

15.06.2009

## **Açıklamalı Sirküler Rapor 2009/7**

### **Konu:**

**YEVMIYE DEFTERİ SAYFALARININ TASDİKSİZ ARKA YÜZLERİNE YAPILAN KAYITLARIN VE BU KAYITLARDAKİ KDV İNDİRİMLERİNİN GEÇERLİ OLUP OLMADIĞI TARTIŞMALIDIR**

## **1-VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ**

### **1.1- Yevmiye Defterinin VUK'a Göre Tasdik Ettirilmesinin Zorunlu Olduğu**

VUK'un 220. maddesinde, Vergi Kanunları açısından tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterler sayılmış olup, bu defterler arasında, KDV indirimine esas teşkil eden yevmiye defteri de bulunmaktadır.

Aynı Kanun'un 225. maddesinin (b) bedinde müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanan müesseselerin bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı tasdik ettirecekleri; tasdikli yapraklar bittiği takdirde yeni yaprakları kullanmadan evvel tasdike arz edecekleri, bunların sayfa numaralarının tasdikli yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirileceği hükme bağlanmıştır.

165 sıra numaralı Vergi Usul Genel Tebliğinde müteharrik yapraklı defterlerin noterlerce tasdikinde verilen tasdik numarasının da mühürle birlikte her sayfada yer alması gerektiği belirtilmiş; 167 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 3'üncü bölümünde ise müteharrik yapraklı defter kullanacak mükelleflerin bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprakların her sayfasını teker teker tasdik makamının resmi mühürü ile mühürletecekleri, sayfaların sıra numarasıyla teselsül edeceği, tasdikli yapraklar bittiği takdirde yeni yaprakların kullanılmadan önce tasdik ettirileceği açıklanmıştır.

### **1.2- Tasdik Süreleri**

Vergi Usul Kanunu'nun 221. maddesinde, mükelleflerin tutmakla zorunlu oldukları defterleri tasdik ettirecekleri süreler belirlenmiştir. Buna göre,

- Öteden beri işe devam etmekte olanlar, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,

- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflikten çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde,
- Tasdike tabi defterlerin dolması veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar, bunları kullanmaya başlamadan önce

tasdik ettireceklerdir.

Diğer taraftan, aynı Kanun'un 222. maddesi gereğince defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler ise, bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemek zorundadırlar.

### **1.3- Tasdiki Zorunlu Defterlerin Yasal Süreler İçerisinde Tasdik Ettirilmemesi ve Yapılan Kayıtların Geçerliliği**

#### ***a- Defterlerin Tasdik Ettirilmemesi, Yaptırımı ve Yapılan Kayıtların Geçerliliği***

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, VUK'un 220. maddesinde belirtilen defterlerin 221. madde de belirtilen süreler içerisinde tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, aynı Kanun'un 352. maddesinin II. derece usulsüzlüklerle ilgili 6. bendine göre tasdiki mecburi olan defterlerin kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdikinin yaptırılması da mümkündür. Ancak bu durum II. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Öte yandan, aynı maddenin I. derece usulsüzlüklerle ilgili 8. bendine göre tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin kanuni süresinde tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması veya kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi hallerinde, defterler hiç tasdik ettirilmemiş sayılmakta olup, bu durum I. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Diğer bir ifade ile, defterlerin hiç tasdik ettirilmemesi ile kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi arasında herhangi bir fark bulunmamakta, her iki durumda da, söz konusu defterler hiç tasdik ettirilmemiş sayılmaktadır. Ayrıca, VUK'un 30/3. maddesinde göre bu Kanun'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tasdik ettirilmemiş olması re'sen takdir sebebi sayıldığından, defterlerin süresi içerisinde tasdik ettirilmemesi veya kanuni süresinin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesi hallerinde dönem matrahı re'sen takdir edilecek ve Kanun'un 352/I-8. maddesi gereği 2 kat I. derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

**Vergi idaresince tasdiksiz deftere ya da kanuni süresinden sonra tasdik ettirilen defterlere yapılan kayıtlar, kanuni deftere yapılmış kayıt olarak kabul edilmemektedir**

## ***b- Tasdikli Yevmiye Defterinin Sayfalarının Arka Yüzlerine Yapılan Kayıtların Geçerliliği***

Vergi idaresince, tasdikli yevmiye defterinin sayfalarının arka yüzlerine yapılan kayıtlar, tasdiksiz deftere yapılan kayıt olarak kabul edilmekte ve bu şekilde yapılan kayıtlar kanuni deftere yapılmış kayıt olarak değerlendirilmemektedir.

## **2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KONUNUN İNCELENMESİ**

### **2.1- Yasal Mevzuat**

Bilindiği üzere KDV indirim esasına dayalı bir vergidir. Teorik olarak, mükellefler faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri vergileri, teslim veya hizmetleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indirebilirler. Bu, mükelleflere tanınan temel bir haktır. Ancak, indirim hakkı, Kanun'da düzenlenen bazı hükümlerle sınırlandırılabilir. Nitekim KDV Kanunumuzda da, bu tür sınırlama, 30. madde ile yapılmıştır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29/1-a maddesinde, mükelleflerin bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'yi indirebilecekleri hükme bağlanmış, 34/1. maddesinde ise indirimin şartları;

- Verginin fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi,

#### **- Bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi**

olarak belirlenmiştir. Ayrıca Kanun'un 54. maddesine göre, mükelleflerin tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlemeleri ve bu kayıtlarda;

- Vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarlar, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarını,

- Vergiden istisna edilen işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarını,

- İndirim konusu yapılmayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarlarını,

- Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergileri

ayrıca göstermeleri gerekmektedir.

## 2.2- Süresinde Tasdik Ettirilmeyen Yevmiye Defterine Kaydedilen Belgelerdeki KDV'nin İndirimi

Yukarıda yapılan açıklamalardan da fark edileceği üzere, tasdiki zorunlu olan defterlerin süresinde veya kanuni süresinin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirilmiş olması halinde KDV indirimi yönünden herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, tasdike tabi defterlerin süresinde veya kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirilmemesi halinde ise, bu defterler VUK yönünden hiç tasdik ettirilmemiş ve tutulmamış sayıldığından, tasdiksiz defterlere kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

Yasal olarak tutulması zorunlu olan defterlerin süresinde tasdik ettirilmemesi, VUK'un 30/3. maddesine göre, re'sen takdir nedeni olup, mükellefin dönem matrahının re'sen takdirini gerektirmektedir. Mükellefin dönem matrahının re'sen takdir edildiği bu gibi durumlarda, tasdiksiz dahi olsa defterlere kaydedilen mal ve hizmet alımlarına ilişkin fatura veya benzeri belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilip edilmeyeceği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. **Bu görüşlerden birincisi**, tasdike tabi defterlerin süresinde veya kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirilmemesi halinde bu defterler VUK yönünden hiç tasdik ettirilmemiş ve tutulmamış sayıldığından, KDV Kanunu'nun 34/1. maddesine göre bu defterlere kaydedilen belgelerdeki KDV'nin indirilemeyeceğidir. **İkinci görüş ise**, bunun tam aksi olup, tasdiksiz dahi olsa defterlere kaydedilen belgelerdeki KDV'nin, KDV Kanunu'nun 29 ve 34, VUK'un 3/B ve 134. maddelerine göre indirilmesi gerektiği doğrudur.

VUK'un 3/B maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Aynı Kanun'un 134. maddesine göre ise, incelemeyi maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. **KDV'de beyanname ile beyan edilerek vergi dairesine ödenecek KDV, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den, mal ve hizmet alımları ve işle ilgili diğer giderler nedeniyle yüklenilen KDV indirilmek suretiyle tespit edilmektedir.**

## 3- YIL İÇERİSİNDE DOLAN TASDİKLİ YEVMİYE DEFTERİNİN SAYFALARININ ARKA YÜZLERİNE KAYDEDİLEN BELGELERDEKİ KDV'NİN İNDİRİMİ

Yukarıda da ifade edildiği üzere, yıl içerisinde dolan yevmiye defteri sayfasının arkasına yapılan kayıtlar Maliye İdaresi tarafından genellikle kanuni deftere yapılmış kayıt olarak değerlendirilmemekte ve bu şekilde işlem yapılması VUK'un 30. maddesinin birinci fıkrasının 3. bendine göre dönem matrahının re'sen takdirini gerektirmektedir.

Mükellefin dönem matrahının re'sen takdir edildiği bu gibi durumlarda, yevmiye defteri sayfasının arka yüzüne kaydedilen faturalardaki KDV'nin indirilip indirilemeyeceği hususunda tereddütler bulunmaktadır. Yukarıda (2.2) numaralı bölümde yer verilen farklı görüşler Maliye İdaresi görüşlerine ve yargı kararlarına da yansımaktadır.

### 3.1- Maliye İdaresinin Konu Hakkındaki Görüşleri:

#### a) Yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzüne kayıt yapılabileceği yönündeki Mali İdare kararları:

- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü kararı:

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, defter basımının sayfanın arka yüzüne yanlışlıkla yapıldığı bir olayda Sosyal Sigortalar Kurumu Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın, "bilgisayar aracılığı ile yazılımı yapılan defterlerin bilgisayardan dökümünün alınması sırasında, yazılımın noter onayı içeren sayfa yüzüne değil onaysız sayfa yüzüne gerçekleştirilmesi ve onaylı olan sayfaların döküm yapılan sayfaların arka yüzünde boş olarak yer alması halinde, işyeri kayıtlarının geçersiz sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddüde düşüldüğü" şeklindeki sorusu üzerine, 12.5.1998 tarih ve 17573 sayılı yazısı ile "müteharrik yaprakların her sayfasının teker teker tasdik makamının resmi mührü ile mühürlü olması, sayfaların sıra numarası ile teselsül etmesi ve bu yaprakların sırasının bozulmaması suretiyle defterlerin kullanılması gerekmektedir. Bahsi geçen mükelleflerin müteharrik yaprakları sıra numarası izliyor ve kayıtları usulüne uygun yapılmış ise noter tasdiklerinin kayıtların yapıldığı sayfanın arka yüzünde bulunmasında her hangi bir sakınca bulunmamaktadır" şeklinde görüş bildirmiştir

- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 2.11.2003 tarihli özelgesi aşağıdaki gibidir:

"Yevmiye defterine yapılan kayıtların tasdikli defteri kebire süresince ve usulüne uygun kaydedilmesi şartıyla, yevmiye defterinin arka sayfalarında yer alan kayıtlara dayalı KDV indirimlerinin bu çerçevede kabulünün mümkün olduğu"

- Maliye Bakanlığı B.07.4.DEF.0.34.18/VUK-225 sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir.

"Söz konusu yazınızda bahsedilen ...Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin yevmiye defterinin müteharrik yaprakları sıra numarası izlemiş ve kayıtları usulüne uygun yapılmış ise noter tasdiklerinin kayıtların yapıldığı sayfanın arka yüzünde yer almasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır."

### **b) Yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzüne kayıt yapılamayacağı yönündeki Mali İdare kararları:**

- Maliye Bakanlığı'nın 02.11.2000 tarihli özelgesi aşağıdaki gibidir:

“Kayıtların yapıldığı defterler anılan Kanun'un 182 ve izleyen maddelerinde belirtilmiştir. Dolayısıyla, işlemlerin yevmiye defterleri sayfalarının tasdikli ön yüzlerine yapılması gerekir. Bu nedenle, yevmiye defterlerinin sayfalarının arka yüzlerine yapılan kayıtların kanuni deftere yapılmış kayıt olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu şekilde işlem yapan mükelleflerin dönem vergi matrahının VUK'un 30. maddesine göre re'sen takdir edilmesi gerekmektedir.”

- Maliye Bakanlığı'nın 26.06.2002 tarihli özelgesi aşağıdaki gibidir:

“Bu durumda; bilgisayarla tutulan **yevmiye** defterlerinin tasdikli yapraklarının ön yüzleri bittikten sonra aynı defterde geriye dönmek suretiyle yapraklarının arka yüzlerine yapılan kayıtların kanuni defterlere yapılmış olduğunu kabul etmek mümkün bulunmamaktadır.”

### **3.2- Yargının Konu Hakkındaki Görüşleri:**

#### **a) Yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzüne kayıt yapılabileceği yönündeki yargı kararları:**

- Danıştay Vergi Dava Dairesi, E.2006/228 – K.2007/57 sayılı kararı:

“Ödendiği ihtilafsız olan; ancak, müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdikli sayfalarının, tasdiksiz arka yüzlerine yapılan kayıtlarda gösterilen katma değer vergilerinin indiriminin, yalnızca bu sebeple kabul edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığı” hakkında.

- Danıştay Vergi Dava Dairesi, 17.6.2005-E:2005/110 sayılı kararı:

“...bu gibi durumlarda KDV indiriminin reddi için tasdikli olan diğer yasal defterlerle karşılaştırmalı bir inceleme yapılmasının gerekli olduğu ve bu yapılmadan indirim reddedilemeyeceği” hakkında.

- Ankara 13. Sulh Ceza Mahkemesi kararı:

“...defterlerin tasdikinin belgeye resmiyet ve geçerlilik sağlayan ve ileride değiştirilmesini önleme gayesine yönelik bir işlem olduğu, arkalı önlü bir bütün olan sayfanın sadece ön yüzünün tasdikli olmasının, o sayfanın arka yüzündeki kayıtların geçersizliği için gerekçe olmayacağı” hakkında.

- Danıştay Vergi Dava Dairesi, E.2005/110 – K.2005/177 sayılı kararı ve
- Danıştay Vergi Dava Dairesi E.2006/228 - K.2007/57 sayılı kararı:

“...müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtlarda gösterilen KDV indirimin, tasdikli olan diğer defterlerle karşılaştırma yapılmaksızın kabul edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığı” hakkında.

**b) Yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzüne kayıt yapılamayacağı yönündeki yargı kararları:**

- Danıştay 7. Daire 21.01.2002 – E:2001/4619, K:2002/167 sayılı kararı ve
- Danıştay 7. Daire 04.04.2008 – E: 2002/1696 K.2005/569 sayılı kararı:

“...müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtların kanuni defterlere yapılmış kayıt olarak kabul edilmeyeceği ve KDV indirimi yapılamayacağı” hakkında.

#### **4- KONU HAKKINDA GÖRÜŞLERİMİZ**

Yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzlerine yapılan kayıtların geçerliliği ve bu sayfalardaki KDV indirimlerinin kabul edilebilirliği tartışmalı bir konudur. Maliye İdaresi yapılan vergi incelemelerinde bu konuda genişletici bir yorum getirmemekte ve yevmiye defterinin tasdiksiz arka yüzlerine yapılan kayıtları kabul etmeme yönünde görüş bildirmektedir. Dolayısıyla bu sayfalara yapılan kayıtlardaki KDV indirimleri de genel olarak Maliye İdaresi tarafından kabul edilmemektedir.

Yargıya taşınan uyuşmazlıklarda ise yargının zaman zaman her iki görüşe de uygun kararlar verdiği görülmektedir. Ancak bu ise vergisel bir risk oluşturmaktadır; çünkü yargı aşamasında davanın kaybedilmesi halinde mükelleflerin çok ağır bir vergi yükü ve cezası ile karşılaşmaları olasıdır.

*Bu konuda yapılması gereken, sorun yaşamamak için, tasdiksiz arka yüzlere kayıt yapılmasından kaçınılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için de, dönem içinde defter kayıtlarının Vergi Usul Kanununa uygun şekilde düzenli olarak bastırılması, kalan sayfa adedinin takip edilmesi, yetmediği noktada yeni sayfaların kullanılmadan önce yasal süresi içinde tasdik ettirilmesi gereklidir. Bu, KDV indiriminin yanı sıra, yasal defterlerin olası uyuşmazlıklarda delil olarak kullanılabilmesini de sağlamış olacaktır.*

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**