



İsa TEKİN(*)

DEFTER ve BELGE SAKLAMA ve İBRAZ SÜRESİNİN İSTİSNALARI



R. Engin AKIN(**)

1 - GİRİŞ

Vergi kanunlarında tarh zamanasını süresi paralelinde düzenlenen, defter ve belgeleri saklama mecburiyeti süresi, bu defter ve kayıtlara dayalı olarak izleyen yıllarda vergi matrahı ve/veya vergi tutarını etkileyen durumların bulunduğu sürece, saklama ve ibraz mecburiyetleri de, bu etkilenen süreler kadar uzayacak ve ibraz zorunluluğu da devam edecektir.

Çalışmamızda vergi kanunları açısından defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz sürelerinin, hangi durumlarda 5 yıllık yasal süreden daha uzun sürelerde muhafaza ve ibraz edilmesi gerektiği ele alınacaktır.

2- DEFTER TUTMA ve İBRAZ

2.1- Defter Tutmada Maksat

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 177. maddesi-

ne göre, defterler aşağıdaki maksatları sağlayacak tarzda tutulmalıdır.

- Mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımı ile üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek.

Defter kayıtları ve belgelerin, bu maksat unsurlarından herhangi birini karşılamaması, sıhhatli bir vergi incelemesi için yetersiz sayılması ve kazancın tümü veya bir kısmının VUK'nun 30/4 maddesine göre resen takdirini gerektirir.(Özbalcı; 2004; 479-480, Özyer;2004;263)

2.2- Defter ve Belgeleri Muhafaza

VUK'un 253. maddesine göre "defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle kul-

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmeni

lanmak zorunda oldukları vesikaları **ilgili buldukları yılı** takip eden takvim yılından başlayarak **beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar."**

Türk Ticaret Kanunu'nun 68. maddesi uyarınca da "Defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri, defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kâğıtları tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar **saklamaya mecburdurlar."** Aynı yasanın 79'uncu maddesinde "teslim mükellefiyeti", 80'inci maddesinde ise "ibraz mükellefiyeti" yer almaktadır.

TTK'nın "**son kayıt tarihinden itibaren... on yıl geçinceye kadar saklama"** zorunluluğunda, kesin bir hüküm bulunmakta, Kanun metninde bu sürenin uzatılabileceği anlamı çıkmamaktadır. Benzer hüküm VUK'un 254. maddesinde defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin muhafaza yükümlülükleri yer almakta olup, bu mükellefler **almaya mecbur oldukları belgeleri, tanzim tarihini takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.**

VUK'un muhafaza hükmünde ise "**ilgili buldukları yıl"** ibaresi ile vergi matrahını etkileyen her bir durum için geçerli olup, defter ve belgelerin vergi matrahına etki ettikleri yıldan (ilgili buldukları yıldan) itibaren 5 yıl süre ile muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Zarar mahsubunun kullanılması, defterlerin (ve belgelerin) saklama ve ibraz sürelerini uzatabilir. Vergi Usul Kanunumuzda saklama ve ibraz ödevi, her ne kadar 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi ile sınırlandırılmışsa da zarar mahsubu bu süreyi uzatan hallerden biridir. Zira saklama ve ibraz ödevi, **vergilendirmeyle ilgili işlemlerin vergi ile ilgisinin kurulduğu son tarihi izleyen** yılbaşından itibaren başlamaktadır.(Doğrusöz, 2008)

Bir hesap döneminden sonraki yıllara devreden zarar veya vergi kanunlarınca sonraki yıllar-

da indirim konusu yapılabilecek bir indirim, devredilen ve indirim konusu yapılan hesap döneminin vergi matrahını azaltacağından, bu mahsuplarla ilgili muhafaza ve ibraz zorunluluğunun (ilgili yıl kavramı ile) mahsup edilebilen dönemden itibaren kurulması gerekecektir.

2.3- Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK)'na Göre Defter ve Belge İbraz Süreleri

VUK'un 256. maddesine göre "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, 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 silesile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

VUK 253. maddede yer alan muhafaza ve 256. maddede yer alan ibraz yükümlülükleri birlikte değerlendirildiğinde, **ibraz mükellefiyetinin muhafaza süresinden fazla olamayacağı**, dolayısıyla muhafaza mükellefiyetinin yasal olarak bittiği 5 yıldan sonra ibraz zorunluluğu aranılmayacağı sonucu çıkmaktadır.

Ancak **muhafaza mükellefiyetinin vergi matrahı ile ilgisi** kurulduğu müddetçe, muhafaza etme süresinden sonraki zamanlarda vergi matra-

hını etkileyecek her bir kayıt ve belgenin muhafaza ve ibraz zorunluluğu ortaya çıkacaktır.

Örneğin bir mükellefin 2005 hesaplarının incelenmesi sonucunda başka mükelleflerden almış olduğu faturaları mükerrer kayıtlarla indirim konusu yaptığı Ba-Bs Bildirim Formları karşılaştırmalarından tespit edilmiştir. Yapılan incelemede önceki 2 takvim yılında da aynı şekilde aldığı faturaları mükerrer kayıtlarla indirim konusu yaptığı, 2004 ve 2005 yılından 2006 takvim yılına devreden geçmiş yıl zararlarını ise 2006 takvim yılında mahsup edildiği tespit edilmiştir. Ayrıca 2005 takvim yılı Aralık döneminden devreden KDV bulunmaktadır.

Mükellefin 2006 takvim yılı hesapları incelenirken, bu yılın vergi matrahını azaltan (VUK 134. maddesinde ifade bulan "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlama hükmü gereği) ve önceki yıllardan devreden zarar mahsubu veya yersiz KDV indiriminden kaynaklanan devreden KDV'lerin, **ilgili bulunulan yılın vergi matrahlarını etkilediklerinden dolayı**, inceleme sonucuna göre reddedilmesi gerekecektir.

2.4- Defter ve Belgeleri Muhafaza Süresi İle İncelemeye İbraz Süresi Arasında Çıkan Belirsizlikler

VUK'nun 14. maddesinde; "vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli olur. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder" hükmü yer almaktadır. Madde metninde özel bir düzenlemenin vergi kanunlarında yer almadığı durumlarda, bu madde gereğince süre verilmesi gerektiği, ve bu gereklilik için tebliğin şart olduğunu vurgulamaktadır.

Danıştay, "...defter ve belgelerin ibrazı için

Kanunda açıkça bir süre yazılı bulunmadığından 15 günden aşağı olmamak üzere bir süre tanınmasının gerektiği, olayda ise, ödevlinin iş yerinin müsait olup olmadığı araştırılmadan üç gün süre verilmesi ve bu sürenin sonunda mazeretsiz defter ve belgelerin ibraz edilmediğinden bahisle cezalı tarhiyat yapılmasında isabet bulunmadığı.." yönündeki vergi mahkemesi kararını onaylamıştır. (Danıştay, E:1992/5672, K:1993/5499)

Danıştay 11. Dairesi konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararında özetle, defter ve belgelerin vergi incelemesi için şifahi olarak istenemeyeceğine ve ibraz için mükelleflere 15 günden az olmamak üzere yazılı süre verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. (Danıştay, E:1996/381, K:1997/1042)

Muhafaza süresinin sonunda defter ve belge ibrazı için tebliğ yapılan mükellef, VUK'un 14. maddesindeki yasal süreyi dikkate alarak ibraz yükümlülüğünden kaçınabilir mi?

Örneğin 20.12.2010 tarihinde 2005 takvim yılı ile ilgili inceleme dolayısıyla mükellefe defter ve belge isteme yazısı yazılmış, aynı gün tebliğ edilmiştir. Mükellef, VUK 14. maddesindeki yasal süre ve bu yasal sürenin sonunun 253. maddede yer alan muhafaza süresinin bittiğini dikkate alarak yasal sürenin sonu olan 04.01.2011 tarihinde ibraz etmesi gereken defter ve belgelerini ibraz etmemiştir.

Yukarıda yer alan olayda, defter ve belge ibrazının 253. maddede yer alan muhafaza süresini dikkate alarak mükellef ibrazdan kaçınılabiliyor mu? Diğer taraftan defter ve belgelerin ibraz edilmesi durumunda, tarh zamanaşımı süresi geçmiş olacak mıdır?

Birinci durumda karşımıza VUK 253. maddede yer alan süre ile bu sürenin sonunda VUK 14. madde ile mükellefe tanınan yasal bir sürenin çakışması durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda

yorumlardan ilki, mükellefin 253. madde kapsamında yer alan muhafaza süresinin, 256. maddede yer alan ibraz mecburiyetine tanınan 15 günlük yasal sürenin sonunda dahi olsa ibraz zorunluluğu bulunduğudur. VUK 253. maddede yer alan süre içerisinde mükellefe tebliğ edilmesi, mükellefin uhdesine giren bu zorunluluğu muhafaza süresinin bitiminden önce tebliğ edildiği için en geç 04.01.2011 tarihinde ibraz etmesi gerektiği yönündedir.

Diğer taraftan ise 20.12.2010 tarihinde tebliğ edilen VUK 256. maddesi gereği zorunluluk için VUK 14. maddede yer alan yasal sürenin, VUK 253. maddede yer alan muhafaza süresinden sonraya sarktığı için ibraz zorunluluğu kalmadığı yönündedir.

İkinci durumda mükellefin defter ve belgeleri ibraz süresi yasal olarak kısıtlanamayacağından, tarh zamanışımı süresi sonunda ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden inceleme sonucu tarhiyat yapılabilecek midir? Eğer vergi dairesi, tarh zamanışımı süresinden önce takdir komisyonuna sevk etmiş ise, yapılacak incelemeler sonucu takdir komisyonunca matrah takdiri yapılabilecektir. Aksi durumda tarh zamanışımı süresi dolmuş olacaktır.

Yukarıda yer alan durumda mükellefin ibraz yükümlülüğünü, muhafaza süresi içerisinde ibraz yazısının tebliğ edilmesine bağlı olmaktadır. Muhafaza süresi bitiminden sonra ibraz edilmesi istenilen defter ve belgelerin ibrazından, mükellef her zaman kaçınabilir. Eğer yukarıda yer alan durumda tebliğ yazısı 02.01.2011 tarihinde mükellefe tebliğ edilmiş olsa idi, takdir komisyonuna sevk edilmiş olsa dahi, mükellefin ibraz yükümlülüğü bulunmayacaktı. Bu durumun istisnası ise VUK 253. maddede yer alan "ilgili bulunma" kavramı ile vergi matrahını azaltıcı durumlarda (zarar mahsupları ve sonraki yıllarda vergi

tutarlarını azaltacak vergi indirimleri) yine mükellefin ibraz yükümlülüğünün bulunmaktadır.

3- VERGİ KANUNLARINA GÖRE ÖZELLİKLI DURUMLARDA DEFTER ve BELGELERİN MUHAFAZA ve İBRAZ SÜRESİNİN UZADIĞI DURUMLAR

Aşağıda yer alan özellikli durumlarda tarh zamanışımı süresinin uzaması gibi bir durum söz konusu olmayıp, ilgili yıllarda ticari kayıtlara aktarılan, ancak izleyen hesap dönemlerinde vergi matrahını (veya tutarını) etkileyen durumlar söz konusu olmaktadır.

Mükellef 2005 hesap döneminde 300.000,00 TL (KDV hariç) sahte belge kullanarak ilgili yılda Kurumlar Vergisi hesaplamamış ve 100.000,00 TL tutarında zarar beyan etmiştir. 2006 hesap döneminde ise geçmiş yıl zararları olarak 100.000,00 TL'yi Kurumlar Vergisi matrahından indirim konusu yapmıştır. Bu durumda zarar mahsubu yapılan hesap dönemi incelenirken, herhangi bir şekilde yapılan tespit dolayısıyla geçmiş yıllardan kaynaklanan zarar mahsubunun 2006 hesap döneminde reddedilmesi, bu sahte belgelerin sadece 2005 hesap döneminde kayıtlara alındığı ve bu dönemi ilgilendirdiğinden, eleştiri konusu yapılamayacağı anlamına gelmeyecektir. Vergi matrahı 2006 hesap dönemine ait olmakla birlikte önceki yıllardan devreden zarar mahsubu, bu hesap dönemi vergi matrahını etkilediğinden (bu hesap dönemi ile ilgili bulunduğu), mükellefin 2005 dönemi hesapları, beyan edilen geçmiş yıl zararları doğrultusunda incelenebilecek ve mükellef muhafaza süresinin bittiği gerekçesi ile defter ve belgelerini ibraz etmekten kaçınamayacaktır.

Yukarıda yer alan örnekte 2005 hesap döneminde kayıtlara alınan 300.000,00 TL (KDV hariç) sahte belgenin 200.000,00 TL'lik kısmı 2005

hesap dönemi vergi matrahının tespitinde gider olarak vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıldığı hususu tarh zamanaşımı nedeni ile eleştirilemeyecektir. Kullanılan bu sahte belgeler nedeni ile ortaya çıkan 100.000,00 TL'lik zarar daha sonraki yıllarda mahsup edildiği için, mahsup edilen yıl vergi matrahını etkilediğinden eleştiri konusu yapılabilecek, mükelleften VUK 253. maddesi gereğince, bu geçmiş yıl zararlarına ait defter ve belgelerin "ilgili bulunma" kavramı gereğince ibrazı istenebilecektir.

3.1- Geçmiş Yıl Zararları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9/1. maddesine göre, kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin zararlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, kurum kazancından indirilebilir.

Kurumlar bir hesap dönemi içerisinde oluşan zararını, izleyen 5 hesap döneminde oluşacak karlarla mahsup edilememesi halinde mahsup imkanı artık ortadan kalkmakta, beyanname verilen hesap döneminden önceki beyanname ile beyan edilen ve izleyen her hesap döneminde kurumlar vergisi beyannamesinde ayrı ayrı gösterilen 5 yılın zararlarını mahsup edebilirler.

Aynı maddenin 2/b bendinde ise Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar indirim konusu yapılabilir.¹

GVK 88. maddesine göre ilgili yılda "kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edil-

meyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolu-namaz"

Geçmiş yıl zararları, zararın mahsup edildiği yıla ait bir matrah unsuru olarak değerlendirildiğinde, bu zararları hangi dönemde mahsup etmiş ise bu dönemden (**ilgili buldukları yıldan**) sonra 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Danıştay konu hakkında;

"Yükümlünün 1967 yılı işlemlerinin incelenmesi sırasında, beyannamede gösterdiği 388.209 TL 1963 yılı zararının gerçeğe uyup uymadığı yönünden incelenmesi nedeniyle zarar mahsubu kabul edilmeyerek ikmalen tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 114, 138, 252 ve 256. maddeleri gözönüne alındığında, 1969'da girişilen vergi incelemesi üzerine 1963 yılının vergilendirilmesi ve 1963 yılı vergilemesi için o yıla ilişkin defter ve belgelerin istenmesi zamanaşımı nedeniyle mümkün değilse de, 1967 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında, inceleme elemanınca 1963 yılından gelen zararın kabul edilmemesi üzerine sözü geçen zararın defter ve belgelerle tevsiki ve kanuniliğinin ortaya konması, Vergi Usul Kanunu'nun 227. Ticaret Kanunu'nun 68. maddesi icabı 1967 yılı için **henüz Devlete karşı vergi borçlusu durumunda bulunan** mükellefe düşer" (Danıştay 4. D., E. 1971/8097, K. 1972/7362; Özbalcı, 2004, 596) şeklinde karar vermiştir.

3.1.1- Amortisman Giderleri ve İtfa Payları

VUK 313 ve izleyen maddeleri gereğince birden fazla takvim yılında ayrılan amortisman giderleri ve itfa paylarının tutar ve süreleri ile ilgili olarak yapılabilecek incelemelerde, zamanaşımı

¹ Devranılan kurumların geçmiş yıl zararları değil, sadece devirden kaynaklanan zararlar devralan kurum tarafından mahsup edilebilecektir.

mından önceki dönemlerde fazladan ayrılan amortisman giderleri ve itfa paylarından kaynaklanan geçmiş yıl zararlarının mahsubu dolayısıyla tespiti yapılan matrah farkları için KVK 9. ve GVK 88. madde hükümleri çerçevesinde beyan-namelere intikal ettirilen geçmiş yıl zararları reddedilebilecektir.

Amortisman giderleri ve itfa paylarının yanlış uygulaması sonucu ilgili yıllarda beyan edilecek zararlar, sonraki yıllarda geçmiş yıl zararları içerisinde yer alacağından, bu giderlere ait kayıtların vergi matrahlarına etki ettikleri sürece muhafaza ve ibraz edilmesi gerekecektir.

3.2- Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşleri

Defter ve belgelerin yasal olarak VUK'un 253. maddesinde yer alan süreden farklı olarak muhafaza edileceğine dair açık bir hüküm olmasa da, Gelir Vergisi Kanunu'nun birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri başlığını taşıyan 42. maddesinde "mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye" mecburdurlar. Bu madde kapsamına giren işlerin vergilendirilmesi geçici kabulün idarece onaylandığı veya fiilen bittiği tarihte vergilendirileceğinden, bu işlerle ilgili kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz zorunlulukları, işin bitim tarihini ile kesin hesaplara aktarılan vergilendirme döneminden itibaren başlamaktadır.

GVK 42. maddede açık bir şekilde kayıtların ayrı defterde yada defterin ayrı sayfalarında gösterilmesini istemekte ve dolayısıyla vergilendirme sürecinin uzun dönemlere sirayet etmesi durumunda ise bu muhafaza ve ibraz mecburiyetini vergilendirme döneminden itibaren VUK'un 253. maddesine bağlamaktadır. Bu Maddede yazılı işlerin yapılması durumunda (münhasıran bu

işlerle ilgili) defter ve belge ibrazı, geçici kabulün idarece onaylandığı veya işin fiilen bittiği tarihte vergilendirileceğinden, bu dönemden sonra başlamak üzere VUK 253. maddesi gereğince 5 yıl olacaktır.

Mükellef, GVK 42. madde hükmüne giren inşaat işi yapmakta olup, iş 2001 tarihinde başlamış olup, fiilen 2008 tarihinde bitmiştir. 2008 hesap dönemi kesin hesaplarına ise yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili olarak 100.000,00 TL zarar aktarmıştır. 2008 hesap döneminde mükellef beyannamesinde 300.000,00 TL zarar beyan etmiştir. Bu zarar beyanları içerisinde 100.000,00 TL ticari bilanço zararı olup, kalanın 100.000,00 TL'si 2005 hesap dönemi zararı, 100.000,00 TL'si ise 2006 hesap dönemi zararından kaynaklanmaktadır. 2009 hesap döneminde 500.000,00 TL ticari bilanço karından geçmiş yıl zararları mahsup edilmiştir.

2009 hesap dönemine ait inceleme dolayısı ile, 2009 tarh zamanaşımı süresi sonu olan 31.12.2014 tarihine kadar geçmiş yıl zararları (yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden kaynaklanan zararlarda) incelenebilecektir.

3.3- Yatırım İndirimi

GVK'nun 19. maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnası, geçiş hükümleri (GVK Geçici 69. madde) ile birlikte vergi sistemimizden kaldırılmıştır. Ancak Geçici 69. madde hükmü ile mükellefler "31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, (6009 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere 01.08.2010) yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indire-

bilirler.”

Yatırım indirimi istisnası da neticede bir giderin indirimidir. Burada harcamanın indirilemeyen kısmı bir sonraki yılda endeksenerek matrahtan indirimi yapılmaktadır. Yatırım indirimi konusu harcamalar ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda indirimi yapılmış yatırım indirimi kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi yatırım indirimine tabi harcamaların kurum kazancından tamamen düşüldüğü yılı izleyen takvim yılı başından başlayacaktır. Yatırım indirimi ile ilgili şartların ihlal edilmiş olması halinde ise zamanaşımı bu şartların ihlal edildiği yılı takip eden yıldan itibaren başlayacaktır. (Kürk, 2010,181)

3.4- Kurumların Tasfiyesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17/1-ç maddesine göre tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde, tarh zamanaşımı tasfiyenin son bulunduğu dönemi takip eden yılın başından başlar. Tasfiye süresi birden fazla dönemde gerçekleştirildiğinde, bütün tasfiye dönemlerine ait zamanaşımı, tasfiyenin sonuçlandığı yılı izleyen takvim yılı başından başlar ve beşinci yılsonunda dolar. 12.09.2000 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, tasfiye 05.05.2006 tarihinde sonuçlanmış ise, tarh zamanaşımı 01.01.2007 tarihinde başlar ve 31.12.2011 tarihinde sona erer. 31.12.2011 tarihine kadar 12.09.2000-05.05.2006 tarihleri arasındaki tasfiye dönemleri için tarhiyat yapılabilir. Örneğimizde ilgili kurumca 2000 yılı defter ve belgelerinin 2011 yılı sonunda kadar muhafaza edilmesi gerekmektedir. (Kürk, 2010, 180)

3.5- Mücbir Sebepler

VUK 13. maddesine göre mücbir sebepler:

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.

Kanun'un 15. maddesinde ise; "13. maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar" hükmü ile mücbir sebep halinin varlığı boyunca tarh zamanaşımının uzayacağı, hüküm altına alınmıştır. Vergi Kanunlarında zamanaşımını kesen haller bulunmadığından, mücbir sebepler nedeniyle duran süreler mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır.

Kanunun 13. maddesinde yer alan 1. ve 3. bendlerde defter ve belgelerin ibrazını etkileyecek herhangi bir sorun olmamasına rağmen, 2. ve 4. bendlerde zaten defter ve belgelerin ibraz edilmesi mümkün görünmemektedir. Bu nedenle, mükelleflerin mücbir sebeplerle duran zamanaşımını süresince saklama ve ibraz yükümlülükleri de bu duran süreler kadar uzayacaktır.

Örneğin 2005 takvim yılı hesapları incelenmek üzere mükellefe 01.11.2010 tarihinde defter ve belge ibraz yazısı tebliğ edilmiş, mükellef 04.11.2010 tarihinde ağır kaza geçirmiş 3 ay süre ile hastanede yatmıştır. Mükellef VUK'un 14. maddesinde kendisine verilen yasal 15 günlük sürenin de durması nedeniyle 04.03.2011 tarihinden itibaren işlemeye başlayacak sürenin sonu olan 16.03.2011 tarihinde kadar defter ve belgelerini ibraz etmek zorundadır.

3.6- Dolaylı Vergiler Bakımından Defter ve Belgelerin Saklama Süresi

İndirim mekanizması işlerliğine sahip dolaylı vergilerde, hazineye intikal ettirilecek vergiler önceki dönemlerden devredilebildiği için, önceki dönemden devreden indirilebilecek dolaylı vergilerin kaydedildiği defter ve belgelerin saklama ve ibraz yükümlülükleri etki etikleri dönemlerin sonundan başlayarak 5 yıl sonunda olacaktır. Önceki yıllarda fazla ve yersiz şekilde indirim konusu yapılan (sahte belge kullanımı veya mükerrer kayıt gibi) dolaylı vergiler, bir sonraki dönemde ödenecek vergiden mahsup edildikleri için – sonraki dönemin vergi tutarına etki yaptığı için- devreden dolaylı vergilerin bulunduğu dönemlerdeki defter kayıtları ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi bu indirim tutarlarının tükendiği dönemden sonra başlayarak 5 yıl olacaktır.

Örneğin mükellef 2005 takvim yılında mükerrer kayıtlardan kaynaklanan 100.000,00TL tutarında fazla ve yersiz KDV'yi indirim konusu yapmıştır. 2005 yılında hesapladığı KDV tutarından mahsup ettiklerinden sonra kalan 50.000,00 TL KDV'yi 2006 Ocak dönemine devretmiş ve bu dönemde hesapladığı KDV tutarından mahsup etmiştir. Yapılan incelemede önceki yıllardan devreden fazla ve yersiz indirim konusu yapılan dolaylı vergi tutarlarının tespit yapılması durumunda, devreden bu tutarların ilgili bulunduğu yıl (2005) defter ve belgelerinin ibrazı istenebilecektir. Yukarıdaki örneğimizde devreden bu fazla ve yersiz KDV, tarh zamanaşımı süresi içerisinde yer alan 2006 takvim yılı hesaplarını etkilediği, ödenecek vergi tutarını azalttığı için devreden tutar olan 50.000,00 TL tutarındaki KDV eleştirisi konusu yapılabilecektir. Ancak, 2005 takvim yılında mükerrer kayıtlardan kaynaklanan 50.000,00 TL tutarındaki fazla ve yersiz KDV'yi indirim konusu yaptığı ve bu yıl hesapları tarh zamanaşımına uğradığı nedeniyle bu

tutar için zamanaşımı süresi dolmuş bulunmaktadır. Defter ve belgeler devreden KDV tutarı için ibraz edilmiş olsa da tarhiyat sadece devreden tutar için geçerli olacaktır.

4- VERGİ KANUNLARINA GÖRE TARH ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN UZADIĞI HALDE DEFTER ve BELGELERİN MUHAFAZA VE İBRAZ SÜRESİNİN UZAMADIĞI DURUMLAR

Vergi kanunlarına göre tarh zamanaşımı süresi takdir komisyonuna sevk edilmesi ile durur, ancak VUK 253. maddede yer alan muhafaza ve ibraz süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

Takdir Komisyonuna Sevk

VUK'un 138/2. maddesi hükmü gereği vergi incelemesinin tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekir. Aynı Kanun'un 114. maddesine göre zamanaşımı süresi beş yıl olarak belirlenmiş olmakla birlikte, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz (Yürürlük; 01.07.2010 tarihinden geçerli olmak üzere 01.08.2010).

Takdir komisyonuna sevk edilmesi ile bir yıl uzayan tarh zamanaşımı süresi, verginin tarhına yönelik olup, defter ve belgelerin ibrazı için geçerli değildir. VUK 253. maddede yer alan "ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etme" ve 256. maddede yer alan "ibraz mecburiyetini" Kanun'un 14. maddesi süre olarak "15 günden aşacağı olmamak kaydıyla" süre verilmesini öngördüğünden, normal zamanaşımının bitmesine için kalan son 15 gün süre içerisinde ve bu takdir komisyonuna sevk edilmesi ile duran bir yıllık süre içerisinde mükelleften istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi üzerine, defter ve belgelerin

ibrazı nedeniyle tarhiyat yapılamayacak, suç duyurusunda bulunulamayacaktır.

Konu ile ilgili olarak Danıştay; "tarh zamanaşımı süresi içerisinde vergi dairesince takdir komisyonuna sevk edilen yükümlü şirketin 1991 yılı defter ve belgelerinin inceleme elemanı tarafından 2.1.1997 tarihinde yazı ile istenildiği, 6.1.1997 tarihinde tebliğ edilmesine rağmen verilen süre içerisinde tebliğ edilmediği, bu nedenle 1991 yılı Aralık ayına ait verilen KDV beyannamesindeki indirilecek KDV'nin reddedilerek düzenlenen vergi inceleme raporunda gösterilen ilgili dönem matrahının takdir komisyonunca takdiri sonucunda resen katma değer vergisinin tarh edildiği ve kaçakçılık cezası kesildiği, defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmeme hali Vergi Usul Kanunu'na göre resen takdir nedeni olarak kabul edilmişse de, yükümlü şirketin 1991 yılına ait defter ve belgelerin 5 yıllık süre geçtikten sonra ibraz etme zorunluluğu bulunmadığı, bu nedenle takdir komisyonu kararına göre yapılan tarhiyatın yerinde olmadığı" yönünde görüş bildirmiştir. (Danıştay 9. Dairesi, E: 1998/156, K: 1998/4603; Özyer, 2004,177)

Yukarıda yer alan kararda, tarh zamanaşımı takdir komisyonuna sevk ile uzatılmasına rağmen muhafaza ödevinin uzamayacağı Danıştay kararında da açıkça belirtilmiştir.

5- SONUÇ

VUK'un 253. maddesinde yer alan ilgili buldukları yıl ibaresi ile defter tutmak mecburiyetinde olan mükellefler tuttukları defterlerle kullanmak zorunda oldukları vesikaları, bu kayıt ve belgelerin vergi matrah ve/veya tutarlarına etki ettikleri takvim yılı veya yıllarını takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Süre uzaması, defter ve belgelerinin birden fazla takvim yılının (veya he-

sap döneminin) vergilendirmesine etki ettiği, mahsup veya indirim konusu yapıldığı yıllardaki vergi matrahı veya tutarını azalttığı için, bu birden fazla takvim yılını ilgilendiren defter ve belgelerin, vergilendirme ile ilgili olarak en son ilişkilendirildiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren 5 yıl süre ile muhafaza ve ibraz edilmesi gerekecektir.

KAYNAKÇA

T.C. yasalar (09.07.1956). 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (9353 sayılı)

T.C. yasalar (06.01.1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. yasalar (10.01.1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (26205 sayılı)

Danıştay 9. Dairesi, 29.12.1993 tarih, E:1992/5672, K:1993/5499 nolu kararı,

Danıştay 11. Dairesi, 19.03.1997 tarih ve E:1996/381, K:1997/1042 nolu kararı,

Memiş Kürk, Mükelleflerin Yasal Defter Ve Belgelerini Saklama Süresi Ve İstisnaları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 98-2010,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/8%20memis%20k%C3%BCrk.pdf>, 4 Ocak 2011

Bumin Doğrusöz, Kurumlar Vergisi'nde Geçmiş Yıl Zararları, 10.04.2008,

http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=94375, 5 Ocak 2011

Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ocak 2005,

ÖZYER, M.Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Oluş Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2004,