra No'lu Vergi Denetim ve Koordinasyonu iç Genelge-si'nde (5) defter ve belgeleri zayi olan mükellefler nezdinde yapılan incelemeler sonucunda düzenlenen raporlarda olayın meydana gelişi hakkında ayrıntılı bilgilere yer verilmesi, gerekirse bilirkişinin bilgisine başvurulması ve mahkemece verilen kararın dayanağı olan delillerin tartışılması ve yeniden araştırılması istenmektedir. Bu konudaki bir görüşe göre (6); "Eğer tespit davası sonunda verilmiş bir karar söz konusu ise, bunun aksini kimse hiçbir yerde iddia edemez. Bu karar kesin hüküm teşkil eder. Ama delil tespiti karan ise, bunun aksinin yine mahkemeye tespit ettirilmesi gerekir." Bu konudaki kişisel görüşümüz, yeni delil ve teshillerin ortaya çıkması veya çıkarılması halinde yeni bir tesbit davası ile önceki kararın düzeltilmesinin islenmesi veya yeni bir lesbil davası açılması gerektiği yönündedir. Ayrıca, Vergi idaresinin iliraz ve savunmalarının karar aşamasında ortaya konulmasını sağlayacak düzenlemelere gidilmelidir. Yoksa, mahkeme kararlarının inceleme elemanlanca tartışılması mahkemelere güvensizliği gösterir ki; bu durum sorunu çözmez.

#### **V. DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ**

Konuyla ilgili olarak Danıştay 7.Daire-si, defter ve belgelerin zayi olması halinde yükümlünün diğer aylarda indirim konusu elliği KDV'nin gözönünde bulundurulması gerektiği şeklinde karar vermiştir, kararda şöyle denilmektedir: "... falura ve benzeri vesikalann yanması nedeniyle yükümlü tarafından ib-razi mümkün olmadığından matrahın teshilinde yükümlü tarafından bu ihtilaflı dönemde indirilmesi gereken katma değer vergisinin gözönünde tutulması gerekir.

Aksini kabul mücbir sebep nedeniyle indirilemeyen kalma değer vergisinin yükümlü üzerinde kalması sonucunu doğurur ki bunun da vergi adaleti ve katma değer vergisinin yansıtılabilirliği ilkesiyle bağdaşması mümkün değildir. Bu nedenle mahkemece yükümlünün diğer aylarda yaptığı katma değer vergisi indirim oranları araştırılmak suretiyle ihtilaflı dönemde indirilmesi gereken katma değer vergisinin tesbiti gerekirken yazılı gerekçe ile larhiyaün onanmasında isabel görülmemiştir." (7)

Danıştay 7.Dairesi başka bir kararında da, kanuni süresi içinde defter ve belgelerinin yandığına ilişkin zayi belgesi alan mükellef hakkında; iade edilen katma değer vergisinin cezalı olarak geri istenmesine ilişkin tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararını oybirliği ile onamıştır (8)

#### **VI. KONUYLA İLGİLİ GÖRÜŞ VE DEĞERLENDİRMELERİMİZ**

1991/4 No'lu iç Genelge'de katma değer vergisinin indirimi için bir yandan inceleme elemanlarının bizzat defter ve belgeleri görmesi gerektiği, diğer yandan ise "gerçekten yüklenildiği idarece tesbit edilemeyen vergilerin reddedileceği" ifade edilmektedir. Demek ki defter ve belgeler zayi olsa bile yüklenildiği "idarece" tesbit edilebilen katma değer vergisinin indirimi kabul edilebilecektir.

(9) Verginin gerçekten yüklenilip yüklenilmediğinin tesbiti esas olarak vergi inceleme elemanının görevidir. Vergi inceleme elemanı bu görevini yürütürken çeşitli vergi inceleme teknik ve yöntemlerini kullanarak mükellefin gerçekten yüklenildiği katma değer vergisini, Örneğin (Karşıt Vergi incelemeleri ile) kısmen veya tamamen takdir yöntemi ile tesbit edebilir. Katma değer vergisi teknik ve objektif bir vergi olduğu için ödenmesi gereken verginin hesabı işlem belli ise son derece kolaydır. "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." Ayrıca, vergi incelemelerinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır (VUK Md.3 ve 135). Mücbir sebep hali olağan dışı bir olay olduğundan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun olağan durumlar için düzenlenmiş bulunan 29, 32, 34 ve 54.maddelerini sorunun çözümünde uygulamak mümkün değildir. Aksi halde katma değer vergisi sisteminin özü zedelenir, idare hukukunun bir kolu olan vergi hukukunda, esas prensibi sorunların idari aşamada çözülmesi olduğu kuralı gözden uzak tutulmamalıdır.

Defter ve belgeleri zayi olan mükellefler Maliye'den korktukları ve bu durumun bildirimini zorunlu kılan bir yasa hükmü olmadığı için mükellefler zayi kararını almış olsalar dahi çoğunlukla vergi dairesine haklı olarak bildirmemektedirler. Bunun nedeni ise mevcut uygulama ve yasal boşluktur. Bildiren mükellef cezalandırılmakta, bildirmeyen ise, deyim yerinde ise durumu şansa bırakılmaktadır. Örneğin boş fatura cildini kaybettiğini haber veren mükellef adına re'sen takdir yoluyla vergi tarh edilebilmektedir.

Defter ve belgeleri zayi olan mükellefler mahkeme kararını alsun olmasın mutlak surette incelemeye alınmalı ve inceleme elemanı; mükellefin iş ve işletme durumuna, vergi idaresi ile olan ilişkilerine ve olayın durumuna göre, çeşitli vergi inceleme teknik ve yöntemlerini kullanarak

mükellefin gerçekte ödemesi gereken katma değer vergisini hesaplamalıdır. Vergi inceleme elemanı, vergi konusunda bir nevi bilirkişi ve uzman kişidir.

Vergi inceleme elemanı inceleme sırasında mükelleften yardım isteyecektir. Mükellef mal ve hizmet satın aldığı kurum kuruluş ve şahıslar ile faaliyeti hakkında detaylı bilgi verecektir. İnceleme elemanı da buna göre re'sen takdir yöntemini kullanarak mükellefin gerçekte ödemesi veya indirmesi gereken vergiyi Vergi Usul Kanunu'nun SO.mad-desine göre takdir edecektir. SO.madde ile Vergi inceleme elemanına matrah veya matrah farkı takdir etme yetkisi tanınmıştır. Ancak, KDV'nin özelliği nedeniyle bu kapsam genişletilerek vergi ve vergi farkı takdir etme yetkisi de eklenmelidir.

Ancak kötü niyetle hareket ettiği anlaşılan kişilerin idareden veya inceleme elemanından yardım görmesi söz konusu olamaz. Burada açıklamaya çalıştığımız sorun, vergisini ödeyen, ancak kendi iradesi dışında herhangi bir olaydan zarar gören dürüst mükellefin sorunudur. Bununla birlikte defter ve belgelerini kasten zayi eden veya incelemeye ibraz etmeyen mükellef hakkında da inceleme elemanı gerekli araştırma ve incelemeyi yaparak mükellefin gerçekte ödemesi gereken vergisini objektif ölçülere göre takdir ve tesbit edebilmelidir.

Diğer bir sorun ise, mahkemelerin zayi kararına ilişkin davaları hasımsız dava (tesbit davası) olarak görmesi ve vergi dairesini olaydan haberdar etmemesidir. Mahkemelere; vermiş oldukları zayi kararlarının bir örneğini ilgili vergi dairesine göndermeleri mecburiyeti getirilerek sözkonusu mahkeme kararına vergi dairesininin bir üst mercie itiraz hakkı veya mahkemede taraf olarak dinlenme hakkı mutlaka tanınmalıdır. Bu şekilde yapılır ise, vergi incelemesinden kaçmak amacıyla kasıtlı defter ve belge yakma veya suya bastırma fiilleri azalacak, mahkemelerimiz de kararlarında, ilgililerin defter ve belgelerin muhafazasında yeterince basiretli ve dikkatli davranıp davranmadıkları hususunu araştırarak, verecekleri kararlarla Vergi idaresine yardımcı olabilecektir.

"Bu konuda yapılacak en anlamlı uygulama, defter ve belgelerin kaybolması halinde ne gibi işlemlerin yapılacağı, olayı doğrudan ilgilendiren Vergi Usul Kanunu'nda ayrı bir hüküm olarak düzenlenmesi ve bu gibi durumlarda mükelleflerin hangi yollara başvuracaklarının, vergi inceleme elemanlarının ne şekilde hareket edeceklerinin kanun metninde ayrı bir hüküm olarak düzenlenmesidir (10)

Bakanlığımızın uygulamalarını, son yıllarda fazla miktarda defter ve belge zayi edilmesine veya defter ve belgelerin haklı bir gerekçe olmaksızın vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmemesine bir tepki olarak da değerlendirebiliriz.

## **VII.SONUÇ**

Sonuç olarak; defter ve belgelerin zayi olması veya ibraz edilmemesi halinde, mükellefin yüklediği katma değer vergilerinin tamamının indiriminin reddedilmesi ya da iade edilmemesi gerçekçi bir yaklaşım olarak kabul edilemez. Bu gibi durumlarda vergi inceleme elemanı re'sen takdir yetkisini objektif ölçüler içinde kullanmak suretiyle, indirim konusu edilen KDV'nin bir kısmını veya tamamını kabul edebileceği gibi; olayın durumuna göre, örneğin ihracatın yapıldığı konusunda herhangi bir tereddüt yoksa, yüklenilen KDV'nin mükellefe iade edilmesinin mümkün olabileceği görüşünü taşımaktayım. Normal şekilde yapılan KDV iadesi incelemelerinde de inceleme elemanlarının mükelleflerin bütün belgelerini karşıt incelemeler yoluyla birebir kontrol etmesi fiilen mümkün olmamaktadır. O nedenle, bütün vergi incelemelerinde olduğu gibi; KDV'nin indirim, mahsup ve iadesi incelemelerinde de inceleme elemanları, vergi inceleme teknik ve yöntemleri ile insiyatiflerini kullanarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tesbit edebilirler ve sağlayabilirler.

\*

### **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Kontrolörü**

(1) Dn.4.D. 1.3.1973 Tarih ve E.1971/9322, K.1973/950; Dn.4.D. 27.12.1979 Tarih ve E.1979/ 2393, K.1979/3648 (Kararların metni için Bkz. Şükrü KIZILOL, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s.395-398).

(2) MGB'nın 9.8.1989 Tarih ve 2601079-73/59952 Sayılı Özelgesi.

(3) MGB'nın 27.11.1990 Tarih ve 2110012-8-48/115366 Sayılı Özelgesi.

(4) 10.6.1991 Tarih ve 2601079-73 Sayılı (iç Genelgenin tam metni için Bkz. KIZILOL, a.g.e.s.408-409).

- (5) Danıştay 7.D. 15.5.1990 Tarih ve E.1989/2519, K.19-JO/1299
- (6) Danıştay 7.D. 11.2.1991 Tarih ve E.1987/4169, K.1 J91/459
- (7) 14.5.1991 Tarih ve 2262101-70-83 Sayılı (iç Genelgenin tam metni için Bkz. KIZILOTT,a.g.e., s.405-406).
- (8) Erol ÇIRAKMAN, "Vergi Hukukunda Serbest Delil Sistemi ve Ekonomik Yorum", Vergi Hukukundaki Geliřmeler, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüęü Yayını,Marmaris, 7-10 Ekim 1991, s.58