

17 3319

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGELERİN
ÖNEMİ, BELGELERE UYGULANAN CEZALAR
VE BELGE DÜZENİNİN SAĞLANMASI İÇİN
ALINABİLECEK ÖNLEMLER**

(Yüksek Lisans Tezi)

Dilaver AYKANAT

Eskişehir 2002

Anadolu Üniversitesi
Eskişehir

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGELERİN ÖNEMİ,
BELGELERE UYGULANAN CEZALAR VE BELGE DÜZENİNİN
SAĞLANMASI İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER**

Dilaver AYKANAT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kasım/2002

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
TABLolar LİSTESİ.....	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ HUKUKUNDA BELGELER

1. GENEL OLARAK BELGE KAVRAMI.....	3
2. VERGİ USUL KANUNU, TÜRK TİCARET KANUNU VE TÜRK CEZA KANUNU YÖNÜNDEN BELGELER.....	4
2.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Belgeler	4
2.2. Türk Ticaret Kanunu Yönünden Belgeler	8
2.3. Türk Ceza Kanunu Yönünden Belgeler	11
3. BELGELERİN KAYNAĞI	14
3.1. Yasama Organı Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	14
3.2. Maliye Bakanlığınca Yapılan Düzenlemeler	15
4. BELGELERİN ÖNEMİ.....	18
4.1. Vergi İdaresi Yönünden Belgelerin Önemi	19
4.1.1. Beyan Sisteminde Belgelerin Önemi	19
4.1.2. Vergi Denetimlerinde Belgelerin Önemi	21
4.1.3. Belgelerin Vergi Güvenlik Müessesesindeki Önemi	23
4.1.4. Belgelerin Bilgi Toplamadaki Önemi.....	25
4.2. Belge Düzenlemek Zorunda Olanlar Yönünden Belgelerin Önemi.....	27
4.3. Belge Düzenlemek Zorunda Olanların Dışındaki Taraflar Yönünden Belgelerin Önemi.....	29

4.4. Vergi Hukukunda Belgelerin İspat ve Delil Sistemindeki Yeri	30
4.4.1. Belgelerin Mükellefler Lehine Delil Sayılması	31
4.4.2. Belgelerin Mükellefler Aleyhine Delil Sayılması	33
4.4.3. Belgelerin Üçüncü Kişiler Aleyhine Devlet Lehine Delil Sayılması	34

İKİNCİ BÖLÜM

BELGE DÜZENİNE UYMAMANIN SONUÇLARI

1. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN.....	35
1.1. Genel Usulsüzlük.....	36
1.2. Özel Usulsüzlük.....	41
1.3. İşyeri Kapatma Cezası.....	54
1.4. Vergi Ziyatı Cezası.....	57
1.5. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar.....	58
1.6. Uzlaşma Hakkından Faydalanamama.....	64
1.7. Taşıma İrsaliyesi, Sevk İrsaliyesi ve Faturanın Taşıma Anında Araçta Bulunmaması Halinde Emtianın Tasfiyesi.....	66
1.8. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin yada Kullananların Kanunla Kurulmuş Mesleki Kuruluşlara ve 3568 Sayılı Kanun İle Kurulan Birlik ve Meslek Odalarına Bildirilmesi.....	68
2. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN.....	69
2.1. Belge Düzenine Uymayan Çiftçilerin Ayni ve Nakdi Destek Unsurlarından Yararlanamamaları.....	70
2.2. Basit Usulde Mükelleflerin Belge Almaması veya Vermemesi Halinde Derecelerinde Yapılan Değişiklik.....	71
2.3. Basit Usulde Mükelleflerin Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemeleri veya Kullanmaları	72

3. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN.....	73
3.1. Belgesiz Mal Bulundurulduğunun veya Hizmet Satın Alındığının Yapılan Envanter Esnasında Tespiti.....	74
3.2. Katma Değer Vergisi Mahsup veya Nakden İadelerinde Teminat Uygulaması.....	76
3.3. Belgelerin İbraz Edilememesinin Katma Değer Vergisi Açısından Doğuracağı Sonuçlar.....	78
4. 2978 SAYILI VERGİ İADESİ KANUNU YÖNÜNDEN.....	80
5. TÜRK TİCARET KANUNU YÖNÜNDEN.....	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE DÜZENİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEN DÜZENLEMELER VE BELGE DÜZENİNE UYULMASI İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE DÜZENİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEN DÜZENLEMELER.....	83
1.1. Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Giderler.....	83
1.2. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Kullandıkları Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetleri Gider Yazamamaları, Amortismanına Tabi Tutamamaları ve Günlük Hasılatları İçin Tek Bir Fatura Düzenlenmesi İmkanının Tanınması.....	86
1.3. Bazı Durumlarda Gider Pusulasında Stopaj Yapılmaması.....	88
1.4. Maliye Bakanlığınca Yapılan Bazı Düzenlemelerin Olumsuz Etkileri.....	89
1.5. Mükelleflerin Yapmış Oldukları Bazı Harcamaları Gider Olarak Yazamamaları.....	90
1.6. Bazı Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alışlarındaki ve Satışlarındaki Katma Değer Vergisi Oranlarının Farklı Olması.....	91
1.7. Özel Gider İndirimine ve 2978 Sayılı Kanuna Göre Vergi İadesine Belirli Mal ve Hizmetlerin Konu Olması.....	93

1.8. Müstahsil Makbuzunun Ödeme Anında Düzenlenmesi	95
2. BELGE DÜZENİNE UYULMASI İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER	95
2.1. Mükelleflerin Belge Bastırabilmeleri İçin Vergi İdaresinden İzin Almaları Zorunluluğu Getirilmeli.....	95
2.2. Belgelerin Zayi Olması Durumunda Yapılacak İşlemler Hakkında Vergi Mevzuatında Yasal Düzenleme Yapılması.....	97
2.3. İşini Terk Eden Mükelleflerin Ellerinde Kalan Belgeleri İptal Ettirmemeleri Halinde Uygulanacak Müeyyidelerin Arttırılması.....	99
2.4. Beyan Sisteminin Bütün Bireylere Uygulanarak Gelir ve Giderlerin Tamamının Belgelendirilmesi Sağlanmalı	100
2.5. Bütün Bireylere Vatandaşlık Numarası Verilerek, Bireylerin Gelir, Gider ve Servetlerinin Takibinin Sağlanması	102
2.6. Enflasyon Muhasebesine Geçilmeli	103
2.7. Vergi İncelemelerinin Etkinliğinin Arttırılarak, Cari Dönemlere Kaydırılması.....	104
2.8. Vergi İdaresinin Etkinliğinin Sağlanması	104
2.9. Belge Düzeninin Sağlanması İçin Bankacılık Sektöründen Faydalanılmalı.....	105
2.10. Bireylerdeki Vergi Ahlakının Geliştirilmesi.....	107
SONUÇ.....	109
KAYNAKÇA.....	112

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGELERİN ÖNEMİ, BELGELERE UYGULANAN CEZALAR VE BELGE DÜZENİNİN SAĞLANMASI İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER

Dilaver AYKANAT

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kasım 2002

Danışman : Prof. Dr. Fethi HEPER

Beyan esasına dayanan Türk Vergi Sisteminin temel dayanağını yasal belgeler oluşturmaktadır. Bunun sonucu olarak vergilendirilecek gelirlerin düzenli ve doğru bir şekilde beyan edilmesi belge düzeninin yerleşmesiyle sağlanabilecektir.

Türk Vergi Sisteminde belgelerin önemi nedeniyle vergi yasalarında ve idari metinlerde belgelerle ilgili olarak ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi yasalarında ayrıca belge düzenine uyulmaması halinde yaptırımlar öngörülmüştür. Ancak belgelerle ilgili tüm düzenlemelere rağmen mal ve hizmet hareketlerinin belge düzenine bağlanması sağlanamamıştır.

Belge düzeninin sağlanamamasına, vergi yasalarındaki ve idari metinlerdeki uygulamayı olumsuz etkileyen düzenlemelerin mevcudiyeti, vergi idaresinin ekonomik hareketleri yeterince denetleyememesi ve toplumda vergi bilincinin yerleşmemiş olması gibi nedenlerin etkili olduğu söylenebilir.

Adil bir vergilendirmenin gerçekleştirilebilmesi amacıyla, vergi matrahlarının tam olarak kavranması, ancak belge düzeninin sağlanmasıyla mümkün olabilecektir. Bu nedenle Türk Vergi Sisteminde vergilendirmeye esas teşkil eden belge düzeninin sağlanabilmesine yönelik önlemler alınmalıdır.

ABSTRACT

IMPORTANCE OF DOCUMENTATION IN TURKISH TAX SYSTEM,
FINES FOR MISDOCUMENTATION AND CAUTIONS TO BE TAKEN TO
ENSURE DOCUMENTATION ORDER

Dilaver AYKANAT

Department of Finance

Anadolu University, Institute of Social Sciences, November 2002

Advisor: Prof. Dr. Fethi HEPER

Legal documents are the basis of Turkish tax system, which depends on declaration system. Therefore, declaration of taxable income correctly and regularly can be achieved by ensuring documentation order.

Due to the importance of legal documents in the tax literature of Turkey, detailed regulations can be seen in tax laws and administrative statements. Breaking documentation rules results in penalties according to tax laws. However, despite all regulations on documentation, not all flow of goods and services are well documented.

Failure to secure a working documentation system can be said to result from existence of negative items in tax laws and administrative statements, inability of tax authorities to inspect economic activities thoroughly and lack of consciousness about taxing in the society.

In order to realize a decent tax system, it is necessary to reach complete tax assessment, which is only possible through complete documentation. Therefore, cautions to secure documentation for tax assessment must be taken in Turkey.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Dilaver AYKANAT'ın “**Türk Vergi Sisteminde Belgelerin Önemi, Belgelere Uygulanan Cezalar ve Belge Düzeninin Sağlanması İçin Alınabilecek Önlemler**” başlıklı tezi **17 Şubat 2003** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk)** Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : **Prof.Dr.Fethi HEPER**

Üye : **Doç.Dr.Recai DÖNMEZ**

Üye : **Doç.Dr.Kerim BANAR**

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

TABLolar LİSTESİ**Sayfa No**

- Tablo 1:** 1998, 1999 ve 2000 Yıllarında Vergi İstihbarat Merkezine Gelen
Yıllık Ortalama Bilgiler Tablosu 25
- Tablo 2:** 01.01.2002 Tarihinden İtibaren Geçerli Olan Genel Usulsüzlük
Cezaları Tablosu 39
- Tablo 3:** 1998, 1999, 2000 ve 2001 Yıllarına Ait Gayrimenkul Sermaye
İradı Mükelleflerinin Seçtikleri Gider Yöntemini Gösteren Tablo 85

GİRİŞ

Bilindiği gibi vergi, kamu harcamalarının karşılanması amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır.

Kamu harcamalarının karşılanmasındaki en büyük payı vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin büyük bir kısmı ise beyana dayanan vergilerden sağlanmaktadır. Beyana dayanan vergiler mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi en doğru biçimde hesaplayacakları esasına dayanır. Beyan esasının özünde olan mükelleflerin kendi ödemeleri gereken vergiyi hesaplamaları mükelleflerin belge düzenine uymaları ile sağlanır. Yani beyan sisteminin esasını belge düzeni oluşturur.

Bu nedenle artan kamu harcamalarının karşılanmasında belge düzeninin önemi büyüktür. Belgelerin vergi idaresi açısından birinci derecede öncelikli önemi bireylerin ve kurumların ödeyecekleri vergiyi tam olarak beyan etmelerine yardımcı olmasıdır.

Vergi idaresi belgelere vergilendirme sürecinde vergiye esas olan kazancın belirlenmesi ana işlevini yüklerken, bir takım yan işlevlerde yüklemiştir. Vergi idaresi belgeleri vergilendirme faaliyetine dayanak olmak üzere vergi denetimini sağlamak, vergi güvenlik önlemi olarak ve bilgi toplamak için kullanmaktadır.

Türk Vergi Sisteminde önemi tartışılmaz olan belge düzenine uyulmasını sağlamak amacıyla vergi mevzuatımızda, parasal cezalar, hapis cezaları, işyeri kapatma cezaları gibi çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Ancak tüm bu yaptırımlara rağmen belge düzeni ekonomik olayları tam kapsayacak düzeye erişmemiştir. Belge düzenini ihlal eden mükelleflere uygulanan yaptırımların büyük bir kısmı yargı organları tarafından kaldırılmaktadır. Yargı organlarının belge düzeni konusunda mükellefler ile vergi idaresi arasındaki vergi ihtilafları çoğunlukla mükellef lehine karar vermesinin en büyük sebebi vergi idaresinin uygulamalarıdır.

Yasama organı ve kanunun kendisine verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, belgelerin ekonomik olayları tam olarak kavraması ve ortaya çıkan ihtilafları azaltmak amacıyla vergi mevzuatında zaman zaman düzenlemeler yapmaktadırlar.

Belgeler konusunda ticaret hukukunda ve vergi hukukunda yapılan düzenlemeler farklı amaçlara hizmet etmektedir. Vergi hukuku belgelere vergilendirme sürecinde önemli bir işlev yüklerken; ticaret hukuku ise, belgeleri işletme sahibi tacirin, şirketlerde şirketin

ve ortaklarının birbirleri ile ve üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve ticari işletmenin kendi içindeki işleyişinde bir ispat aracı olarak görmektedir.

Mükellefler açısından da belgelerin önemi büyüktür. Belgeler mükellefler açısından öncelikle ticari faaliyetlerinin ilk amacı olan kazançlarını tespit etmelerini sağlar. Bunun dışında belge düzeni tam olarak sağlayan işletmeler mali güçlerine göre vergi ödediklerini vergi idaresine karşı belgeler yoluyla ispatlamaktadırlar. İşletmelerin alacakları kararların doğruluğunda, iç denetimin başarısında ve işletme dışı ilişkilerde belgelerin önemi büyüktür.

Belgelerin mükellef olmayanlar açısından da önemi yadsınamaz. Toplumunu oluşturan bireylerin belge düzenine tam olarak uyan işletmelere bakışı daha olumludur. Belgeler bireylerin yapmış olduğu mal veya hizmet alışının göstergesidir. Bireyler almış oldukları mal veya hizmeti belgeler ile ispatlayabilmektedirler.

Görülebileceği üzere belgeler vergi idaresi açısından ve toplumu oluşturan birey ve kurumlar açısından çok önemlidir. Araştırmamızın konusunu ağırlıklı olarak Türk Vergi Sistemindeki belgelerin önemi oluşturmaktadır. Araştırmanın birinci bölümünde belgelerin çeşitli kanunlardaki ve Türk Vergi Sistemindeki yeri, vergi idaresi, mükellefler ve belge düzenlemek zorunda olmayanlar açısından önemine yer verilmiştir. İkinci bölümde ise belge düzenine uyulmaması halinde uygulanacak olan yaptırımlar ele alınmıştır. En son bölüm olan üçüncü bölümde ise vergi sistemimizde belge düzenini olumsuz etkileyen düzenlemelere ve belge düzeninin sağlanması için alınabilecek önlemlere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ HUKUKUNDA BELGELER

1. GENEL OLARAK BELGE KAVRAMI

Belge sözcüğü günlük yaşantımızda ve yasalarımızda sıkça karşımıza çıkan ve sıkça kullanılan bir sözcüktür.

Belge sözcüğü Arapça'dan dilimize geçen "vesika" sözcüğünün yerine kullanılmakta olup, sözlük anlamı "Bir olguyu gösteren yada bir savla ilgili olarak bilgi veren yazı" olarak tanımlanmıştır.¹

Belge sözcüğünün tanımına ne Türk Ceza Kanununda ne de Vergi Usul Kanununda rastlanılmaktadır. Ancak, belgelerin sıralaması ile yetinilmektedir. Genel olarak belge, belli bir hukuki durumu tespit eden itimat edilen yazılardır².

Kuşkusuz her yazı belge özelliğini taşımaz. Bir yazının belge sayılabilmesi için, belirli niteliklerinin olması gerekmektedir. Türk Ceza Kanununda sahtekarlığın konusunu oluşturan varaka, taşınabilen bir şey üzerine yazılıp da bir kimliği olan ve hukuki hüküm ifade eden, bir olayı ispata yarayan yazıdır³.

¹ Türk Dil Kurumu, *Türkçe Sözlük* (Ankara:1974), s.105.

² Şükrü Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması* (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1995), s. 1867.

³ M. Nadir Arıca, *Vergi Usul Kanunu* (Mersin:1979), s.1266.

2. VERGİ USUL KANUNU, TÜRK TİCARET KANUNU VE TÜRK CEZA KANUNU YÖNÜNDEN BELGELER

Türk Vergi Sisteminde yer alan belgeler genel olarak Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Türk Vergi Sistemindeki belgelerin ticari hayatta da büyük bir önemi vardır. Belgeler ticari ilişkilerin önemli öğelerinden biridir. Bu nedenle Türk Ticaret Kanununda da belgelere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bazen Türk Vergi Sisteminde yer alan belgeler, konusu suçlar ve suçların cezalandırması olan Türk Ceza Kanununun konusu içersine girmektedir. Görüleceği üzere Türk Vergi Sisteminde yer alan belgelerin toplumsal yaşam içerisinde önemli bir yeri bulunmaktadır. Belgelerin toplumsal yaşam içerisindeki önemi nedeniyle belgeler konusunda Vergi Usul Kanununda, Türk Ticaret Kanununda ve Türk Ceza Kanunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

2.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Belgeler

Vergileme açısından mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumlarını, vergileme ile ilgili faaliyetlerinin sonuçlarını, vergileme ile ilgili işlemlerini görebilmek ve vergi karşısındaki durumlarını hesaplar üzerinden inceleyip denetlenmesini sağlamak, bu kayıtlar yardımıyla üçüncü kişilerin vergi durumunu saptayabilmek amacıyla mükelleflerin bir bölümü, Vergi Usul Kanunu ile defter tutmakla görevlendirilmiştir⁴.

Tutulması zorunlu olan defterdeki kayıtların, şekli kanunda yazılı bulunan veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak idarece belirlenen belgelere dayandırılmış olması da, aynı kanunun 227'nci maddesi hükmü gereğidir⁵.

Vergi Usul Kanunu vergileme süreci içinde, yani vergiyi doğuran olaydan vergi alacağının ortadan kalkmasına kadar her türlü olay ve işlemin belgeye bağlanmasını öngörmektedir. Kanun, hangi belgelerin geçerli olduğunu, bunların içeriklerini ve biçimlerini belirlemiştir. Vergiye ilişkin olay ve olguların bu belgelerle ispatlanması gerekmektedir⁶.

⁴ Özhan Uluatam, **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler** (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı. Ankara: Seckin Yayınevi, Ekim-1995), s.187.

⁵ Yusuf Karakoç, "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 169, (Eylül-1995), s.103.

⁶ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi** (İzmir: Tükemat A.Ş., 1994), s.99.

Bu itibarla, Vergi Usul Kanununda yükümlülerin vergiye ilişkin olgu ve olayları konusunda belge düzenlemesi ve bu belgelerin Vergi Usul Kanununda belirtilen türde ve biçimde olması gerekmektedir. Bu belgelerin biçimsel açıdan kanuna uygun olmasının yanında içeriğinin de gerçeği yansıtması zorunludur⁷.

Vergi Usul Kanununa göre, kural olarak, mükellefler üçüncü kişilerle olan tüm ilişki ve işlemlerini belgelemek durumundadırlar. Defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerde vergi matrahlarının saptanmasıyla ilgili giderlerini belgelemek zorundadırlar⁸.

Mükelleflerin üçüncü kişilerle olan tüm ilişki ve işlemlerini belgelemek zorunda oldukları prensibinin bazı gider unsurları bakımından istisnası vardır. Vergi Usul Kanununun 228'nci maddesine göre, belgelendirilmesi zorunlu olmayan giderler şunlardır.

- Örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışlagelmiş olmayan müteferrik giderler: Örneğin, iş takibi için yapılan şehir içi yolculukları dolayısıyla ile ödenen dolmuş, otobüs ücretlerinin belgelendirilmesi aranmaz⁹.

- Belgenin teminine imkan olmayan giderler: Bu tür giderler, belgelendirmenin uzun zaman aldığı ve yığılmalara neden olabilecek türden harcamalara ilişkindir. Bunun en tipik örneği otoyol, köprü veya tünel geçiş ücretleri, telefon jetonu veya kartı gösterilebilir. Adi posta ile gönderilen mektuplar için yapılan ödemeler de belgelendirilmesi mümkün olmayan harcamalar olarak değerlendirilmekteyken, posta idaresi bu şekilde yapılan harcamalara ilişkin bir maktu bordro düzenleyerek belgelendirmeye başlamıştır¹⁰.

- Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler: Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'ncü maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı sahipleri dilerlerse gerçek giderleri yerine hasılatlarının %25'ini götürü gider olarak indirebilmektedirler.

⁷ Sadık Kırbaş, "Vergi Usul Hukuku'nda Belge Düzeni ve Belgeler", **Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunu Karşısındaki Durumu** (Ankara: Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 170, 1992), s. 12.

⁸ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar** (11. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, Ekim-1999), s. 94.

⁹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları** (Ankara: Oluş Yayıncılık Ltd.Şti., Kasım 1999), s.511.

¹⁰ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması** (Ankara:Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2001), s.258.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncı maddesinin 1 numaralı bendine göre, ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşıma faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu faaliyetlerinden doğan döviz hasılatının % 0,5'ini götürü gider olarak kaydedebilmektedirler.

Ancak Vergi Usul Kanununu giderlerin belgelendirilmesi zorunluluğuna tanımış olduğu bu istisna içinde, yapılan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şartını getirerek sınırlamıştır.

Vergi Usul Kanunu belgeleri, diğer kanunlara göre daha kapsamlı ve somut bir biçimde ele almıştır. Belirtilen belgelerin şekli, kapsamı gereken hususlar, kimlerin düzenleyeceği gibi bilgiler kanunda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetkiye istinaden, bazı Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ve yönetmeliklerle de bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Mükelleflerin belge düzenleme, alma ve vermelerine ilişkin yükümlülükleri Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabının üçüncü kısmında 227-242'nci maddelerinde, belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü de 253, 254 ve 256'nci maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanununda yer alan belgeler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Fatura; Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin ödediği veya borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belgedir.

- Perakende Satış Belgeleri; Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek zorunda olmadıkları, yani Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme limitinin altında kalan satışlarını veya yaptıkları işlerin bedellerini gösteren belgelerdir. Bunlar, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş, yolcu taşıma biletleridir.

- Gider Pusulası; Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları iş veya onlardan aldıkları emtia için düzenleyerek işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri belgedir. Gider pusulası birinci ve ikinci

sınıf tüccarlar tarafından şahsi eşyasını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşyalar içinde düzenlenir.

- Müstahsil Makbuzu; Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malları gösteren bir belgedir.

- Serbest Meslek Makbuzu; Serbest meslek erbabının mesleki faaliyetine ilişkin olmak üzere yaptığı her türlü tahsilatı belgelemek için düzenlemek zorunda olduğu belgedir.

- Ücret Bordrosu ve Bordro yerine geçen vesikalar; İşverenlerin işçilerine her ay ödedikleri ücretler için düzenledikleri belgedir. Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3569 sayılı kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçmektedir.

- Sevk İrsaliyesi; ekonomi içindeki mal hareketlerini düzenli bir şekilde takip etmek ve ticari emtianın nakli sırasında kolayca kontrol edilmesini sağlamak amacı ile düzenlenen ve belge düzeninin daha sağlıklı işlenmesini gerçekleştirmeye yarayan bir belgedir¹¹.

- Taşıma İrsaliyesi; Ücret karşılığında eşya taşıyan bütün gerçek ve tüzel kişilerin taşıdıkları eşya için düzenledikleri belgedir.

- Yolcu Listesi; Şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapanlardan yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olanların taşıdıkları yolcu durumu gösteren belgedir.

- Günlük Müşteri Listesi; Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerlerinin odalarına, bölmelerine ve yatak planlarına uygun olarak düzenledikleri ve kalan müşterileri gösteren belgedir.

- Muhabere Evrakı; Tüccarların her türlü ticari işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektup, telgraf ve hesap özetleri muhabere evrakıdır.

- Bono ve Poliçeler; Mükelleflerin borç ve alacakları için düzenleyecekleri senetlerdir.

- Diğer Vesikalar; Tüccarlar Vergi Usul Kanununda sayılan belgelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen

¹¹ Sezai Dumanoglu, "Sevk İrsaliyesi Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar ve KDV'ne Esas Olma Özelliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 113, s.125.

mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgelerle ihbarname, karar örneği, vergi makbuzları gibi vergi evraklarını dosyada saklamak zorundadır.

Görüldüğü gibi, Vergi Usul Kanunu belgeleri sınırlı olarak saymaktan kaçınmış ve bunları kapsamlı hale getiren “Diğer Vesikalar” ifadesini kullanmıştır¹².

Vergi usul kanununda yer alan belgelerin dışında Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesiyle kendisine verilen yetkiye dayanarak bazı belgelerin düzenlenmesi zorunluluğunu getirmiştir. Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgeleri; ambar tesellüm fişi, reçete, standart yapı ruhsatı, adisyon, bankalar, sigorta şirketleri ile acentaları, sermaye piyasası aracı kuruluşları ve ikrazatçılar tarafından düzenlenen fatura yerine geçen belgeler, irsaliyeli fatura, adisyon tipi perakende satış fişi, dip koçanlı perakende satış fişi, döviz alım ve döviz satım belgesi, mutad depo kapsamında yurda petrol ürünü getiren uluslar arası taşımacılık firmalarının düzenleyeceği fatura hükmündeki uygunluk belgesi ve yemek çekleri karşılığı lokantaların düzenleyeceği dip koçanlı kuponlar olarak sıralayabiliriz.

2.2. Türk Ticaret Kanunu Yönünden Belgeler

Vergi Usul Kanununda belge düzeni ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ancak Vergi Usul Kanununda yapılan bu düzenlemeler Maliye Bakanlığınca yeterli görülmeyerek, Türk Vergi Sistemine yeni belgeler getiren ayrıntılı düzenlemeler de yapılmıştır. Türk Vergi Sisteminde belge düzeni konusunda bunca yapılan değişiklikler ve düzenlemeler karşısında Türk Ticaret Kanununda belgelerin kullanılış yeri, şekli ve tabi olacağı hükümler konusunda ayrıntılı hükümler getirilmemiş, yalnızca genel ifadeler ile yetinilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu belgeleri, tacir ve üçüncü kişilerin menfaati açısından ele almıştır. Ticaret kanunu genel anlamda, devletle fertler arasındaki ilişkileri değil, fertler arasındaki ilişkileri konu almakta ve bu ilişkilere uygulanacak hükümler getirmektedir. Türk Ticaret Kanununa göre belgeler, işletme sahibi tacirin, şirketlerde şirketin ve

¹² Yılmaz Ulusoy, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Kooperatifler Kanunu ve Özel Kanunlarda Ticari Defterler, Ticari Belgeler ve Bunlardan Doğan Mali, Hukuki, Cezai Sorumluluklar (Ankara: Olgaç Matbaası, 1981), s.67.

ortaklarının birbirleri ile ve üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ve ticari işletmenin kendi bünyesinin işleyişinde bir ispat aracı olarak kullanılmaktadır¹³.

Vergi Usul Kanununda düzenlenen faturaya ilişkin bazı hükümler Türk Ticaret Kanununda da düzenlenmiştir. Ticaret kanununun ve vergi usul kanununun fatura ile ilgili düzenlemeleri gerek faturanın kapsamı gerekse şekil ve nizamı bakımından farklılıklar arz etmektedir. Her iki kanunun düzenlediği ve fatura adını verdiği belge mahiyet itibarıyla aynı olmakla birlikte şekil ve nizamı bakımından farklılıklar arz etmektedir. Bu farklılıklar her iki kanunun düzenleme amacının farklı olmasından ileri gelmektedir¹⁴.

Türk Ticaret Kanununun bu düzenlemeyi yaparken amacı, özel hukuka ilişkin sonuçlar meydana getirmektir. Yoksa devletin vergi alacağını adil ve düzenli bir biçimde tahsil etmesini sağlamak değildir¹⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 229'ncü maddesi faturayı "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika" olarak tanımlamıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 23'ncü maddesinde "ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş ya da iş görmüş veya bir menfaat temin etmiş olan tacirlerden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun faturada gösterilmesini isteyebilir" hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki kanun maddelerinden görüleceği üzere, Türk Ticaret Kanunu'nun düzenlediği tacir ile Vergi Usul Kanununda bahsedilen tüccar arasında fatura verme mecburiyeti bakımından fark vardır. Türk Ticaret Kanunu'nun 23'ncü maddesi hükmüne göre tacir, karşı tarafın talebi üzerine faturayı vermek mecburiyetindedir. Talep olmazsa fatura verme mecburiyetinden Türk Ticaret Kanunu'nun 23'ncü maddesinde bahsedilmemektedir. Oysa tacir Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesi hükmüne göre hem fatura istemek hem de fatura vermek zorundadır.

¹³ Şükrü Kızılot, "Vergi Hukukunda Naylon Fatura", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 188, (Nisan-1997), s.10.

¹⁴ Oğuz Kürşat Ünal, *Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti* (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 1997), s.2.

¹⁵ Ahmet Battal, "İtiraz Edilmemesi Halinde Doğurduğu Sonuçlar Yönünden Fatura ve İçeriği", *XVI Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu* (Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No: 347), s. 79.

Ancak Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesi hükmü lafzından, tacirin fatura verme mükellefiyetinde olduğu da kabul edilebilir. Çünkü ticari defterleri tutabilmesi için bunların müstenidatlarını da ispat zorundadır ve Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1'nci fıkrasının atfı dolayısıyla da "diğer kanunların hükümleri mahfuzdur". Diğer kanunlardan kastedilen de her şeyden önce vergi kanunlarıdır¹⁶.

Türk Ticaret Kanununun da belgeler konusunda Vergi Usul Kanununu kadar ayrıntılı düzenlemeler yapılmamasına karşın Vergi Usul Kanununda düzenleme yapılmayan bazı haller içinde düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'ncü maddesinde belgelerin sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle elden çıkması hali mücbir sebep olarak tanımlanmıştır. Adı geçen madde dışında da herhangi bir yerde mükellefin defter ve belgelerinin kaybına ilişkin olarak bir hüküm bulunmamaktadır¹⁷.

Söz konusu hükümde geçen "elden çıkmış bulunması" ifadesi defter ve belgelerin kayıp halini de içermekle birlikte elden çıkma sebepleri belirtilmemiştir. Bir başka deyişle defter ve belgelerin kaybının mücbir sebep olduğu kabul edilmiş ancak, sebepler yönünden bir belirlemeye gidilmemiştir.

Bu nedenle defter ve belge kaybından ne anlaşılması gerektiği, hangi sebeplerin kayba neden olabileceği, kayıp haliyle karşılaşan mükelleflerin ne yapması gerekeceği ve benzeri hususlara ışık tutabilecek ayrı ve özel bir Vergi Usul Kanunu hükmünün yokluğu uygulamada sıkıntılar yaratmaktadır¹⁸.

Türk Ticaret Kanunu'nun 68'nci maddesinde ise tüccarların belgelerini yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi afet nedeniyle ziyaa uğrarsa zayi belgesi alabileceklerini hüküm altına almıştır. 68'nci maddenin son fıkrasında tacirlerin saklamakla mükellef olduğu defter ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi afet nedeniyle ve yasal süre içinde ziyaa uğrarsa, tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini

¹⁶ Ünal, a.g.e., s.29.

¹⁷ Nazmi Karyagdi ve Müjgan Karyagdi, "Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Defter ve Belgelerin Kaybı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 230, (Ekim-2000), s.55.

¹⁸ D.Yener Özel, "Defter ve Belge Kaybına Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Genel Bir Bakış, Konu Hakkındaki Görüş ve Önerilerimiz", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 184, (Aralık-1996), s.56.

isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böyle bir belge almamış olan tacir, defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır¹⁹.

Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesi gereğince tacirin faturanın dışında bazı belgeleri de saklama zorunluluğu vardır. Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesi gereğince tacirler işletme ile ilgili işleri dolayısıyla,

- Aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi belgeleri ve kayıtları,
- Ödemeleri gösteren belgeleri,
- Yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını,
- Sözleşme metinlerini,
- Taahhüt, kefalet vs. teminat senetlerini,
- Mahkeme ilamlarını,
- Bunlara benzer diğer belgelerini,

düzenli bir şekilde, dosya halinde saklaması zorunlu sayılmıştır.

Görüldüğü gibi Türk Ticaret Kanununu belgeleri sınırlı olarak saymaktan kaçınmış ve bunları kapsamlı hale getiren ifadelere yer vermiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun tacirlerin belge kullanmalarına ilişkin hükümleri –bu konuda sağlıklı bir denetim mekanizması olmadığından– işlememekte, belge kullanma zorunluluğu vergi kanunları çerçevesinde denetlenmektedir²⁰.

2.3. Türk Ceza Kanunu Yönünden Belgeler

Türk Ceza Kanununda vesika yada belge yerine varaka sözcüğünün kullanıldığı, ancak sözcük olarak tanımlanmadığı görülmektedir.

Varaka günümüzde ceza hukukçularınca en geniş anlamıyla “yazılı kağıt” olarak değerlendirme konusu yapılmaktadır²¹.

Diğer ülke ceza yasalarındaki tanımlamalardan bazıları şu şekilde sıralanabilir²².

¹⁹ Karyagdı ve Karyagdı, a.g.m., s.54.

²⁰ Sakıp Şeker, “Kayıt Dışı Ekonominin Kapsam Nedenleri ve Etkileri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 25, (Ocak-1995), s.80.

²¹ Ümit Saraçoğlu, “Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekarlık Fiilleri ve Ceza Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 95, (Temmuz-1989), s.24.

²² Saraçoğlu, a.g.m., s.25.

- Bir hakka, bir edime veya borcun ibraına sebebiyet verebilen ya da bir hususun, ispatına tahsis edilmiş yazıdır.(1881 Hollanda Ceza Kanunu)

- El yazısı olsun veya olmasın, bir hak, bir borç, bir ibrayı tespiti elverişli bir beyanı ihtiva eden veya bir hususun ispatına tahsis edildiği kanısını uyandıran her belgedir. (1902 Norveç Ceza Kanunu)

- Taşınabilen bir vasıta üzerinde tespit edilen, belirli bir kimsenin eseri olan, usulü bir ilişki veya diğeri hukuki münasebet içinde hukuki bir iddiaya dayanak olmaya veya bu iddiayı çürütmeye yada hukuken önemli bir olayı ispat etmeye elverişli irade açıklama veya beyanlarını yahut hakikat iddialarını ihtiva eden her türlü yazıdır²³. (İtalyan Ceza Kanunu Gerekçesi)

Doktrinde varakanın çeşitli tanımlamaları yapılmıştır. Bunlardan bazıları şunlardır;

- Bir tanıma göre varaka, ilgili olduğu olay hakkında, hukuk düzenince tanınmış ispat kuvvetine, delil olabilme özelliğine sahip yazıdır²⁴.

- Bir başka tanıma göre de varaka, olayları nakleden veya irade beyanlarını içeren ve bir kimse tarafından oluşturulan her türlü yazılı belgedir²⁵.

- Yargıtay 6. Dairesi belgeyi “hukuki hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına ve bir vakayı ispata elverişli yazı” olarak tanımlamıştır. Buna göre Türk Ceza Kanunundaki kavram Vergi Usul Kanunu uyarınca mükellef veya alıcı tarafından düzenlenmesi mecburi tutulan belgelerden daha kapsamlıdır²⁶.

Yukarıdaki tanımlarda yer alan ölçütler, Vergi Usul Kanununda yazılı belgelerin ceza hukuku açısından da “varaka” olarak kabul edildiğini göstermektedir. Gerçekten Vergi Usul Kanununun da yer alan belgeler taşınabilir olmak, belirli bir kimsenin eseri olmak, hukuki bir ilişkiyi göstermek, hüküm ifade etmek, bir olayın kanıtlanmasında delil niteliğine sahip olmak gibi özelliklerin tümüne sahiptir. Kaldı ki doktrinde bu belgelerin ceza hukukundaki anlamıyla varaka olduğu konusunda bir düşünce birliği bulunmaktadır²⁷. Ancak bunun tersi söylenemez. Türk Ceza Kanunu anlamındaki her

²³ Sahir Erman, *Ticari Ceza Hukuku Sahtekarlık Suçları* (4. Bası, İstanbul: Cilt III, 1981), s.285-286.

²⁴ Hüseyin Cıvrız, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Vesika Ayrımı”, *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, Sayı:10-11, (Ekim-Kasım1986), s.23.

²⁵ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku*, (Ankara; Savaş Yayınevi, Ocak-2001), s. 271.

²⁶ Sakıp Şeker ve Z. Cengiz Aydın, “Sahte Faturanın Kullanımının Boyutları, Nedenleri ve Çözüm Yolları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 60 (Mayıs-Haziran 1992), s. 46.

²⁷ Saraçoğlu, a.g.m., s.25.

varaka Vergi Usul Kanunu anlamında belge değildir. Yani belge varakanın alt kümesidir²⁸.

Türk Ceza Kanununda evrakta sahtekarlık cürümleri yönünden yapılan en önemli ayırım resmi evrak özel evrak ayırımıdır. Yani varaka için ikili bir ayırım söz konusudur. Resmi varaka ve özel varaka.

Bir varakanın resmi varaka sayılabilmesi için onun memur tarafından görevi nedeniyle düzenlenmiş olması gerekir. Şu halde bir varakanın resmi nitelik kazanması için iki şart aranır. Bir kere varaka bir memur (Türk Ceza Kanunu Madde 279) veya memura benzetilenler (Türk Ceza Kanunu Madde 349) tarafından düzenlenmelidir. İkinci olarak, varaka memurun görmekte olduğu görevi gereği düzenlenmelidir; yani varakanın düzenlenmesi ile memurun veya memura benzetilen kişinin görevi arasında bir ilişki bulunmalıdır. Bu itibarla bir memurun görevi gereği olmayan, yani kendi fonksiyonuna girmeyen bir varakayı düzenlemesi durumunda, bunu resmi varaka saymak mümkün değildir.²⁹

Özel evrak ise, resmi evrakın özelliğini taşımayan her türlü yazılı belgedir. Sadece kişiler tarafından değil, memurların veya memura benzetilenlerin görevleri dışında düzenledikleri yazılı belgeler de özel evrak sayılır. Aynı biçimde yetkisiz memurun düzenlediği yahut öngörülen formalitelere uyulmadan düzenlenen yazılar da özel evrak sayılmaktadır.³⁰

Bu ikili ayırım dışında Türk Ceza Kanunu'nun 349'ncü maddesinin ikinci fıkrası ile bir kısım özel evrak da resmi evrak hükmünde sayılmıştır. Bunlar "emre" ve "hamiline" yazılı olarak düzenlenen kambiyo senetleri ile emtiayı temsil eden evraktır.

Vergi Usul Kanununda yer alan belgelerin yukarıda belirtilen sınıflamalardan hangisine göre değerlendirileceği önemli bir noktadır.

Türk Ceza Kanununun 349'ncü maddesinin ikinci fıkrasında yazılı "emtiayı temsil eden evrak" deyimi kapsamına fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarının, alım-satım konu bir emtiayı temsil ettikleri bir sürece girmeleri gerektiği düşünülebilirse de; fıkarda yazılı

²⁸ Cıvrız, a.g.m. , s.23.

²⁹ Toroslu, a.g.c., s.273.

³⁰ Toroslu, a.g.c., s.275.

belgelerin resmi evraka eşit sayılabilmesi için ciro yolu ile nakli olanaklı olan belgeler olması gerektiği belirtilmektedir.³¹

Kaldı ki, fıkranın lafzına bağlı bir yorumla, yukarıda sayılan belgelerin emtiayı temsil eden evraktan oldukları kabul edilse dahi, serbest meslek makbuzu, giriş ve yolcu taşıma biletleri gibi bir emtia hareketine değil, hizmet ifasını temsil eden belgeler bu kategoride değerlendirilemeyecektir. Benzer biçimde bir hizmet ifası sonucu düzenlenen fatura Türk Ceza Kanunundaki anlamı ile resmi evrak hükmünde sayılmayacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunundaki belgelerin resmi bir memur tarafından görevi ile ilgili olarak düzenlenmesi durumunda resmi evrak sayılacağı açıktır.

Doktrinde, yazar kasaların fişleri de varaka kabul edilmektedir³². Yargıtay 6'ncı Ceza Dairesi 14.03.1974 tarih ve 8108 sayılı kararında; resmi memur sıfatını taşıyan SSK Hastanesi dış doktorunun hastalar hakkında düzenlediği raporlar ile bunlara dayanarak tanzim ettiği faturaların hukuki bir sonuç doğurmaları itibariyle resmi belgeden sayılacağını hükme bağlamıştır³³.

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanununda belirtilen belgeler, Türk Ceza Kanunu uygulamasında varaka olarak kabul edilmektedir. Ancak hangi türden varaka olduğunun belirlenmesinde değişik durumlara göre farklılık göstermektedir.

3. BELGELERİN KAYNAĞI

Türk Vergi Sistemindeki belgeler genel olarak Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Belgeler konusunda Vergi Usul Kanunu Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi vermiş, Maliye Bakanlığı da kendisini verilen yetkiyi belirli zamanlarda kullanarak Türk Vergi Sisteminde belgeler ile ilgili düzenlemeler yapmıştır.

3.1. Yasama Organı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Devletin kamu hizmetlerini karşılamak üzere kişilerden zora dayanarak aldığı ekonomik değerlere verilen ad olan vergi, kişilerin hak ve özgürlükler alanına yapılabilecek müdahalenin önde gelen araçlarından birisidir. İşte bu nedenle, özünde devlet iktidarını sınırlandırmaya yönelik ilkesel düzenlemelerden oluşan anayasal metinler,

³¹ Saraçoğlu, a.g.m., s.26.

³² Sahir, a.g.e., s.289.

³³ Saraçoğlu, a.g.m., s.27.

vergisel konularda yapılacak müdahale koşullarını, kişilere güvence sağlayacak bir çizginin içine almaktadır. Bu durum vergide yasallık ilkesi adını almaktadır.³⁴

Vergilerin yasallığı ilkesi yalnız vergi alacağının öğelerinin kanunla konulması değil, vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirir.³⁵

Türk Vergi Sisteminde yer alan belgelerin genel olarak Vergi Usul Kanununda düzenlendiği görmekteyiz. Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerin şekli, kapsamı gereken hususlar, kimlerin düzenleyeceği gibi bilgiler kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yapılan tüm bu düzenlemelerin ayrıntılı olması Türk Vergi Sisteminde geçerli olan beyan esasının belge düzenine dayanmasından ve vergilerin yasallığı ilkesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanununun vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlamaları ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüş bulunması, yükümlünün beyanına dayalı olan Türk Vergi Sisteminin zorunlu bir gereğidir. Verginin salınması, yükümlünün beyanına, yükümlünün beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olmalıdır.³⁶

3.2. Maliye Bakanlığınca Yapılan Düzenlemeler

Türk Vergi Sisteminde usul hükümlerinin düzenlendiği Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesi ile Maliye Bakanlığına belge düzeni konusunda değişiklikler yapma yetkisi verilmiştir. İdari bir kuruluş olan Maliye Bakanlığına kanunla düzenlenen bir alanda değişiklik yapma yetkisi verilmesi, vergi yükümlülerinin uymak zorunda oldukları, aksine hareketleri cezalandırıldıkları ve Vergi Usul Kanununda ayrıntısıyla düzenlenmiş bulunan belge düzeni konusunda daraltma ve genişletme yapılması anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığı kendisine tanınan bu yetkiyi kullanarak belge düzeni konusunda çeşitli düzenlemeler yapmıştır.³⁷

³⁴ Abdullah Kütükçü, "Bakanlar Kuruluna Vergi Yasalarında Anayasa 73/4' e Göre Sahip Olduğu Yetkiler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 207, s. 127.

³⁵ Garip Ayaz, "Verginin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 181, s. 60.

³⁶ Garip Ayaz ve Erdal Sönmez, *Anayasa Mahkemesi Kararları, Vergi (1962-1999)* (Ankara; 1999, Türmob Yayınları No :77), s. 188.

³⁷ Maliye Bakanlığının Yaptığı Düzenlemeler İçin 2.1. Sayılı Bölümüne Bakınız.

Maliye Bakanlığı belgeler konusunda genellikle genel tebliğler yolu ile düzenleme yapmasına rağmen, bazen iç genelgeler³⁸, bazen de muktezalar³⁹ yoluyla düzenlemeler yapmıştır.

Maliye Bakanlığı genel tebliğler yoluyla belge düzeninde yaptığı düzenlemeleri ayrıntılı bir biçimde yapmıştır. Belgelerin mahiyeti, şekli, ihtiva etmesi zorunlu bilgileri, muhafaza ve ibraz şartları gibi hükümlerini ayrıntılı olarak belirlemiştir. Ancak Maliye Bakanlığının iç genelgeler ve muktezalar yoluyla yaptığı düzenlemelerde ayrıntılara yer verilmediğini görmekteyiz. Maliye Bakanlığı vergi sistemimizde yar alan belgelerin bazı durumlarda ekonomik hayata tam olarak uyum sağlayamaması nedeniyle pratikte çözüm bulmak amacıyla muktezalar ve iç genelgeler yoluyla düzenleme yapmaktadır.

Ancak Maliye Bakanlığının mukteza ve iç genelgeler yoluyla belge düzeninde getirmiş olduğu belgeler için ayrıntılı olarak düzenlemeler yapmaması, vergi sistemimizde çeşitli sorunlara yol açacaktır. Bu belgeler belge nizamı açısından kontrolü zorlaştıracak, denetimi imkansız hale getirecek bir durum oluşturacaktır⁴⁰.

Bunun yanısıra Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanununda tespit olunan belgeler ile ilgili olarak da düzenlemeler yapmaktadır. Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemeler ile Vergi Usul Kanununun da yer alan belgeler ile ilgili düzenlemeleri genişlettiği görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 234'ncü maddesinde "Gider pusulası"nın tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olacağı belirtilmiştir.

Aynı maddede gereğince gider pusulası birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetle eşya için de düzenlenebilmektedir.

³⁸ 1998/5 Sıra No'lu Uygulama İç Genelgesi.

³⁹ Maliye Bakanlığının 07.12.2000 Tarih ve B.07.O.GEL.0-29/2924-232-2398/58011 Sayılı Muktezası, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 358, s. 115-116.

⁴⁰ Ömer Ustabulut, "Yemek Çeklerinde Belge Nizamı ve Uygulama", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 354, s. 70.

Gider pusulasına ilişkin düzenlemelerden görüleceği üzere söz konusu belge vergiden muaf esnafa yaptırılan işler veya onlardan satın alınan mallar için düzenlenebildiği gibi zati yani şahsi ziynet eşyalarını satan kişilerden satın alınan altın, mücevher gibi kıymetli madenler için de düzenlenebilmektedir. Böyle bir durumda gider pusulasının kullanım alanının hukuki çerçevesi çizilmiş bulunmaktadır.⁴¹

Ancak Maliye Bakanlığı kullanım alanı yasal olarak sınırlanmış bulunan gider pusulasının kullanımına yönelik vermiş oldukları muktezalarda, bu sınırların dışına çıktığı görülmektedir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün vermiş olduğu bir muktezada⁴²; şirketin nihai tüketiciden aldığı otomobil için gider pusulası düzenlemesi gerektiğini bildirmiştir.

Ekonomik hayatta belge düzeni ile ilgili karşılaşılan sorunlar için Maliye Bakanlığının iç genelge veya muktezalar yoluyla çözüm araması görüleceği üzere sorunları çözmemiş aksine bazı durumlarda soruna yol açmıştır. Belge düzeni konusunda karşılaşılan sorunlara yasa metninde değişiklikler yapılması ya da Maliye Bakanlığınca yasaya aykırı hükümler taşımamak kaydıyla ayrıntılı genel tebliğler çıkarılması yoluyla çözüm sağlanabilir.

Maliye Bakanlığı özel muayehane, özel klinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce özel muayene ve tedaviler için düzenlenen reçeteleri Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesi gereğince Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına 191 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliği⁴³ ile almıştır.

Maliye Bakanlığının 191 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile reçeteleri düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alması, Vergi Usul Kanununun belge düzenine ilişkin hükümlerinin kapsamının genişletilerek, kanunun tadil edilmesi anlamına geleceği ve idarenin kanunla tanınmış bir yetkiye dayanıyor da olsa, emredici bir kanun hükmünün kaldırılabilmesi, değiştirilebilmesi ya da daraltılıp genişletilmesi onun yasama organı derecesine çıkarak, onun yetki ve görevini üstlenmesi anlamına geleceği gerekçesiyle Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde dava açılmıştır.

⁴¹ Veysi Seviğ, "Gider Pusulasının Kullanım Alanı", *Dünya Gazetesi*, 14.05.2002.

⁴² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 16.11.1999 Tarih, B.07.0.GEL.0.44/4422-33/49938 Sayılı Muktezası, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı: 473, 15.Mayıs.2000, s.91.

⁴³ 10.05.1989 Tarih ve 20161 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararında⁴⁴, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığına belge düzeni alanında geniş bir düzenleme yapma yetkisi verilmesi ile belgelerde düzen ve disiplinin etkinleştirilmek istendiği, belge düzeninin temel amacının belge kayıp ve kaçagını önlemek olduğu, zorunlu belge düzenleme alanının genişlemesiyle yükümlünün vergi matrahında bir artışa neden olursa bile, asıl olanın herkesin elde ettiği geliri oranında vergi ödemesi olduğu ve bakanlığa verilen bu yetkinin vergi kaçırmayı önleyici bir oto-kontrol sağlanması amaçlandığından Anayasaya aykırı bulunarak davanın reddine karar vermiştir.

Anayasamızın 73'ncü maddesine göre herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Bireylerin elde ettiği gelire göre vergi ödenmesini sağlamak ve değişen ekonomik durumlara çabuk uyum sağlamak bakımından Maliye Bakanlığına böyle bir yetki verilmesi yerindedir. Ancak Maliye Bakanlığının bu yetkisini kullanırken Vergi Usul Kanunu'nun belirlediği amaçlar dışına çıkmayarak yerinde düzenlemeler yapması, mükelleflerin idare karşısında zor duruma düşmemesi ve idareye verilen yetkilerin mükelleflerin yasalarla korunmuş haklarını ihlal etmemesi açısından çok önemlidir.

4. BELGELERİN ÖNEMİ

Giderek artan kamu geliri ihtiyacının karşılanmasında başlıca görev vergi idaresine düşmektedir. Vergi idaresi kendisine düşen bu görev karşısında vergi gelirlerini arttırmak için elinden gelen bütün çabayı gösterecektir. İşte vergi idaresinin artan kamu geliri ihtiyacının karşılanmasındaki en büyük yardımcısı Türk Vergi Sisteminde aksamadan işleyen ve birbirini tamamlayan belge düzeni olacaktır.

Vergi ilişkisinde devletin karşısında taraf bulunan mükellef ise belge düzenine uyarak, vergi ödevlerinden belge düzenine uymak yükümlülüğünü tam olarak yerine getirecek ve mali gücüne göre ödemesi gereken vergisini ödeyecektir.

Vergi hukukunun temelini belgelendirme ve belge düzeni oluşturmaktadır. Belge düzenlenmesindeki temel amaç, ekonomik olayların gerçeğe uygun olarak kayıtlara geçişini ve kanıtlanmasını sağlamaktır⁴⁵.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesinin 15.10.1991 Tarih, E: 1990/29, K: 1991/37 Sayılı Kararı, Ayaz ve Sönmez, a.g.e., s. 182.

⁴⁵ Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, *Vergi Ceza Hukuku*, (Bursa;1993), s.119.

Vergi kanunlarında öngörülen belge düzenleme yükümlülüğü devletin vergileme işleminin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi ve vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla hizmet etmektedir⁴⁶.

Bir verginin uygulamada başarılı olabilmesi, o vergiye ait kayıtların ve belgelerin, aksamaksızın, düzenli bir şekilde işlemesine bağlı bulunmaktadır.

Belgeler, vergi mükelleflerinin tüm kayıtlarının (özellikle gelir ve giderleriyle ilgili) ve idareye karşı yapmış olduğu beyanının ispatı için kullandığı gibi, vergi idaresi yönünden de vergi matrahının ve mükellef beyanının doğrulukla tespiti ve mükellefi denetim aracı şeklinde kullanılmaktadır⁴⁷.

4.1. Vergi İdaresi Yönünden Belgelerin Önemi

Temel görevi kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi toplamak olan vergi idaresi için belgelerin önemi çok büyüktür. Vergilendirme sürecinde mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarını belirlemede ilk nokta, mükellefin elde ettiği gelirini gösteren belgeyi düzenlemeleridir. Mükelleflerin gelir ve giderlerinin tespiti olan belgelerin temel fonksiyonun yanında, belgelere bazı yan fonksiyonlar yüklenmiştir. Bu belgelerin vergilendirme sürecindeki öneminden kaynaklanmaktadır.

4.1.1. Beyan Sisteminde Belgelerin Önemi

Türk Vergi Sistemi, esas itibariyle beyan esasına dayandırılmıştır. Kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme usulü bir kenara bırakılacak olursa, özellikle gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri belirli bir dönemde, genellikle bir yıllık süre içerisinde elde ettikleri gelirlerini serbestçe tespit ve beyan hakkına sahiptirler⁴⁸.

Beyan esas, vergilendirmeye ilişkin matrah ve diğer bilgilerin en iyi mükellefin kendisi tarafından bilineceği hususuna dayanmaktadır. Beyan esasında salınacak verginin hesaplanmasında mükellefin kendi beyanı esas alınmaktadır⁴⁹.

⁴⁶ Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, (Ankara; Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül/1995), s.219.

⁴⁷ Ulusoy, *a.g.e.*, s.232.

⁴⁸ Süleyman Güçlü, "Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeyi Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 145, s. 44.

⁴⁹ Bülent Ak, *Vergi Usul Kanunda Yer Alan Vergi Cezaları ve Diğer Cezalar* (Ankara; Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Yayınları Seri No : 11, 1999), s. 1.

Bu sistemde genel kaide, mükellef yada vergi sorumlusunun vergi matrahını kanunda belirtilen esaslara göre belirleyerek vergi dairesine yazı ile bildirmesidir. Bu yöntemin başarısı vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin ilgililer tarafından vergi dairesine zamanında eksiksiz olarak sunulmasına bağlıdır⁵⁰.

Bu durumda, defter kayıtları ve bu kayıtlara esas teşkil eden belgeler mükellef yönünden kendi tespit ve beyanının doğruluğunu gösteren bir ispat aracı olmaktadır⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesinde göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçilerden mal ve hizmet satın alan vergiden muaf esnafın fatura alması mecburidir. Vergiden muaf esnafında aldıkları fatura ve benzeri belgeleri muhafaza ve gerektiğinde ibraz yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yükümlülükler, vergiden muaf esnafın muaflik şartlarını taşıyıp taşımadığı yönünden önemlidir⁵². Görüleceği üzere beyan sisteminde vergiden muaf olan esnaf yani belge düzeninde belge düzenlemek zorunda olmayan mükellef de belgeler yoluyla vergi idaresi tarafından takip edilmektedir.

Türk Vergi Sisteminin temeli durumunda bulunan beyan sisteminin ilk aşamasını vergi mükelleflerinin gelir ve giderlerini gösteren belgeleri kullanmaları oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergilendirme sürecinde bundan sonra yapacağı iş ve işlemler belge düzeninin doğruluğuna bağlı olacaktır. Mükelleflerin belge düzenine uymamaları, defter kayıtlarının doğru olmamasına, defter kayıtlarının doğru olmaması da vergi beyanlarının doğru olmamasına yol açacaktır. Yani vergi idaresinin toplaması gereken vergiyi eksik toplaması anlamına gelmektedir.

⁵⁰ M.Ali Çakır, "Vergilendirmede Beyan Usulü Ve İstihbarat", **Mali Hukuk Dergisi** , Sayı: 81, 1999, s. 17

⁵¹ Serbülent Bayrak , "Defter ve Belge İbrazı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 113, s. 83.

⁵² Yılmaz Özer, A.Abdullah Doğan ve M.Nadir Arıca, **Vergi Hukukunda Belgeler** (Ankara; Şafak Matbaacılık Ltd. Şti., 1996), s.77.

4.1.2. Vergi Denetimlerinde Belgelerin Önemi

Türkiye’de son yıllarda kayıt dışı ekonominin etkileri üzerinde çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Yapılan araştırmalarda kayıt dışı ekonominin boyutları çeşitli araştırmacılarca GSMH’nın % 1,50 ile % 137,8 arasında tahmin edilmiştir⁵³.

Kayıt dışı ekonomi kavramı içerik olarak geniş bir alanı kapsamakta olup, konuyu inceleyenlerin bakış açılarına göre anlamı değişmektedir⁵⁴.

Olaya vergi idaresi açısından bakıldığında ise, kayıt dışı ekonomi vergi kaçırmak güdüsü ile vergi idaresi bilgisi dışına çıkarılan ve kamu gelirlerinde azalmaya yol açan tüm işlemler olarak tanımlanmaktadır⁵⁵.

Türkiye’deki kayıt dışı ekonomik faaliyetler, gelişmiş ülkelerdekine aksine sadece yasaların suç saydığı (uyuşturucu ticareti, rüşvet vs.) faaliyetlerden ibaret olmayıp, büyük oranda mal ve hizmet sirkülasyonunun üretimden tüketiciye kadar olan safhalarının belgeye bağlanamaması nedeniyle idarenin bilgisi dışında kalmasından doğmaktadır.⁵⁶

Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin belgeye bağlanabilmesi sağlanması bakımından gelir idaresinin elindeki en önemli pratik imkan ise vergi denetimleridir⁵⁷.

Vergi denetimi hukuki açıdan iki ana başlık altında incelenebilir. Biri dönem içinde ve beyanname verilmeden önce mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespiti için yapılan “yoklama”, diğeri ise beyanname verildikten sonra verilen beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesine yönelik olarak yapılan “inceleme” dir⁵⁸.

Vergi incelemesi araştırma ve revizyon olmak üzere iki yönü bulunur. Araştırmada defter ve belgelere bağlı kalınmaz. Mükellefler ve mükellefiyet ile ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzular, defter ve belgeler dışında yoklama ve her türlü

⁵³ Yusuf Kıldış , “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, cilt 2, sayı: 2 , 2000, www.sbc.deu.edu.tr/SBEWEB/dergi/dergi_05/kildis.htm. 19.08.2002.

⁵⁴ Şinasi Aydemir, **Türkiye de Kayıt Dışı Ekonomi** (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1995), s.9.

⁵⁵ Emine Koban, “Türkiye de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, www.econturk.org/Turkiye98.html. 19.08.2002.

⁵⁶ V.Arif Şimşek, “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı:154, (Haziran 1994), s.32.

⁵⁷ Şimşek, **a.g.m.**, s.33.

⁵⁸ Mehmet Akbay, “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, **1990 Yılına Giren Türkiye de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu** (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308), s. 215.

delilden yararlanılarak tespit edilir. Revizyon ise defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılır⁵⁹.

Başka bir ifade ile defter ve belgeler revizyonun ilk çıkış hareket noktasını teşkil ederler⁶⁰. Yani revizyon muhasebe sistemi üzerinden yapılır. Muhasebe sistemi ise belgeden başlar⁶¹.

Görüleceği üzere vergi incelemesinin ilk başlangıç noktasının çoğunlukla belgeler oluşturmaktadır. Türk Vergi Sisteminde usul hükümlerinin düzenlendiği Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde defter ve belgelerin yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve incelemeye arz etmeleri mecburiyeti getirilmiştir. Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefler için Vergi Usul Kanununda ve Katma Değer Vergisi Kanununda önemli yaptırımlar mevcuttur.

Ancak vergi idaresinin vergi incelemelerindeki yetersizliği sonucunda Vergi Usul Kanununda ve Katma Değer Vergisi Kanununda belgeler konusunda yapılan yaptırımların mükellefler üzerindeki etkisi tam olarak görülememektedir. Vergi idaresinin vergi incelemelerindeki etkinliğinin sağlanması halinde mükellefler belge düzenine tam olarak uymak zorunda kalacaklardır. Mükelleflerin belge düzenine uymaları gelirlerin tamamının kayıt altına alınması, yani ödemeleri gereken vergiyi tam olarak ödemeleri anlamına gelecektir.

Mükellefi denetleme yollarından biri de yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak adlandırılan vergi idaresince yapılan yoklamalardır.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin amacı; vergi ziyayı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi ziyasına neden olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır⁶².

⁵⁹ Özbalcı , a.g.e., s.405-406.

⁶⁰ Mehmet Altındağ, SM, SMMM ve YMM'ler İçin Vergi ve Revizyon Rehberi, (Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1998), s.537.

⁶¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları (İstanbul: Acar Matbaacılık AŞ. Cilt No: 1, 1996) s.113.

⁶² Ali İyibil ve Nadir Arıca, İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler (Ankara: Fon Matbaası, 1985), s.15.

Yaygın ve yoğun vergi denetimine KDV'nin yürürlüğe girmesiyle ile ağırlık verilmiştir. Bu yolla vergi denetimine etkinlik kazandırılarak, belge düzeninin oturtulacağı ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomi içine çekileceği düşünülmüştür⁶³.

Yoklamaya yetkili elemanlar belge düzeni ile ilgili denetimlerde mükellefler tarafından düzenlenmesi gereken belgelerin kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmektedirler. Yapılan yoklamalarda kullanılması gereken bu belgelerin zamanında ve usulüne göre düzenlenip düzenlenmediğine de bakılmaktadır⁶⁴.

4.1.3. Belgelerin Vergi Güvenlik Müessesesindeki Önemi

Türk Vergi Sistemindeki beyan sisteminde, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü sistem içerisinde yer alan bir takım mekanizmalar yolu ile sağlanmaya çalışılmaktadır.

Bu mekanizmalar Vergi Usul Kanunu içinde yer alan , vergi idaresi açısından önem arzeden genel nitelikli vergi güvenlik önlemleri (yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama) ve gelir vergisi içinde yer alan özel nitelikli vergi güvenlik önlemleridir⁶⁵.

Genel nitelikli olarak belirtilen vergi güvenlik önlemleri büyük ölçüde belgelere dayandırılmaktadır. Belirtilen bu güvenlik önlemleri vergi idaresinin kendi çabalarıyla gerçekleşmektedir. İdarenin vergi alacağını güvence altına almak için gerçekleştireceği bu işlemlerin yanında belgeler yoluyla mükelleflerin birbirlerini denetlemesi sağlanmaktadır.

Mükellefler arasındaki çıkar çelişkisi, vergide kendiliğinden bir denetim sağlar. Bir mükellefin geliri diğer mükellefin gideri olması nedeniyle, mükellefler karşılıklı olarak belge alıp vermeye zorlanır⁶⁶.

Gelir vergisinin yapısında yer alan bu gizli oto-kontrol müessesinde mükelleflerin gelir ve giderlerini ispatı ancak belge düzenine uymaları yoluyla olabilecektir. Ancak mükelleflerin belge düzenine şeklen uymaları yeterli olmayıp, belgelerin içeriğinin de

⁶³ Belkise Yılmaz , “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi İçin Bazı Öneriler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı : 11, (Haziran-Temmuz 1994) , s. 50-51.

⁶⁴ İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama** (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295), s.44.

⁶⁵ Çakır, a.g.m., s.18.

⁶⁶Kamil Mutluer, “Vergi Güvenlik Önlemleri”, **Anadolu Üniversitesi Türk Vergi Mevzuatı 3** (İkinci Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri, Cilt: 2, Aralık/1997), s.248.

gerçeği yansıtması gerekmektedir. Ancak belgelerin gelir ve kurumlar vergisindeki oto kontrolü sağlayıcı etkisine olumsuz etki yapan Danıştay'ın kararları vardır.

Danıştay'ın bir kararında⁶⁷; davacı şirket adına fatura düzenleyenlerin beyanname vermemeleri ya da adreslerinde bulunamamaları, ancak bu kişiler hakkında işlem yapılmasını gerektirdiği ve bu durumun usulüne uygun olarak düzenlenmiş faturaların gider olarak kaydına engel olmadığını belirtmiştir. Danıştay'ın bu kararı mükelleflerin yapmış oldukları giderlerin belgeye dayandırılması ve böyle bir mal veya hizmet alımında bulunabileceklerini ispatlamaları halinde belgelerin vergi matrahının tespitinde dikkate alınabileceği anlamına gelmektedir. Ancak bu kararlar belge düzenini olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü piyasa ilişkileri içinde mal veya hizmet alımında bulunan ancak belgesini alamayan mükelleflerin, alamadıkları belgelerin yerine başka mükelleflerden belge alabilmelerine imkan tanımaktadır. Yine yüksek kar marjı ile çalışan mükelleflerde daha az vergi ödemek amacıyla komisyon karşılığında belge temin etmek yolunu seçebilmektedirler. Belgeyi düzenleyen mükellefler ise mal veya hizmet sattıkları müşterilerine düzenlemedikleri belgenin yerine komisyon karşılığı belge düzenlemektedirler.

Belgelerin vergilerin oto kontrolünü sağlayıcı etkisi Katma Değer Vergisinde daha iyi görülebilmektedir. Katma Değer Vergisinde vergi indirimi, alıcı ile satıcı arasında bir çıkar çelişkisi yaratır. Her satıcının bir önceki satıcıyı kontrol etmesi, kendisine vergi indirimi imkanı verdiği için satıcının çıkarına bulunmaktadır⁶⁸. Satıcıların birbirlerini kontrol etmesini sağlayan vergi indirimi müessesesinden mükelleflerin yararlanabilmesi için mutlak suretle belge düzenine uymaları gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 34'ncü maddesinde vergi indirimi mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisinin alış faturası veya benzeri belgeler ve gümrük makbuzları üzerinde gösterilmesi şartına bağlanmıştır.

⁶⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 27.04.2000 Tarih ve E:1999/4402, K:2000/1776 Sayılı Kararı. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:105, (Eylül-2001), s.261.

⁶⁸ Mutluer, a.g.e., s.248.

4.1.4. Belgelerin Bilgi Toplamadaki Önemi

Beyan yönteminde mükellefler kendilerine mükellefiyet yükleyecek bazı olayları bildirmemekte veya eksik bildirmektedir. Bu takdirde vergi idaresi, kendisine tanınmış bilgi edinme yollarından biri veya birkaçı ile bilgi edinme yoluna gitmektedir⁶⁹.

Vergi idaresi, yoklama, inceleme, arama yollarıyla ve mükelleflerden ve kamu kuruluşlarından çeşitli konularda bilgi isteyerek bilgi edinmektedir. Vergi idaresinin bilgi edinme yolları olan bu eylemlerde ve vergi idaresinin dışarıdan bilgi edinmesinde belgelerin önemi büyüktür. Vergi idaresi mükelleflerin ödeyeceği vergilerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla yapacağı denetimlerde büyük ölçüde bu belgelerden yararlanmaktadır.

Vergi idaresi iç ve dış kaynaklardan alınan bilgileri vergi istihbarat merkezinde toplamaktadır. Vergi incelemelerinde vergi istihbarat merkezinde toplanan belgelerle ilgili bilgilerden de önemli ölçüde yararlanılmaktadır.

Beyana dayanan tarh sisteminin başarısında, vergi sisteminin etkinliğinde, vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesinde vergi idaresinin istihbaratı son derece önemlidir⁷⁰.

Vergi Usul Kanununun 148-152'nci maddeleri bilgi toplama (devamlı ve münferit bilgi verme, istihbarat arşivi) konularına ayrılmıştır. Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun belirtilen maddelerinin verdiği yetkiye dayanarak çeşitli yollarla bilgi toplamaktadır.

Maliye Bakanlığı muhtelif genel tebliğleri ile belli iş veya meslek grupları için bilgi verme esaslarını düzenlemiştir. Bunlardan bir kısmı daha sonra genel tebliğlerle durdurulmuştur. En son 16.12.1997 tarihinde yayımlanan 260 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemede ise, tek vergi numarasının kullanımının yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar gerekçe gösterilerek, yeni bir gerekçe gösterilinceye kadar, bildirim mükellefiyetlerinden ilave bir kısmında daha bilgi verme, diğer bir kısmında da bilgi formu düzenleme mecburiyeti durdurulmuştur⁷¹.

⁶⁹ Söyler, a.g.e., s. 15.

⁷⁰ Çakır, a.g.m., s.18.

⁷¹ Özbalcı, a.g.e., s. 421.

1998, 1999 ve 2000 yıllarında Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Yıllık Ortalama bilgilerin dökümü aşağıdaki tablodaki gibidir ⁷².

Tablo 1.1998, 1999 ve 2000 Yıllarında Vergi İstihbarat Merkezine Gelen Yıllık Ortalama Bilgiler Tablosu

Bilgi Tipi	1998 Yılı Ortalama Form Sayısı	1999 Yılı Ortalama Form Sayısı	2000 Yılı Ortalama Form Sayısı
Gayrimenkul Alan Satanlara İlişkin Bilgi Formu	1.026.516	1.085.000	1.275.599
Gayrimenkul İpoteki İşlemlerine İlişkin Bilgi Formu	11.491	13.000	7.281
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere İlişkin Bildirim Formu (Form A)	356.012	140.548	388.145
Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form B)	322.152	139.052	380.636
Serbest Meslek Kazanç Defteri veya İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflerin Defter Kayıtlarına Esas Teşkil Eden Belgelerine İlişkin Bildirim Formu (Form C)	674.963	517.905	745.226
Merkez Bankasından 50.000. ABD Doları veya Muadili Yabancı Parayı Yurt Dışına Transfer Edenlere İlişkin Bilgiler	149 Adet Disket	12 Adet Disket	12 Adet Disket
Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan/Düzenleyenlere İlişkin Bilgi Formu	Toplam: 1.228 Düzenleyen: 469 Kullanan : 759	Toplam: 828 Düzenleyen: 399 Kullanan: 429	Toplam: 3.354 Düzenleyen: 147
POS Makinesi Kullananlara İlişkin Üye İşyeri Kimlik Bilgileri	----	226.000	414.134
POS Makinesi Kullananlara İlişkin Üye Satış Bilgileri	----	1.900.000	28.610.947
Mükellef Kaydı Vergi Dairesince Silinen	----	----	22.200
Defter ve Belgelerinin Yandığını, Çalındığını ya da Başka Nedenlerle Kaybolduğunu Bildiren Mükellef Bilgileri	----	----	7.095

Bilanço esasına, serbest meslek kazanç defteri veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler 18.02.1996 tarihinde yayımlanan 249 seri no'lu Vergi Usul Kanunu gereğince her yıl bağlı oldukları vergi dairesine yıllık bildirim formu (Form A, B, C) vermek zorundadırlar. Mükellefler tarafından düzenlenen bu formlarda mükellefin defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelere yönelik bilgiler ve diğer bazı bilgiler (Dönem

⁷² Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2000 (Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 2002) s.75.

karı/zararı, çalışan işçi sayısı, işçilere ödenen ücret tutarı, bilanço bilgileri, gelir tablosu bilgileri gibi) bulunmaktadır. Vergi idaresi bu formlar ile mükelleflerin vergilendirme döneminde kaç adet fatura düzenlediğini ve yıl sonunda kaç adet faturanın elinde kaldığı takip edebilmektedir.

Ayrıca serbest meslek kazanç defteri veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler tarafından verilen C formlarında, mükellefler tarafından düzenlenen faturalardan miktar itibarıyla en büyük 5 adeti, mükellefin mal ve hizmet alımı karşılığında düzenlenen faturalardan miktar itibarıyla en büyük 5 adeti ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından verilen B formlarında, mükellefin belirli bir toplam miktarı geçen mal ve hizmet alımlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Vergi istihbarat merkezince mükelleflerin vermiş olduğu bildirimlerinde yer alan bu bilgiler çapraz kontroller (belge düzenleyenin vereceği bilgi ile belge alanının vereceği bilgi karşılaştırılarak) vasıtasıyla değerlendirilmekte ve tespit olunan farklar vergi incelemelerine konu olmaktadır.

Vergi idaresince, yapılan vergi denetimlerinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit olunan mükellefler ile herhangi bir şekilde defter ve belgelerinin yandığı, çalındığı veya kaybolduğu tespit edilen mükellefler vergi istihbarat merkezine bildirilmektedir. Gelen bu bilgiler ışığında Vergi İstihbarat Merkezince sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerin belge düzenlediği mükellefler ile çalındığı, yandığı ve kaybolduğu bildirilen belgeleri kullanan mükellefler tespit edilebilmektedir. Vergi istihbarat merkezinin yaptığı bu çalışmalar tamamen mükelleflerin belgelerine dayanarak vereceği bildirimler üzerinden yapılmaktadır. Ancak vergi istihbarat merkezince yapılan bu faaliyetler ile ilgili istatistiki bilgi Maliye Bakanlığına tarafından düzenlenen faaliyet raporlarında yer almamaktadır.

4.2. Belge Düzenlemek Zorunda Olanlar Yönünden Belgelerin Önemi

Belge düzenlemek zorunda olanlar yönünden belgelerin önemini ikiye ayırabiliriz. Birincisi vergi kanunları yönünden önemi. İkincisi ise mükellefin ticari durumunu tespiti açısından önemi.

Olaya vergilendirme açısından baktığımızda, mükelleflerin korunması ve bazı durumlarda, kendilerine belgelendirme ve ispat olanağı vermesi yönünden, belgeler büyük önem taşımaktadır⁷³.

Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesi "ispat edici kağıtlar" başlığı adı altında düzenlenmiş ve bu başlıkla belgelerin önemine işaret edilmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında, Vergi Usul Kanununda aksine hüküm olmadıkça tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsikinin (belgelendirilmesinin) zorunlu olduğu, ikinci fıkrasında da defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerin ise vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini belgelendirmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır⁷⁴.

Kanunen defter tutmak zorunda olanların kayıtları, belgelerle kanıtlaması ile değer kazanmaktadır⁷⁵. Belge düzenlemek zorunda olanlar kayıtlarını ancak belgeler yoluyla kanıtlayabileceklerdir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29'ncü maddesine göre, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini indirebilirler.

Görüleceği üzere Vergi Usul Kanununun 227'nci ve Katma Değer Vergisi Kanununun 29'ncü maddelerine göre mükellefler giderlerini belgelendirmek zorundadır. Katma değer vergisi kanununda yer alan indirim müessesinden mükelleflerin yararlanmalarının şartı belge düzenine uymaları olarak belirlenmiştir. Yani mükellefler beyan sisteminde ödeyecekleri verginin mali güçleri ile orantılı olduğunu vergi idaresine karşı belgeler ile göstereceklerdir.

Belge düzenlemek zorunda olanlar yönünden belgelerin diğer bir önemi ise mükelleflerin kendi ticari durumunu tespit etmesi bakımındadır.

İşletme ilgilileri kendi yararları doğrultusunda işletmeler ile ilgili çeşitli kararlar almak durumundadırlar. Alınacak ekonomik kararlar için bilgiye gereksinim duyulmaktadır. Alınacak kararlardan üst düzeyde yarar sağlayabilmek için, bilginin

⁷³ Arıca, a.g.e., s. 786.

⁷⁴ Kızılot, a.g.m., s. 16.

⁷⁵ Günceri Ergülen ve Hayrettin Erdem, *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları* (ikinci Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 2000), s.499.

konusu ile ilgili ve güvenilir olması gerekmektedir⁷⁶. İlgili ve güvenilir bir bilgiye işletme ilgilileri güvenilir bir muhasebe sistemi yoluyla ulaşabileceklerdir. Muhasebe organizasyonunun temel unsuru belgedir. Belgesiz muhasebe olmayacağı gibi, her kaydın da geçerli bir belgeye dayanması gerekmektedir⁷⁷.

Belge düzenlemek zorunda olanlar belge düzenine uydukları takdirde muhasebe sisteminden güvenilir bilgiler alacaklardır. Belge düzenine uymamaları halinde ise muhasebeden alacakları bilgiler yanlış olacak; ekonomik durumlarını takip etmede ve yönlendirmede yol gösterici olamayacaktır.

4.3. Belge Düzenlemek Zorunda Olanların Dışındaki Taraflar Yönünden Belgelerin Önemi

Belge düzenlemek zorunda olanların dışındaki tarafları aşağıdaki biçimde sıralayabiliriz.

- İşletme Çalışanları
- İşletmeye Kredi Verenler
- Devlet
- Kamu
- Belge Düzenlemek Zorunda Olanlardan Mal ve Hizmet Satın Alanlar

Belge düzenlemek zorunda olanların dışındaki taraflardan işletme çalışanları, işletmeye kredi verenler ve kamu işletmelerin ekonomik durumlarına göre işletmeyi değerlendirerek bir takım kararlar alırlar. Taraf olanlar işletmeyle ilgili ekonomik bilgileri işletmenin muhasebe sisteminden sağlayacaklardır. Muhasebe sisteminin güvenilirliği ise belge düzeninin eksiksiz, tam olarak işlemesine bağlıdır. Belge düzenine uyulmaması işletmelerin ekonomik durumlarının doğru olarak tespitine imkan tanımayacaktır.

Bilindiği üzere 2978 sayılı Vergi İadesi Kanununa göre emekli, maluliyet, dul ve yetim maaşı alanlar ile bunların eş, çocuk ve bakmakla yükümlü oldukları kimseler kanunda belirtilen mal ve hizmet alımları için vergi iadesi alma hakkına sahiptirler.

⁷⁶ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları** (İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ocak 2001), s. 13.

⁷⁷ Haluk Sumer, "Yurt Dışından Gelen Gider Nitelikli Belgeler", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı : 1997-1, s. 27.

Gelir Vergisi Kanununun 63'ncü maddesine göre de ücretliler vergi matrahlarından eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının bir kısmını özel gider indirimi olarak indirilebilmesi hakkına sahiptirler.

2978 sayılı Vergi İadesi Kanununa ve Gelir Vergisi Kanununa göre vergi iadesinden ve özel gider indiriminden faydalanacak olanların yapmış oldukları harcamalarını belgelerle ispat etmeleri şarttır.

Belge düzenlemek zorunda olanlardan mal ve hizmet satın alanlar bakımından normal yaşamda da belgeler ispat aracı olarak kullanılmaktadır.

4077 Sayılı Tüketiciyi Koruma Kanununa göre, ayıplı mal ve hizmet satan kişiler ayıplı malı geri almaya veya değiştirmeye ya da parasını iade etmeye, ayıplı hizmeti yeniden yapmaya mecbur tutulmaktadır.

Ayıplı mal ve hizmeti satan kişilerin düzenledikleri faturalar alıcılar tarafından ayıplı malın alındığını gösteren ve haklarını aramada kullanacakları bir belgedir⁷⁸.

Tüketiciyi koruma kanununda, taksitli mal satışlarına ilişkin faturalarda malın peşin satış bedeli ile vade farkına ilişkin tutarın ayrı ayrı gösterilmesi öngörülmüştür. Böylece, tüketici, vadeli aldığı malın bedelini veya kredisini erken ödemesi halinde, faiz ve vade farkını geri almaya hak kazanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bu hakkın aranmasında fatura delil olarak kullanılabilir⁷⁹.

4.4. Vergi Hukukunda Belgelerin İspat ve Delil Sistemindeki Yeri

Bilindiği üzere vergi kanunları, vergiye tabi konuları yani vergiyi doğuran olayları belirtmekte olup, bunların nasıl ve ne şekilde tespit edileceğini Vergi Usul Kanununa ve ilgili kanunlara bırakmıştır.

Vergiye tabi olayların ve konuların tespitinde, bunların sadece ortaya çıkarılması yetmemekte olup aynı zamanda bu olayların gerçeğinin ispatlanması ve delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir⁸⁰.

⁷⁸ Özer, Doğan ve Arıca, a.g.e., s.34.

⁷⁹ Özer, Doğan ve Arıca, a.g.e., s.34.

⁸⁰ Necati Perçin, "Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 81, (Haziran/1995), s.56.

Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelinde yatan maddi olayın (suçlarda manevi unsurun), vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle, ortaya konmasıdır. İspat işleminde kullanılan vasıtalara delil adı verilir⁸¹.

Vergi yargılaması hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve vergiyi doğuran olayların gerçek olarak kavranması gereğinin bir sonucu olarak, delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir. Bu itibarla, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin ve kapsamının ispat edilmesi konusunda kural olarak her türlü delil kabul edilebilir. Buna göre vergilendirmeye ilişkin maddi olaylar yalnız defter ve kayıtlarla değil, her türlü delil kullanılarak ispatlanabilir⁸².

Bununla birlikte, delil serbestisi vergi yargılamasında bazı açılardan sınırlandırılmıştır. Yasalarla belgeye dayanması gereken olguların, olayların ve işlemlerin ancak bu belgelerle ispatlanabilmesi delil serbestisine getirilmiş önemli bir istisnadır⁸³.

4.4.1. Belgelerin Mükellefler Lehine Delil Sayılması

Mükelleflerin defter ve belge düzeninin gereği olarak, yasanın belirttiği yükümlülüklerin vergilendirmeye ilgili olguları belgeye bağlamak ve defterlerini kayıt düzeni içinde yansıtmak ödevi vardır⁸⁴.

Bu itibarla, beyanını defter kayıtlarına, bu kayıtlarını da usulüne uygun olarak düzenlenen belgelere dayandıran vergi yükümlüsü, beyanının ve defter kayıtları ile belgelerinin doğruluğu konusunda ilk görüş karinesinden yararlanır⁸⁵.

Hukukta karine deyiminden, varlığı bilinen olumlu ya da olumsuz bir olaydan, diğer olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında sonuç çıkarmaya ortam sağlayan bir kural anlaşılır. Karine bilinen bir olaydan, bilinmeyen bir olaya ve bir sonuca ulaşmaktır⁸⁶.

⁸¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nazmi Çağan, *Vergi Hukuku* (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 1999), s. 199.

⁸² Uluatam, *a.g.c.*, s.85.

⁸³ Metin Küçük ve Mustafa Taşkın, "Adli Yargılama İle Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi (Bağlayıcılık Sorunu Açısından Teorik Bir Değerlendirme)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 131, s.116.

⁸⁴ Selim Kaneti, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:131, (Temmuz1992), s. 48.

⁸⁵ Karakoç, *a.g.m.*, s.107-108.

⁸⁶ Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi* (Birinci Basım, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1994), s.220.

İlk görüş karinesinin hukuki etkisi, söz konusu, beyan, kayıt ve belgelerin aksi vergi idaresince ispatlanıncaya kadar geçerli sayılmalarıdır. Başka bir deyişle, bu durum da defter ve belgelerin doğru olduğu kabul edilerek vergilendirme bu belgelere dayandırılır⁸⁷.

Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda; mükellefin almış olduğu faturaların sahte ve yanıltıcı olduğu bahisle yapılan tarhiyatı, söz konusu faturaları düzenleyen kişinin bu firmaya sahte fatura düzenlemediğini beyan etmiş olması, tarhiyata esas alınan fatura, sevk irsaliyeleri, nakliye taşıma faturaları ve tediye fişlerinin usulüne uygun olarak tanzim edilerek defter ve belgelere kaydedilmiş bulunması, ihtilaf konusu emtia alışının gerçek olmadığı yolunda başkaca bir tespit bulunmaması sebebiyle yapılan tarhiyatta⁸⁸ ve usulüne uygun olarak düzenlenen gider pusulasının aksinin şahit ifadesiyle ispatı yapılamayacağı gerekçesiyle yapılan tarhiyatta⁸⁹ yasal isabet bulmamıştır.

Yükümlü belgelendirme ve defter düzenine uyma ödevlerini hiç yerine getirmezse ya da yasaya uygun olarak yerine getirmezse, artık defter ve belgeleri sağlıklı bir incelemeye elverişli olmadığından ilk görünüş karinesinden yararlanamayacaktır⁹⁰.

Bu karineyi çürütmek, yani beyannamenin, defter ve belge düzeninin gerçeği yansıtmadığı Vergi Usul Kanununun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak ispat etmek yükü vergi idaresine düşer⁹¹.

Danıştay'ın bir kararında⁹²; faturalı satışlarda, satışın piyasa fiyatının altında olduğu iddiasının ispat külfetinin vergi idaresine düşeceği ve vergi idaresinin bu konuda salt varsayımlara dayanarak vergilendirme yoluna gitmesinin hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağı gerekçesiyle yapılan tarhiyatı reddetmiştir.

⁸⁷ Karakoç, a.g.m., s.108.

⁸⁸ Danıştay 3. Dairesinin 26.04.2000 Tarih, E:1998/1300, K: 2000/1599 Sayılı Kararı. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 367, 01.Mayıs-2002,s. 154-155.

⁸⁹ Danıştay 4. Dairesi 18.11.1985 Tarih, E:1985/2254, K:1985/2971 Sayılı Kararı. Şükrü Kızılot ve Şükrü Avcı, **Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları** (Genişletilmiş Baskı, Ankara: Doruk Matbaacılık Sanayi , Şubat/1979), s.693.

⁹⁰ Perçin, a.g.m., s.59.

⁹¹ Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat, **Danıştay Dergisi**, Sayı:82-83, Yıl:1992, s.8.

⁹² 3. Dairesinin 24.09.1986 Tarih, E:1986/364, K:1986/1749 Sayılı Kararı, Özbacı, a.g.e., s.81.

Belgelerin ilk görünüş karinesi olmasıyla ilgili yargı organlarının buna benzer birçok kararı vardır⁹³.

4.4.2. Belgelerin Mükellefler Aleyhine Delil Sayılması

Mükellefler belge ve defter düzenine yasada belirtilen şekilde yerine getirmezlerse veya hiç yerine getirmezlerse ilk görünüş karinesinden yararlanamayacaklardır.

Yükümlülerin vergi kanunları uyarınca düzenlediği belgeler usulüne uygun olarak tutulmuş olsalar da bazı hallerde sahibinin lehine delil olarak kabul edilmezler.

Mükellefin belgelerini inceleme esnasında vergi incelemesine yetkili kimselere incelenmesi için ibraz etmemeleri halinde ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler ve kullananların belgeleri sahipleri lehine delil olarak kabul edilmezler. Bu belgeler sahipleri aleyhine delil olarak kabul edilir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında⁹⁴, bastırıldığı belgeleri hiç kullanmadığını iddia eden yükümlünün, bu iddiasını kanunen geçerli belgelerle ispatlayamadığı takdirde, kullanıldığı saptanan faturaların ortalama bedeli esas alınmak suretiyle bu faturalardan önceki numaralar için hasılat hesaplanmasının yerinde olduğuna karar vermiştir.

Danıştay 3. Dairesinin vermiş olduğu 26.01.1994 tarih, E:1992/883, K:1994/179 sayılı kararında; naylon fatura düzenleme karşılığında elde edilen komisyon gelirinin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekeceği, naylon fatura düzenlenmesi nedeniyle elde edilen kazancın ise fatura tutarının %2'si olarak kabul edileceği kararını vermiştir⁹⁵. Maliye Bakanlığınca verilen 17.10.1991 tarih ve 2480509-6-1391/10278 sayılı özalgede de mükellefin sahte olarak düzenlediği tespit edilen fatura tutarlarının % 2'sinin komisyon geliri olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki Danıştay kararlarından da görüleceği üzere yükümlünün düzenlemiş olduğu faturalar vergi idaresince yükümlü aleyhine kullanılmış ve yükümlünün

⁹³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 23.10.1998 Tarih, E: 1997/62, K:1998/272 Sayılı Kararı. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:248, (Ağustos-Eylül 2000), s.74.

⁹⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 07.04.2000 Tarih, E:1999/441, K:2000/134 Sayılı Kararı. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:237, (Mayıs-2001),s. 153.

⁹⁵ Levent Demirdağ ve Erol Özcan, "Vergi Sistemindeki Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Fatura", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı: 1999/12, s.40.

düzenlemiş olduğu faturalardaki tutarlar dikkate alınarak tarhiyat yapılmıştır. Ancak yukarıda verilen kararların aksi yönde Danıştay tarafından verilen kararlarda mevcuttur.

Danıştay bir kararında, yükümlü şirketin belgelerinin çalındığı gerekçesiyle incelemeye ibraz etmediği 19 cilt faturanın kullanıldığından bahisle salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini, inceleme esnasında hasılat elde edilmesinde kullanıldığı kuşkuya yer vermeyecek şekilde ortaya konulmadığından yapılan tarhiyatın yerinde olmadığına karar vermiştir⁹⁶.

4.4.3. Belgelerin Üçüncü Kişiler Aleyhine, Devlet Lehine Delil Sayılması

Vergileme sürecinde belge düzenine bakıldığında; belgenin düzenleyeni, belgeyi kullananı ve devlet olmak üzere üç tarafın bulunduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinin birinci fıkrasında "bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet muamelelerine ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmüne yer verilmiştir.

Yine Vergi Usul Kanununun 171'nci maddesinin beşinci bendinde "mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek" defter tutma amaçları arasında sayılmaktadır.

Bu itibarla bir yükümlünün tutmuş olduğu defterler ve defterlerin dayanağı olan belgeler, yükümlünün ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler aleyhine delil olarak kullanılabilir.

Vergi idaresince yapılan incelemelerde yükümlülerin tutmuş olduğu defter ve belgeler ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler hakkında tarhiyat yapılmasına neden olabilmektedir.

Danıştay, işini terk eden ve yasal defterlerini incelemeye ibraz etmeyen, gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayalı ticari faaliyeti olmayan kişiden alınan faturalardaki katma değer vergisinin, indirim konusu yapan kişiden aranılmasında kanuna aykırılık bulunmadığına karar vermiştir⁹⁷.

⁹⁶ Danıştay 9. Dairesinin 23.12.1999 Tarih E:1998/4074, K: 1999/5006 Sayılı Kararı. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, s.164.

⁹⁷ Danıştay 7. Dairesinin 13.12.2001 Tarih, E: 2000/6144, K:2001/4019 Sayılı Kararında. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:115, (Temmuz-2002),s.215.

İKİNCİ BÖLÜM

BELGE DÜZENİNE UYMAMANIN SONUÇLARI

Türk Vergi Sisteminde yer alan belge düzenine uymamanın sonucunda belge düzenine uymayan yükümlüler çeşitli yaptırımlarla karşılaşır. Bu yaptırımlar genel olarak Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte, diğer vergi kanunlarında da bazı yaptırımlar bulunmaktadır. Belge düzenine ilişkin yaptırımların çok olması vergi yükümlülerinin belge düzenine uymamasının da belge düzenine dayanmasından dolayı belge düzeninin esasının eksiksiz bir biçimde işleyebilmesi için belge düzenine uymaya çalışmaktadır. Vergi idaresi belge düzenine uymaması ile önlemeye çalışırken, belge düzenine uymamasını da Türk Ticaret Kanununda yer alan yaptırımlarla karşılamaktadır.

1- Ty KB 2002 A-94

Aykanat, Drlaves.

Türk Vergi Sisteminde

Belgeleme Esasları, Belgelere

uygulan cezalar ve belge düzeninin sağlanması için

alınabilecek önlemler

VI no 4

2007 Yılı İçişleri Bakanlığı, B. 2002

KÜNDEN

cezaları ile ilgili alt dalı olan vergi ceza hukukuna ilişkin Kanunu'nun da düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda belge düzenine önem verilmiş ve bu düzene uymayan mükellefler çeşitli şekillerde cezalandırma yoluna gidilmiştir.

Vergi Usul Kanununda belge düzeni ile ilgili suçların cezalarının büyük bir bölümünün uygulama yetkisi vergi idaresine aittir. Bu suçların cezalandırılmasında idare bir bakıma hem taraf hem de yargıç işlevi görmektedir⁹⁸. Belge düzeni ile ilgili suçların bir kısmının cezalandırılması ise ceza mahkemelerinin görev alanına girer. Bu suçlarda hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilir.

Vergi Usul Kanununun da belge düzenine uyulmaması sonucunda vergi idaresi ve ceza mahkemelerince yükümlülere uygulanacak yaptırımları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1.1. Genel Usulsüzlük

Usulsüzlük cezaları, devletin herhangi bir gelir kaybına uğrayıp uğramadığına bakılmaksızın, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi amacıyla belirlenen şekil ve usul hükümlerine uyulmamış olması neticesinde verilen cezalardır⁹⁹.

Bu düzenlemelerin amacı; vergi idaresinin, mükelleflerinin vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemleri üzerindeki denetimini kolaylaştırarak, vergi kaçağını asgariye indirecek bir vergi güvenlik mekanizması oluşturmaktır. Dolayısıyla, bu düzenlemelerle öngörülen yükümlülüklerle aykırı davranılması, söz konusu mekanizmayı etkisiz hale getirerek, Devlet'in vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilecek niteliktedir. Anılan yükümlülüklerle aykırı davranışlar, bu yüzden vergi suçu sayılmıştır¹⁰⁰.

Ancak vergi ziyana bağlı cezalara daha ağırlık verilmesi ve Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesinde yer alan hüküm¹⁰¹ nedeniyle, usulsüzlük cezalarının uygulanması ikinci plana itilmiştir.

Genel usulsüzlük fiilleri Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde, ağırlıklarına göre birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere iki ayrı derecede toplanmıştır.

⁹⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s. 210.

⁹⁹ Hakan Ay ve Ömer Çakıcı, "Genel Usulsüzlük Cezası", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 59, <http://www.ismmmo.com/docs/malicozum/59>. 19.08.2002.

¹⁰⁰ Candan, a.g.e., s.176.

¹⁰¹ Vergi Usul Kanunu Madde: 336 "cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir."

Birinci derece usulsüzlük cezaları Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde 11 bent halinde sayılmış olup; 3'ncü bendinde "defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması" halinde birinci derece usulsüzlük cezasının kesileceği belirtilmiştir.

Re'sen takdir nedeni de sayılan bu fiil konusunda kanunlarımızda herhangi bir açıklık yoktur. Genellikle, kayıtların karıştırıldığı, hesapların yanlış veya eksik olduğu, giderlere ilişkin belgelerin bulunmadığı, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak kayıt yapıldığı, kayıt dışı satışların tespit edildiği durumlarda bu fiilin işlendiği kabul edilmektedir¹⁰².

Görüleceği üzere uygulamada Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-3'ncü maddesine göre usulsüzlük cezası kesilebilmesi için genellikle belgelere dayanması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde birinci derece usulsüzlük cezaları kesilecek fiiller düzenlenmekle birlikte 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanununda da¹⁰³ belge düzenine uyulmaması halinde birinci derece usulsüzlük cezasının kesileceği durumlar mevcuttur.

3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunun 50 seri no'lu genel tebliğinin A/1 bölümünde, ödeme kaydedici cihaz satan yükümlülerin ödeme kaydedici cihaz için düzenleyecekleri faturada ödeme kaydedici cihaz alanlara vergi dairesi tarafından verilen izin yazısının tarih ve sayısını yazacakları belirtilmiştir. Ödeme kaydedici cihaz satan mükelleflerin faturada izin yazısının tarih ve sayısını yazmamaları halinde 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunun 8/2'nci maddesi gereğince birinci derece usulsüzlük cezalarının beş katının kesileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresi ile mükellefler arasında zaman zaman bu hüküm gereğince kesilen usulsüzlük cezalarında ihtilaflar meydana çıkmıştır.

¹⁰² Özyer, a.g.e., s.594.

¹⁰³ 15 Aralık 1984 Tarih ve 18606 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 229, 230 ve 231'nci maddelerinde vergi dairesince verilecek izin yazısının faturada gösterileceğine dair hüküm bulunmadığı gerekçesiyle kesilen usulsüzlük cezasının kaldırılmasına karar vermiştir¹⁰⁴.

Danıştay'ın diğer bir kararında ise¹⁰⁵, Vergi Usul Kanunu'nun 230'ncü maddesinde faturada satımı yapılan emtianın özelliği dikkate alınarak bazı bilgilerin yazılmasını zorunlu kılmaya yönelik düzenlemeler yapılmasını engelleyecek bir hükme madde metninde yer verilmediğinden kesilen usulsüzlük cezasının yerinde olduğuna hükmetmiştir.

İkinci derece usulsüzlük cezaları ise Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesinde 8 bent halinde sayılmış olup; 3239 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle değişen 7'nci bendinde "vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlerine uyulmamış olması" ve 8'nci bendinde "hesap ve muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi" hallerinde ikinci derece usulsüzlük cezasının kesileceği belirtilmiştir.

İkinci derece usulsüzlük cezaları kesilmesini gerektiren fiilleri ödeme kaydedici cihaz fişinde tarih bulunmamasını örnek olarak verebiliriz. Mükelleflerin ödeme kaydedici cihaz kullanmak suretiyle verdikleri satış fişlerinde işlem tarihinin bulunmamasının teknik bir hatadan veya ayarlamadan kaynaklanması halinde, tarihsiz ödeme kaydedici cihaz fişi için Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-7'nci maddesi gereğince ikinci derece usulsüzlük cezasının kesileceği Maliye Bakanlığının muktezasında¹⁰⁶ belirtilmiştir.

Ancak Maliye Bakanlığı daha önce vermiş olduğu bir muktezasında¹⁰⁷ ise, günümüzden daha sonraki tarihlere ait ödeme kaydedici cihaz fişi kesilmesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 353/2'nci maddesi gereğince Özel Usulsüzlük Cezasının kesilmesinin gerektiğini belirtmiştir.

¹⁰⁴ Danıştay 11'nci Dairesi 17.11.1998 Tarih, E:1997/1557 , K:1998/3942 Sayılı Kararı. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)** (Ankara: Yaklaşım Yayınları, Cilt:5, 2000), s.863.

¹⁰⁵ Danıştay 11'nci Dairesi 01.06.1999 Tarih, E:1999/678, K:1999/2231 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s.860.

¹⁰⁶ Maliye Bakanlığının 11.04.2000 Tarih ve B.07.0.GEL.0.65/6508-69 Sayılı Muktezası. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 91, Temmuz 2000, s. 320.

¹⁰⁷ Maliye Bakanlığının 10.09.1997 Tarih ve B.07.GEL.0.65/6508-46-38666 Sayılı Muktezası. Hüseyin Eroğlu, **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler Danıştay ve Yargıtay Kararları** (İstanbul: Kazancı Matbaacılık A.Ş., 2002), s.341.

Danıştay ise bir kararında¹⁰⁸; yazarkasa fişindeki işlem tarihin ve şirket unvanının okunaksız (silik) olması halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceğini belirtmiştir.

Mükellefler tarafından düzenlenen belgelerin nüshalarında sıra numaralarının bulunmaması halinde de ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir. Vergi idaresi sıra numarası olmayan her bir belge için usulsüzlük cezası kesmektedir. Ancak Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda¹⁰⁹, faturanın usulüne uygun bastırılmaması eyleminden kaynaklanan usulsüzlüğün tek bir eylem olduğunu gerekçe göstererek tek bir usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Mükellefler usulsüzlük cezasını gerektiren fiilleri işlemeleri halinde Vergi Usul Kanunu'na bağlı cetvele ve cetvele ekli ihtarlar göre cezalandırılmaktadır. 302¹¹⁰ seri no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğine göre 01.01.2002 tarihinden itibaren geçerli olan usulsüzlük cezalarına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. 01.01.2002 Tarihinden İtibaren Geçerli Olan Usulsüzlük Cezaları Tablosu

Mükellef Grupları	Birinci Derece Usulsüzlükler İçin (lira)	İkinci Derece Usulsüzlükler İçin (lira)
Sermaye şirketleri	30.000.000.	18.000.000.
Sermaye şirketleri dışında kalan 1. sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	19.000.000.	9.900.000.
2. Sınıf tüccarlar	9.900.000.	4.900.000.
Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	4.900.000.	2.600.000.
Kazancı basit usulde tespit edilenler	2.600.000.	1.300.000.
Gelir vergisinden muaf esnaf	1.300.000.	680.000.

Vergi Usul Kanunu'nun 352'nci maddesine göre usulsüzlük fiili Vergi Usul Kanunu'nun 30'ncü maddesi gereğince re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar 2 kat olarak uygulanmaktadır. Aynı kanununun 337'nci maddesi gereğince,

¹⁰⁸ Danıştay 11. Dairesi 20.11.1997 Tarih, E:1996/5540, K:1997/4168 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeleri (Muktezalar) Cilt:5**, s.974.

¹⁰⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 10.10.1997 Tarih, E:1996/107, K:1997/385 Sayılı Kararı. Eroğlu, **a.g.e.**, s.31.

¹¹⁰ 11.12.2001 Tarih ve 21549 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

352'nci maddede belirtilen usulsüzlüklerinden aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapılması halinde birden fazlasının her biri için birincisine ait cezanın dörtte biri kesileceği ve 339'ncü maddesi gereğince de usulsüzlük cezasının kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere iki yıl içinde tekrar edilmesi durumunda, usulsüzlük cezasının yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Belirtilen maddelere göre aynı neviden usulsüzlük cezasının ikinci kez işlenmesinde önce 337'nci madde hükmü uygulanacak ceza dörtte bir oranına indirilecek, daha sonra 339'ncü madde hükmüne göre ceza aslının dörtte biri bu tutara ilave edilecektir¹¹¹.

Vergi Usul Kanunu'nun ceza ile ilgili hükümlerine göre usulsüzlük fillerine uygulanacak en yüksek ceza sermaye şirketlerine, en düşük ceza ise gelir vergisinden muaf esnafa uygulanmaktadır. 01.01.2002 tarihinden itibaren geçerli olan miktarlara göre en çok kesilecek birinci derece usulsüzlük cezası 67.500.000. ((30.000.000. x 2) + (30.000.000.x %25) TL, ikinci derece usulsüzlük cezası 40.500.000. ((18.000.000. x 2) + (18.000.000.x %25) TL olarak sermaye şirketlerine, en düşük kesilecek birinci derece usulsüzlük cezası 325.000. (1.300.000.x ¼) TL, ikinci derece usulsüzlük cezası 170.000. (680.000.x ¼) TL olarak gelir vergisinden muaf esnafa uygulanacaktır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde belirtilen şartlara uyulması halinde usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilebilecektir.

Usulsüzlük cezaları için hesapladığımız alt ve üst limitlere baktığımızda kesilecek ceza miktarlarının ekonomik şartlar gözönüne alındığında çok düşük kaldığını söyleyebiliriz. Yükümlülerin usulsüzlük cezaları ile muhatap kalmaları durumunda, mahkeme masraflarını ve diğer şartları göz önünde bulundurarak vergi idaresi ile ihtilaflı duruma düşmek yerine usulsüzlük cezasına katlanmayı seçeceklerdir.

Ancak yükümlüler ile vergi idaresi arasında genellikle belgelerle ilgili kesilen özel usulsüzlük cezalarında ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Yargı yerlerince çıkan uyuşmazlıkların bazılarında vergi idaresinin özel usulsüzlük cezası yerine usulsüzlük cezaları kesmesi gerektiği yönde kararlar verilmektedir.

¹¹¹ Hatice Ela ve M.Aykut Kellecioglu, "Vergi Cezaları ve Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2000 Sayısı Eki, s.18.

1.2. Özel Usulsüzlük

Yükümlülerin vergi kanunlarında yazılı bazı belgeleri düzenleme, bulundurma, verme ve alma yükümlülüklerine aykırı davranışlardan dolayı genel usulsüzlük cezalarına nazaran daha ağır olan özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür.

Vergi sistemimizdeki beyan esas bilindiği üzere belge düzenine dayanmaktadır. Mükelleflerin vergilerini tam olarak ödemeleri etkin bir şekilde denetlenmelerine bağlıdır. Vergilendirme dönemi sona erdikten sonra yapılan denetimler, vergi ziyayı ile ilgili kanıt ve izlerin çoğunlukla ortadan kalkmış bulunması sebebiyle, ancak belli ölçüde etkin olduğundan, kanun koyucuya göre denetimin vergi ziyasına yol açacak suçların zamanında incelenmesini sağlayacak şekilde yürütülmesi de gereklidir. Bu bakımdan, Kanun koyucu, özel usulsüzlük cezalarının, vergi denetimlerine arzulan etkiyi temin edeceği inancındadır.¹¹²

Vergi Usul Kanunu'nun 353 ile başlayıp 356 biten maddelerinde özel usulsüzlük cezalarının kesilmesine gerektiren fiiller tek tek sayılmış ve bu fiillere uygulanacak ceza miktarları belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun da belge düzeni ile ilgili olarak kesilecek özel usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibi olup; vergi idaresi ile yükümlüler arasında sıkça meydana gelen ihtilaflar karşısında yargı organlarının vermiş olduğu kararlardan bazılarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması;

Vergi Usul Kanunu'nun 353/1'nci maddesine göre, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 53.000.000¹¹³ liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan bu usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 26.000.000.000 lirayı geçemez.

¹¹² Candan, a.g.e., s.219.

¹¹³ 25.12.2001 Tarih ve 24621 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanan 302 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ ile Belirlenen Rakam.

Vergi Usul Kanunu'nun 353/2'nci maddesine göre; perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 53.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 2.600.000.000 lirayı, bir takvim yılında ise 26.000.000.000 lirayı aşamaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesine 3505 sayılı kanunla eklenen fıkra uyarınca Vergi Usul Kanunu'na göre kullanılan veya Vergi Usul Kanunu'nun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır.

Vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesi uyarınca belgelerdeki zorunlu bilgilerin bulunmaması sebebiyle mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesmektedir. Kesilen özel usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak idare ile mükellefler arasında çeşitli ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi ile mükellefler arasında belgelerin içermesi gerektiği bilgileri içermemesi sebebiyle kesilen özel usulsüzlük cezalarından yargı organlarında sıkça ihtilaf konusu yapılanları ve Danıştay tarafından verilen bazı kararlar aşağıdaki gibidir.

– On günlük süreden sonra düzenlenen fatura

Vergi Usul Kanunu'nun 231'nci maddesi uyarınca faturanın mal teslimi yada hizmetin yapılmasından itibaren 10 gün içinde düzenlenmesi gerekir. Vergi idaresi 10 günlük süreden sonra düzenlenen faturaları hiç düzenlenmemiş sayarak özel usulsüzlük cezası kesmektedir. Ancak yargı organlarında 10 günlük süreden sonra düzenlenen faturalara özel usulsüzlük cezası kesilmesi hususunda farklı görüşler vardır.

Danıştay bir kararında¹¹⁴; faturanın Vergi Usul Kanunu'nun 171'nci maddesinde öngörülen defter tutmanın maksadına uygun olarak kayıtlara geçirilmesinin vergi

¹¹⁴ Danıştay 3. Dairesi'nin 15.05.1996 Tarih, E:1996/687, K: 1996/1789 Sayılı Kararı. Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 1999/5, s.68.

matrahının doğru olarak hesaplanmasının temini amacına hizmet ettiği, bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun 219'ncü maddesindeki 10 günlük kayıt süresine paralel olarak Vergi Usul Kanunu'nun 231/5'nci maddesindeki 10 günlük süreden sonra düzenlenen faturanın kendisinden beklenen amacı gerçekleştirmesinin mümkün olmayacağı ve kanunda gösterilen azami düzenleme süresine uyulmasının düzenlenen belgenin fatura olarak kabulü için zorunlu olması sebepleriyle, 10 günden sonra düzenlenen faturayı hiç düzenlenmemiş sayarak kesilen özel usulsüzlük cezasının onaylanması gerektiğine karar vermiştir.

Danıştay'ın diğer bir kararında da ¹¹⁵; üzerinde irsaliye tarih ve numarası bulunmayan faturanın 10 günlük yasal süre içerisinde düzenlendiğinin kabulünün mümkün olmadığı ve özel usulsüzlük cezası kesilmesinin gerektiği belirtilmiştir. Danıştay'ın bu yönde verilmiş kararlarını çoğaltabiliriz¹¹⁶.

Danıştay tarafından verilen başka bir kararda¹¹⁷ ise; 10 günlük yasal süreden geçtikten sonra da olsa fatura düzenlendiğinden Vergi Usul Kanunu'nun 353'ncü maddesinde belirtilen belge alıp vermemek fiili gerçekleşmediğinden ceza kesilmesine hukuken olanak bulunmadığına karar verilmiştir. Danıştay'ın bu yönde verilmiş bir kararlarını çoğaltmak mümkündür¹¹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun belgeler ile ilgili düzenlemelerine bakıldığında, belgelerin malın teslimi, hizmetin ifası anında veya mal ve hizmetin bedelinin ödenmesi anında belgenin düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın 10 günlük süre içinde düzenlenebileceği hususu bu kurala getirilen bir istisnadır. Mükelleflerin fatura düzenleme süresine uymamaları belge düzeninin bozulmasına yol açmaktadır. Yargı organlarınca verilen 10 günlük süreden sonra düzenlenen faturalar için özel usulsüzlük cezasının kesilmeyeceği

¹¹⁵ Danıştay 3. Dairesinin 25.02.1987 Tarih E:1986/1834, K:1987/564 Sayılı Kararı. Şükrü Kızılot, **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar 1984-1989** (Ankara: Savaş Yayınları, 1989), s.845.

¹¹⁶ Danıştay 4. Dairesinin 14.05.1998 Tarih E:1997/1763, K:1998/2024 Sayılı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 24.09.1999 Tarih E:1999/29, K:1999/4106 Sayılı Kararları. Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları** (İstanbul: Süryay A.Ş., Cilt: 4/A, 1997).

¹¹⁷ Danıştay 4. Dairesinin 02.07.1999 Tarih E:1998/4870 K:1999/2954 Sayılı Kararı.

¹¹⁸ Danıştay 4. Dairesinin 16.10.2000 Tarih E:1999/3530 K:2000/4076 Sayılı ve 04.07.1996 Tarih E:1996/191 K:1996/3135 Sayılı Kararları. Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları** (İstanbul: Süryay A.Ş., Cilt: 4, 1997).

yönündeki kararlar, mükelleflerin faturalarını süresinde düzenlememelerine, hatta yapılan denetimlerde yakalanacakları zaman düzenlemelerine yol açmaktadır.

– Belgelerde tarihin eksik yazılması

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 11.07.1990 tarihli 1990/1 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu iç genelgesinde¹¹⁹ düzenlenen belgelerde tüm bilgilerin bulunmakla birlikte tarihe yer verilmemişse bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Vergi idaresi iç genelge uyarınca tarihsiz belgelere özel usulsüzlük cezası uygulamaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen bir kararda¹²⁰, faturaya tarih yazılmamasının faturanın düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmeyen şekli eksikliklerden olduğuna ve Danıştay 3. Dairesinin bir kararında¹²¹ ise; sevk irsaliyesine tarih yazılmamasının Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-7'nci maddesi gereğince usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiillerden olduğuna karar vermiştir. Danıştay'ın çeşitli daireleri tarafından verilmiş bu yöndeki kararları^{122 123 124} çoğaltmak mümkündür.

Mükellefler özellikle sevk irsaliyesine tarih yazmayarak vergi kaçırmak amacı gütmektedirler. Bilindiği gibi sevk irsaliyesi malın naklini takip etmek amacıyla düzenlenen belgedir. Mükellefler satmış oldukları malların faturasını sevk irsaliyesinin düzenlendiği tarihten sonraki on gün içinde düzenleyebilmektedirler. Ancak piyasada mükellefler tarihsiz olarak yazdıkları sevk irsaliyeleri ile sattıkları malın sevkiyatını yapmakta, ancak denetimle karşılaşırlarsa sevk irsaliyesinin üzerine tarih yazmaktadırlar. İşte mükelleflerin belge düzenine uymalarına sağlayacak önemli bir yaptırım özel usulsüzlük cezası kesilmesidir. Çünkü özel usulsüzlük cezasının kesilmesi mükellefin işyeri kapatma cezası yaptırımını ile karşı karşıya kalma ihtimalinin belirmesi demektir. Ancak tarihsiz belge için özel usulsüzlük cezasının uygulanamayacağı yönündeki kararlar mükelleflerin tarihsiz belge düzenlemesinin önüne geçilmesini engelleyecektir.

¹¹⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Mevzuatı İle İlgili İç Genelgeler 1974-1996** (Ankara: Aralık 1996), s. 266.

¹²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 25.09.1998 Tarih E:1997/330, K:1998/219 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s. 1004.

¹²¹ Danıştay 3. Dairesinin 16.12.1998 Tarih E:1998/4530 K:1998/4609 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s. 964.

¹²² Danıştay 4. Dairesinin E:1999/233 K:1999/2966 Sayılı Kararı. **Maliye Postası Dergisi**, 15 Temmuz 2000, s.96.

¹²³ Danıştay 3. Dairesinin 10.06.1999 Tarih E:1999/1499 K:1999/2417 Sayılı Kararı. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:80, Ağustos 1999, s.225.

¹²⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 28.11.1997 Tarih E:1996/212, K:1997/508 Sayılı Kararları. Eroğlu, **a.g.c.**, s.172.

– Belgelerde katma değer vergisi oranının düşük yazılması

Uygulamada vergi idaresi katma değer vergisi oranının belgelere düşük yazılması halinde bazen özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Danıştay 11. Dairesi'nin bir kararında¹²⁵; faturada katma değer vergisi oranının düşük gösterilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine karar vermiştir. Danıştay 7. Dairesince verilen bir 06.03.2002 tarih E:2000/6871 K:2002/945 sayılı¹²⁶ kararda ise, faturada katma değer vergisi oranının düşük gösterilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği şeklindedir.

Piyasada mal ve hizmetlerin fiyatları katma değer vergisi dahil olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin düzenleyecekleri belgelerde katma değer vergisi oranını düşük yazmış olmaları vergilendirmeyi etkilemeyecektir. Çünkü mükelleflerin katma değer vergisi beyannameleri verilirken katma değer vergisi doğru olarak beyan edilecektir. Bu durumda belge üzerinde katma değer vergisi oranının düşük yazılması sadece şekli bir eksiklikten öteye gitmemektedir.

Zaten Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada da¹²⁷ belgelerde katma değer vergisi oranının düşük gösterilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği belirtilmiştir.

Ancak Maliye Bakanlığınca verilen muktezalar sadece muktezayı isteyen vergi dairesini veya mükellefi bağlamaktadır. Yani uygulamayı genel olarak etkilememektedir. Maliye Bakanlığının tüm vergi idaresini bağlayıcılığı açısından düzenlemeyi genel tebliğ ile yapması uygun olacaktır.

– Belgelerin nüsha adetlerinin eksik düzenlenmesi

Belgelerin kaç nüsha düzenleneceği Vergi Usul Kanununda ve Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerinde belirlenmiştir. 206¹²⁸ sıra nolu genel tebliği ile sevk irsaliyesinin ve yolcu listelerinin en az üç nüsha düzenlenmesi ve en az iki nüshasının taşıma anında araçta bulundurulması zorunluluğu getirilmiştir. En az üç nüsha

¹²⁵ Danıştay 11. Dairesinin 01.04.1997 Tarih E:1996/2791 K:1997/1106 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s. 983.

¹²⁶ Danıştay 7. Dairesininin 06.03.2002 Tarih E:2000/6871 K:2002/945 Sayılı Kararı. Candan ve Çevikbaş, **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları Cilt: 4**.

¹²⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 26.06.2000 Tarih B.07.O.GEL.0.53/5300-3454/30729 Sayılı Muktezası. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:228, Ağustos 2000, s. 140.

¹²⁸ 17 Kasım 1990 Tarih 20698 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

düzenlenmeyen sevk irsaliyesi ve yolcu listelerinin ise hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.

Danıştay'ca verilen bir kararda¹²⁹; sevk irsaliyesinin tek nüsha düzenlenmesinin bu belgenin tamamen yok sayılmasının gerektirmeyeceği ve II. derece usulsüzlük cezası kesilmesinin gerektiğine karar vermiştir. Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 24.01.1997 tarih E:1995/435 K:1997/83 sayılı¹³⁰ kararı da aynı yönde verilmiştir.

Belgelerde yapılan düzenlemeler vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla yapılmaktadır. Belgelerin nüshalarının sayısı vergi idaresinin bilgi toplamaya yönelik çalışmalarındandır. Vergi idaresi yapılan denetimlerde belgelerin bir nüshasını alarak ekonomik hareketleri tespit etmeye çalışmaktadır. Belgelerin nüshalarının düzenlenmesi gereken adetten eksik düzenlenmesi halinde vergi idaresi bu amacına ulaşamayacaktır. Yargı organlarının vermiş olduğu yukarıdaki kararlarda belge düzenine uymayan mükelleflerin lehine olmaktadır.

– Belgelerin üzerinde bulunan bilgilerin eksikliği

1990/1 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu iç genelgesinde belgelerde yer alması gereken zorunlu bilgilerden, adres kısmının açık olmaması halinde, belgede yer alan adresin kısa bir araştırma ile kolayca tespit edilecek bir yer olması ve adına belge düzenlenen mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi ve numarasından birisinin bulunmadığı hallerinde, bu bilgilerden diğerine kısa bir araştırma ile eksik bilgiye ulaşılabilmesi mümkün olduğundan, bu bilgilerden herhangi birinin belgede bulunmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilmeyeceği belirtilmiştir.

Ancak belgelerde bu bilgilerin dışındaki bilgilerin eksik olması durumunda özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Uygulamada vergi idaresi belgelerdeki bilgi noksanlıkları sebebiyle özel usulsüzlük cezası kestiği durumlara yargı organlarının kesilen özel usulsüzlük cezalarını onaylamadığı görülebilmektedir.

Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda; sevk irsaliyesinde sevk edilen emtianın cinsinin ve miktarının ayrı ayrı yazılmaması halinde özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği¹³¹, sevk irsaliyesinde açık adresin yazılı olmamasından dolayı özel

¹²⁹ Danıştay 4. Dairesinin 02.07.1999 Tarih E:1996/617 K:1999/3061 Sayılı Kararı. **Maliye Postası Dergisi**, 15 Temmuz 2000, s. 98.

¹³⁰ Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s.1011.

¹³¹ Danıştay 4. Dairesinin 07.02.2000 Tarih E:1999/929 K:2000/332 Sayılı Kararı. **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 480, s.82.

usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği¹³², faturada müşteri numarasının olmaması halinde özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği¹³³, sevk irsaliyesinde emtia miktarı itibariyle eksik düzenlenmesinin hiç düzenlenmemiş sayılarak özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine¹³⁴ dair kararları mevcuttur.

Yukarıdaki Danıştay tarafından verilen kararlardan da görüleceği üzere, vergi idaresinin belge üzerinde eksik bilgi bulunması halinde hiç düzenlenmemiş sayarak özel usulsüzlük cezası kesmiş bulunduğu durumlarda yargı organı kesilen özel usulsüzlük cezasını onaylamamıştır. Ancak yine belge üzerindeki bilgi eksikliklerinin bir çoğu vergi idaresinin mükelleflerini takip etmek amacına hizmet etmektedir. Vergi idaresinin belgelerdeki bilgi eksikliğine kestiği özel usulsüzlük cezalarının Danıştay tarafından onanmaması, mükelleflerin ekonomik hareketlerinin vergi idaresi tarafından takibini zorlaştırmaktadır.

– Maliye Bakanlığının belge düzeninde yaptığı değişiklikler

Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı belgeler konusunda düzenlemeler yapmaktadır. Yapılan düzenlemelere uyulmamasına halinde mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Kesilen özel usulsüzlük cezalarının idare ile yükümlüler arasında ihtilaf konusu yapıldığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 173 seri no'lu genel tebliğinin¹³⁵ C/7 numaralı bölümünde; nakliyat ambarlarına nakledilmek üzere getirilen malların ambara girişi ile sevki arasında zaman farkının bulunduğu ve birden fazla kişinin mallarının bir arabayla taşınmasının söz konusu olduğu durumlarda nakliyat ambarlarına malın ambara girişi esnasında ambar teslim fişi düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Danıştay tarafından verilen bir kararda¹³⁶; idari kararla ambar teslim fişi düzenleme zorunluluğunun getirilmiş olması, bahis konusu belgenin 353'ncü maddede

¹³² Danıştay 4. Dairesinin 02.07.1999 Tarih E:1999/683 K:1999/2938 Sayılı Kararı. **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 473, s.104.

¹³³ Danıştay 3. Dairesinin 24.03.1998 Tarih E:1996/6564 K:1998/1037 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s.993.

¹³⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 24.01.1997 Tarih E:1995/434, K:1997/84 Sayılı Kararı.Eroğlu, a.g.e., s.170.

¹³⁵ 03.04.1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

¹³⁶ Danıştay 4. Dairesinin 10.03.1997 Tarih E:1996/4064 K:1997/808 Sayılı Kararı. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 194, Ekim 1997, s.150.

sayılan belgelerden olduğunun kabulünün gerekmeyeceği gerekçesiyle ambar tesellüm fişinin düzenlenmemesi halinde özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği yönünde karar vermiştir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 173 sıra no'lu genel tebliğinin C/1 no'lu bölümünde, alıcılarının kimler ve ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara işyerinde teslim edilmek üzere satıcı tarafından kendi nakil vasıtası ile mal gönderilmesi halinde, nakil vasıtasına yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşteri adı ve adresi bölümüne "muhtelif müşteriler" ibaresi ile nakil vasıtasının plakası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimsenin adının yazılarak, alıcıya teslimi anında malların faturasının düzenlenebileceği belirtilmiştir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararında¹³⁷; söz konusu tebliğ ile on günlük fatura düzenleme süresinin kısaltılmayacağı, malın tesliminden sonra düzenlenen faturanın yasada öngörülen sürede düzenlenmiş olması koşuluyla hiç düzenlenmemiş sayılmasının da mümkün olmayacağı, bu nedenle alıcısının bilinmesi mümkün olmayan toplu sevk irsaliyesi ile taşınarak mahallinde satış yapılan durumlarda teslim anında fatura düzenlenmemiş olması fatura düzenlememe fiilini oluşturacağı gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezasını reddetmiştir. Danıştay 3. Dairesi'nin 22.09.1998 tarih E:1997/1979 K:1998/3087 sayılı¹³⁸ kararı da aynı yöndedir.

Benzer konularda Danıştay tarafından verilmiş kararları çoğaltabiliriz. Maliye Bakanlığı ekonomik olayların daha kolay kavranması amacıyla belge düzeninde değişiklikler yapmaktadır. Maliye Bakanlığının yapmış olduğu bu değişikliklere yükümlülerin uymaları için yaptırımlarda getirilmiştir. Maliye Bakanlığınca belirlenen yaptırımların yargı organlarınca çeşitli sebeplerle kabul edilmemesi belge düzeninin aksamasına yol açacaktır.

Vergi idaresi ile adına ceza kesilenler arasında ihtilaf konusu yapılan hususlardan biriside kesilen ceza miktarı ile ilgilidir.

Vergi idaresince yapılan denetimlerde düzenlenen tutanaklarda, mükellefler tarafından düzenlenmediği tespit edilen belge adedi kadar özel usulsüzlük cezası

¹³⁷ 3. Dairesinin 05.02.1998 Tarih E:1996/2159 K:1998/285 Sayılı Kararı.Eroğlu, a.g.e., s.59.

¹³⁸ Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)* Cilt:5, s.868.

maddede belirtilen üst sınıra kadar kesilmektedir. Ancak Danıştay'ın bir kararında¹³⁹; Vergi Usul Kanunu'nun 353'ncü maddesinde bahsi geçen üst sınırın belge nev'ini belirlemek için yapılmış olduğunu, aynı neviden belge düzenlenmediğinin tespiti halinde tespit sayısının esas alınarak özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği kararını vermiştir. Yine Danıştay 4. Dairesinin 30.10.1996 tarih E:1995/4062 K:196/3881 sayılı¹⁴⁰ kararı aynı yönde verilmiştir.

Danıştay'ın vermiş olduğu karara göre belge düzenine devamlı olarak uymayan mükellef ile bir kere belge düzenine uymayan mükellefin aynı statüde cezalandırılmaları öngörülmektedir. Örneğin; 2002 yılına yapılan tek tespitte bir mükellefin 30 adet perakende satış fişi düzenlemediği tespit edilmiş olsun. Vergi idaresi bu mükellef için 1.590.000.000. TL (53.000.000. x 30) özel usulsüzlük cezası kesecektir. Ancak Danıştay kararına göre tek tespit olduğu için 53.000.000. TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Bu durum mükelleflerin belge düzenine uymamalarını teşvik eder niteliktedir. Mükellefler belge düzenlememeleri ve yakalanmaları halinde muhatap olacakları ceza, belge düzenini ihlal etmeleri karşısında sağlayacakları faydaya göre çok düşük olmaktadır.

Vergi idaresi ile yükümlüler arasında kesilen özel usulsüzlük cezaları konusunda ortaya çıkan ihtilaflardan biriside cezayı gerektiren fiilin tespiti ile ilgili olmaktadır. Danıştay'a intikal eden bazı uyuşmazlıklarda özel usulsüzlük cezası kesilmesi için hukuken geçerli olan tespit yapılmadığı sebebiyle cezanın kesilemeyeceği yönünde kararlar verilmektedir.

Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda; mükellefin mal alımı karşılığında müstahsil makbuzu düzenlemediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için mükellefin mal aldığı şahısların tespit edilmesi gerektiği¹⁴¹, Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, söz konusu maddede yazılı belgeleri almak ve vermek durumunda olanların birlikte tespit edilmiş olması gerektiği¹⁴²

¹³⁹ Danıştay 4. Dairesi'nin 12.04.2001 Tarih E:2001/657 K:2001/1510 Sayılı Kararında. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 103, Temmuz 2001, s.233.

¹⁴⁰ Candan ve Çevikbaş, **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları Cilt 4/A**.

¹⁴¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 29.01.1999 Tarih E:1998/4001 K:1999/144 Sayılı Kararı.Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s.977.

¹⁴² Danıştay 4. Dairesi'nin 11.03.1998 tarih E:1997/205 K:1998/870 sayılı Kararı.Kızılot, **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar 1984-1989**, s.992.

ve vergi idaresince yapılan yol denetimlerinde taşınan emtiaya ilişkin sevk irsaliyesinin düzenlenmediğine ilişkin tespitin kargo servis elemanı olan araç sürücüsü nezdinde yapıldığı, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için davacı şirketin yetkili elemanı nezdinde tutanağın düzenlenmesi gerektiğine karar vermiştir¹⁴³.

Danıştay 4. Dairesinin 27.01.1999 tarih, E:1998/3082, K:1999/66¹⁴⁴, 22.03.2000 tarih E:1999/3172 K:2000/1067¹⁴⁵, 11.03.1998 tarih E:1997/205 K:1998/870¹⁴⁶, 02.07.1999 tarih E:1999/580 K:1999/2958¹⁴⁷ sayılı kararları da aynı yönde verilmiş kararlara örnek olarak verilebilir.

Ancak Danıştay tarafından verilmiş ve yukarıdaki kararların aksi yönünde görüşlerinin bulunduğu kararlarda mevcuttur.

Danıştay 11. Dairesinin bir kararında¹⁴⁸; Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için malın alıcısı ile satıcısının birlikte tespitine gerek olmadığına karar vermiştir.

Danıştay 3. Dairesinin 19.04.1988 tarih E:1987/1517 K:1988/1220 sayılı¹⁴⁹, Danıştay 11. Dairesinin 15.02.1995 tarih E:1995/151 K:1995/261 sayılı kararları da aynı yönde verilmiş kararlardır.

Danıştay'ın vergi idaresi aleyhine vermiş olduğu bu kararlar, belge düzeninin vergi idaresi tarafından aksamadan işlemesi için yapılan çalışmaları olumsuz yönde etkilemektedir. Örneğin; Danıştay'ın taşınan mallara ait sevk irsaliyesinin araçta bulundurulmaması halinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının araç sürücüsünün sevk irsaliyesini düzenlemek zorunda olan mükellefin yetkili adamı olmadığı gerekçesiyle verilmiş bulunan iptal kararları, mükelleflerin sevk irsaliyesini düzenlenmemelerine yol açmaktadır. Belge düzenine uymayan mükellefler bilmektedirler ki yargı organı vergi idaresinin keseceği cezayı yapılan tespitin hukuka uygun olmamasını gerekçe göstererek onaylamamaktadır.

¹⁴³ Danıştay 3. Dairesinin 15.09.1998 Tarih E: 1997/730, K:1998/905 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s. 980.

¹⁴⁴ Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s. 978.

¹⁴⁵ **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:143, s.237.

¹⁴⁶ **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:205, Eylül 1998, s.171.

¹⁴⁷ **Maliye Postası Dergisi**, 15 Mayıs 2000, s.105.

¹⁴⁸ Danıştay 11. Dairesinin 14.01.1999 Tarih E:1999/1189 K:1999/193 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s. 985.

¹⁴⁹ Kızılot, **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar 1984-1989**, s. 951.

Vergi idaresi Danıştay'ın vermiş olduğu kararları göz önünde bulundurarak yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde tutanaklar düzenlenirken dikkat edilmesi gereken hususları belirlemektedir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 23.02.1998 tarih B.07.O.GEL.0.65/6516.305/006083 sayılı¹⁵⁰ yazısında, ödeme kaydedici cihazın vergi dairesine kayıt ettirmeden kullanılıp, fiş kesilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun 353'ncü maddesi gereğince özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği belirtilmiştir. Daha sonra yayınlanan 2000/1 seri no'lu Katma Değer Vergisi mükelleflerinin ödeme kaydedici cihazları kullanmaları mecburiyeti hakkındaki iç genelgede; yargı organlarınca açılan davaların idare aleyhine sonuçlanması nedeniyle ödeme kaydedici cihazın vergi idaresine kayıt ettirilmeden kullanılması halinde düzenlenen fişler için Vergi Usul Kanunu'nun 353'ncü maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulamasından vazgeçildiği belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.12.2001 tarih B.07.O.GEL.0.70/7002-42 sayılı yazısında da kesilen özel usulsüzlük cezalarının dayanağı olan tutanakların düzenlenmesi, yani özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gereken hususların tespitlerinde esnasında yapılan eksiklikler ve yanlışlar nedeniyle mükellefler tarafından açılan davaların kaybedildiği, bu nedenle yazıda belirtilen hususların tutanak düzenlenirken dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Görülüyor ki vergi idaresi mükelleflerle olan ihtilaflarından aleyhine karar verilenleri en aza indirmek amacıyla tedbirler almaktadır.

Vergi Usul Kanununun 353'ncü maddesinde fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması halinde kesilecek olan özel usulsüzlük cezalarından buraya kadar bahsi geçen durumlar uygulamada en çok karşılaşılanlardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 353/3'ncü maddesine göre aynı kanunun 232'nci maddesinin 5 bendinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının vergi inceleme elemanlarınca tespit edilmesi halinde, bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

¹⁵⁰ Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 119, s.167.

4008 sayılı yasa ile yapılan düzenlemeye gelinceye kadar nihai tüketicilerin satın aldıkları mal ve hizmetler için belge alma zorunlulukları hukuken bulunmuyordu. Vergi kaçığının önlenmesi bakımından son derece önemli olan tüketicilerin belge kullanma alışkanlıkları daha ziyade vergi ahlakı ve yurttaşlık ödevi bağlamında yerleştirilmeye çalışılmış ve bu amaçla zaman zaman kitle iletişim araçlarından yararlanma yolu tercih edilmiştir¹⁵¹.

Ancak yapılan düzenlemeye göre nihai tüketicilerin belge almadığının tespitini vergi incelemesine yetkili elemanlarca yapılabilecek olması bu hükmün uygulanma birliğini önemli ölçüde azaltmaktadır. Çünkü nihai tüketicilerin belge almadığının tespiti genellikle yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde yapılabilecektir. Esas olarak vergi incelemesi yapmakla görevli olan inceleme elemanları yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde fazlaca görev almamaktadırlar. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri yoklamaya yetkili memurlar vasıtasıyla sürdürülmektedir. Bunun anlamı ise nihai tüketiciye ceza kesme vasfına sahip bulunmayan yoklama memurlarının tespit yapamayacaklarıdır. Dolayısıyla bu madde hükmünün uygulanması neredeyse imkansızdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 354'ncü maddesine göre işyerleri için kapatma kararı verilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere; bir takvim yılı içinde ilk uygulama için 99.000.000 lira, ikinci uygulama için 190.000.000 lira, üçüncü ve daha sonraki her uygulama için 380.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek erbabı için öngörülen söz konusu özel usulsüzlük cezalarını ağırlaştırmış ve bir kat daha artırılarak uygulanacağını hükme bağlanmıştır.

Belge düzenini yerleştirmek için uygulanan çeşitli cezalardan biri olan işyeri kapatma kararına bağlı olarak kesilen bu ceza Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354'ncü maddesinde düzenlenen işyeri kapatma cezasının yanı sıra uygulandığı için tek fiil için getirilmiş ikinci bir ceza niteliğindedir. Çünkü belge düzenine uymamanın en büyük cezası işyerinin üç günden başlayarak yedi güne kadar kapatılması şeklinde verilen

¹⁵¹ Reccai Dönmez, "Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açılımlarından İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:84, s.80.

cezadır. Bu cezaya ilave olarak kesilecek parasal cezanın gerekliliği ve caydırıcılığının önemli olmadığı açıktır¹⁵².

- Vergi Usul Kanunu'nun 256. ve Mükerrer 257. Madde Hükmüne Uymayanlar Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesi gereğince gerçek ve tüzel kişiler ile aynı kanunun mükerrer 257. maddesi ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü belgeyi muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

Belirtilen zorunluluklara uymayanlara Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci maddesi gereğince, birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 530.000.000 lira, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 260.000.000 lira ve bunlar dışında kalan diğerleri için ise; 130.000.000 lira özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen bu sürede de bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde daha önceki fiiller nedeniyle uygulanan özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanmaktadır.

Yukarıda belirtilen fiil için kesilen özel usulsüzlük cezası yanında, zorunluluklara uymayanlar için Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesinde hapis cezası öngörülmüştür. Hapis cezası zorunluluklara uymayanlar için özel usulsüzlük cezasının yanında daha ağır bir yaptırımdır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'nci maddesi gereğince kesilecek özel usulsüzlük cezasının hapis cezasının yanında fazlaca bir yaptırımı olduğu söylenemez.

¹⁵² Özyer, a.g.e., s.609.

1.3. İşyeri Kapatma Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354'ncü maddesinde düzenlenen işyeri kapatma cezası, belge düzenine aykırı davranışlar için uygulanan en ağır ekonomik cezadır¹⁵³.

İşyeri kapatma cezasının, vergi mükellef ve sorumluları üzerinde, biri ekonomik diğeri psikolojik olmak üzere iki tür etkisi vardır. Cezanın ekonomik etkisi, işyerinin kapalı kaldığı süre içinde kazançtan yoksun kalması; buna karşılık kimi sabit giderlere katlanmak zorunda kalmasıdır. Psikolojik etkisi ise, işyerinin kapatılması dolayısıyla, diğer mükellef ve müşteriler nezdindeki itibarının zarara uğraması endişesidir. Özellikle bu ikinci etkisi dolayısıyla, işyeri kapatma cezası, diğer vergi cezaları yanında ayrı bir öneme sahiptir¹⁵⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354'ncü maddesine göre; yetkililerce, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nın düzenleme zorunluluğu getirdiği belgelerin bir takvim yılı içinde 3 defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde, mükelleflerin iş yerleri Maliye ve Gümrük Bakanlığının kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 354'ncü maddesinde yer alan "kapatılabilir" ifadesi, söz konusu cezanın üst sınırını belirlemekte, kesin bir hüküm ifade etmemektedir¹⁵⁵.

Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak 181¹⁵⁶ ve 199¹⁵⁷ seri numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliğlerini yayımlamıştır. Genel tebliğlerde, ilgili valiliklerce bir takvim yılı içerisinde kapatma cezasına ilk kez muhatap olan işyerleri 3 gün, ikinci defa muhatap olan işyerleri 5 gün, üçüncü defa muhatap olan işyerleri ise 7 gün kapatılacağı ve aynı takvim yılı içerisinde dört defa veya daha fazla kapatma cezasına muhatap olan

¹⁵³ Özyer, a.g.e., s.614.

¹⁵⁴ Candan, a.g.e., s.267.

¹⁵⁵ Ramazan Uysal, "İşyeri Kapatma Cezası ve Uygulama Esasları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:110, s.135.

¹⁵⁶ 27.05.1988 Tarih ve 19824 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanmıştır.

¹⁵⁷ 17.08.1989 Tarih ve 20255 Sayılı Resmî Gazetede Yayımlanmıştır.

işyerlerinin ise valiliğin önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca 7 gün süre ile kapatılacağı belirtilmiştir.

Görüleceği üzeri işyeri kapama cezası belge düzeninin sağlanması açısından mükelleflere uygulanan önemli bir yaptırımdır. Ancak birçok halde mükellefler işyeri kapatma cezasının dayanağı olan kesilen özel usulsüzlük cezalarının tutarlarının, dava yoluna gitmesi halinde yapacağı harcamalardan düşük olması, politika olarak mümkün olduğunca idare ile ihtilaf yaratmaktan kaçınmak istemesi gibi çeşitli sebepler ile dava konusu yapmamakta, süresinde ödemektedirler¹⁵⁸. Mükelleflerin kesilen özel usulsüzlük cezalarına dava açmamaları zaman zaman işyeri kapatma cezaları ile karşılaşmalarına yol açabilmektedir.

Mükelleflerin özel usulsüzlük cezaları için dava açmamaları halinde işyeri kapatma cezasına karşı dava açıp açamayacakları hususunda tereddütler ortaya çıkmaktadır. Ancak idare hukukunda, aynı maddi olay veya hukuki durumun, aynı kişiyi ilgilendiren birden fazla işlemin sebep unsurunu oluşturması mümkündür. Bu işlemler arasında sebep-sonuç ilişkisi olmadıkça; başka bir ifadeyle, işlemlerden birinin konusu diğer işlemin sebep unsurunu oluşturmadıkça işlemlerden birinin bir idari davaya konu edilmemiş olması, diğer işlem aleyhine açılan idari davada söz konusu maddi olayın veya hukuki durumun gerçekliğinin ve/veya tespitinin hukuka uygunluğunun araştırılmasına ve bu araştırma sonucuna göre, davaya konu edilen işlemin hukuka uygunluğu hakkında karar verilmesine de engel değildir¹⁵⁹.

Dolayısıyla işyeri kapatma cezasının sebep unsurunu oluşturmayan özel usulsüzlük cezalarının idari davaya konu edilmemiş olmaları, işyeri kapatma cezasına karşı açılan davada bu kararın sebep unsurunu oluşturan ve aynı zamanda özel usulsüzlük cezasına da yol açan eylemleri gerçekliklerinin ve tespitlerinin hukuka uygunluğunun idari yargı yerince incelenmesine engel teşkil etmeyecektir.

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurumunun 06.12.1996 tarih E:1996/56, K:1996/415 sayılı kararında da¹⁶⁰, özel usulsüzlük cezalarının dava konusu yapılmayarak kesinleşmiş olması bu cezalara ve aynı zamanda işyeri kapatma cezasına

¹⁵⁸ A.Bumin Doğrusöz, "Özel Usulsüzlük Cezaları Aleyhine Dava Açmamak İşyeri Kapama Cezası Aleyhine Dava Açmaya Engel midir?", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 86, (Şubat 2000), s.65.

¹⁵⁹ Doğrusöz, a.g.m., s.66.

¹⁶⁰ Şükrü Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, (Ankara; Yaklaşım Yayınları, Cilt:4, 1998), s. 1189.

dayanak teşkil eden tespitlerin hukuka uygun olup olmadıklarının yeniden denetlenmesine engel oluşturmayacağına karar vermiştir.

Danıştay'ın bu yönde vermiş olduğu kararları çoğaltmak mümkündür. Vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaf konusu yapılmayan özel usulsüzlük cezaları, işyeri kapatma cezası uygulamaya konu olduğu zaman ihtilaf konusuna dayanak olmaktadır. Bu da belge düzenine uyulmaması sonucunda uygulanan işyeri kapatma cezasının mükellefler açısından caydırıcılığını göstermektedir.

İşyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilebilmesi de mümkündür. Bunun için mükelleflerin uygulanacak safhaya gelen işyeri kapatma cezası için, işyeri kapatma kararının uygulanmasından önce yazılı olarak para cezasının uygulanmasını istemeleri gerekmektedir. Ancak işyeri kapatma cezasını alıp bunu para cezasına çeviren, para cezasının uygulanmasından sonra yine aynı takvim yılı içerisinde işlenen fiiller nedeniyle uygulanacak safhaya gelen işyeri kapatma cezaları artık para cezasına çevrilmemektedir.

Para cezası, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen ve kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir yıllık brüt tutarından az olmamak üzere, mükelleflerin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının % 5'i olarak hesaplanmaktadır. Hesaplanan para cezası, mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde tamamen ödenmediği takdirde, işyeri kapatma cezası uygulanmaktadır.

Ayrıca işyeri kapatılan mükelleflerin işyerlerine Vergi Usul Kanunu'nun 181 seri no'lu genel tebliği uyarınca "Belge düzenine uyulmadığı için bu işyeri Maliye Bakanlığınca süre ile kapatılmıştır." ibaresi taşıyan ve 50x100 cm ebadında bir levha asılmaktadır. Asılan bu levha mükelleflerin diğer mükellefler ve müşterilerinin gözünde imajlarının bozulmasına yol açacaktır.

Mükelleflerin kapatılan işyerine asılan, kapatmaya ilişkin levhanın görünmesinin engellenmesi veya başka bir levhanın veya duyurunun işyerinin herhangi bir yerine asmaları halinde ise uygulanmakta olan kapatma cezası; bu cezanın süresi kadar artırılarak uygulanmaktadır.

1.4. Vergi Ziyai Cezası

4369 sayılı kanunun 11'nci maddesiyle vergi ceza sistemimize vergi ziyai cezası girmiştir. 4369 sayılı kanunun gerekçesinde, vergi ziyaina neden olan mükelleflerin veya sorumlulara uygulanan cezaların sadeleştirilmesi ve etkinleştirilmesi amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun da yer alan ceza uygulamalarının yeniden düzenlendiği belirtilmiştir¹⁶¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 344'ncü maddesine göre vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlular tarafından vergi ziyaina sebebiyet verilmesidir. Vergi ziyai suçu işleyenlere vergi ziyai cezası kesilmektedir. Cezanın uygulanması için tek şart vergi ziyaina sebebiyet verilmesidir. Kasten vergi ziyaina sebebiyet verilmesi veya ağır kusur ve ihmal bulunması, fiilde farklılığa yol açmamaktadır.¹⁶²

Vergi ziyai ise, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir. Vergi ziyainın mevcut olması halinde, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına engel değildir¹⁶³.

Vergi ziyai cezası ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun özel ödeme zamanları başlıklı 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Vergi ziyaina VUK' un 359. maddesinde hükme bağlanan kaçakçılık suçu fiilleriyle sebebiyet verilmesi halinde, bu ceza 3 kat, bu fiillere iştirak edenlere ise, bir kat olarak uygulanmaktadır¹⁶⁴.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere 4369 sayılı kanun ile vergi ziyaina yol açan fiildeki ağırlığa göre vergi ziyai cezasında oranda değişiklik olmaktadır.

¹⁶¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, (Ankara; Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1998), s.63.

¹⁶² Özbacı, a.g.e., s. 822.

¹⁶³ 213 sayılı VUK Madde 341.

¹⁶⁴ 213 sayılı VUK Madde 344.

Ayrıca, kaçakçılık suçu işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalarla birlikte vergi ziyanının söz konusu olması halinde vergi ziyayı cezası da uygulanmaktadır¹⁶⁵.

Mükelleflerin veya sorumluların belge düzenine uymamaları hali, vergilerinin zamanında tahakkuk etmemesini veya eksik tahakkuk etmesini meydana getiriyorsa, yani vergi ziyanını meydana getiriyorsa, vergi ziyayı cezası kesilir.

Danıştay'ın vermiş olduğu çeşitli kararlarda; mükellefin alt ve üst nüshaları birbirinden farklı tutarları içeren faturaların düzenlenmesi olayında, bu faturaları düzenleyen kişinin kasten vergi ziyasına sebebiyet vermiş olduğu¹⁶⁶ ve mükellefin kasım ayında düzenlemiş olduğu faturanın tarihinde tahrifat yaparak aralık ayına işlemesi halinde, kasım ayında eksik tahakkuk ettirerek KDV'si ziyasına sebebiyet vermiş olduğu¹⁶⁷ kararını vermiştir.

Yukarıdaki kararlarda görüleceği üzere mükellefin belge düzenine uymaması halinde vergi ziyayı meydana gelmiştir. Bunun sonucu olarak mükellef adına vergi ziyayı cezası (01.01.1999 tarihinden sonraki dönemlere) kesilecektir.

1.5. Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar

Vergi sistemimizde temel prensip, ekonomik suça ekonomik müeyyide olmakla birlikte, yasa koyucu vergi yasalarına aykırı bazı ağır ihlallerin hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerektiğini öngörmüştür¹⁶⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 359, 360, 362 ve 363'ncü maddeleri ceza mahkemelerince yargılanacak hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacak fiilleri hüküm altına almıştır. Vergi Usul Kanununda düzenlenen hükümlere göre ceza mahkemelerinde yargılanacak fiilleri kaçakçılık, kaçakçılığa iştirak, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma olarak sıralayabiliriz. Saydığımız fiillerden kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak fiilleri belge düzenindeki ihlaller için uygulanması gereken hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak düzenlenmiştir.

¹⁶⁵ 213 sayılı VUK Madde 359.

¹⁶⁶ Danıştay 11. Dairesinin 12.11.1996 Tarih E:1995/4227, K: 1996/4072 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s.961.

¹⁶⁷ Danıştay 11. Dairesinin 11.01.1999 Tarih E:1997/5057, K:1999/37 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) Cilt:5**, s.950.

¹⁶⁸ Ali Parlar ve Güleç Demirel, **Açıklamalı İctihatlı Adli İdari Vergi Suçları** (Birinci Baskı, Ankara: Adil Yayınevi Basın Yayım Dağıtım Ltd. Şti. ,2002), s.49.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddenin a bendinde, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge) düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir.

Aynı madde gereğince hapis cezasının para cezasına çevrilmesi mümkün olup, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin¹⁶⁹ bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınmaktadır. Ancak hükmolunan para cezası ertelenememektedir.

Maddenin a bendinde belirtilen defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, bunların üzerindeki yazı ve rakamların çeşitli (karalama, çizme, silme, buruşma gibi) şekillerde okunmayacak hale getirilmesidir. Bu fiille başlangıçta gerçeği yansıtan bir defter veya belgede gerçeğe uygun olmayan şekilde, rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesi kastedilmekte ve yapılan işlem veya kayda ilişkin izler ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır¹⁷⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddenin b bendinde ise, vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri yok edenler, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar hakkında 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi tahrifattan daha ağır bir fiil olarak değerlendirilmiştir. Yok etmek fiili doğal olarak kaybetmek fiilinden farklıdır. Çünkü yok

¹⁶⁹ 16 yaşından büyük işçilerin 01.07.2002-31.12.2002 tarihleri arasındaki brüt asgari ücreti 250.875.000 liradır.

¹⁷⁰ Özyer, a.g.e., s.634.

etmek, iradi olarak, bir şeyin açığa çıkmasını önlemek için yapılır. Bir defter veya belgeyi yok etmek o defter veya belgenin maddi varlığına son vermektir¹⁷¹.

Aynı maddede Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde belirtilen pişmanlık hükümlerinden yararlanıp, durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık hükümlerini gerektiren hapis cezasının uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Sahte belge olayına özellikle sahte fatura tanziminde rastlanmaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesine gelince, fatura, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi belgelerde, özellikle mal miktarı ve tutarı gibi hususlar gerçeğe aykırı olarak düzenlenmektedir¹⁷².

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinin en önemli nedeni, bu tür belgelerin düzenleyenler yönünden büyük bir gelir kaynağı oluşudur. Bu belgelerin maliyeti, düzenleyenler yönünden sıfıra yakındır. başka bir anlatımla, tüm maliyeti matbaaya ödenen baskı gideridir. Buna karşılık getirisi, faturada yazılı olan tutarın belirli bir yüzdesidir¹⁷³.

Etkin bir denetimin olmayışı, bunlar adına düzenledikleri faturanın %2'si gibi düşük bir oran uygulanarak matrah takdiri ve bu tür belgeleri düzenleyenlerin ağır bir şekilde cezalandırılmaması da, kişileri bu yola başvurmaya yönlendiren önemli bir nedendir¹⁷⁴.

Sahte yada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflerin amaçları temelde daha az vergi vermek veya devletten haksız vergi iadesi veya teşvik primi almaktır. Bazen her ikisi de birlikte gerçekleşmektedir¹⁷⁵. Bunun dışında mal ve hizmet alımlarında belge temin edilememesi, işin alınması veya yapılması sırasında verilen hediye rüşvet gibi giderlerin karşılanmak istenmesi, sektördeki rekabet sebebiyle artan maliyetlerden kurtulma isteği, kamu kurumları, dernekler, kooperatifler vb. kurumların yönetimlerinin yolsuzluk amaçlı kullanılması gibi sebepler gösterilebilir.

¹⁷¹ S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", *Vergi Sorunları Dergisi*, (Eylül 2000), Sayı:144, s.81.

¹⁷² Ahmet Gündel, *Ceza Mahkemelerinde Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları* (3. Baskı, Ankara: Adil Yayınevi, 1995), s.5.

¹⁷³ Osman Okur, "Sahte Fatura, Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:107, s.73.

¹⁷⁴ Kızılot, "Vergi Hukukunda Naylon Fatura", s.18.

¹⁷⁵ Okur, a.g.m., s.74.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önceki halinde kaçakçılık suçu “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi” olarak tanımlanmıştır. Ancak kanun koyucu bu genel tanımla yetinmemiş, madde metninde kastın varlığının kabul edileceği halleri de saymıştır. Madde metninin girişinde suçun ancak kasıtlı işlenebileceği vurgulandıktan sonra; suça örnek gösterilen fiillerin tümünde kasıt unsurunun varlığına dikkat edilmiştir¹⁷⁶.

Türk Ceza Kanunu’nun 1’nci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı kanununun 45’nci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir. Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş, sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir¹⁷⁷.

Vergi Usul Kanunu’nun 359’ncü maddesindeki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi kastın karinesidir¹⁷⁸.

Söz konusu madde, uygulamada daha çok belge kullananlar için sorun yaratmaya başlamıştır. Çünkü alışlarını belgelendirmek zorunda olan ticari faaliyet sahipleri çoğu kez bilmeyerek kendilerini sanık durumuna düşüren bir olayın içerisinde bulmuşlardır¹⁷⁹.

Vergi Usul Kanunu’nun eski şeklinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinin suç sayılabilmesi için “bilerek kullanma” koşulu aranmaktaydı. Bu fiilleri hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına tabi tutan Vergi Usul Kanunu’nun da, 4369 sayılı kanunun getirdiği yeni düzenlemeler ile “bilerek” ibaresinin ilgili hükmü metin dışında bırakılmış olması, kaçakçılık suçu konusunda kusursuz sorumluluğun kabul edilmiş bulunması şeklinde yorumlanmaktadır. 4369 sayılı kanunun Vergi Usul Kanunu’nun 333’ncü maddesinde belirtildiği gibi şirket yöneticileri için kusur sorumluluğunu açıkça hükme bağladığı sırada, başka muhtemel failer için kusursuz sorumluluğu kabul ettiği şeklindeki , tarihi yorumdan yararlanmak suretiyle geliştirilen bu

¹⁷⁶ Mehmet Korkusuz, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Kullanılmasının Cezalandırılması İle İlgili Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:95, (Kasım:2000), s.90-91.

¹⁷⁷ Mustafa Çolak, “Kaçakçılık Suçlarının İdarenin Görüşü İle Birlikte Değerlendirilmesi ve Özel Soruşturma Usullerinin Oluşturduğu Zaafiyet II”, *Yaklaşım Dergisi*, (Eylül 2002), Sayı:117, s.69.

¹⁷⁸ Çolak, *a.g.m.*, s.70.

¹⁷⁹ Veysi Seviğ, “Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:115, Temmuz/2002, s.23.

çözümleme, çağdaş ceza hukukunun esas tuttuğu kusur sorumluluğunun önüne geçirilemez¹⁸⁰.

Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 306 seri no'lu¹⁸¹ Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, yani kasıt söz konusu ise 359'ncü maddede belirtilen anlamda bir sahte belgenin kullanımının söz konusu olacağı, aksi takdirde suçun manevi unsuru oluşmadığından durumun madde kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Ancak bu düzenlemenin tebliğ yerine yasa ile yapılması ve haksız yere yargılananlarla, mahkum edilenleri de kapsayan bir yasa çıkartılması çok daha anlamlı ve hukuka uygun olurdu¹⁸².

Vergi idaresince faturanın sahteliğinin tespiti iki şekilde olabilmektedir. Birincisi, usulüne uygun olarak tanzim edilmiş gözükmeyle birlikte gerçek bir fatura gibi taklit edilen faturalardır. Bunların sahteliğini ispatlamak konusunda herhangi bir tereddüt yoktur. Vergi dairesi nezdinde yapılacak sorgulama ve araştırmalar, adres üzerinde yapılacak tespitler sonucunda fatura üzerinde yazılı bahsettiğimiz bilgilerin gerçek dışı olduğunun tespit edilmesi halinde, faturanın sahte olduğunu, fatura üzerinde yazılı kişi veya kuruluştan belirtilen malın veya hizmetin alınmadığını söylemek tartışmaya imkan vermeyecek derecede açıktır. Çünkü söz konusu mal veya hizmet ancak gerçekte var olan kişi veya kuruluşlardan temin edilebilir. Dolayısıyla böyle bir fatura gerçek bir muamele ve durumu yansıtmamaktadır¹⁸³.

Faturanın sahteliğinin tespitinin ikinci yolu, faturanın şekil şartlarını taşıması ve bu taşıdığı şekil şartlarının gerçeği yansıtmasına rağmen faturanın içeriğinin incelenmesi sonucunda fatura muhteviyatı mal veya hizmetin gerçek durumu yansıtmadığı, böyle bir mal veya hizmetin alım satımına konu edilmediği şeklinde yapılmaktadır.

Danıştay tarafından verilen bir kararda¹⁸⁴; faturanın biçimsel kurallara uygun olmasının, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesinin, borsaya tescil yapılmasının, faturada

¹⁸⁰ Öncel, Çağan, Kumrulu, a.g.e., s.214.

¹⁸¹ 18.06.2002 Tarih ve 24789 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

¹⁸² Şükrü Kızılot, "Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 115, (Temmuz 2002), s.27.

¹⁸³ M. Aykut Kellecioğlu, "Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 94, (Ekim 2000), s.161.

¹⁸⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 12.04.1994 Tarih E:1994/355 K:1995/23 Sayılı Kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler Cilt:4**, s.1115.

gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli olmadığı yönünde görüş belirtmiştir.

Faturanın içeriğinin sahteliğinin vergi idaresince ispatı zordur. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde; mal veya hizmet alım-satımında ödemelerin çek veya banka gibi bir ödeme aracı ile yapılmamış olması, mal veya hizmeti satan mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmemesi, mükelleflerin iş ve ikametgah adreslerinde bulunamamaları, malın satıldığını veya hizmetin yapıldığını gösteren fatura, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, ambara giriş ve çıkış belgeleri gibi düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmemesi, mükelleflerin beyannamelerinin verilmemesi, mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi, belgeyi düzenleyenlerin ifadelerinde sahte belge düzenlediklerini belirtmeleri ve emtia dengesinin tutmaması halleri düzenlenen faturaların sahteliğinin kabul edildiği durumlardan en sık rastlanılanlarındandır.

Vergi idaresince sahte belge düzenlenmesine ve/veya sahte belge kullanımına yönelik tespitler çoğu kez hukuki açıdan sağlıklı olmamaktadır. Bu nedenle idarece yapılan suç duyuruları çoğu kez delil tespiti açısından tartışmalıdır.¹⁸⁵

Danıştay'ın vermiş olduğu çeşitli kararlarda; mükellefin gider olarak kaydettiği bazı motorin faturalarının gerçeği yansıtmadığına ilişkin incelemeye dayanılarak yapılan tarhiyatı, faturayı düzenleyen firmanın mükellefiyetinin, bayiliğinin bulunması ve söz konusu motorinin kullanılmadan işin yapılabileceği konusunda tespit bulunmaması nedeniyle eksik incelemeye dayandığı¹⁸⁶ ve mali poliste komisyon karşılığı fatura düzenlediğini ifade eden kişinin düzenlediği faturaların gerçeğe aykırı olduğu kabul edilerek yapılan tarhiyatı; anılan faturaların gerçek bir emtia alımına ait olup olmadığı araştırılmadan sadece faturayı düzenleyen şahıs hakkındaki tespitler esas alınarak tarhiyat yapılamayacağı¹⁸⁷ gerekçeleriyle onaylamamıştır. Danıştay'ın bu yönde verilmiş kararlarını çoğaltmak mümkündür.

¹⁸⁵ Seviğ, a.g.m., s.24.

¹⁸⁶ Danıştay 4. Dairesinin 08.06.2000 Tarih E:1999/4135, K:2000/2748 Sayılı Kararı. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 94, Ekim 2000, s.267.

¹⁸⁷ Danıştay 4. Dairesinin 25.05.2000 Tarih E:1999/6246 K:2000/2362 Sayılı Kararı. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 94, Ekim 2000, s.271.

Danıştay'ca verilen bir kararda ise¹⁸⁸, faturaların biçimsel kurallara uygun olmasının, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesinin, borsaya tescil yapılmasının, faturada gösterilen emtianın gerçekten faturanın düzenleyicisi gözüken kimselerden satın alındığını kanıtlamaya yeterli olmayacağı, bir faturanın gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının söylenebilmesi için, düzenleyenin ekonomik durumu, işğal konusu, davacı kuruma satmış görüldüğü emtia bakımından organizasyonu, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, emtia alışlarının niteliği, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirme biçimi ile vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle gerçek bir emtia akışının varlığının ortaya konulması gerektiğini belirtmiştir.

Danıştay'ın bu kararı vergi idaresinin sahte belgeleri tespit edebilmeleri, mükellefler içinde sahte belgeden korunabilmeleri açısından yol göstericidir. Ancak mal veya hizmeti satan mükellefin vergilendirmeden kaçmak amacıyla sahte belge düzenlenmesi durumunda, mal veya hizmeti satın alanların piyasa şartlarında Danıştay'ın kararında belirtilen işlemleri yapmaları zordur.

Belge düzenine yönelik hürriyeti bağlayıcı cezalar Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesinde sayılan kaçakçılık suçlarına iştirak halinde de uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 360'ncü maddesine göre, birden fazla kişinin 359'ncü maddede belirtilen kaçakçılık suçları fiillerinin icrasına iştirak ettikleri takdirde, fiili işleyenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılmaktadırlar. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı ceza hükmolunmaktadır. Ancak bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunmaktadır.

1.6. Uzlaşma Hakkından Faydalanamama

Vergi hukukumuzda 1963 yılında giren ve daha sonra yapılan düzenlemelerle tarhiyat öncesi uzlaşmaya da yer verilmek suretiyle kapsamı genişletilen uzlaşma, "mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların, yargı yoluna başvurulmadan

¹⁸⁸ Danıştay 7. Dairesinin 12.06.2001 Tarih E:2000/7368 K:2001/220 Sayılı Kararı. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 108, Aralık 2001, s.276.

önce, taraflarca konuşulup görüşülerek giderilmesi yani verginin miktarı konusunda, iki taraf arasında uyuşma sağlanarak, anlaşmazlığın çözümlenmesidir” şeklinde tanımlanabilir¹⁸⁹.

Uzlaşmanın amacı mükellef ile vergi idaresinin anlaşarak ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezaların ödenecek tutarının tespit edilmesidir. Böylece mükellefle idare arasında çıkabilecek uyuşmazlıklar yargı organlarına intikal etmeden kısa yoldan çözümlenecek ve devlet alacağını biran önce tahsil etmiş olacaktır¹⁹⁰.

Ancak Vergi Usul Kanunu’nun ek 1’nci maddesine göre, aynı kanunun 344’ncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve cezalar için uzlaşma yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 359’ncü maddesinde yazılı fiillere sebebiyet verilmesi halinde 344’ncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 359’ncü maddesinde sayılan fiillerin bir kısmı belge düzeni ile ilgilidir.

Vergi Usul Kanunu’nun ek 1, 344 ve 359’ncü maddeleri gereğince, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, vergi kanunları uyarınca düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri yok edenler, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, söz konusu fiilleri gereği vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlara ilişkin vergi ve ceza için uzlaşma kapsamı dışında tutulmuşlardır.

Uzlaşma müessesinin mükelleflere sağladığı fayda uzlaşma sonucunda tahakkukundan vazgeçilen vergi, ceza ve gecikme faizi kadar olmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 359’ncü maddesinde belirtilen belge düzenine uymamama fiilleri nedeniyle

¹⁸⁹ Şükrü Kızılot, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşmalarda, Hapis Cezasının Kalkması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:74, Şubat 1999, s.30.

¹⁹⁰ Mehmet Altındağ, “Uzlaşma Vaki Olmasa da Uzlaşmadan Yararlanılabilir mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:86, Şubat 2000, s.69.

vergi ziyayı cezası kesilen mükellefler, uzlaşma hakkından faydalanamamaları sebebiyle uzlaşmanın kendilerine sağlayacağı faydadan yararlanamayacaklardır.

Ayrıca mükellefler adlarına ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergi ve cezaları ihtilaf konusu yapıp yapmayacaklarına karar verirken uzlaşmanın sağladığı faydaları da göz önünde bulundurmaktadırlar. 359'ncü madde gereğince belge düzenine uyulmaması sebebiyle adlarına tarhiyat yapılan mükellefler böyle bir kıyaslamada yapamamaktadırlar.

1.7. Taşıma İrsaliyesi, Sevk İrsaliyesi ve Faturanın Taşıma Anında Araçta Bulunmaması Halinde Emtianın Tasfiyesi

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin "e" bendinde, yoklamaya yetkili memurların yapacakları yoklamalarda, nakil vasıtalarında taşıma irsaliyesinin, sevk irsaliyesinin ve faturanın bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar bu taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak yetkisine haiz oldukları hüküm altına alınmıştır.

Yapılan yoklamalarda beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye edileceği aynı fıkrafta hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak yayınlanan 168 seri no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde¹⁹¹, nakil vasıtalarını özel işaretlerle durdurarak belge kontrol yapabilme yetkisine sahip memurların, yapacakları yoklama ve denetimlerde taşıma irsaliyesinin ve sevk irsaliyesinin taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarının trafikten alıkonacağını, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malın bekletileceğini ve muhafaza altına alınacağını belirtmiştir.

Aynı tebliğde muhafaza altına alınan malların depolama, muhafaza işlemlerinin ve tasfiye kararının Defterdarlıklarca verileceğini, Defterdarlıkça tasfiyesine karar verilen malın, bozulmaya ve çürümeye maruz bir mal ise, sahibi belli olmayan veya eksikliği tespit edilen belgelerin ibrazı, uzun bir süreyi gerektirecekse satış imkanı olan en yakın

¹⁹¹ 31.12.1985 Tarih ve 18975 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

yerde derhal ve bekletilmeye dayanıklı malların sahibi üç ay içinde çıkmazsa veya ilgililerce noksan belgeler ibraz edilmezse bu sürenin dolmasından sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanunun menkul malların satışı ile ilgili maddelerinde belli edilen usul ve esaslar dahilinde açık artırma yolu ile satışlarının yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Tasfiye olunan malların satış bedelleri, emanet hesabına alınarak, bu bedel için 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 93'ncü madde hükümleri uygulanmaktadır. Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 93'ncü maddesine göre, ilgili olduğu mali yılın sonundan başlayarak beş yıl içinde yasal bir özre dayanmaksızın alacaklılarınca yazıyla istenilip, izlenmeyen veya belgelerin verilmemesinden dolayı ödenmeyen borçlar zamanaşımına uğrayarak devlet yararına düşmektedir¹⁹².

Satılan malın bedelinin, daha sonra asıl hak sahibi tarafından kendisine iadesinin talep edilmesi halinde; satış bedelinden iadenin yapılacağı güne kadar yapılmış olan tüm masrafları ile varsa muaccel hale gelmiş vergi veya ceza borçları düşüldükten sonra geriye kalan tutar iade edilmektedir. İade esnasında iadeye alacak kişinin asıl hak sahibi olduğunu belgelerle ispat etmesi gerekmektedir.

Yapılan düzenleme ile belgesiz emtia dolaşımının önüne geçilmeye çalışılırken, belgesiz dolaşan emtianın sahibine de yaptırımlar öngörülmüştür. Ancak uygulamada yapılan bu düzenlemenin uygulamada hayata geçirilemediğini görmekteyiz. Eskişehir Defterdarlığı Gelir Müdürlüğünde yaptığımız araştırmada son on yıl içerisinde yapılan denetimlerde ve yoklamalarda, sevk irsaliyesinin veya taşıma irsaliyesinin taşıtta bulunmaması nedeniyle muhafaza altına alınan ve satılarak tasfiyesine karar verilen emtiaya rastlanılmamıştır.

Bu durum uygulamada vergi idaresinin sevk irsaliyesi ve taşıma irsaliyesinin taşıtta bulunmaması halinde malın belgesinin tamamlanıncaya kadar yapılması gereken muhafaza işlemlerinin yapılmadığını göstermektedir. Yoksa yapılan yoklama ve denetimlerde belgesiz mal dolaşmadığını göstermemektedir.

Ayrıca sevk irsaliyesinin düzenleneceği durumların neler olduğu konusunda vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaflar çıkmaktadır. Danıştay tarafından verilen bir

¹⁹² Dinçer Gönen, Hikmet Işık ve Hüdayi Eryiğit, **Açıklamalı Muhasebe-i Umumiye Kanunu** (Birinci Baskı, Ankara: Plaka Matbaacılık A.Ş., 1999), s. 301.

kararda¹⁹³; davacı mobilyacının polyesterciye cila yapılması amacıyla gönderdiği mobilya için sevk irsaliyesi düzenlenmediği gerekçesiyle kesilen özel usulsüzlük cezasını sevk edilen emtianın satış amacıyla gönderilmemesi sebebiyle kaldırmıştır. Yine Danıştay 4. Dairesinin 24.10.2000 tarih, E:1999/1395, K:2000/4352 sayılı kararı¹⁹⁴ da aynı yöndedir.

Yukarıdaki Danıştay kararından da görüleceği üzere Vergi idaresi ile mükellef arasında sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gereken durum konusunda uyuşmazlık vardır. Böyle bir durumda vergi idaresinin taşınan mala ait sevk irsaliyesinin taşıma anında taşıta bulunmadığı gerekçesiyle malı muhafaza altına alması mal sahibi ve idare açısından sıkıntılara yol açacaktır. Bu nedenle madde hükmünün vergi idaresi tarafından denetimlerde uygulanmaması bir bakıma bu tür problemlerin doğmasını önlemektedir.

1.8. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin yada Kullananların Kanunla Kurulmuş Mesleki Kuruluşlara ve 3568 Sayılı Kanun İle Kurulan Birlik ve Meslek Odalarına Bildirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 5'nci maddesinde madde metninde belirtilen kişilerin görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları açıklayamayacakları ve kendileri veya üçüncü şahısların menfaatleri lehine kullanamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin 29.07.1998 tarihinden itibaren 4369 sayılı kanununun¹⁹⁵ 1'nci maddesiyle yürürlüğü giren fıkrasında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri yada kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetinin ihlali sayılmayacağı ve kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumların da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda oldukları belirtilmiştir.

¹⁹³ Danıştay 4. Dairesinin 27.01.2000 Tarih, E:1999/1124, K: 2000/241 Sayılı Kararı. Yaklaşım Dergisi, Sayı: 88, Nisan 2000. s. 283.

¹⁹⁴ Candan ve Çevikbaş, Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları Cilt:4.

¹⁹⁵ 29 Temmuz 1998 Tarih ve Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen maddenin gerekçesinde¹⁹⁶, bu düzenleme ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin müşterileriyle sözleşme imzalaması, muhasebe kayıtlarını tutulması, rapor ve mali tabloların düzenlemesi, denetim, karşıt inceleme ve tasdik gibi işlemleri sırasında mükellef hakkında bilgi sahibi olabilmeleri, müteselsil sorumluluğu bulunan mesleklerini daha sağlıklı olarak yürütebilmeleri ve ayrıca vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunabilmelerinin amaçlandığı belirtilmektedir.

Maliye Bakanı yapılan düzenlemenin vergi kayıp ve kaçaklarının önünü tıkayabilecek nitelikte olduğunu yaptığı açıklamada belirtmektedir¹⁹⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 5'nci maddesinde yapılan düzenlemeye ve maddenin getiriliş gerekçesine baktığımızda, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit olunanların mesleki kuruluşlarından ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarından yararlanarak bu mükelleflerin denetiminin yapılması amaçlanmaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ve kullanan mükelleflerin meslek kuruluşları ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odaları tarafından denetlenmesi bu mükellefler için bir yaptırım biçimi olacaktır. Bu mükelleflerin vergilendirmeye ile ilgili işlemlerinde kendisine yardımcı olacak muhasebeci ya bulamayacak ya da daha zor şartlarda muhasebeci bulacaktır. Yine aynı şekilde mükellefin bağlı olduğu mesleki teşekkülde bu mükellef ile ilgili işlemleri yaparken daha titiz davranacaktır.

2. GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Konusu Türk Vergi Sisteminde gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının vergilendirilmesi olan gelir vergisi kanununda¹⁹⁸ da mükelleflerin belge düzenine uymalarının sağlanması amacıyla bazı düzenlemeler bulunmaktadır.

¹⁹⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, s.6.

¹⁹⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?**, s.7.

¹⁹⁸ 06 Ocak 1961 Gün ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

2.1. Belge Düzenine Uymayan Çiftçilerin Ayni ve Nakdi Destek Unsurlarından Yararlanamamaları

Ülkelerin ekonomik hayatında büyük bir öneme sahip olan tarım sektörünün tam kapasite ile çalışması ve gelişmesi için, ekonomik ve sosyal politikalar kapsamında tarım politikaları uygulanmakta ve bu politikalar içerisinde de destekleme politikaları önemli bir yer tutmaktadır¹⁹⁹.

Türkiye’de de çeşitli tarımsal destekleme politikaları uygulanmaktadır. Türkiye’de çiftçilerin kamu kurum ve kuruluşlarınca verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi destek unsurlarından yararlanabilmeleri için, ilgili mevzuatlarda belirlenen şartların yanı sıra, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymaları ve çiftçi belgesi almaları Gelir Vergisi Kanununun 53’ncü maddesinin son fıkrası gereğince gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 53’ncü maddesinde, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usullerin ise ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı’na belirleneceği belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak 237 seri no’lu Gelir Vergisi Kanunu genel tebliğini²⁰⁰ yayınlamıştır.

Yayımlanan genel tebliğe göre zirai faaliyeti ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu’nun belge alma, verme, saklama ve ibraz etme olarak sayılan belge düzenine ilişkin yükümlülüklerle bir takvim yılı içinde iki kez uymadığı tespit edilen ve bu tespitleri kesinleşen çiftçiler izleyen takvim yılı başından itibaren bir yıl süreyle destek unsurlarından yararlandırılmamaktadırlar. Ayrıca çiftçilerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiğinin veya kullanıldığının tespit edilmesi ve bu tespitin kesinleşmesi halinde de aynı süre ile destek unsurlarından yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun da yapılan bu düzenlemeyle belge düzenine uymayan çiftçilerin bir yıl süreyle destekleme unsurlarından yararlanmamaları sağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün yayınladığı 2001/1 sıra no’lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu iç genelgesinde, 237 seri no’lu Gelir Vergisi Kanunu

¹⁹⁹ H. Ümit Aksoy, “Tarımsal Destekleme Politikaları ve Çiftçi Belgesi Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 237, Mayıs 2001, s. 46.

²⁰⁰ 02.12.2000 Tarih ve 24248 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

genel tebliğinde yer alan hususların yapılacak vergi incelemeleri ile yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde önemle üzerinde durulması gerektiğini belirtmiştir.

2000 yılı içinde Vergi Denetmenlerinin koordinatörlüğünde yoklamaya yetki belgeli memurlar tarafından 26 ilde yapılan zirai denetimlerde, 24.866 mükellef denetlenmiş, 52 işyerinde fiili envanter, 33 işyerinde kaydi envanter yapılmış, 5.275 tutanak tutulmuş ve 126.547.800.000.000 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir²⁰¹.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan istatistiklerde zirai denetimlerin 26 ilde yapıldığı belirtilmiş olup, yapılan denetimler sonucunda kaç adet çiftçinin zirai desteklemelerden faydalandırılmadığı ise belirtilmemiştir.

Tüm bu tespitler çiftçiler açısından belge düzenine uyulması açısından önemli bir yaptırım aracı olmasına rağmen vergi idaresi tarafından yararlanılmadığını göstermektedir.

2.2. Basit Usulde Mükelleflerin Belge Almaması veya Vermemesi Halinde Derecelerinde Yapılan Değişiklik

Gelir Vergisi Kanununa 4369 sayılı kanunun 54'ncü maddesiyle eklenen geçici 44'ncü maddesine göre, basit usule tabi mükelleflerin 2001 yılı sonuna kadar, ilgili vergilendirme dönemleri için beyan edecekleri safi kazanç tutarlarının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki 46'ncı maddesine göre intibak ettirildikleri derecelerin buldukları yöreler itibariyle belirlenen ve 1998 yılında uygulanan götürü safi kazanç tutarlarının 1999, 2000 ve 2001 yıllarında yeniden değerlendirilme oranında artırılan tutarlarını aşması halinde; beyan edilen tutarlar yerine bu tutarların vergilendirilmeye esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı maddede, yapılan denetimlerde bir takvim yılı içinde iki defa belge almadığı veya vermediği tespit edilen basit usulde mükelleflerin intibak ettirildikleri derecenin bir üstünden, birinci dereceden vergilendirilenlerin ise intibak ettirildikleri derecelere ait safi kazanç tutarlarını %50 oranında artırılmak suretiyle bulunan tutarlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 44'ncü maddesine göre basit usule tabi mükellefler 1999, 2000 ve 2001 yıllarında elde ettikleri kazanç tutarları ne olursa olsun

²⁰¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Faaliyet Raporu 2000**, s.97.

en fazla derecelerine göre belirlenen matrahlar üzerinden vergilendirilmişlerdir. Ancak belge düzenine uymayan basit usule tabi mükellefler derecelerinden bir üst dereceye isabet eden safi kazanç tutarları, birinci dereceden vergilendirilenler ise derecelerine ait safi kazanç tutarlarının %50 oranında artırılan safi kazanç tutarları yapılacak kıyaslamada dikkate alınacaktır. Yani basit usulde mükelleflerin belge düzenine uymamaları daha çok vergi ödemelerine sebebiyet verebilecektir. Ancak 230 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu genel tebliğinin 7 numaralı bölümünde mükelleflerin intibak ettirilecekleri derecenin bir üst dereceye yükselmesi veya safi kazanç tutarlarının %50 oranında artırılması bir vergilendirme döneminde uygulanabileceği belirtilerek bu uygulamaya sınırlama getirilmiştir.

Eskişehir ilinde yaptığımız araştırmada 1999, 2000 ve 2001 yıllarında belge düzenine uymamaları sebebiyle intibak ettirilecekleri dereceleri bir üst dereceye yükseltilecek veya safi kazanç tutarları %50 oranında artırılan basit usulde mükellefler bulunmamaktadır.

2.3. Basit Usulde Mükelleflerin Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemeleri veya Kullanmaları

4369 sayılı Kanunun 31'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesinde yapılan değişiklikle basit usulde vergilendirilen mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıklarının saptanması durumunda, bu durumun kendilerine tebliğ edildiği tarihi izleyen aybaşından itibaren ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olacakları belirtilmiştir. Dolayısıyla basit usulde vergilendirilen mükellefler işletme hesabı esasına göre defter tutarak, gerçek usulde vergilendirileceklerdir²⁰².

Basit usule tabi mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediklerinin veya kullandıklarının tespiti durumunda işletme hesabı esasına göre defter tutmaları bu mükelleflerin vergilendirmede uymaları gereken kuralların daha ayrıntılı belirlenmiş olması anlamına gelmektedir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler basit usule tabi mükelleflere göre Gelir Vergisi Kanunu'nun da hayat

²⁰² Fazıl Aydın, "Basit Usulde Vergilendirme Usul ve Esasları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 140, s.49.

standardı esasının bulunduğu dönemlerde daha yüksek hayat standardı matrahları üzerinden vergilendirilmişlerdir. Örneğin 2001 yılı için Eskişehir ilinde basit usule tabi 1'nci derece mükellef 3.091.500.000. TL hayat standardı matrahına tabi iken aynı mükellefin işletme hesabı esasına göre defter tutması durumunda hayat standardı dolayısıyla tabi olduğu matrah 3.750.000.000. TL olacaktır. Yani mükellefin basit usulde hayat standardına tabi olduğu en yüksek matrah bile işletme hesabı esasına göre belirlenen hayat standardı matrahından düşük olmaktadır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun da belirlenen vergi cezaları göz önüne alınacak olursa işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi mükelleflere aynı fiilden dolayı usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere daha yüksek para cezası kesilmektedir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanununa göre basit usulde mükellefler yaptıkları iş türü itibariyle ödeme kaydedici cihaz almak zorunda olsalar bile almak zorunda değillerdir. Ancak işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler almak zorundadırlar.

Yine ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler yıl içindeki kazançları üzerinden geçici vergi beyan ederek ödemezken, işletme hesabı esasına tabi mükellefler ödemektedirler.

Basit usuldeki mükelleflerin işletme hesabı esasına göre defter tutmaları halinde bu usulün kendilerine sağlayacağı faydaları kaybedeceklerdir.

3. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi mal ve hizmetlerin üretiminden başlayarak tüketime kadar tüm safhalarda uygulanan ve her safhasında yaratılan katma değeri vergileyen bir harcama vergisidir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun da belge düzenine uyulması üzerinde önemle durulmuş ve belge düzenine uymayan mükellefler için bazı yaptırımlar öngörmüştür.

3.1. Belgesiz Mal Bulundurulduğunun veya Hizmet Satın Alındığının Yapılan Envanter Esnasında Tespiti

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'ncü maddesinin iki numaralı fıkrasında "Fiili yada kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır." hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun da yer alan bu hüküm belgesiz mal dolaşımı ve hizmet ifasını önleyip kayıt dışı ekonominin vergilenir hale gelmesinde atılmış önemli bir adımdır. Ancak bazı sorunları da beraberinde getirmektedir²⁰³.

Madde metninde görüleceği üzere Katma Değer Vergisi'nin belgesiz malı bulundurandan aranabilmesi için belgesiz mal bulundurduğunun fiili yada kaydi envanter sırasında tespiti gerekmektedir. Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda^{204 205}; işyerinde yapılan envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu saptanan mükelleften mallara ait Katma Değer Vergisi'nin aranılmasını Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/2'nci maddesi gereğince uygun bulmuştur.

Ancak tamamen belgesiz alınıp, belgesiz satılan mallar kaydi envanter ile değil, banka hesapları, çek veya senet tahsili ve ödeme vesikaları ile tespit edilebilir. Böylesi durumlarda da madde hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı tartışma konusu olacaktır²⁰⁶.

Nitekim Danıştay bir kararında²⁰⁷, inceleme elemanınca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'ncü maddesinde öngörülen şekilde fiili veya kaydi envanter yapılması sonucunda belgesiz mal bulundurulduğu hususunda herhangi bir tespit olmadan, harici karinelerle elde edilen bir kısım verilerin esas alınarak yapılan hesaplama sonucunda bulunan hasılat farkının maliyetine isabet eden miktar kadar belgesiz mal

²⁰³ Kazım Yılmaz, "Belgesiz Mal Bulundurulması veya Belgesiz Hizmet Satın Alınması Durumu İle İlgili Olarak 4008 Sayılı Kanunla Getirilen Yaptırımlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 160, (Aralık 1994), s.57.

²⁰⁴ Danıştay 11. Dairesinin 02.03.1999 Tarih, E:1997/3863 K:1999/868 Sayılı Kararı. Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, *Katma Değer Vergisi Kanununa İlişkin Danıştay Kararları* (İstanbul; Süryay A.Ş., Cilt: 5, 1997).

²⁰⁵ Danıştay 11. Dairesinin 13.05.1999 Tarih, E:1998/814 K:1999/1958 Sayılı Kararı. Candan ve Çevikbaş, *Katma Değer Vergisi Kanununa İlişkin Danıştay Kararları*.

²⁰⁶ Yılmaz, a.g.m., s.58.

²⁰⁷ Danıştay 9. Dairesinin 28.04.1999 Tarih, E:1998/1665, K:1999/1711 Sayılı Kararı. Candan ve Çevikbaş, *Katma Değer Vergisi Kanununa İlişkin Danıştay Kararları*.

bulundurulduğunun kabul edilerek buna ait Katma Değer Vergisinin yükümlüden aranılmasını uygun bulmamıştır.

Madde metnindeki “belgesiz mal bulundurulduğu” ifadesinin yerine “belgesiz mal satın aldıkları veya bulundurdukları” ifadesinin ve “fiili yada kaydi envanter sırasında” ifadesinin yerinede “fiili yada kaydi envanter sırasında veya harici karinelerle” ifadesinin kullanılması belge düzenini sağlamak açısından daha etkili olacaktır.

Diğer bir hususta belgesiz hizmet alımlarının tespitinde ortaya çıkmaktadır. Hem fiili hem de kaydi envanter esas olarak miktar denetimi yöntemleridir. Bu bakımdan, bir miktarın söz konusu olmadığı hizmet alımları için kullanımı hemen hemen mümkün değil gibidir. Bunun mümkün olabilmesi için, daha çok randıman incelemeleri sırasında bazı malların üretimde kullanılmış bir kısım hizmetlerin alış belgelerinin bulunmaması halinde söz konusudur. Ancak randıman incelemesi esas olarak kaydi envanter içermesine karşın daha geniş kapsamlı bir yöntem olup imalat tespitleri için yapılır. Randıman hesabında bazı kabuller söz konusudur. Dolayısıyla daha geniş bir yöntem olan randıman yasada kapsam dışı bırakıldığı görüşünü savunanlar vardır²⁰⁸.

Ancak randımanın imalat işletmelerinde envanterin bir önceki aşaması olduğu, ne kadar üretim yapılması gerektiği sorusuna cevap verdiği ve bir takım kabuller yapılmasının madde metninde yer alan tespit unsuruna aykırı olmadığı gerekçesiyle randıman incelemesi sonucunda tespit edilen hususlar için madde hükmünün uygulanabileceği görüşünde olanlarda vardır²⁰⁹.

Durum böyle olunca madde hükmünün belgesiz hizmet alımları için fazla uygulama alanı bulması beklenmemelidir.

Nitekim Danıştay’ın bir kararında²¹⁰, belgesiz hizmet alımında bulunan yükümlünün belgesiz hizmeti satın aldığı şahısların kim olduğu ve faaliyetlerinin inceleme elemanınca sürekli olarak yaptıklarının tespit edilememesi karşısında, bu faaliyetleri yapanların faaliyetlerinin arazi olarak yaptıklarının kabul edilerek yükümlü adına yapılan Katma Değer Vergisi tarhiyatının yasaya uygun olmadığına karar vermiştir.

²⁰⁸ Yılmaz, a.g.m., s.58.

²⁰⁹ Ercan Durgun, “Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 178, (Haziran 1996), s.66.

²¹⁰ Danıştay 11. Dairesinin 10.02.1999 tarih, E:1998/314, K:1999/581 sayılı kararında Candan ve Hüseyin, *Katma Değer Vergisi Kanununa İlişkin Danıştay Kararları*.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/2'nci maddesi belgesiz mal ve hizmet alımlarını önlemek için konulmasına rağmen istenilen amaca tam olarak ulaşamadığı görülmektedir. Vergi idaresi yapacağı tarhiyatlarda belgesiz mal bulundurulduğunun veya hizmet satın alındığının hukuken geçerli şekilde ispat etmekte zorlanmaktadır.

3.2. Katma Değer Vergisi Mahsup veya Nakden İadelerde Teminat Uygulaması

Katma Değer Vergisi uygulamasında temel kural, mükelleflerin indirim yoluyla gideremedikleri Katma Değer Vergisi'nin sonraki dönemde indirilecek Katma Değer Vergisi olarak devretmesidir. Bunun istisnası ise, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15'nci maddeleri kapsamında gerçekleşen mal ve hizmet teslimlerine getirilmiş bulunmaktadır. Buna göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun anılan maddeleri kapsamında teslim edilen mal ve hizmetler, Katma Değer Vergisinden istisna edilmiş ve ayrıca teslim edilen bu mal ve hizmetlerin alımları esnasında yüklenen Katma Değer Vergisi'nin indirimine veya indirilmesine mümkün olmadığı durumlarda da iadesine, aynı kanunun 29 ve 32'nci maddeleri ile izin verilmiş bulunmaktadır²¹¹.

Katma Değer Vergisi iadelerini mükellefler nakden veya mahsuben alabilmektedirler. Katma Değer Vergisi iadeleri, teminat, Yeminli Mali Müşavir Raporu veya vergi idaresi tarafından incelenmesi karşılığında yapılmaktadır. İşte vergi idaresinin Katma değer vergisi iadelerini teminat karşılığı yaparken dikkate aldığı hususlardan biride iadeyi alan mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunup bulunmadığıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 84 seri no'lu genel tebliğinde²¹², genel tebliğin 1.4.'ncü bölümünde sayılan kamu kuruluşları dışında kalan mükelleflerin 4 milyar TL'yi aşan ve Yeminli Mali Müşavir tasdik raporu ibraz etmeyen nakden iade taleplerinin teminat gösterilmesi şartıyla yapılacağı belirtilmiştir.

Normal teminat uygulaması kapsamındaki mükellefler, talep ettikleri iade miktarının 4 milyarlık sınırı aşan kısmının tamamı için teminat vermektedirler. Tebliğde belirtilen şartları taşıyan dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri

²¹¹ İ. Halil Bağdınlı, Serhan Elidolu ve Sedat Kurdoğlu, "Katma Değer Vergisi İadelerinde Teminat Uygulamasının Esasları I", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 151, (Nisan 2001), s.58.

²¹² 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4 milyarlık sınırı aşan kısmının %4' ü kadar, özel finans kurumları ve diğer ihracatçılar nakit olarak talep ettikleri iade miktarının 4 milyarlık sınırı aşan kısmının %8' i vergi dairesine kadar teminat vermektedirler.

Ancak teminat karşılığı nakden veya mahsuben Katma Değer Vergisi iadelerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiili ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgisi bulunan mükelleflere yükseltilmiş teminat oranı uygulanmaktadır.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği ve kullandığı rapor veya tespit bulunanların iadeleri dört kat teminat karşılığı (Düzenlenen raporlardaki tarhiyatları ödemeleri yada teminat göstermeleri halinde indirimli teminat uygulamasından yararlananlarda %100, diğerlerinde %200 teminat uygulanmaktadır.) yerine getirilmektedir.

Haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği raporu bulunanların raporlarının ait olduğu vergilendirme dönemindeki ortakları ve kanuni temsilcileri ile bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler (Kooperatifler ve sermaye şirketlerinde bu durum bunların kanuni temsilcileri ile sadece sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesine neden olan ortakları ve bunların kurdukları veya ortak oldukları şirketler hakkında uygulanmaktadır.) içinde teminat dört kat olarak uygulanmaktadır.

Mükelleflerin doğrudan mal ve hizmet satın aldığı mükellefler hakkında olumsuz rapor veya tespit bulunması halinde veya doğrudan mal ve hizmet temin ettiği safhadan önceki safhalardaki mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunması halinde olumsuz tespite konu alışları için dört kat teminat uygulanmaktadır.

Kama değer vergisi iadesinden yararlanan mükellefler teminat olarak Amme Alacakları Tahsili ve Usulu Hakkındaki Kanunun 10'uncu maddesinde sayılan teminatlardan genellikle teminat mektubunu vergi idaresine teminat olarak vermektedirler. Teminat oranlarının artırılması bu mükelleflerin teminat mektubu karşılığında katlanacakları maliyetlerin artması anlamına gelmektedir. Tüm yapılan bu düzenlemeler dikkate alındığında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan, bunlarla iş yapanları Katma Değer Vergisi iadelerinde daha büyük zorluklar beklemektedir.

3.3. Belgelerin İbraz Edilememesinin Katma Değer Vergisi Açısından Doğuracağı Sonuçlar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34'ncü maddeleri gereğince katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, fatura ve benzeri belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Yine aynı kanunda indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak koşuluyla ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, deftere kaydedilmeyen alış faturalarında gösterilen Katma Değer Vergisinin indirimi mümkün değildir. Yüklenilen vergi, faturada ayrıca gösterilmiş olmasının yanında, ancak kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilmektedir²¹³.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 10.06.1991 tarih, 1991/4 sayılı²¹⁴ Katma Değer Vergisi iç genelgesinde, defter ve belgeleri çeşitli sebeplerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının tespitinin idare tarafından mümkün bulunmadığı, bu nedenle indirim konusu yapılan bu vergilerin de kabul edilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Aynı iç genelge uyarınca inceleme elemanları, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmediği gerekçesiyle Katma Değer Vergisi indirimlerini kabul etmemektedirler.

Belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin vergi inceleme elemanlarıncaya katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilafların doğmasına yol açmaktadır.

Danıştay'ın bir kararında²¹⁵, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde somut bir belgeye dayandırılmadan katma değer vergisi indiriminin kabul

²¹³ M.İrfan Akşehir, "Mücbir Sebep Nedeniyle Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:141, (Ocak:2000), s.127.

²¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, *Vergi Mevzuatı İle İlgili İç Genelgeler 1974-1996*, s.150.

²¹⁵ Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 22.03.1996 Tarih, E:1996/64, K: 1996/121 Sayılı Kararı. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 112, s.172.

edilmesi, yazılı belge sisteminin amacına uygun düşmeyeceği gerekçesiyle yapılan tarhiyatın onanmasına karar vermiştir. Danıştay 11. Dairesi'nin 23.08.2000 tarih, E:1998/4432, K:2000/1149 sayılı²¹⁶ kararı da aynı yöndedir.

Danıştay'ın bir kararında da²¹⁷; defter ve belgelerin yanması halinde, mükellefin ispat ve ibraz yükümlülüğünü kaldırmayacağı, mükellefin ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek durumunda olduğunu ve gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına sahip bulunması sebebiyle, belgelerini ibraz edemeyen mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi gerektiği yönünde karar vermiştir.

Bazen defter ve belgelerini vergi idaresine ibraz etmeyene mükellefler, defter ve belgelerini yargı organına ibraz edebilmektedir. Danıştay'ın defter ve belgelerin yargılama aşamasında ibraz edilmesiyle ilgili farklı kararları mevcuttur.

Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda; mükellefin katma değer vergisi indirimlerine ilişkin faturalarının büyük bir kısmının mahkemeye ibraz etmesi ve vergi dairesince bu durumunun aksine iddia ve ispat edilememesi sebebiyle, mükellefin beyannamelerinde yer alan katma değer vergisi indirimlerinin yerinde olduğuna²¹⁸, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün daha sonra dava aşamasında, mahkemeye ibraz ettiği emtia alış faturalarında saptanan katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmesinin mümkün olmadığı²¹⁹, katma değer vergisi indirimlerinin yasal olup olmadığının saptanması için yükümlü tarafından vergi mahkemesine ibraz edilmek istenen defter ve belgelerin ibrazının kabul edilmeyerek katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesinde yasaya uygunluk göstermediği²²⁰ ve defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmeyerek mahkemeye ibraz edilmesi halinde bu defter ve belgelerin davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve

²¹⁶ Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:226, Haziran 2000, s.151.

²¹⁷ Danıştay 11. Dairesinin 06.03.1996 Tarih E:1995/4119, K:1996/907 Sayılı Kararı. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:196, Aralık 1997, s.267.

²¹⁸ Danıştay 7. Dairesi'nin 18.04.1995 Tarih, E:1994/3386, K:1995/1649 Sayılı Kararı. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:191, Temmuz 1997, s.172.

²¹⁹ Danıştay 9. Dairesi'nin E:1996/6447, K:4777 Sayılı Kararı. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:142, s.250.

²²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.06.1996 Tarih E:1995/18, K:1996/269 Sayılı Kararı. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:112, s.176.

idarece yapılacak bu incelemenin sonucuna göre uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiği²²¹ şeklinde kararları vardır.

Yukarıdaki Danıştay kararlarından da görüleceği üzere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi üzerine vergi idaresince katma değer vergisi indirimleri kabul edilmemektedir. Ancak yargı organlarınca belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilip edilmeyeceği yönünde farklı görüşleri bulunmaktadır. Özellikle ibraz edilmeyen belgelerin daha sonra yargıya ibraz edilmesi halinde görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'ncü maddesinde belirtildiği üzere vergilemede gerçek mahiyet esastır. Bu nedenle mükelleflerin yargı organlarına belgelerini ibraz etmeleri halinde bunların tekrar incelenmesi gerçek mahiyetin saptanması açısından gereklidir.

Ancak vergi idaresince yapılan vergi incelemelerinin mükellef sayısına oranı %1-2 düzeyindedir. Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükelleflerin, bu defter ve belgelerinin yargı organına ibrazı halinde zaten düşük olan inceleme oranlarını olumsuz yönde etkileyeceği açıktır.

4. 2978 SAYILI VERGİ İADESİ KANUNU YÖNÜNDEN

2978 Sayılı Vergi İadesi Kanununa²²² göre, emekli, dul ve yetim maaşı alanlarla bunların eş ve çocukları ile bakmakla yükümlü olduğu kimseler, kamu idare ve müesseseleri, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinden satın aldıkları bir kısım mal ve hizmet alımlarından dolayı vergi iadesi almaktadırlar²²³.

Vergi iadesine konu mal olan mal ve hizmet alımları esas olarak Vergi Usul Kanunu'nun da yer alan belgelerle kanıtlanmaktadır. Aynı kanununda vergi iadesine hak kazananların bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler kullanmaları veya belgeleri tahrif etmeleri halinde, iade edilen verginin üç kat cezası ile birlikte sorumlularından geri alınacağı ve vergi iadesine hak kazananların sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıklarının veya belgeleri tahrif ettiklerinin tekrar tespiti

²²¹ Danıştay 7. Dairesinin 27.12.2001 Tarih, E: 2000/6372, K:2001/4183 Sayılı Kararı. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 115, Temmuz 2002, s.210.

²²² 08.02.1984 Tarih ve 18306 Sayılı Resmi Gazete 18306 Sayılı Resmi Gazete Yayınlanmıştır.

²²³ 2978 Sayılı Vergi İadesi Kanunu Madde 1.

halinde ise vergi iadesi hakkından bir daha faydalandırılmayacakları hüküm altına alınmıştır.

5. TÜRK TİCARET KANUNU YÖNÜNDE

Türk Ticaret Kanununda belge düzenine uymayan tacirler için açık olarak bir yaptırım öngörülmemiştir. Ancak Türk Ticaret Kanununa göre ticari defterlerin sahibi lehine delil olarak kullanılabilmesi için tacirin tuttuğu defterlerdeki bütün kayıtların ve bunların dayanağı belgelerin birbirini doğrulaması gerekmektedir.

Kanun koyucu defterlerdeki kayıtların birbirini doğrulamasından söz etmiş, defterdeki kayıtların belgelerdeki kayıtlara uygun olması gerektiği hususuna yer vermemiştir. Ancak muhasebe bir bütündür. Defterdeki kayıtlar, belgelerdeki kayıtlara uygun olmadığı takdirde değer taşımaz. Bu itibarla belgelerdeki kayıtlarla defterdeki kayıtların da birbirini doğrulaması gerekir²²⁴. Dolayısıyla belge düzenine uymayan tacirin defterleri kendisi lehine delil olma vasfını kaybedecektir.

²²⁴ Ali Bozer ve Celal Göle, **Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi** (14. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Adalet Matbaacılık Ltd. Şti., 1994), s.113.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE DÜZENİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEN
DÜZENLEMELER VE BELGE DÜZENİNE UYULMASI İÇİN
ALINABİLECEK ÖNLEMLER

Türk Vergi Sisteminde yer alan belge düzenine uymayan yükümlüler çeşitli yaptırımlarla karşılaşır. Bu yaptırımlar genel olarak Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte, diğer vergi kanunlarında da bazı yaptırımlara rastlamaktayız. Belge düzenine ilişkin yaptırımların çok olması vergi sistemimizin beyan esasına, beyan esasının da belge düzenine dayanmasından kaynaklanmaktadır. Vergi idaresi de beyan esasının eksiksiz bir biçimde işleyebilmesi için yükümlülerin belge düzenine uymalarını sağlamaya çalışmaktadır. Vergi idaresi belge düzenine uymayan yükümlüleri vergi kanunlarındaki yaptırımlar ile önlemeye çalışırken, yükümlülerin ticari hayatta belge düzenine uymalarını da Türk Ticaret Kanununda yer alan yaptırımlarla sağlamaktadır. Ancak vergi idaresinin almış olduğu tüm önlemlere karşın Türk Vergi Sisteminde belge düzeninin tam olarak sağlanamadığı görülmektedir.

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE DÜZENİNİ OLUMSUZ ETKİLEYEN DÜZENLEMELER

Türk Vergi Sisteminde de belge düzeninin önemi sebebiyle yapılan düzenlemelerde yükümlülerin belge düzenine uymaları için çeşitli önlemler alınmıştır. Bu önlemlerin yanında yapılan düzenlemelerle de belge düzeninin ekonomik olayları kapsayacak biçime getirilmeye çalışılmaktadır. Ancak Türk Vergi Mevzuatında çeşitli sebeplerle yer alan bazı düzenlemeler belge düzeninin aksamasına yol açmaktadır. Belge düzenlemek veya almak zorunda olan yükümlüler çeşitli nedenlerle vergi mevzuatında yapılan bu düzenlemeleri belge düzenine uymamak için bir fırsat olarak kullanmaktadırlar. Vergi mevzuatımızda yer alan bu düzenlemelerin yanında ekonomik olayları tam olarak kavraması gereken belge düzeninin vergi mevzuatımızda yer alan hükümler nedeniyle kavrayamadığı da görülmektedir.

Aşağıda vergi sistemimizde çeşitli sebeplerle yer alan ve belge düzenini olumsuz etkileyen düzenlemeler maddeler halinde sıralanmıştır. Aşağıda belirtilen düzenlemelerin dışında da belge düzenini olumsuz etkileyen düzenlemeler mevcuttur. Ancak aşağıda belirtilenlerin dışındaki düzenlemeler belirtilenler kadar etkili olmamaktadır.

1.1. Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Giderler

Vergi Usul Kanununa göre, mükellefler, vergilendirmeye ilgili belli olay ve işlemleri belgelere bağlamak, belgelere bağlanmasını istemek ve bu belgeleri belli sürelerle düzenli biçimde saklamak görevini taşırlar. İlke olarak; Vergi Usul Kanununa göre tutulan ve mükelleflerin üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerine ait olan kayıtları, kanunda öngörüldüğü biçimde belgelemek zorunluluğu vardır²²⁵. Bu zorunluluk defter tutmayan mükellefler içinde geçerlidir.

Mükelleflerin üçüncü kişilerle olan tüm ilişki ve işlemlerini belgelemek zorunda oldukları prensibinin Vergi Usul Kanununun 228'nci maddesine göre bazı gider unsurları bakımından istisnası vardır. Vergi Usul Kanununun 228'nci maddesine göre, örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışlagelmiş olmayan müteferrik giderlerin, belgenin teminine imkan olmayan giderlerin ve götürü olarak tespit edilen giderlerin belgelendirilmesi zorunlu değildir.

²²⁵ Uluatam, a.g.e., s.194.

Örf ve teamüle göre bir belgeye dayandırılması alışlagelmiş olmayan veya belgenin temini imkansız olan giderler için kanun maddesi genel bir ölçü getirmemiştir. Belgeleme zorunluluğunun aranmaması için, harcama tutarının, işin önemi ve mahiyeti ile işletmenin genişliğine uygun olması gerekmektedir. 228'nci maddenin son fıkrasında, bu tür giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayda geçirilmesinin şart olduğu belirtilerek; gerçekte var olmayan bir giderin bu maddeye dayanılarak kaydedilemeyeceği veya gider şişirmesi yapılamayacağı vurgulanmıştır²²⁶.

Ancak mükelleflerin gerçekte var olmayan veya işin genişliği ve içeriğine uygun olmayan giderleri kayıt etmemeleri yönünde kanunun maddesinde bulunan hüküm dışında somut bir sınırlama yoktur ve kanun metninde bulunan bu sınırlamada yeterli değildir. Çünkü mükelleflerin hangi giderlerini belgelendiremedikleri ve belgelendirilemeyen giderlerin miktarının tespiti tam olarak mümkün değildir. Günümüzde mükellefler tarafından belgelendirilemeyecek giderler mevcut değildir. Eğer belge teminine imkan yok ise mükelleflerin bu giderleri için gider pusulası düzenlemeleri kanun metninde yapılan değişiklikler ile sağlanabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 228'nci maddesine göre götürü olarak tespit edilen giderlerde belgelendirilmesi zorunlu olmayan giderlerdendir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 74'ncü maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı sahipleri dilerlerse gerçek giderleri yerine hasılatlarının %25'ini götürü gider olarak indirebilmektedirler.

Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradına ilişkin beyanname veren mükelleflerin safi iratlarını tespit ederken büyük bir çoğunluğunun götürü gider usulünü seçtikleri Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün tablodaki²²⁷ son dört yıla ait verilerinden açıkça görülebilmektedir. Bu gayri menkul sermaye iradından dolayı beyanname veren mükelleflerin, giderlerini belgelendirmedikleri, herhangi bir giderleri olmadığı yada belgelendirdikleri giderlerine göre götürü olarak hesapladıkları giderlerinin daha yüksek olduğu anlamlarından birine gelmektedir. Yani her üç durumda da gayrimenkul sermaye iradı gelirinden dolayı beyanname veren mükellefler belge düzeninde kopukluğa yol açmaktadırlar.

²²⁶ Mehmet Maç ve Dilek Sasaoğlu, "Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Harcamalar", **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ağustos 1998, s.45.

²²⁷ www.gelirler.gov.tr

Tablo 3. 1998, 1999, 2000 ve 2001 Yıllarına Ait Gayrimenkul Sermaye İradı
Mükelleflerinin Seçtikleri Gider Yöntemini Gösteren Tablo

Yıllar	Verilen Beyanname Adedi	Oran %	Götürü Gider Esasını Seçen	Oran %	Gerçek Gider Esasını Seçen	Oran %
1998	261.576	100	249.623	95,403	11.953	4,597
1999	300.829	100	287.432	95,546	13.397	4,454
2000	330.260	100	317.037	95,996	13.223	4,004
2001	345.859	100	332.746	96,208	13.113	3,792

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncı maddesinin 1 numaralı bendine göre, ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşıma faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu faaliyetlerinden doğan döviz hasılatının % 0,5'ini götürü gider olarak kaydedebilmektedirler.

Götürü gider uygulamasının esas amaçlarından birisi de döviz kazandıran faaliyetlerin vergisel boyutta teşvik edilmesi olarak belirtilebilir. Ancak bu uygulamanın sadece harcamanın yapılması şartına bağlanması, bunun dışında herhangi bir denetime tabi tutulmaması en önemli sakıncalarından birisidir. Bir diğer problem ise, bu uygulamadan yararlanan mükelleflerin belgelendirdikleri giderlerinin yanısıra götürü giderlerini de indirebilme hakkına sahip olmalarıdır²²⁸.

Vergi Usul Kanununda belgelendirilmesi zorunlu olmayan giderler her ne sebeple getirilmiş olursa olsun belge düzeninde aksamaya yol açmaktadır. Mükellefler belgelendirilmesi mümkün olan giderlerini bile belgelendirmemeyi seçebileceklerdir. Çünkü mükellefler belge almamalarının ve belge almalarının kendilerine sağlayacağı faydayı kıyaslayacaktır. Mükellefler bu kıyaslamayı yaparken belgelendirmedikleri giderlere isabet eden vergiyi de hesaba katacaklardır.

Ayrıca Anayasamıza göre herkes mali gücüne göre vergi ödemek ile yükümlüdür. Mali güce göre vergi ödenmesi için herkesin gelirinin tam olarak bilinmesi gerekmektedir. Beyan sisteminin ve belge düzeninin esas amaçlarından biride mali güce göre vergi ödenmesinin sağlanmasıdır. Mükelleflerin bazı giderlerini belgelendirmemeleri onların gerçek gelirlerinin belirlenememesine, gerçek gelirlerinin belirlenememesi de mali

²²⁸ Selda Aydın, "Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. Maddesinde Yer Alan Götürü Gider Uygulamasının Değerlendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 102, (Haziran 2001), s. 137.

güçlerine göre vergi ödememelerine yol açmaktadır. Bu nedenle belge düzeninde aksaklıklar yaratan bazı giderlerin belgelendirilmemesi uygulamasının vergi sistemimizden kaldırılması gerekmektedir.

1.2. Basit Usule Tabi Mükelleflerin Kullandıkları Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetleri Gider Yazamamaları, Amortismanına Tabi Tutamamaları ve Günlük Hasılatları İçin Tek Bir Fatura Düzenlenmesi İmkanının Tanınması

4369 Sayılı kanununun 31'nci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesi değiştirilerek bazı ticari kazanç sahiplerinin kazançlarının götürü olarak tespitinden vazgeçilmiş ve 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usulde ticari kazanç uygulamasına başlanılmıştır.

Maddenin gerekçesinde götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin yaptıkları satış ve hizmet karşılığında belge vermemeleri ve zorunlu tutulmalarına karşın aldıkları mal ve hizmetler karşılığında belge almak için herhangi bir gayret göstermedikleri bu sebeplerle mükelleflerin kazançlarının götürü olarak tespit edilmesinin vergi sistemimizde belge düzeninin yerleştirilmesinde önemli sorunlar yarattığı belirtilmektedir. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleştirilmesi ve vergilemede gerçek kazancın esas alınmasının sağlanması amaçlarıyla götürü usulde ticari kazanç yönteminin kaldırılarak yerine belirli şartları taşıyan mükelleflerin ticari kazançlarının basit usulde tespit edilmesi yöntemi getirilmiştir²²⁹.

Ancak götürü usulde ticari kazancın belge düzeninde yarattığı aksaklıkları gidermek amacıyla yapılan düzenleme, vergi idaresinin basit usulde belge düzeninde yaptığı düzenlemeler nedeniyle tam amacına ulaşmamaktadır.

72 seri no'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel tebliğinde²³⁰ yapılan açıklamalara göre basit usulde vergilendirilen mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymet teslimleri katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır. Basit usulde vergilendirilen mükellefler; 215 seri no'lu Gelir Vergisi Kanunu genel tebliği²³¹ gereğince

²²⁹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. Bir Reformun Anatomisi Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?, s.222.

²³⁰ 24.02.1999 Tarih ve 23621 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²³¹ 06.12.1998 Tarih ve 23545 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

kullandıkları sabit kıymetleri gider yazamayacaklar, amortismanına tabi tutamayacaklardır. Dolayısı ile bu tür mükellefler, taşıt ve sabit kıymetleri satmaları durumunda fatura düzenlemeyeceklerdir²³².

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin amortismanına tabi kıymetleri için belge düzenlememeleri ekonomik faaliyetlerin tam olarak kavranması ve gerçek gelir üzerinden vergi alınması için yapılan düzenlemenin amacına ulaşmasını engellemektedir. Çünkü mükellefler amortismanına tabi kıymetlerini ticari kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alamamaları sebebiyle iktisadi kıymetin alınışı esnasında belgesini almayacaklardır. Bu durumda belge düzenlemeyen mükellefler ödemeleri gereken vergiyi eksik ödeyeceklerdir. Ya da belgeyi başka mükellefler adına komisyon karşılığında düzenleyebileceklerdir.

Bilindiği gibi ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflere belge düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı basit usulde vergilendirilen mükelleflerin yeni düzenlemeye intibak edebilmeleri ve gerekli hazırlıkları yapabilmelerini gerekçe göstererek 215 seri no'lu Gelir Vergisi Kanunu genel tebliği ile 01.01.1999 tarihinden 30.06.1999 tarihine kadar belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemelerini uygun görmüştür. Daha sonra bu süre 225²³³, 230²³⁴, 234²³⁵, 238²³⁶ ve 244²³⁷ seri no'lu Gelir Vergisi Kanunu genel tebliği ile 31.12.2002 tarihine kadar uzatılmıştır.

Esas amacı götürü usulde kayıt dışı kalan mal ve hizmet hareketlerini kayıt altına alarak ekonomik faaliyetlerin tam olarak kavranması olan değişiklikten beklenen amaca ulaşmış ulaşmadığı, bu usulde hasılat belgesi düzenleme mecburiyetinin tam anlamıyla uygulamaya konulamaması yüzünden henüz anlaşılammıştır²³⁸.

Ticari kazancı basit usulde tespit olunan mükelleflere hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenleme imkanının tanınması belge düzeninin ekonomik faaliyetleri kavranmasını zorlaştırmaktadır. Mükellef satın aldığı mallarla ilgili olarak belge almakta

²³² Aydın, a.g.m., s.50.

²³³ 03.06.1999 Tarih ve 23741 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²³⁴ 30.12.1999 Tarih ve 23922 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²³⁵ 20.06.2000 Tarih ve 24085 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²³⁶ 22.12.2000 Tarih ve 24268 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²³⁷ 30.12.2001 Tarih ve Mükerrer 24626 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²³⁸ İsmail Aslan, "Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Gider Pusulası Düzenleme Mecburiyetleri ve Stopaj Sorunu", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:148, (Ağustos 2000), s.62.

güçlük çekiyorsa, yapılan düzenleme bu mükellef açısından belgesiz satışın onaylanması anlamına gelecektir. Zira yapılan denetimde böyle bir hususun tespit edilmesi durumunda, gün sonunda belge düzenleneceğinin mazereti hazırır. Alışı belgesiz olduğundan kayıt üzerinde stok mevcudu da görülemeyeceğinden mal satıldıktan sonra muhtemel bir denetim için açık bir pozisyonda da bulunmayacaktır²³⁹. Vergi idaresinin her mükellefi her gün kontrol etme imkanı olmadığı bilinen bir gerçektir. Ayrıca gün sonunda tek bir fatura düzenleme imkanının tanınması basit usulde mükelleflerin düzenlemeleri gereken belgeleri başkası adına düzenlemesi ihtimalini ortaya çıkarmaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle basit usulde mükelleflerin aldıkları amortisman tabi iktisadi kıymetler için amortisman ayırma, gider yazabilme imkanının tanınması ve günlük hasılatları için ise tek bir fatura düzenlemesi uygulamasından vazgeçilmesi bu sebeplerle belge düzeninde meydana gelecek aksamaları önleyecektir.

1.3. Bazı Durumlarda Düzenlenen Gider Pusulasında Stopaj Yapılmaması

Vergi Usul Kanunu'nun 234'ncü maddesine göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtialar için gider pusulası düzenleyerek işi yapan veya emtiayı satan vergiden muaf esnafa vermeleri zorunludur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesinin birinci fıkrası hükmünde, ticari kazanç elde edenlerden gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret erbabı stopaj yapmak zorunda olanlar arasında sayılmıştır. Gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret erbabı kavramından ise, ticari kazançları Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı gerçek usule göre tespit edilenlerin anlaşılması gerekir. Yani kazancı basit usulde tespit olunan mükellefler düzenleyecekleri gider pusulalarında stopaj yapmak zorunda değildirler.

Basit usulde tabi mükelleflerin vergiden muaf esnaftan yaptığı alımlar için gider pusulası düzenlemeleri ve bu alım bedellerini gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate almaları gerekmektedir. Ancak bu usulde vergilendirilen mükelleflerin stopaj yapmak

²³⁹ Seyit Ahmet Baş, "Basit Usulde Belge Düzeninin Eleştirisi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı:142, (Şubat 2000), s.64.

zorunda olmamaları herhangi bir vergi yükü taşımadan gider ya da maliyetlerini diledikleri gibi ayarlayabilme sonucunu doğurmaktadır²⁴⁰.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu 29.12.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4403-319/57703 sayılı muktezasında da ²⁴¹, gider pusulası düzenlemek zorunda olan mükelleflerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtialar için gider pusulası düzenlemeleri gerektiğini; ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü maddesinin 13 numaralı bendinde 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "diğer kişilerden" satın alınan mal ve hizmet için yapılan ödemelerin vergi tevkifatı kapsamının dışına çıkartıldığından vergi tevkifatı yapılmaması gerektiğini belirtmiştir.

Mükellefler gider pusulasında vergi tevkifatı yapmamaları sebebiyle, vergi kaçırmak istemeleri halinde gerçekte var olmayan işlemler için veya gerçekte var olan işlemlerin tutarlarının üstünde gider pusulası düzenlemektedirler. Bu nedenle düzenlenecek tüm gider pusulalarında tevkifat yapılması zorunluluğu getirilmesi; gider pusulalarının hem sağlıklı bir alt yapıya kavuşmasına sağlar, hem de gelir idaresi bu suretle verginin tabana yayılmasında önemli bir adım atmış olur²⁴².

1.4. Maliye Bakanlığınca Belge Düzeninde Yapılan Bazı Düzenlemelerin Olumsuz Etkileri

Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 167 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliği²⁴³ ile akaryakıt bayileri fatura düzeleme limitinin altında kalan satışlarını herhangi bir belge düzenlemeden totalizatör farkı adı altında doğrudan defterlerine hasılat kaydedebilmeleri imkanı getirilmiştir.

Yine Maliye Bakanlığı 143 seri²⁴⁴ no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile işlem miktarı fazla veya satış süratleri yüksek bazı emtia türlerinde, perakende satış fişi kullanılmasındaki güçlükler bulunduğu ve bu satışlar için diğer belgelerlerin kullanılması imkanı bulunduğu gerekçisiyle, belirtilen emtiaların alındığı gün tek bir satış faturası

²⁴⁰ Aslan, a.g.m., s.63.

²⁴¹ Maliye Postası Dergisi, Sayı: 473, 15 Mayıs 2000, s.91.

²⁴² İ. Halil Bağdınlı, "Gider Pusulası Hangi Hallerde Düzenlenecektir?", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 146, (Haziran 2000), s.69.

²⁴³ 31.12.1985 Tarih ve 18975 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²⁴⁴ 16.07.1981 Tarih ve 17402 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

düzenleyerek belgelendirilmesi imkanını tanımıştır. Daha sonra Maliye Bakanlığı 173²⁴⁵, 206²⁴⁶ ve 230²⁴⁷ seri no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile konu ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Belirtilen genel tebliğlere göre gazete, dergi ve benzeri periyodik yayınların satışını yapan mükellefler ile tütün, kibrit ve sigaranın perakende satışını yapan mükellefler, aldıkları bu tür emtiaları ellerindeki mevcut belgelere dayanarak alış bedeli üzerinden giriş, aynı miktar emtiayı aynı tarihte, düzenleyecekleri toplu tek bir faturaya dayanarak satış bedeli üzerinden çıkış kaydedebileceklerdir.

Bu tür emtiaları satan mükellefler satışlarını tek bir fatura ile belgelendirmeleri imkanının tanınması onların bu satışları için belge düzenlememeleri için ortam oluşturulması anlamına gelmektedir. Maliye Bakanlığının yapmış olduğu düzenleme belge düzeninde mevcut olan otokontrol müessesini olumsuz yönde etkilemektedir. Mükelleflerin satışları için belge düzenlemeleri bu emtiaları satın alanların belgelerini istemeleri ile de sağlamaktadırlar. Ancak yapılan düzenleme sonucunda belge düzeninin yapısında var olan bu otokontrol müessesesi bu tür emtiaları satın alanların belgelerini istememelerine, belgelerin istenmemesi de bu emtiaları satanların emtiaları aldıkları gün düzenlemeleri gereken toplu faturayı hiç düzenlememeleri sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla Maliye Bakanlığının yapmış olduğu bu düzenlemenin kaldırılması bu sebeple meydana gelen vergi kayıplarının önlenmesi için şarttır.

1.5. Mükelleflerin Yapmış Oldukları Bazı Harcamaları Gider Olarak Yazamamaları

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında, mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi matrahını oluşturan mali karlarını tespit ederken, kazançlarından hangi giderlerini indirebileceklerini, hangilerini indirilemeyeceklerini hüküm altına almıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarımızda, gider yazılabilecek harcamaların kapsamı, yabancı ülkelere kıyasla sınırlı tutulmuştur. Örneğin; Amerika'da, doktorlara, dişçilere, hastanelere yapılan ödemeler, ilaç masrafları, doğum kontrol hapları, takma dişler, saç nakli, plastik cerrahi, alkol müptelâlığının tedavi harcamaları gider olarak

²⁴⁵ 03.04.1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²⁴⁶ 17.11.1990 Tarih ve 20698 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

²⁴⁷ 01.09.1994 Tarih ve 22038 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

yazılabilmektedir. Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerde de, gider yazılabilecek harcamaların kapsamı Türkiye'ye kıyasla oldukça kapsamlı tutulmuştur²⁴⁸.

Türkiye'de gider yazılabilecek harcamaların kapsamının sınırlı tutulması, mükellefleri gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilebilen bir belge bulmaya ve bununla belgelendirdikleri bazı harcamaları kapatma yoluna gitmelerine neden olabilmektedir.

Gider yazılabilecek harcamaların kapsamının genişletilmesi, bir yandan sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasını belirli ölçüde önleyebilecek, diğer yandan da karşı tarafın beyan edeceği geliri artıracaktır. Gider yazılabilecek harcamaların kapsamının genişletilmesi ya da en azından bazı harcamaların 1/2'si ya da 1/3' nün hatta 1/4'ünün gider yazılmasına olanak sağlanması, bu alandaki önemli bir sorunu giderebilecektir²⁴⁹.

1.6. Bazı Mükelleflerin Mal ve Hizmet Alışlarındaki ve Satışlarındaki Katma Değer Vergisi Oranlarının Farklı Olması

Katma Değer Vergisi Kanununun 1'nci maddesinde katma değer vergisinin konusuna giren işlemler hüküm altına alınmıştır. Yine aynı kanunun 28'nci maddesinde katma değer vergisi oranının vergiye tabi her işlem için %10 olduğu, Bakanlar Kurulunun bu oranı dört katına kadar artırmaya, %1' e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununda Bakanlar Kurulunca 17.07.2002 tarih ve 4480 sayılı²⁵⁰ kararname ile yapılan düzenlemeye göre üç çeşit katma değer vergisi oranı uygulanmaktadır. Katma değer vergisi oranları Bakanlar Kurulunca belirlenen 1 sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, 2 sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 ve kararnameye ekli listelerde yer almayan mal teslimleri ile hizmetler için % 18 olarak uygulanmaktadır.

Bazı durumlarda mükelleflerin katma değer vergisine tabi mal veya hizmet alımlarında uyguladıkları katma değer vergisi oranı, mal veya hizmet satışları için

²⁴⁸ Kızılot, "Vergi Hukukunda Naylon Fatura", s.69.

²⁴⁹ Kızılot, "Vergi Hukukunda Naylon Fatura", s.77.

²⁵⁰ 30.07.2002 Tarih ve 24831 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

uyguladıkları katma değer vergisi oranından düşük olmaktadır. Örneğin lokantacılık faaliyetinde bulunan bir mükellefin alacağı temel maddelerden olan et, ekme , sebze ve meyve'nin alımı esnasında %1 katma değer vergisi uygulanmaktadır. Ancak mükellefin mal alımı esnasında % 1 katma değer vergisi oranı uygulanmakta iken bu mallardan yapılan yemek için genel oran olan %18 uygulanacağı 1993/1 sıra no'lu Katma Değer Vergisi İç genelgesinde²⁵¹ belirtilmiştir. Yine ekme  yapımında kullanılan buğday ununun fırın işletmeciliği yapan mükellef tarafından alınmasında katma değer vergisi oranı %1 olarak uygulanmakta iken, evlerde hazırlanarak fırınlara getirilen malzemeler kullanılarak pide yapılması hizmetine de %18 genel oranın uygulanacağı Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.10.1999 tarih B.07.0.GEL.0.52/5228-64/43855 sayılı muktezasında²⁵² belirtilmiştir.

İnşaat, turizm, ihracat ve tarıma dayalı ticaret ve sanayide sahte belge kullanımının en önemli nedenlerinden biri katma değer vergisi uygulamasıdır. Emek yoğun bu sektörlerdeki (ihracat hariç) giderlerinde katma değer vergisi az, ancak çıktılar katma değer vergisine tabi olduğu için ödenecek katma değer vergisi yüksek çıkmaktadır. Bir anlamda inşaat , turizm ve tarıma dayalı sanayilerde yaratılan katma değerden (diğer sektörlerle göre) daha çok katma değer vergisi alınmaktadır. Çünkü bu sektörlerde yüksek oranda katma değer sağlayan emek (ücret) katma değer vergisine tabi değildir²⁵³.

Bilindiği gibi katma değer vergisini malı satan veya hizmeti ifa edenler, bu malı veya hizmeti satın alanlara yansıtmaktadırlar. Ancak yukarıda ifade edildiği gibi mükelleflerin mal veya hizmet satışları için uygulanan katma değer vergisi oranlarının, mal veya hizmet alımları için uygulanan katma değer vergisi oranlarından yüksek olması mükelleflerin katma değer vergisini tam olarak tüketiciye yansıtamaması sonucunu doğurmaktadır. Bu sebeple bu tür satış yapan mükellefler mal veya hizmet satışları esnasında belge düzenlemeyerek tüketiciye yansıtamadıkları katma değer vergisinden kurtulmaya çalışmaktadırlar. Bu nedenle mükelleflerin mal veya hizmet alımları ile satışları için uygulanan katma değer vergisi oranlarının birbirine uyumlu hale getirilmesi belge düzeninin sağlanması açısından önemlidir.

²⁵¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Mevzuatı ile İlgili İç Genelgeler (1974-1996)**, s.170.

²⁵² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler (Mutezalar) (1999)**, (Ankara; Türk Tarih Kurumu Basımevi, Temmuz 2000), s.179.

²⁵³ Şeker ve Aydın, a.g.m., s. 54.

Ayrıca Maliye Bakanlığı yukarıda vermiş olduğu muktezalara aksi yönde görüş belirttiği de olmaktadır. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 17.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5328-1636/17561 sayılı²⁵⁴ muktezasında da, normal ekmeğin imali sırasında kullanılan ana maddeler (buğday unu, su, tuz, maya) dışında başkaca bir katkı maddesi içermeyen normal ekmeğin hamuru ile imal edilen ramazan pidesi ve boş hamurun teslimlerinde % 1 oranında katma değer vergisi uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığının daha önce belirttiğimiz muktezasında ise, evlerde hazırlanarak fırınlara getirilen malzemeler kullanılarak pide yapılması hizmetine %18 katma değer vergisi oranının uygulanacağı belirtilmiştir. Fırıncının ramazan pidesi için ve evlerde hazırlanarak fırınlara getirilen malzemeler kullanılarak yapılan pide için kullanacağı malzemeler aynıdır. Ancak vergi idaresi uygulanacak katma değer vergisi oranlarını farklı belirlemiştir.

1.7. Özel Gider İndirimine ve 2978 Sayılı Kanuna Göre Vergi İadesine Belirli Mal ve Hizmetlerin Konu Olması

Belge düzeninin yerleşmesi ve bireylere belge alma alışkanlığının kazandırılması için bir düzenleme de vergi iadesi uygulamasıdır. Vergi iadesi, mal dağıtımının perakende aşamasında tüketicilerin belge almasını teşvik etmek amacıyla alınan tedbir niteliğindedir. Bununla, tüketicilerin satın aldığı mal ve yararlandığı hizmetlerin karşılığında belge alınması dolayısıyla da ticari işlemlerin kayıtlara geçirilmesi amaçlanmıştır²⁵⁵.

Gelir Vergisi Kanununun Vergisi Kanununun 63' üncü maddesinin 5 numaralı bendine göre ücretlilerin vergi matrahlarından eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının belli bir kısmının, özel gider indirimi olarak indirilebilmesine imkan sağlanmıştır. Harcamaların indirimine konu olabilmesi için harcamaların Türkiye'de gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden yapılarak alınan belgelerle kanıtlanması gerekmektedir.

Yine 2978 Sayılı Vergi İadesi Kanununa göre, emekli, dul ve yetim maaşı alanlarla bunların eş ve çocukları ile bakmakla yükümlü olduğu kimseler, kamu idare ve

²⁵⁴ www.gelirler.gov.tr

²⁵⁵ Mustafa Özdi, "Vergi Usul Kanunu'nda Öngörülen Belge Düzeninin Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar", **Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunu Karşısındaki Durumu** (Ankara: Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 170, 1992), s. 24.

müesseseleri, gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinden satın aldıkları bir kısım mal ve hizmet alımlarından dolayı vergi iadesi almaktadırlar.

Özel gider indirimi ve vergi iadesi uygulaması vergi sistemimizde belge düzenine uyulmasını sağlamak için getirilmiş önlemlerdendir. Ancak özel gider indirimine ve vergi iadesine belirli harcamaların konu edilebilmesi, bu müesseselerin belge düzenine sağlayacağı olumlu etkiyi azaltmaktadır. Hatta vergi idaresi zaman zaman vermiş olduğu görüşlerde de özel gider indirimine ve vergi iadesine konu harcamaların kapsamını daraltmaktadır. Maliye Bakanlığı ücretlinin düğününde yapmış olduğu her türlü harcamalara²⁵⁶ ve toptancı hal komisyoncularından alınan sebze ve meyveye ilişkin belgelerin²⁵⁷ özel gider indiriminde kullanılamayacağını belirtmiştir. Tüm bu sınırlamalar özel gider indiriminin ve vergi iadesinin belge düzeninde yapması beklenen olumlu etkisini azaltacaktır.

Ücretlilere vergi iadesi yoluyla fiş-fatura ibrazı ile yapılan ödemeler günümüzde ücretliyi belge istemeye özendirici bir unsur olmaktan çıkmıştır. Ücretli fiş almak yerine alışveriş anında satıcıdan en az Katma Değer Vergisi kadar tenzilat almayı seçmektedir²⁵⁸. Bireylerin özel gider indiriminde ve vergi iadesinde alacakları iade miktarı mal veya hizmet alımı esnasında ödedikleri katma değer vergisinden düşüktür. Bunun yanı sıra özel gider indirimine ve vergi iadesine konu harcamaların ayrıca vergi idaresi tarafından sınırlandırılması bireylerin daha çok fayda sağlama yaklaşımı sebebiyle belge düzeninin daha çok aksamasına yol açmaktadır.

Belge düzeninin tam anlamıyla yerleştirilmesi, ancak alıcı ile satıcının devlete karşı çıkar işbirliği içinde olmasından çıkartılıp, çıkar ayrılığına dayalı bir sistemin oluşturulması ile mümkündür²⁵⁹. Bu konuda özel gider indirimine ve vergi iadesine konu olacak harcamaların kapsamının genişletilmesi ve alınan vergi iadesi oranının bireylerin belge almalarını sağlayacak düzeye çıkarılması gerekmektedir.

²⁵⁶ www.gelirler.gov.tr

²⁵⁷ *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 107, (Kasım 2001), s.275.

²⁵⁸ Osman Altuğ, "Verginin Tabana Yayılması Mükellefin Mükellefle Oto Kontrolü Sistemi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 131, (Temmuz 1992), s. 61.

²⁵⁹ Ahmet Sofuoğlu, "Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Yolları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:191, (Temmuz 1997), s.139.

1.8. Müstahsil Makbuzunun Ödeme Anında Düzenlenmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 235'nci maddesi müstahsil makbuzunun çiftçiye ödemenin yapıldığı tarihte düzenlenmesini öngörmektedir.

Bu uygulama, üreticiden (çiftçiden) mal alan mükelleflere vergi kaçırması bakımından büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Üreticiden mal aldığı sabit olan bir mükellef, malın bedelini ödemediğini söylediğinde idare yönünden yapılacak bir işlem kalmamaktadır. Kaldı ki, maddede çiftçiye sattığı ürünün bedelinin ödenmesi ya da aldığı mal için müstahsil makbuzu düzenlenmesi bakımından tüccara herhangi bir süre sınırlaması da getirilmemiştir²⁶⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 235'nci maddesinin müstahsil makbuzunun malın teslimi tarihinde düzenlenmesini sağlayacak şekilde değiştirilmesi belge düzeninin sağlanması bakımından daha uygun olacaktır.

2. BELGE DÜZENİNE UYULMASI İÇİN ALINABİLECEK ÖNLEMLER

Türk Vergi Sisteminde belgelerin vergilendirmede ki yeri görüldüğü gibi çok önemlidir. Ancak yapılan araştırmalar vergi idaresinin belge düzenine bu kadar çok önem vermesine karşın belgelerin ekonomik olayları tam olarak kavrayacak şekilde kullanılmadığını göstermektedir. Türk Vergi Sisteminde belge düzeninin tüm ekonomik olayları kavraması için alınabilecek başlıca önlemleri aşağıdaki sıralayabiliriz. Aşağıda sıraladığımız önlemlerin yanında başka önlemlerde alınabilir.

2.1. Mükelleflerin Belge Bastırabilmeleri İçin Vergi İdaresinden İzin Almaları Zorunluluğu Getirilmeli

Mükelleflerin kullanmak zorunda olduğu belgeler, Vergi Usul Kanununda ve bu kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan tebliğlerde düzenlenmektedir. Bu şekilde kullanma zorunluluğu getirilen belgeler, mükelleflerin üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinin belgelendirilmesinde vergi idaresince ispat aracı olarak kabul edilmektedir. Belirlenen şekil ve standartlara uygun olmayan belgeler ise vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Şekil ve içerik yönünden

²⁶⁰ Özdil, a.g.m., s. 29.

standartları belirlenen bu belgelerin vergi hukukuna göre ispat edici belge olabilmesi için noterler veya anlaşmalı matbaalar tarafından onaylanması gerekmektedir.

Belgelerin basım işlemlerini nasıl yapılacağı hakkında, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik²⁶¹ yayınlanmıştır. Anılan yönetmeliğin 13'ncü maddesinde belgelerin temini, kullanımı, basım ve dağıtım konusunda mükellefler ve matbaa işletmelerinin uyacakları esaslar belirtilmiştir. Bu maddede 25.05.1999 tarihinde yapılan değişikliğe kadar, mükellefler belge bastıracakları zaman vergi dairesinden alacakları, mükellef olduklarına ve belge bastırmalarında sakınca bulunmadığını belirten ve vergi dairesi mührü ve vergi dairesi müdürünün imzasını taşıyan bir yazı ile belge bastıracakları matbaaya müracaat etmek, matbaa işletmecileri de bu yazıyı aldıktan sonra mükellefin hüviyeti ile karşılaştırmak suretiyle belge basımı yapmak zorunda idiler. Yönetmeliğin bu hükmünün bulunduğu 13'ncü maddesinde 25.05.1999 tarihinde değişiklik yapılarak²⁶², belge basımı için alınması gerekli izin yazısı uygulamasına son verilmiştir. Bunun yerine getirilen düzenleme ile, anlaşmalı matbaa işletmecilerine, belge bastırmak isteyen mükellefin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumluluk yüklenmiştir.

Diğer taraftan noterlere belge tasdik ettirecek mükelleflerin de benzer şekilde vergi dairesinin izin yazısını ibraz etmeleri zorunluluğu 274 seri no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliği kaldırılmıştır. Ancak anlaşmalı matbaa işletmecilerine getirilen sorumluluk noterlere getirilmemiştir.

Bu durumda belge bastırmak isteyen mükellefler istedikleri zaman ve istedikleri kadar belge bastırma imkanına kavuşmuşlardır. Yapılan bu düzenleme vergi dairelerinde artan kırtasiyenin ve iş yükünün azalması sağlamış olsa da, belgelerin basımının kontrol altında tutulmasını engellemiştir.

Belge basımında izin yazısının kaldırılması sahte belge ticaretini kolaylaştırmış ve bu tür işleri yapanlara çok uygun bir ortam hazırlanmıştır. Vergi dairesinin bilgisi dışında

²⁶¹ 02.02.1985 Tarih ve 18654 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²⁶² 25.05.1999 Tarih ve 23705 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

dilediği kadar fatura bastıran ve şekli olarak mükellefiyet ödevlerini yerine getiren bazı kişiler, bastırdıkları bu faturaları rahatlıkla pazarlayabilmektedirler²⁶³.

Mükelleflerin istedikleri kadar belge bastırabilmeleri imkanının tanınması çeşitli nedenlerle (belge bastırma maliyetini düşürmek, belge bastırmak için zaman kaybı ile uğraşmamak gibi) mükelleflerin gereğinden fazla belge bastırmasına yol açmıştır. Mükelleflerin belgelerinin çalınması, kaybolması gibi hallerde çeşitli nedenlerle çok sayıda belge bastıran mükelleflerin belgeleri kötü niyetli kişilerin ellerine geçebilmektedir.

Bu nedenlerle mükelleflerin istedikleri kadar belge bastırabilmelerinin engellenmesi için vergi dairesinden belge bastırmaları için sakınca olmadığını gösteren izin yazısı almaları şartı getirilmelidir. Mükellefler eğer daha önce belge bastırmış iseler, belge basım izin yazısının alınması esnasında bu belgeleri ibraz etmeleri şartı da getirilmelidir. Böylelikle belgelerin kötü niyetli olarak kullanılmasının önüne biraz daha geçilmiş olacaktır.

2.2. Belgelerin Zayi Olması Durumunda Yapılacak İşlemler Hakkında Vergi Mevzuatında Yasal Düzenleme Yapılması

Vergi Usul Kanununda defter ve belgelerin elden çıkması ile ilgili olarak sadece kanunun mücbir sebepleri düzenleyen 13'ncü maddesinde değinilmiştir. Vergi Usul Kanununun 15'nci maddesinde mücbir sebebin uygulanabilmesi için malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya belgelendirilmesi esası getirilmiştir. Vergi Usul Kanununda ispat ve belgelendirme konusunda bir düzenleme bulunmadığı için uygulama vergi idaresinin açıklamaları ve yargı kararları doğrultusunda yönlenmektedir²⁶⁴.

Ancak defter ve belgelerin zayii olması durumunda ne şekilde işlem yapılacağı ve uygulanacak prosedür hakkında vergi mevzuatımızda yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konu Türk Ticaret Kanununun 68'nci maddesine göre çözüme kavuşturulmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun anılan maddesine göre; gerçek veya tüzel kişi tacirin saklamakla yükümlü olduğu ticari defterler ve belgelerin on yıllık kanuni süre içerisinde ziyai durumunda tacir bu ziyayı öğrendiği tarihten itibaren en geç on beş gün

²⁶³ Kazım Karaca. "Belge Basımında İzin Yazısı Uygulamasının Kaldırılmasının Doğurduğu Sonuçlar", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı:341, 01 Nisan 2001, s.101.

²⁶⁴ Mehmet Emin Akyol. "Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Defter ve Belgelerin Elden Çıkmasının Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:202, (Haziran 1998), s.18.

içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin Asliye Ticaret Mahkemesine dilekçe ile başvurarak ve kanıtları ibraz ederek belge verilmesini istemek zorundadır. Bu belge zayii belgesi olarak isimlendirilmektedir.

Asliye ticaret mahkemelerinde konu ile ilgili davalar hasımsız görülmekte, mahkemelerden alınan defter ve belge zayii ile ilgili kararlara vergi dairesi itiraz edememekte ve bu tür kararlar mahkemece ilgili vergi dairesine bildirilmemektedir. Dolayısıyla defter ve belgeleri zayi olan mükellefler zayi olayını vergi idaresine bildirmemeleri halinde, vergi idaresi bu defter ve belge kayıplarını ancak vergi incelemesine başladığı takdirde haberi olacaktır. Bununla birlikte, bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanunu tacirler hakkında uygulama alanı bulan bir kanundur. Tacir dışındakiler için, örneğin serbest meslek erbabı ya da zirai kazanç elde edenlerin defter ve belgelerinin zayi olması halinde ne şekilde işlem yapılacağı konusunda belirsizlik söz konusu olmaktadır²⁶⁵.

Vergi kanunlarında, defter ve belgelerin zayi olması halinde izlenecek yol hakkında bir düzenlemenin yer almayışı kötü niyetli mükellefleri cesaretlendirmekte ve yasa dışı yollara başvurmaya yönlendirebilmektedir²⁶⁶.

Uygulamada vergi idaresi belgeleri kaybolan, çalınan veya diğer şekillerde yok olan mükellefleri incelemeyi gerektiren özel bir sebep bulunmadıkça incelemeye sevk etmemekte, gerekli görülürse takdir komisyonlarına göndermektedir. Vergi Dairesince bu mükelleflerle ilgili form doldurularak vergi istihbarat merkezine gönderilmektedir. Bu forma sadece fatura, serbest meslek makbuzu ve irsaliyelere ait bilgiler yazılmaktadır. Vergi idaresi kaybolan belgelere ilişkin uygulaması görüldüğü üzere bazı belgelerin takip edilmesi ve gerekli görüldüğü takdirde incelemeye veya takdire sevk edilmesi ile sınırlıdır²⁶⁷.

Bu nedenle mükelleflerin belgelerinin kaybolması halinde izlenecek yol ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununda gerekli düzenlenmenin yapılarak, mükelleflerin belgelerini kaybettikleri ve çeşitli sebeplerle elden çıkması halinde vergi dairesine bildirim zorunluluğunun getirilmesi, bildirim zorunluluğunu yerine getirmeyen mükellefler hakkında vergi suçu raporunun düzenlenerek hürriyeti bağlayıcı ceza ile

²⁶⁵ Bayrak, a.g.m., s.98.

²⁶⁶ Kızılot, "Vergi Hukukunda Naylon Fatura", s.64.

²⁶⁷ 2000/8 Seri No'lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesi

cezalandırılmalarının sağlanması gerekmektedir. Ayrıca yapılacak düzenlemelerle vergi idaresinin mükelleflerin alacakları zayi belgesi davasına hasım olarak katılmalarının sağlanması yerinde olacaktır.

2.3. İşini Terk Eden Mükelleflerin Ellerinde Kalan Belgeleri İptal Ettirmemeleri Halinde Uygulanacak Müeyyidelerin Arttırılması

Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu uyarınca mükellefler tarafından kullanılan belgelerin noter tasdikli veya anlaşmalı matbaalar tarafından basılmış olarak kullanılması konusunda Vergi Usul Kanunu genel tebliği ile düzenlemeler yapılmış ve anlaşmalı matbaalara bastırılacak belgeler için uyulacak esaslarla ilgili olarak “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve halen uygulamaya devam edilmektedir.

Vergi Usul Kanununu genel tebliğlerinde ve yönetmelikte belgelerin kullanılması konusunda mükellefler tarafından uyulması gereken usul ve esaslar açıklandığı halde, işi bırakma halinde kullanılmayan belgelerin iptal ettirilmemesi ilişkin sadece 246²⁶⁸ seri no’lu genel tebliğde mükelleflerin belgelerini işi bırakma bildirimini bulunacakları süre içinde (iş bırakma tarihinden itibaren bir ay) bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacakları belirtilmiştir. Vergi idaresince bir aylık zaman içinde iptal edilmeyen belgeler için Vergi Usul Kanunu’nun 352’nci maddesi gereğince ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmektedir.

2000/8 sıra no’lu Vergi Denetimi ve Koordinasyonu İç Genelgesinde işini terk eden mükelleflerin kullanılmayan belgelerini vergi dairesine ibraz etmemeleri halinde ibraz edilmeyen belgelerle ilgili olarak bu mükelleflerin takdir komisyonlarına sevk edileceği, belirtilmiştir. Takdir komisyonları tarafından matrah takdir edilebilmesi için somut delillerin gerektiği de kuşkusuzdur. Yargı organlarınca Vergi idaresince mükelleflerin belgelerini ibraz etmemeleri sebebiyle yapılan tarhiyatları belgelerin kullanıldığı yolunda somut deliller bulunmadığı gerekçesiyle onaylanmamaktadır.

Görüleceği üzere mükelleflerin işlerini bıraktıklarında ellerinde kalan belgelerini iptal ettirmedikleri takdirde uygulanacak yaptırımlar yetersiz kalmaktadır. Ayrıca ticari

²⁶⁸ 08.01.1996 Tarih ve 22577 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

kazancı basit usulde tespit olunan mükellefler kullanacakları belgeleri bağlı oldukları odalardan almaktadırlar. Basit usulde mükellefler faaliyetlerini bıraktıklarında da kullanmadıkları belgelerini bağlı oldukları odaya ibraz ederek iptal ettirmektedirler. Ancak sadece işi vergilendirme ile ilgili işlemler olan vergi idaresinin, mükelleflerin işlerini bıraktığında belgelerini iptal ettiremediği bir ortamda, basit usuldeki mükelleflerin belge basım ve iptal işlemlerini odalara bırakılması belgelerin takibindeki yetersizliğe yenisini eklemiştir. Bunun için basit usulde kazancı tespit olunan mükelleflerin belge basım ve iptal işlemlerinin vergi idaresi tarafından takip edilmesi ve belgelerini iptal ettirmeyen mükelleflere ise hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi daha ağır yaptırımlar getirilmesi belge düzeninin sağlanmasında daha etkili olacaktır.

2.4. Beyan Sisteminin Bütün Bireylere Uygulanarak Gelir ve Giderlerinin Tamamının Belgelendirilmesi Sağlanmalı

Türk Vergi Sisteminde gelir elde eden bazı bireyler vergi sistemimizde yer alan muafiyet, istisna ve vergi tevkifatı müesseseleri sebebiyle beyanname vermemektedirler. Bunun yanısıra beyanname vermesi gerektiği halde mükellefiyet kaydını yaptırmayarak gelirlerini kayıt dışında bırakanlarda beyanname vermemektedirler.

Bütün herkesin beyanname vermemesi beyan sistemine dayanan Türk Vergi Sistemindeki belge düzenini olumsuz etkilemektedir. Beyanname vermeyen bireyler gelirlerini belgelendirmedikleri için giderlerini de belgelendirmemektedirler. Bu bireylerle iş ilişkilerinde bulunan mükellefler ise yapacakları harcamalar için belge alamamaktadırlar. İşte bu nedenle mükellefler belgelendiremedikleri giderleri için sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge temini yoluna gitmektedirler. Sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanan mükellefler her sektörde yer almasına karşın, ağırlıklı olarak tekstil, hububat, bakliyat, canlı hayvan, hurda metal ve inşaat alanlarında faaliyet gösteren firmalarda daha çoktur. Ağırlıklı olarak bu sektörlerde sahte belge kullanılıyor olmasının nedeni, mükelleflerin bireysel vergi kaçırma niyetinden çok bu sektörlerdeki belgelemeye ilişkin sorunlardır²⁶⁹.

²⁶⁹ Malik Günday, "Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Doğru Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önenebilir mi?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 141, s.60.

İnşaat sektöründe kaçak işçilik olduğundan ve inşaat malzemeleri belgesiz alındığından, hafriyat ve benzeri hizmetler belgeye dayalı olmadığından ve gelir gerçek boyutuyla beyan edilmek durumunda kalındığında giderler sahte fatura ile belgelendirilmektedir²⁷⁰.

Tekstil sektöründe kaçak işçi çalıştırılması, kayıtsız atölyelere imalat yaptırılması, kumaş ve iplik fabrikalarının düşük tutarlı fatura düzenlemeleri, pamuğun tarladan çırçır-pres fabrikasına, oradan iplik ve kumaş fabrikasına önemli ölçüde belgesiz satılması, hububat ve bakliyat sektöründe üretilen ürünler, et ve canlı hayvan sektöründe yetiştirilen hayvanlar, tarladan veya üretim yerinden çıktığından itibaren tüketim veya ihracat aşamasına kadar belgelendirilemediğinden, hurda metal sektöründe hurda metal alınan kişiler kayıtsız olduklarından belge düzenleyemediklerinden bu sektörlerde sahte belge kullanımı yaygındır²⁷¹.

Ayrıca mükellefler işin yapılması veya yapılması sırasında verdikleri hediye, rüşvet ve ihaleli işlerde rakip firmaların ihaleye girmemesi için verdikleri meblağları karşılamak amacıyla sahte belge almak yolunu seçmektedirler²⁷².

Görüüleceği üzere sahte belge düzenlenerek belge düzenine uyulmamasının en büyük nedenlerinden biri mükelleflerin almış oldukları mallar ve yaptırmış oldukları hizmetler için belge alamamalarıdır. Mükellefler iş ilişkisi içinde buldukları bireyin gelirlerinin vergiden muaf veya istisna olması, vergisinin tevkif suretiyle kesilmiş olması veya kayıt dışı olması sebebiyle belgesini temin edememektedirler. Ancak bütün bireyler gelirleri ne olursa olsun beyanname vermeleri durumunda, gerçek kazançları üzerinden vergi ödemek için giderlerini ve gelirlerini belgelendirmek yolunu seçeceklerdir.

Bu nedenle Türk Vergi Sisteminde istisnasız ücretli-ücretsiz bütün kesimler beyanname vermeli, yıl içinde kesinti yoluyla ödedikleri vergilerle, yıl içindeki masraflarını belgelendirerek yıl sonunda ortaya çıkacak kesin vergi borcu arasındaki fark kendilerine verilmelidir²⁷³.

²⁷⁰ 06.02.2001 Tarihli Gelirler Kontrolörleri Derneği İstanbul Konferansı, "Türkiye'de Sahte Fatura ve Kayıt Dışı Ekonomi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:152, (Mayıs-2001), s.10.

²⁷¹ Günday, a.g.m., s.61.

²⁷² Okur, a.g.m., s.76.

²⁷³ Altuğ, a.g.m., s.61.

2.5. Bütün Bireylere Vatandaşlık Numarası Verilerek, Bireylerin Gelir, Gider ve Servetlerinin Takibinin Sağlanması

Amerika Birleşik Devletlerinde vatandaş olsun ya da olmasın herkes sosyal güvenlik kanunlarından yararlanmaktan, bankada hesap açtırmaya kadar her türlü sosyal ve ekonomik haktan yararlanmak için sosyal güvenlik numarası denilen bir numara almak zorundadır. Bu numara aynı zamanda mükellefiyet sicil numarasıdır. Kişilerin yaptıkları işlemler ve elde ettikleri gelirler bilgi verme mekanizması ve bilgi işlem sistemi kullanılarak izlenmektedir. Söz konusu numaranın yapılan işlemde karşı tarafa veya geliri ödeyecek olana verilmemesi hali için ek önlemler getirilmiştir. Sosyal güvenlik numarası bilinerek yapılan işlemin gelir idaresine bildirilmesi ve bunun gelişmiş bir bilgi işlem sisteminde değerlendirilmesi ile vergi idaresi vergiyi doğuran olaylara hakim olabilmektedir²⁷⁴.

Türkiye’de vergi idaresi, mükellefleri ve faaliyetleri hakkında sağlıklı bilgi toplama yeteneğinden yoksundur. Maliye Bakanlığı bünyesinde yapılmakta olan herkese bir vergi numarası verilmesi çalışması ve İçişleri Bakanlığı bünyesindeki MERNİS projesinin hayata geçirilmesi ile mükelleflerin takip ve tespiti konusunda önemli yol kat edileceği düşünülmektedir²⁷⁵. Ancak Maliye Bakanlığı şimdiye kadar belirli iş ve işlemler yapılması halinde vergi numarası alınması zorunluluğunu getirmiştir. Ayrıca vergi idaresince verilen vergi numaraları ile MERNİS kapsamında verilen vatandaşlık numaraları birbirinden farklıdır.

Bütün bireylere tek bir numara verilmesi bireylerin gelir, gider ve servetlerinin takibini sağlayacaktır. Bütün bireylerin gelir, gider ve servetlerinin takibi mükelleflerin belge düzenine uymalarını zorunlu hale getirecektir. Çünkü gelir, gideri ve servetleri oluşturulacak bilgi bankasında takip edilen bireyler yakalanacaklarını bildikleri için gelir ve giderlerini belgelendirme yolunu seçeceklerdir.

Burada bireylere verilen numaranın isminin vergi numarası olmasına gerek yoktur. Çünkü vergi numarası sevimli bir isim değildir. Bireylerin vergiye karşı duyduğu tepkiler gözönüne alındığında, bunun yerine vatandaşlık numarası veya ABD’de olduğu gibi sosyal güvenlik numarası demek daha doğru olacaktır²⁷⁶.

²⁷⁴ Yılmaz, a.g.m., s.52.

²⁷⁵ Aydemir, a.g.c., s.207.

²⁷⁶ Aydemir, a.g.c., s.208.

2.6. Enflasyon Muhasebesine Geçilmeli

Bildiğimiz gibi enflasyon, fiyatlarda genel olarak bir yükselme veya daha açık bir deyişle fiyatlar genel düzeyindeki sürekli bir artış olarak tanımlanmaktadır. Enflasyonun etkilerine bakıldığında, genellikle %5-10 larda seyreden ve ılımlı enflasyon olarak da tanımlanan küçük fiyat artışlarının üretimi ve talebi artırıcı olumlu etkisi dışında, hissedilir oranda yüksek fiyat artışlarının makro düzeydeki yatırım ve tasarruflar üzerinde, dış ticaret ve ödemeler dengesi üzerinde, ekonomik büyüme üzerinde ve vergi yükü üzerinde olumsuz etkileri mevcuttur.

Enflasyonun olumsuz etki yaptığı konulardan biride vergi yüküdür. İşletmelerin ödeme gücünü gösteren bilançoları ve gelir tabloları üzerinde enflasyonun olumsuz etkisi mevcuttur. Bilançolarda yer alan aktif ve pasif kalemler zamanla değişen fiyat hareketlerine göre ayarlanmaz ise işletme açısından anlamlarını yitirirler. İşletmelerde enflasyon sebebiyle reel olmayan parasal karlar oluşur. İşte işletmenin bu reel olmayan karlar üzerinden vergi ödemeleri halinde ise vergi yükü enflasyon nedeniyle artmaktadır.

Yüksek enflasyonun hakim olduğu Türkiye’de de işletmeler reel olmayan karlar elde etmektedirler. Türkiye’de uygulanan vergi oranları en az geçim indirimi müessesenin de olmadığı göz önüne alındığında çok yüksektir. Gelir vergisi fonlarla birlikte %49,5 oranına kadar yükselmektedir²⁷⁷. Kurumlar vergisinde ise yine fonlarla birlikte %33 olan oran, karın dağıtılıp dağıtılmamasına ve kurumlar vergisinden istisna kazanç olup olmamasına göre bu oran artmaktadır.

Vergi kanunlarında yeniden değerlendirme, maliyet bedeli artırımı, LIFO stok değerlendirme yöntemi gibi enflasyonun işletmelerin karları üzerindeki etkisini azaltan önlemler mevcuttur. Ancak mükellefler bu önlemlere rağmen enflasyonun işletmelerinin üzerindeki etkisini hissetmekte ve öz varlıklarını korumak için belge düzenine uymamaktadırlar. Bu nedenle beyan sisteminin ve belge düzeninin tam olarak çalışması için enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekmektedir.

²⁷⁷ Kızılot, “Vergi Hukukunda Naylon Fatura”, s.69.

2.7. Vergi İncelemelerinin Etkinliğinin Artırılarak, Cari Dönemlere Kaydırılması

Vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığı yapma düzeyini etkileyen etmenlerden birisi vergi denetimi geçirme ihtimalidir. Denetim geçirme ve ceza görme ihtimali yüksek ise vergi kaçakçılığı düzeyi de düşecektir²⁷⁸.

Vergi denetimine etkinlik kazandırmak ile kayıt dışı ekonominin kayda alınması arasındaki ilişkide açıktır. Denetim ne kadar etkin ise, kayıt dışılık ve dolayısıyla vergi kaçırma eğilimi o kadar azdır. Vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçebilmek mümkün değildir²⁷⁹.

Türkiye’de vergi incelemelerinin oranı %1-2 civarındadır. Zamanaşımı süresinin de 5 yıl olduğu göz önüne alındığında bir mükellefin zamanaşımı süresi içerisinde incelenme ihtimali %5-10 dur. Mükelleflerin inceleme geçirme ihtimallerinin bu kadar düşük olması mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edici rol oynamaktadır.

Ayrıca vergi incelemeleri genellikle geçmiş dönemlerle ilgili olarak yapılmaktadır. Bu ise tarh dönemi geçtikten sonra vergiyi doğuran olayın kanıtlanmasında (delillere ulaşılmada) bir takım zorluklar yaratmaktadır²⁸⁰.

Vergi incelemelerinin etkin olmayışı ve incelemelerin cari dönemde yapılamayışı mükelleflerin belge düzenine uymamalarına yol açmaktadır. Bu nedenle vergi incelemelerinin etkinliğinin artırılarak cari dönemlere kaydırılması mükelleflerin belge düzenine uymalarında önemli bir etki yapacaktır.

2.8. Vergi İdaresinin Etkinliğinin Sağlanması

Türk Vergi Sisteminde belge düzeninin sağlanmasında en önemli etmenlerden biriside vergi idaresidir. Vergi kanunları ne kadar mükemmel olursa olsunlar bu kanunları uygulayacak etkin bir vergi idaresi mevcut değilse vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde çalışması ve kanunların öngördüğü, kanunların beklediği vergilerin tahsili de mümkün olmaz²⁸¹.

²⁷⁸ Ömer Faruk Batirel, “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 175, (Mart 1996), s. 53.

²⁷⁹ Aydemir, a.g.e., s.234.

²⁸⁰ Kızılot, “Vergi Hukukunda Naylon Fatura”, s.64.

²⁸¹ 21. Yüzyıl Vergi İdaresi Paneli (Ankara: Gelir İdaresi Müdürleri Derneği, 14.06.2000), s.12.

Vergi idaresinin etkinliğini, çalışanların niteliği, binalar, araç ve gereçler, kanunlar gibi çeşitli unsurlar etkilemektedir. Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanması ile belge düzeninin oturtulması daha kolay olacaktır. Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanamamasının çeşitli nedenleri mevcuttur. Ancak vergi sisteminin tam olarak işlemesi isteniyorsa vergi idaresinin vergi ile ilgili olaylara tam hakim olması gerekmektedir. 1995 yılında Maliye Bakanlığınca yayınlanan tek vergi numarası uygulaması rehberine²⁸² göre toplam 1005 adet vergi dairesi ve mal müdürlüğü mevcuttur. Ancak Eylül/2001 tarihi itibarıyla vergi dairesi tam otomasyon projesi kapsamında tam otomasyona geçirilen vergi dairesi sayısı²⁸³ 153'tür. Görüleceği üzere sürekli yükümlüleri takip eden vergi dairelerinin yaklaşık %15'inde mükellefler bilgisayar ile takip edilmektedir. Vergi dairelerinin tamamı otomasyona geçirilmediği takdirde mükellefler arasındaki ilişkiler vergi dairelerince takip edilemeyecektir.

Ayrıca vergi dairelerinin çalışmalarının göstergeleri olan istatistik bilgilerin tamamı vergi daireleri tarafından çıkarılamamaktadır. Örneğin mükelleflerin belge düzenini ihlal ettiklerinde kesilen özel usulsüzlük cezalarının hangi sebeplerle kesildiği, düzenlenmeyen belge adedi, belge cinsi gibi bilgilere ulaşılamamaktadır. Bu tür bilgilere vergi idaresi tarafından ulaşılamaması vergilendirmede aksayan yönlerin bulunamaması demektir. Belgelendirmede aksayan yönlerinde neler olduğu vergi idaresince tam olarak bilinmemektedir. Bu yüzden vergi dairelerinin tamamının otomasyon sistemine geçmesi mükelleflerin takibinin yapılmasını, mükelleflerin takibinin yapılmasında belge düzeninin takibinin yapılmasını sağlayacaktır.

2.9. Belge Düzenin Sağlanması İçin Bankacılık Sektöründen Faydalanılmalı

Bankacılık sektörünün kayıt düzeninin yerleştirilmesi açısından yarattığı etkiler, aslında vergi yönetimi açısından dolaylı bir nitelik taşır. Başka bir deyişle bankacılık sektörünün gelişmesi, dolaylı şekilde kayıt düzeninin yerleşmesini ve kayıtlı ekonominin çapının gelişmesini sağlarken, vergi yönetimi ve denetiminin de etkinliğini yükseltir²⁸⁴.

²⁸² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Tek Vergi Numarası Uygulama Rehberi** (Ankara:Türk Tarih Kurumu Basımevi, Temmuz 1995) s.352.

²⁸³ www.gelirler.gov.tr

²⁸⁴ M. Cahit Gürkan, "Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 194, (Eylül 1997), s. 102.

Bankacılık sektörü vergi denetiminin etkinliği açısından bir istihbarat kaynağı olarak fonksiyonlar üstlenebilmektedir. Ekonomide vergiyi doğuran olayların yoğun şekilde yaşandığı yerlerden birisi de bankacılık sektörüdür ve bankacılık sektörü ile vergi idaresi arasında bilgi akışının sağlanması da önem taşımaktadır.

Bankalara da hesap açtırıp çalışan mükelleflere ait banka mevduatlarına, havale işlemlerine, çek ve senet işlemlerine, teminat mektubu işlemlerine, hazine bonusu ve devlet tahvili alım satım işlemlerine, kredi kartlarına, banka kartlarına ve seyahat çeklerine ilişkin bilgilerin ve bu nitelikte diğer bir çok bilginin vergi idaresi açısından ve özellikle denetim birimleri açısından değeri açıktır²⁸⁵.

Vergi idaresinin bankalardan alacağı bu tür bilgiler mükelleflerin belge düzenine uyup uymadığını gösterecektir. Bankalarda yer alan bilgilerin vergi idaresi tarafından kullanıldığını gören mükellefler ise belge düzenlemedikleri takdirde yakalanacaklarını bildikleri için belge düzenine uyacaklardır. Bu nedenle vergi idaresinin bankacılık sektöründen en iyi biçimde yararlanabilmesi için vergi dairesinin bankalardaki bilgilere ulaşabilmelerini sağlayacak bilgi iletişim sistemleri kurulmalıdır.

Belge düzeninin sağlanması bakımından bankacılık sektöründen yararlanabilecek en etkili yollardan biride kredi kartlarıdır. Kredi kartları ile yapılan mal ve hizmet satışlarının banka kayıt sisteminden geçiyor olması daha düzenli muhasebe uygulamalarına imkan vermekte, her an oto kontrol imkanı vermesi açısından da satışların denetimini kolaylaştırmaktadır. Çağdaş denetim tekniği olan paranın yönünün takip edilmesine imkan sağlıyor olması nedeniyle de, kayıt dışı ekonomi ile mücadeleye önemli katkılar sağlamaktadır²⁸⁶.

Bankacılık sektörünün gelişmiş olduğu ülkelerde belge düzeninin yaygınlaştığını ve kayıtlı ekonominin çapının genişlediğini söyleyebiliriz. Gelişmiş ülkelerde bütün işlemler ya çekle olmaktadır ya da plastik parayla, plastik para kredi kartı ile olmaktadır. Bir müesseseye para gelirken, banka sisteminden geçmektedir. O müesseseden para giderken, yine banka sisteminden geçmektedir²⁸⁷. Dolayısıyla müesseseler kredi kartı veya çek ile yaptıkları satışları için mecburen belge düzenlemektedirler. Bu nedenle kredi

²⁸⁵ Gürkan, a.g.m, s. 103.

²⁸⁶ Levent Küçük, "Kredi Kartlarıyla Yapılan Satışların Belgelendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, (Temmuz 2000), s.125.

²⁸⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli** (Ankara: Mine Ofset, 25 Mart 1991), s.165.

kartı veya çek kullanımının yaygınlaştırılması belge düzeninin sağlanmasında etkili olacaktır.

Ayrıca mükelleflerin belirli bir tutarın üstünde düzenleyeceği belgelere ilişkin ödemelerde bankaların kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi, komisyon karşılığı belge düzenlenmesini azaltacaktır. Mükelleflerin komisyon karşılığında yüksek tutarlı düzenleyecekleri belgelerin ödemelerinde bankaların kullanılmasının zorunlu olması, belgeyi alan tarafın ödeyeceği paranın kendisine geri dönmemesi ihtimalini doğurmaktadır. Komisyon karşılığında belge almak isteyenler, böyle bir riskle karşı karşıya gelmemek için belge almaktan vazgeçeceklerdir.

2.10. Bireylerde Vergi Ahlakının Geliştirilmesi

Toplumunu oluşturan bireyler vergi karşısında iyi veya kötü yönde tepkiler gösterirler. Kamu harcamalarının artması karşısında en büyük kamu geliri olan verginin artırılması bireylerin vergiye karşı olan tutumlarını da etkilemektedir.

Zamlarla sağlanacak vergi gelirleri artışının mükellef yönünden anlamı, kişisel vergi yükünün daha artması demektir. Kişisel vergi yükü de giderek ağırlaşmaktadır²⁸⁸. Vergi ödeyenler, zaten ağır bir vergi yükü altında olduklarından daha fazla vergi ödemeye razı olmayıp, direnç gösterebilmektedirler²⁸⁹.

Mükelleflerin davranışlarını ülkedeki kültür seviyesi kanunlardaki istikrar ve açıklık, iş hacmi gibi unsurlar etkilemektedir. Mükellefin vergiyi özellikle gelir vergisi gibi vasıtasız vergileri kabul edebilmesi için verginin gereğine inanması gerekir. Bu da toplumun belirli bir kültür seviyesine erişmesine bağlıdır. Vergi ahlakının yüksek olması vergiye karşı psikolojik direnmenin en az olduğu noktada mümkün olur. Nitekim özel işlerinde dürüst olan bazı kişiler, devletle olan ilişkilerinde bu dürüstlüğe uymuyor olabilir²⁹⁰.

Türkiye’de vergi ile ahlakın birbiriyle çok yakın irtibatlı konular oldukları anlayışının yaygın bulunmadığı görülmektedir. Türkiye’de vergi kaçırmak olağan işlerden sayılmakta, ancak bazı mükellefler “kaçakçı” ifadesine tepki göstermektedirler.

²⁸⁸ Ergülen ve Erdem, a.g.e., s.9.

²⁸⁹ Şinasi Aydemir, “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 161, (Ocak 1995) s.74.

²⁹⁰ Sinan Aslan, “Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 98, s.125.

Mükelleflerin büyük bir bölümü ödeyeceği vergiyi kayıt ve işlemlerinden değil, kendi takdirine göre belirleyerek, kayıtlarının muhasebecisi tarafından buna uydurulması istenmektedir²⁹¹.

Mükelleflerin kendi takdirlerine göre ödeyecekleri vergiyi belirlemeleri belge düzenine uymadıkları anlamını taşımaktadır. Mükelleflerin belge düzenine uymalarını sağlamak için yani mali güçlerine göre ödemeleri gereken vergilerini ödemelerini sağlamak için onlardaki vergi ahlakını geliştirmek gerekmektedir. Vergi ahlakının gelişmesi ise ancak bireylere eğitim verilmesi ile sağlanabilir.

²⁹¹ Şeker ve Aydın, a.g.m., s. 66.

SONUÇ

Türkiye’de artan kamu harcamalarının karşılanmasındaki en büyük pay vergi gelirlerine aittir. Türk vergi sistemi mükellefin kendi gelirini beyanı esasına dayanmakta olup; beyan esasında belge düzenine dayanmaktadır.

Mükelleflerin gelirlerini doğru olarak beyan etmeleri için öncelikle ekonomideki belge düzeninin aksamaksızın çalışması gerekmektedir. Bu amaçla Türk vergi sisteminde yer alan belgelerin şekli, kapsamı gereken hususlar, kimler tarafından düzenleneceği, düzenlenmemesi veya eksik düzenlenmesi hallerinde uygulanacak cezai müeyyideler gibi hususlar vergi usul kanununda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Vergi usul kanununda ayrıntılı olarak yer alan belgelerin ekonomik faaliyetleri tam olarak kavrayamadığı yapılan araştırmalardan görülmektedir. Yasama organı ve vergi usul kanununun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından belge düzeninde aksayan yönleri gidermek, ekonomik olayları tam olarak kayıt altına alabilmek için belgeler konusunda düzenlemeler yapılmaktadır. Yapılan tüm düzenlemelere karşın belge düzeni tam olarak işlemesi sağlanarak, kayıt dışı ekonominin vergilendirilmesi başarılamamıştır.

Belge düzeni konusuna vergi idaresinin bu kadar çok önem vermesine rağmen belge düzenini sağlayamamasının çeşitli sebepleri vardır. Kanun metninde belge düzeninin aksamasına yol açan eksiklikler, vergi idaresi tarafından bazen genel tebliğler ve muktezalar ile düzenlemeler yapılarak giderilmeye çalışılmaktadır. Ancak yapılan bu düzenlemeler yasama organı tarafından yapılmadığı için uygulamada zorluklarla karşılaşmaktadır. Mükellefler ile vergi idaresi arasında çıkan ihtilaflar genellikle vergi idaresi aleyhine sonuçlanmaktadır.

Belge düzeni konusunda mevzuatta yapılan düzenlemeler bile belgelerin tam olarak kullanımını sağlayamamıştır. Mükelleflerin mevzuatta bulunan hükümlere uymamaları karşısında uygulanacak cezai müeyyidelerin yaptırım gücünün olması gerekmektedir. Vergi mevzuatımızda belge düzenine uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımlar çeşitlidir. Parasal cezalar başta olmak üzere, işyerinin kapatılarak ekonomik faaliyetlerin kısıtlanması, hatta mükellefe hapis cezası verilmesinin sağlanarak özgürlüğünün sınırlandırılmasına kadar uzanmaktadır. Mükellefler için belge düzenine uyulmaması halinde ağır yaptırımlar olmasına rağmen belge düzeninin sağlanamaması en büyük sebebi, vergi idaresinin ekonomiyi denetleyememesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi idaresinin kayıtlı olan mükelleflerini denetleme oranı % 5 , inceleme oranı ise %1-2 civarında bulunmaktadır. Ayrıca vergi idaresi ile mükellefler arasında meydana gelen ihtilafları mükelleflerin kazanma oranı %90' lara kadar çıkmaktadır. Vergi idaresinin bu denetleme ve inceleme oranları ile belge düzenini sağlaması mümkün gözükmemektedir. Denetlenen ve incelenen mükelleflerin büyük bir kısmının da yargı organlarında vergi idaresi ile olan ihtilaflarını kazanmaları belge düzenini sağlamak amacıyla getirilen hükümlerin uygulanamamasına yol açmaktadır.

Vergi mevzuatımızda belge düzenini olumsuz etkileyen düzenlemelerde mevcuttur. Vergi mevzuatımızda yer alan bazı giderlerin belgelendirilmesinin zorunlu olmaması, bazı durumlarda gider pusulasında stopaj yapılmaması, bazı harcamaların kazancın tespitinde gider olarak yazılamaması, emekli ve ücretlilere uygulanan vergi iadesine belirli mal ve hizmetlerin tabi olması, müstahsil makbuzunun ödeme anında düzenlenmesi, ticari kazancı basit usule tabi mükelleflerin amortismanına tabi kıymetlerini gider olarak yazamamaları, amortisman ayıramamaları ve günlük hasılatları için tek bir fatura düzenleyebilmeleri olarak sıralayabiliriz.

Türk vergi mevzuatında belge düzeninin sağlanması için belge düzenini olumsuz etkileyen bu düzenlemelerde gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra vergi idaresinin ekonomik faaliyetleri takip ederek vergilendirebilmesi için birtakım düzenlemelerinde yapılması gerekmektedir.

Mükellefler vergi mevzuatında herhangi bir sınırlama olmadığından istedikleri zaman ve istedikleri kadar belge bastırabilmektedirler. Mükelleflerin istedikleri kadar belge bastırabilmelerinin önlenmesi vergi idaresi tarafından belge takibinin sağlanması açısından gereklidir.

Vergi mevzuatımıza belgelerin zayii olması halinde izlenecek yol ile ilgili düzenlemelerin yapılması belgelerini incelemeye ibraz etmek istemeyen mükelleflerin zayi olduğu bahanesi arkasına saklanmalarının önlenmesi için gereklidir. İşini terk eden mükelleflerin ellerinde kalan belgeleri iptal ettirmemeleri halinde uygulanacak müeyyidelerin artırılması gerekmektedir. Yapılan incelemelerde belgelerin zayii olması halinde belgeler yoluyla vergi kaçırıldığına ilişkin somut deliller bulunamadığı için işlem yapılamaması kötü niyetli mükellefler için fırsat yaratmaktadır.

Tüm bireylerin beyanname vermesi bireyler arasındaki çıkar ayrılığı sebebiyle belge düzeninin sağlanması için vergi sistemimizde uygulanması gerekmektedir.

Yapılan harcamalar bir birey için gider olurken, diğer birey için gelir olmaktadır. Bu nedenle belge düzeninin sağlanması için bütün bireylerin beyanname vermesi alınabilecek önlemlerden biridir. Buna paralel bir düzenleme yapılarak bütün bireylere vatandaşlık numarası verilmesi, bireylerin gelir, gider ve servetlerinin takip edilmesini olanaklı kılacağından belge düzenine uyulmasını sağlayacaktır.

Mükelleflerin belge düzenine uymamalarının sebeplerinden biride ülkemizde uzun yıllardır devam eden enflasyondur. Enflasyon sebebiyle mükellefler gerçek kazançlarının üzerindeki fiktif kazançları üzerinden vergi ödemeleri özsermayelerinin erimesine yol açmaktadır. Mükellefler belge düzenine uymayarak fiktif kazançlarının vergilendirilmesini önlemeye çalışmaktadırlar. Bu nedenle belge düzeninin sağlanması için enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkisini giderici enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmelidir.

Belge düzenini sağlamak için alınabilecek önlemlerden biriside bankacılık sektöründen faydalanmaktır. Mal ve hizmet alım-satım işlemlerinde kredi kartı, çek gibi bankacılık sisteminin kullanılması yoluyla, para akışının takibi yapılabileceğinden mükellefler belge düzenine uymak zorunda kalacaklardır.

Belge düzeninin sağlanması için alınacak tüm bu önlemler ile belgelerin eksiksiz olarak düzenlenmesi sağlanamaz. Çünkü ekonomik olayları kayda alan belgelerin düzenlenip düzenlenmediğini sonuçta takip edecek olan vergi idaresidir. Alınan önlemler ne kadar iyi olursa olsun vergi idaresi yetersiz kalıyorsa belge düzeninin sağlanması beklenemez. Bu nedenle vergi idaresinin ekonomik olayları takip edebilecek şekilde yapılandırılması gerekmektedir.

Alınabilecek tüm bu önlemlerin yanısıra bireylerde vergi ahlakının geliştirilmesi için eğitim çalışmaları yapılmasıda gerekmektedir. Çünkü belge düzeninin sağlanması için ne kadar önlem alınırsa alınsın vergi ahlakına sahip olmayan bireyler ödemeleri gereken vergiyi ödemeyeceklerdir.

Türk vergi sisteminde yer alan belge düzeninin sağlanması adil bir vergilendirme için mutlaka gereklidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR :

- Ak, Bülent. **Vergi Usul Kanunda Yer Alan Vergi Cezaları ve Diğer Cezalar**. Ankara: Türmob Yayınları, Sirküler Rapor Yayınları Seri No : 11, 1999.
- Altındağ, Mehmet. **SM, SMMM ve YMM'ler İçin Vergi ve Revizyon Rehberi**. Ankara; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1998.
- Arıca, M.Nadir. **Vergi Usul Kanunu**. Mersin:1979.
- Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ocak 2001.
- Ayaz, Garip ve Erdal Sönmez. **Anayasa Mahkemesi Kararları, Vergi (1962-1999)**. Ankara: Türmob Yayınları No :77, 1999.
- Aydemir, Şinasi. **Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**. İstanbul: Acar Matbaacılık A.Ş., 1995.
- Bozer. Ali ve Celal Göle. **Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi**. 14. Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Adalet Matbaacılık Ltd. Şti., 1994.
- Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Eylül/1995.
- Candan, Turgut ve Hüseyin Çevikbaş. **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları**. İstanbul: Süryay A.Ş., Cilt: 4, 1997.
- _____. **Vergi Usul Kanununa İlişkin Danıştay Kararları**. İstanbul: Süryay A.Ş., Cilt: 4/A, 1997.
- _____. **Katma Değer Vergisi Kanununa İlişkin Danıştay Kararları**. İstanbul: Süryay A.Ş., Cilt: 5, 1997.
- Edizdoğan, Nihat ve Metin Taş. **Vergi Ceza Hukuku**. Bursa;1993.
- Ergülen Güneri ve Hayrettin Erdem. **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**. İkinci Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 2000.
- Erman, Sahir. **Ticari Ceza Hukuku Sahtekarlık Suçları**. 4. Basım. İstanbul: Cilt III 1981.

- Eroğlu, Hüseyin. **Türk Vergi Mevzuatında Belgeler Danıştay ve Yargıtay Kararları.** İstanbul: Kazancı Matbaacılık A.ř., 2002.
- Gönen, Dinçer, Hikmet Işık ve Hüdayi Eryiğit. **Açıklamalı Muhasebei Umumiye Kanunu.** Birinci Baskı. Ankara: Plaka Matbaacılık A.ř., 1999.
- Gündel, Ahmet. **Vergi Suçları ve Cezaları.** Üçüncü Basım. Ankara: Adil Yayınevi, 1995.
- İyibil Ali ve Nadir Arıca. **İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler.** Ankara; Fon Matbaası, 1985.
- Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi.** İzmir: Tükelmat A.ř., 1994.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar.** 11. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, Ekim-1999.
- Kızılot, şükrü . **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması.** Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1995.
- _____. **Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar 1984-1989.** Ankara: Savaş Yayınları, 1989.
- _____. **Danıştay Kararları ve Özelgeler.** Ankara: Yaklaşım Yayınları, Cilt:4, 1998.
- _____. **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar).** Ankara: Yaklaşım Yayınları, Cilt:5, 2000.
- Kızılot, şükrü ve şükrü Avcı. **Gelir, Kurumlar ve Vergi Usul Kanunlarına Ait Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları.** Genişletilmiş Baskı. Ankara:Doruk Matbaacılık Sanayi , şubat/1979.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü. **Bir Reformun Anatomisi, Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti.** Ankara:1998.
- _____. **Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2000.** Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi , 2002.
- _____. **Vergi Mevzuatı İle İlgili İç Genelgeler 1974-1996.** Ankara: Aralık 1996.
- _____. **Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler (Muktezalar) (1999).** Ankara; Türk Tarih Kurumu Basımevi, Temmuz 2000.

- _____. **Tek Vergi Numarası Uygulama Rehberi**. Ankara; Türk Tarih Kurumu Basımevi, Temmuz 1995.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**. İstanbul: Acar Matbaacılık AŞ., Cilt No: 1, 1996.
- Mutluer, Kamil. "Vergi Güvenlik Önlemleri", **Anadolu Üniversitesi Türk Vergi Mevzuatı 3**. 2. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri, Cilt: 2, Aralık/1997.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nazmi Çağan. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 1999.
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, Kasım/1999.
- Özer, Yılmaz, A. Abdullah Doğan ve M. Nadir Arıca. **Vergi Hukukunda Belgeler**. Ankara: Şafak Matbaacılık Ltd. Şti., 1996.
- Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2001.
- Parlar, Ali ve Güleç Demirel. **Açıklamalı İçtihatlı Adli İdari Vergi Suçları**. Birinci Baskı. Ankara: Adil Yayınevi Basın Yayım Dağıtım Ltd. Şti. ,2002.
- Söyler, İlhami. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Yayın No: 1987/295.
- Şeker, H. Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**. İstanbul: Beta Basın Yayım Dağıtım A.Ş., 1994.
- Toroslu, Nevzat. **Ceza Hukuku**. Beşinci Basım. Ankara: Savaş Yayınları, 2001
- Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Ankara, 1973.
- Uluatam, Özhan. **Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Vergi Hukuku: Genel Esasları ve Vergiler**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Basım. Ankara: Seçkin Yayınevi, Ekim/1995.
- Ulusoy, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Kooperatifler Kanunu ve Özel Kanunlarda Ticari Defterler, Ticari Belgeler ve Bunlardan Doğan Mali, Hukuki, Cezai Sorumluluklar**. Ankara: Olgaç Matbaası, 1981.

Ünal, Oğuz Kürşat. **Türk Ticaret Kanununda ve Vergi Usul Kanununda Fatura ve İspat Kuvveti**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 1997.

Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 25 Mart 1999.

21. YY. Vergi İdaresi Paneli. Ankara: Gelir İdaresi Müdürleri Derneği, 14.06.2000.

DERGİLER

Akbay, Mehmet. "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", **1990 Yılına Girerken Türkiye de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308.

Aksoy, H. Ümit. "Tarımsal Destekleme Politikaları ve Çiftçi Belgesi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs/2001, Sayı:237.

Akşehir, M.İrfan. "Mücbir Sebep Nedeniyle Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi Halinde Katma Değer Vergisi İndirimi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:141, Ocak:2000.

Akyol, Mehmet Emin. "T.T.K. ve V.U.K. Yönünden Defter ve Belgelerin Elden Çıkmasının Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran/1998, Sayı:202.

Altındağ, Mehmet. "Uzlaşma Vaki Olmasa da Uzlaşmadan Yararlanılabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:86, Şubat 2000.

Altuğ, Osman. "Verginin Tabana Yayılması, Mükellefin Mükellefle Oto Kontrolü Sistemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz/1992, Sayı: 131.

Aslan, İsmail. "Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Gider Pusulası Düzenleme Mecburiyetleri ve Stopaj Sorunu", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ağustos/2000, Sayı:148.

Aslan, Sinan. "Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 98.

- Ay Hakan ve Ömer Çakıcı. "Genel Usulsüzlük Cezası", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, <http://www.ismmmo.com/docs/malicozum/59>
- Ayaz, Garip. "Verginin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 181.
- Aydemir, Şinasi. "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 161, Ocak 1995.
- Aydın, Fazıl. "Basit Usulde Vergilendirme Usul ve Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 140.
- Aydın, Selda. "Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. Maddesinde Yer Alan Götürü Gider Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 102, Haziran 2001.
- Bağdınlı, İ. Halil. "Gider Pusulası Hangi Hallerde Düzenlenecektir", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Haziran/2000, Sayı: 146.
- Bağdınlı, İ. Halil, Serhan Elidolu ve Sedat Kurdoğlu. "Katma Değer Vergisi İadelerinde Teminat Uygulamasının Esasları I", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 151, Nisan 2001.
- Baş, Seyit Ahmet. "Basit Usulde Belge Düzeninin Eleştirisi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Şubat/2000, Sayı: 142.
- Batirel, Ömer Faruk. "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart/1996, Sayı: 175.
- Battal, Ahmet. "İtiraz Edilmemesi Halinde Doğurduğu Sonuçlar Yönünden Fatura ve İçeriği", **XVI Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 347.
- Bayrak, Serbülent. "Defter ve Belge İbrazı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 113.
- Cıvrız, Hüseyin. "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Vesika Ayrımı", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Sayı: 10-11, Ekim-Kasım 1986.
- Çakır, M. Ali. "Vergilendirmede Beyan Usulü Ve İstihbarat", **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 81, 1999.

- Çolak, Mustafa. "Kaçakçılık Suçlarının İdarenin Görüşü İle Birlikte Değerlendirilmesi ve Özel Soruşturma Usullerinin Oluşturduğu Zaafiyet II", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2002, Sayı:117.
- Demirdağ, Levent ve Erol Özcan. "Vergi Sistemindeki Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (Naylon Fatura) Kullanımına Bakış", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı:1996/12.
- Doğrusöz, A. Bumin. "Özel Usulsüzlük Cezaları Aleyhine Dava Açmamak, İşyeri Kapatma Cezası Aleyhine Dava Açmaya Engel midir?", **Mükellefin Dergisi**, Şubat/2000, Sayı:86.
- Dönmez, Recai. "Nihai Tüketicilere Yönelik Özel Usulsüzlük Cezasının Vergi Ceza Hukuku, Ceza Politikası ve Vergi Ahlakı Açıklarından İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:84.
- Dumanoğlu, Sezai, "Sevk İrsaliyesi Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar ve KDV'ne Esas Olma Özelliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 113.
- Durgun, Ercan. "Belgesiz Mal Bulundurma ve Hizmet Satın Alınmasında Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması ve Vergi İndirimi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 178, Haziran 1996.
- Ela, Hatice ve M.Aykut Kellecioğlu. "Vergi Cezaları ve Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2000 Sayısı Eki.
- Güçlü, Süleyman. "Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeyi Etkileyen Faktörler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:145.
- Günday, Malik. "Sahte Fatura Kullanımı Önlenmeli mi? Sahte Fatura Neden Kullanılıyor Sorusuna Cevap Vermeden Sahte Fatura Kullanımı Önlenebilir mi?" , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:141.
- Gürkan, M.Cahit. "Vergi Yönetim ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül/1997, Sayı: 194.
- Kaneti, Selim. "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz/1992, Sayı: 131.

- Karaca, Kazım. “Belge Basımında İzin Yazısı Uygulamasının Kaldırılmasının Doğurduğu Sonuçlar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:341, 01 Nisan 2001.
- Karakoç, Yusuf. “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül/1995, Sayı:169.
- Karyağdı, Nazmi ve Müjgan Karyağdı. “T.T.K. ve V.U.K. Yönünden Defter ve Belgelerin Kaybı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ekim/2000, Sayı:230.
- Kellecioğlu, M.Aykut. “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Ekim/2000, Sayı:94.
- Kıldış, Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, sayı : 2 , 2000, www.sbe.deu.edu.tr/SBEWEB/dergi/dergi_05/kildis.htm.
- Kırbaş, Sadık. “Vergi Usul Hukuku’nda Belge Düzeni ve Belgeler”, **Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunu Karşısındaki Durumu**, Ankara: Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 170, 1992.
- Kızılot, Şükrü. “Vergi Hukukunda Naylon Fatura”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan/1997, Sayı: 188.
- _____. “Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 115, Temmuz 2002.
- _____. “Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:74, Şubat 1999.
- Koban, Emine. “Türkiye de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, www.econturk.org/Turkiye98.html
- Korkusuz, Mehmet. “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Kullanılmasının Cezalandırılması İle İlgili Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım Dergisi**, Kasım/2000, Sayı: 95.
- Küçük, Levent. “Kredi Kartlarıyla Yapılan Satışların Belgelendirilmesinde Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 227, Temmuz 2000.

- Küçük Metin ve Mustafa Taşkın. “Adli Yargılama İle Vergi Yargılaması Arasındaki Kesin Hüküm İlişkisi (Bağlayıcılık Sorunu Açısından Teorik Bir Değerlendirme)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 131.
- Kütükçü, Abdullah. “Bakanlar Kuruluna Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’ e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 207.
- Maç, Mehmet ve Dilek Sasaoğlu. “Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Harcamalar”, **Maliye Postası Dergisi**, 1 Ağustos 1998.
- Okur, Osman. “Sahte Fatura, Kullanım Nedenleri, Verilen Cezalar ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:107.
- Oktar, S. Ateş. “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2000, Sayı:144.
- Özel, D. Yener. “Defter ve Belge Kaybına V.U.K. ve T.T.K. Açısından Genel Bir Bakış, Konu Hakkındaki Görüş ve Önerilerimiz”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık/1996, Sayı:184.
- Özgül, Mustafa. “Vergi Usul Kanunu’nda Öngörülen Belge Düzeninin Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Bankalarca Düzenlenen Belgelerin Vergi Kanunu Karşısındaki Durumu**, Ankara: Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 170, 1992.
- Perçin, Necati. “Vergi Hukukunda İspat ve Serbest Delil Sistemi” , **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran/1995, Sayı:81.
- Saban, Nihal. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat, **Danıştay Dergisi**, Sayı:82-83, Yıl:1992.
- Saraçoğlu, Ümit. “V.U.K. ve T.C.K. Hükümleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme; Belgelerde Sahtekarlık Fiilleri ve Ceza Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz/1989, Sayı: 95.
- Seviğ, Veysi. “Naylon Fatura Kullanılması İle İlgili Son Düzenleme”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:115, Temmuz/2002.
- Sofuoğlu, Ahmet. “Vergi Kaçakçılığı ve Mücadele Yolları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz/1997, Sayı: 191.
- Sumer, Haluk. “Yurt Dışından Gelen Gider Nitelikli Belgeler”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, 1997/1.
- Seviğ, Veysi. “Gider Pusulasının Kullanım Alanı”, **Dünya Gazetesi**, 14.05.2002.

- Şeker, Sakıp. “Kayıt Dışı Ekonominin Kapsam Nedenleri ve Etkileri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 25, Ocak-1995.
- Şeker, Sakıp ve Z. Cengiz Aydın. “Sahte Fatura Kullanımının Boyutları Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs-Haziran/1992, Sayı:60.
- Şimşek, V. Arif. “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran/1994, Sayı: 154.
- Ustabulut, Ömer, “Yemek Çeklerinde Belge Nizamı ve Uygulama”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 354.
- Uysal, Ramazan. “İşyeri Kapatma Cezası ve Uygulama Esasları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:110.
- Yılmaz, Belkise. “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilenmesi İçin Bazı Öneriler”, **Vergi Raporu**, Haziran-Temmuz/194, Sayı: 11.
- Yılmaz, Kazım. “Belgesiz Mal Bulundurulması veya Belgesiz Hizmet Satın Alınması Durumu İle İlgili Olarak 4008 Sayılı Kanunla Getirilen Yaptırımlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık/1994, Sayı:160.
- “Türkiye’de Sahte Fatura ve Kayıtdışı Ekonomi” Gelirler Kontrolörleri Derneği İstanbul Konferansı. **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs/2001, Sayı: 152.

KANUNLAR :

- Vergi Usul Kanunu (213 S.K.), **Resmi Gazete**. 10703; 04 Ocak1961.
- Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.), **Resmi Gazete**. 10700; 31 Aralık1960.
- Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.), **Resmi Gazete**. 18563;25 Ekim 1984.
- Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkındaki Kanunun (3100 S.K.), **Resmi Gazete**. 18606;15 Aralık 1984.
- Türk Ticaret Kanunu (9353 S.K.), **Resmi Gazete**. 6762;09 Temmuz 1956.
- Vergi İadesi Hakkında Kanun (2978 S.K.), **Resmi Gazete**. 18306;02 Ağustos1984.
- www.gelirler.gov.tr