



**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE
İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EMİNE SEMRA KAVAK

DANIŞMAN: PROF. DR. GÖKHAN KÜRŞAT YERLİKAYA

**YALOVA
TEMMUZ 2023**



T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE
İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

EMİNE SEMRA KAVAK
207211004

DANIŞMAN: PROF. DR. GÖKHAN KÜRŞAT YERLİKAYA

YALOVA
TEMMUZ 2023

ETİK BEYAN

Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez/Proje Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım “Türk Vergi Hukukunda Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü” başlıklı bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir, aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Emine Semra KAVAK



ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimim boyunca benden yardımlarını esirgemeyen, akademik anlamda bana her zaman destek olan ve doğru yolu gösteren Yalova Üniversitesi Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı ve sayın danışman hocam Prof. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya'ya, Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı'nda yer alan sayın hocam Dr. Öğr. Üyesi İmran Semiz'e bu süreçte verdiği destekler için teşekkür ederim. Her zaman yanımda oldukları ve benden desteklerini hiçbir zaman esirgemedikleri için sevgili aileme teşekkür ederim.

Temmuz – 2023

Emine Semra KAVAK



İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN.....	i
ÖNSÖZ	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR.....	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL VE KURUMSAL NİTELİĞİ

1. DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAVRAMSAL NİTELİĞİ	3
1.1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Muhafaza Ve İbraz Yükümlülüğü	3
1.2. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhafaza Ve İbraz Yükümlülüğü.....	6
2. DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ ETME YÜKÜMLÜLÜĞÜ KURUMUNUN VARLIK NEDENİ	10
2.1. Vergilendirme Yetkisi.....	10
2.2. Mali Amaç	13
2.3. Maddi Vergi Yükümlülüğünün Şekli Vergi Yükümlülüğünü Zorunlu Kılması.....	15
2.4. Vergilendirmede Belirlilik ve Nesnellik İlkesinin Sağlanması İçin Defter ve Belgelerin Tutulması ve Muhafazası	16
2.5. Mükellef ile Birlikte Devletin Defter ve Belgeler Üzerinde Sahipliği	22
2.6. Mükellef Haklarının Korunması ve Savunma Hattı Bakımından Önemi	24
3. VERGİ USUL KANUNU UYARINCA MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAPSAMI	27
3.1. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Defter Tutma Yükümlülüğü Altında Olanlar.....	27
3.2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Gereken Defterler	28
3.2.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler	28
3.2.1.1. Yevmiye defteri	29
3.2.1.2. Defterikebir	29
3.2.1.3. Envanter defteri.....	29
3.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler	30
3.2.3. Sınai Müesseseler Tarafından Tutulacak Defterler.....	30
3.2.4. Serbest Meslekte Defter Tutma	31
3.2.5. Zirai Kazançta Defter Tutma	33

3.2.6. Diğer Müesseselerin Tutacakları Defterler	34
3.3. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzenlenmesi Gereken Belgeler.....	35
3.3.1. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler.....	37
3.3.1.1. Fatura	37
3.3.1.2. Perakende Satış Vesikaları.....	50
3.3.1.3. Gider Pusulası	51
3.3.1.4. Müstahsil Makbuzu.....	52
3.3.2. Serbest Meslek Makbuzu.....	53
3.3.3. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Belgeler	53
3.3.4. Diğer Belgeler.....	53
3.4. Vergi Usul Kanunu ile Maliye Bakanlığına Verilen Yetki Sonucu Düzenlenmesi Gereken Belgeler.....	54
3.4.1. Döviz Alım Satım Belgesi	65
3.4.2. Dekont.....	66
3.4.3. Adisyon	67
3.4.4. İşlem Sonuç Formları.....	67
3.4.5. Sigorta Poliçesi ve Sigorta Komisyon Gider Belgesi	68
3.5. Elektronik Ortamda Tutulan Defterler.....	68
3.6. Dijitalleşmenin Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğüne Etkisi.....	72
3.7. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Süresi	75

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ BİÇİMLERİ

1. DEFTER VE BELGELERİN VERGİ İNCELEMESİ KAPSAMINDA İBRAZİ	81
1.1. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü ve Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	81
1.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar	87
1.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer.....	89
1.4. Vergi İncelemesi Kapsamında Defter ve Belgelerin İbraz Süreci	93
2. DEFTER VE BELGELERİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRE İBRAZİ	96
3. DEFTER VE BELGELERİN BAĞIMSIZ DENETÇİYE İBRAZİ	103
4. VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA İBRAZ EDİLMEYEN DEFTER VE BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZİ.....	108
4.1. Defter ve Belgelerin Vergi Yargılamasında Delil Niteliği	110
4.2. Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbraz Edilmesi.....	112
5. MÜCBİR SEBEP HALLERİNİN MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİSİ.....	117
5.1. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halleri ve İspatı	117

5.2. Mücbir Sebep Hallerinin Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğüne Etkileri.....	122
--	-----

 BÖLÜM

MUHAFAZA VE İBRAZ YüKüMLüLüğüNüN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN SONUÇLARI

1. MUHAFAZA VE İBRAZ YüKüMLüLüğüNüN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN VERğİ TARHİYATI AÇSINDAN SONUÇLARI	126
1.1. Re’sen Tarhiyat Sebebi Olarak Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi.....	126
2.2.1. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterlerin Tutulmaması, Tasdik Ettirilmemiş Olması ve Vergi İnceleme Elemanına Herhangi Bir Sebeple İbraz Edilmemiş Olması	127
1.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi Sonucu Katma Değeri Vergisi İndirimlerinin Reddi.....	131
2. MUHAFAZA VE İBRAZ YüKüMLüLüğüNüN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN VERğİ KABAHAHLERİ AÇSINDAN SONUÇLARI.....	135
2.1. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve zel Usulsüzlük Kabahati	135
2.2.1. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Unsurları	135
2.2.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve zel Usulsüzlük Kabahati	136
2.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Vergi Ziyayı Kabahati	139
2.2.1. Vergi Ziyayı Kabahatinin Unsurları	139
2.2.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Vergi Ziyayı Kabahati	139
2.3. Kabahatlerin Birleşmesi ve Vergi Cezalarının Kesileceğİ Kişiler.....	142
3. MUHAFAZA VE İBRAZ YüKüMLüLüğüNüN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN VERğİ SUÇLARI AÇSINDAN SONUÇLARI	146
3.1. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Vergi Kaakılıklık Suçları.....	146
3.2. Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu	146
3.2.1. Fail	147
3.2.2. Mağdur.....	148
3.2.3. Suçun Konusu	148
3.2.4. Maddi Unsur	151
3.2.4.1. Fiil.....	151
3.2.5. Manevi Unsur.....	154
3.2.6. Hukuka Aykırılıklık	154
3.2.7. Suçun zel Görünüş Biçimleri	155

3.2.7.1. Teşebbüs	155
3.2.7.2. Zincirleme Suç	155
3.2.7.3. Kabahat ve Suçların İçtimaı	156
3.2.8. Yaptırım ve Zamanaşımı	161
4. MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMEMESİ VE SUSMA HAKKI	164
4.1. Susma Hakkının Kapsamı	164
4.2. İHAM Kararları Kapsamında Vergi Yükümlüsünün Susma Hakkı	166
4.3. Türk Vergi Hukukunda Susma Hakkı	172
SONUÇ	184
KAYNAKLAR	191
ÖZGEÇMİŞ	202

KISALTMALAR

AYM	: Anayasa Mahkemesi
AY	: Anayasa
Bkz.	: Bakınız
C:	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D	: Daire
E.	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemesi Kanunu
İBK	: İçtihatları Birleştirme Kurulu
İHAM	: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İHAS	: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	: Kabahatler Kanunu
m.	: Madde
RG	: Resmi Gazete
S:	: Sayı
s.	: Sayfa
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
T.	: Tarih
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y:	: Yıl

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

ÖZET

Türk vergi sisteminde beyana dayalı tarhiyatın esas olması nedeniyle Türk vergi hukukunda önemli bir işlevi olan defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün kapsamının belirlenmesi önem arz etmektedir. Devletin vergilendirme yetkisini anayasal ilkelere uygun kullanması ve bu yetkinin uzantısı olan denetim yetkisini kullanabilmesi bakımından defter ve belgeler büyük bir rol oynamaktadır. Aynı zamanda vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerin ispatında önemli yer taşıyan defter ve belgeler, vergi incelemesi kapsamında vergi inceleme elemanlarına, yeminli mali müşavirlere, bağımsız denetim kapsamında bağımsız denetçilere ve mahkemelere ibraz edilebilmektedir. Bu ibraz yöntemleri kapsamında özellikle durumlar yer almakta ve uygulamada problemler meydana gelmektedir. Her yükümlülükte olduğu gibi muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde çeşitli yaptırımlar ve sonuçlar öngörülmüştür. Verginin tarhı, vergi kabahatleri ve suçları bakımından ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin çeşitli sonuçları olduğu gibi vergi hukukunda önemli bir sorun olan susma hakkı da ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi kapsamında ele alınması gereken bir sorunsaldır. Bu çalışma kapsamında bahsedilen tüm bu meselelere ve özellikle durumlara değinilerek mahkeme kararları ve öğretideki görüşler doğrultusunda problemlere çözüm önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Defter ve belgeler, Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, Defter tutma, Gizleme suçu, Susma hakkı

OBLIGATION TO PRESERVE AND SUBMIT THE BOOKS AND DOCUMENTS UNDER TURKISH TAX LAW

ABSTRACT

Given that the Turkish tax system is based on declaration-based assessment, it is important to determine the scope of the obligation to preserve and submit books and documents, which have an important function in Turkish tax law. Books and documents play an important role in the use of the state's taxation authority in accordance with constitutional principles and the ability to use the audit authority, which is an extension of this authority. At the same time, books and documents that have an important place in the proof of taxation-related works and transactions can be submitted for tax inspection and independent audit, to certified public accountants and to courts. Each submission method has its own characteristics and problems in practice.

As with every obligation, various sanctions and consequences are envisaged in case of non-fulfillment of the obligation to preserve and submit. In the last section, the consequences of not fulfilling the obligation to present in terms of tax assessment, tax misdemeanors and crimes and non-fulfillment of the obligation to present in the context of the right to remain silent, which is an important problem in tax law, will be discussed. Within the scope of this study, special cases are mentioned and solutions are presented to the problems in line with the court decisions and the views in the doctrine.

Keywords: Books and documents, Obligation to preserve and submit, Bookkeeping, Offence of concealing, Right to silence

GİRİŞ

Beyana dayalı tarhiyatın geçerli olduğu modern vergi sistemlerinde mükellefler beyanlarını defterlerine, defter kayıtlarını da belgelerine dayandırmaktadır. Bu duruma paralel olarak mükelleflere vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerini defter ve belgeleri aracılığıyla ispat yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlülük mükelleflerin vergi ödevi ilişkisi kapsamında şekli ödevlerinden bir tanesi olup devletin vergilendirme yetkisini anayasal ilkelere göre kullanması amacına hizmet etmektedir. Vergi idaresinin bağıli yetkiyle donatıldığı göz önünde bulundurulduğunda vergi kanunlarında düzenlenen koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğinin ve tarh işleminin kanuna uygun olarak tesis edilip edilmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan defter ve belgeler söz konusu tespitin yapılmasında önemli bir role sahiptir. Verginin tarhı işleminin maddi delili niteliğinde olan defter ve belgeler, belli koşullar altında vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen ikmalen matrah takdirinde vergi idaresinin takdir yetkisini sınırlayıcı niteliktedir. Bu bakımdan defter ve belgelerin tarh işleminde vergi idaresinin sahip olduğu yetkiyi dengeleyici özelliğı de bulunmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme, eşitlik, yasallık gibi ilkelerin hayata geçirilmesinde araç olan defterler aynı zamanda mükellefler için vergilendirmenin bu ilkelere ve kanunlara uygun gerçekleştirilmesi hususunda bir güvence niteliğindedir. Devletin vergilendirme yetkisi ve mükelleflerin haklarının sınırının çizilmesi ve menfaatler dengesinin belirlenmesinde de defter ve belgeler önemlidir. Nitekim vergi hukukundaki susma hakkına ilişkin tartışmalar da bu belirleme konusunda hangi menfaate üstünlük tanınacağı konusundadır. Bu bakımdan vergi sistemimizin önemli bir parçası olan defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün kapsamının belirlenmesi önem taşımaktadır. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin de bu öneme paralel olarak yaptırımları bulunmaktadır. Bu çalışma kapsamında özellikli durumlar ve belirsizlik içeren alanlar ile uygulamada karşılaşılan sorunlara ilişkin mevzuat, öğreti ve içtihatlar doğrultusunda açıklamalar yapılarak çözüm önerileri sunulacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde Vergi Usul Kanunu kapsamında defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün kapsamı ortaya konulacaktır. Bu çerçevede bu yükümlülük altında bulunanlar, tutulması gereken defterler ile düzenlenmesi gereken belgeler belirlendikten sonra elektronik ortamda tutulan ve düzenlenen defter ve

belgelerden bahsedilecek ve muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi ve başlangıç tarihinin belirlenmesi konuları ele alınacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhafaza ve ibraz biçimleri ortaya konulacaktır. Bu kapsamda vergi incelemesi, bağımsız denetim için defter ve belgelerin ibraz edilmesi ile yeminli mali müşavirlere ibraz ve vergi incelemesinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibrazı konularına yer verilecektir.

Üçüncü bölümde ise muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin sonuçları incelenecektir. Bu sonuçlar verginin tarhi, vergi kabahatleri ve suçları açısından ele alınacaktır. Verginin tarhi kapsamında ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi sebebiyle re'sen tarhiyat yapılması ve katma değer vergisi indirimlerinin reddi konuları değerlendirilecektir. Vergi kabahatleri kapsamında ise özel usulsüzlük ve vergi ziyai kabahati olarak ibraz edilmeme fiilinden bahsedildikten sonra ceza hukuku anlamında suç olan gizleme fiili incelenecektir. Devamında ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin susma hakkı bağlamında değerlendirmesi yapılacaktır. Son olarak ise susma hakkına ilişkin tartışmalara İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi kararları ile elektronik ortamda tutulan defterler de dikkate alınarak değerlendirme yapılacak, konu öğretideki görüşler doğrultusunda ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL VE KURUMSAL NİTELİĞİ

1. DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAVRAMSAL NİTELİĞİ

Bu başlık altında defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü hem vergi hukuku bakımından hem de ticaret hukuku bakımından ele alınacaktır.

1.1.Vergi Usul Kanunu Kapsamında Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu¹ (VUK) *Mükellefin Ödevleri* başlıklı ikinci kitabının *Defter Tutma* başlıklı ikinci kısmında mükelleflerin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre kanun koyucu defter tutmanın amaçlarını sıralamıştır:

- “*Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek*
- *Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek*
- *Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek*
- *Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek”.*

Dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü, mükelleflerin vergilendirme karşısındaki durumlarını tespit etmenin yanında karşı inceleme yoluyla üçüncü kişilerin durumunu tespit etme amacına da hizmet etmektedir. Bir başka ifadeyle defter tutma yükümlülüğü, mükelleflerin vergilendirmeye ilgili durumlarının defterler aracılığıyla belirlenmesine ve defterler üzerinden denetlenmesine imkân sağlamaktadır².

Muhasebe hukuku kapsamında defter tutma faaliyeti belirli bir dönem içindeki değer hareketlerini deftere kaydederek bu işlemlere ilişkin belgeleri saklamaktır³. Belge kayıt düzeni bir kişi veya işletmenin belirli bir tarihte veya geçmişte mali durumunun

¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 04.01.1961; Resmi Gazete(RG) Tarih: 10.01.1961, 11.01.1961, 12.01.1961; Resmi Gazete Sayı: 10703, 10704, 10705.

² Selim Kaneti/Esra Ekmekci/Gülşen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021, s.268.

³ Yaşar Karayalçın, *Muhasebe Hukuku*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1988, s.7.

ne olduğunun tespit edilmesi veya gelecekte mali durumunun nasıl olacağının tahmin edilmesine hizmet etmektedir⁴.

Türk Vergi Hukuku'nda ise, belge-kayıt düzeni, mükelleflerin beyanlarına esas aldıkları defterlere vergiyi doğuran olayı tevsik eden belgelerin kaydedilmesidir. Belge-kayıt düzeni ile mükelleflerin vergilendirmeye ilgili kendi durumlarının denetlenmesi yanında vergiyi doğuran olayın karşı tarafında yer alan diğer mükelleflerin işlemlerini doğrulamak açısından da önem taşımaktadır. Bu şekilde vergilendirmeye ilgili bir işlem tüm taraflar açısından ele alınarak incelenebilmektedir⁵. Böylelikle mükelleflere ait hesapların sağlıklı olup olmadığı denetlenebilmektedir⁶.

Vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu defterler beyana dayalı tarhiyatta vergilendirmeye esas alınacak matrahın tespit edilmesinde dayanak olarak kullanılmaktadır. Aynı şekilde vergi kanunlarının öngördüğü kurallara uygun olacak şekilde tutulan defterler ikmalen tarhiyat yapılması gereken hallerde de idare tarafından yapılan matrah takdirine ve tarhiyata dayanak teşkil edecektir. Dolayısıyla mükellef tarafından tutulan defterler vergi tarhiyatının maddi delili niteliğindedir⁷.

Başka kanunlar tarafından çeşitli defterlerin tutulması öngörülebilir ve mükellefler tarafından vergi kanunlarının tutulması zorunlu olan defterlerle birlikte bu defterler de tutulabilir. Bu defterler, vergilendirme işlemlerini etkileyecek bilgiler içerdği takdirde vergilendirme işlemlerine esas alınacak olan vergi mevzuatı uyarınca tutulması zorunlu olan defter niteliği kazanacaktır⁸.

Defter tutmada hesap dönemi esası benimsenmiştir. Defterler, kural olarak takvim yılı olan hesap dönemi için tutulmakta, her hesap dönemi sonunda kayıtlar kapatılarak sonraki hesap dönemi başında kayıtlar yeniden açılmaktadır. Mükelleflerden faaliyet ve işlemlerinin niteliği gereği takvim yılı uygun olmayanların başvurusu üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı özel hesap dönemi belirleyebilmektedir. Bu durumda

⁴ Karayağın, s.2.

⁵ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s.397-398.

⁶ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkcı, s.268.

⁷ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s.131.

⁸ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.132.

mükellefler bu hesap dönemini esas alarak defter tutmakta ve bu mükelleflerin ticari ve zirai kazançları söz konusu hesap döneminin kapandığı takvim yılına ait kabul edilmektedir.

Mükellefler VUK uyarınca tutmaları gereken defterlerini kullanacakları hesap dönemi için tasdik ettirmek zorundadır. Takvim yılına göre defter tutan mükellefler için defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda bir başka ifadeyle aralık ayında tasdik işleminin yapılması gerekmektedir.

Özel hesap dönemine tabi mükellefler içinse defterlerin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda tasdik işleminin yapılması gerekmektedir. Kullandıkları defterleri takip eden hesap dönemi için de kullanmak isteyen mükellefler, ocak ayında veya özel hesap döneminin ilk ayında tasdik işlemini yaptırmalıdır. Hesap dönemi içinde defterlerinin dolması veya diğer sebepler nedeniyle yeni defter kullanılması gerektiği takdirde ise bu defterleri kullanmadan önce tasdik işlemi yaptırılmalıdır. VUK madde 223'te tasdik makamı olarak iş yeri veya iş yeri olmayanlar için ikametgâhının bulunduğu yer noterleri belirlenmiştir. Anonim ve limited şirketlerde ise kuruluş sırasında şirket merkezinin olduğu yer ticaret müdürlüklerince tasdik işleminin yapılacağı öngörülmüştür⁹.

Tasdik işleminin önemine ilişkin aşağıda açıklama yapılacağından burada yalnızca tasdik işlemi gerçekleştirilmediği durumda mükellefin re'sen tarhiyat ve usulsüzlük yaptırımlarıyla karşı karşıya kaldığını bahsetmekle yetineceğiz. Defterlerin güvenilirlik ve değişmezliğine ilişkin olan tasdikin eksikliği halinde artık mükellefin beyanı ve bunun dayanağı olan defterleri güvenilirliğini yitirmektedir. Bu nedenle mükellefin kendi lehine delil olma niteliğini de kaybetmektedir¹⁰. VUK uyarınca tasdiki zorunlu görülen defterlerin tasdik işleminin yapılmaması bu defterleri özel defter haline getirmekle birlikte yoklama veya arama halinde bu defterlere el konulma yetkisini haiz olan vergi idaresi bu defterleri delil olarak kullanabilecektir¹¹.

⁹ Tasdik makamı ile ilgili olarak bkz. VUK madde 223.

¹⁰ Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006, s.76.

¹¹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılamasında Delil Sistemi*, s.139.

Çalışmamızın ana konusu defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü olduğundan bu başlık altında bu kadarını ifade etmekle yetiniyoruz.

1.2.Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü

Ticari defterlere ilişkin hükümler VUK dışında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹²(TTK) ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu¹³(HMK) içerisinde bulunmaktadır. TTK madde 64 ve devamında yer alan hükümler ile tacirlere defter tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Defter tutulmasındaki amaç ise tacirlerin, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu ortaya koymak, borç ve alacak ilişkileri ile her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri açık görülebilir şekilde göstermek olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda, bu defterler üzerinde yapılacak inceleme işlemleri sonucu işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir edinilmesi; incelemeye tabi tutulan işletmenin faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesinin takip edilmesi mümkün olmalıdır (TTK m.64).

Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterlerin tasdike tabi tutulduğu görülmektedir. Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, envanter defteri, defteri kebir ve pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin noter tarafından açılış ve kapanış onayının yapılması gerekmektedir. Anonim ve limited şirketlerin kuruluşuna özel olarak bu aşamada ticaret sicil müdürlüklerince açılış onayının yapılacağı öngörülmüştür. Noter tasdik zorunluluğu fiziki ortamda tutulan defterleri kapsamakla birlikte Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda defter tutulmasına ilişkin düzenleme yapma yetkisi tanınmıştır (TTK m.64). TTK, VUK'tan farklı olarak açılış onayının yanında kapanış onayı da öngörmüştür. TTK'nın ilgili madde gerekçesine¹⁴ göre defterlerin açılış ve kapanış onayına tabi tutulmasındaki genel amaç, çoğu kez hileli davranış teşkil eden çift defter tutulmasının önüne geçilmesidir. Bu bakımdan TTK'da öngörülen sistemin VUK'takine göre vergi kayıp ve kaçaklarını önleme koruma konusunda daha sıkı bir koruma sağladığını söylemek mümkündür.

¹² Kabul Tarihi: 13.01.2011, RG Tarih: 14.02.2011, RG Sayı: 27846.

¹³ Kabul Tarihi: 12.01.2011, RG Tarih: 04.02.2011, RG Sayı: 27836.

¹⁴ Türk Ticaret Kanunu Genel-Madde Gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf> (E.T.21.12.2022), madde 64 gerekçe, s.25.

Ticari defterler ile TTK madde 82’de sayılan belgelerin on yıl süreyle muhafaza edilmesi öngörülmüştür. Muhafaza süresinin, ticari defterlerde deftere son kaydın yapıldığı ve envanterin çıkarıldığı takvim yılının bitişiyle başlayacağı düzenlenmiştir. Diğer belgelerde ise ara bilançonun düzenlenmesi, yılsonu ve konsolide finansal tablolarının hazırlanması ile ticari yazışmaların yapıldığı ve muhasebe belgelerinin oluştuğu tarihler esas alınmıştır. Bu tarihlerin içinde bulunduğu takvim yılının bitişiyle muhafaza süresi başlamaktadır. VUK madde 253’te ise muhafaza süresi ile ilgili olarak *“ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak”* ifadesini kullanılmaktadır. İlgili yıl ifadesinin ne anlama geldiğine ilişkin farklı yorumlar bulunmaktadır¹⁵. Bu nedenle, TTK’da VUK’tan farklı olarak muhafaza süresinin başlangıç tarihi açık olarak düzenlenmiştir¹⁶. Tacirin ölümü halinde muhafaza ödevi mirasçılara geçmektedir. Ticaretin terki halinde de tacir defter ve belgelerini muhafaza etmekle yükümlüdür.

TTK, defter ve belgelerin ziyaa uğraması halini de hüküm altına almıştır. Yangın, su baskını, yer sarsıntısı gibi doğal afetler veya hırsızlık nedeniyle defter ve belgelerin elden çıkması halinde tacirin bu durumu öğrenmesinden itibaren otuz gün¹⁷ içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yer ticaret mahkemesinden zayi belgesi verilmesini talep edebilmektedir.

TTK madde 64/5’te VUK’ta yer alan ve Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki sonucu defter tutmaya ve kayıt zamanına ilişkin yapılan düzenlemelerin de tacirler için bağlayıcı olduğu; TTK’da düzenlenen hususların aynı şekilde VUK’ta ve diğer vergi kanunlarında da düzenlenmiş olması halinde VUK ve diğer vergi kanunlarındaki düzenlemelerin de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla TTK, vergi kanunlarına paralel düzenlemeler içermesinin yanında vergi kanunlarında yer alan defter tutmaya ilişkin hükümlerin bağlayıcılığını da açık şekilde ortaya koymuştur. Ancak, TTK ile karşılaştırıldığında, VUK’un daha ayrıntılı düzenlemeler içermekle

¹⁵ Bkz. Birinci Bölüm, 3.6. numaralı Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Süresi başlığı.

¹⁶ Fahri Arıkan, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 1995.

¹⁷ Otuz günlük süre 1/7/2022 tarihli ve 7417 sayılı Kanunun ile getirilmiştir. Maddenin önceki halinde zayi belgesi alınması için gerekli süre on beş gün idi. Konuya ilişkin detaylı açıklamalar ikinci bölümde Mücbir Sebep Hallerinin Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğüne Etkisi başlığı altında yapılacaktır.

birlikte daha sınırlayıcı nitelikte olduğu görölmektedir¹⁸. Örneğin faturanın tanımı TTK’da yapılmamış iken VUK faturanın tanımı ile içermesi gereken unsurları ayrıntılı bir şekilde düzenlemiştir¹⁹.

Ticari defter tutma yükümlülüğünün farklı amaçlara hizmet ettiğı ve farklı hukuk alanlarını etkilediğı görölmektedir. Nitekim, ticari defterler, tacirin ticari işletmesinin faaliyetlerinin oluşumu, gelişmesi, finansal durumu, ticari işlemleri, alacak borç ilişkilerini ortaya koyduğundan, vergi matrahının tespiti, yatırımcı ve ortakların haklarının korunması ve ortaklığın denetlenmesi, aynı zamanda tacir lehine veya aleyhine delil teşkil edebilme amaçlarına hizmet etmektedir²⁰.

Her ne kadar TTK’nın ilk tasarı metni madde gerekçesinde vergi uygulamaları ve vergi muhasebe kurallarından uzaklaşılacağına dair ifadeye²¹ yer verilmişse de 6335 sayılı Kanun ile getirilen ekleme sonucu vergi kanunlarının bağlayıcılığı açıkça kabul edilmiştir²².

Vergi kanunlarının bağlayıcılığının kabul edilmesi ve paralel veya benzer düzenlemeler içermelerine rağmen TTK ve VUK içerisindeki belge-kayıt düzenine ilişkin hükümler aslında farklı amaçlar gözetilerek hazırlanmıştır. Sadece vergi alacağı-borcu ilişkisinin tarafları olan devlet ve mükellefin menfaati değil, kamunun menfaati gözetilerek hazırlanan VUK hükümleri ile ticari ilişkilerin tarafları ve üçüncü kişilerin menfaatleri ve korunması dikkate alınarak hazırlanan TTK hükümlerinin kayıt düzenine temel yaklaşımları bu açıdan farklıdır²³. Nitekim, TTK’nın belge düzenine ilişkin hükümleri tacir ve ticari işletme odaklıyken, VUK hükümleri tüm vergi mükelleflerine yöneliktir. Bu bakımdan TTK’nın belge düzenine ilişkin hükümlerinin uygulama alanı VUK’a kıyasla daha dardır²⁴. Ancak on yıllık muhafaza süresi ve açılış onayı ile birlikte kapanış onayını öngören hükümler gibi VUK

¹⁸ Karakoç, Türk Vergi Yargılamasında Delil Sistemi, s.143.

¹⁹ Rüknettin Kumkale, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler*, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Mart 2012, s.102.

²⁰ Mehmet Ali Aksoy, “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.6(2) 2016, s.135-168, s.137.

²¹ Türk Ticaret Kanunu Genel-Madde Gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf> (E.T.21.12.2022), madde 64 gerekçe, s.24.

²² Ayşegül Sezgin Huysal, “Yeni TTK ve HMK Hükümleri Çerçevesinde Ticari Defterler”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, 2012, s.191-204, s.192.

²³ Karakoç, Delil Sistemi, s.143.

²⁴ Oğuz Kürşat Ünal, *Fatura ve Teyit Mektubu*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2015, s.1.

hükümlerini destekleyici ve belli açılardan daha sıkı koruma sağlayan hükümleri de bulunmaktadır.

HMK madde 222, ticari defterlerin delil olma rejimini düzenlemiştir. Ticari defterlerin sahipleri lehine delil niteliği taşıyabilmeleri belli şartlar dahilinde kabul edilmiştir. Zira, ticari defterlerin sahibi lehinde delil olması istisnai bir durumdur²⁵. Ticari davalarda delil olarak kullanılabilmek için öncelikle ticari defterlerin eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş olması gerekmektedir. Tasdike tabi olanların açılış ve kapanış onaylarının yapılmış olması ve defter kayıtlarının birbirini doğrular nitelikte olması halinde ticari defterler delil olarak kullanılabilir. Bunlara ek olarak kendi lehine ticari defterlerini kullanmak isteyen kişinin defter kayıtları ile karşı tarafın aynı koşulları taşıyan defter kayıtlarının birbirine aykırı olmaması, aynı zamanda karşı tarafın ya defterlerini ibraz etmemesi ya da senet veya diğer kesin delillerle defter kayıtlarının aksinin ispatlanmamış olması gerekmektedir.

HMK, ticari defterlerin sahibinin aleyhine delil niteliği taşıyabileceğini de hüküm altına almıştır. Buna göre açılış ve kapanış onayı bulunmayan ve birbirini doğrulamayan kayıtlar içeren defterler sahibi aleyhine delil niteliği taşımaktadır. Ticari defterler kanuna ve usulüne uygun olarak tutulmuş olsalar dahi ispatı için kullanılacak hususla ilgili herhangi bir kayıt içermiyorsa sahibi lehine delil olarak kabul edilmemektedir. Aynı şekilde lehine delil olma şartlarını taşıyan defterlerin sadece sahibi lehine olan kayıtları değil, aleyhine olan kayıtları da dikkate alınmaktadır (HMK m.222/3, 222/4).

Aynı alana yönelik farklı amaçla hazırlanan VUK ve TTK hükümlerinin paralel düzenlemeleri yanında aynı konuya ilişkin farklı düzenlemeleri de bulunmaktadır. Örneğin faturanın tanımı ve şekil şartlarına ilişkin detaylı düzenlemeler TTK’da yer almazken VUK’ta bulunmaktadır. Bu da genel olarak daha detaylı ve sınırlayıcı nitelikte hükümler içeren VUK’un, TTK’nın düzenleme yapmadığı konularda uygulanabilirliğini gündeme getirmektedir.

²⁵ Ejder Yılmaz, “Ticari Defterlerin Delil Olması (HMK m.222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler”, *Bankacılar Dergisi*, Özel Sayı, 2013, s.28-41, s.35.

2. DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ ETME YÜKÜMLÜLÜĞÜ KURUMUNUN VARLIK NEDENİ

2.1.Vergilendirme Yetkisi

Devletin egemenliğinin temel unsurlarından biri olan mali egemenlik kapsamında devlet, bütçe ve vergi talep hakkına sahiptir²⁶. Bu kapsamda vergilendirme yetkisi “devletin ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü”²⁷ şeklinde ifade edilebilir. Vergilendirme yetkisi aracılığıyla devlet, vergiler koyabilmekte ve böylelikle işlevlerini yerine getirebilmek için gerekli finansmanı sağlayabilmektedir. Anayasa tarafından devlete verilen bu yetki, kanunlar aracılığıyla kullanılacak ve kanunda belirtilen şartlar oluştuğu takdirde devlet açısından vergi alacağı doğacaktır²⁸.

Mükellefler açısından güvence niteliği taşıyan verginin kanuniliği ilkesi, devlet açısından vergilendirme yetkisini kullanma imkânı vermektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, devletin bağlı yetki ile donatıldığı ve kanuni koşullar oluştuğu takdirde artık vergilendirmenin yetkiden öte bir görev niteliğine büründüğüdür. Nitekim devlet, sosyal devlet ilkesi de göz önünde bulundurulduğunda, kamu giderlerini karşılamak için vergi almak durumundadır²⁹.

Anayasa madde 2 uyarınca “Türkiye Cumhuriyeti, ... demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” Demokratik yönetim sisteminin düzgün işleyebilmesi için kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi ve bu hizmetlerin yerine getirilmesi için de düzenli bir vergi sisteminin kurulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bireylerin ödediği vergiler bir tür demokrasi bedelidir³⁰. Vergi idaresinde demokrasi ise bireylerin vergilendirme sürecine katılması ve idareyle işbirliği yapması ile sağlanabilecektir. Beyana dayalı

²⁶ S.Ateş Oktar, “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Ed:Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z.Ertunç Şirin, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2012, s.189-200, verginin bir ödev değil hak olduğuna ilişkin bkz. s.195.

²⁷ Mualla Öncel/Nami Çağan/Ahmet Kumrulu/Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 2022, s.39.

²⁸ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 1979, Cilt 36, Sayı 1, s.147-162, s.151.

²⁹ Kumrulu, Anayasal Temeller, s.151-152.

³⁰ Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, AÜHFD, C. XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 129-151, s.130.

tarhiyat sisteminin bu ilkenin sonucu olduğunu söylemek mümkündür³¹. Beyana dayalı tarhiyat sistemi ile mükellefler vergi matrahını beyan edecek, bu beyanlarını da tutulan defter ile düzenlenen belgelerine dayandıracaklardır. Bu şekilde mükellefler, vergilendirme işlemlerinde rol alacaklar ve vergilendirme sürecinin önemli bir kısmını da oluşturacaklardır.

Vergilendirme yetkisinin anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılabilmesi için vergi idaresinin vergi kanunlarında öngörülen vergiyi doğuran olayı, mükellef ve matrah tespitini doğru yapması, yani tip ve tipiklik ilişkisini³² doğru kurması gerekmektedir. Vergi idaresinin bu tespiti doğru yapabilmesi ise mükellefin katılımı ve işbirliği ile mümkündür.

Vergilendirme yetkisi devlete tek taraflı vergi koyma yetkisini tanısa da bu durum, idarenin tek başına vergilendirme işlemlerini tesis etmesi ve mükellefleri sürece dahil etmeksizin hiçbir şekli ödevle yükümlendirmemesi anlamına gelmemektedir³³. Vergilendirme yetkisi kapsamında vergi idaresi, vergilendirme sürecini yönetecek ve kamusal gücünü kullanarak vergilendirme kapsamında idari işlemler tesis edecek³⁴ ancak beyanname verme, beyannamesine dayanak olacak defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme gibi ödevlerle mükellefleri de sürece dahil edecektir.

Devlet bu noktada mükellefi sürece dahil ederek vergilerin ödenmesini talep etmekle birlikte, kanun koyucunun VUK madde 134'te incelemenin amacı olarak belirlediği üzere, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamakla da yetkilidir. Vergilendirme işlemleri yönünden bağlı yetki ile donatılan idare, bu noktada ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak zorundadır³⁵. Bu zorunluluğunu yerine getirebilmesi ise mükellef nezdinde bulunan defter, belge ve kayıtların varlığı ile mümkündür. Nitekim, defter, belge ve kayıtlar olmadan gerek mükellefin kendisi gerekse karşıt inceleme için

³¹ Çağan, Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, s.135.

³² Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.36-37.

³³ Tuğçe Karaçoban Güneş, Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma ilkesi, 1.Baskı, Seçkin, 2017, s.79.

³⁴ Karaçoban Güneş, s.80.

³⁵ Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, İstanbul: On iki levha yayıncılık, 1.Baskı, Eylül 2015, s.271.

üçüncü kişiler bakımından denetimin gerçekleştirilmesi neredeyse imkânsız hale gelmektedir.

Devlet vergilendirme yetkisi kapsamında, vergi kanunlarındaki şartların oluşmasıyla vergi alacağının talep hakkını kazanmış olmaktadır. Bu talep hakkının kanuna uygun gerçekleştirilebilmesi için mükelleflere birtakım ödevlerin yüklenmesi ve mükelleflerin kendilerine yüklenen ödevlere uyması gerekmektedir³⁶. Bu bakımdan bireyler veya mükelleflere yüklenen beyanname verme, bildirimde bulunma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme gibi ödevlerin yerine getirilmesi devletin vergilendirme yetkisini doğru olarak kullanabilmesi açısından elzemdir.

Vergilendirme yetkisinin yasama ve idari yetki boyutları bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisinin yasama boyutu, vergilerin konulması, değiştirilmesi, muafiyet ve istisnaların getirilmesi ve vergilerin kaldırılması şeklindeki kısmını kapsamaktadır. İdari yetki boyutu ise, verginin tarh, tahakkuk ve tahsili gibi sübjektif-bireysel vergilendirme işlemlerinin tesis edilmesine ilişkin yetkiyi kapsamaktadır³⁷. Vergi hukukunda defter ve belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler VUK madde 117 ve devamında yer almakta ve bu yükümlülüğe ilişkin tebliğler bulunmaktadır. Vergi ödevinin şekli boyutunu oluşturmak üzere bu şekilde kanun ve tebliğlerle düzenlemeler yapılması vergilendirme yetkisinin yasama boyutunu; bu şekli ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin denetimi, tespiti ve buna bağlı olarak vergi tarhı ve ceza kesme işlemlerinin yapılması ise idari yetki boyutunu oluşturmaktadır.

Vergilendirme yetkisinin devlete tanıdığı bu yetkiler dolayısıyla kişilerin hak ve özgürlükleri ile vergilendirme yetkisi arasındaki sınırın nasıl çizileceği gündeme gelmektedir. Devletin veya kamu yararının her zaman bireyinkinden üstün tutulması mümkün değildir. Günümüzde vergi ödevinin vatandaşlıkla açıklanmadığı ve verginin demokratik toplumda kişi hak ve özgürlüklerinin tanınması ve korunması için ödendiği de göz önünde bulundurulduğunda³⁸ devletin vergilendirme yetkisinin

³⁶ Kumrulu, Anayasal Temeller, s.152.

³⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.5.

³⁸ Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayınevi, Eylül 2006, , s.95.

sınırlarının belirlenmesi devlet organlarının asli görevi niteliğindedir³⁹. Bu sınır çizilirken de vergi ödevinin otoriter içerikten uzaklaşarak, demokratik düzenin korunması, bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunmasına karşılık ödediği bir siyasi katılım payı olduğu⁴⁰ dikkate alınmalıdır.

Vergi hukukunda vergi ödevinin şekli ödevlerinden olan muhafaza ve ibraz yükümlülüğü noktasında değerlendirme yaparken devletin vergilendirme yetkisi kapsamında, vergi kanunlarındaki şartların oluşmasıyla vergi alacağının talep hakkını kazanmış olduğuna ve bu talep hakkının kanuna uygun gerçekleştirilebilmesi için mükelleflere birtakım ödevlerin yüklemesi ve mükelleflerin kendilerine yüklenen ödevlere uyması gerektiğine⁴¹ dair şüphe yoktur. Dolayısıyla defter ve belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi vergilendirme yetkisinin doğru kullanımı açısından elzemdir. Ancak vergi ödevinin otoriter içerikten uzaklaştığı anlayışın geçerli olduğu bu dönemde bu yükümlülüğün sınırları birey aleyhine ölçsüzce genişletilemeyecektir.

2.2. Mali Amaç

Anayasa madde 73 gereğince “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” Vergilerin kamu giderlerini karşılamak üzere alınması bir başka ifadeyle mali amaç, kamu yararının vergi hukukundaki karşılığıdır⁴². Devlet, kamu giderlerini karşılamak üzere vergilendirme yetkisini kullanmaktadır.

Mali amaç doğrultusunda temel gelir kaynağı olarak verginin yer alması verginin niteliklerinden kaynaklanmaktadır. Nitekim vergilerin karşılıksız olması, teoride toplumun tüm kesimlerinden adil şekilde elde edilebilir olması ve sıkı kanunilik ilkesine tabi olmaları gibi nedenlerle vergiler, kamu gelirleri açısından ilk sıraya

³⁹ Yıldırım Taylar, “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:16, Özel Sayı 2014, s.4943-4987, (Basım Yılı:2015), Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, s.4980.

⁴⁰ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.96; Verginin Anayasa sistematğinde katılma hakları olarak kabul edilen “siyasi haklar ve ödevler” kısmında düzenlenmesinin uygun olduğuna ilişkin bkz. Taylar, s. 4980.

⁴¹ Ahmet G. Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 1979, Cilt 36, Sayı 1, s.147-162, s.152.

⁴² Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.104.

yerleşmektedir⁴³. Dolayısıyla, devletin temel gelir kaynağından yeterli gelir edememesi, devleti borçlanma gibi farklı kaynaklardan gelir elde etmeye sevk edecektir. Vergi gelirlerinde düşüş, kamu hizmetlerinde sürekliliğin sekteye uğramasına ve devletin demokratik, sosyal hukuk devleti gereğince üzerine düşen işlevleri yerine getirememesine sebep olacaktır⁴⁴.

Vergi idaresi, mali amaç doğrultusunda kanunlarda düzenlenen şekilde vergilendirme işlemlerini gerçekleştirecektir. Bu noktada vergi idaresi kanunlarda öngörülme- yen şekilde vergilendirmeye yapamayacağı gibi kanunlarda belirtilen koşullar oluşmasına rağmen vergilendirme yapmaması da hukuka aykırı olacaktır⁴⁵.

Vergilendirme yetkisinin mali amaçla kullanılması, vergi idaresine vergi gelirlerini artırmaya yönelik yetki verilmesi anlamına gelmemektedir. Vergi idaresi, vergilendirmede kanunilik ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda vergilendirme işlemlerini gerçekleştirme yetkisini haizdir. Mali amacın vergi kanunlarının yorumu ve uygulanmasında, vergi idaresi tarafından bir ölçek olarak kullanılması mümkün değildir⁴⁶. Devlet kaynak sağlama amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçemez⁴⁷. Dolayısıyla, vergilerin temel gelir kaynağı olması niteliği ve devletin yüksek vergi geliri elde etmeye yönelik eğilimi ile mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerinin mali amaç doğrultusunda sınırlandırılması arasında bir denge kurulması gerekmektedir. Söz konusu dengenin kurulması; Anayasa, kanunlar ve diğer iç hukuk kuralları ile uluslararası hukuk kuralları uyarınca gerçekleşecektir⁴⁸.

Kamu hizmetlerinde sürekliliğin sağlanması ve devletin işlevlerini yerine getirebilmesi açısından vergi gelirlerinin elde edilmesi önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi idaresi, vergi borcu ilişkisi kapsamında mükelleflere maddi edimin yanında şekli edimler de öngörmektedir. Şekli ödevler vergilendirme yetkisinin mali

⁴³ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, s.147-201, s.148.

⁴⁴ Karaçoban Güneş, s.130.

⁴⁵ Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevinin İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Seçkin, 2013, s.216-217.

⁴⁶ Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevinin İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, s.215-216.

⁴⁷ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1998, s. 108.

⁴⁸ Yıldırım Taylar, *Vergi Borcu İlişkisi*, s.4979.

amacını gerçekleştirmede önemli bir araçtır. Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü de bu kapsamda mali amaca hizmet etmektedir. Bu amaca hizmet ederken mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ile mali amaç arasındaki sınırı belirlemede de defter ve belgeler önemli bir konumdadır.

2.3. Maddi Vergi Yükümlülüğünün Şekli Vergi Yükümlülüğünü Zorunlu Kılması

Vergi alacaklısı konumundaki devlet ile vergi borçlusu konumundaki mükellef arasındaki ilişki maddi ve şekli edimleri içermektedir. Vergi kanunlarıyla öngörülen bu edimler kapsamında maddi edim vergi borcunu ödemektir. Şekli edim ise, beyanname verme, bildirimde bulunma, defter ve belge düzenine uyma şeklinde maddi edimin yerine getirilmesine aracılık eden ödevlerdir⁴⁹.

Vergi ödevinin şekli edimine ilişkin hükümler yukarıda da belirtildiği üzere maddi edimin yerine getirilmesine aracılık etmektedir. Nitekim vergi doğuran olayın yasalarda tanımlanması ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi verginin tahsili için yeterli değildir. Vergiye ilişkin temel unsurları tamamlayıcı nitelikteki şekle ilişkin hükümler, verginin gerçekleşmesi, etkinliği ve tahsili için kanun koyucu tarafından çeşitli ödevler öngören şekilde düzenlenmektedir⁵⁰.

Devlet tarafından kurulacak vergi sisteminin amacı vergi borcunu tahsil etmektir. Dolayısıyla kurulacak vergilendirme sisteminin bu amacı gerçekleştirebilecek özelliklere sahip olması gerekir. Mali amaca ulaşırken kamu gücü kullanabilen vergi idaresi tarafından, mükellef ile işbirliği içinde gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun şekilde yapılması ve bunu sağlayacak bir vergilendirme sisteminin kurulması devletin görevidir⁵¹. Mükelleflerin vergilendirme işlemlerine işbirliği ve katılımı vergilendirme sistemi ve kurallarını benimsemelerini sağlayacaktır⁵². Bu bakımdan mükellefe getirilecek şekli yükümlülükler maddi yükümlülüğün ayrılmaz bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır. Maddi yükümlülüğün hukuka uygun şekilde yerine getirilmesi için şekli yükümlülüklerle

⁴⁹ Yıldırım Taylar, Vergi Borcu İlişkisi, s.4947-4948.

⁵⁰ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 127.

⁵¹ Karaçoban Güneş, s.80.

⁵² Bireylerin temsilcilerini oylama yoluyla vergilendirmeye katılımı ve demokratik devlet ilkesi hakkında bkz. Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 110.

ihtiyaç vardır. Bu bakımdan şekli yükümlülükler hem devlet hem mükellef açısından hukuka uygun vergilendirme için bir güvence niteliğindedir. Devlet, verginin yasallığı ilkesi gereği, yasadaki koşulların gerçekleştiğini ortaya koymasıyla birlikte vergi tahsilatı konusunda işlem ve eylemleri bakımından yasalar çerçevesinde artık bir özgürlük ve kesinlik sahibi olmaktadır. Dolayısıyla defter, belge ve kayıtların yardımıyla devlet, kanunlara uygun vergilendirmenin sağladığı hareket serbestisine sahip olacaktır⁵³.

Vergi Usul Kanunu süreler, tarhiyat, tebliğ, defter ve belgeler, muhafaza ve ibraz, bildirimler gibi usule ilişkin detaylı düzenlemeler içermektedir. Hem mükellef hem de vergi idaresi açısından öngörülen bu usullere uyulması ile vergilendirme işlemini hukuka uygun ve doğru hale gelmektedir⁵⁴. Nitekim buna bağlı olarak mükellefin defter ve belgelerin kendi lehine delil olarak kullanabilmesi için öncelikle kanunda öngörülen şekil şartlarına uyması gerekmektedir. Aksi halde defter ve belgeler mükellef lehine delil olma niteliğini kaybetmektedir.

2.4. Vergilendirmede Belirlilik ve Nesnellik İlkesinin Sağlanması İçin Defter ve Belgelerin Tutulması ve Muhafazası

Devletin vergilendirme yetkisi sınırsız değildir. Devlet, söz konusu yetkiyi kullanırken anayasaya uygun hareket etmek zorundadır. Bu kapsamda vergilendirmenin genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkelerine uygun olarak kanunlar yapılması ve yapılan kanunların da bu ilkeler gözetilerek uygulanması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi idaresi vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken bu ilkeler ışığında verginin tarh ve tahsil işlemlerini gerçekleştirecektir⁵⁵.

Vergi idaresi; genellik ve eşitlik ilkelerine uygun işlem tesis edebilmek için vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren herkesi tespit etmek ve gerçek mali gücüne göre aynı durumda olanların eşit vergilendirilmesini sağlamakla görevlidir. Bunu yapabilmesi için söz konusu tespitleri gerçeğe uygun şekilde gerçekleştirmesi gerekmektedir⁵⁶. Vergilendirme işlemlerinin her biri açısından geçerli olan kamu

⁵³ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 233.

⁵⁴ Kumrulu, Anayasal Temeller, s.151, dipnot 12.

⁵⁵ Karaçoban Güneş, s.122.

⁵⁶ Karaçoban Güneş, s.122.

yararının sağlanması amacı, söz konusu işlemlerin içeriğinin gerçeğe uygun olması açısından da geçerlidir⁵⁷. Böylelikle içeriği gerçeğe uygun vergilendirme işlemleri kamu yararı amacına hizmet edecektir.

İçeriği doğru olan vergilendirme işleminin tesisinde, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren mükellef, doğal olarak en önemli delil kaynağı olmaktadır. Gerçek mali güce göre vergilendirmenin sağlanması da ancak bu delil kaynağından faydalanmak suretiyle mümkündür. Aksi halde gerçek mali güce göre vergilendirme, somut vergilendirme işlemleri açısından gerçekleşmeyecektir. Günümüz koşullarında mükellefin bu şekilde vergilendirmeye dahil edilmeksizin, gerçek mali gücüne göre vergilendirilmesi mümkün görünmemektedir⁵⁸. Kaldı ki; fiili ve hukuki gerçeğin örtüşmemesi, vergilendirme işlemlerinin gerçeğe uygun tesis edilmemesi, mükellefler açısından hukuki güvenlik ilkesini de ihlal etmektedir⁵⁹. Daha önce bahsedildiği üzere, vergi kanunlarının yapılması vergilendirme yetkisinin yalnızca yasama boyutunu oluşturmaktadır. Esas olan vergi ödevine ilişkin yasaların yalnızca var olması değil, var olan yasaların doğru uygulanmasıdır⁶⁰.

Vergilendirmede genellik, eşitlik ilkelerinin ve hukuki güvenliğin sağlanması için mükellefler bir delil kaynağı olarak vergilendirmeye dahil edileceklerdir. Vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren mükelleflerin defter ve belgelerini muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmesi, gerçek mali gücünün tespitinde elzemdir. Söz konusu defter ve belgelerden bağımsız olarak vergi idaresi, vergilendirmeye ilişkin her türlü araştırmayı re'sen yapma yetkisini de haizdir⁶¹. Kuşkusuz, mükellefin beyanları vergilendirme açısından esas alınacak tek kaynak olmamalı ve vergi idaresi gerçeğe uygun vergilendirmenin gerçekleşip gerçekleşmediğini denetlemelidir.

Vergilendirme işleminin denetiminde idari işlem olarak yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından hukuka uygunluğunun değerlendirilmesinde de vergilendirmenin maddi delili olarak defter ve belgeler önemli rol oynayacaktır.

⁵⁷Funda Başaran Yavaşlar, Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı, Prof. Dr. İlhan Ulusan'a Armağan, İKÜHFD, C.15, S.2 (Temmuz 2016) (Özel Sayı), s.113-127, s.125.

⁵⁸ Başaran Yavaşlar, Alman Vergilendirme Usulü, s.126.

⁵⁹ Karaçoban Güneş, s.129.

⁶⁰ Kumrulu, Anayasal Temeller, s.151.

⁶¹ Başaran Yavaşlar, Re'sen Araştırma İlkesi, s.125-126.

Mükellef tarafından matrah takdirinin gerçekleştirildiği beyana dayalı tarhiyat dışında idare tarafından gerçekleştirilen ikmalen tarhiyatta vergi idaresi defter, kayıt ve belgelere dayanarak veya kanuni ölçüleri doğru olarak uygulama şeklinde matrah veya matrah farkını tespit etmektedir. Bu şekilde bulunan matrah veya matrah farkı üzerinden vergi idaresi kendiliğinden tarh işlemi gerçekleştirmektedir. İdare tarafından gerçekleştirilen bir başka tarh yöntemi olan re'sen tarhiyattan ikmalen tarhiyatı ayıran en önemli özellik ek matrah veya matrah farkının tam ve kesin olarak defter, kayıt ve belgelerden veya kanuni ölçülerin doğru şekilde uygulanması sonucu tespit edilebilmesidir⁶². Dolayısıyla ikmalen tarhiyatta matrah takdiri konusunda vergi idaresinin takdir hakkı belgelerle sınırlanmış durumdadır⁶³. Artık vergi idaresi defter ve belgeler üzerinden tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden tarh işlemini gerçekleştirmek zorundadır. Böylelikle vergi idaresi gerçeğe en yakın değil, gerçeğe uygun olacak şekilde tarh işlemini gerçekleştirmiş olacaktır. Nitekim, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıttığına ilişkin karine çürütülmemiştir, çürütülmesi halinde re'sen tarhiyat gündeme gelecektir⁶⁴. Kamu gücü uygulayabilen vergi idaresinin tarh işlemi böylelikle nesnellik kazanmış olmaktadır.

Re'sen tarhiyatta ise vergi idaresine takdir komisyonları tarafından tespit edilen veya vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında gösterilen matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh etme yetkisi tanınmıştır. Burada vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken belge-kayıt düzenine uyulup uyulmadığı, defter ve belgelerin yansıttığı şekli görünüşün gerçeğe uygun olup olmadığı ortaya konulacaktır. Re'sen tarhiyat kapsamında yapılacak matrah takdirinde ise gerçeğe en yakın şekilde bir ölçüm ve değerlendirme yapılması gerekmektedir. Burada vergi denetimi kapsamında nesnel olguları ortaya koymakla görevli inceleme elemanlarının aynı zamanda değerlendirme yaparak matrah takdir etmesi “*kuramsal açıdan yerinde görülemez.*”⁶⁵.

⁶² Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s.175.

⁶³ Vergi idaresinin takdir hakkının ortadan kalktığına dair Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006, s.43.

⁶⁴ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s.181.

⁶⁵ Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, *İktisat ve Maliye*, C:33, S:3, Haziran s.95-101’in yer aldığı Selim Kaneti, *Makaleler*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s.250-251; Selim Kaneti/Esra Ekmekci/Gülşen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021, s.185-186.

Bu durumda idare tarafından gerçekleştirilen matrah takdiri ve tarh işleminin nesnellüğünün zarar gördüğünden bahsedilebilir. Nitekim vergi idaresinin hiyerarşik yapısı içinde yer alan inceleme elemanı artık matrah takdirinde defter ve belgeler ile bağlı değildir⁶⁶. Re'sen tarhiyat sebebi bulunması halinde vergi idaresi VUK madde 3 uyarınca delil ve ispat yöntemleriyle matrahı takdir etmek durumundadır⁶⁷. Bu durumda mükellefin işçi sayısı, araç ve makine kapasiteleri, benzer şirketler/işletmelerin durumu, sektör karlılığı gibi birtakım hususları⁶⁸ dikkate alarak matrah takdiri gerçekleştirecektir. Bu şekilde takdir edilen matrahın fazla olduğunu ispat yükü ise mükellefe aittir⁶⁹. Ancak re'sen tarhiyatta mükellefin kanunen tanınan süreler içinde beyannamesini vermesine rağmen beyannamede belirttiği matraha ilişkin bilgileri göstermemesi halini ayrı tutmak gerekmektedir. Bu durumda matrah takdir komisyonu tarafından mükelleften gerekli bilgiler ile defter ve belgelerin ibrazı talep edilir. On beş günden az olmayacak bu süre içinde mükellef defter ve belgelerini ibraz ederse takdir komisyonu tarafından tespit edilecek matrah mükellefin defter ve belgeleri üzerinden tespit edilecek miktardan fazla olamaz. Burada söz konusu defter ve belgelerin ihticaca salih bulunması gerekmektedir. Usul kurallarına uygun ve gerçeği yansıtan şekilde tutulan defter ve düzenlenen belgeler üzerinden tespit edilecek matrah takdir komisyonu için bir üst sınır teşkil etmektedir. Her ne kadar takdir komisyonu yalnızca vergi idaresinin temsilcilerinden oluşmasa⁷⁰ ve vergi idaresinin takdir komisyonunun kararlarının değiştirme yetkisi bulunmasa⁷¹ da takdir komisyonu tarafından takdir edilecek matraha dayanarak yapılacak tarh işlemi mükellefin defter ve belgeleri ile nesnellik kazanmış olacaktır, çıkarımında bulunulabilir.

Beyana dayalı tarhiyat işleminde matrah takdirini mükellef gerçekleştirmekle birlikte tarh işlemini vergi idaresi tesis etmektedir. Dolayısıyla idari işlem niteliğinde olan tarh

⁶⁶ Re'sen matrah takdirinin yalnızca vergi inceleme elemanına bırakılmaması gerektiği, vergi incelemesi takdir komisyonları kurulabileceğine dair bkz. Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994, s.59-61.

⁶⁷ Akif Akarca ve Mehmet Şafak, "İdarenin Re'sen Vergi Tarhı", *Dünya*, 09.08.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/idarenin-resen-vergi-tarhi/424719> (E.T.25.02.2023).

⁶⁸ Övül Çölgezen, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesini Sonuçları", *Vergi Dünyası*, S:350, Ekim 2010, s.53-62, s.60.

⁶⁹ Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat", *Danıştay Dergisi*, Y:22, S:82-83, 1992, s.5-11, s.8.

⁷⁰ Takdir komisyonuna ilişkin olarak bkz. VUK madde 72.

⁷¹ Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.115.

işleminde bu işleme esas alınacak matrahın mükellef tarafından defter ve belgelerine dayanarak tespit edilmesi tarh işleminin nesnellik kazanmasına katkı sağlamaktadır. Bu şekilde idarenin mali amaç doğrultusunda vergi gelirini artırma eğilimine karşılık mükellefin defter ve belgeleri dengeleyici bir faktör olmaktadır.

Defter ve belgelerin vergi idaresi bakımından tarh işlemine esas alınmasına karşılık, vergilendirmeye ilgili olay ve işlemlerin tespitini yalnızca mükelleflerin takdirine bırakması da söz konusu değildir. Bir başka ifadeyle vergi idaresinin re'sen araştırma ilkesi gereği mükelleflerin ibraz ettiklerinden veya ibraz etmediklerinden bağımsız olarak her türlü araştırmayı yapması gerekmektedir⁷². Ekonomik yaklaşım ilkesi gereği, hukuki biçimlerin ötesinde fiili olarak gerçekleşen iktisadi sonucun vergilendirilmesi gerekmektedir. Gerçekleşeni tespit etme görevi vergi idaresine aittir⁷³. Vergi borcu ilişkisinin kamusal özelliği ve vergilerin kamu hizmetlerinin finansmanı için tahsil edilmesi, vergi idaresine vergilendirmeye esas alınacak her ilişkinin biçimle özünün aynı olup olmadığını denetleme ve tespit etme zorunluluğunu yüklemektedir⁷⁴. Bu doğrultuda bilgi toplama, yoklama, inceleme gibi denetim yöntemleri kendiliğinden araştırma yapma amacına hizmet etmektedir. Zira, vergi incelemesinde VUK ve diğer kanunlar uyarınca defter ve hesap tutma ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü olanlar incelemeye tabi tutulmaktadır. Bu noktada vergi incelemesi önleyici işleviyle ön plana çıkmaktadır. Defter ve belgelerin incelemeye tabi tutulacağı ve kanuna aykırılıkların tespit edileceği ihtimali karşısında mükellefler defter ve belgelerinin kanuna uygun olmasına dikkat edeceklerdir⁷⁵. Dolayısıyla gerek vergi mükelleflerinin gerekse denetime tabi tutulacak vergilendirme ilişkisinde üçüncü kişi konumunda olan diğer kişilerin kanuna aykırılıkların tespiti kaygısıyla gerçeğe uygun tuttıkları defter ve belgeleri, geçmişe yönelik bir denetim yöntemi olarak vergi incelemesinin merkezinde yer alacaktır. Her ne kadar bireylerin kendi lehlerine delil olacak şekilde defter tutma eğilimi olsa da defterlerin vergi kanunlarında öngörülen şekilde tutulmasında mükellefin yararı vardır. Nitekim belge kayıt düzeninde kanunlara aykırı hareket edilmesi halinde mükellef re'sen tarhiyat ile

⁷² Başaran Yavaşlar, Re'sen Araştırma İlkesi, s.125-126.

⁷³ Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2021, s.96.

⁷⁴ Akkaya, s.38.

⁷⁵ Soydan, s.203.

karşı karşıya kalacağı için kazancının tam olarak gerçeğe uygun şekilde tespit edilmesinin önüne geçerek daha fazla vergi ödeme riskiyle de karşı karşıya kalacaktır⁷⁶. Bu bağlamda, kanunlara uygun olarak tutulan defter ve belgeler, hem idarenin keyfilığının -özellikle mali amaç doğrultusunda mükellef aleyhine hareket edilmesinin- önüne geçilmesi hem de mükellefin ödevlerini yerine getirip getirmediğinin denetimini sağlayarak kamu alacağının doğru ve etkili şekilde tahsilini sağlamaktadır.

Hukuk güvenliği ilkesi gereği olarak bireylerin devletin müdahalelerini önceden bilmesi ve kendini buna göre ayarlayabilmesi mümkün olmalıdır. Böylelikle hukuki işlemlerde tesadüf ve keyfilik önlenmektedir. Bu şekilde keyfilğin önlenmesi ise kesin ve açık düzenlemeler, şekilcilik ve süreklilik ile sağlanmaktadır⁷⁷. Dolayısıyla belge kayıt düzeninin getirdiği şekilcilik vergi idaresinin keyfilliğini önlemeye hizmet etmektedir. Aynı zamanda mükellefin kendi hesap ve vergi karşısındaki durumunu takip etmesi ve kendini buna göre ayarlamasına imkân vermesi açısından da bireylere hizmet etmektedir.

Eşitlik ilkesi idare hukukunda kamu hizmetleri gerçekleştirilirken bireylere nesnel davranılması ve eşit işlem yapılmasını gerektirmektedir⁷⁸.

Eşitlik ilkesi⁷⁹ bakımından bir değerlendirme yapmak gerekirse, vergi kanunları ve düzenlenmelerinin karmaşıklığı ve sık sık değişikliğe uğraması bu düzenlemelerin anlaşılması noktasında sorunlar yaratarak mükellefler tarafından farklı uygulanabilecek ve bu nedenle uygulamada eşitlik ilkesine aykırılığa yol açabilecektir⁸⁰. Çünkü eşitlik ilkesi vergi yükünün doğru belirlenmesini gerektirdiğinden aynı veya benzer durumda olan mükelleflerden bu şekilde farklı vergi alınması eşitsizliğe neden olacak ve vergilendirme işlemini sakatlayacaktır⁸¹. Bu kapsamda eşitlik ilkesine aykırı olarak fazla vergi tarh edilen mükellefler doğru vergi

⁷⁶ Mahmut Vural, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, *Vergi Dünyası*, S.64, Aralık 1986, s.61-71, pdf s.4.

⁷⁷ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 54.

⁷⁸ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 111.

⁷⁹ Eşitlik ilkesi kapsamındaki yatay adalet aynı veya benzer durumdaki mükelleflerin eşit işleme tabi olmasını, dikey adalet ise farklı durumdaki mükelleflerin farklılıkları oranında değişik işleme tabi tutulmasını gerektirmektedir. Bkz. Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.47.

⁸⁰ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 56.

⁸¹ Kumrulu, Anayasal Temeller, s.156.

alınmasını kendilerine tanınan usuli imkânlar aracılığıyla talep edebileceklerdir⁸². Dolayısıyla, mükelleflerin hangi şartlarda aynı veya benzer durumlarda olduğunu ve bu mükelleflerin farklı muamele ve uygulamalara tabi olmasını ya da tersi olarak aynı veya benzer durumdaki diğer mükelleflerle aynı muamele ve uygulamalara tabi olması gerektiğinin tespiti ve ortaya konmasında defter ve belgeler önemli rol oynayacaktır. Nitekim, mükellefin gerçek mali gücü ve koşullarının ortaya konmasında kendi nezdinde var olan defter ve belgeler önemli bir maddi delildir. Vergi denetimlerinin sıklığı ve yalnızca belli kesimlere yönelik yapılmasının da eşitlik ilkesini etkilediği⁸³ göz önünde bulundurulduğunda hangi mükelleflerin inceleme ve denetime tabi tutulacağına ilişkin analiz ve incelemelerde de mükelleflerin defter ve belgeleri etkili olacaktır. Bu nedenle defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün eşitlik ilkesine hizmet eden bir kurum olduğunu söyleyebiliriz.

Vergilendirmeye ilişkin anayasal ilkeler olan genellik, mali güç, eşitlik ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtımı ilkesinin hayata geçmesinde temel olan gerçek mali gücün tespiti özellikle vergi denetim yollarından vergi incelemesi kurumu ile mümkün olmaktadır⁸⁴. Vergi incelemesinin merkezinde de defter ve belgeler yer almaktadır. Dolayısıyla defter ve belgelerin anayasal ilkelerin hayata geçmesinde ehemmiyeti bulunmaktadır.

2.5. Mükellef ile Birlikte Devletin Defter ve Belgeler Üzerinde Sahipliği

Vergi borcu ilişkisi, özel hukuk borç ilişkilerinden farklı olarak tarafların iradelerine hukuki sonuç bağlanmaksızın, kanunlar esas alınarak yürütülmektedir. Vergi borcu, kamu borcu niteliğindedir ve borcun doğumu, yönetimi ve sona ermesi kanundan kaynaklanmaktadır. Bu ilişki kapsamında kanun tarafların iradelerinin yerine geçmektedir⁸⁵.

VUK madde 220’de tasdike tabi defterler başlığı ile hangi defterlerin tasdik ettirilmesi gerektiği sayılmıştır. Bu kapsamda yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, yabancı nakliyat kurumlarının

⁸² Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 114.

⁸³ Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.50.

⁸⁴ Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, İstanbul: On iki levha yayıncılık, 1.Baskı, Eylül 2015, s.280-281.

⁸⁵ Taylar, Vergi Borcu İlişkisi.4945-4946.

hasılat defterleri tasdik ettirilmesi gereken defterler arasında sayılmıştır. VUK madde 223'te ise tasdik makamı olarak iş yeri veya iş yeri olmayanlar için ikametgâhının bulunduğu yer noterleri belirlenmiştir. Anonim ve limited şirketlerde ise kuruluş sırasında şirket merkezinin olduğu yer ticaret müdürlüklerince tasdik işleminin yapılacağı öngörülmüştür. VUK'a paralel nitelikte düzenlemeler içeren TTK madde 64/3'te de fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, müzakere defteri ve genel kurul toplantı defterlerinin noter tarafından tasdik edileceği hüküm altına alınmıştır. TTK'nın ilgili madde gerekçesinde⁸⁶ defterlerin onayları, defterlere resmiyet kazandırmak olarak nitelendirilmiştir. Noterlik Kanunu madde 82'de Noterlik Kanunu uyarınca belgelendirilen işlemlerin resmi sayılacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla noter tarafından gerçekleştirilen tasdik işlemi ile mükellef tarafından tutulacak defterler resmi nitelik kazanmaktadır. Resmiyet kazandırma ifadesinden, kanun koyucu tarafından yetkili kılınan organ tarafından kişilerin irade beyanları ile hukuki anlamda önem taşıyan olayların yine kanun koyucu tarafından emredilen şekilde tespit edilmesi anlaşılmaktadır⁸⁷. Danıştay'ın bir kararında⁸⁸ bilgisayar kayıtları gibi tasdiksiz defterlerin ibrazının yasal defterlerin varlığı anlamına gelmediği belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellef tarafından tutulacak defterlerin resmi nitelikte kazanmasını, bu defterlerin vergi kanunları uyarınca tutulacak defter olarak varlığının tespiti olarak kabul etmek gerekir. Nitekim, defterlerin VUK'a uygun olarak tasdikinin yapılmadığı durumlarda, bu defterler “özel defter” olarak kabul edilecek ve mükellef lehine delil olarak kullanılamayacaktır⁸⁹. Buna paralel olarak tutulması kanunlar tarafından zorunlu kılınmamasına rağmen kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin daha iyi anlaşılması ve özellikle büyük ölçekli işletmelerde ticari faaliyetlerin daha iyi takip edilebilmesi için uygulamada tutulan “muavin defterler” noter tarafından tasdik edildiği takdirde vergi hukukunda mükellefler lehine delil olabilmektedir⁹⁰. Bu

⁸⁶ Türk Ticaret Kanunu Genel-Madde Gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf> (E.T.21.12.2022), madde 64 gerekçe, s.25.

⁸⁷ Cenk Akil, “Noterlerin İlgilileri Aydınlatma Yükümlülüğü”, Ankara Barosu Dergisi, 2012 (3), s.217-233, s. 221.

⁸⁸ Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2022/259, K.2022/479, www.danistay.gov.tr (E.T. 15.01.2023)

⁸⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s.139.

⁹⁰ Vural, “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”; Karakoç, Türk Vergi Yargılamasında Delil Sistemi, s.135.

bakımdan kanun koyucu tarafından tutulması öngörülen defterlerin tasdik işlemi ile söz konusu defterler üzerinde vergi idaresi açısından bir hak doğmaktadır. Mükellef bünyesinde olması ve mükellefin vergilendirmeye ilişkin işlemlerini içermesine rağmen mükellefin defter ve belgeleri üzerinde tek başına hak sahibi olmadığı yorumu yapılabilir. Nitekim daha önce belirtildiği üzere mükellef-devlet arasındaki vergi borcu ilişkisi özel hukuktaki gibi bir alacak-borç ilişkisi niteliğinde olmayıp kanuna ve kamu gücüne dayalı bir ilişki niteliğindedir. Ayrıca mükellef defterlerini sadece kendisinin vergilendirme işlemleri karşısındaki durumunu ortaya koymak amacıyla değil, karşıt incelemeye imkân verecek şekilde diğer mükelleflerin de durumunu ortaya koymak amacıyla tutmaktadır.

Defter ve belgeler, vergilendirme ilkelerinin somut hayatla bağlantısı konumunda olan vergilendirme işlemlerinin⁹¹ esas dayanağıdır. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun vergi yargısı tarafından denetimi aracılığıyla anayasal ilkelerin tabanla uyumu sağlanırken⁹² defter ve belgeler yol gösterici olacaktır.

2.6. Mükellef Haklarının Korunması ve Savunma Hattı Bakımından Önemi

Kanunun mükellefin iradesi yerine geçtiği vergi ödevi ilişkisinde, kamu gücü kullanma yetkisine sahip olan vergi idaresi karşısında zayıf veya korunması gereken taraf mükelleftir. Mükellefi vergi idaresine karşı korumaya yönelik düzenlemeler ise genel olarak mükellef hakları olarak kabul edilmektedir⁹³. Bir başka ifadeyle, vergilendirme yetkisi kapsamında vergi idaresinin mükellefin haklarını sınırlayan her türlü müdahalesi, mükelleflere bu müdahalelerin hukuka uygun olarak yapılmasını talep etme hakkı vermektedir. Bu kapsamda vergilendirmeye ilişkin her aşamaya özgü mükelleflere birtakım haklar tanıyan kurallar öngörülmüştür⁹⁴.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergi idaresini bağlı yetki ile donatmakta ve kanundaki koşullar kapsamında vergilendirmenin yapılması bakımından vergi idaresini bağlamaktadır. Bu durum aynı zamanda, mükellefler açısından bir güvence teşkil

⁹¹ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 221.

⁹² Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 221.

⁹³ Doğan Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Yıl:11, Sayı:43, Temmuz 2020, s.247-263, s.251

⁹⁴ Burak Pınar, “Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, C:1, S:1, 2016, s.23-60, s.25.

etmektedir. Nitekim mükellefler, kanuna aykırı veya kanuni sınırları aşan vergilendirme karşısında birtakım hak ve imkânlarla sahiptir⁹⁵.

Kanunilik ilkesi vergiyi doğuran olay, verginin konusu, matrahı, mükellefi gibi vergi açısından esas unsurların kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir. Ancak kanunla belirlenen bu unsurlara uygun olarak verginin tarh ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilmesi de kanunilik ilkesi kapsamındadır. Dolayısıyla, vergi idaresi vergi işlemlerini genel düzenleyici, objektif işlem olarak kanunlara dayandırmakla birlikte bireysel, sübjektif nitelikli vergilendirme işlemlerini de kanuna uygun olarak tesis etme zorunluluğu altındadır⁹⁶. Mükellefin kanuna aykırı şekilde gerçekleştirilen vergilendirme iddiasını ispat bakımından defter ve belgeleri önemli bir delil niteliğindedir. Bu bakımdan defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, vergi idaresine gerçeğe uygun vergilendirme imkânı tanımakla beraber, mükellef açısından da bir güvence sağlamaktadır.

Mükellefin vergilendirme sürecine katılması ve şekli ödevleriyle işbirliği yapması, devletin vergilendirme yetkisini doğru kullanması, mali amacını bu yolla gerçekleştirebilmesi ve gerçeğe uygun vergilendirme yapılarak anayasal ilkelere uygun vergilendirme yapılmasını sağlamaktadır. Tüm bu hususlar aynı zamanda mükellef haklarının korunması amacına hizmet etmekte, özellikle anayasa ve kanunlara aykırı vergilendirme hallerinde, mükellefin hukuki dinlenilme ve ispat hakkı beyanname ve beyannamelerin dayanağı olan defter ve belgeler ile somutlaşmaktadır⁹⁷.

Defter ve belgeler, vergilendirme ilkelerinin somut hayatla bağlantısı konumunda olan vergilendirme işlemlerinin⁹⁸ esas dayanağıdır. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun vergi yargısı tarafından denetimi aracılığıyla anayasal ilkelerin tabanla uyumu sağlanırken⁹⁹ defter ve belgeler yol gösterici olacaktır.

⁹⁵ Kumrulu, Anayasal Temeller, s.150.

⁹⁶ Kumrulu, Anayasal Temeller, s.150-151.

⁹⁷ Karaçoban Güneş, s.130.

⁹⁸ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 221.

⁹⁹ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 221.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde¹⁰⁰ vergi kanunlarının doğru ve tarafsız şekilde uygulanacağı belirtilmektedir. Daha önce bahsedildiği üzere, vergilendirmede nesnelliğin sağlanması açısından defter ve belgeler önemlidir. İdarenin hiyerarşik yapısı içinde yer alan vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilen matrah takdirinde defter ve belgeler dengeleyici bir güç olmaktadır. Bu bakımdan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde bahsedilen kanunların tarafsız uygulanmasında defter ve belgeler önemli bir konumda yer alacaktır.

Mükelleflerin defter ve belgelerin kanunda öngörülen şekil şartlarına uygun olması halinde ilk görünüş karinesinden yararlanması mükellef hakları kapsamında değerlendirilebilir. Nitekim bu durumda defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını ispat yükü vergi idaresine ait olduğundan bu durum mükellefin yararına¹⁰¹. Bu bakımdan şekil şartlarına uygun defterlerin gerçeği yansıtmadığına ilişkin iddiayı ispat yükü vergi idaresine aittir. Bir başka ifadeyle ilk görünüş karinesini çürütmeye vergi idaresinin yükümlü olması vergi mükellefleri açısından bir güvence teşkil etmektedir¹⁰².

¹⁰⁰Mükellef Hakları Bildirgesi, <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari> (E.T.15.03.2023).

¹⁰¹ Mahmut Vural, "Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi", *Vergi Dünyası*, S.64, Aralık 1986, s.61-71.

¹⁰² Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s.181.

3. VERGİ USUL KANUNU UYARINCA MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN KAPSAMI

3.1. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Defter Tutma Yükümlülüğü Altında Olanlar

Defter tutması gerekenler VUK'un 172.maddesinde sayılmıştır. Bu madde hükmü uyarınca “*ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler*” defter tutmak zorundadır. İktisadi kamu kurumları ile dernek vakıflara ait iktisadi işletmelere defter tutma açısından tacirlerin tabi olduğu hükümler uygulanır. Defter tutma zorunluluğundan istisna tutulan gerçek ve tüzel kişiler ise madde 173'te düzenlenmiştir. Buna göre gelir vergisinden muaf esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile Gelir Vergisi Kanunu'na¹⁰³(GVK) göre kazançları basit usulde belirlenenler defter tutmak zorunda değildir. Kurumlar vergisinden muaf iktisadi kamu kurumları ve kurumlar vergisinden muaf dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin de defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu istisnalar gelir ve kurumlar vergisi bakımından muafiyete ilişkin olduğundan diğer vergi türleri bakımından mükellefiyeti bulunan ve vergileri götürü usulde tespit edilemeyen mükelleflerin bu vergiler bakımından defter tutma zorunluluğu devam etmektedir. Nitekim kurumlar vergisinden muaf olan bir dernek iktisadi işletmesinin katma değer vergisi mükellefiyeti olması nedeniyle defter tutuma yükümlülüğünün bulunduğu vergi idaresi tarafından verilen bir özelgede belirtilmiştir¹⁰⁴.

Ticaret ve sanat erbabı ifadesinden ticari kazanç elde edenler anlaşılmaktadır. Tam mükelleflerle birlikte Türkiye’de elde edilen ticari kazançları sebebiyle vergilendirilen dar mükelleflerin de defter ve belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır¹⁰⁵. Bu konuda vergi idaresinin verdiği bir özelgede açıklama talep eden şirketin tam veya

¹⁰³ Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG Tarih: 06.01.1961, RG:10700.

¹⁰⁴ Sayı: 11395140-105[177-2019-VUK2-12274]-E.417811, Konu: Kurumlar Vergisinden Muaf Olan ve KDV Mükellefiyeti Bulunan Dernek İktisadi İşletmesinin Tasdik Ettireceği Defter, Tarih: 15.06.2020, <https://www.gib.gov.tr/node/151324/pdf> (E.T:27.02.2023).

¹⁰⁵ Levent Başak, “Türkiye’de Daimi Temsilci Vasıtası ile Faaliyette Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Kullanılacak Defterlerin Tutulma ve Tasdik Esasları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:184, Ocak 2004, s.54-66, s.65-66.

dar mükellef olup olmamasına bakılmaksızın ticaret şirketi olarak birinci sınıf tacir olması nedeniyle bilanço esasına göre defter tutması gerektiği belirtilmiştir¹⁰⁶.

3.2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Gereken Defterler

3.2.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

VUK madde 176'da birinci sınıf tacirlerin bilanço esasına göre defter tutacağı öngörülmüş ve sonrasında madde 177'de kimlerin birinci sınıf tacir kabul edileceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda satın aldıkları malları olduğu gibi veya işleyerek satanlar, bu işler dışındaki işlerle uğraşanlar, mal satımı ve mal satımı dışında kalan işlerle birlikte uğraşanlar bakımından birtakım parasal sınırlar öngörülmüştür. Bu bakımdan bu parasal sınırları aşanlar birinci sınıf tacir kabul edilmektedir. Bu tacirler dışında ticaret şirketleri ve diğer kurumlar vergisi mükellefleri (bunlardan, işleri gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya gerek görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir) birinci sınıf tacir olarak kabul edilmiştir. Ayrıca isteyen mükelleflerin bilanço esasına göre defter tutabilmesine de imkân tanınmıştır.

İkinci sınıf tacirler ise yukarıda sayılanlar dışında kalanlar ve kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığınca izin verilenler olarak tanımlanmıştır. Kanun koyucu birinci ve ikinci sınıf tacirler arasında sınıf değiştirilmesini de hüküm altına almıştır. Buna göre iş hacmi bir hesap dönemi içinde kanunda öngörülen parasal sınırların %20'sini aşacak oranda düşük olursa veya arka arkaya üç hesap döneminin iş hacmi kanunda öngörülen parasal sınırların %20'sini aşmayacak oranda düşük olursa; bu koşulların gerçekleşmesini takip eden hesap döneminden başlayarak birinci sınıftan ikinci sınıfa geçebilirler (VUK m.179).

İkinci sınıf tacirler bir hesap dönemi içinde iş hacmi kanunda öngörülen parasal sınırların %20'sini aşacak oranda fazla olursa veya arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi kanunda öngörülen parasal sınırların %20'sine kadar olacak oranda fazla olursa;

¹⁰⁶ Sayı: B.07.1.GİB.4.06.18.02-32171-8466-271, Konu: Dar Mükellef Kurumun Vergisel Yükümlülüğü hk., Tarih:21.02.2012, <https://www.gib.gov.tr/node/99831> (27.02.2023); İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.17, dipnot 29.

bu koşulların gerçekleşmesini takip eden hesap döneminden başlayarak ikinci sınıftan birinci sınıfa geçerler (VUK m.180). Dikkat edileceği üzere ikinci sınıf tacirlikten birinci sınıf tacirliğe geçişte kanun koyucu mükellefe bir seçim hakkı tanımamıştır. Oysa ki birinci sınıf tacirlerin koşullar gerçekleştiği takdirde birinci sınıf tacir olarak devam etmesi konusunda “geçebilirler” ifadesi kullanılmış ve mükelleflerin birinci sınıf tacir olarak defter tutmaya devam edebilecekleri öngörülmüştür. Böylelikle mükelleflere bir seçim hakkı verilmiştir. Nitekim ikinci sınıf tacirlerin diledikleri takdirde birinci sınıf tacirler gibi bilanço esasına göre defter tutabilecekleri de hüküm altına alınmıştır (VUK m.181).

Bilanço esasına göre defter tutması gereken mükelleflerin yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri tutması gerekmektedir (VUK m.182).

3.2.1.1. Yevmiye defteri

Yevmiye defteri, kaydedilmesi zorunlu olan işlemlerin tarih sırası ve madde halinde düzenli olarak yazıldığı defter olarak tanımlanmıştır (VUK m.183/1). Yevmiye defterinin ciltli ve sayfalarının müteselsil sıra numaralı olması gerektiği, ancak mükellefler tarafından istedikleri takdirde müteharrik yapraklı olarak da tutulabileceği belirtilmiştir (VUK m.183/2). Yevmiye defteri VUK’ta tasdiki zorunlu defterler arasında sayılmıştır. Ayrıca TTK madde 64/3 gereği açılış onayı ile kapanış onayı da gerekmektedir.

3.2.1.2. Defterikebir

Bilanço esasına göre tutulması gereken defterlerden biri olan defterikebir, aslında yevmiye defterinde yer alan kayıtların sistemli olarak hesaplara dağıtıldığı ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplandığı defterdir¹⁰⁷. Her ne kadar VUK tarafından tasdike tabi defterler arasında düzenlenmemişse de TTK madde 64/3 uyarınca açılış ve kapanış onayı gereken defterler arasında sayılmıştır.

3.2.1.3. Envanter defteri

Envanter defteri, işe başlama tarihinde ve her hesap dönemi sonunda çıkarılan envanter ve bilançoların kaydedildiği defterdir. Bu işlemin yapıldığı güne ise bilanço günü

¹⁰⁷ Rüknettin Kumkale, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler*, Seçkin, Mart 2012, s.64.

denilmektedir. Yevmiye defteri gibi ciltli ve sayfalarının müteselsil sıra numaralı olması gerekmektedir (VUK m.184). VUK'ta tasdike tabi defterler arasında sayılmıştır (VUK m.220). TTK madde 64/3 gereğince de açılış onayının yanında kapanış onayının da yapılması gerekmektedir.

3.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler

Daha önce bahsedildiği üzere ikinci sınıf tacirlerin işletme hesabı defteri tutması gerekmektedir. Bu kapsamda birinci sınıf tacir olarak kabul edilenler dışında kalanlar ve kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabına göre defter tutmalarına Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca izin verilenler ile yeniden işe başlayan tacirlerden henüz yıllık iş hacmine göre sınıflandırılmayanlar söz konusu sınıflandırma yapılincaya kadar işletme hesabı esasına göre defter tutacaktır. VUK madde 194'te işletme hesabının sol tarafının gider, sağ tarafının ise hasılat bölümünü oluşturduğu düzenlenmiş ve gider ve hasılat kısımlarına kaydedilecek hususlar belirlenmiştir. Gider ve hasılat kayıtlarının sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin türü, meblağ bilgilerini içermesi gerekmektedir. (VUK m.194). İşletme defteri VUK uyarınca tasdiki zorunlu defterler arasındadır.

Her hesap dönemi sonunda işletme hesabı özeti çıkarılır. VUK madde 196'da işletme hesabı özetinde gider ve hasılat kısımlarına hangi kalemlerin yazılacağı düzenlenmiştir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan mal alım satım işiyle uğraşanların her hesap dönemi sonunda envanter çıkarması gerekmektedir. Bu envanteri ayrı bir envanter defteri tutarak çıkarmaları da mümkündür (VUK m.195).

3.2.3. Sınai Müesseseler Tarafından Tutulacak Defterler

Birinci sınıf tacirlerden imalat işi ile uğraşanların tutması gereken defterlerin yanında imalat defteri de tutmaları gerekmektedir. İmalat defterine malların giriş-çıkış hareketleri, türü ve miktarı kanunda öngörüldüğü şekilde tarih sırasıyla yazılmalıdır (VUK m.197)¹⁰⁸. VUK madde 198 ve 199'da kombine imalatın tanımı yapılarak, kombine imalat ile uğraşanların imalat defterini nasıl tutacağı düzenlenmiştir.

¹⁰⁸ Bkz. VUK madde 197.

Birinci sınıf tacirlerle ikinci sınıf tacirlerden bitim işleriyle uğraşanlar bitim işleri defteri tutarlar. VUK' madde 200'de "... *boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar...*" şeklinde tanım yapılmıştır.

Bitim işleriyle uğraşanların ayrıca bitim işleri defteri tutmak istememesi halinde, bitim işleri defterine kaydedilmesi gereken hususları imalat defterine kaydedebileceği de öngörülmüştür (VUK m.203/2).

3.2.4.Serbest Meslekte Defter Tutma

Serbest meslek erbaplarının serbest meslek kazanç defteri tutması gerekmektedir. Serbest meslek kazanç defterinde gider ve hasılat kaydedilir. Giderler tarafına giderlerin türü ve yapıldığı tarih, hasılat tarafına ise ücretin kimden, hangi tarihte alındığı ve miktarı yazılır. Hekimlere, istedikleri takdirde, protokol defterinde bu bilgileri göstermek kaydıyla, ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmama imkânı da tanınmıştır (VUK m.210). Amortisman kayıtlarının serbest meslek erbabı tarafından ne şekilde yapılacağı VUK madde 211'de düzenlenmiştir.

Serbest meslek kazanç defteri, VUK madde 220 gereğince tasdike tabi; VUK madde 219 uyarınca da günü gününe kayıt yapılması gereken defterler arasındadır.

Kabahatlere ilişkin başlıkta muhafaza ve ibraz yükümlülüğün yerine getirilmemesi ele alınacağından serbest meslek kazanç defterinin iş yerinde bulundurulması hususuna burada değinilecektir. Serbest meslek kazanç defterinin iş yerinde bulundurulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesilip kesilmeyeceği konusunda uygulamada farklılıklar olabilmekteydi. Vergi idaresi tarafından VUK madde 353/4 uyarınca özel usulsüzlük cezaları kesilebilmekteydi. VUK madde 353/4'te serbest meslek kazanç defterinden bahsedilmemekle birlikte "... *Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; iş yerinde bulundurulmaması, ...*" denilerek günü gününe tutulması zorunlu olan defterlerin iş yerinde bulundurulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ikinci sınıf tacirler tarafından tutulması öngörülen defterler arasında

iken 4369 sayılı Kanun¹⁰⁹ ile bu zorunluluğu öngören VUK mükerrer madde 194, 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır¹¹⁰. Ayrıca 4108 sayılı Kanun'un¹¹¹ 8. maddesi ile VUK madde 353'teki serbest meslek kazanç defteri ibaresi çıkarılmıştır. Dolayısıyla söz konusu hükme dayanarak özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tutulması ve günü gününe kayıt yapılması zorunluluğu getirilen defterler bakımından mümkün olmaktadır.

Literatürde, madde 353'ten “serbest meslek kazancı” ibaresinin çıkarılması ve madde metninde “*Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin*” ifadesinde “ve” bağlacı olması nedeniyle, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için hem tutulma zorunluluğunun hem de günü güne kayıt zorunluluğunun Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından öngörülen defterlerin söz konusu olması gerektiğine dair görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre serbest meslek kazanç defterinin tutulması ve günü gününe kaydı Maliye Bakanlığı tarafından değil de VUK tarafından öngörüldüğünden, serbest meslek kazanç defterinin iş yerinde bulundurulmaması nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilemez¹¹².

17.12.2017 tarihinde yayımlanan 486 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹¹³ ile serbest meslek erbabı için defterlerinin elektronik ortamda tutulması, muhafaza edilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenmesi; vergi beyannameleri, bildirimleri ve dilekçelerin de elektronik ortamda verilmesine imkan tanıyan “Defter-Beyan

¹⁰⁹ 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG Tarih, 29.07.1998, RG No:23417.

¹¹⁰ Rüknettin Kumkale, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler*, Seçkin, Mart 2012, s.77.

¹¹¹ 4108 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, RG Tarih: 02.06.1995, RG No:22301.

¹¹² Bumin Doğrusöz, “Serbest Meslek Defteri İş Yerinde Olmalı Mı”, *Dünya gazetesi*, 15.08.2017 (E.T.30.12.2022); İmdat Türkay, *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Ankara: Seçkin, Ocak 2016 s.86; Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, Nisan 2022, s.227.

¹¹³ RG Tarihi, 17.12.2017, RG No: 30273.

Sistemi(DBS)” zorunlu hale getirilmiştir¹¹⁴. Bu kapsamda serbest meslek kazanç defteri DBS üzerinden elektronik ortamda tutulabilecektir. Sistemin serbest meslek erbabları bakımından 01.01.2018 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanması öngörülmüştür. Söz konusu sisteme geçişi sağlamayanlar içinse VUK, ilgili ceza hükümlerine göre ceza kesileceği öngörülmüştür. Nitekim, VUK madde 353/6’da muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının kullanılmasına ilişkin kurallara uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla, bu tarih itibariyle serbest meslek kazanç defterinin iş yerinde bulundurulmamasına ilişkin uygulama karışıklığı da ortadan kalkmış olmaktadır¹¹⁵.

3.2.5. Zirai Kazançta Defter Tutma

Zirai kazanç sahiplerinden gerçek usulde vergilendirilecek olanların zirai işletme hesabı esasına göre veya isterlerse bilanço esasına göre kazançları tespit edilebilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹¹⁶ madde 53 gereğince, “... 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tesbit olunarak vergilendirilir. ...¹¹⁷” Dolayısıyla kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilen zirai kazanç sahipleri çiftçi işletme defteri tutar¹¹⁸. Çiftçi işletme defterinin sol tarafına giderler, sağ tarafına hasılat kaydedilir. Bu kayıtların sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin türü ve meblağ içermesi gerekmektedir (VUK m.213). Çiftçi işletme defteri VUK madde 220 uyarınca tasdike tabi defterler arasındadır.

Amortisman kayıtlarının çiftçi işletme defteri tutanlar tarafından ne şekilde yapılacağı VUK madde 214’te düzenlenmiştir.

¹¹⁴ Defter-Beyan Sistemi’ne Birinci Bölüm, 3.5. numaralı Elektronik Ortamda tutulan Defterler başlığı altında değinilecektir.

¹¹⁵ Defter-Beyan sistemi sayesinde VUK madde 353/4’ün işlevselliğini yitirdiğine dair bkz. İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.244.

¹¹⁶ Kabul Tarihi: 31.12.1960, RG Tarih: 06.01.1961, RG:10700.

¹¹⁷ GVK madde 54:

¹¹⁸ Kumkale, s.78.

Defter-Beyan Sistemi kapsamında GVK madde 55 uyarınca işletme hesabı esasına göre zirai kazançların tespiti de yer aldığından, çiftçi işletme defteri günümüzde DBS üzerinden tutulmaktadır.

3.2.6. Diğer Müesseselerin Tutacakları Defterler

Banka, banker ve sigorta şirketleri için banka ve sigorta muameleleri vergisi konusuna giren işlemleri banka ve sigorta muameleleri defterinde göstermeleri gerektiği düzenlenmiştir (VUK m.204). Bu işlemleri müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu şekilde banka ve sigorta muameleleri defterinde gösterebilecekleri gibi, ayrı bir defter tutmaksızın kendi muhasebe defterlerinde diğer işlemlerden ayrı olacak şekilde gösterebilirler. VUK madde 204 gereğince “...(vergi kanunları uygulamasında özel belirlene yapılmadığı sürece, özel finans kurumları banka olarak addolunur)...”.

VUK mükerrer madde 257 ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu¹¹⁹ madde 29’a dayanarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen 20 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği¹²⁰ ile makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yoluyla damga vergisi ödeyen mükelleflerin, bu ödemeleri damga vergisi defterine kaydetmeleri gerektiği öngörülmüştür. 43 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği¹²¹ ile daha önce yayımlanan 16 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde¹²² belirtilen kurum ve kuruluşların damga vergisi defteri tutması gerektiği belirtilmiştir¹²³. Bu kapsamda iktisadi kamu kuruluşları ve diğer kamu kurumları ile bankalar, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar ve anonim şirketlerin damga vergisi defteri tutması gerekmektedir. 43 Seri No’lu “Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği” ile kurumlar vergisine tabi diğer mükellefler, kolektif ve adi komandit şirketler, VUK gereğince bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlar da damga vergisi defteri tutacak mükellefler arasına eklenmiştir. Ancak bu son eklenen grubun damga vergisi defteri tutması ihtiyaridir. Dolayısıyla, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek istemeyen bu grup mükelleflerin, ayrıca damga vergisi defteri

¹¹⁹ Kabul Tarihi: 01.07.1964, RG Tarih: 16.07.1964, RG:11751.

¹²⁰ RG Tarih: 23.03.1983, RG Sayı: 17996.

¹²¹ RG Tarih: 04.02.2005, RG Sayı: 25717.

¹²² RG Tarih: 31.12.1980, RG Sayı: 17207.

¹²³ 90792880-155[4510]-E.435967 sayılı ve 09.11.2018 tarihli, Damga Vergisi Defteri hk. Konulu, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü özelgesi.

tutmaksızın VUK gereğince tutmaları gereken defterlerde damga vergisine ilişkin kayıtları ayrıntılı olarak göstermeleri yeterlidir¹²⁴. Damga vergisi defteri tasdik bakımından VUK hükümlerine tabidir ve tasdiki zorunludur.

Yabancı nakliyat kurumları veya Türkiye’de bu kurumları temsil eden şube veya acentalarının bir yabancı nakliyat kurumu hasılat defteri tutması gerektiği öngörülmüştür. Bu kurumlar, Türkiye’de elde ettikleri hasılatları tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak hasılat defterine kaydetmek zorundadır. Bu hasılat defterini tutmaları halinde ayrıca bu işleri için bir muhasebe defteri tutmak zorunda olmadıkları düzenlenmiştir (VUK m.207). Bu defter, tasdik ettirilmesi zorunlu defterler arasında yer almaktadır.

VUK’a göre defter tutmak zorunda olan gerçek kişilerin, gelir vergisine tabi olan menkul ve gayrimenkul sermayeleri ve bunlardan elde ettikleri iratlar ile bunlara ilişkin giderlerini kaydetmeleri gerekmektedir. Bu kayıtları defterikebir, işletme defteri veya serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir sayfasına yapabilecekleri gibi ayrı bir defter veya cetvele de ayrı ayrı kaydedebilirler (VUK m.208).

Ardiyeler dahil olmak üzere depo işleten mükelleflerle nakliye ambarlarının ambar defteri tutmaları öngörülmüştür. VUK madde 209’da hangi hususların ambar defterine kaydolunacağı düzenlenmiş ve bu hususları içerecek şekilde defter tutanların ayrıca ambar defteri tutmalarına gerek olmadığı belirtilmiştir.

3.3. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzenlenmesi Gereken Belgeler

Mükelleflerin defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında defter kayıtlarının dayanağı olarak belge düzenleme yükümlülüğü bulunmaktadır. VUK madde 227 uyarınca VUK kapsamında tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ilişkin kayıtların tevsiki zorunludur. Belge düzenleme yükümlülüğü defter tutmak zorunda olmayan mükellefleri de kapsamaktadır. Bu mükellefler vergi matrahının belirlenmesi ve götürü usulde tespit edilen giderler hariç olmak üzere giderlerine ilişkin kayıtları tevsik etmek zorundadır. Tevsik zorunluluğu mükellefin

¹²⁴ Ekici, s.36-37.

dilediği herhangi bir belge ile değil, VUK kapsamında öngörülen belgelerle yerine getirilmek zorundadır¹²⁵.

Daha önce de bahsedildiği üzere VUK belge düzenine ilişkin detaylı ve sınırlayıcı düzenlemeler içermektedir. Bunun yanında VUK'un Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığına verdiği yetki kapsamında düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri içermemesi durumunda vergi kanunları açısından bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu şekilde öngörülen hususları içermeyen belgelerin vergi kanunları açısından düzenlenmemiş sayılacağıdır. Bu belgelerin diğer hukuk dalları bakımından öngörülen koşulları taşıdıkları takdirde geçerli olup olamayacakları gündeme gelecektir. Örneğin TTK'nın fatura bakımından öngördüğü şartları taşımasına rağmen yedi gün içinde düzenlenme kuralına uyulmaksızın düzenlenen faturalar VUK kapsamında hiç düzenlenmemiş kabul edilse de acaba TTK kapsamında düzenlenmiş kabul edilebilir mi? Bu konuda VUK anlamında faturanın düzenlenmemiş sayılmasının faturayı vergi hukuku bakımından sakatlamakla beraber faturanın özel hukuk alanında da geçerliliğini kaybedeceği anlamına gelmediği ve belgenin ispat gücüne göre değerlendirme yapılması gerektiğini söylemek mümkündür¹²⁶. Türkiye Büyük Millet Meclisi(TBMM)'nin 23.11.1988 tarihli tutanaklarında VUK ve birtakım diğer kanunların değişikliğine ilişkin kanun tasarısı görüşmeleri¹²⁷ sırasında VUK madde 227/3'te yer alan düzenlenmemiş sayılmanın belgenin Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu kapsamında ispat gücüne etkisi sorulduğunda Devlet bakanı tarafından verilen cevapta, hiç düzenlenmemiş sayılmanın bu belgeyi yapmamış olan adına usulsüzlük cezası tahakkuk ettirilerek

¹²⁵ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s. 287.

¹²⁶ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Yayınevi, Nisan 2022, s.183, dipnot 204; Kerem Öncü, “Sahte Faturanın Vergi Usul Kanunu’ndaki Şartları Taşınamaması Sebebiyle Düzenlenmemiş Sayılması”, *Vergi Sorunları*, Sayı:370, Temmuz 2019, s.150-158, s.153; Oğuz Kürşat Ünal, *Fatura ve Teyit Mektubu*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2015, s.107 ve 110.

¹²⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, TBMM Tutanak Dergisi, C:18, 23.11.1988, s.37, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d18/c018/tbmm18018029.pdf> (E.T. 18.01.2022); Kerem Öncü, “Sahte Faturanın Vergi Usul Kanunu’ndaki Şartları Taşınamaması Sebebiyle Düzenlenmemiş Sayılması”, *Vergi Sorunları*, Sayı:370, Temmuz 2019, s.150-158, s.152-153.

verileceği; bu hükümle diğer kanunlardaki hükümler arasında bağlantı kurulmadığı ve konunun yalnızca vergi kanunları bakımından ele alındığı belirtilmiştir. Bu görüşmelerden yola çıkarak düzenlenmemiş sayılma sonucunun yalnızca VUK bakımından geçerli olacağı, diğer alanlardaki (özel hukuk ve bu kapsamdaki TTK) geçerliliği için ispat gücüne göre ayrıca değerlendirme yapılması gerektiği sonucuna varılabilir.

Vergi hukukunda kural kayıtların dayanaklarının belgelendirilmesi olmakla birlikte belli hallerde belge şartı aranmamaktadır. Bu haller örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması mutlak olmayan giderler, belge temininin mümkün olmadığı giderler ve vergi kanunları kapsamında götürü olarak belirlenen giderler olarak düzenlenmiştir. Ancak ilk iki halde belgeye dayanmaksızın yazılan bu giderlerin gerçek miktarları yansıtması ve kayıtlardaki miktarların işin mahiyeti ve genişliğine uygun olması gerektiği şart koşulmuştur (VUK m.228).

VUK kapsamında düzenlenen belgeler fatura ve fatura yerine geçen belgeler, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgeler, diğer belgeler ve VUK kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki sonucu düzenlenmesi gereken belgelerdir.

3.3.1. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler

3.3.1.1. Fatura

Fatura, VUK madde 229’da “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*” olarak tanımlanmıştır. TTK’da bir fatura tanımı yapılmamıştır. Ancak Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun İçtihatları Birleştirme kararında¹²⁸ fatura “*Ticari satışlarda satıcı tarafından alıcıya verilen ve satılan malın miktarını, vasıflarını, ölçüsünü, fiyatını ve sair hususları veya ifa edilmiş hizmetleri gösteren hesap pusulası olup, ticari belge niteliğindedir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

¹²⁸ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu T.27.06.2003, E.2001/1, K.2003/1, www.yargitay.gov.tr (E.T.15.01.2023); tanıma yer veren diğer eserler bkz. Kumkale, s.125; Ünal, s.11-12.

VUK tarafından faturanın tanımında “*tüccar*” ifadesi kullanılmış olsa da fatura alma veya verme zorunluluğu ile yükümlü olan mükellefler sadece tacirler değildir¹²⁹. Madde 232’de birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin diğer birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçilere ve serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafa sattıkları mallar veya yaptıkları işler için fatura vermeleri gerekmektedir. Fatura verilecek bu kişilerin aynı zaman fatura istemek ve almak zorunluluğu bulunmaktadır. VUK fatura kullanma zorunluluğunu hem verme hem alma olarak belirlemiştir. TTK madde 21’e bakıldığında ise müşterinin fatura verilmesini isteyebileceği düzenlenmiştir¹³⁰. Bir başka ifadeyle TTK madde 21’in lafzından faturanın müşterinin talebi olması durumunda düzenlenmesi gerektiği anlaşılrken VUK bakımından fatura düzenlenmesi hem alan hem veren taraf açısından bir zorunluluktur¹³¹. Ancak TTK’nın defter tutma hükümleri ile belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin madde 82 hükmü göz önünde bulundurulduğunda aslında fatura düzenlemenin bir zorunluluk olduğu sonucuna varılır. Bu bakımdan zımnen bu zorunluluğun kabul edildiği söylenebilir¹³². Nitekim TTK madde 82/1-d hükmü, tacirlerin, defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış şekilde saklama yükümlülüğü olduğunu düzenlemektedir. Kaldı ki, ticari defterlerin tutulmasındaki amaç tacirin ve işletmesinin finansal durumu ve faaliyetleri hakkında fikir edinilebilmesi ve işletmenin oluşumu ve gelişimini defterlerden izleyebilmektir. TTK madde 64’ün gerekçesinde, madde metninde yer alan makul süre ifadesi açıklanırken defteri inceleyen uzmanın kaydı, sebebini, dayanağını ve sonuçlarını değerlendirebilmesinden bahsedilmektedir¹³³. Nitekim Yargıtay bir kararında ticari defterlerin tacir lehine delil olabilmesi için defterler ile defter kayıtlarının dayanağı

¹²⁹ Bu durumun TTK’daki ticari iş tanımına uygun olduğuna dair bkz. Oğuz Kürşat Ünal, *Fatura ve Teyit Mektubu*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2015, s.13.

¹³⁰ TTK Fatura ve teyit mektubu-Madde 21- “... *tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*”

¹³¹ Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s.289, dipnot 320.

¹³² Oğuz Kürşat Ünal, *Fatura ve Teyit Mektubu*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2015, s.45.

¹³³ Türk Ticaret Kanunu Genel-Madde Gerekçesi, <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf> (E.T.21.12.2022), madde 64 gerekçe, s.25.

olan belgelerin de mevcut olmasını aramıştır¹³⁴. Dolayısıyla, VUK hükümleri de bir arada düşünüldüğünde, TTK madde 21 lafzından aksi anlaşılsa da faturanın düzenlenmesi müşterinin talebine bağlı değildir.

Fatura alma ve verme zorunluluğu olanlar dışında miktarı belli bir tutarı aşan mal satımı ve hizmet ifası için de fatura düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur. Bu durumda birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler tarafından 2023 yılı için nihai tüketicilere 4.400 TL'yi aşan mal satımı veya iş yapılması halinde fatura düzenlenmek zorundadır. Aynı zamanda nihai tüketicilerin talep etmesi halinde, söz konusu tutardan az olsa dahi, fatura verilmesi zorunludur.

Faturanın bulundurması gereken asgari bilgiler VUK madde 230'da düzenlenmiştir. Bu bakımdan faturaların *“düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası; faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası”* bilgilerini içermesi şarttır. Kanun koyucu alınan malın alıcıya teslim edilmesi için satıcı tarafından malın taşınması veya taşıtırılması halinde satıcının sevk irsaliyesi düzenlemesini ve taşıtta bulundurmasını zorunlu kılmıştır. Satın alınan malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcı tarafından sevk irsaliyesinin düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması gerekmektedir.

Fatura nizamı başlığı altında VUK madde 231'de hangi kurallar dahilinde faturanın düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Öncelikle faturaların sıra numarası takip edilerek en az bir asıl, bir de örnek olacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Aynı işletmenin farklı şube ve bölümleri, her biri aynı numara ile başlamak kaydıyla, ayrı fatura kullandığı hallerde şube veya bölüm isimlerinin yazılması gerekmektedir. Faturaların mürekkep, makine veya kopya kurşun kalemle doldurulması

¹³⁴Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Esas No: 2002/19-753, Karar No: 2002/661, Karar Tarihi: 02.10.2002; Ejder Yılmaz, “Ticari Defterlerin Delil Olması(HMK m.222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler”, *Bankacılar Dergisi*, Özel Sayı, 2013, s.28-41, s.353; Gamze Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda İspat”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2015, s.278.

öngörülmüştür. İş sahibi veya onun adına imza yetkisi olanlar tarafından faturanın baş kısmı imzalanır.

Faturalar için belirli süre içinde düzenlenme zorunluluğu getirilmiştir. Bu kapsamda malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir. 7318 sayılı Kanun¹³⁵ ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bu süreyi indirme veya mal teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenleme zorunluluğu getirme yetkisi verilmiştir (VUK m.231/5). Gerek kanun tarafından gerek Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen süreler içinde fatura düzenlenmemesinin yaptırımı olarak faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması öngörülmüştür.

VUK madde 227/3'te VUK kapsamında veya VUK'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetki sonucu kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin - elektronik olarak düzenlenmesi zorunlu olanlar da dahil- öngörülen zorunlu bilgileri içermemesi durumunda vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Fatura bakımından ise faturanın nizamı kapsamında yedi günlük süre içerisinde düzenlenme kuralına aykırılık halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağı öngörülmüştür. Zorunlu bilgilerden ne anlaşılması gerektiği tartışmalıdır. Bu durum da hangi hallerde faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı ve hiç düzenlenmemiş sayılmadan ne anlaşılması gerektiği sorunlarını gündeme getirmektedir. Bir görüşe VUK madde 227/3 ve madde 230'un lafzından anlaşılan faturada asgari bulunması gereken bilgilerin (VUK madde 230) bulunmaması halinde hiç düzenlenmemiş sayılma yaptırımının uygulanacak olduğudur. Ancak nizama ilişkin (VUK madde 231) eksikliklerde yedi günlük süre şartı için hiç düzenlenmemiş sayılma yaptırımından bahsedilmişken diğer hususlar için bu yaptırımdan bahsedilmemiştir. Dolayısıyla, bu hususlardan süre dışındakilere uyulmaması faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağı sonucunu doğurmaz; ancak genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati teşkil edebilir. Bu görüşe göre Danıştay ve vergi idaresinin

¹³⁵ Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG Tarih:30.04.2021, RG Sayı: 31470.

uygulamaları, hakkaniyete uygun olarak, farklı yönde olsa da kanun maddeleri bu şekilde yoruma açık değildir¹³⁶.

Bir başka görüşe göre de vergi hukukunda kural olanın belgelendirme olmakla beraber, kanunda belli hallerde belge aranmayacağı kabul edilmekte, bir başka ifadeyle belge kuralının istisnalarının olduğu kabul edilerek vergi hukukunun gerçek hayatla uyumu sağlanmaktadır. Dolayısıyla, şekil eksikliği bir yana belge olmaksızın işlem yapılması dahi vergi hukukunda mümkündür. Bu kapsamda, faturanın geçersiz sayılması konusunda karar verirken düzenleniş amacına bakılması gerekmektedir. Eğer eksik bilgi olmasına rağmen o belgeden beklenen amaç gerçekleşiyorsa veya en azından gerçekleşmesi mümkünse artık söz konusu belgeyi geçerli belge olarak kabul etmek gerekmektedir. Ancak geçerli belge olarak kabul edilmesi ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesine engel olmayacaktır¹³⁷.

Bir başka görüşe göre süresinde düzenlenmiş olup faturada yer alması gereken zorunlu bilgilerde eksiklik olduğu takdirde, belgenin geçerliliğine karar verirken söz konusu eksikliğin “*belgenin sıhhatine*” etki edip etmediğine bakılmalıdır. Eğer eksiklik belgenin sıhhatini etkileyecek büyüklükte bir eksiklik niteliğindeyse artık düzenlenmemiş faturadan bahsedilir ve bu durumda özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde zorunlu bilgileri taşımadığından düzenlenmemiş sayılan fatura ise yok hükmündedir. Yedi günlük süreye uymama durumunda ise düzenlenmemiş sayılma nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak süre kuralına uyulmadığı için faturanın düzenlenmemiş olması yok sayılması anlamına gelmediğinden, bu faturaların kayıtlara geçirilmesi ve vergilendirme işlemleri bakımından geçerli bir belge olarak kabul edilmesi mümkündür. Çünkü ekonomik yaklaşım ilkesi gereği vergi hukukunda gerçek mahiyet esas olduğundan, süresi geçtikten sonra düzenlenen faturanın kazancın tespitinde dikkate alınması gerekir¹³⁸.

¹³⁶ Ünal, s.107-110.

¹³⁷ Sakıp Şeker, “Tarihi Yazılması Unutulan Fatura Hiç Düzenlenmemiş Sayılabilir Mi?”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:85, Ekim 1995.

¹³⁸ Şenyüz, Vergi Ceza, s.184 ve yok hükmünde olmaya ilişkin s.454-455; yok hükmünde olma nedeniyle sahte belge kullanma suçunun unsurlarının oluşmayacağına dair Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, Haziran 2016, s.465.

Vergi idaresinin uygulamasına bakıldığında ise süresinde verilmeyen fatura hakkındaki bir özeldede¹³⁹ vergi idaresi kanunda öngörülen yedi günlük süre sonrasında düzenlenen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, alma ve verme zorunluluğu olanlar hakkında VUK kapsamında ilgili ceza hükümleri uyarınca işlem tesis edileceği belirtilmiştir. Ancak vergi idaresi faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasının, faturada yer alan malın teslim edilmediği veya hizmetin yapılmadığı anlamına gelmediği ve faturanın defter kayıtlarına dayanak alınabilecek geçerli bir belge olarak kabul edilmesine engel olmadığını da belirtmiştir.

Danıştay kararları ise faturadaki eksikliğin niteliğine bakılması gerektiği ve vergi kaybına neden olmayacak, düzeltilebilir nitelikteki eksikliklerin faturanın mevcut olduğu gerçeğini değiştirmeyeceği ancak bu durumun ikinci derece usulsüzlük kabul edileceği yönündedir. Danıştay bir kararında müşteri adresi ve hesap numarası eksikliğinin alıcının bulunduğu yer bakımından adresin her zaman kolayca tespit edilebilir olması nedeniyle özel usulsüzlük cezasını terkin eden mahkemenin kararını faturaların zorunlu bilgileri taşımaması ve karışık incelemeye müsait olmaması gerekçesiyle hukuka aykırı bulmuştur¹⁴⁰. Danıştay katma değer vergisi indiriminde kullanılan faturaların bir kısmında düzenleyene ilişkin bilgilerin eksikliği nedeniyle faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması nedeniyle katma değer vergisi indiriminden yararlanılamayacağına hükmetmiştir¹⁴¹. Bir başka kararda ise akaryakıt istasyonu işleten mükellefin faturaya emtianın miktarı ve birim satış tutarını yazmaması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezası ilk derece mahkemesi tarafından kaldırılmış ve Danıştay tarafından bu karar onanmıştır¹⁴². Söz konusu kararda, akaryakıt fiyatlarının devlet tarafından belirlendiği göz önünde bulundurularak faturada yer alan satış tutarından miktar ve birim tutar hesaplamasının kolayca yapılabileceği, bu eksiklikler yüzünden faturanın düzenlenmemiş sayılamayacağı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kaldırılmış ve bu eksiklikler nedeniyle ikinci derece usulsüzlük

¹³⁹ 04.12.2018, Sayı: 41931384-120[231-2018-3]-E.54789, Gelir İdaresi Başkanlığı Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü tarafından verilmiş özelge.

¹⁴⁰ Danıştay 3.Daire, E.1991/3317, K.1992/3458, Karar Tarihi: 19.11.1992, Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bankası (E.T. 15.12.2022).

¹⁴¹ Danıştay 7.Dairesi, E.2000/8511, 2003/5064, Karar Tarihi: 15.12.2003.

¹⁴² Danıştay 11.Dairesi, E.1995/1884, K.1995/2621, Karar Tarihi: 18.10.1995, Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bankası (E.T. 15.12.2022).

cezası kesilebileceği belirtilmiştir. Kanunen öngörülen süre geçtikten sonra düzenlenen faturalar içinse kanunda belirtilen bu süre geçtikten sonra düzenlenen faturaların geçerli sayılmayacağı ve fatura vermeme ve fatura almama fiilleri nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilebileceğine hükmedilmiştir¹⁴³.

Yargıtay'ın sahte fatura düzenleme ve kullanma suçuna ilişkin 2018 tarihine kadar verdiği kararları incelendiğinde sahte fatura düzenleme suçunun maddi konusunun fatura olduğu ve faturanın VUK madde 230'da yer alan zorunlu bilgileri içermesi gerektiği, aksi halde VUK madde 227/3 uyarınca faturanın düzenlenmemiş sayılacağı, somut olayda sahte olarak düzenlendiği iddia edilen faturaların öncelikle zorunlu bilgileri içerip içermediğinin tespit edilmesi gerektiği yönünde içtihadı olduğunu söylemek mümkündür¹⁴⁴. Bu kararlardaki değerlendirmeden Yargıtay'ın zorunlu bilgileri içermeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılması halinde faturaları yok hükmünde kabul ettiği ve bu nedenle sahte fatura suçunun oluşmayacağını kabul ettiği sonucuna ulaşılabilir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 2018 yılında verdiği bir karar¹⁴⁵ ile birlikte bu içtihat değişmiştir. Söz konusu kararda VUK hükümleri, madde gerekçeleri ve TBMM görüşme tutanakları bir arada değerlendirilerek şekil şartlarındaki eksikliğin düzenlenen faturayı "*hukuk dünyasında meydana gelmemiş bir belge*" haline getirmediği; vergi hukukunda kabul gören ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkelerinin de göz önünde bulundurulmasıyla düzenlenmemiş sayılmanın usulsüzlük cezalarına ilişkin yaptırım uygulanması bakımından getirilen bir düzenleme olduğuna hükmedilmiştir. Bu karar sonrası verilen diğer Yargıtay kararlarında¹⁴⁶ da aynı görüşün benimsendiği ve sahte fatura kullanma suçu

¹⁴³ Danıştay, 3.D., E.2018/1115, K.2022/611, T.22.02.2022, www.danistay.gov.tr (E.T.20.05.2023).

¹⁴⁴ Bkz: Yargıtay 11.CD, E.2018/5171, K.2018/8264, Karar Tarihi: 23.10.2018; 11.CD E.2016/12446, K.2018/8708, Karar Tarihi: 01.11.2018; 19.CD E.2015/17536, K.2016/1131, Karar Tarihi: 03.02.2016; 19.CD, E.2015/21259, K.2016/227, Karar Tarihi: 13.01.2016; 21.CD, E.2016/6424, K.2016/4013, Karar Tarihi: 03.05.2016; 19.CD, E.2015/14788, K.2015/7728, Karar Tarihi: 25.11.2015; 21.CD, E.2016/8129, K.2017/1505, Karar Tarihi: 22.03.2017. Kararlar Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bankasında bulunmuştur. (E.T. 15.12.2022).

¹⁴⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Esas No:2018/427, Karar No:2018/517, Tarih: 08.11.2018.

¹⁴⁶ Bkz. Ceza Genel Kurulu, E.2022/153, K.2022/641; 11.CD E.2018/1048, K.2022/12489; 11.CD E.2017/790, K.2021/6995; 11.CD E.2018/608, K.2021/5813; 11.CD E.2019/4106, K.2019/5690; 11.CD E.2017/15903, K.2022/8219; 11.CD E.2017/10170, K.2021/5728, 11.CD, E.2017/16495, K.2022/5931; 11.CD E.2017/12756, K.2022/4865; 11.CD E.2018/4958, K.2021/9460. Kararlar Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bankasında bulunmuştur. (E.T. 15.12.2022).

bakımından faturaların VUK madde 230'daki bilgileri içerip içermediğinin incelenmesine gerek olmadığı yönünde karar verildiği görülmektedir.

Tüm bu bilgiler ışığında faturanın zorunlu bilgileri içermemesi ve yedi günlük süre geçtikten sonra düzenlenmesi halinde ayrı değerlendirme yapmak gerekmektedir. Kanunda öngörülen süreye uymamaya yaptırım uygulanması nedeni, zamanında belgelendirme kuralına uyulmaması iken zorunlu bilgilerin eksik olması faturanın belge olma niteliğine etki ettiğinden yaptırım uygulanmaktadır¹⁴⁷. Faturanın zorunlu bilgileri içermemesi durumunda öncelikle zorunlu bilgi değerlendirmesi yapılmalı ve faturada yer almayan bilginin faturanın sıhhatine etki edip etmediğine bakılmalıdır. Ekonomik yaklaşım ilkesi ışığında biçimin ötesinde gerçek mahiyete ulaşmayı mümkün kılan faturaların geçerli kabul edilmesi gerekmektedir. Aksi halde ise düzenlenmemiş kabul edilen fatura yok hükmünde sayılarak bu kapsamda özel usulsüzlük cezası kesilmelidir. Yedi günlük süre geçtikten sonra düzenlenen faturalar bakımından ise süre şartına uyulmadığından düzenlenmemiş kabul edilen fatura yok hükmünde kabul edilmemeli¹⁴⁸; ancak mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmelidir. Bu durumda mükellef, faturası gerçeği yansıttığı takdirde, faturayı defterlere kaydederek vergilendirme işlemleri için kullanabilecektir. Burada vergilendirilmesi gereken konu biçimin kendisi değil, biçimin temsil ettiği iktisadi olgu veya olaydır. Bu durumda ekonomik yaklaşım ilkesi gereği iktisadi sonucun vergilendirilmesi gerekmektedir¹⁴⁹. Dolayısıyla faturanın kendisinin değil temsil ettiği iktisadi olayın vergilendirilmesi gereği, gerçeği yansıtan faturanın vergilendirme için kullanılmasına imkân tanımaktadır.

159 Sıra No'lu “Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁵⁰” ve “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik¹⁵¹” uyarınca faturanın, defterdarlık veya Hazine ve Maliye

¹⁴⁷ Karakoç, Türk Vergi Yargılamasında Delil Sistemi, s.155.

¹⁴⁸ Bu durumda düzenlenmiş bir faturayı yok saymanın çok ağır olacağına ilişkin bkz: Karakoç, Delil Sistemi, s.153.

¹⁴⁹ Akkaya, s.70.

¹⁵⁰ RG Tarih: 11.12.1984, RG No: 18602.

¹⁵¹ RG Tarih: 02.02.1985, RG No: 18654.

Bakanlığı ile anlaşması olan matbaalar tarafından basım ve dağıtımı yapılması veya mükellefler tarafından noterliklerde tasdik ettirilerek kullanılması gerekmektedir.

VUK'un *Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme* başlıklı mükerrer madde 242 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca 397 Sıra No'lu "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁵²" çıkarılmıştır. Bu genel tebliğ ile faturanın elektronik ortamda elektronik belge olarak düzenlenmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Dijitalleşme ile faturanın Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından oluşturan Elektronik Fatura(e-Fatura) Uygulaması aracılığıyla düzenlenmesi, alma ve verme zorunluluğu altında bulunan mükelleflerin de bu uygulama üzerinden söz konusu işlemleri yapması öngörülmüştür. E-faturanın kâğıt olarak düzenlenen fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu ve yeni bir belge türü olmadığı da 397 Sıra no'lu Genel Tebliğ'de düzenlenmiştir. Dolayısıyla VUK'ta fatura için öngörülen hükümler e-fatura için de geçerlidir. E-fatura uygulamasından yararlanan mükellefler kendi aralarında gerçekleşen mal satımı veya hizmet ifası için elektronik fatura kullanmak zorundadırlar. Bir başka ifadeyle e-faturaya geçen mükellef bir başka e-fatura kullanan mükellef ile gerçekleştirdiği mal satımı veya hizmet ifası için kâğıt fatura kullanma seçimlik hakkına sahip değildir. Bu zorunluluğa aykırı davranan mükellefler hakkında VUK mükerrer madde 355 kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır. Ancak e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan mükellefler ile gerçekleştirilen bu işlemler için kâğıt fatura düzenlenebileceği öngörülmüştür.

Mükelleflerin defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamına e-fatura da dahildir. 397 Sıra No'lu Genel Tebliğ'de muhafaza yükümlülüğünün gerçekleştirilebileceği öngörülmüştür. E-faturanın bütünlüğü ve değişmezliği mali mühürle sağlanmaktadır. Mali mühürün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün yapılması yalnızca elektronik ortamda mümkün olduğundan e-faturanın kağıda basılarak muhafazası söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin muhafaza ve gerektiğinde ibraz yükümlülüğünü elektronik, manyetik veya optik ortamlar veya araçlar vasıtasıyla yerine getirmesi gerekmektedir. Mükellefler muhafaza yükümlülüğünü kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde yerine getirebilecekleri gibi

¹⁵² RG Tarih: 05.03.2010, RG No: 27512.

e-faturaların üçüncü kişiler nezdinde muhafaza edilmesine de imkân tanınmıştır. Ancak bu şekilde üçüncü kişiler nezdinde muhafaza, mükellefin kendi muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.

Mükellefin e-faturayı muhafaza ve ibraz yükümlülüğü *“arşivlenen faturaların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Faturalara istendiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve faturaların okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilme”*yi kapsamaktadır¹⁵³.

421 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁵⁴ ile 31.12.2011 tarihinden itibaren belli mükellef gruplarına e-fatura kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Daha sonra çıkarılan 454¹⁵⁵ ve 509 Sıra No’lu¹⁵⁶ VUK Genel Tebliğleri ile e-fatura kullanma zorunluluğunun kapsamı genişletilmiştir¹⁵⁷.

433 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁸ ile elektronik arşiv uygulaması getirilmiş ve 443 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁹, 464 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği¹⁶⁰, 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği genişletilmiştir. Buna göre e-fatura kullanıcısı olan mükelleflerin e-fatura kullanıcısı olmayanlarla yaptıkları mal satımı veya hizmet ifası için düzenlenen faturalar e-arşiv fatura olarak elektronik ortamda düzenlenecektir. Yukarıda bahsedildiği üzere bu durumda kağıt olarak düzenlenmesi öngörülen faturanın, e-arşiv uygulaması ile birlikte elektronik ortamda düzenlenmesi öngörülmüştür. E-arşiv faturalar kâğıt veya elektronik ortamda diğer tarafa iletilebilmektedir. Ancak e-arşiv faturayı düzenleyen taraf bu faturayı elektronik ortamda muhafaza ve gerektiğinde elektronik ortamda ibraz etmesi gerekmektedir. E-faturada olduğu gibi e-arşiv faturanın da VUK’ta düzenlenen kâğıt ortamdaki fatura

¹⁵³ 397 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği madde 6. “e-Faturanın Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü”.

¹⁵⁴ RG Tarih: 14.12.2012, RG No: 28497.

¹⁵⁵ RG Tarih: 20.06.2015, RG No: 29392.

¹⁵⁶ RG Tarih: 19.10.2019, RG No: 30923.

¹⁵⁷ E-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu olanlar için bkz. 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği-IV.-1.4. e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu.

¹⁵⁸ RG Tarih: 30.12.2013, RG No: 28867(Mükerrer).

¹⁵⁹ RG Tarih: 30.12.2014, RG No: 29221.

¹⁶⁰ RG Tarih: 24.12.2015, RG No: 29572.

ile aynı hukuki nitelikleri taşıdığı ve yeni bir belge türü olmadığı belirtilmiştir. İlgili tebliğler uyarınca e-fatura kullanmak zorunda olanlar ile e-fatura kullanma izni olan mükellefler e-arşiv uygulamasını kullanmak zorundadır. Bunlar dışında e-arşiv fatura kullanmayan mükellefler tarafından 01.01.2020 tarihi itibarıyla vergiler dahil 5.000 TL'yi aşan tutarlara ilişkin düzenlenen faturaların da e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi gerekmektedir¹⁶¹. Aynı zamanda GİB'e "*riskli veya vergiye uyum düzeyi düşük*" olduğu belirlenen mükelleflere e-fatura ve e-arşiv fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirme yetkisi de verilmiştir. Bu durumda GİB, ilgili mükelleflere yazılı bildirimde bulunarak söz konusu geçişin sağlanması için en az 3 aylık bir süre vermek zorundadır.

E-fatura uygulamasına tabi olduğu ve faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt olarak düzenlenmesi VUK madde 353 kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanmasına neden olacaktır. Dolayısıyla mükellefler mal satımı veya hizmet ifasını kâğıt fatura ile tevsik etmiş olsalar da bir ceza uygulaması ile karşılaşacaklardır. Ayrıca elektronik fatura uygulaması kanun ile getirilmiş bir uygulama olmamakla birlikte VUK madde 242 kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığına bu hususta düzenleme yapma yetkisi verilmiş, Hazine ve Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak e-fatura ve e-arşiv uygulamasını getirmiştir. Anayasa Mahkemesi'ne (AYM) itiraz yoluyla yapılan başvuruda VUK madde 353'te yer alan "*...bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi...*" ifadesinin mülkiyet hakkına müdahale niteliğinde olduğu ve mükelleflere aşırı külfet yüklediği gerekçesiyle Anayasa madde 35'e aykırılığı ileri sürülmüştür¹⁶². AYM Anayasa madde 2'de yer alan hukuk devleti ilkesi kapsamında ölçülülük ilkesine aykırı olarak bir düzenleme yapılıp yapılmadığına dair bir değerlendirmede bulunmuş ve söz konusu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmedilmiştir. Kararda, belge kayıt düzeni kapsamında mükellefin yükümlülüğünün sadece kâğıt olarak düzenlenen belgelerle sınırlı olmadığı, elektronik

¹⁶¹ E-Arşiv fatura düzenlenmesine ilişkin olarak bkz. 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği-IV.2.4.3. e-Arşiv Fatura Olarak Düzenlenme Zorunluluğu Getirilen Diğer Faturalar.

¹⁶² Anayasa Mahkemesi, E.2020/51, K.2020/73, Tarih:10.12.2020, RG Tarih:09.02.2021, RG Sayı: 31390.

ortamda düzenlenen belgelerin de belge kayıt düzeni kapsamında yer aldığı, elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kağıt belge olarak düzenlenmesi halinde, söz konusu belgenin vergi idaresi tarafından geçerli bir belge olarak kabul edildiği ancak belgenin şekil kurallarına aykırı olarak düzenlenmesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası öngörüldüğü belirtilmiştir. AYM, kanun koyucunun hangi eylemlerin idari yaptırım gerektireceği konusunda takdir yetkisi olduğunu kabul etmekle beraber, bu yetkinin hukuk devleti ilkesi gereği ölçülülük ilkesine uygun olarak kullanılması gerektiğini ifade etmiştir. Elektronik belge uygulamasıyla bilişim teknolojilerinde mükellef açısından verimlilik ve maliyet azaltıcı olması gibi faydalar, vergi idaresi açısından ise vergi kanunlarına uyumun artırılması ve kayıt dışılığın önlenmesi gibi faydaların amaçlandığı, dolayısıyla elektronik belge uygulamalarının amacının kamu yararı olduğuna dikkat çekilmiştir. Bu amaca ulaşmada elektronik belge düzenlemek yerine kâğıt belge düzenlemeye özel usulsüzlük cezası öngörülmesinin gerekli ve elverişli olduğu ifade edilmiştir. Anayasa’ya aykırı olduğu ileri sürülen kural ile öngörülen ceza oranı, cezada üst sınırın olması, uygulanan cezalara karşı yargı yolunun açık olması nedeniyle orantılılığa aykırı bir müdahale olmadığı belirtilmiştir.

Gerek karar metninde gerek 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği’nde belirtildiği üzere bilişim teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte mükellefin belge kayıt düzenine ilişkin yükümlülükleri de değişim göstermekte ve vergi idaresinin bu gelişmelere paralel olarak yeni hedefler belirlemesi gerekmektedir. Gerçek mali güce göre vergilendirmenin yapıldığı adil bir vergilendirme sisteminin kurulması vergilendirme yetkisi kapsamında vergi idaresinin yetkisi dahilinde olmakla birlikte aynı zamanda görevidir. Dolayısıyla gelişen teknolojinin sağladığı vergilendirmeye etkili ekonomik faaliyetlerin elektronik ortamda izlenmesi, analiz edilmesi, aynı şekilde elektronik ortamda denetlenmesi için gerekli altyapının oluşturulması, mükellef için gerek finansal gerekse psikolojik maliyeti olan defter ve belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün maliyetlerini azaltması, vergi ödevinin önemli bir parçası olan şekli ödevler ile vergilendirmeye ilişkin işlemlerin daha hızlı yapılması, mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ve kayıt dışılığın önlenmesi bakımından¹⁶³ vergi idaresinin elektronik ortamda belgelerin düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin

¹⁶³ 509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, I.Giriş.

düzenlemeler yapması hukuk devleti ilkesi ve müdahalenin ölçülü olması bakımından Anayasa'ya aykırı değildir. Kaldı ki, kararda da belirtildiği üzere mükellef kâğıt belge düzenleyerek vergilendirmeye ilişkin işlemlerini tevsik etme ödevini yerine getirmiş olmakta, mükellef açısından ise bu kâğıt belgenin geçerli kabul edilmesi ile vergilendirme işlemlerinde kullanılabilir. Bir başka ifadeyle belge kayıt düzeninden beklenen işlev yerine getirilmektedir. Ancak mükellef şekle ilişkin birtakım kurallara uymamaktadır. Fatura ve diğer belgelerin esas olarak kâğıt belge olarak düzenlenmesi sisteminden elektronik ortamda düzenleme sistemine geçilmesi aşamasında uygulanan bu yaptırımlar adil vergilendirme sisteminin kurulması bakımından kabul edilebilir niteliktedir.

Bu noktada dikkat edilmesi gereken Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki sonucu getirilen birçok düzenleme ile mükelleflere belge kayıt düzeni kapsamında birtakım ödevler getirilmiş olmasıdır. Konu başlığımız özelinde e-fatura ve e-arşiv fatura uygulamalarının getirilmesi ve 7338 sayılı Kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yedi günlük süreye ilişkin değişiklik yapma yetkisinin verilmesinin verginin yasallığı ilkesi kapsamında tartışılması gerekmektedir. Verginin yasallığı ilkesinin istisnaları arasında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisi Anayasa madde 73'te yer almamakta ancak VUK mükerrer madde 242 ve mükerrer madde 257'de bulunmaktadır. Bu durumda kanun ile yetkilendirilmiş olan Hazine ve Maliye Bakanlığının söz konusu hususlarda düzenleme yapması verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil eder mi sorusu gündeme gelmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının Kanun ile yetkilendirilmiş olması yasallık ilkesi bakımından yeterli olmayıp, Bakanlık tarafından yapılan düzenlemelerin vergiye ilişkin temel noktaları değil de tali nitelikteki noktaları düzenlemesi¹⁶⁴ gerekmekte olup Hazine ve Maliye Bakanlığının bu yetkisi de sınırlı ve tamamlayıcı nitelikte¹⁶⁵ olmalıdır. E-fatura, e-arşiv fatura ve yedi günlük süreye ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen düzenleme yetkisi faturaya ilişkin kanun hükümlerinin uygulanmasına ve tekniğe

¹⁶⁴ Bekir Baykara, “Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, Vergi Dünyası, S:242, Ekim 2001, pdf belgesi s.12, [http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Genel_Tebliğlerinin_Hukuki_Durumu_1207.pdf\(E.T: 25.02.2023\)](http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Genel_Tebliğlerinin_Hukuki_Durumu_1207.pdf(E.T: 25.02.2023)).

¹⁶⁵ Anayasa Mahkemesi, E.1990/29, K.1991/37, Tarih: 15.10.1991, RG Tarih: 05.02.1992, RG Sayı:21133.

ilişkin konular olmakla beraber vergi ödevinin şekli boyutu da yasallık ilkesi kapsamında kanunla düzenlenmesi gereken hususlar arasındadır. Ancak vergi matrahı bakımından söz konusu düzenlemelere uyulmadığı takdirde dahi eğer kâğıt olarak düzenlenen faturalar mevcutsa ve süre dışında geçerli sayılabilecek düzeyde zorunlu bilgileri içeriyorsa söz konusu faturalar defterlere kayıt edilerek matrahın tespitinde kullanılabileceğinden bu düzenlemelerin vergi matrahı üzerinde etkisi olmamaktadır. Nitekim kanunda halihazırda yer alan faturaya ilişkin elektronik ortama geçiş düzenlemeleri yapılmış ve bunun ötesinde yeni norm koyan düzenlemelere yer verilmemiştir. Vergi ödevine ilişkin hususların yasada düzenlenmesi gerektiğinden Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki dahilinde çıkarılan bu düzenlemelerin Anayasa'da bir dayanağı olmadığından verginin yasallığı ilkesini zedelese de¹⁶⁶ yasallık ilkesine aykırılık bu konu özelinde bulunmamaktadır. Ancak söz konusu düzenlemelere aykırılık halinde faturaların yok hükmünde sayılacağına dair bir düzenleme yapılsaydı yasallık ilkesine aykırılık söz konusu olurdu. Bu durumda yürütme tarafından getirilen bir düzenleme ile vergi matrahına doğrudan bir müdahale söz konusu olacağından yürütme tamamlayıcı nitelikte olması gereken düzenleme yapma yetkisini aşmış olurdu¹⁶⁷.

3.3.1.2. Perakende Satış Vesikaları

Birinci sınıf tacirler, ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura vermek zorunda olmadıkları mal satımları ve hizmet ifaları için perakende satış fişi, makineleri kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bileti ile söz konusu işlemlerini belgelemek zorundadır. Bu belgelerde mükellefin veya işletmesinin adı, belgenin düzenlenme tarihi ve satış veya ifa karşılığında alınan paranın miktarı belirtilmelidir. Perakende satış fişleri ile giriş ve yolcu taşıma biletleri, faturada olduğu gibi, sıra numarası takip edilerek iki nüsha olarak düzenlenmelidir (VUK m.233).

¹⁶⁶ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 133-134.

¹⁶⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yapma yetkisi konusu VUK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na t verilen yetki sonucu düzenlenmesi gereken belgeler başlığında ele alınacağından bu başlık altında daha fazla detaya girilmeyecektir.

3.3.1.3. Gider Pusulası

Birinci sınıf tacirler, ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler ve serbest meslek erbabının, VUK kapsamında belge düzenleme zorunluğu olmayanlardan aldıkları mallar veya yaptırdıkları işler karşılığında gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir. Bu kişilerin gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiden satın aldıkları mallar için gider pusulası değil, müstahsil makbuzu düzenlemesi gerekmektedir. Burada gider pusulasını düzenleyen malı satan veya işi yapan taraf değil, bu mal veya işi yaptıran taraf olmaktadır. Gider pusulasının malı satan veya işi yapana imzalatırılarak düzenlenmesi gerekmektedir. Faturada olduğu gibi seri ve sıra numarası takip edilerek iki nüsha olarak düzenlenmelidir (VUK m.234).

Faturada öngörülen yedi gün için düzenlenme, aksi halde düzenlenmemiş sayılma kuralı 7338 sayılı Kanun ile gider pusulası için de getirilmiştir. Bu şekilde kanun koyucu gider pusulasını makbuz niteliğinden çıkarmıştır¹⁶⁸. 7338 sayılı Kanun gerekçesinde¹⁶⁹ de kayıtlı ekonomiyi teşvik etmek ve nakit kullanımını azaltmak amacıyla ödemelerin kanun maddesinde belirtilen banka, ödeme kuruluşları, PTT gibi kurumlar aracılığıyla yapıldığı hallerde düzenlenen dekontların gider pusulası yerine geçeceğinin öngörüldüğü belirtilmiştir¹⁷⁰. Dolayısıyla kanun koyucu, ödeme aşamasını kayıt altına alabilmek adına -gider pusulasını bu yönüyle faturaya yaklaştırarak- ödeme aşamasını gider pusulasından ayırmıştır. VUK kapsamında yer alan belge düzeninin esas olarak vergiyi doğuran olayla ilgili olarak gerçekleştirilen mal satımı ve yapılan işin tespiti ve takip edilmesidir. Bunların karşılığında tahsil edilen paraların tespiti ve takip edilmesi ise tahakkuk esasının geçerli olduğu durumlarda ikinci plandadır.¹⁷¹ Gider pusulası bakımından bu anlayışa yaklaşıldığını ve gider pusulasının mal ve işi takip eden bir belgeye dönüştürüldüğünü söylemek mümkündür.

¹⁶⁸ Bumin Doğrusöz, “Gider Pusulasında Yeni Düzen”, Dünya Gazetesi, 02.11.2021, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/gder-pusulasinda-yen-duzen>(E.T:25.01.2023).

¹⁶⁹ TBMM, Yasama Dönemi:27, Yasama Yılı: 5, Sıra Sayısı: 280, Manisa Milletvekili Uğur Aydemir ve 49 Milletvekilinin Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi (2/3854) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Genel Gerekçe, s.11.

¹⁷⁰ Bkz. VUK madde 234.

¹⁷¹ Karakoç, Türk Vergi Yargılamasında Delil Sistemi, s.165.

7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklere bakıldığında gider pusulasının uygulamada genel tebliğ ve özeleler ile genişletilen kullanım alanının, uygulamada karşılaşılan tereddütleri de gidermek adına, kanun hükmü haline getirildiği görölmektedir¹⁷².

509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile e-fatura uygulamasını kullanan mükelleflerin başvuruda bulunarak e-gider pusulası uygulamasına dahil olabileceği düzenlenmiştir. Aynı zamanda GİB’e “*riskli veya vergiye uyum düzeyi düşük*” olduğu belirlenen mükelleflere e-gider pusulası uygulamasına geçme zorunluluğu getirme yetkisi de verilmiştir. Bu durumda GİB, ilgili mükelleflere yazılı bildirimde bulunarak söz konusu geçişin sağlanması için en az 3 aylık bir süre vermek zorundadır.

3.3.1.4. Müstahsil Makbuzu

Birinci sınıf tacirler, ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler; gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden aldıkları mallar için müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadır. İki nüsha olarak hazırlanan müstahsil makbuzu satın alan tarafından düzenlenir. Satın alanın imzaladığı nüshanın malı satan çiftçide, çiftçinin imzaladığı nüshanın ise satın alanda kalacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde düzenlenen müstahsil makbuzu fatura yerine geçmektedir (VUK m. 235).

509 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile e-fatura uygulaması kullanmak zorunda olanlardan müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu olanlar, komisyoncu veya tacir olarak sebze ve meyve ticaretiyle uğraşanların müstahsil makbuzlarını e-müstahsil makbuzu olarak elektronik ortamda düzenlemesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu mükellefler aynı zamanda e-müstahsil makbuzunu elektronik ortamda muhafaza ve ibraz ile GİB’e iletilmesi veya raporlanması yükümlülüğü altındadır. Aynı zamanda GİB’e “*riskli veya vergiye uyum düzeyi düşük*” olduğu belirlenen mükelleflere e-müstahsil makbuzu uygulamasına geçme zorunluluğu getirme yetkisi de verilmiştir. Bu durumda GİB, ilgili mükelleflere yazılı bildirimde bulunarak söz konusu geçişin sağlanması için en az 3 aylık bir süre vermek zorundadır.

¹⁷² 7338 sayılı Kanun Genel Gerekçe s.11, Madde gerekçeleri s.19.

3.3.2.Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetiyle ilgili gerçekleştirdiği her türlü tahsilat için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Müşteri serbest meslek makbuzunun bir nüshasını almak, serbest meslek erbabı ise bir nüshasını müşteriye vermekle yükümlüdür. Serbest meslek makbuzu seri ve sıra numarası takip edilerek düzenlenir.

509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile vergiden muaf olmayan serbest meslek erbabının serbest meslek makbuzunu elektronik ortamda e-serbest meslek makbuz olarak düzenlemesi, diğer tarafa elektronik veya kağıt olarak iletmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz etmesi gerekmektedir. e-Serbest meslek makbuzunun kağıt olarak düzenlenen serbest meslek makbuzu ile aynı hukuki nitelikleri taşıdığı söz konusu tebliğde düzenlenmiştir.

3.3.3. Ücret Bordrosu ve Bordro Yerine Geçen Belgeler

Ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından her ay ücret bordrosu düzenlenmek zorundadır. Ücret bordrosu ilgili olduğu ayı takip eden ayın yirminci gününe kadar düzenlenmeli, işletme sahibi veya müdür ile ücret bordrosunu düzenleyen memur tarafından imzalanmalıdır (VUK m.238).

3.3.4.Diğer Belgeler

VUK kapsamında düzenlenmesi gereken bir başka belge de taşıma irsaliyesidir. Ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişilerin, ambar defterinde yer alması gereken bilgilerle birlikte eşyayı taşıyan sürücünün adı ve soyadı, aracın plakasının yazılı olduğu taşıma irsaliyesi düzenlemesi gerekmektedir. Seri ve sıra numarasını takip edecek şekilde düzenlenen bu belge üç nüsha olarak düzenlenir. Eşyayı nakleden, eşyayı taşıtıran ve eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne bu nüshalar verilir. Nakliye komisyoncuları ile acenteleri de bu kapsamdadır (VUK m.240).

Yolcu bileti düzenlemesi gereken şehirler arası yolcu taşımalarında yolcu listesi bulundurulması gerekmektedir. Yolcu taşıması yapan araçların her seferi için, sefer sırasında taşıtta bulunmak üzere, seri ve sıra numaralı olarak yolcu listeleri düzenlenir. Yolcu listesinin diğer bir nüshası taşımayı yapanın iş yerinde bulundurulur. Yolcu biletlerinin komisyoncu veya acente tarafından kesildiği hallerde ise yolcu listesinin

bu kişiler tarafından muhafaza edilmek üzere üç nüsha düzenlenmesi gerekmektedir (VUK m.240).

Otel, motel ve konaklama yerlerinin günlük müşteri listeleri düzenlemesi ve işletmelerinde bulundurmaları gerekmektedir. Günlük müşteri listeleri, seri ve sıra numaraları takip edilerek düzenlenir (VUK m.240).

Tacirlerin her türlü ticari iş ve işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektupların muhabere evrakı sayıldığı, bu şekilde gönderilen ve gelen muhabere evraklarının, dosyada muhafaza edilmesinin zorunlu olduğu VUK madde 241’de hüküm altına alınmıştır. Telgraf ve hesap özetlerinin dahil olduğu muhabere evrakı mükellefler tarafından muhafaza edilmek zorundadır.

TTK madde 82’de alınan ticari mektuplarla gönderilen ticari mektupların suretlerinin tacirler tarafından saklanması zorunlu tutulmuştur. Aynı maddede ticari mektupların ne olduğu tanımlanarak, “*bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalar*” ticari mektup olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla VUK’un muhabere evrakı ile TTK’nın ticari mektuplarına ilişkin düzenlemeler paralel niteliktedir¹⁷³.

Tacirler, muhabere evrakı dışında kalan ve madde 242’de ifade edildiği üzere “*bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını*” muhafaza etmek zorundadırlar.

3.4. Vergi Usul Kanunu ile Maliye Bakanlığına Verilen Yetki Sonucu Düzenlenmesi Gereken Belgeler

Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 257 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na belge kayıt düzenine ilişkin düzenleme yapma ve ödevler getirme yetkisi tanınmıştır. 2365 sayılı Kanun¹⁷⁴ ile ilk olarak VUK’a eklenen bu hükme ilişkin Kanun’un

¹⁷³ Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ekim 2014, s.204.

¹⁷⁴ 4/1/1961 Gün ve 218 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG Tarih: 31.12.1980, RG Sayı: 17207 (Mükerrer).

gerekçesinde¹⁷⁵ iktisadi hayatın hareketliliği ve belge kayıt düzeni arasında zamanla ortaya çıkan uyumsuzlukların giderilmesi amacıyla bu yetkinin verildiği belirtilmektedir. Bu uyumsuzlukların giderilmesiyle vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amaçlanmıştır. VUK mükerrer madde 257’de değişiklik yapan 4369 sayılı Kanun gerekçesinde ise söz konusu madde; ekonomik, mali ve teknolojik gelişmelere paralel olarak düzenleme yapılabilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığına genel anlamda yetki veren bir madde olarak nitelendirilmiştir¹⁷⁶. Dolayısıyla zamanın gerektirdiği değişiklikleri belge kayıt düzenine hızlı bir şekilde uygulayabilmek ve günün gereklerine uygun hale getirebilmek adına Hazine ve Maliye Bakanlığına bu şekilde bir yetki verildiğini söylemek mümkündür.

Söz konusu maddenin içeriğine bakıldığında Hazine ve Maliye Bakanlığı, mükellefler veya mükellef grupları için VUK’ta öngörülenlerin yanında ek olarak defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu getirmeye, bu defter ve belgelerin taşınması gereken şekil ve içerik şartları ile zorunlu bilgileri belirlemeye, bunların yanında VUK tarafından tutulması ve düzenlenmesi öngörülen defterlerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili kılınmıştır. Bir başka ifadeyle Hazine ve Maliye Bakanlığı mükellefin muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne doğrudan müdahale etme konusunda yetkilidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na kanunla getirilmeyen yeni bir yükümlülük getirme, hatta kanunla getirilen bir yükümlülüğü kaldırma yetkisi tanınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığının VUK tarafından verilen bu yetkiyi genel olarak genel düzenleyici işlem olarak kabul edilebilecek genel tebliğler¹⁷⁷ aracılığıyla kullandığı görülmektedir.

1982 Anayasası’nda yasama ve yürütme organ olarak eşit olmakla birlikte yürütme ve idarenin özerk bir düzenleme yetkisi bulunmamaktadır¹⁷⁸. Kanunlar yürütme

¹⁷⁵ 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu. (1/64), Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle İlgili Madde Gerekçeleri, madde 48, s.11, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf (E.T:29.01.2023), gerekçe ile ilgili bkz: Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ekim 2014, s.206.

¹⁷⁶ 4369 sayılı Kanun Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, Madde Gerekçeleri, Madde 5 gerekçesi, s.352.

¹⁷⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.131.

¹⁷⁸ Lütfi Duran, “Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir Mi?”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Yıl:4, s:1-4, 1983, s.33-42, s.41-42.

fonksiyonunun şartını oluşturmakla birlikte aynı zamanda sınırlandırıcıdır. Yürütme fonksiyonu ve bu kapsamdaki düzenleme yetkisi kanuna dayanmalı ve yürütme kanuna aykırı olmayacak şekilde hareket etmelidir¹⁷⁹. Özellikle yasamanın yeterli bilgi ve uzmanlığının olmadığı ekonomik ve mali konularda teknik ayrıntıların düzenlenmesi yürütmeye bırakılmakta ve bu şekilde yürütmenin gittikçe güçlendiği bir eğilim görülmektedir¹⁸⁰. Vergilendirme alanında ise, ekonomiye hızlı ve etkili müdahale ihtiyacı nedeniyle, güçler ayrılığı ilkesi yürütme lehine yumuşatılarak yürütme organı güçlendirilmiştir¹⁸¹. Konumuz özelinde, VUK mükerrer madde 257’ye bakıldığında sürekli eklemeler yapılarak Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisinin genişletildiği ve yürütmenin güçlendirildiği görülmektedir¹⁸². Yürütmenin kendisine yasa ile yetki verilmesi ve bu yasa sınırları dahilinde düzenleme yapması mümkün olmakla birlikte yasa ile düzenleme yapılmasını öngören suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile verginin yasallığı ilkeleri bu yetkinin sınırını oluşturmaktadır¹⁸³. Anayasa’da öngörülen bu ilkeler kapsamında bu hususlara ilişkin düzenlemelerin yasalarla yapılması öngörüldüğünden, bu ilkelere aykırı olarak yürütmenin düzenleme yapması mümkün değildir.

İdarenin yasallığı ilkesi kapsamında kanunla düzenleme yapma yetkisi ile donatılan Hazine ve Maliye Bakanlığının sahip olduğu bu yetkinin verginin yasallığı ilkesi bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira, verginin yasallığı ilkesi verginin temel unsurlarının mutlak bir şekilde yasayla düzenlenmesini gerektirmektedir. Kanun koyucu bu temel unsurları yasa ile düzenledikten sonra uygulama, teknik ve uzmanlık gerektiren hususlarla ilgili düzenleme yapma yetkisini yürütme organına bırakabilir¹⁸⁴.

¹⁷⁹ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2019, s.291 ve s.360-361.

¹⁸⁰ Gözler, *Anayasa Hukuku*, s.310.

¹⁸¹ Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.41-42.

¹⁸² 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun, 21.01.1983 tarihli 2791 sayılı Kanun, 24.06.1994 tarihli 4008 sayılı Kanun, 16.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanun, 03.07.2005 tarihli 5398 sayılı Kanun, 06.02.2014 tarihli 6518 sayılı Kanun, 28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanun, 29.04.2021 tarihli 7318 sayılı Kanun ve 01.07.2022 tarihli 7417 sayılı Kanun ile VUK mükerrer madde 257’ye ekleme ve değişiklikler yapılmıştır.

¹⁸³ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Ed:Feridun Yenisey/ Gülsen Güneş/ Z.Ertunç Şirin, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2012, s.99-s124, s.113.

¹⁸⁴ Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C:6, S:1-3, Y:1985, 20.06.2011, s.65-76, s.70.

Ancak burada önemli husus temel unsur kavramının belirlenmesidir¹⁸⁵. Burada temel unsurlar ile teknik detayların ayrımının hangi ölçütlere göre ve nasıl yapılacağını belirlemek sorunu ortaya çıkmaktadır¹⁸⁶. Yasallık ilkesi verginin matrah, konu, tebliğ, tahakkuk, zamanaşımı gibi unsurlarının yasayla düzenlenmesi yanında vergi ödevinin şekli yönünü oluşturan ödevlerin de kanunla düzenlenmesini kapsamaktadır. Nitekim, belge kayıt düzenine ilişkin getirilen kurallara uymayan mükellef adına re'sen tarhiyat yapılabildiği göz önünde bulundurulduğunda şekli ödevlerden olan belge kayıt düzeninin vergilendirmenin özünü ilgili olduğu görülmektedir¹⁸⁷. Dolayısıyla temel unsur kavramının şekli ödevleri de kapsayacak şekilde geniş yorumlanması gerekmektedir. Verginin temel unsurları kavramının geniş yorumlanması mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine sıkı bir koruma sağlayabilmek adına şarttır. Aksi halde verginin yasallığı ilkesi oldukça zayıflatılarak bu kavramın içi boşaltılmış olacaktır¹⁸⁸. Bu nedenle, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve bağlayıcı nitelikte olan verginin temel unsurlarına ilişkin düzenlemeler belge kayıt düzeni kapsamında da olsa verginin yasallığı ilkesini zedelemektedir¹⁸⁹.

Kanun yapma tekniği gereği her ayrıntının kanunla düzenlenemeyeceği gerçeğinin vergi hukukundaki görünümü olarak teknik ve uzmanlık gerektiren vergilendirmeye ilişkin detayların yürütmeye bırakılması ile mükelleflerin hukuki güvenliklerinin sağlanması birlikte değerlendirildiğinde yürütmeye verilen bu düzenleme yetkisinin bir sınırı olması gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere, bu sınırın belirlenmesi, uygulama, teknik ve uzmanlık gerektiren detaylarla verginin temel unsuru ayrımının yapılması şeklinde olabilmektedir. Yürütmenin teknik ve ayrıntılara ilişkin düzenleme yapılabileceğinin kabulü halinde bu tespit kolay olmamaktadır. Aynı zamanda teknik ve ayrıntıya ilişkin bu hususlar mükelleflerin hukuki güvenliklerinin yoğun olarak tehdit altında olduğu alanlardır. Bu alanların tekniğe ilişkin olması mükelleflerin

¹⁸⁵ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, *Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu*, s.147-201, s.156-157.

¹⁸⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.130; Bumin Doğrusöz, Yasama ve Yürütme, s.70.

¹⁸⁷ Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, *İktisat ve Maliye*, C:33, S:3, Haziran s.95-101’in yer aldığı Selim Kaneti, *Makaleler*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s.254.

¹⁸⁸ Başaran Yavaşlar, Müdahalede Sınır, s.158.

¹⁸⁹ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 133-134.

güvenlikleriyle ilgili olduğu gerçeğini göz ardı edebilmek anlamına gelmemektedir¹⁹⁰. Bu nedenle bu ölçütün yeterli bir ölçüt olmadığını söylemek mümkündür. Ölçüt olarak mükellefe masraf getirme ölçütü kullanılabilir. Mükellefe maddi, sosyal ve psikolojik masraflar getirmeyen düzenlemeler yürütme tarafından yapılabilmesi denilebilir¹⁹¹. Belge kayıt düzeni bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca getirilen ve kaldırılan yükümlülüklerin maddi maliyeti olarak danışmanlara ödenen ücretler, kırtasiye giderleri, defter ve noter giderleri gösterilebilir¹⁹². Ancak yapılan her düzenleme ile mükellefe bir şekilde masraf (maddi ya da psikolojik) getirileceğini kabul etmek gerekmektedir. Bu halde, mezkûr masrafların mükellef üzerindeki etkisine bakılabilir. Söz konusu masraflar vergi hukuku alanında kamu düzenini koruma amacıyla orantılı olarak mükellef açısından katlanılabilir nitelikte bir külfet ise yapılan bu düzenlemeler kabul edilebilir¹⁹³. Ancak kanunla getirilen şekli ödevlerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca kaldırılması verginin yasallığı ilkesi ve Anayasa'ya aykırıdır¹⁹⁴.

Verginin yasallığı ilkesini zedeleyici olması nedeniyle VUK mükerrer madde 257'de o zamanki haliyle *“vergi kayıp ve kaçacağını önlemek amacıyla tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususları belirlemeye bunlarda değişiklik yapmaya”* ifadesinin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla AYM'ye başvurulmuştur.¹⁹⁵ AYM, söz konusu ifadeyi Anayasa madde 73'e aykırı bulmamıştır. Karar gerekçesinde yasada belge kayıt düzenine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı, ancak zorunluluktan kaynaklı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına geniş bir düzenleme yetkisi verildiği, yasa ile yetkili kılınarak amaç ve sınırlarının belirtildiği düzenlemeye yapma yetkisinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olmadığı belirtilmiştir. Ayrıca itiraz konusu yetkinin verginin salınması, bağışıklık, indirim gibi konularda bir

¹⁹⁰ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 134.

¹⁹¹ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 134.

¹⁹² Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 163.

¹⁹³ Oğuz Sancaktar, “İdari Cezaların Yaptırım Teorisindeki Yeri ve Türk Hukukundaki Anayasal Temelleri”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Ankara: Seçkin Yayınevi, s.76 aktaran Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Ed:Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z.Ertunç Şirin, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2012, s.99-s124, s.114-115.

¹⁹⁴ Başaran Yavaşlar, Müdahalede Sınır, s.158.

¹⁹⁵ Anayasa Mahkemesi, E.1990/29, K.1991/37, Tarih: 15.10.1991, RG Tarih: 05.02.1992, RG Sayı:21133.

değişiklik yapma yetkisini içermediği ve bu nedenle matraha doğrudan bir müdahale olmadığı; dolayısıyla idarenin verginin konusu, matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi verginin temel unsurlarında bir değişiklik yapma yetkisi olmadığı belirtilmiştir. Burada AYM, yürütmenin düzenleme yetkisiyle ilgili ölçüt olarak verginin matrahına yapılan müdahalenin doğrudan veya dolaylı olmasını kullanmış ve dolaylı müdahalenin Anayasa madde 73'e aykırı olmadığına karar vermiştir. Kararda yer alan bir karşı oy gerekçesinde idareye tanınan yetkinin yasayla verilmiş olmasının söz konusu yetkiyi Anayasa'ya uygun hale getirmeyeceği, idarenin kendisine tanınan yetki kapsamında getirilen düzenlemelerin kanun ile yapılması gerekenle eş olmadığı, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi yoluyla gelirlerin artırılması şeklinde kamu yararının olması ve matraha yapılan müdahalenin dolaylı olmasının söz konusu düzenlemeyi Anayasa'ya uygun hale getirmediği belirtilmiştir. AYM'nin kararı esas alındığında, şekli ödevlere ilişkin birçok düzenleme yürütme yani Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisi kapsamına girmektedir. Nitekim şekil içeriği etkilemekle birlikte, bu etki doğrudan olmamaktadır. Bu da verginin yasallığı ilkesinin tamamlayıcısı olan belirlilik ilkesinin zarar görmesi anlamına gelecektir. Doğrudan veya dolaylı olarak vergi matrahına yapılan müdahalenin verginin yasallığı ilkesi gereğince yasayla yapılması gerekmektedir¹⁹⁶.

Danıştay; borçludan alınarak alacaklı tarafın avukatına ödenen vekalet ücretleri için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi ve bu makbuzda icra dairesi memurunun imzasının yer alması gerektiği, aksi halde avukat adına VUK madde 352/II-7 uyarınca usulsüzlük cezası kesilmesine dair genel tebliğin iptaline ilişkin kararında¹⁹⁷ avukat tarafından tahsil edilen vekalet ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin VUK madde 236 ve 237'de öngörüldüğünden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunluluğu getirilen kısma dair davanın reddine karar vermiştir. Ancak VUK'ta serbest meslek makbuzunda yer alması gereken bilgiler arasında sayılmayan ödemeyi yapan icra dairesi memurunun imzası şartı ve buna uyulmadığı takdirde usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin kısmın ise iptaline karar vermiştir. Danıştay, kanunda

¹⁹⁶ Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 225.

¹⁹⁷ Danıştay 4.Daire, E.2006/2237, K.2006/3102.

öngörülmeven bir hususun vergi idaresi tarafından genel tebliğ ile getirilmesini VUK mükerrer madde 257’de idareye tanınan yetkinin aşılması olarak nitelendirmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’na tanınan bu yetkinin suçta ve cezada kanunilik ilkesi bakımından da değerdendirilmesi gerekmektedir. Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığınca tutulması veya düzenlenmesi öngörülen defter ve belgelerin VUK madde 359’daki kaçakçılık suçları bakımından suçun konusu oluşturmaları gündeme gelmektedir. Ayrıca bu defter ve belgelere ilişkin usul kurallarına uyulmadığı takdirde vergi kabahatleri kapsamında vergi cezası uygulanabilmektedir. Bu ilke gereğı suçun tanımının faili, hareketi, konu ve manevi unsuru da içerecek şekilde yapılması gerektiğinden Hazine ve Maliye Bakanlığınca yeni zorunluluk getirilmesi veya var olan zorunlulukların kaldırılması kanunla düzenlenmesi gereken suçun konusunda değışiklik yapma ve suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir¹⁹⁸. Söz konusu aykırılık çeşitli şekillerde AYM önüne götürölmüş olsa da AYM bu durumu idari işlem/düzenleyici işlemle suç ihdas edilmesi olarak yorumlamamıştır.

AYM, adisyon düzenlenmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilen davada, mahkeme tarafından VUK madde 353/2’de yer alan “*Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğı getirilen belgelerin*” ifadesinin Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla başvurulduğu norm denetimi kararında söz konusu ifadenin Anayasa’ya aykırı olmadığına hükmetmiştir¹⁹⁹. Hukuk devleti ilkesine aykırılık bakımından AYM, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin amacı ve sonuçlarının kanunda düzenlendiğı, bu şekilde yetki tanınmasının teknik veya ayrıntıya ilişkin olması nedeniyle yasama yetkisinin devri olarak kabul edilemeyeceğı, adisyon düzenleme zorunluluğunun getirilmesinin belge kayıt düzeninin amacına hizmet ettiğı gerekçesiyle aykırılık görmemiştir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi bakımından ise VUK madde 353/2’de yer alan düzenlemenin suç sayılan eylemi ve ne tür ceza verileceğini ortaya koyduğu, suçun kanunda tanımlanarak karşılığı cezanın gösterilmesinin kanunilik ilkesi için yeterli olduğunu uzmanlık ve yönetim tekniğine

¹⁹⁸ Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Basım, Mart 2004, s.70.

¹⁹⁹ Anayasa Mahkemesi, E.2009/5, K.2011/31, Karar tarihi: 03.02.2011, RG Tarih: 14.05.2011, RG sayı: 27934.

dair konuların yürütme tarafından düzenlenmesinin idari kararlar suç ihdası sayılmayacağı şeklinde değerlendirme yapmıştır. Karşı oy gerekçelerinde ise suçta ve cezada kanunilik ilkesinin bunlara ilişkin düzenlemelerin açıkça, şüpheyi yer bırakmayacak şekilde anlaşılır ve nesnel olması, idarenin keyfiliğine karşı koruyucu önlem içermesi gerektiği belirtilerek hangi belgelerin düzenleme zorunluluğu olduğunun Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesinin ve böylelikle vergi suçunun ne olduğunun da belirlenmesinin vergi idaresine bırakıldığı belirtilmiştir.

2017 tarihli bir bireysel başvuru kararında²⁰⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilmesi öngörülen Ba-Bs formlarının yasal süresi içinde verilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi üzerine AYM'ye başvurulmuştur. AYM, suçta ve cezada kanunilik ilkesinin her ayrıntının kanunda düzenlenmesi anlamına gelmediği, öngörülebilirliğin mutlak olmasının açıklık bakımından faydalı olmasına karşın aşırı katılık olabileceği, hukukun meydana gelen değişikliklere uyarlanabilmesi gerektiği belirtilmiştir. Özel usulsüzlük cezası VUK madde 355'te belirlenmiş olmasına rağmen eylem olarak VUK mükerrer madde 257 ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki sonucu yapılan düzenlemelerle getirilen zorunluluklara uymamanın gösterilmiş olduğu, yürütmenin bu yetkiyi genel olarak genel tebliğlerle kullandığı ve bu tebliğlerin Resmi Gazete'de yayımlandığı, sonuç olarak mükelleflere bu zorunlulukların duyurulduğu ve bu şekilde güvence sağlandığı ifade edilmiştir. AYM, daha önceki kararlarındaki yaklaşımı devam ettirerek, teknik ve ayrıntılara ilişkin olduğundan bahisle Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen bu yetkinin idari düzenlemelerle suç ihdas edildiği anlamına gelmediğine hükmetmiştir. Genel tebliğlerin Resmi Gazete'de yayımlanması, bununla birlikte GİB internet sayfasından kolayca erişim sağlanması vergilerin yasallığı ilkesinin sağladığı güvenceyi sağlamamaktadır. Esas olan yalnızca yapılan düzenlemelerin mükellefe duyurulması ve bu düzenlemeleri ulaşılabilir yapmak değildir. Verginin yasallığı ilkesinin bir parçası olan temsilsiz vergi olmaz ilkesi bakımından parlamentodan geçmemiş bir düzenleme kanun ile aynı nitelikte değildir. Nitekim temsilsiz vergi olmaz ilkesi ile parlamentoda temsil edilen mükellefler vergilere ilişkin düzenlemelere bir nevi

²⁰⁰ Balkan Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret ve Limited Şirketi ve Kırklareli Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret ve Limited Şirketi Başvurusu, Başvuru Numarası: 2014/4832, Karar Tarihi: 25/10/2017.

kendileri karar verebilmekte²⁰¹ ve yasama organında açık olarak görüşülmesi nedeniyle kamuoyu denetimine tabi olmaktadır²⁰². Ancak yürütme tarafından yapılan düzenlemeler bu aşamadan geçmeden mükellef açısından bağlayıcı olmaktadır. Bu nedenle yürütme tarafından yapılan düzenlemelerin mükelleflere duyurulması yürütmenin düzenleme yetkisinin sınırlarını belirleme açısından yeterli bir ölçüt değildir. Şekilciliğin mükellef açısından güvence taşıdığı vergi hukukunda mükelleflerin düzenlemelerden haberdar edilmesi yeterli değildir.

VUK mükerrer madde 257'ye 6518 sayılı Kanun²⁰³ ile eklenen ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na mükelleflerden “*vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına dair belge arama*”²⁰⁴ ve hangi kamu alacaklarının tür ve tutar bakımından bu kapsama gireceğine ilişkin yetki tanınmıştır. Tanınan bu yetkinin vergi ödeme gücünün tespitinde elverişli ve gerekli olmaması ve bu zorunluluğu yerine getirmediği için mükelleflerin ticaret yapmalarının engellendiği, hangi kamu alacaklarının bu zorunluluk kapsamına gireceğinin kanunla belirlenmek yerine Hazine ve Maliye Bakanlığına bu şekilde bir yetki tanınmasının yasama yetkisinin devri niteliğinde olduğuna ilişkin gerekçelerle söz konusu hükmün Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla AYM'ye başvurulmuştur²⁰⁵. AYM bu hükmün Anayasa'ya aykırı olmadığına hükmetmiştir. Konumuz ile ilgili yasama yetkisinin devrine ilişkin yaptığı değerlendirmede, kanunla temel esasların ve çerçevenin belirlendiği durumlarda, uzmanlık ve teknik konulara dair yürütmeye düzenleme yetkisi verilmesinin yasama yetkisinin devri olarak kabul edilemeyeceğini; söz konusu hükmün yeni veya ek bir vergi veya benzeri mali yükümlülük koyma yetkisi tanımadığı ve vergi yükümlülüğü ile ilgili olmadığını belirterek iptal konusu kuralın vergilendirme ile ilgili temel kuralları düzenleme yetkisini tanımadığını ifade etmiştir. AYM'nin yeni veya ek vergi getirme şeklinde bir düzenleme yapmaktan bahsederek vergilendirme ile ilgili temel kurallar kapsamını bu kararında dar yorumladığını söylemek mümkündür.

²⁰¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.7.

²⁰² Güneş, Verginin Yasallığı İlkesi, s. 15.

²⁰³ Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG Tarih:19.02.2104, RG Sayı: 28918.

²⁰⁴ Bkz. VUK mükerrer madde 257/6.

²⁰⁵ Anayasa Mahkemesi, E.2014/87, K.2015/112, Karar Tarih: 08.12.2015, RG Tarih: 28.01.2016, RG Sayı:29607.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay'ın kararlarına da bakmak gerekmektedir. Genel tebliğ ile getirilen, tahsilatların banka veya benzeri finans kurumları vasıtasıyla yapılması ve dekont veya hesap bildirim cetvelleriyle belgelendirilmesi zorunluluğunun kapsamında vergiden muaf esnaf ve nihai tüketicilerin yer almasının bu kişilerin mükellefiyeti bulunmamaları nedeniyle mükerrer madde 257/2'deki yetkiye aykırı olduğu iddiasıyla açılan iptal davasında²⁰⁶ Danıştay, mükerrer madde 257 ile vergilendirme ve belge kayıt düzenini sağlama hususlarında Hazine ve Maliye Bakanlığının genel anlamda düzenleme yapmaya yetkili kılındığını belirtmiştir. Kayıt dışılığı önlemek amacıyla vergiden muaf esnaf ve nihai tüketicilerin ticari işlemlerin tarafı olarak kapsama dahil edildiği ifade edilmiştir. Danıştay savcısı görüşünde esas olarak bu zorunluluğun kanun ile getirildiği, genel tebliğin yeni bir hukuki durum yaratmadığı veya var olan hukuki düzende bir değişiklik yapmadığını bildirmiştir. Dolayısıyla bu kararda düzenleme yetkisinin sınırını belirleme bakımından yeni bir hukuki durum yaratma veya hukuki düzende değişiklik yapma kriteri esas alınmıştır.

Danıştay; 2017 yılına ait bir kararında, VUK madde 107/A ve mükerrer madde 257'ye dayanarak çıkarılan ve elektronik tebligata ilişkin düzenlemeler içeren genel tebliğin iptaline ilişkin açılan davada²⁰⁷ ise söz konusu genel tebliğin ceza hükümlerine ilişkin kısmının iptaline karar vermiştir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği yürütme organının sınırları kanun ile belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemler aracılığıyla suç ve ceza oluşturulmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Karar konusu tebliğde öngörülen yükümlülüklerle uymayanlar adına, VUK mükerrer madde 355'te madde 107/A'dan bahsedilmemesine rağmen, VUK madde 148, 149 ve mükerrer madde 355 kapsamında ceza uygulanacağının öngörülmesinin düzenleyici işlem ile suç ve ceza ihdas edilmesi anlamına geldiğinden bahisle iptal kararı verilmiştir. Karara göre çıkarılan tebliğin, söz konusu maddeler ile vergi idaresine tanınan yetkinin kapsamında yer almadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi idaresi sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye sahip olmadığı halde düzenleme yapmıştır. VUK madde 107/A, 7103 sayılı Kanun²⁰⁸ ile mükerrer madde 355'e eklenmiş ve

²⁰⁶ Danıştay 4.Daire, E.2003/1715, K.2004/2587.

²⁰⁷ Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2017/618, K.2017/521.

²⁰⁸ Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG Tarih: 27.02.2018, RG Sayı: 30373(2.Mükerrer).

madde 107/A kapsamında getirilen zorunluluklara uyulmaması özel usulsüzlük cezasını gerektiren hal olarak düzenlenmiştir.

VUK 227'nci madde kapsamında düzenlenmemiş sayılma hallerinin, 7103 sayılı Kanun ile değişmeden önceki haliyle, VUK madde 353'te yer alan özel usulsüzlük cezası gerektiren haller arasında sayılmaması nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından “ambar-tesellüm” fişinde yer alması öngörülen taşıma ücretinin yazılmaması nedeniyle düzenlenmemiş sayılma gerekçesiyle ceza kesilemeyeceğine ilişkin bir Danıştay kararında²⁰⁹ Danıştay savcısının yürütmenin genel düzenleyici işlem yapma yetkisine ilişkin görüşü bulunmaktadır. Bu görüşte, yasayla idareye tanınan düzenleyici işlem yapma yetkisinin kanun hükmünü ortadan kaldırarak şekilde kullanılamayacağı, ancak kanun yapma tekniği bakımından kanun maddesinde yer almasına gerek olmayan şekle ve usule ilişkin ayrıntıların kurumların özüne dokunmayacak şekilde yürütme tarafından düzenlenebileceği belirtmiştir. Bu görüşe göre vergi idaresi düzenleme yaptığı kurumun özüne etki edecek nitelikteki şekli ve usuli ayrıntılara ilişkin düzenleme yapamaz. Bu kriter Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılan yetkinin sınırını belirlemede kullanılabilir. Her ne kadar teknik ve ayrıntı olarak nitelendirilebilecek bir husus düzenlense de vergi idaresi tarafından yapılan düzenlemelerin düzenleme konusu kurumların özüne etki etmemesi gerekir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü özelinde kanunla öngörülmemiş bir belge düzenleme veya defter tutma zorunluluğunun getirilmesi veya kanunla getirilen bir zorunluluğun kaldırılmasının muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kurumunun özüne etki ettiği ortadadır. Ancak burada halihazırda bir başka kanun ile düzenlenmesi öngörülen defter ve belgelere ilişkin ayrıca bir değerlendirme yapılabilir. Her ne kadar vergi kanunu olmasa da bir başka kanunla düzenlenmesi öngörülen sigorta poliçesi, işlem sonuç formları gibi belgeleri mükellefler zaten kanunen düzenlemek zorundadır, yalnızca vergi kimlik numarası ve vergi dairesi gibi vergilendirmeye ilişkin hususları içerme şartı getirilerek VUK uyarınca tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter ve belge kapsamına alındığı görülmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde²¹⁰ belirttiği üzere bu tarz düzenlemelerin mükelleflerin

²⁰⁹ Danıştay 3.Daire, E.1999/2073, K.1999/4996, T.30.12.1999, www.danistay.gov.tr (E.T.15.01.2023).

²¹⁰ RG Tarih:07.09.1995, RG Sayı:22397.

*“aynı amaca hizmet eden birden fazla belge düzenlemek zorunda kalması”*²¹¹ nedeniyle, mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükünü azaltarak mükelleflere kolaylık sağlama amacıyla yapıldığı görülmektedir. Ancak kanunla öngörülen VUK kapsamında tutulması ve düzenlenmesi gereken defter ve belgelerin kapsamının bu şekilde yürütme aracılığıyla genişletilmesi verginin yasallığı ilkesine; ayrıca bu belgelerin düzenlenmemesi veya usulüne uygun olarak düzenlenmemesine ilişkin usulsüzlük cezası verilmesi, mükellefin yeni yaptırımlara maruz bırakılması anlamına geleceğinden kabahatlerin kanuniliği ilkesine zarar vermektedir.

Bunların yanında kaçakçılık suçlarında suçun konusu olabilmeleri nedeniyle ayrı bir değerlendirme yapılmalıdır. Nitekim kabahatler bakımından fiillerin belirlenmesinde yumuşatılmış bir kanunilik ilkesinden bahsedilse²¹² de suçlar için aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Anayasa madde 28 ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)²¹³ madde 2 ile güvence altına alınan suçların kanuniliği ilkesi düzenleyici işlemlerle suç oluşturulmasını engellemektedir. Suçta kanunilik ilkesi bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın düzenleme yetkisi ile yeni suç konusu oluşturma veya var olanları suç konusu olmaktan çıkarabilmesi suçların kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir²¹⁴.

Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine VUK madde 257 ile tanınan bu yetkiyi kullanarak bazı belgelerin düzenlenmesini öngörmüştür. Bu kapsamda döviz alım satım belgesi, dekont, adisyon, işlem sonuç formları, sigorta poliçeleri ve sigorta komisyon gider belgelerinin çeşitli mükellef veya mükellef grupları tarafından düzenlenmesi öngörülmüştür.

3.4.1. Döviz Alım Satım Belgesi

226 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile döviz alım-satım belgeleri VUK kapsamında düzenlenmesi gereken belgeler arasına dahil edilmiştir. Döviz alım ve satım yetkisini haiz kuruluşlar döviz satın almaları halinde döviz alım belgesi, döviz satmaları halinde

²¹¹ 243 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği, RG Sayı:22397, RG Tarih: 07.09.1995, <https://www.gib.gov.tr/node/88464> (E.T.10.07.2023).

²¹² Şenyüz, Vergi Ceza, s.11.

²¹³ Kabul Tarihi: 26.09.2004, RG Tarih: 12.10.2004, RG Sayı: 25611.

²¹⁴ Yiğit, s.70.

döviz satım belgesi düzenlemek zorundadır²¹⁵. Bu kuruluşlar Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'da²¹⁶ “yetkili müesseseler”²¹⁷ olarak tanımlanan yetkili kuruluşlar olup, söz konusu Karar'da döviz alım satım belgesinin şekli, usul ve esasına ilişkin konuların Merkez Bankası tarafından belirlenmesi öngörülmüştür. Döviz alım-satım belgelerinin noter tarafından tasdik edilmiş veya anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması gerekmektedir. Bilgisayarla düzenlenmesi imkânı olan bu belgeler, bilgisayarla düzenlenmiş olsalar dahi tasdik veya anlaşmalı matbaada bastırılma şartına tabidir²¹⁸.

509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca döviz alım-satım belgelerinin e-döviz alım satım belgesi olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına imkan tanınmıştır.

3.4.2. Dekont

Bankalar tarafından, fatura yerine geçmek üzere, dekont düzenlenmesi zorunluluğu Hazine ve Maliye Bakanlığınca 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²¹⁹ ve 246 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²²⁰ ile getirilmiştir. Buna göre “Bankalar, döviz alım satım işlemleri ile menkul kıymetler borsasında aracı kurum sıfatıyla müşterileri adına yaptıkları menkul kıymet alım satımları hariç olmak üzere, yaptıkları bütün hizmetler veya satışlar dolayısıyla lehlerine tahakkuk edecek tutarlar”²²¹ için dekont düzenleyecektir.

509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca dekontların e-dekont olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına imkân tanınmıştır.

²¹⁵ Kumkale, s.95 ve s.97.

²¹⁶ Karar no: 89/14391, RG Tarih: 11.08.1989, RG Sayı: 20249.

²¹⁷ Tanımlar Madde 2- “Bu Karar'ın uygulanmasında, a) Bakanlık: Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu Bakanlık, ... o) Yetkili müesseseler: Bakanlıkça tesbit edilen usul ve esaslar çerçevesinde dövizle ilişkin işlemler yapmasına izin verilen ve kıymetli maden, taş ve eşyalara ilişkin işlemler de yapabilen anonim şirketleri, ... ifade eder.”

²¹⁸ 226 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği; İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s.49.

²¹⁹ RG Tarih:07.09.1995, RG Sayı:22397.

²²⁰ RG Tarih:08.01.1996, RG Sayı:22397.

²²¹ 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, A-Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler.

3.4.3. Adisyon

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenme zorunluluğu getirilen bir başka belge adisyondur. 185 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²²² ile adisyon kullanma zorunluluğu getirilmiş olup daha sonra 200²²³, 298²²⁴ ve 299²²⁵ Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile adisyon kullanma zorunluluğuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu tebliğler uyarınca masa servis yapan ve bilanço veya işletme hesabına göre gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinin adisyon kullanması zorunludur.

Adisyon düzenlenmesi fatura düzenlenmeyeceği anlamına gelmemekte, eş zamanlı olarak faturayla veya fatura düzenlenmesi gerekmeyen hallerde perakende satış fişiyle birlikte adisyonun bir nüshası müşteriye verilmelidir. Anlaşmalı matbaalarda bastırılması gereken adisyonlar, bu matbaalarda bastırılmamışsa, müşteri masasına veya adisyon masasına bırakılmamışsa hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır (185 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği uyarınca adisyonların e-adisyon olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına imkân tanınmıştır.

3.4.4. İşlem Sonuç Formları

Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgeler arasına 243 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile sermaye piyasası aracı kuruluşları tarafından düzenlenecek olan işlem sonuç formları da dahil edilmiştir.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu²²⁶(SPK) madde 45'e dayanak alınarak çıkarılan Yatırım Hizmet Ve Faaliyetleri İle Yan Hizmetlere İlişkin Belge Ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ (III-45.1)²²⁷ madde 15 uyarınca *“Yapılan alım satımların, verilen hizmetlerin ve bunlar için alınan nakdin mahiyetini göstermek üzere EK/3'te yer alan müteselsil numaralı İşlem Sonuç Formu gerektiğinde ibraz edilmek üzere elektronik*

²²² RG Tarih: 18.08.1988, RG Sayı:19903.

²²³ RG Tarih: 25.01.1989, RG Sayı:20353.

²²⁴RG Tarih: 05.08.2001, RG Sayı:24484.

²²⁵ RG Tarih: 18.08.2001, RG Sayı:24497.

²²⁶ RG Tarih: 06.12.2012, RG Sayı:28513.

²²⁷ RG Tarih: 01.08.2015, RG Sayı:29432.

ortamda tutulur.” Türev araç işlemleri için türev araç işlem sonuç formu, kaldırıcı alım-satım işlemleri için de kaldırıcı alım-satım işlem sonuç formu düzenlenmelidir.

3.4.5. Sigorta Poliçesi ve Sigorta Komisyon Gider Belgesi

Sigorta şirketleri tarafından düzenlenen poliçeler ve sigorta komisyon gider belgeleri Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetki kapsamında 243 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler arasına alınmıştır. Bu kapsamda sigorta poliçeleri ve ek belgelerde yer alan işlemlere ilişkin tutarlar için ayrıca fatura düzenlenmeyeceği belirtilmiştir. Sigorta poliçelerinde kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunan vergi dairesi, vergi numarası, poliçe seri ve sıra numaralarının da bulunması zorunlu kılınmıştır.

Sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta şirketlerine hizmet sağlaması durumunda bu hizmet karşılığı ödenen komisyon bedelleri için sigorta komisyon gider belgesi düzenlenmesi gerekmektedir. Sigorta komisyon gider belgesi sigorta şirketi tarafından düzenlenir. Sigorta acente ve prodüktörleri bu belgeye konu işlemlere ilişkin bedeller için fatura düzenlemeyecek ve bu belgelere istinaden hasılat kaydedeceklerdir. Sigorta komisyon gider belgelerinin noter tarafından tasdik edilmiş olması veya anlaşmalı matbaalarda bastırılması gerekmektedir.

509 Sıra No’lu Genel Tebliği uyarınca sigorta gider belgesinin e-sigorta komisyon gider belgesi, sigorta poliçesinin e-sigorta poliçesi olarak elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına imkân tanınmıştır.

3.5. Elektronik Ortamda Tutulan Defterler

VUK mükerrer madde 242, mükerrer madde 257 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen ve TTK madde 66’da Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki sonucu bu kanunlar uyarınca tutulması zorunlu defterlerin elektronik ortamda tutulması, muhafaza edilmesi ve ibrazına dair düzenlemeler genel tebliğler aracılığıyla yapılmıştır. Bu kapsamda 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği²²⁸ ile bu konuya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

²²⁸ RG Tarih: 13.12.2011, RG Sayı:28141.

VUK madde 175, madde 227, mükerrer madde 242 ve mükerrer madde 257 kapsamında verilen yetki uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²²⁹ ile Defter-Beyan Sistemi getirilmiştir. Elektronik ortamda tutulması öngörülen belgelere ilgili başlık altında değinilmiş olup bu başlık altında elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin e-Defter Uygulaması ile Defter-Beyan Sisteminden (DBS) bahsedilecektir.

DBS, serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan ve basit usule tabi mükellefler için oluşturulmuş bir sistemdir. Bu sistem dahilinde bu mükellefler defterlerini elektronik ortamda oluşturarak muhafaza edebilmekte, beyanname, bildirim ve dilekçelerini de bu sistem üzerinden verebilmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmasına Hazine ve Maliye Bakanlığınca izin verilen mükellefler, bilanço esasına göre defter tutanlar ve sadece ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların birkaçı veya tamamından gelir elde eden gelir vergisi mükellefleri kapsam dışı bırakılmıştır.

DBS ile serbest meslek kazanç defteri, çiftçi işletme defteri, işletme defteri, amortisman defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri, bitim işleri defteri ve envanter defteri tutulabilmektedir. DBS kapsamında tutulan defterler için GİB tarafından açılış ve kapanış onayı yapılması öngörülmüş, açılış onayının VUK'ta öngörülen tasdik yerine geçtiği belirtilmiştir. DBS sistemi ile birlikte artık kâğıt ortamında veya diğer elektronik ortamda tutulan defterlerin hukuki geçerliliği bulunmadığı hüküm altına alınarak fiziki ortamda defter tutma ve muhafaza etme yükümlülüğü de kaldırılmıştır.

DBS ile bu sistemde tutulan defterlerin muhafaza yükümlülüğü GİB'e geçmiş iken mükelleflerin ibraz yükümlülüğü devam etmektedir. Elektronik ortamda tutulan defterlerin sistem üzerinden indirilmesi şeklinde elektronik olarak veya mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden onaylı kâğıt olarak ibrazı talep edilebilmektedir. Yetkili makamlar hangi şekilde ibraz talep ettiyse mükellefin bu şekilde ibraz yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekmektedir.

²²⁹ RG Tarih: 17.12.2017, RG Sayı: 30273.

Mükellefe ulaşılamadığı ya da ibraz talebine ilişkin yazının tebliğ edilemediği hallerde GİB'e başvurularak mükelleften ibrazı talep edilen defterlerin ilgili makamlara gönderilmesi talep edilebilmektedir. Ancak bu yöntemden faydalanabilmek için ulaşamama veya tebliğ edilememe hallerinin tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu durumda GİB söz konusu defterleri elektronik veya onaylı kâğıt olarak ilgili makamlara iletecektir. Bir başka ifadeyle mükelleften temin edilemeyen defterler, bu şekilde GİB'den temin edilebilmektedir. Dolayısıyla, DBS bakımından, elektronik defterlerin ve içerdiği bilgilerin tek kaynağı mükellef değildir.

1 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile elektronik defter(e-defter) *“şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü”²³⁰* olarak tanımlanmıştır. Elektronik defterlerin bütünlüğü ve kaynağının doğruluğu mali mühür veya elektronik imza ile güvence altına alınmaktadır. E-defterler için açılış ve kapanış onayı olarak hesap dönemin ilk ve son ayına ilişkin elektronik defter beratları öngörülmüş ve bu beratların alınmasının noter onayı yerine geçtiği belirtilmiştir. Mükellefler e-defterleri aylık dönemler halinde tutmak ve bunlara ilişkin berat dosyalarını muhafaza etmekle yükümlüdürler. E-defter beratı yalnızca defterlerin değişmezliğini ispata ilişkin olduğundan içeriğin gerçeği yansıttığına dair bir onay değildir. E-defter ve berat dosyalarının Türkiye Cumhuriyeti sınırları dahilinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlere muhafaza edilmesi gerekmektedir.

E-defter uygulamasına geçiş zorunluluğu olan mükellefler e-fatura uygulamasına geçmek zorunda olanlar²³¹ ile TTK madde 397/4'e göre bağımsız denetime tabi şirketler olarak belirlenmiştir. Ayrıca yapılan analiz ve incelemeler sonucu riskli veya vergiye uyum düzeyi düşük olduğu belirlenen mükelleflere e-defter uygulamasına geçiş zorunluluğu getirme yetkisi GİB'e verilmiştir.

²³⁰ 2.Tanımlar ve Kısaltmalar başlıklı bölümde yer alan tanım.

²³¹ Bkz. 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği-IV.1.4. e-Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu.

Mükellefler tarafından yevmiye defteri ve büyük defter (defteri kebir) e-defter uygulaması kapsamında e-defter olarak tutulabilmektedir²³².

Mükellefler elektronik ortamda tuttıkları defterlere ilişkin e-defter ve berat dosyaları ile bunların doğruluğu, değişmezliği ve bütünlüğüne dair her türlü elektronik kayıt ve verileri; bunları doğrulama ve görüntüleme araçlarını vergi kanunları ve TTK ile diğer düzenlemelerde yer alan süreler boyunca muhafaza etmek zorundadır. Yetkili makamlarca talep edildiğinde bu dosyalara kolayca erişim, anlaşılabilir ve eksiksiz şekilde görüntüleme imkânı sağlanmalı ve okunabilir kâğıt baskılar üretebilecek şekilde ibraz görevi yerine getirilmelidir²³³.

Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK mükerrer madde 242 kapsamında elektronik olarak tutulması ve düzenlenmesi ile ibraz edilmesi öngörülen defter ve belgelerin içerdiği bilgileri kendisine veya kendi gözetim ve denetimine tabi olan özel hukuk tüzel kişiliği olan şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye yetkili bulunmaktadır. Geniş yetkileri haiz olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, vergi mahremiyeti kapsamında sır saklama yükümlülüğü bulunanlar arasında sayılmayan kişilere mükelleflerin bilgilerinin aktarılmasına ilişkin zorunluluk getirmesi mükellef hakları bakımından tehdit oluşturmaktayken²³⁴ 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun ile eklenen hükümle bu şirketlerin ortakları, yönetici ve çalışanları için de vergi mahremiyeti hükümlerinin uygulanacağı öngörülerek konu netlik kazanmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı sahip olduğu bu yetki kapsamında e-defter ve berat dosyalarının özel entegratörlerin veya GİB'in bilgi işlem sistemlerinde 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde en az on yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk 1 Ocak 2020 itibariyle getirildiği için öncesi döneme ait e-defterler mükellef nezdinde muhafaza edilmektedir²³⁵. Bu zorunluluğun getirilmesi mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü ortadan

²³²E-defter Uygulamasına İlişkin Sıkça Sorulan Sorular, <https://www.edefter.gov.tr/edefteruygulamasiss.html#> (E.T:14.02.2023).

²³³ 1 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği-Başlık 4.4 e-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrazi.

²³⁴ Bumin Doğrusöz "Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not", *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Ed:Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z.Ertunç Şirin, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2012, IV.Oturumun Bant Çözümü, s.319.

²³⁵ Ekici, s.65.

kaldırmamaktadır. Ancak mükelleften yazılı olarak talep edilmesine rağmen e-defter ve berat dosyalarının ibraz edilmemesi veya edilememesi halinde bu özel entegratörlerden veya GİB'ten söz konusu dosyaların ibrazı talep edilebilmektedir. Bu durumda, mükellefin ibraz etmediği veya edemediği durumların tevsik edilmesi şartıyla, bu kurumların ibraz zorunluluğu bulunmaktadır. Bu şekilde bir muhafaza ve ibraz yükümlülüğü öngörülmesi susma hakkı bakımından özellik arz etmektedir. Nitekim artık vergi idaresi, defterlere mükellefe ihtiyaç duymaksızın ulaşma olanağına sahip olmaktadır. Her ne kadar öncelikle mükellefe başvurulması gerekse de vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin delilleri başka yollardan temin etme imkânı doğmaktadır²³⁶.

3.6. Dijitalleşmenin Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğüne Etkisi

Dijitalleşme olarak kendini gösteren ve Endüstri 4.0 şeklinde adlandırılan Dördüncü Sanayi Devrimi vergi idaresinin işleyişi ve vergilendirme işlemlerini etkilemektedir. Yapay zekâ, robotik süreç otomasyonu, blok zinciri, akıllı sözleşmeler gibi geniş bir yelpazesi olan teknolojik gelişmeler mükelleflerin hayatına entegre edilerek mükellefler açısından uyum maliyetlerinin azaltılması; vergi idaresi açısından ise mükelleflere ilişkin daha fazla veriye ulaşılması, risk analizlerinde ve denetimlerde etkinliğin artırılması suretiyle vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması sağlanmaktadır²³⁷.

OECD Vergi İdaresi Forumu tarafından 2020 yılında hazırlanan raporda²³⁸ Vergi İdaresi 3.0 kavramı ortaya konulmuş ve dijitalleşme kapsamındaki gelişmelerin vergi idaresi tarafından benimsenmesiyle vergi idaresinde meydana getireceği değişimler ele alınmıştır²³⁹.

Dijitalleşme ile periyodik, geçmişe yönelik ve birikimli bilgi iletiminden gerçek zamanlı, somut olaya dayalı ve detaylı bilgi aktarımına geçiş yapıldığı görülmektedir.

²³⁶ Bu konudaki değerlendirme susma hakkı başlığı altında yapılacağından yalnızca bahsetmekle yetiniyoruz.

²³⁷ Neslihan Karataş Durmuş ve İmran Arıtı Erdem, “Vergi İdaresi 3.0: Yapay Zekâ Perspektifinden Bir İnceleme”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2023, s.225-253, s.226-227.

²³⁸ OECD (2020), Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, OECD, Paris. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm> (E.T. 01.08.2023).

²³⁹ Karataş Durmuş ve Arıtı Erdem, s.226-227.

Bu şekilde gerçek zamanlı olarak bilgi ve veri aktarımı sayesinde gerçek zamanlı karşılaştırma ve denetim yapılması sağlanacak, idare ve mükellefin işbirliği ve bütünleşme içinde çalışması imkanı sunulacaktır²⁴⁰. Ancak gerçek zamanlı ve yoğun veri toplanması, söz konusu verilerin analizi ve karşılaştırılması sorunlarını gündeme getirecektir. Bu noktada, büyük veri yığınlarının analiz edilmesiyle riskli grupların daha hızlı ve doğru olarak tespitinde yapay zeka etkili bir araç olacaktır²⁴¹.

Dijitalleşme ve yapay zeka, vergi denetiminin ve vergi idaresinin etkinliğini artırmanın yanında mali gücün ve ekonomik yaklaşım ilkesi doğrultusunda gerçek durumun tespitini kolaylaştıracaktır. Özellikle -daha önce bahsedildiği üzere- mükelleflerin birbiriyle olan ilişkilerinin ve eldeki diğer verilerin yapay zeka tarafından analiz edilmesi ve risk profili çıkarılması sağlanabilecek, bu yolla mükelleflerin gerçek durumunun ortaya konulmasına ve vergilendirmeye ilişkin ilkelerin hayata geçirilmesine fayda sağlanacaktır²⁴².

Dijitalleşme, kısa sürede çok sayıda defter, kayıt ve belge kontrolünün sağlanmasıyla mükelleflerin beyanlarının denetlenmesine ve beyana dayalı tarhiyat sisteminin işlerliğine katkı sağlasa da vergi idaresi tarafından toplanan veriler içinde mükelleflerin vergi mahremiyeti kapsamında yer alan bilgilerin ve kişisel verilerin yer alması nedeniyle bu verilerin korunması da önem kazanacaktır²⁴³.

Dijitalleşmenin faydaları yanında olumsuz etkileri de söz konusu olacaktır. Bu bakımdan vergiden veya denetimden kaçınma ile vergi kaçakçılığı konusunda farklı yöntemlerin geliştirilmesi mümkündür²⁴⁴. Nitekim, yakın tarihte, gelişen ve değişen yöntemler nedeniyle VUK madde 359'a 7318 sayılı Kanun ile 4 bendi²⁴⁵, 7423 sayılı

²⁴⁰ Karataş Durmuş ve Arıtı Erdem, s.237.

²⁴¹ Taşer, s.47.

²⁴² Karataş Durmuş ve Arıtı Erdem, s.246-247.

²⁴³ Aslıhan Taşer, "Vergilendirmede Dijital Dönüşümün Bir Devamı Olarak Elektronik İnceleme", *Vergi Dünyası*, Ekim 2021, S:482, s.36-48, s.45 ve s.47.

²⁴⁴ Taşer, s.45.

²⁴⁵ 7318 sayılı Kanun ile ekleme yapılmıştır. VUK madde 359/ç: "*Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya*

Kanun²⁴⁶ ile d bendi²⁴⁷ eklenmiştir. Böylelikle, gelişen teknolojiyle değişime uğrayan vergi kaçırma amaçlı hareketler vergi kaçakçılık suçları arasına eklenmiştir. 7423 sayılı Kanun gerekçesinde²⁴⁸, d bendinde mevzu edilen tütün, tütün mamulleri ve alkol piyasası kapsamında değişen kaçakçılık trendinden söz edilmiş ve yeni kaçakçılık yöntemlerinin önlenmesi amacıyla yeni düzenleme yapılması gereğinden bahsedilmiştir.

Vergi denetiminin etkinliğinin ve mükelleflerin gönüllü uyumunun artmasını sağlayan dijitalleşme için dijitalleşme kapsamında yer alan uygulamaların vergi idaresi tarafından benimsenmesi ve mükelleflerin kullanımına sunulması gerekmektedir. Mükelleflerin kullanımına sunulması yeterli olmayıp mükellefler tarafından bu uygulamaların benimsenmesi de sağlanmalıdır. Bu doğrultuda şu anda VUK madde 353'te elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kağıt olarak düzenlenmesi bir özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle AYM'ye yapılan başvuru sonucu verilen kararda²⁴⁹ AYM düzenlemeyi anayasaya aykırı bulmamıştır. Kararda bilişim teknolojilerinin vergilendirme süreçlerine sağladığı katkıdan bahsedilmiş ve bu kabahatin

bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

²⁴⁶ 7423 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kabul Tarihi: 30.11.2022, RG Tarih: 10.12.2022, RG Sayı: 32039.

²⁴⁷ Bu bendin 01.01.2024 itibarıyla yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. VUK madde 359/d: “3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

²⁴⁸ 7423 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Gerekçesi, Genel Gerekçe, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c2-3451-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7423#step-2> (E.T. 01.08.2023).

²⁴⁹ Anaya Mahkemesi, E.2020/51, K.2020/73, Tarih:10.12.2020, RG Tarih:09.02.2021, RG Sayı: 31390. Detaylı bilgi için bkz. Birin Bölüm, 3.3.1.1. numaralı Fatura başlığı.

öngörülmesinin gerekli olduğu belirtilmiştir. Kararda, dijitalleşme ile mükelleflerin ekonomik faaliyetlerinin takibi ve denetiminin kolaylaştığı, belgelendirmede bir standardın oluştuğu, mükelleflerin işlemleri gerçekleştirme hızı ve kamu hizmeti kalitesinin arttığından bahsedilmektedir.

Dolayısıyla, dijitalleşme ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğü de değişime uğramaktadır. Daha önce bahsedildiği üzere günümüzde defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi, muhafaza edilmesi ve gerektiğinde ibraz edilmesi mümkündür. Bu bakımdan dijitalleşme, belge kayıt düzeninin amaçlarından olan mükelleflerin vergilendirme karşısındaki durumlarının tespit edilmesi amacına ulaşmada etkinliği artıracaktır. İlerleyen teknoloji kapsamındaki blok zincir, akıllı sözleşmeler ve yapay zeka ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştikten sonra belgeye bağlanması ve defterlere kaydedilmesi sisteminden gerçek zamanlı vergilendirme²⁵⁰ ve kayıt sistemine geçilmesi mümkün görünmektedir. Günümüzde e-defterler ile DBS kapsamında tutulan defterlerin GİB bünyesinde muhafaza ediliyor olması nedeniyle bu defterlerin ibraz edilmemesi fiilinin gizleme suçunu oluşturmayacağı²⁵¹ görüşü göz önünde bulundurulduğunda gizleme suçunun ortadan kalkacağı yorumu yapılabilir. Bu bakımdan muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin yaptırımlarının değişime uğrayacağı, mükelleflerin vergilendirmenin maddi delili olan defter ve belgelerin tek kaynağı olması anlayışından uzaklaşılacağı söylenebilir. Sürekli değişen vergi mevzuatını takip etmekte zorlanan mükellefler bakımından ise kullandıkları muhasebe sistemlerine veya yazılımlarına vergi mevzuatının entegre edilmesi sonucunda muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi kolaylaşacaktır²⁵².

3.7. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Süresi

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak zorunda olanlar, bu kapsamda tuttukları defterler ile VUK madde 227-mükerrer madde 242 arasında öngörülen belgeleri, ilgili

²⁵⁰ Ahmet Burçin Yereli ve Işıl F.O. Şahin, “Vergi Otomasyon Sisteminin Yapay Zeka ile Etkileşimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 2020, S:378, s.9-16, s.14.

²⁵¹ Bkz. Harun Sağır, “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Gizleme Suçunun Kanuni Unsurları ve Gelir İdaresi Başkanlığınca Temin Edilebilen E-Defter ve Belgelerin Gizleme Suçu Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Y:41, S:491, Temmuz 2022, s.45-62.

²⁵² Bkz. OECD Raporu(2020), s.32-35.

bulundukları yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmekle ödevlidirler (VUK m.253). VUK’a göre defter tutmak zorunda olmayanlar ise almakla ödevli oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenlenme tarihlerini takip eden yılın başından başlayarak beş yıl süreyle muhafaza etmek zorundadırlar (VUK m.254).

Muhafaza ödevinin ayrılmaz bir parçası olan ibraz ödevi ise VUK madde 256’da düzenlenmiştir. VUK’un ilgili maddelerinde yazan gerçek ve tüzel kişilerle mükerrer madde 257’de Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetki sonucu getirilen zorunluluklara tabi olanlar muhafaza etmekle yükümlü oldukları her türlü defter, belge ve karneleri ibraz etmek zorundadır. İbraz etme kâğıt olarak tutulan ve düzenlenen defterler ve belgeler ile elektronik ortamda tutulan ve düzenlenen defter ve belgeleri kapsamaktadır. Defter ve belgeleri muhafaza etmekle ödevli kişiler, muhafaza süresi içinde olmak kaydıyla, yetkili makam ve memurların talebi üzerine söz konusu defter ve belgeleri ibraz etmek zorundadır. Yetkili makam ve memurlar dışında tasdik edilmesi gereken ve 3568 sayılı Kanun madde 8/A gereğince hazırlanması gereken raporlar kapsamındaki hesap ve işlemler bakımından yeminli mali müşavirler ile serbest mali müşavirlere, söz konusu hesap ve işlemlerle ilgili belge ve kayıtlarla sınırlı olarak, ibraz zorunluluğu bulunmaktadır. Tasdike ve raporlara konu bu hesap ve işlemlerin doğrudan veya silsile yoluyla taraf olanlar yeminli mali müşavir ve serbest mali müşavirlere belge ve kayıtlarını ibraz etmek zorundadır.

Mükelleflerin defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi beş yıl olarak belirlenmiştir. Bu sürenin başlangıcı ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılının başı olduğundan ilgili bulundukları yıl kavramının açıklanması gerekmektedir.

Öncelikle inceleme zamanına ilişkin düzenlemede incelemenin tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar yapılabileceği hüküm altına alınmıştır²⁵³. Tarh zamanaşımı ise vergiyi doğuran olaya bağlanmış ve vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıllık süre olarak belirlenmiştir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresinin de beş yıl olduğu görüldüğünden, bu

²⁵³ VUK madde 138/2: “İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.”

düzenlemelerin birbirine paralel olarak yapıldığını söylemek mümkündür²⁵⁴. Bu düzenlemeler, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün amaçlarından olan mükelleflerin verdikleri bilgi ve beyanların denetlenebilmesi amacı ile uyumludur. Ancak incelemenin yapılabilmesi için öngörülen zaman tarh zamanaşımı süresine bağlanmış iken muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi tarh zamanaşımı ile açık bir bağlantı kurulmaksızın beş yıl olarak öngörülmüştür²⁵⁵. Tarh zamanaşımı ile bir bağlantı kurulmadığından, muhafaza ve ibraz ödevinin süresi tarh zamanaşımını durduran sebeplerden etkilenmemektedir. Dolayısıyla tarh zamanaşımını durduran hallerin gerçekleşmesi sonucu uzayan zamanaşımı nedeniyle vergi idaresinin inceleme yetkisi bulunurken muhafaza ve ibraz ödevinin süresinin dolması halinde ibraz etmemeye bağlanan birtakım sonuçlar doğmayacaktır. Mükellef adına ibraz etmeme nedeniyle re'sen tarhiyat yapılamayacağı gibi gizleme suçu da oluşmayacaktır²⁵⁶. Takdir komisyonuna sevk edilme tarh zamanaşımını durduran sebepler arasında düzenlenmekle beraber bu durumun muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne etkisi bulunmamaktadır. Böyle bir durumda tarh zamanaşımının dolmasına yakın zamanlarda vergi idaresi tarafından sık olarak başvurulmuş bir yöntem olan takdir komisyonuna sevk işlemi durumunda zamanaşımının yıl sonunda dolmasının önüne geçilse de ibraz yükümlülüğünün süresi dolmuş olacağından mükelleflerin ibraz yükümlülüğünü yerine getirmesi zorunluluğu kalkmış olmaktadır. Bu durumda takdir komisyonu diğer verilere dayanarak matrah takdir etmek durumunda kalacaktır²⁵⁷.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü süresinin başlangıcı olarak belirlenen ilgili yıldan ne anlaşılması gerektiğinin de açıklanması gerekir. İlgili yılın söz konusu defter veya belgelerin tutuldukları veya düzenlendikleri yıl olarak mı yoksa bu defter ve belgelerdeki kayıtların etkili oldukları yılları da kapsayan bir ifade olarak mı anlaşılması gerektiği ortaya konulmalıdır. Nitekim; bir vergilendirme dönemine ilişkin hesap ve işlemler, tarh zamanaşımının dolduğu sonraki vergilendirme dönemlerine

²⁵⁴ Onur Temizyürek, “Tarh Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazı”, Yaklaşım, Sayı:215, Kasım 2010.

²⁵⁵ Mehmet Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2016, s.152.

²⁵⁶ Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.152; Temizyürek, *Tarh Zamanaşımı*.

²⁵⁷ İsa Tekin ve R.Engin Akin, “Defter ve Belge Saklama ve İbraz Süresinin İstisnaları”, Vergi Raporu, S:137, Şubat-2011, s.7-15, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2011-137-Defter_Ve_Belge_Saklama_Ve_Ibraz_Suresinin_Istisnolari-Isa_Tekin-Rengin_Akin%20.pdf (E.T:07.02.2023), s.14-15; Arslan, *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, s.153.

etki ettiği takdirde mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün devam edip etmeyeceği sorunu gündeme gelebilir. Bu durumlara örnek olarak geçmiş dönem zararları, amortisman uygulamaları, yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile yatırım indirimi gösterilebilir²⁵⁸. Bir görüşe göre bu hallerde ibraz zorunluluğu olmamakla beraber mükelleflerin defter kayıtlarını ve giderlerini tevsik zorunluluğu (VUK m.227) nedeniyle sonraki vergilendirme dönemine etkileyen kısımların reddi söz konusu olabilir. Ancak ibraz etmeme nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi, re'sen tarhiyat yapılması ve kaçakçılık suçlarından gizleme suçunun oluşması mümkün değildir²⁵⁹.

Bir başka görüşe göre ilgili yıl ifadesi defter ve belgelerdeki kayıtların etki ettiği yılları da kapsamaktadır ve mükelleflerin tevsik ettikleri vergilendirmeye ilişkin olaylarla bağlantıları kopana kadar bu defter ve belgeleri muhafaza etmeleri gerekmektedir. Bunun nedenleri ise mükelleflerin faaliyet ve işlemlerinin niteliklerine göre özel hesap dönemi uygulanabilmesi ve tarh zamanaşımının buna göre hesaplanması, faaliyetin birden fazla yıla yayılması dolayısıyla vergiyi doğuran olayın da bir veya daha fazla yıl sonra tamamlanması şeklinde vergiyi doğuran olayı esas alan uygulamalardır. Tarh zamanaşımının hesaplanmasında dikkate alınan bu hususlar muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresinin hesaplanmasında da dikkate alınmalıdır²⁶⁰. Bu kapsamda yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yıl olarak kabul edilen işin bitim tarihi²⁶¹; geçmiş dönem zararlarının indirilmesinde indirimin yapıldığı tarih; amortisman uygulamasında iktisadi kıymetlerin tamamen itfa olduğu tarih muhafaza ve ibraz yükümlülüğünde ilgili yıl olarak kabul edilmeli ve muhafaza

²⁵⁸ Fahri Arıkan, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 1995.

²⁵⁹ Arslan, Vergi Hukukunda Zamanaşımı, s.153-154.

²⁶⁰ Arıkan, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”; Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Basım, Mart 2004, s.69; Tekin ve Akın, “Defter ve Belge Saklama ve İbraz Süresinin İstisnaları”, s.10-14.

²⁶¹ İşin bittiği yıl kâr veya zararın gelir olarak tespit edileceğine dair bkz. GVK-Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri: Madde 42. İşin bittiği tarihi tespit için işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarihin esas alınacağına ilişkin bkz. GVK-İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi: Madde 44.

ve ibraz süresi bu tarihlerin bulunduğu yılı takip eden takvim yılının başlangıcı esas alınarak hesaplanmalıdır²⁶².

Bir görüş geçmiş döneme ait zararların indiriminde muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresinin hesaplanmasına ilişkin özel bir durum öngörülmediğini, zararlar sona eren dönemde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği ve bu nedenle indirimden yararlanılan tarih esas alınarak tarh zamanaşımının hesaplanması gerektiğine ilişkin görüşün kanunun lafzıyla uyuşmadığını ileri sürmektedir. Bu görüş kapsamında muhafaza ve ibraz süresinin uzamasına ilişkin bir istisnanın kanunda yer almadığı ve bu nedenle zarara ilişkin belgelerin ibrazının da bu süre geçtikten sonra talep edilemeyeceği belirtilmektedir²⁶³. Muafiyet veya istisna nedeniyle tamamen veya kısmen alınmayan vergilere ilişkin tarh zamanaşımının hesaplanmasında, muafiyet veya istisna şartlarının ihlal edildiği tarihin esas alınmasına ilişkin hükmün var olması göz önünde bulundurulduğunda; geçmiş dönem zararlarında kâra geçilen ilk yılı takip eden yılın başından itibaren tarh zamanaşımının işlemeye başlayacağına ilişkin kanuni düzenleme yapılması ve buna göre muhafaza ve ibraz ödevinin süresinin de gözden geçirilmesi gerektiğine ilişkin görüş de bulunmaktadır²⁶⁴.

Bir başka görüşe göre ise tasdik ettirildikleri yıl için tutulan defterlerin bu yılı takip eden yılın başından itibaren beşinci yılın sonuna kadar muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak defter ve belgelerin ilgili oldukları dönemden sonra kullanılması söz konusuysa artık yararlanılan en son dönemi takip eden takvim yılının başlangıç olarak alınması ve muhafaza ve ibraz yükümlülüğü süresinin buna göre hesaplanması gerekmektedir. VUK madde 3/B’de gerçek mahiyet olarak bahsedilen ekonomik yaklaşım ilkesi bunu gerektirmektedir. Aksi halde söz konusu defter ve belgelerin gerçek mahiyeti yansıtıp yansıtmadığının araştırılması imkânsız olabilmektedir²⁶⁵.

²⁶² Arıkan, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”; Akif Akarca ve Mehmet Şafak, “VUK’a Göre Defter ve Belgelerin Saklanması ve Yeni Düzenlemeler”, Dünya Gazetesi, 27.12.2012, [https://www.dunya.com/kose-yazisi/vuk039a-gore-defter-ve-belgelerin-saklanması-ve-yeni-duzenlemeler/15205\(E.T.07.02.2023\)](https://www.dunya.com/kose-yazisi/vuk039a-gore-defter-ve-belgelerin-saklanması-ve-yeni-duzenlemeler/15205(E.T.07.02.2023)).

²⁶³ Erdoğan Arslan, “Tarh Zamanaşımı”, Vergi Dünyası, Ekim 2007.

²⁶⁴ Ekici, s.180.

²⁶⁵ Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.87-88.

Muhafaza ve ibraz zorunluluğunun süresinin tarh zamanaşımı ile bağlantılı olduğu görülmektedir. Gerek defter tutmanın mükellefin ve üçüncü kişilerin vergilendirme karşısındaki durumunu tespiti yönelik amacı gerekse vergi incelemesinin ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılarak tespit edilmesi ve sağlanması amacı bir arada düşünüldüğünde muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün tarh zamanaşımıyla bağlantılı olduğu görülmektedir. Ancak vergi incelemesi için öngörülen tarh zamanaşımı içinde yapılma şeklindeki süre muhafaza ve ibraz ödevi için beş yıl olarak belirtilmiş ve madde metninde tarh zamanaşımından bahsedilmemiştir. TTK’da ticari defterler için muhafaza süresi on yıl olarak belirlenmiştir. Bu bakımdan da mükelleflerin bir kısmı için beş yıllık süre geçmiş olsa da TTK kapsamındaki yükümlülükler nedeniyle defterlerin muhafazasına devam edilmesi gerekmektedir. Ancak TTK kapsamındaki bu yükümlülük mükelleflerin hepsini kapsamadığı gibi verginin yasallığı ilkesi ve belirlilik ilkesi ile bir arada düşünüldüğünde geçmiş dönemlere ait zararların indirimi gibi özellikli durumlarda mükelleflerin muhafaza ve ibraz ödevinin süresine ilişkin daha detaylı düzenlemeler yapılması veya sürenin tarh zamanaşımı ile bağlantı kurulacak şekilde düzenlenmesi yerinde olacaktır. Kanun koyucunun ilgili bulunduğu yıl ifadesi ile özellikli durumlarda farklı başlangıç tarihi esas alınacağını kastettiği düşünülebilirse de açık düzenlemeler yapılması hukuki belirginlik bağlamında mükellefler bakımından daha faydalı olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA VE İBRAZ BİÇİMLERİ

1. DEFTER VE BELGELERİN VERGİ İNCELEMESİ KAPSAMINDA İBRAZ

Vergi incelemesi, VUK madde 134'te belirtildiği üzere ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik bir denetim yoludur. Mükellefin vergi kanunları uyarınca tutması gereken defterler ile düzenlemesi gereken belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü elzem kılan husus, mükelleflerin beyanlarının denetlenmesinin bu defter ve belgeler aracılığıyla mümkün olmasıdır. Vergileme ilkelerine uygun vergilendirme yapılabilmesi ve bu ilkelerin hayata geçirilebilmesi denetim ile mümkün olmaktadır. Vergilendirme yetkisinin bir parçası olan denetim yetkisine²⁶⁶ dayanarak yapılan vergi incelemeleri kapsamında ibraz, defter ve belgeleri ibraz biçimlerinden en önemlilerindendir. Çalışmamızın bu başlığı altında konuyu genişletmemek adına vergi incelemesinin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bakımından önem arz eden yönleri ele alınacaktır.

1.1.Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü ve Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Hazırlık işlemi niteliğindeki vergi incelemesi, mükellefin beyanlarının ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla defter, belge ve kayıtları ile envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır²⁶⁷. Bu araştırma vergi idaresinin lehine olan unsurlarla birlikte vergi idaresinin aleyhine olsa dahi mükellefin lehine olan hususları da kapsamalı, vergi inceleme elemanları tüm hususları değerlendirerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmalıdır²⁶⁸. Vergi incelemesi, şekli vergi hukuku kapsamında belge-kayıt düzeninin kanunun gereklerine uygun olmasını sağlamakta ve bu şekilde vergi güvenliğinin tehlikeye düşürülmesini engellemektedir²⁶⁹.

²⁶⁶ Adnan Çavuş, “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2006, s.41.

²⁶⁷ Öncel/Çağan/Kumrulu/Göker, s.112.

²⁶⁸ N.Şeker, s.36.

²⁶⁹ Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:15, S:1-2, 2011, s.1-24, s.6.

Defter ve belgeleri muhafaza yükümlülüğünün anlam kazanmasını sağlayan ibraz yükümlülüğü vergi incelemesinin merkezinde yer almaktadır. Her ne kadar vergi inceleme elemanları defter ve belgeler dışında vergilendirme ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya koyan her türlü delili değerlendirme yetkisini haiz olsalar²⁷⁰ da defter ve belgelerin dayanak alındığı mükellefin beyanlarının denetlenmesini mümkün kılmakta ve vergi incelemesinin kapsamının en önemli parçasını oluşturmaktadır. Kaldı ki mükellefin kendi defter ve belgeleri dışındaki delillere başvurma konusunda ilk görünüş karinesi çürütülmeden bu defter ve belgeler göz ardı edilerek inceleme yapılması söz konusu vergi incelemesini hukuka aykırı hale getirecektir²⁷¹.

Muhafaza ve ibraz ödevinin merkezinde yer alan vergi incelemesine tabi olanlar, VUK ve diğer kanunlar gereğince defter ve hesap tutma, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz yükümlülüğü altında olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenmiştir²⁷². VUK ve diğer kanunlar ifadesi, vergi incelemesinde mükelleflerin VUK dışında diğer kanunlar kapsamında defter tutma ve belge muhafaza etme zorunluluğu olanların incelemeye tabi tutulup tutulamayacağı ve tutmak zorunda oldukları defterler veya muhafaza etmek zorunda oldukları belgelerin vergi incelemesi kapsamında ibraz edilme zorunluluğun olup olmadığını gündeme getirmektedir.

Öncelikle defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü olan vergi mükellefleri ve vergi sorumluları vergi incelemesine tabidir. Kanun koyucu VUK madde 8’de belirttiği üzere kanunda kullanılan mükellef ifadesini, vergi mükellefleriyle birlikte vergi sorumlularını da kapsayacak şekilde kullanmaktadır²⁷³. Bu çalışma kapsamında da aksi belirtilmedikçe mükellef ifadesi vergi sorumlularını kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Defter tutma veya yalnızca belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün bulunması tek başına incelemeye tabi olmak için yeterlidir. Bir başka

²⁷⁰ Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61 (4) 2012, s.1307-1336, s.1315.

²⁷¹ N.Şeker, s.128-129.

²⁷² Gerçek ve tüzel kişiler ifadesinin tüzel kişiliği olmayan mükellefleri kapsamaması nedeniyle doğru bir ifade olmadığı ve bunlara ek olarak tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin eklenmesi gerektiğine dair bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi*, Ed: Bahri Öztürk/ Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s.394-425, s.401.

²⁷³ N.Şeker, s.147-148.

ifadeyle, defter tutma yükümlülüğü bulunmayan ancak belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi bulunan mükellefler de incelemeye tabidir²⁷⁴.

Vergi mükelleflerinin VUK gereğince defter tutma yükümlülüğü olmakla beraber TTK, SPK, sigortacılık mevzuatı gibi diğer kanunlar kapsamında ayrıca defter tutma yükümlülüğü de bulunabilmektedir²⁷⁵. Bu bakımdan mükellefler hem VUK hem de diğer kanunlar uyarınca defterler tutmaktadır. VUK madde 137 hükmünde VUK'a veya *"diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler"* ifade edildiğinden, bu kanunlar kapsamında tutulması gereken defterlerin vergi incelemesi kapsamında ibraz edilmesi zorunluluğu olup olmadığının ortaya konması gerekmektedir. Bu konuda iki görüşün olduğu belirtilmektedir. İlk görüşe göre söz konusu defterlerin ibraz edilmesi zorunlu olmamakla beraber VUK madde 148 kapsamında mükelleflerin bu defterlerin içerdiği bilgileri verme zorunluluğu bulunmaktadır. Diğer görüşe göre ise kanunun lafzından sadece VUK kapsamında değil diğer kanunlar kapsamında tutulan defterlerin ibraz zorunluluğu olduğu anlaşılmakla beraber mükellefin vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerinin tam olarak incelenebilmesi ve değerlendirilebilmesi için diğer kanunlar tarafından tutulması ve düzenlenmesi öngörülen defter ve belgeler de ibraz edilmelidir²⁷⁶.

VUK madde 253, 254 ve 256 kapsamındaki muhafaza ve ibraz yükümlülüğü VUK kapsamında tutulan defter ve belgelere yönelik düzenlemeleri içermektedir. Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek olmakla beraber diğer kanunlar kapsamında tuttukları defterlerde yer alan hususlar bilgi toplama kapsamında mükelleflerden talep edilerek temin edilebilecektir. Dolayısıyla vergi incelemesine tabi olanlar ve vergi incelemesi kapsamında bilgi talep edilebilecek kişiler ayırımına gidilmesi gerekir²⁷⁷. Diğer kanunlar kapsamında defter veya belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğü olanlar vergi incelemesinde bu defter ve belgeleri

²⁷⁴ Başaran Yavaşlar, Vergi İncelemesi, s.399.

²⁷⁵ Cenk Murat Arslan, "İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?", *Vergi Dünyası*, Sayı:386, Ekim 2013, s.14-18, s.16.

²⁷⁶ Arslan, İncelemeye Tabi Olanlar, s.16-17. İki görüş olduğu belirtilmekle birlikte görüş sahipleri makalede belirtilmemiştir.

²⁷⁷ Soydan, s.435.

ibraz etmek zorunda olmasa da söz konusu defter ve belgelerin içerdiği bilgileri verme yükümlülüğü altındadır.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda²⁷⁸ madde 127 olarak yer alan incelemeye tabi olanlar hükmü değişikliğe uğramadan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda madde 137 olarak yer almıştır. 5432 sayılı Kanun gerekçesinde dağınık olarak bulunan kanunların bir araya toplanmasından bahsedilmektedir²⁷⁹. Ayrıca, Büyük Vergi Reformu kapsamında 5432 sayılı Kanun ile birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu²⁸⁰, Gelir Vergisi Kanunu²⁸¹ ve Esnaf Vergisi Kanunu²⁸² da yürürlüğe girmiştir²⁸³. Dolayısıyla 5432 sayılı Kanun'dan itibaren değişikliğe uğramamış olan bu maddenin 5432 sayılı Kanun zamanında dağınık olarak var olan vergi kanunları ile yürürlüğe giren diğer vergi kanunlarına ilişkin olarak “*diğer kanunlara göre*” ifadesi kullanılmış olabilir. Günümüzde ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu²⁸⁴ madde 54'te kayıt düzeni öngörülmüş ve katma değer vergisinin hesaplanması ve kontrol edilebilmesini sağlayacak şekilde defterlerin tutulması gerektiği düzenlenmiştir. Dolayısıyla günümüzde diğer kanunlar ifadesinin diğer vergi kanunları olarak yorumlanması gerektiği düşüncesindeyiz.

Kanun koyucu tarafından VUK gereğince ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler için gizleme suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ve özel usulsüzlük kabahatinin oluşması nedeniyle özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür²⁸⁵. Re'sen tarhiyata ilişkin VUK madde 30'da ise VUK'a göre tutulması gereken defterlerin ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi olarak kabul edilmiştir. Bu bilgilerden, esas olarak VUK kapsamında muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmesinin sağlanmak istendiği sonucu çıkarılabilir. Ayrıca, VUK mükerrer madde

²⁷⁸ Vergi Usul Kanunu, Kabul Tarihi: 07.06.1949, RG Tarih: 15.06.1949, RG Sayı: 7233.

²⁷⁹ 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, Vergi Usul Kanunu Gerekçesi, s.1, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>(E.T.0 2.03.2023)

²⁸⁰ 5422 sayılı Kanun, Kabul Tarihi: 03.06.1949, RG Tarih: 10.06.1949, RG Sayı: 7229.

²⁸¹ 5421 sayılı Kanun, Kabul Tarihi: 03.06.1949, RG Tarih: 09.06.1949, RG Sayı: 7228.

²⁸² 5423 sayılı Kanun, Kabul Tarihi: 03.06.1949, RG Tarih: 10.06.1949, RG Sayı: 7229.

²⁸³ Soydan, s.94.

²⁸⁴ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG Tarih: 02.11.1984, RG Sayı:18563.

²⁸⁵ Soydan, s.436.

257 ile kendisine verilen yetkiyi kullanan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın diğer kanunlar kapsamında düzenlenen belgeleri VUK uyarınca düzenlenen belgeler kapsamına aldığı görülmektedir. Aslında diğer kanunlar tarafından muhafazası öngörülen ve VUK uyarınca ibraz zorunluluğu olmayan belgelerin bu yöntemle ibraz yükümlülüğü kapsamına alındığı söylenebilir. Bu şekilde kapsama alınan belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmesi gerekmektedir.

Temel hak ve özgürlüklere müdahale içeren vergi incelemesi vergilerin yasallığı ilkesi kapsamında kanunlar ile düzenlenmesi gereken hususlar arasında yer almaktadır. Kanunda VUK'a göre tutulması gereken defterlere bu şekilde sonuç bağlanmış olması, kanun koyucunun iradesinin bu defterlerin ibraz edilmesi yönünde olduğunu gösterdiğinden diğer kanunlara göre tutulan defterler ve muhafaza edilen belgelerin ibrazının zorunlu kılınması yasallık ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Kaldı ki, vergi idaresi re'sen araştırma ilkesi kapsamında diğer kanunlara göre tutulan defter ve muhafaza edilen belgelerin içerdiği bilgileri elde etmeye yönelik çalışma yapmak ve mükelleflerin vergi karşısındaki gerçek durumunu ortaya koymakla görevlidir. Bu kapsamda vergi idaresine VUK madde 148'teki bilgi toplama gibi araçlar verilmiştir. Dolayısıyla vergi idaresi ve inceleme özelinde vergi inceleme elemanı, vergi incelemesi kapsamında ibraz edilmesi zorunlu olmayan defter ve belgelere ilişkin bilgileri bu araçlar aracılığıyla elde edebilmektedir. Vergi idaresine diğer kanunlar uyarınca defter tutma ve belge muhafaza etme yükümlülüğü olan herkesi vergi incelemesine tabi tutma yetkisinin tanınması mükellefin temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliğinde olan vergi incelemesi ile yapılan sınırlamayı ölçülülük ilkesine aykırı hale getirebilir. Vergi idaresi vergi incelemesinin gerektirdiği ölçüde, denetim görevini yerine getirebilmesi için gerekli olan bilgileri talep etmelidir²⁸⁶. Vergi incelemesine tabi olanlar ve ibraz edilmesi zorunlu olan defterlerin kapsamının vergi kanunlarını aşar şekilde geniş yorumlanması bu bakımdan vergi incelemesi aracılığıyla mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine yapılan müdahalenin ölçülülük ilkesine aykırı olmasına ve bu hakların ihlaline neden olabilir.

²⁸⁶ Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", *Vergi Dünyası*, Y:37, S:443, Temmuz 2018, s.6-24, s.14.

Hangi mükelleflerin vergi incelemesine tabi olacağının tespit edilmesinde objektif birtakım kriterlere belirlenerek belli bir standardın oluşturulması hukuk devleti ilkesi kapsamında belirlilik ve öngörülebilirliğin sağlanması açısından önemlidir²⁸⁷. Bu bakımdan ilk olarak vergi incelemesine tabi olanların açıkça düzenlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan defter tutma ve belge muhafaza etme yükümlülüğü esas alındığı takdirde VUK ve diğer vergi kanunları uyarınca defter tutma ve belge muhafaza etme yükümlülüğü bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin incelemeye alınabileceği düzenlenmelidir. Ancak vergi incelemesinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma ve sağlama yönündeki amacına uygun olduğu düşünülerek Türk vergi kanunlarına göre vergi mükellefiyeti veya sorumluluğunu esas alınarak vergi incelemesine tabi olanların belirlenmesi gerektiğine dair görüş de bulunmaktadır²⁸⁸. Bu durumda vergi muafiyeti olanların vergi incelemesi kapsamında muafiyete ilişkin hükümleri ihlal edip etmedikleri denetlenebileceği²⁸⁹ gibi mükellefiyeti olmasına rağmen defter tutma veya belge muhafaza etme yükümlülüğü bulunmayanların da vergi incelemesine tabi olmasına imkân sağlanacaktır²⁹⁰. Vergi idaresinin elinde bilgi toplama şeklinde bir araç bulunmakla birlikte bilgi toplama sonucunda elde edilenler VUK madde 3/B hükümleri kapsamında delil niteliği taşıyacaktı²⁹¹. Ekonomik yaklaşım ilkesi ve re'sen araştırma ilkesi kapsamında şekil kurallarına uygun olması nedeniyle ilk görünüş karinesinden faydalanan defter ve belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğine uygun olup olmadığını ortaya koyma külfeti vergi idaresine aittir. Bu görevini vergi incelemesi kapsamında VUK madde 3/B kuralları dahilinde yapması gerekmektedir²⁹². Vergi idaresi sınırlı delil serbestisi kapsamında mükellefin defter ve belgeleriyle sınırlı olmaksızın bilgi toplama gibi ek yöntemler kullanarak bu görevini yerine getirecektir. Dolayısıyla diğer kanunlar ifadesinin geniş yorumlanarak VUK dışındaki kanunlar uyarınca öngörülen defter tutma ve belge muhafaza etme yükümlülüğünü kapsayan ve

²⁸⁷ Nuray Aşçı Akıncı, “Vergi İncelemesi Sürecinde İyi Yönetim Hakkının Gereklere ve İşlerliği”, Vergi Sorunları, S:378, Mart 2020, s.49-65, s.60.

²⁸⁸ Azmi Demirci ve Zihni Kartal, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, *Vergi Dünyası*, S:211, Mart 1999, Sonuç bölümü.

²⁸⁹ Arslan, s.17.

²⁹⁰ Demirci ve Kartal, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”.

²⁹¹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.113-114.

²⁹² Şerif Emre Gökçay, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*, İstanbul: On İki Levha, Temmuz 2018, s.487.

bu defter ve belgeleri de ibraz etme zorunluluğu getiren bir sonuca varılmasına gerek bulunmaksızın vergi idaresi denetim ve gerçek mahiyeti ortaya çıkarma görevini yerine getirebilecektir.

1.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Vergi incelemesine yetkili olanların belirlenmesi aynı zamanda mükelleften ibraz ödevini yerine getirmesini talep edebilecek olan yetkili makam ve memurların tespiti anlamına gelmektedir. Zira, yetkili makamlar tarafından usulüne uygun olarak yapılan ibraz talebi bulunduğu takdirde mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirme yükümlülüğü bulunmaktadır. İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin gerek verginin tarhı gerekse kabahat ve suçlar bakımından sonuçları da ancak bu şekilde ortaya çıkmaktadır.

VUK madde 135'e göre vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları ile ilin en büyük mal memuru²⁹³ veya vergi dairesi müdürleri inceleme yetkisini haizdir. GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi incelemesi yapmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. İlin en büyük mal memuru defterdarlardır.

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde²⁹⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez teşkilatı kapsamında hizmet birimlerinden Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde, vergi baş müfettişleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları bulunmaktadır. Mezkûr vergi müfettişleri vergi incelemesi yapmaya yetkilidir. Vergi incelemesinde VUK madde 135'te açıkça sayılanlar dışındakilerin inceleme yetkisi bulunmamaktadır²⁹⁵.

Vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerlerde vergi dairesi müdürleri inceleme yetkisine sahip olduğundan defterdarların bu durumda inceleme yetkisi olmamaktadır.

²⁹³ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Atıflar ve Yetkiler başlıklı madde 33: "*Diğer mevzuatta ... mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne; ... yapılmış sayılır.*"

²⁹⁴ RG Tarih: 10.07.2018, RG Sayı: 30474.

²⁹⁵ Nas, Vergi İncelemesi, s.1307-1313.

Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdarların inceleme yetkisi devam etmektedir²⁹⁶.

Vergi incelemesine yetkili olanların görevlerine vekalet edenlerin asılların sahip olduğu yetkileri haiz olması nedeniyle, vekaleten görev yapanların inceleme yetkisi bulunmaktadır. Ancak vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları bakımından denetim kadrolarında vekalet olmaması nedeniyle inceleme yetkisi bu kadrolarda asıl olarak görev yapanlara aittir²⁹⁷. Danıştay bu konudaki bir kararında vergi dairesi müdürünün izinde olduğu dönemde vekaleten görev yapan müdür yardımcısının inceleme yetkisi bulunduğuna hükmetmiştir²⁹⁸.

İlin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, GİB'in taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar mahalli inceleme yetkisine, vergi incelemesine yetkili diğerleri ise Türkiye çapında inceleme yetkisine sahiptir²⁹⁹. Dolayısıyla ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, GİB'in taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar görev aldıkları birimlerin yetki alanı kapsamında yetkili olmakla birlikte bu birimlere kayıtlı mükellefler hakkında vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler³⁰⁰. Her ne kadar vergi dairesi müdürünün sahip olduğu yetkinin bulunduğu il ile mi yoksa kayıtlı mükelleflerle mi sınırlı olduğuna ilişkin bir düzenleme bulunmasa da vergi dairesi müdürlerinin yetkilerinin kayıtlı mükellefler ile sınırlı olduğunu kabul etmek gerekir. Uygulamada tereddütler olduğunu belirtmek gerekir³⁰¹. “Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (Vergi Dairesi Yönetmeliği)”³⁰² madde 9’da kuruldukları ilin idari sınırları yetki alanı olarak belirlenmekle birlikte GİB’e tanınan yetki sonucu il sınırıyla bağlı olmaksızın mükelleflerin belli vergi dairelerine bağlı olduğunun belirlenmesi halinde bu mükelleflerle sınırlı olarak söz konusu mükelleflerin bulunduğu il ve ilçelerin yetki

²⁹⁶ Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2018, s.317.

²⁹⁷ Özyer, s.322.

²⁹⁸ Danıştay 11.Dairesi, E.1995/2828, K.1995/2794, T. 25.10.1995; Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin, 2022, s.191-192, dipnot 240.

²⁹⁹ Nas, Vergi İncelemesi, s.1317; Başaran Yavaşlar, Vergi İncelemesi, s.399.

³⁰⁰ Soydan, s.445.

³⁰¹ Müjgan Karyağdı, “Vergi İnceleme Sürecinin Değerlendirilmesi”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2020, s.49.

³⁰² Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, RG Tarih: 08.02.2015, RG Sayı: 29261.

alanı dahilinde olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi daireleri bakımında kural il sınırları olmakla birlikte mükellef esaslı hareket edildiği görülmektedir. Bu bakımdan kayıtlı olan mükellefleri esas alacak şekilde yetkinin belirlenmesi gerektiği sonucu çıkarılabilir. Nitekim, bu duruma paralel olarak Vergi Dairesi Yönetmeliği madde 17’de denetim müdürlüğünün görevleri arasında vergi incelemesi sayılmakta ve kendi mükellefleri ile sınırlı olmak kaydıyla il sınırlarına bağlı olmaksızın bu görevleri yerine getireceği düzenlenmiştir.

Vergi müfettişlerinin ülke genelinde denetim yetkisi olmakla birlikte Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği³⁰³ madde 8’de Hazine ve Maliye Bakanının onayıyla doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na bağlı olmak üzere daire başkanlıkları kurulabileceği belirtilmiştir. Bu daire başkanlıkları Denetim, Vergi Kaçakçılığı Denetim, Vergi İadeleri Denetim ve Sektörel Denetim Daire Başkanlığı olarak dört grup şeklindedir. İhtiyaca göre birden fazla kurulabilen bu daire başkanlıkları Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görevleri kapsamında sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma, iş bölümünün sağlanması, iş gücünün verimli kullanılması amacıyla kurulabilmekte veya kaldırılabilir. Vergi müfettişleri bu daire başkanlıklarında görevlendirildikleri yerler ve konular bakımından yetkili olmaktadır³⁰⁴. Bunun dışında vergi müfettişleri, turne kapsamında görevlendirilerek ülkenin çeşitli yerlerinde inceleme yapabilmektedir. Kurulan bu daire başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlıkları veya müdürlükleri arasında çıkabilecek incelemeye ilişkin yetki paylaşımının ne şekilde yapılacağına ilişkin düzenleme bulunmamakla birlikte bu durum açıklığa kavuşturulmalıdır³⁰⁵.

1.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Kural olarak vergi incelemesi vergi dairesinde yapılmaktadır. VUK madde 139’un 7338 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki halinde vergi incelemesinin kural olarak iş yerinde yapılacağı; mükellefin iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin bırakılması gibi zorunlu sebeplerle veya mükellefin talebi üzerine vergi dairesinde incelemenin yapılabileceği hüküm altına alınmıştı. İncelemenin kural olarak

³⁰³ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, RG Tarih: 07.04.2021, RG Sayı:31447.

³⁰⁴ Soydan, 444.

³⁰⁵ Mehmet Koç, “Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, *Vergi Sorunları*, 2011, S:278, Sonuç Bölümü; Soydan, s.419.

mükellefin iş yerinde yapılmasının amacı, vergi inceleme elemanının mükellefin ve işletmesinin gerçek durumunu daha iyi değerlendirebilmesi ve ortaya koyabilmesi açısından iş yerinde inceleme yapılmasının faydalı olmasıdır³⁰⁶. Vergi incelemesi yalnızca defter ve belgelere dayanarak yapılmamaktadır. İncelemenin iş yerinde yapılması defter ve belgeler dışında incelemede değerlendirmeye alınacak diğer delillere inceleme elemanı tarafından doğrudan ulaşma imkânı sağlamaktadır³⁰⁷. Ancak uygulamada bu kuralın tersi olarak vergi incelemeleri çoğunlukla vergi dairesinde yapılmakta ve mükelleften defter ve belgelerini ibraz etmesi yazı ile istenmekteydi. 7338 sayılı Kanun ile uygulamadaki duruma uygun bir düzenleme yapılmıştır. Ancak 7338 sayılı Kanun gerekçesinde, söz konusu değişikliğin sebebi olarak günümüzde yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler sonucu iş yeri kavramındaki değişim, elektronik ortama taşınan defter ve belgeler ile verilerin dijital ortamda toplanması ve elektronik ortamda uzaktan yapılan işlemler gösterilmiştir³⁰⁸.

7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde VUK tarafından öngörülen vergi incelemesi süreci, öncelikle nezdinde inceleme yapılana inceleme konusunun açıklanarak kimlik ibrazı yapılması, bu açıklamayı takiben incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi şeklinde ilerlemekteydi. İşyerinin müsait olup olmadığının veya incelemenin dairede yapılmasını gerektirecek istisnai hallerin tespit edilmesinden sonra dairede yapılmasının uygun görülmesi üzerine defter ve belgelerin ibrazını talep eden yazının mükellefe gönderilmesiyle inceleme süreci devam etmekteydi. Uygulamada ise bu sıralamaya uyulmamaktaydı³⁰⁹. 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında vergi incelemesi, vergi incelemesinin konusu açıklayan ve incelemeye başlanıldığını bildiren yazı ile başlamaktadır. Dairede inceleme yapılmasını esas olarak kabul eden yeni hükümlere göre vergi incelemesine başlanmasıyla birlikte, defter ve belgeleri ibraz etmesine ilişkin talep yazısı mükellefe tebliğ edilerek ibraz için süre verilmektedir. Bu süre içinde mazereti nedeniyle ibraz

³⁰⁶ Başaran Yavaşlar, Vergi İncelemesi, s.416.

³⁰⁷ Burak Pınar, “Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, C:1, S:1, 2016, s.23-60, s.49.

³⁰⁸ Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Genel Gerekçe, s.10.

³⁰⁹ Tarık Taşkıran, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, *Vergi Dünyası*, Y:40, S:472, Aralık 2020, s.115-126, s.120-121.

yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefe ek süre verilmesi gerekmekte ve bu ek süre içinde yine ibraz yapılmazsa defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin sonuçları doğmaktadır.

Vergi dairesinde vergi incelemesi yapılması esas olmakla beraber, mükelleflerin iş yerinde tespit ve incelemelerinin yapılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, vergi inceleme elemanının işletmenin gerçek durumunu tespit edebilmesi amacıyla iş yerinde çalışma yapması da mümkün kılınmıştır. Ayrıca vergi mükellefleri veya sorumlusunun talebi üzerine, iş yeri müsaitse, iş yerinde vergi incelemesi yapılabilmektedir. Bu şekilde, yalnızca dairede yapılarak amacına ulaşamayacak olan vergi incelemesi bakımından dengeleyici bir sistem oluşturulmaya çalışıldığı söylenebilir.

Vergi incelemesinin kural olarak vergi dairesinde yapılması öngörülerek mükelleften defter ve belgelerini ibraz etmesi için en az on beş günlük süre tanıyan yazının gönderilmesi artık esas uygulama haline gelmiştir. Bu şekilde vergi idaresinin incelemenin dairede yapılmasını gerektiren koşulların varlığını ispat yükü³¹⁰ ortadan kalkmıştır. Bu durumda mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesinin sonuçlarının doğabilmesi için öncelikle mükelleften yazı ile defter ve belgeleri talep edilmeli, VUK madde 14 gereği en az 15 günlük bir süre verilmeli ve bu yazı mükellefe VUK tebliğ hükümlerine uygun şekilde tebliğ edilmiş olmalıdır. Danıştay ve Yargıtay kararları, vergi dairesinde inceleme yapılmasını gerektiren koşullar oluşmamasına rağmen dairede yapılan inceleme için defter ve belgelerin ibrazının talep edilmesinin, ibraz etmemenin sonuçlarını doğurmayacağı yönündedir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında³¹¹, ibraza ilişkin yazının gönderilmesinden sonra incelemenin dairede yapılmasına dair mükellefle mutabakata varıldığına dair incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesinden sonra tekrar ibraz talebini içeren bir yazının gönderilmemesi nedeniyle ibraz etmeme fiilinin gerçekleştiğinden bahisle re'sen tarhiyat yapılamayacağına hükmedilmiştir. Yine bir başka kararında³¹² da VUK madde

³¹⁰ Pınar, s.51.

³¹¹ Danıştay 3.Dairesi, E.2019/1064, K.2021/2402, T.03.05.2021, www.danistay.gov.tr (E.T. 25.02.2023).

³¹² Danıştay 4.Dairesi, E.1999/350, K.1999/3959, T.10.11.1999, www.danistay.gov.tr (E.T. 25.02.2023).

139'daki kurala uyulmaksızın doğrudan defter ve belgelerin dairede incelenmesi için yazı gönderilmesi durumunda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun olmadığı ifade edilmiştir. Ancak Danıştay'ın mükellefe tebliğ edilen ibrazın talebine ilişkin yazıda iş yerinin müsait olması durumunda incelemenin iş yerinde yapılabileceğine dair uyarıya rağmen mükellefin talepte bulunmaması halinde incelemenin dairede yapılabileceğine ilişkin kararları da bulunmaktadır³¹³.

Yargıtay ise bu konuya ilişkin bir kararında³¹⁴ iş yerinin kapalı olduğunun tespiti halinde incelemenin dairede yapılmasının hukuka uygun olması nedeniyle gizleme suçunun oluştuğu, bir diğer kararında³¹⁵ ise iş yerinin faal olmadığına ilişkin tespit yapılmaksızın VUK madde 139/2'deki şartlar oluşmadan dairede yapılan inceleme olması durumunda beraat kararı verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Hükmün eski düzenlemesine aykırı olmasına rağmen uygulamada iş yerinin müsait olduğunun bildirilmesi halinde incelemenin iş yerinde yapılabileceğine dair yazının gönderilmesi şeklinde ilerleyen süreç artık incelemenin kural olarak dairede yapılması şekline dönüştürüldüğünden, bu yeni düzenleme inceleme yerine ilişkin uyuşmazlıklara son verecektir. Ancak dairede yapılan incelemelerde ibrazın dairede yapılmasına ilişkin yazı gönderilmesi gibi aşamalar nedeniyle usule ilişkin işlemlerin sayısı artacaktır. Bu durum da söz konusu usuli aşamalara ilişkin hukuki uyuşmazlıkların artmasına neden olabilecektir³¹⁶.

Vergi incelemesinin iş yerinde yapılması durumunda mükellef üzerinde etkileri olmaktadır. Öncelikle iş yerinde yapılan inceleme gerek nezdinde inceleme yapılan gerekse diğer mükellefler üzerinde hukuka aykırı hareketleri caydırıcı bir etki yapabilmektedir³¹⁷. Bir başka ifadeyle, incelemenin önleyici fonksiyonu iş yerinde yapıldığı takdirde daha etkili olmaktadır.

³¹³ Danıştay 4.Dairesi, E. 2009/5837, K.2010/2349, T. 29.04.2010; Danıştay 3.Daire, E.2000/5119, K.2003/921, T.25.02.2003; www.danistay.gov.tr (E.T. 25.02.2023).

³¹⁴ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, E.2016/3123, K.2018/3618, T.17.04.2018, www.yargitay.gov.tr (E.T.25.02.2023).

³¹⁵ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, E.2016/8817, K.2019/1685, T.19.02.2019, www.yargitay.gov.tr (E.T. 25.02.2023).

³¹⁶ Pınar, s.49-50.

³¹⁷ Başaran Yavaşlar, Vergi İncelemesi, s.417.

Vergi incelemesi kurum olarak temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliğinde olmakla birlikte, iş yerinde inceleme halinde, çalışma özgürlüğüne yapılan müdahale mükellef açısından daha yoğun olmaktadır³¹⁸. Vergi incelemesi ile ulaşılmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli ve gerekli yollardan bireylere en az zarar verecek olanın tercih edilmesi bakımından vergi incelemesinin dairede yapılması çalışma hürriyetine yapılan müdahale açısından ölçülülük ilkesine daha uygundur. Ancak burada dairede gerçekleştirilen incelemenin vergi incelemesinin amacını gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığı tartışılabilir.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü açısından vergi incelemesinin uzaktan/dairede yapılması, elektronik ortamda tutulan defterler ve düzenlenen belgelerin sayısının artmasıyla da birlikte, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde mükellefin işbirliği ve sürece dahil edilmesi yönünü zayıflatmaktadır. Artık mükellefin vergilendirme ve buna ilişkin denetim süreçlerinde aktif olarak yer almasından ziyade gerçekleştirilen işlemlerden haberdar edilmesi/bildirimde bulunulması yöntemine geçiş yapıldığı söylenebilir. Nitekim 7338 sayılı Kanun ile incelemeye başlama tutanağı düzenlenmesi yerine incelemeye başlama bildiriminde bulunulması usulü kabul edilmiştir. Her ne kadar uzlaşma, pişmanlık ve ıslah kurumlarının uygulama alanı genişletiliyor olsa da vergi denetim süreçlerinde mükellefin aktif rolünün eskiye göre azaldığını söylemek mümkündür. Bu durumda susma hakkı gibi alanlarda farklı değerlendirme yapılması gerekmele birlikte³¹⁹ mükellefin özel hayatın gizliliği hakkının, bilgi edinme hakkının, kişisel verilerinin korunması hakkının önem kazanacağını söylemek mümkündür. Bununla birlikte vergi sistemimiz, teknolojik gelişmeler ve dijital veri toplama araçlarından faydalanma imkanıyla birlikte vergi idaresi bakımından re'sen araştırma ilkesinin güçlendiği bir sistem haline gelmektedir³²⁰.

1.4. Vergi İncelemesi Kapsamında Defter ve Belgelerin İbraz Süreci

Vergi incelemesi VUK madde 140 uyarınca mükelleflere vergi incelemesinin konusu ve incelemeye başlanıldığına ilişkin yazının gönderilmesiyle başlamaktadır. Vergi

³¹⁸ Başaran Yavaşlar, Vergi İncelemesi, s.412.

³¹⁹ Susma hakkına ilişkin değerlendirme için bkz. Üçüncü bölüm.

³²⁰ Funda Başaran Yavaşlar ve Oytun Canyaş, "Türkiye'de Vergi Şeffaflığı", *Vergi Dünyası*, Y:37, S:443, Temmuz 2018, s.6-24, s.12.

İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (Vergi İncelemesi Yönetmeliği)³²¹ madde 9’da bu bildirim “incelemeye başlama bildirimi” olarak adlandırılmış ve yazının mükellefe, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ve inceleme elemanın bağlı olduğu birime gönderileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda mükelleflerden gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi yazı ile istenilecek ve bunun için VUK madde 14 uyarınca en az on beş günlük bir süre tanınacaktır. Vergi İncelemesi Yönetmeliği madde 12’de ise defter ve belgelerin mükelleflerden yazıyla isteneceği ve tutanakla teslim alınacağı belirtilmiştir. Mükellefin iş yerinin, iş yeri adresi yoksa ikametgâhının bulunduğu yer ile inceleme elemanının çalışma yerinin farklı illerde olması halinde, mükellefler defter ve belgelerini iş yerinin veya ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine teslim eder. Ancak mükellef dilediği takdirde inceleme elemanının sürekli çalışma yerindeki dairede de teslim işlemini yapabilir.

Daha önce bahsedildiği üzere, vergi incelemesi defter ve belgelerle sınırlı olmamakla beraber incelemenin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. İncelemeye başlama bildirimi ile incelemeye başlandığı kabul edilmiştir. Bununla birlikte defter ve belgelerin inceleme kapsamında önemi göz önünde bulundurularak vergi incelemesinin defter ve belgelerin ibrazı gerçekleşmeden başladığının kabul edilemeyeceği, bu nedenle incelemenin ibraz tarihi itibarıyla başladığının kabul edilmesi ve incelemenin tamamlanma süresinin buna göre hesaplanması gerektiğine ilişkin görüş de bulunmaktadır³²².

İnceleme kapsamında gerek görüldüğü takdirde vergilendirmeye ilişkin olay ve olguların inceleme tutanakları ile tespit edilmesi mümkündür. Bu durumda ilgililerin imzası gerekmeyle birlikte imzadan kaçınıldığı takdirde tutanakta yer alan konulara ilişkin defter ve belgeler ilgililerin rızasına bakılmadan alınmakta ve cezalı tarhiyata kapsamında vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmemektedir. Mükelleflerin defter ve belgelerini tutanakları imzalamaları halinde geri alması mümkündür. Ancak

³²¹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG Tarih: 31.10.2011, RG Sayı: 28101.

³²² Özyer, s.325.

bu defter ve belgelerin suç delili olması halinde söz konusu defter ve belgeler geri verilmez.

Vergi incelemesi kapsamında araştırma faaliyeti mükellefin rızasına dayanarak defter ve belgelerini inceleme şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi belli durumlarda mükellefin rızası aranmaksızın arama kapsamında vergilendirmeye etkili olacak defter ve belgelere el koyma şeklinde de gerçekleştirilebilmektedir³²³. Bu durumda vergi inceleme elemanın yazılı olarak sulh hakiminden talepte bulunması ve buna ilişkin arama kararı verilmesi gerekmektedir. Arama kapsamında elde edilen defter ve belgeler tutanakla tespit edilir. Bu durumda mükellefe söz konusu defter ve belgeler üzerinde inceleme imkânı verilmesi gerekmektedir. Defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarih ile vergi beyannamesinin verileceği tarih arasından bir aydan kısa süre olması halinde bu süre bir ay uzamaktadır.

Mükelleften defter ve belgelerin istenildiğine ilişkin yazının VUK kapsamında yer alan tebliğe ilişkin hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi ve gönderilen yazıda ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin sonuçlarının belirtilmesi gerekmektedir. İnceleme kapsamında ibraz edilmesi gereken defter ve belgeler VUK uyarınca tutulan defterler ve mükellef tarafından düzenlenen veya alınan belgelerdir. Nitekim kanun koyucu tarafından, VUK kapsamındaki bu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde re'sen tarhiyat, özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve gizleme suçunun oluşması gibi sonuçlar öngörülmüştür.

³²³ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s.251-252.

2. DEFTER VE BELGELERİN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRE İBRAZİ

Vergi Usul Kanunu madde 256'da yeminli mali müşavirler tarafından yapılan tasdik işlemine konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli olan defter ve belgelerin ibraz edilmesinin mükelleflerin ibraz yükümlülüğünün kapsamında olduğu belirtilmiştir. Ancak bu durumda ibraz yükümlülüğü tasdiğe konu işlemlerin doğrulanması için gerekli olanlarla sınırlı olmakla birlikte, bu hesap ve işlemlere doğrudan veya silsile şeklinde taraf olanların, defter ve belgelerini inceleme için yeminli mali müşavirlere ibraz zorunluluğu bulunmaktadır.

Mükelleflerin ibraz zorunluluğunun yanında VUK madde 227/5'e göre, meslek mensuplarının düzenledikleri tasdik raporunda yer alan bilgilerin defter ve belgelere uygun olmaması nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybına bağlı olarak tarh edilecek vergiler, cezalar ve gecikme faizlerden mükelleflerle birlikte meslek mensupları müştereken ve müteselsilen sorumludur.

3568 sayılı Kanun³²⁴ 27 No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği³²⁵ bölüm I-3'te mükelleflerin bu ibraz ödevini yerine getirmemeleri halinde YMM'ler tarafından bu durumun bağlı oldukları vergi dairelerine bildireceği ve vergi daireleri tarafından özel usulsüzlük cezası işleminin uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu Genel Tebliğ bölüm I-2'de yeminli mali müşavirlere ibrazın usul ve esasları düzenlenmiştir. Mezkûr hükümler vergi incelemesi usul ve esaslarına benzer şekilde kimlik ibrazını, yeminli mali müşavire ibraz edilen belgelerin kural olarak mükellefin iş yerinde incelenmesini, ibraz için 15 günlük süre verilmesini öngörmektedir.

3568 sayılı Kanun madde 12 yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak tasdik işlemi ve bu tasdikten doğan sorumluluğu düzenlemektedir. Tasdik işlemi; gerçek ve tüzel kişiler veya bunlara ait teşebbüs ve işletmelerin mali tabloları ile beyannamelerinin mevzuata, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygun olduğunun ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğinin tasdik edilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu şekilde tasdiğe konu edilmiş mali tabloların, kamu idaresi yetkili memurları tarafından incelenmiş belge olarak kabul edileceği hüküm altına

³²⁴ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kabul Tarihi: 01.06.1989, RG Tarih: 15.06.1989, RG Sayı: 20194.

³²⁵ RG Tarih: 06.12.200, RG Sayı: 24252.

alınmıştır. Ancak kamu idarelerinin inceleme yetkisinin devam ettiği de belirtilmiştir. Dolayısıyla yeminli mali müşavirlere tanınan bu yetki vergi idaresi açısından bir yetki devri niteliğinde değildir³²⁶.

Bu düzenlemelerden anlaşıldığı üzere, yeminli mali müşavirlere tasdik işlemi kapsamında bir denetim yetkisi tanınmaktadır. Tasdik kurumunun bu şekilde öngörülmesi ve tasdike konu belgenin incelenmiş belge olarak kabul edilmesi ile bu belgelerin gerçeği yansıttığı denetlenmiş olmakta ve bu şekilde vergi incelemesi bakımından vergi idaresinin iş yükünü azaltmak amaçlanmaktadır³²⁷.

Kamu gücü kullanabilen vergi idaresi tarafından yapılan vergi incelemesi bir kamu hukuku kurumu, özel hukuk kişileri olan yeminli mali müşavirler tarafından yapılan tasdik işlemi özel hukuk kurumu olması bakımından farklı niteliktedirler³²⁸. Vergi incelemesinin amacı mükellefin beyanlarının doğruluğunu denetlemek iken, tasdik kurumunun amacı mükelleflerin tasdik kapsamındaki bilgilerinin doğruluğunu sağlamaktır. Vergi incelemesinin önleyici fonksiyonu ile mükelleflerin vergi incelemesine tabi olma ihtimali karşısında beyanlarının doğru olması sağlanmakta iken tasdik ile bu doğruluk yeminli mali müşavirler tarafından yapılan inceleme ile sağlanmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi inceleme elemanları, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmakta ve ilk görünüş karinesinin çürütülmesi ihtimalini doğurmaktadır. Yeminli mali müşavirler ise bunun aksine mükelleflerin tasdik için sundukları hususların doğruluğunu incelemekte ve tasdikle ortaya koymaktadır. Bir nevi yeminli mali müşavirin yaptığı tasdikle birlikte mükellefin beyanı ilk görünüş karinesinden faydalanmaktadır. Vergi inceleme elemanları ile yeminli mali müşavirlerin yaptıkları inceleme bu bakımdan da farklılık göstermektedir³²⁹. Nitekim, VUK madde 30/II-8’de meslek mensuplarına beyanname imzalatılmaması veya tasdik kapsamındaki konularda tasdik raporunun ibraz edilmemesi bir re’sen tarhiyat sebebi olarak kabul edilmiştir. Re’sen tarhiyat yönteminin kural olarak mükellefin defter ve belgeleri açısından ilk görünüş

³²⁶ Karayalçın, s.205.

³²⁷ Nihal Saban, “3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, Vergi Sorunları, Sayı:80, Mayıs 1995; Gökhan Kürşat Yerlikaya, *SMMM ve YMM Kanunu Şerhi*, Ankara: Seçkin, 2021, s.350.

³²⁸ Nihal Saban, *Yeminli Mali Müşavir*, Temmuz 1993.

³²⁹ Yerlikaya, 3568 sayılı Kanun, s.2-3.

karinesinin çöktüğü durumlarda kullanıldığı düşünüldüğünde yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemiyle birlikte mükelleflerin ilk görünüş karinesinden yararlandığı görülmektedir. Ancak tasdik işlemi vergi idaresinin inceleme yetkisini ortadan kaldırmamakta, vergi idaresi tasdike konu işlemleri incelemeye tabi tutabilmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin sahip oldukları bu denetim yetkisi onları Anayasa madde 128 ve 135 kapsamında kamu görevlisi sıfatı kazandırmaktadır. Nitekim, AYM konuya ilişkin bir kararında³³⁰ tasdik işlemi ile gelir ve gider kayıtlarının mevzuata uygun olarak işlendiği ve doğru olduğuna ilişkin onay verme yetkisinin yeminli mali müşavirlere verilmiş olması ve tasdike konu belgelerin incelenmiş belge sayılması sebepleriyle, tasdik işleminin kamu hizmeti niteliğinde olduğunu belirtmiştir. Buna paralel olarak, söz konusu kararda, kanun tarafından görevlendirilen yeminli mali müşavirlerin sahip oldukları denetim yetkisiyle bir kamu yetkisi kullanmakta olup kamu hizmeti sunduklarından kamu görevlisi niteliğinde oldukları ortaya konulmuştur. Ancak kamu görevlisi olan yeminli mali müşavirlerin (YMM), memur niteliğinde olmadığı vurgulanmıştır³³¹. Vergi idaresinin hiyerarşik yapısı içinde yer almayan YMM'ler, mükelleflerle yaptıkları özel hukuk sözleşmeleri karşılığında gelir elde etmekte olup serbest meslek erbabı sayılmaktadır³³². Ancak her ne kadar özel hukuk sözleşmesi kapsamında tasdik raporu hazırlama edimi altına girse de sözleşme yaptığı mükellefin istediğine uygun şekilde tasdik raporu hazırlama yükümlülüğü bulunmamaktadır³³³.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdikle İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (Tasdik Yönetmeliği) madde 4'te

³³⁰ Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, T.19.03.1987, RG Tarih: 12.11.1987, RG Sayı: 19632.

³³¹ YMM'lerin kamu hizmeti yürütülmesine katılmaları bakımından geniş anlamda kamu görevlisi olarak kabul edilmelerine rağmen Anayasa madde 128 kapsamında diğer kamu görevlisi olmadıklarına dair bkz: Oğuz Sancakdar ve Aytaç Öznelçi, "Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Statülerinin İdare Hukuku Yönüyle İrdelenmesi", *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Ankara: Seçkin, 2017, s. 97-127, s.122.

³³² Yerlikaya, YMM Kanunu Şerhi, s.361.

³³³ Bu nedenle YMM ile mükellef arasında yapılan sözleşmenin eser sözleşmesi niteliğinde olmadığına dair bkz. Gülsen Güneş ve İrfan Barlass, "Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usulündeki Görev ve Yetkileri", *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Ankara: Seçkin, 2017, s.83-96, s.88.

tasdik; uygunluk denetimini içeren inceleme ve tasdik kapsamına giren konu ve belgelerin gerçeği yansıtır yansıtmadığına dair imza ve mühür kullanılarak yapılan tespit ve raporlama olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda, tasdik işlemi hem uygunluk hem doğruluk denetimini içeren bir kurum olarak kabul edilmektedir.

AYM, YMM'lerin kamu hizmeti gördüğüne ilişkin yukarıda belirtilen kararında yapılan tasdik işleminin vergi matrahının gerçek olduğunun onaylanmasına dair bir yetki olduğundan bahsetmektedir. Dolayısıyla, YMM'lerin sahip olduğu tasdik yetkisinin VUK'ta vergi incelemesinin amacı olarak düzenlenen ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etme amacına paralel nitelikte olduğu görülmektedir. Bir başka ifadeyle, vergi incelemesi ile tasdik işlemi arasında yapısal farklılıklar olmakla birlikte amaçsal benzerlik bulunmaktadır³³⁴. AYM'nin VUK mükerrer madde 227'nin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanıdığı yetkinin Anayasa'ya aykırılığı konusundaki kararında³³⁵ Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bildirilen görüşte YMM'ler tarafından beyannamelerde yer alan bilgilerin dayanağı olan mükelleflere ait defter ve belgelerle uyumlu olduğunun denetlenmesinin vergi matrahının gerçekçi rakamlar içermesi amacıyla getirilen bir yöntem olduğu ve bu şekilde vergi inceleme elemanlarının bu uyumluluğu denetlemeye ilişkin iş yükünün azalmasına katkı sağlayarak vergi incelemesinde etkinlik sağlanacağı bildirilmiştir. Görüldüğü üzere vergi idaresi, YMM'ler tarafından yapılan tasdik işleminin vergi incelemesi kapsamında değerlendirilmesi gereken bir yetki olduğunu belirtmiştir.

YMM'ler tarafından gerçekleştirilen denetim, VUK mükerrer madde 227'de belirtildiği şekliyle beyanname ve tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter ve belgelere uygun olmasına yöneliktir. Ancak 3568 sayılı Kanun madde 12'de hem bu düzenlemeye paralel uygunluk denetimine ilişkin düzenleme hem de YMM'lerin tasdik doğruluğundan sorumlu olduğuna ilişkin doğruluk denetimine yönelik düzenleme yer almaktadır. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdikle İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (Tasdik Yönetmeliği) madde 4'te yapılan tasdik tanımı da tasdik işlemini hem uygunluk hem doğruluk denetimini içeren bir kurum olarak belirlemiştir. Ayrıca, Tasdik

³³⁴ Nihal Saban, Yeminli Mali Müşavir, Temmuz 1993.

³³⁵ E.1996/5, K.1996/26, T.26.6.1996, RG Tarih: 30.06.2001, RG Sayı: 24448.

Yönetmeliği madde 14'teki kanıt toplama, madde 15'teki denetim teknikleri göz önünde bulundurulduğunda, vergi inceleme elemanlarının inceleme yetkisine paralellik gösterir şekilde uygunluk ve doğruluk denetimi yaptıkları görülmektedir³³⁶. Her ne kadar VUK mükerrer madde 227'de uygunluk denetimi, 3568 sayılı Kanun madde 12'de doğruluk denetiminden bahsedilse de genel hüküm-özel hüküm ilkesi kapsamında yapılacak değerlendirme sonucunda 3568 sayılı Kanun madde 12 hükmüne üstünlük tanınarak YMM'lerin gerçekleştirdiği tasdik işleminin uygunluk ve doğruluk denetimini içerdiğini kabul etmek gerekmektedir³³⁷.

Tasdik Yönetmeliği madde 15'te denetim teknikleri başlığı altında üçüncü kişilerin defter ve belgeleri üzerinde araştırma yaparak doğrulama yapılacağı ve defter ve belgelere ilişkin açıklık olmayan konularda bilgi toplanacağından bahsedilmektedir. Tasdik Yönetmeliği madde 8'de ise YMM'lerin karşıt inceleme yetkisi bulunduğunu belirtmiştir. Ancak bu yetki tasdik konuları ile sınırlıdır. Bunlarla birlikte VUK madde 256 tasdik konusu hesap ve işlemlerin doğrulanabilmesi için bu işlemlere doğrudan veya silsile yoluyla taraf olanların ibraz yükümlülüğü altında olduğunu belirtmiştir. YMM'lerin karşıt inceleme yetkisine ilişkin bu düzenlemeler, defter ve belgelerin yalnızca mükelleflerin hesap ve sermaye durumları, vergilendirme karşısındaki konumlarını tespit etmek amacıyla değil karşıt incelemeye imkân verme amacıyla tutulması ilkesi ile uyumludur. Ancak YMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin karşıt inceleme kapsamında mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etme konusunda isteksiz davranmaları nedeniyle, uygulamada sağlıklı şekilde kullanılamadığı belirtilmektedir³³⁸. Karşıt inceleme, karşıt inceleme tutanağı tutma yoluyla olabileceği gibi YMM ile tam tasdik sözleşmesi olan mükellefler bakımından bu mükelleflerin YMM'lerinden teyit yazısı alınması şeklinde de yapılabilmektedir. Ancak teyit kapsamındaki bilgilerin doğruluğundan sorumlu olmaları nedeniyle YMM'lerin bu yöntemi uygulamada tercih etmediği belirtilmektedir³³⁹. VUK madde 135'te incelemeye yetkililer arasında sayılmayan YMM'lerin karşıt inceleme yetkisinin,

³³⁶ Soydan, s.148-149.

³³⁷ Yerlikaya, YMM Kanunu Şerhi, s.400.

³³⁸ Güneş ve Barlass, s.90; Soydan, s.147-148.

³³⁹ Cemil Başoğlu, "3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve İlgili Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Kasım 2008.

vergi inceleme elemanlarının sahip olduğu inceleme yetkisiyle aynı olmadığını belirtmek gerekir³⁴⁰.

YMM'ler, tasdik işlemini gerçekleştirirken uygunluk ve doğruluk denetimiyle birlikte, karşıt inceleme ve delil toplama yetkilerine de sahiptir. Bu nedenle tasdik işleminin vergi denetimi kapsamında yer aldığı söylenebilir. Ancak YMM'lerin sahip olduğu tasdik yetkisi altında yer alan inceleme yetkisi, incelemeye tabi olanlar ve tasdike tabi olanlar karşılaştırıldığında daha sınırlıdır³⁴¹. Ayrıca vergi idaresinin tasdike konu belge ve işlemleri inceleme yetkisinin devam etmesi, tasdik işlemi kapsamındaki inceleme yetkisini vergi idaresinin inceleme yetkisinin astı niteliğinde kılmakta³⁴², bir başka ifadeyle bu durum YMM'lerin tasdik yetkisini inceleme elemanlarının inceleme yetkisine göre ikincil kılmaktadır.

Sonuç olarak; defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü altında mükelleflerin tasdike konu işlemlerle sınırlı olarak YMM'lere karşı ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır. YMM'ler ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde vergi denetimi kapsamında sayılabilecek şekilde bir inceleme işlemi gerçekleştirmektedir. YMM'lerin tasdik işleminin doğruluğundan müşterek ve müteselsilen sorumlu olması nedeniyle³⁴³ YMM'ye bilgi toplama, doğrulama ve karşıt inceleme yapma gibi yetkiler verilmiştir. Dolayısıyla tasdik işlemi bakımından üçüncü kişi konumunda olan mükelleflerin de -tasdik konusuyla sınırlı olmak üzere- karşıt incelemeye imkân verecek şekilde ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır.

VUK madde 256'da düzenlenen ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin sonuçlarından bir tanesi VUK madde 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesidir. Tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli defter ve belgelerin YMM'lere ibraz edilmesi bu yükümlülük kapsamında olduğundan, YMM'lere karşı var olan ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin yaptırımını özel usulsüzlük cezası

³⁴⁰ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin, 2022, s.82.

³⁴¹ Soydan, s.150.

³⁴² Yerlikaya, 3568 sayılı Kanun, s.20.

³⁴³ Kanun koyucunun mali amaç doğrultusunda verginin tahsilini güvence altına almak istemesi nedeniyle bu şekilde bir sorumluluk öngörmesi ve yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunda tam teselsülün esas alınmasının, Anayasa madde 73'te öngörülen verginin neden ve kimden alınabileceğine ilişkin ilkeleri aşar nitelikte olduğuna dair eleştiriler bulunmaktadır. Bu eleştiriler kapsamında tam teselsülden meslek kusuru esasına geçilmesi önerilmektedir. Bkz: Bkz. Nihal Saban, "Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Temmuz 1993.

olmaktadır. Ancak bu ibraz ödevinin yerine getirilmemesi tek başına re'sen tarhiyat sebebi olmamakla birlikte, tasdik raporunun ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi olarak kabul edilmiştir. Gizleme suçunun oluşması bakımından ise YMM'lere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme fiili teşkil etmemektedir³⁴⁴. Bu noktalarda, defter ve belgelerin YMM'lere ibraz edilmemesinin sonuçları, bunların vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmemesinin sonuçlarından ayrılmaktadır.



³⁴⁴ Serkan Ağar, *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, Ankara: Seçkin, 2016, s.120.

3. DEFTER VE BELGELERİN BAĞIMSIZ DENETÇİYE İBRAZI

Bağımsız denetimi, gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetlerine ilişkin olarak hazırlanan finansal tabloların; muhasebe standartları veya mevzuatta öngörülen kriterlere uygunluğu ve doğruluğunun araştırılması, objektif ve tarafsız denetçi tarafından bu konulara dair deliller toplanması ve toplanan delillerin değerlendirilmesine ilişkin rapor hazırlanarak kamuya duyurulmasını içeren bir süreç olarak tanımlamak mümkündür³⁴⁵.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) madde 397 uyarınca denetime tabi anonim şirketler ile şirketler topluluğuna ait finansal tablolar bağımsız denetçi tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporundaki finansal bilgilerin, denetime tabi tutulan finansal tablolarla tutarlı olması ve gerçeği yansıtması konuları da bu denetim kapsamındadır. Denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanı³⁴⁶ tarafından belirlenmektedir.

TTK’da öngörülen denetim kapsamında şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu faaliyet raporlarına ilişkin bu denetim dahilinde envanterin, muhasebenin, iç denetimin, erken risk tespitine ilişkin raporların ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporlarının denetimi yer almaktadır. (TTK m.398) Bu denetim işlemini gerçekleştirecek bağımsız denetçi; 3568 sayılı Kanun’a göre ruhsat almış YMM’ler ile serbest muhasebeci mali müşavirler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortaklarının oluşturduğu sermaye şirketleridir. Bu denetçilerin bağımsızlığını sağlamak adına denetime tabi olacak şirkette pay sahibi, kanuni temsilci, yönetim kurulu üyesi, yönetici olmama; bu şirketlerin finansal tabloları ve defterlerin tutulmasına katkıda bulunmama gibi şartlar öngörülmüştür³⁴⁷. Ayrıca denetçinin, denetime tabi şirkete vergi denetimi ve vergi danışmanlığı dışında hizmet veremeyeceği de düzenlenmiştir. 6762 sayılı Türk Ticaret

³⁴⁵ Ercan Urkan, “Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2015, s.24-25.

³⁴⁶ 2/7/2018 tarihli 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile madde 397’de yer alan “Bakanlar Kurulunca” ibaresi “Cumhurbaşkanınca” şeklinde değiştirilmiştir.

³⁴⁷ Bkz. TTK madde 400.

Kanunu'ndan³⁴⁸ farklı olarak 6102 sayılı TTK, denetimi şirketlerin organik yapısı dışına çıkararak bağımsız hale getirmiştir³⁴⁹.

TTK madde 401'e göre denetime tabi şirketlerin yönetim kurulu, finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun denetçiye vermekle yükümlüdür. Şirket defter ve belgeleri ile envanter, kasa, borçlar, varlıklar, kıymetli evraklar ve yazışmalarının denetlenebilmesi için bağımsız denetçiye imkân tanınması da yönetim kurulunun yükümlülüğü kapsamındadır. Bu bakımdan bağımsız denetime tabi tutulacak şirketin yönetim kurulu, defter ve belgelerinin bağımsız denetçiye ibraz edilmesini sağlama ödevini yerine getirmek zorundadır.

TTK kapsamında gerçekleştirilecek bağımsız denetime ilişkin olarak Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)³⁵⁰ madde 4'te 3568 sayılı Kanun'a göre YMM veya serbest muhasebeci mali müşavir ruhsatı almış olan ve Kamu Gözerimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen meslek mensuplarının bağımsız denetçi olduğu düzenlenmiştir. Bağımsız denetim ise bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması suretiyle defter, kayıt ve belgeler üzerinden finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin denetlenmesi ve değerlendirmeye tabi tutularak rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetimin amacı ise bu finansal tabloların gerek finansal raporlama standartlarına uygunluğu gerekse gerçeği yansıttığı veya doğruluğu konusunda makul güvence sağlamaya yeterli ve uygun kanıtların elde edilmesi şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla bağımsız denetimde, finansal tabloların uygunluk ve doğruluk denetimine tabi tutulduğunu söylemek mümkündür.

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) madde 14 uyarınca, Türkiye Muhasebe Standartlarına kapsamında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen finansal tablo ve raporlar bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetime tabi tutulmak zorundadır. Bu finansal tablo ve raporlar, Türkiye Denetim Standartları kapsamında, gerçeği doğru ve dürüst şekilde yansıttığına dair incelemeye tabi tutulmaktadır. SPK

³⁴⁸ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kabul Tarihi: 29.06.1956, RG Tarih: 09.07.1956, RG Sayı: 9353.

³⁴⁹ M.Kamil Mutluer, M.Selçuk Uslu ve Ziyaettin Bildirici, *Sermaye Şirketlerinin Denetimi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013, s.140.

³⁵⁰ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, RG Tarih: 26.12.2012, RG Sayı: 28509.

gereğince ihraççılar³⁵¹ tarafından bu şekilde bağımsız denetim yaptırılarak bağımsız denetim raporu alınması zorunludur. Bağımsız denetçiler, düzenledikleri raporlardaki yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler nedeniyle doğan zararlardan sorumlu tutulmuştur (SPK m.63).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)'de bağımsız denetimin usul ve esasları hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Bu tebliğde Başlangıç Hükümleri madde 4'te bağımsız denetimin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre gerek işletmeler tarafından kamuya açıklanacak gerekse Sermaye Piyasası Kurulu tarafından talep edilecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğuna ilişkin makul güvence sağlayacak şekilde delillerin toplanması amacıyla defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetim teknikleri uygulanarak denetim yapılması ve bu konulara dair değerlendirmeleri içeren rapora bağlanması bağımsız denetimdir. Bağımsız denetçilerin başka ticari, sınai veya zirai işle uğraşması, başka herhangi bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak, yönetici veya çalışan olarak yer alması yasaklanmıştır. Buna paralel şekilde bağımsız denetçilerin bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, defter ve belge tutulması gibi hizmetler ile hukuki danışmanlık hizmeti veremeyeceği, bu işletmelerde iç denetim fonksiyonu gibi fonksiyonları yerine getiremeyeceği düzenleme altına alınmıştır. Ancak 3568 sayılı Kanun kapsamında yapılan tasdik işleminin yerine getirilemeyecek faaliyetler kapsamında olmadığı belirtilmiştir (Tebliğ Seri: X, No:22, Üçüncü Bölüm, m.13).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun SPK madde 88 uyarınca denetim yapma görev ve yetkisi bulunmaktadır. Bu yetki kapsamında SPK ve diğer kanunlarda yer alan sermaye piyasasına ilişkin hükümlerle ilgili görülen, vergi ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere, tüm defter ve belgeleri talep etme ve inceleme yetkileri bulunmaktadır. Gerek görülmesi halinde arama ile defter ve belgeler temin edilerek incelemeye tabi tutulmaktadır. Gizlilik ve sır saklama yükümlülüğü kapsamında bilgi vermekten kaçınılamayacağı da hüküm altına alınmıştır (SPK madde 89 ve 90).

³⁵¹ Sermaye Piyasası Kanunu madde 3: “ h) *İhraççı: Kitle fonlaması platformları aracılığıyla para toplayanlar hariç olmak üzere, sermaye piyasası araçlarını ihraç eden, ihraç etmek üzere Kurula başvuruda bulunan veya sermaye piyasası araçları halka arz edilen tüzel kişileri ve bu Kanuna tabi yatırım fonlarını, ... ifade eder.*”

Bağımsız denetimin kamu tarafından gerçekleştirilen denetimlere faydası olduğu görülmektedir. Bu kapsamda ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etme ve sağlama bakımından vergi denetimlerine faydası olmaktadır³⁵². Finansal tabloların daha önce bu şekilde denetime tabi tutulmuş olması vergi denetiminin etkin olarak gerçekleştirilmesine ve güvenilir bilgi sağlanmasına katkı sunmaktadır³⁵³. Denetlenmiş tablolar güvenilir bilgi sağladığından işletmelerin gerçek durumunu ortaya koymaya ve vergilendirmenin gerçek durum üzerinden yapılmasına katkı sağlamaktadır.

Denetim kapsamında dikkate alınacak bilançolar açısından değerlendirme yapmak gerekmektedir. Vergi hukuku kurallarına göre hazırlanan mali bilanço matrah tespitini sağlamaktadır³⁵⁴. Ticaret hukuku kullarına göre hazırlanan ticari bilanço ise olumlu ya da olumsuz sonuç açıklamakta ve ortaklara dağıtılacak kârı göstermektedir³⁵⁵. Mali bilanço kamu yararı nedeniyle emredici nitelikte olduğundan ticari bilanço ona kıyasla daha esnektir³⁵⁶. Bu farklılıklara rağmen her iki bilançonun birbirinden tamamen bağımsız olduğunu söylemek mümkün değildir. Mali bilanço, ticari bilanço üzerinde vergi kanunları uyarınca yapılan değişiklikler sonrası elde edilen ve vergiye konu olan kârı gösteren bilançodur³⁵⁷. Bu bakımdan gerçek durum değerlendirmesi yapılırken finansal tablolar üzerinden tespit edilecek kâr ile vergi hukuku kapsamında tespit edilecek kâr aynı olmamaktır. Vergi mevzuatı uyarınca hazırlanan mali bilançonun mükelleflerin gerçek mali gücünü yansıtacak şekilde hazırlanması gerektiğinden ticari bilançonun üstünde bir değere sahip olduğunu söylemek mümkündür³⁵⁸. Dolayısıyla, bağımsız denetim ile ortaya konan gerçek durumun vergi denetimi kapsamında farklı değerlendirmeye tabi tutulması mümkündür.

³⁵² Urkan, s.31.

³⁵³ Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S:55, <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20%2055%20EROL%20%C3%87ELEN.doc?dl=1> (E.T.15.03.2023).

³⁵⁴ Yılmaz Ulusoy, *Anonim ve Limited Şirketlerde Kârın Tesbiti Dağıtımı ve Vergilendirilmesi*, Ankara, 1987, s.60.

³⁵⁵ Ünal Tekinalp, *Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçesi*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1979, 64.

³⁵⁶ Ulusoy, s.60.

³⁵⁷ Tekinalp, s.61-62.

³⁵⁸ Yerlikaya, YMM Kanunu Şerhi, s.458.

TTK kapsamında öngörülen bağımsız denetim kapsamına bakıldığında faaliyetlerin finansal tablolara uygunluğu ve finansal tabloların gerçeği yansıttığına ilişkin denetim yapılması gerektiği görülmektedir. Bu bakımdan yapılan denetimin YMM'ler tarafından yapılan tasdik işlemine benzer nitelik taşıdığı görülmektedir.

SPK kapsamında öngörülen bağımsız denetim de TTK'da öngörülen bağımsız denetime paralel düzenlemeler içermektedir. Nitekim Seri: X No:22 Tebliği'nde bağımsız denetime tabi olanlar, TTK uyarınca Cumhurbaşkanı³⁵⁹ tarafından belirlenenler ve ek olarak belirlenen işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu denetim kapsamında finansal tabloların mevzuata uygunluğu ve doğruluğu incelenmektedir. Dolayısıyla SPK kapsamında gerçekleştirilen bağımsız denetim YMM'ler tarafından gerçekleştirilen tasdik işlemine benzer nitelik taşımaktadır.

YMM'ler tarafından yapılan tasdik işlemi ile TTK ve SPK'da öngörülen bağımsız denetim işleminin aynı nitelikte olmadığını belirtmek gerekir. Çünkü, yukarıda bahsedildiği üzere, gerçek durum kavramı vergi hukukunda farklı değerlendirilmektedir. Kanunen kabul edilmeyen giderler, muafiyet ve istisna durumları gibi konular nedeniyle ticari bilançoların farklı bir durumu yansıtmaları mümkündür³⁶⁰.

Vergi denetiminde amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamaktır. TTK ve SPK kapsamında öngörülen bağımsız denetimin amacı işletmelere ait bilgi ve belgelerin doğruluğun denetlenmesi yoluyla kamuoyuna güvenilir bilgi sağlamak, bu bilgilerden faydalanan kişilerin hak ve menfaatlerinin korunması, bu şekilde şeffaf, güvenilir ve kararlı piyasalar oluşturmaktır. Ayrıca bağımsız denetim ile finansal tabloların güvenilirliği artırılmaktadır. YMM'ler tarafından gerçekleştirilen tasdik işlemi ise vergi hukukundaki denetim amacına hizmet etmektedir³⁶¹.

³⁵⁹ Mezkûr tebliğde Bakanlar Kurulu ifadesi geçmekle birlikte TTK madde 397'nin güncel haliyle Cumhurbaşkanı tarafından belirlenenler bağımsız denetime tabidir.

³⁶⁰ Karayalçın, s.43.

³⁶¹ Aytaç Köksal, "Bağımsız Denetim Sözleşmesi", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2008, s.17.

4. VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA İBRAZ EDİLMİYEN DEFTER VE BELGELERİN MAHKEMEYE İBRAZI

Vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye ibraz edilmesi halinde mahkemenin karar verirken bu defter ve belgeleri ne şekilde değerlendireceği Türk vergi hukukunda tartışmalı bir konudur.

Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında vergi inceleme elemanına -usulüne uygun olarak talep edilmesi halinde- defter ve belgelerini ibraz etme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülük yerine getirilmediği takdirde, mükellef adına re'sen tarhiyat yapılarak vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Ayrıca ibraz etmeme fiili hem bir özel usulsüzlük kabahati hem de VUK madde 359'da yer alan gizleme suçunu teşkil etmektedir.

Vergi yargılamasında re'sen araştırma ilkesi egemendir. İlkenin yasal dayanağı olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu³⁶² (İYUK) madde 20 dayanak gösterilmektedir. Buna karşılık İYUK madde 2'de mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacağı, idare yerine geçerek işlem tesis edecek ve idarenin takdir yetkisini kaldırarak kararlar veremeyeceği hüküm altına alınmıştır. İdari yargılama hukuku ve bu kapsamda yer alan vergi yargılaması hukuku açısından geçerli olan bu ilkeler ile vergi idaresinin vergilendirme yetkisinin bir uzantısı olarak sahip olduğu denetim/inceleme yetkisini defter ve belgeleri inceleyerek kullanamaması nedeniyle incelemenin amacına ulaşamayacağı endişesi, vergi incelemesi aşamasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında ibrazına ilişkin farklı görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Vergi incelemesi kapsamında ibraz edilmeyen defterlerin yargılama aşamasında ibraz edilmesi halinde mahkemenin ne şekilde hareket edeceği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Mükelleflerin yargılama aşamasında ibraz ettiği defter ve belgelerin vergi mahkemeleri tarafından kabul edilerek değerlendirmeye alınmasının, vergi idaresi yerine geçerek inceleme yetkisinin kullanılması anlamına geldiği ve bu durumun İYUK madde 2'ye aykırılık teşkil ettiği, bu uygulama nedeniyle mükelleflerin defter ve belgelerini vergi inceleme elemanları yerine vergi

³⁶² Kabul Tarihi: 06.01.1982, RG Tarih: 20.01.1982, RG Sayı: 17580.

mahkemelerine ibraz etmeyi tercih edeceklerine dair görüşler bulunmaktadır³⁶³. İdarenin yapamadığı incelemeyi idare yerine geçerek mahkemenin yapmasının re'sen araştırma ilkesi kapsamında olmaması yanında kanunen öngörülen defterlere süresi içinde kayıt yapıldığının tespit edilemeyeceğine ilişkin görüş de bulunmaktadır³⁶⁴. Bunların karşısında defter ve belgelerin mahkemeler tarafından katma değer vergisinin indirimine konu edilenlerinin gerçek bir teslim dayandığı ve gerçekten yüklenildiğinin ancak vergi idaresi tarafından yapılan inceleme ile tespit edileceği ve bu nedenle mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin idare tarafından incelenmesine imkan tanınması gerektiğine dair görüş³⁶⁵ ile delil serbestisi ilkesi gereği gerek inceleme gerek yargılama aşamasında mükelleflerin KDV'yi gerçekten yüklediklerini her türlü belgeyle ispat edebilecekleri ve hakimın bu delilleri serbestçe değerlendirmesi gerektiğine dair görüş de bulunmaktadır³⁶⁶. Defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi fiili gizleme suçu oluşturması nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza, özel usulsüzlük kabahati teşkil etmesi nedeniyle de özel usulsüzlük cezası uygulanmasına sebep olduğundan vergi incelemesinin işlevsiz duruma geleceği endişesinin ortadan kaldırıldığına dair görüş de bulunmaktadır³⁶⁷. Defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmemiş olmasının defter ve belgelerin delil niteliğini ortadan kaldırmadığı, mahkeme tarafından kabul edilen defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemenin yalnızca hukuka uygunluk denetimi kapsamında uyumsuzlukla sınırlı olarak yapılması gerektiği, idarenin eksik yaptığı tespit edilen araştırmanın yargılama aşamasında tamamlanmasının idarenin yerine geçerek inceleme yapma

³⁶³ Mehmet Yüce, “Yargı Kararları Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraZ Zorunluluğu”, *Vergi Dünyası*, Y:36, S:421, 2016, s.12-20, s.17-18; İbraZ etmemenin sonuçlarına katlanılması ve inceleme elemanına ibraz etmemenin defterlerin delil niteliğini ortadan kaldırdığına ilişkin düzenleme yapılması gerektiğine dair bkz. Semi Okumuş ve Mustafa Kemal Göze, “Vergi İnceleme Elemanına İbraZdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraZ Edilmesi”, *Vergi Sorunları*, S:280, Ocak 2012, s.47-51, s.51.

³⁶⁴ Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020, s.1030-1031.

³⁶⁵ Ağar, s.135-136.

³⁶⁶ Erdem Ateşgaoğlu, “Vergi Usul Kanunu Md.3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:XX, Y:2016, S:1, s.235-268, s.248-249.

³⁶⁷ Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraZ Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbraZı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:20, S:2, 2018, s.375-408, s.386-387.

anlamına geleceği ve bu durumun re'sen araştırma ilkesini aşar nitelikte olduğuna dair görüş de mevcuttur³⁶⁸.

Danıştay'ın ise konuya ilişkin farklı yönlerde kararları bulunmaktaydı. Ancak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararıyla³⁶⁹, içtihatların vergi incelemesi aşamasında mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında ibrazı halinde mahkeme tarafından kabul edilerek vergi idaresine defter ve belgeler üzerine inceleme ve görüş bildirme imkânı tanınması yönünde birleştirilmesine karar verilmiştir³⁷⁰.

4.1. Defter ve Belgelerin Vergi Yargılamasında Delil Niteliği

Vergi hukukunda geçerli olan ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi normlarının yorumlanması ve vergiyi doğuran olayların tespiti ve nitelendirilmesinde hukuki biçimlerin ötesinde ekonomik özün bir başka ifadeyle gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasını gerektirmektedir³⁷¹. Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak değerlendirebilen delil serbestisi ilkesi³⁷² kapsamında gerek mükelleflerin gerek vergi idaresinin iddiasını, sınırlar dahilinde, her türlü delil ile ispat etmesi mümkündür. Bu sınırlar tanık beyanı, yemin ve belge-kayıt düzenidir.

Mükelleflerin defter ve belgeleri vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya koymaya elverişli maddi delil niteliğindedir³⁷³. Mükellefler, defter ve belgelerini kanunda öngörülen kurallara uygun olarak tutmaları halinde ilk görünüş karinesinden yararlanmakta ve bu defter ve belgeleri mükellef lehine delil kabul edilmekte, defter ve belgelerin güvenilir olmadığına ilişkin ispat yükü vergi idaresine ait olmaktadır. Bu bakımdan mükelleflerin defter ve belgelerinde öngörülen kurallara uymaları kendi yararlarına olmaktadır³⁷⁴.

³⁶⁸ Gümüşkaya, s.205.-208.

³⁶⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih: 25.07.2019, RG Sayı: 30842.

³⁷⁰ Söz konusu Danıştay İBK kararının eleştirisi ileride yapılacaktır.

³⁷¹ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 29; Akkaya, 70.

³⁷² Karakoç, Vergi Yargılaması, s.274.

³⁷³ Karakoç, Delil Sistemi, s.50-51.

³⁷⁴ Vural, Delil ve İspat, pdf s.4.(Makaleye pdf formatında erişim sağlandığından sayfa bilgisi verilememektedir.)

Mükelleflerin belge-kayıt düzeni kapsamında düzenlemesi gereken belgeler ve tutması gereken defterler vergi yargılamasında geçerli olan delil serbestisine ilişkin bir sınır oluşturmaktadır. VUK madde 171 ve madde 242 arasında yer alan hükümler kapsamında mükellefler vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerini kanunda belirtildiği üzere tevsik etmek ve bu belgelerini defterlerine kaydetmek zorundadır. Bir başka ifadeyle, vergilendirmeye ilişkin olay ve olguların kanunda öngörülen defter ve belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Kanunda öngörülen şekilde defter ve belgelerin tutulmaması veya defter ve belgelerin sağlıklı bir vergi incelemesine imkân vermemesi halinde ilk görünüş karinesi çökmekte ve artık bu defter ve belgeler mükellef lehine delil niteliğini yitirmektedir³⁷⁵. Mükellefin bu şekilde delil sunma yükümlülüğü karşısında vergi idaresi bakımından delil serbestisi esastır. VUK madde 3/B uyarınca vergi idaresi, iddiasını yemin hariç her türlü delille ispat edebilmektedir. Bu durumda vergi idaresinin delil serbestliği ilkesinden daha fazla yararlandığını söylemek mümkündür³⁷⁶.

Belge-kayıt düzenine ilişkin sınırlama bunların delil olarak kullanılmasını sınırlamamakta, defter ve belgelerde delil olarak aranacak özellikler ve ispat kuvvetine ilişkin birtakım şartları öngörmektedir³⁷⁷. Bu kapsamda, vergi hukukunda defter ve belgelerin mükellef lehine delil kabul edilmesi kurallara bağlanmıştır. Ticari defterler bakımından ise bir kişinin kendi düzenlediği belgenin kendi lehine delil olması kural olarak mümkün olmadığından, ticari defterlerin her koşulda tacir aleyhine delil niteliği taşıdığı kabul edilmektedir³⁷⁸. Vergi hukukunda da bir kimsenin kendi aleyhine başkasına delil sağlaması kabul edilemeyeceğinden, ticari defterlerde olduğu gibi, mükellefin kanunlara uygun olarak tuttuğu defterlerinde yer alan kayıtlardan kendi lehine olanlarla birlikte kendi aleyhine delil teşkil edenlerin doğru olduğunu kabul etmek gerekir³⁷⁹. Ancak mükellefin kanunlara uygun olarak tutmadığı defterleri kendi aleyhine delil teşkil etmektedir.

³⁷⁵ Gülsen Güneş, “Vergi Hukukunda Deliller”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C:51, S:1-4, Y:1989, s.474-494, s.487.

³⁷⁶ Güneş, Deliller, s.489.

³⁷⁷ Karakoç, Vergi Yargılaması, s.269.

³⁷⁸ Baki Kuru ve Burak Aydın, *İstinâf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Ankara: Yetkin, Eylül 2022, s.295.

³⁷⁹ Vural, Delil ve İspat, pdf s.5.

Mükelleflerin defter ve belgelerinin kendi lehine delil teşkil edebilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi de usulüne uygun olarak talep edilmesi halinde defter ve belgelerin ibraz edilmesidir. Defter ve belgeler bu şekilde talep edilmesine rağmen ibraz edilmediği takdirde mükellef lehine delil olma niteliğini kaybetmektedir³⁸⁰. Mükellefin defterleri güvenilir kabul edilmese de bu kayıtların dayanağı olan belgeler geçerli ise bu defterlerin üçüncü kişiler aleyhine ve devlet lehine delil teşkil etmeleri kabul edilebilir. Nitekim mükelleflerin ileride üçüncü kişiler aleyhine delil olacak şekilde defter kayıtlarını yaptıklarını kabul etmek mümkün değildir³⁸¹. Bu bakımdan, mükellefin defterlerinin ibraz edilmemesi nedeniyle güvenilir sayılmaması durumunda, daha sonra yargılama aşamasında ibraz edilen defterlerde yer alan kayıtların dayanaklarının ortaya konması ve dayanak alınan bu belgelerin geçerli olması halinde, söz konusu defterlerin mükelleflerin iddialarını ispat etmede kullanılabileceği tartışılabilir.

4.2. Defter ve Belgelerin Mahkemeye İbraz Edilmesi

İdari yargılama ve vergi yargılaması hukukunda geçerli olan re'sen yargılama ilkesi, uyuşmazlık konusuna dair malzemelerin hazırlanmasında taraflarla birlikte hakim de görevli olması demektir. Bu kapsamda maddi gerçeği ortaya çıkarmakla görevli olan hakim, bunun için gereken tüm olay ve ispat araçlarını yargılama kapsamına getirmek ve incelemek zorundadır³⁸². Bununla birlikte delil serbestisi ilkesi kapsamında dosya içerisinde yer alan deliller üzerinden ve/veya dosya dışı inceleme yöntemleri ile maddi olay tespit edilebilir. Defter ve belgeleri inceleme veya inceletme de bu kapsam da değerlendirilebilir³⁸³. Ancak re'sen araştırma ilkesi delillerin temini ve değerlendirilmesine ilişkindir. Bunun ötesinde idareye emir verme veya idare yerine geçerek işlem tesis etme anlamına gelmemektedir³⁸⁴. Re'sen araştırma ilkesi uyuşmazlığın aydınlatılmasına yönelik delillerin mahkeme aracılığıyla taraflar için toplanması anlamına gelmeyip hakim bu delilleri re'sen almasına ilişkindir³⁸⁵. Bu

³⁸⁰ Karakoç, Delil Sistemi, s.138.

³⁸¹ Vural, Delil ve İspat, pdf s.3

³⁸² Ahmet G. Kumrulu, *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri*, Ankara: Betacopy, 1989, s.85; Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukuku*, Ankara: Yetkin, 2017, s.260.

³⁸³ Kumrulu, Vergi Yargılaması, s.91 ve s.93.

³⁸⁴ Karakoç, Vergi Yargılaması, s.266.

³⁸⁵ İmran Semiz, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf*, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2021, 146.

ilke gereği, vergi yargısı hakimi gerekli her türlü araştırmayı kendiliğinden yapmak ve delilleri toplamak zorundadır.³⁸⁶ Bu bakımdan kapsamlı bir yetkiye sahip olan hakim, dosya kapsamında sunulan bilgi ve belgelerin yeterli olmaması durumunda her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilmektedir. Vergi yargısı hakimi gerçeğe ulaşmak için bu bilgi ve belgeler üzerinde her türlü incelemeyi yapmak zorundadır. Dolayısıyla, bu inceleme idarenin yerine geçme olarak nitelendirilmemelidir³⁸⁷.

Vergi mahkemesi, re'sen araştırma ilkesi gereği gerçekleştirdiği inceleme kapsamında elde ettiği bilgi ve belgeleri taraflara bildirerek onlara bu hususları tartışma imkânı tanımalı ve mahkeme tarafından hüküm bu şekilde verilmelidir³⁸⁸. Bir başka ifadeyle, re'sen araştırma ilkesi mahkemeyi elde ettiği bilgi ve belgeleri taraflara bildirmesi ve onların incelemesine imkan sunarak tartışmasını sağlamakla zorunlu kılmaktadır. Nitekim, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi de bunu gerektirmektedir. Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi, yargılama kapsamında mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler açısından taraflar arasında eşitliğin sağlanarak tüm yargılama boyunca bu dengenin korunması anlamına gelmektedir. Dava sonucu etkileyecek nitelikteki bilgi, belge ve delillerin ilgililerin inceleme ve eleştirisine sunmadan hüküm verilmesi yargılamanın adil olmasına engel olmaktadır³⁸⁹.

Konuya ilişkin Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı³⁹⁰ ile vergi incelemesi için ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında ibraz edilmesi halinde mahkeme tarafından kabul edilmesi, vergi idaresine bu defter ve belgelerin incelenmesi ve görüş bildirilmesi için imkân verilmesine hükmedilmiştir. Tarafların eşit koşullarda talep ve savunma yapmaları vurgulanarak karşı taraf olan vergi idaresinin görüşün alınması gerektiği ifade edilmiştir. Verilen kararda katma değer vergisinin yansıma özelliği ve nihai tüketicinin fiili yüklenici olması özelliğine dikkat çekilerek KDV'nin gerçekten yüklenip yüklenmediğinin tespiti için defter ve

³⁸⁶ Kumrulu, Vergi Yargılaması, s.85.

³⁸⁷ Zehreddin Aslan, "Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi", *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:23-24, s.53-58, s.54.

³⁸⁸ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Seçkin, 2022, s.238 ve s.243-244.

³⁸⁹ Feyyaz Gölcüklü, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde 'Adil Yargılama'", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C:49, 1994, s.199-s.234, s.218-219.

³⁹⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih: 25.07.2019, RG Sayı: 30842.

belgelerin incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Vergi idaresi tarafından defter ve belgeler üzerinde yapılan inceleme ile gerçek bir ticari hareket ve teslim dayanak dayandırmanın VUK'ta kendisine tanınan yetki ve yöntemlerle yapılacağı; vergi mahkemesi tarafından yapılan incelemenin ise ödenmesi gereken verginin doğruluğuna dair yapılan bir yargısal denetim olduğu hüküm altına alınmıştır. Bir başka ifadeyle, mahkeme tarafından yapılan inceleme ile vergi idaresi tarafından yapılan incelemenin aynı nitelikte olmadığı ve bu nedenle idarenin yerine geçerek işlem tesis etme durumunun olmadığı ortaya konulmuştur.

Re'sen araştırma ilkesi, sınırsız olmayıp söz konusu sınırlardan bir tanesi İYUK madde 2'de yer alan ve idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğuna ilişkin denetimin ötesinde yerindelik denetimi ve idare yerine geçerek idari işlem tesisi ile idarenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak nitelikte karar verme yasağıdır. Ancak re'sen araştırma ilkesi ile idare yerine ona tanınan inceleme yetkisinin kullanımı farklı hususlardır. Re'sen araştırma ilkesi, idarenin sahip olduğu yetki kapsamında yaptığı araştırma ve inceleme sonucu tesis edilen idari işlemde kaynaklanan uyuşmazlığın çözülmesi için gerekli bilgi ve belgelerin mahkemeye sağlanması amacını taşımaktadır. Dolayısıyla idare tarafından idari işlemin tesisi için yapılan araştırma ve inceleme ile mahkeme tarafından bilgi ve belgelere ulaşılması için birtakım yetkilerin kullanılması farklı niteliktedir³⁹¹.

İdari aşamada veya vergi incelemesi kapsamında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin değerlendirmeye alınması re'sen araştırma ilkesi kapsamında zorunludur. Zira bu ilke gereği hakim uyuşmazlık konusu aydınlatmak ve gerçeğe ulaşmak için her türlü araştırmayı yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak mahkemenin, mükellef tarafından ibraz edilen defter ve belgeleri kabul ederek üzerinde inceleme yapması ve buna göre hüküm verilmesi idarenin yerine geçerek inceleme yetkisini kullanması anlamına gelmemektedir. Nitekim mahkeme tarafından yapılan inceleme idare tarafından gerçekleştirilen tarh ve ceza kesme işleminin hukuka uygun olup olmadığına yönelik incelemeye sınırlı olmaktadır³⁹². VUK madde 3/B'de hüküm altına alınmış olan ekonomik yaklaşım ilkesi gereği gerçek mahiyetin ortaya

³⁹¹ Candan, İdari Yargılama, s.703.

³⁹² Taylar, Yargı Organlarına İbrar, s.395.

çıkarılması için mahkeme tarafından inceleme yapılacaktır. Ancak vergi incelemesi kapsamında vergilendirmeye ilişkin olay ve işlemlerin ortaya çıkarılması ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi söz konusu olsa da mahkeme tarafından gerçekleştirilen inceleme ile vergi incelemesi aynı nitelikte değildir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (İBK) kararında da mahkeme tarafından yapılan incelemenin bir yargısal denetim olduğu belirtilerek bu husus vurgulanmıştır. Ancak silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi gereği mükellef tarafından mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin vergi idaresinin incelemesine ve eleştirisine sunulmasından sonra mahkemenin hüküm vermesi gerekmektedir.

Danıştay İBK kararında gerekçede KDV'nin yansıma özelliği ve yüklenicisinin nihai tüketici olması hususları belirtilmiştir. KDV'de vergi katma değer üzerinden alındığı için mal ve hizmetlerin geçirdiği her iktisadi aşamada kazandığı değerın tespit edilmesi gereklidir. Bunun için vergi indirimi yolu kabul edilmiştir. Mükellefler bu kapsamda satın aldıkları mal ve hizmetler için ödedikleri KDV'yi yaptıkları teslim ve hizmet ifaları nedeniyle tahsil ettikleri KDV'den indirmektedir³⁹³. KDV için öngörülen indirim uygulaması mükellefler için bir görev olmakla birlikte haklıdır³⁹⁴. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³⁹⁵ (KDVK) madde 29 ve madde 34 gereğince katma değer vergisi indirimi için mükellefler tarafından yüklenilen KDV'lerin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi, bu fatura ve benzeri belgelerdeki KDV'nin kanunen tutulması gereken defterlere vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden yılın son gününe kadar kaydedilmiş olması gerekmektedir. İndirim için bu şartlar geçerli olmakla birlikte bu şekil şartlarının gerçekleşmemiş olması halinde indirim hakkının kaybedilmesi yerine KDV'nin gerçekten yüklenildiğine ilişkin ispat yükünün mükellefe geçtiğine dair görüş bulunmaktadır³⁹⁶. Bu bakımdan İBK kararında belirtildiği üzere yargılama aşamasında ibraz edilen defter ve belgelerin mahkeme tarafından kabul edilerek incelenmesi KDV'nin yapısına da uygun olmaktadır. Ekonomik yaklaşım ilkesinin esas olduğu vergi hukuku kapsamında KDV'nin

³⁹³ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa: Ekin, 2022, s.280.

³⁹⁴ Şükrü Kızılot, *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.1255 aktaran Ateşaoğlu, s.238.

³⁹⁵ Kabul Tarihi: 25.10.1984, RG Tarih: 02.11.1984, RG Sayı: 18563.

³⁹⁶ Ateşaoğlu, s.247.

gerçekten yüklenildiğini ispat eden mükellefler indirim hakkından mahrum kalmamaktadır.

İBK kararında KDV'nin özelliğine yapılan vurgu nedeniyle kararın KDV mükellefleri dışında diğer mükellefler açısından bağlayıcı olup olmadığına dair tereddüt oluşturduğuna ilişkin eleştiriler bulunmaktadır³⁹⁷. Ancak defter ve belgelerin mahkemeye ibrazı imkanının yalnızca KDV mükelleflerine tanınması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır³⁹⁸.

Bu açıklamalar doğrultusunda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle delil niteliğini yitirmediği ancak ispat yükünün yer değiştirdiğini kabul etmek gerekir. Bu durumda mükellefin mahkemeye ibraz ettiği defter ve belgelerin mahkeme tarafından değerlendirmeye alınması, ancak silahların eşitliği ilkesi gereği vergi idaresinin de bu defter ve belgeler üzerinde inceleme ve görüş bildirme imkânına sahip olması gerekmektedir. Ancak mahkeme tarafından yapılan inceleme, vergi idaresi tarafından yapılan inceleme ile aynı nitelikte değildir ve mahkeme idare tarafından eksik yapıldığı tespit edilen incelemeyi tamamlamaya yönelik hareket etmemelidir. Gizleme suçu defter ve belgelerin ibrazı için verilen süre sonunda ibraz edilmeme ile birlikte olduğundan, sonradan mahkemeye ibraz bu suçun tamamlanmasına engel olmamaktadır. Bu nedenle vergi incelemesinin işlevsiz kalmasını önleme fonksiyonunu yerine getirmeye devam etmektedir.

³⁹⁷ Barlass/Gümüşkaya, *Açıklamaları ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu-Vergi Yargılaması ile Birlikte*, s.213 aktaran Semiz, s.155.

³⁹⁸ Semiz, s.155.

5. MÜCBİR SEBEP HALLERİNİN MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNE ETKİSİ

5.1. Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halleri ve İspatı

Mücbir sebep, ödevlerin veya borçların yerine getirilmesine veya bir hakkın kullanılmasına engel olan, gerçekleşmeden önce bilinmesi ve önlenmesi mümkün olmayan her türlü olay olarak tanımlanabilir³⁹⁹. Vergi hukukunda mücbir sebep haklarını kullanamayan veya ödevlerini süresinde yerine getiremeyen mükelleflerin aleyhlerine olan hukuki sonuçların ortaya çıkmasına engel olmakta, mücbir sebep hallerinin ortadan kalkmasıyla yerine getirilen ödevler ve yapılan işlemler kanuni süreleri içinde yapılmış gibi geçerli sayılmaktadır⁴⁰⁰.

VUK madde 13'te mücbir sebebe ilişkin bir tanıma yer verilmemiş, birtakım örnekler sayılarak “*gibi haller*” ifadesi kullanılmıştır. Bu maddede sayılan ilk iki durum vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecedeki ağır hastalık, tutukluluk ve ağır kaza halleri ile yangın, su basması, yer sarsıntısı gibi afetlerdir. Sonraki durum kişilerin iradeleri dışında gerçekleşen kaybolma (mecburi gaybubet) halleridir. Son olarak defter ve belgelerin irade dışındaki sebeplerden dolayı elden çıkmasıdır. İlk üç durum mükellefin ödevlerini yerine getirmesine engel durumlar olduğundan, defter ve belgelerin elden çıkması bu kapsamda kabul edilebileceğinden, kanuna düzenlenen bu son duruma ilişkin bendin gereksiz ve tekrar niteliğinde olduğuna ilişkin eleştiri de bulunmaktadır⁴⁰¹.

Sorumluluğu ortadan kaldıran bir kurum olarak kabul edilen mücbir sebepler doğal olaylar olabileceği gibi insana bağlı olaylar da olabilmektedir. Mücbir sebepten bahsedebilmek için kişinin iradesi dışında meydana gelmesi, kaçınılmaz ve karşı konulamaz olması gerekmektedir. Mükelleflerin mücbir sebep nedeniyle

³⁹⁹ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s.284.

⁴⁰⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.136; Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı ve Gamze Gümüşkaya, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(2), s.1069-1138, s. 1094.

⁴⁰¹ Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı/Gümüşkaya, s.1085.

sorumluluktan kurtulması için mücbir sebep halleriyle yerine getirilmeyen ödevler arasında bir illiyet bulunmalıdır⁴⁰².

Defter ve belgelerin irade dışında elden çıkmasına örnek verilebilecek durumlardan bir tanesi vergi incelemesi kapsamında defter ve belgelerin vergi idaresinin elinde olmasıdır. Bu durumda mükelleflere muhafaza altına alınan defter ve belgeler üzerinde inceleme yapmalarına ilişkin imkân tanınmaması mücbir sebep hali olarak kabul edilecektir⁴⁰³. VUK madde 144'te mükelleflerin yazılı olarak talep etmesi halinde, beyannamelerini düzenleyebilmeleri için defter ve belgelerinde yer alan bilgileri almalarına imkân verileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla mükellefe bu imkân verilmemesi mücbir sebep hali olarak kabul edilecektir. 7338 sayılı Kanun ile inceleme yerinin daire olarak belirlenmesi ve bu kapsamda defter ve belgelerin mükelleften teslim alınması kural haline getirilmiştir. Bu nedenle bu mücbir sebep hali önemli bir durumdur.

Mücbir sebebin mükellef, sorumlu, mükellefin kanuni temsilcisi, umumi vekiline yönelik olması durumunda mücbir sebebe ilişkin sonuçlar doğmaktadır⁴⁰⁴. Umumi vekillerin vergi sorumlusu olabileceğine dair bir hüküm bulunmamakla birlikte mükelleflerin vergiye dair ödevlerini yerine getirmeleri ve VUK madde 94 uyarınca tebliğ yapılabilecek kişiler arasında sayılmaları dolayısıyla bunlara yönelik gerçekleşen mücbir sebep halleri mükellef açısından sonuç doğurmaktadır⁴⁰⁵. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlerini yapan muhasebecilere yönelik gerçekleşen mücbir sebepler bakımından da mücbir sebebe bağlanan ödev ve sürelerle ilişkin sonuçların doğup doğmayacağının ortaya konması gerekmektedir. Muhasebecilerin vergi sorumlusu konumunda olmamaları nedeniyle muhasebecilere yönelik gerçekleşen mücbir sebebin mükellefler açısından geçerli olmayacağı kabul edilmektedir⁴⁰⁶. Bu durumda mükelleflere on beş günden az olmayacak şekilde süre

⁴⁰² Nami Çağan, *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s.139-140.

⁴⁰³ Çağan, *Süreler*, s.147; Ahmet Erol, “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, *TBB Dergisi*, 2012 (103), s.199-222, s.211.

⁴⁰⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.135-136; Çağan, *Süreler*, s.151; Karakoç, *Genel Vergi*, s.364.

⁴⁰⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.136.

⁴⁰⁶ Yusuf Karakoç, “Mali Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları”, <https://blog.lexpera.com.tr/mali-hukukta-mucbir-sebeplerin-hukum-ve-sonuclari/> (E.T.25.03.2023); Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.136; Çağan, *Süreler*, s.152.

tanınarak başka bir muhasebeci ile çalışma imkânı verilmesinin doğru olacağı, ancak tek başına muhasebeciye yönelik mücbir sebebin mükellefin ödevlerine ilişkin sürelerle etkisi olmayacağına dair görüş de bulunmaktadır⁴⁰⁷. Ancak 31.11.2021 tarihli ve VUK-137/2021-5 sayılı sirküler ile GİB, ağır hastalık veya doğum yapılması nedeniyle vergisel ödevleri yerine getiremeyecek durumdaki meslek mensupları bakımından da mücbir sebep hallerinin geçerli olacağını kabul etmiştir. Bu durumda bu meslek mensupları aracılığıyla beyanname/bildirim veren, tasdik raporu ibraz etmesi gereken mükellefler bakımından bunlara ilişkin kalan sürelerin uzayacağına dair düzenlemelere yer verilmiştir⁴⁰⁸.

VUK madde 15'te mücbir sebep hallerinin mevcut olması durumunda bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, tarh zamanaşımının da işlemeyen süreler kadar uzayacağı öngörülmüştür. Ancak bu imkândan yararlanabilmek için ilgililerin mücbir sebebi ispat veya tevsik etmesi gerekmektedir. Ancak mücbir sebebin malum olması durumunda ispat edilmesine gerek bulunmamaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep ilan etme ve etkilenenleri belirlemeye ilişkin yetkisi de bulunmaktadır. VUK madde 373'te ise VUK'ta yazılı mücbir sebepler tevsik ve ispat olursa ya da malum ise vergi cezalarının kesilmeyeceği belirtilmektedir. VUK madde 15'te ispat veya tevsik etmeden bahsedilirken VUK madde 373'te ispat ve tevsikten söz edilmektedir. Bu durumda mücbir sebebin belgeyle ispat edilmesi zorunluluğun olup olmadığına ilişkin farklı yorum yapılması gündeme gelebilir. VUK madde 3/B kapsamında delil serbestisi uyarınca belgeyle ispatın şart olmadığı düşünülebilse⁴⁰⁹ de Danıştay İBK kararında⁴¹⁰ mücbir sebebin zayi belgesi dışında resmi makamlardan temin edilen veya hukuken itibar edilebilir belgeler ile ispat edilebileceğinden bahsedilmesi nedeniyle Danıştay'ın belge ile ispat gerektiğine ilişkin görüşü olduğunu söylemek mümkündür.

⁴⁰⁷ Karakoç, Mücbir Sebepler, Kişi Yönünden başlığı.

⁴⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Usul Kanunu Sirküleri 137, [https://www.gib.gov.tr/vergi-odevlerinden-herhangi-birinin-yerine-getirilmesine-engel-olacak-derecede-agir-hastaligi\(E.T.05.04.2023\)](https://www.gib.gov.tr/vergi-odevlerinden-herhangi-birinin-yerine-getirilmesine-engel-olacak-derecede-agir-hastaligi(E.T.05.04.2023)); Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.136, dipnot 71.

⁴⁰⁹ Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı/Gümüşkaya, s.1091.

⁴¹⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih: 25.07.2019, RG Sayı: 30842.

Mücbir sebeplerin varlığı sürelerin işlemesine engel olmakta, zamanında yerine getirilmeyen ödevlere ilişkin mükellef aleyhine sonuçların doğmasına engel olmaktadır. Bunun için öncelikle mükelleflerin mücbir sebebin varlığını ispat etmesi gerekmektedir. VUK'ta tevsik ifadesi yer aldığından belge ile ispat zorunluluğu olup olmadığı sorusu gündeme gelmektedir. Delil serbestisi kapsamında belge ile kanıtlamayacak doğal afetler gibi durumlarda belge dışında VUK madde 3 uyarınca ispat imkânı olmalıdır⁴¹¹.

Mükelleflerin mücbir sebebin varlığına ilişkin başvurdıkları yöntemlerden bir tanesi zayi belgesi alınması yöntemidir. TTK madde 82/7'de tacirlerin muhafaza yükümlülüğü kapsamındaki defter ve belgelerin yangın, yer sarsıntısı, su baskını gibi afetler ya da hırsızlık nedeniyle muhafaza süresi içinde zayi olması halinde tacirin bu durumu öğrenmesinden itibaren otuz günlük⁴¹² süre içerisinde işletmesinin bulunduğu yer mahkemesinden zayi belgesi verilmesini talep edebileceği düzenlenmiştir. Bu durumda mahkemenin zayi belgesi verilmesi için gerekli delillerin toplanmasını emretme yetkisi de bulunmaktadır.

Zayi belgesi talebi, TTK madde 82/7'de hasımsız dava olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla eski uygulamada var olan Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya vergi dairesinin hasım olarak gösterilmesi 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle ortadan kalkmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi dairesi bu durumda ilgili konumundadır⁴¹³. Her ne kadar TTK'da dava olarak nitelendirilse de zayi belgesi verilmesi çekişmesiz yargı işleri arasındadır, dava deyimi çekişmesiz yargılamada yer almamaktadır⁴¹⁴. Zayi belgesi için yalnızca TTK kapsamında tacir sayılanların talepte bulunması mümkündür⁴¹⁵. Zayi belgesinin tasdik edilmemiş veya hiç tutulmamış defterler için alınması mümkün değildir⁴¹⁶.

⁴¹¹ Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı/Gümüşkaya, s.1091.

⁴¹² 01.07.2022 tarihli ve 7417 sayılı Kanun ile on beş günlük süre otuz güne çıkarılmıştır.

⁴¹³ Bekir Baykara, "Ticari Defterlere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları", *Vergi Dünyası*, Y:36, S:427, Mart 2017, s.23-32, s.26.

⁴¹⁴ Kuru ve Aydın, s.681; Baykara, Zayi Belgesi, s.26.

⁴¹⁵ İsmail Doğanay, "Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması (Zayi) Hali ve Mahkemeden Alınması Gereken Kayıp Belgesi", <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930785.htm#son> (ET:02.20.2011); Bumin Doğrusöz, "Defter ve Belgelerin Zayi Olması", *Dünya*, 27.08.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgelerin-zayi-olmasi/452373> (E.T. 15.12.2022).

⁴¹⁶ Baykara, Ticari Defterlere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları, s.25; Doğrusöz, Defter ve Belgelerin Zayi Olması.

Hırsızlık nedeniyle elden çıkan defter ve belgeler için zayi belgesi alınabilmesi için basiretli tacir olarak öngörülebiyecek tedbirlerin alınmasına rağmen defter ve belgelerin elden çıkmış olması, tacirin bu belgeye yönelik talebinin ise inandırıcı ve samimi olması gerekmektedir⁴¹⁷. Yargıtay'ın hırsızlık hallerine ilişkin arabanın arka koltuğunda görünecek şekilde defterlerin konulmasının gerekli özenin gösterilmediği sonucunu doğurduğu⁴¹⁸, arabada dört yıla ait defterlerin bir arada bulunmasının ve hırsızların işine yaramayacağı düşünülen defterlerin çalınmasının hayatın olağan akışına uymadığı⁴¹⁹ şeklinde kararları bulunmaktadır.

Zayi belgesi maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmediği için karar değiştirilebilir⁴²⁰, aksi ispat edilebilir⁴²¹. Bu özelliği göz önünde bulundurulduğunda zayi belgesinin ibraz edildiği mahkeme bu delil paralelinde karar verebileceği gibi mahkemede aynı kanaati uyandırmazsa, mahkeme bu zayi belgesini esas almaksızın kendi araştırmasını yaparak kararını kendi temin ettiği delillere dayandırabilir⁴²².

Zayi belgesi alınması için öngörülen otuz günlük süre hak düşürücü süre olup başlangıcı olarak tacirin zayi olma durumunu öğrendiği tarih esas alınmıştır. Yargıtay'ın mücbir sebebin gerçekleştiği tarih değil, tacirin öğrendiği tarihi esas alınması gerektiğine dair kararları bulunmaktadır⁴²³.

⁴¹⁷ Doğanay, Kayıp Belgesi; Baykara, Ticari Defterlere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları, s.27; Doğrusöz, Defter ve Belgelerin Zayi Olması.

⁴¹⁸ Yargıtay 11.Hukuk Dairesi, E.2010/3476, K.2011/15231, T.16.11.2011 aktaran Baykara, Zayi Belgesi, 27.

⁴¹⁹ Yargıtay 11.Ceza Dairesi, E.2000/6285, K.2011/784, T.02.02.2001 aktaran Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Ticari Defterlerin Çalınması ve Zayi Belgesi Alınmasının Sonuçları", *Vergi Sorunları*, S:274, Temmuz 2011.

⁴²⁰ Kuru ve Aydın, s.692.

⁴²¹ Karayalçın, s.70.

⁴²² Yerlikaya, Zayi Belgesi.

⁴²³ Soner Altaş, "Zayi Belgesi Taleplerinde Hak Düşürücü Süre Ne Zaman Başlar?", *Yaklaşım*, S:335, Kasım 2020, Yargıtay 11.HD, E.2016/246, K.2017/4755, 26.09.2017, "Mahkemece tüm dosya kapsamına göre; davanın sel felaketinin gerçekleşmesinden itibaren 15 günlük hak düşürücü süre içerisinde açılmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. ... Dava, ticari belgelerin ziyanına ilişkindir. Mahkemece olay tarihinden dava tarihine kadar hak düşürücü sürenin geçtiğinden bahisle dava reddedilmişse de, 6102 sayılı TTK'nın 82/7'ye göre hak düşürücü sürenin başlangıcı ziyan öğrenildiği tarihtir. "; Yargıtay 11.HD, E. 2016/3160, K.2017/5582, T.23.10.2017, "Davacı, elektronik ortamda düzenlenen ticari belgelerin bilgisayar korsanları tarafından ele geçirildiğini, müvekkilinin belgeleri kurtarmak için bilgisayar korsanları ile iletişime geçtiğini, dava açılana kadar da elektronik belgelerin kurtarılabilmesi için teknik müdahalelerde bulunduğunu da ileri sürmüştür. 6102 sayılı

5.2. Mücbir Sebep Hallerinin Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğüne Etkileri

Re'sen tarhiyat sebepleri arasında VUK madde 30'da defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali sayılmıştır. Bu madde uyarınca re'sen tarhiyat yapılması için herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinden bahsedildiği için mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememesi re'sen tarhiyatın yapılmasını engellemektedir⁴²⁴. Danıştay'ın aksi yönde kararı⁴²⁵ olmakla birlikte 2019 yılına ait, daha önce bahsettiğimiz, Danıştay İBK kararı⁴²⁶ ile mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin re'sen tarh sebebi olduğuna hükmetmiştir.

VUK madde 256 ve mükerrer madde 257 gereğince defter ve belgelerin yetkili makam ve memurlara ibraz edilmemesi özel usulsüzlük kabahati oluşturmakta ve VUK mükerrer madde 355 uyarınca ceza kesilmesini gerektirmektedir. Ancak VUK madde 373'te VUK kapsamında gerçekleşen mücbir sebeplerin varlığı halinde vergi cezası kesilmeyeceği öngörülmüştür. Özel usulsüzlük kabahatinde mücbir sebepler manevi unsuru etkilediğinden⁴²⁷ kabahat oluşmamakta ve bu nedenle ceza kesilmesi mümkün olmamaktadır. VUK madde 373'te mücbir sebeplerin ceza kesilmesine engel olmasından bahsedilse de mücbir sebep halleri, cezasızlık sebebi değil, manevi unsuru etkileyen bir durumdur⁴²⁸.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili VUK madde 359/a-2'de gizleme suçu olarak düzenlenmiştir. Bu suçun manevi unsuru kast olmakla birlikte, mücbir sebep nedeniyle manevi unsur oluşmadığından gizleme suçu oluşmamaktadır. Ancak hırsızlık nedeniyle mücbir sebebin varlığının iddia edilmesi halinde gerekli özenin

TTK'nin 82/7. maddesinde 15 günlük hak düşürücü sürenin ziyan öğrenildiği tarihte başlayacağı düzenlenmiştir. Bu durumda hak düşürücü sürenin haklarında zayi kararı istenen belgelerin kurtarılması için yapılan çalışmalardan bir sonuç alınamayacağına, başka bir ifade ile ziyan kesin olarak öğrenildiği tarihten itibaren başlatılması gerekir. Kararlar aynı makaleden alınmıştır.

⁴²⁴ Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s.179; Candan, Vergilendirme Yöntemleri, s.91.

⁴²⁵ Danıştay 3.D., E.2017/4342, K.2018/230, T. 05.02.2018.

⁴²⁶ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih: 25.07.2019, RG Sayı: 30842.

⁴²⁷ Şenyüz, Vergi Ceza, s.301.

⁴²⁸ Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı/Gümüşkaya, s.1086.

gösterilmediği durumlarda mücbir sebepten bahsedilmeyeceği için bu haller gizleme suçunun oluşmasına engel olmayacaktır⁴²⁹.

Mücbir sebep halinde ispat yüküne ilişkin olarak KDV indirimlerinden ayrıca bahsetmek gerekmektedir. İndirimin ön şartı, daha önce belirtildiği üzere, KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni süre içinde defterlere kaydedilmesidir. Ancak mücbir sebep nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan KDV mükellefinin inceleme elemanına defter ve belgelerini ibraz etmesi mümkün olmadığından indirimlerin reddi suretiyle re'sen tarhiyat yapılması gündeme gelmektedir. Ancak bu durumda mükellefin söz konusu indirim konu KDV'leri gerçekten yüklendiğini ispat külfeti altında olmaması gerekir. Kendi iradesi dışında gerçekleşen mücbir sebep nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan mükelleften alımlarını gerçekleştirdiği üçüncü kişilerden belge temin ederek iddiasını ispat etmesini beklemek doğru değildir. Bu durumda vergi idaresi KDV'nin gerçekten yüklenilmediğini ispat yükü altındadır⁴³⁰. Nitekim Danıştay'ın İBK kararında⁴³¹ mücbir sebep nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerden üçüncü kişilerden belge temin etmesinin beklenemeyeceği ve indirim konu KDV'leri gerçekten yüklenip yüklenmediğine ilişkin ispat yükünün mükellefin üzerinde olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak ispat yükünün idare ile mükellef arasında paylaşılması gerektiği, en azından mükellefin bu alış belgelerini temin etmesi, vergi inceleme elemanın da bu belgeleri de dikkate alarak KDV'nin gerçekten yüklenip yüklenmediğini araştırması gerektiğine dair görüş de bulunmaktadır⁴³².

Mücbir sebebin en önemli etkisi sürelerin işlememesidir. Zamanaşımının durdurması nedeniyle buna bağlı ödevlerin gerçekleştirilmesi ve hakların saklanması da işlemeyen süre kadar devam etmektedir⁴³³. Bu durumda mükellefin muhafaza ve ibraz

⁴²⁹ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin, 2002, s.163.

⁴³⁰ Selçuk Hondu, "Katma Değer Vergisi Yönünden Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazı ve Mücbir Sebepler", *Danıştay Dergisi*, Y:30, S:101, 2000, s.3-12, s.8-10.

⁴³¹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih: 25.07.2019, RG Sayı: 30842.

⁴³² Ekici, s.167.

⁴³³ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu", *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012/1, s.43-56, s.47.

yükümlülüğüne ilişkin süreler de uzayacaktır⁴³⁴. Danıştay'ın bir kararında⁴³⁵ 1999 depremi nedeniyle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen mücbir sebep halinin 31.05.2001 tarihine kadar devam ettiğinin kabul edilmesi nedeniyle bu süre zarfında sürelerin işlemediği ve tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzadığına dair vergi idaresinin iddiası bulunmaktadır. Kararda 2006 yılında 2000 yılına ait defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna hükmedilmiştir. Gerekçede mücbir sebep nedeniyle mükelleflere tanınan zaman kazandırma ve hak kaybının önüne geçilmesi imkanının idare için geçerli olmadığı, dolayısıyla defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresi ile tarh zamanaşımının idare lehine uzamasına ilişkin VUK'ta hüküm yer almadığı belirtilerek, muhafaza ve ibraz süresi ile tarh zamanaşımının idare lehine deprem nedeniyle uzamadığı ve bu süre dolduktan sonra ibrazı talep edilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere mücbir sebebin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kullanılan yetki ile ilan edilmesi halinde mükellefin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü ile tarh zamanaşımı süresinin idare lehine uzamayacağı ifade edilmiştir. Bu durumda mücbir sebebin malum olması veya mükellef tarafından ileri sürülmesi şeklinde bir ayrıma giderek değerlendirme yapılabilir⁴³⁶. Mükellef tarafından talep edilmiş olmasa dahi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen mücbir sebep hali nedeniyle doğrudan muhafaza ve ibraz ödevinin süresinin uzayacağını kabul etmek her durumda doğru olmayabilir. Ancak mükellef tarafından gerçekleştirilen talep sonucunda mücbir sebep nedeniyle zaman kazanma imkanından faydalanılması halinde idare lehine muhafaza ve ibraz süresinin de uzayacağını kabul etmek gerekir. Aksi halde, ibrazdan kaçınmak amacıyla bu hakkın mükellef tarafından kötüye kullanılması söz konusu olabilir. Nitekim tarh zamanaşımının uzun süren mücbir sebep nedeniyle geçmesi ve idarenin bu nedenle vergilendirmeye ilişkin işlemleri yerine getirememesi endişesiyle kanun koyucu tarafından tarh zamanaşımının uzaması sonucu

⁴³⁴ Karakoç, Mücbir Sebepler, Vergi Usul Hukukunda başlığı.

⁴³⁵ Danıştay 9.Daire, E.2007/507, K.2007/2230, T.07.06.2007 aktaran Ahmet Erol, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *TBB Dergisi*, 2012 (103), s.199-222, s.213.

⁴³⁶ Özyer, s.101.

öngörölmüştür⁴³⁷. Kendi talebiyle mücbir sebebin kendi lehine sonuçlarından faydalanan mükellefin karşısında idare lehine muhafaza ve ibraz ödevinin süresinin uzamaması kanun koyucunun endişe ettiği sonucu doğuracaktır. Nitekim, tarh zamanaşımının uzamasına ilişkin düzenleme bireysel yarar ile kamu yararının dengelenmesine yönelik bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir. Beş yıllık zamanaşımının yeterince uzun olduğu, mücbir sebep nedeniyle bu sürenin uzamasının bireyler aleyhine dengeyi bozduğu ve ölçölülük ilkesine aykırılık teşkil ettiği, kamu yararına bireysel yararın feda edildiği şeklinde görüş olmakla birlikte⁴³⁸ bu sebeple uzamanın yanında idarenin görevini yerine getirmesine engel olacak büyüklükte doğal afetler veya dijital anlamda çökme gibi büyük sorunlar olması halinde idare lehine zamanaşımının uzaması gerektiğine ilişkin görüş⁴³⁹ de bulunmaktadır.

⁴³⁷ Neslihan Coşkun Karadağ, “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ Ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış”, *AÜHFD*, 61 (3) 2012:1017-1055, s.1035-1037.

⁴³⁸ Coşkun Karadağ, s.1037-1039.

⁴³⁹ Karakoç, Mücbir Sebepler, Vergi Usul Hukukunda başlığı; vergi inceleme elemanına yönelik sebeplerde inceleme sürelerini durdurmaya yönelik düzenleme yapılmasına dair bkz. Erol, Mücbir Sebepler, s.221.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN SONUÇLARI

1. MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN VERGİ TARHİYATI AÇISINDAN SONUÇLARI

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin verginin tarhı üzerinde de etkileri olmaktadır. Nitekim VUK madde 30'da ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi re'sen tarhiyat sebepleri arasında sayılmıştır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi yüklenilen KDV indirim şartlarının yerine getirilmemesi nedeniyle KDV indirimlerinin reddi sonucunu da doğurmaktadır. Bu başlık altında re'sen tarhiyat ve KDV indirimlerinin reddi sebebi olarak muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi başlıkları ele alınacaktır.

1.1.Re'sen Tarhiyat Sebebi Olarak Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi

Mükellefler tarafından defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi açısından önemli sonuçlardan bir tanesi vergi idaresi tarafından re'sen tarhiyat yapılmasıdır. VUK madde 30 ikinci fıkra üçüncü bendinde VUK uyarınca tutulması gereken defterlerin tamamı veya bir kısmının tutulmaması, tasdik ettirilmemesi veya vergi inceleme elemanına herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi olarak düzenlenmiştir. Konunun genişlememesi adına muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesine ilişkin bu bentle sınırlı olarak re'sen tarhiyat konusu ele alınacaktır.

Belge kayıt düzeni kapsamında mükelleflerin beyanlarının dayanağı olan defter ve belgeleri sağlıklı bir vergi incelemesine imkân tanıyacak ve kanunlarda öngörülen kurallara uygun şekilde muhafaza ve ibraz etmesi gerekmektedir. Aksi halde ilk görünüş karinesi çökmekte ve vergi idaresi vergiyi re'sen tarh edebilmektedir⁴⁴⁰. VUK madde 30'da re'sen tarhiyat, matrahın “*tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak*” tespit edilmesi mümkün olmayan

⁴⁴⁰ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 2019, s.211; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s.177.

hallerde takdir komisyonu tarafından takdir edilen veya vergi inceleme elemanlarının düzenlediği vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesi olarak tanımlanmıştır. Ancak aynı maddede 6 bent halinde re'sen tarh işleminin yapılacağı durumlar da sayılmıştır. VUK madde 30'un ilk fıkrasında yapılan tanım genel bir re'sen tarh nedeni olduğundan re'sen tarh bentler halinde sayılan durumlarla sınırlı değildir, bentlerdeki durumların gerçekleşmesi halinde re'sen tarh sebebinin olduğu kabul edilmektedir⁴⁴¹. Bentler halinde re'sen tarh sebepleri sayıldığı için bu haller dışında re'sen tarhiyat yapılmasının mümkün olmadığını ve ilk fıkrada belirtilen tanımın genel bir re'sen tarh sebebi olmadığını söyleyen görüşler de bulunmaktadır⁴⁴². İlk görüş doğrultusunda kanun koyucunun yaptığı re'sen tarhiyatın tanımına uyan haller olduğu takdirde sayılan bentlerle sınırlı olmaksızın re'sen tarhiyatın yapılabileceğini belirtmek gerekir.

Re'sen tarhiyat yapılabilmesi için, vergi inceleme elemanlarının buna ilişkin sebepleri somut şekilde ortaya koyması suretiyle vergi idaresinin üzerine düşen ispat yükünü yerine getirmesi gerekmektedir. Aksi halde idari işlem olan vergi tarhının sebep unsuru bakımından sakatlık olacağından tarhiyat işleminin iptali gerekecektir. Mükelleflerin de bu noktada re'sen tarhiyatın ilgili hükümlere ve hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesini talep hakkı bulunmaktadır⁴⁴³.

2.2.1. Vergi Usul Kanununa Göre Tutulması Gereken Defterlerin Tutulmaması, Tasdik Ettirilmemiş Olması ve Vergi İnceleme Elemanına Herhangi Bir Sebeple İbraz Edilmemiş Olması

VUK uyarınca tutulması gereken defterler madde 171 ve devamında düzenlenmiştir. Bu maddeler kapsamında tutulması zorunlu defterlerin tutulmaması re'sen tarhiyat sebebidir. Ancak mükerrer madde 257 kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemeler ile VUK uyarınca tutulması öngörülen defter ve belgeler kapsamına dahil edilen defter ve belgelerin de ibraz edilmemesi halinde re'sen

⁴⁴¹ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 2019, s.211-212; Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, s.177-178; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s.110.

⁴⁴² Akif Akarca ve Mehmet Şafak, "İdarenin Re'sen Vergi Tarhı", *Dünya*, 09.08.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/idarenin-resen-vergi-tarhi/424719> (E.T.25.02.2023); Özyer, s.135; Candan, Vergilendirme ve Uzlaşma, s.57-58.

⁴⁴³ Pınar, s.31.

tarhiyat sebebi oluşturup oluşturmayacağı sorusu gündeme gelebilir. Her ne kadar verginin yasallığı ilkesini zedeler nitelikte olsa da Hazine ve Maliye Bakanlığına tanınan yetki aracılığıyla VUK uyarınca tutulması ve düzenlenmesi gereken defter ve belgeler kapsamına alınan defter ve belgelerin tutulmaması ve ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi kabul edilecektir⁴⁴⁴. Aksi halde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki kapsamında tutulma zorunluluğu kaldırılmasına rağmen söz konusu defterlerin ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi oluşturacaktır. Bir diğer açıdan ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tutulma zorunluluğu getirilen defterlerin ibraz edilmemesinin re'sen tarhiyat sebebi oluşturmaması bu zorunluluğu yerine getirilmemesinin yaptırımının bulunmaması gibi bir sonuç doğurarak getirilen zorunluluğu uygulanmasını güçleřtirecektir⁴⁴⁵. Bununla birlikte VUK madde 256'da düzenlenen ibraz yükümlölüğünün kapsamına Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklar da girmektedir. Dolayısıyla re'sen tarhiyat bakımından bu yetki uyarınca tutulması zorunlu kılınan defterlerin tutulmaması ve ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi olacaktır.

Re'sen tarhiyat sebebi olarak defterlerin tutulmamasından bahsedilebilmesi için defterlerin hiç mevcut olmaması, mevcut olmasına rağmen bu defterlere hiç kayıt yapılmamış olması veya kanunda tutulması öngörölön defterler dışında başka defterlerin tutulmuş olması gerekmektedir. Defter tutulmaması fiili nedeniyle re'sen tarhiyat için defterlerden birinin tutulmamış olması yeterlidir. Bu sebeple re'sen tarhiyat için defterlerin tamamının tutulmamış olması şart deđildir⁴⁴⁶.

VUK madde 220'de belirtilen tasdike tabi defterlerin madde 223'te belirtilen tasdik makamlarında tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Tasdik makamı olarak mükelleflerin iş yeri veya iş yeri bulunmayanlar için ikametgâhının bulunduğu yer noterleri, borsa komiserliği ve anonim ve limited şirketlerle kooperatiflerin kuruluş aşamasına özgü

⁴⁴⁴ Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.73.

⁴⁴⁵ Özyer, s.146.

⁴⁴⁶ Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.74-75.

olarak ticaret sicil memuru belirlenmiştir⁴⁴⁷. Defterlerin bu makamlara tasdik ettirilmemiş olması re'sen tarhiyat sebebi olarak kabul edilmiştir.

VUK madde 30 2.fıkra 3.bent uyarınca defterlerin ibraz edilmemesi sebebine dayanarak re'sen tarhiyat yapılabilmesi için VUK uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin ibraz edilmemiş olması gerekmektedir. Bu sebebe dayanarak re'sen tarhiyat yapılabilmesi için öncelikle mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü süresi olarak öngörülen beş yıllık süre dolmadan bu defterlerin ibrazının talep edilmesi zorunludur. Vergi incelemesinin ise kanunda öngörülen kurallara uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından; vergi incelemesi amacıyla ve VUK'ta öngörülen tebliğ hükümlerine uygun olarak, VUK madde 14 gereğince en az on beş günlük süre verilmesi kurallarına uyarak ibraz talebinde bulunulmalıdır⁴⁴⁸. Daha önce bahsedildiği üzere inceleme yerine ilişkin kurala uyulmaması nedeniyle gerçekleştirilen re'sen tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna ilişkin Danıştay kararları bulunmaktadır⁴⁴⁹. Vergi incelemesi kapsamında mükelleften defter ve belgelerini ibraz etmesi talep edilirse mükellefin mazeret bildirerek ek süre talep etmesi mümkündür. Mazeret nedeniyle ek süre verilmesi halinde bu ek süre geçmesine rağmen ibraz gerçekleşmediği takdirde re'sen tarhiyat söz konusu olacaktır.

Re'sen tarhiyat sebebi olarak defterlerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi durumunda VUK uyarınca tutulması gereken defterlerden bahsedildiği için defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerin defterler ile birlikte ibraz edilmemesi haline değinmek gerekmektedir. Bu durumda mükellef defterlerini ibraz etmesine rağmen belgelerini ibraz etmezse re'sen tarhiyat yapıp yapılamayacağı sorunu gündeme gelmektedir. Bir görüşe göre kanunen tutulması gereken defterler kavramından belgelerin ayrılması mümkün değildir. Bu görüş kapsamında, defterlerin ibrazının yeterli görülmesi halinde gerçeği yansıtmadığı tespit edilen bir belgenin defterlere kaydedilmesinin bu belgenin doğru kabul edilmesi sonucunu doğuracağı; defter ile birlikte belgelerin ibraz edilmemesi halinde re'sen tarhiyatın söz konusu olacağı

⁴⁴⁷ Noterlik görevini ifa edenler, kuruluş aşamasında anonim ve limited şirketler ile kooperatifler için ticaret sicili memurları, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar içinse borsa komiserliği tasdik makamları arasında sayılmıştır.

⁴⁴⁸ Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.83-91.

⁴⁴⁹ Bkz İkinci Bölüm başlık 2.3.

Görüldüğü üzere defterlerin ibraz edilmesine karşılık belgelerin ibraz edilmemesi halinde re'sen tarhiyat mümkündür. Ancak burada tarh işleminin sebep unsurunun doğru belirlenmesi gerekmektedir. Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün defterler ile sınırlı tutulması mümkün olmayıp belgeler bu yükümlülüğün önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Nitekim ekonomik yaklaşım ilkesi gereği bu defter ve belgelerin vergilendirmeye esas alınması için gerçeği yansıtıyor olmaları gerekmektedir⁴⁵³. Bu bakımdan defterlerin gerçeği yansıttığına ilişkin bir değerlendirme yapılabilmesi ve vergilendirmeye esas alınabilmesi için defterlerle birlikte belgelerin de ibrazı gerekmektedir. Aksi halde VUK madde 30/2-3 uyarınca değil 4. bent uyarınca re'sen tarhiyat mümkündür. Danıştay da konuya ilişkin bir kararında⁴⁵⁴ defterlerdeki kayıtların doğruluğunun belgelerin incelenmesi ile tespit edilebileceğinden ibraz zorunluluğunun defterlerle birlikte belgeleri de kapsadığına hükmetmiştir.

⁴⁵⁴ Danıştay 9.Daire, E.1997/2792, K.1998/2160, T.26.5.1998, www.danistay.gov.tr (E.T. 15.03.2023). Karar ilk olarak Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.83'te görülmüş olup karar metnine Danıştay internet sitesinden ulaşılmıştır.

1.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi Sonucu Katma Değer Vergisi İndirimlerinin Reddi

KDVK madde 29 ve madde 34 gereğince yüklenilen KDV'nin tahsil edilen KDV'den indirilebilmesi için indirim konusu KDV'nin fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi, bu belgelerin defterlere kaydedilmesi, söz konusu kaydın ise vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yıl sona ermeden yapılması şarttır. Ekonomik yaklaşım ilkesi gereği mükelleflerin gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası kapsamında KDV yüklenmiş olmaları gerekmektedir. Mükelleflerin bu şartları yerine getirmemesi halinde KDV indirimleri reddedilmektedir.

Daha önce belirtildiği üzere, KDV katma değer üzerinden alınan bir vergi olduğu için mal ve hizmetlerin geçirdiği her iktisadi aşamada kazandığı değer tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun için vergi indirimi yolu kabul edilmiştir. Mükellefler de indirim yolu kapsamında satın aldıkları mal ve hizmetler için ödedikleri KDV'yi yaptıkları teslim ve hizmet ifaları nedeniyle tahsil ettikleri KDV'den indirmektedir⁴⁵⁵. KDV için öngörülen indirim uygulaması mükellefler için bir görev olmakla birlikte haklıdır⁴⁵⁶. İndirim mekanizması KDV'yi diğer vergilerden ayıran ve mükerrer vergilendirmenin önüne geçen bir mekanizmadır⁴⁵⁷. İndirim uygulamasının sağlıklı işleyebilmesi için mükelleflerin mal teslimi ve hizmet ifası sırasında tahsil ettikleri vergi ile indirim tabi tuttukları verginin doğru olması gerekmektedir. Aksi halde devlet hazinesine aktarılmamış bir verginin hesaplanan vergiden indirilmesi yoluyla vergi ziyana sebebiyet verilecektir⁴⁵⁸.

Görüldüğü üzere defter ve belgeler indirim konu edilen KDV'lerin gerçekten yüklenip yüklenilmediğinin ortaya çıkarılabilmesi açısından önem taşımaktadır. Gerek şekil şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği gerekse yüklenilen KDV'nin gerçek bir hizmet ifası veya mal teslimine dayanıp dayanmadığı vergi incelemesi sonucunda

⁴⁵⁵ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s.280.

⁴⁵⁶ Şükrü Kızılot, *Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.1255 aktaran Ateşgaoğlu, s.238; Mehmet Çavuş, "Mücbir Sebep Olmaksızın İncelemeye İbraz Edil(e)meyen Defter ve Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergilerinin Akıbeti", *Yaklaşım*, Kasım 2013, S:251.

⁴⁵⁷ Ayşe Gülççek, *Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi*, Ankara: Seçkin, 2023, s.874.

⁴⁵⁸ Mahmut Vural, "Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi", *Vergi Dünyası*, Nisan 2001, Giriş başlığı.

ortaya çıkarılabildiğinden⁴⁵⁹, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde bu imkân ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde KDV indirimine hak kazanıldığı ispat edilemediğinden⁴⁶⁰ bu indirimler reddedilmektedir.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi bir re'sen tarhiyat sebebi olduğundan KDV açısından gerçekleştirilecek tarh işlemi için hem matrah takdir edilecek hem de indirime tabi tutulacak vergi tespit edilecek ve böylelikle ödenmesi gereken KDV belirlenecektir⁴⁶¹. Ancak KDV indirimlerinin reddedilmesi işleminin re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yöntemlerinden biriyle ilişkilendirilemeyeceğine dair görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre re'sen tarhiyat halinde vergi inceleme elemanı veya takdir komisyonu tarafından belirlenen matrah üzerinden vergi tarhı söz konusu iken KDV indirimlerinin ilgili dönem matrahı ile ilişkisi bulunmamakta, matrah ile indirilecek KDV birbirini etkilemediğinden, indirim konusu KDV'ler KDV matrahından bağımsız değişken niteliğinde olmaktadır⁴⁶². Dolayısıyla bu görüş kapsamında KDV'lerin reddi işlemini re'sen tarhiyat kapsamında değerlendirmek mümkün değildir.

Takdir komisyonun sahip olduğu yetkileri düzenleyen VUK madde 74 ve madde 75'te KDV indirimlerinin reddinden bahsedilmediği için takdir komisyonlarının KDV indirimlerini reddetme yetkisini bulunmamaktadır⁴⁶³. Bu bakımdan KDV indirimlerinin reddini gerektiren koşulları tespit etme ve KDV'lerin reddi işlemini tesis etme yetkisi vergi inceleme elemanlarına aittir⁴⁶⁴.

Vergi idaresi, mükellefin ilk görünüş karinesinden yararlanan defter ve belgelerinin gerçeği yansıtmadığına ilişkin iddiasını ispat için her türlü delilden (yemin ve olayla tabii ilişkisi olmayan tanık hariç) yararlanabilmektedir. Buna paralel olarak, ibraz ödevini yerine getirmeyen mükelleflerin yüklenilen KDV'nin gerçek bir teslim veya hizmet ifasına dayandığını delil serbestisi ilkesi uyarınca her türlü delille ispatlamasına

⁴⁵⁹ Tezcan Atay, "Son Değişikliklerle Mükelleflerin Defter ve Belgeleri İncelemeye İbraz Etme ve Muhafaza Mecburiyeti", *Vergi Sorunları*, S:123, s.65-78, s.74.

⁴⁶⁰ Atay, s.76.

⁴⁶¹ Vural, "Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi", Giriş başlığı.

⁴⁶² Ekici, s.342.

⁴⁶³ Pınar, s.43; Ekici, s.341-342, dipnot 375.

⁴⁶⁴ Pınar, s.43.

imkân verilmelidir⁴⁶⁵. Vergilendirmeye ilişkin iş ve işlemlerin tevsik edilmesine dair VUK madde 227 hükmü, bu hususların yalnızca defter ve belgelerle ispat edilebileceği anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla defter ve belgelerin ibraz edilmemesi tek başına KDV indirimlerinin reddi için gerekçe olmamalı, mükelleflere başka yollarla KDV'nin gerçekten yüklenildiğinin ispat edilmesine izin verilmelidir⁴⁶⁶. Mükelleflerin mücbir sebebe dayanarak veya mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini ibraz etmemeleri durumunda vergi inceleme elemanları tarafından mükelleflere iddialarını ispat imkânı verilmeli, ispat aracı olarak kullanılan belgelerde yer alan verginin doğruluğu karşıt inceleme gibi yöntemlerle araştırıldıktan sonra KDV'lerin indirimi kabul edilmelidir⁴⁶⁷. Bu yaklaşım hem incelemenin amacı olan ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması hem de vergi hukukunda geçerli olan ekonomik yaklaşım ve delil serbestisi ilkeleriyle uyumlu olacaktır. Nitekim Danıştay İBK kararında⁴⁶⁸ inceleme kapsamında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi idaresine inceleme ve görüş bildirme imkânının tanınması şartıyla yargılama aşamasında ibrazına imkân tanınmıştır. Dolayısıyla mükelleflerin yüklendikleri KDV'leri bu şekilde yargılama aşamasında ispat etmeleri mümkün kılınmıştır. Bu kararda mücbir sebep nedeniyle ibraz yükümlülüğünün yerine getirilememesi halinde mükellefin diğer mükelleflerden alış belgelerini temin ederek yüklenilen KDV'lerin alış belgelerinde gösterildiğini ispat yükü altında bırakılamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Mücbir sebep nedeniyle ibraz ödevinin yerine getirilmemesi halinde artık mükelleften alış belgelerini temin etmesi talep edilemeyecek, bu durumda indirim konusu KDV'lerin alış belgelerinde gösterildiği veya defterlere kaydedildiğine ilişkin şartın gerçekleşmediğini ispat yükü vergi idaresinde olacaktır⁴⁶⁹.

İdari aşamada mükellefe bu şekilde ispat imkânı verilmesi yargılama aşamasında delil serbestisi ilkesi gereği gerçekten yüklenilen KDV'nin ispat edilmesiyle yapılan

⁴⁶⁵ Ateşgaoğlu, s.246.

⁴⁶⁶ Ateşgaoğlu, s.247 ve s.265.

⁴⁶⁷ Diğer mükelleflerden alınan alış belgelerinin ibrazına imkân tanınması ve karşıt inceleme ile doğruluklarının araştırılması gerektiğine dair bkz. Vural, "Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi", Değerlendirme ve Sonuç başlığı.

⁴⁶⁸ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih: 25.07.2019, RG Sayı: 30842.

⁴⁶⁹ Bumin Doğrusöz, "İbraz Etmeme Halinde İspat Yükü", *Dünya*, 20.08.2019 tarihli yazı, <https://bumindogrusoiz.com/article/braz-etmeme-halinde-spat-yuku> (E.T. 06.01.2020).

tarhiyatın iptal edilmesinin önüne geçecektir⁴⁷⁰. Ancak mükelleflere bu şekilde idari aşamada ispat imkânı tanınmasının gizleme suçu oluşması veya özel usulsüzlük cezası kesilmesi sonuçlarını ortadan kaldırmayacağını belirtmek gerekir. Ayrıca yükümlülüğünün yerine getirilmemesi sonucunda KDV indirimlerinin reddedilmesinin sebebi hazineye intikal etmemiş bir verginin indirilmiş olması değil, söz konusu KDV'nin gerçekten yüklenildiğinin ispat edilememiş olduğunun kabulüdür.

⁴⁷⁰ Ateşagaoglu, s.257.

2. MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN VERGİ KABAHATLERİ AÇISINDAN SONUÇLARI

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi fiili aynı zamanda vergi kabahati kapsamına girmektedir. Konunun genişlememesi açısından bu başlık altında belge-kayıt düzenine aykırılıklara ilişkin vergi kabahatleri açısından değerlendirme yapılması yerine muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ekseninde konu ele alınacaktır.

2.1. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Özel Usulsüzlük Kabahati

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün kabahatler açısından sonuçlarından bir tanesi ibraz etmeme fiilinin özel usulsüzlük kabahati teşkil etmesidir. Bu başlık altında bir özel usulsüzlük kabahati olarak ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ele alınacaktır.

2.2.1. Özel Usulsüzlük Kabahatinin Unsurları

Özel usulsüzlük kabahatine yol açan fiiller madde 353, 355 ve mükerrer madde 355'te düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük kabahati çoğunlukla ihmali hareketle işlenen bir kabahat olmakla birlikte bazı durumlarda icrai hareketle işlenebilmesi mümkündür⁴⁷¹.

Şekli ödevlerin yerine getirilmemesine dayanan özel usulsüzlük kabahatleri tehlike kabahati olup, genel usulsüzlüklere göre vergi ziyayı meydana getirmeye daha yatkın fiiller olarak nitelendirilebilirler⁴⁷².

Özel usulsüzlük kabahatinin manevi unsuru kast veya taksir olabilir. Kişiler ortaya çıkan sonucun gerçekleşmesini istememiş olsalar dahi şekli ödevlerin yerine getirilmemesi özen ve dikkat yükümlülüğüne aykırı hareket edildiği anlamına gelmekte ve bu da taksirin varlığını göstermektedir⁴⁷³.

⁴⁷¹ Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138.Yıl Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 2008, s.131-178, s.175.

⁴⁷² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.168.

⁴⁷³ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.169; Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s.201.

Özel usulsüzlük kabahatine ilişkin fiillerle birlikte cezaları da ilgili maddelerinde gösterilmiştir. VUK mükerrer madde 414'te ise cumhurbaşkanına ceza miktarları üzerinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Bu yetki kapsamında cumhurbaşkanı tarafından ceza miktarlarının yarısına kadar artırılması veya indirilmesi, nispi hadlerin iki katına kadar artırılması veya yarısına kadar indirilmesi ya da tekrar kanuni seviye indirilmesi mümkündür. Cezalar üzerinde bu şekilde değişiklik yapma yetkisinin AY madde 73/4'te tanınan yetki kapsamında olmadığı için verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil ettiğine dair görüş bulunmaktadır⁴⁷⁴. Ancak AYM'nin vergi kabahatlerine dair kararlarında Anayasa madde 73 yerine Anayasa madde 38 kapsamında değerlendirme yaptığına ilişkin kararları bulunmaktadır⁴⁷⁵. Nitekim vergi kabahat ve yaptırımlarının mali yüküm olmadığı gerekçesiyle konuyu Anayasa madde 38 bağlamında ele alarak bu hükmün madde 38'e aykırı olduğunu düşünenler de bulunmaktadır⁴⁷⁶. Vergi kabahat ve cezalarının Anayasa madde 38 gereği kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan Cumhurbaşkanına tanınan bu yetki Anayasa madde 38'e aykırılık teşkil etmektedir.

2.2.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Özel Usulsüzlük Kabahati

VUK mükerrer madde 355'te, VUK madde 256 ile mükerrer madde 257'de yer alan zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. Bu madde uyarınca ibraz yükümlülüğün yerine getirilmemesi özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir. Bu fiil nedeniyle ceza kesilebilmesi için ibraza ilişkin yazıda verilen sürede ibrazın yerine getirilmemesi halinde VUK'un ceza hükümlerinin uygulanacağını bildirilmesi ve yazıda belirtilen süre içinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gerekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenleyici işlemle ibraz ödevlerinin yerine getirilmesine dair usul ve esas belirlendiği

⁴⁷⁴ Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, s.176. Makalede Bakanlar Kurulu'nun bu konudaki yetkisinden bahsedilmektedir.

⁴⁷⁵ Anayasa Mahkemesi, E.2001/3, K.2005/4, T.06.01.2005, RG Tarih/Sayı: 20.10.2005/25972; Turgut Candan, "Vergisel Kabahatler Hukuku", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, 2008, <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/> (E.T.25.03.2023).

⁴⁷⁶ Taşdelen, Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, s.120; Hükmün AY madde 38'e aykırı olduğuna dair bkz. Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.201.

takdirde yazılı bildirim şartı aranmamaktadır. İkinci defa yazı ile ibraz talep edilmesine rağmen ibraz ödevinin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezasının bir kat artırılarak uygulanacağı VUK mükerrer madde 355'te belirtilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki sonucu mükelleflerin defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler yapılabilmekte, bu kapsamda getirilen düzenlemelere uyulmaması da özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir. Bu durum, daha önce bahsedildiği üzere gerek verginin yasallığı ilkesi gerekse kabahatlerin kanuniliği ilkesi bakımından Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir⁴⁷⁷. Bu konu daha önce adisyon düzenlenmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin norm denetimi kararı ile Ba-Bs formları verilmemesi nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin bireysel başvuru kararı kapsamında AYM'ye götürülmüş ancak AYM tarafından bu durumun kanunilik ilkesine aykırı olmadığına hükmedilmiştir⁴⁷⁸.

AY madde 38'de güvence altına alınan kanunilik ilkesi gerek suçlar gerekse kabahatler bakımından geçerlidir. Kanunların diğer bağlayıcı hukuki düzenlemelerden daha fazla bir koruma sağladığı göz önünde bulundurulduğunda kabahatleri oluşturan fiillerin yürütme/Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesi kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu kapsamda defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklara uyulmamasının kabahat teşkil etmesi AY madde 38 tarafından düzenlenen hukuki güvenliğin mükellefler açısından sağlanmaması sonucunu doğurmaktadır⁴⁷⁹. Bu bakımdan verginin yasallığı ilkesinin geçerliği olduğu vergi

⁴⁷⁷ Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s.175; Uğur, s.70.

⁴⁷⁸ Adisyon düzenlenmemesine ilişkin karar: Anayasa Mahkemesi, E.2009/5, K.2011/31, Karar tarihi: 03.02.2011, RG Tarih: 14.05.2011, RG sayı: 27934; Ba-Bs formlarına ilişkin bireysel başvuru kararı: Balkan Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret ve Limited Şirketi ve Kırklareli Sigorta Aracılık Hizmetleri Ticaret ve Limited Şirketi Başvurusu, Başvuru Numarası: 2014/4832, Karar Tarihi: 25/10/2017. Detaylı bilgi için bkz. Birinci Bölüm 3.4. numaralı başlık.

⁴⁷⁹ Nurettin Bilici ve Funda Başaran Yavaşlar, "'Non Bis In Idem' Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)", *Prof.Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan*, Ed. Nevzat Saygılıoğlu, 2014, s.49-72, s.71-72.

hukukunda suçta ve cezada kanunilik ilkesinin uygulanması hukuk devleti ilkeleri bakımından önemlidir⁴⁸⁰.

VUK mükerrer madde 355'te madde 256 ve mükerrer madde 257'deki yükümlülüklerden bahsedildiğinden özel usulsüzlük kabahati oluşması için ibraz talebinin vergi incelemesi kapsamında gerçekleşmesi şartı olmayıp defter ve belgeler dışında yetkili makamlar tarafından talep edilen her türlü bilgi, kayıt ve şifrenin ibraz edilmemesi fiili de özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir⁴⁸¹.

Özel usulsüzlük kabahati nedeniyle kesilecek ceza ibraz talebinin gerçekleştiği yıl esas alınarak belirlenecektir. Bu durumda defterlerin ilgili oldukları yıl değil, ibraz talebinin gerçekleştiği yıl esas alınmaktadır⁴⁸².

Kanunen zorunlu defterlerin tutulmaması halinde bu defterlerin ibraz edilmemesi nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir. Danıştay bir kararında⁴⁸³ envanter defteri ile defteri kebiri tutmayan mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceğine hükmetmiştir.

İbraz yükümlülüğü kapsamında tasdik kapsamıyla sınırlı olarak tasdike konu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanların yeminli mali müşavirlere ibraz zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluğun yerine getirilmemesi de özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir. Yeminli mali müşavirlere yapılması zorunlu olan ibraz kapsamına defter ve belgeler girdiğinden defter ve belge dışındaki hususların ibraz edilmemesi özel usulsüzlük kabahati oluşturmaz⁴⁸⁴. Ancak yeminli mali müşavirlerin ceza kesme yetkisi bulunmadığından, durumun vergi idaresine bildirilmesi ve idare tarafından cezanın kesilmesi gerekmektedir⁴⁸⁵. Yeminli mali müşavirlere ibraz yapılmaması re'sen tarhiyat sebebi olmasa da özel usulsüzlük kabahati oluşturmaktadır. Yeminli mali müşavirlerden alınması gereken tasdik

⁴⁸⁰ M.Ezhan Doğrusöz, "Vergi Usul Kanunu ve Mükerrer Madde 257 Düzenlemesi ve Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi", 29.06.2016, <https://www.bumindogrusoz.com/article/verg-usul-kanunu-mukerrer-madde-257-duzenleme> (E.T. 15.12.2022).

⁴⁸¹ Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.330-331.

⁴⁸² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.220.

⁴⁸³ Danıştay 3.D, E.2011/1610, K.2011/5355, T.30.09.2011, Kazancı İçtihat Bankası (E.T.25.01.2023).

⁴⁸⁴ Candan, *Vergi Suçları ve Cezası*, s.331.

⁴⁸⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.220.

raporunun ibraz edilmemesi fiili ise hem re'sen tarhiyat sebebi hem de VUK madde 353 uyarınca özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir.

2.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Vergi Ziyai Kabahati

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesinin vergi ziyai kabahati teşkil etmesi mümkündür. Bu başlık altında vergi ziyai kabahati oluşturan ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeme fiili ele alınacaktır.

2.2.1. Vergi Ziyai Kabahatinin Unsurları

Vergi ziyai kabahati serbest hareketli kabahat olup kanunda belirtilen neticenin gerçekleşmiş olması kabahatin oluşması için yeterlidir. Manevi unsur ise özel usulsüzlük kabahatinde olduğu gibi taksir ve kast olabilmektedir. Vergi ziyai, VUK madde 341'de verginin geç veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Madde devamında şahsi, medeni haller, ailevi durum hakkında gerçeğe aykırı beyan veya diğer yollarla verginin eksik tahakkuku veya haksız yere geri verilmesi sonucunun doğmasına sebep olmak da vergi ziyai olarak kabul edilmiştir.

Vergi ziyai kabahatinin cezası, tespit edilen vergi ziyaının katları olarak belirlenmiştir. Bu katlar fiile göre üç kat, bir kat, yarım kat, beşte bir kat olabilmektedir. Vergi ziyai serbest hareketli kabahat olmakla beraber VUK madde 359'da yer alan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde cezanın üç kat olarak kesileceği düzenlenmiştir.

Vergi ziyai kabahatinde ziyaa uğratılan her bir vergi açısından ayrı ayrı vergi ziyai cezası kesilecektir (VUK m.335).

2.2.2. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Vergi Ziyai Kabahati

Defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi -belli koşullar altında- VUK madde 359/a-2'de gizleme suçu olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle defter ve belgeleri gizleme nedeniyle vergi ziyai oluşması halinde üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gündeme gelmektedir. Gizleme fiili bakımından ise ayrı bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Gizleme fiili nedeniyle üç kat vergi ziyai cezası verilebilmesi için bu fiille vergi ziyai arasında illiyet bağı bulunması gerekmektedir. Ancak gelir vergisi ve kurumlar vergisi

bakımından gizleme nedeniyle geç veya eksik tahakkuk arasında illiyet bağı bulunmamaktadır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi olmakla birlikte re'sen tarhiyat kapsamında vergi ziyaının var olduğu tespit edildiği takdirde vergi ziyaının sebebi doğrudan gizleme fiili olmamaktadır. Defter ve belgeler dışındaki delillerle bu vergi ziyaı ortaya çıkarılmakta ve vergi ziyaının sebebi gizleme fiili olmamaktadır. KDV bakımından ise ayrı bir değerlendirme yapılmaktadır. İndirimin şartı olarak kabul edilen belgelerde KDV'nin gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere süresi içinde kaydedilmesi şartlarının gerçekleşmemesi halinde indirim konusu KDV'lerin indirim gerekçesinin dayanağı ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle gizleme fiili ile vergi ziyaı arasında illiyet bağı olduğundan üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi mümkün olduğuna ilişkin görüş bulunmaktadır⁴⁸⁶. Bu konuda KDV indirimlerinin reddedilmesinin nedeninin gizleme fiili olmadığı, gizleme fiili nedeniyle kanunda belirtilen kayıt düzenine ilişkin şartın gerçekleşmediğine yönelik karinenin oluşması nedeniyle indirimlerin reddedildiği, bu nedenle KDV bakımından da gizleme fiili ile vergi ziyaı arasında illiyet bağı bulunmadığı şeklinde görüş de bulunmaktadır⁴⁸⁷. Daha önce bahsedildiği üzere, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilini sonucunda KDV indirimlerinin reddinin sebebi, indirim konusu KDV'lerin gerçekten yüklenildiğinin ispat edilmemiş olmasıdır⁴⁸⁸. Dolayısıyla ibraz etmeme hali hazineye intikal etmemiş verginin indirimi nedeniyle vergi ziyaı oluştuğu⁴⁸⁹ anlamına gelmemektedir. Defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye ibrazının kabul edilerek mahkeme tarafından değerlendirilmesi gerektiğine dair Danıştay İBK kararı⁴⁹⁰ da göz önünde bulundurulduğunda, mükelleflere yüklendikleri KDV'yi indirim tabi tutabileceklerini defter ve belgelerini mahkemeye ibraz ederek ortaya koyma imkânı tanındığı görülmektedir. Dolayısıyla mükellefler, bu şekilde indirimlerin hukuka aykırı olmadığını ispat etme imkanına sahip olmuşlardır. Bu nedenle vergi ziyaının oluşmama ihtimali de bulunmaktadır. Dolayısıyla KDV indirimleri bakımından vergi ziyaı ile gizleme fiili arasında illiyet bağı olduğunu

⁴⁸⁶ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.137.

⁴⁸⁷ Murat Yıldırım, "Defter ve Belgelerin Gizlenmesine Vergi Ziyaı Cezası Yanlış Mı Uygulanıyor?", *Vergi Raporu*, S:243, Aralık 2019, s.168-179, s.179.

⁴⁸⁸ Atay, s.76.

⁴⁸⁹ Vural, "Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi", Giriş başlığı.

⁴⁹⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, E.2013/3, K.2019/1, RG Tarih: 25.07.2019, RG Sayı: 30842.

söylemek zordur. Bu bakımdan gizleme fiili nedeniyle üç kat vergi ziyayı cezasının kesilebileceğini kabul etmek mümkün değildir. VUK madde 359/a-2’de yer alan fiillerin birçoğu vergi ziyayı yaratmaya elverişli olsa da gizleme fiili için bu durum söz konusu değildir⁴⁹¹. VUK madde 30’da bir re’sen tarhiyat sebebi olarak ibraz etmeme fiilinin yer alması bu fiilin vergi ziyayı oluşturduğu anlamına gelmemektedir⁴⁹². Gizleme fiili nedeniyle üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesinin nedeni olarak beyan dışı bırakılan verginin tespit edilmesinin önlenmesi kabul edilse dahi bu gizleme fiili ile vergi ziyayı arasında bir illiyet bağı olduğunu göstermemektedir⁴⁹³.

Konuya illiyet bağı açısından bakıldığında, geçmiş dönemlere ilişkin defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili sonucunda vergi ziyayı oluşturduğunu kabul etmek nedenin sonuçtan sonra meydana geldiğini kabul etmek anlamına gelmektedir. Bir başka ifadeyle ibraz etmeme fiilinin gerçekleştiği tarih defter ve belgelerin ilgili olduğu tarihten sonraki bir tarih olması nedeniyle kronolojik olarak sebebin sonuçtan önce meydana gelmesi demektir⁴⁹⁴.

Danıştay bir kararında⁴⁹⁵ defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yüklenilen KDV’nin indirimi için gerekli olan şartların gerçekleştiğinin ispat edilememiş olması nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebep olunmasından bahisle hem özel usulsüzlük hem vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Bir başka kararında⁴⁹⁶ ise aynı sebebe dayanarak hem vergi ziyayı hem özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren durum olduğu ancak VUK madde 336 hükmü gereği miktar olarak daha ağır olan vergi ziyayı cezası kesilmesine hükmetmiştir.

Yargıtay’ın gizleme suçuna ilişkin hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına dair kararlarında ise “mefruz(soyut) vergi ziyayı” kavramından bahsedilmekte, vergi inceleme raporunda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle tahakkuk

⁴⁹¹ Ağar, s.255.

⁴⁹² İbraz etmemenin matrah farkı oluşturmadığına dair bkz. Bünyamin Çitil, *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*, Ankara: Seçkin, 2021, s.195.

⁴⁹³ Eserde vergi ziyayı değil matrah farkından bahsedilmektedir. Bkz. Çitil, s.197-198; vergi ziyasına ilişkin ise bkz. Çitil, s.206-208.

⁴⁹⁴ Ekici, s. 237-238. Yazar, 2020 yılında yapılan inceleme için 2016 yılına ait defterlerin ibraz edilmemesi halinde 2016 yılında yapılan tüm KDV indirimlerinin reddedilerek üç kat vergi ziyayı cezası kesileceği; dolayısıyla 2020 yılında gerçekleşen ibraz etmeme sebebinin, 2016 yılına ilişkin vergi ziyayı cezası kesilmesi sonucunu oluşturmuş olacağı şeklinde örnek vermiştir.

⁴⁹⁵ Danıştay VDDK, E.2021/1200, K.2022/673, T.08.06.2022, www.danistay.gov.tr (E.T.25.04.2023).

⁴⁹⁶ Danıştay 3D, E.2019/2404, K.2022/1748, T.12.04.2022, www.danistay.gov.tr (E.T.09.04.2023).

ettirilmesi gereken KDV ve buna bağılı vergi ziyayı cezası belirlenmesinin eylemden doğan zarar olarak kabul edilemeyeceğinden bahsedilmektedir⁴⁹⁷. Bir başka kararda ise ibraz edilmeme nedeniyle geçmiş dönemlere ait gelir vergisi ve KDV'nin yeninden hesaplanarak tarh edilmesi ve buna bağılı olarak cezalara hükmedilmesi gizleme fiilinden doğan zarar olarak kabul edilmemiştir⁴⁹⁸. Daha yeni tarihli kararlarda ise hükmün açıklanmasının geri bırakılmasında zarar şartının ancak zarar suçlarında aranacağı, vergi ziyayının giderilmemesine dayanılarak hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesinin kanuna aykırı olduğuna karar vermiştir⁴⁹⁹.

Gizleme suçunun vergi ziyayı oluşturduğunun kabulü halinde ilgililer adına üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekecektir. Üç kat vergi ziyayı cezası için kaçakçılık suçunun olduğuna dair mahkeme kararı olması gerektiğine dair görüşler olmakla birlikte⁵⁰⁰ bu görüş doğrultusunda kaçakçılık suçu olduğuna dair şüphelerin varlığı halinde bir kat vergi ziyayı cezası kesilmesi, suçun olduğuna dair mahkeme kararı ile iki kat daha vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiğini ileri sürenler de bulunmaktadır⁵⁰¹. AYM, vergi idaresi ile ceza mahkemesi arasında etkileşime engel olan VUK madde 367'nin son fıkrasını iptal etmiştir. Dolayısıyla vergi idaresinin mahkeme kararını bekleyerek iki kat daha vergi cezası kesmesinin önünün açıldığını söylemek mümkündür⁵⁰².

2.3. Kabahatlerin Birleşmesi ve Vergi Cezalarının Kesileceği Kişiler

İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi fiili özel usulsüzlük kabahati oluşturmakla birlikte vergi ziyayı oluşturduğunun kabulü halinde bu kabahatler bakımından birleşmenin nasıl olacağının belirlenmesi gerekmektedir.

⁴⁹⁷ Yargıtay 11.CD, E.2012/27060, K.2014/9819, T.21.05.2014; Yargıtay 11.CD, E.2012/25405, K.2014/8526, T.05.05.2014; www.yargitay.gov.tr (E.T.15.04.2023).

⁴⁹⁸ Yargıtay 11.CD, E.2011/5028, K.2011/4033, T.06.07.2011, www.yargitay.gov.tr (E.T.15.04.2023).

⁴⁹⁹ Yargıtay, 11.CD, E.2016/7314, K.2017/6940, T.23.10.2017; Yargıtay 11.CD, E.2016/6609, K.2019/780, T.23.01.2019; Yargıtay 11.CD, E.2017/9996, K.2021/5727, 21.06.2021; www.yargitay.gov.tr (E.T.15.04.2023).

⁵⁰⁰ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 186-87; Tahsin Torunoğlu, "Vergi Ziyayı Kabahati", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:12, Özel Sayı, 2010, s.277-544, s.492-493.

⁵⁰¹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 187.

⁵⁰² Konu detaylı olarak aşağıda ele alınacaktır.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu (KK) ⁵⁰³ madde 15'te tek fiille birden fazla kabahat işlenmesi halinde yaptırım olarak idari para cezası öngörülmüşse en ağır idari para cezasının verileceği düzenlenmiştir. Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde ise her kabahat için ayrı ayrı idari para cezası verileceği belirtilmiştir. VUK madde 336'da tek fiille vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahati işlendiği takdirde cezalardan miktar olarak en ağır olanın kesileceğine hükmedilmiştir. VUK madde 353'te bu maddede yer alan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda ayrı ayrı özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezası kesileceği ve bu hallerde VUK madde 336'nın uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla özel usulsüzlük kabahati ile vergi ziyayı kabahatinin birleşip birleşmeyeceğinin belirlenebilmesi için öncelikle KK ve VUK hükümlerinden hangisinin uygulanacağı belirlenmelidir.

Kabahatler Kanunu madde 2 idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlıkları kabahat olarak tanımladığından vergi kabahatleri de KK kapsamına girmektedir⁵⁰⁴. Vergi kabahatleri için VUK'ta öngörülen hükümlerin olması vergi kabahatleri bakımından hangi kanunun uygulanacağı sorununu gündeme getirmektedir. Özel-eski tarihli kanun VUK ile genel-yeni tarihli kanun KK'nın uygulanması konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüş KK'nın yürürlüğe girmesiyle VUK'taki hükümlerin artık uygulanmayacağı, KK ek madde 1'de yer alan vergi mahkemelerinin görevlerine dair hükümlerin saklı olduğu ifadesinin de buna işaret ettiği şeklinde⁵⁰⁵; bir başka görüş vergi hukukunun kendine özgü özellikleri nedeniyle VUK'ta hüküm yer

⁵⁰³ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, Kabul Tarihi: 30.03.2005, RG tarih: 31.03.2005, RG Sayı: 25772(mükerrer).

⁵⁰⁴ Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, s.162; Yunus Emre Yılmazoğlu, "Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu'na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyayı Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair bir İrdeleme", *TBB Dergisi*, 2016, S:124, s.323-356, s.330; Turgut Candan, "Kabahatler Kanunun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği", 06.04.2021 tarihli yazı, <https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanunun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/> (E.T.25.03.2023), İdari Yaptırım ve İdari Para Cezası Kavramlarından Hareketle Yapılan Yorum başlığı.

⁵⁰⁵ Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, s.162; yazarın daha sonra tarihli bir makalesin KK ile VUK hükümlerini zımnen ilga edildiği ancak KK'den sonra 5728 sayılı Kanun'un 08.02.2008'de yürürlüğe girmesiyle VUK'ta yapılan değişiklikler ile KK öncesi dönülmek istendiği ve yapılan düzenlemeler konusunda VUK'un uygulanmasına dönüldüğü belirtilmiştir. Bunlardan biri bir fiilin hem kabahat hem suç oluşması halinde ayrı ayrı ceza kesilmesidir. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", *İstanbul Barosu Dergisi*, Y:2008, C:82, S:6, s.2839-2859, s.2847 ve 2857-2858; Hem KK ek madde 1 hem de 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda KK'nın uygulanması gerektiğine dair Bkz. Turgut Candan, "Kabahatler Kanunun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği", 06.04.2021 tarihli yazı.

almayan konularda KK'nın uygulama bulacağı ancak özel hüküm bulunan durumlarda VUK hükümlerinin geçerli olduğu⁵⁰⁶ yönünde iken bir diğer görüş ise KK'nın tüm VUK hükümlerini ortadan kaldırmadığı, hangi hükümlerin uygulanacağı konusunda kanun koyucunun amacı ve menfaatler dengesi gözetilerek yorum yapılması gerektiği şeklindedir⁵⁰⁷. Vergi hukukunun kendine özgü özellikleri nedeniyle KK'nın özel hüküm bulunmayan hallerde uygulanmasının kabul edilmesi, VUK'ta hüküm olmayan hallerde ise KK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Danıştay'ın bir kararında⁵⁰⁸ tetkik hakiminin düşüncesi ve karşı oylarda KK'nın vergi kabahatlerine uygulanabilirliğine değinilmiştir. KK ek madde 1'de öngörülen istisnanın yalnızca usul hükümlerine ilişkin bir istisna olduğu, VUK'ta düzenlenmemiş konularda KK'nın uygulanacağı, iki kanunun hükümlerinin çatışması halinde vergi kabahatlerinin kendine özgü nitelikleri nedeniyle VUK'un uygulanacağı belirtilmiştir. Bu bakımdan kabahatlerin birleşmesi hususunda VUK hükümleri uygulama bulacaktır.

Daha önce belirtildiği üzere, VUK madde 353'te yer alan özel usulsüzlük kabahati sonucunda vergi ziyanının meydana gelmesi halinde birleşme söz konusu olmamakta ve hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyaı cezası kesilmesi mümkün olmaktadır. Ancak bu düzenleme VUK madde 353'te yer alan fiiller için geçerli olduğundan⁵⁰⁹ VUK mükerrer madde 355'te yer alan ibraz etmeme fiili nedeniyle özel usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezası VUK madde 336 kapsamında birleşebilmektedir. Dolayısıyla ibraz etmeme halinde vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezasının kesilmesi söz konusu olduğunda cezalardan ağır olanı uygulanacaktır. Özel usulsüzlük cezaları bakımından birleşme olmayacağına ilişkin kuralın sadece madde 353 ile sınırlı olmayıp devamında yer alan özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngören diğer hallerde de özel usulsüzlük ile vergi ziyaı cezasının birleşip birleşmeyeceğinin ortaya konulması gerekmektedir. VUK madde 353'te *"bu maddede yazılı usulsüzlükler"*

⁵⁰⁶ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.61-62; çatışma bulunmayan durumlar için KK çatışma olması halinde ise VUK hükümlerinin uygulanacağına dair bkz. Yılmazoğlu, s.346.

⁵⁰⁷ Torunoğlu, s.497.

⁵⁰⁸ Danıştay VDDK, E.2022/1063, K.2020/1306, T.02.12.2020, www.danistay.gov.tr (E.T.05.05.2023). Bu karardan 27.04.2023 tarihli Vergi Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi konulu çevrimiçi panelde Tartışma bölümünde bahsedilmiş olup karar metnine Danıştay'ın internet sitesinden erişilmiştir.

⁵⁰⁹ Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, s.156; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.s246, dipnot 271.

ifadesi yer aldığından birleşme olmayacağına ilişkin kural yalnızca madde 353'teki haller ile sınırlı olmalıdır. Danıştay bir kararında⁵¹⁰ VUK madde 353'te yer alan fiiller bakımından VUK madde 336'nın uygulanmayacağı, diğer özel usulsüzlük kabahati teşkil eden fiiller için vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarından ağır olan kesileceğine hükmetmiştir. Danıştay bir diğer kararında⁵¹¹ VUK madde 336'da geçen usulsüzlük ifadesiyle hem genel hem özel usulsüzlük kabahatinin kastedildiği ve VUK madde 353'teki fiillerle sınırlı olarak bu kurala istisna getirildiğini belirterek defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili nedeniyle kesilecek olan vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezalarından miktar olarak ağır olan cezanın kesileceğini belirtmiştir.

Vergi kabahatlerinde ceza kesilecek kişiler konusunda; VUK madde 332'de küçük ve kısıtlılarda cezanın veli ve vasi adına kesileceği, kayyım atanması halinde ise kayyım adına ceza kesileceği düzenlenmiştir. VUK madde 333'te ise tüzel kişilerde, vergi cezası gerektiren durumlarda idari para cezasının tüzel kişilik adına kesileceği belirtilmiştir. Tüzel kişilerde vergi cezasının fiili işleyen kişi adına değil, tüzel kişilik adına kesilmesinin cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil ettiğine dair görüş bulunmaktadır⁵¹². Kabahatler bakımından tüzel kişilikte fail olma söz konusu olmamakta, tüzel kişilerin temsilcileri kesilen cezadan sorumlu tutulabilmektedir⁵¹³.

⁵¹⁰ Danıştay VDDK, E.2019/1467, K.2020/1051, T.21.10.2020, Danıştay Kararları Dergisi, Y:2020, S:5, s.367.; Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Ankara: Yetkin, 2022, s.159.

⁵¹¹ Danıştay 3D, E.2019/2404, K.2022/1748, T.12.04.2022, www.danistay.gov.tr (E.T.09.04.2023).

⁵¹² Başaran Yavaşlar, *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*, s.154; Candan, *Vergisel Kabahatler Hukuku*, *Cezaların Şahsiliği İlkesi* başlığı.

⁵¹³ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.64 dipnot 19 ve s.68.

3. MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN VERGİ SUÇLARI AÇISINDAN SONUÇLARI

3.1. Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünü Yerine Getirmeme Fiili ve Vergi Kaçakçılık Suçları

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bazı fiiller ceza mahkemelerinin görev alanına giren ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. VUK madde 359'da yer alan fiiller kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir. Kaçakçılık suçları ceza hukuku anlamında suç olduğundan VUK'ta hüküm olmayan durumlarda Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulama bulacaktır. İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi fiili belli koşullar dahilinde ceza hukuku anlamında suç olan ve VUK madde 359/a-2'de yer alan gizleme suçunu oluşturmaktadır.

Defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi belli koşullar ile birlikte gerçekleştiği takdirde VUK madde 359/a-2'de yer alan gizleme suçunu oluşturmaktadır. Gizleme suçu tehlike suçu niteliğinde olup vergi ziyanının oluşması gizleme suçunun oluşması için şart değildir. Bu nedenle gizleme suçu tehlike ve sırf hareket suçudur. Gizleme fiili sonucunda vergi ziyayı oluşup oluşmaması tartışmalı olup vergi ziyayı oluşması halinde üç kat vergi ziyayı cezası kesilecektir⁵¹⁴. Gizleme suçunun cezası on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Bu başlık altında gizleme suçu ele alınacaktır.

3.2. Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu

Daha önce belirtildiği üzere VUK'ta yer alan kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı madde 359'da vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan defteri kayıt ve belgelerin gizlenmesi on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir. Vergi inceleme elemanlarına defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin de gizleme olarak kabul edildiği bu maddede hüküm altına alınmıştır. Bu suçun oluşabilmesi için suçun unsurlarının tamamlanması gerekmektedir.

⁵¹⁴ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 2019, s.413-414.

3.2.1. Fail

Gizleme suçu bakımından defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü altında olan gerçek kişiler ile tüzel kişilerde kanuni temsilciler ibraz etmeme fiilinden sorumlu olurlar. Gizleme suçundan bahsedebilmek için kişilerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü olması gerektiğinden fail mükellef veya sorumlu konumundadır⁵¹⁵. Bu yükümlülüğünün sözleşme ile bir başkasına aktarılması mümkün olmadığından muhasebeciler ile çalışılması mükellef veya sorumluların fail konumunda olmasına engel olmamaktadır⁵¹⁶.

Gerçek kişilerde fiili işleyen konumundaki mükellef⁵¹⁷ gizleme suçunda fail olmaktadır. Defter ve belgeler mirasçılarının uhdelelerinde olmaları halinde mirasçılar da fail konumunda sorumlu olabilmektedir. Adi ortaklıklarda ise temsil ile görevlendirilen ortak, tüm işlerden ortakların tamamının sorumlu olması halinde ise her bir ortak fail konumunda olacaktır⁵¹⁸. Velayet ve vesayet altında bulunanlar ile işlerin idaresi için kayyım atanan mükelleflerde ibraz etmeme fiilini gerçekleştiren veli, vasi veya kayyım fail olmak durumundadır⁵¹⁹.

Tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ağırlık verilmekle birlikte suçların ve cezaların şahsiliği ilkesi gereği ibraz etmeme fiilini gerçekleştirenler fail konumunda olacaktır. Kanuni temsilcinin tespitinden sonra gizleme suçu fiili ile bağlantısı, suçun oluşumundaki etkisi ve illiyet bağı göz önünde bulundurularak cezalandırma yapılmalıdır. Birden fazla kanuni temsilci olması durumunda temsil yetkisinin paylaşımı dikkate alınarak suç konusu üzerinde yetkili olan temsilcinin tespit edilmesi ve diğer temsilcilerle eylem ve fikir iş birliği içinde işlenip işlenmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir⁵²⁰.

⁵¹⁵ Ağar, s.198 ve s.198 dipnot 502.

⁵¹⁶Bumin Doğrusöz, “Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Dünya*, 30.06.2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgeleri-gizleme-sucu/24506> (E.T. 20.01.2023).

⁵¹⁷ Bu çalışma kapsamında mükellef kavramı sorumluyu da kapsamaktadır.

⁵¹⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.415-416; Ağar, s.210-212.

⁵¹⁹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 414; Ağar, s.207-208.

⁵²⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.418.

3.2.2. Mağdur

Gizleme suçunda korunan hukuki menfaat defter ve belgelere duyulan kamu güvenidir⁵²¹. Vergi kaçakçılığı suçunun mağduru beyana dayalı vergi sisteminin merkezinde yer alan defter ve belgelere güven duyan toplumu oluşturan bireylerdir. Suçtan zarar gören ise vergi idaresi, hazine ve dürüst mükelleftir⁵²².

3.2.3. Suçun Konusu

Kaçakçılık suçunun konusunu gerek VUK gerek diğer vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve muhafaza ve ibraz edilmesi gereken defter, kayıt ve belgeler oluşturmaktadır. Ancak VUK madde 359'unun başında defter, kayıt ve belgelerden bahsedilmekle birlikte VUK madde 359/a-2'de gizleme olarak kabul edilen inceleme elemanına ibraz etmeme fiilinde yalnızca defter ve belgelerden bahsedilmesi kayıtların bu kapsamda olup olmadığı sorunun gündeme getirmektedir. Bir görüşe göre VUK madde 359/a-2'de inceleme elemanına ibraz etmeme fiilin için defter ve belgeler ifadesinin kullanılması kayıtların kullanılması olmadığı anlamına gelmemektedir⁵²³. Ancak kanunda inceleme elemanına defter ve belgelerin ibraz edilmemesinden bahsedildiği için suçlarda kanunilik ilkesi gereği bunlar dışındaki kayıt ve materyalin ibraz edilmemesinin gizleme suçu oluşturmayaacağına dair görüş de bulunmaktadır⁵²⁴. Kayıtlar defterlerin içeriği olmakla birlikte defterlerin ibraz edilmemesiyle kayıtlar da gizlenmiş olacaktır⁵²⁵. Ancak defterlerin içeriği dışında VUK madde 256'da yer alan mikro fiş, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlar ifadesi defter içeriklerini kapsayan geniş bir kavramdır⁵²⁶. Ancak suçlarda kanunilik ilkesi gereği defter ve belge dışındaki kayıt ve materyallerin gizleme suçunun konusunu oluşturmayaacağını kabul etmek gerekir.

⁵²¹ Bekir Baykara, "VUK 359.Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)", *Vergi Dünyası*, Y:38, S:446, Ekim 2018, s.61-67, s.65.

⁵²² Onur Özcan, *Vergi Suçları*, İstanbul: Seçkin, 2015, s.132-133; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s.450; Açar, s.193.

⁵²³ Uğur ve Elibol, s.377-378. Aksi görüş için bkz. Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.138.

⁵²⁴ Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.138; Özcan, s.162; Zühal Kızılot, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar", *Yaklaşım*, S:201, Eylül 2009; Onur Temizyürek, "Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Gizleme Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar", *Yaklaşım*, S:196, Nisan 2009.

⁵²⁵ Uğur ve Elibol, s.367.

⁵²⁶ Ekici, s.288-289.

Zorunlu bilgileri taşımama nedeniyle düzenlenmemiş sayılan belgeler, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler de gizleme suçunun konusunu oluşturabilmektedir. Zira söz konusu belgelerin gerçeği yansıtip yansıtmadıkları veya zorunlu bilgileri içerip içermediklerinin ortaya konması vergi incelemesi yapılması ile mümkündür⁵²⁷. Ancak düzenlenmemiş sayılma nedeniyle vergi hukukunda delil olma niteliğini yitirdiği, hukuki bir öneme sahip olmayan belgeye bir kamu güveni duyulmayacağından kaçakçılık suçlarının konusunu oluşturmayacağı yönünde görüş de bulunmaktadır⁵²⁸. Ancak düzenlenmemiş sayılma kapsamında bir değerlendirme yapılabilmesi için öncelikle bu belgelerin incelemeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu nedenle düzenlenmemiş sayılan belgeler gizleme suçunun maddi konusunu oluşturabilmektedir. Yargıtay tarafından da düzenlenmemiş sayılan bir belgenin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçunun konusu olabileceği kabul edilmiştir⁵²⁹.

Tutulmayan veya düzenlenmeyen defter ve belgeler suçun konusunu oluşturmamaktadır. Nitekim kanunda noter kayıtları veya sair suretlerle varlığı sabit olan defter ve belgelerden bahsedilmektedir⁵³⁰.

Vergi kanunlarına göre tutulması öngörülen defter ve belgelerden bahsedildiğinden TTK uyarınca tutulması gereken defterlerin ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmaz⁵³¹.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından VUK mükerrer madde 257'ye göre tutulma veya düzenleme zorunluluğu bulunan defter ve belgelerin suçun konusunu oluşturup oluşturmayacağı ortaya konulmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından VUK mükerrer madde 257 hükmüne uygun şekilde tutulması veya düzenlenmesi ile muhafaza ve ibrazı zorunlu kılınan defter ve belgeler de gizleme suçunun konusu oluşturmaktadır⁵³². Bu durum, daha önce belirtildiği üzere, idarinin düzenleyici işlemiyle suç oluşturulması anlamına geldiğinden suçta ve cezada kanunilik ilkesine

⁵²⁷ Uğur ve Elibol, s.377-378. Düzenlenmemiş sayılma halinde gizleme suçu oluşmayacağına ilişkin bkz. Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.139; Bu belgelerin kaçakçılık suçunun konusunu oluşturamayacağına ilişki bkz. Uğur, s.61.

⁵²⁸ Özcan, s.111.

⁵²⁹ Detaylı bilgi için bkz. Birinci Bölüm 3.3.1.1. numaralı başlık.

⁵³⁰ Ok ve Gündel, s.159; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.310.

⁵³¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.93; Uğur, s.63; Özcan, s.102.

⁵³² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.102; Candan, Vergi Suç ve Cezaları, s.123; Uğur, s.61.

aykırılık oluşturmaktadır⁵³³. Bu bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tutulma zorunluluğu getirilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin suç oluşturmayaacağı, zorunluluğun kaldırıldığı defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin de zorunluluğun kaldırıldığı tarihten itibaren artık suç teşkil etmeyeceği yönünde görüş de bulunmaktadır⁵³⁴.

VUK mükerrer madde 242 uyarınca defter, belge ve kayıtlara ilişkin hükümlerin elektronik ortamda olanlar için de uygulanacağı öngörüldüğünden elektronik ortamda yer alan defter ve belgeler de gizleme suçunun konusunu oluşturabilmektedir⁵³⁵. Ancak burada vergi inceleme elemanının söz konusu elektronik defter, kayıt ve belgelere mükellefin gerekli bilgi ve şifreleri vermeksizin erişimi olması halinde gizleme söz konusu olmamaktadır⁵³⁶. Bu bakımdan e-defterler özellik taşımaktadır. Nitekim e-defterler ve e-belgelerin özel entegratörlerin veya GİB'in bünyesinde 10 yıl boyunca saklanması yükümlülüğü getirilmiştir⁵³⁷. Bu durumda e-defterlerin ikincil kopyaları GİB bünyesinde bulunduğundan, artık inceleme elemanının e-defterlere bu şekilde ulaşma imkânı olduğu için gizleme suçunun oluşmayacağı ileri sürülebilir⁵³⁸. Benzer şekilde DBS kapsamında yer alan defterler GİB bünyesinde muhafaza edildiğinden bunların mükellef tarafından ibraz edilmemesi halinde gizleme suçunun oluşmayacağı ileri sürülebilir.

Suçun konusunu oluşturabilmeleri için defter ve belgelerin varlığının noter kayıtları veya sair suretle ortaya konulması gerekmektedir. Bu bakımdan mahkeme kararları, ticaret odası ile vergi dairesi kayıtları gibi delillerle defter ve belgelerin varlığı ortaya konulabilir⁵³⁹. Ancak tasdiksiz defterlerin ibraz edilmemesi gizleme suçu kapsamına girmez⁵⁴⁰. Sair suretle ifadesinden delil serbestisi anlaşılmakla birlikte hangi durumlarda defter ve belgelerinin varlığının sabit olduğundan bahsedilebileceği

⁵³³ Yiğit, s.70; Özcan, s.103-104.

⁵³⁴ Uğur ve Elibol, s.372.

⁵³⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.102; Uğur ve Elibol, s.372

⁵³⁶ Uğur ve Elibol, s.361-362.

⁵³⁷ Bkz. Birinci Bölüm, 3.5 numaralı başlık.

⁵³⁸ Sağır, s.61.

⁵³⁹ Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:2011, C:15, S:3, s.363-390, s.372; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.103.

⁵⁴⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.103; Uğur ve Elibol, s.363.

konusunda beyannamelerin verilmiş olmasının defterler ve belgelerin varlığı için yeterli kabul edilmemesi gerekmektedir⁵⁴¹.

3.2.4. Maddi Unsur

3.2.4.1. Fiil

Gizleme suçunun fiilini VUK ve diğer vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve muhafaza ve ibraz edilmesi gereken defter ve belgelerin vergi incelemesi kapsamında talep edilmesine rağmen ibraz edilmemesi oluşturmaktadır. Bu nedenle inceleme dışında bilgi toplama, arama, yoklama gibi denetim yöntemleri kapsamında defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmamaktadır. Talep edilen defterlerin birinin ibraz edilmemesi suçun oluşması için yeterli olmaktadır⁵⁴². Ancak ibraz edilmeyen belgelerin sağlıklı vergi incelemesi yapılmasına etkisi göz önünde bulundurularak, incelemeye engel olmayacak nitelikte ibraz etmeme halinde gizleme kastının bulunmadığına ilişkin görüş bulunmaktadır⁵⁴³.

İbraz talebinin vergi incelemesi kapsamında yapılması gerektiğinden bir mükellef hakkında yürütülen inceleme sırasında ilişkide bulunduğu mükelleflerden karşıt inceleme amacıyla defter ve belge talep edilmesi halinde diğer mükelleflerin ibraz etmeme fiili gizleme suçu oluşturmaz⁵⁴⁴.

İnceleme kapsamında talep edilmesine rağmen ibraz etmeme fiilinin gizleme suçunu oluşturabilmesi için incelemenin yapılacağı yere ilişkin kurala uyulması gerekmektedir⁵⁴⁵. İncelemenin iş yerinde yapılmasına ilişkin hükmün yürürlükte olduğu döneme ilişkin olarak incelemenin kanunda belirtilen şartlar oluşmadan doğrudan dairede yapılmasının gizleme suçunun oluşmasına engel oluşturacağına ilişkin Yargıtay kararları bulunmaktadır⁵⁴⁶. 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası kural olarak incelemeler vergi dairesinde yapılacağından bu kurala uygun

⁵⁴¹ Bumin Doğrusöz, “İbraz Etmeme Suçunda Yeni İçtihatlar”, *Dünya Gazetesi*, 05.03.2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ibraz-etmeme-sucunda-yeni-ictihatlar/613061> (E.T.15.12.2022).

⁵⁴² Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.103; Ok ve Gündel, s.160 ve 163; Uğur ve Elibol, s.378; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.140.

⁵⁴³ Uğur ve Elibol, s.378-379.

⁵⁴⁴ Harun Sağır, “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Gizleme Suçunun Kanuni Unsurları ve Gelir İdaresi Başkanlığınca Temin Edilebilen E-Defter ve Belgelerin Gizleme Suçu Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Y:41, S:491, Temmuz 2022, s.45-62, s.53.

⁵⁴⁵ Ok ve Gündel, s.160-161; Uğur ve Elibol, s.365-366; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.141.

⁵⁴⁶ Bkz. İkinci Bölüm 2.3. numaralı başlık.

olarak gerçekleştirilen incelemeler kapsamında ibraz talebine rağmen ibraz etmeme fiili gizleme suçunu oluşturabilecektir. İncelemenin iş yerinde yapılması halinde ibraza ilişkin talep yazısının tebliğine gerek olmadığı, ancak bu durumda da mükellefe en az on beş günlük süre tanınarak durumun inceleme tutanağına geçirilmesi gerektiğine dair görüş de bulunmaktadır⁵⁴⁷.

İncelemeye yetkili kişiler tarafından yapılan ibraz talebine rağmen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla inceleme yetkisi olmayanlara ibraz yapılmaması suç teşkil etmez. Yeminli mali müşavirlere ibraz zorunluluğu olmakla birlikte bu ibraz ödevinin yerine getirilmemesi özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır. Ancak yeminli mali müşavirlere ibraz etmeme gizleme suçunu oluşturmamaktadır⁵⁴⁸.

İbraz etmeme nedeniyle gizleme suçu oluşabilmesi için söz konusu talebin defter ve belgeleri muhafaza süresi içerisinde yapılması gerekmektedir⁵⁴⁹. Muhafaza yükümlülüğünün süresi dolduktan sonraki taleplere rağmen ibraz etmeme gizleme suçunu oluşturmaz. Muhafaza yükümlülüğünün başlangıcı olarak ilgili bulundukları yıl tespit edilirken özel hesap dönemi gibi özellikli durumlar göz önünde bulundurularak belirleme yapılmalıdır⁵⁵⁰.

Gizleme suçunun oluşabilmesi için bir diğer şart, defter ve belgelerin ibrazı için VUK madde 14 uyarınca en az on beş günlük sürenin verilmesidir. Mazeret bildiren mükelleflere ek süre verilmesi mümkün olduğundan bu ek sürenin verilmesi halinde, gizleme suçunun oluşabilmesi için ek süre dolmasına rağmen ibraz etmemenin gerçekleşmesi gerekir⁵⁵¹. Mazeret nedeniyle ek süre verilmesi halinde, mazeretler geçici nitelikte veya mücbir sebep sayılmayacak durumlar olup geçici nitelikte olmayan veya mücbir sebep teşkil eden hallerde mücbir sebep hallerine ilişkin

⁵⁴⁷ Onur Temizyürek, “Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Gizleme Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar”, *Yaklaşım*, S:196, Nisan 2009.

⁵⁴⁸ Açar, s.120; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.106; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.139.

⁵⁴⁹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.311; Ok ve Gündel, s.159; Uğur ve Elibol, s.364; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.104; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.145-146.

⁵⁵⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.104; Zuhail Kızılot, “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar”, *Yaklaşım*, S:201, Eylül 2009.

⁵⁵¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.450; Ok ve Gündel, s.72; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.310; on beş gün kuralının ek süre bakımından geçerli olmadığına dair bkz. Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.143-144.

hükümler uygulama alanı bulacaktır. İnceleme elemanının mazereti değerlendirerek ek süre vermede takdir yetkisi bulunmaktadır⁵⁵². Ek süre bakımından VUK madde 14 uyarınca en az 15 gün süre verme kuralı geçerli olmayacak ve vergi inceleme elemanları mazerete göre uygun bir süre tanıyacaktı⁵⁵³. Mali tatil süresince defter ve belgelerin talep edilmesi mümkün olmadığından, mali tatil kapsamında defter ve belgelerin talep edilmesi ibraz etmeme gizleme suçunu teşkil etmeyecektir⁵⁵⁴.

İbraz talebine ilişkin yazının VUK'un tebligata ilişkin hükümleri uyarınca usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aksi halde ibraz etmeme fiili gizleme suçu oluşturmayacaktır⁵⁵⁵.

Gizleme suçunun oluştuğu tarih, ibraz için verilen sürenin son günüdür⁵⁵⁶. Yargıtay'ın ibraz için verilen sürenin son gününün suçun oluştuğu tarih olmasıyla birlikte son günün hafta sonuna denk gelmesi nedeniyle takip eden pazartesi gününü suçun işlenme tarihi olarak kabul ettiği kararı bulunmaktadır⁵⁵⁷. Gizleme suçunun oluştuğu tarihin ibraz için verilen sürenin tamamlanmasını takip eden tarih olduğuna ilişkin görüşle⁵⁵⁸ VUK mükerrer madde 355'te özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen zorunlulukları yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek ikinci kez ibraz talep edilmesine ilişkin hüküm bulunması nedeniyle gizleme suçunun ikinci kez gönderilen ibraz talebinde yer alan sürenin sona ermesi ile oluşacağına ilişkin görüş⁵⁵⁹ de bulunmaktadır.

Defter ve belgelerin elden çıkması nedeniyle ibraz edilemeyeceğine ilişkin bildirim yapılması halinde ise vergi idaresi tarafından süre verilmesinin anlamı kalmadığından bu yöndeki bildirimin yapıldığı tarih suçun işlendiği tarih olarak kabul edilecektir⁵⁶⁰.

⁵⁵² Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.144.

⁵⁵³ Onur Özcan, *Vergi Suçları*, İstanbul: Seçkin, 2015, s.176; Temizyürek, "Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Gizleme Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar".

⁵⁵⁴ Ok ve Gündel; s.161; Uğur ve Elibol, s.367-368.

⁵⁵⁵ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.450; Uğur ve Elibol, s.370-371; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.142.

⁵⁵⁶ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.450; Onur Temizyürek, "Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Gizleme Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar", *Yaklaşım*, S:196, Nisan 2009.

⁵⁵⁷ Yargıtay 11.CD, E.2017/10119, K.2020/707, T.03.02.2020, Sinerji İçtihat ve Mevzuat Bankası (E.T.22.05.2022).

⁵⁵⁸ Ok ve Gündel, s.161.

⁵⁵⁹ Ağıar, s.123-124; Fikret Gökmen, "Gizleme Suçu Nedeniyle Verilen Adli ve İdari Cezalar Kanuni mi?", *E-Yaklaşım*, S:328, Nisan 2020.

⁵⁶⁰ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.451.

3.2.5. Manevi Unsur

Gizleme suç u kasten işlenebilen bir suç olmakla birlikte mücbir sebep halinde kastın veya manevi unsurun varlığından bahsedilemez⁵⁶¹.

Mücbir sebep hallerini geçici nitelikte ve ibraz zorunluluğunu yerine getirmeyi imkânsız kılan haller olarak ikiye ayırmak mümkündür. Geçici hallerde mücbir sebepler süreleri durdurucu etkisi gösterecek, ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyi imkânsız kılacak nitelikte olan defterlerin çalınması, yanması gibi mücbir sebep halleri ise suçun manevi unsurunun oluşmasına engel olacaktır⁵⁶².

Mücbir sebep hali kusurluluğu etkileyen bir durum olduğundan manevi unsurun oluşmasına engel olmaktadır. Ceza yargılamasında maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amaçlandığından mücbir sebebin varlığını ispat için zayi belgesi şart olmayıp bunun dışında tutanaklar, gazete ilanı gibi diğer yollarla da ispatlanabilir⁵⁶³. Zayi belgesinin aksini ispat da mümkün olduğundan zayi belgesinin varlığı kesin olarak ceza verilmeyeceği anlamına gelmemektedir⁵⁶⁴.

Defterlerden birinin ibraz edilmemesi gizleme suçunun oluşması için yeterli olmakla birlikte ibraz edilmeyen belgelerin sağlıklı vergi incelemesi yapılmasına etkisi göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda incelemeye engel olmayacak nitelikte ibraz etmeme halinde gizleme kastının bulunmadığına ilişkin görüş bulunmaktadır⁵⁶⁵.

3.2.6. Hukuka Aykırılık

Ceza hukuku anlamında suç olan gizleme suçunun hukuka aykırılık unsuru kapsamında meşru savunma, kanun hükmünün veya amirin emrinin yerine getirilmesi, zorunluluk hali, ilgilinin rızası ve hakkın icrası kavramları bakımından değerlendirme yapılabilir.

⁵⁶¹ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.311; Ok ve Gündel, s.163; Uğur ve Elibol, s.379; Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, s.147.

⁵⁶² Onur Temizyürek, “Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Gizleme Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar”.

⁵⁶³ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.301 ve 451.

⁵⁶⁴ Zühal Kızılot, “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar”.

⁵⁶⁵ Uğur ve Elibol, s.378-379.

İlgilinin rızası ve meşru savunmanın gizleme suçu açısından uygulama bulması mümkün olmamaktadır. Ancak suç isnadının başlamasıyla susma hakkının⁵⁶⁶ kullanılması gerekçesiyle ibraz etmeme fiilinin gerçekleştirilmesi hakkın kullanımı kapsamında değerlendirilebilir⁵⁶⁷. Zorunluluk hali kapsamında mücbir sebep halleri değerlendirilebilir⁵⁶⁸ ancak mücbir sebep halleri manevi unsuru etkileyen bir durum olarak kabul edilmektedir.

3.2.7. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

3.2.7.1. Teşebbüs

Gizleme suçu sırf hareket suçu olması nedeniyle hareketin gerçekleştirilmesiyle netice ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle gizleme suçu teşebbüse elverişli değildir⁵⁶⁹.

3.2.7.2. Zincirleme Suç

Farklı yıllara ait defter ve belgelerin aynı yazı ile istenmesi ve ibraz edilmemesi halinde tek bir gizleme suçu oluşmaktadır. Ancak birbirine yakın tarihli olarak birden fazla yazıyla ibrazın talep edilmesi halinde tek yazıyla istenmek yerine birden fazla yazıyla istenmesinin gerekçelerine bakılması, tek yazıyla istenmesinin mümkün olduğu durumlarda tek gizleme suçunun oluştuğunun kabulü gerekmektedir⁵⁷⁰. Yargıtay bir kararında⁵⁷¹ farklı yıllara ilişkin defterlerin tek bir yazıyla istenmesi nedeniyle tek gizleme suçu oluştuğuna, farklı takvim yılları için ayrı hüküm kurulmasının bozmayı gerektirdiğine hükmetmiştir.

7494 sayılı Kanun⁵⁷² ile VUK madde 359'da yapılan değişiklik sonrası, kaçakçılık suçlarının birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içerisinde aynı suç

⁵⁶⁶ Detaylı inceleme 4. numaralı Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğünün Yerine Getirilmemesi ve Susma hakkı başlığı altında yapılacaktır.

⁵⁶⁷ Özcan, s.226; Açar, s.284.

⁵⁶⁸ Mücbir sebep hallerinin varlığı durumunda ceza verilmesine yer olmadığına hükmedilmesi gerektiğine ilişkin bkz. Açar, s.284.

⁵⁶⁹ Açar, s.295; Uğur ve Elibol, s.380.

⁵⁷⁰ Uğur ve Elibol, s.380; Açar, s.301-302.

⁵⁷¹ Yargıtay 11. CD, E.2017/9836, K.2021/4172, T.24.05.2021, Sinerji İçtihat ve Mevzuat Bankası (E.T.22.05.2022)

⁵⁷² 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kabul Tarihi: 08.04.2022, RG Tarih: 15.04.2022, RG Sayı: 31810.

işleme kararı kapsamında işlenmesi halinde Türk Ceza Kanunu⁵⁷³ zincirleme suç başlıklı madde 43'ün uygulanması öngörülmüştür.

3.2.7.3. Kabahat ve Suçların İçtimalı

Ceza hukukunda geçerli olan kural; kaç tane fiil mevcutsa o kadar suç olduğu, kaç tane suç mevcutsa o kadar ceza mevcut olduğudur. Bu kuralın sonucunda her bir suç nedeniyle ayrı ayrı ceza verilmesi kabul edilmektedir. Bu durumun istisnası ise suçların içtimalı halidir⁵⁷⁴. Suçların içtimalı halinde birden çok suç işlenmiş olsa da fail tek suçtan dolayı cezalandırılmaktadır⁵⁷⁵.

Kabahat ile suçların içtimalında ise KK madde 15/3 gereğince yalnızca suçtan dolayı yaptırım uygulanması mümkündür. Ancak suç nedeniyle yaptırım uygulanamaması halinde kabahat nedeniyle yaptırım uygulanacaktır. Daha önce de belirtildiği üzere KK, VUK'ta özel düzenleme bulunmayan hallerde uygulama bulacaktır.

KK'nın vergi kabahatleri bakımından uygulama bulup bulamayacağının tespiti kabahat ve suçların içtimalı halinde önem taşımaktadır. Bu durumda muhafaza ve ibraz ödevinin yerine getirilmemesi nedeniyle hem VUK madde 359/a-2'deki gizleme suçu hem de vergi ziyayı ile özel usulsüzlük kabahati olduğu takdirde KK madde 15/3 uyarınca yalnızca gizleme suçu nedeniyle hapis cezası uygulanabilecek ancak vergi cezalarının uygulanması mümkün olmayacaktır. KK'da yer alan yalnızca suç nedeniyle yaptırım uygulanacağına ilişkin düzenlemenin kabahat ile suç ayrımını ortadan kaldırdığı yönünde eleştiri de bulunmaktadır⁵⁷⁶. VUK madde 367'de ise VUK madde 359 uyarınca ceza verilmesinin vergi ziyayı ve usulsüzlük cezası kesilmesine engel olmayacağı hükmüne yer verilmiştir. KK'nın ancak VUK'ta düzenleme olmayan hallerde uygulanacağı ve çatışma bulunması halinde VUK hükümleri geçerli olacağından⁵⁷⁷ tek fiil ile hem suç hem kabahat işlenmesi halinde VUK madde 367 hükmü uygulanacaktır. Ancak bu durumun ceza hukukunda kabul edilen ne bis in idem ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme için VUK madde 367'nin AYM tarafından son fıkrasının iptal edilmeden önceki halinde ceza

⁵⁷³ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, RG Tarih: 26.09.2004, RG Sayı: 25611.

⁵⁷⁴ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin, 2022, s.516.

⁵⁷⁵ Koca ve Üzülmöz, s.518.

⁵⁷⁶ Başaran Yavaşlar, *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*, s.167.

⁵⁷⁷ Yılmazoğlu, s.346.

mahkemesi kararları ile vergi cezalarını uygulayacak olan makam ve mercilerin kararlarının birbiri üzerinde etkili olmadığı, bunların kararlarının birbirini bağlamadığı hükmüne yer verildiğini öncelikle belirtmek gerekir. Ancak AYM tarafından söz konusu hüküm ne bis in idem ilkesine aykırılık nedeniyle iptal edilmiştir⁵⁷⁸.

Ne bis in idem ilkesi Anayasamızda açıkça düzenlenmemiş olmakla birlikte İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) 7 numaralı Ek Protokolü 4.maddesinde düzenlenmiştir. Bu ilke gereği, bir kimse aynı suçtan dolayı iki kere yargılamaz veya cezalandırılmaz. Bir başka ifadeyle bu ilke gereğince, bir devletin ceza yargılaması usulü kapsamında ve kanuna uygun olarak kesin hükümle cezalandırılan veya beraat ettirilen kişi aynı suçtan dolayı bu devletin yargı yetkisi altındaki yargılama usulleri uyarınca yeniden yargılamaz veya cezalandırılmaz⁵⁷⁹. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) Zolotukhin v. Russia kararında⁵⁸⁰ aynı fiil kriterini esas alarak bu fiilin birden çok suç oluşturması gerektiğine ve ikinci suç nedeniyle yargılama veya cezalandırmanın yasak olduğuna hükmetmiştir. Bu kararda aynı fiil değerlendirilmesi yapılırken olaydaki olgusal koşullar dikkate alınarak bu olgusal koşulların aynı sanıkla ilgili olması ve zaman ve yer olarak birbirinden ayrılmayan nitelikte olması gerekmektedir⁵⁸¹. İHAM daha sonra bu kriterleri vergilendirme alanına uyguladığı Glantz v. Finland⁵⁸² kararını vermiştir. Karar konusu olayda vergi idaresine eksik bilgi verilmesi nedeniyle verginin eksik tahakkukuna sebep olunması sonucunda hem hapis cezası hem de vergi cezasına hükmedilmiştir. Finlandiya mevzuatı gereğince idari ve adli cezalar farklı makamlar tarafından uygulanmakla birlikte bu usuller ve makamlar arasında hiçbir bağlantı bulunmamaktadır. Kararda paralel yargılamanın mümkün olduğu ancak bu yargılamalar arasında esas ve zaman bakımından yeterli ölçüde

⁵⁷⁸ Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04.11.2021, RG Tarih/Sayı: 09.03.2022/31773.

⁵⁷⁹ Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulanmasının Non Bis İn İdem İlkesi Aykırılığı Üzerine”, *Vergi Sorunları*, S:317, Şubat 2015, s.85-92, s.86.

⁵⁸⁰ Zolotukhin v. Russia, Application No: 14939/03, 10.02.2009, (Türkçe çeviri) <https://hudoc.echr.coe.int> (E.T. 15.04.2023).

⁵⁸¹ Yaltı, İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulanmasının Non Bis İn İdem İlkesi Aykırılığı Üzerine, s.88; Denizhan Horozgil, “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında Non Bis İn İdem İlkesi”, *TBB Dergisi*, 2021 (157), s.255-294, s.273.

⁵⁸² Glantz v. Finland, Application No: 37394/11, 20.08.2014(final), (Türkçe çeviri) <https://hudoc.echr.coe.int> (E.T. 15.04.2023).

bağlantı olması gerektiği belirtilmiştir⁵⁸³. Ancak olay tarihinde Finlandiya mevzuatı ve sisteminde usuller ve makamlar arasında hiçbir bağlantı bulunmadığı gerekçesiyle ne bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar verilmiştir.

Ne bis in idem ilkesine ilişkin Anayasamızda herhangi bir düzenleme olmamakla birlikte AYM söz konusu ilkeyi hukuk devleti ilkesiyle bağlantılı olarak adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmektedir⁵⁸⁴.

AYM ne bis in idem ilkesi nedeniyle VUK madde 367’de yer alan vergi cezasını uygulayan makamlar ile ceza mahkemelerinin kararlarının birbirini etkilemeyeceği ve bağlamayacağına ilişkin fıkranın iptaline hükmettiği kararında⁵⁸⁵ aynı fiil için hem kaçakçılık suçları nedeniyle hapis cezası hem de vergi kabahatleri nedeniyle idari para cezası verilmesinin bunlara ilişkin süreçlerin “*bir bütünün parçaları olacak biçimde bağlantılı yürütülmelerine ilişkin güvencelerin*” olması halinde ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmediğini ve söz konusu düzenlemenin bu bağlantılı yürütmeyi dışlamadığını belirtmiştir. Ancak ceza mahkemeleri ile vergi cezasını uygulayan makamların etkileşimine engel olan fıkranın cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulmasına engel olduğu gerekçesiyle iptaline karar verilmiştir. AYM, bu süreçlerin vergi suçu ve kabahati oluşturan fiilleri farklı boyutlarıyla ele aldığını, bu fiilleri nitelendirirken kendi usul ve kuralları kapsamında değerlendirme yaptığını, bu nedenle bu süreçlerin mutlak olarak birbirini bağlamasının kabul edilemeyeceği ancak hiçbir şekilde bağlayıcı olmayacağı şeklinde süreçler arasında bağlantı kurulmasına engel olan kuralın da ne bis in idem ilkesine aykırı olduğuna hükmetmiştir.

AYM kararında da görüldüğü üzere, ne bis in idem ilkesi kapsamında fail ve fiilin aynılığı önem taşımakta olup⁵⁸⁶ bu aynılık sağlanamadığı takdirde mezkûr ilkenin uygulanması mümkün olmamaktadır. Suç ve kabahat tarafından korunan hukuki

⁵⁸³ Yaltı, İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulanmasının Non Bis İn İdem İlkesi Aykırılığı Üzerine, s.89-90.

⁵⁸⁴ Horozgil, s.s63 ve s.284; ilkenin adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi için bir engel bulunmadığına ilişkin bkz. Yaltı, İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulanmasının Non Bis İn İdem İlkesi Aykırılığı Üzerine, s.91.

⁵⁸⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04.11.2021, RG Tarih/Sayı: 09.03.2022/31773.

⁵⁸⁶ Mustafa Özen, “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:2010, C:14, S.1, s.389-417, s.391.

yararın bu ilke kapsamında değerlendirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır⁵⁸⁷. Fiilin aynılığından bahsederken hareket ve netice ayrımı yapılarak hareketin aynılığı değerlendirilmelidir⁵⁸⁸. Failin aynılığı bakımından yapılan değerlendirmede ise cezadan kimin sorumlu olduğu değil, failin kim olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Tüzel kişilerde vergi cezalarının tüzel kişilik adına kesileceğinin öngörülmesi tüzel kişiliğin malvarlığından cezanın tahsil edilebilmesi anlamına gelmekte olup tüzel kişiyi fail konumuna getirmemektedir⁵⁸⁹. Ancak AYM yukarıda bahsedilen VUK madde 367'deki son fıkranın iptaline ilişkin kararında tüzel kişilerde vergi cezasının tüzel kişilik adına kesilmesi halinde failin farklılaşacağından bahsetmektedir⁵⁹⁰.

Bu bilgiler ışığında ibraz etmeme fiili nedeniyle hem VUK madde 359/a-2 uyarınca gizleme suçu hem VUK mükerrer madde 355 uyarınca özel usulsüzlük ve vergi ziyayı oluşup oluşmayacağına dair tartışmalar bir yana bırakıldığında VUK madde 344 uyarında üç kat olarak vergi ziyayı cezası kesilmesi mümkündür. Ne bis in idem ilkesi kapsamında hareketin aynılığı esas alındığında ibraz etmeme hareketi nedeniyle fail birden fazla cezaya maruz kalmaktadır. Gerek İHAM'ın Glantz v. Finland kararında gerekse AYM'nin VUK madde 367 son fıkrasının iptaline ilişkin kararında bir fiil için hem idari ceza hem hapis cezası öngörülmesinin bu ilkeye aykırılık oluşturmayacağı ancak bu cezaları uygulama süreçlerine ilişkin usuller arasında bir bağlantı kurulması ve failin aşırı bir ceza külfeti altında kalmamasına vurgu yapılmıştır. VUK madde 367'nin son fıkrasının AYM tarafından iptal edilmesiyle birlikte bu süreçler arasındaki bağlantı engeli kaldırılmış olmakla birlikte vergi cezalarına karşı açılan ve vergi mahkemelerinde gerçekleştirilen yargılama ile hapis cezası uygulanmasına karar verecek merci olan ceza mahkemeleri arasında etkileşime yönelik bir düzenleme yer almamaktadır. Bir görüşe göre VUK madde 367 son fıkra vergi idaresi ile ceza

⁵⁸⁷ Altan Rençber ve Melike Özalp, "Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Ardından: Ne Bis İn İdem İlkesi Bağlamında Fail", *Vergi Dünyası*, Y:40, S:474, Şubat 2021, s.28-38, s.31-32.

⁵⁸⁸ Rençber ve Özalp, s.32-33.

⁵⁸⁹ Rençber ve Özalp, s.35; İHAM içtihatları kapsamında tüzel kişi temsilcisine verilen adli ceza ile tüzel kişiye uygulanan idari cezanın aynılık şartını oluşturmadığı ve bu ilkenin gerçek kişi mükelleflerle sınırlı olduğuna ilişkin bkz. Barış Bahçeci, "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İctihadı ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu", *TBB Dergisi*, Y:2018, S:136, s.141-166, s.151.

⁵⁹⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04.11.2021, RG Tarih/Sayı: 09.03.2022/31773, paragraf 24.

mahkemesi arasındaki etkileşimi engellemekte⁵⁹¹ ise de asıl sorun vergi mahkemeleri ve ceza mahkemelerinin etkileşimine ilişkin düzenleme bulunmamasıdır⁵⁹². Bu bakımdan vergi mahkemeleri ile ceza mahkemelerinin etkileşimine ilişkin açık yasal düzenleme yapılması gerektiği belirtilmektedir⁵⁹³.

VUK madde 359’da yer alan kaçakçılık suçları vergi ziyayı oluşturmaya elverişli olsa da kural olarak suçların oluşması için vergi ziyayı şartı aranmaması nedeniyle vergi ziyayı kabahati ile kaçakçılık suçlarının unsurlarının farklı olduğu, bu nedenle vergi ziyayı kabahati ve kaçakçılık suçları için ayrı ayrı ceza uygulanmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayaacağı yönünde görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre VUK madde 359’daki kaçakçılık suçu nedeniyle ceza kesilmesinin vergi ziyayı cezası kesilmesine engel olmayacağına ilişkin hüküm genel ve özel usulsüzlük cezalarından bahsetmemektedir. Bu hüküm göz önünde bulundurulduğunda, VUK madde 340’ta vergi cezalarının kesilmesinin kaçakçılık suçları nedeniyle takibat yapılmasına engel olmayacağına ilişkin hüküm yalnızca vergi ziyayı cezasını kapsayacak şekilde dar yorumlanabilir. Bu şekilde genel ve usulsüzlük cezalarının hapis cezasıyla birlikte uygulanmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılabilir⁵⁹⁴. Bir başka görüş ise vergi ziyayının oluştuğu tarih ile vergi kaçakçılık suçlarını oluşturan fiilin oluştuğu tarih farklı olduğundan ne bis in idem ilkesinin uygulanması için gerekli olan aynılık şartının oluşmadığı yönündedir⁵⁹⁵. Bu görüşe göre tehlike ve zarar sonucunu doğuran iki ayrı fiil bulunması nedeniyle iki ayrı kabahat veya suç oluşması söz konusu olmaktadır⁵⁹⁶. Yukarıda belirtildiği üzere hareket esas alınarak değerlendirme yapıldığı takdirde gizleme suçu nedeniyle üç kat vergi ziyayı cezası uygulanmasını gerektiren hareket aynıdır. Dolayısıyla vergi ziyayı ile kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin aynı olmadığını söylemek mümkün değildir. Danıştay’ın bir kararında karşı oy gerekçesinde ne bis in idem ilkesine dair değerlendirme yapılmıştır. Söz konusu

⁵⁹¹ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:2000, C:49, S:1, s.85-96, s.90; Bahçeci, s.161-162.

⁵⁹² Bahçeci, s.162.

⁵⁹³ Horozgil, s.290; Bahçeci, s.164.

⁵⁹⁴ Candan, Vergisel Kabahatler Hukuku, Non Bis İn İdem Kuralı başlığı.

⁵⁹⁵ Bahçeci, s.154.

⁵⁹⁶ Bahçeci, s.151.

kararın⁵⁹⁷ karşı oy gerekçesinde ceza mahkemesi tarafından ibraz etmeme fiili nedeniyle gizleme suçuna dair yapılan yargılamada suçun davacı tarafından işlendiğinin sabit olmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilmesine ve bu hükmün kesinleşmesine rağmen kararı dikkate almaksızın üç kat vergi ziyai cezasının uygulanmasının ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği belirtilmiştir.

Hareket esas alınarak değerlendirme yapıldığında ibraz etmeme hareketi nedeniyle faile hem özel usulsüzlük hem vergi ziyai cezası hem de gizleme suçu kapsamında hapis cezası uygulanması mümkündür. AYM kararlarında bahsedildiği üzere⁵⁹⁸ vergi incelemesi ile başlayan cezalandırma süreci daha sonra vergi suç raporu ve mütalaanın cumhuriyet başsavcılığına iletilmesiyle gizleme suçu için süreç ceza yargılaması kapsamında devam etmekte, kabahatler içinse vergi inceleme raporunun vergi idaresine iletilmesiyle idari ceza süreci başlayarak vergi idaresi tarafından ceza uygulanmaktadır. Bu bakımdan cezalandırma süreçleri ayrılmakta ve iki süreç arasında herhangi bir bağlantı bulunmamaktadır. Her ne kadar AYM'nin VUK madde 367/son fıkrasını iptal etmesiyle süreçler arasındaki etkileşim engeli kaldırılmışsa da halihazırda bu etkileşime ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Özellikle vergi ziyai cezasının üç kat kesilebileceğinin kabulü halinde ceza mahkemesi kararı göz önünde bulundurularak vergi ziyai cezası kesilmelidir. Yukarıda bahsedilen Danıştay kararı karşı oy gerekçesinde de karar konusu olayda ceza mahkemesinin suçun sabit olmadığına ilişkin kararı dikkate alınmaksızın ceza kesilmesi ne bis in idem ilkesine aykırı bulunmuştur.

3.2.8. Yaptırım ve Zamanaşımı

Gizleme suçunun yaptırımı olarak on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Gizleme suçunun yaptırımı on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası şeklindeydi. Ancak 7394 sayılı Kanun'un⁵⁹⁹ 4. maddesi ile üst sınır üç yıldan beş yıla

⁵⁹⁷ Danıştay VDDK, E.2021/1062, K.2022/1706, T.28.12.2022, www.danistay.gov.tr (E.T.05.05.2023). Bu karardan 27.04.2023 tarihli Vergi Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi konulu çevrimiçi panelde Tartışma bölümünde bahsedilmiş olup karar metnine Danıştay'ın internet sitesinden erişilmiştir.

⁵⁹⁸ Anayasa Mahkemesi, E.2019/4, K.2021/78, T.04.11.2021, RG Tarih/Sayı: 09.03.2022/31773, paragraf 80-83.

⁵⁹⁹ 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kabul Tarihi: 08.04.2022, RG Tarih: 15.04.2022, RG Sayı: 31810.

çıkarılmıştır. 7394 sayılı Kanun'un gerekçesinde⁶⁰⁰ bu artırımın sebebi vergi kaçakçılık suçlarına karşı mücadelenin daha da etkinleştirilmesi olarak belirtilmiştir.

Gizleme suçunun cezasının üst sınırının artırılmış olması lehe kanun uygulanması sorununu gündeme getirmekle beraber aynı kanun kapsamında etkin pişmanlık ve zincirleme suça ilişkin lehe hükümler içeren ancak ceza bakımından üst sınırı artırması nedeniyle aleyhte kanun olarak kabul edilen kanunun uygulanması bakımından somut olay esas alınarak değerlendirme yapılmalıdır. Önceki ve sonraki kanun hükümlerinin somut olaya bütün olarak uygulanması sonucunda hangi kanun hükümleri fail lehine sonuç doğuruyorsa o kanunun uygulanması gerekmektedir⁶⁰¹.

Gizleme suçunun cezasının üst sınırı beş yıl olduğundan TCK madde 66 uyarınca gizleme suçu için dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Bu süre suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlar.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü için öngörülen sürenin beş yıl olması, sekiz yıllık dava zamanaşımı süresine göre daha kısa olduğundan vergi kaçakçılık suçlarının ortaya çıkarılması ve ispat edilmesi konusunda tereddüt yaratmaktadır⁶⁰². Vergi kaçakçılık suçlarında yetkili komisyonca mütalaa verilmesi dava şartıdır. Bu bakımdan vergi inceleme elemanı tarafından hazırlanan vergi inceleme raporu ve vergi suç raporunun üzerine veya suçtan haberdar olan savcılığın talebi üzerine yapılan inceleme üzerine rapor değerlendirme komisyonu tarafından mütalaa verilmesi gerekmektedir⁶⁰³. Beş yıllık muhafaza ve ibraz yükümlülüğü süresi dolmasına rağmen devam eden dava zamanaşımı süresi içinde savcılığın talebi üzerine yapılacak incelemeden sonuç alınmasının beklenemeyeceği söylenebilir⁶⁰⁴. Bu durumda yapılan incelemenin vergi incelemesi olmadığı, vergi kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin tespiti ve soruşturmaya ışık tutma niteliğinde bir inceleme olduğuna ilişkin görüş de bulunmaktadır⁶⁰⁵. Söz konusu endişelerin giderilmesi ve vergi incelemesinin

⁶⁰⁰7394 sayılı Kanun Madde Gerekçeleri, Madde 4, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-fc9e-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7394#step-2> (E.T.01.08.2023).

⁶⁰¹ Murat Batı ve Z. Özen İnci, “7394 Sayılı Kanunlar Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m.359) Yapılan Değişikliklere İlişkin Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 2022, S:406, s.30-48, s.32-33.

⁶⁰² Açar, s.240.

⁶⁰³ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.406-407.

⁶⁰⁴ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.411-412.

⁶⁰⁵ Onur Temizyürek, “Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı”, *Vergi Dünyası*, Şubat 2009, Değerlendirme ve Sonuç başlığı.

kaçakçılık suçlarının ortaya çıkarılması ve ispatında işlevsiz hale gelmesini önlemek adına bu süre farklılığı düzeltilmelidir⁶⁰⁶.

Gizleme suçunda ceza zamanaşımı ise TCK madde 68 uyarınca on yıldır. Bu süre hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir sebeple kesintiye uğradığı hallerde kesintiye uğrama tarihinden itibaren işlemeye başlamaktadır.



⁶⁰⁶ Özcan, s.391; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.412.

4. MUHAFAZA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMEMESİ VE SUSMA HAKKI

İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin sonuçlarından olan özel usulsüzlük kabahati ile gizleme suçunun oluşması Anayasamız ve İHAS kapsamında koruma sağlayan susma hakkı ile çatışma oluşmasına neden olmaktadır. Bu başlık altında İHAM kararları ve Türk hukuku kapsamında susma hakkına ilişkin değerlendirme yapılacaktır.

4.1. Susma Hakkının Kapsamı

Adil yargılanma hakkı, kişinin kendine isnat edilen suçtan mahkûm edilmesine yardımcı olmaya, bu nedenle kendi aleyhine delil ve beyan vermeye zorlanamamasını da kapsamaktadır. Dolayısıyla, susma ve kendini suçlamama hakkı, adil yargılanma hakkı kapsamında, kişilerin kendilerini suçlayıcı konuma getirilmesine karşı koruma sağlamaktadır⁶⁰⁷. Bir başka ifadeyle susma hakkı, kişinin kendi mahkumiyetinin hazırlanmasına iştirak etmeye zorlanamamasıdır⁶⁰⁸. Masumiyet karinesiyle yakın ilişkide bulunan susma hakkı kişinin susma isteğine saygı duyulmasını ve iddia makamının sanığa karşı iddiasını kişilerin kendi arzuları hilafına baskı veya ceza suretiyle delil vermeye zorlamadan ispat etmesini gerektirmektedir⁶⁰⁹.

Susma hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nde (İHAS) adil yargılanma hakkına dair madde 6 metninde açıkça düzenlenmemekle birlikte; adil yargılanma hakkı kapsamında masumiyet karinesi ile bağlantılı olarak var olduğu kabul edilmektedir. Nitekim İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), adil yargılanma hakkının uzantısı olarak susma hakkının varlığını Funke v. Fransa⁶¹⁰ kararında ortaya koymuş, susma

⁶⁰⁷ Sibel İnceoğlu, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*, 4.Baskı, Beta Yayınları, s.270.

⁶⁰⁸ Faruk Erem, "Susma Hakkı", *Yargıtay Dergisi*, Y:1992, C:18, S:3, s.296-299, s.297, dipnot 3.

⁶⁰⁹ Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III", *Vergi Sorunları*, Sayı 145, s.124; Mutlu Kağıtçıoğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?", *TBB Dergisi*, 2018 (134), s.115-152, s.116.

⁶¹⁰ Funke v. France, Application no. 10828/84, 25.2.1993.

hakkına ilişkin içtihadını ise Saunders v. Birleşik Krallık⁶¹¹ ve John Murray v. Birleşik Krallık⁶¹² kararlarıyla geliştirmiştir⁶¹³.

İHAS metninde açıkça belirtilmemiş olmasına rağmen Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesinin adil yargılanma hakkı başlıklı 14. maddesinde suç isnadı yöneltlen kişinin kendini suçlayıcı “*tanıklık yapmaya veya bir suçu itirafa zorlanmama*” hakkına yer verilmiştir. Türk Hukuku’nda ise susma hakkı 1982 Anayasası’nın Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar başlıklı madde 38’in 5. fıkrasında düzenlenmiştir⁶¹⁴. Anayasa madde 38/5 ile kişilerin kendileri ve kanunda belirtilen yakınları aleyhine beyan vermeye veya delil sunmaya zorlanamayacağı hüküm altın alınmıştır. Anayasa Mahkemesi (AYM) susma hakkı ve gizleme suçuna ilişkin 2003⁶¹⁵, 2007⁶¹⁶ ve 2022⁶¹⁷ yıllarında verdiği kararlarda VUK madde 359/a-2 hükmünü Anayasa madde 38’e aykırı bulmamıştır.

Susma hakkı veya kendi kendini suçlamama hakkı iddia makamına sanığın iradesinin aksi yönde olmasına karşılık sanığa uygulanan baskı veya ceza yöntemleriyle elde edilen delillere başvurmaksızın iddiasını ispat etme yükümlülüğü getirmektedir⁶¹⁸. Dolayısıyla kişilerin kendileri aleyhine delil vermeye “zorlanması” susma hakkının ihlaline neden olmaktadır. Bu kapsamda hangi uygulama veya yöntemlerin zorlama olarak kabul edileceği ve susma hakkının sadece ifade ve beyanları mı kapsadığı yoksa belgelerin de bu kapsamda mı olduğunun tespiti önem taşımaktadır⁶¹⁹.

İHAM, Funke v. France kararında belge ve ticari kayıtların da susma hakkı kapsamında olduğunu ortaya koymuştur⁶²⁰. Dolayısıyla susma hakkı sözlü açıklama

⁶¹¹ Saunders v. United Kingdom, Application no.199187/91, 17.12.1996.

⁶¹² John Murray v. United Kingdom, Application no. 18731/91, 8.2.1996.

⁶¹³ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.141; Billur Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, Vergi Sorunları, Sayı 145, s.123-124.

⁶¹⁴ Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, s.124.

⁶¹⁵ Kararda susma hakkına ilişkin değerlendirme yapılmamakla birlikte gizleme suçuna ilişkin karar için bkz. Anayasa Mahkemesi, Esas Numarası: 2002/55, Karar Numarası: 2003/8, Karar Tarihi: 11.03.2003, Resmî Gazete Tarihi: 16.12.2003, Resmî Gazete Sayısı: 25318.

⁶¹⁶ Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2004/31, Karar Sayısı: 2007/11, Karar Tarihi : 31.1.2007, Resmi Gazete Tarihi: 18.05.2007, Resmi Gazete Sayısı: 26526.

⁶¹⁷ Anayasa Mahkemesi Kararı E.2019/80, K. 2022/31, T. 24.03.2022, Resmi Gazete Tarihi: 22.06.2022, Resmi Gazete Sayısı: 31874.

⁶¹⁸ Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, s.124.

⁶¹⁹ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.140.

⁶²⁰ Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, s.128.

ve ifadelerle birlikte söz dışındaki belge ve delilleri de kapsamaktadır⁶²¹. Nitekim AY madde 38’de bu konuda bir sınırlama getirilmemiştir. Belgeler ve belgelerde yer alan bilgiler delil niteliğinde kabul edilebileceğinden bu bilgi ve belgeler de susma hakkı kapsamında kabul edilecektir⁶²². Belgelerin de susma hakkı kapsamında olduğunun kabulü üzerine susma hakkı vergi hukuku açısından da sorunlu bir alan haline gelmektedir. Devlet vergilendirme yetkisi kapsamında ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptayabilmek adına denetim yapma yetkisini haizdir. Denetim yetkisini de temelde bilgi toplama ve inceleme yöntemleri aracılığıyla vergi sistemimizin merkezinde yer alan defter, belge ve kayıtlar üzerinden kullanmaktadır. Aynı şekilde ve bu durumla bağlantılı olarak ispat ve delil sistemimiz de temelde defter, belge ve kayıtlara dayanmaktadır⁶²³. Mükellefe kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri vergi idaresine vermemesi hakkının tanınması ile bu hak vergi idaresinin denetim yetkisinin sınırı haline gelecektir⁶²⁴. Bu bakımdan susma hakkının sınırlarının çizilmesi ile defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün de sınırları belirlenmektedir. Dolayısıyla vergi hukukunda vergi mükellefinin susma hakkı; ifade vermeme ile defter, belge ve kayıtları da vermeyi reddetme hakkını da kapsamaktadır⁶²⁵.

4.2. İHAM Kararları Kapsamında Vergi Yükümlüsünün Susma Hakkı

İHAM kararlarında susma hakkının ihlali noktasında zorlama, zorlama ile elde edilen delillerin suç delili niteliği taşıması ve suç delili niteliği taşıyan bu delillerin kullanılması kriterlerine göre değerlendirme yapılarak karar verildiği görülmektedir. Bu bakımdan öncelikle hangi yöntemlerin “zorlama” teşkil edeceğinin tespit edilmesi önem taşımaktadır. Zorlamadan bahsedebilmek için susma hakkının özünün bir usul ile ortadan kaldırılıp kaldırılmadığına, zorlamanın mahiyeti ve derecesine, konu ile ilgili koruma mekanizmalarının usulde bulunup bulunmadığına bakılmaktadır⁶²⁶.

⁶²¹ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, 2013, C:15, S:1, s.29-40, s.31.

⁶²² Kağıtçıoğlu, s.118.

⁶²³ Üstün, s.368.

⁶²⁴ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.140.

⁶²⁵ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.141.

⁶²⁶ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.141.

Zorlama halinde yetkili makamların, kişilerin kendilerini suçlar nitelikteki bilgiyi bu kişilerin iradesini etkileyerek ve/veya özgürlüğünden yoksun bırakarak elde etmesi söz konusudur. Bu şekilde kişi, cebir altında ve arzusu hilafına kendi aleyhine delil vermek durumunda bırakılmaktadır. Talep edilen bilgi ve belgelerinin verilmemesi halinde bir yaptırıma, idari para cezası veya hapis cezasına maruz bırakılması şeklinde tehdit içeren yöntemler ile kişinin iradesi etkilenerek kendini suçlar nitelikteki delillerin kişinin kendisinden elde edilmesi susma hakkını ihlal etmektedir⁶²⁷.

Bu konuda Funke v. France kararında İHAM, Fransa’da yaşayan Alman vatandaşı Funke’nin evinde gerçekleştirilen arama sırasında elde edilen banka belgeleri ile çek defterlerinin ayrıntılarını(banka hesap özetleri, çek defterleri, yurt dışında alınan bir gayrimenkule ilişkin belgeler) gümrük idaresi Funke’den talep etmiş, Funke tarafından bu talebin reddedilmesi üzerine gümrük yetkilileri Strasbourg Sulh Mahkemesinde mevzuatın ilgili maddesi gereği para cezası verilmesi ve talep edilen belge ve defterler idareye ibraz edilene kadar geçen her gün için de para cezası kesilmesi için dava açmıştır. Dava sonucunda Funke’ye para cezası kesilmesine ve Funke’nin istenilen belgeleri gümrük idaresine vermesine hükmedilmiştir⁶²⁸. Funke’nin bu mahkeme kararına karşı başvurduğu üst mahkemelerdeki davaları da reddedilmiştir. Hükümet tarafından gümrük ve kambiyo rejiminin mükelleflerin sistematik olarak soruşturulması yoluyla korunduğuna, buna karşılık mükellefler için gelir ve varlıklarına dair birtakım belgeleri muhafaza ve ibraz etme gibi yükümlülükler getirildiğine dikkat çekilmiştir. Bu kapsamda Hükümet, devlet yetkililerin birtakım belgeleri araştırmak için bu belgeleri talep etmesinin ilgililerin kendilerini suçlaması anlamına gelmediğini, nitekim Funke’den suçunu itiraf etmesi veya kendi aleyhine delil vermesinin talep edilmediği, yalnızca yetkililer tarafından bulunan delillerin ayrıntılarını talep ettiğini ileri sürmüştür. Komisyon da mali ve ticari soruşturmaların özelliği ve devletlerin ekonomik menfaatlerine dikkat çekerek, getirilen muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün ve buna karşılık verilen cezaların adil yargılanma hakkını ihlal etmediğini ifade etmiştir. İHAM ise yaptığı değerlendirmede gümrük idaresinin “*var olduğuna inandığı bazı belgeleri elde edebilmek için Funke’nin mahkumiyetini*

⁶²⁷ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.141-142.

⁶²⁸ İncoğlu, s.273.

sağlamış” olduğu ve böylelikle “belgeleri başka yollarla elde etmekte ya yetersiz ya da isteksiz olan” idarenin Funke’yi zorlama girişiminde bulunduğu gerekçesiyle susma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir⁶²⁹. İHAM söz konusu karar ile Funke’nin elindeki belgeleri vermeye idari para cezası ile zorlanmasını susma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Bu kararlar birlikte idare tarafından yürütülen soruşturma/araştırma kapsamında da susma hakkının koruma sağladığı ortaya konulmuştur⁶³⁰. Funke kararında talep edilen belgelerden büyük bir kısmı yabancı ülkelerdeki bankalarca düzenlenmiş belgeler olduğundan, idarenin Funke’ye başvurmadan bu belgelere ulaşma imkânı olduğu gündeme gelmektedir. Bu bakımdan susma hakkının ihlali değerlendirilirken mükellef tarafından düzenlenen ve mükellefin nezdinde bulunan defterlere idarenin kendiliğinden ulaşma imkânı olup olmadığının da değerlendirmeye alınması gerektiği söylenebilir⁶³¹.

Susma hakkının koruma sağlaması için, bilgi ve belgelerin talep edildiği kişi hakkında bir ceza yargılamasına resmi olarak başlanmış olması veya bu ceza yargılamasının başlamasının bekleniyor olması gerekir. Dolayısıyla kişinin bir suç şüphesi altında olması ve kendisinden talep edilen bilgi ve belgelerin de potansiyel olarak kendini suçlayacak nitelikte olması gerekir. Kişinin tek başına bilgi ve belge vermeye zorlanması susma hakkının ihlali anlamına gelmemektedir⁶³². Nitekim, İHAM tarafından susma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilemez olduğuna ilişkin verilen Allen v. United Kingdom kararında *“Başvurucu, Funke, Heaney vve MacGuinness ve JB davalarında olduğu gibi, devam eden veya başlaması muhtemel olan bir ceza davasında kendisini suçlama ihtimali olabilecek bilgiyi vermediği için takibata da uğramamıştır.”* denilmiştir⁶³³. Kaldı ki daha önce bahsedildiği üzere, Funke kararında başvurusunun evinde bir arama yapılmıştır, dolayısıyla artık Funke’nin suç şüphesi altında olduğunu ve idarenin aramayı söz konusu suçun delillerini ele geçirebilmek için yaptığı ortadadır⁶³⁴.

⁶²⁹ Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, s.125; Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.143.

⁶³⁰ Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, s.128.

⁶³¹ Gümüşkaya, s.512-513.

⁶³² İncoğlu, s.278.

⁶³³ Allen v. United Kingdom, Admissibility Decision, App. No. 76574/01 aktaran Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.147.

⁶³⁴ Gümüşkaya, s.513.

Aynı şekilde J.B. v. Switzerland⁶³⁵ davasında da vergi incelemesi sırasında J.B.’den para yatırdığı şirketle ilgili bütün belgeleri vermesine ilişkin talepte bulunulmasına rağmen cevap vermemesi üzerine üç kez de gelir kaynaklarını göstermesi istenmiştir. Bu taleplere de cevap vermeyen J.B. adına para cezası kesilmiştir. Bu taleplere ek olarak dört çağrı daha yapılmış ve bu çağrılara da cevap vermeyen J.B. adına ikinci kez ceza kesilmiştir. Bu cezaların dayanağı ise vergi mükelleflerinin verginin belirlenmesi ile ilgili hesap, belge ve diğer vesikalarını vermesi zorunlu olup bu yükümlülüğü kasten veya ihmali olarak yerine getirmeyenler hakkında para cezası öngören mevzuattır. İHAM, vergi incelemesi kapsamında bilgi ve belge vermeyen mükellefin hakkında para cezası uygulanmasını zorlama olarak değerlendirmiş ve susma hakkının ihlal edildiğine hükmetmiştir. İHAM, kararda, devletin vergi mükelleflerine vergi tarhının doğru yapılması için birtakım yükümlülükler getirebileceğine dair bir değerlendirme yapılmadığını, susma hakkı kapsamında “*bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına ve baskı veya ceza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi*” gerektiğini vurgulamıştır⁶³⁶. Vergi incelemesi sırasında gelir kaynaklarına ilişkin verilmesi talep edilen bilginin ne şekilde kullanılacağı net olmamakla beraber, J.B.’ye ait vergilendirmeye tabi tutulmamış gelirlerin tespiti halinde J.B. vergi kaçakçılığı suçu ile isnat edileceğinden başvuru kendine suçlar nitelikte delil vermeye zorlanmıştır. Dolayısıyla ancak vergi incelemesinin cezai sonuçlar doğurma ihtimalinin olduğu hallerde susma hakkının ihlalinin bahsedilebilir⁶³⁷. Bu durumda suç isnadının başlangıcının tespiti bakımından İHAM, incelemenin sadece ek vergi tarhi yapılmasına mı yoksa vergi kaçakçılık suçuna mı ilişkin bir süreç olup olmadığının ayrımının açıkça yapılmadığına dikkat çekerek J.B.’ye para cezası uygulandığını belirtmiş ve susma hakkının vergi incelemesi süreci bakımından da uygulama alanı bulacağına karar vermiştir⁶³⁸.

Bu noktada defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse, susma hakkı devletin vergilendirme ve bunun

⁶³⁵ J.B. v. Switzerland, (Application no. 31827/96), 3.5.2001.

⁶³⁶ Yaltı, s.144.

⁶³⁷ Gümüşkaya, s.518-520.

⁶³⁸ J.B. v. Switzerland para.44-48.

uzantısı olarak denetim yetkisi kapsamında mükelleflere yükümlülük getirmesinin meşruiyeti ile alakalı değildir. Bir başka ifadeyle mükellefe defter, belge ve kayıtları muhafaza ve ibraz yükümlülüğü getirilmesi devletin vergilendirme yetkisi kapsamında olup bu yükümlülüğün getirilmesi tek başına susma hakkının ihlali niteliğini taşımamaktadır. Susma hakkı, vergi idaresinin ispat yükünü yerine getirmesi sırasında baskı yöntemlerine başvurmadan elde ettiği delillere başvurması gereği ile ilgilidir. Dolayısıyla, susma hakkının sağladığı korumanın sonucu olarak, mükellefin hukuka aykırı eylemleri olduğunu iddia eden vergi idaresi bu iddiasını mükellefi para cezası veya hapis cezası ile kendi aleyhine delil vermeye zorlayarak ispatlayamaz⁶³⁹.

Susma hakkının ihlali söz konusu olup olmadığının tespiti için bir diğer kriter zorlama sonucu elde edilen delillerin bir ceza davasında kullanılıp kullanılamamasıdır. Bu konudaki önemli karar Saunders v. United Kingdom kararıdır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri tarafından Saunders'ın yönetim kurulu başkanı olduğu şirketin başka bir şirketi devralmasıyla ilgili yasa dışı hisse destek iddialarını araştırmak için bir soruşturma başlatılmıştır. İlgili şirketler yasasında şirket yetkililerinin ilgili bütün defter ve belgeleri vermek, soruşturma kapsamında çağrıldıklarında gitmek ve müfettişlere yemin altında ifade vermek zorunlulukları bulunmaktadır. Kanunda öngörülen şekilde işbirliği yapmayanlar için ise hapis cezası öngörülmüştür. Bu kapsamda müfettişlerce yürütülen soruşturma sırasında alınan ifadeler Saunders aleyhine açılan davada olay hakkında verilen çelişkili ifadeleri ortaya koymak için kullanılmış ve Saunders beş yıl hapse mahkûm edilmiştir⁶⁴⁰. Bu davadaki sorun henüz ceza yargılaması başlamadan önce alınan ifadelerin daha sonra ceza yargılaması sırasında kişi aleyhine delil olarak kullanılmasının susma hakkını ihlal edip etmediğidir. Bir başka ifadeyle henüz suç isnadı yapılmadan önce elde edilen delillerin suç isnadından sonra kullanılması susma hakkını ihlal edecek midir? Nitekim adil yargılanma hakkı “hakkında suç isnadı bulunan kişi” için koruma sağlamaktadır⁶⁴¹. İHAS'ın türkçe metninde⁶⁴² “*cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası*

⁶³⁹ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.144.

⁶⁴⁰ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.145.

⁶⁴¹ Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II”, s.104.

⁶⁴² Anayasa Mahkemesi resmi internet sayfasında yer alan metin bkz. https://www.anayasa.gov.tr/media/3542/aihs_tr.pdf (E.T.13.13.2022).

*konusunda karar verecek olan, ... mahkeme” ifadesi yer almaktadır.*⁶⁴³ Dolayısıyla adil yargılanma hakkının kapsamında yer alan susma hakkının sağladığı güvence de suç isnadı ile başlayacaktır. İHAM, Saunders davasında müfettişler tarafından yürütülen soruşturmanın bir araştırma niteliği taşıdığı, bu soruşturmanın şekli ya da maddi anlamda bir suçlama içermediğini belirterek, soruşturmanın asıl amacının daha sonra tesis edilecek adli-idari işlemlere dayanak olabilecek olguların tespiti ve kaydedilmesi olduğuna hükmetmiştir. Bu hazırlayıcı nitelikteki araştırmanın yargılama usulünün tabi olduğu güvencele konu edilemeyeceğini, aksi halde karmaşık finansal ve ticari faaliyetlerin kamu yararına uygun şekilde ve etkin biçimde düzenlenmesini engelleyeceğini belirtmiştir. Her ne kadar müfettişler tarafından yürütülen soruşturmanın yargılama usulüne tanınan güvencele sahip olmayacağını belirtmişse de müfettişlerin ceza yargılaması başlamadan önce zorlama altında Saunders’tan aldıkları ifadelerin daha sonra bir ceza davasında kullanılmasını susma hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir⁶⁴⁴. İHAM, ayrıca şirketlerde dolandırıcılık suçunun karmaşıklığı ve bu suçların araştırılarak sorumlularının cezalandırılmasında kamu yararı bulunmasını adil yargılanma hakkı kapsamındaki kendini suçlamama hakkının uygulanmaması için geçerli bir sebep olmadığını, bu hakkın karmaşıklık veya basitlik fark etmeden tüm suçlar için uygulama bulacağını ortaya koymuştur⁶⁴⁵.

İHAM kararlarında görüldüğü üzere susma hakkı belgeleri de kapsamakta, susma hakkına ilişkin koruma suç isnadı ile başlamakta ve kişilerin delil sunmasını sağlamak üzere idari para cezası veya hapis cezası yaptırımının uygulanması zorlama olarak kabul edilmektedir. Funke kararı ile belge ve bilgilerin susma hakkı kapsamında olduğu ve idarenin Funke aleyhine delil olan belgeleri kendisinden temin etmeye zorlamadan önce başka yollarla elde etmeye çalışması gerektiği vurgulanmıştır. J.B. kararı ile vergi incelemesi kapsamında suç isnadının başlamış olabileceği, bir başka ifadeyle susma hakkının sağladığı korumanın vergi incelemesi aşamasında başlayabileceği belirtilmiştir. Saunders kararında ise suç isnadı başlamadan önce zorlamayla elde edilen ve ilgililerin aleyhine olan bilgi ve belgelerin ceza yargılamasında kullanılması da susma hakkının ihlalini anlamına geldiği ortaya

⁶⁴³ Inceoğlu, s.83.

⁶⁴⁴ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.145; Inceoğlu, s.276.

⁶⁴⁵ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.146; Gümüşkaya, s.515.

konmuştur⁶⁴⁶. Bu bakımdan vergi incelemesi suç isnadının başladığı an olarak kabul edilmese dahi vergi incelemesi aşamasında zorlama ile elde edilen bilgi ve belgelerin ceza yargılamasında kullanılması susma hakkının ihlalini gündeme getirecektir.

4.3. Türk Vergi Hukukunda Susma Hakkı

Vergilendirme sistemimiz defter ve belge düzenine dayalı olduğu gibi ispat ve delil sistemimizin merkezinde de defter, belge ve kayıtlar bulunmaktadır. Bunun yanında vergi idaresinin denetim yetkisini de büyük oranda defter, belge ve kayıtlar üzerinden kullandığı da göz önünde bulundurulduğunda, kendisinden bilgi ve belgeler talep edilen vergi mükellefinin kendisi aleyhine delil olabilecek durumlarda vergi idaresine istenilenleri vermeme hakkının tanınması vergi idaresinin denetim yetkisinin sınırını oluşturmaktadır⁶⁴⁷.

AY'da Hak Arama Hürriyeti başlıklı m.36'da adil yargılanma hakkı, Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar başlıklı m.38'de ise susma hakkı düzenlenmiştir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu⁶⁴⁸(CMK) İfade ve Sorgunun Tarzı başlıklı madde 147 ve Duruşmanın Başlaması başlıklı madde 191'de susma hakkına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Aynı şekilde kanun üzerinde yer alan İHAS hükümleri ile İHAM'ın içtihatları da vergi mükellefleri bakımından koruma alanı oluşturmaktadır. Vergi denetim yollarına ilişkin düzenlemeler VUK'ta yer almasına rağmen vergi mükelleflerin susma hakkına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır⁶⁴⁹.

Susma hakkı Türk vergi hukukunda vergi idaresinin denetim yetkisinin ve vergi mükelleflerinin defter ve belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün sınırını oluşturmaktadır. Nitekim vergi mükelleflerinin susma hakkı, vergi inceleme elemanlarının defter ve belgelerin ibrazını mükelleflerden talep etmesiyle gündeme gelmektedir⁶⁵⁰.

Daha önce bahsedildiği üzere defter ve belgelerin yetkili vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmediği takdirde VUK madde 256 ve mükerrer madde 355 uyarınca özel

⁶⁴⁶ Gümüşkaya, s.514-515.

⁶⁴⁷ Billur Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu)", Vergi Dünyası, S.265, Mayıs 2005, s.24-33, s.25.

⁶⁴⁸ Kabul Tarihi: 4.12.2004, RG Tarih: 17.12.2004, RG Sayı: 25673.

⁶⁴⁹ Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu)", s.27.

⁶⁵⁰ Gümüşkaya, s.521.

usulsüzlük cezası öngörölmüş olmakla birlikte VUK madde 359/a-2’de gizleme suçü düzenlenmiştir. Dolayısıyla mükellefler para ve hapis cezası aracılığıyla zorlamaya maruz bırakılmaktadır. Bu kapsamda ibraza zorlanılan defter ve belgeler mükelleflerin kendilerini suçlayıcı nitelikte/aleyhlerine delil niteliğı taşıdığında susma hakkının ihlali olup olmadığı gündeme gelecektir⁶⁵¹.

VUK madde 359/a-2’nin Anayasa’ya aykırılığına ilişkin AYM’ye ilk başvuru 2002 yılında yapılmıştır⁶⁵². Ankara 7.Asliye Ceza Mahkemesi tarafından yapılan bu başvuruda verginin toplumsal sözleşme olduğı, sözleşmeye aykırılık nedeniyle hapis cezası öngörölmesinin AY m.2 ve m.38’e aykırılık teşkil ettiğı ileri sürölmüştür. AYM, yaptığı değerdendirmedi defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlölüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle hapis cezası öngörölmesinin sebebinin sözleşmeden doğan bir yükümlölüğün yerine getirilmemesi değil, kanun tarafından öngörölen bir yükümlölüğün yerine getirilmemesi olduğına hükmetmiştir. Bu bakımdan AYM’ye göre AY m.38 ile başvuruda bahsedilen sözleşme kavramlarını bağdaştırmak mümkün değildir. Vergi ödevi ilişkisinin cebri yönüne değinen AYM, bu ödevin “*zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi*” halinde kamu hizmetlerinin kesintisiz sunulabileceğıne dikkat çekilerek mükelleflere getirilen yükümlölüklerin yerine getirilmemesi halinde para cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörölmesinin hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığına hükmetmiştir. AYM, bu kararında susma hakkına ilişkin bir değerdendirme yapmamıştır. Söz konusu kararda AYM’ye başvuran mahkeme susma hakkına dair bir aykırılıktan bahsetmemiş olsa da AYM’nin bu gerekçe ile bağli olmadığı, adil yargılanma hakkı ve susma hakkına ilişkin bir değerdendirme yapılması gerektiğı, bir kanunun Anayasa’da yer alan temel hak ve özgürlöklere aykırılığını denetlerken hangi noktalara bakılacağıının Anayasa yargıcının işi olduğı şeklinde eleştirilmiştir⁶⁵³.

AYM’ye yapılan ikinci başvuruda ise, Adana 8.Asliye Ceza Mahkemesi tarafından VUK madde 359/a-2’nin susma hakkını ihlal ettiğı, İHAS madde 6 ve Anayasa

⁶⁵¹ Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, s.31.

⁶⁵² Esas Numarası: 2002/55, Karar Numarası: 2003/8, Karar Tarihi: 11.03.2003.

⁶⁵³ Bkz. Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, s.32.

madde38/5'e aykırı olduğu ileri sürülmüştür⁶⁵⁴. AYM, düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına oy çokluğuyla hükmetmiştir. Kararda, ceza siyaseti kapsamında ödenmesi gereken verginin tespiti, ödenmesinin sağlanması ve bu yolla vergi kaybını önlemek için, defterleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin suç olarak kabul edildiği; bu şekilde kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanacağı bir başka ifadeyle kamu yararı için bu şekilde bir suçun kabul edildiği belirtilmiştir. Aynı zamanda, susma hakkı “*manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenleme*” olarak nitelendirilmiş ve susma hakkının suçlanma ile başlayan bir hak olduğu ve soruşturma ve kovuşturma aşamalarında koruma sağlayacağı ifade edilmiştir. Vergilerin anayasal bir ödev olduğu, mükelleflere getirilen defter, kayıt ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin suç teşkil etmesi aracılığıyla mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmelerinin zorunlu kılınmasının Anayasa madde 38/5'te öngörülen kendini suçlar nitelikte delil göstermeye zorlama olarak nitelendirilemeyeceğine hükmedilmiştir. Kararın karşı oy gerekçesinde ise gizleme suçunun özellikleri göz önünde bulundurularak bir değerlendirme yapılmıştır. Öncelikle ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin re'sen tarh sebebi olduğu, bu şekilde kamu zararının oluşmaması için önlem alındığı belirtilmiştir. Ceza siyaseti kapsamında kanun koyucunun sınırsız yetki sahibi olmadığı, Anayasa ve hukukun temel ilkeleri ile bağlı olduğu ifade edilmiştir. Gizleme suçunun maddede yer alan ve aynı sonucu doğuran defter ve belgeleri yok etme gibi icrai nitelikteki diğer suçlarla aynı olmadığı, daha ziyade idari para cezası yaptırımını öngörülen eylemlere benzerlik gösterdiği ve bu nedenle kabahat olarak kabul edilen benzer nitelikteki diğer eylemlerden farklı yaptırım öngörülmesinin, hatta hiç defter ve belge düzenlemeyenlerin hapis cezasına maruz kalmamasının eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği ortaya konmuştur. Susma hakkı bakımından ise, Anayasa madde 38'de susma hakkında ilişkin kişinin şüpheli veya sanık konumunda olmasına gerek olmadığı, hatta şüpheli veya sanık konumunda olmayan kişinin yakınları için de koruma sağladığı,

⁶⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2004/31, Karar Sayısı: 2007/11, Karar Tarihi: 31.1.2007.

dolayısıyla susma hakkının soruşturma veya kovuşturma aşamalarına sınırlı olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiştir⁶⁵⁵.

AYM'ye Beypazarı Asliye Ceza Mahkemesi tarafından yapılan iptal başvurusunda⁶⁵⁶ gizleme suçunun susma hakkını ihlal ettiği, Anayasa'da susma hakkına ilişkin bir sınırlama veya istisna olmaması nedeniyle susma hakkının idari denetim ve inceleme aşamalarında da koruma sağladığı, bunlarla birlikte defter tutma ödevini yerine getirmeyenlere hapis cezası öngörülmemiş iken defterlerini tasdik ettiren ve belgelerini düzenleyen mükellefler için inceleme kapsamında ibraz etmeme fiiline hapis cezası öngörülmesinin Anayasa'nın 2. ve 38.maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

AYM bu kararında, madde 2'de belirtilen hukuk devleti ilkelerinin ihlal edilmediğine hükmetmiştir. AYM, ceza siyaseti kapsamında hangi fiillerin suç sayılacağı, hangi fiillere idari yaptırım hangi fiillere hapis cezası öngörüleceği konusunda anayasal sınırlar dahilinde kanun koyucunun takdir yetkisi olduğu gerekçesiyle AY madde 2'ye aykırı bulunmamıştır. AYM susma hakkının, ifade ve bilgi vermeyi reddetmenin yanında söz haricindeki belge ve delilleri de kapsadığını kabul etmektedir. Karara göre, ödenmesi gereken verginin tespit edilerek tahsil edilmesi vergi incelemesinin genel amacı olmakla birlikte vergi kayıp ve kaçaklarını önleme amacı da bulunmaktadır. Ancak beyana dayalı tarhiyatın esas olduğu vergi sistemimizde, mükellefin uhdesinde yer alan defter ve belgeler olmadan inceleme yapmanın, bu defter ve belgelerde yer alan bilgilere başka yollarla ulaşmanın mümkün olmadığı belirtilmiştir. AYM, susma hakkına ilişkin önceki kararında⁶⁵⁷ olduğu gibi defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmemesinin suç kabul edilmesi ile suç isnadı kavramlarının farklılığına dikkat çekmiştir. Gizleme suçu bakımından, varlığı sabit olan defter ve belgelerin, istendiği aşamada devlet açısından suç delili değil, mükellefin beyanlarının doğru olduğunu belgeleyen delil niteliğinde oldukları ve bu nedenle ibraz yükümlülüğüne yaptırım öngörülmesinin kendini suçlayıcı delil

⁶⁵⁵ Karşı oy gerekçesi, Anayasa Mahkemesi, Esas Sayısı: 2004/31, Karar Sayısı: 2007/11, Karar Tarihi: 31.1.2007.

⁶⁵⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı E.2019/80, K. 2022/31, T. 24.03.2022.

⁶⁵⁷ Bkz. Esas Sayısı: 2004/31, Karar Sayısı: 2007/11, Karar Tarihi: 31.1.2007, C-Anayasa'ya Aykırılık Sorunu paragraf 5.

gösterme olarak yorumlanamayacağı sonucuna varılmıştır. AYM'ye göre, idari denetim sırasında susma hakkının koruma sağladığının kabulü halinde kendi tuttukları defter ve belgeleri idareden gizleme imkânı tanınarak, mükelleflere haksız bir hukuki koruma sağlanacaktır. Susma hakkının ihlalindeki önemli kriterlerden olan zorlama kriteri hakkında ise, hapis cezası öngörülmesinin bir tehdit unsuru içerdiği ancak bu tehdidin kişinin kendi aleyhinde delil sunması amacına hizmet etmediğine, vergi ödevinin şekli kısmını oluşturan defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevinin yerine getirilmemesini cezalandırma amacını taşıdığı ifade edilmiştir. Söz konusu kararda aynı zamanda beş adet karşı oy gerekçesi de bulunmaktadır. Karşı oy gerekçelerinde genel olarak vergi incelemesi sırasında ibrazı talep edilen defter ve belgelerin daha sonra bir suç isnadı çerçevesinde kişi aleyhine kullanılmasının muhtemel olduğu, kişilere bu defter ve belgelerin suç isnadı kapsamında kendi aleyhlerine kullanılmayacağına dair bir güvencenin tanınmadığına dikkat çekilerek ilgili hükmün Anayasa'ya aykırı olduğu belirtilmiştir.

Bu kararlar ışığında AYM'nin, VUK madde 359/a-2 maddesinin susma hakkına aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı olmadığına ilişkin görüşünü devam ettirdiği görülmektedir. AYM'nin son kararından yola çıkarak susma hakkının ihlalinin bahsedebilmek için idarenin söz konusu defter ve belgelerdeki bilgilere başka yollarla ulaşma imkanının olması gerektiği söylenebilir. Bu da günümüzde gittikçe uygulama alanı artan elektronik defter ve belgelere mükellefe başvurmadan ulaşma bakımından AYM kriterleri uyarınca VUK madde 359/a-2'nin susma hakkının ihlali niteliğinde olduğunun hala gündemde olduğu yorumunu ortaya çıkarabilir⁶⁵⁸. Nitekim e-defter uygulamasında özel entegratörler veya GİB bünyesinde e-defter dosyalarının on yıl boyunca muhafaza edileceği; Defter Beyan Sistemi'nde ise defterlerin GİB bünyesinde muhafazanın gerçekleştirileceği düzenleme altına alınmıştır⁶⁵⁹. Gerek e-defter gerekse DBS kapsamındaki defterler mükelleften temin edilemediği takdirde GİB veya özel entegratörlerden ibraz talebinde bulunularak bu defterler temin edilebilmektedir. Bu durumda İHAM'ın Funke kararında bahsettiği idarenin delilleri

⁶⁵⁸Bkz. Turgut Candan twitter hesabı paylaşımı, <https://twitter.com/turhantur/status/1539489921307656193?cxt=HHwWgoCy7aj7rt0qAAAA> (E.T. 01.08.2022).

⁶⁵⁹ Detaylı bilgi için bkz. Birinci Bölüm 3.5. numaralı başlık.

başka yollardan elde etmede imkânı olan idarenin bu konuda yetersiz ve isteksiz olma durumu gündeme gelecektir. Aynı şekilde, AYM kararında⁶⁶⁰ bahsedilen ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde mükellefin uhdesindeki defter ve belgelerde yer alan bilgilere ulaşma ve denetim yapma imkanının ortadan kalkmasından bahsetmek mümkün olmamaktadır.

AYM kararlarındaki ortak nokta, susma hakkının koruma sağlayacağı suç isnadının başlangıç anının soruşturma ve kovuşturma aşamalarına özgü kabul edilmesidir. Bu aşamada vergi incelemeleri kapsamında incelemeye tabi tutulan mükelleflerin ne zaman suç şüphesi altına girdiği bir başka ifadeyle idari bir denetim yolu olan vergi incelemelerinin suç isnadının başlangıcı olarak kabul edilip edilemeyeceğinin tespit edilmesi gerekir. VUK'ta belirtildiği üzere incelemelerin genel amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Dolayısıyla vergilendirmenin gerçeğe uygun yapıldığı, mükellefin vergi ödevi kapsamındaki maddi ve şekli ödevlerini yerine getirip getirmediğinin tespiti, birtakım aykırılıklar olduğu takdirde buna göre tarh ve ceza kesme işlemlerinin yapılması incelemenin işlevleridir. Ancak aykırılıklar yalnızca idari nitelikteki vergi kabahatleri değil, vergi suçları da olabilmektedir. Nitekim vergi suçları vergi ödevinin doğru olarak yerine getirilmediğinin göstergesidir. Bu nedenle vergi incelemelerinin amaçları arasında vergi suçlarının da tespiti vardır⁶⁶¹. Literatürde vergi incelemesinin bir ön soruşturma niteliğinde olduğu, vergi suçu şüphesi altında yapılmaya başlanması ile artık idari soruşturma olarak kabul edilemeyeceği, ceza yargılamasında iddianamenin kabulüyle kovuşturmanın başlayacağı, incelemenin bundan önceki aşama olan soruşturma aşamasının bir parçası haline geldiği de düşünülmektedir⁶⁶². Vergi inceleme elemanları vergi idaresinin hiyerarşik yapısı içinde yer almakla birlikte vergi suçlarının tespiti, suçluları ve delileri saptama bakımından adli kolluğa yaklaştığı söylenebilir⁶⁶³. Bu bakımdan AYM'nin AY madde 38'de öngörülen susma hakkına ilişkin koruma alanını bu şekilde daraltması yerinde bir yaklaşım değildir⁶⁶⁴.

⁶⁶⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı E.2019/80, K. 2022/31, T. 24.03.2022, para.22.

⁶⁶¹ Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul: Beta Yayın, 2008, s.118.

⁶⁶² Donay, s.120-121.

⁶⁶³ Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II", s.113.

⁶⁶⁴ Kağıtçıoğlu, s.136.

Adil yargılanma hakkı kapsamındaki susma hakkının sağladığı koruma suç isnadı ile başlamaktadır. Ancak vergilendirme sürecinin susma hakkı kapsamına girdiği kabul edildiğinde suç isnadının ne zaman başladığının tespit edilmesinin kolay olmadığı; kendisinden bilgi ve belge istenen mükelleflere susma hakkı gereğince yaptırım uygulanmamasının muhafaza ve ibraz ödevinin yerine getirilmemesini tamamen mükellefin keyfine bırakma anlamına geldiği; susma hakkının bu şekilde vergilendirme sürecine uygulanmasının re'sen tarhiyat, kayıt dışılık, vergi kaçağı ve mükellefin hakları açısından daha ağır bir müdahale içeren aramaların artmasına neden olacağı şeklinde görüş bulunmaktadır⁶⁶⁵. Suç isnadının ne zaman başladığına ilişkin yapılan değerlendirmede ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaya yönelik inceleme kapsamında ibraz talebinin yapılması ile mükellefin vergi suçu işlediğine dair şüphe üzerine ve bu nedenle yapılan inceleme kapsamında ibraz talebinin yapılması ayırımına gidilmesi gerektiği yönünde görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre kaçakçılık suçu işlendiğine dair şüphe üzerine yapılan inceleme kapsamında mükelleflerin ceza tehdidi altında defter ve belgelerini ibraz zorlanması susma hakkını ihlal edecektir⁶⁶⁶. Ancak bu görüş karşısında incelemeler arasında bu şekilde ayırım yapılmasının kolay olmadığı, rutin denetim kapsamında yapılan vergi incelemelerinde dahi vergi inceleme elemanlarının vergi kaçakçılık suçu işlendiğini tespit etmesi halinde cumhuriyet başsavcılığına bildirimde bulunma zorunluluğu olduğu göz önünde bulundurulduğunda normal vergi incelemesi kapsamında dahi susma hakkının korumasının olduğunu kabul etmek gerekeceğine dair görüş de bulunmaktadır⁶⁶⁷. Bir başka görüş ise defter ve belgeleri ibraz etmekten imtina edilmesinin susma hakkının kullanılması şeklinde değil, bir suçun ortaya çıkmasından kaçınılması olarak yorumlandığı takdirde Anayasa aykırı bir durum olduğundan bahsedilemeyeceği şeklindedir⁶⁶⁸. Mükelleflere susma hakkı kapsamında ibrazdan kaçınma imkânı verildiği takdirde beyana dayalı vergi sisteminin işlemez hale gelmesi riski karşısında AY madde 38'de öngörülen susma hakkına bir istisna getirilmesi ve vergi hukuku alanının susma hakkına kapalı alan olması gerektiği, mükelleflerin kendi

⁶⁶⁵ Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, s.149-150.

⁶⁶⁶ Candan, Vergisel Kabahatler Hukuku, Kendini Suçlamama Hakkı başlığı; Özcan, s.180.

⁶⁶⁷ Üstün, s.387.

⁶⁶⁸ Donay, s.135.

rızalarıyla notere tasdik işlemini yaptırdıkları takdirde artık susma hakkının ihlalinin bahsedilemeyeceğine ilişkin görüş de bulunmaktadır⁶⁶⁹. Bir başka görüşe göre ise, ibraz yükümlülüğüne uymamanın gizleme suçu olarak kabul edilmesi susma hakkının ihlali niteliğindedir. Ancak ibraz yükümlülüğüne uymamanın yaptırımının olması belge-kayıt düzeninin sağlıklı işlemesi açısından önemli olup menfaatler dengesini sağlamak adına gizleme fiilinin suç olmaktan çıkarılarak VUK madde özel usulsüzlük kabahatinin nitelikli hali olarak düzenlenmesi gerekmektedir⁶⁷⁰. İHAM tarafından idari para cezalarının da zorlama kapsamında kabul edilmesinin idari ve adli ceza ayırımını kaldırdığı ve ibraz yükümlülüğünün yaptırımsız bırakılması sonucu doğurduğu, bu nedenle ibraz etmeme fiilinin idari yaptırım gerektiren bir fiil olarak düzenlenmesi gerektiği şeklinde bir yaklaşım da bulunmaktadır⁶⁷¹.

Vergi incelemesi tarhiyat ve ceza kesme işleminin dayanağı olabileceği gibi vergi kaçakçılık suçları için hazırlık soruşturması niteliğini de taşımaktadır⁶⁷². Normal denetim mükellefin vergi kanunlarına aykırı davrandığı ve suç işlediği şüphesi ile başlamasa da ilerleyen aşamalarda suç işlendiğine ilişkin olgu ve olayların tespit edilmesi halinde mükellef suç isnadıyla karşılaşarak şüpheli statüsüne girebilmektedir. Bu bakımdan somut olayın özellikleri dikkate alınarak mükellefleri şüpheli konumuna getiren işlemin belirlenmesi ve suç isnadı altında olan mükelleflerin birtakım haklardan yararlandırılması gerekmektedir. İHAS kapsamında suç isnadı anı ise mükelleflerin “*şüphenin merkezi haline geldiği veya bu şekilde şüphe merkezi halinde geleceğine inanması için makul sebeplerin olduğu an*” olarak belirlenecektir⁶⁷³. Bu noktada vergi şeffaflığı suç isnadı anının tespitinde önemli rol oynayabilir. Çünkü vergi idaresinin, vergi şeffaflığı bakımından vergi incelemesinin ne aşamada suç şüphesi yönünde ilerlediğinin mükellefe bildirmesi daha doğru olmakla birlikte bu

⁶⁶⁹ Gülsen Güneş, “Susma Hakkının Vergisel Alandaki Görünümü ve Karşılıklı Sınırlar”, Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır, VEHUP 4.Ulusal Kongresi, 20.10.2017, Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi Alanya, Yayınlanmamış Tebliğ aktaran Semiz, s.126-127, dipnot 132.

⁶⁷⁰ Şenyüz, Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu, s.38-39.

⁶⁷¹ Üstün, s.387.

⁶⁷² Bekir Baykara, “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, *Vergi Dünyası*, S:273, 2004, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_inceleme_Elemanlarinin_Vergi_Ceza_Muhakemesinde_ki_Yeri_1343.pdf (E.T.30.03.2023).

⁶⁷³ Yaltı, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II”, s.119.

şekilde susma hakkının sağladığı güvencenin başlangıcı net olarak ortaya konulacak ve mükellef suç isnadı ile başlayan güvence kapsamındaki haklardan yararlanmaya başlayacaktır⁶⁷⁴. Vergi incelemesinde adil yargılanma hakkının sağladığı güvencelerin uygulanamayacağı kabul edilse dahi İHAM kararlarında⁶⁷⁵ belirtildiği üzere, vergi incelemesi kapsamında elde edilen bilgi ve belgelerin ceza yargılamasında kullanılmasını engelleyen bir düzenleme veya güvence bulunmadığından bu delillerin kullanılması susma hakkının ihlali olarak kabul edilebilecektir. Nitekim susma hakkına ilişkin AYM kararı karşı oylarında da bu endişeden bahsedilmiştir⁶⁷⁶. Bu bakımdan AY madde 38’de düzenlenen susma hakkının koruma alanına ilişkin Anayasa’da bir istisna öngörülmediğinden susma hakkı vergi hukuku alanında da koruma sağlayabilecektir. Mükellefleri defter ve belgelerini ibraz etmeye ve bu suretle kendi aleyhine delil sunmaya zorlama niteliği taşıyan gizleme suçunun varlığı AY madde 38’e aykırıdır⁶⁷⁷. Vergi idaresi ibraz etmeme fiilinin gerçekleşmesi halinde re’sen tarhiyat imkânı elde etmektedir. Bu bakımdan mali amaç doğrultusunda olaya yaklaşılması durumunda dahi re’sen tarhiyat işlemi ile ödenmesi gereken verginin - gerçeğe en yakın olacak şekilde- tespit edilerek hazineye intikal ettirilmesi sağlanmaktadır. Bu bakımdan hazine yararının susma hakkı ile etkilendiğini söylemek mümkün değildir⁶⁷⁸. Her ne kadar idari yaptırımların karakteri ceza yaptırımlarından farklı olsa da İHAM kararlarında idari para cezası da zorlama olarak kabul edilebilmektedir. Bu bakımdan ibraz etmeme fiilinin yalnızca vergi kabahati olarak tanımlanması dahi susma hakkının ihlal edilmesine engel olmayabilecektir⁶⁷⁹. Bu bakımdan vergi hukuku alanında susma hakkının uygulama bulmayacağı şekilde düzenleme yapılması beyana dayalı tarhiyatın esas olduğu vergi sisteminin sağlıklı işlemesine ilişkin endişeleri sona erdirecektir. Aksi halde AY madde 38’de herhangi

⁶⁷⁴ Başaran Yavaşlar ve Canyaş, s.21.

⁶⁷⁵ Bkz. Saunders v. United Kingdom kararı.

⁶⁷⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı E.2019/80, K. 2022/31, T. 24.03.2022, RG 22.06.2022, karşı oy gerekçesi (Zühtü Arslan).

⁶⁷⁷ Şenyüz, Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu, s.38.

⁶⁷⁸ Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevinin İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, s.114; Gümüşkaya, s.523-524.

⁶⁷⁹ Üstün, s.387; Kağıtçıoğlu, s.131.

bir istisna yer almadığından susma hakkının idari aşamada/vergi incelemesi aşamasında uygulanmamasının bir nedeni bulunmayacaktır⁶⁸⁰.

Konuyu elektronik ortamda tutulan defterler açısından da ele almak gerekmektedir. Yukarıda bahsedildiği üzere vergi idaresinin mükellefe başvurma dışında diğer yollarla defter ve belgeleri elde etme imkânı bulunduğu takdirde artık mükellefin kendi aleyhine delil olabilecek defter ve belgeleri ibraz etmeye zorlanması susma hakkının ihlal edilmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda gizleme suçu ile korunan hukuki menfaatin devletin vergilendirme yetkisi olduğu, vergi idaresinin defterlere mükellefe ihtiyaç olmadan ulaşması, böylelikle ödenmesi gereken verginin tespiti ve tahsilin sağlanması nedeniyle korunan hukuki menfaatin ihlal edilmemiş olacağından gizleme suçunun oluşmayacağına yönelik görüş bulunmaktadır. Bu görüşe göre bu şekilde gizleme suçunun oluşmayacağına kabulü de susma hakkına aykırı uygulamaların önüne geçecektir⁶⁸¹. Elektronik ortamda tutulan defterlerin vergi idaresi tarafından oluşturulan ve vergi idaresinin kontrolünde olan sistemlerde depolanarak muhafaza edilmesi, mükellefin ibraz yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün yerine getirilmemesine dair yaptırımların kaldırılmasını sağlayarak susma hakkına ilişkin tartışmaların sona ermesine katkıda bulunabilecektir⁶⁸². Ancak, daha önce belirtildiği üzere, bu şekilde vergi idaresinin elektronik defterlere ulaşma imkânı olmasına rağmen ibraza zorlama niteliğindeki yaptırımların uygulanmaya devam etmesi mükelleflerin susma hakkının ihlalinin gündeme getirecektir.

Vergi incelemesi kapsamında mükelleflerin şüpheli konumuna girmesi durumunda adil yargılanma hakkının korumasının başlayacağını kabulü halinde silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi de uygulama alanı bulacaktır. Silahların eşitliği ilkesi hak ve yükümlülükler açısından mahkeme önünde bir eşitliğin sağlanması ve bu dengenin yargılama boyunca korunmasını gerektirmektedir. Yargılamanın adillliğini etkileyecek önemde eşitsizliğin var olması halinde silahların eşitliği ilkesi ihlal edilmiş olacaktır⁶⁸³. Bu bakımdan dava konusuna ilişkin bilgi ve belgelere ulaşmada taraflardan birinin diğerine göre önemli derecede dezavantajlı konuma sokulmaksızın

⁶⁸⁰ Kağıtçıoğlu, s.133.

⁶⁸¹ Sağır, s.61.

⁶⁸² Ekici, s.214.

⁶⁸³ Gölcüklü, s.218-219; İnceoğlu, s.220.

eşit imkanlara sahip olması gerekmektedir⁶⁸⁴. Dolayısıyla gerek iddia gerekse savunma makamının diğer tarafın ileri sürdüğü delillere ilişkin bilgi edinmesi ve bunları tartışma imkânı olmalıdır⁶⁸⁵. Vergi incelemesinde gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması ve ödenmesi gereken verginin tespiti için gerekli delillere ulaşılması gerektiğinden vergi idaresinin defter ve belgelere ihtiyacı bulunmaktadır⁶⁸⁶. Daha önce bahsedildiği üzere kanunlara uygun vergilendirme için en önemli delil kaynağı vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren mükelleftir. Vergi idaresinin de somut olarak gerçek mali güce göre vergilendirme yapması mükellefin sürece dahil edilmesi ve elindeki delillere ulaşılması ile mümkündür⁶⁸⁷. İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi ise bu durumda vergi idaresini dezavantajlı konuma sokmaktadır. Bu durumun silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi kapsamında menfaatler dengesini vergi idaresi aleyhine bozduğunu da belirtmek gerekir.

Sonuç olarak ibraz etmeme fiilinin gerçekleşmesi durumunda mükellef re'sen tarhiyat dışında özel usulsüzlük cezası ve gizleme suçu nedeniyle hapis cezasına maruz bırakılmaktadır. Kanunen tutulması gereken defterlerin tutulmamasına bir yaptırım öngörülmezken tutulan ve tasdik ettirilen defterlerin ibraz edilmemesine bu şekilde yaptırımlar uygulanmasının orantısız olduğu söylenebilir⁶⁸⁸. VUK madde 359 kapsamında AY madde 38'de vergi hukukuna ilişkin herhangi bir istisna tanınmadığından susma hakkı vergi hukuku alanında da uygulama bulacak ve vergi incelemesi aşamasında suç isnadı ile birlikte mükelleflerin susma hakkının korumasından faydalanabilmesi gündeme gelecektir. Ancak susma hakkının uygulama alanı bulmasıyla silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesi kapsamında menfaatler dengesinin vergi idaresi aleyhine bozulduğunu belirtmek gerekir. Susma hakkının vergi hukuku alanında uygulanmaması gerektiğine ilişkin görüşlerdeki endişe de menfaat dengesinin vergi idaresi aleyhine bozulması ve vergi idaresinin mükellefin

⁶⁸⁴ İnceoğlu, s.236;

⁶⁸⁵ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.125.

⁶⁸⁶ Turgut Candan, "Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları", 6-7 Nisan 2017 tarihli Vergi Şeffaflığı Sempozyumunda Sunulan Bildiri, 06.12.2020, <https://turgutcandan.com/2017/11/13/vergi-seffaliginin-anayasa-hukuku-ve-anayasa-alti-mevzuattan-kaynaklanan-sinirlari-6-7-nisan-2017-vergi-seffaligi-sempozyumunda-sunulan-bildiri/> (E.T. 15.02.2023).

⁶⁸⁷ Başaran Yavaşlar, Alman Vergilendirme Usulü, s.126.

⁶⁸⁸ Kağıtçıoğlu, s.138.

beyanlarını denetleme imkânına sahip olamamasıdır. Ancak bu noktada vergi idaresinin arama ve bilgi toplama gibi yöntemlere başvurabileceğini, aynı zamanda ibraz edilmeme nedeniyle re'sen tarhiyat yapılabileceğini de belirtmek gerekir. Zira vergi idaresi re'sen araştırma ilkesi gereği mükelleflerin ibraz ettiklerinden veya ibraz etmediklerinden bağımsız olarak her türlü araştırmayı yapmakla yükümlüdür⁶⁸⁹. Elektronik ortamda tutulan ve düzenlenen defter ve belgelerin yaygınlaştırılması ile mükellefi zorlamadan defter ve belgelere ulaşmanın sağlanması susma hakkına ilişkin tartışmaların sonlanmasına faydalı olmakla birlikte, defter ve belgelere bu şekilde ulaşabilme imkânı olmasına rağmen mükelleflerin ibraza zorlanması susma hakkının ihlaline neden olacaktır. Çünkü susma hakkı kapsamında vergi idaresi vergi suçunu işlediğine dair delilleri mükelleften temin etmek için mükellefi zorlayarak kendi araştırmasını yapma ve ispat yükünden kurtulamaz⁶⁹⁰.

⁶⁸⁹ Başaran Yavaşlar, Re'sen Araştırma İlkesi, s.125-126.

⁶⁹⁰ Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.148.

SONUÇ

Defter tutma yükümlülüğünün amacı kanun koyucu tarafından mükelleflerin ve üçüncü kişilerin vergilendirme karşısındaki durumu tespit etme olarak belirlenmiştir. Belge kayıt düzeni adı verilen bu sistem ile mükelleflerin beyanlarının doğruluğu denetlenebilmekte ve vergilendirmeye ilişkin işlemler tüm taraflar açısından incelemeye tabi tutulabilmektedir. Bu yükümlülük vergi hukukunda defter ve belgelerle ispat kuralıyla örtüşmektedir.

VUK dışında TTK kapsamında da defter tutma yükümlülüğü öngörülmüştür. Tacirlerin işletmelerin iktisadi ve mali durumunu ortaya koymak, hesap dönemi kapsamında elde edilen neticeleri açık görülebilir şekilde göstermek üzere defter tutmaları gerekmektedir. VUK kapsamında defter tutma yükümlülüğünde kamu yararı esas iken TTK kapsamında defter tutma yükümlülüğü ticari ilişkilerin tarafları ve üçüncü kişilerin yararları göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir.

Devletin sahip olduğu vergilendirme yetkisini anayasal ilkelere ve kanunlara uygun olarak kullanılabilmesi hem devlet hem de mükelleflerin menfaatine olmaktadır. Bu amacın gerçekleştirilmesinde ise defter ve belgeler önemli bir araç olarak yer almaktadır. Nitekim verginin demokrasi bedeli olarak görüldüğü günümüzde mükellefin vergilendirme sürecine dahil edilmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren mükellef bu bakımdan önemli bir delil kaynağı olmakta, defter ve belgeler vergilendirme işleminin maddi delili niteliğini taşımaktadır. Bu defter ve belgeler verginin tarhı işlemini gerçekleştiren vergi idaresi karşısında mükellefin defter ve belgeleri ile sürece katılması mali amaçla hareket eden vergi idaresinin işlemlerine nesnellik kazandırmaktadır. Sübjektif vergilendirme işleminin kanuna uygun olarak gerçekleştirilmesi bakımından mükellef hakları kapsamında mükellefin kanuna uygun olarak gerçekleştirilmeyen vergilendirme işlemini ispat açısından defter ve belgeler önemli bir delil ve güvence niteliğindedir. Nitekim şekil şartlarına uygun olarak tutulan defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığına ilişkin iddiayı ispat yükü vergi dairesindedir. Vergi idaresi bakımından ise gerçeğe uygun vergilendirme işlemi yapılmasında defter ve belgeler önemli bir araçtır.

VUK'ta tasdik edilmesi öngörülen defterlerin noter tarafından tasdik edilmesiyle birlikte bu defterlerin varlığı resmi olarak tespit edilmiş olmaktadır. Bu tasdik ile birlikte mükellef uhdesinde bulunan bu defterler üzerinde devletin de hakkı

doğmaktadır. Kaldı ki mükellefler defterlerini sadece kendi vergilendirme işlemleri için değil diğer mükelleflerin vergilendirme karşısındaki durumunu ortaya koymak ve vergi idaresine karşıt inceleme yapma imkânı sağlamak amacıyla da tutmaktadır.

Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün kapsamında bulunan ve hem vergi hukuku hem de ticaret hukuku bakımından önemli bir belge niteliğinde olan faturanın VUK kapsamında zorunlu bilgileri taşıması ve yedi gün içinde düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Zorunlu bilgiler ifadesinden ne anlaşılması gerektiği belirsiz olmakla birlikte somut olay özelinde değerlendirme yapılmalı ve eksik bilginin faturanın sıhhatine etki edip etmediğine bakılmalıdır. Belgenin sıhhatine etki eden etki eden eksiklikler olması halinde fatura yok hükmünde sayılarak düzenlenmemiş sayılacak ve özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak zorunlu bilgileri taşımasına rağmen yedi günlük süreye uyulmama nedeniyle faturanın düzenlenmemiş sayılması faturayı yok hükmünde kılmayacak vergilendirme işlemleri kapsamında kullanılması ekonomik yaklaşım ilkesi gereği mümkün olacaktır. Ancak kanun hükmünde süresinde düzenlenmeme halinde düzenlenmemiş sayılma sonucundan bahsedilmesi nedeniyle vergilendirme işlemlerinde kullanılabilme özel usulsüzlük cezası kesilmesine engel olmayacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığına VUK mükerrer madde 257 ile verilen yetki kapsamında belge kayıt düzenine ilişkin düzenlemeler yapma, var olan ödevleri kaldırma veya yeni ödevler getirme yetkisi tanınmıştır. Ekonomik, mali ve teknolojik gelişmeleri takip ederek düzenleme yapılabilmesi amacıyla bu yetki verilmiş olmakla birlikte bu yetki verginin yasallığı ilkesi kapsamında vergilendirmeye ilişkin temel unsurların yasayla düzenlenmesi gerektiği ilkesini zedeler niteliktedir. Vergilendirmenin temel unsurları arasına şekli ödevler de girmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının mükellefin tutmak zorunda olduğu yeni defterler belirlemesi veya var olan zorunlulukları kaldırması verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Şekli ödevlere ilişkin konular teknik ve uzmanlık gerektiren konular olsa dahi bu konular mükellefin hukuki güvenliğini tehdit eder nitelikte uygulamalar yapılmasına neden olabilmektedir. Bununla birlikte belge kayıt düzenine ilişkin getirilen yeni düzenlemelere aykırılık halinde kabahatler kapsamında ceza kesilmesi mümkündür. Nitekim VUK madde 256 ve mükerrer madde 257’de zorunluluklara uyulmaması özel usulsüzlük kabahati teşkil etmekte ve ibraz etmeme fiili aynı zamanda belli koşullar altında gizleme suçunu

oluşturmaktadır. Bu bakımdan Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin verginin yasallığı ve suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı olduğunu belirtmek gerekir.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresi belgeler bakımından düzenlendikleri tarihi takip eden yılın başından, defterler bakımından ise ilgili bulundukları yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl olarak belirlenmiştir. İlgili bulundukları yıl ifadesinden tutuldukları yıl mı yoksa defterlerdeki kayıtların etkili oldukları yıl mı anlaşılması gerektiği belirsizdir. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri, geçmiş dönem zararları gibi özellikli durumlarda işin bittiği tarih, geçmiş dönem zararının indirildiği tarih şeklinde özellikli durumlar göz önünde bulundurularak hesaplamanın yapılması defter tutmanın amaçlarından olan mükellefin beyanlarının doğruluğunun denetlenmesiyle uyumlu olacaktır. Ancak verginin yasallığı ve belirlilik ilkesi gereği muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün süresinin başlangıcına ilişkin detaylı düzenlemeler yapılması gerektiği görülmektedir.

Defter ve belgelerin ibraz biçimlerinden en önemlisi vergi incelemesi kapsamında ibraz edilmedir. Vergi incelemesine tabi olanlar hükmünün defter tutma ve belge muhafaza etme yükümlülüğü esas alınarak belirlendiği görülmektedir. Bu durumda mükellefiyeti olmasına rağmen defter tutma veya belge alma yükümlülüğü olmayan mükelleflerin incelemeye tabi olmaması ödenmesi gereken verginin tespiti amacıyla çelişmektedir. Bu bakımdan vergi incelemesine tabi olanlar hükmünün tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklar gibi teşekkülleri de kapsayacak şekilde revize edilmesi veya vergi mükellef ve sorumluluğunu esas alacak şekilde incelemeye tabi olanların belirlenmesi gerekmektedir. VUK madde 137 hükmünde diğer kanunlara göre ifadesi yer aldığından diğer kanunlar ifadesinden ne anlaşılması gerektiği de ortaya konmalıdır. Diğer kanunlar ifadesi TTK, SPK veya SGK'yı kapsayacak şekilde geniş yorumlanmamalıdır. Günümüzde vergi incelemesinin defter ve belgelerle sınırlı olmaması ve vergi hukukunda geçerli olan delil serbestisi ilkesi de göz önüne alındığında defter tutma ve belge muhafaza yükümlülüğünün diğer kanunları da kapsayacak şekilde geniş olarak değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Vergi idaresi diğer kanunlar uyarınca tutulan defterlere bilgi toplama aracılığıyla ulaşabilecektir. Diğer kanunlar ifadesinin KDVK gibi diğer vergi kanunları şeklinde kabul edilmesi gerekmektedir. VUK'ta öngörülen ibraz yükümlülüğü ve bunun yerine

getirilmemesinin yaptırımları göz önünde bulundurulduğunda inceleme kapsamında vergi kanunları uyarınca tutulan defterlerin ibrazının gerektiği anlaşılmaktadır.

Mükellefin ibraz yükümlülüğü kapsamında yer alan yeminli mali müşavirlere ibraz da bulunmaktadır. Yeminli mali müşavirler tarafından gerçekleştirilen tasdik işlemi mükelleflerin ilk görünüş karinesinden faydalanmasını sağlarken vergi incelemesi ile bu ilk görünüş karinesi çürütülmektedir. Vergi incelemesinden bu yönüyle ayrılmakla beraber mükelleflerin beyanlarının gerçek durum üzerinden yapılmasına katkı sağlaması, YMM'lerin tasdik kapsamında hem doğruluk hem uygunluk denetimi yapması, delil toplama ve karşıt inceleme yapma yetkilerinin bulunması bakımından tasdik işlemini vergi denetimi kapsamında değerlendirmek mümkündür. Mükelleflerin tasdike konu hesap ve işlemlere doğrudan veya silsile yoluyla taraf olmaları halinde tasdike konu işlemlerin doğrulanması için YMM'lere ibraz yükümlülüğü bulunmakla birlikte bu yükümlülüğün yerine getirilmemesi re'sen tarhiyat sebebi ve gizleme suçu teşkil etmemektedir. Yalnızca bu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi özel usulsüzlük kabahati teşkil edecektir.

Vergi incelemesi kapsamında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında mahkemeye ibrazı halinde söz konusu defter ve belgelerin değerlendirmeye alınması, vergi idaresine inceleme ve görüş bildirme imkânı tanınması gerekmektedir. Vergi yargılamasında geçerli olan re'sen araştırma ilkesi uyarınca hakim maddi gerçeği ortaya çıkarmak adına her türlü olay ve delili yargılama kapsamına getirerek incelemek zorundadır. Bu inceleme idarenin yerine geçerek işlem tesis etmek anlamına gelmemektedir. Silahların eşitliği ilkesi gereği hakim tarafından elde edilen bilgi ve belgelerden taraflar haberdar edilmeli ve tarafların bu delilleri incelemesi sağlanmalıdır. Bu nedenle yargılama aşamasında ibraz edilen defter ve belgeler mahkeme tarafından dikkate alınmalı ancak vergi idaresine de inceleme ve görüş bildirme imkânı verilmelidir. Nitekim özellikle KDV indirimlerinin reddine ilişkin davalarda KDV için öngörülen indirim sistemi de göz önünde bulundurulduğunda ekonomik yaklaşım ilkesi gereği mükellefin gerçekten yüklendiği KDV'yi indirime konu edebilmesi ve bunu delil serbestisi kapsamında ispat edebilmesi gerekmektedir.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü üzerinde önemli etkileri olan mücbir sebep hallerinde mükelleflerin mücbir sebebin varlığını delil serbestisi ilkesi kapsamında her türlü

delille ispat edebilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan zayi belgesi alınması zorunlu olmayıp zayi belgesi uygulamada önemli bir delil olarak kullanılmaktadır. Mücbir sebep hali nedeniyle ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi re'sen tarhiyata engel olmamakla birlikte ceza kesilmesinin önüne geçmektedir. Gizleme suçu bakımından da mücbir sebep hali manevi unsuru kaldırdığından suç oluşmamaktadır. Aynı zamanda mücbir sebebe dayanarak ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle KDV indirimlerinin reddedilmesi halinde mükellefin indirim konusu KDV'leri yüklendiğine ilişkin ispat yükü altında olmadığı Danıştay İBK kararı ile hükme bağlanmıştır. Mücbir sebep hali tarh zamanaşımını uzatan sebepler arasında yer aldığından buna bağlı ödevlerin de süresi uzamak durumundadır. Bu nedenle muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin süreler de uzayacaktır.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin sonuçlarından ilki verginin re'sen tarhının yolu açılmasıdır. Re'sen tarhiyat için defterlerden herhangi birinin ibraz edilmemesi yeterlidir. Bunun yanında defterler ibraz edilmesine rağmen dayanağı olan belgeler ibraz edilmediği takdirde ibraz ödevinin yerine getirilip getirilmediği ve buna bağlı olarak ibraz edilmeme nedeniyle re'sen tarhiyat olup olmayacağı sorunu gündeme gelmektedir. Defterler ibraz edilmesine rağmen belgelerin ibraz edilmemesi re'sen tarhiyat sebebi olmakla birlikte burada re'sen tarhiyat işleminin sebep unsuru defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi değil defter ve belgelerin delil niteliğini kaybederek ihticaca salih olmaması olacaktır. Nitekim defter ve belgelerin vergilendirmeye esas alınması için gerçeği yansıtmaları gerektiğinden belgeler olmaksızın defterlerin gerçeği yansıttığına için değerlendirme yapılamamaktadır.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili aynı zamanda özel usulsüzlük kabahati teşkil etmektedir. Gizleme suçundan farklı olarak özel usulsüzlük kabahatinin oluşması için ibraz talebinin inceleme kapsamında yapılması şart değildir.

Vergi ziyayı kabahati olarak defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili ise özellikli bir durumdur. Nitekim vergi ziyayı kabahati verginin eksik veya geç tahakkuku neticesinin ortaya çıkması olarak tanımlanmıştır. Serbest hareketli kabahat olan vergi ziyayı kabahatinde vergi ziyayı ile fiil arasında illiyet bağı bulunması gerektiğinden ibraz etmeme fiili vergi ziyayının sebebi olmamaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi bakımından tespit edilen vergi ziyayının sebebi gizleme fiili olmamaktadır. KDV

indirimlerinde ise indirimin şekil şartı olarak kabul edilen belgelerde KDV'nin gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere süresi içinde kaydedilmesi şartlarının gerçekleşmemesi halinde KDV indirimleri reddedilmektedir. Ancak burada indirimlerin kabul edilmemesinin sebebi indirim konusu yapılan KDV'lerin hazineye intikal etmemiş olması değil, indirim için gerekli şekil şartlarının ispat edilememiş olmasıdır. Bu nedenle KDV bakımında da gizleme fiili nedeniyle vergi ziyayı oluştuğunu söylemek mümkün değildir.

İbraz etmeme fiili hem özel usulsüzlük kabahati hem gizleme suçu oluşturmaktadır. Bu durumda aynı fail tarafından gerçekleştirilen tek hareket ile hem kabahat hem suç işlenmesi halinde cezaların nasıl uygulanacağı sorusu gündeme gelmektedir. VUK madde 367 uyarınca kabahat ve suçlar için ayrı ayrı ceza verilmesi mümkündür. Bu durum ne bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edebilmektedir. AYM tarafından ceza mahkemeleri ve vergi idaresi arasında etkileşimi engelleyen VUK madde 367'nin son fıkrasının iptal edilmesiyle cezalandırma süreçleri arasında bağlantı kurulması engeli kaldırılmıştır. Ancak hala bu etkileşimin ne şekilde olacağına ilişkin açık yasal düzenleme bulunmamaktadır. Gerek İHAM gerek AYM kararlarında bir fiile hem kabahat hem suç olarak ceza öngörülmesinin ilkeyi ihlal etmediği ancak bu ceza verme süreçlerinin bir bütünün parçaları şeklinde bağlantılı ilerlemesine dair güvencelerin olması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu bakımdan ceza mahkemeleri ve vergi idaresinin etkileşiminin nasıl olacağına ilişkin düzenleme yapılması gerekmektedir.

İbraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin sonuçlarının susma hakkı bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Öncelikle vergi incelemesinin ödenmesi gereken verginin tespiti dışında vergi suçlarının işlendiğine ilişkin tespitleri de kapsayabildiğini belirtmek gerekir. Bu nedenle mükelleflerin vergi incelemesi kapsamında suç işlediklerine ilişkin şüphe merkezi haline gelmesi bir başka ifadeyle suç isnadının vergi incelemesi kapsamında başlaması mümkündür. Bu nedenle olayın özelliklerine göre suç isnadının başlamasıyla susma hakkının vergi incelemesi aşamasında da koruma sağlayacağını kabul etmek gerekir. Bu bakımdan mükellefin kendi aleyhine delil olabilecek defter ve belgelerini ibraz etmeye hapis ve idari para cezası tehdidiyle zorlanması susma hakkını ihlal etmektedir. AY madde 38'de belge ve bilgilere veya vergi hukukuna ilişkin bir istisna tanınmadığından mali amaç doğrultusunda yorum yaparak vergi hukuku için istisna yaratılması mümkün değildir.

Bu nedenle vergi hukukuna ilişkin açık bir istisna düzenlemesi yapılmalı veya susma hakkına aykırı düzenlemeler değiştirilmelidir.

Elektronik ortamda tutulan defter ve belgeler ise susma hakkı bakımından ayrı bir öneme sahiptir. E-defter uygulaması özel entegratörler veya GİB bünyesinde e-defter dosyalarının ikincil kopyalarının saklanması öngörmektedir. Defter-Beyan Sistemi'nde ise dosyalar GİB bünyesinde muhafaza edilmektedir. Bu uygulamalar kapsamında defterler mükelleften temin edilemediği takdirde GİB veya özel entegratörlerden defterleri ibraz etmeleri talep edilebilmektedir. Bu durumda vergi idaresinin defterlere ulaşma imkânı varken mükellefleri kendi mahkumiyetlerinin hazırlanmasına iştirake zorlaması gündeme gelecek ve susma hakkı ihlal edilecektir. Bu bakımdan en azından vergi inceleme elemanının defter ve belgelere GİB aracılığıyla ulaşabileceği durumlarda gizleme suçu aracılığıyla mükelleflerin ibraza zorlanmaması gerekmektedir. Elektronik ortamda tutulan ve düzenlenen defter ve belge uygulamalarının yaygınlaşması ve vergi idaresinin bu dosyaların kopyalarına mükellefi ibraza zorlamadan ulaşabilmesi susma hakkı bakımından çözüm olabilecektir.

Türk vergi hukukunda defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden, mükellefin beyanlarının doğruluğunun denetimi, vergi ceza hukuku ve vergi yargılaması aşamalarına kadar her aşamada önemli bir yeri olan ispat aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi ödevi ilişkisinin şekli ödev kısmını oluşturan bu yükümlülük teknolojik gelişmelerle değişime uğramaktadır. Bu teknolojik gelişmelerle birlikte vergi sistemimizin mükelleflerin bilgi edinme, kişisel verilerin korunması gibi haklarının; vergi idaresi bakımından ise vergi şeffaflığı ve re'sen araştırma ilkesinin önem kazandığı bir sistem haline dönüştüğünü söylemek mümkündür.

KAYNAKLAR

- Ağar, Serkan. *Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu*, Ankara: Seçkin, 2016.
- Akarca, Akif ve Mehmet Şafak. “VUK’a Göre Defter ve Belgelerin Saklanması ve Yeni Düzenlemeler”, *Dünya Gazetesi*, 27.12.2012, [https://www.dunya.com/kose-yazisi/vuk039a-gore-defter-ve-belgelerin-saklanmasi-ve-yeni-duzenlemeler/15205\(E.T.07.02.2023\)](https://www.dunya.com/kose-yazisi/vuk039a-gore-defter-ve-belgelerin-saklanmasi-ve-yeni-duzenlemeler/15205(E.T.07.02.2023)).
- Akarca, Akif ve Mehmet Şafak. “İdarenin Re’sen Vergi Tarhı”, *Dünya Gazetesi*, 09.08.2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/idarenin-resen-vergi-tarhi/424719> (E.T.25.02.2023).
- Akil, Cenk. “Noterlerin İlgilileri Aydınlatma Yükümlülüğü”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2012 (3), s.217-233.
- Akkaya, Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2021.
- Aksoy, Mehmet Ali. “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, S.6(2) 2016, s.135-168.
- Akkaya, Mustafa. “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:2000, C:49, S:1, s.85-96.
- Altaş, Soner. “Zayi Belgesi Taleplerinde Hak Düşürücü Süre Ne Zaman Başlar?”, *Yaklaşım*, S:335, Kasım 2020.
- Arıkan, Fahri. “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık 1995.
- Arslan, Cenk Murat. “İncelemeye Tabi Olanlar Kavramı Kimleri Kapsamaktadır?”, *Vergi Dünyası*, Sayı:386, Ekim 2013, s.14-18.
- Arslan, Erdoğan. “Tarh Zamanaşımı”, *Vergi Dünyası*, Ekim 2007.
- Arslan, Mehmet. *Vergi Hukukunda Zamanaşımı*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2016.
- Aslan, Zehreddin. “Türk İdari Yargı Sisteminde Re’sen Araştırma İlkesi”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:23-24, s.53-58.
- Atay, Tezcan. “Son Değişikliklerle Mükelleflerin Defter ve Belgeleri İncelemeye İbraz Etme ve Muhafaza Mecburiyeti”, *Vergi Sorunları*, S:123, s.65-78.
- Ateşgaoğlu, Erdem. “Vergi Usul Kanunu Md.3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:XX, Y:2016, S:1, s.235-268.

- Aşçı Akıncı, Nuray. “Vergi İncelemesi Sürecinde İyi Yönetim Hakkının Gerekleri ve İşlerliği”, *Vergi Sorunları*, S:378, Mart 2020, s.49-65.
- Bahçeci, Barış. “İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihi ile Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, *TBB Dergisi*, Y:2018, S:136, s.141-166.
- Başak, Levent. “Türkiye’de Daimi Temsilci Vasıtası ile Faaliyette Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Kullanılacak Defterlerin Tutulma ve Tasdik Esasları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:184, Ocak 2004, s.54-66.
- Başaran Yavaşlar, Funda ve Oytun Canyaş. “Türkiye’de Vergi Şeffaflığı”, *Vergi Dünyası*, Y:37, S:443, Temmuz 2018, s.6-24.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi, Ed: Bahri Öztürk/ Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s.394-425.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmemesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı”, Prof. Dr. İlhan Uluhan’a Armağan, İKÜHFD, C.15, S.2 (Temmuz 2016) (Özel Sayı), s.113-127.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, s.147-201.
- Başaran Yavaşlar, Funda. *Vergi Ödevinin İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü*, Seçkin, 1.Baskı, Ağustos 2013.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138.Yıl Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 2008, s.131-178.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, *İstanbul Barosu Dergisi*, Y:2008, C:82, S:6, s.2839-2859.
- Başoğlu, Cemil. “3568 Sayılı Yasa Kapsamında Karşıt İnceleme Hukuku, Uygulaması ve İlgili Danıştay Kararlarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Kasım 2008.
- Batı, Murat ve Z. Özen İnci. “7394 Sayılı Kanunlar Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m.359) Yapılan Değişikliklere İlişkin Değerlendirmeler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Temmuz 2022, S:406, s.30-48.
- Baykara, Bekir. “Ticari Defterlere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları”, *Vergi Dünyası*, Y:36, S:427, Mart 2017, s.23-32.
- Baykara, Bekir. “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, *Vergi Dünyası*, S:242, Ekim 2001, [http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Genel_Tebliğlerinin_Hukuki_Durumu_1207.pdf\(E.T:25.02.2023\)](http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Genel_Tebliğlerinin_Hukuki_Durumu_1207.pdf(E.T:25.02.2023)).

- Baykara, Bekir. “VUK 359.Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu), *Vergi Dünyası*, Y:38, S:446, Ekim 2018, s.61-67.
- Baykara, Bekir. “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, *Vergi Dünyası*, S:273, 2004, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_inceleme_Elemanlarinin_Vergi_Ceza_Muhakemesindeki_Yeri_1343.pdf (E.T.30.03.2023).
- Bilici Nurettin ve Funda Başaran Yavaşlar. “‘Non Bis In Idem’ Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri), *Prof.Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan*, Ed. Nevzat Saygılıoğlu, 2014, s.49-72.
- Candan, Turgut. *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.
- Candan, Turgut. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz 2006.
- Candan, Turgut. *Vergi Suçları ve Cezaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- Candan, Turgut. *Vergisel Kabahatler ve Suçlar*, Ankara: Yetkin, 2022.
- Candan, Turgut. “Kabahatler Kanunun Genel Hükümlerinin Vergisel Kabahatler Hakkında Uygulanabilirliği”, 06.04.2021 tarihli yazı, <https://turgutcandan.com/2021/04/06/kabahatler-kanunun-genel-hukumlerinin-vergisel-kabahatler-hakkinda-uygulanabilirligi/> (E.T.25.03.2023)
- Candan, Turgut. “Vergisel Kabahatler Hukuku”, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, 2008, <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/> (E.T.25.03.2023).
- Candan, Turgut. “Vergi Şeffaflığının Anayasa Hukuku ve Anayasa Altı Mevzuattan Kaynaklanan Sınırları”, 6-7 Nisan 2017 Vergi Şeffaflığı Sempozyumunda Sunulan Bildiri, 06.12.2020, <https://turgutcandan.com/2017/11/13/vergi-seffaliginin-anayasa-hukuku-ve-anayasa-alti-mevzuattan-kaynaklanan-sinirlari-6-7-nisan-2017-vergi-seffaligi-sempozyumunda-sunulan-bildiri/> (E.T. 15.02.2023).
- Coşkun Karadağ, Neslihan. “Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından ‘Mücbir Sebepler’ Ve ‘Ödeme’ye Eleştirel Bakış”, *AÜHFD*, 61 (3) 2012:1017-1055.
- Çağan, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *AÜHFD*, C. XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 129-151.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çağan, Nami. *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.
- Çağlayan, Ramazan. *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara: Seçkin, 2022.

- Çavuş, Adnan. “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, 2006.
- Çavuş, Mehmet. “Mücbir Sebep Olmaksızın İncelemeye İbraz Edil(e)meyen Defter ve Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergilerinin Akıbeti”, *Yaklaşım*, Kasım 2013, S:251.
- Çelen, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, S:55, <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/55MaliCozum/20%20%2055%20EROL%20%C3%87ELEN.doc?dl=1> (E.T.15.03.2023).
- Çitil, Bünyamin. *Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları*, Ankara: Seçkin, 2021.
- Çölgezen, Övül. “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesini Sonuçları”, *Vergi Dünyası*, S:350, Ekim 2010, s.53-62.
- Demirci, Azmi ve Zihni Kartal. “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, *Vergi Dünyası*, S:211, Mart 1999.
- Doğanay, İsmail. “Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması (Zayı) Hali ve Mahkemeden Alınması Gereken Kayıp Belgesi”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/19930785.htm#son>(ET:02.20.2011).
- Doğrusöz, Bumin. “Gider Pusulasında Yeni Düzen”, *Dünya Gazetesi*, 02.11.2021, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/gder-pusulasinda-yen-duzen>(E.T:25.01.2023).
- Doğrusöz, Bumin. “Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not”, Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler, Ed:Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z.Ertunç Şirin, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2012, IV.Oturumun Bant Çözümü.
- Doğrusöz, Bumin. “Serbest Meslek Defteri İş Yerinde Olmalı Mı”, *Dünya Gazetesi*, 15.08.2017 (E.T.30.12.2022).
- Doğrusöz, Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C:6, S:1-3, Y:1985, 20.06.2011, s.65-76.
- Doğrusöz, Bumin. “Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Dünya*, 30.06.2015, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgeleri-gizleme-sucu/24506> (E.T. 20.01.2023).
- Doğrusöz, Bumin. “İbraz Etmeme Halinde İspat Yükü”, *Dünya*, 20.08.2019 tarihli yazı, <https://bumindogrusoaz.com/article/braz-etmeme-halnde-spat-yuku> (E.T. 06.01.2020).

- Doğrusöz, Bumin. “İbraz Etmeme Suçunda Yeni İctihatlar”, *Dünya Gazetesi*, 05.03.2021, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ibraz-etmeme-sucunda-yeni-ictihatlar/613061> (E.T.15.12.2022).
- Doğrusöz, Bumin. “Defter ve Belgelerin Zayi Olması”, *Dünya*, 27.08.2019, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/defter-ve-belgelerin-zayi-olmasi/452373> (E.T. 15.12.2022).
- Doğrusöz, M.Ezhan. “Vergi Usul Kanunu ve Mükerrer Madde 257 Düzenlemesi ve Suçta ve Cezada Kanunilik İlkesi”, 29.06.2016, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/verg-usul-kanunu-mukerrer-madde-257-duzenleme> (E.T. 15.12.2022).
- Donay, Süheyl. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayım, 2008.
- Duran, Lütfi. “Düzenleme Yetkisi Özerk Sayılabilir Mi?”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, Yıl:4, s:1-4, 1983, s.33-42.
- Karataş Durmuş, Neslihan ve İmran Arıtı Erdem. “Vergi İdaresi 3.0: Yapay Zekâ Perspektifinden Bir İnceleme”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2023, s.225-253.
- Ekici, İskender. *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- Ekmekci Esra, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı ve Gamze Gümüşkaya. “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep ve Hukuksal Sonuçları Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım ve Öneriler”, *İstanbul Hukuk Mecmuası*, 78(2), s.1069-1138.
- Erem, Faruk. “Susma Hakkı”, *Yargıtay Dergisi*, Y:1992, C:18, S:3, s.296-299.
- Erol, Ahmet. “Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, *TBB Dergisi*, 2012 (103), s.199-222.
- Gökçay, Şerif Emre. *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*, İstanbul: On İki Levha, Temmuz 2018.
- Gökmen, Fikret. “Gizleme Suçu Nedeniyle Verilen Adli ve İdari Cezalar Kanuni mi?”, *E-Yaklaşım*, S:328, Nisan 2020.
- Gölcüklü, Feyyaz. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde ‘Adil Yargılama’”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C:49, 1994, s.199-234.
- Gözler, Kemal. *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, Haziran 2019.
- Gülçiçek, Ayşe. *Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi*, Ankara: Seçkin, 2023.
- Gümüşkaya, Gamze. “Vergi Hukukunda İspat”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, 2015.

- Ok, Nuri ve Ahmet Gündel. *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin, 2002.
- Güneş, Gülsen ve İrfan Barlass. “Yeminli Mali Müşavirler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usulündeki Görev ve Yetkileri”, *Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu*, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Ankara: Seçkin, 2017, s.83-96.
- Güneş, Gülsen. “Vergi Hukukunda Deliller”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C:51, S:1-4, Y:1989, s.474-494.
- Güneş, Gülsen. *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1998.
- Güneş, Tuğçe Karaçoban. *Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, 1.Baskı, Seçkin, 2017.
- Hondu, Selçuk. “Katma Değer Vergisi Yönünden Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazi ve Mücbir Sebepler”, *Danıştay Dergisi*, Y:30, S:101, 2000, s.3-12.
- Horozgil, Denizhan. “AİHM ve Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Cezalarında Non Bis In Idem İlkesi”, *TBB Dergisi*, 2021 (157), s.255-294.
- Huysal, Ayşegül Sezgin. “Yeni TTK ve HMK Hükümleri Çerçevesinde Ticari Defterler”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt 18, Sayı 2, 2012, s.191-204.
- İnceoğlu, Sibel, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*, 4.Baskı, Beta Yayınları.
- Kağıtçıoğlu, Mutlu. “Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var Mıdır?”, *TBB Dergisi*, 2018 (134), s.115-152.
- Kaneti Selim /Esra Ekmekci/Gülsen Güneş/Mahmut Kaşıkçı. *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2021.
- Kaneti, Selim. “Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, *İktisat ve Maliye*, C:33, S:3, Haziran s.95-101.
- Kaneti, Selim. *Makaleler*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.

- Karakoç, Yusuf. *Vergi Yargılaması Hukuku*, Ankara: Yetkin, 2017.
- Karakoç, Yusuf. *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Karakoç, Yusuf. “Mali Hukukta Mücbir Sebeplerin Hüküm ve Sonuçları”, [https://blog.lexpera.com.tr/mali-hukukta-mucbir-sebeplerin-hukum-ve-sonuclari/\(E.T.25.03.2023\)](https://blog.lexpera.com.tr/mali-hukukta-mucbir-sebeplerin-hukum-ve-sonuclari/(E.T.25.03.2023)).
- Karayalçın, Yaşar. *Muhasebe Hukuku*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1988.
- Karyağdı, Müjgan. “Vergi İnceleme Sürecinin Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2020.
- Kızılot, Zuhal. “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar”, *Yaklaşım*, S:201, Eylül 2009.
- Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmöz. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin, 2022.
- Koç, Mehmet. “Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, *Vergi Sorunları*, 2011, S:278.
- Köksal, Aytaç. “Bağımsız Denetim Sözleşmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, 2008.
- Kumkale, Rüknettin. *Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler*, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Mart 2012.
- Kumrulu, Ahmet G. “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl 1979, Cilt 36, Sayı 1, s.147-162.
- Kumrulu, Ahmet G. *Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri*, Ankara: Betacopy, 1989.
- Kuru Baki ve Burak Aydın. *İstinaf Sistemine Göre Yazılmış Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, Ankara: Yetkin, Eylül 2022.
- Mutluer, M.Kamil, M.Selçuk Uslu ve Ziyaettin Bildirici. *Sermaye Şirketlerinin Denetimi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Nas, Adil. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61 (4) 2012, s.1307-1336.
- Oktar, S.Ateş. “Kamu Maliyesi Hukukunun Bazı Anayasal İlkeleri ve Anayasanın Mali Hükümlerine İlişkin Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Ed:Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, Z.Ertunç Şirin, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2012, s.189-200.
- Okumuş, Semi ve Mustafa Kemal Göze. “Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi”, *Vergi Sorunları*, S:280, Ocak 2012, s.47-51.

- Öncel, Mualla/Nami Çağan/Ahmet Kumrulu/Cenker Göker. *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, Ekim 2022.
- Öncü, Kerem. “Sahte Faturanın Vergi Usul Kanunu’ndaki Şartları Taşımaması Sebebiyle Düzenlenmemiş Sayılması”, *Vergi Sorunları*, Sayı:370, Temmuz 2019, s.150-158.
- Özcan, Onur. *Vergi Suçları*, İstanbul: Seçkin, 2015.
- Özen, Mustafa. “Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:2010, C:14, S.1, s.389-417.
- Özyer, Mehmet Ali. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2018.
- Pınar, Burak. “Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, C:1, S:1, 2016, s.23-60.
- Rençber, Altan ve Melike Özalp. “Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Ardından: Ne Bis İn İdem İlkesi Bağlamında Fail”, *Vergi Dünyası*, Y:40, S:474, Şubat 2021, s.28-38.
- Saban, Nihal. “3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, *Vergi Sorunları*, Sayı:80, Mayıs 1995.
- Saban, Nihal. “Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası*, Temmuz 1993.
- Saban, Nihal. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, *Danıştay Dergisi*, Y:22, S:82-83, 1992, s.5-11.
- Sağır, Harun. “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Gizleme Suçunun Kanuni Unsurları ve Gelir İdaresi Başkanlığınca Temin Edilebilen E-Defter ve Belgelerin Gizleme Suçu Yönünden Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Y:41, S:491, Temmuz 2022, s.45-62.
- Sancakdar, Oğuz ve Aytaç Özelçi. “Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hukuki Statülerinin İdare Hukuku Yönüyle İrdelenmesi”, Arafta Bir Meslek Grubu: Vergi Danışmanları VII. Uluslararası Mali Hukuk Sempozyumu, Ed. Funda Başaran Yavaşlar ve Tuğçe Karaçoban Güneş, Ankara: Seçkin, 2017, s. 97-127.
- Semiz, İmran. *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf*, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2021.
- Somuncu, Ahmet. *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ekim 2014.
- Soydan, Başar. *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, İstanbul: On iki levha yayıncılık, 1.Baskı, Eylül 2015.

- Şeker, Nezi. *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 1994.
- Şeker, Sakıp. “Tarihi Yazılması Unutulan Fatura Hiç Düzenlenmemiş Sayılabilir Mi?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:85, Ekim 1995.
- Şenyüz, Doğan. “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*, Yıl:11, Sayı:43, Temmuz 2020, s.247-263.
- Şenyüz, Doğan. “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, 2013, C:15, S:1, s.29-40.
- Şenyüz, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, Nisan 2022.
- Şenyüz, Doğan /Mehmet Yüce/Adnan Gerçek. *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2022.
- Taşdelen, Aziz. “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler*, Ed:Feridun Yenisey/ Gülsen Güneş/ Z.Ertunç Şirin, İstanbul: On İki Levha, Haziran 2012, s.99-s124.
- Taşkıran, Tarık. “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, *Vergi Dünyası*, Y:40, S:472, Aralık 2020, s.115-126.
- Taylar, Yıldırım. “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:16, Özel Sayı 2014, s.4943-4987, (Basım Yılı:2015), Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan.
- Taylar, Yıldırım. “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:20, S:2, 2018, s.375-408.
- Taşer, Aslıhan. “Vergilendirmede Dijital Dönüşümün Bir Devamı Olarak Elektronik İnceleme”, *Vergi Dünyası*, Ekim 2021, S:482, s.36-48.
- Tekinalp, Ünal. *Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçesi*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1979.
- Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya. *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin, 2022.
- Tekin, İsa ve R.Engin Akın. “Defter ve Belge Saklama ve İbraz Süresinin İstisnaları”, *Vergi Raporu*, S:137, Şubat 2011, s.7-15, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2011-137-Defter_Ve_Belge_Saklama_Ve_Ibraz_Suresinin_Istisnolari-Isa_Tekin-Rengin_Akin%20.pdf (E.T:07.02.2023).
- Temizyürek, Onur. “Tarh Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazı”, *Yaklaşım*, Sayı:215, Kasım 2010.

- Temizyürek, Onur. “Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Gizleme Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar”, *Yaklaşım*, S:196, Nisan 2009.
- Temizyürek, Onur. “Kaçakçılık Suçlarında 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Uyarınca Dava Zamanaşımı”, *Vergi Dünyası*, Şubat 2009
- Torunoğlu, Tahsin. “Vergi Ziyai Kabahati”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:12, Özel Sayı, 2010, s.277-544, Basım Yılı:2012.
- Türkay, İmdat. *Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Ankara: Seçkin, Ocak 2016.
- Uğur, Hüsamettin ve Mert Elibol. *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, Haziran 2016.
- Uluatam, Özhan. *Vergi Hukuku Birinci Cilt-Genel Esaslar*, Ankara: Adım Yayınları, Ekim 1994.
- Ulusoy, Yılmaz. *Anonim ve Limited Şirketlerde Kârın Tesbiti Dağıtımı ve Vergilendirilmesi*, Ankara, 1987.
- Urkan, Ercan. “Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, 2015.
- Ünal, Oğuz Kürşat. *Fatura ve Teyit Mektubu*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2015.
- Üstün, Ümit Süleyman. “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Y:2011, C:15, S:3, s.363-390.
- Vural, Mahmut. “Türk Vergi ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil ve İspat Bakımından Önemi”, *Vergi Dünyası*, S.64, Aralık 1986, s.61-71.
- Vural, Mahmut. “Defter ve Belge İbraz Etmeyen Mükelleflerde KDV İndirimi”, *Vergi Dünyası*, Nisan 2001.
- Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı II”, *Vergi Sorunları*, Sayı 144.
- Yaltı, Billur. “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III”, *Vergi Sorunları*, Sayı 145.
- Yaltı, Billur. “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası*, S.265, Mayıs 2005, s.24-33.
- Yaltı, Billur. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Yayınevi, Eylül 2006.
- Yaltı, Billur. “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulanmasının Non Bis İn İdem İlkesi Aykırılığı Üzerine”, *Vergi Sorunları*, S:317, Şubat 2015, s.85-92.

- Yerlikaya, Gökhan Kürşat. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:15, S:1-2, 2011, s.1-24.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat. “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halinin Dava ve Temyiz Süresini Durdurup Durdurmayacağı Sorunu”, *Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2012/1, s.43-56.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat. *SMMM ve YMM Kanunu Şerhi*, Ankara: Seçkin, 2021.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat. “Türk Vergi Hukukunda Ticari Defterlerin Çalınması ve Zayi Belgesi Alınmasının Sonuçları”, *Vergi Sorunları*, S:274, Temmuz 2011.
- Yıldırım, Murat. “Defter ve Belgelerin Gizlenmesine Vergi Ziyai Cezası Yanlış Mı Uygulanıyor?”, *Vergi Raporu*, S:243, Aralık 2019, s.168-179.
- Yılmaz, Ejder. “Ticari Defterlerin Delil Olması (HMK m.222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler”, *Bankacılar Dergisi*, Özel Sayı, 2013, s.28-41.
- Yılmazoğlu, Yunus Emre. “Vergi Yargısı Uygulamasında Kabahatler Kanunu’na Alternatif Bir Bakış ve Vergi Ziyai Doğuran Fiillere İştirake İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararına Dair bir İrdeleme”, *TBB Dergisi*, 2016, S:124, s.323-356.
- Yiğit, Uğur. *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Basım, Mart 2004.
- Yüce, Mehmet. “Yargı Kararları Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu”, *Vergi Dünyası*, Y:36, S:421, 2016, s.12-20.

ÖZGEÇMİŞ

Emine Semra Kavak lise öğrenimi Diyarbakır Anadolu Lisesi'nde tamamladıktan sonra 2010 yılında girdiği İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nden 2014 yılında mezun oldu. 2019 yılından beri Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.

