

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE DÜZENİ VE
UYGULAMA SONUÇLARI

Serkan ÖZDEMİR

Danışman
Prof. Dr. Mustafa SAKAL

İZMİR-2020

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2020

Serkan ÖZDEMİR



ÖZET
Doktora Tezi
Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları
Serkan ÖZDEMİR

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve belgelerin belli süreler içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Buna göre belge düzeni içerisinde vergilendirme ile ilgili işlemlerin, ilgisine göre belirlenmiş bir belgeye dayanması gerekmektedir.

Belge düzenine uygun bulunan muameleler, ilk görünüş karinesi uyarınca, aksi kanıtlanmadığı sürece gerçek durumu yansıttığı kabul edilmektedir. Söz konusu düzenlemeye aykırı fiiller ise hem beyan olunan dönem matrahının resen takdir edilmesine ve verginin ziyaı söz konusu ise vergi ziyaı cezasının kesilmesine hem de VUK 352 veya 353. Madde hükmü uyarınca usulsüzlük cezasının kesilmesine sebep olmaktadır. Ayrıca belge düzenine aykırı fiillerin VUK'un 359. Maddesinde belirtilen hareketlerle işlenmesi durumunda, mükellef hakkında vergi suçu gerekçesiyle hürriyeti bağlayıcı ceza da talep olunabilecektir.

Türk vergi sisteminde kullanılmakta olan belgeleri, kâğıt ortamında düzenlenen ve elektronik ortamda oluşturulanlar olmak üzere iki sınıfa ayırmak mümkündür. Teknolojik gelişmelere paralel olarak kanun koyucu, bazı belgelerin elektronik ortama taşınması amacıyla ilk defa e-Fatura uygulamasını hayata geçmiştir. Bu noktada e-Belgeler, yeni bir belge türü olmayıp, halihazırda VUK hükümleri uyarınca kâğıt ortamdaki belge türleriyle aynı hukuki niteliklere sahiptir.

Bu çalışmada Türk vergi sisteminde uygulanmakta olan belgeler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Münhasıran elektronik belge uygulamalarının mükellefin vergiye gönüllü uyum sürecine ve idarenin tahsilattaki etkinliğine katkısı ile vergi

kayıp ve kaçagını önlemedeki etkisi konularında gerçekleştirilen ampirik çalışma bulguları üzerinden, elektronik belge uygulamalarının geleceği üzerine değerlendirme yapılmış ve önermelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Belge Düzeni, e-Belge



ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy(PhD)
Document System and Application Results in Turkish Tax System
Serkan ÖZDEMİR

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Public Finance Program

The Turkish tax system is based on documentation of transactions leading to taxation, and on the entries of the legal documents to general journals or daybooks. Therefore, tax-related transactions must be based on a certain document within an order.

Transactions that properly documented, in accordance with the presumption of “at first look”, are considered to present the actual situation, unless proven otherwise. Acts contrary to the mentioned understanding cause both the reassessment of the tax base of the period declared and the tax penalty if any tax loss occurred, and the penalty of irregularities at tax procedures due to the Articles 353 or 352 of the Turkish Tax Procedure Law. In addition, if the documentation against the Tax Procedure Law are prepared by the actions specified in Article 359 on the Tax Procedure Law, the taxpayer may be indicted with a criminal penalty on the grounds of tax fraud.

It is possible to categorise the documents used in the Turkish tax system into two classes, one of which are prepared on paper, while the others are created electronically. Toward the technological developments, the legislator introduced the e-Invoice application for the first time in order to transfer some documents electronically to the tax offices. At this point, e-Documents are not a new type of document, and already have the same legal regulations with the types of documents in paper in accordance with the provisions of the Tax Procedure Law.

In this study, the documents regulated in the Turkish tax system have been discussed in detail. Evaluation and Suggestions have been made on the future of the implementations of the e-documents through the empirical findings on issues such as the effects of electronic document implementations to prevent tax evasion, willingful adaptation to the taxes, and efficiency of collecting revenues by the administration exclusively.

Keywords: Turkish Tax System, Document Regime, e-Document



TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BELGE DÜZENİ VE UYGULAMA SONUÇLARI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BELGE VE BELGE DÜZENİ KAVRAM İNCELEMESİ

1.1.TANIM OLARAK BELGE VE BELGE DÜZENİ KAVRAMLARI	5
1.1.1.Genel Olarak Belge ve Belge Düzeni	6
1.1.2.Çeşitli Hukuk ve Bilim Dallarında Belge Tanımları	7
1.1.2.1.Vergi Hukukunda Belge	7
1.1.2.2.Türk Ticaret Kanunu'nda Belge	11
1.1.2.3.Türk Ceza Kanunu'nda Belge	13
1.1.2.4. Muhasebe Biliminde Belge	13
1.1.3.Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeninin Sağlanması Yönelik Uygulamalar	14
1.2.BELGEDE ŞEKİL ŞARTLARI	15
1.2.1.Yazılı Olması	16
1.2.2. Delil Niteliğine Sahip Olması	16
1.2.3. Düzenleyicisinin Belli Olması	17
1.2.4. Taşınabilir Kayıt Ortamında Bulunması	17

1.2.5. Hukuki Bir Sonuç Doğurmaya Yönelik Olması	18
1.2.6. Hukuki Geçerlilik	18
1.3. BELGEDE ASIL, SURET VE NÜSHA KAVRAMLARI	18
1.3.1. Asıl	19
1.3.2. Nüsha (Örnek)	19
1.3.3. Suret	20
1.4. BELGELERİN SINIFLANDIRILMASI	20
1.4.1. Oluşumuna Göre Belge Çeşitleri	21
1.4.1.1. Doğal Belgeler	21
1.4.1.2. Yapay Belgeler	22
1.4.2. Türk Ceza Kanunu Uygulamaları Açısından Belge Türleri	22
1.4.2.1. Resmi Belge	23
1.4.2.2. Özel Belge	24
1.4.2.3. Resmi Belge Hükmünde Belgeler	24
1.5. BELGELERİN ÖNEMİ VE FONKSİYONLARI	24
1.5.1. Delil ve İspat Kuvveti	25
1.5.1.1. Vergi Hukukunda İspat Yükü	27
1.5.2. Denetim Fonksiyonu	29
1.5.3. Bilgi Verme ve Güvenlik Fonksiyonu	30
1.5.4. Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu	31

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DÜZENLENEN BELGELER

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAĞIT ORTAMINDA DÜZENLENEN BELGELER	40
2.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Tanımlanan Belgeler	41
2.1.1.1. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler	42
2.1.1.1.1. Faturanın Tarifi ve Hukuki Mahiyeti	43
2.1.1.1.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Fatura	43
2.1.1.1.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Fatura	45
2.1.1.1.1.3. Faturanın Hukuki Mahiyeti	46

2.1.1.1.2. Faturanın Şekli	49
2.1.1.1.2.1. Faturanın Düzenlenme Tarihi, Seri ve Sıra Numarası	50
2.1.1.1.2.2. Faturayı Düzenleyen Adı, Varsa Ticaret Unvanı, İş Adresi, Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap Numarası	51
2.1.1.1.2.3. Müşterinin Adı, Ticaret Unvanı, Adresi, Varsa Vergi Dairesi ve Hesap Numarası	52
2.1.1.1.2.4. Malın veya İşin Nev'i, Miktarı, Fiyatı ile Tutarı	53
2.1.1.1.2.5. Satılan Malların Teslim Tarihi ve İrsaliye Numarası	53
2.1.1.1.2.6. Faturanın, Anlaşmalı Matbaalarda Bastırılmış veya Notere Tasdik Ettirilmiş Olması Gerekir	55
2.1.1.1.3. Fatura Düzenlemesinde Uyulması Gereken Kurallar (Nizam)	56
2.1.1.1.4. Fatura Düzenlemesinde Süre	62
2.1.1.1.5. Fatura Düzenleme ve Kullanma Mecburiyeti	65
2.1.1.1.5.1. Zorunluluk Kapsamında Olanlar	65
2.1.1.1.5.2. Fatura Düzenlemede Sorumluluk ve Cezai Müeyyide	66
2.1.1.1.6. Fatura ile İlgili Diğer Hususlar	69
2.1.1.2. Sevk İrsaliyesi	82
2.1.1.2.1. Sevk İrsaliyesinin Tanımı	82
2.1.1.2.2. Sevk İrsaliyesini Düzenlemek Zorunda Olanlar	84
2.1.1.2.3. Sevk İrsaliyesinin Şekil Şartları	84
2.1.1.2.4. Sevk İrsaliyesi Düzenlenmeyecek Haller	89
2.1.1.2.5. Sevk İrsaliyesi Düzenleme Mecburiyetine Aykırı Fiillerde Ceza Uygulaması	90
2.1.1.3. Perakende Satış Vesikaları (<i>Fatura Yerine Geçen Belgeler</i>)	93
2.1.1.3.1. Perakende Satış Vesikaları Düzenlemek Zorunda Olanlar	93
2.1.1.3.2. Şekil Şartları Açısından Perakende Satış Vesikaları	95

2.1.1.3.2.1. Perakende Satış Fişi	96
2.1.1.3.2.2. Yazar Kasa ve ÖKC Fişi (Yeni Nesil ÖKC)	97
2.1.1.3.2.3. Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri	99
2.1.1.3.3. Perakende Satış Vesikalarında Özellik Arz Eden Durumlar	100
2.1.1.4. Serbest Meslek Makbuzu	109
2.1.1.4.1. Tanım Olarak Serbest Meslek Makbuzu	110
2.1.1.4.2. Serbest Meslek Makbuzu Mecburiyeti, Düzenlemek Zorunda Olanlar	110
2.1.1.4.3. Serbest Meslek Makbuzu Düzenlenecek Haller	111
2.1.1.4.4. Serbest Meslek Makbuzu Şekil Şartları	113
2.1.1.4.5. Serbest Meslek Makbuzunda Özellik Arz Eden Durum	114
2.1.1.5. Gider Pusulası	115
2.1.1.5.1. Gider Pusulası Düzenlenecek Haller	115
2.1.1.5.2. Gider Pusulasının Şekil Şartları	118
2.1.1.5.3. Gider Pusulasında Özellik Arz Eden Durumlar	120
2.1.1.6. Müstahsil Makbuzu	125
2.1.1.6.1. Müstahsil Makbuzu Düzenleyecekler ve Kullanım Şekli	125
2.1.1.6.2. Müstahsil Makbuzunun Şekil Şartları	126
2.1.1.6.3. Müstahsil Makbuzu Uygulamasında Özellik Arz eden Konular	127
2.1.1.7. Ücretlere İlişkin Düzenlenen Belgeler	131
2.1.1.7.1. Ücret Bordrosu	131
2.1.1.7.1.1. Ücret Bordrosunun Hukuki Dayanakları	132
2.1.1.7.1.2. Ücret Bordrosu Düzenlemek Zorunda Olanlar	133
2.1.1.7.1.3. Ücret Bordrosu Düzenlemeyecek Olanlar	133
2.1.1.7.1.4. Ücret Bordrosunun Şekil Şartları	135
2.1.1.7.2. Bordro Yerine Geçen Belgeler	136
2.1.1.8. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler	137
2.1.1.8.1. Taşıma İrsaliyesi	137

2.1.1.8.1.1. Taşıma İrsaliyesinde Bulunması Zorunlu Bilgiler ve Düzenleme Şekil Şartları	138
2.1.1.8.1.2. Taşıma İrsaliyesi, Sevk İrsaliyesi ve Fatura Arasındaki İlişkiye Ait Uygulama Örneği	139
2.1.1.8.2. Şehirler Arası veya Şehir İçi Taşımacılık Sektöründe Belge Düzeni	141
2.1.1.8.2.1. Yolcu Taşıma Bileti	142
2.1.1.8.2.2. Yolcu Listesi	145
2.1.1.8.2.3. Yolcu Bileti ve Yolcu Listesi Aranmayacak Haller	148
2.1.1.8.3. Günlük Müşteri Listesi	150
2.1.1.8.4. Muhabere Evrakı	150
2.1.1.8.5. Diğer Belgeler ve Özellik Arz Eden İşlerde Belge Düzeni	151
2.1.1.8.5.1. Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler	152
2.1.1.8.5.2. Sigorta Şirketleri ile Acenteleri Tarafından Düzenlenecek Belgeler	153
2.1.1.8.5.3. Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Tarafından Düzenlenecek Belgeler	155
2.1.1.8.5.4. İkrazaatçılar Tarafından Düzenlenecek Sözleşmeler	157
2.1.2. Maliye Bakanlığı Tebliğlerinde Tanımlanan Belgeler	158
2.1.2.1. İrsaliyeli Fatura	158
2.1.2.2. Ambar Tesellüm Fişi	161
2.1.2.3. Sağlık Hizmet Sunucularında Belge Düzeni	164
2.1.2.3.1. Reçetelerin VUK Uyarınca Düzenlenmesi Zorunlu Belgeler Kapsamından Çıkartılması	164
2.1.2.3.2. Sağlık Hizmeti Sunucuları ile Optisyenlik Müesseselerinin SGK'ya Düzenledikleri Faturalarda Süre	165
2.1.2.3.3. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Hekimlerde POS Cihazı Kullanma Yükümlülüğü ve Belge Düzeni	165

2.1.2.4. Adisyon	168
2.1.2.4.1. Adisyon Kullanmak Zorunda Olan İşletmeler	169
2.1.2.4.2. Adisyon Kullanmak Zorunda Olmayan İşletmeler	170
2.1.2.4.3. Adisyonda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler	170
2.1.2.4.4. Adisyon Uygulaması ve Cezai Müeyyide	171
2.1.2.5. Döviz ve/veya Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesi	172
2.1.2.5.1. Döviz ve/veya Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesinde Bulunması Zorunlu Bilgiler	173
2.1.2.5.2. İhracat Bedellerinin Yurda Getirilme Zorunluluğu Kapsamında Döviz Alım Belgesi ve Özellikli Hususlar	175
2.1.2.6. Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Acenteleri, Sermaye Piyasası Aracı Kurumları, Finansman Şirketleri ile İkratzatçılık Faaliyetinde Bulunanlar Tarafından Düzenlenecek Belgeler	180
2.1.2.6.1. Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler	180
2.1.2.6.1.1. Dekontlar	181
2.1.2.6.1.2. Hesap Bildirim Cetveli (Ekstre)	182
2.1.2.6.1.3. Döviz Alım-Satım Belgesi	183
2.1.2.6.1.4. İşlem Sonuç Formları	183
2.1.2.6.1.5. Bankaların Fatura Yerine Düzenleyecekleri Belgelerde Ortak Hükümler ve Ceza Uygulaması	183
2.1.2.6.2. Sigorta Şirketleri ile Acenteleri Tarafından Düzenlenecek Belgeler	184
2.1.2.6.2.1. Sigorta Komisyonu Gider Belgesi	185
2.1.2.6.2.2. Sigorta Acentelerine Bağlı Olarak Çalışan Tali Acentelere Ödenen Komisyon Bedellerinde Belge Düzeni	186
2.1.2.6.3. Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Tarafından Düzenlenecek Belgeler	188
2.1.2.6.4. İkratzatçılar Tarafından Düzenlenecek Sözleşmeler	189
2.1.2.6.5. Ortak Hüküm Cezai Müeyyideler	190

2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ELEKTRONİK BELGE UYGULAMALARI	191
2.2.1. Elektronik Belge (<i>e-Belge</i>) Kavramı ve Dünyada Yaşanan Gelişmeler	192
2.2.2. Türk Vergi Sisteminde Elektronik Belge(<i>e-Belge</i>) Gelişim Süreci	197
2.2.3. Yürürlükteki Elektronik Belge (<i>e-Belge</i>) Uygulamaları	201
2.2.3.1. e-Fatura Uygulaması	202
2.2.3.1.1. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) ve e-Fatura Uygulamasında Yaşanan Gelişmeler	203
2.2.3.1.2. e -Fatura Uygulaması Sistem İşleyişi	205
2.2.3.1.3. e-Fatura Uygulamasına Zorunlu Olarak Geçecekler ve Uygulamanın Kapsamı	208
2.2.3.1.4. e-Faturada Bulunması Gereken Bilgiler	212
2.2.3.1.5. e-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri	213
2.2.3.1.6. e-Fatura Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar	214
2.2.3.2. e-Arşiv Fatura Uygulaması	215
2.2.3.2.1. e-Arşiv Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Geçiş Süreleri	216
2.2.3.2.2. e-Arşiv Faturada Bulunması Gereken Bilgiler	218
2.2.3.2.3. Elektronik Ticaret Kapsamında Düzenlenen e-Arşiv Faturalara İlişkin Usul ve Esaslar	219
2.2.3.3. e-İrsaliye Uygulaması	220
2.2.3.3.1. e-İrsaliye Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Geçiş Süreleri	221
2.2.3.3.2. e-İrsaliyede Bulunması Zorunlu Bilgiler	222
2.2.3.3.3. e-İrsaliye Yanıtı	222
2.2.3.4. e-Müstahsil Makbuzu (e-MM) Uygulaması	223
2.2.3.4.1. e- Müstahsil Makbuzunda Bulunması Zorunlu Bilgiler	223
2.2.3.4.2. e-MM Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Geçiş Süreleri	224
2.2.3.4.3. YN ÖKC Üzerinden e-MM Bilgi Fişi Hazırlanması	224
2.2.3.5. e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulaması	225

2.2.3.5.1. e-SMM’nda Bulunması Zorunlu Bilgiler	225
2.2.3.5.2. e-SMM Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Gececekleri Süreler	226
2.2.3.5.3. YN ÖKC Üzerinden e-SMM Bilgi Fişi Hazırlanması	226
2.2.3.6. e-Gider Pusulası Uygulaması	227
2.2.3.6.1. e-Gider Pusulasında Bulunması Gereken Bilgiler	227
2.2.3.6.2. e-Gider Pusulası Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Gececekleri Süreler	228
2.2.3.6.3. YN ÖKC Üzerinden e-Gider Pusulası Bilgi Fişi Hazırlanması	228
2.2.3.7. e-Bilet Uygulaması	228
2.2.3.7.1. Kara ve Deniz Yoluyla Yolcu Taşımacılığı Faaliyetinde Bulunan Mükelleflerde e-Bilet Uygulaması	230
2.2.3.7.2. Hava Yolu ile Yurt İçi veya Yurt Dışı Yolcu Taşımacılığı İşi ile İştigal Eden Mükelleflerde e-Bilet Uygulaması	231
2.2.3.7.3. Etkinlikler İçin Bilet Düzenleyen Mükelleflerde e-Bilet Uygulaması	233
2.2.3.8. e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi Uygulaması	235
2.2.3.9. e-Sigorta Poliçesi Uygulaması	236
2.2.3.10. e-Döviz Alım-Satım Belgesi Uygulaması	237
2.2.3.11. e-Dekont Uygulaması	238
2.2.4. e-Belge Uygulamalarında Ortak Hükümler	239
2.2.4.1. Uygulamadan Yararlanma Yöntemleri	239
2.2.4.1.1. GİB Portal Yöntemi	239
2.2.4.1.2. Özel Entegratör Yöntemi	240
2.2.4.1.3. Doğrudan Entegrasyon Yöntemi	241
2.2.4.2. e-Belgede Amblem ve Belge Numarası	242
2.2.4.3. e-Belgelerin Kâğıt Olarak Düzenlenebileceği Haller	243
2.2.4.4. e-Belgede Üzerindeki İmza, Mali Mühür ve NES	244
2.2.4.5. Raporlama Zorunluluğu	244

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BELGE ÖDEVİ VE BELGE DÜZENİNE AYKIRI FİİLDE CEZA
UYGULAMASI İLE E-BELGE UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ
HAKKINDA AMPİRİK ÇALIŞMA

3.1. BELGELERİN TEMİN EDİLMESİ, SAKLANMASI, İBRAZİ VE ZİYAA UĞRATILMASI	247
3.1.1. Belgelerin Temin Edilmesi	247
3.1.2. Muhafaza ve İbraz Ödevi	251
3.1.2.1. Kâğıt Ortamında Düzenlenen Belgelerde Muhafaza ve İbraz Ödevi	253
3.1.2.2. Elektronik Ortamda Düzenlenen Belgelerde Muhafaza ve İbraz Ödevi	255
3.1.2.3. Belgelerin Muhafaza ve İbraz Süresinde Zaman Aşımı	257
3.1.2.4. Diğer Kanunlarda Belgelerin Muhafaza Süresi	262
3.1.3. Belgelerin Ziyaa Uğratılması	264
3.1.3.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Belgelerin Zayi Olması ve Hukuki Sonuçları	265
3.1.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Belgelerin Zayi Olması ve Hukuki Sonuçları	269
3.1.3.2.1. Belgelerin Zayi Olması Re'sen Takdir Nedenidir	271
3.1.3.2.2. Belgelerin Zayi Olmasının Kdv İndirim ve İade Uygulamasına Etkisi	274
3.2. BELGE DÜZENİYLE İLGİLİ UYGULANMAKTA OLAN VERGİ CEZALARI VE VERGİ SUÇLARI	280
3.2.1. Belge Düzenine Aykırı Fiillerin, Vergi Kabahati veya Vergi Suçları Açısından Değerlendirilmesi	282
3.2.2. Usulsüzlük Cezaları Açısından Belge Düzenine Aykırı Fiiller	286
3.2.1.1. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	287
3.2.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları	291
3.2.3. Vergi Ziyat Kabahati ve Cezaları	296
3.2.4. Vergi Suçları ve Cezaları	298

3.2.4.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası	300
3.3. BELGE DÜZENİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	303
3.3.1. Yargı Kararları Açısından Sahte Fatura Konulu Vergi İncelemelerinde Tespit Yükümlülüğü	303
3.3.1. e-Belgenin Kanuni Süresinde Ancak Kâğıt Ortamında Düzenlenmesinin Vergi Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi	314
3.3.3. Bedelsiz Teslim ve Hizmet İfalarında Belge Düzeni	317
3.3.3.1. Vergi Sisteminde Fonksiyonları Açısından Belge Düzeni	318
3.3.3.2. Belgede Bedel Bulunma Zorunluluğunun, Bedelsiz Teslim ve Hizmetler Açısından Değerlendirilmesi	321
3.3.3.3. Özel Eğitim Kurumları Tarafından Ücretsiz veya Burslu Okutulan Öğrencilere Verilen Eğitim Hizmetlerinin, VUK'un Belge Düzeni Açısından Değerlendirilmesi	324
3.4. E-BELGE KULLANIMININ, TAHSİLAT ETKİNLİĞİ, E-DENETİM VE KAYIT DIŞILIK ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK ANKET UYGULAMASI	327
3.4.1. Genel Olarak Araştırmanın Konusu ve Kısıtı	327
3.4.2. Araştırmanın Amacı	330
3.4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları	331
3.4.4. Araştırmanın Yöntemi	335
3.4.5. Anket Formunun Uygulanması	336
3.4.6. Anket Soruları ve Katılımcı Cevapları	336
3.4.7. Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi	367
SONUÇ VE ÖNERİLER	375
KAYNAKÇA	381

KISALTMALAR

VUK	Vergi Usul Kanunu
VUK GT	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
GVK GT	Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
VDDK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
Dnş. D	Danıştay Dairesi
DVK	Damga Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVK GUT	Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
EİK	Elektronik İmza Kanunu
GB	Gümrük Beyannamesi
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
ÖKC	Ödeme Kaydedici Cihaz
EFKS	Elektronik Fatura Kayıt Sistemi
e-SMM	Elektronik Serbest Meslek Makbuzu
e-MM	Elektronik Müstahsil Makbuzu
e-Belge	Elektronik Belge
e-DTr	e-Dönüşüm Türkiye Projesi
KDEP	Kısa Dönem Eylem Planı
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	Yeminli Mali Müşavir
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
TCMB	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türk Vergi Sisteminde Belge Düzenine İlişkin Tebliğler	s.38
Tablo 2 : Sevk İrsaliyesinde Belge Düzenine Aykırı Hareket ve Yaptırımları	s.92
Tablo 3: Ücret Bordrosunda Yer Alması Zorunlu Unsurlar	s.136
Tablo 4: e-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri	s.213
Tablo 5: VUK Md. 359 Kapsamında Kaçakçılık Suçu Cezasını Gerektiren Belge Düzenine Aykırı Hareketler	s.301
Tablo 6 : Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları	s.329
Tablo 7 : Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü İle İlgili Tahminler (2014-2018)	s.329
Tablo 8: e-Belge Türlerine Göre Kullanıcı Sayıları	s.331
Tablo 9: e-Belge Uygulamasına Kayıtlı Olup Ankete Katılması Hedeflenen Firmalar ve Katılım Durum Bilgisi	s.332
Tablo 10: Anket Uygulamasına Katılım Düzeyi	s.337
Tablo 11: Katılımcıların Faaliyet Alanları	s.338
Tablo 12: Katılımcı Şirketlerin Kuruluş Tarihleri	s.339
Tablo 13: Katılımcıların Cinsiyetleri	s.340
Tablo 14: Katılımcıların Eğitim Düzeyi	s.341
Tablo 15: Katılımcıların Unvanı	s.342
Tablo 16: Katılımcıların Görev Süresi	s.343
Tablo 17: Katılımcıların Uygulamaya Kayıtlı Oldukları e-Belge Türleri	s.344
Tablo 18: Uygulamaya Başvuru Sürecinde En Fazla Zaman Alan Süreç	s.345
Tablo 19: Katılımcıların e-Belge Kullanım Süreleri	s.346
Tablo 20: Katılımcıların e-Belge Kullanım Sıklık Düzeyi	s.347
Tablo 21: e-Belge Uygulamalarından Yararlanma Yöntemlerine Göre Katılımcılar	s.348
Tablo 22: Katılımcıların e-Belge Uygulamasından Yararlanma Yönteminin, Diğerlerine Kıyasla Sahip Olduğu Avantaj	s.349
Tablo 23: Ankete Katılanların, e-Belge Uygulamasına Geçiş Sebepleri	s.350
Tablo 24: e-Belge Uygulamasında Yaşanan Sorunlarda GİB'in, Gerekli Desteği Verip Vermediği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.351

Tablo 25: e-Belge Oluşturmanın, Kâğıt Belge Düzenlemeye Kıyasla Hata Riskini Azalttığı Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.352
Tablo 27: e-Belgede Yer Alan Bilgilerin Kâğıt Belgeye Kıyasla Daha Güvenli Olduğu Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.354
Tablo 27: Uygulamalardaki İçsel Kontrol İşlemleri GİB'in Muhasebe İşlemlerini İzlemesine Dolayısıyla e-Belgeye Konu Ticari Olayın Muhasebe Hileleriyle Matrah Dışında Tutulamamasına Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.355
Tablo 28: İçsel Kontrol Uygulamalarının, e-Belgede Kaçakçılık Fiillerinin İşlenmesini Engelleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.356
Tablo 29: Katılımcıların, İçsel Kontrol İşlemleri Sayesinde e-Belgeye Konu Kazancın Gizlenememesi, Mükellefin Matrahını Tam Beyan Etmesine ve Vergiye Uyum Göstermesine Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Görüşleri	s.357
Tablo 30: Katılımcıların e-Belge Kullanıcı Kapsamının Genişletilmesi, Vergi Dairelerinin Tahsilatta Etkinliğinin Artmasına Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Görüşleri	s.359
Tablo 31: e-Belgenin İbrasının Talep Olunması Durumunda, İbrasından Kaçınılamayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.360
Tablo 32: e-Belge Uygulamalarının e-Beyan Sistemine Entegrasyonunun, Belge Düzenine Aykırı Fiillerin İşlenmesini Önleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.361
Tablo 33: Ankete Katılanların, e-Belge Sistemlerinin, Kişisel Bilgilerin Güvenliğini Sağlamaya Elverişli Olduğu Hakkındaki Görüşleri	s.362
Tablo 34: Katılımcıların GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısını Yeterli Düzeyde Bulup Bulmadıkları Hakkındaki Görüşleri	s.363
Tablo 35: e-Belge Uygulamasında, Şirkete Ait Verilerin 3. Kişilerce Ele Geçirilebilme İhtimalinin Yüksek Olduğu Hakkındaki, Katılımcı Görüşleri	s.364
Tablo 36: Kayıt Dışılık ve Vergi Kaybını Önlemedeki Katkısı Nedeniyle, e-Belge Uygulama Kapsamının, Genişletilmesi Gerektiği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri	s.365

Tablo 37: e-Belge Uygulamalarının Mobil Platformlara Taşınması, Belge Düzeninin Tesisinde Mükellef ve İdareye Esneklik Kazandıracağı Hakkındaki, Ankete Katılanların Görüşleri	s.367
Tablo 38 : Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü ile İlgili Tahminler (2014-2018)	s.372
Tablo 39 : Vergi Müfetişlerinin, Gruplar İtibariyle Yıllara Göre (2014-2018)	s.373
Tablo 40 : Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranı	s.373
Tablo 41 : 2014-2018 Yılları Arasında e-Fatura Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısındaki Artış:	s.374



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: e-Fatura Veri Aktarım Protokolünün İşleyişi	s.205
Şekil 3 : ülke gayrisafi milli	s.328
Şekil 4: Ankete Katılımın Grafiksel Dağılımı	s.337
Şekil 5: Faaliyet Alanlarına Göre Ankete Katılanların Grafiksel Dağılımı	s.339
Şekil 6: Şirketlerin Kuruluş Dönemlerine Göre Grafiksel Dağılımı	s.340
Şekil 7: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Grafiksel Dağılımı	s.340
Şekil 8: Eğitim Düzeylerine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı	s.341
Şekil 9: Unvanlarına Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı	s.342
Şekil 10: Görev Sürelerine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı	s.343
Şekil 11: e-Belge Türlerine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı	s.344
Şekil 12: e-Belge Uygulamasına Başvuru Sürecinde En fazla Zaman Alan	s.345
Şekil 13: e-Belge Kullanım Sürelerine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı	s.346
Şekil 14: e-Belge Uygulamalarını Kullanım Sıklık Düzeyine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı	s.347
Şekil 15: Kayıtlı Bulundukları e-Belge Uygulamalarından Yararlanma Yöntemlerine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı	s.348
Şekil 16: Katılımcıların Kullandıkları e-Belge Yararlanma Yönteminin Diğerlerine Nispeten Sahip Olduğu Avantajın Grafiksel Gösterimi	s.349
Şekil 17: Katılımcılara Göre, e-Belge Uygulamasına Geçiş Sebebinin (e-Belgenin Kâğıt Belgeye Kıyasla Üstünlüğü) Grafiksel Dağılımı	s.351
Şekil 18: Yaşanan Sorunların Çözümünde GİB, Gerekli Desteği Verip Vermediği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı	s.352
Şekil 19: e-Belge Oluşturmanın, Kâğıt Belge Düzenlemeye Kıyasla Hata Riskini Azalttığı Hakkındaki Görüşlerin Grafiksel Dağılımı	s.353
Şekil 20: e-Belgede Yer Alan Bilgilerin Doğruluğuna, Kâğıt Belgeye Kıyasla Daha Fazla Güven Duydukları Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin, Grafiksel Dağılımı	s.354

- Şekil 21:** e-Belge Sistemlerindeki İçsel Kontrol Uygulamalarıyla GİB'in Muhasebe İşlemlerini İzleyecek Olması, e-Belgeye Konu Ticari Olayın, Muhasebe Hileleriyle Matrah Dışında Tutulmasını Engelleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.355
- Şekil 22:** İçsel Kontrol Uygulamalarının, e-Belgede Kaçakçılık Fiillerinin İşlenmesini Engelleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.356
- Şekil 23:** İçsel Kontrol İşlemleri Sayesinde e-Belgeye Konu Kazancın Gizlenememesi, Mükellefin Matrahını Tam Beyan Etmesine ve Vergiye Uyum Göstermesine Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.358
- Şekil 24:** e-Belge Kullanıcı Kapsamının Genişletilmesi, Vergi Dairelerinin Tahsilatta Etkinliğinin Artmasına Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.359
- Şekil 25:** e-Belgenin İbrahim'in İstenmesi Durumunda, İbrahim'den Kaçınılamayacağı Hakkındaki Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.360
- Şekil 26:** e-Belge Uygulamalarının e-Beyan Sistemine Entegrasyonunun, Belge Düzenine Aykırı Fiillerin İşlenmesini Önleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.361
- Şekil 27:** e-Belge Sistemlerinin, Kişisel Bilgilerin Güvenliğini Sağlamaya Elverişli Olduğu Hakkındaki Görüşlerin Grafikselsel Dağılımı s.362
- Şekil 28:** GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısını Yeterli Bulup Bulmadıkları Hakkındaki Görüşlerin Grafikselsel Dağılımı s.363
- Şekil 29:** e-Belge Uygulamasında, Şirkete Ait Verilerin 3. Kişilerce Ele Geçirilebilme İhtimalinin Yüksek Olduğu Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.364
- Şekil 30:** Kayıt Dışılığın Önlenmesi ile Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında Olumlu Etki Sağlayacağı İçin e-Belge Uygulamaları Kapsamı Daha da Genişletilmesi Gerektiği Hakkındaki, Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı s.366

Şekil 31: e-Belge Uygulamalarının Mobil Platformlara Taşınması, Belge Düzeninin
Tesisinde Mükellef ve İdareye Esneklik Kazandıracağı Hakkındaki
Görüşlerin Grafikselsel Dağılımı s.367

Şekil 32: İncelenen Mükellef Sayısı s.374



EKLER LİSTESİ

EK: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

ek s.1



GİRİŞ

Vergi sistemi, uygulanmakta olan müspet vergi kanunlarının oluşturduğu bir disiplin iken vergi usul hukuku, vergi kanunlarına ilişkin genel usul esaslarını düzenleyen rehber niteliğindedir. Müspet vergi kanunlarının kapsamı, yasa koyucunun gerekçelerinde özgülünen amaca yönelik konulan vergi türünün konusunu, vergiyi doğuran olayını, mükellefini, muafiyet ve istisnalarını, beyan ve ödeme şeklini düzenlerken, vergi usul hukuku, vergi idaresince yapılacak, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil süreçlerini, mükellefin ödevlerini, değerlendirme, vergi cezaları ve davalarına ilişkin düzenleme hükümlerine yer verilmiştir.

Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelenmesi ve bu belgenin de yasada belirtilen sürede kanuni defterlere kayıt zorunluluğu esasına dayanmaktadır. Buna göre vergilendirme işlemlerine taraf olan mükelleflerin defter kayıtlarına bağlı olarak oluşturdukları beyanlarını, düzenledikleri veya aldıkları belgelerle ispat etmesi, “*belgesiz kayıt olmaz*” kaidesince tüm muhasebe kayıtlarının belgelendirilmesi, bu noktada kayıt ve belgelerin birbiriyle de ayrıca uyumlu olması gerekmektedir.

Ayrıca, ticari hayatta gerçekleşen faaliyetlerin vergi uygulamaları açısından kayıt dışına çıkmaması için söz konusu ticari işlemlerin tam olarak kayıt altına alınabilmesi, şekil şartları ilgili kanun maddeleri veya tebliğlerle öngörülmüş belgelerin düzenlenme performansına bağlıdır.

Bu noktada belge düzeni ile vergilendirme kapasitesi arasında pozitif korelasyon mevcut olup piyasa ekonomisi içerisinde gerçekleşen her türlü ticari işlemleri kavrayan bir belge disiplinine geçilmesi, ekonominin kayıt altına alınmasına katkı sağlamış olacaktır.

Türk vergi sistemimiz içerisinde kullanılmakta olan ve fonksiyonel açıdan hukuki bir sonuç doğurmaya ve/veya bağlı olduğu ticari bir olayı kanıtlamaya yarayan belgelerin usul ve esaslarına yönelik tarifleri genel olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)¹’nda, veya bu Kanunda belirtilen yetkiye dayanılarak, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan düzenleyici işlem niteliğindeki tebliğlerde yapılmış

¹ 10.01.1961 ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK)² ile sermaye piyasası ve bankacılık mevzuatında ise belge düzenine ilişkin özel düzenlemelere yer verilmiştir.

Genel olarak vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesine yönelik hükümler içeren ve bu hükümlerle belge düzeninin yerleşmesini amaçlamayan VUK’nda genel prensip, mükelleflerin vergilendirmeye konu işlemlerini, ilgisine göre belgeyi kanunda tarifi yapılan içerik ve şekilde düzenlemek suretiyle belgelendirmesidir. Kanunda tarifi yapılan belgelerin biçimsel açıdan mevzuata aykırı olması ve/veya muhteviyatının gerçeği yansıtması zorunludur. Aksi halde belge hiç düzenlenmemiş kabul edilmektedir.

Türk vergi sisteminde vergilendirme, mükellefin beyanına; mükellefin beyanı, defter kayıtlarına; defter kayıtları ise yasal koşulları içeren belgelere uygun olması ve belgelerin biçimsel koşulları taşımaları zorunluluğunun yanında, gerçek durumu yansıtmaları gerekmektedir.³ Vergi hukukunda, vergilendirme sürecinin ilk safhasını oluşturan tarh işlemin doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi, sağlıklı bir belge düzeninin varlığına bağlıdır. Sağlıklı belge düzeninden amaç, vergileme ile ilgili defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, ilgili mevzuatın gerektirdiği şekil şartlarını taşıyan ve gerçek bir alışverişi temsil eden belgeler olmasıdır.⁴

Anılan bu amaç kapsamında, VUK’un ikinci kitabın üçüncü kısmında belge düzeninin tesisine yönelik mükelleflere yükümlülükler getirilmiş ve zaman zaman bu yükümlülüklerde geniş kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler 1980’li yılların başından beri yapılmakta olup, günümüz vergi sisteminde ise belge düzeni, çağımızın teknolojik gelişim düzeyine paralel olarak elektronik belge uygulama sistemine geçilmek suretiyle sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu çalışmada söz konusu üçüncü kısımda düzenlenmiş bulunan belgeler ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Tezin birinci bölümünde belge ve belge düzeni terimleri gerek VUK hükümleri ve gerekse başta TTK olmak üzere diğer kanun ve bilim dalları çerçevesinde kavramsal açıdan incelenmiş ve bir belgenin hukuken sonuç doğurabilmesi için gerekli şekil şartları ile asıl, suret ve nüsha kavramlarından teorik olarak bahsedilmiştir. Bunun yanında Türk hukuk sistemimiz içerisinde kullanılan belgeler oluşum ve

² 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ Anayasa Mahkemesinin 03.02.2011 tarihli ve 2009/5 E.- 2011/31 K. Sayılı Kararı. (14.05.2011 tarihli ve 27934 Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

⁴ Mehmet Korkusuz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi” **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2000, Sayı: 90, s. 68

işlevlerine göre sınıflandırılmış, bu noktada belgelerin önemi ve fonksiyonları üzerinde ayrıca durulmuştur. Bu bölümde belge ve belge düzeni, ilgi alanına girdiği tüm bilim dalları çerçevesinde teorik açıdan incelenmiş olsa da konunun gerektirdiği önem derecesine göre, vergi hukuku açısından bilhassa üzerinde durulmuştur.

Tezin ikinci bölümde ise Türk vergi sistemimizde düzenlenen belgeler, kâğıt ortamında ve elektronik ortamda olmak üzere iki başlık halinde inceleme konusu yapılmış, ilgili mevzuat hükümleri açısından, kullanılan her bir belgenin nasıl düzenlenmesi gerektiği açıklama konusu yapılmıştır. Güncel olması nedeniyle bu bölümde, özellikle elektronik belge uygulamaları üzerinde durulmuştur. Elektronik belge kavramsal açıdan incelenerek, e-Belge kullanımı ve tarihsel gelişim süreçlerinden bahsedilmiş, her bir e-Belge uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ayrı ayrı açıklama konusu yapılmış, bu noktada özellik arz eden konular hakkında yasal mevzuat, özelge ve yargı kararları ile konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde Türk vergi sisteminde kullanılan belgeler hakkında uygulanmakta olan cezalar, suç ve kabahat fiilleri çerçevesinde incelenmiş ayrıca VUK'da belge düzeninin tesisine yönelik mükellefe yüklenilen ödevlerden bahsedilmiştir. Bu bölümde son olarak elektronik belge uygulamalarının, kayıt dışı ekonomiyle mücadeledeki etkinliği üzerine ampirik bir çalışma yapılmıştır.

Bilindiği üzere Türkiye'de kayıt dışı ekonominin gayri safi milli hasılaya oranı Avrupa Birliği üyesi devletlerin ortalamasının üzerinde yer almaktadır.⁵ Buna mukabil Vergi Denetim Kurulu tarafından hazırlanan faaliyet raporlarında⁶ inceleme oranlarının düşük seviyede olduğu ayrıca vergi ahlakı ve bilincinin oluşmasında gerek zaman ve gerekse maddi maliyet dikkate alındığında, gelişen teknolojinin sunduğu elektronik belge uygulamalarının kayıt dışılıkla mücadelede etkinliği önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan gerek kayıt dışılıkla mücadelede stratejik eylem planları ve gerekse Geli İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan faaliyet raporlarında kayıt

⁵ IMF Working Paper, Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?, file:///C:/Users/term35/Downloads/wp1817.pdf, (29.02.2018)

⁶ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018 Yılı Faaliyet Raporu'nun 46. Sayfasında yer alan tablo verilerine göre inceleme oranları; 2014 yılı için 2,24%, 2015 yılı için 2,32%, 2016 yılı için 1,96%, 2017 yılı için 1,68% ve 2018 yılı için 1,63% seviyesindedir. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf>, (28.02.2018).

dışılıkla mücadeleye yönelik elektronik uygulamaların (e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, yeni nesil ÖKC mobil POS vb.) yaygınlaştırılmasının hedeflendiği görülmektedir.

2010 yılından günümüze kadar geçen süreç içerisinde e-Fatura uygulamasının kapsamının sürekli genişletilmesi, 487 no.lu VUK GT ile yeni elektronik belge uygulamalarının vergi sistemi içerisinde yer alması ve son olarak 509 no.lu VUK GT ile vergi sistemimiz içerisinde yer alan mevcut kağıt belgelerin tamamının elektronik uygulamasının yürürlüğe sokulması, elektronik uygulamaların geleceği hususunda bizi, vergiye müteallik işlemlerin sadece elektronik belgeler ile tevsik edileceği düşüncesine gark etmektedir.

Açıklanan bu nedenlerle münhasıran e-Belgelerin kullanımının yaygınlaşmasının,

- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sürecini kolaylaştırıp kolaylaştırmadığı, (Vergisel yükümlülükleri yerine getirmede mükellefe ve/veya meslek mensubuna işlem kolaylığı sağlayıp sağlamadığı)
- Belge üzerinde vergi kaybına yol açabilecek değişikliklere imkân sağlayıp sağlamadığı,
- Vergi idaresi açısından tahsilat etkinliğindeki rolü (Tahsile yetkili vergi idareleri açısından verginin en az maliyetle tahsilini sağlamadaki etkinliği)
- e-Denetim üzerindeki etkinliği ve nihayetinde kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasındaki rolünün

tespiti amacıyla ampirik çalışma yapılmış, elde edilen bulgular hipotezlerimizin kanıtlanmasında değerlendirilmiş ve son olarak e-Belge uygulamalarının geleceği hakkında önermelerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

BELGE VE BELGE DÜZENİ KAVRAM İNCELEMESİ

Bu bölümde öncelikle belge teriminin, vergi, ticaret ve ceza hukuku ile muhasebe bilimi açısından literatürdeki karşılığı üzerine bir araştırma yapılarak belge ve belge düzeni, kavramsal açıdan incelenmiştir.

Bu noktada diğer hukuk dallarında yapılan düzenlemeler de dikkate alınarak, belgenin taşınması gereken şekil şartları ile belgede asıl, suret ve nüsha kavramları ve belgelerin sınıflandırması üzerine açıklamalar yapılmış ayrıca belgelerin hukuk sistemi içerisindeki önemi ve fonksiyonları belirtilmiştir.

1.1. TANIM OLARAK BELGE VE BELGE DÜZENİ KAVRAMLARI

Türk vergi sistemi içerisinde düzenlenen belgeler her ne kadar çeşitlilik arz etse de ya da içerik ve düzenleyicisi bakımından birbirlerinden ayrılrsa da Kanun koyucunun söz konusu belgelerin düzenlenmesine özgülediği amaç ya da söz konusu belgelerin ifa ettiği fonksiyon, benzerlik teşkil etmektedir.

Buna göre vergi hukukumuzda belgeler mükellef yönünden, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin kavranmasında ve bu işlemlere konu defter kayıtlarının tevsikinde, ispat ve delil fonksiyonuna sahip iken, vergi idaresi yönünden vergi denetiminin bir aracı ve esasını teşkil etmektedir.

Belge düzeni, vergilendirme ile ilgili işlemlerin, kanunda yer alan veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekle ve içeriğe sahip belgelere bağlanmasıdır. Belge düzenine uyulması hem devlet ve hem de yükümlüler açısından bazı işlemlere sahiptir.⁷

Tezimizin bu bölümünde öncelikli olarak belge ve belge düzeni kavramları, çeşitli hukuk ve bilim dallarına göre literatür araştırmasına tabi tutulmuş, belgenin hukuken sonuç doğurması için gerekli şekil şartlarına yönelik geniş açıklamalar yapılmıştır.

⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar, 2011, s. 137.

1.1.1. Genel Olarak Belge ve Belge Düzeni

Belge sözlük anlamı olarak kağıt yaprakları işlem görmüş kağıtlar⁸ demek olan; Arapça “vesika”, İngilizce “document”, Almanca “urkunde”, Fransızca “le document” kelimelerine karşılık gelen ve tevsik etmeye (belgelendirmeye) yarayan, inanılacak sağlam delil biçiminde tanımlanan bir kavramdır.⁹ Türk Dil Kurumu (TDK) kayıtlarına göre belge, “*Bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb., vesika, doküman*” şeklinde tanımlamıştır.¹⁰ Literatürde ise belli bir hukuki durumu tespit eden, itimat edilir yazılara belge denir.¹¹ Bu yüzden hukuk alanında belgeyle ilgili tanımlamalarda önceden beri “bir hakkın borcun ya da faaliyetin ispatına imkan verecek araç” biçiminde nitelemelerin yapıldığı görülmektedir.¹² Bu bağlamda, kâğıt, parşömen, papirüs, sesli ve görüntülü materyaller, dataların kayıtlı olduğu VCD, DVD, hard disk vs. belge olarak sayılabilir. Bir harita, kitap, eski para, pul, kaset, disk bir belgenin parçası olabilir.¹³

Buna göre her bir belge, düzenlenme konusunu oluşturan olayı somutlaştırmakta ve belgenin doğruluğu esas teşkil etmektedir.

Belge düzeni ise gerçekleşen olayları belli bir esaslar dahilinde sistematik olarak sınıflandıran ve belgelerden oluşan toplu bir yapıyı ifade eder.¹⁴ Daha geniş bir tanım yapacak olursak belge düzeni, belli bir hukuk sistemi içerisinde düzenlenme gerekçesi olay ile şekil ve esasa ilişkin tanımlamaların kanun/tebliğ düzeyinde yapıldığı, bu duruma aykırılıkların cezai müeyyideye bağlandığı, hukuki sonuçları bakımından düzenlenme konusu olayı ispata yarayan belgelerin oluşturduğu bir bütündür. Bu yönüyle belge düzeni bir disiplini ifade eder.

⁸ Orhan Hançerlioğlu, **Ticaret Sözlüğü**, İstanbul, Remzi Kitabevi, 1993, s.54

⁹ Ferit Develioğlu, **Osmanlı-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, 14. Baskı, Ankara: Aydın Kitabevi, 1997

¹⁰ Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b57378f7b1516.09832698, (24.07.2018)

¹¹ Ayten Ersoy, **Elektronik Bankacılıkta Belge Düzeni**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1993, s. 1

¹² Sahir Erman, Evrakta Sahtekârlık Suçlarında “Varaka” Mefhumi, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 1949, (Varaka), Cilt: XV, s.168

¹³ <http://tr.wiktionary.org/wiki/belge>, [19.04.2018]’den aktaran, Hatice Ela, **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.5

¹⁴ Ömer Erdal, **Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2011, s. 3

Türk vergi sisteminde belge düzenini tesis eden, mükelleflerin üçüncü kişilerle olan vergiye müteallik işlemlerine ait kayıtlarını belge ile tevsik zorunluluğu kaidesi, VUK'un 227. Mad. düzenlemesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu düzenlemeye göre, aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuştur.

1.1.2. Çeşitli Hukuk ve Bilim Dallarında Belge Tanımları

Belgeler önceden beri bilgi ve delil amacıyla kullanıldıkları için bugüne kadar farklı çalışma alanlarının konusu olmuştur. Bu alanlar, başta hukuk olmak üzere sahtecilik, kamu yönetimi, adli tıp, kriminoloji, grafoloji, arşivcilik, iletişim, diplomatik ve tarih gibi çeşitli disiplinlerdir.¹⁵ Bu noktada her bir hukuk veya bilim dalı, gerekçeleri ve uzmanlık alanları açısından belgeyi incelediği için, söz konusu disiplinler içinde belgenin tanımı, hukuki sonuçları ve düzenleme usul ve esasları değişebilmektedir.

Tezimizin bu başlığı altında, başta Vergi hukukumuz olmak üzere, TTK ve Türk Ceza Kanunu (TCK)¹⁶'nda, sonrasında ise muhasebe biliminde belgenin tanımına kısaca değinilecektir.

1.1.2.1. Vergi Hukukunda Belge

Vergi, kamu hizmetinin karşılanması için devletin, birey ya da kurumlardan egemenlik yetkisine dayanarak, vergi yükümlülerine bir karşılık vaadinde bulunmaksızın, kanunla aldığı parasal tutardır.¹⁷ Bu nedenle vergi, devletin hem finansman kaynağı hem de iktisadi ve sosyal görevlerini yerine getirirken kullandığı önemli bir araçtır.¹⁸ TBMM'ye ait olan vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi

¹⁵ Niyazi Çiçek, "Hukuksal Geçerlilik Bakımından Resmi Belgelerin Biçimsel Özellikleri", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 40, Sayı 4, Aralık 2007, s.135

¹⁶ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷ Veli Kargı ve Cihan Yüksel, "*Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Yükümlüler Üzerine Etkileri*", İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, s. 25.

¹⁸ Kargı ve Yüksel, s. 25.

üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusundaki hukuki ve fiili gücünü yansıtmaktadır.¹⁹

Vergi hukukumuzda verginin tanımı yapılmamış ancak Anayasamızın “*Vergi ödevi*” başlıklı 73. Maddesinde “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemek ile yükümlüdür...*” denilmiştir. Bu düzenleme, Anayasamızın 3. bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler içinde yer almaktadır.

Bu noktada doktrinde tartışılan, mükellef açısından verginin hak mı yoksa yükümlülük mü olduğu hususu, çözüme muhtaç bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çoğunluk görüş, verginin hak olamayacağı dolayısıyla yükümlülük olduğu yönünde iken bazılarına göre mükellef açısından vergi hem bir hak hem de bir yükümlülük olarak düşünülmektedir.

Anayasa'daki vergi ödevi başlığı, vergi yükümlüsü açısından bir "ödev" oluştururken, Anayasa Mahkemesi perspektifinden baktığımızda kişinin hak ve ödevlerine karşılık, devletin görevleri söz konusudur.²⁰ Geçmişte bir vatandaşlık ödevi ulusal bir görev olarak kabul edilen vergi ödeme yükümlülüğü, bugün vardığı noktada, demokrasinin bedeli, demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin maliyetine anonim katılma payı olarak nitelenir.²¹

"Biz, vergilendirme yetkisini, Anayasa 35.maddesindeki mülkiyet hakkına müdahale ile okursak, Anayasa düzleminde "Kişinin Hak ve Ödevlerinden", "Temel Hak ve Ödevlere" geliriz. Vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkında devlet müdahalesidir ve içeriğini toplum yararı oluşturur.²² Temel hak ve ödevlerde, kişi ve üyesi olduğu demokratik toplum kavramları vardır. Bu kavramları vergilendirmede kişi-vergi mükellefi ve üyesi olduğu demokratik toplum-demokratik toplumun finansmanı kamu giderlerinin karşılanması ile eşleştirebiliriz. Vergi mükellefi, hak ve ödevleri olan bir kişidir ve bu anlamda vergi ödevinin siyasi haklar ve ödevler bölümünde düzenlenerek sadece ödevleri olan bir kişi gibi değerlendirilmesi doğru değildir. Vergi mükellefi öncelikle kişi-birey düzleminde, mükellefiyet sonra gelmektedir. Böylesi bir yaklaşımla vergi ödevinin siyasi hak ve ödevler bölümünden

¹⁹ Nihal Şaban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s.3

²⁰ Şaban, s. 51

²¹ Billur Yaltı, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 254, Ekim 2002, s.100.

²² Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, 1.Baskı, Eylül 2006, s. 43

çıkartılarak kişi hak ve ödevlerinin olduğu bölümde düzenlenmesi çağdaş bir yaklaşım olarak daha doğru olacaktır"²³

Verginin hak ve/veya yükümlülük olarak değerlendirilmesi tarafların durumuna bağlı olarak değişmektedir. Bu durum, verginin tarifini yaptığımız tanımdan açıkça anlaşılmaktadır.

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak, kanunlarda tarif olunan verginin konusuna girmiş herkesten alabileceği ve herkesin de karşılıksız olarak ödemek zorunda olduğu para veya aynı bir haktır.

Mükellef açısından ise vergi, ödeme ile birlikte bazı yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olduğu ödevdir. Bu noktada vergi bir hak değil ödevdir. Çünkü hak, hukuk tarafından kişilere tanınmış davranış imkânı veya yetkisidir. Bu davranış imkânının korunmasını isteme ve bir şeyi yapabilme özgürlüğünün kullanılması konusunda, fert hukuk tarafından yetkili kılınmıştır.²⁴ Mükellefin vergi hususunda bir özgürlüğü yoktur; olsaydı, o zaman ödememe noktasında seçimlik hakkını da kullanabilirdi. Ancak mükellef vergi borcunu rızaen ödemediği zaman, devlet cebren tahsil eder. Dolayısıyla vergi devlet açısından bir hak mükellef açısından ise bir ödevdir. Zira Anayasa'nın 73. Maddesi de bu başlık altında düzenlenmiştir.

Vergi devlet açısından bir haktır ki, sağ doğmak kaydıyla herkes vergi karşısında mükellef olabilir; ister anne karnındaki cenin isterse 70 yaşındaki Emin. Bu noktada, bireyin hak ehliyetin olması ve vergiyi doğuran olayın uhdesinde gerçekleşmesi ile onun için vergi vermek, bir ödev olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi bir ödevdir ki mükelleflere başta vergi matrahlarının doru tespit edilip edilmediğini, vergi kanunlarına uyum gösterip göstermediklerini ayrıca kendi kayıt ve belgeleri üzerinden bir başka mükellefin vergi kanunları karşısında sorumluluklarını eksiksiz yerine getirip getirmediğini tespit ve tevsik etmek üzere esas itibarıyla başta VUK olmak üzere vergi kanunlarında düzenlenmiştir.

Başta anayasal bir yükümlülük olan vergi ödeme olmak üzere, bildirim, defter tutma, belge temini ve iptali, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz, tevsik, vergi incelemesine yardım, bilgi verme vb. şeklinde özetlenen vergi ödevleri içerisinde “belge düzenleme” önemli bir yer teşkil etmektedir. Zira vergi kanunlarımız bazı

²³ Şaban, s. 51

²⁴ Sadettin Gültekin ve Hamdi Çiviltepe, **Hukukun Temel Kavramları**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2009, s.47

gelirleri ve/veya mükellefleri vergiden istisna ve/veya muaf tutmuş ya da VUK'un 173. maddesinde²⁵ belirtilen şartları taşıyan mükelleflerde olduğu gibi defter tutma yükümlülüğü dışında bırakmış ancak belge düzenine uyma ödevi konusunda mükelleflere, ihracatta belgesiz götürü gider uygulaması haricinde, böyle bir esneklik, muafiyet hiçbir şekilde verilmemiştir. Bu durum, mükelleflerin vergiye müteallik işlemlerine ait kayıtlarını belge ile tevsik etme zorunluluğu genel prensibinin bir sonucudur.

VUK, vergilendirme ile ilgili muameleleri bir belge düzenine bağlamıştır. Belge düzenine uygun bulunan muamelelerin, aksi kanıtlanmadığı sürece, gerçek durumu yansıttığı öncelikle kabul edilir.²⁶ VUK'un "Mükelleflerin Ödevleri" başlıklı İkinci Kitabının "Vesikalar" alt başlıklı üçüncü kısmında kullanılması zorunlu bulunan belgelere ilişkin ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Bu bağlamda, VUK'un 359. maddesinde yer alan "belge"²⁷ kavramı VUK'un 227 ve müteakip maddelerindeki "vesika" kavramına karşılık olarak kullanılmaktadır.²⁸

Vergi hukukunda, belgelere ilişkin esas düzenlemeler VUK'nda kanun maddesi ile tali düzenlemeler ise VUK'un 227, Mükerrer 242 ve 257. Maddelerinin, Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkinin kullanılması sonucu çıkarılan genel tebliğler ile yapılmıştır.

²⁵ VUK Madde 173(İstisnalar): Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz: 1. Gelir vergisinden (4369 sayılı Kanunun 81/A-6 ncı maddesiyle değiştirilen ibare) muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler; 2. (4369 sayılı Kanunun 81/A-5 inci maddesiyle değiştirilen ibare) Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler. 3. Kurumlar vergisinden muaf olan: a) İktisadi kamu müesseseleri; b) (Değişik: 30/12/1980 - 2365/25 md.) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler...

²⁶ Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, 2012, 923

²⁷ Vergi Usul Kanunu'nda Vesika, Evrak ve Belge kavramları kullanılmaktadır. Madde 30/4 Re'sen Vergi Tarhı başlıklı maddesi, "Defter Kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar", Madde 242 Diğer Vesikalar, Madde 253 Defter ve Vesikaları Muhafaza, Madde 241 Muhabere Evrakı, Madde 29 _kmalen Vergi Tarhı başlıklı maddesi "defter, kayıt ve belgelere", Mükerrer Madde 242 Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme, Madde 256 Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların _braz Mecburiyeti başlıkta "belge" kavramı kullanılmıştır. Mükerrer Madde 257 ve Madde 359 ise madde içeriğinde "belge" kavramı kullanılmıştır.

²⁸ Adnan Çavus, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olabilecek Kayıt ve Belgeler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 91, Temmuz 2000, s.222.

1.1.2.2. Türk Ticaret Kanunu’nda Belge

TTK ile VUK düzenlemeleri fatura verme ve isteme zorunluluğu ile fatura verme süresi yönlerinden farklı hükümler getirmektedir.²⁹ Bu bakımdan da TTK ile VUK arasında çelişki olduğu doktrinde ileri sürülmektedir;³⁰ Arkan, VUK Madde 231/5 hükmün ticaret hukuku alanında geçerli olmadığı kanaatinde dir.³¹ Domaniç, TTK Mad. 21 hükmü ile VUK Mad. 232 hükmünün hemahenk bulunmadığını belirtmektedir.³² Tekinalp ise, bir makalesinde verdiği örneklerde söz konusu hükümlere değinmemekle birlikte ticaret hukuku ile vergi hukuku arasındaki çelişki sorununa değişik bir açıdan yaklaşmaktadır.

Tekinalp’e göre; *“Her hukuk dalı amacına uygun kurallar koyar. Amaca bağlı kural koyma yetkisi mutlaktır. İki veya daha fazla hukuk dalının, aynı konu için, kendi amaçları yönünde kural öngördükleri durumlarda çelişki yoktur. Hatta inceleme derinlemesine yapılacak olursa çelişki bir yana değişik kuralın bulunduğu bile ileri sürülemez. Sadece bir hukukun diğerinin konusuna ve yetkisine müdahale etmemek için açık bıraktığı noktada kendisine özgü ve amacını elde etmeğe yarayan bir kural getirdiği görülür.”*³³

TTK’nda, birçok kez terim olarak belge ifadesiyle karşılaşılsa da bunlar kullanım alanlarına göre değişiklik arz etmektedir. Kanunda geçen belge kavramıyla, ya poliçe, bono, çek, konşimento vb. kıymetli evraklara yahut bir işlemin tesisi için ibrazı gereken beyanname, senet, dilekçe vb. ile ispat/delil kabiliyetine haiz mektup, telgraf, hesap özeti, mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme kararı, ihbarname, makbuz vb. yazılı dokümanlara atfen düzenlemeler yapılmıştır.

Türk vergi sisteminde kullanılan, şekil ve içerik düzenlemeleri vergi hukukunda yapılmış belgelerden yalnızca faturaya atıfta bulunulmuştur.

TTK’nda, ticari işletme, tacir, ticaret sicili, ticaret unvanı, haksız rekabet, ticari defterler, cari hesap ve acentelik konularına yönelik düzenlemelerin yapıldığı, **“Ticari**

²⁹ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, İkinci Baskı Ankara 1995, s.138

³⁰ Oğuz Kürşat Ünal, **Türk Ticaret Kanunu’nda ve Vergi Usul Kanunu’nda Fatura ve İspat Kuvveti**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s.9

³¹ Arkan, s. 138

³² Hayri Domaniç, **Fatura ve İspat Kuvveti**, Batider, C.III, 1966, s.661

³³ Ünal Tekinalp, “Ticaret Hukuku ile Vergi Hukuku Arasında Çelişki Sorunu”, **İktisat Maliye Dergisi**, 1976, c.23, S.1, s.29

İşletme” başlıklı birinci kitabın, “*Fatura ve teyit mektubu*” konu başlıklı 21. Maddesinde, ticari işletmesine ilişkin yapılan işlerden ötürü fatura istenebileceği, faturayı alan kişinin, aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılacağı belirtilmiştir. Görüleceği üzere bu atıf, faturanın şekil ve içerik unsurlarını düzenlemekten ziyade, ticari hayatta faturanın kullanımına yöneliktir.

Ayrıca TTK’nda, direkt fatura kelimesi kullanılmak suretiyle sırasıyla;

- Eşya taşıma, taşınma eşyası taşıması, değişik tür araçlar ile taşıma, yolcu taşıma ve taşıma işleri komisyoncusu konularını düzenleyen “Taşıma İşleri” başlıklı dördüncü kitabın “*Tazminatta esas alınacak değer*” konu başlıklı 880. Maddesinde,
- Gemi, donatan ve donatma iştiraki, kaptan, deniz ticareti sözleşmeleri, deniz kazaları, sorumluluğun sınırlanması ve petrol kirliliğinin zararının tazmini ve cebri icraya yoluyla takibine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı, “Deniz Ticareti” başlıklı beşinci kitabın, “*Dispeççi*” konu başlıklı 1280. Maddesinde ve,
- Sigorta Hukukuna yönelik genel düzenlemeler ile sigorta çeşitlerine yönelik hükümlere yer verilen “Sigorta Hukuku” başlıklı altıncı kitabın, “*Beyanlar, belgeler ve senetler*” başlıklı 1525. Maddesi ile “*Ticari hükümlerle yasaklanmış işlemler ile mal ve hizmet tedarikinde geç ödemenin sonuçları*” konu başlıklı 1530. Maddesinde, faturanın ticari hayatta kullanım şekline münhasır birtakım düzenlemelere yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, Kanunun muhtelif maddelerinde, her ne kadar fatura ifadesi kullanılmasa da belge denilmek suretiyle, faturaya ilişkin çeşitli düzenlemelere de yer verilmektedir. Ancak bilinmelidir ki söz konusu düzenlemeler, faturanın ticari hayatta kullanım fonksiyonu ve hukuki sonuçlarına münhasırdır; şekil ve esasa yönelik düzenlemeler sadece VUK’da yapılmıştır.

1.1.2.3. Türk Ceza Kanunu'nda Belge

Türk Ceza Kanunu'nda “belge” kavramı tanımlanmamıştır. Türk Ceza Kanunu'nun belgede sahtecilik suçlarını tanımlayan hükümlerinden³⁴ doktrin ve yargı içtihatlarında belge tanımı geliştirilmektedir.³⁵

Belgeye nitelik ve hukuki sonuçlar veren unsur ancak bir “kanun hükmü” olabilir. Özel hukuk ve kamu hukuku kanunlarıyla, belirli nitelikteki belgelere belli bir takım hukuki sonuçlar tanınmıştır.³⁶ Özel hukuk veya kamu hukuku kanunlarıyla belli bir belgeye hukuki bir değer, bir delil olabilme kuvveti tanınmışsa kamunun söz konusu belgeye güven duyması gerekmektedir.³⁷

1.1.2.4. Muhasebe Biliminde Belge

Belge düzeni kavramının muhasebe tarihi açısından gelişimine baktığımızda, muhasebe tarihinde³⁸, önce kayıtlar, sonra bu kayıtların dayandığı belgeler vardır. Tarihi belgelerde, kaydın korunmuş, dayanak belgenin zaman içinde genellikle yok olmuş bulunması bu durumu ortaya çıkarmıştır. Ancak kayıt varsa kayıt işleminin dayanağı da olacaktır. Bir başka anlatımla ekonomik olaylar ya da iş hayatı ile muhasebe arasındaki bağlantıyı sağlayan nesne belge olmuştur.³⁹ Muhasebeye konu

³⁴ TCK Madde Resmi Belge Hükümünde Belgeler başlıklı 210 (1). maddesi “*Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.*” hükmünden emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetnamenin özel belge olduğu ancak TCK uyarınca resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerin uygulanacağı sonucuna varılmaktadır.

³⁵ Hatice Ela, s.21

³⁶ Seyithan Deliduman, “Medeni Usul Hukukunda Senet ve Senetlerle Yazılı Sekil Arasındaki İlişki”, http://www.hukukcu.com/bilimsel/kitaplar/usulhukukunda_senet.htm, (07.07.2018) “Medeni usul hukukunda yer alan en önemli ispat vasıtalarından biri senetle ispattır. Medeni usul hukukundaki “resmi senet” kavramı ile ceza hukukundaki “resmi belge” kavramı aynı değildir. Resmi belge kavramı, ceza hukukunda daha geniştir. Ceza hukukunda, emre veya hamile olarak düzenlenen kambiyo senetleriyle emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil ve vasiyetname resmi belge hükmündedir (TCK. Madde 210) Ceza hukukundaki bu hüküm usul hukukunda uygulanmaz. Örneğin, imzası noterlikçe onaylı olmayan bono (emre muharrer senet) medeni usul hukukunda resmi belge değil, adi senettir.

³⁷ Sahir Erman, **Evrakta Sahtekârlık Suçlarının Ana Hatları, Tarihçesi ve Müsterek Unsurları**, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1950, s.3.

³⁸ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar)**, İkinci Baskı, I. Cilt, İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 2000, s.4.

³⁹ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, İstanbul, Sermet Matbaası, 1990, s.23.

olan değer hareketlerinin, muhasebe kayıtlarına geçmesini sağlayacak olan belge düzeni (organizasyonu), muhasebe organizasyonunun da temel elemanıdır.⁴⁰

Günümüz Ticaret Muhasebesinde her ticari işin içeriği yazılı olarak kâğıt ortamında veya elektronik ortamda tutulmaktadır. Gerek kâğıt ortamında tutulan bu yazılı dökümana ve gerekse e-Belge uygulaması kapsamında türetilen ve elektronik ortamda tutulan, sayısal kod ve değerlerden oluşan görsele belge adı verilir.

İşletmenin kuruluşundan başlamak üzere, ana sözleşme, kurucuların ortaklık adına yaptıkları ödemeyi gösteren makbuzlar, banka dekontları, satılan mal için kesilen faturalar, alış faturaları senet, poliçe, çek, mahkeme ilamı, avans kâğıtları proforma fatura, konişmento, irsaliye, tesellüm fişi, ambar giriş-çıkış fişi, açılan iş emirleri vb. muhasebe kayıtlarına kaynak olan belgeleri oluşturur; belge “işlem” ile “kayıt” arasında köprü fonksiyonu görür.⁴¹

1.1.3. Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeninin Sağlanmasına Yönelik Uygulamalar

Türkiye’nin kalkınmasında en büyük engellerden biri olarak karşımıza çıkan kayıt dışı ekonomi ile mücadelede, devletin elinde bulunan en az maliyetli, en etkin ve en kolay enstrüman, vatandaşların günlük ticari hayat içerisinde fatura ve fiş isteme, alma alışkanlığını kazanmasını tesis etmek, bu konuda farkındalık yaratarak belge düzenin tabana yayılmasını sağlamaktır. Bu noktada, kanun koyucu ve/veya vergi idaresi, fatura veya perakende satış fişlerinin kullanımının yaygınlaşması için cezai yaptırımlar ve teşvik uygulamaları olmak üzere iki yöntem benimsemiştir.

Bilindiği üzere vergi hukukumuzda, belge düzenini tesis eden temel düzenleme; VUK’un 227. Maddesinin işlemlere ait kayıtların tevsiki zorunluluğu hükmüdür. Söz konusu düzenlemeye aykırı işlemler yine konusuna göre VUK 353. Mad. hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezalarına tabi tutulmuştur. Fatura, fiş gibi belgelerin kullanımını yaygınlaştırmayı amaçlayan bu madde düzenlemesine göre, belge düzenlememe, almama vb. fiillerin yükümlülöklere uyulmaması, VUK

⁴⁰ Fahir Bilginoğlu, **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:54, İstanbul 1988, s.53

⁴¹ Bilginoğlu, s.53

kapsamında ilgilisinin statüsüne göre değişen oran ve tutarlarda çeşitli özel usulsüzlük cezalarının konusunu teşkil etmektedir.

Diğer taraftan günümüzde vergi idaresi, toplum nezdinde fatura ve fiş kullanımını teşvik etmeye yönelik kamu spotu ile dizilerde, kayıt dışılığı engellemek, verginin tabanını genişletmek ve böylece kalkınmanın finansmanını en az maliyetle temin etmek için alışverişte fiş istemenin vatandaşlık görevi olduğu yönünde mesajlara yer verilerek bu yönde farkındalığın oluşması amaçlanmaktadır.

Toplum nezdinde fatura, fiş vb. belge kullanımı hususunda vergi bilincinin oluşmasına katkı sağlayan en etkin teşvik unsuru, “ücretlilerin vergi iadesi” uygulamasıydı. Ancak bu uygulama 01.01.2007 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre emekli ve ücretlilerin, bir yıl boyunca kendisi, eşi ve çocuklarına yönelik harcamalardan topladıkları fatura, fiş vb. belgelerini biriktirmek suretiyle hesapladıkları, bir önceki yıla ait yıllık toplam vergi matrahı tutarının aşmayan harcama tutarları üzerinden belirtilen oranlarda vergi indirim tutarları, izleyen ocak ayı içerisinde verecekleri bildirim ile tespit olunmaktaydı.

Türkiye ekonomisinin başlıca sorunu kayıt dışılığın önlenmesi iken ve bu sorunla mücadelenin enleri diyebileceğimiz, en az maliyetli, en kolay ve en etkin enstrüman belge düzeninin oturtulması, bunun için de alışverişlerde belge istenmesinin önemli bir nedeni olan vergi iadesi uygulamasıydı. Söz konusu uygulamanın kaldırılmasıyla birlikte, nihai tüketiciler nezdinde fatura, fiş vb. harcama belgelerinin istenmesinin somut bir teşvik nedeni de ortadan kaldırılmıştır.

1.2. BELGEDE ŞEKİL ŞARTLARI

Hukuk sistemi içerisinde bir yazının, resmi belge hüviyeti kazanması ve hukuki sonuç doğurması, üretilme sürecinde kendi kanununda hükmolunan şekilsel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmemiş olmasına bağlıdır.

Dolayısıyla üzerinde kayıtlı bilginin bulunduğu her belge bir yazı olduğu halde, her yazı bir belge değildir. Belge bir yazıya göre daha dar sınırlara sahiptir. Bir nesnenin yazı sayılabilmesi için anlaşılır şekilde harflerle bir kayıt ortamına alınmış düşünceleri barındırması kafi gelirken, bir belgenin bu hususlar başta olmak üzere daha başka koşullara sahip olması gerekir. Bu koşulların neler olduğu konusunda,

çoğunlukla ortak noktalar belirlenmiş olsa da birkaç farklı ayrıntının bulunduğu görülmektedir. Bir yerde belgenin koşulları, *yazılı olmak, taşınabilir bir ortam üzerinde bulunmak ve düzenleyenin belli olması* biçiminde kabul edilmektedir.⁴²

Tezimizin bu bölümünde türü ve niteliği ne olursa olsun, bir belgede olması gereken zorunlu usul ve şekil şartları açıklama konusu yapılmıştır.

1.2.1. Yazılı Olması

Belge, hukuken hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına, hukuksal ilişkinin veya bir olayın, olgunun kanıtlanmasına yarayan yazıdır.⁴³ Yazı, irade beyanı ve açıklamasının, bunu saptamaya elverişli araç ve harflerle ifade olunması demektir.⁴⁴ Dolayısıyla bir belgenin öncelikli olarak, yaşayan veya ölü herhangi bir dile ait harf vs. imlerin, o belge üzerinde el, makine veya bilgisayar yardımıyla kullanılarak, o dile mensup kişiler tarafından kolaylıkla okunacak ve anlamlandırılacak bir biçimde saptanmış olması gerekmektedir.

Bu tanıma göre bir belgenin yazılı olması şartının sağlaması gereken unsurları;

- Resmi bir dile ait alfabede mevcut harf vs. imgelerin kullanılması
- Yazının el, makine, bilgisayar vb. bir vasıtayla kaydedilmesi
- Yazının matbu veya manyetik bir ortamda bulunan elverişli bir cisme kaydedilmesi
- Yazının ilgilisi tarafından kolay okunabilir ve anlaşılır olması şeklinde özetlenebilir.

1.2.2. Delil Niteliğine Sahip Olması

Belge hukuki bakımdan delil niteliği taşıyan bir içeriğe sahip olmalıdır. Bu içerik, bir olay, durum görüş veya düşüncenin ispatına belirli bir katkı sağlamalıdır.⁴⁵

⁴² Durmuş Tezcan ve diğerleri, **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'na Göre Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 629

⁴³ Erman, Varaka, s.3.

⁴⁴ Erman, Varaka, s.5.

⁴⁵ Ahmet Gökçen, “Yeni Türk Ceza Kanununda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları”, **Hukuk ve Adalet Dergisi**, Yıl 2005, Ekim, Sayı 6-7, s. 186

Belge, hukuki bir olayı veya bir hakkı ispata elverişli olmalıdır. Belgenin ispata özgül bir araç olması şart değildir sadece bir hakkı veya hukuki bir olayı ispata elverişli olması yeterlidir.⁴⁶ Bu nedenle belge, düzenlendiği olaya ilişkin olarak, ilgisi olmayan kişiler nezdinde de kolay anlaşılabilir olmalı ve tereddüt konusu unsurlar içermemelidir.

1.2.3. Düzenleyicisinin Belli Olması

Belgenin bir diğer şekil şartı düzenleyicisinin belli olması, belge üzerine konulan imza yoluyla temin olunur. Yazıyı düzenleyen kimliği ad ve soyadının veya firma adının yazılmasıyla ya da imza⁴⁷ atılmasıyla bilinir hale getirilebilir.⁴⁸

Bu durum, idari bakımdan belgenin sorumlusunun tespiti açısından önemlidir. Söz konusu imza, belge kağıt ortamında düzenlendiyse, yetkilinin el yazısı ile gerçekleştirdiği ıslak imza şeklindeyken, elektronik ortamda düzenlenen belgelerde ise başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan, elektronik veri şeklinde tanımlanan e-İmza şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Belgeye hukuki nitelik katan şey yetkilinin imzasıdır.⁴⁹ Yazıdaki irade bildiriminin belli bir şahıs veya makama ait olması gerekir. Ancak, bu kişilerin gerçekten mevcut kişiler olması gerekmez. Bu itibarla, gerçek veya hayali, belli bir kişiye izafe edilemeyen yazılı kâğıt, belge niteliği taşımaz.⁵⁰

1.2.4. Taşınabilir Kayıt Ortamında Bulunması

Bir yazının belge olarak değerlendirilebilmesi için kayıt malzemesinin elden ele nakledilip, iletilebilir olması gerekir. Bu sebeple mezar taşları, duvar yazıları,

⁴⁶ Pulat Gözübüyük, Belgelerde Sahtecilik Cürümleri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, No 275, Ankara, 1970, s.131

⁴⁷ Bir kimsenin herhangi bir belgeyi yazdığını veya onayladığını belirtmek için her zaman aynı biçimde kullandığı

işaret, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b6ae3d136e8f6.22203054, (Erişim Tarihi: 07.03.2018)

⁴⁸ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Ankara 2005, s. 222.

⁴⁹ Çiçek, s.137

⁵⁰ Erman, Varaka, s.9

abideler gibi taşınması mümkün olmayan materyaller, her ne kadar hukuki açıdan bir öneme sahip olsalar da evrak olarak değerlendirilmemektedirler.⁵¹

1.2.5. Hukuki Bir Sonuç Doğurmaya Yönelik Olması

Türk Ceza Kanunu'nun 204. Madde gerekçesinde yer alan açıklamaya göre, bir belgeden söz edebilmek için, kâğıt üzerindeki yazının içeriğinin hukukî bir değer taşıması, hukukî bir hüküm ifade etmesi, hukukî bir sonuç doğurmaya elverişli olması gerekir. Yazının hukuki hüküm ifade etmesi ile kastedilen yazının delilini teşkil ettiği veya edebildiği olayın hukuk dünyası ile ilgili olması, hukuki bir önemi bulunması ve hukuk alanında bir etki meydana getirebilmesidir.⁵² Diğer bir anlatımla, hukuken tanınan bir sonucun sebebi olarak düzenlenen, sonuca sıkı sıkıya bağlı bulunan belge hakkında aksi yönde bir iddianın izaha muhtaç bulunmasıdır. Bu yönüyle belge delil niteliğinde olup, düzenlenme konusu olaya ilişkin, ispat gücüne sahiptir.

1.2.6. Hukuki Geçerlilik

Belge, biçim bakımından sakatlık göstermesi durumunda ya da içerik bakımından sakat ve temelsiz sayılarak hükümsüz kabul edilebilir. Belge hukuki niteliği itibarıyla tamamen sonuç doğuramaz durumda sakat doğabilir. Belgenin sakatlığı, belgeyi tamamen geçersiz kılacak nitelikte ise o belge üzerinde sahtecilik suçu islenemez. Buna karşılık nispi bir sakatlık durumunda, belgenin geçersiz kılınıncaya kadar hüküm ifade etmesi durumunda, bu belge üzerinde sahtecilik suçu islenebilir.⁵³

1.3. BELGEDE ASIL, SURET VE NÜSHA KAVRAMLARI

Belgede asıl, suret ve nüsha kavramları bazen birbirleri yerine kullanılarak kavram kargaşasına sebebiyet verse de taşıdığı anlamlar ve hukuki sonuçları

⁵¹ Çiçek, s.137

⁵² Erman,

⁵³ Erol Çetin ve İsmail Malkoç, **Uygulamada Sahtekarlık Suçları, Bilgisayar Suçları, Tebligat Suçları ve İlgili Mevzuat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 1995, s. 134–135.

bakımından birbirinden ayrılmaktadır. Bir belgenin üç farklı biçimi olarak sınıflandırabileceğimiz bu kavramlar, her ne kadar içerik ve şekil bakımından aynı unsurları taşısa da özellikle delil ve ispat gücü açısından farklı etki alanına sahiptir.

Tezimizin bu bölümünde asıl, suret ve nüsha kavramlarının öncelikli olarak sözlük anlamlarına yer verilecek sonrasında ise bu kavramlara yönelik tanımsal düzenlemelerin yer aldığı tek kanun olarak karşımıza çıkan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu(DVK)⁵⁴,nda ve münhasıran damga vergisi uygulamalarına yönelik verilen yargı kararlarında yapılan açıklamalara yer verilecektir.

1.3.1. Asıl

Asıl kelimesinin sözlük anlamı, bir şeyin kendisi, örnek, kopya karşıtı demektir. Belgenin aslı, doğrudan doğruya resmi memur veya belge düzenlemeye yetkili olan kişi tarafından ilk olarak meydana getirilen nüshalardır.⁵⁵ Belgenin aslı tek olabileceği gibi birden çok da olabilir.⁵⁶ Bir belge ilk defa düzenlenirken asıl olarak nitelendirilir, bu belgenin kopyalanmak suretiyle türetilmesi durumunda ise, asıl olan belgeyle aynı hukuki sonucu doğurması için türetilen belgelerin “aslı gibidir” veya “aslının aynıdır” yapılması gerekmektedir.

1.3.2. Nüsha (Örnek)

Birbirinin tıpkısı olan, yazılı şeylerin her biri şeklinde sözlük anlamı olan, nüsha kelimesine ilişkin özellikle damga vergisi mevzuatımızda genişçe açıklamalar yapılmıştır.

DVK’nun 5. Maddesinde, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. 19 no.lu Damga Vergisi Sirküleri⁵⁷,nde ise DVK uygulamasında, aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/ taraflarınca ayrıca imzalanmış olan kâğıtların her biri nüsha olarak tanımlanmıştır.

⁵⁴ 11.07.1964 ve 11751 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁵⁵ Erol Çetin ve İsmail Malkoç, s. 163

⁵⁶ Erol Çetin ve İsmail Malkoç, s. 163

⁵⁷30.03.2010 tarih ve DV-19/2010-1/Nüsha ve Suret sayılı, 19 Seri No.lu Damga Vergisi Sirkülerinde, DVK uygulamasında nüsha ve suret ayırımına yönelik detaylı açıklamalara yer verilmiştir.

Dolayısıyla nüsha, birden fazla olarak düzenlenen bir belgenin her bir aslı olarak tanımlanmaktadır. Nüsha olarak nitelendirilen her bir belge aslı, tüm unsurları açısından aynı hüküm ve kuvvete sahiptir.

Nüsha, belgenin ilk defa düzenlenmesi safhasında, birden fazla asılda hazırlanması ile elde edilebileceği gibi, belge aslının sonradan türetilmesi ve ilgililerince imzalanması ile de elde edilebilir.

1.3.3. Suret

Suret, yetkili memur tarafından meydana getirilen, aslına uygunluğu yetkili memur tarafından onaylanmış olan, aslı mevcut ve saklı olan bir belgedir.⁵⁸ Güncel Türkçe sözlükte, her ne kadar nüsha ile eş anlamlı olduğu⁵⁹ belirtilmiş olsa da suret ve nüsha kavramları arasındaki farka yönelik 19 no.lu Damga Vergisi Sirkülerinde açıklamalara yer verilmiştir.

Sirkülerde suret kavramı, aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtlar şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre ilgililerince düzenlenerek imzalanmış, diğer bir ifadeyle hukuken tekemmül etmiş bir kâğıdın usulüne uygun olarak çıkarılmış, ancak taraflarınca ayrıca imzalanmamış örnekleri surettir.

Dolayısıyla kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de "Aslına uygundur" ya da "Aslı gibidir" şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.4. BELGELERİN SINIFLANDIRILMASI

Belgeler kullanım amaçları ve alanlarına göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Öğretide belgelerin tür sınıflandırması, ceza hukuk sistemine göre veya

⁵⁸ Yargıtay 6.C. D., 18.04.1989 tarih ve 89/02620 sayılı kararı “onaylı olmayan fotokopi (suret) belge niteliğindedir.

⁵⁹http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b6c5646391270.86828682

oluşum ve işlevlerine göre olmak üzere üç biçimde yapılmıştır. Vergi ve muhasebe uygulamaları açısından belgeler, oluşum ve işlev yönünden kategorize edilmiş, ceza hukukunda ise belgeler düzenleyeninin statüsüne göre resmi ve özel belge şeklinde sınıflandırma yapılmıştır.

1.4.1. Oluşumuna Göre Belge Çeşitleri

Muhasebe biliminde belgeler niteliklerine göre ikiye ayrılmıştır. Burada belgeler, işletmenin dış ilişkileri veya iç ilişkileri kapsamındaki işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenmiş olup olmadıklarına göre sınıflandırılmaktadır.

1.4.1.1. Doğal Belgeler

Doğal belgeler, işletmelerin başka işletmeler ya da üçüncü kişiler arasındaki iş olguları için düzenledikleri muhasebe belgeleridir.⁶⁰ Bu noktada yapay belgeden farkı, düzenlenme konusu olayın taraflar arasındaki mutabakatı sonucunda doğmuş olması ve bu yönüyle tarafları bağlamasıdır. Dolayısıyla en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan ispat hukuku açısından delil vasfı, yapay belgeye göre çok daha kuvvetlidir.

Bu tür belgeler, işletmenin üçüncü kişilerle olan işlemlerinden doğduğundan dış belgeler veya ekstern belgeler diye adlandırılmaktadır.⁶¹ Ticari hayatta kullanılan birçok belge bu türe örnek teşkil eder. Örneğin fatura ve fatura benzeri belgeler, banka dekontu, hesap özeti, gider makbuzu, ücret bordrosu, sigorta poliçeleri, komisyon gider belgesi vb. Doğal belgeler kendi içerisinde işletme tarafından düzenlenen ya da işletme adına düzenlenen belgeler şeklinde de sınıflandırılabilir.

Ticari hayatta, taraflar arası karşılıklı işlemleri konu alan doğal belgelerin düzenlenme şekli, muhteviyatı, VUK'un 229. Madde hükmü örneğinde olduğu gibi yasalarla belirlenmiştir.

⁶⁰ Nazmiye Banu Kaya, **Muhasebe Hukukunda Belge Düzenine İlişkin Genel Yapı ve Bu Düzenlemelerin Etki Sonuçları**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 1998, s. 15

⁶¹ Bilginoglu, s. 55

1.4.1.2. Yapay Belgeler

Yapay belge, doğal belgenin düzenlen(e)mediği işlemler için kurum içinde düzenlenen ve muhasebe kaydına esas alınan belgedir. Yapay belgenin düzenlenme sebebi normal ticari iş akışında oluşmamış kayıtları ispatlamaktır. İşletmeler, iç hareketlerini düzenlemek için ya da doğal belge düzenlenmesi zorunlu olmayan iş olguları için düzenledikleri muhasebe belgelerine yapay belgeler adı verilir.⁶²

Bu noktada, kanun hükümleri veya tebliğ düzenlemeleri uyarınca, belgelendirilmesi zorunlu tutulmamış işlemlerin (örneğin, ihracatta götürü gider uygulaması ya da örf ve adetlere göre belgeye bağlanmayan giderler) muhasebe kayıtlarına konu edilmesi halinde, işletme içinde düzenlenen belgeler yapay belge olarak gruplandırılmaktadır.

İşletmenin dış ilişkileri kapsamında taraf olduğu işlemlerde düzenlenen doğal belgelere nispeten işletme içinde düzenlenen yapay belgelerin uygulamadaki örnekleri daha az sayıya sahiptir. Örneğin, ekseriyeti düşük masraflara ilişkin olup yerleşik içtihat ve uygulamalar gereği belgelendirilmesi mümkün olmayan damga pulu, taksi/dolmuş ücreti, tren, köprü bilet ücreti vb. durumlara ait işletme içinde türetilen belgeler.

Yardımcı belgeler veya iç belgeler diye adlandırılan bu belgelerin bizzat sorumlu tarafından düzenlenmesi söz konusudur. Yapay belgeler işletmenin kendisini bağlar, 3. Kişileri bağlamaz. Ama mahsup fişine yetkililerin imzası atılırsa doğal belge haline gelir.⁶³

1.4.2. Türk Ceza Kanunu Uygulamaları Açısından Belge Türleri

TCK'nun "*Topluma karşı suçlar*" başlıklı üçüncü kısmın, "*Kamu Güvenine Karşı Suçlar*" başlıklı dördüncü bölümünde, belgelerde sahtecilik suçunun maddi konusu bakımından, resmi belge, özel belge ve resmi belge hükmündeki belge şeklinde üç tür belge tanımlaması yapılmıştır.

⁶² Kaya, s.17

⁶³ Kaya, s.17

Hukuki açıdan bakıldığında, söz konusu belgelerin ispat gücü ile belgeler üzerinde işlenecek sahteciliğin kamu idaresine olan güveni sarsma derecesi birbirinden farklıdır. İspat kuvveti açısından resmi belgeler, özel ve resmi belge hükmündeki belgelere göre daha güçlü iken resmi bir belge üzerinde işlenecek sahtecilik suçunun kamuya olan güveni sarsma derecesi diğer belgelere nispeten daha güçlü olacaktır.

1.4.2.1. Resmi Belge

TCK’nda resmi belgenin tanımı doğrudan yapılmamış ancak “Resmi belgede sahtecilik” suçunun düzenlendiği 204. Maddesinde, suçun maddi unsurlarından yola çıkarak resmi belgenin özellikleri belirlenebilir.

Mezkûr madde düzenlemesine göre suç;

“(1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması hâlinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır.”

Madde düzenlemesinden hareketle resmi belgenin unsurları;

- Yazılı olması,
 - Delil değerine sahip olması,
 - Düzenleyenin belli olması
 - Mutlaka kamu görevlisi tarafından ve görevinin ifası sırasında düzenlenmiş olması
- şeklinde özetlenebilir.

1.4.2.2. Özel Belge

TCK mevzuat uygulamaları kapsamında, resmi belgenin unsurlarını taşımayan tüm evraklar, özel belge sayılmaktadır. Dolayısıyla kamu görevlisi olmayanların düzenledikleri ile kamu görevlilerinin görev ve yetkileri dışında düzenledikleri evraklar özel belgedir.

1.4.2.3. Resmi Belge Hükmünde Belgeler

TCK'nun 210. Maddesinin birinci fıkrasında yer alan, “*Özel belgede sahtecilik suçunun konusunun, emre veya hamile yazılı kambiyo senedi, emtiayı temsil eden belge, hisse senedi, tahvil veya vasiyetname olması halinde, resmi belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümler uygulanır.*” hükmü uyarınca, resmi belge hükmünde belgeler, tahdidi olarak belirtilmiştir. Buna göre;

- Emre veya hamile yazılı kambiyo senedi
- Emtiayı temsil eden belge
- Hisse senedi ve tahvil
- Vasiyetname

özel belgede sahtecilik suçunun maddi unsurunu oluşturması durumunda, söz konusu belgeler, TCK hükümleri açısından, resmi belge hükmünde belge olarak kabul edilmektedir.

1.5. BELGELERİN ÖNEMİ VE FONKSİYONLARI

Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır.

Bu amaç doğrultusunda belge ve belge düzeninin sahip olduğu işlevler mevcut olup bunlar, ispat, denetim, bilgi verme ve güvenlik şeklinde belirlenmiştir. Özellikle vergi uygulamalarında söz konusu işlevlerin, birbiriyle yakın ilişkileri vardır.

1.5.1. Delil ve İspat Kuvveti

Delil ve ispat arasındaki organik bağın tespiti için kavramların anlamının büyük önemi vardır. Bilindiği üzere, sözlük anlamları itibariyle, belge göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma eylemine, ispat denirken, aranan gerçeğe ulaştırabilen ise delil denilmektedir. Dolayısıyla ispat eyleminin icrasında, gerekli tüm unsurları ihtiva eden ve hukuken tanınan belgeler, delil olarak kullanılmaktadır.

Özel hukukta delil ve karineler, ispat için usul hukukunun izin verdiği vasıtalarlardır. Maddi hukuk, bir hakkın doğumunu veya son bulmasını belli vakıaların varlığına bağlı tutmuştur. İşte delilin konusu da bu maddi vakılardır ve bu vakıalar hakkında delil gösterilir. Gösterilen delil ile vakıa ispat edilirse, artık mahkeme o vakıanın hukuki niteliğini (hukuki sebebini) belirleyerek (hukuk kurallarını o maddi vakıaya uygulayarak) ispat eden taraf lehine hüküm verir.⁶⁴ Görülüyor ki esas olarak ispatı gereken ihtilafın çözümünü sağlayabilecek maddi vakılardır. Hukuk kurallarının delil konusu olması ise istisnadır. Mesela, yabancı hukuka veya örf ve adeti de kendisinin ispat etmesi gerekir (mülga) (HUMK Mad.76)⁶⁵ Aynı şekilde (mülga) TK m.2 f. 3 hükmüne göre, “Tacir sıfatına haiz olmayanlar hakkında ticari örf ve adet, ancak onlar tarafından bilindiği veya bilinmesi gerektiği takdirde tatbik olunur.” Örf ve adet hukukunun tacir olmayan bir kimseye uygulanmasını isteyen taraf, bu örf ve adet hukuku kaidesinin tacir olmayan tarafından bilindiğini veya bilinmesi gerektiğini ispat zorundadır.⁶⁶

Türk vergi sisteminde ispat ve delil müessesesi, VUK’un 3 Maddesinin B fıkrasında, “*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*” başlığı altında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

⁶⁴ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, İstanbul 1990, Cilt II, s.1352-1353’den aktaran Ünal, s. 67-68.

⁶⁵ Kuru, s. 1353’den aktaran Ünal, s. 68

⁶⁶ Ali Bozer, **Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi**, Ankara, 1994, s. 41’den aktaran Ünal, s. 68

“İspat: vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Yukarıya alınan üç fıkradan birincisi vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, ekonomik irdeleme konusuna ilişkin hüküm getirmektedir; bu fıkra göre maddi olay ekonomik niteliğine göre irdelenecektir. Dolayısıyla olayın gerçek mahiyetinin esas tutulmasını öngören birinci fıkra ispata değil, yoruma ilişkindir. Aynı bendin ikinci fıkrası vergi hukukunda delili, üçüncü fıkrası ise ispat yükünü düzenlemektedir.⁶⁷ Söz konu madde düzenlemesinden de görüleceği üzere, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine ilişkin ekonomik yorum, ispatın konusunu oluşturmakta, bu ekonomik yoruma ait yemin hariç her türlü maddi vakıa ise delil niteliğinde kabul edilmektedir.

Medeni yargılama hukukunda bir kısım alanlarda kullanılan deliller sınırlı olarak belirtilmiştir; ancak yasada öngörülen deliller belli konularda ispat aracı yapılabilir.⁶⁸ Buna mukabil ceza yargılamasında ise delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Bu noktada, VUK’un Mad.3/B fıkrasının ikinci bendine göre vergi hukukumuzda da delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğu sonucuna ulaşabiliriz.

Bu noktada belgenin düzenleyicisi lehine delil (kanıt) olarak kullanılabilmesi önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilindiği üzere, vergilendirmede genel prensip mükellefin beyanıdır. VUK hükümlerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda **“ilk görünüş ya da doğruluk karinesi”⁶⁹** adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar.

⁶⁷ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, Cilt: 1, 2. Baskı, Ankara, 1985, s.237

⁶⁸ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, Cilt: 1, 2. Baskı, Ankara, 1985, s.235

⁶⁹ **İlk görünüş karinesi**, mükelleflerin yapmış oldukları beyanlarının doğru kabul edilmesi esasına dayanır. Bu karineye göre mükelleflerin beyanlarının dayanağını teşkil eden defter, kayıt ve belgelerinin

Buna göre, mükelleflerin beyan edilen vergi matrahlarına dayanak teşkil eden, kanunun şekil şartlarına haiz, vergi literatüründeki ifadesiyle ihticaca salih defter kayıt ve belgelerinin doğru olduğu, karine kabul edilmekte, bu durumda söz konusu defter ve belgeler kendileri lehine delil teşkil etmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (VDDK) 28.11.1997 Tarih, E.1996/170, K. 1997/496 no.lu kararında, faturaların biçimsel kurallara uygun olması, sevk irsaliyesi ve çek düzenlenmesi, borsada tescil yapılması gibi işlemlerin, faturalarda gösterilen emtianın gerçekten faturaları düzenleyenler tarafından alındığını kanıtlamaya yeterli olmadığını, zira gerçeğe aykırı faturada sevk irsaliyesi düzenlenerek de işlemlere gerçek görüntüsü verilebileceği ayrıca kimi kişilere çekle ödeme yapılıp, tahsil edilen paranın geri alınmasının da mümkün olduğunu belirtmiştir. Diğer taraftan Danıştay VDDK'nın 06.03.2009 Tarih, E.2008/582, K. 2009/574 no.lu kararında ise bir faturanın VUK'un kayıt ve belge düzenine ilişkin kurallarına göre emtia veya hizmeti alan tacirin yaptığı alışa kanıt oluşturabilmesi için emtia veya hizmetin faturayı düzenleyen tarafından yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Burada değerlendirilmesi gereken bir konu da vergi idaresi ve mükellef arasında ispat yükünün kime ait olduğu hususudur. Dolayısıyla bu konu üzerinde ayrıca bir başlık açılması önem arz etmektedir.

1.5.1.1. Vergi Hukukunda İspat Yükü

VUK'un 3. Maddesinin "*İspat*" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların

doğru olduğu karine olarak kabul edilir. Bunların aksini iddia eden idare bunu ispatlamakla yükümlüdür. Mükelleflerin bu karineden yararlanabilmeleri için defter kayıtları yapılmış olan işlemlerin belgelerinin, kanunda belirtilen haller dışında, mevcut olması gerekir. İlk görünüş karinesi mükellef lehine bir karinedir. İdare hayatın olağan akışı karinesine dayanarak belge düzenine uyan mükelleflerin yararlanmış olduğu ilk görünüş karinesini çürütebilir. Bu durumda ispat yükü yer değiştirerek mükellefe geçer. Yani mükellef yapmış olduğu işlemlerin vergi doğurmadığını veya iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun olduğunu ispatlayabilmelidir. (<https://vergidosyasi.com/2018/02/17/vergi-hukukunda-belge-ve-kayit-duzeni-nedir/>) (07.10.2018)

vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Aksi takdirde defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması, söz konusu defterlerin sahipleri lehine delil olma özelliklerini ortadan kaldıracaktır. Bunu yapma külfeti de yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir. Zira aynı Kanun'un 134 ve devamındaki maddelerde de vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir.

VUK'un Mad.3/B fıkrasının birinci bendinde düzenlenen ve doktrinde "ekonomik yaklaşım" olarak adlandırılan düzenlemeye göre ise, vergiyi doğuran olayın tespitinde gerçek durum esas alınacaktır.

Vergi hukukumuzda, her ne kadar mükellefin beyanı esas alınacak olsa da VUK'un 29, 30 ve Mükerrer 30. Madde düzenlemelerinin gerektirdiği hallerde, söz konusu beyana dayanak teşkil eden defter kayıt ve belgelerin hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, bu defter kayıt ve belgelerin gerisindeki gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin tespiti için ispat yükü, vergi idaresine ait olacaktır. Dolayısıyla vergi uygulamasında ilk ispat her zaman, vergi idaresine aittir.

Vergi mükellefinin belge düzenine uyması koşuluyla vergi dairesinin buna itibar ederek vergilendirme işlemini yapması gerektiği tartışmasızdır. Ancak vergi idaresinin ikinci aşamaya geçerek, belgelere dayanan ve doğruluğu şüphe götürmeyen işlemlerin ticari ve teknik icaplarla, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan icap ve durumları ortaya koyarak vergi matrahını artırması ve/veya ceza kesmesi durumunda bunun böyle olmadığı, yani vergi dairesinin iddiasının aksini ispat külfeti mükellefe düşmektedir. Buna ispat yükünün çevrilmesi veya yer değiştirmesi denilebilir.⁷⁰

Bu noktada belgelerin mükellefler lehine delil olabilmesi, kanuni şekil ve kapsama ilişkin şartları taşımasına ve ayrıca içerik bakımından da gerçeği yansıtmasına bağlıdır. Gerçek iktisadi ve teknik icaplarla örtüşmelidir. Mükelleflerce düzenlenen ve kullanılan belgeler gerçek bir teslim veya hizmet ifasını yansıttığı

⁷⁰ Veysi Seviğ, "Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat", **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül, 2004, Sayı 277, s. 12

oranda geçerli sayılacaktır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi, bunlar delil olarak kabul edilmeyecektir. Bu konuya ilişkin Danıştay'ın verdiği bir kararda⁷¹, “*Kayıtların tevsikinde kullanılan faturaların, naylon (sahte) olduğunun anlaşılması üzerine, bunlar kabul edilmeyeceğinden söz konusu vesikalar tevsik unsuru olarak kabul edilemez.*” Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Beyan usulünü başarıya götüren unsurlar, belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve denetim sistemidir. Belge düzenine uygun bulunan işlemin aksi ispatlanmadığı sürece gerçek durumu yansıttığı öncelikle kabul edilir. Ancak aksi ispat edilen vesikanın delil olarak kıymeti kalmaz. Bir belgenin biçimsel kurallara uygun olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve bulunan sonuca göre işlem yapılmasına engel değildir. Bir belgenin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanıltıcı olduğu ispat edildiği hallerde bu belgenin biçimsel kurallara uygunluğu herhangi bir hüküm ifade etmez.⁷²

1.5.2. Denetim Fonksiyonu

Türk vergi sisteminde mükellefin beyan esasının geçerli olduğu, beyana konu vergi matrahının tespitine dayanak tüm işlemlere ait kayıtların ise, VUK'un 227. Madde hükmü uyarınca tevsiki zorunlu addedildiği, söz konusu amir hükmün ise vergi hukukunda belge düzenini tesis eden temel prensip olduğu, tezimizin önceki bölümlerinde mükerrer defa bahsedilen açıklamalardan çıkarabileceğimiz bir husustur.

Bu nedenledir ki, tevsiki zorunlu belgeler, kanunun şekil şartlarına uyduğu sürece, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitinde, vergi idaresinin denetim işlevine konu olacak bir enstrümandır.

Vergi idaresi, mükellefin ödev ve sorumluluklarını, kanunun tarif ettiği şekil ve sürelerde yerine getirip getirmediğine ilişkin ispat yükünü aşağıda belirtilen denetleme yolları ile yerine getirmektedir. Bunlar VUK'un madde sıralamasına göre;

⁷¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 14.05.1987 tarih ve E.1985/1409, K.1987/1820 Sayılı Kararı; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (13.04.2018)

⁷² Erdal, s. 8

- Yoklama (VUK Mad.127),
- Vergi incelemesi (VUK Mad.134),
- Arama (VUK Mad.142)
- Bilgi toplama (VUK Mad.148-152) ve bu kapsamda değerlendirilecek, VUK'un 370. Maddesine eklenen "İzaha davet" müessesesi Şeklindedir.

Söz konusu denetim türleri çoğunlukla, belge düzeni içerisinde mükellefe ait yükümlülüklerle ilgili olguları, kayıtları ve konuları tevsik eden belgeler üzerinden gerçekleştirilir.

Diğer taraftan VUK'un 171. Maddesinde, mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi maksatla defter tutacakları belirtilmiş olup bu noktada defter tutma amaçlarından biri de mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir. Dolayısıyla düzenlenen bir belge hem ticari işleme taraf olanlar nezdinde hem de taraf olanlarla ticari ilişkide bulunan 3. kişiler nezdinde gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerine konu olabilecektir.

1.5.3. Bilgi Verme ve Güvenlik Fonksiyonu

Mükellefler vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm işlemlerini belgelendirmek ve söz konusu belgeleri yasal defterlerine kayıt etmek zorundadırlar. Mükelleflerin kanuni defterlerini, vergi uygulaması bakımından hangi maksatları sağlayacak şekilde tutacakları VUK'un 171. Maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

Bu noktada, mükellefin yasal defterlerinde mevcut tüm kayıtlarının belge ile tevsik edileceği düşünürsek, söz konusu belgelerin yukarıda yer alan amaçların gerçekleşmesinde bilgi verme ve güvenlik fonksiyonunu ifa edeceği, yapılan işlemler hakkında bilgi vereceği görülecektir.

Belgelerin bilgi verme işlevinin bir sonucu olarak, VUK'un 256. Maddesi, kanunun zorunluluk kapsamına aldığı gerçek ve tüzel kişilerin muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecbur olduklarına hükmetmiştir.

Belge düzeninin bu fonksiyonu mükellef yönünden beyanın doğruluğunu göstermesi bakımından da önemlidir. Mükellef tarafından yapılan beyan şüphesiz belgelerdeki bilgiler doğrultusunda dikkate alınacaktır. Böylece beyanın güvenliği de sağlanmış olacaktır. Buradaki güvenlik sadece mükellef tarafından yapılan beyanın güvenliği olmamalıdır. Ayrıca ticaret hayatında yapılan işlemlerin de güvenliği anlaşılmalıdır. Ticari hayatta yapılan ticari işlemler sonucu düzenlenen belgeler (fatura, gider makbuzu vb.) yapılan işlemlerin güvenliğini sağlamaktadır.⁷³

1.5.4. Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu

Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, kalkınmanın tesisinde, devletin öncelikli vazifesi içerisinde yer almaktadır. Zira kayıt dışılık, toplanamayan vergi gelirleri nedeniyle borçlanmaya, kalkınmanın finansman yükünün artmasına, kayıtlı ekonomide bulunanların rekabet gücünün, kayıt dışı ekonomide yer alanlara nispeten azalmasına, kaynakların etkinsiz alanlara sevkine, gelir dağılımında adaletsizliğe, vergiye uyum maliyetlerinin artmasına vs. devlet açısından birçok ekonomik ve sosyal sorunlara neden olmaktadır.

Belirtilen gerekçelerle devlet, kayıt dışılıkla mücadelede eylem planları hazırlayarak, kayıt dışı ekonominin özellikle suç ekonomisine bulaşmamış kısmının kayıt altına almaya çalışmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin, vergi gelirlerinde kayıt dışılık, istihdamda kayıt dışılık gibi birden fazla unsuru olabilir. Vergi gelirlerinde kayıt dışılık, vergiden kaçınma veya kaçırma şeklinde ortaya çıkmaktadır.

⁷³ Erdal, s. 8-9

Vergi hukukumuzda belge düzeni ile vergi gelirlerinin kayıt dışına çıkması engellenmeye çalışılmaktadır. Buna örnek olarak, VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin 2. Fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden getirilen, tahsilat ve ödemelerin tevsiki zorunluluğu uygulaması gösterilebilir.

İlk defa 2003 yılında, 320 no.lu VUK Genel Tebliğ (VUK GT) ile getirilen bu uygulamaya göre, 5.000-TL üzerindeki tahsilat ve ödemelerde banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu, 323 no.lu VUK GT ile 8.000 TL tutarına çıkarılmış ve uzun yıllar bu şekliyle uygulanmıştır. Son olarak 2017 yılında 459 no.lu VUK GT ile tevsik zorunluluğunda had 7.000-TL'na düşürülmüştür.

Vergide kayıt dışılığın, belge düzeninin tesisi ile önlenmesine yönelik diğer bir uygulama ise VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin 2. Fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 2008 yılında çıkarılan, 268 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ (GVK GT) ile kira ödemeleri ve tahsilatları;

- Konutlarda kira tutarının 500-TL ve üzeri olması halinde,

- İşyeri kiralarında ise tutar ne olursa olsun

mutlaka banka, benzeri finans kurumları veya posta idareleri aracılığı ile yapılması zorunluluğudur.

Ayrıca, vergide kayıt dışılığın, işletmelerde kayıt ve belge düzeninin tam olarak sağlanması ile önlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından vergi mükelleflerine, mevcut tevsik edici belgelerin (fatura, perakende satış fişi, serbest beslek makbuzu, müstahsil makbuzu ve gider pusulası vb.) yanı sıra, faaliyet türüne göre bazı yeni belge düzenleme yükümlülükleri getirilmiş ve mevcut belge düzeninde değişiklikler yapılmıştır.

Bu kapsamda, 385 no.lu VUK GT⁷⁴ ile bazı faaliyetlere ilişkin olarak düzenlenecek belgeler ve belge düzeni uygulaması konusunda yapılan değişiklikler aşağıda yer almaktadır.

⁷⁴ 01.08.2008 tarih ve 26954 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

1-Bedeli Kredi Kartı Kullanılmak Suretiyle Ödenen Taşımacılıkta Belge Düzeni:

Turnike ve benzeri geçiş sistemleri kullanılarak taşıma hizmeti veren işletmelerden denizde veya iç sularda yolcu taşımacılığı yapan yolcu motoru, yolcu gemisi, feribot gibi ulaşım araçları, şehir içinde toplu taşıma hizmeti sunan araçlar ile hizmet veren işletmelerin bazı bankaların, yolcu geçişini hızlandırarak transit geçiş yapılmasını sağlayacak ve iş yükünü azaltarak zaman kaybının önüne geçecek şekilde, anılan yerlerde müşteri ile muhatap olacak bir personel bulundurulmaksızın, şifreleme veya doğrulama gerektirmeden kullanılacak kredi kartları ve banka kartlarının tebliğde açıklanan şartlar dahilinde kullanılması durumunda günlük hasılat, Bankaca alınacak geçiş raporlarına istinaden işletmeler tarafından "muhtelif müşteriler" ibareli fatura ile belgelendirilecek ve kayda alınacaktır. Ancak, müşterinin istemesi halinde yolcu bileti işletme tarafından düzenlenerek verilecektir.

2-Otomatik Satış Makineleri ile Yapılan Satışlarda Belge Düzeni:

Otomatik satış makineleri kullanılmak suretiyle yapılan mal veya hizmet satışlarının, anılan makinelerin tebliğde belirtilen şekilde kullanılması kaydıyla, malın satışı veya hizmetin verilmesi anında VUK'da yer alan belgelerden herhangi biri düzenlenmeyecek ancak gün sonlarında makineden alınacak raporlara istinaden "*muhtelif müşteriler*" ibareli bir fatura düzenlenecektir. Belirtilen şartların sağlanmaması durumunda ise malın sevk edildiği tarihten itibaren azami 7 gün içinde "*muhtelif müşteriler*" ibareli bir fatura düzenlenecektir.

3-Elektronik Sistemler Kullanılarak Yapılan Otopark İşletmeciliğinde Belge Düzeni:

Otopark işletmeciliği faaliyetinde bulunan mükellefler tarafından ödeme kaydedici cihaz yerine kullanılan elektronik cihazların kullanılması durumunda; günlük hasılatın belge düzenlenmeksizin hasılat raporuna göre kaydedilmesi, her cihazın seri numaralarına göre günlük ve kümülatif hasılatı içerecek şekilde verilen Z

raporlarına istinaden gelir kaydı yapılır. Bu şekilde cihaz kullanılan otoparklarda ayrıca ödeme kaydedici cihaz kullanılmaması gerekmektedir.

4-Kapıdan veya Mesafeli Sözleşme Düzenlenerek Yapılan Satışlarda İade İşlemlerinde Belge Düzeni:

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun'un 8. Maddesi uyarınca, kapıdan satışlarda, tüketiciye yedi günlük tecrübe muayene süresi sonuna kadar malı kabul veya hiçbir gerekçe göstermeden reddetme hakkı tanınmış, 54 no.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile de bu satışlarda oluşacak iade işlemlerinin gider pusulası düzenlenerek yapılması gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmişti.

385 no.lu VUK GT ile bundan böyle, sadece kapıdan ve mesafeli sözleşmeler düzenlenerek yapılan satışlara ilişkin iade işlemleri için VUK'un Mük. 257. Maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, iade bölümünün yer alacağı bir faturanın düzenlenmesi ve en az iki örneğinin müşteriye malla beraber gönderilmesi uygun görülmüştür.

5-Döviz ve/veya Kıymetli Maden Alım/Satımında Belge Düzeni:

385 no.lu VUK GT ile 1/3/2008 tarihinden geçerli olmak üzere kıymetli maden alımında "Kıymetli Maden Alım Belgesi", satımında da "Kıymetli Maden Satım Belgesi" düzenleme zorunluluğu yerine dileyen mükellefler için döviz ve kıymetli maden alımında "Döviz ve Kıymetli Maden Alım Belgesi" satımında da "Döviz ve Kıymetli Maden Satım Belgesi" adı altında tek bir belge düzenleme imkânı sağlanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DÜZENLENEN BELGELER

Beyan esasına dayalı olan Türk vergi sisteminde vergi, mükellefin yazılı bildirimine konu ettiği, Kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden, idarenin gerçekleştirdiği tarhiyat işlemi ile hesaplanmaktadır. Vergilendirme süreci ise mükellefin beyanı üzerine vergi idaresince yapılan tarh işlemi ile başlar tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşaması ile nihayete ermektedir. Görüleceği üzere vergilendirme süreci, her bir aşaması mükellefe ayrı ödev ve sorumluluk getiren dört aşamadan oluşmaktadır.

Sağlıklı bir vergilendirme sürecinin yaşanmasında, tarh işleminin ve tarhiyata konu mükellef beyanının önemi büyüktür. Zira tarh işlemi sırasında, mükellefin beyanında yaptığı hata veya noksan hesaplama, salınacak verginin uyumsuzluk konusu yapılmasına sebep olmakta, bu durum ise hem idare ve hem de mükellef açısından zaman ve ekonomik maliyete sebep olmaktadır.

Mükellef, tarh işlemine konu edilecek matrah bildirimini, kendi yasal defter kayıtlarına bağlı olarak oluşturulmakta, söz konusu kayıtlara konu işlem ve olgularını ise gerektiğinde, düzenledikleri veya aldıkları belgelerle ispat etmek zorundadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini kapsayan belge ile söz konusu belgeye dayalı olarak oluşturulan muhasebe kayıtları ve bu muhasebe kayıtlarına bağlı olarak, Kanunda gösterilen matrah ve nispet üzerinden hesaplanarak beyan konusu yapılan vergi matrahı arasında herhangi bir uyumsuzluğun olmaması gerekmektedir.

Açıklanan bu nedenlerle vergilendirme sürecindeki başarı, mükellefin beyanında hata yapmamasına, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tam olarak belge düzeni ile tevsikine bağlıdır. Zira beyan esasında, mükellefin bildirim konusu yaptığı matrahta, idare nezdinde herhangi bir tereddüttün oluşması durumunda, vergiyi doğuran olaya ilişkin ekonomik yorumlamada tevsik edici belgeler, delil niteliğinde olup ispatlama vasıtası olarak kabul edilecektir.

Hukuk devleti ilkesi anayasa hukukunun en önemli ilkelerinden birisidir. Hukukun egemen olduğu, vatandaşların hukuk güvenliğine sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanan hukuk devleti ilkesi vergilerin kanuniliği ilkesini de içermektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesinin anlamı, çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı

veya güçler dengesi ilkeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasıdır. Kanunsuz vergi olmaz biçiminde de ifade edilen bu kural birçok devletin anayasasında yer almıştır. 1982 anayasasının 73. maddesinde bu kural “*Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesiyle hükme bağlanmıştır. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak, yürütme organının kanuni dayanak olmaksızın bir idari işlemle veya yargı organının kıyas yolu ile vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri yoktur.⁷⁵

Anayasadaki düzenlemenin sonucu olarak VUK’daki yapılan düzenlemeler vergilerin kanuniliği ilkesinin somutlaştırılmış halidir.

Bu noktada belgelere ilişkin esas (asli kaynak) düzenlemeler VUK’un “*Mükelleflerin Ödevleri*” başlıklı İkinci Kitabının “*Vesikalar*” alt başlıklı Üçüncü Kısımında, 227 ile Mük. 242. Maddeleri arasında yapılmış, tali düzenlemeler (ikincil kaynak) ise VUK’un 227, Mükerrer 242 ve 257. Maddelerinin, Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkinin kullanılması sonucu çıkarılan genel tebliğler ile yapılmıştır.

Söz konusu maddeler VUK’un defter, kayıt ve belge düzeninde, maddede belirtilen yetki sınırları dahilinde usul ve esasa yönelik düzenleyici işlem yapmaları hususunda, kanun koyucu tarafından Maliye Bakanlığına verilen yetki maddeleridir. Bu noktada VUK’un belge düzeninin tesisinde usul ve esasa yönelik düzenleyici işlem yapma hususunda Maliye Bakanlığına verilen yetki konuları, ilgili yevmiye maddeleri bakımından aşağıda özetlenmiştir.

- VUK, 227. Madde, 4. Bent: (Ek: 3/12/1988-3505/3 md.) Maliye Bakanlığı, düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.

- VUK, Mükerrer 242. Madde 1. Fıkra: (Ek: 28/8/1991-3762/3 md.) Maliye Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanırmak suretiyle belge düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkilidir.

⁷⁵ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Ankara, Ekim-1999, Siyasal Kitabevi, s.30

- VUK, Mükerrer 242. Madde 2. Fıkra 4. Bent: (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

- VUK, Mükerrer 242. Madde 2. Fıkra 5. Bent: (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.; Değişik: 4/6/2008-5766/17 md.) Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları (700 Sayılı KHK'nın 46 ncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanınca(*) çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.

- VUK Mük. Mad. 257: (Ek: 30/12/1980 - 2365/45 md.) (Değişik birinci fıkra: 22/7/1998 - 4369/5 md.) Maliye Bakanlığı; Mükellef ve meslek grupları itibariyle bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkilidir.

Anılan yetki maddeleri uyarınca, özellikle 1980'li yıllardan itibaren Maliye Bakanlığı tarafından birçok genel tebliğ düzenlemeleri yürürlüğe sokularak, belge düzenine ilişkin değişiklikler ve yenilikler yapılmıştır. Bu yenilikler içerisinde elbette en önemlisi, elektronik ortamda beyan, defter, belge ve kayıtların oluşturulması

hususunda yaşanmıştır. Aşağıda mevcut tabloda, mevcut belge düzenine ilişkin yürürlükte olan genel tebliğlerin fihristine yer verilmiştir.

Tablo 1: Türk Vergi Sisteminde Belge Düzenine İlişkin Tebliğler

İlgili Yetki Maddesi	Genel Tebliğ No.su	Belge Düzenine İlişkin TEBLİĞ KONUSU
VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	185, 200, 298, 299 No.lu VUK GT,	Adisyon kullanımı hakkında
VUK Mük. Md. 257	211 No.lu VUK GT	İrsaliyeli Fatura
VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	141, 143, 167, 173, 206, 246, 253, 345 ve 379 No.lu VUK GT,	Sevk irsaliyesi düzenlenmesi hakkında Yurt dışında faaliyette bulunan mükelleflere yaptırılan iş ve hizmetler karşılığında alınan belgeler hakkında
VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	320, 323, 324, 332 No.lu VUK GT,	Tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğu
VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	334, 406 No.lu VUK GT,	Şehirler arası yolcu taşıma işiyle uğraşanların düzenleyecekleri yolcu listeleri hakkında
VUK, Mük. Md. 257	171, 314 No.lu VUK GT, 215 No.lu GVK GT,	Basit usulde vergilendirmede belge düzeni hakkında (Dolmuş ve taksi işletmecilerinin düzenleyeceği belgeler)
VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	375 ve 406 No.lu VUK GT,	Milli piyango idaresince oynatılan şans oyunlarında belge düzeni ile İcra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücretlerinin belgelendirilmesi hakkında
VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	379, 382 ve 424 No.lu VUK GT,	Kıymetli maden alım/satımında belge düzeni hakkında Serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimler (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil) tarafından kullanılacak kredi kartı okuyucuları ve belgelerin özellikleri hakkında Anlaşmalı eczanelerce sosyal güvenlik kurumu adına düzenlenen faturalarda süre hakkında
VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	406 No.lu VUK GT,	Noterler veya Noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından tasdik edilen belgeler Turizm organizasyonu faaliyetinde bulunan mükelleflerin düzenledikleri turlara ait vasıtalarda bulunması gereken belgeler hakkında Müşterilerin kendilerine servis esasına göre yemek hizmeti verilen işyerlerinde belge düzeni

VUK, Md. 227 ve Mük. Md. 257	426, 435, 437, 451, 465, 466, 483, 488 ve 489 No.lu VUK GT,	Yeni nesil ödeme kaydedici cihaz (YN ÖKC) fişlerine dair usul ve esaslar hakkında
VUK, Md. 227, Mük. Md. 242 ve 257	509 No.lu VUK GT,	e-Belge Uygulamaları
VUK, Mük. Md. 257	230 No.lu GVK GT	Basit usule tabi mükelleflerde gün sonunda toplu belge düzenleme uygulaması hakkında
VUK, Mük. Md. 227 ve 257	243, 246 ve 435 No.lu VUK GT	Bankalar, sigorta şirketleri ve acenteleri, sermaye piyasası aracı kurumları, finansman şirketleri ile ikrazatçılıkla uğraşanların faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgelerle
VUK, Mük. Md. 257	382 No.lu VUK GT,	Özel kartlar veya yemek çekleri kullanılmak suretiyle lokanta veya restoranlarda verilen hizmetlere ilişkin belge düzeni hakkında
		Bankalara ait kredi kartı okuyucuları kullanılarak yapılan kontör satışlarında belge düzeni hakkında
		Nihai tüketicilere elektronik ortamda kredi kartıyla yapılan kontör satışlarında belge düzeni hakkında
VUK, Mük. Md. 257	431 ve 452 No.lu VUK GT,	Kayıtların elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası ve ibraz edilmesine dair usul ve esaslar hakkında (e-Kayıt Uygulaması)
VUK, Mük. Md. 257	492 No.lu VUK GT,	Beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin elektronik ortamda verilebilmesi ve bu belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarının ilgililerine elektronik ortamda sunulması amacıyla oluşturulan İnteraktif Vergi Dairesi Uygulaması na hakkında

Vergi sistemimizde kullanılan belgelere ilişkin esas düzenlemeler kapsamında, VUK'un 227 ile Mükerrer 242. Madde hükümleri arasında, hangi işlem konuları için ne tür belgelerin düzenlenmesi gerektiğini, belge düzenleme ödevine ilişkin usul ve esaslar ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin düzenlemeler yer verilmiştir. Bu Kanunun 353. Maddesinde ise belge düzenine uymama fiilinin özel usulsüzlük cezasını gerektirdiği, 359. Maddesinde ise her ne kadar VUK'un şekil şartlarını taşısa ve hatta kayıt nizamına uygun olarak kaydedilmiş olsa bile, geçek muamele veya durumu göstermeyen belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olarak kabul edileceği, söz konusu belgeleri düzenleyen ve/veya kullananlar ile belgeleri yok

eden, tahrif eden ve gizleyenlere yönelik uygulanacak, vergi kanunlarında tanımlanan en ağır cezalara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAĞIT ORTAMINDA DÜZENLENEN BELGELER

VUK'un İkinci Kitabının Üçüncü Kısımında “Vesikalar” a ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu kısmın birinci bölümü 227. Madde “İspat Edici Kağıtlar” başlığı altında düzenlenmiş, bu başlıkla belgelerin delil hukukundaki önemine değinilmiştir. Bu maddede VUK’a göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların tevsikinin zorunlu olduğu, defter tutmak zorunda olmayan yükümlülerin vergi matrahlarının belirlenmesi ile ilgili giderlerini belgelendirmeye zorunlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Vergi kanunları açısından bir vesikaya bağlanması zorunlu tutulan gider veya maliyetlere ilişkin harcamaları tevsik edecek belgeler, VUK’da niteliklerine göre kâğıt ortamında veya elektronik ortamda olmak üzere iki türe ayrılabilir.

Bilindiği üzere, e-Dönüşüm Türkiye Projesi⁷⁶ (eDTr) kapsamında yürütülen çalışmalar ile bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişime paralel olarak, kamu sektöründe hizmetlerin etkin bir şekilde işlemesi için teknolojik değişiklikler, klasik kamu hizmeti sunumuna entegre edilerek, “e-devlet uygulamaları” olarak tanımlanacak yeni bir hizmet sunum şekli benimsenmiş ve hedeflenmiştir. e-Devlet modeli, vatandaşlara daha kaliteli, hızlı, ekonomik ve iyi hizmet sunmak üzere düşünülen bir modeli tasvir etmektedir. Bu noktada, mükelleflerin vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinde e-Devlet uygulamaları kapsamında sırasıyla; 2004 yılında e-İmza ve e-Beyanname uygulaması, 2007 yılında e-Haciz uygulaması, 2010 yılında e-Fatura, mali mühür ve e-Tebligat uygulamaları, 2011 yılında e-Defter Uygulaması, 2013 yılında e-Arşiv uygulaması, 2017 yılında e-Defter Beyan sistemi ile e-İrsaliye,

⁷⁶ 58. Hükümet Acil Eylem Planında, Ocak 2003’e kadar farklı kuruluşlar tarafından yürütülen Kamu-Net, e-Türkiye gibi e-Devlet alanındaki çalışmaları birleştirecek eDTr Projesine, kamu yönetimi reformu başlığı altında yer verilmiş ve sorumlu kuruluş olarak Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) belirlenmiştir. e-Dönüşüm Türkiye Projesi kapsamında yürütülecek e-devlet çalışmalarında, kamu hizmetlerinin; başta İnternet olmak üzere bilgi çağıının gerektirdiği elektronik ortam aracılığıyla sunulması amaçlanmaktadır. e-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planında (KDEP) toplam 7 başlık altında 50 eyleme yer verilmiştir.

e-SMM ve e-Müstahsil Makbuzu, 2018 yılında ise İnteraktif Vergi Dairesi uygulamalarına geçilmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi sistemimizde kâğıt ortamında düzenlenen belgelere ilişkin olarak, VUK'un 227 ile Mük.242. Maddelerinde yapılan düzenlemeler ile VUK'un 227, Mük. 242 ve 257. Maddelerinin verdiği yetkilere istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğlerinde yapılan düzenlemeler iki ana başlıkta ve Kanunun belgeleri düzenlediği madde sırasına uygun olarak açıklama ve değerlendirme konusu yapılacaktır.

2.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Tanımlanan Belgeler

VUK'un 227. Maddesinde, kanunda aksine hüküm olmadıkça,

✓ Defter tutma zorunluluğu olan mükellefler için bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebetlere ilişkin kayıtların,

✓ Defter tutma zorunluluğu olmayan mükelleflerinde vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini

tevsikini yani belgelendirmelerini mecburi tutmuştur. Her ne kadar söz konusu madde düzenlemesi, vergi hukukumuzda belge düzenini tesis eden amir hüküm olarak kabul edilse de görüleceği üzere, yasa maddesi kendi içerisinde, istisnai durumların Kanun ile tanımlanabileceği hükmüne ayrıca yer vermiştir. Ayrıca VUK'un 228. Maddesi ile;

✓ Örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması alışlagelmiş olmayan müteferrik giderler,

✓ Belgenin temin edilmesine imkan olmayan giderler

✓ Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler

için ispat edici belge aranmayacağına hükmolunmuştur.

Dolayısıyla Kanunun tanımladığı durumlar dışında vergilendirmeye müteallik tüm işlemlere ilişkin kayıt veya işlem ve olguların tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda VUK'da düzenlenen, kayıt ve muameleleri tevsik edici belgeler aşağıda gösterilmiştir.

➤ Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler:

✓ Fatura

- ✓ Perakende satış fişleri
- ✓ Ödeme kaydedici cihaz (yazar kasa fişleri)
- ✓ Giriş ve yolcu taşıma fişleri
- ✓ Gider pusulası
- ✓ Müstahsil makbuzu
- ✓ Serbest meslek makbuzu

➤Diğer Belgeler:

- ✓ Taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler
- ✓ Taşıma irsaliyesi
- ✓ Yolculuk listesi
- ✓ Günlük müşteri listesi
- ✓ Muhabere evrakı
- ✓ Vergi karnesi

➤Ücrete Ait Belgeler:

- ✓ Ücret bordrosu

2.1.1.1. Fatura ve Fatura Yerine Geçen Belgeler

Ticari işlemlerde büyük öneme sahip faturalar ile fatura yerine geçen belgeler (perakende satış fişi, gider pusulası ve müstahsil makbuzu), VUK'un 229 ile 235. Madde düzenlemeleri uyarınca genel bir disipline bağlanmıştır. Bu açıdan bu belgenin sağladığı işlev yalnızca vergi kanunları ile uygulamaları açısından değil aynı zamanda ticari işlemleri düzenleyen Ticaret Kanunu açısından da büyük öneme sahiptir.

VUK'daki düzenlemede, tüccarlar için mutlak surette fatura tanzim etmek ve almak mecburiyeti konulmuştur. Ancak müstehlike yapılan bir kısım perakende satışlar için işin gereğine uyularak fatura yerine, perakende satış vesikası düzenlenmesi esası kabul edilmiştir.⁷⁷

⁷⁷ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009, s. 393

2.1.1.1.1. Faturanın Tarifi ve Hukuki Mahiyeti

Fatura; VUK hükümleri uyarınca, bir taraftan vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olaya ilişkin kayıtlarının tevsikine ve bu kayıtlardan dönem sonunda hesaplanan vergi matrahının tespitine, diğer taraftan TTK hükümleri uyarınca tacirin gerçekleştirdiği ticari nitelikteki işlemlerinin tevsikine yarayan bir belgedir. Faturaya konu ticari nitelikteki akdi ilişki aynı zamanda alacak ve borç hukukunun konusunu da oluşturmaktadır. Bu sebepten fatura; başta ödenecek vergi tutarının doğruluğunun tespiti açısından vergi hukukunun, fiyat kontrolü ve tüketicinin korunması bakımından ticaret hukukunun, alacak ve borç ilişkisini düzenlemesi bakımından ticaret ve borçlar hukukunun ve kayıtların tevsikinin zorunluluğu ilkesi açısından muhasebe biliminin konusuna girmektedir.

TTK ve VUK'un fatura ile ilgili hükümleri faturanın hukuki mahiyetini tam olarak açıklamaktan uzaktır. Doktrinde faturanın hukuki mahiyeti derinlemesine incelenmemiştir. Fatura düzenlemesinin hukuki sonuçları her iki kanun bakımından farklılık göstermektedir. Bu sebepten her iki kanun için faturanın hukuki mahiyetleri de benzer özellikleri olmasına rağmen farklıdır.⁷⁸

2.1.1.1.1.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Fatura

TTK'da faturaya ilişkin olarak, VUK'da yer aldığı gibi doğrudan bir tanımlama yapılmamış ancak Kanunun "*Fatura ve teyit mektubu*" başlıklı 21. Maddesinin 1. Fıkrasında,

"Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca fatura, tacirin, ticari işletmesiyle ilgili mal teslim ve hizmet ifası karşılığında, işleme taraf olan diğer tacirin talebi halinde düzenleyeceği, ödendi bilgisini ihtiva eden bir belge olarak tanımlanabilir.

Görüleceği üzere, TTK'da fatura, tacir olmanın bir gereğidir ve ancak tacir olan müşterisinin talebi halinde düzenlenecektir. Böyle bir talep yoksa tacirin fatura

⁷⁸ Ünal, s. 36

düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna mukabil VUK'un 232. Maddesine göre fatura, tacirlerin müşterisinin bu yönde bir talebi olmasa dahi ayrıca müşterisi tacir olmasa dahi düzenlemek zorunda olduğu bir ticari vesika olarak tanımlanmıştır. VUK hükümlerine göre fatura verilmesini talep eden müşterinin tacir olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

TTK'nın 21. Maddesinin 2. Fıkrasında;

“Bir fatura alan kişi aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmamışsa bu içeriği kabul etmiş sayılır.” hükmüne yer verilmiştir.

Faturaya sekiz günlük mühlet içinde itiraz edilmemesi, fatura muhteviyatının doğruluğuna karine teşkil eder. Ancak bu karine her zaman için aksi ispat edilmek kaydıyla çürütülebilir. Bir diğer deyişle sekiz günlük itiraz süresinin geçirilmiş olması faturanın içerik bakımından doğru olduğu anlamına gelmemektedir.⁷⁹

Faturaya itiraz, genellikle, faturada yazılı olan satılan malın ya da yapılan hizmetin tutarına yönelik olmaktadır. Örneğin; faturada yazılı malın hiç teslim edilmemesi ya da eksik teslim edilmesi veya faturada yazılı mal ile teslim edilen malın farklı olması faturaya itirazın başlıca nedenleridir. Bunun yanı sıra, malın tutarının ya da yapılan hizmetin bedelinin yüksek gösterilmesi de, faturaya itirazı gerektiren diğer nedenlerdendir.⁸⁰

TTK'nın 21'inci maddesinin birinci fıkrasında, “faturaya karşı itiraz”ın ne şekilde yapılacağına dair herhangi bir açıklık yoktur. Ancak gerek faturanın tebliğinde ve gerekse ona karşı yapılacak itirazda, ilgililerin, ispat kolaylığı bakımından “basiretli bir iş adamı” gibi hareket ederek TTK'nın 18'inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne uygun olarak tebliğ veya itirazın noter aracılığıyla veya iadeli taahhütlü bir mektupla ya da telgrafla yapmaları gerekir.⁸¹

⁷⁹ Erdal, s. 14

⁸⁰ Adil Öner, “Karşı Tarafın Düzenlendiği Faturaya İtiraz Şekli ve Süresi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2005, Sayı:145, s. 272

⁸¹ Öner, s. 274

2.1.1.1.1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Fatura

Fatura ya ilişkin esas düzenlemeler, VUK'un 229 ile 232. Maddeleri arasında yapılmıştır. VUK'un "*Faturanın Tanımı*" başlıklı 229. Maddesinde fatura;

"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu maddenin lafzına baktığımızda fatura, tüccarların sattıkları emtia veya yaptıkları işler için müşterinin borçlandığı miktarı göstermek amacıyla, düzenlemek mecburiyetinde oldukları ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır.

VUK'un fatura düzenleme ve kullanma mecburiyetine ilişkin hükmü ile TTK hükmü arasında fark bulunmaktadır. Zira, VUK'un "*Fatura kullanma mecburiyeti*" başlıklı 232. Maddesi tüccarın, ticari işleme taraf olan müşterisi tacir vasfında olmasa dahi fatura düzenlemek zorunda olduğuna, işleme taraf olan ve tacir vasfında olmayan müşterisinin de fatura istemek ve almak zorunda olduğuna hükmetmiştir.

Vergi kanunları açısından faturanın, talep edilmese dahi düzenlenecek olması ve bu yönüyle müşterisinin tacir vasfının bir öneminin bulunmaması, faturanın vergi uygulamaları açısından, Ticaret Kanunu hükümlerine nispeten daha fazla işlevi olduğunu göstermektedir.

Kanunun fatura tarifinde, müşterinin borçlandığı meblağın gösterilmesi bir zorunluluk olarak belirtilmiştir. Bunun sebebi ise ticari vesika niteliğindeki faturanın, düzenleme konusu olayın ticari iş niteliğinde olması ve dolayısıyla borç alacak ilişkisinin bir sonucu olarak belgelendirilme zorunluluğundan kaynaklanmaktadır.

Faturada mutlaka satılan mal veya yapılan işin karşılığı bedelin, gösterilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere vergi kanunlarımızda her kanuni düzenlemenin bir istisnası ve her istisnanın da bir müstesnası vardır. Bu nedenle faturada muhakkak bedel gösterilmesi zorunluluğu, promosyon, ve numune teslimleri açısından bir istisna teşkil etmektedir. Her ne kadar promosyon ve numune teslimlerinde fatura düzenleme zorunluluğu açısından farklı görüşler olsa da, bu şekildeki bedelsiz teslimler için fatura düzenlenmesi durumunda, belge üzerinde bedel gösterilmeyecektir.

2.1.1.1.1.3. Faturanın Hukuki Mahiyeti

Faturanın VUK yönünden iki önemli özelliği bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, faturanın olayı temsil etmesidir. Ticari faaliyete konu olan mal veya hizmetin cinsini, miktarını, fiyatını, satış akdinin gerçekleştiği tarihi temsil eder. İkinci özelliği ise, mal satış hasılatının kanuni defterlere kaydedilmesinde esas olması ve alıcı tarafından bakılacak olursa, mükellefin satın aldığı malın veya hizmetin maliyet bedeliyle kanuni defterlere intikaline esas oluşturmastır.⁸²

Faturanın hukuki mahiyeti, onun ispat vasıtası olması işlevi ile müşterinin borçlandığı meblağı göstermesi ve ticari bir vesika olması özelliklerine göre farklılık arz etmektedir.

i. Faturanın İspat Vasıtası Olması

Faturanın ispat vasıtası olma özelliği esasen, kendisinden sadır olmayan bir kimsenin, (mülga)TK m23 hükmü(TTK Mad. 21) gereğince 8 günlük süre içinde itiraza uğramaması sonucu aleyhine delil olabilmesinden ileri gelmektedir. Faturanın kendisinden sadır olan fatura tanzim eden aleyhine delil olması genel olarak belgelerin delil özelliğinin bir neticesidir.⁸³ O halde fatura, düzenleyenin lehine ya da aleyhine ispat vasıtası olabilir. Ancak bazı hallerde hukuki bir ilişki olmaksızın fatura tanzim edilmiş ise, bu durumda sadece faturanın yazılmış olması bir akdin varlığını göstermeyebilir.

İspat vasıtalarından birisi delillerdir. Deliller kesin ve takdiri deliller olmak üzere iki türdür. İkrar (HUMK.m.236), kesin hüküm (HUMK.m.237), senet (HUMK.m.287 vd), yemin (HUMK.m.377) ve ticari defterler (TK.m.82) kesin delillerdir. İhtilafın ispatı için gösterilen kesin deliller hakimi bağlar ve bu halde hakimin takdir yetkisi yoktur. Tanık (HUMK.m.245 vd), bilirkişi (HUMK.m.275 vd), keşif (HUMK.m.363 vd), hakimin serbestçe takdir yetkisine sahip olduğu takdiri

⁸² Abdullah Özdemirci, “Fatura ve Faturaya İlişkin Usul ve Esaslar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran 2006, Sayı:6, s. 61

⁸³ Ünal, s.67

delillerdir.⁸⁴ Takdiri delille ispat edilmek istenen olayın gerçeğe uygun olup olmadığı hususunda hakimın kendi kanaatine göre değerlendirme yetkisi vardır. Hatta hakimın takdirine giren vakıaların ispatı hususunda teklif edilen bir delili, mutlaka nazara almaya ve kıymetlendirmeye mecbur değildir ve bunları incelemek hususunda da serbesttir.⁸⁵

Bu bilgiler ışığında, ticari işlem kapsamındaki alacak borç ilişkisinden kaynaklanan faturanın, söz konusu alacak veya borcun varlığına delil teşkil etmesi ancak TTK'nun 21/2. Maddesi gereğince faturanın karşı tarafa tesliminden itibaren sekiz gün içinde itiraza uğramamış olmasına bağlıdır. Sekiz gün içerisinde teslim alan tarafından itiraza uğramamış fatura, senet mahiyetinde olup ispat hukuku açısından kesin delil niteliğinde kabul edilecektir.

İspat vasıtalarından bir diğeri de karinelerdir.⁸⁶ (Mülga) TK.m.23(TTK Mad.21) hükmüne göre kendisine tacire tebliğ edilmiş ve kendisi adına tanzim edilmiş faturaya 8 gün içinde itiraz etmemesi halinde, bu fatura münderacatını kabul etmiş sayılacağına dair olan kanuni karine de aksi ispat edilebilen adi karinelere dendir.⁸⁷

Burada üzerinde durmamız gereken bir konu faturanın ispat vasıtası açısından delil niteliğinde olması için neden TTK Mad.21 uyarınca 8 günlük itiraz süresini esas aldığımız; neden VUK Mad.231 hükmüne göre fatura düzenlenme süresi olan 7 günü esas almamamız hususudur.

Doktrinde faturanın delil olarak kullanılabilmesi ve kanunun faturaya tanıdığı karinenin söz konusu olabilmesi için temel borç ilişkisinin varlığı konusunda tartışma yoktur.⁸⁸ Yargıtay Hukuk Genel Kuruluna göre de; *“faturanın onu teslim alan muhatabı borç altına sokabilmesi için her şeyden evvel borç doğurucu bir hukuki ilişkinin mevcudiyeti ve faturanın da bu ilişki nedeni ile düzenlenmiş olması gerekir.*

⁸⁴ Haluk Konuralp, HUMK.'nda görünüşte bir “delil listesi veya delil kataloğu” düzenlendiğini ancak bu delillerin sınırlı olmadığı kanaatindedir. (Haluk Konuralp, Medeni Uslu Hukukunda Yazılı Delil Başlangıcı, Ankara 1988, s.26 vd.)’den aktaran Ünal, s.68-69

⁸⁵ Necmeddin Berkin, Hukuk Yargılama Usulünde Delillerin Takdirine İlişkin Sorunlar, **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, İstanbul, 1975, S. 165, s.2’den aktaran, Ünal, s.69

⁸⁶ **Karine**, belli bir olaydan, belli olmayan diğer bir olay için çıkarılan sonuçtur. Maddi (fiili) ve kanuni olmak üzere iki türdür. Maddi karineler hayat tecrübelerinden çıkan karineler olup bu hususu hakim tarafından tespit ve takdir olunur. Kanuni karineler ise kanunun açıkça bir olayı, başka bir olayın olduğuna veya olmadığına delil olarak göstermesidir. Bu karinelerin aksinin ispatı mümkün olup olmamasına göre *“aksinin ispatı mümkün olmayan karineler* ve *aksi ispat edilebilen nispi (adi) karineler* olmak üzere, iki türdür.

⁸⁷ Ünal, s.70

⁸⁸ Arkan, s.138 dipnot 5, 6; Domaniç, s. 193; Alver, s.49 dipnot 40’dan aktaran, Ünal, s.74

*Borç münasebeti olmaksızın düzenlenen ve muhatabı tarafından her nasılsa teslim alınan faturaya sekiz gün içerisinde itiraz edilmiş olmasının onu borç altına sokacağı şeklindeki bir görüş hem mantıki ve hem de hukuki dayanaktan yoksun olur. O halde öncelikle taraflar arasında böyle bir hukuki ilişkinin var olup olmadığının göz önünde tutulması zorunludur.*⁸⁹

O halde taraflar arasındaki alacak borç ilişkisini düzenleyen TTK hükümlerine göre, faturanın delil vasfını kazanması, 8 gün içinde muhatabı tarafından itiraz edilmemesine bağlıdır. Bu noktada VUK'un faturaya ilişkin hükümleri ancak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitinde işlevseldir. Ticari ilişkinin ispat hukukuna konu edilmesinde, faturanın delil niteliğine haiz olup olmaması VUK hükümleri yerine TTK hükümleri esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla tacirin gerçek bir mal satışına veya işlemine dayanan faturada VUK'un şekil şartları oluşmamış olsa da, TTK'na uygulamalarına göre fatura olarak kabul edilebilecektir.

Bir belgenin aynı ülkenin bir kanununda fatura, diğer kanununda ise fatura olarak kabul edilmemesi ise kanunlar arasında çelişki olduğu görünümünü verse dahi bize göre bir çelişki değil iki ayrı kanunun değişik amaçlarla değişik neticeler doğuracak hükümler ihtiva etmesinin bir sonucudur.⁹⁰

ii. Faturanın Müşterinin Borçlandığı Meblağı Göstermesi

TTK 21. Maddesinin birinci fıkrasında tacirin sattığı, ürettiği emtia veya gerçekleştirdiği iş ya da sağladığı menfaat karşılığında bedel talep edeceği, müşterisinin bedeli ödendi ise ödendi bilgisinin faturada gösterilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Vergi hukuku uygulamaları açısından tacirin de mükellef olması ve dolayısıyla başta VUK hükümleri olmak üzere müspet vergi kanunları açısından, gerçekleştirdiği vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini, birbirleriyle uyumlu olmak zorunda olan defter, kayıt ve belge düzeni içerisinde ispatla mükellef tutulduğu bilinmektedir.

Dolayısıyla tacir hem TTK hükümlerine göre ve hem de VUK hükümlerine göre fatura düzenleme yükümlülüğü altındadır. Bu noktada faturada bedelin

⁸⁹ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E.1978/11-1147, K.1980/1418, Alver, s.49 dipnot 40'dan aktaran, Ünal, s.74

⁹⁰ Ünal, s.49

gösterilmesi zorunluluğu hem TTK Mad. 21 uyarınca, müşterisinin borçlandığı tutar ile bedel ödendi ise ödendi bilgisini göstermek ve hem de VUK Mad. 3/B, 227 uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile 3. şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki mecburiyetinden kaynaklanmaktadır.

Emtiyayı satan veya işi yapan tacir tarafından düzenlenen faturaya 8 günlük itiraz süresi içerisinde itirazda bulunmayan müşterinin, faturanın muhteviyatını kabul etmiş sayılacaktır. Bu durumda müşteri üzerinde bir meblağın gösterilmesi kanunun şekil şartı olarak konulan faturada belirtilen emtia veya işleme ait itirazda bulunamayacak ve hem de üzerinde yazan borç tutarı kesinleşmiş olacak ve ödemesi gerekecektir.

2.1.1.1.2. Faturanın Şekli

VUK'un 230. Maddesinde faturada bulunması gereken asgari bilgiler düzenlenmiştir. Buna göre faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası
2. Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;
4. Malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı;
5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası,

TTK'nun ticaret unvanı kullanma zorunluluğuna ilişkin genel hükümlerin yer aldığı 39. Maddesinde ise “...*Tacirin işletmesiyle ilgili olarak düzenlediği ticari mektuplarda ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgelerde tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi ile tacir internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresi de gösterilir...*” hükmüne yer verilmiştir.

Görüleceği üzere TTK, faturanın şekli açısından daha dar bir düzenleme getirmiştir. Aslında bu durum, vergi uygulamaları açısından faturanın sağladığı işlevlerin, ticari işlemlerdekine nispeten daha fazla olmasından kaynaklanmaktadır.

VUK’da tahdidi olarak yer verilen faturada bulunması gereken söz konusu asgari bilgilere ilişkin açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir.

2.1.1.1.2.1. Faturanın Düzenlenme Tarihi, Seri ve Sıra Numarası

VUK’un Mad. 230/1 fıkra hükmü uyarınca, faturada düzenlenme tarihi, gerek vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanı ve gerekse de fatura muhteviyatına ilişkin 8 günlük itiraz hakkının başlangıç zamanını belirlediği için yazılması zorunlu bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Söz konusu fıkra düzenlemesinin devamında ise seri ve sıra numarası da faturada bulunması zorunlu bir şekil unsuru olarak düzenlenmiştir. Söz konusu bent hükmüne ilaveten, 159 no.lu VUK GT’nde fatura, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının sıra numarası dahilinde teselsül ettirileceği, numara atlanmayacağı ve boş sayfa bırakılmayacağını belirtmiştir.

Söz konusu tebliğ düzenlemesinde ayrıca, aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere, ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre, şube veya kısmın isminin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılmasının mecburi olacağını belirtmiştir.

Buna göre faturalar seri ve/veya sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. İşletmelerde şube veya kısım söz konusu değilse faturalarının sıra numarası dahilinde teselsül ettirilmesi yeterli olup, seri numarasının bulundurulmasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükellefler nezdinde ayrıca şube veya kısım söz konusu ise ve ayrıca bu yerlerde, aynı numara ile başlamak üzere, ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde faturada seri tefriki yazılması zorunlu olacaktır.

Faturada cilt numarası takip etme zorunluluğu ise, anılan fıkra düzenlemesinde ayrıca belirtilmediği için faturada bulundurulması zorunlu bir şekil unsuru değildir. Buna göre mükellefler tarafından kullanılan fatura cildinin bitmesiyle birlikte düzenlenen son fatura seri numarasını takip eden seri numarasıyla başlayan fatura cildini kullanması ancak ilgili fatura cildinin atlanılarak bir sonraki fatura ciltlerinin kullanılmasında yasal bir sakınca bulunmamaktadır.

2.1.1.1.2.2. Faturayı Düzenleyenin Adı, Varsa Ticaret Unvanı, İş Adresi, Bağlı Olduğu Vergi Dairesi ve Hesap Numarası

Faturada, düzenleyen gerçek veya tüzel kişinin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi ile bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası bilgilerinin bulundurulma zorunluluğu, VUK'un Mad. 230/2 fıkra hükmü gereğidir.

Bilindiği üzere ticari hayatta mükelleflerin unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarasının değişmesi, karşılaşılan bir durumdur. Bu halde değişen söz konusu bilgilerin yer aldığı eski faturaların, mükellefler tarafından kullanımına devam ediliş edilmeyeceği tereddütler yaşanabilmektedir.

Unvan değişikliğinde eski belgelerin kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin, 240 no.lu VUK GT'in A/2 bölümünde; mükelleflerin nüfus bilgilerinde meydana gelen değişikliklerin yanı sıra, mükellefiyetlerini tesis ettirdikleri anda beyan edilen ve yoklama ile tespit edilen adres, işyeri türü, faaliyet türü ve benzeri bilgilerde meydana gelen değişiklikler ile tüzel kişiler de unvan, merkezin bulunduğu yer, kuruluş yılı, işyeri türü, şube adı ve bunlarla ilgili adres bilgilerinde meydana gelen değişikliklerin en geç bir aylık süre içerisinde bağlı bulundukları vergi dairelerine bildirecekleri, mükelleflerce halen kullanılmakta olan ve VUK hükümlerine göre düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu belgeler üzerinde yer alan eski sicil numaralarının ise, okunaklı bir şekilde çizilerek bu belgelere yeni vergi numarasının elle yazılmak veya kaşeyle ya da bilgisayarla basılmak suretiyle kullanılmaya devam edileceği belirtilmiştir.

Unvan değişikliğinde eski defter, belge ve ödeme kaydedici cihaz levhasının kullanılıp kullanılmayacağı hakkında, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (VDB) tarafından verilen 26.02.2013 tarih ve 64597866-105[229-2013]-38 sayılı Özelgede ise söz konusu Tebliğ düzenlemesine atıfta bulunularak, mükelleflerin unvan değişikliğinden önce bastırıp halen kullanmakta olduğu VUK hükümlerine göre düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu belgeleri üzerinde yer alan eski unvanın okunaklı bir şekilde çizilerek bu belgelere; yeni unvanın elle yazılmak veya kaşeyle ya da bilgisayarla basılmak suretiyle mevcut belgelerin tükeninceye kadar kullanılmaya devam edilmesinin mümkün olduğuna ilişkin görüş bildirmiştir.

Diğer taraftan, düzenleyicisinin, adi ortaklık, kollektif ve adi komandit şirket statüsünde faaliyette bulunan kişilerin olduğu fatura vb. VUK'da belirtilen belgeler,

adi ortaklık, kollektif ve adi komandit şirket adına bastırılacaktır. Bu şirket türlerine ait, ad, varsa unvan, adres, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası bilgilerinin tevsiki zorunlu belgelerde bulunması zorunludur.

İstanbul VDB tarafından verilen 14.04.2015 tarih ve 11395140-105[8-2013-VUK2-7594]-668 sayılı özelgede kısaca, adi ortaklıkta ortaklardan biri veya birkaçının hisselerini diğer ortak veya ortaklara devretmesi durumunda mevcut adi ortaklık, ortak sayısındaki değişiklik dışında aynen devam ediyorsa, adi ortaklıklarda ortak değişikliğine ilişkin bilgilerdeki değişikliğin mükellefiyete etkisi olmayacağından, ortaklık adına vergi numarası verilmesinde esas alınan ortağın ortaklıktan ayrılması durumunda da adi ortaklığın vergi kimlik numarasında herhangi bir değişiklik olmayacağı bildirilmiştir.

2.1.1.1.2.3. Müşterinin Adı, Ticaret Unvanı, Adresi, Varsa Vergi Dairesi ve Hesap Numarası

Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa bağlı bulunduğu vergi dairesi ve sicil numarasının, faturada bulunması zorunluluğu, VUK'un Mad. 230/3 fıkra hükmü gereğidir. Görüleceği üzere faturada müşterinin bağlı bulunduğu vergi dairesi ve sicil numarasının "eğer varsa" şartına bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un 231. Maddesinin 6 numaralı bendinde; *"Bu Kanunun 232. Maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. (Ancak bu sorumluluk, aynı maddenin 2 nci fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz.) Fatura düzenleyen istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır."* hükmü yer almaktadır.

Sadece bu madde düzenlemesinin lafzi yorumuna bakarsak, VUK'un 232. Maddesi uyarınca fatura düzenlemek ve almak zorunda olan mükelleflerin, münhasıran bu maddenin birinci fıkrasında sayılanlara düzenledikleri faturalarda, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumlu olduğu, nihai tüketiciye kişisel ihtiyaçları için yaptıkları teslim ve hizmetler de ise müşterinin adı, ticaret unvanı ve adresine yer verilmesinin yeterli olacağı görülmektedir.

Ancak VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetki uyarınca çıkarılan 141 no.lu VUK GT uyarınca, nihai tüketiciye düzenlenecek faturanın, tarih taşıması kaydıyla sadece satılan malın nevi, miktarı ve tutarına ait bilgileri ihtiva etmesi yeterli görülmüştür.

Dolayısıyla VUK Mad. 232 uyarınca fatura düzenlemek ve almak zorunda olanların mükelleflerin, nihai tüketicilere kişisel ihtiyaçları için yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası işi için tanzim edecekleri faturada tarih taşıması kaydıyla sadece satılan malın nevi, miktarı ve tutarına ait bilgileri ihtiva etmesi yeterli olup, müşterinin adı, ticaret unvanı adresine yer verilmesine de gerek yoktur. Bu faturaların diğer faturalar meyanında sıra numarası dahilinde teselsül ettirileceği tabidir.

2.1.1.1.2.4. Malın veya İşin Nev'i, Miktarı, Fiyatı ile Tutarı

VUK'un 230/4. Maddesi uyarınca düzenlenecek faturalarda malın veya hizmetin (işin) nevi, miktarı, birim fiyatı ve tutar bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

Konuya ilişkin, Ankara VDB tarafından verilen 19.10.2015 tarih ve 27575268-105[230-2015-272]-1061 sayılı özelgede, düzenlenen faturalarda, malın türü, miktarı, fiyatı ve tutarının bulunmasının kanuni zorunluluk olduğu, faturaya konu olan malın türü ve miktarının da herkesçe bilinen, resmi kabul görmüş, kesin ve standart bir ölçü olması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, koli veya kutu içerisinde bulunan farklı türde kırtasiye ürünleri için düzenlenecek fatura ve/veya sevk irsaliyesinde ya da irsaliyeli faturada malın türü ve miktarı yerine, "koli" veya "kutu" şeklinde genel ifadelerin kullanılması ve fatura ve/veya sevk irsaliyesinin ya da irsaliyeli faturanın eki listede içeriklerinin belirtilmesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.1.1.2.5. Satılan Malların Teslim Tarihi ve İrsaliye Numarası

3239 sayılı Kanunun 19. Maddesiyle değişen VUK'un Mad. 230/5 numaralı bendi değiştirilerek, fatura bulunsun veya bulunmasın mal hareketinin mutlaka sevk irsaliyesine bağlanması mecburiyeti getirilmiş, belgesiz mal nakledilmesi ve teslim imkânı ortadan kaldırılmıştır. Değişiklikten önceki bentte ise, "*faturanın bulunduğu*

hallerde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz" hükmü yer almaktaydı. Yapılan bu değişiklikten maksat, mal hareketinin fatura üzerinde kontrolü sağlamaktır.

Söz konusu bent düzenlemesine göre satılan malın teslim tarihinden sonra yeni teslimi anında düzenlenmiş olsa dahi faturada, malın teslim tarihi ve irsaliye numarası yer alacak ve ayrıca, sevk irsaliyesi de düzenlenecektir. Ancak irsaliye fatura düzenlenmesi durumunda ayrıca sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek yoktur.

Bu bent hükmüne göre, malın faturanın düzenlenmesinden önce teslim edildiği (satılan malın satıcı veya müşteri tarafından taşınması hali dahil) veya bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncuya yahut diğer bir aracıya gönderildiği hallerde satıcı tarafından bir sevk irsaliyesine bağlanması ve bu irsaliyenin taşıtta bulundurulması şarttır.

Diğer taraftan nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmayacaktır.

VUK'un 231. Maddesinin 5. bendinde, "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu bent hükmüne göre, faturanın azamî düzenlenme süresi, malın teslimi veya hizmetin yapılmasından itibaren 7 gündür.

Yapılan bu düzenlemeler uyarınca, fatura ister malın tesliminde isterse tesliminden sonra 7 gün içinde düzenlenmiş olsun, düzenlenen faturada mutlak surette malın teslim tarihi ile sevk irsaliyesinin tarih ve numarasının bulunması gerekmektedir. Bu düzenlemeye uyulmaması faturanın hiç düzenlenmemiş sayılması sonucunu doğuracaktır.

253 no.lu VUK GT'nde ise sevk irsaliyelerinde düzenlenme tarihi yanında ayrıca bir sevk tarihinin yer alması mecburiyeti getirilmiş, sevk irsaliyesinin merkezde bilgisayarla düzenlenmesi ve düzenleme tarihinden sonra emtianın sevk edilecek olması halinde, fiili sevk tarihi bu belge üzerine elle yazılabileceğine hükmetmiştir.

Bu noktada, Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir 26.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2922-230-857/21589 sayılı özelgede, "*sevk irsaliyesinin tanzim tarihi ile fiili sevk tarihi arasındaki gün farkının ay değişikliğine sebep olması halinde*

de buna bağı fatura düzenlenme süresi, sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihinden itibaren azami 7 gündür." şeklinde görüş verilmiştir.

Yukarıda yer verilen yasal açıklamalar uyarınca, fatura düzenlendikten sonra farklı bir tarihte sevk edilecek emtianın, fiili sevk tarihinin fatura üzerinde sonradan elle yazılabileceğı ancak bu iki tarih arasında ay atlaması mevcut ise faturanın sevk irsaliyesinin düzenleme tarihinden itibaren yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekecektir.

2.1.1.1.2.6. Faturanın, Anlaşmalı Matbaalarda Bastırılmış veya Notere Tasdik Ettirilmiş Olması Gerekir

VUK Mükerrer 257. Maddesinin ikinci fıkrası gereğince hazırlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik⁹¹(tezimizin devamında “*Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliğı*” olarak adlandırılacaktır)’in “Amaç ve Kapsam” başlıklı 1. Maddesinde, “*Bu yönetmelik, Fatura, Müstahsil Makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Gider Pusulası Perakende Satış Vesikaları (Perakende Satış Fişi, Makineli Kasaların Kayıt Ruloları, Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri), Sevk İrsaliyesi, Taşıma İrsaliyesi Yolcu Listesi, Günlük Müşteri Listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlemlerine ilişkin şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartları belirlemek amacıyla düzenlenmiştir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Bu Yönetmeliğın 14. Maddesinde; matbaa işletmecilerinin, basım ve dağıtımını yaptıkları belgelerle ilgili olarak üç nüsha form düzenleyecekleri, bunlardan biri kendilerinde kalmak üzere bir mükellefin bağı olduğu vergi dairesine diğerini ise anlaşma yaptıkları Defterdarlığa, belgelerin teslim edildiğı ayı takip eden ayın 15. günü akşamına kadar vermeleri gerektiğı açıklanmıştır.

Yönetmeliğın 15. Maddesinde ise “*Basım ve dağıtım işlerini anlaşmaya uygun olarak yerine getirmeyen veya eksik bir şekilde yapan matbaa işletmecileri ile yapılan anlaşmalar idarece tek taraflı olarak feshedilerek, teminattan hazineye gelir kaydedilir. Ayrıca haklarında kanuni koğuşturma yapılır.*” hükmü yer almaktadır.

⁹¹ 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen 14.09.2000 tarih ve B.07.0.GEL.30/3025-353-597/42578 sayılı özelgede ise, 03/10/1985 gün ve VUK-2-24491-213/63525 sayılı genel yazıda belirtildiği üzere, Defterdarlıkların, Bakanlığın iznine ve herhangi bir süreye bağlı olmaksızın, yapacakları değerlendirmeler sonucuna göre matbaa işletmecileri ile anlaşma yapıp yapılmamasına karar verebilecekleri gibi, düzenlemelere aykırı belge basan matbaa işletmecilerinin tespit edilmesi halinde, Bakanlıktan görüş almadan anlaşmanın fesih edilip edilmeyeceğine karar verebilecekleri belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümlerden de anlaşılacağı üzere, anlaşmalı matbaalar belge basım ve dağıtım işlerini anılan Yönetmelik hükümleri doğrultusunda yerine getirmek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde fesh edilmesi konusunda Defterdarlıklar yetkili kılınmıştır.

Buna göre, bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaa işletmecilerinin yalnızca bu fiilden dolayı anlaşmalarının fesh edilmesi ile belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmedikleri gerekçesiyle, matbaa işletmecilerine ayrıca VUK'un Mad. 353/8 bent hükmü gereği, (490 no.lu VUK GT-01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 900.-TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde (490 no.lu VUK GT-01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 180.000.TL'yi aşamayacaktır.

Madde metninde yer alan, "... *kısmen yerine getirmeyen* ..." ifadesinden Yönetmelikte belirlenen bildirim görevini süresinden sonra yerine getiren veya süresinde bildirimde bulunmakla birlikte eksik yerine getiren matbaa işletmecilerinin anlaşılması gerekmektedir.

2.1.1.1.3. Fatura Düzenlemesinde Uyulması Gereken Kurallar (Nizam)

Faturanın düzenlenmesinde uyulacak esaslar ile faturanın ne zaman düzenleneceği hususlarında, VUK'un 231. Maddesinde açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre faturanın düzenlenmesinde uyulması gereken kaideler sırasıyla:

1- Faturalar sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura

kullanıldığı takdirde bu faturaları şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması mecburidir. Buna göre, faturalar, tarih konulmak suretiyle sıra numarası dahilinde teselsül ettirilecektir.

Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı irsaliye kullanıldığı takdirde şube veya bu irsaliyelere şube kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması zorunludur.

2. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulur.

Faturaların düzenlenmesinde kullanılacak yazı gerecini belirlemede önemli olan husus, yazımdan sonra faturadaki bilgilerin silinmesine imkan verilmemesidir. Bu nedenle örneğin faturalar kurşun kalemle, renkli boyama kalemleri ile doldurulamaz.⁹²

3. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

Faturaların kopyalı olarak düzenlenmesindeki amaç, asıl nüsha ile suretin (suretlerin) değiştirilmeden aynı kalmasını sağlamaktır. El ile ya da nokta vuruşlu yazıcılarla, asıl nüshaya işlenen bilgiler alt suretlere kopya olarak çıkmaktadır. Ancak lazer ya da mürekkep püskürtmeli yazıcılarda sadece tek bir sayfaya yazım işlemi yapıldığından kopyalı nüsha almak mümkün olmamaktadır.⁹³

Mükellef tarafından en az bir asıl, bir örnek olarak düzenlenmek zorunda olan faturaların aslı ile örneğinin aynı bilgileri içermesi gerekmektedir. Bu hususta, Danıştay 7. Dairesi'nin bir kararında⁹⁴ VUK'un 231'inci maddesi uyarınca en az bir asıl ve bir örnek düzenlenmesi gereken faturanın aksi ispatlanmadıkça, aslında yazılı bilgilerin doğru olduğunun kabul edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

4. Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.

Bu bent hükmüne göre, vergi uygulamalarında düzenlenecek faturada imza bulunması zorunlu tutulmuştur.

⁹² H. Hakan Kıvanç, Emre Poyraz, "Lazer veya Mürekkep Püskürtmeli Yazıcıları Kullanarak Düzenlenen Faturalar Geçerli midir?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2009, Sayı:68, s. 139

⁹³<http://www.alomaliye.com/2009/07/09/lazer-veya-murekkep-puskurtmeli-yazici-kullanilarak-duzenlenen-faturalar/>, (Erişim Tarihi: 05.08.2018)

⁹⁴ Dnş. 7'nci D.'nin 2000 Yılı 8771 Esas Sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=22462>, (26.01.2011)

VUK açısından faturayı imzalayacak kişi, yukarıda belirtildiği gibi, şahsi işletmelerde iş sahibi, adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri, tüzel kişi işletmelerde, fatura imzalamaya yetkili kılınmış kişi veya kişilerdir. Tüzel kişilerce düzenlenen faturaları, imza sirküleri veya vekaletname ile imza yetkisi verilmiş kişiler imzalayabilirler. O tüzel kişiyi hukuki açıdan bağlayacak ve fatura imzasını da kapsayacak şekilde yetkilendirilmiş kişilerin imzaları da fatura açısından geçerlidir. Mesela bir şirketin imza sirkülerinde fatura imzalama konusunda yetkili kılınmış kişi yerine, o şirket adına her açıdan bağlayıcı imza koymaya yetkili başka bir kişi faturayı imzalayabilir.⁹⁵

Konuya ilişkin olarak Gaziantep VDB tarafından verilen 21.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.02-2011-1225-VUK-03/-49 sayılı özelgede, faturanın şekil ve nizamına ilişkin esaslara riayet edilmek şartıyla, imzaya yetkili olanın imzasının notere tasdik ettirilip anlaşmalı matbaada fatura üzerine bastırılmak suretiyle faturanın hazır imzalı olarak kullanılabilmesi mümkündür. Ancak, imzası bu kapsamda faturalar üzerine anlaşmalı matbaada bastırılan yetkilinin görevinden ayrılması halinde, bu yetkilinin imzasının matbu olduğu faturaların artık kullanılamayacağı tabiidir.

Faturanın imzasız olması veya faturadaki imzanın iş sahibine veya fatura imzasına yetkili kılınmış kişiye ait olmaması, bu faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasına sebep olmaz ve dolayısıyla fatura düzenlememe (özel usulsüzlük) cezası (VUK md. 353) uygulanamaz. Çünkü fatura düzenlenmiş olmakla beraber imza ile ilgili noksanlık taşınması halinde o faturanın hiç düzenlenmemiş sayılacağına dair bir hüküm yoktur. Bizim anlayışımıza göre, faturada imza bulunmayışı veya imzanın yasa ile belirlenmiş kişiye ait olmaması, bir usulsüzlük fiili olup, bu usulsüzlüğün cezası VUK'un 352/II-7. maddesindeki usulsüzlük fiiline uyan ikinci derece usulsüzlük cezasından ibarettir.⁹⁶

Görüleceği üzere fatura vb. vesika üzerinde yetkililerin imzasının bulunması yasal bir zorunluluk olarak karşımıza çıkarken gerek kanun gerekse tebliğ düzeyinde tevsiki zorunlu belgeler üzerinde kaşe bulundurulması zorunluluğuna yönelik herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Ancak bu durum uygulamada tüm mükelleflerce ve

⁹⁵Mehmet Maç, "Faturanın İmzalanması İle İlgili Usul ve Ceza", **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2007, Sayı:170, s. 40

⁹⁶ Maç, s. 42

meslek mensuplarınca tartışılmayacak bir konu olarak görülmekte ve neredeyse muhteviyat doldurulmadan evvel şirket kaşesi fatura vb. vesika üzerine basılmaktadır.

VUK'un 230 ve 231. Maddelerinde belirtilen zorunlu şekil unsurlarını bulunduran bir belge üzerinde, ayrıca kaşenin bulunmaması, söz konusu belgeyi sakatlayacak yahut usulsüzlük cezasını gerektirecek bir fiil olarak değerlendirilmeyecektir.

Madde hükmü gereği aranacak asgari zorunlu bilgileri (müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası) bulunduran kaşenin buradaki tek fonksiyonu, belge düzenleyicisine daha pratik bir imkân sağlamasıdır.

5- Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.

Bu bent hükmüne göre, faturanın düzenlenebileceği azami süre, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gündür. Bu sürede düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Faturanın, yasal düzenlenme süresine ilişkin söz konusu bent hükmü, vergi kanunlarının şekil ve usule ilişkin bir nizamıdır. Diğer taraftan "Usulsüzlüğün tarifi" başlıklı VUK'un 351. Maddesinde, "*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*" hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla faturanın mal teslimi veya hizmet ifasından itibaren 7 günlük yasal süresinden sonra düzenlenmiş olması, faturanın düzenlenmemiş kabul edilmesine sebep olacak, bu durum ise kanunun usul ve şekle ilişkin nizamına uyulmadığı gerekçesiyle, aynı kanunun 353/1 bent hükmü gereği özel usulsüzlük cezasının kesilmesine gerektirecektir.

Vergi uygulamalarında, mal teslimi veya hizmet ifalarını müteakip 7 günlük yasal süresi içerisinde faturanın düzenlenmesi, mükellefleri tarafından unutulabilmektedir. Bu noktada VUK açısından, Mad. 231/5 bent hükmü neticesinde düzenlenmemiş kabul edilen faturanın, vergi hukuku açısından geçerliliği, gider belgesi olarak kabul edilip edilmeyeceği münhasıran faturada yer alan Kdv'nin indiriminin mümkün olup olmayacağı önem arz eden bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan VUK'un "İspat" başlıklı 3/B maddesinde, *"vergilendirmede vergiyi doğuran olaya ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu"* hükmü dikkate alındığında, faturanın yasal süresinde düzenlenmemiş olması nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılmasının, söz konusu faturaya konu malın teslim edilmediği, hizmetin ifa edilmediği veya işin yapılmadığı anlamına gelmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Zira faturanın süresinde düzenlenmemiş olması nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılması, vergiyi doğuran olayı ve faturanın muhteviyatını ortadan kaldırmamakta dolayısıyla, faturanın süresinde düzenlenmemesi nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılması, söz konusu faturanın harcamaların veya satış hasılatının tevsikinde kullanılmasını engellememektedir.

Gerçekte yapılan bir harcamanın ya da mal ve hizmet alımının, fatura düzenlenmesinde usul hükümlerine uyulmadığı gerekçesiyle gider veya tersi durumda gelir (satış hasılatı) olarak kabul edilmemesi, Kanun'un sözü edilen 3/B maddesine uygun düşmemektedir. Bize göre, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler dışında, düzenlenen faturaların şekli ve usulü hükümlere uyulmaması nedeniyle içerik ve esas yönünden yok kabul edilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır.

Her iki hükmün incelenmesinden de görüleceği üzere, söz konusu düzenlemeler şekil ve usule ilişkin olup, faturayı ve içeriğini yok sayacak hususu içermemektedir. VUK'a göre faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasının yaptırımı ise özel usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir. Fatura sadece vergi kanunları değil TTK, Borçlar Kanunu ve diğer kanunlar yönünden de önem taşımakta, mal ve hizmet satışlarında ve bunlardan doğan alacak borç ilişkilerinde esas belge olarak kabul edilmektedir. Faturanın süreye uyulmaması nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılması, içerik yönünden faturanın ve muhteviyatının da yok sayılması anlamına gelmemektedir. Hiçbir Kanunda da açık veya bu anlama gelecek bir düzenleme bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin Ankara VDB tarafından verilen 31.01.2007 tarih ve 5893 sayılı özelgede, “*süresi içerisinde düzenlenmeyen faturalar için VUK’un 353/1. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilecek ve bu faturalar vergi kanunları bakımından ispat edici bir vesika olarak değerlendirilecektir.*” Şeklinde görüş bildirmiştir.

Dolayısıyla Maliye Bakanlığı da, faturanın hiç düzenlenmemesi ifadesinin süresinden sonra düzenlenen faturaya kesilecek ceza bakımından önem taşıdığı, bu durumun faturanın içeriğini geçersiz kılmayacağı, faturada yazılı malın teslim edilmediği ve hizmetin yapılmadığı anlamına gelmeyeceği, bu faturanın gelir ve giderleri tevsik eden belge olarak kabul edilmesi ve Kdv’lerinin indirilmesi gerektiği görüşündedir.

6- VUK’un 232. Maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Ancak bu sorumluluk, aynı Maddenin 2. Fıkrasının uygulandığı halleri kapsamaz. Fatura düzenleyenin istemesi halinde müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

VUK’un “*İspat Edici Kağıtlar*” başlıklı 227. Maddesinin üçüncü fıkrasında;

“*Bu Kanun’a göre kullanılan veya bu Kanun’un Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları yönünden hiç düzenlenmemiş sayılır.*” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamamasının sonucu, bu belgelerin vergi kanunları yönünden hiç düzenlenmemiş sayılmasıdır. Dolayısıyla vergi kanunları yönünden hiç düzenlenmemiş sayılan belgelerin ispat edici belge olarak kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle vergi kanunları yönünden hiç düzenlenmemiş sayılan belge, şeklen bir belge olmakla beraber VUK kapsamında bir belge niteliğinde değildir.⁹⁷

Bu açıklamalara göre; taşıması zorunlu bilgileri taşıyamaması nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılan belgelerin verilmesi, alınması, düzenlenmesi ve kullanılması mümkün olmadığından, söz konusu belgelerin verilmemesi, alınmaması, düzenlenmemesi ve kullanılmaması nedeniyle duruma göre VUK’un 353. Maddesine

⁹⁷ Zekeriya Kaya, “Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılmasının Vergi Usul ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumları”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, sayı:197, s. 82

göre işlem yapılması gerekmektedir.⁹⁸ Ancak bir takım Danıştay kararlarında fatura ve sevk irsaliyesinin belli şekil ve muhteviyata uymadığı halde kullanıldığı durumda tamamen yok kabul edilmesinin mümkün olmadığı, olaya uygulanacak cezanın 2. derece usulsüzlük cezası olduğu, bu belgelerin hiç verilmediğinin kabulü ile 213 sayılı kanunun 353/1. maddesine göre kesilen özel usulsüzlük cezasında isabet görülmediği ifade edilmiştir.⁹⁹

Ayrıca faturaların anlaşmalı matbaalarda bastırılması faturanın geçerlilik şartı olduğundan anlaşmalı matbaalarca basılmamış olması halinde hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu durumda anlaşmalı matbaalarca bastırılmamış faturalar için VUK'un 353'üncü maddesinin 1'inci bendi hükmüne göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.¹⁰⁰

İşin terk edilmesi ve faaliyete son verilmesi halinde mükelleflerin ellerinde kalan kullanılmamış faturalara ilişkin olarak yapılacak işlemler Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin¹⁰¹ 14'üncü maddesinde açıklanmıştır. Buna göre işi bırakan mükelleflerden kullanılan belgelerin en son ciltleri ile kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgelerin ciltleri vergi dairesine tutanakla teslim edilecektir. Vergi Dairesi tarafından söz konusu belgeler iptal edilecektir. Aksi takdirde işi bırakma bildiriminde bulunduğu halde ellerinde kalan belgeleri tam olarak teslim etmeyen mükellefler söz konusu belgelerin kullanılması durumunda sahte faturaya ilişkin yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları mümkündür.¹⁰²

2.1.1.1.4. Fatura Düzenlemesinde Süre

VUK'un "*Faturanın Nizamı*" başlıklı 231. Maddesinin 5. bendinde, "*Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır*" hüküm bulunmaktadır.

⁹⁸ Kaya, s. 82

⁹⁹ Dnş. 3'üncü D.'nin 1987 Yılı 772 Esas Numaralı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4184>, (22.01.2011)

¹⁰⁰ Dnş. 3'üncü D.'nin 1986 Yılı 1242 Esas Numaralı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=ozet&dokid=4168>, (26.01.2011)

¹⁰¹ 04.01.2001 Tarihinde Uygulamaya Konulan Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

¹⁰² Dnş. 3'üncü D.'nin 1994 Yılı 2198 Esas Numaralı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=5893>, (12.12.2010)

Bu hükme göre, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından itibaren yedi gün geçtikten sonra düzenlenen faturalar, vergi hukuku uygulaması açısından, hiç düzenlenmemiş sayılmak suretiyle yok hükmünde kabul edilmektedir.

Bu durumun hukuki sonucu üzerinde durmakta yarar vardır. Zira vergi uygulamaları açısından, “düzenlenmemiş sayılır” hükmünün hukuki sonucu, faturanın TTK uygulamaları açısından fonksiyonunu etkileyecek midir?

TTK’nun 21. Maddesinin 1. fıkrasında mevcut, “*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*” hükmü dikkate alındığında, TTK uygulamaları kapsamında faturanın tanımı, “Tacirin, ticari işletmesiyle ilgili mal teslim ve hizmet ifası karşılığında, işleme taraf olan diğer tacirin talebi halinde düzenleyeceği, ödendi bilgisini ihtiva eden bir belge” şeklindedir.

TTK, faturada şekil unsurları açısından esasları belirlememiş, söz konusu maddenin devamında 8 günlük itiraz süresi boyunca, işleme taraf olan müşteri tacir tarafından faturanın kapsadığı konu hakkında itirazda bulunulmamış olmasını şekil şartları kendi kanunun belirtilmemiş faturanın kapsadığı olayı ispat etme kabiliyeti açısından yeterli görmüştür.

Bu noktada VUK’un fatura nizamına ilişkin hükümleri, faturanın TTK hükümleri kapsamında delil niteliğine haiz olup olmamasını etkilemeyecektir. Dolayısıyla mal teslimi veya hizmet ifasından sonra 7 gün içerisinde düzenlenmeyen faturanın, Mad.231/5 bend hükmü uyarınca hiç düzenlenmemiş olmasının hukuken doğurduğu sonuç, faturanın düzenlenme konusu mal teslim ve/veya hizmet ifası işlemlerin geçersiz kılınması veya bu olayların hiç gerçekleşmemiş sayılması anlamına gelmemektedir. Pekala söz konusu işlemi gerçekleştirmiş olan tacir, 7 günlük kanuni süresinden sonra düzenlediği ve VUK Mad.231/5 bend hükmü uyarınca yok hükmünde olan ancak 8 günlük yasal süre içerisinde müşterisi tarafından itiraz görmemiş faturayı delil göstererek, ticari alacağını ispatlama konusu edebilecektir.

Diğer taraftan, yasal süresinde düzenlenmediği için yok hükmünde olan faturanın, vergi usul hukuku açısından ceza uygulamasına konu edilecek olması, VUK Mad. 3/B hükmü çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitinde ayrıca ispatlama vasıtası olarak kabul göreceği gerçeğini değiştirmeyecektir.

Malın sevk irsaliyesine bağlanması durumunda, sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi, faturanın 7 günlük yasal düzenlenme süresinin başlangıç tarihi olacaktır.

Fatura düzenlenme süresi, düzenlenme konusu mal teslimi veya hizmet ifası işinin, katma değer vergisi (Kdv) uygulaması açısından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 10. Maddesi uyarınca vergiyi doğuran olay olarak tanımlanmış olması nedeniyle üzerinde durulması gereken bir konudur.

Özellikle ay sonlarında yapılan satışlarda faturada gösterilen Kdv'nin beyan edileceği dönem önem arz etmektedir. Bu noktada açıklama yapmadan önce Kdv sistematüğini ve muhasebenin dönemsellik ilkesini bilmekte yarar vardır.

KDVK'nun 39. Maddesi ile Maliye Bakanlığına, mükelleflerin gayri safi hasılatlarına göre üçer aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etme yetkisi verilmiştir.

Buna göre, KDVK'nun 41. ve 46. Madde hükümleri uyarınca mükellefler beyannamelerini, vergilendirme dönemini izleyen ayın 24. günü mesai saati bitimine kadar beyan etmek ve 26. günü mesai saati bitimine kadar ödemeye mecburdurlar.

Diğer taraftan vergilendirmede dönemsellik ilkesine göre ise kazancın tespitinde bir hasılatın olumlu, giderin ise olumsuz unsur olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu döneme ait olması gerekmektedir.

Bu gerekçelerle, mükellefler tarafından özellikle ayın son günlerinde yapılan mal teslim veya hizmet ifası işlemleri için 7 günlük yasal süresi içerisinde ancak izleyen ay içerisinde düzenlenen faturada, hesaplanan Kdv'nin faturanın düzenlendiği ayın değil, malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği ayın beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Çünkü vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin ifası ile meydana gelmiştir. Faturanın 7 günlük süre nedeniyle izleyen ayda düzenlenmiş olması, vergiyi doğuran olayın malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği ayda meydana gelmesini ve beyanın bu ayda yapılmasını etkilememektedir.

Dolayısıyla faturanın yasal düzenlenme süresi her ne kadar 7 gün olsa da uygulamada ay sonları itibariyle gerçekleştirilen mal teslim veya hizmet ifaları için faturanın muhasebeciler tarafından, ay sonlarını aşmayacak şekilde aynı gün veya izleyen gün içerisinde düzenlendiği görülmektedir.

Öte yandan nihai tüketicilere yapılan satışlarda fatura düzenleme süresi özellik arz eder. Zira VUK'un 230'uncu maddesinde göre nihai tüketicilere yapılan satışlarda

sevk irsaliyesi düzenlenmemesi tercih edildiğinde yedi günlük süre beklenmeksizin en geç malın tesliminde fatura düzenlenmesi şarttır.¹⁰³

2.1.1.1.5. Fatura Düzenleme ve Kullanma Mecburiyeti

Bu bölümde, fatura düzenlemek ve kullanmak zorunda olanların kimler olduğu ile özellikle tüzel kişilerde söz konusu vergisel ödevin ifasında aykırı fiilden ötürü sorumluluğun kime ait olduğu açıklama konusu yapılmıştır.

2.1.1.1.5.1. Zorunluluk Kapsamında Olanlar

TTK hükümleri kapsamında, fatura düzenlemek için tacir olmak yeterlidir. Zira fatura, tacir olmanın bir sonucu olarak, müşterinin borçlandığı meblağı göstermek için düzenlenir. VUK hükümleri açısından ise kimlerin fatura düzenlemek ve kullanmak mecburiyetinde oldukları tahdidi olarak, VUK'un 232. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
2. Serbest meslek erbabına,
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
5. Vergiden muaf esnafa,

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Buna göre, anılan mükellefler arasında, özellikle mükellefiyet konularıyla sınırlı gerçekleştirilen mal teslimi ve/veya hizmet ifası işlemleri için yapılacak ticari işlemlerde, tutar sınırı olmaksızın fatura düzenlenmesi ve kullanılması zorunludur.

VUK'un 232. Maddesinin üçüncü fıkrasında ise nihai tüketicilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak

¹⁰³ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2007, s. 367

mecburiyetinde olan çiftçiler satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları işler için fatura düzenlemesi, işlem bedelinin, belli tutarı aşmasına veya nihai tüketicin talebine bağlı tutulmuştur.

Buna göre, yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin, (513 no.lu VUK GT) 1.1.2020'den itibaren 1.400-TL'nı geçmesi veya bedeli 1.400-TL'sından az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburidir.

İş bedelinin belirtilen tutarı aşması halinde mutlaka fatura düzenlenecek, aşmaması halinde ise perakende satış fişi düzenlenecektir. Ancak, nihai tüketiciler tarafından fatura istenilmesi halinde, 1.400-TL'lik hadde bakılmaksızın fatura verilmesi zorunludur.

2.1.1.1.5.2. Fatura Düzenlemede Sorumluluk ve Cezai Müeyyide

Vergi mükellefleri ile vergi sorumlularının, vergi yasalarıyla kendilerine yüklenmiş olan ödevleri yerine getirmelerini sağlamak, ödevlerini yerine getirenlerle getirmeyenleri birbirinden farklı işleme tabi tutmak suretiyle bir anlamda; dürüst mükelleflerin haklarını korumak ve yeterince dürüst davranmayanları ise cezalandırmak amacıyla, VUK'un dördüncü kitabında ceza hükümlerine yer verilmiş bulunmaktadır.¹⁰⁴

Ceza hükümlerinin düzenlendiği bu Kitabın ilk madde düzenlemesi olan VUK'un 331. Maddesinde ise *“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.”* hükmü yer almaktadır.

Fatura düzenlemek zorunda olanların fatura düzenlememesi, fatura almak zorunda olanların fatura almaması, VUK'un *“Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması”* başlıklı 353. Maddesinin 1. Fıkrası uyarınca özel usulsüzlük olarak tarif edilerek, idari para cezasına tabi tutulmuştur. Ayrıca bu durum, VUK'un Mad. 30/4 bend hükmü uyarınca vergi matrahının re'sen takdir edilmesinin gerekçesi olarak tarif edilmiştir.

¹⁰⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998, s.35

Bilindiği üzere usulsüzlük fiili nedeniyle gerekli cezaların uygulanabilmesi için, cezayı gerektiren fiilin işlenmiş olması yeterlidir. Bu sebeple, Türk vergi sisteminde belge düzeninin tesisi için, düzenlenmesi gereken belgelerin verilmemesi ve alınmaması fiillerinin işlenmiş olması, VUK hükümlerine göre, özel usulsüzlük cezasını gerektiren kabahat olarak tanımlanmıştır.

Pozitif hukuk açısından kabahati; karşılığında idari para cezası veya idari tedbir öngörülmüş olan haksızlık olarak tanımlandığından; vergi kabahati kavramını da; vergi kanunları uyarınca karşılığında idari para cezası veya idari tedbir öngörülmüş olan Kabahatler Kanunu'nun benimsemiş olduğu ifade ile haksızlık olarak tanımlamak mümkündür. Buna göre vergi kabahati vergi kanunlarında karşılığında idari yaptırım uygulanmasının öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiili ifade etmektedir.¹⁰⁵

Dolayısıyla fatura vb. tevsik edici belgelerin düzenlenmemesi, alınmaması ile belge düzeninde yasalar tarafından gösterilen usul ve esaslara uyulmaması fiili, VUK'un Mük 353. Madde hükmüne göre, özel usulsüzlük cezasını gerektiren vergi kabahati olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle faturanın düzenlenmesinde bir sorumlunun bulunması doğaldır.

VUK'un birinci kitap, birinci kısım, "*Vergi sorumluluğu*" başlıklı ikinci bölümünde vergide sorumluluk ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

VUK Mad. 8/1 bend düzenlemesinde "*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir*" hükmüne yer verilmiş, VUK'un "*Kanuni Temsilcileri ödevi*" başlıklı 10. Maddesinde ise, "*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler*

¹⁰⁵ Doktrinde farklı tanımlar da mevcuttur: "*Vergi kabahati, mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere, vergi ödevlilerinin vergi kanunları ile Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen usul ve şekle veya görev ve/ya da ödevle ilişkin hükümlerine yaptırımı gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranılmasıdır. Bu itibarla, genel ceza hukukunda olduğu gibi, vergi ceza hukukunda da bir kabahat ve/ya da suçun varlığından söz edilebilmesi için, kanuna aykırı bir davranışta bulunulması gerekir. Ayrıca, bu davranışın, Vergi Usul Kanunu veya diğer vergi kanunlarının mükellef ve/ya da vergi sorumlusuna veya diğer kişilere yüklediği ödevlere ilişkin hükümlerine aykırı olması ve aynı zamanda ceza ve/ya da yaptırımı gerektirmesi şarttır.*" Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s.105; "*Vergi ceza sisteminin temel araçları vergi ilişkisinin vergi borcu ve vergi ödevine aykırılık teşkil eden fiiller olarak vergi kabahatleri tanımlanmış ve karşılığında da idari yaptırımlar öngörülerek müeyyidelendirilmiştir.*" Tahir Erdem, "*Vergi Kabahatlerimizin Normatif İçeriğini Sorgulama, Vergi Ziyatı Kabahatinin Vergi Kaybını Önlemeye Uygunluğu Sorunu*" **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 2013, S.302, s.57-61, s.57.

kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri iade edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre gerek gerçek kişiler ve gerekse tüzel kişilerin vergi kanunları kapsamında mükellef veyahut vergi sorumlusu olmaları halinde, terettüp edecek vergi üzerlerine salınacaktır. Ancak söz konusu verginin doğru ve usule uygun tahakkuk etmesi için yapılması gereken vergisel ödevler, mükellef veya sorumlunun fiil ehliyetine sahip olup olmamasına göre özellik arz etmekte, zira tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların ve vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin, bu Kanun kapsamındaki vergisel ödevlerini yerine getirmeleri veyahut haklarını kullanmaları mümkün olmadığı gerekçesiyle, vergi idaresi açısından söz konusu ödevlerin yerine getirilmesinden ötürü, kanuni temsilciler sorumlu tutulmuştur.

Diğer taraftan, söz konusu ödevlerin yerine getirilmemesi veya usule aykırı yerine getirilmesi nedeniyle salınacak cezada muhatabı belirleyen VUK’un “Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller” başlıklı 332. Maddesinde “Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.” denilmiş, “Tüzel kişilerin sorumluluğu” başlıklı 333. Maddesinde ise “Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda mevcut madde düzenlemeleri uyarınca, belge düzenine aykırı fiile ilişkin özel usulsüzlük cezalarında sorumluluk, gerçek kişi mükelleflerin kendisine, küçük ve kısıtlı gerçek kişi mükelleflerde ise kanuni temsilciye aittir. Tüzel kişilerde ise vergi borcunda olduğu gibi vergi cezalarından ötürü sorumluluk tüzel kişilere aittir. Ancak bu cezanın kesilebilmesi için belge düzenine aykırı fiile ilişkin tespitin VUK’un 13. Maddesi kapsamında vergi incelemesine yetkililer tarafından yapılması gerekmektedir.

2.1.1.1.6. Fatura ile İlgili Diğer Hususlar

Tezimizin bu başlığı altında fatura düzenleme ve kullanma hususunda yaşanan, çoğunlukla özelge ve dava konusu yapılmış özellik arz eden bazı durumlar değerlendirme konusu yapılmıştır.

i. Yurtdışında Mukim Kişilerden Alınan Belgelerin Geçerliliği

Yurtdışında yerleşik olan kişilerden alınan belgelerin, VUK hükümleri açısından gider belgesi olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunda uygulamada farklı değerlendirmeler yapılmış, konuya ilişkin mali idare tarafından 253 no.lu VUK GT'nde, *“Yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elamanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.”* açıklaması yapılmıştır.

GİB'in, yurtdışı mukiminden alınan belgenin geçerliliği hususunda verdiği özelgelerde¹⁰⁶, üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların tevsikinin zorunlu olması nedeniyle, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi için yurt dışındaki ülkeden alınacak belgenin hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı ve muhasebe kayıtlarına açısından geçerli bir belge olduğunun kabulü şartına bağlanmıştır. Bu nedenle, yurtdışında mukim olan firmalar tarafından düzenlenen belgelerin, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli belge sayılmaması durumunda, mezkûr belgelerin, VUK hükümleri açısından ispat edici belge olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

¹⁰⁶ Eskişehir VDB'nın 16.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.02-VUK-29-2-113 sayılı ve İstanbul Vergi Dairesi Bakanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]—1549 sayılı özelgeleri

ii. Faturada Vade Farkı

Faturada bulunması zorunlu bilgilerin yanı sıra ilave bazı bilgi ve şerhlere yer verilmesi ticari hayatta karşılaşılan bir durumdur. Bunun en sık karşılaşılan örneği ise faturaya derç edilen “*bedelin belli bir sürede ödenmemesi halinde vade farkı ödenir*” ibaresidir.

Vade farkı talep şerhi, faturada yer alması gereken zorunlu kayıtlar arasında olmadığı halde pratikte tacirler arasında sıkça kullanılmaktadır. Bu yönüyle doktrinde, faturada vade farkı şerhi uygulaması, teorik açıdan değerlendirilen bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Prof. Dr. Oğuz Kürşat Ünal, “*vade farkının fatura münderecatından olduğunu, zira fatura münderecatının sadece zorunlu unsurları değil yazılması mutad (olağan) olan kayıtları da kapsayabileceğini, vade farkının faturaya yazılmasının olağan sayılması gerektiği*” kabul etmiştir.¹⁰⁷

Prof. Dr. Yaşar Karayalçın ise “*vade farkı konusunda sözleşmede hüküm bulunmaması halinde vade farkını içeren faturaya itiraz edilmemesi durumunda vade farkının sözleşmenin bir unsuru haline geldiğini*” kabul etmektedir.¹⁰⁸

Yargıtay hukuk daireleri arasında, sözleşme ilişkisinden doğan bedelin belirli bir sürede ödenmemesi durumunda vade farkının istenebilmesi için taraflar arasında mutlaka yazılı bir sözleşme ya da ticari teamülün olması gerektiği yönünde görüş birliği bulunmakta iken, bu yönde yazılı bir sözleşme ya da oluşmuş bir teamülün bulunmaması durumunda, faturada yer alan vade farkı uygulanacağına ilişkin kayda, sekiz gün içerisinde itiraz edilmemesi durumunda vade farkı alacağının doğup doğmayacağı konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktaydı. Bu görüş farklılığının içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi, Antalya Asliye İkinci Hukuk Hakimliği’nin 22.06.2000 tarihli başvurusuyla istenilmiştir.

Yargıtay’ın çeşitli hukuk daireleri arasında meydana gelen bu görüş ayrılıkları, Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun 27.06.2003 tarihli ve E.2001/1, K.2003/1 sayılı Kararı ile birleştirilmiştir. İçtihatları birleştirme kararının gerekçesinde özetle;

¹⁰⁷ Ünal, s. 51-52

¹⁰⁸ <http://www.ozderin.av.tr/tr.php?makaleler&cb=Faturalar%C4%B1n%20Delil%20Olabilme%20Yetene%C4%9Fi%20-%20Makale&c=16> (Erişim tarihi, 09.12.2017)

Fatura, sözleşmenin yapılması ile ilgili değil; taraflar arasında yapılmış bir satım, hizmet vb. sözleşmenin ifa safhası ile ilgili bir belgedir. Öyle ki, taraflar arasında bu tür bir sözleşme ilişkisi yoksa düzenlenen belge fatura olmayıp, olsa olsa icap mahiyetinde kabul edilebilecek bir belgedir ve elbette bu belgeye itiraz edilmemesinin TTK'nun 23/2. maddesi anlamında sonuç doğurması da beklenemez.

TTK'nun 23. Maddesinin 2. fıkrası uyarınca gönderilen faturaya sekiz gün içinde itiraz olunmaması halinde fatura içeriğinin kabul edilmiş sayılması için, faturayı düzenleyen kişinin aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ticari işletmesi icabı mal satmış, imal etmiş ya da iş görmüş bir tacir olması gerekir. Bunun doğal sonucu olarak da; esnafın gönderdiği faturaya itiraz olunmaması fatura içeriğini kabul etme sonucunu doğurmaz.

TTK'nun 23. Maddesinin 2. fıkrası hükmü ile faturanın özellikle tacirler arasında ifaya yönelik bir ispat aracı olduğu, süresinde itiraz edilmemekle münderecatından sayılan hususlar yönünden düzenleyen lehine, adına fatura düzenlenenin aleyhine, bir karine getirilmiştir. Bu karine faturanın ispat gücüne yönelik bir düzenlemeyi ortaya koymaktadır.

Ne var ki, fatura, düzenleyen aleyhine delil olduğu gibi, kendisi faturayı düzenlemediği halde tebliğinden itibaren sekiz gün içinde itiraz etmeyen aleyhine de delil olabilecektir.

Buna göre; fatura düzenleyen tacirin anılan karineden yararlanabilmesi için fatura tanzim edenle, adına fatura tanzim edilen arasında akdi ilişki bulunması, faturanın akdın ifasıyla ilgili olarak düzenlenmesi gerekir. Fatura sözleşmenin kurulması safhasıyla ilgili olmayıp ifasına ilişkin olduğundan öncelikle temel bir borç ilişkisinin bulunması gerekir. TTK'nun 23. Maddesinin 2 ve 3. fıkrasındaki karine aksi ispat edilebilen adi bir karinedir. İkinci fıkra gereği sekiz gün içinde faturaya itiraz edilmesi durumunda fatura münderecatının doğru olduğunu faturayı düzenleyen tacirin ispat etmesi gerekir.

Bu noktada, faturanın muhteviyatının (zorunlu içeriğinin) ve şekil şartlarının ne olduğunun, olağan içerikten ne anlaşılması gerektiğinin açıklanması gerekmektedir.

TTK'da, faturanın taşınması zorunlu şekil şartları açıkça düzenlenmemiş ancak TTK'nun ilgili madde düzenlemeleri başta olmak üzere gerek doktrinden ve gerekse

de Yargıtay kararlarından çıkarılabilecek sonuca göre, TTK hükümleri açısından, faturanın içeriğinde bulunması mutad olan asgari bilgiler ve kayıtlar şunlardır:

1. Faturayı düzenleyen tacirin ticaret unvanı ve imzası,
2. Faturayı alan tacirin ticaret unvanı,
3. Tanzim tarihi,
4. Satılan veya üretilen malın veya yapılan işin yahut sağlanan menfaatin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,
5. Talep halinde bedelin ödendiği kaydı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak düzenlenen faturanın şekli ve kapsamının ne olması gerektiği konusunda, TTK’nda özel bir hüküm bulunmamakta, faturanın zorunlu içeriği ve şekil şartlarına ilişkin ayrıntılı düzenleme VUK’da yer almaktadır.

VUK’un 230. Maddesi, faturada en az bulunması gereken beş unsuru belirlemiş ancak vade farkı bu unsurlar arasında sayılmamıştır. Madde metninden açıkça anlaşılacağı gibi sayılan bu zorunlu unsurlar aynı zamanda olağan (mutad) içeriğin ne olduğunu da ortaya koymaktadır.

Bu noktada, fatura sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olduğu için TTK’nun 23/2. Maddesine göre süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan satılan malın cinsi veya yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Sözleşmenin kuruluşu aşamasında başta var olmayıp, ifa ile ilgili hususlarda sözleşmeyi değiştiren ve diğer tarafın durumunu ağırlaştıran kayıtların sonradan faturaya konulması durumunda -ki buna muhatabınca itiraz edilmese dahi- bu kayıtların faturanın zorunlu ve olağan içeriğinden kabul edilmesi, düzenlemenin şekline olduğu kadar amacına da aykırı düşecektir.

Nitekim, kuruldaki tartışmalar sırasında TTK’nun 23/2. Maddesi hükmündeki karinenin faturanın olağan içeriği (mutad münderecatı) hakkında geçerli olması gerektiği, mutad içeriğin ifa ile ilgili hususlarla sınırlı olduğu kabul edilerek, faturaya sözleşmeyi değiştiren veya diğer tarafın durumunu ağırlaştıran kayıtlar konulduğu takdirde, olağan (mutad) olmayan bu hususlara faturayı alanın süresinde itiraz etmemesi durumunda bu kayıtlarla sorumlu olmayacağı benimsenmiştir.

Vade farkı, yasal düzenlemeler kapsamında tanımlanmış ve kabul edilmiş bir kavram değildir. Vade farkı kaydı ise ifa aşaması ile ilgili değildir. Burada ifa zamanında ileri sürülse dahi sözleşmeyi değiştiren ve diğer tarafın durumunu ağırlaştıran kayıtların ifa ile ilgili olmadığı açıktır.

Vade farkı başta sözleşme ilişkisi kurulurken kararlaştırılabileceği gibi başta kurulmuş olan sözleşme şartlarına ek olarak, sonradan tarafların müşterek kabulü, yürüyen uygulamalar ya da genel olarak piyasa alışkanlıkları nedeniyle de ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, vade farkının sözleşmede kararlaştırıldığı ya da sonradan sürekli uygulama nedeniyle sözleşmenin bir unsuru olarak kabul edildiği durumda faturada yer alan kayda ayrıca ihtiyaç bulunmadığından alacaklının talebini TTK'nın 23/2. Maddesindeki karineye değil doğrudan sözleşmeye dayandırmak hakkına sahiptir.

Sonuç olarak, faturanın sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olduğu için TTK'nın 23/2. maddesine göre süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan satılan malın cinsi, veya yapılan işin adedi, türü bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Faturadaki gecikme halinde vade farkı alınacağına ilişkin kayda itiraz edilmemesi, faturada yer almakla birlikte taraflar arasındaki sözleşmede düzenlenmemiş bir hususa ilişkin kaydın da kabul edildiği anlamına gelmez. Vade farkı kaydının faturanın zorunlu içeriğinden olmayıp, yasal sürede itiraz edilmedi diye kabul edilmesinin ağır bir sonuç doğuracağı; faturadaki vade farkı uygulanır ibaresinin yazılması halinde TTK'nın 23/1. Maddesindeki karinenin uygulama alanı bulmayacağı, zira fatura sözleşme olmadığı gibi, faturaya itiraz edilmemesinin de ona sözleşme niteliği vermeyeceği kabul edilmiştir.

iii. Teslim ve İfadan Önce Faturanın Düzenlenip Düzenlenmeyeceği

Ticari hayatta, alınan avans karşılığında müşterinin isteği üzerine avans makbuzu değil, fatura verilmesi, yine müşterinin talebi doğrultusunda gelecekte teslim edilecek mal veya yapılacak hizmet için fatura düzenlenmesi gibi hallerle karşılaşılmakta, hatta bazı kamu idarelerinin, bütçe ödeneklerini iptale uğratmamak için erken faturalama talebinde bulundukları görülebilmektedir. Satıcının devrolan

Kdv'si, alıcının da ödenecek Kdv'si çıkan hallerde erken faturalama bir vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadır.¹⁰⁹

Faturaya ilişkin yasal düzenlemelerin yapıldığı VUK'un 229 ile 232. Maddelerinde, malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura kesilemeyeceğine dair bir hüküm yoktur.

Bilindiği üzere fatura, tacirin sattığı emtia veya yaptığı iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek (VUK md 229) amacıyla malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami 7 gün içinde düzenlenecektir (VUK md 231/5). Tacir ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, maddede sayılanlara sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek zorundadırlar (VUK md 232). Söz konusu madde hükümlerini lafzen yorumlayacak olursak, fatura, ancak malın teslimi veya hizmetin yapılmasından sonra düzenlenecek dolayısıyla malın teslimi ya da hizmet sunumu sona ermeden faturanın düzenlenmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca faturanın şekil şartları arasında satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının (VUK md 230/5) da sayılmış olması, faturanın kesilebilmesi için mutlaka teslimin yapılmış veya hizmetin ifa edilmiş olması gerektiği sonucuna ulaştırmaktadır.

Diğer taraftan, GVK düzenlemelerinde ise ticari kazançta vergiyi doğuran olay “elde etme”, tahakkuk ilkesine bağlanmıştır. Buna göre elde etmenin gerçekleşmesi için, ticari işlemin eksiksiz olarak yerine getirilmiş olması, yani malın teslim edilmiş veya hizmetin ifa edilmiş olması gerekmektedir. Faturanın işlevlerine ilişkin mezkûr madde düzenlemelerini dikkate alacak olursak, gelir vergisi (sadece ticari ve zirai kazançta) ve kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olay tahakkuk ilkesi ile faturanın işlevleri arasında amaç yönlü sıkı bir ilişki bulunmaktadır.

Anılan gerekçelerle faturanın, satıcı tarafından eksiksiz yerine getirilen ticari edimi sonucunda alıcının kendisine ödeyeceği borcu gösteren ispat kuvveti en güçlü ticari vesika olması nedeniyle, mal teslimi veya hizmet ifasından sonra düzenlenmesi genel bir durumdur, istisnai durum ise malın teslimi veya hizmetin ifasından önce düzenlenecek olmasıdır.

¹⁰⁹ Mehmet Maç, “Mal Teslim Edilmeden Veya Hizmet Tamamlanmadan Önce Fatura Kesilebilir Mi?”, 01.12.2004, <http://www.vergi.tc/makaledetay/mehmetmac/mal-teslim-edilmeden-veya-hizmet-tamamlanmadan-once-fatura-kesilebilir-mi-/05777b46-7c3c-43e6-9eb4-1ff7791f940c> (29.08.2018)

Vergi kanunlarımızda söz konusu istisnai duruma cevaz veren en bilindik düzenleme, Kdv’nde vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan KDVK’nun 10/b maddesi hükmüdür.

KDVK’nun Mad. 10/b bendinde;

“Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi” Kdv doğuran olaylardan biri olarak düzenlenmiştir. Bu durumda söz konusu KDVK düzenlemesi, yukarıda belirtilen VUK hükümleri ve faturanın hukuki niteliği ile çelişmektedir.

Bilindiği üzere, hukuk kurallarının çatışmasında özel kural ilkesine göre özel kanun genel kanundan daha üstün tutulmuş; genellik-özellik ilişkisi bulunmayan kurallar arasında farklı hükümlerin olması halinde uygulanacak yeni kural ilkesi açısından ise yeni tarihli kanun, eski tarihli kanundan daha üstün olduğu kabul edilmiştir.¹¹⁰ Buna göre; mal tesliminden önce faturanın düzenlenip düzenlenmeyeceğine ilişkin KDVK ile VUK hükümleri arasındaki çelişki yeni kural ilkesine göre çözümlenecektir. Zira KDVK 10. Maddesinin yürürlük tarihi, VUK’un 229. Maddesinden daha yenidir. O halde, mal teslimi ve hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği kabul edilmelidir.

O halde malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce de fatura kesilebilmesine dayanak teşkil eden KDVK Mad. 10/b bend hükmü uyarınca, teslimden önce fatura kesme işleminin mümkün olduğunu, bunun bir suç veya mali yasalara muhalefet sayılamayacaktır.

Tezimizin faturanın ispat kuvvetine ilişkin önceki bölümlerinde de yer verildiği üzere, gerçekte mal teslimi yapılmamış veya hizmet tamamlanmamış ancak faturası kesilmiş ve sekiz gün içinde muhatabı tarafından itiraz edilmemiş olmasının dahi, hukuken ticari ilişkinin kanıtı olmayacağı, düzenleme konusu malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anlamına gelmeyeceği dolayısıyla bu faturanın delil niteliğinde kabul edilemeyeceği gibi alıcının Kdv hariç, fatura bedeli kadar

¹¹⁰ Özel kural ilkesi, aynı düzeyde ve aralarında genellik-özellik ilişkisi bulunan iki hukuk kuralı çatışığında, daha özel düzenlemeler içeren kuralların uygulanacağını; arasında genellik-özellik ilişkisi bulunmayan kurallar arasında farklı hükümlerin olması halinde uygulanacak yeni kural ilkesi ise bunlardan yakın tarihli olanın uygulanacağını dile getirmektedir.

borçlandığını söylemenin de mümkün olmayacağı belirtilmiştir. Aksinin iddia olunması durumunda ispat külfeti söz konusu faturayı düzenleyene ait olacaktır.

Yargıtay'ın görüşü yalnızca faturanın alacak hakkı doğurmadığı yönündedir. Faturayı düzenleyen tacir aradaki ilişkiyi ve malın teslimini de kanıtlamalıdır. (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin, 03.04.1978 tarih, E:1978/1788, K:1978/1687 sayılı kararı) Sözleşme ilişkisinin sabit olduğu durumlarda faturanın kendisine tebliğ edildiğini kabul eden muhatap, faturaya süresinde itiraz etmezse veya mal bedelinin ödediğini ispat edemezse mal bedelinden sorumlu olacaktır (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin, 06.02.1998 tarih, E:1997/10728, K:1998/509 sayılı kararı).

Faturanın normal olarak mal tesliminden veya hizmet intikalinden sonra düzenlenmesi ve gönderilmesi gerekmektedir. Malın tesliminden veya hizmetten önce düzenlenmesi halinde, yukarıda da açıklandığı üzere, karmaşık hukuki sonuçlara neden olmaktadır. Erken kesilmiş faturadaki Kdv fatura kesimine bağlı olarak doğduğuna göre, böyle bir faturayı kabul eden alıcı fatura üzerindeki Kdv'nin mevcudiyetini reddedemez. En azından Kdv tutarı kadar satıcıya borçlanmış olur. Fakat henüz malı teslim almadığı veya hizmet tamamlanmadığı için, mal veya hizmet bedeline ilişkin borcunun bulunmadığını ileri sürebilir veya borcunu kabul edip, fatura içeriği malın teslimini veya hizmetin yapılmasını talep hakkına sahip olabilir. Ancak alıcı faturayı kabul etmez ise, Kdv tutarı kadar dahi borçlandığı ileri sürülemez. Satıcı ise, faturanın alıcı tarafından kabul edilmesi koşuluyla sadece erken kestiği faturanın Kdv si kadar alacaklanır. Mal veya hizmet bedelini talep hakkı ise ilgili malı teslimine veya hizmeti yapmasına bağlıdır.¹¹¹

iv. Fatura Düzenlemede Yasal Sürenin Başlangıcı

Mükellefler tarafından fatura düzenlenirken, VUK'un Mad. 231/5 bend hükmü gereğince "*azami 7 gün*" hesabında mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştiği gün dahil edilmek suretiyle mi, yoksa dahil edilmeden mi hesaplama yapılacağı hususunda uygulamada yanlış yorumlamalar söz konusu olabilmektedir.

¹¹¹ <http://www.vergi.tc/makaledetay/mehmetmac/mal-teslim-edilmeden-veya-hizmet-tamamlanmadan-once-fatura-kesilebilir-mi-/05777b46-7c3c-43e6-9eb4-1ff7791f940c> (29.08.2018)

Büyük Mükellefler VDB tarafından verilen 08.07.2014 tarih ve 64597866-105[231-2014]-104 sayılı özelgede konuya ilişkin olarak açıklama yapılmıştır.

Buna göre, VUK'un 231. Maddesinin 5. Bendinde; faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK'un Mad. 231/5 bend hükmünde mevcut "*azami*" ifadesi ile faturanın mutlaka bu süre içerisinde düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Bu yasal düzenlemeler uyarınca, mal teslimi ve/veya hizmet ifalarına ilişkin belge düzeninde **sürenin gün olarak belirlenmesi sebebiyle** 7 günlük sürenin hesabının, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı ilk gün hesaba katılmadan takip eden günden başlaması gerekmektedir.

Örneğin 25.06.2017 tarihinde düzenlenen sevk irsaliyesi ile teslim edilen emtiaya ilişkin faturanın 03.07.2017 tarihine kadar (bu tarih dâhil) düzenlenmesi gerekmektedir.

v. Aralık Dönemine Ait Faturanın, İzleyen Ocak Ayında Kayıtlara Alınması

Ticari hayatta özellikle e-Fatura uygulamasına geçmemiş ve mesafeli alışverişe taraf olan mükelleflerde, faturanın ilgiliye tebliği zaman almakta bu durum özellikle Aralık ayının son günlerinde yapılan ancak faturası izleyen yıl Ocak ayında gönderilen ticari işlemin kurum/gelir ve Kdv uygulaması açısından özellik arz etmektedir.

VUK'un 174. Maddesinde, "*Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.*

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır..." hükmü yer almaktadır.

VUK'un "*Kayıt Zamanı*" başlıklı 219. Maddesinde ise, "*Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:*

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten

müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

c) Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterlerine muameleler günü gününe kaydedilir." hükmü yer almaktadır.

Kanunun Mad. 231/5 bend hükmünde ise, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Vergi uygulamaları açısından tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, her gelir veya gider unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Konuya ilişkin yukarıda yer verilen yasal açıklamalar dikkate alındığında, faturanın deftere kayıt süresini, dönemsellik ilkesini ihlal etmeden uygulamak gerekir. Örneğin 22.12.2016 tarihinde düzenlenen faturanın VUK' un 219. Maddesinde yer alan hususlar dikkate alınarak, en geç 10 gün veya 45 gün içinde kaydının yapılması ve ilgili olduğu hesap döneminde gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilmesi, ilgili olduğu hesap döneminde matrahın hesaplanmasında göz önünde bulundurulmaması halinde ise takip eden hesap dönem veya dönemlerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre, hesap dönemi kapandıktan sonra gelen faturalarda yer alan tutarlar, tahakkuk ettikleri dönemin gideri olarak değerlendirilecektir. Danıştay'ın da görüşü bu doğrultuda olup, verdiği bir kararında¹¹², sonradan ortaya çıkan vade farklarının, alacak olarak doğdukları dönemde elde edilmiş sayılarak vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Ayrıca, söz konusu faturalarda yer alan ve indirim konusu yapılamayan Kdv¹¹³ tutarlarının maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınması mümkün olup, bu

¹¹² Dnş. VDDK'nun, E. 1997/22, K.1998/242 Sayılı Kararı; [https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay,\(05.04.2018\)](https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay,(05.04.2018))

¹¹³ 7104 sayılı Kanun un 8. Maddesiyle değişen KDVK'nun Mad. 29/3. bend hükmüne göre; indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükmü dikkate alındığında Aralık döneminde düzenlenen ancak izleyen yıl Ocak döneminde kanuni defterlere kaydedilen faturada yer alan Kdv'nin indirimi mümkün bulunmaktadır.

tutarların gider olarak dikkate alınması halinde, fatura tarihinin içinde bulunduğu vergilendirme döneminin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

vi. Döviz Cinsinden Düzenlenen Faturalar

VUK'un 215. Maddesinde; *"1- Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. 2- a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz."* 280. Maddesinde ise, *"Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur."* hükümlerine yer verilmiştir.

Söz konusu hükme göre, yurtiçi veya yurtdışı müşterilere döviz cinsinden fatura düzenlenmesi mümkündür. Yurtiçi satışlarda düzenlenen faturada Türk parası karşılığının gösterilmesi zorunlu iken yurtdışındaki müşteriler adına düzenlenen faturada Türk parası karşılığının gösterilme şartı aranmayacaktır.

385 no.lu VUK GT'nde konuya ilişkin olarak, yurt içindeki müşteriler adına yabancı para biriminde düzenlenen faturalarda, yabancı para birimi tutarı ve Türk para birimi tutarının yer almak zorunda olduğu, usule ve şekle ilişkin Kanunun bu düzenlemesine uyulmaması fiil dolayısıyla mükellef adına anılan Kanunun 352. Maddesinin II-7 bendi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ayrıca, mezkûr Kanunun uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan; 253 no.lu VUK GT'nin (B) bölümünde, *"... Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında*

göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elamanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.", 477 no.lu VUK GT'nde ise, "130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere değerlendirme günü itibariyle Bakanlığımızca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasıncı ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı tabiidir." açıklamaları yer almaktadır.

Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Merkez Bankası (TCMB) döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

Bizim de katıldığımız görüşe göre yabancı para birimi cinsinden düzenlenen faturalarda, mal ve/veya hizmet bedelinin toplam TL karşılığı (matrah), toplam Kdv tutarının TL karşılığı ve genel toplam bedelinin TL karşılığı faturanın dispozisyonuna uygun bir yerinde gösterilmelidir.¹¹⁴

Büyük Mükellefler VDB tarafından verilen 02.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-280-6 sayılı Özelge ile mal veya hizmet teslimine ait düzenlenen sözleşmelerde taraflarca kurun önceden belirlenmiş olduğu durumlarda, faturadaki döviz tutarının sözleşmede belirlenen kur ile Türk Lirası değerinin belirlenmesin mümkün olacağı belirtilmiştir.

Yabancı para birimi üzerinden düzenlenen faturalarda alıcı ve satıcının yapacağı işlem, belgedeki döviz tutarını Türk parasına çevirip kayıtlarına almaktan ibarettir. Burada dikkat edilecek husus her iki tarafın Türk parasına dönüştürmede kullandıkları kurun eşit olmasıdır. Zira alıcının gider veya maliyet olarak dikkate aldığı ve Kdv indirimine konu ettiği Türk parası miktarları ile satıcının hasılat tutarı ve hesapladığı Kdv tutarının aynı olması gerekir. Şayet satış bedeli döviz niteliğini

¹¹⁴ Murat Ceyhan; "Vergi Mevzuatı Açısından Yabancı Para Birimi Üzerinden Düzenlenen Faturalar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Aralık 2008, Sayı:60, s. 162

korumaktaysa deftere intikal eden TL tutar geçici nitelik taşıyacak yani zaman içinde hasılat, gider yahut maliyet ve cari hesaplar açısından kur farkları oluşacaktır.¹¹⁵

vii. Hizmeti Alan ile Ödeme Yapanların Farklı Kişiler Olması Durumunda Faturanın Kimin Adına Düzenleneceği

Faturanın kanuni tanımının yapıldığı VUK'un 229. Maddesinde, fatura, "...satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır" şeklinde tanımlanmış, VUK'un Mad.231/5 bendinde, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232. Maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 230. Maddesinde ise "*Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:*

1. *Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;*
2. *Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*
3. *Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*
4. *Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;*
5. *Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası; ..." hükmü yer almaktadır.*

Diğer taraftan, VUK'a göre mal teslimi veya hizmet ifası dolayısıyla düzenlenmesi gereken vesika olan fatura müşterinin borçlandığı meblağı gösterir ve borcun tahakkukuna ilişkindir.

¹¹⁵ Mehmet Maç, "Dövizli Faturalar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2005, Sayı:9, s. 19

Buna göre, mükellefin mal sattığı, hizmet verdiği veya sözleşme imzaladığı kişi adına fatura düzenlemesi gerekmektedir. Bedelin başkası tarafından ödenmesi, faturanın mal veya hizmeti satın alan kişi adına düzenlenmesini engellemeyecektir.

Ayrıca, mal veya hizmet satılan kişinin belirlenemediği durumlarda "*muhtelif müşteriler*" ibareli fatura düzenlemesi mümkün bulunmamaktadır.

2.1.1.2. Sevk İrsaliyesi

Mal hareketinin takip ve tespiti amacıyla düzenlenen ve malın teslimine konu edilmesi halinde düzenlenecek faturada atıf yapılan sevk irsaliyesine ilişkin VUK ve tebliğlerde yapılan hüküm ve açıklamalar bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1.1.2.1. Sevk İrsaliyesinin Tanımı

Ekonomi içinde, satılmış veya satılmak kastıyla ya da şubeler arasında bir malın bir adresten diğer bir adrese taşınmasında mal hareketlerini takip etmek amacıyla düzenlenen bu sayede nakil işlemlerinin kontrolüne imkân sağlayan, üzerinde malın konusu, birimi ve kime ait olduğu bilgisini ihtiva eden belgedir.

VUK'un Mad. 230/5 bend hükmünce faturada bulunması zorunlu bilgi olarak yer alan "*satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası*" ticari işleme konu emtianın nakli sırasında kontrolüne imkân sağlayan sevk irsaliyesinin düzenlenme gereğidir.

Sevk irsaliyesi, belge düzeninin maddi mal hareketi aracılığıyla kontrolünü temin etmek amacıyla yönelik olarak, ilk defa 2365 sayılı Kanun¹¹⁶'un 34. Maddesinin, VUK'un mükerrer 257. Maddesinde yaptığı değişiklikle, mükellefler tarafından kullanılması zorunlu olan belgeler arasına alınmış, bu hüküm daha sonra 3239 sayılı Kanunla değiştirilerek bugünkü bend hükmü oluşturulmuştur.

VUK'un 230'uncu maddesinin 5 numaralı bendi şu şekildedir:

"Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan

¹¹⁶ 31.12.1980 tarih ve 17207 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.)

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.

Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz.”

Sevk irsaliyesi, ister işletmenin merkez veya şubeleri veya merkezle ardiye, depo ve benzeri yerleri arasında olsun, isterse başka işletmeler arasında olsun, ticari emtianın bir yerden diğer bir yere nakli sırasında düzenlenen ve emtianın nakli sırasında emtia ile birlikte olması gereken bir belgedir. Yani sevk irsaliyesi, ticari emtianın ekonomi içerisinde yer değiştirilmesi durumunda mutlak surette düzenlenmesi gereken ve nakledilen emtia ile birlikte bulunması gereken bir belgedir.¹¹⁷ Sevk irsaliyesinin asıl amacı satıcıyı fatura kesmeye zorlamaktır.¹¹⁸

Sevk irsaliyesi düzenlenme ve bulundurma mecburiyeti uygulamasının başlarında, satılan malın teslimi anında faturanın da düzenlenmesi halinde, ayrıca sevk irsaliyesi kesilmesine gerek bulunmadığından malın fatura ile birlikte taşınması yeterliydi. Ancak bu düzenlemede sonradan değişikliğe gidilmek suretiyle, fatura bulunsun veya bulunmasın mal hareketinin mutlaka sevk irsaliyesine bağlanması mecburiyeti getirilmiştir.

VUK'un 230/5 madde düzenlemesinde sevk irsaliyesine ilişkin genel esaslar belirtilmiş, sırasıyla 141, 143, 167, 173, 206, 246, 253 ve 379 no.lu VUK GT ile konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

¹¹⁷ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1995, Cilt:2, s.1098

¹¹⁸ Mehmet Maç, “Sevk İrsaliyesini Kim Düzenler”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 1996, S.39, s. 85

2.1.1.2.2. Sevk İrsaliyesini Düzenlemek Zorunda Olanlar

VUK'un Mad. 230/5 bend hükmüne göre sevk irsaliyesi,

✓Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcı tarafından,

✓Teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde ise alıcı tarafından,

✓Mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de ise malı gönderen tarafından

düzenlenecek ve taşıtta bulunduracaktır.

2.1.1.2.3. Sevk İrsaliyesinin Şekil Şartları

VUK'un 230. Maddesinde yer alan *"Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır."* hükmü uyarınca düzenlemeler 141, 167 ve 173 no.lu VUK GT'nde yapılmıştır. Buna göre sevk irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgiler şöyledir:

1. Sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
2. Sevk irsaliyeyi düzenleyecek olan satıcı veya malı sevk edenin; adı, soyadı ile varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,
3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası (mükellefin diğer işyerine veya satılmak üzere bir alıcıya gönderildiği hallerde malın kime ve nereye gönderildiğinin)

bulunması ve bunların satıcı tarafından imzalanması icap etmektedir.

Sevk İrsaliyesi düzenlerken aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir;

a. Sevk irsaliyeleri, tarih konulmak suretiyle sıra numarası dahilinde teselsül ettirilecektir.

Aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı irsaliye kullanıldığı takdirde şube veya bu irsaliyelere şube kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılması zorunludur.

b. Sevk irsaliyelerinin kaç nüsha olarak düzenleneceği hususunda uygulayıcıların ve yargının görüş farklılıkları yaşadığı bir alandır.

Maliye Bakanlığı, 206 no.lu VUK GT’nde, 01.01.1991 tarihinden itibaren sevk irsaliyesinin en az üç örnek olarak düzenleneceğini, en az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyelerinin hiç düzenlenmemiş sayılacağı ve bunun sonucu gerekli cezalandırma işlemlerinin yapılacağı hüküm altına alınmıştı.

Söz konusu Tebliğ ile getirilen üç nüsha düzenlenme şartı, sevk irsaliyelerinin şekil şartlarına ilişkin VUK’un fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere 230 ve 231. Madde hükmü uygulanır düzenlemesiyle çelişmektedir. Zira sevk irsaliyeleri, VUK Mad. 231/3 bendine tabi olup, bu kanun maddesi uyarınca en az bir asıl, bir örnek olarak düzenlenecektir.

Danıştay 3. Dairesi’nin¹¹⁹ bir kararında sevk irsaliyelerinin kaç nüsha düzenlenmesin gerektiğine ilişkin olarak;

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257.maddesine göre Maliye ve Gümrük Bakanlığının Genel Tebliği ile düzenleme yetkisinin, belgelerin düzenleme mecburiyetini kaldırmaya veya mahiyetini, şeklini, ihtiva edeceği hususları belirleme ile sınırlı olduğu, belgenin kaç nüsha düzenleneceğine ilişkin yetki sahibi olmadığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230/5.maddesinde kaç nüsha sevk irsaliyesi düzenleneceği belirtilmediğinden mükelleflerin sevk irsaliyelerini en az bir nüsha düzenleyeceğini anlamak gerektiği, davacının şekle, usule ve mahiyete uygun 2 nüsha sevk irsaliyesi düzenlemesi karşısında hiç belge düzenlemediği düşüncesiyle ceza kesilmesinin yerinde olmadığı” şeklinde karar verilmiştir.

Bu noktada, Maliye Bakanlığı’na belgelere ilişkin tali düzenleme yapma hususunda, VUK’un 227, Mükerrer 242 ve 257. Maddeleri uyarınca verilen yetki, belgelerin mahiyeti, şekli ve ihtiva edeceği hususlara ilişkin olup belgenin kaç nüsha olarak düzenlenmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir yetki söz konusu değildir.

Dolayısıyla fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası vb. tevsiki zorunlu tüm belgelerin kaç nüsha düzenlenmesi gerektiğine ilişkin tebliğlerde yapılan düzenlemelerin, Danıştay’ın yukarıda mevcut kararına akseden görüşü uyarınca iptal edilmesi muhtemeldir.

¹¹⁹ Dnş. 3’üncü D.’nin 1991 Yılı 3192 Esas Numaralı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4530>, (Erişim Tarihi: 25.04.2018)

c. Düzenlenen sevk irsaliyesinin bir nüshası alıcıda, diğer nüshası ise malı taşıyan araçta bulundurulmalıdır. Sevk irsaliyesi malın taşınması sırasında mutlaka araçta bulundurulmalıdır.

d. Faturanın düzenlenme tarihinde sevk edilmeyecek mallar için, faturaya malın daha sonra sevk edileceği yazılmalıdır. Bu durumda sevk edildiği tarihte düzenlenen sevk irsaliyesi bilgisi ile sevk tarih bilgisi, ilgili faturaya sonradan elle yazılacaktır.

e. Malın sevkiyatının sevk irsaliyesinin düzenlendiği tarihten sonra bir tarihte yapıldığı durumlarda, düzenleme tarihi ile sevk tarihleri ayrı ayrı yazılmalıdır. Bu noktada bilgisayarla düzenlenen sevk irsaliyelerin de dahi düzenlenme tarihinden sonra malın sevk edilecek olması durumlarında, malın sevk edildiği tarihin sevk irsaliyesine sonradan elle yazılma imkânı bulunmaktadır.

f. Yoklama ve denetimlerde sevk irsaliyesinin iki nüshası da ibraz edilecektir. Denetim elemanı ibraz edilen sevk irsaliyesinin bir nüshasına adını, soyadını ve unvanını yazdıktan sonra tarih belirterek mühürleyip imzalayacak ve ilgiliye iade edecektir. Diğer nüshası da mükellefin vergi dairesindeki tarh dosyasına konulmak üzere alıkonulacaktır.¹²⁰

Ticari hayatın olağan akışı gereği mal, alım satım öncesinde birçok ticari gerekçeyle mobil durumda olabilir. Diğer taraftan sevk öncesinde malın, kimlere veya ne kadarlık kısmının satılabileceği bilinemeyebilir. Düzenlenme gereği fiilen ticari malın, ticari amaçla bir yerden bir yere taşınmasına bağlanan sevk irsaliyesinin düzenlenme mevzuu bu noktada, vergi idaresiyle mükellef arasında zaman zaman ihtilaf konusu olabilmektedir.

173 no.lu VUK GT'nde, bu hususta birtakım açıklamalar yapılmış olup söz konusu açıklamalara ve ilave değerlendirmelerimize aşağıda, konu itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere maddeler halinde yer verilmiştir.

i. Alıcılarının kimler olduğu, ne miktarda mal alacakları belli olmayan ve alıcılara iş yerlerinde teslim edilmek üzere, satıcı tarafından kendi nakliye araçlarıyla mal gönderilen durumlarda, yüklenen tüm mallar için tek bir sevk irsaliyesi düzenlenecek ve düzenlenen sevk irsaliyesinin müşterinin adı ve adresi bölümüne

¹²⁰ Abdullah Özdemirci, “Sevk İrsaliyesi ve Denetimlerde Dikkat Edilecek Hususlar-1”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 445, s. 39

“*Muhtelif Müşteriler*” ibaresi ile nakil vasıtasının plaka numarası ve sürücünün veya araçta bulunan satışa yetkili kimsenin adının yazılması gerekecektir. Bu durumda sevk irsaliyesi ile alıcılara gönderilen ve alıcının talep ettiği miktarda teslim edilen malların faturaları malın teslimi anında düzenlenecek ve bu faturalara sevk irsaliyesinin numarası kayıt edilecektir. Ayrıca, her satış için sevk irsaliyesi düzenlenmeyecek; ancak faturaya, sevk edilen malların işyerinde teslim edildiğine ilişkin şerh verilecektir.

Bu şekilde düzenlenmiş sevk irsaliyesi ile sevk edilen mallar için yedi günlük süre beklenilmeksizin faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi zorunludur. Perakende satışlarda ise perakende satış fişinin malın teslimi anında düzenleneceği esasen tabiidir.

Pazar takibi veya köy köy kendi namına taşıtıyla emtia satan kimselerin ya da kapı kapı dolaşmak suretiyle satış yapan satıcıların, bu esaslar dahilinde satışa konu edilecek emtianın tamamı için toplu irsaliye düzenlemeleri¹²¹ ve taşıtlarında bulundurmaları, malın teslimi anında ise fatura veya perakende satış fişi düzenlemeleri gerekmektedir.

Bu kapsamda düzenlenen toplu (tek) irsaliye, faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi şartına bağlanmıştır. Dolayısıyla kapı kapı dolaşmak suretiyle satış yapan pazarlamacı, satış esnasında faturayı düzenlemeyip daha sonra yedi günlük süre içinde düzenlemek istemesi durumunda, belirtilen kolaylıktan yararlanmayacaktır. Bu takdirde genel esaslara göre malın sevki anında her alıcı için ayrı birer sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.

ii. Malın fiilen sevkinde önce irsaliyenin düzenlenmesi ve nakliye aracında bulunması esas olup yukarıda bahsedilen bazı durumlarda olduğu gibi sevk irsaliyesi sonradan düzenlenebilecektir. Sevk irsaliyesinin düzenlenmesinde özellik arz eden bir konu da mal teslimi veya hizmet ifası süreci belli bir zaman alan ve bu süreç içerisinde söz konusu iş kapsamında parça parça mal teslimlerinin yapıldığı durumlarda, irsaliyenin ne zaman düzenleneceği hususudur.

Bu durumda müşteriye montaj aşamasında veyahut taahhüt işinde kullanılacak malzemelerin ve gönderilen her bir parçanın sevki sırasında sevk irsaliyesinin alıcı

¹²¹ Birol Kabaca, Ender Polat, “Kapıdan Satışlarda Tüketicinin Hakları, Vergi Kanunları Yönünden Belge Düzeni ve Muhasebeleştirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:445, s. 60

adına düzenlenmesi, sevk irsaliyesinin üzerine taşınan malın kısım kısım taşındığının ve montaj veya bir taahhüt işi için yapılacağının belirtilmesi, işin tamamlandığı tarihi takip eden 7 gün içinde de fatura tanzim edilmesi ve daha önce düzenlenen sevk irsaliyelerinin numaralarının bu faturada belirtilmesi gerekmektedir.¹²²

iii. Satılan mallara ilişkin faturaların malın tesliminden önce düzenlendiği ve malın daha sonra sevk edildiği durumlarda; faturayı düzenleyenler faturada malın daha sonra sevk edileceğini, fatura üzerine şerh konulmak suretiyle belirteceklerdir. Faturada bulunması gereken malın teslim tarihi ve irsaliye numarası ise malın tesliminden sonra alıcı ve satıcı kendilerinde kalan sevk irsaliyesinden faydalanarak faturaya şerh verecekler, fatura ve sevk irsaliyesi arasındaki uyumu sağlayacaklardır.

iv. Ticari amaçla gerçekleşmeyen mal sevkiyatlarında, mükellefin sevk irsaliyesi düzenleme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Sevk irsaliyesi; ticari mal hareketinin izlenmesi için düzenlenen bir belge olduğu için sevke konu mal, alım satıma konu edilecek bir mal, hizmet kapsamında teslim edilecek bir mal ya da bu amaçlara amade kılınmış bir mal ise sevk irsaliyesi düzenlenmek zorundadır. Dolayısıyla, ticari amaçla yapılmayan mal sevkiyatlarında, satılan veya satışa sunulan bir mal hareketinden söz edilemeyeceği için sevk irsaliyesi de düzenlenmeyecektir.

Bu kapsamda verilen bazı özelgelere, konuya ilişkin güzel örnek olaylara yer verilmiştir.

- İşletmenin aktifine kayıtlı ve amortisman konusu olan bir iktisadi kıymetin taşınması esnasında,
- Servis araçlarıyla müdahalenin yapılabilmesi için gerekli olan standart ekipmanlardan alet, edevat gibi demirbaşların, araç içerisinde, servis hizmeti alacak müşteriye sevkinde,
- Müşteriye ait halıların temizlenmesi amacıyla iş yerine, şirket aracıyla veya müşteriye ait araçla getirilmesi ve temizlendikten sonra müşterilerin adreslerine şirket araçlarıyla veya müşteriye ait araçlarla tesliminde,

ticari bir mal hareketinden söz edilemeyeceğinden, sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

¹²²<https://www.muhasibeweb.com/Taahhut-ve-Montaj-islerinde-irsaliye-ve-Fatura-Sureci-Nasil-Olmali--1606> (25.06.2018)

2.1.1.2.4. Sevk İrsaliyesi Düzenlenmeyecek Haller

VUK 230. Maddesi ile 173 no.lu VUK GT başta olmak üzere, GİB tarafından verilen özgelelerde de sevk irsaliyesinin aranmayacağı hallere ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre aşağıda belirtilen durumlarda sevk irsaliyesi düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

- VUK'un 230. Maddesinin 5 numaralı bendine göre nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde, bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmayacaktır.

- Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak, işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, yemek, ekmek gibi) ufak hacimli ve değeri (504 no.lu VUK GT'deki ilgili tutar 01.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) 1.200,00-TL'yi (VUK'un 232. maddesinde yer alan fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen had) aşmayan malları taşımaları veya taşıttırmaları halinde bu mallara ait faturanın taşıma esnasında taşıtta bulundurulması ve faturanın üzerine "*Bu mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmemiştir*" şerhinin verilmesi şartıyla ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır.

- Belediye, Orman İşletmeleri, Etibank İşletmeleri, Tekel İdareleri ve benzeri kamu kurum ve kuruluşlarınca satılan çeşitli mamullerin taşınmasında, sevk için düzenlenen belgelerde malın cinsi, miktarı, alıcının adı, soyadı veya ticaret unvanı, vergi dairesi ve hesap numarası bulunması halinde bu belgeler sevk irsaliyesi olarak kabul edilecek ve ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır.

- Maden Kanunu'na göre maden sevkine ilişkin düzenlenen belgeler ile uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi, konşimento gibi belgeler ve gümrük giriş, çıkışlarında nakil vasıtalarındaki malların mevcudu tespit edilip mühürlendikten sonra Gümrük İdarelerince verilen resmi belgeler sevk irsaliyesi olarak kabul edilir, ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz.

- Malın irsaliyeli fatura ile taşındığı durumlarda, ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacaktır.

- Sevk irsaliyesi, ticari mal hareketlerinin izlenmesi için düzenlenen bir belgedir. Dolayısıyla, işletmenin aktifine kayıtlı ve amortisman konusu olan bir

iktisadi kıymetin bakım ve onarım için gönderilmesi esnasında, satılan veya satışa sunulan bir mal hareketinden söz etmeye imkân bulunmadığından sevk irsaliyesi düzenlenmeyecektir.

2.1.1.2.5. Sevk İrsaliyesi Düzenleme Mecburiyetine Aykırı Fiillerde Ceza Uygulaması

VUK'un 230/5 bend hükmü başta olmak üzere mezkûr maddenin diğer bent hükümleri ile 231. Maddesinde yasal çerçevesi düzenlenen, uygulamasına ilişkin usul ve esasları ise 141, 167 ve 173 no.lu VUK GT'lerinde yapılan sevk irsaliyesi uygulamasının, amaçlanan şekilde yürütülmesi için, anılan mevzuat düzenlemesine aykırı fiiller cezai müeyyidelere bağlanmıştır.

Bu kapsamda, VUK'un “*Özel Usulsüzlükler Ve Cezaları*” başlıklı 353. Maddesinin 2. Bendinde yer alan, “*elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'na düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerde aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için (490 no.lu VUK GT ile değişen miktar) (1.1.2018 tarihinden geçerli olmak üzere) 240,-TL özel usulsüzlük cezası kesilir.*” ifadesi, ceza uygulamasında amir hükmüdür. Ayrıca VUK'un Mülga Mükerrer 354. Madde düzenlemesinde, bu maddede sayılan belgelerin bir takvim yılı içinde üç defa kullanılmadığının veya bulundurulmadığının tespiti halinde, mükelleflerin işyerleri Maliye Bakanlığı'nın veya yetkili kıldığı birimlerin kararı ile bir haftaya kadar kapatılabilmekte ya da işyeri kapatma cezasının para cezasına çevrilmesi mümkün olmaktadır. Ancak işyeri kapatma cezasını düzenleyen madde hükmünün uygulamasına, 5228 sayılı Kanunun Mad. 60/1-(c) bend düzenlemesiyle son verilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat uyarınca, yapılan vergi denetimlerinde sevk irsaliyelerinde aranılan, fiili sevk tarihi, düzenleme tarihi, malın miktarı, müşteri vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, sevk adresi gibi zorunlu bilgilere hiç yer

verilmediğinin veya verilmekle beraber bu bilgilerin gerçeğı yansıtmadığının, ayrıca sevk irsaliyesinin araçlarda bulundurulmadığının veya tek adet bulundurulduğunun tespit edildiğı durumlarda, VUK'un 227/3'üncü maddesi hükmü uyarınca, belgenin hiç düzenlenmediğı kabul edilerek, VUK'un 353/2'inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Söz konusu uygulamada mali idare ile yargının görüş farklılıkları zamanla meydana gelmiştir.

Sevk irsaliyeleri ile ilgili yukarıda izah edilen uygulamasına aykırı fiillerin tespiti üzerine kesilen ceza ihbarnameleri, yargıda sıkça dava konusu edilmektedir. Yargının görüşüne göre, irsaliyelerde fiili sevk tarihi, düzenleme tarihi, gibi bilgilerin yer almaması, malın miktarının hiç belirtilmemesi veya eksik belirtilmesi ya da sadece malın kod numarasının belirtilmesi gibi tespitler nedeniyle, sevk irsaliyesinin hiç düzenlenmemiş kabul edilmesi uygulamasında, hukuka uyarlılık bulunmadığı, bu nevi tespitlerin şekle ve usule ilişkin olduğu, bu nedenle de kesilen özel usulsüzlük cezasının VUK'un 352/II-7'nci maddesinde yer alan, belgelerin kanuni şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere uyulmamış olması durumunda kesilmesi gereken *"ikinci derece usulsüzlük cezası"* ile ikamesine hükmettiğı görülmektedir. Bu noktada aşağıda sevk irsaliyesi uygulamasına ilişkin gerçekleştirilen denetimlerde yapılan aykırılığa ilişkin tespitler ve bu tespitlere ilişkin vergi dairelerince uygulanan ceza ile yargının öngördüğü ceza maddesi tablo şeklinde karşılaştırılmıştır.

Tablo 2 : Sevk İrsaliyesinde Belge Düzenine Aykırı Hareket ve Yaptırımları

Sevk İrsaliyesi Uygulamasında Tespit Edilen Aykırılıklar	Vergi İdarelerince Uygulanan Ceza	Yargı Kararı
Sevk irsaliyesi düzenlenmemesi	VUK Mad. 353/2, Özel Usulsüzlük Cezası	VUK Mad. 353/2 Özel Usulsüzlük Cezası
Fiili sevk tarihinin yazılı olmaması	VUK Mad. 353/2, Özel Usulsüzlük Cezası	VUK Mad. 352/II-7 İkinci Derece Usulsüzlük Cezası
Düzenleme Saatinin olmaması		
Fiili sevk tarihi ile tutanak tarihinin farklı olması		
Sevk irsaliyesinin tek nüsha düzenlenmesi		
Sevk irsaliyesinin emtianın yanında olmaması		
Mal miktarının yazılmaması		
Fiili sevk tarihinin düzenlenme tarihinden önce olması		
Malın gittiği adres ile sevk irsaliyesindeki adresin farklı olması		
Malların sadece kod numaralarının yazılı olması		
Sevk irsaliyesinin fotokopi ya da faks olması		
Sevk adresinin yazılmaması		

Yukarıda yer alan tablodan da görüleceği üzere belgelerde bulunan bir kısım şekil noksanlıklarından dolayı Maliye Bakanlığı VUK'un 227/3 uyarınca sevk irsaliyelerini “hiç düzenlenmemiş” kabul etmek suretiyle, özel usulsüzlük cezasını uygulamakta buna mukabil vergi yargısı ise verdiği kararlarda, VUK Mad. 352/II-(7) bendinde yer verilen “*Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması*” hükmü uyarınca şekli noksanlıklar dolayısıyla özel usulsüzlük cezası uygulanmasına onay vermemekte, bu cezayı kaldırarak yerine sonuçları çok daha hafif olan ikinci derece usulsüzlük cezasını ikame etmektedir.

Sevk irsaliyesinde belge düzenine aykırı fiillerde tatbik olunan bazı cezaların yargıya taşınması sonucunda, zaman içerisinde idarenin görüşünü yargı lehine değiştirdiği görülmektedir. Örneğin, 206 no.lu VUK GT’nde, en az üç nüsha düzenlenmeyen sevk irsaliyesinin “*hiç düzenlenmemiş sayılacağı*” hükmüne istinaden idare tarafından, VUK Mad. 353/2 kapsamında tesis edilen özel usulsüzlük cezası uygulamasına, Danıştay’ın, “...nüsha sayısı itibarıyla eksik düzenlenen sevk irsaliyelerine ilişkin olarak özel usulsüzlük cezasının tatbik edilmemesi...” yönünde verdiği bir karar¹²³ sonucunda idare tarafından son verilerek, söz konusu aykırı fiillerin bundan böyle, VUK Mad. 352/II/7 hükmü uyarınca genel usulsüzlük cezası kapsamında değerlendirilmesi yönünde uygulama değişikliğine gittiği görülmektedir.

Sonuç olarak sevk irsaliyesi uygulaması ile ilgili olarak yapılan tespitler üzerine kesilen cezalar dava konusu edildiğinde, bu davalar büyük çoğunlukla ve tespitin niteliğine bağlı gerekçelerle idare aleyhine sonuçlanmaktadır.

2.1.1.3. Perakende Satış Vesikaları (*Fatura Yerine Geçen Belgeler*)

VUK’un “*Fatura Kullanma Mecburiyeti*” başlıklı 232. Maddesinin son fıkrasındaki fatura düzenleme zorunluluğunu belirleyen maktu tutarı aşmayan (490 no.lu VUK GT ile 1.1.2018’den itibaren 1.000, -TL) satış ve hizmet ifalarının tevsiki için kullanılan belgedir. Bu yönüyle de perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletleri perakende satış vesikaları (fatura yerine geçen belgeler) olarak ifade edilmektedir.

2.1.1.3.1. Perakende Satış Vesikaları Düzenlemek Zorunda Olanlar

VUK’un 232. Maddesinin son paragraf düzenlemesi, perakende satış vesikalarının kimler tarafından hangi durumda düzenleneceğini dolaylı açıklamaktadır.

Buna göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin nihai tüketicilere yaptıkları ve

¹²³ Dnş. 4. D.’nin 24.02.2014 tarih ve E.2010/5128, K.2014/1101 sayılı kararı; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (17.01.2018)

2019 yılı için 1.200-TL (504 no.lu VUK GT)'ni aşmayan veya aşmasa dahi nihai tüketicilerin fatura düzenlenmesini talep etmedikleri satışlar ve yaptıkları işlerin bedellerini;

- ✓Perakende satış fişleri
 - ✓Makineli kasaların kayıt ruloları
 - ✓Giriş ve yolcu taşıma biletleri
- ile belgelendireceklerdir.

Dolayısıyla, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
- Serbest meslek erbabına;
- Kazançları götürü usulde tespit olunan tüccarlara;
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
- Vergiden muaf esnafa;

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için, satılan emtianın veya yapılan işin bedeli ne olursa olsun fatura vermeleri emtiayı satın alan veya hizmeti yaptıran bu kimselerin de fatura istemeleri ve almaları mecburidir. Bunlar için perakende satış fişi geçerli değildir.

Buna göre perakende satış vesikaları, fatura verilmesi zorunlu olmayan hallerde kullanılan, fatura yerine geçen belge olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu madde düzenlemesine göre fatura yerine perakende satış vesikasının düzenlenmesi, iki koşula bağlı bulunmaktadır.

1. Satış veya işlem bedelinin 2019 yılı için belirlenen maktu tutar, 1.200.-TL'yi (2020 yılı için 504 no.lu VUK GT ile 1.400-TL'yi) aşmaması veya

2. Nihai tüketicinin fatura düzenleme talebinde bulunmaması.

Uygulamada fatura düzenleme sınırı olarak belirtilen bu tutara katma değer vergisi dahildir. Ayrıca bu sınır perakende ticaretiyle uğraşan tüm mükellefler için geçerlidir. Ancak kuyumculuk sektöründe faaliyette bulunan mükellefler için fatura düzenleme sınırında 514 no.lu VUK GT ile farklılaştırma yapılmıştır.

Tebliğde, kuyumculuk, sarraflık ve mücevheratçılık gibi işlenmiş kıymetli maden ve kıymetli taş alım satımında bulunanlarca gerçekleştirilen işlenmiş kıymetli maden ve kıymetli taşlar ile bunlardan mamul eşya satışları bakımından fatura

düzenleme mecburiyetine ilişkin haddin, mezkûr fıkra da yer alan ve işlemin gerçekleştiği yıla ait olan haddin 3 katı olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla kuyumculuk, sarraflık ve mücevheratçılık gibi işlenmiş kıymetli maden ve kıymetli taş alım satımında bulunan mükelleflerin münhasıran belirtilen nitelikteki teslimlerinde fatura düzenleme sınırı 2020 yılı için 4.200-TL tutarında olacak, bu nitelikte olmayan başka faaliyetlerinin de (beyaz eşya alım-satımı, kafe işletmesi gibi) bulunması durumunda ise perakende satış ticaretinde uygulanan genel fatura düzenleme sınırı uygulanacaktır.

Perakende satış vesikalarına ilişkin tebliğ düzenlemeleri 141, 143 ve 167 no.lu VUK GT ile 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun¹²⁴ (3100 sayılı Kanun) ve bu Kanunun verdiği yetkinin kullanımı sonucu Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğler ile belirlenmiş bulunmaktadır.

2.1.1.3.2. Şekil Şartları Açısından Perakende Satış Vesikaları

Perakende satışların tevsikinde kullanılan perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları veya giriş ve yolcu taşıma biletlerine kanuni şekil şartları, VUK'un 232. Maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrasında düzenleme konusu yapılmıştır. Buna göre;

Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkra da belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.

Makineli kasa kullanmaları nedeniyle perakende satış fişi düzenlemeyecek olan mükelleflerin ise, kullanacakları elektronik veya mekanik yapıya sahip ve yazar kasa olarak adlandırılan kasaların, yapılan işlemleri hafızasına ve rulolara kaydetme, müşteri ve kati yekun sıra numaralarını teselsül ettirme, müşteri fişi (kuponu) verme

¹²⁴ 15.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

özelliklerine sahip olmaları gerektiğinden, bu özellikleri taşımayan kasaları kullanan mükelleflerin, perakende satışlarını perakende satış fişleri ile tevsik etmeleri zorunludur.

Diğer taraftan, yukarıdaki nitelikleri taşımakla beraber, sadece kesin toplam rakamlarını bir fişe kaydetme özelliğine sahip olan ve rulosuz olarak tanımlanan makineli kasaları kullanan mükellefler ise perakende satışlarını bu fişler ile tevsik edebileceklerdir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletlerinin seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilmesi gerekli olup, fişlerde satılan malın cins ve miktarının gösterilmesi zorunlu değildir. Sadece alınan bedelin gösterilmesi gerekmektedir.

Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir, diğer nüshası ise satıcı tarafından muhafaza edilir. Kopyalı olarak düzenlenmesi gereken fiş ve biletler yerine, dip koçanlı fiş ve biletlerin de kullanılması mümkündür.

VUK'un 233. Maddesinde, vergi dairesinin adı ve mükellefin hesap numarası, perakende satış vesikasında bulunması gereken bilgiler arasında gösterilmemişse de; aynı Kanunun mükerrer 257'nci maddesiyle tanınan yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği'nin 7. Maddesinin (E) bendinin 1'inci fıkrasında perakende satış vesikalarında bu bilgilerin de yer alması öngörülmüş olduğundan, vergi dairesinin adı ve mükellefin hesap numarasına ilişkin bilgileri içermeyen perakende satış vesikalarının kanunen belli şekil ve muhteviyatına uygun oldukları söylenemez.¹²⁵

2.1.1.3.2.1. Perakende Satış Fişi

Perakende satış fişi, perakende yapılan satışlarda, fatura vermek zorunluluğunun olmadığı ve bu yönde nihai tüketicinin talebinin olmadığı durumlarda düzenlenen, fatura yerine kullanılan belgedir.

Bilindiği üzere VUK'un 232. Maddesinin üçüncü fıkrasında, nihai tüketicilere yapılan mal teslimi veya hizmet ifalarında (perakende satışlarda) fatura düzenleme

¹²⁵ Dnş. 3'üncü D.'nin 1986 Yılı 3042 Esas Numaralı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4151>, (10.12.2017)

zorunluluğu, belirtilen sınırın (513 no.lu VUK GT ile 1.1.2020'den itibaren 1.400,00-TL) aşılmasına veya bedel sınırın altında kalsa dahi fatura istemesine bağlı tutulmuştur. Dolayısıyla perakende satışlarda bedelin, anılan sınırın altında kalması veya nihai tüketicinin fatura istememesi halinde satışlar veya yapılan işler perakende satış fişi ile tevsik olunacaktır.

VUK'un 233. Maddesinin üçün fıkra hükmü uyarınca perakende satış fişinde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarının gösterilmesi gerekmekte olup, kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilen perakende satış fişinin bir nüshasının müşteriye verilmesi gerekmektedir.

Perakende satış fişi seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilecektir. Bu fişlerde satılan malın cins ve miktarının belirtilmesi gereği yoktur. Bu bilgiler müşterinin talebine bağlı tutulmuştur.

167 no.lu VUK GT'nde perakende satış fişlerinin (3100 sayılı Kanuna göre verilen yazar kasa fişleri hariç) düzenlenmesi sırasında, toplam bedelin ayrıca yazı ile de belirtilmesi ve rakamla yazılan toplamın her iki tarafının çift çizgi (=) ile kapatılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

2.1.1.3.2.2. Yazar Kasa ve ÖKC Fişi (Yeni Nesil ÖKC)

3100 sayılı Kanun¹²⁶'un kapsamının düzenlendiği 1. Maddesinde;

➤ Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde oldukları,

➤ Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve ruloların, yukarıda sayılan mükelleflerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışlar ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılacağı ve bu belgelerin fatura yerine geçeceğine hükmedilmiştir.

Kanunun 3. Maddesinde, ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle verilen satış fişlerinde; satış fişini veren kişi veya kuruluşun adı ve soyadı veya ünvanının, adresinin, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasının, satılan malların cinsi ve bedellerinin, vergili olup olmadıklarının ve bunlara ait toplamların,

¹²⁶ 15.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

müteselsil fiş numarasının, işlem tarihinin, cihazın onaylandığını gösterir sembolün ve cihaz sicil numarasının gösterilmesi zorunlu şekil unsuru olarak belirtilmiştir.

141 no.lu VUK GT’nde, makinalı kasa kullanmaları nedeniyle perakende satış fişi düzenlemeyecek olan mükelleflerin ise, kullanacakları elektronik veya mekanik yapıya sahip ve "*Yazar Kasa Makinası*" olarak adlandırılan kasaların,

- a) Yapılan işlemleri hafızasına ve rulolara kaydetme;
- b) Müşteri ve kati yekun sıra numaralarını teselsül ettirme;
- c) Müşteri fişi (kuponu) verme;

Özelliklerine sahip olmaları gerektiğinden, bu özellikleri taşımayan kasaları kullanan mükelleflerin, perakende satışlarını perakende satış fişleri ile tevsik etmelerin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

426 no.lu VUK GT’nde ise perakende teslimde bulunan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, VUK hükümlerine göre fatura vermek zorunda olmadıkları mal satışları veya hizmet ifalarının belgelendirilmesinde 3100 sayılı Kanuna göre kullanmak zorunda oldukları ödeme kaydedici cihazların yerine "*Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazları*" kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Dolayısıyla

Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlar (YN ÖKC); teknolojik gelişmeler çerçevesinde teknik ve fonksiyonel özellikleri GİB tarafından yeniden belirlenen, internet yoluyla GİB’e güvenli şekilde veri aktarabilen ve iletişim kurabilen bilgisayar tabanlı cihazlardır.¹²⁷ Yazar kasa olarak bilinen klasik ödeme kaydedici cihazlar ile alışverişlerde kredi kartları için kullanılan POS cihazlarının özelliklerini bir arada bulunduran dolayısıyla hem bankacılık hem de fiş kesme işlemlerinin bir arada yapılmasına imkan sağlayan cihazlardır.¹²⁸

YN ÖKC fişlerine ilişkin usul ve esaslar konusunda açıklamalar 435 no.lu VUK GT ile yapılmış bu tebliğ düzenlemesi ile mali bilgileri içeren yeni nesil ödeme kaydedici cihaz fişleri ve banka POS harcama belgeleri birleştirilmiştir. Buna göre, yeni nesil ÖKC fişlerinin müşteri nüshalarında, ÖKC fişlerinde yer alan mali bilgilerin yanı sıra banka POS harcama belgelerinde olması gereken bankacılık bilgileri de yer alacaktır. YN ÖKC fişi müşteri nüshasında ve işyeri nüshasında bulunması gereken bilgiler ile uygulamaya ilişkin detay açıklamalara tebliğde yer verilmiştir.

¹²⁷ <https://ynokc.gib.gov.tr/Home/SSS>, (15.03.2019)

¹²⁸ Selahattin Tuncer; “Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Zorunluluğu”, Yaklaşım, Sayı: 251, Kasım 2013.

2.1.1.3.2.3. Giriş ve Yolcu Taşıma Biletleri

Biletle girilen yerler ve yolcu taşıyan işletmelerde perakende hasılat, giriş ve yolcu taşıma biletleri ile tevsik olunur.

VUK'un 233. Maddesinin üçün fıkra hükmü uyarınca söz konusu belgeler de seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilecek olup, bu belgelerde işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarının gösterilmesi ayrıca kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilerek bir nüshasının müşteriye verilmesi gerekmektedir.

Biletle girilen yerlerde perakende satış fişi olarak giriş bileti yerine ödeme kaydedici cihazların kullanılabilmesi hususunda Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 63 no'lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği¹²⁹'inde açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, biletle giriş yapılan yerleri işleten mükellefler istemeleri halinde perakende hasılatlarını giriş biletleri yerine, 3100 sayılı Kanun'un 5. Maddesine göre Bakanlık tarafından onaylanan ödeme kaydedici cihaz fişleri ile tevsik edebileceklerdir. Bu şekilde düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişleri, "giriş bileti" olarak addedilecektir.

Giriş bileti düzenlemede kullanılacak olan Bakanlıkça onaylı ödeme kaydedici cihazların kâğıt rulolarına, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu¹³⁰'nun 21. addesi ile getirilen "belediyeler tarafından özel damga konulması şartı" aranmayacaktır.

Biletle girilen eğlence yerlerini işleten mükellefler giriş biletlerini yukarıda belirtilen ödeme kaydedici cihazları kullanmak suretiyle (belediye damgası olmaksızın) düzenlemeleri halinde, bu hizmetleriyle ilgili olarak müşterilerine başkaca bir belge vermeyeceklerdir.

Ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle düzenlenen biletlerin bir nüshası müşteriye verilecek (kayıt rulusunda yazılı olan) diğeri ise VUK'un defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin hükümleri uyarınca mükellefçe saklanacaktır.

¹²⁹ 12.02.2005 tarih ve 25725 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁰ 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Müşteriye verilen hizmet karşılığı düzenlenen bilet nüshası, sinemaya girişte biletin yırtılması veya iptal edilmesi gibi bir işleme tabi tutulmayacaktır. Şu kadar ki mükerrer kullanımların önlenmesine yönelik olarak giriş biletinin herhangi bir yerine, girişte işletmeci tarafından özel işaretlerini taşıyan ve biletin kullanıldığını gösteren damga veya kaşe uygulanacaktır.

Bu Tebliğde belirlenip açıklanan usul ve esaslara uymayanlar hakkında, işledikleri fiile göre 3100 Sayılı Kanun ve 213 VUK’nda yazılı cezalar uygulanacaktır.

Yolcu taşıma biletlerine ilişkin detay açıklamalar, tezimizin “2.1.1.8. *Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler*” başlıklı kısmında, VUK’un Mad. 240/B hükmü uyarınca şehirlerarası yolcu taşımacılığında düzenlenmek zorunda olan “*yolcu listesi*” ne ilişkin usul ve esasların açıklandığı bölümde yapılacaktır.

2.1.1.3.3. Perakende Satış Vesikalarında Özellik Arz Eden Durumlar

Tezimizin bu başlığı altında perakende satış vesikaları düzenleme ve kullanma hususunda yaşanan, çoğunlukla özelleştirme ve dava konusu yapılmış özellik arz eden bazı durumlar değerlendirme konusu yapılmıştır.

i. Perakende Satış Vesikası Üzerinde Yazan Kdv’nin İndirim ve/veya İadesi

Bilindiği üzere, fatura düzenlemek zorunda olanlar ile kullanmak mecburiyetinde olanlar, VUK’un 232. Maddesinde tahdidi olarak belirtilmiş, 167 no.lu VUK GT’nde ise bunlar arasında gerçekleştirilen işlemlerin bedeli ne olursa olsun fatura ile tevsik olunacağı ve bunlar için perakende satış fişlerinin geçerli olmayacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 204 no.lu VUK GT ile mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan dolayısıyla perakende vesikası düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

206 no.lu VUK GT'nin “G” bölümünde ise, “3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili hükümleri gereğince mükelleflerin, faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal ve hizmet alımlarına ilişkin alış vesikalarında ayrıca gösterilen katma değer vergisinin, belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması şartıyla, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bu durumda, sözü edilen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

O halde söz konusu yasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, Kdv mükelleflerinin perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz ile tevsik olunan ve yalnızca işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderler için düzenlenen belgelerde yer alan Kdv, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan Kdv de indirim konusu yapılamayacaktır.

Zira mali idare tarafından verilen özelgelere¹³¹, 204 ve 206 no.lu VUK GT'lerinde gider kabul edileceği belirtilen alımların mükelleflerin sadece iş yerinde kullanmak ve tüketmek amacıyla satın aldıkları mal ve hizmetleri kapsamakta olduğu, şehir içi ve dışındaki iş seyahatlerinde yeme, içme gibi harcamalarının bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, bu tür harcamaların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için fatura ile tevsikinin mecburi olduğu söylenmektedir.

Mali idarenin özelgelerine taşıdığı söz konusu yorum, VUK Mad. 3'de hayat bulan ve vergi uygulamalarının esasına tesir eden, olayların gerçek mahiyeti esastır hükmü ile çelişmektedir. Mükellef işle ilgili gerçek bir harcama yapmış ve bunu kayıtlı bir şekilde ödemiş ve yasal defterlerine yasal süresi içinde almışsa, sırf şekli bir gerekçeden hareketle; bu harcama gerçek olsa da Kdv'nin indirim konusu

¹³¹ İstanbul VDB tarafından verilen 04.04.2018 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.333687 sayılı özelge

yapılamaması, VUK'un 3. Maddesinde yer alan "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" hükmüne aykırıdır. Uygulamada pek çok mükellefin riayet etmediği, günümüz şartlarına göre yanlış bulunduğu bu düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

ii. Akaryakıt İstasyonunda Yapılan Teslimlerde Belge Düzeni

Akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen fişlerin (ÖKC) gider belgesi olarak kullanılmasının mümkün olup olmadığı, bu fişlerin fatura yerine geçip geçmeyeceği, söz konusu fişler alınmakla beraber satış tutarının fatura düzenleme haddini aşmamasına rağmen araç sahip veya sürücülerinin ödeme kaydedici cihaz fişi yerine fatura verilmesinde ısrar ettikleri, bu durumun istasyon işletmelerinde mükerrer belge düzenlenmesi nedeniyle muhasebe kayıtlarının yapılmasında ve iptal edilen belgelerin istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafazasında ilave iş yükü getirdiği ve zaman kaybına neden olduğunun anlaşılması üzerine Bakanlık tarafından konu, 58 ve 68 no.lu VUK GT düzenlemesinde etraflıca ele alınmıştır.

58 no.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği¹³² ile taşıtlara perakende olarak (LPG, doğalgaz ve benzerleri de dahil) akaryakıt satışı yapan (akaryakıt istasyonu işletmeciliği faaliyetinde bulunan) birinci ve ikinci sınıf tacirlerin, işletmelerindeki akaryakıt pompalarının bir veya daha fazla ödeme kaydedici cihazlara bağlanması gerektiği, bu pompaların ancak akaryakıt verilen taşıtın plaka numarası girildikten sonra çalışacağı, taşıtın plaka numarası girilmedikçe pompadan akaryakıt alınamayacağı, taşıtlara yapılmayan (bidonla, varille vb.) her türlü akaryakıt satışında ise pompalara plaka numarası yerine müşterinin adı soyadı veya ünvan bilgilerinin girileceği belirtilmiştir.

68 no.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği¹³³ düzenlemesinde ise akaryakıt pompalarının bağlı olduğu ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak

¹³² 30.11.2003 tarih ve 25302 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³³ 07.09.2006 tarih ve 26282 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

suretiyle otomatik olarak düzenlenen fişler, fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddin (2019 yılı için 1.200,00 TL) altında veya üstünde olsa dahi "*fatura yerine geçen belge*" olarak kabul edilmesi ve bu şekilde belgelenen satışlar dolayısıyla nihai tüketiciler veya vergi mükelleflerince yapılan fatura düzenleme taleplerinin dikkate alınmaması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre; nihai tüketicilerin tüketim amacıyla, mükellef olanların ise ticari, zirai ve mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak satın aldıkları akaryakıt karşılığında düzenlenecek (üzerinde "*Taşıt veya Müşteri Tanıma Sistemi Faturaya Dönüştürülecek*" ibaresi bulunanlar hariç) söz konusu ödeme kaydedici cihaz fişleri, üzerinde yazılı tutar ne olursa olsun fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecek, ayrıca faturaya dönüştürülmesi istenmeyecek ve yapılan incelemeler ve kontroller sırasında bu fişleri gider belgesi olarak kullananlardan fatura ibrazı talep edilmeyecektir.

Akaryakıt pompaları ödeme kaydedici cihazlara bağlanan istasyonlarda yapılan akaryakıt satışlarında düzenlenecek ödeme kaydedici cihaz fişleri ve bu fişlerin faturaya dönüştürülmesi hakkında 68 no.lu Tebliğde yapılan diğer açıklamalara, konunun önemine binaen ayrı başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir.

1. Taşıt veya Müşteri Tanıma Sistemleri Kullanılarak veya Özel Anlaşmalara Dayanılarak Yapılan Akaryakıt Satışlarında Belge Düzeni

Akaryakıt istasyon işletmeleri veya dağıtım şirketleri, bazı kamu kurumları veya özel firmalara, işleriyle ilgili taşıtları için taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemleri veya özel olarak geliştirilen kartları kullanarak ya da özel anlaşmalara dayanarak akaryakıt satabilmektedirler. Anılan işletmelerin bahse konu satışlarını aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde belgelendirmeleri de mümkün bulunmaktadır.

Akaryakıt pompaları ödeme kaydedici cihazlara bağlanmış olan istasyonlardan;

a) Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak (fiş üzerinde "*Taşıt veya Müşteri Tanıma Sistemi Faturaya Dönüştürülecek*" ibaresi bulunan),

b) Bazı kurumlar tarafından geliştirilen özel kartlar kullanılarak (akıllı kart vb.),

c) Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler olmaksızın müşteriler ile akaryakıt dağıtım şirketleri veya istasyon işletmecileri arasında yapılan özel anlaşmalara dayanılarak,

gerçekleştirilen (ve pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen) ve faturası mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen akaryakıt satışlarına münhasır olmak üzere, bu satışlara ilişkin faturanın (Kdv açısından vergilendirme dönemi aşılmamak şartıyla) onbeş (15) gün içinde dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerince VUK'a göre toplu olarak düzenlenmesi uygun bulunmuştur.

Bu şekilde akaryakıt satışı yapılan kişiler adına düzenlenecek faturanın her iki nüshasının ekinde; faturaya dönüştürülen fişlerin tarihi, numarası ("*Taşıt veya Müşteri Tanıma Sistemi Faturaya Dönüştürülecek*") ibaresi olan fişlerin faturaya dönüştürülmesinde, fişlerin tarih ve numarasının belirtilmesine gerek yoktur), taşıtın plaka no.su, akaryakıt cinsi, miktarı ve tutarı liste halinde belirtilecektir. Akaryakıt istasyonu işletmeleri veya dağıtım şirketleri bahse konu listeleri, faturanın düzenlendiği tarih itibarıyla hazırlayacaklar ve kaşeleyip imzaladıktan sonra gerektiğinde ibraz edilmek üzere ilgili faturayla birlikte muhafaza edeceklerdir. İşletmeler, muhasebe kayıtlarında bu faturalarda yazılı miktar ve tutarları esas alacaklardır.

Yukarıda belirtildiği şekilde faturası sonradan düzenlenen (Taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılmadan özel anlaşmalara dayanılarak yapılan) akaryakıt satışlarına ait ödeme kaydedici cihaz fişleri, akaryakıt istasyonu işletmelerince üzerine "*İptal*" şerhi düşülerek iptal edilmek suretiyle adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlara verilecektir. Bahse konu fişler, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca ilgili faturaya eklenmek suretiyle saklanacaktır. Şu kadar ki dileyen istasyon işletmeleri, akaryakıtın teslimi anında cihazdan çıkan ödeme kaydedici cihaz fişlerinin asıllarını, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlara, faturanın düzenlenmesi aşamasında da verebilirler. Bu takdirde akaryakıt teslimi yapılan araçta, istasyon sahibi ile müşteri arasında (faturası sonradan düzenlenen akaryakıt satışına dair) yapılan anlaşma metninin bir örneğinin bulunması şarttır. Ödeme kaydedici cihaz fişlerinin üzerine veya arkasına, yapılacak ödemelere ilişkin olarak akaryakıt istasyonu işletmelerince (veresiye, kredi vb.) kaşe veya şerhlerin

düşülmesi de mümkün bulunmaktadır. Üzerinde “*Taşıt veya Müşteri Tanıma Sistemi Faturaya Dönüştürülecek*” ibaresi olan fişlerin üzerine iptal şerhi düşülmesine ve bunların, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca ilgili faturaya eklenerek saklanmasına gerek bulunmamaktadır.

Adına fatura düzenlenen kişi ve kuruluşların söz konusu belgeleri gider belgesi olarak kullanabilmeleri için fatura üzerindeki tutar ile ekindeki iptal edilmiş ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının birbirine eşit olması gerekmektedir. Ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının faturada yazılı tutardan daha az olması halinde, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlar muhasebe kayıtlarında fişlerin toplam tutarını esas alacaklardır.

Akaryakıt istasyonlarından taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak veya özel anlaşmalar çerçevesinde gerçekleştirilen, pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlardan otomatik olarak çıkan fişlerle belgelendirilen ve faturaları mal teslimini müteakiben belirli periyotlarla düzenlenen satışlarla ilgili olarak sözleşme dolayısıyla tahsil edilmesi gereken “fiyat farkı” ile satış bedeli üzerinden yapılacak “iskontolar”, sözleşmenin tarih ve sayısı da belirtilmek suretiyle (iskonto, akaryakıt zammı vb. ibarelerle) fatura üzerinde gösterilecektir. Faturaya ekli ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarının (bir kısım fişlerin muhafaza edilememesi nedeniyle) fiyat farkı ve iskonto tutarlarının dahil edilmesinden önceki fatura tutarından az olması durumunda, müşterinin muhasebe kayıtlarında, “mevcut ödeme kaydedici cihaz fişlerinin toplam tutarı/fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edilmeden önceki fatura tutarı” şeklinde bulunan oranın, fiyat farkı ve iskonto tutarları dahil edildikten sonraki fatura tutarı ile çarpılması suretiyle hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

2. Bedeli Peşin Ödenen Akaryakıt Satışlarında Belge Düzeni

Bazı kamu kurumları ve firmalar taşıt tanıma, müşteri tanıma vb. sistemler kullanılarak veya özel anlaşmaya dayanarak daha sonra alacakları akaryakıtın bedelini peşin ödeyip faturasını düzenlemek şeklinde de anlaşma yapabilmektedirler.

Bedeli peşin ödenip faturası düzenlenmiş bulunan satışlarla ilgili olarak bilahare taşıtlara yapılacak akaryakıt teslimlerinde, pompalara bağlı ödeme kaydedici

cihazlardan otomatik olarak çıkacak fişlerin daha önce düzenlenmiş bulunan faturalarla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmelerinin bedelini peşin tahsil ederek düzenlemiş oldukları faturalara eklenmek üzere, her ayın sonu itibariyle o ay içerisinde yapılan satışlara ilişkin olarak (Bu tebliğin (2) numaralı bölümünde belirtildiği şekilde) iki örnek liste hazırlayacaklardır.

Söz konusu listeler işletmelerce, imzalanıp kaşelendikten sonra bir örneği daha önce düzenlenmiş bulunan faturanın işletmede kalan nüshasına eklenecek, diğer örneği de faturanın ilk nüshasına eklenmek üzere alıcıya verilecektir. Akaryakıt teslimi sırasında otomatik olarak çıkan fişler, bu tebliğin (2) numaralı bölümünde belirtildiği şekilde akaryakıt istasyonu işletmelerince iptal edilerek, adına fatura düzenlenen kişi veya kuruluşlarca saklanacaktır.

Dağıtım şirketleri ve/veya akaryakıt istasyon işletmeleri ile alıcılar arasındaki anlaşmanın, satılacak akaryakıtın miktarı itibariyle yapıldığı hallerde, önceden düzenlenen faturada yazılı tutar ile bu faturaya istinaden yapılan akaryakıt teslimlerine ilişkin ödeme kaydedici cihaz fişlerinde yazılı tutarların toplamı arasında (akaryakıtın teslim edildiği tarihlerdeki birim fiyatının farklı olması dolayısıyla) farklılık olması durumunda, muhasebe kayıtlarında fatura üzerinde yazılı tutar esas alınacaktır.

3. Tankerlerden Yapılan Akaryakıt Satışları

İstasyon dışında müşterinin istediği mahalde teslim edilmek üzere tankerlerle taşınan veya taşıtırılan akaryakıt satışlarında aşağıda belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır.

a) Pompadan akaryakıt alınabilmesi için taşıtın plaka numarasının veya alıcıya ilişkin bilgilerin ödeme kaydedici cihaza girilmesi zorunlu olduğundan, tankere dolum yapılırken satış yapılacak müşterilere ait plaka no (plakası yoksa “PLAKASIZ” ifadesi yazılacaktır) ve ad-soyad/unvan (unvan bilgilerinin kısaltılarak yazılması mümkündür) bilgileri girilecek ve satılan akaryakıtın cins miktar ve tutarlarını gösterecek şekilde her bir müşteri için ayrı ayrı ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlenecektir.

b) Ödeme kaydedici cihaz fişlerinde görülen müşterilerin her biri için VUK'a göre sevk irsaliyesi düzenlenecek ve araçta bir örneği bulundurulacaktır.

c) Düzenlenen ödeme kaydedici cihaz fişleri akaryakıtın teslimi anında müşteriye verilecektir.

d) Müşterinin ödeme kaydedici cihaz fişinde gösterilen miktardan daha az akaryakıt alması halinde alınmayan akaryakıtın karşılığı olarak;

- Müşterinin gelir, kurumlar veya Kdv'nden dolayı mükellefiyetinin bulunması halinde, müşteri tarafından akaryakıt istasyonu işletmecisi adına iade amacıyla fatura (serbest meslek erbabı ise serbest meslek makbuzu),

- Müşterinin, gelir, kurumlar veya Kdv'nden dolayı mükellefiyetinin bulunmaması halinde ise akaryakıt istasyonu işletmecisi tarafından VUK'un 234. Maddesinde belirlenen asgari bilgileri ve müşterinin imzasını içerecek şekilde gider pusulası (gelir vergisi tevkifatı yapılmaksızın),

düzenlenecektir.

Bu şekilde düzenlenen fatura, serbest meslek makbuzu veya gider pusulalarının üzerinde, ilgili ödeme kaydedici cihaz fişinin tarih ve numarası ile iade edilen akaryakıtla ilişkin Kdv (satış bedelinden ayrı olarak) gösterilecektir.

e) Müşteriler tarafından alınmayan ve yukarıda belirtildiği şekilde belgelenen akaryakıt, başkaca bir işleme gerek kalmaksızın akaryakıt istasyonundaki tanka boşaltılacaktır.

4. Test ve Sevk Amaçlı Alımlar

Akaryakıt istasyonlarındaki pompalardan, taşıtlara yapılan satışların dışında test ve sevk amaçlı akaryakıt alımları da olabilmektedir. Pompalardan test amaçlı bir alım olduğu takdirde fişin plaka bilgisi bölümüne "TEST" ibaresi girilerek akaryakıt alımı gerçekleştirilecek ve testin tamamlanmasını müteakip alınan akaryakıt tanka boşaltılacaktır.

Aynı mükellefin diğer istasyonları veya depolarına sevk edilmek üzere pompalardan bir alım yapıldığı takdirde fişin plaka bilgisi bölümüne "SEVK" ibaresi ile birlikte taşımanın yapılacağı aracın plaka numarası ve taşınacak yerin adı girilecektir. Pompalardan gerçekleştirilecek sevk amaçlı alımlar, yalnızca birden fazla

istasyona veya depoya sahip akaryakıt istasyonu işletmecilerinin bu depo veya istasyonları arasında gerçekleştirecekleri sevkiyatlara yönelik olarak yapılabilir, bunun dışında pompalardan sevk amaçlı herhangi bir çıkış yapılamayacaktır. Sevk yapılacak yer için ayrıca VUK'a göre sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

5. Yanlış Plaka Numarası Girilmesi

Ödeme kaydedici cihazların hafıza ünitelerinin silinemez ve değiştirilemez özellikte olması sebebiyle pompalara bağlı ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle düzenlenen fişler üzerinde yer alan yanlış plaka bilgilerinin cihaz üzerinden düzeltilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle yanlış plaka bilgisi ihtiva eden ödeme kaydedici cihaz fişlerinin düzeltilmesi için, hatalı fiş iptal edilerek bunun VUK'a göre fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Düzenlenecek faturanın üzerinde iptal edilen ödeme kaydedici cihaz fişinin tarih ve numarası da yer alacaktır. Hatalı fiş, istenildiğinde ibraz edilmek üzere akaryakıt istasyonu işletmecisi tarafından faturanın ikinci nüshasına eklenmek suretiyle saklanacak, söz konusu hatalı işlemlerin sık olması veya tereddüt uyandırması halinde ilgili mükellef hesapları incelemeye alınacaktır. Şu kadar ki bahse konu düzeltme taleplerinin VUK'un 219. Maddesinde hükme bağlanan kayıt nizamına ilişkin süreler içerisinde yapılması ve bu süreler içinde yapılmayan düzeltme taleplerinin dikkate alınmaması gerekmektedir.

Yanlış plaka numarası ihtiva eden ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlediği ve bunları yukarıda belirtildiği şekilde düzeltilmediği tespit edilen mükelleflere her bir tespit için ayrı ayrı olmak ve mükellef grupları dikkate alınmak suretiyle VUK'un 352/II-7 maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

iii.Ödeme Kaydedici Cihazlardan “X” , “Z” ve “Mali Hafıza” Raporlarının Alınması

Ödeme Kaydedici cihazlardan teknik ve fonksiyonel özelliklerinin gereği olarak “X”, “Z” ve “Mali Hafıza” raporlarının alınması mümkün bulunmaktadır. Bu raporlardan “X” raporunda gün içi, “Z” raporunda gün sonu, “Mali Hafıza” raporunda

ise geçmiş günlere dair (günlük, aylık, yıllık veya belirli tarih aralıkları itibariyle) bilgiler yer almaktadır.

Akaryakıt pompalarına bağlı ödeme kaydedici cihazlardan alınacak raporlar hakkında aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

- “Z” raporları günlük kapanış raporu olup günlük hafızayı sıfırlamakta ve toplam bilgileri mali hafızaya atmaktadır. Her “Z” raporu mali hafızada yer işgal ettiğinden günde birkaç defa “Z” raporu alınması, mali hafızaların normalden çok önce dolması sonucunu doğurmakta ve işletmelere ilave bir maliyet getirmektedir.

Bu nedenle “Z” raporlarının, günde bir defa (çalışma saati sonu itibariyle) ve gece saat 24:00’e kadar alınması esas olmakla birlikte, bu raporların devamlı çalışan akaryakıt istasyonu işletmelerince tutarlılık ilkeleri çerçevesinde saat 24:00’den sonra (sabah saat 09:00’u geçirmemek şartıyla) alınması da mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde saat 24:00 den sonra alınan “Z” raporlarında yer alan hasılat, bir önceki günün hasılatı olarak kayıtlara alınacaktır.

- Pompacıların vardiya değişimi, işletme içi kontroller veya benzeri sebeplerle gün içinde herhangi bir saatte rapor alınması gereken durumlarda “X” raporu alınacaktır. Bu raporlar bilgi amaçlı olup mali hafızada yer işgal etmediğinden gün içinde birden fazla alınmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Ancak vardiya değişiminin ertesi güne taşması halinde arada “Z” raporu alınması gerekeceğinden ilki gün sonunda “Z” raporu alınmadan hemen önce ikincisi vardiya değişimi anında olmak üzere iki adet “X” raporu alınması gerekmektedir.

- Denetim amaçlı olarak geçmişe dair bilgi istenmesi halinde ise mali hafıza raporu alınacaktır.

2.1.1.4. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabı olup esnaf muaflığından yararlanmayanlar tarafından mesleki faaliyeti kapsamında düzenlenecek serbest meslek makbuzuna ilişkin VUK ve tebliğlerde yapılan hüküm ve açıklamalar bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1.1.4.1. Tanım Olarak Serbest Meslek Makbuzu

VUK'un “*Makbuz Mecburiyeti*” başlıklı 236. Maddesinde serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti kapsamında gerçekleştirdiği tahsilatları için düzenlemek zorunda olduğu bir vesika şeklinde tanımlanmıştır.

Serbest meslek makbuzuna ilişkin söz konusu tanımın tam olarak anlaşılması için serbest meslek erbabı ve serbest meslek kazançlarının kapsamı önem arz etmektedir. Zira bu kapsamın tam olarak kavranması ile serbest meslek makbuzunu düzenleyecek olanların kim olduğu ve bunların hangi hallerde makbuzu düzenleyecekleri ortaya çıkmış olacaktır.

Serbest meslek erbabı ve serbest meslek kazançlarının yasal tarifinin Söz konusu düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 65 ve 66. Maddelerinde yapılmıştır.

GVK'nun 65. Maddesinde serbest meslek faaliyeti, *sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.* şeklinde tanımlanmış, serbest meslek erbabının tanımı ise “*serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler*” olarak tanımlanmıştır. GVK uygulaması açısından, söz konusu mükelleflerin, yapmış oldukları faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdiği tahsilatları, serbest meslek kazanç defterine kayıt edeceklerdir. Türk vergi sistemi beyan esasına dayandığı dolayısıyla “*belgesiz kayıt olmaz*” kaidesince, serbest meslek erbabı bu kazançları için serbest meslek makbuzu düzenleyeceklerdir.

Burada yer alan yasal açıklamalar uyarınca serbest meslek kazancı, serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti kapsamında gerçekleştirdiği her türlü tahsilatları için, tutarı ne olursa olsun düzenlemesi zorunlu olan bir belge olarak tanımlayabiliriz.

2.1.1.4.2. Serbest Meslek Makbuzu Mecburiyeti, Düzenlemek Zorunda Olanlar

VUK'un 236. maddesine yer alan düzenleme uyarınca, serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu

tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde tutulmuştur.

VUK ile GVK'nun ilgili madde düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde, serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının münhasıran mesleki faaliyet kapsamında gerçekleştirdiği tahsilatları için düzenleyecekleri bir belgedir. Bu düzenlemenin mefhumu muhalif hükmü uyarınca, serbest meslek erbabı tarafından yapılmış olsa dahi mesleki faaliyeti kapsamında olmayan işler için, serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecektir.

GVK'nun 66. Maddesinde, serbest meslek erbabına ilişkin yapılan genel tarifin yanı sıra madde de tahdidi olarak sayılan meslek erbaplarının da serbest meslek faaliyeti unsurlarını sağlamasa dahi GVK hükümleri açısından serbest meslek erbabı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre;

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

mesleki faaliyetleri kapsamında gerçekleştirdikleri tahsilatları için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleyeceklerdir.

2.1.1.4.3. Serbest Meslek Makbuzu Düzenlenecek Haller

GVK'nun 67. Maddesinde serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle

sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark şeklinde tanımlanmıştır.

O halde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyeti karşılığı olarak tahsil ettiği serbest meslek kazancı niteliğinde olan, para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler için serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Mezkûr maddenin devamında ise serbest meslek erbaplarının mesleki faaliyeti ile ilişkilendirilmeksizin aşağıda belirtilen kazanç unsurları, serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmiştir.

1.Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları. Örneğin, avukat bay (E), şehir dışında duruşmaya katılmak maksadıyla müvekkilinden talep ettiği yol ve konaklama harcamaları karşılığı tahsil ettiği menfaatler için, iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleyecektir.

Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmadığından dolayı bu işler için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

2.Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK'un 328. Maddesine göre hesaplanan müspet fark. Örneğin, mimar bay (A), yenilemek maksadıyla çizim masasını satması karşılığında elde ettiği müspet kazanç için, iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleyecektir.

GVK'nın 67'nci maddesine göre serbest meslek erbabı için,

1. İttıla hasıl etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası;

tahsil hükmünde sayıldığından dolayı tahsilatın gerçekleştiği bu anda serbest meslek makbuzu düzenlenerek yapılan tahsilatlar kazanç olarak kayıtlara intikal ettirilecektir.

Serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi VUK'un 236'ncı maddesinde "...her türlü tahsilatı..." için ibaresi ile tahsilat esasına bağlanmıştır. Yani serbest

meslek makbuzu, mesleki faaliyet karşılığı yapılan tahsilatla birlikte düzenlenecektir.¹³⁴ Henüz hizmet bedelinin tahsil edilmediği durumlarda serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecektir. Ancak GVK'da serbest meslek kazancı tahsil esasına KDVK'da ise tahakkuk esasına dayandırılmıştır. Ayrıca KDVK'da indirim hakkının kullanılabilmesi için fatura vb. vesikalarda gösterilmesi gerektiği malumdur. Bu durumda GVK'daki tahakkuk ve KDVK'daki tahsil esasının çakışması dolayısıyla serbest meslek makbuzunun düzenleneceği tarih belirsiz olmaktadır.

Bu sorun GVK ve KDVK yönünden serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olayın aynı esasa bağlanması suretiyle giderilebilir. Ancak cari mevzuattaki durumun, bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın GVK ve KDVK açısından farklı esaslara bağlı olması durumunun devamı halinde VUK'un 236'ncı maddesinin KDVK ve GVK açısından vergiyi doğuran olayların farklı zamanlarda gerçekleşmesine imkân verecek şekilde düzenlenmesi durumunda da sorun giderilebilecektir. Dolayısıyla söz konusu maddede gerekli yasal düzenlemenin yapılması durumunda serbest meslek faaliyetinde Kvd'ye ilişkin olarak vergiyi doğuran olay gerçekleştiği zaman tahsilat olmasa dahi serbest meslek makbuzu düzenlenebilecektir.¹³⁵

Burada dikkat edilecek bir husus ise serbest meslek erbabının mesleki kazançlarını serbest meslek makbuzu ile tevsik etmesine karşın her türlü alış ve giderlerini de VUK'da yazılı diğer her türlü belge ile tevsik etmesi gerektiğidir.

Adi ortaklık şeklinde faaliyette bulunan serbest meslek erbabının ayrı ayrı meslek makbuzu bastırıp düzenlemesi gerekmez. Bunlar adi ortaklık adına bastıracakları makbuzu düzenleyerek müşterilerine verebilirler.¹³⁶

2.1.1.4.4. Serbest Meslek Makbuzu Şekil Şartları

Serbest meslek makbuzunda bulunması gereken şekil şartları VUK'un 237. Maddesinde düzenleme konusu yapılmıştır.

Buna göre serbest meslek makbuzlarına;

¹³⁴ Dnş. 3'üncü D.'nin 1990 Yılı 2548 Esas Numaralı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=4428>, (10.12.2010)

¹³⁵ Zekeriya Kaya, "Tahsilat Yapılmadıkça Serbest Meslek Makbuzunun Düzenlenememesinin Yaratdığı Sorun", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2009, Sayı:196, s. 104

¹³⁶ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, İstanbul, 2008, s. 422

1. Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;
4. Paranın alındığı tarih

yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilecek, numara atlanmayacak; boş sayfa bırakılmayacaktır.

Serbest meslek erbaplarınca düzenlenen serbest meslek makbuzlarının kanunda belirtilen şekil şartlarına uygun olmaması halinde, hiç düzenlenmemiş sayılarak haklarında VUK'un ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılacaktır.

2.1.1.4.5. Serbest Meslek Makbuzunda Özellik Arz Eden Durum

Serbest meslek faaliyetinin GVK'nun 2. Maddesinde tanımlanan diğer kazanç ve iratlar ile birlikte yapılması durumunda hangi belgenin düzenleneceği hususu önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere GVK'nun 2. Maddesinde gelir vergisinin mevzuunu oluşturan kazanç ve iratlar, 7 adet olarak sayılmıştır. Gelir vergisi, yedi gelir unsuru üzerine kurulmuş üniter yapıyı haiz bir sistemdir. Mükellefler gelir unsurlarından elde ettikleri kazançları, beyannamede toplamaya dahil esaslar çerçevesinde beyan etmektedirler. Bu sebeple gelir vergisi mükelleflerinin, aynı anda birden fazla gelir unsurundan gelir elde etmeleri mümkündür.

GVK'nun 65. Maddesinde serbest meslek kazancının tanımına ilişkin yapılan, "*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*" şeklindeki tarif gibi mezkûr kanunun sair maddelerinde de diğer kazanç ve iratların yasal tanımlamaları yapılmıştır.

Ayrıca konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 No.lu GV GT'nin "*Serbest Meslek Faaliyeti-Serbest Meslek Erbabı*" başlıklı 1. bölümünün 1.2.Serbest Meslek Erbabı başlıklı 11. paragrafında, serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği, serbest meslek erbabı

olan bir kimsenin aynı zamanda ticari kazanç sahibi veya ücretli de olabileceği, bu durumun onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Buna göre, serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden bir mükellefin başkaca bir kazanç faaliyeti ile uğraşması, örneğin çiftçilik vasfı nedeniyle zirai kazanç elde ediyor olması, onun serbest meslek erbabı olma vasfını değiştirmeyecektir.

Dolayısıyla mükellef hem mesleki faaliyeti nedeniyle tahsil ettiği serbest meslek kazancı için serbest meslek makbuzu düzenleyecek ve hem de çiftçi statüsünde bulunması nedeniyle tahakkuk eden zirai kazancı için müstahsil makbuzu düzenleyecektir.

2.1.1.5. Gider Pusulası

VUK'un 232. Maddesinde sayılan, fatura düzenlemek, vermek, istemek ve almak zorunda olan mükelleflerin, böyle bir yükümlülüğü bulunmayanlar mükelleflerden aldıkları mal veya hizmet ya da yapılan iş ilişkilerini belgelendirmek amacıyla kendilerinin düzenledikleri, bu yönüyle fatura yerine geçen bir vesika olarak gider pusulası, VUK'un 234. Maddesinde düzenlenme konusu yapılmıştır.

Gider pusulası VUK bakımından fatura düzenlenmesi gerekli ve mümkün olmayan hallerde gerek veren açısından gelirin tevsiki gerekse alan açısından giderin tevsiki amacıyla verilmesi zorunlu bir belgedir.¹³⁷

2.1.1.5.1. Gider Pusulası Düzenlenecek Haller

VUK'un 234. Maddesinde yer alan hükme göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının, çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Bu yönüyle, gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından değil ancak yaptıkları iş gereği kendilerine ödeme yapan, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı

¹³⁷ Ünal, s. 3

basit usulde tespit edilenlerle, serbest meslek erbabı ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler tarafından düzenlenecektir.

Vergiden muaf esnafın¹³⁸ kimler olduğu ise GVK'nun 9. Maddesinde tahdidi olarak, 9 bent halinde belirlenmiştir. Ayrıca VUK'un 234. Maddesinde gider pusulası düzenleyecekler arasında çiftçiler ifadesine yer verilmişse de VUK'un 232. Madde

¹³⁸ **Vergiden Muaf Esnaf GVK Madde 9-** (4369 sayılı Kanunun 26 ncı maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 1.1.1999) Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır. (1)

1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir iş yeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (4369 sayılı Kanunun 26 ncı maddesiyle değişen parantez içi hüküm Yürürlük; 1.1.1999) (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç) ;(2)

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51'inci madde şümülüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

6. (5615 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 04.04.2007) Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafıktan faydalanmaya engel değildir.(3)

7. (5766 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen bent, Yürürlük: 01.07.2008)Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8.(6322 sayılı kanunun 4.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012)Bu Kanunun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkcılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;(10)

(7103 Sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.03.2018)9. 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.);

hükmü birlikte değerlendirildiğinde sadece defter tutmak zorunda olan çiftçiler için bu yükümlülüğün geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

GVK Mad. 9’ da tek tek sayılan vergiden muaf esnaflara dikkat edildiğinde, geneli itibariyle kazançları geçimini sağlamaya yetecek kadar olan ya da yaptıkları işler günümüzde kaybolmaya yüz tutmuş meslekler olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde, vergiden muaf esnaflar defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünden de muaf tutulmuşlardır. Ancak vergiden muaf esnaflardan mal, hizmet alana ya da bunlara iş yaptıran ve VUK Mad.232 uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler, söz konusu ticari işlemlerini belgelendirmek, bunlara yaptıkları ödeme kayıtlarını tevsik etmek amacıyla, gider pusulası kendileri tarafından, vergiden muaf esnaf adına düzenlenecek ve imzalatırılacaktır. Bu şekilde düzenlenen gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olup bunlardan yapılan alışların belgelendirilmesinde kullanılacaktır.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin, her fatura düzenleme zorunluluğu olmayan kişilerden aldıkları mal veya hizmetler için gider pusulası düzenlenmesi mümkün değildir. Gider pusulasının münhasır kılındığı kişiler vergiden muaf esnaftır. Dolayısıyla yalnızca GVK’nın 9’uncu maddesi kapsamında vergiden muaf esnaf sayılanlar dikkate alınarak gider pusulası düzenlenmesi esastır. Ancak aşağıda açıklanacağı üzere bir kısım tebliğ düzenlemeleriyle gider pusulasının kapsamı genişletilmiş bulunmaktadır.¹³⁹

Örneğin İstanbul Defterdarlığı tarafından vergi mükellefi olmayan bir şahıstan alınan araç için evrak düzenlenip düzenlenmeyeceğine ilişkin olarak verilen bir muktezada¹⁴⁰ “Bu durumda 213 sayılı VUK hükümleri uyarınca noter satış sözleşmesinin tevsik edici bir belge olması nedeniyle vergi mükellefi olmayan kişiden almış olduğunuz araç için gider pusulası düzenleme mecburiyetiniz bulunmamaktadır.” denilmektedir. İstanbul Defterdarlığı’nın farklı bir muktezasında¹⁴¹ bu hususta aynı yönde görüş bildirilmiş olmakla birlikte Gelirler

¹³⁹ Erdal, s.59

¹⁴⁰ İstanbul Defterdarlığı’nın 01.07.2005 tarih ve 5107 Sayılı Muktezası.

¹⁴¹ İstanbul Defterdarlığı’nın 27.08.2003 tarih ve 7587 Sayılı Muktezası.

Genel Müdürlüğü tarafından verilen bir diğer muktezada¹⁴² ise vergi mükellefi olmayanlardan yapılan araç alımlarında gider pusulası düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.¹⁴³ Yasal düzenlemenin uygulama biçiminde yaşanan duraksamalar ve ihtiyaçlar doğrultusunda, Maliye Bakanlığı'na yayımlanan genel tebliğler ve verilen özelgelerle genişletilmiştir.¹⁴⁴

234'üncü maddede açıkça belirtilmemiş olmasına rağmen vergiden muaf serbest meslek erbabına yaptırılan işler için de gider pusulası düzenlenmektedir.¹⁴⁵ 224 no.lu GV GT'ne¹⁴⁶ göre, GVK'nın 18'inci¹⁴⁷ maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbabına yapılan ödemeler için gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. Yine 221 no.lu GV GT'ne¹⁴⁸ göre arızı serbest meslek faaliyetinde¹⁴⁹ bulunanlara yapılan ödemeler de gider pusulası ile belgelendirilecektir.¹⁵⁰

2.1.1.5.2. Gider Pusulasının Şekil Şartları

VUK'un Mad. 234'ün son iki fıkrasında, gider pusulasının şekil şartlarına ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nevi ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur. Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Gider pusulasının uygulamasına ilişkin 225 no.lu VUK GT¹⁵¹ ile aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

¹⁴² Gelirler Genel Müdürlüğü'nin 16.11.1999 tarih ve 49938 Sayılı Muktezası.

¹⁴³ Zekai Özcan, "Vergi Mükellefi Olmayan Şahıslardan Temin Edilen Mal ve Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni", **Mali Pusula**, Sayı:15, s. 68

¹⁴⁴ Somuncu, s.197

¹⁴⁵ Şen, s. 149

¹⁴⁶ Resmi Gazete; Tarih:07.04.1999, Sayı: 23659

¹⁴⁷ GVK'nın 18'inci maddesinde telif kazançları istisnası olarak da bilinen serbest meslek kazançlarında istisna düzenlenmiştir.

¹⁴⁸ Resmi Gazete; Tarih: 19.02.1999, Sayı: 23616

¹⁴⁹ GVK'nın "Arızı Kazançlar" başlıklı 82'nci maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendinde arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat, arızı kazanç olarak sayılmıştır.

¹⁵⁰ Ürel, s.389

¹⁵¹ 01.02.1994 tarih ve 21536 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. Gider pusulalarında, işin mahiyeti, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı ve net tutarı; işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadları (tüzel kişilerde unvanları) adresleri, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, seri ve müteselsil sıra numarası ve düzenleme tarihine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

2. Gider pusulası, mükellefler tarafından anlaşmalı matbaalara bastırılacaktır. Gider pusulasının anlaşmalı matbaalarda bastırılması ve kullanılmasında Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği hükümlerine uyulacaktır.

3. Gider pusulası en az iki örnek olarak düzenlenecektir. En az iki örnek düzenlenmeyen ve yukarıda bilgileri eksik olan gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

4. Düzenlenen gider pusulalarının ilk örneği işi yapana veya malı satana verilecek, ikinci örneği ise düzenleyen tarafından saklanacaktır.

Danıştay 4. Dairesinin verdiği bir kararda¹⁵², gider pusulası fatura hükmünde bir belge olduğundan, malın teslim edilmesinden veya hizmetin yapılmasından itibaren en geç 10 gün içerisinde düzenlenmesi gerektiğine, bu süre içerisinde düzenlenmemiş gider pusulasının hiç düzenlenmemiş sayılacağına hükmetmiştir. Bu kararda dikkat edilmesi gereken bir husus, Danıştay kararının verildiği tarihte faturanın düzenlenmesine ilişkin azami süre 10 gündü, günümüzde ise bu süre 7 gün şeklinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla mezkûr kararın güncellenmesi gerekirse, mükellefler tarafından 7 günlük kanuni süresinde düzenlenmemiş gider pusulaları, hiç düzenlenmemiş sayılarak ceza uygulamasına muhatap tutulacaktır.

Gider pusulasının işlemin yapıldığı anda imzalanması esastır. İşlemin yapıldığı anda herhangi bir nedenle imzalama keyfiyeti tamamlanamaz ise, alıcı işlemin yapıldığı tarihten itibaren 10 gün içerisinde noter aracılığıyla karşı taraftan gider pusulasının imzalanmasını talep etmesi gerekir. Buna rağmen imza edilmezse alıcı firma durumu bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirerek imzadan imtina eden adına özel usulsüzlük cezası uygulanmasını temin etmelidir.¹⁵³

¹⁵² 18.11.1997 tarihli (Esas No: 1996/5811, Karar No: 1997/4024)

¹⁵³ Yılmaz Özer, Abdullah Doğan, M. Nadir Arıcı; **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaası, Ankara 1996, s. 129

2.1.1.5.3. Gider Pusulasında Özellik Arz Eden Durumlar

Tezimizin bu başlığı altında gider pusulası düzenleme ve kullanma hususunda yaşanan, çoğunlukla özelle ve dava konusu yapılmış özellik arz eden bazı durumlar değerlendirme konusu yapılmıştır.

i. Belge Düzenleme Yükümlülüğü Bulunmayanlardan Alınan Mal veya Yapılan İş Karşılığında Gider Pusulası Düzenlenmesi

Gider pusulasının kimlerden yapılacak alımlarda düzenleneceği hususunda, daraltıcı veya genişletici nitelikte iki yorum yapılmaktadır.

Daraltıcı nitelikte yapılan yoruma gerekçe VUK'un 234. Maddesinin 3. bendinde yer alan *“Vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.”* Şeklindeki hükmün, lafzi yorumundan ileri gelmektedir.

Bu yoruma sahiplerce gider pusulası, esas itibariyle vergiden muaf esnaftan satın alınan mal ve hizmetler ile birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları sadece altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de gider pusulası tanzim edilebilecektir. Ayrıca birinci ve ikinci sınıf tüccarlar bu durumda gider pusulası düzenleyebilecekken, bu tüccarla dışında kalan basit usulde vergiye tabi mükellefler ile defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler madde lafzında yer almadığı için bunların nihai tüketicilerden satın aldıkları kıymetli eşya için gider pusulası düzenlemesine imkân bulunmamaktadır.

Ayrıca, VUK'un 234. Madde lafzında *“gibi”* edatı ile sınırlama getirilmemiş ancak münhasıran kıymetli eşyaya atıf yapılmış bulunmaktadır. Bu sebeple kıymetli eşya dışında kalan malların ve her türlü hizmetin bu kapsamda gider pusulası ile

belgelendirilmesi mümkün değildir. Nitekim Danıştay VDDK'nun bir kararı da¹⁵⁴ bu istikamettedir.

Buna mukabil doktrinde, fatura almak, düzenlemek ve kullanmak zorunda olanların gider pusulasını, nihai tüketicilerden yapacakları sadece mücevher gibi kıymetli eşya alımları için değil, herhangi bir mükellefiyeti bulunmayanlardan da yapacakları faaliyet konuları ile sınırlı tüm alımlarına yönelik ödemelerini gider pusulası marifetiyle belgelendirecekleri şeklinde genişletici yorum da yapılmaktadır.

Genişletici yoruma gerekçe ise beyan esasına dayanan vergi sistemimizin belgesiz gideri kabul etmemesi gösterilebilir. Zira fatura düzenlemek ve kullanmak zorunda olan mükelleflerin, nihai tüketicilerden aldıkları faaliyeti kapsamındaki alımlarına ilişkin giderler, vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınacak olup, belgelendirilmesi kanun gereğidir. Dolayısıyla fatura kullanma mecburiyeti bulunanların, fatura vb. belge düzenleme yükümlülüğü bulunmayan vergiden muaf esnaf ve nihai tüketicilerden yapacakları tüm alım, hizmet ve yapılan iş gereği, söz konusu ödemelerini gider pusulası marifetiyle belgelendireceklerdir.

Uygulamada, fatura düzenlenmesinin mümkün olmadığı her durum için gider pusulası düzenleneceği şeklinde yaygın bir uygulama mevcuttur. Örneğin, bir avukatın, bürosunda kullanmak amacıyla nihai tüketiciden aldığı ikinci el kitaplığa ilişkin yaptığı ödemeyi, iki nüsha halinde tanzim edecekleri gider pusulası marifetiyle belgelendirecek ve serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Vergi idaresinin görüşü de bu yönde olup benzer nitelikte olan muktezalar yol göstermesi bakımından dipnota alınmıştır.¹⁵⁵

Bize göre gider pusulasının kullanım sahası, mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanın belge düzenleme yükümlülüğünün varlığına göre değişmemelidir. Bu yükümlülüğün olmaması kanun gereği ise yapılacak ödemelerin, elbette gider pusulasıyla belgelendirilmesi gerekecektir. Bu noktada, aşağıda belirtilen mükelleflerin ve/veya mükelleflerin belirtilen nitelikteki kazançları için belge düzenleme yükümlülükleri, kanun gereği söz konusu değildir.

¹⁵⁴ Dnş. VDDK'nun, E. 1998/163, K. 1999/173 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, (10.10.2018)

¹⁵⁵ Maliye Bakanlığı'nın 16.11.1999 Tarih ve B.07.0.GEL.0.44/442233/49938 Sayılı Özelgesi; Ankara VDB'nin B.07.1.GİB.4.06.18.02 Sayılı Muktezası; GİB'in 25.07.2007 Tarih ve 176200-ÖZ/531-6357 Sayılı Muktezası; GİB'in 21.01.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/13-14674/1320 Sayılı Muktezası.

- ✓ Vergiden muaf esnaf ile GVK Mad.18 kapsamında telif kazançları istisnasından yararlananlardan gerçekleştirilecek mal veya hizmet alımları için,
- ✓ GVK Mad. 82 kapsamında arızı kazanç elde edenler ile basit usule tabi olup sabit kıymet satışında¹⁵⁶ bulunanlardan münhasıran bu kazanç ve satış işlemleri için

yapılan mal veya hizmet alımlarına mukabil yapılacak ödemeler, ödemeyi yapanlarca gider pusulası düzenlenmek suretiyle belgelendirilecektir.

Kanun koyucu, VUK'un 234. Maddesinde vergiden muaf esnaf demek suretiyle, kanunen belge düzenleme ödevinden muaf tutulmuş mükellefleri kastetmektedir. Söz konusu mükellefin belge düzenleme yükümlülüğü başladığı andan itibaren kendisinden yapılacak alımların, gider pusulasıyla değil kanunun emrettiği belgenin düzenlenmesi karşılığında belgelendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, bir müzikholde hizmet akdine bağlı olmaksızın bir geceliğine sahne alan şarkıcının elde ettiği kazanç, GVK Mad.82/4 uyarınca arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat olarak dikkate alınacak ve yapılacak ödeme, işletme sahibi tarafından gider pusulası düzenlenmek suretiyle belgelendirilecektir. Ancak şarkıcının talep üzerine başka eğlence yerlerinde veya aynı işletmede sahne alması durumunda, söz konusu faaliyeti, GVK Mad. 65 kapsamında serbest meslek faaliyeti kapsamına gireceği için belge düzenleme yükümlülüğü başlayacaktır. Bu halde, işletme sahibince yapılacak ödemenin, gider pusulası düzenlenerek tevsik edilmesi mümkün değildir. Ödeme, serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettiren şarkıcı tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzunca tevsik olunacaktır.

¹⁵⁶ 215 No.lu GV GT'nin, 4. Bölümünün 32. paragrafında "*Ancak kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerinden amortisman hesaplanmayacaktır.*" denilmektedir. Buna göre, iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen hasılat ticari kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde söz konusu iktisadi kıymetleri alan basit usulde vergilendirilen mükelleflerin bunları amortismanına tabi tutmak suretiyle gider yazmaları da mümkün bulunmamaktadır. (Maliye Bakanlığı'nın 04.06.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4425-171/22688 sayılı Özelge) Açıklanan nedenlerle basit usule tabi mükelleflerin sabit kıymet satışları için belge düzenleme yükümlülüğü söz konusu olmayacak, ancak karşı taraf söz konusu ödemeyi, gider pusulası düzenlenmek suretiyle belgelendirecektir.

ii. Satılan Ürünün Nihai Tüketicilerden İade Alınması Durumunda Gider Pusulası

Nihai tüketicilere yapılan satışların, 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun¹⁵⁷ hükmü uyarınca posta veya kargo yoluyla iade edilmesinde, gider pusulasının nihai tüketicilere imzalatırılamaması ve düzenlenen faturanın nihai tüketici tarafından ibraz edilememesi durumunda, iade işleminin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği ile gider pusulasının Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası bölümüne "*nihai tüketici*" yazılıp yazılamayacağı ayrıca nihai tüketicilere yapılan satışların iadesi işleminde, iadenin satıcının bir başka bayisine yapılması durumunda yasal belge düzenleme işleminin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiği hususları, belge düzeni açısından önem arz etmektedir.

54 No.lu Kdv GT'nin B/1 bölümünde, tüketiciler tarafından satın alınan malların çeşitli nedenlerle iade edildiği durumlarda satıcılar tarafından iade edilen mal nedeniyle gider pusulası düzenleneceği ve tüketiciden iade edilen mala ait belgenin geri alınacağı, 385 No.lu VUK GT'nin "4 - *Kapıdan veya Mesafeli Sözleşme Düzenlenerek Yapılan Satışlarda İade İşlemlerinde Belge Düzeni*" başlıklı bölümünde ise, (mülga)4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun'a göre, kapıdan satışlar ve mesafeli satışlara ilişkin tanımlara yer verilerek "*Bundan böyle, sadece kapıdan ve mesafeli sözleşmeler düzenlenerek yapılan satışlara ilişkin iade işlemleri için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden iade bölümünün yer alacağı bir faturanın düzenlenmesi ve en az iki örneğinin müşteriye malla beraber gönderilmesi uygun görülmüştür.*

Söz konusu faturanın alt kısmına açılacak iade bölümünde;

- Malı iade edenin adı soyadı, adresi, imzası,

- İade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutar yer alacaktır.

Bu şekilde düzenlenen fatura malla beraber müşteriye gönderildiğinde müşteri malı iade etmek isterse iadeye ilişkin bölümü dolduracak ve iki örnek olan faturanın bir örneğini mal ile birlikte malı satana geri gönderecek, bir örneği kendinde kalacaktır." açıklaması yapılmıştır.

¹⁵⁷ 28.11.2013 tarih ve 28835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Buna göre, posta veya kargo yoluyla iade edilen ürünlerin satışının mesafeli satış sözleşmesine dayanılarak yapılması durumunda iade işlemlerinin 385 No.lu VUK GT'ndeki düzenlemelere göre yapılması mümkün olacaktır.

Diğer taraftan, malların nihai tüketiciler tarafından bizzat bayilere iade edilmesi durumunda:

Nihai tüketiciye satılan malın iade edilmesi halinde gider pusulası düzenlenmesi ve müşteriye imzalatırılması; nihai tüketicinin bayi A'dan aldığı ürünü bayi B'ye iade etmesi söz konusu ise,

- Bayi B'nin iade edilen malın mülkiyetine ve tasarruf hakkına sahip olması halinde, gider pusulası düzenlemesi ve ilgili müşteriye imzalatırması,

- Bayi B'nin iade edilen malı sadece müşteriden alıp bayi A'ya göndermesi halinde, malın müşteriden alınması sırasında herhangi bir belge düzenlemeyip iade olarak alınan malı bayi A'ya sevk irsaliyesi ile göndermesi ve bayi A'nın malı iade eden müşteriye gider pusulası düzenlemesi ve imzalatırması gerekmektedir.

İade edilen malın yerine aynı veya başka bir malın verildiği durumlarda ise, satıcı tarafından yukarıda sözü edilen işlemlerin yanı sıra bu defa verilen yeni mal için fatura ve benzeri belge düzenleneceği tabiidir. Dolayısıyla iade edilen malların yerine verilen yeni malların değerleri dikkate alınarak belge düzenleneceğinden, iade edilen mallar ile yeni verilen mallar arasında değer farkının olup olmaması düzeltme işlemini etkilemeyecektir.

Burada değinilmesi gereken bir diğer husus, kapı kapı dolaşmak suretiyle doğrudan satış yapan mükelleflerde belge düzenidir. 4077 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde kapıdan satış, işyeri, fuar, panayır gibi satış mekanları dışında yapılan satımlar olarak tarif edilmiştir. Gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlardır. Bu kişiler, GVK'nın 9. Maddesinde esnaf muaflığı kapsamında vergi dışında bırakılmaktadır.

Gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanların gelir vergisinden muaf olmaları nedeniyle, bu faaliyetleriyle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerin satıcılara ödedikleri

komisyon, prim ve benzeri ödemeler karşılığında gider pusulası düzenlemeleri ve bu kişilere imzalatmaları gerekir.¹⁵⁸

Kapı kapı dolaşarak mal satışı yapanlar ister esnaf muaflığı kapsamında, isterse işverene bağlı olarak çalışsınlar, sattıkları mala ilişkin olarak adına satış yaptıkları gerçek ve tüzel kişilerin faturasını düzenlemek zorundadırlar.¹⁵⁹

2.1.1.6. Müstahsil Makbuzu

Arapça kökenli müstahsil kelimesinin anlamı, üretici demek olup müstahsil makbuzu ise üreticiye kesilen ticari bir belge olarak değerlendirilmektedir.

Müstahsil makbuzu, gider pusulası uygulamasında olduğu gibi, fatura düzenlenme mecburiyetinin olmadığı durumlarda, fatura yerine düzenlenmesi zorunlu tutulmuş bir belgedir.

Müstahsil makbuzu, defter tutmak mecburiyetinde olmayan çiftçilerden satın alınan zirai ürünler için düzenlenir. Uygulamada ise daha çok defter tutan çiftçilerin veya toptancıların, defter tutmayan çiftçilerden satın aldıkları mahsuller için düzenlenen bir belge olarak karşımıza çıkmaktadır. Müstahsil Makbuzuna ilişkin düzenlemeler VUK'un 235. Maddesinde yapılmıştır.

2.1.1.6.1. Müstahsil Makbuzu Düzenleyecekler ve Kullanım Şekli

VUK'un 235. Maddesinin birinci fıkrasında, müstahsil makbuzunun kimler tarafından düzenleneceği tahdidi olarak sayılmıştır. Yapılan düzenleme uyarınca müstahsil makbuzu;

- Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar,
- Kazancı basit usulde tespit edilenler,
- Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler,

Tarafından, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın alınan mahsullerin bedellerini tevsik etmek amacıyla, bunlara yapılacak ödeme işlemini gerçekleştirdikleri sırada iki nüsha şeklinde düzenlenecektir.

¹⁵⁸ Mehmet Akarslan, "Doğrudan Satışlara İlişkin Mükellefiyet Şekli ve Belge Düzeni", **Maliye Postası**, Sayı: 596, s.95

¹⁵⁹ Akarslan, s. 96

Fıkra düzenlemesinin devamında ise malın, tüccar veya defter tutmak zorunda olan çiftçi adına, bir adamı veya aracı bir kişi tarafından satın alındığı takdirde, müstahsil makbuzunun bu kişiler tarafından düzenlenerek imza edileceği belirtilmiştir.

Müstahsil makbuzu, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından değil birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler tarafından düzenlenecektir. Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin belge düzenleme yükümlülüğü olmadığı için yukarıda sayılan mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden yaptıkları alışları için bunlar adına belge düzenleyip, imzalatıracaklardır. Bu şekilde düzenlenen müstahsil makbuzu gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından verilmiş fatura hükmünde olup bunlardan yapılan alışların belgelendirilmesinde kullanılacaktır.¹⁶⁰

Anılan mükellefler, iki nüsha olarak düzenledikleri müstahsil makbuzunun birini imzalayarak satıcı çiftçiye verecek ve diğerini ise ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

2.1.1.6.2. Müstahsil Makbuzunun Şekil Şartları

Müstahsil makbuzunda şekil şartları açısından bulunması zorunlu bilgiler VUK'un 235. Maddesinde, aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

1. Makbuzun düzenlenme tarihi;
2. Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi;
3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi;
4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli;

Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzların anlaşmalı matbaalarda bastırılmış veya tasdik ettirilmiş olması gerekir.

Maddenin ikinci fıkrasında, çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda (satın alımlarda), makbuzun, malın teslimi sırasında verileceğine hükmedilmiştir.

Bazı hallerde tüccarlar; çiftçilere avans para verip, bunun karşılığı olan malı (ürünü) mahsul idrak edildikçe ayrı ayrı partiler halinde veya bir defada alırlar. Bu

¹⁶⁰ Erdal, s. 65.

şekilde yani avans verilmek suretiyle yapılan mubayaalarda; müstahsil makbuzunun düzenlenmesi ise avans para verildiği sırada değil malın teslim alındığı sırada olacaktır.¹⁶¹

Müstahsil makbuzunun işyerinde bulundurulması kanuni bir zorunluk değildir. Müstahsil makbuzunun anılan şekil şartlarına uygun olmadan veya gerçek meblağlardan farklı meblağla düzenlenmesi ya da kanuni süresinden sonra düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi halinde her iki taraf adına farklı özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

2.1.1.6.3. Müstahsil Makbuzu Uygulamasında Özellik Arz eden Konular

i. Müstahsil Makbuzu ve Stopaj Uygulaması

GVK'nun 9. Maddesinin birinci fıkrasında, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilânço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*" hükmü yer almaktadır.

Maddenin 11. Bendinde ise çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden bu çiftçilerin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu tevkifat oranları Bakanlar Kurulunun 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararı ile 1/1/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere hayvanlar ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı ürünleri için %2, diğer zirai ürünler için ise %4, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan hayvan ve hayvansal ürünlerde %1, diğer zirai ürünlerde ise %2 olarak belirlenmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde, söz konusu ürünlerin, hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilen üreticilerden alınması halinde müstahsil makbuzu

¹⁶¹ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, s. 410.

düzenlenmesi; bu ürünlerin bedelleri üzerinden GVK Mad. 94/11 uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ancak, 215 no'lu GVK GT¹⁶² ile basit usulde vergilendirilecek mükelleflerin 01.01.1999 tarihinden itibaren VUK hükümlerine göre, fatura, perakende satış vesikası ve diğer belgeleri düzenlemek ve kullanmak zorunda oldukları, GVK 94. Maddesi hükmü uyarınca, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmadığı gerekçesiyle, söz konusu mükelleflerin madde kapsamında gelir vergisi tevkifatı yapmayacakları ve muhtasar beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir.

Buna göre, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları mallar için VUK'un 235. maddesi gereğince müstahsil makbuzu düzenlemeleri gerekmektedir. Ancak, alınan ürün bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Mali idarenin vermiş olduğu özelgelerde¹⁶³ bu yöndedir.

Diğer taraftan, 164 no.lu GVK GT¹⁶⁴ ile zirai ürünlerin alımında yapılacak gelir vergisi tevkifatı ve müteselsil sorumluluk konusunda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu tebliğin üçüncü bölümünde yapılan açıklamalardan anlaşılaçağı üzere, GVK 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (*avans olarak ödenenler dâhil*) tevkifat yapmak zorunda oldukları ancak, bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğı olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım ve satımına taraf olanların da tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağılı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacakları açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine, 185 no.lu GVK GT¹⁶⁵'nin altıncı bölümünde alivre işlemlere ait borsa tescillerinde vergi tevkifatı yönünden yapılacak işlemlere ait açıklamalara yer verilmiş olup, (d) bendinde de; *"Alivre muamelelere ilişkin ürün teslimlerinde (alivre muamele tesciline ait beyannamenin kapatılması ve ürün satış tescili işleminin yapılması sırasında), ödemenin tamamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak,*

¹⁶² 06.12.1998 tarih ve 23545 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶³ Manisa VDB, 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-GVK-40-8-44 sayılı özelge

¹⁶⁴ 15.09.1990 tarih ve 20636 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan

¹⁶⁵ 13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

daha önce avans ödemesi olmuş ise, bu ödemeden kesilen verginin, ürün satışının tescilinde yapılan tevkifat tutarından mahsup edileceği tabiidir." denilmektedir.

Buna göre; GVK'nun 94. Maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların çiftçilerden ileride satın alacakları zirai ürünlere karşılık olmak üzere avans mahiyetindeki ödemeleri üzerinden alıma konu olacak zirai ürünün niteliğine göre belirlenen oranda (G.V.K'nun 94. maddesinin 11.bendine göre) gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

ii. Çiftçilere Yaptırılan Hizmetlerin, Müstahsil Makbuzu Düzenleme Konusu Açısından Değerlendirilmesi

Müstahsil makbuzuna ilişkin yasal düzenlemenin yapıldığı VUK'un 235. Maddesinde, tüccar ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden sadece satın aldıkları malların bedeli için düzenleneceğine hükmetmiştir. Buna göre anılan mükelleflerce sadece gerçek usule tabi olmayan çiftçilerden alınan mahsul için, müstahsil makbuzu tanzim edilecek, mahsul dışındaki zirai faaliyetler için müstahsil makbuzunun düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır. Bu noktada çiftçinin esas faaliyetinin vergi uygulamaları karşısındaki tanımlanması önem arz etmektedir.

Zirai faaliyet, GVK'nın 52. Maddesinde, *"arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder"* şeklinde tanımlanmıştır. Zirai faaliyetin tanımı görüleceği üzere sadece üretilen mahsullerin satılmasını değil buna ilave olarak bu ürünlerin muhafazası, taşınması veya sair şekillerde faydalanılması gibi hizmetleri de kapsamaktadır.

Mezkûr maddenin devamında ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması, zirai mahsullerin, istihsal vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere istihlak maddeleri ile değiştirilmesi, ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında

herhangi bir istihlak maddesi veya istihsal vasıtası alınması işleri de zirai faaliyet kapsamına gireceğine hükmetmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olan mükelleflerin yukarıda anılan hizmetleri, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın almaları durumunda, yapılacak ödeme için müstahsil makbuzu düzenlenip düzenlenmeyeceğidir.

VUK'un 235. Madde düzenlemesinin lafzından açıkça kanun koyucunun sadece gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden gerçekleştirilen zirai ürün teslimlerini müstahsil makbuzunun düzenlenme konusu kapsamına aldığı, anılan çiftçilerin gerçekleştirdikleri zirai hizmetleri için ödemeye yapan tüccar ve defter tutan alıcı çiftçilerce müstahsil makbuzunun düzenlenip düzenlenemeyeceği, yapılan bu harcamalara ilişkin ödemelerin müstahsil makbuzu ile tevsik edilemeyecek olması halinde, ödemeyi yapanlarca gide pusulasının mı düzenleneceğinin bakanlıkça yapılacak düzenleme ile belirlenmesi gerekmektedir.

Mali idarenin, VUK'un 235. Madde düzenlemesinin lafzına bağlı kalınarak verdiği, bir muktezasında¹⁶⁶, gerçek usule tabi olmayan çiftçinin zirai ürün teslimi mukabili yapacağı ödeme için teslim alan tüccar ve defter tutan çiftçi tarafından müstahsil makbuzunun düzenleneceği, mahsul, bitki veya hayvan yetiştiriciliği veya istihsalı niteliğindeki diğer zirai faaliyetleri için hizmeti alan tüccar ve defter tutan çiftçi tarafından yapılacak ödemelerin gider pusulası ile tevsik olunacağı bildirilmiştir.

Anılan özelge uyarınca gerçek usule tabi olmayan çiftçilerden alınacak mahsul ve hizmetler için hangi hallerde müstahsil makbuzu hangi hallerde ise gider pusulası düzenleneceği hususunda, “tacir ve ona ürün yetiştiriciliği ve teslim konusunda aralarında akdettikleri fason üretim sözleşmesin uyarınca yükümlülüğü bulunan ve gerçek usule tabi olmayan çiftçi örneği” dört farklı durum altında açıklanmaktadır.

1. Durum: Besi hayvanlarının anlaşmalı çiftçiye teslim edilerek yem, ilaç gibi üretim girdilerinin çiftçi tarafından karşılanarak besi hayvanlarının beslenip bakımının yapılması ve yetiştirildikten sonra firmaya geri verilmesi halinde; yapılan bu zirai hizmet karşılığında tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiye ödenen hizmet bedeli üzerinden GVK 94/11-c-(ii) bendi uyarınca %4 oranında gelir vergisi tevkifatı

¹⁶⁶ İstanbul VDB'nin, 26.08.2013 tarih ve 11395140-105[235-2012/VUK-1- . . .]-1344 sayılı özelgesi

yapılması ve söz konusu ödemelerin gider pusulası ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

2. Durum: Besi hayvanlarının yanı sıra anlaşmalı çiftçilere yem, ilaç gibi üretim girdilerinin de firmanızca temin edilerek besi hayvanlarının beslenip bakımının yapılarak yetiştirildikten sonra firmaya geri verilmesi halinde; yapılan bu zirai hizmet karşılığında tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiye ödenen hizmet bedeli üzerinden GVK 94/11/c-(ii) bendi uyarınca % 4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve söz konusu ödemelerin gider pusulası ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

3. Durum: Üretim girdilerinin üçüncü bir kişi köylüden temin edilerek anlaşmalı çiftçiye verilmesi durumunda ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için tevkif suretiyle vergilendirilen çiftçiye GVK 94/11/b-(i) bendi uyarınca % 2, bunun dışında kalanlar için aynı maddenin (11/b-ii) bendi uyarınca % 4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması, zirai mahsul bedelinin ödediği sırada iki nüsha müstahsil makbuzu tanzim edilerek bunlardan birinin imzalanarak satıcı çiftçiye verilmesi ve makbuzun diğer nüshasının da çiftçiye imzalatılarak geri alınması gerekmektedir.

4. Durum: Hizmet alım şekline bağlı olarak tacir firmanın envanterine kayıt edilerek alınacak olan besi hayvanları ve/veya besi materyalleri, ilaç gibi üretici girdilerinin besi hizmetini gerçekleştirecek olan çiftçilere teslimi sırasında herhangi bir belge düzenleme mecburiyeti bulunmamakla birlikte söz konusu hayvan, besi materyalleri ve diğer üretici girdileri gibi emtianın sevki sırasında sadece sevk irsaliyesinin düzenlenmesi gerekmektedir.

2.1.1.7. Ücretlere İlişkin Düzenlenen Belgeler

İşverenler tarafından düzenlenecek belgelere ilişkin VUK ve tebliğlerde yapılan hüküm ve açıklamalar bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1.1.7.1. Ücret Bordrosu

Türk vergi sisteminde belge düzeninin sağlanması için işverenlerce çalışanlarına her ay yapılan maaş ödemelerini belgelendirmesini zorunlu tutmuştur.

Bu zorunluluk farklı gerekçelerle, farklı alanları düzenleyen 3 kanun açısından da geçerli kabul olunmaktadır.

2.1.1.7.1.1. Ücret Bordrosunun Hukuki Dayanakları

VUK'un 238. Madde düzenlemesinde işverenlerin, her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur olduklarına hükmedilmiştir. Ancak ücret bordrosu düzenleme yükümlülüğünün hukuki dayanakları sadece VUK'un 238. Madde düzenlemesi olmayıp ayrıca 4857 sayılı İş Kanunu¹⁶⁷'nin 37. Maddesi ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu¹⁶⁸'nin (5510 sayılı SGK) 102. Maddesinden kaynaklanmaktadır.

Buna göre, 4857 sayılı Kanun'un "Ücret hesap pusulası" başlıklı 37. Maddesinde "İşveren işyerinde veya bankaya yaptığı ödemelerde işçiye ücret hesabını gösterir imzalı veya işyerinin özel işaretini taşıyan bir pusula vermek zorundadır.", 5510 sayılı SGK'nın "Kurumca verilecek idarî para cezaları" başlıklı Mad. 102/e-(5) bendinde "İşverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret tediye bordrosunda; işyerinin sicil numarası, bordronun ilişkin olduğu ay, sigortalının adı, soyadı, sigortalının sosyal güvenlik sicil numarası, ücret ödenen gün sayısı, sigortalının ücreti, ödenen ücret tutarı ve ücretin alındığına dair sigortalının imzasının bulunması zorunludur. Belirtilen unsurlardan herhangi birini ihtiva etmeyen (imza şartı yönünden makbuz mukabilinde veya banka kanalıyla yapılan ödemeler hariç) ücret tediye bordroları geçerli sayılmaz ve her bir geçersiz ücret tediye bordrosu için aylık asgari ücretin yarısı tutarında, idari para cezası uygulanır." Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği¹⁶⁹'nin "Ücret tediye bordrosu" başlıklı 105. Maddesinde ise "İşverenler, Kuruma verdikleri prim belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak ve Kanunun 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin beş numaralı alt bendinde sayılan hususları içerecek şekilde aylık ücret tediye bordrosu düzenlemekle yükümlüdürler." hükümlerine yer verilmiştir.

¹⁶⁷ 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁸ 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁹ 12.05.2010 tarih ve 27579 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.1.1.7.1.2. Ücret Bordrosu Düzenlemek Zorunda Olanlar

İşçilere her ay ödenen maaş için ücret bordrosunu düzenlemek zorunda olanlar, VUK'un 238. Maddesinde işveren olarak tanımlamıştır. İşverenin tarifi ise GVK'nın "İşverenin tarifi" başlıklı 62. Maddesinde, "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Madde düzenlemesinin devamında ise "61'inci maddenin 1 ila 6 numaralı bentlerinde yazılı ödemeleri yapanlar bu kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir." denilmek suretiyle, ödemeler yapanları da işveren olarak sayılmış ve yaptıkları maaş ödemelerini, ücret bordrosu düzenlemek suretiyle tevsik etme yükümlülüğü altına almıştır.

2.1.1.7.1.3. Ücret Bordrosu Düzenlemeyecek Olanlar

VUK'un 238. Madde düzenlemesinde ayrıca GVK'na göre vergiden muaf olan ücretliler ile diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri için bordro düzenlenmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla ücret bordrosu düzenlenmeyecek durumların tespiti için vergiden muaf ücretliler ile diğer ücretlilerin kim olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere GVK bazı ücretleri, verginin konusu dışında tutmak suretiyle vergiden istisna etmiş bazı ücretlileri ise elde eden yönünden vergi dışı tutmak suretiyle vergiden muaf tutmuştur.

Buna göre vergiden muaf tutulan ve bu nedenle aldıkları ücretler için işverenlerce bordro düzenlenmeyecek ücretliler aşağıdaki gibidir.

1. (GVK Mad.16/1) Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri
2. (GVK Mad.16/2) Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri
3. (GVK Mad.16/5) Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri,

4. (GVK Mad.16/6) Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);
5. (GVK Mad.16/7) Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atelyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler,

Ücret bordrosu düzenlenme zorunluluğunun istisnası ücretlinin vergiden muaf tutulmuş olması şartında, ücretin muhakkak GVK hükümleri uyarınca vergiden muaf tutulmuş olması gerekmektedir. GVK dışındaki kanunlarla, muafiyet getirilen ücretler için bordro düzenlenmesi zorunlu olacaktır.

Dolayısıyla 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu¹⁷⁰'nın 12. Maddesi hükmü uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamları vergiden muaf kabul edilerek bunlara ödenen ücretler gelir vergisi ve fondan müstesna tutulmuş ise de VUK'un 238. Maddesinde yer alan istisna düzenlemesi nedeniyle bu ücretler için bordro düzenlenecektir.

VUK'un 238. Maddesinde ücret bordrosunun düzenlenme zorunluluğunun ikinci istisnası, diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için geçerlidir.

GVK'nın 64. Maddesinde, safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olan, ve bu gelirleri nedeniyle yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bile bunları beyannameye dahil etmeyecek olan diğer ücretler aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar;
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler;
3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;
4. Gayri menkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

¹⁷⁰ 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Dolayısıyla anılan düzenleme uyarınca yukarıda yer alan diğer ücret sahibi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden de ücret bordrosu düzenlenmeyecektir.

2.1.1.7.1.4. Ücret Bordrosunun Şekil Şartları

Ücret bordrosunun şekil şartları ile hangi bilgilerin bulunacağı, VUK'un 238. Maddesinde belirtilmiştir. Buna göre ücret bordrolarında en az aşağıdaki bilgilerin bulunması zorunludur.

1. Hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.);
2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası;
3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti);
4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre;
5. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

Diğer taraftan ücret bordrosu düzenleme zorunluluğunun diğer hukuki dayanakları olan 5510 sayılı SGK'nın, 102. Maddesi ile 4857 sayılı Kanun'un 37. Maddesinde, ücret bordrosunun muhteviyatına ilişkin bulunması zorunlu unsurlar belirtilmiştir. Buna göre, 5510 sayılı SGK Mad.102/1-e (5) no.lu alt bendine göre, işverenler tarafından ibraz edilen aylık ücret bordrosunda;

- ✓ İşyerinin sicil numarası
- ✓ Bordronun ilişkin olduğu ay
- ✓ Sigortalının adı, soyadı ve sosyal güvenlik sicil numarası
- ✓ Ücret ödenen gün sayısı
- ✓ Sigortalının ücreti
- ✓ Ödenen ücret tutarı
- ✓ Ücretin alındığına dair sigortalının imzasının

4857 sayılı Kanun'un 37. Maddesinde ise bordroda;

- ✓ Ödemenin günü ve ilişkin olduğu dönem ile
- ✓ Fazla çalışma, hafta tatili, bayram ve genel tatil ücretleri gibi Asıl ücrete yapılan her çeşit eklemeler tutarının ve
- ✓ Vergi, sigorta primi, avans mahsubu, nafaka ve icra gibi her çeşit kesintilerin

ayrı ayrı gösterilmesinin gerekli olduğu belirtilmiştir. Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler uyarınca ücret bordrosunda yer alması zorunlu unsurlar aşağıdaki tabloda gözüktüğü gibi olacaktır.

Tablo 3: Ücret Bordrosunda Yer Alması Zorunlu Unsurlar

BORDRODA GEREKLİ BİLGİLER	KESİNTİLER
• İşçinin Adı ve Soyadı	• SSK Piriimi % 14
• İlgili Olduğu Dönem	• İşsizlik sigorta fonu % 1
• İşyerinin Sicil Numarası	• Gelir vergisi %15
• Sigortalının TC Kimlik Numarası	• Damga vergisi % 07,59
• Sigortalının Sicil numarası	
• Çalışma Süresi	
• Ücreti (aylık/haftalık vb. veya parça başı ücreti)	
• Fazla Çalışma Ücreti	
• Hafta Tatili Ücreti	
• Bayram Ücreti	
• Genel Tatil Ücreti	
• Diğer her türlü eklemeler	
• Sigorta Primi	
• Hesaplanan Vergi	
• Avans Mahsubu	
• Nafaka Kesintisi	
• İcra Kesintisi	
• Her Çeşit Kesinti	
• Ödenen Ücret Tutarı Toplam	
• Ödeme Günü	
• İşveren (yetkili kişi) İmzası	
• İşçinin İmzası	

2.1.1.7.2. Bordro Yerine Geçen Belgeler

VUK'un 239. Madde hükmüne göre, resmi kurumların, genel ve katma bütçeli ile özel bütçeli daire ve müesseselerin, ve belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar, ücret bordrosu yerine geçer.

Ücret bordroları veya bordro yerine geçen vesikaların herhangi bir anlaşmalı matbaadan temini veya noter tasdikli olması gerekmez.

2.1.1.8. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler

Taşıma işletmeleri ile otel motel ve pansiyon gibi konaklama sektöründe faaliyette bulunan mükellefler (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) bu bölümde yer alan belgeleri düzenlemek zorundadırlar.

2.1.1.8.1. Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi, sadece taşımacılık faaliyetinde bulunan; eşya, yük taşıyan veya araç çeken çekici nakliye şirketleri tarafından düzenlenmesi zorunlu belge olarak VUK'un 240. Madde hükmünde düzenlenmiştir.

Buna göre, ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişiler, naklettikleri eşya için taşıma irsaliyesi düzenlemek zorundadır. Taşımanın kara, deniz, demiryolu ile yapılması, ücret karşılığında taşınan eşyanın ticari mal veya ev eşyası niteliğinde olması sonucu etkilemeyecektir.

Söz konusu hüküm uyarınca, taşıma irsaliyeleri ücret karşılığında nakledilen eşya için nakliyeciler tarafından düzenlenecektir. Bu nedenle, fabrikadan alıcıya ücretsiz olarak yapılan taşıma işi için taşıma irsaliyesinin düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Taşıma irsaliyesi düzenleyecek olanlar, ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek kişi nakliyeciler ve tüzel kişi lojistik firmalarıdır. Defter tutuma yükümlülüğü olamayan ancak belge düzenlemek ve kullanmak zorunda olan basit usulde vergilendirilen nakliyeciler mükellefler de ücret karşılığı eşya taşımaları halinde taşıma irsaliyesi düzenleme mecburiyetindedirler.

2.1.1.8.1.1. Taşıma İrsaliyesinde Bulunması Zorunlu Bilgiler ve Düzenleme Şekil Şartları

VUK'un 240/A Madde hükmünde, taşıma irsaliyesinde, aynı Kanunun “*Ambar Defteri*” başlıklı 209. Maddesinde düzenlenen, ambar defterinde bulunması gereken bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasının yer alacağı belirtilmiştir.

Bu durumda taşıma irsaliyesinde bulunması gereken asgari bilgiler;

1- Taşıma irsaliyesini düzenleyen gerçek işi ise adı, soyadı, TC Kimlik veya vergi sicil numarası, adresi; tüzel kişi ise ticaret unvanı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası ve adresi

Bu bilgiler ambar defterindeki bilgilerin irsaliyede yer almasının gereğidir. Zira tutulması zorunlu olan kanuni defterlerde yer alması gereken bilgilerin hangileri olduğu VUK'un 224. Maddesinde açıklanmıştır.¹⁷¹

2- Malın, taşımayı yapacak kişi tarafından teslim alındığı tarih

3- Taşınacak malın cinsi (Malın cinsi belli değilse sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj nevinin kaydedilmesiyle iktifa edilir);

4- Taşınacak malın miktarı (Ticari teamüle göre parça, sandık veya sıklet);

5- Malın kimin tarafından tevdi edildiği;

5- Malın nereye ve kime gönderildiği;

6- Alınan nakliye ücreti tutarı.

7- Eşyayı taşıyacak sürücünün adı ve soyadı

8- Aracın plaka numarası,

Yukarıda sayın bilgilerin tamamını ihtiva eden taşıma irsaliyeleri, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Tevsiki zorunlu diğer belgelerde olduğu gibi taşıma irsaliyesinin de ya anlaşmalı matbaalarda basılmalı ya da noterden tasdik işlemleri yapılmış olmalıdır.

VUK'un Mad. 240/A bendinde yer alan hükme göre, taşıma irsaliyeleri bir nüshası eşyayı taşıtana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilmek, bir nüshası da taşımayı yapan tarafından saklanmak üzere üç nüsha olarak tanzim edilecektir.

¹⁷¹ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, s. 424.

173 no.lu VUK GT uyarınca uluslararası taşımacılıkta kullanılan hamule senedi ve konşimentolar, taşıma ücretini ve taşıma irsaliyesinde bulunması gereken diğer bilgileri ihtiva etmesi şartıyla, bu belgeler taşıma irsaliyesi olarak da kabul edilir. Dolayısı ile söz konusu belgelerin aranan özellikleri mutlaka taşıması gerekir.¹⁷²

2.1.1.8.1.2. Taşıma İrsaliyesi, Sevk İrsaliyesi ve Fatura Arasındaki İlişkiye Ait Uygulama Örneği

Nakliye komisyoncuları ve acentaları vasıtasıyla ücret karşılığı taşınan eşyada, örneğin, nakliyeciyi firmaya mal taşıttıran lojistik firmasının olduğu gibi özellik arz eden bazı konular aşağıda gösterilmektedir.

✓Ücret karşılığı taşımayı fiilen yapanın taşıma irsaliyesi düzenleyip düzenlemeyeceği,

✓Nakliyeciyi tarafından ilgili taşıma irsaliyesinin, lojistik firmanın müşterisince düzenlenen sevk irsaliyesi üzerinden, müşteri adına düzenlenmesinin VUK açısından sakınca doğurup doğurmayacağı

✓Araç tedarik edilen nakliyeciyi firmanın, şirketinize kestiği nakliye faturası üzerinden müşterinize tarafınızca fatura kesileceği için nakliye firması tarafından taşınması sırasında lojistik firmasının ikinci bir taşıma irsaliyesi düzenlemesine gerek olup olmadığı

Bilindiği üzere, 213 sayılı VUK'un 229. Maddesinde: "*Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*"

hükmü yer almaktadır.

Kanunun 230. Maddesinin 5. bendinde ise; "*Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.*"

Malın bir mükellefin birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı

¹⁷² Niyazi Özkaya, "Uygulamada Taşıma İrsaliyesi", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, Sayı: 197, s. 116

irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231. madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir."

hükmü bulunmaktadır.

Anılan bent hükmünden de anlaşılacağı üzere, sevk irsaliyesi ticari mal hareketinin izlenmesi için düzenlenen bir belgedir. Bu itibarla sevk irsaliyesinin malın sevki anında düzenlenmesi ve düzenlendiği günün tarihinin yazılması gerekmektedir.

Yine, aynı Kanunun "*Faturanın Nizamı*" başlıklı 231. maddesinin 5. Bendinde;

"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."

hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, VUK'un 240. maddesinin (A) fıkrasında;

"Taşıma irsaliyeleri: Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişiler naklettikleri eşya için 209. maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar."

hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan, 173 no.lu VUK GT'nin C/3 bölümünde ise;

"Anılan Kanunun 230. maddesine göre satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının sevk irsaliyesi, 240. maddesine göre de ücret karşılığında eşya taşıyanların ise taşıma irsaliyesi düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

Amaç noktasından alındığında, taşıma irsaliyesinin fonksiyonu, taşıma sırasında sürücüde mutlaka bulundurulacak irsaliye ile mal taşınması dolayısıyla sağlanan kazancın fiili kontrolünü sağlamaktan ibarettir.¹⁷³

¹⁷³ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara 1998, s.531-532

Ticari nitelikteki malların transfer takibine olanak sağlayan bu yönüyle VUK hükümleri uyarınca düzenlenmesi zorunlu kanaat verici vesika sevk irsaliyesinden farklı olarak taşıma irsaliyesi, sadece nakliye ücretinin tevsiki amacıyla düzenlenmesi zorunlu bir vesikadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, müşteriye ait malların bulundukları depodan alınarak talimat verilen yerlere, sizin adınıza nakliye komisyoncusu/acente firma tarafından ücret karşılığında taşınması durumunda, malı taşıyan bu tedarikçi firma tarafından taşıma irsaliyesi, malı taşıttıran müşteriniz tarafından ise sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, nakliye hizmetine ilişkin olarak VUK'un 231. Maddesinin 5. bendi gereğince hizmetin tamamlanmasından itibaren en geç yedi gün içerisinde tedarikçi nakliye komisyoncusu/acente tarafından lojistik firmasına, lojistik firması tarafından da müşteriye fatura düzenlenecektir.

Ayrıca; ücret karşılığı mal taşıyanlarca taşıma irsaliyesi düzenleme mecburiyeti olduğundan, araç tedarik ettiğiniz nakliye komisyoncu/acentesinin müşteriniz mallarının sevkiyatı sırasında taşıma irsaliyesi düzenleyerek sevkiyata konu araçta bulundurması kanuni zorunluluk olup, müşteri adına nakliye komisyoncusu/acenteye malı taşıttıran lojistik firmasının ikinci bir taşıma irsaliyesi düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

2.1.1.8.2. Şehirler Arası veya Şehir İçi Taşımacılık Sektöründe Belge Düzeni

Yolcu taşımacılığı yapan işletmelerin yaptıkları taşımacılık faaliyetinin, VUK'un 232. Maddesinde sayılanlar arasında gerçekleşmesi durumunda, yolcu taşıyan müesseseler tarafın fatura düzenlemesi zorunlu iken nihai tüketicilere verilen yolcu taşımacılığı işi için VUK'un 233. Maddesinin 3. Fıkrası uyarınca perakende satış vesikaları niteliğinde yolcu taşıma biletinin düzenlenmesi gerekmektedir.

Yolcu taşımacılığı sektöründe belge düzeni, taşımacılık hizmetinin şehir içi veya şehirler arasında verilmesine bağlı olarak farklılık arz etmektedir.

Şehirler arası yolcu taşıma işiyle uğraşan işletmeler için düzenlenmesi zorunlu tutulmuş belgeler, yolcu taşıma biletleri ile yolcu listeleri iken şehir içi yolcu taşıma

işiyile uğraşan müesseseler için düzenlenmesi zorunlu tutulmuş belge sadece yolcu taşıma biletleridir.

Yolcu taşıma biletleri, nihai tüketici durumundaki müşterilere, satın aldıkları taşıma hizmeti nedeniyle düzenlenen belgelerdir ancak bu durum fatura kullanma zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Yolcu listeleri ise sefer bazında verilen taşıma hizmetinin toplam tutar ve mahiyetini gösteren belgelerdir.

2.1.1.8.2.1. Yolcu Taşıma Bileti

Hem şehir içi ve hem de şehirler arası yolcu taşımacılığında, otobüs işletmeleri açısından düzenlenmesi zorunlu belge, yolcu taşıma biletidir. Bu belge, nihai tüketicilere verilen yolcu taşımacılığında düzenlenirken, taşımacılık hizmetinin fatura kullanma mecburiyeti olan mükelleflere verilmesi durumunda, fatura düzenlenmesine engel teşkil etmeyecektir.

VUK'un 233'üncü maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedellerinin;

1. Perakende satış fişleri;
2. Makineli kasaların kayıt ruloları;
3. Giriş ve yolcu taşıma biletleri.

vesikalarından herhangi biri ile tevsik olunacağı, perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirileceği, bu fiş ve biletlerin kopyalı iki nüsha olarak tanzim edileceği ve bir nüshasının müşteriye verileceğine hükmetmiştir.

Maddenin devamında perakende satış vesikalarının şekli ve nizamına ilişkin olarak, *“Perakende satış fişi; makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş (makinelikasanın önceki fıkırada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir. Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma*

biletleri seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak tanzim edilir ve bir nüshası müşteriye verilir. Makineli kasa kullanıp da müşteriye fiş (makineli kasanın önceki fıkrada belirtilen malumatı ihtiva eden fişi) verilmemesi halinde, perakende satış fişi tanzimi ve müşteriye verilmesi mecburidir.” hükümlerine yer verilmiştir.

i. Şehirlerarası Yolcu Taşıma İşiyile Uğraşan Otobüs İşletmecilerinin Kendi Biletlerini Kullandırmak Suretiyle Yolcu Taşıttırmaları

Şehirler arası yolcu taşıma işiyile uğraşan otobüs işletmecileri, kendi otobüslerinde taşıyacakları yolcular için acentelere kendi biletlerini kullandırabileceklerdir.

Acente, otobüs işletmecisi tarafından kendisine verilen yolcu taşıma biletini, her nüshasına kendi unvanını, adresini, vergi dairesini ve vergi kimlik numarasını içerir kaşeyi basmak suretiyle düzenleyecek ve bunları yolculara, yolcu listelerini de otobüs işletmesine bağlı otobüs yetkilisine verecek ve acentelik hizmet bedeli üzerinden otobüs işletmecisi firma adına fatura düzenleyecektir.

ii. Yolcu Taşıma Biletlerinin Düzenlenmesinde Ödeme Kaydedici Cihazların Kullanılması

Şehirler arası yolcu taşıma işiyile uğraşan otobüs işletmecilerinin yaptıkları yolcu taşıma hizmeti karşılığında, aşağıdaki esaslar çerçevesinde 31 No.lu Ödeme Kaydedici Cihaz Genel Tebliği'nin(4) I. bölümünde belirtilen bilgisayar bağlantılı ödeme kaydedici cihazlar kullanılabilecek ve bu cihazlar vasıtasıyla merkez, şube veya acenteler tarafından düzenlenen fişler, VUK'da yer alan yolcu taşıma bileti olarak kabul edilecektir.

Yolcu taşıma bileti düzenlemede kullanılacak bilgisayar bağlantılı ödeme kaydedici cihazların, 3100 sayılı Kanun'un 5. Maddesine göre Bakanlıkça onaylanmış olması şarttır.

Düzenlenen yolcu taşıma biletlerinin aslı müşteriye verilecek, nüshası ise VUK'un muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin hükümleri uyarınca mükellefçe saklanacaktır.

Ödeme kaydedici cihaz kullanılarak yolcu taşıma bileti düzenlenmesinde ayrıca aşağıdaki esaslara da uyulması gerekmektedir.

a) Yolcu taşıma biletlerinin bizzat otobüs işletmecilerinin merkezi veya bunların şubeleri tarafından düzenlenmesi halinde bilet, otobüs işletmecisi mükellefe ait ödeme kaydedici cihazdan verilecek ve dolayısıyla biletin mükellef bilgileri bölümünde otobüs işletmecisine ait bilgiler yer alacaktır.

b) Yolcu taşıma biletinin acenteler tarafından düzenlenmesi halinde bilet, acentelere ait ödeme kaydedici cihazdan verilecek ve biletin baş tarafında bileti düzenleyen acenteye, mükellef bilgileri bölümünde ise ilgili otobüs işletmesine ait bilgiler yer alacaktır.

c) Acenteler, sahibi oldukları ödeme kaydedici cihazlarla birden fazla otobüs işletmecisinin biletlerini de düzenleyebileceklerdir. Bu şekilde düzenlenen yolcu taşıma biletlerinde, bilet hangi otobüs işletmecisi adına düzenlenmişse belgenin üzerinde (acentenin yanısıra) o otobüs işletmecisine ait mükellef bilgileri olacaktır. Bu takdirde adına bilet düzenlenen otobüs işletmelerine ait mükellef bilgileri ödeme kaydedici cihaza programlanacak ve mali bilgiler bilet sayıları da belirtilmek suretiyle cihaz hafızasında ve raporlarda (X, Z, mali hafıza) her bir otobüs işletmesi itibarıyla ayrı ayrı gösterilecektir.

d) Düzenlenen biletlerle ilişkin bilgiler, bilgisayar bağlantılı ödeme kaydedici cihaz sistemlerinin özellikleri gereği, aynı anda (online olarak) otobüs işletmecilerine ait bilgisayar sistemlerine gönderilecektir.

e) Yukarıda açıklandığı şekilde ödeme kaydedici cihazlar kullanılmak suretiyle yapılacak bilet satışlarından elde edilecek gelir, vergi uygulamaları bakımından adına bilet düzenlenen otobüs işletmecisi mükellefin geliri olarak addedilecektir.

iii. Dolmuş ve Taksi İşletmecilerinin Düzenleyeceği Belgeler

171 no.lu GV GT'nde, gerçek usule tabi mükelleflerden kalkış veya varış noktası büyükşehir belediye sınırları içinde (mücvir alanlar dahil) dolmuş işleten

mükelleflerin taşıma ücretlerini dip koçanlı yolcu taşıma bileti ile taksi işleten mükelleflerin ise taşıma ücretlerini fatura, perakende satış fişi veya dip koçanlı yolcu taşıma bileti ile belgelendirebilecekleri hususlarında açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 215 no.lu GV GT'nin "*Basit Usulde Vergilendirmede Belge Düzeni*" başlıklı 3. bölümünün 1. bendinde, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri, düzenlenen faturanın alıcıya ilişkin bilgiler yerine "...*tarihli toplam hasılat*" ibaresinin yazılması, satılan emtia veya yapılan hizmet, farklı Kdv oranlarına tabi ise hasılatın Kdv dahil olmak üzere faturada ayrı ayrı toplamalar halinde gösterilmesi ancak, bu imkandan yararlanmak isteyen mükelleflerin, müşterilerin istemeleri halinde fatura veya perakende satış vesikası (dolmuş işletenler hariç) vermek zorunda oldukları açıklanmıştır.

Bu açıklamalar uyarınca, gerçek usulde vergilendirilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutan;

- Dolmuş işletmecilerinden günlük hasılatlarını dip koçanlı yolcu taşıma bileti ile belgelendirmek istemeyenlerin günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri,

- Taksi işletmecilerinin de günlük hasılatlarının fatura, perakende satış fişi veya dip koçanlı yolcu taşıma biletiyle belgelenmeyen kısmı için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

Ancak, taksi işletmecilerinin müşterinin istemesi halinde perakende satış fişi veya dip koçanlı yolcu taşıma bileti yerine tutara bakılmaksızın fatura düzenleyecekleri tabiidir.

2.1.1.8.2.2. Yolcu Listesi

VUK'un 240. Maddesinin B bendinde yer alan hüküm uyarınca, şehirler arasında yapılan yolcu taşımalarında aynı kanunun 233. Madde gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflerin, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki nüsha yolcu listesi düzenleyecekleri ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını ise işyerinde bulunduracaklarıdır. 173 ve

356 no'lu VUK GT'nde ise şehirlerarası yolcu taşıma işiyle uğraşan otobüs işletmecilerinin; kendi otobüsleri ile yaptıkları veya acenteler (komisyoncular) ya da bağımsız otobüs firmalarına yaptırdıkları yolcu taşıma hizmeti karşılığında düzenlenecek belgeler ile bu belgelerin nasıl ve kimler tarafından düzenlenmesi gerektiğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

i. Yolcu Listesi Düzenleyecekler ve Bulunması Zorunlu Şekil Unsurları

Yolcu listesi, VUK'un 240. Maddesinin B bendinde yer alan düzenleme uyarınca sadece şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan müesseseler tarafından her sefer için ayrı ayrı olmak üzere düzenlenmek zorunda olan bir vesika olarak tanımlanmıştır.

Buna göre şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde mükelleflerce yolcu listesi düzenlenmeyecek, bunlar tarafından sadece yolcu bileti kesilecektir.

Anılan bent düzenlemesinin devamında ise yolcu listelerinde, aşağıda yer alan bilgilerin bulunması gerektiğine hükmetmiştir.

1. Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi,
2. Taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası.

3. Taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati.

4. Bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı.

164 no.lu VUK GT'nde sayılan belgeler arasında yer aldığı için, yukarıdaki bilgileri içeren yolcu listelerinin de anlaşmalı matbaalarda basılması yahut anlaşmalı matbaalar dışındaki yerlerden temin edilmesi halinde bu belgelerin noter tasdikinin yapılmış olması zorunludur.

Her ne kadar, mezkûr bent hükmünün devamında yolcu listelerinin genel olarak iki nüsha şeklinde tanzim edileceği, istisnai olarak sadece yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde 3 nüsha olarak düzenleneceği ve bir nüshasının komisyoncu veya acenteler tarafından saklanacağı belirtilmiş olsa da 206 no.lu VUK GT'nde, bir nüshası işyerinde kalacak diğer iki nüshası mutlaka yolcuları taşıyan taşıtta bulundurulacak şekilde yolcu listelerinin, 1.1.1991 tarihinden itibaren en az üç nüsha olarak düzenleneceği, yolcu taşıma

biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listelerinin dört nüsha olarak düzenleneceği ve bir nüshasının da bu kimseler tarafından saklanacağı; en az üç nüsha düzenlenmeyen yolcu listelerinin hiç düzenlenmemiş sayılacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Şehirlerarası yolcu taşıma işiyle uğraşan otobüs işletmecileri kullanacakları yolcu taşıma biletleri ve yolcu listelerini bağlı bulundukları vergi dairesinin bulunduğu ildeki anlaşmalı matbaalara bastıracaklardır. Ancak, bir otobüs firmasının veya firmalarının biletlerinin komisyoncular tarafından satılması halinde, yolcu taşıma biletleri ve yolcu listelerini otobüs komisyoncuları kendi vergi dairelerinin bulunduğu ildeki anlaşmalı matbaalara kendi adlarına bastıracaklar ve bu şekilde bastırılacak biletlerin dış yüzü üzerinde, hangi firmanın biletinin olduğunu belirtir, ilgili firmanın, adı ve soyadı, varsa ticaret unvanı gibi bilgiler ile amblemi yer alacaktır.¹⁷⁴

Yolcu taşımacılığı yapan araçların biletlerini satan ve bu iş karşılığında belli bir komisyonu alan seyahat acentaları yolcu listesindeki yolcu adedine göre aldıkları komisyonlar için fatura düzenlemek zorundadırlar.¹⁷⁵

173 no.lu VUKGT'nin C/5 nolu bölümünde şehirlerarası yolcu taşıma işiyle uğraşan otobüs işletmecilerinin; kendi otobüsleri ile yaptıkları veya acenteler (komisyoncular) ya da bağımsız otobüs firmalarına yaptırdıkları yolcu taşıma hizmeti karşılığında düzenlenecek belgeler ile bu belgelerin nasıl ve kimler tarafından düzenlenmesi gerektiği hususları aşağıdaki örneklerle açıklanmıştır.

Örnek: 1 (B) Otobüs işletmesi Ankara-İstanbul arasında şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapmaktadır. Yolcu taşıma işini kendi otobüsleri yanısıra kendi adı altında bağımsız olarak çalışan (C) ve (D) otobüs sahiplerine (işletmelerine) yaptırmaktadır.

Buna göre, örnekte belirtilen (B) otobüs işletmesi, kendi adına bastırmış olduğu yolcu taşıma biletlerini satarak, (C) otobüs sahibine yolcu bulmakta ve söz konusu faaliyeti dolayısıyla komisyoncu olmakta, (C) ve (D) otobüs sahipleri de asıl işi yapan durumunda bulunmaktadır.

Bu durumda, (B) otobüs işletmesi (C) ve (D) otobüs sahiplerine yaptırdığı yolcu taşıma işi için komisyoncu veya aracı olmakla birlikte kendi adına bastırdığı yolcu taşıma bileti ve yolcu listesi düzenleyecektir. (C) ve (D) otobüs sahipleri

¹⁷⁴ Rıfat Engin, “Şehirlerarası Karayoluyla Yapılan Yolcu Taşıma İşlerinde Belge Düzeni”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 472, s. 148

¹⁷⁵ Yılmaz Özer ve diğerleri, **Vergi Hukukunda Belgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996, s.101.

(işletmeleri) ise, (B) işletmesine yaptıkları yolcu taşıma hizmeti karşılığında fatura düzenleyecekler ve başka bir belge düzenlemeyeceklerdir. Ancak, beraberlerinde (B) işletmesince düzenlenmiş yolcu listesi bulunduracakları tabiidir. Otobüsün seyri sırasında yolda yolcu alınması halinde ise (C) ve (D) kendi adlarına bastırmış oldukları yolcu taşıma biletini kullanacaklardır.

Örnek: 2 (A) otobüs işletmesi, (C) otobüs işletmesi yazıhanesini kiralayarak biletlerini söz konusu yazıhanede de sattırmakta ve (C) işletmesine yazıhaneden dolayı kira parası ödemektedir.

Bu durumda, (C) otobüs işletmesi kendi yazıhanesinde, (A) otobüs işletmesi adına satacağı yolcu taşıma biletlerini kendileri bastıramayacaklar, biletler (A) işletmesi tarafından bastırılacak (C)'ye gönderilecektir. (C) otobüs işletmesi, bu şekilde sattıkları biletler için (A) işletmesinden yazıhane kirası olarak aldığı para karşılığında, fatura düzenleyecektir. Ancak, yolcu listelerinin ise (A) otobüs işletmesi tarafından düzenleneceğı tabiidir.

Aynı şehir içinde birden fazla terminalden veya yazıhaneden yolcu alınmasının söz konusu olduğı durumlarda, taşıtın ilk hareket merkezinden çıktığı noktada taşıtta bulunan yolcular için yolcu taşıma bileti düzenlenmiş olması şartıyla yolcuların alındığı en son hareket noktası çıkışına kadar yolcu listesi düzenlenmemesi, en son çıkıştan itibaren otobüste bulunan tüm yolcuları gösteren yolcu listesi düzenlenmesi gerekmektedir.

2.1.1.8.2.3. Yolcu Bileti ve Yolcu Listesi Aranmayacak Haller

177 no.lu VUK GT'nde yolcu bileti ve yolcu listesi aranmayacak haller sayılmış, buna göre şehirlerarası yolcu taşıma amacına yönelik olmayan, başladığı noktada veya herhangi bir yerde bitebilen, bir programa bağılı olarak yapılan ve bu programda öngörülen taşıma dahil gerekli bütün hizmetleri kapsayan turizm faaliyetinde bulunan firmaların, düzenledikleri turlara ait vasıtaların seyri sırasında; vasıtada aşağıdaki belge ve bilgilerin bulunması ve istenildiğinde yetkililere ibraz edilmesi şartıyla ayrıca yolcu listesi ve yolcu taşıma bileti aranmayacaktır.

A) Kendi vasıtaları ile turizm organizasyonu yapan firmaların vasıtanın seyri sırasında, araçta bulunduracakları belgeler:

1-Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilmiş bulunan "Seyahat ve Acenta İşletme Belgesi" nin aslı veya noter tasdikli sureti.

2-Vasıtanın turizm şirketine ait olduğunu ispatlayan belge (ruhsatname).

3-Tura iştirak edenlerin isim listesi ve gidecekleri yeri gösteren belge.

B) Kendi vasıtaları yanı sıra başkalarına ait vasıtaların da kiralanması suretiyle veya sadece başkalarına ait vasıtaların kiralanması suretiyle turizm organizasyonu yapan firmaların araçların seyri sırasında araçlarda bulunduracakları belgeler:

1-Yukarıda A fıkrasında belirtilen belgeler (ikinci bentte belirtilen belge hariç).

2-Turizm organizasyonu yapan firma ile kiralanın vasıta sahibi arasında yapılan kira sözleşmesi veya vasıta sahibi tarafından sefere çıkılmadan önce düzenlenmiş, seyahat yerlerini ve süresini de içeren fatura.

C) Vergi mükellefiyeti bulunmayan kişilerin (mesela: bir iş yerinde çalışanların veya okulların) tur düzenlemesi halinde de otobüs firmasının seyahat yerlerini ve süresini içerecek şekilde sefere çıkılmadan önce düzenlenmiş fatura veya varsa yazılı sözleşme.

Yukarıda belirtilen durumlarda; ayrıca, vasıtaların üzerinde turistik tura ait olduğunu gösterir sabit bir yazı veya vasıtaların herkes tarafından görülebilecek bir yerine asılmış bir levhanın bulundurulması gerekmektedir.

Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listelerinin 3 nüsha olarak düzenleneceği ve bir nüshasının bu kimseler tarafından saklanacağına hükmetmiştir.

Öte yandan, bir işletmenin kendi otobüsüyle yaptığı taşıma işi yanı sıra, bağımsız otobüs sahiplerine de taşıma yaptırması halinde, bağımsız otobüs sahipleri tarafından bu işletmeye yapılan taşıma hizmeti karşılığında fatura düzenlenecektir. Ancak, yolcu taşıma bileti ve yolcu listesinin gerek işletmeye bağlı otobüslere gerekse bağımsız otobüs sahiplerine yaptırılan taşımalarda işletme tarafından düzenleneceği tabiidir. Bağımsız otobüs sahiplerinden maksat kendi otobüsüyle bir firmanın yolcularını taşıyan şahıslardır.

2.1.1.8.3. Günlük Müşteri Listesi

Günlük müşteri listesine ilişkin yasal düzenleme, VUK'un 240. Maddesinin C bendinde yapılmıştır. Buna göre otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenler ve işletmede bulundurlar. Bu listelerin günlük olarak düzenlenmesi zorunludur.

Bu belge üzerinde müşterinin oda ücretinin de yazılması gerekmektedir.¹⁷⁶

Bu listelerde aşağıdaki bilgiler bulunur:

1. Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi,
2. Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti,
3. Düzenleme tarihi.

Konaklama tesislerinde konaklama yapan ve bu tesislerin hizmetlerinden yararlananlar günlük müşteri listelerinde gösterilmektedirler. Konaklama yapan kişilerin bu tesislerden ayrılmaları halinde, günlük müşteri listelerindeki toplam gün sayısına göre hizmetin bedeli hesaplanmakta ve buna uygun olarak fatura düzenlenmektedir. Dolayısıyla konaklama tesislerindeki faturaların dayanağını günlük müşteri listeleri teşkil etmektedir.¹⁷⁷

2.1.1.8.4. Muhabere Evrakı

VUK'un 242'nci maddesine göre tüccarların her nevi ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (telgraflar ve hesap hülasaları dahil) muhabere evrakını teşkil eder. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir.

Mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlemeleri halinde, bu poliçe veya bonoların TTK uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanı sıra aşağıdaki hususları da ihtiva etmesi zorunludur.

¹⁷⁶ Şen, s. 180

¹⁷⁷ M. Nadir Arıca, "Taşıma ve Otel İşletmelerinde Belge Nizamı-4", s. 104

1. Mütessesil seri ve sıra numarası.

2. Alacaklı ve borçlunun adı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası.

Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2.1.1.8.5. Diğer Belgeler ve Özellik Arz Eden İşlerde Belge Düzeni

VUK'un 227. Maddesinde, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsikin mecburi olduğu hükme bağlanmış; aynı kanunun 229 ile 242. Maddelerinde de bu kanuna göre düzenlenmesi ve alınması gereken fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu, ücretlere ait kayıt ve vesikalar ile diğer evrak ve vesikalara ait hükümlere yer verilmiştir.

Diğer taraftan, VUK hükümlerine göre tutulan veya düzenlenen defter ve belgelere ilaveten, muhtelif sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflerle ilgili diğer mevzuatta da bu mükelleflerce tutulması veya düzenlenmesi gereken defter veya belgelere ilişkin düzenlemeler ve bu konuda muhtelif kamu idarelerine düzenleme yapma yetkisi tanıyan hükümler yer almaktadır.

Bunun sonucunda mükellefler bazı durumlarda aynı amaca hizmet eden birden fazla belge düzenlemek zorunda kalmaktadır.

Dolayısıyla VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak mükerrer belge düzenleme mecburiyetinin yarattığı külfetleri azaltmak amacıyla bankalar, sigorta şirketleri ve acenteleri, sermaye piyasası aracı kurumları ile ikrazatçılıkla uğraşanların faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgelerle ilgili olarak 243 no.lu VUK GT'nde yer alan açıklamalar yapılmıştır.

Bu Tebliğde açıklanan banka dekontları, sigorta poliçesi, sigorta komisyon gider belgesi, işlem sonuç formları ile ödünç sözleşmelerinin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, aslı ile örneğinde farklı tutara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her belge için ayrı ayrı olmak üzere VUK'un Mad. 353/2 bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Ayrıca, bu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlendiğinin veya bunların bilerek kullanıldığının tespiti halinde aynı Kanunun Mad. 344/2. bendi uyarınca kaçakçılık cezası kesileceği ise tabiidir.

Bankalar tarafından düzenlenen dekontlar, sigorta şirketleri tarafından bastırılan ve acentelere gönderilen poliçeler ile aracı kurumlar tarafından düzenlenen işlem sonuç formlarına ilişkin bilgilerin süresinde ilgili vergi dairelerine bildirilmemesi halinde de bunlar adına VUK'un Mad.352/2-(7) bendine göre usulsüzlük cezası kesilecektir.

2.1.1.8.5.1. Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler

243 no.lu VUK GT¹⁷⁸'nde, bankaların, yaptıkları hizmet ve satış işlemlerine ilişkin kayıtlarının dayanağı olan fatura yerine, aşağıda açıklanan şartlara uygun olarak belge düzenlemek zorunda oldukları açıklama konusu yapılmıştır.

Bankalar, döviz alım ve 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 tutarları aşağıdaki şartlara uygun olarak düzenleyecekleri dekontlarla belgeleyeceklerdir.

a) Dekontlar en az iki örnek olarak düzenlenecek, ikiden fazla örnek olarak düzenlendiği takdirde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir. Düzenlenecek dekontlarda en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

- ✓ Banka (ve Şube) adı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası,
- ✓ Müşteri adı-soyadı/unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve vergi numarası,
- ✓ Düzenleme tarihi,
- ✓ Birim kodu seri ve sıra numarası (dekontu düzenleyen her müstakil şube veya birimi tanıtmak üzere verilecek kod numarası ve dekontu düzenleyen her şube veya birim itibariyle her hesap dönemi başından itibaren 1'den başlamak üzere düzenleme sırasına göre verilecek müteselsil sıra numarası),
- ✓ Satılan emtia veya yapılan hizmetin nevi ve tutarı.

¹⁷⁸ 07.09.1995 tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

b) Fatura yerine geçmek üzere düzenlenen dekontları, fatura düzenlenmesini gerektirmeyen diğer işlemler (örneğin, bankanın merkez veya şubeleri arasında cereyan eden iç işlemler veya banka lehine bir bedelin tahakkukunu gerektirmeyen muameleler) için düzenlenen dekontlardan ayırmak üzere ayrı sıra numaraları kullanılacaktır.

c) Seri ve sıra numaralarının matbaa baskılı olması zorunlu olmayıp, bu numaralar bilgisayar veya numarator kullanılarak dekonta düzenlendiği sırada kaydedilebilecektir.

Bankalar döviz alım ve satım işlemlerini T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen esaslara uygun olarak düzenleyecekleri döviz alım belgeleri (DAB) veya döviz satım belgeleri (DSB) ile belgelendireceklerdir.

Bankalar, müşterileri adına menkul kıymet borsalarında aracı kurum sıfatıyla yapacakları alım satımlara ilişkin olarak lehlerine tahakkuk edecek tutarları Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen esaslar ile bu Tebliğin C bölümünde açıklanan esaslar çerçevesinde düzenleyecekleri işlem sonuç formları veya bu belgede yer alması gereken bilgileri de ihtiva etmek kaydıyla düzenleyecekleri dekontlarla belgelendireceklerdir.

Dekontların, DAB ve DSB'lerinin ve bankalarca aracı kurum sıfatıyla düzenlenecek işlem sonuç formlarının basımı için önceden izin alınması, anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi zorunlu olmayıp, bankalar (Ocak-Haziran) ve (Temmuz-Aralık) olmak üzere her yıl 6'şar aylık dönemler itibariyle fatura yerine geçmek üzere düzenledikleri dekontların seri ve sıra numaralarını, bunları düzenleyen birim ve şubelerin kod numaralarıyla birlikte bir liste haline getirerek dönemin bitimini izleyen ayın son günü mesai bitimine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine taahhütlü olarak gönderecekler veya elden teslim edeceklerdir.

2.1.1.8.5.2. Sigorta Şirketleri ile Acenteleri Tarafından Düzenlenecek Belgeler

243 no.lu VUK GT'nde yapılan açıklamada, sigorta şirketleri tarafından düzenlenen sigorta poliçelerinin (ek belgeler "-zeyilnameler-" dahil) VUK uyarınca

düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alındığı, sigorta şirketlerinin bu poliçeler ve ek belgelere (zeyilnameler) konu işlemlere ait tutarlar için ayrıca fatura düzenlemeyeceği belirtilmiştir.

Sigorta Poliçelerinin düzenlenmesinde aşağıda belirlenen esaslara uyulması zorunludur.

1-Sigorta poliçeleri en az iki örnek olarak düzenlenecek ve ikiden fazla örnek olarak düzenlendiği takdirde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir.

2-Poliçelerde Sigorta Murakabe Kanunu ve bununla ilgili yönetmelikler ile TTK hükümleri uyarınca bulunması gerekli bilgilere ilave olarak, sigorta şirketinin kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi numarası ile poliçe seri ve sıra numarasının da bulunması zorunludur.

3-Sigorta poliçelerinin basımı için önceden izin alınması, anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi zorunlu olmayıp, sigorta şirketleri (Ocak-Haziran) ve (Temmuz-Aralık) olmak üzere 6'ar aylık dönemler itibariyle bastırdıkları sigorta poliçelerinin seri ve sıra numaraları ile bunlardan poliçe düzenleme, yetkisine sahip acentelere gönderilenlere ilişkin bilgileri müfredatlı olarak, her dönemin bitimini izleyen ayın son günü mesai bitimine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine taahhütlü olarak gönderecekler veya elden teslim edeceklerdir.

4-Sigorta acente ve prodüktörleri tarafından sigorta şirketlerine sağlanan hizmetler nedeniyle ödenen komisyon bedelleri ise sigorta şirketleri tarafından düzenlenecek "*Sigorta Komisyon Gider Belgesi*"ne istinaden kayıtlara alınacaktır.

Acenteler ve prodüktörler bu bedeller için ayrıca fatura düzenlemeyecekler ve bu bedelleri sigorta şirketleri tarafından kendilerine verilecek sigorta komisyon gider belgesine istinaden hasılat kaydedeceklerdir.

Komisyon gider belgesi aşağıdaki usul ve esaslara göre düzenlenecektir.

a) Sigorta komisyon gider belgeleri, Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalara bastırılacak veya notere tasdik ettirilecektir.

b) Sigorta komisyon gider belgeleri, işlem bazında veya en çok bir aylık dönemler itibariyle tahakkuk edecek komisyonlar için tek belge şeklinde düzenlenebilecektir.

c) En az iki örnek olarak düzenlenip bir örneği hizmeti sunan acente veya prodüktöre verilecek olan sigorta komisyon gider belgelerinde sigorta şirketinin unvanı, vergi dairesi, vergi numarası ile seri ve sıra numarası matbaa baskılı olarak yer alacak; ayrıca bu belgelere yapılan hizmetin mahiyeti, hizmet bedeli, ödeme yapılacak acente veya prodüktörün adı-soyadı/unvanı, vergi dairesi ve vergi numarasına ilişkin bilgiler kaydedilecektir.

2.1.1.8.5.3. Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Tarafından Düzenlenecek Belgeler

Sermaye Piyasası Kurulu'nun, aracı kuruluşların faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlemek zorunda oldukları belgeler ile muhasebe işlemlerinde uygulanacak esasların belirlendiği önceki tebliğlerde¹⁷⁹, 01.08.2015 tarih ve 29432 sayılı Resmî Gazete'de yayımlan "*III-45.1 sayılı Yatırım Hizmet Ve Faaliyetleri İle Yan Hizmetlere İlişkin Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ*" düzenlemesiyle birtakım değişiklikler yapılmış ancak belge ve kayıt düzeni eski Tebliğ'de sermaye piyasası araçları türlerine göre belirlenmiş, yeni Tebliğ ile tüm ürünler için aynı hükümleri öngören kapsayıcı düzenleme yapılmıştır.

VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan, yukarıda belirtilen Yatırım Hizmet Ve Faaliyetleri İle Yan Hizmetlere İlişkin Belge Ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ'in 7. Maddesi ile aracı kuruluşlar tarafından düzenlenmesi öngörülen işlem sonuç formları, VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Bu formların düzenlenmesine ilişkin olarak aşağıda yer alan hususlara uyulacaktır.

1- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca menkul kıymet alım-satımlarına aracılık faaliyetinde bulunan kurumlar, menkul kıymet alım-satım ve aracılık işlemlerini yukarıda belirtilen işlem sonuç formlarını düzenlemek suretiyle belgelendireceklerdir. Aktiflerinde bulunan menkul kıymetleri aracı kurumlar vasıtasıyla satan gerçek usulde gelir ve kurumlar vergisine tabi mükellefler, bu satışları için ayrıca fatura veya diğer herhangi bir belge düzenlemek zorunda olmayacak, bu satışlarını aracı kurumlar

¹⁷⁹ Aracılık Faaliyetlerinde Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 6) ile Aracılık Faaliyetlerinde Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ (Seri: V, No: 6)

tarafından kendilerine verilecek olan belgelerle belgelendireceklerdir. Ancak bu mükelleflerin doğrudan alıcıya yapacakları menkul kıymet satışları için VUK hükümleri uyarınca düzenlenmesi gereken belgeleri düzenlemek ve vermek zorunda olacakları tabiidir.

2- Aracı kurumlar işlem sonuç formlarını, en az iki örnek olarak düzenleyecekler ve bir örneğini müşteriye vereceklerdir. Formun ikiden fazla örnek olarak düzenlenmesi halinde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir.

3- Düzenlenecek işlem sonuç formları aşağıda sayılan bilgileri ihtiva edecektir.

a) Aracı kuruluşun unvanı, vergi dairesi ve vergi numarası, şube kodu,

b) Alıcı veya satıcının adı-soyadı/unvanı veya aracı kuruluş tarafından verilen müşteri hesap numarası (Aracı kuruluşlar, işlem sonuç formunda kayıtlı hesap numarası sahibi müşteriye ait kimlik bilgilerini talep halinde, Maliye Bakanlığına ve vergi inceleme yetkisine sahi olanlara bildirmek zorundadırlar),

c) Alım-satıma konu teşkil eden menkul kıymetin nevi, ihraç eden kuruluşun adı, birim fiyatı ve adedi,

d) Alım-satım talebinin karşılanma şekli (menkul kıymet borsası veya aracı kuruluş portföyü),

e) İşlem tarihi,

f) Belgeyi düzenleyen aracı kurum yetkilisinin isim ve imzası,

g) Birim kodu, seri ve sıra numarası (işlem sonuç formunu düzenleyen her müstakil şube veya birimi tanıtmak üzere verilecek kod numarası ve işlem sonuç formunu düzenleyen her şube veya birim itibarıyla her hesap dönemi başından itibaren 1'den başlamak üzere düzenlenme sırasına göre verilecek müteselsil sıra numarası).

4- İşlem sonuç formlarının basımı için önceden izni alınması; anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi zorunlu olmayıp, aracı kurumlar (Ocak-Haziran) ve Temmuz-Aralık olmak üzere her yıl 6'şar aylık dönemler itibarıyla düzenledikleri işlem sonuç formlarının seri ve sıra numaralarını, bunları düzenleyen birim ve şubelerin kod numaralarıyla birlikte bir liste haline getirerek dönemin bitimini izleyen ayın son günü mesai bitimine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine taahhütlü olarak gönderecekler veya elden teslim edeceklerdir.

2.1.1.8.5.4. İkrazatçılar Tarafından Düzenlenecek Sözleşmeler

Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan "*İkrazatçılık Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*¹⁸⁰"ın 8. Maddesinde sözü edilen, yönetmelik hükümleri uyarınca, 545 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik Ödünç Para Verme İşleri Hakkında 30.9.1983 tarihli ve 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre ikrazatçılık faaliyetine ilişkin izin belgesi alan ikrazatçıların, bu işlemleri için düzenlemek zorunda oldukları "*Ödünç Sözleşmeleri*"nin müteselsil seri numarası taşıyacağı ve Maliye Bakanlığınca kabul edilen matbaalarda bastırılacağı belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 243 no.lu VUK GT'nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, ikrazatçıların borç verdikleri gerçek ve tüzel kişilerle yapacakları "*Ödünç Sözleşmeleri*" VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Buna göre;

1- İkrazatçılık faaliyetinde bulunacak mükellefler, yapacakları ödünç sözleşmelerini, Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği hükümlerine göre, anlaşmalı matbaalara bastıracaklardır.

2- Anlaşmalı matbaalar, ikrazatçının bağlı bulunduğu vergi dairesince sözleşmelerin basımına izin verildiğine dair yazı ibraz edilmedikçe bu sözleşmeleri basmayacaklar, bu Tebliğin yayım tarihinden önce bastıkları ödünç sözleşmeleri bulunduğu takdirde bunların seri ve sıra numaralarını en geç 30/9/1995 tarihine kadar ikrazatçının bağlı bulunduğu vergi dairesine bildireceklerdir.

3- İkrazatçılık ödünç sözleşmelerinde, yukarıda sözü edilen, İkrazatçılık Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin 8. Maddesinde sayılan hususlara ek olarak, ikrazatçının adı soyadı, vergi dairesi ve hesap numarası matbaa baskılı olarak yer alacak; ayrıca ödünç alanın gerçek usulde gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması halinde adresi, vergi dairesi ve hesap numarası da sözleşmeye kaydedilecektir.

4- İkrazatçılar, ödünç para vermeleri karşılığında lehlerine tahakkuk edecek faiz, masraf, gecikme faizi ve her ne ad altında olursa olsun sair meblağlar için ayrıca fatura düzenlemek zorundadırlar.

¹⁸⁰ 21.12.1994 tarih ve 22148 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.1.2. Maliye Bakanlığı Tebliğlerinde Tanımlanan Belgeler

Türk vergi sisteminde kullanılmakta olan belgeler hakkında usul ve esasına ilişkin Maliye Bakanlığına verilen düzenleme yapma yetkisi, VUK'un genel yetki maddeleri olan 227, Mükerrer 242 ve 257. Maddelerinden ileri gelmektedir. Münhasıran kullanılmakta olan bu belgelere ilave olarak, yeni belge düzenleme ve kullanma zorunluluğu getirmeye, mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapma hususlarında Maliye Bakanlığına yetki veren kanun maddeleri ise VUK'un Mükerrer 242 ve 257. Madde düzenlemeleridir.

Maliye Bakanlığı VUK'un da düzenlenen belgelerin dışında, ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak, anılan yetki maddelerini zaman içerisinde kullanmak suretiyle, mevcut belge düzenine ilişkin ilave belge düzenleme ve kullanma yükümlülükleri getirmiştir. Tezimizin bu bölümünde Maliye Bakanlığı tarafından ihdas olunan belgelere ilişkin güncel açıklamalarımıza yer verilmiştir.

2.1.2.1. İrsaliyeli Fatura

VUK Mad. 230/5 no.lu bend düzenlemesi gereği, faturada satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarasının zorunlu unsur olarak belirtilmesi ve sevk irsaliyesinin ayrıca düzenlenecek olması, özellikle 7 günlük kanuni süresinde teslim edilen mal için fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı ayrı kesilmesini gerektirdiğinden, bu konuda tek bir belgenin düzenlenmesi yönünde ihtiyaç doğmuştur.

211 no.lu VUK GT¹⁸¹ ile mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlamak ve uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla, fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı belgeler olarak değil, isteyen mükellefler açısından "*irsaliyeli fatura*" adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılması esası getirilmiş, malın tesliminden itibaren faturanın yedi gün içinde düzenlenmesi imkanından vazgeçerek, bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen mükelleflerin, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin, diledikleri takdirde irsaliyeli fatura düzenleyebilmelerine imkan tanınmış ve irsaliyeli faturanın iki nüshasının mutlaka malı taşıyan araçta

¹⁸¹ 12.09.2001 tarih ve 20989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulundurularak, yoklama ve denetimlerde iki nüshasının da ibraz edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

İrsaliyeli fatura hem faturanın hem de sevk irsaliyesinin özelliklerini taşıyan ve iki belgenin özelliklerinin tek belgede toplandığı bir belgedir.¹⁸²

Ayrıca, 232 no.lu VUK GT¹⁸³ de mükelleflerin, faaliyetleriyle ilgili olarak irsaliyeli fatura kullanmalarının yanı sıra, bundan böyle fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı da kullanabilecekleri, satılan malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde, satıcı tarafından irsaliyeli fatura düzenlenebileceği gibi ayrı ayrı fatura ve sevk irsaliyesi de düzenleyebilecekleri, irsaliyeli fatura düzenlenmesi halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmayacağı hususlarına yer verilmiştir.

Bu usulü seçen mükellefler, faaliyetleriyle ilgili olarak irsaliyeli fatura kullanmalarının yanı sıra fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı da kullanabileceklerdir.

İrsaliyeli fatura uygulamasını seçen mükelleflerden mal satın alan mükelleflerin, bu malları taşımaları veya taşıtırmaları esnasında irsaliyeli fatura bulunması halinde, bunların “sevk irsaliyesi” düzenleme yükümlülükleri yoktur.

İrsaliyeli fatura uygulamasından yararlanmak isteyen mükelleflerin, fatura niteliğinde olan irsaliyeli faturayı sattıkları malların teslimi anında, tebliğde yer alan şekil şartları ile usullere uygun olarak düzenlemeleri gerekmektedir. Buna göre, irsaliyeli faturada bulunması gereken şekil şartları ile uygulamasına ilişkin usuller aşağıda yer verilmiştir.

a) Düzenleyenin adı, varsa ticaret unvan, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası

b) Malın nev’i, miktarı, fiyatı ve tutarı

c) Müşterinin adı, varsa ticaret unvan, adresi, varsa vergi dairesi ve vergi numarası

d) Düzenlenme tarihi ve saati; Her ne kadar, irsaliyeli faturada düzenlenme tarih ve saati zorunlu şekil unsuru olarak sayılmış olsa da düzenleme saatinin bulunmadığının tespit edilmesi üzerine idare tarafından “hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmü gereği, VUK’un 353. Maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezaları, Danıştay’ın “düzenleme saatinin yazılmamış olmasının belgenin hiç düzenlenmediği

¹⁸² Bekir Bayrakdar, “Sevk İrsaliyesinin Düzenlenmesi İle İlgili Durumlar” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S. 157, Mayıs 2001, s.70

¹⁸³ 05.12.2004 tarih ve 22132 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

anlamına gelmeyeceği” yönündeki görüşüne dayanarak verdiği birçok kararları uyarınca reddedilmektedir.(Dnş. 4’üncü D.’nin: 05.02.2003 tarih ve 2002/846 E., 2003/301 K. - 20.02.2003 tarih ve 2002/254 E., 2003/482 K. - 20.02.2003 tarih ve 2002/301 E., 2003/481 K.)

e) Anlaşmalı Matbaa İle İlgili Bilgi: İrsaliyeli fatura, mükellefler tarafından anlaşmalı matbaalarda fatura ölçülerinde bastırılacaktır. İrsaliyeli faturalarını anlaşmalı matbaalarda bastırılması ve kullanılmasında Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği ve 164 no.lu VUK GT hükümlerine uyulacaktır. Bununla birlikte, irsaliyeli faturanın altında, *“Bu belgenin sevk edilen malla birlikte bulunması halinde ayrıca sevk irsaliyesi aranmaz.”* ifadesine yer verilecektir.

f) İrsaliyeli fatura, en az bir asıl ve iki örnek olmak üzere en az üç nüsha olarak düzenlenecek, üç nüsha şeklinde düzenlenmeyen irsaliyeli faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. İrsaliyeli faturanın iki nüshası mutlaka malı taşıyan araçta bulundurulması, yoklama ve denetimlerde iki nüshasının da ibraz edilmesi gerekmektedir.

İrsaliyeli faturanın, sevk irsaliyesi ve faturadan oluşan yeni ve kendine özgün bir belge olmasından dolayı şekil noksanlığı sebebiyle kesilecek ceza konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Özellikle tarih ve saatin yazılmaması dolayısıyla kesilecek cezanın mükelleflere büyük bir külfet getireceği ifade edilmektedir. Bu durumlarda faturaya ilişkin cezanın değil sevk irsaliyesine ilişkin cezanın kesilmesi hakkaniyete uygun düşecektir.

Bu durumda konuya ilişkin esas alınabilecek hareket noktası, söz konusu eksikliğin ait olduğu belgeye dayalı olarak ceza uygulamasına başvurulması olabilir. Yani irsaliyeli faturada yer alan eksiklik “irsaliyede yer alması gereken” nitelikteyse, irsaliyeye ilişkin ceza verilmelidir. Aynı yaklaşımla söz konusu eksiklik faturada yer alması gereken nitelikteyse, faturaya ilişkin ceza verilmelidir.¹⁸⁴

g) İrsaliyeli fatura uygulamasına hesap dönemi içinde geçilemez, kesinlikle hesap dönemi başında geçilmesi gerekir. Yeni işe başlayanlar işe başlama tarihinden itibaren bu usulü seçebilirler; daha sonra hesap dönemi içinde usulün değiştirilmesi

¹⁸⁴ Metin Taş, “İrsaliyeli Faturalardaki Şekil Noksanlıklarında Uygulanacak Ceza”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2008, Sayı:188, s. 233

mümkün değildir. Dolayısıyla bu durumdaki mükellefler hem irsaliyeli fatura hem de ayrı ayrı fatura ve irsaliye düzenleyemezler.

h) İrsaliyeli fatura düzenleme usulünü seçen mükelleflerin daha önce anlaşmalı matbaalara bastırdıkları kullanılmamış sevk irsaliyeleri ve faturalar mükelleflerce bağlı oldukları vergi dairelerine götürülecek ve vergi dairelerince bu belgeler iptal edilecektir.

2.1.2.2. Ambar Tesellüm Fişi

VUK'un Mük. 257. Maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki, Bakanlık tarafından;

1-Nakliyat ambarlarına nakledilmek üzere getirilen malların ambara giriş tarihi ile sevk tarihleri arasında farklılık bulunması,

2-Birden fazla şahsa ait bulunan malların genellikle tek bir taşıtla taşındığı, bu nedenle malın ambara giriş tarihinde taşıma irsaliyesi düzenlenmesinin fiilen mümkün olmadığı

Gerekçeleri ile bu alanda belge düzeninde yaşanan eksiklik ve aksaklıkları gidermek amacıyla yeni bir belge olarak "*Ambar Tesellüm Fişi*" kullanılmasını zorunlu hale getirmiştir. Söz konusu belgeye ilişkin usul ve esaslar 173 no.lu VUK GT¹⁸⁵ düzenlemesinin (C-7) bölümünde belirlenmiştir.

Bu tebliğ uyarınca, nakliyat ambarlarında malın ambara girişi ile sevki arasında zaman farkının bulunduğu ve birden fazla kişinin mallarının bir arabayla taşınmasının söz konusu olduğu durumlarda mükelleflerin, ambara teslim edilen mallar için malın ambara girişi sırasında müteselsil seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilen üç nüsha "*Ambar Tesellüm Fişi*" düzenlemeleri uygun görülmüştür.

Bilindiği üzere, VUK'un 240. Maddesinin (A) bendinde; "*Taşıma irsaliyeleri: Ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209 uncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dahilinde teselsül eden irsaliye kullanmak zorundadırlar. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıtırana, bir nüshası eşyayı taşıyan aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı*

¹⁸⁵ 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapan nezdinde saklanır. Bu bent hükmü nakliye komisyoncuları ile acenteleri de kapsar." denilmiştir.

Nakliyat ambarları, daha sonra nakledilmek üzere ambara teslim edilen mallar için aşağıdaki bilgileri ihtiva eden müteselsil seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilen üç nüsha ambar tesellüm fişi düzenleyeceklerdir. Bu şekilde fiş düzenlenmesi halinde fişin bir nüshası malı taşıttırana, bir nüshası malı taşıyan aracın sürücüsüne verilir ve bir nüshası da nakliyat ambarlarında saklanır. Fişin taşıttıran nezdinde kalan nüshası taşıma irsaliyesi örneği yerine geçer.

Ambar tesellüm fişinde en az aşağıdaki bilgiler bulunur.

- a. Makbuzu düzenleyen taşıma ambarının, adı, soyadı varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
- b. Malı tevdi edenin adı, soyadı, varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
- c. Malın ambara giriş tarihi;
- d. Malın nev'i ve miktarı;
- e. Malın nereye ve kime gönderildiği (Alıcının adı ve adresi);
- f. Alınan taşıma ücreti;
- g. Makbuzun düzenlenme tarihi;
- h. Malı tevdi eden tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin müteselsil seri ve sıra numarası.

Tebliğin devamında ambar tesellüm fişlerinde yukarıda sayılan asgari bilgiler yanında ayrıca bulunması zorunlu diğer bilgiler;

- ✓ Tesellüm fişinin müteselsil seri ve sıra numarası,
- ✓ Müşterinin, komisyoncunun veya aracının adı, soyadı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası

Şeklinde belirtilmiştir.

Bilindiği üzere sevk irsaliyesi ve ambar tesellüm fişi ayrı ayrı düzenlenmesi gereken belgeler olduğundan, nakliyat ambarları tarafından yapılan mal sevkiyatında her iki belgede de Kanunen bulunması gereken bilgilerin tam olarak yer alması zorunludur.

Ancak 206 no.lu VUK GT¹⁸⁶'nde, müşteriler tarafından ambara teslim edilmesi amacıyla malın sevk sırasında düzenlenen sevk irsaliyesinin ambar tesellüm fişine eklenmesi ve birlikte bulundurulması halinde, sevk irsaliyesindeki bazı bilgilerin, ambar tarafından malın teslim alınması sırasında düzenlenen ambar tesellüm fişinde tam olarak yer almasının aranmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, sevk irsaliyesi ile ambar tesellüm fişinin birlikte bulunması halinde, ambar tesellüm fişlerinde;

- a) Makbuzu düzenleyen taşıma ambarı işletmecisinin adı, soyadı varsa ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve sicil (hesap) numarası,
- b) Malı tevdi edenin adı, soyadı, varsa ticaret ünvanı,
- c) Malın ambara giriş tarihi,
- d) Malın nev'i ve miktarı,
- e) Malın nereye ve kime gönderildiği (alıcının adı ve adresi),
- f) Alınan taşıma ücreti,
- g) Makbuzun düzenlenme tarihi,
- h) Malı tevdi eden tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin müteselsil seri ve sıra numarasının bulunması yeterli sayılacaktır.

Ambar tesellüm fişiyle ambara tevdi edilen mallardan birden fazla kişiye ait olanların tek bir taşıt veya birden fazla taşıtta taşınması suretiyle ambarlardan çıkışı sırasında malların taşınan şahısların ve alıcılarının ad ve soyadları ayrı ayrı sütunlarda gösterilen ve taşıma irsaliyesinde bulunması zorunlu olan diğer bilgileri de ihtiva eden liste şeklinde düzenlenecek bir taşıma irsaliyesi kullanılacaktır. Ayrıca, liste şeklinde düzenlenecek taşıma irsaliyesine tesellüm fişlerinin bir örneği ile, malı taşınan tarafından düzenlenen sevk irsaliyesinin de eklenmesi zorunludur.

Bir taşıtla sadece bir kişiye ait malın ambar girişi yapılmadan taşınması halinde ise ambar tesellüm fişi düzenlenmesine gerek bulunmayıp, VUK'un 240. Maddesi uyarınca sadece taşıma irsaliyesi ve malı taşınan veya malı taşıttıran tarafından sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekir.

Diğer taraftan gerek ambar tesellüm fişleri ve gerekse toplu şekilde düzenlenen taşıma irsaliyesinin; Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği ile 159 ve 164 no.lu VUK

¹⁸⁶ 17.11.1990 tarih ve 20698 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

GT'lerinde belirtilen esaslara uyulmak şartıyla anlaşmalı matbaalara bastırılarak veya noter tasdikli olarak kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca, tesellüm fişleri anlaşmalı matbaalara 10x20 cm. veya 22x9 cm., toplu taşıma irsaliyesi ise 28x45 cm. veya 28x20 cm. ebadında bastırılarak kullanılabilir.

2.1.2.3. Sağlık Hizmet Sunucularında Belge Düzeni

Sağlık hizmeti sunan gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenecek belgelere ilişkin açıklamalar bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1.2.3.1. Reçetelerin VUK Uyarınca Düzenlenmesi Zorunlu Belgeler Kapsamından Çıkarılması

VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan 191 no.lu VUK GT ile özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce (diş hekimi dahil) özel muayenehane ve tedaviler için düzenlenecek reçetelerin kopyalı ve en az üç örnek olması zorunluluğu getirilmiş, reçetelerde bulunması gereken asgari bilgiler gösterilmişti.

Ayrıca 192 no.lu VUK GT ile de eczanelere reçeteler ile ilgili aylık devamlı bilgi verme yükümlülüğü getirilmiştir.

VUK'un 227 ve Mükerrer 257. Maddelerinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan 336 no.lu VUK GT' nin (2) numaralı bölümünde ise 01.08.2004 tarihinden itibaren yukarıda adı geçenler tarafından düzenlenecek reçetelerde, 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanunun 72. Maddesine istinaden tutulan protokol defterindeki protokol numarasına da yer verilmesi zorunlu hale getirilmiş, reçete üzerinde protokol numarasının yer almaması halinde bu belge hiç düzenlenmemiş sayılacağı ve VUK'un 353/2 maddesine göre özel usulsüzlük cezasının kesileceği belirtilmişti.

Ancak 01.06.1989 tarihinden itibaren anılan hekimlerce özel muayene ve tedaviler için düzenlenmesi zorunluluk kapsamına alınan reçete uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği 191 no.lu VUK GT ile 336 no.lu VUK GT'nin (2)

numaralı bölümü 418 no.lu VUK GT ile yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, reçeteler VUK hükümleri açısından düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamından çıkartılmıştır.

2.1.2.3.2. Sağlık Hizmeti Sunucuları ile Optisyenlik Müesseselerinin SGK'ya Düzenledikleri Faturalarda Süre

418 no.lu VUK GT düzenlemesi ile daha önce eczanelerin, çalışanlarının reçetelerini karşılamak üzere sözleşme yaptıkları kamu kuruluşları (379 no.lu VUK GT ile Sosyal Güvenlik Kurumu dahil) ile sınırlı olmak üzere, ilgili kuruluşların çalışanlarına yaptıkları ilaç teslimlerinde kamu kuruluşlarınca karşılanacak paya ilişkin tutarı içeren faturanın, ay sonunda tüm çalışanlar için ve tek bir fatura şeklinde düzenlenmesi uygulamasına son verilmiş sağlık sektöründe faaliyet gösteren ve Sosyal Güvenlik Kurumu ile sözleşme/protokol imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile optisyenlik müesseselerinin çalışanlar, emekliler ve bunların bakmakla yükümlü oldukları kişilere verdikleri sağlık hizmetleri nedeniyle adı geçen Kuruma ay sonunda tek bir fatura düzenleyebilmeleri uygun bulunmuştur.

2.1.2.3.3. Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Hekimlerde POS Cihazı Kullanma Yükümlülüğü ve Belge Düzeni

VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 379 ve 382 no'lu VUK GT'leri ile serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), POS cihazı kullanma yükümlülüğüne ilişkin, 40 no.lu VUK Sirkülerinde ise tereddütleri gidermek ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla açıklamalar yapılmıştır.

379 no.lu VUK GT¹⁸⁷'nde yer alan düzenlemeyle, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde bu Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS -Point of Sale- olarak anılacaktır) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS

¹⁸⁷ 05.01.2008 tarih ve 26747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde VUK hükümleri uyarınca düzenlenmiş "*serbest meslek makbuzu*" olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

i. Hekimlerce Kullanılan POS Cihazları ile Belgelerin Özellikleri

Anılan hekimlerce kullanılacak POS cihazları ve bunlar tarafından üretilen belgelerin, serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen kazancın VUK hükümlerine göre belgelendirilmesini sağlayacak şekilde aşağıda sayılan özellikleri haiz olması gerekmektedir.

a) Belge üzerinde, mükellef bilgileri, tarih, saat, sıra no, hizmetin cinsi, vergi dahil tutarı vb. bilgiler ve "*Bu belge V.U.K. uyarınca serbest meslek makbuzu yerine geçen belge hükmündedir.*" ibaresi yer alacaktır.

b) POS'lardan her günün sonunda günlük kapanış raporu (Z raporu) alınabilecektir.

POS'lar, yukarıda sayılan özellikleri haiz olup olmadığının tespitine yönelik olarak Bakanlık tarafından herhangi bir onay işlemine tabi tutulmayacaktır. Ancak şekil ve içeriği itibariyle Tebliğin 3 no.lu ekindeki örneğe uygun olmayan POS fişleri, VUK hükümleri uyarınca düzenlenmiş belge hükmünde sayılmayacaktır.

ii. POS Cihazlarında Kullanılacak Kâğıt Rulolarının Niteliği

Yukarıda özellikleri belirtilen POS cihazları kullanılmak suretiyle düzenlenen belgelerdeki bilgiler tam (anlaşılabilir kısaltmalar olabilir) ve açık olacak, silik ve okunaksız belge verilmeyecektir.

Piyasadaki POS'ların bir kısmında halen kullanılmakta olan mikrokapsüllü karbonsuz kopyalama kağıtları (Dekaform Self Contained vb.) darbe, katlanma, kırıma gibi etkilerle kolaylıkla kararır silinmekte ve fişler okunamaz hale gelmektedir. Bu nedenle, VUK hükümleri uyarınca düzenlenmiş belge hükmünde belge verme özelliğine sahip POS'larda, üzerindeki bilgiler kolaylıkla kararır silinen mikrokapsüllü karbonsuz kopyalama kağıt ruloları kullanılmayacaktır.

Termal kağıt ruloların kullanılması halinde ise bu ruloların;

a) Türk Standartları Enstitüsünce onaylanmış,

b) Arka ortasına birbirinden en fazla 50 milimetre aralıkta ve rulo uzunluğu boyunca, kağıdı üreten firmanın logosunun (kısa adı veya baş harfleri) ve kağıdın numarasının basılmış,

c) Yine arkasında ve kağıdın kenarına 20 milimetreyi geçmeyen aralıklarla aşağıdaki sıra dahilinde,

- Onaylayan kurumun kısa adının (en fazla 4 karakter),

- Onayın tarih ve sayısının,

- Başına "SKT" işareti konularak, 7 yıldan az olmamak üzere son kullanma tarihinin (ay/yıl) yazılmış,

olması şarttır.

Mükelleflerin söz konusu termal kağıt rulolarını, belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin yükümlülüklerinin de gereği olarak, ısısı +35 dereceyi geçmeyen, nem oranı % 80'in altında olan ortamlarda, ışık geçirmeyen ve kağıda zarar vermeyen kutularda saklanmaları gerekmektedir.

iii. POS Cihazı Uygulamasının Usul ve Esasları

379 no.lu VUK GT'nde, belirtilen özelliklere sahip POS'ların, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimler (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), tarafından, 01.06.2008 tarihinden itibaren bulundurma ve kullanma zorunluluğu getirilmiş, anılan şartları taşımayan POS'ların ise 01.06.2008 tarihinden itibaren mevcut halleri ile kullanamayacaklarından, bu cihazların sahipleri (bankalar, katılım bankaları vb.) tarafından ya toplanması ya da söz konusu Tebliğde yer alan esas ve usullere uygun hale getirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

b) Söz konusu mükellefler, Tebliğ ile bulundurma ve kullanma zorunluluğu getirilen POS'ları kullanmak suretiyle yaptıkları tahsilatlarda müşterilerine bu POS'lardan çıkan belgeleri verecekler, müşteri tarafından talep edilse dahi başkaca bir belge düzenlemeyeceklerdir.

c) Bahsi geçen POS cihazlarının özelliğinden ve kredili satışlara ilişkin mevzuattan dolayı belgenin birinci nüshasının mükellefte kalması durumunda,

müşteriye verilen ikinci nüsha, vergi uygulamalarında asıl belge gibi mütalaa edilecektir.

d) Anılan mükellefler, bu POS'ları kullanmak suretiyle hizmet ifasında bulundukları her günün sonunda kapanış raporu almak ve bu raporları gerektiğinde vergi memurlarına ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar.

e) Mükelleflerin işyerlerinde, Tebliğde öngörülen POS'ları kullanıyor olmaları serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetlerini kaldırmamaktadır. Zira bedeli kredi kartı kullanılmaksızın ödenen hizmetler için POS'ların kullanılması söz konusu olmamaktadır. Bu durumda, anılan mükelleflerin bedelini kredi kartı kullanılmaksızın (nakit, çek, havale vb. olarak) tahsil ettikleri hizmetler için VUK hükümlerine göre serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gerekmektedir.

f) Bu Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını iş yerlerinde bulundurmayan veya iş yerinde bulundurmakla beraber Tebliğde öngörülen şartları taşımayan cihazları kullandıkları tespit edilenlere, VUK'un Mükerrer 355/(1). Maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

g) Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını kullanmakla birlikte bunlarda, yine mezkûr Tebliğin 3. bölümde açıklanan özellikleri taşımayan kâğıt ruloları kullandığı veya günlük kapanış raporu almadığı tespit edilen mükelleflere ise her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, VUK'un 352/II-7. Maddesine göre ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

2.1.2.4. Adisyon

Köken itibarıyla Fransızca “*addition*” kelimesinden gelen, sözlük anlamı hesap olan adisyon, hizmet işletmelerinde sunulan hizmetin ve emtianın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen bir belgedir.

Maliye Bakanlığı, VUK'un Mükerrer 257. Maddesinden aldığı yetkiye dayanarak, gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmelerinde adisyon kullanılmasını, 185 no.lu VUK GT¹⁸⁸ ile zorunluluğu hale getirmiş ve aynı Tebliğde adisyon kullanımına ilişkin usul ve esasları belirlenmiştir. Adisyon kullanımına ilişkin nihai düzenlemeler ise anılan yetki maddesine istinaden çıkarılan 200 no.lu VUK

¹⁸⁸ 18.08.1988 tarih ve 19903 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

GT¹⁸⁹, 298 no.lu VUK GT¹⁹⁰ ve 299 no.lu VUK GT¹⁹¹ yapılmıştır. Anılan Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde adisyon kullanımına ilişkin uygulama usul ve esasları aşağıda açıklanmaktadır.

2.1.2.4.1. Adisyon Kullanmak Zorunda Olan İşletmeler

185 no.lu VUK GT'nde adisyon kullanma mecburiyeti kapsamında olan işletmeler, masada servis yapılan ve gerçek usulde vergilendirilen hizmet işletmeleri olarak tarif edilmiş, 200 ve 298 no.lu VUK GT düzenlemeleriyle adisyon kullanma zorunluluğu kapsamına giren ilave işletmeler tanımlanmıştır. Buna göre adisyon kullanmak zorunda olan işletmeler aşağıdaki gibidir.

1.Masada servis yapılan ve gerçek usulde vergiye tabi olan;

✓KV tabi olan kurumlar tarafından çalıştırılan veya VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulan ve alkollü içki servisi yapılan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler ve lokantalar gibi işletmeler,

✓Alkollü içki servisi yapılmamakla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi olan her türlü kurumlar tarafından çalıştırılan veya VUK hükümleri uyarınca bilanço usulüne göre defter tutulan lokanta, kafeterya, pastane, gazino gibi işletmeler,

2.Kurumlar vergisi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olup şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya, pastane, kulüp ve benzeri işletmeler,

3.Self-servis şeklinde işletilen ve alkollü içki servisi yapılan, VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane gibi işletmeler

adisyon kullanmak mecburiyetindedirler.

Masada servisin anlamını bulabilmek için zıt anlamlısı olan self-servisten yola çıkılacaktır. Self-servis, kendin al, buyur al anlamına gelmektedir. Self-servisten maksat müşterinin yiyecek ve içeceği alarak kendisine servis yapması ve oturmadan

¹⁸⁹ 25.11.1989 tarih ve 20353 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁹⁰ 05.08.2001 tarih ve 24484 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁹¹ 18.08.2001 tarih ve 24497 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

da fatura veya yazar kasa fişini almasıdır. Yani yapılan hizmetle birlikte hemen ödeme prensibi geçerli ve alınan emtia veya hizmet için bir hesap pusulası tutmaya gerek yoktur. Masada serviste ise, hizmet süreci self-servise nispeten uzun olduğu ve hizmet parça parça aracı vasıtasıyla verildiği için bir hesap pusulası tutulması gerekliliği doğmaktadır.¹⁹²

2.1.2.4.2. Adisyon Kullanmak Zorunda Olmayan İşletmeler

Adisyon kullanmak zorunda olmayan hizmet işletmeleri, ilgili tebliğ düzenlemelerinin mefhum muhalifinde yola çıkarak aşağıdaki gibi belirtilebilir.

- a) Self-servis şeklinde işletilen lokanta, kafeterya gibi işletmeler
- b) Kazançları gerçek usulde (bilanço veya işletme hesabı esasına göre) tespit olursa dahi sadece çay, kahve ve meşrubat satımı yapan kahvehane, çay ocağı ve çay bahçesi gibi işletmeler,
- c) Basit usulde işletilen hizmet işletmeleri
- d) Tom boncuk (elektronik özel kart sistemi) veya özel kredi kartıyla takip edilen hizmetlerin verildiği tatil köyü, otel gibi konaklama işletmeleri
- e) İşletme hesabı esasına göre defter tutulan ve alkollü içki servisi yapılmayan lokanta, kafeterya, pastane, gazino gibi hizmet işletmeleri (alkollü bira servisi yapılan ve yukarıda belirtilen hizmet işletmeleri, içkili hizmet veren işletmeler olarak kabul edilecektir.)

2.1.2.4.3. Adisyonda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler

Ancak anlaşmalı matbaalara bastırılarak kullanılacak olan ve sunulan hizmetin, emtianın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen adisyonlarda en az aşağıdaki bilgiler bulunacaktır.

- 1 - Mükelletin adı, varsa ticaret ünvanı, iş adresi, vergi dairesi ve hesap numarası (sicil numarası);
- 2 - Hizmetin ve emtianın cinsi, miktarı;

¹⁹² Salih Er, “Adisyon Kullanımına İlişkin Usul ve Esaslar”, 19.07.2007 <http://www.alomaliye.com/2007/06/19/adisyon-kullanimina-iliskin-usul-ve-esaslar/> (27.06.2018)

3 - Adisyonun düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;

4 - Adisyonun basıldığı matbaa ile ilgili bilgiler.

Adisyonlar, kopyalı en az iki örnek olarak düzenlenecektir. İlk örneği fatura veya perakende satış fişi ile birlikte müşteriye verilecek, ikinci örneği ise işletmede kalacaktır.

Müşteri masasına bırakılan adisyonlara düzenlenme saati de yazılacaktır. Düzenlenme saati yazılmayan adisyonlar, müşteri masasına konmuş olsa dahi hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

2.1.2.4.4. Adisyon Uygulaması ve Cezai Müeyyide

Müşteriden sipariş alınırken düzenlenecek ve müşterinin masasında, daha sonraki siparişler işlenmek üzere bırakılacak olan adisyonlarda, belirli bir ölçü aranılmayacak, işletmeler ihtiyaçlarına göre ölçüleri belirleyebileceklerdir.

Adisyon kullanmak zorunda olan hizmet işletmelerinde ayrıca adisyon masası bulundurulması halinde, adisyonun her müşteri masası yerine adisyon masasında bulundurulması yeterlidir. Ancak, adisyon masasında bulundurulacak adisyonların kesin olarak müşteri masasına göre ayırımının (numaralanmasının) yapılarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Hizmetin tamamlanmasından sonra adisyon müşteriye ibraz edilecek ve bu adisyona dayanılarak hesap ödenecektir. Ayrıca, müşterinin talebi beklenilmeksizin derhal fatura, fatura vermeyi gerektirmeyen hallerde de perakende satış fişi düzenlenerek adisyonun birinci örneği ile birlikte müşteriye verilecektir.

Anlaşmalı matbaalara bastırılmamış adisyonlar ile tarih ve saat yazılmamış, müşteri masasına veya adisyon masasına bırakılmamış adisyonlar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Kullanılmayan, düzenlenmeyen veya düzenlenip müşteri masasına konulmayan her bir adisyon için VUK'un Mad. 353/2. Bendinin ikinci fıkrası uyarınca ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

2.1.2.5. Döviz ve/veya Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesi

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar¹⁹³(32 Sayılı Karar)’ın 23. Maddesinde, bu Karara ilişkin işlemlerde bankalar, yetkili müesseseler, PTT, kıymetli maden aracı kuruluşları ve aracı kurumlar tarafından DAB ve DSB ile Türk parası transfer belgeleri düzenleneceği, bu belgelerle ilgili usul ve esasların Merkez Bankasınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu madde düzenlemesi ile yetkili müesseselere getirilen, yaptıkları bütün muameleleri belgelendirmek zorunluluğu aslında VUK’un 227. Madde düzenlemesinde mevcut “*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.*” genel prensip hükmünün, uygulamadaki bir tezahürüdür.

32 Sayılı Kararın 23. Maddesinde görüleceği üzere; yetkili müesseselere düzenleme zorunluluğu getirilen DAB ve DSB’ne ilişkin usul ve esasların belirlenmesinde yetki, Merkez Bankası (TCMB)’na verilmiştir. TCMB bu yetkisini, I-M sayılı Genelgesi¹⁹⁴ ile kullanmış, Genelgenin 46, 47 ve 48. Maddelerinde, DAB ve DSB uygulamasına ilişkin usul ve esas düzenlemeleri yapmıştır.

Diğer taraftan, VUK’un 257/1. Maddesindeki yetki Maliye Bakanlığı tarafından kullanarak, 226 no.lu VUK GT ile DAB ve DSB’nin düzenlenip kullanılmasına ilişkin hususları belirlemiş, TCMB tarafından yayımlanan konuya ilişkin (1-M) sayılı genelgesi ile belirlenen koşulları taşıması kaydıyla VUK uyarınca, DAB ve DSB’lerinin kullanımını zorunlu hale getirmiştir. Buna göre yetkili müesseseler döviz alış ve satışlarında VUK hükümleri uyarınca, aşağıda belirlenen bilgileri taşıyan DAB ve DSB’lerini düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar.

226 no.lu VUK GT’nde döviz alım-satım belgelerinde Merkez Bankası tarafından yayımlanan genelgelere göre bulunması zorunluluğu getirilen bilgilere ek olarak, belgeyi düzenleyen yetkili müessesenin iş adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası da yer almaktadır. DAB ve DSB’ler en az iki örnek olarak düzenlenebilmektedir. Bu belgeler ikiden fazla örnek olarak da düzenlenebilmektedir.

¹⁹³ 11.08.1989 tarih ve 20249 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁹⁴ 03.07.1991 tarih ve 20918 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

DAB ve DSB, (bilgisayarla düzenlenenler dahil) defterdarlıklarla anlaşması bulunan matbaalara bastırılmak veya noterlere tasdik ettirilmek suretiyle kullanılacak ve bu belgelerde belirli bir ölçü aranılmayacaktır.

Diğer yandan Maliye Bakanlığı mezkur yetki maddesini kullanmak suretiyle yayımladığı 379 no.lu VUK GT ile 32 sayılı Karara İlişkin 2006-32/32 No.lu Tebliğ ile kendilerine kıymetli maden alım/satım yapma yetkisi verilen yetkili müesseselere; 01.03.2008 tarihinden geçerli olmak üzere, kıymetli maden alımında "*Kıymetli Maden Alım Belgesi*", satımında da "*Kıymetli Maden Satım Belgesi*" düzenleme zorunluluğu getirilmiş ve bu belgelerin VUK uyarınca düzenlenmesi gereken belgeler kapsamına alınması uygun görülmüştür.

Bu defa özellikle, hem döviz alım veya satımı yapan ve hem de kıymetli maden alım veya satımı yapan yetkili müesseselerin, 226 ile 379 no.lu VUK GT hükümleri uyarınca eş zamanlı olarak DAB ve DSB ile kıymetli maden alım ve satım belgesini ayrı ayrı düzenleyecek olması, iş yükünü artırdığı, zaman kaybına ve belge israfına yol açtığı gerekçesiyle şikâyet konusu edilmiş, bunun üzerine Bakanlık, anılan yetki maddesinin kullanması sonucunda çıkarılan 385 no.lu VUK GT düzenlemesiyle; mükelleflerin faaliyetlerini aksatmadan yürütmelerini sağlamak ve uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla, anılan belgelerin döviz alım/satım belgesi ve kıymetli maden alım/satım belgesi olarak ayrı belgeler olarak değil, isteyen mükellefler tarafından döviz ve kıymetli maden alımında "*Döviz ve Kıymetli Maden Alım Belgesi*", satımında da "*Döviz ve Kıymetli Maden Satım Belgesi*" adı altında tek belge olarak düzenlenmesi imkanı getirilmiştir. Buna göre döviz alım ve satım işi ile birlikte kıymetli maden alım satımı yapan yükümlüler faaliyetleri ile ilgili olarak 01.09.2008 tarihinden itibaren isterlerse tek seferde "*Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi*"'ni isterlerse "*Döviz Alım/Satım Belgesi*" ve "*Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi*"ni ayrı ayrı, Tebliğlerinde yer alan zorunlu bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenleyebileceklerdir.

2.1.2.5.1. Döviz ve/veya Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesinde Bulunması Zorunlu Bilgiler

DAB ve DSB: Düzenlenecek DAB ve DSB'lerinde, TCMB tarafından yayımlanan genelgelere göre bulunması zorunluluğu getirilen bilgilere ilave olarak,

- Belgeyi düzenleyen yetkili müessesenin iş adresi,
- Bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının bulunması zorunludur.

DAB ve DSB en az iki örnek olarak düzenlenecektir. Bu belgelerin ikiden fazla örnek olarak düzenlenmesi halinde her birinin kaçınıcı olduğu belirtilecektir.

Kıymetli Maden Alım Ve Satım Belgeleri:

- Düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Belgeyi düzenleyen yetkili müessesenin iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- Kıymetli madeni alan/satan kişinin veya kuruluşun adı-soyadı/unvanı ve vergi kimlik numarası,
- Kıymetli madenin cinsi, fiyatı, miktarı, tutarı ve bu tutara isabet eden Kdv'nin bulunması zorunludur.

Kıymetli Maden Alım/Satım Belgeleri en az bir asıl bir örnek olarak düzenlenecek ve aslı, kıymetli maden alan ya da satan kişiye verilecektir. Bu belgelerin ikiden fazla örnek olarak düzenlenmesi halinde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir.

Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi:

385 no.lu VUK GT ile ihdas edilen "Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi"nin, 226 no.lu VUK GT'nde döviz alım/satım belgelerinde bulunma zorunluluğu getirilen asgari bilgiler ile 379 no.lu VUK GT'nde kıymetli maden alım ve satım belgelerinde bulunma zorunluluğu getirilen asgari bilgileri de ihtiva etmesi gerekmektedir.

Ancak, 379 no.lu VUK GT ile kıymetli maden alım ve satım belgelerinde bulunma zorunluluğu getirilen bilgilerden; tutar ve bu tutara isabet eden Kdv bilgilerinin yerine, matrah konusunda meydana gelebilecek karışıkların önlemesine, verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verilmesine, kayıtların düzenli ve açık tutulmasının sağlanması amaçlarıyla, Kdv hariç tutar, Kdv matrahı, hesaplanan Kdv ve Kdv dahil tutar bilgilerine yer verilmesi uygun görülmüştür.

Döviz alım ve satımı ile kıymetli maden alım ve satımı yapan yetkili müesseselerden, bu Tebliğin yayımı tarihinde ellerinde daha önce anlaşmalı matbaalara bastırmış veya notere tasdik ettirmiş oldukları kıymetli maden alım ve

satım belgesi bulunanlar, mevcut belgeleri bitene kadar, yukarıda Kdv'nin gösterilmesine ilişkin belirtilen bilgileri elle yazmak şartıyla bu belgelerini kullanabileceklerdir.

Söz konusu belgelerin düzenlenmediğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, mükellefler adına VUK'un 353. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

2.1.2.5.2. İhracat Bedellerinin Yurda Getirilme Zorunluluğu Kapsamında Döviz Alım Belgesi ve Özellikli Hususlar

İhracat bedellerinin tahsili ile ilgili düzenleme 89/14391 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda düzenlenmiştir. Söz konusu Karar gereğince 1989 yılından 2008 yılına kadar ihracat bedellerinin yurda getirilmesi zorunlu tutulmuş iken, 08.02.2008 tarihinde anılan Karar'da yapılan değişiklik ile ihracat bedellerinin tasarrufu serbest bırakılmıştır. Söz konusu serbesti 04.09.2018 tarihine kadar devam etmiş ve aynı Karar'ın Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, 04.09.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2018-32/48 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) ile ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin usul ve esas düzenlenmiş, yaklaşık 10 yıllık bir aradan sonra ihracatta kambiyo takibi tekrar başlatılmıştır.¹⁹⁵ Anılan Tebliğin 3. Maddesine göre, fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içerisinde, ihracat bedelinin, ihracata aracılık eden banka hesabına transfer edilmesi veya getirilmesi ve TL'ye çevrilerek DAB (Döviz Alım Belgesi)'a bağlanması zorunlu hale gelmiştir.¹⁹⁶

Uzun bir süreden sonra ilk defa 2018-32/48 no.lu Tebliğ uyarınca 6 ay süreyle geçerli olmak üzere getirilen, ihracat bedellerinin fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde yurda getirilmesi ve bu bedellerin en az %80'inin bir bankaya satılması

¹⁹⁵ Barış Demirel, İhracat Genelgesi Çerçevesinde İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesine İlişkin Sorular ve Cevaplar, <https://www.verginet.net/dtt/1/ihracat-genelgesi-ihracat-bedellerinin-yurda-getirilmesi.aspx>, (12.01.2019)

¹⁹⁶ Olcay Er, İhracat Bedelinin Yurda Getirme ve DAB Bağlanması Zorunluluğu, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/olcayer/001/>, (12.01.2019)

uygulaması önce, 2019-32/53 Tebliğ¹⁹⁷ ile 04.09.2019 tarihine sonrasında ise 2019-32/55 Tebliğ¹⁹⁸ ile 04.03.2020 tarihine kadar daha uzatılmıştı.

Bu yükümlülüğün, öncelikli olarak ihracatçı firmaların hesaplarına havale gelen döviz tutarına ilişkin ihracata aracılık eden bankayı, ilgili gümrük çıkış beyannamesi ve ihracat faturasını ibraz etmek suretiyle bilgilendirdikleri, böylece aracı banka tarafından gümrük çıkış beyannamesi ve ihracat faturasıyla ilişkilendirilen ihracat bedeline ilişkin DAB'ın düzenlenmesiyle yerine getirildiği görülmektedir.

İhracat bedellerinin 180 gün içerisinde Türkiye'ye getirilmesi ve en az %80'inin DAB'a bağlanma zorunluluğu uygulamasında ihracat bedelleri yalnızca banka transfer edilecek ve bu durum banka tarafından düzenlenecek DAB marifetiyle tevsik edilecek olup diğer yetkili müesseseler kapsam dışında tutulmuştur.

2018-32/48 no.lu Tebliğ'in uygulama usul ve esasları ise Merkez Bankası tarafından yayımlanan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından İhracat Genelgesi belirlenmiştir. Genelgenin “*İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesi*” başlıklı 4. Maddesinde;

- İhracat bedellerinin yurda getirilme süresi fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günü geçemeyeceği, 180 gün azami süre olup bedellerin ithalatçının ödemesini müteakip doğrudan ve gecikmeksizin yurda getirilmesinin esas olduğu,

- İhracat bedellerinin en az %80'inin bir bankaya satılacağı ve ihracat bedellerini alan bankaca DAB düzenleneceği, birinci fıkrada belirtilen 180 günlük süre içerisinde kalınması şartıyla ihracat bedeli dövizlerin yurda getiriliş tarihinden sonraki bir tarihte bankaya satılmasının mümkün olduğu,

- İhracat işlemlerine ait sözleşmelerde bedellerin tahsili için fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günden fazla vade öngörülmesi durumunda, bedellerin yurda getirilme süresi vade bitiminden itibaren 90 günü geçemeyeceği; öngörülen vadenin tespiti için ihracatçının yazılı beyanıyla birlikte vade içeren sözleşmesinin ya da vadeyi tevsik niteliğini haiz proforma fatura veya poliçenin aracı bankaya ibrazının zorunlu olduğu,

- İhracat bedelinin satış tarihinin, bankaca DAB'ın düzenlendiği tarih olduğu,

¹⁹⁷ 03.03. 2019 tarih ve 30703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹⁸ 31.08.2019 tarih ve 30874 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Serbest bölgelere yapılan ihracat işlemlerinin de 2018-32/48 sayılı Tebliğ hükümleri kapsamında olduğu,

açıklanmıştı.

İhracat Genelgesinin 11. Maddesinde yer alan açıklamada ise Gümrük Beyannamesinde (GB) kayıtlı alıcı firma veya bu firma dışındaki gerçek veya tüzel kişiler tarafından yurt dışından havale olarak gönderilen dövizin, herhangi bir referans veya fatura numarasıyla irtibatlandırılmış olup olmadığına bakılmaksızın ihracatçının beyan edeceği GB konusu ihracatın bedeli olarak alışının yapılmasının mümkün olduğu ancak serbest bölgelerdeki bankalar aracılığıyla yapılan havalelere istinaden döviz alışının ise sadece GB’de alıcının bulunduğu ve malın gideceği yer olarak serbest bölgenin gösterilmesi halinde yapılacağı bildirilmişti.

Genelgenin 25. Maddesinde, ihracat hesabının kapatılabilmesi için GB örneği, ilgili DAB ve DSB’ler, satış faturası ile indirim ve mahsup konusu belgelerin aracı bankaya ibrazının zorunlu olduğu; 26. Maddesinde ise ihracat bedelinin tahsilinden ve ihracat hesabının tahsil süresi içinde (ek süreler dâhil) kapatılmasından ihracatçılar, ihracat bedelinin faktoring şirketinin yurt içi kaynaklarından ödendiği faktoring işlemlerinde faktoring şirketi sorumlu olduğu bildirilmişti.

Genelgenin 29. Maddesinde ise ihracat hesabının, ek süreler de dâhil olmak üzere, süresi içerisinde kapatılamaması halinde açık hesap tutarı aracı bankaca 5 iş günü içinde ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı veya Vergi Dairesi Müdürlüğüne ihbar edileceği, Vergi Dairesi Başkanlıkları/Müdürlüklerince ihracat hesabının kapatılması için ilgililere ihbardan itibaren 10 iş günü içinde 90 gün süreli ihtarname gönderileceği, ihracatçılarca bu ihtar süresi içinde ihracat hesabının kapatılması veya mücbir sebep halinin ya da haklı durumun ilgili Vergi Dairesi Başkanlığı/Müdürlüğüne belgelenmesi gerektiği aksi takdirde 90 günlük ihtar süresi sonunda kapatılmayanlar için Vergi Dairesi/Müdürlüklerince Cumhuriyet Savcılıklarına 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun uyarınca yasal işlem başlatılmasını teminen bildirimde bulunulacağı belirtilmişti.

Söz konusu uygulamada özellikle, 5.000 USD veya TL karşılığı bedelin altında olup serbest bölgeye mal teslim eden mükelleflerin, söz konusu işlemlerinden doğan döviz bedellerini, “*Serbest Bölge İşlem Formu*” ibraz olunduğu halde, bankaca GB ibraz edilmediği gerekçe gösterilerek DAB’a bağlamaması dolayısıyla ihracat

hesaplarının açık tutulması, 2018-32/48 no.lu Tebliğ ile getirilen, ihracat bedellerinin 180 gün içerisinde yurda getirilmesi zorunluluğu karşısında, serbest bölgeye mal ihraç eden söz konusu mükellefleri zor durumda bırakmıştı.

Bilindiği üzere;

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Madde 8: Bölgedeki mallar

Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.

(25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen şekli.) Bedeli 5000 ABD doları veya karşılığı Türk Lirasını geçmeyen Türkiye mahreçli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir.”

Gümrük Kanunu'nun (152/b) ve (158/1) maddeleri uyarınca, ihracına bağlı olanaklardan yararlanan eşyaların serbest bölgelerde tüketilmesi veya kullanılmasının ya da gönderilme aşamasında bu bölgelerde kullanılmasının veya tüketilmesinin açık olması durumunda söz konusu eşyaların ihracata bağlı olanaklardan faydalanamayacağından bahisle, bu eşyaların serbest bölgelere sevkinde ilgili gümrük idareleri tarafından gümrük beyannamesi düzenlenmediği hususunun Gelir İdaresi Başkanlığına iletilmesi üzerine, GİB ve ilgili Müsteşarlık arasında yapılan yazışmalara istinaden GİB tarafından “İhracat İstisnası Hakkında Genel Yazı” yayınlanmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığının, <https://www.gib.gov.tr/> resmi internet sitesinde yayınlanan 31.03.2008 tarihli B.07.1.GİB.0.01.53/5373-32101 sayılı ihracat istisnası hakkında genel yazı ile bölgelere giren çıkan eşyanın cins nevi miktar ve kıymetini belirten ve gümrük beyannamelerinde yer alan bilgileri ihtiva eden “*Serbest Bölge İşlem Formu*” nun KDV ihracat istisnasında tevsik (ispat edici) belge olarak kullanılabileceği açıklanmıştır.

Bankaların, 5.000 USD veya karşılığı Türk Lirasını geçmeyen Türkiye mahreçli malları serbest bölgeye ihraç eden müşterilerinin, kendilerine ibraz ettiği SBİF dikkate almadan, söz konusu ihracatından kaynaklanan döviz bedellerini, gümrük çıkış beyannamesi düzenlenmediği ve ibraz olunamadığı gerekçesiyle DAB'a bağlamaması ve ihracat hesaplarını kapatmaması sonucunda, İhracat Bedelleri

Hakkındaki 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ ile getirilen, döviz bedellerinin 180 gün içinde yurda getirilmesi şartını ispatlayamayan mükellefe cezai müeyyide uygulanmasına, Merkez Bankası Genelgesinde gerçekleştirilen değişiklik ile son verilmiştir.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 25.03.2019 tarih ve 6675 sayılı yazısı ile Merkez Bankası Genelgesinin 22. Maddesinin birinci fıkrasına, "*5.000,- ABD doları veya karşılığı Türk lirasını geçmeyen tutardaki ihracat işlemleri*" eklenmek suretiyle söz konusu ihracat bedellerinin tamamının tasarrufu serbest bırakılmış ve bu işlemde kaynaklanan döviz bedelleri için yurda getirilme ve DAB'a bağlanma zorunluluğu kaldırılmıştır.

Sonrasında ise yaklaşık 1 yıl süren, ihracat bedellerinin 180 gün içerisinde yurda getirilmesi ve enaz %80'inin DAB'a bağlanması zorunluluğu uygulaması, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin İhracat Bedelleri Hakkındaki 2018-32/56¹⁹⁹ Sayılı Tebliğ uyarınca 31.12.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Yapılan son tebliğ düzenlemesi ile daha önceden olduğu gibi ihracatçının, ihracat bedelini, fiili ihraç tarihinden itibaren 180 günü geçmeyecek şekilde yurda getirme ve ihracat hesabını kapatma zorunluluğu uygulamasına devam edilirken, getirilen ihracat bedelinin Türk lirasına çevrilme ve DAB'a bağlanması zorunluluğuna son verilmiştir.

Bu durumda, ihracata aracılık eden bankalar, sadece ihracat bedellerinin yurda getirilmesini izlemekle yükümlü olacak, söz konusu bedellerin yurda getirildiğine dair Tebliği eki EK-1'de yer alan İhracat Bedeli Kabul Belgesi'ni düzenleyeceklerdir. Ancak henüz İhracat bedellerinin takip edileceği bilgi sistemi Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygulamaya alınmadığından, alınana kadar İhracat Bedeli Kabul Belgesi yerine bankalarca Döviz Alım Belgesinin kullanılması mümkün olacaktır.²⁰⁰

¹⁹⁹ 01.12.2019 tarih ve 5. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁰ TÜRMOB, İhracat Bedellerinin %80'inin Bir Bankaya Bozdurulması Zorunluluğu Kaldırıldı, [https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/4078f012-f002-4e93-a712-a0c3da0160f3/01-01-2020-1, \(20.01.2020\)](https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/4078f012-f002-4e93-a712-a0c3da0160f3/01-01-2020-1, (20.01.2020))

2.1.2.6. Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Acenteleri, Sermaye Piyasası Aracı Kurumları, Finansman Şirketleri ile İkrazaçılık Faaliyetinde Bulunanlar Tarafından Düzenlenecek Belgeler

VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak mükerrer belge düzenleme mecburiyetinin yarattığı külfetleri azaltmak amacıyla bankalar, sigorta şirketleri ve acenteleri, sermaye piyasası aracı kurumları ile ikrazaçılıkla uğraşanların faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgelerle ilgili olarak, 243 ve 246 no.lu VUK GT'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

2.1.2.6.1. Bankalar Tarafından Düzenlenecek Belgeler

Bankalar, yaptıkları hizmet ve satış işlemlerine ilişkin kayıtlarının dayanağını fatura yerine, yapılan işlemin türüne göre;

- ✓ Dekont,
- ✓ Hesap bildirim cetveli (Ekstre)
- ✓ DAB ve DSB
- ✓ İşlem sonuç formları

düzenlemek suretiyle belgelendirmektedir.

Uygulamada öteden beri, banka dekontları vergi kanunları açısından belge olup olmadıkları yönünden çeşitli tartışmalara neden olmuştur.²⁰¹ Vergi inceleme elemanlarının bankalar ve sigorta şirketleri nezdinde yaptıkları incelemelerde, bu şirketler tarafından düzenlenen belgeleri VUK hükümlerince düzenlenmiş belge olmadıkları savı ile bunun yerine fatura düzenlenmesini istemeleri önemli bazı sorunlar ortaya çıkarmıştır. Bu duruma çözüm bulmak için Türkiye Bankalar Birliği de devreye girerek Maliye Bakanlığı nezdinde girişimlerde bulunulmuştur. Uygulamada pek çok tartışmaya neden olan bu durum böylece Bakanlığa yapılan müracaatlarla çözümlenmeye çalışılmıştır.²⁰²

²⁰¹ Necati Perçin, "Vergi Usul Yasasının 243 Sıra nolu Genel Tebliği ile Belge Düzeni Konusunda Yapılan Yenilikler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1996, Sayı.88, s.40.

²⁰² Perçin, s.40

Maliye Bakanlığı, VUK'un Mük. 257. Maddesinin verdiği yetkiyi kullanmak suretiyle, çıkardığı 243 no.lu VUK GT²⁰³ ile bankaların düzenlemek zorunda olduğu belgeleri belirlemiş, 246 no.lu VUK GT²⁰⁴ ile söz konusu belge düzenine ilişkin ilave açıklamalar yapılmıştır. Buna göre bankalar, yaptıkları hizmet ve satış işlemlerine ilişkin kayıtlarının dayanağı olan fatura yerine aşağıda açıklanan şartlara uygun olarak belge düzenlemek zorundadırlar.

2.1.2.6.1.1. Dekontlar

243 no.lu VUK GT'nde bankaların, döviz alım satım işlemleri ile menkul kıymetler borsasında aracı kurum sıfatıyla müşterileri adına yaptıkları menkul kıymet alım satımları hariç, yaptıkları bütün hizmetler veya satışlar dolayısıyla lehlerine tahakkuk edecek tutarları aşağıdaki şartlara uygun olarak düzenleyecekleri dekontlarla belgeleyecekleri belirtilmiştir.

a) Dekontlar en az iki örnek olarak düzenlenecek, ikiden fazla örnek olarak düzenlendiği takdirde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir. Düzenlenecek dekontlarda en az aşağıdaki bilgilere yer verilecektir.

✓Banka (ve Şube) adı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi numarası,

✓Müşteri adı-soyadı/unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve vergi numarası,

✓Düzenleme tarihi,

✓Birim kodu seri ve sıra numarası (dekontu düzenleyen her müstakil şube veya birimi tanıtmak üzere verilecek kod numarası ve dekontu düzenleyen her şube veya birim itibarıyla her hesap dönemi başından itibaren 1'den başlamak üzere düzenleme sırasına göre verilecek müteselsil sıra numarası),

✓Satılan emtia veya yapılan hizmetin nevi ve tutarı.

b) Fatura yerine geçmek üzere düzenlenen dekontları, fatura düzenlenmesini gerektirmeyen diğer işlemler (örneğin, bankanın merkez veya şubeleri arasında cereyan eden iç işlemler veya banka lehine bir bedelin tahakkukunu gerektirmeyen muameleler) için düzenlenen dekontlardan ayırmak üzere ayrı sıra numaraları kullanılacaktır.

²⁰³ 07.09.1995 tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁴ 08.01.1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

c) Seri ve sıra numaralarının matbaa baskılı olması zorunlu olmayıp, bu numaralar bilgisayar veya numarator kullanılarak dekonta düzenlendiği sırada kaydedilebilecektir.

Diğer taraftan 435 no.lu VUK GT²⁰⁵ ile bankaların yanı sıra 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansman şirketlerinin de BSMV'ye tabi tutulan bütün işlemlerini, fatura yerine dekontlarla tevsik edecekleri belirtilmiştir.

2.1.2.6.1.2. Hesap Bildirim Cetveli (Ekstre)

246 no.lu VUK GT'nde, bankaların yaptıkları hizmetler dolayısıyla lehlerine tahakkuk eden meblağları, dekontlarla belgelendirecekleri ancak, bankacılık teamüllerine göre bir, üç, altı ay veya bir yıl gibi belirli hesap devreleri itibariyle, devre sonlarında düzenlenen hesap bildirim cetvelleri (ekstreler) ile bildirilmesi mutad olan faiz, hizmet bedeli, komisyon ve masrafları için dekont yerine aynı bilgileri taşımak şartı ile hesap bildirim cetvelleri düzenlenebileceği belirtilmiştir.

Tebliğle yapılan bu düzenleme uygulamada farklı yorumlara sebep olmuş, banka hesap bildirim cetvellerinin (ekstrenin) banka dekontları yerine kullanılıp kullanılmayacağı, tevsik edici belge olarak muhafaza edilmesinin mümkün olup olmadığı hakkında özelge²⁰⁶ talepleri söz konusu olmuştur.

Verilen özgelelerde, bankalar tarafından VUK'un mükerrer 257. Maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak kanunda sayılan "*fatura*" yerine geçmek üzere düzenlenen dekontların yine aynı kanunun 253. Maddesi gereği ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilme mecburiyetinin bulunduğu, bankalar tarafından aynı işlem için hem hesap ekstresi hem de dekont düzenlenmesi halinde söz konusu dekontların saklama mecburiyetinin bulunduğu diğer taraftan, dekont yerine aynı bilgileri taşımak şartı ile hesap bildirim cetvelleri düzenlenmesi durumunda "hesap bildirim cetvelleri" nin tevsik edici belge olarak ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

²⁰⁵ 03.04.2014 tarih ve 28961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁶ 01.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-vuk-253-134 ile 12.06.2014 tarih ve 39044742-KDV.29-1625 sayılı özelge,

2.1.2.6.1.3. Döviz Alım-Satım Belgesi

243 no.lu VUK GT’nde bankaların, döviz alım satım işlemleri dolayısıyla lehlerine tahakkuk edecek tutarlar için dekont düzenlemeyecekleri, döviz alım satım işlemlerini T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen esaslara uygun olarak düzenleyecekleri DAB veya DSB ile tevsik edecekleri belirtilmiştir.

DAB veya DSB, tezimizin önceki bölümlerinde TCMB’nin I-M sayılı Genelgesine uyarınca bankalar tarafından düzenlenecek belge olarak belirtilmiş gerekli açıklamalar yapılmıştır.

2.1.2.6.1.4. İşlem Sonuç Formları

Bankaların lehlerine tahakkuk edecek tutarlar için fatura yerine düzenlemek zorunda oldukları dekont uygulamasının bir istisnası ise işlem sonuç formlarıdır.

243 no.lu VUK GT’nde bankaların, müşterileri adına menkul kıymet borsalarında aracı kurum sıfatıyla yapacakları alım satımlara ilişkin olarak lehlerine tahakkuk edecek tutarları, Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen esaslar ile bu Tebliğin C bölümünde açıklanan esaslar çerçevesinde düzenleyecekleri işlem sonuç formları veya bu belgede yer alması gereken bilgileri de ihtiva etmek kaydıyla düzenleyecekleri dekontlarla belgelendirecekleri belirtilmiştir.

2.1.2.6.1.5. Bankaların Fatura Yerine Düzenleyecekleri Belgelerde Ortak Hükümler ve Ceza Uygulaması

246 no.lu VUK GT’nde, bankaların bankacılık faaliyetinden doğan gelirler için düzenleyecekleri belgelere, 243 no.lu VUK GT’nde açıklanan esaslara göre ayrı bir müteselsil sıra numarasının verileceği ancak banka lehine bir meblağın doğmasını gerektiren işlemlerin diğer işlemlerden ayrılmasında karşılaşılabilecek güçlükler dikkate alınarak, bankaların düzenleyecekleri tüm belgelere, ayırım yapılmaksızın tek seriden müteselsil sıra numarası vermelerinin de mümkün olduğu, buna karşılık bankaların düzenleyecekleri belgelere aynı birim kodu altında, mükerrer sıra numarası verilmemesi için gereken tedbirleri almak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Ayrıca tebliğde dekontların, DAB ve DSB'lerinin ve bankalarca aracı kurum sıfatıyla düzenlenecek işlem sonuç formlarının basımı için önceden izin alınması, anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi zorunlu olmayıp, bankalar (Ocak-Haziran) ve (Temmuz-Aralık) olmak üzere her yıl 6'şar aylık dönemler itibariyle fatura yerine geçmek üzere düzenledikleri dekontların seri ve sıra numaralarını, bunları düzenleyen birim ve şubelerin kod numaralarıyla birlikte bir liste haline getirerek dönemin bitimini izleyen ayın son günü mesai bitimine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine taahhütlü olarak gönderecekler veya elden teslim edeceklerdir.

Söz konusu Tebliğde ayrıca, sıra numarası verildikten sonra işlemten vazgeçilmesi veya düzenlenen belgede hatalı bilgilere yer verildiğinin anlaşılması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

✓Belgenin hatalı düzenlendiği, işlemin muhasebe kayıtlarına alınmasından önce tespit edildiyse, belge iptal edilecek ancak iptal edilen belge muhafaza edilerek talep halinde yetkili mercilere ibraz edilecektir.

✓Belgenin hatalı düzenlendiği, muhasebe kayıtlarına alınmasından sonra tespit edildiyse, belge iptal edilmeyip bu kaydı düzeltici mahiyette yeni bir belgeye istinaden düzeltme kayıtları yapılacaktır.

2.1.2.6.2. Sigorta Şirketleri ile Acenteleri Tarafından Düzenlenecek Belgeler

243 no.lu VUK GT düzenlemesi ile sigorta şirketleri ve acenteleri tarafından düzenlenen sigorta poliçeleri ile ek belgeler (zeyilnameler), VUK hükümleri uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınarak, bu şirketlerin düzenlenen poliçeler ve ek belgelere (zeyilnameler) konu işlemlere ait tutarlar için ayrıca fatura düzenlemeyecekleri belirtilmiştir.

Tebliğde ayrıca sigorta poliçelerinin düzenlenmesinde aşağıda belirlenen esaslara uyulmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

1- Sigorta poliçeleri en az iki örnek olarak düzenlenecek ve ikiden fazla örnek olarak düzenlendiği takdirde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir.

2- Poliçelerde Sigorta Murakabe Kanunu²⁰⁷ ve bununla ilgili yönetmelikler ile TTK uyarınca bulunması gerekli bilgilere ilave olarak, sigorta şirketinin kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi numarası ile poliçe seri ve sıra numarasının da bulunması zorunludur.

3- Sigorta poliçelerinin basımı için önceden izin alınması, anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi zorunlu olmayıp, sigorta şirketleri (Ocak-Haziran) ve (Temmuz-Aralık) olmak üzere 6'ar aylık dönemler itibariyle bastırdıkları sigorta poliçelerinin seri ve sıra numaraları ile bunlardan poliçe düzenleme, yetkisine sahip acentelere gönderilenlere ilişkin bilgileri müfredatlı olarak, her dönemin bitimini izleyen ayın son günü mesai bitimine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine taahhütlü olarak gönderecekler veya elden teslim edeceklerdir.

2.1.2.6.2.1. Sigorta Komisyonu Gider Belgesi

243 no.lu VUK GT'nde sigorta acente ve prodüktörleri tarafından, 246 no.lu VUK GT'nde ise sigorta ve reasürans brokerleri²⁰⁸ tarafından sigorta şirketlerine sağlanan hizmetler nedeniyle ödenen komisyon bedellerinin, sigorta şirketleri tarafından düzenlenecek "*Sigorta Komisyon Gider Belgesi*"ne istinaden kayıtlara alınacağı, belirtilmiştir.

Acenteler, prodüktörler ve brokerler bu bedeller için ayrıca fatura düzenlemeyecekler ve bu bedelleri sigorta şirketleri tarafından kendilerine verilecek sigorta komisyon gider belgesine istinaden hasılat kaydedeceklerdir.

Komisyon gider belgesi aşağıdaki usul ve esaslara göre düzenlenecektir.

a) Sigorta komisyon gider belgeleri, Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalara bastırılacak veya notere tasdik ettirilecektir.

²⁰⁷ 30.12.1959 tarih ve 7397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰⁸ **Sigorta ve Reasürans Brokerleri:** 7397 sayılı Sigorta Murakebe Kanununun 37. Maddesinde, sigorta sözleşmelerinde sigortalıyı temsil ederek ve sigorta şirketinin seçiminde tamamen tarafsız ve bağımsız davranarak, tehlikelerin sigorta edilmesi için sigorta sözleşmesi yapmak isteyenlerle sigorta şirketlerini bir araya getiren, sigorta sözleşmesinin akdinden önceki hazırlık çalışmalarını yapan ve gerektiğinde bu anlaşmaların uygulanmasında, özellikle tazminatın ödenmesinde yardımcı olan gerçek ve tüzel kişiler sigorta brokeri, bu işleri sigorta şirketleri ile reasürans şirketleri arasında yapanlar da reasürans brokeri olarak tanımlanmıştır.

b) Sigorta komisyon gider belgeleri, işlem bazında veya en çok bir aylık dönemler itibariyle tahakkuk edecek komisyonlar için tek belge şeklinde düzenlenebilecektir.

c) En az iki örnek olarak düzenlenip bir örneği hizmeti sunan acente veya prodüktöre verilecek olan sigorta komisyon gider belgelerinde sigorta şirketinin unvanı, vergi dairesi, vergi numarası ile seri ve sıra numarası matbaa baskılı olarak yer alacak; ayrıca bu belgelere yapılan hizmetin mahiyeti, hizmet bedeli, ödeme yapılacak acente veya prodüktörün adı-soyadı/unvanı, vergi dairesi ve vergi numarasına ilişkin bilgiler kaydedilecektir.

2.1.2.6.2.2. Sigorta Acentelerine Bağlı Olarak Çalışan Tali Acentelere Ödenen Komisyon Bedellerinde Belge Düzeni

243 ve 246 no.lu VUK GT düzenlemelerinde, sigorta acente ve prodüktörleri ile sigorta ve reasürans brokerleri tarafından sigorta şirketlerine sağlanan hizmetler nedeniyle ödenen komisyon bedelleri için sigorta şirketleri tarafından "*Sigorta Komisyon Gider Belgesi*" düzenleneceği ve acente, prodüktör ve brokerlerin bu bedeller için ayrıca fatura düzenlemeyecekleri ve bu bedelleri sigorta komisyon gider belgesine istinaden hasılat kaydedecekleri açıklanmıştır.

Ancak bu tebliğlerde tali sigorta acenteleri tarafından asli sigorta acentelerine yapılan aracılık hizmetleri karşılığında hangi belgenin düzenlenmesi gerektiği konusunda herhangi bir düzenleme bulunmaması nedeniyle birçok asli sigorta acentesi ise tali acentelerden alınan aracılık işlemleri karşılığında hangi belgenin düzenlenmesi gerektiği konusunda tereddüde düşülmesi nedeniyle Bakanlıktan özelge isteme yoluna başvurulmuştu. Bu konuda Bakanlık tarafından verilen çok sayıda özelge²⁰⁹'nin tamamında, yapılan aracılık hizmetleri karşılığında tali acentelerin asli acentelere fatura düzenlemesi gerektiği, asli acenteler tarafından sigorta komisyon gider belgesi düzenlenemeyeceği yönündeydi.

Verilen özelgelerde, tali acentelerin asli acentelere yaptıkları aracılık işleminden dolayı aldıkları komisyon bedelleri için düzenlenmesi gereken belge tali acenteler tarafından düzenlenecek olan fatura olduğu, sigorta komisyon gider belgesi

²⁰⁹ Bkz. 23.12.2005 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.19.02/VUK-1/229-11946 sayılı özelge

düzenleme yetkisinin sadece sigorta şirketlerine verilmiştir. Asli sigorta acentelerin yapılan aracılık işlemi karşılığında tali acentelere sigorta komisyon gider belgesi düzenlemesi hatalı bir belgelendirme işlemi olup hiç belge düzenlenmemesi gibi ağır sonuçlar doğurabilecektir. Bu nedenle yapılan aracılık hizmeti, tali acente tarafından mutlaka fatura ile belgelendirilmelidir.

385 no.lu VUK GT düzenlemesiyle bu defa, VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, tali acentelerin bir tali acentelik sözleşmesiyle sigorta acentelerine bağlı olarak faaliyette bulunmaları ve bu faaliyetleri sonucu bir komisyon geliri elde etmeleri nedeniyle, sigorta acenteleri tarafından tali acentelere ödenen komisyon bedelleri için sigorta komisyon gider belgesi düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre, tali acenteler aldığı bu bedeller için ayrıca fatura düzenlemeyecekler ve bu bedelleri sigorta acenteleri tarafından düzenlenen sigorta komisyon gider belgesine istinaden hasılat kaydedebileceklerdir.

01.09.2008 tarihi itibarıyla sigorta acentelerinin düzenlemek zorunda oldukları sigorta komisyon gider belgesinde 243 no.lu VUK GT'nde belirlenen usul ve esaslara uyulacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümlere göre, sigorta acente ve prodüktörleri tarafından sigorta şirketlerine sağlanan hizmetler nedeniyle sigorta şirketleri "*sigorta komisyon gider belgesi*" düzenleyecek, bu işlemler nedeniyle acente ve prodüktörler ayrıca fatura düzenlemeyeceklerdir.

Ayrıca, bir acenteye bağlı olarak çalışan kişi veya kurumları ifade eden ve uygulamada tali acente adı verilen kişi veya kurumların da bağlı oldukları acentelerden yaptıkları iş karşılığında alacakları bedel (komisyon) için de sigorta komisyon gider belgesi düzenlenmesi gerekir. Ancak, tali acentenin sadece sigortacılık faaliyeti amacıyla kurulmuş bir acente olması şartıyla söz konusu gider belgesi düzenlenebilir. Bu durumda tali acente ayrıca fatura düzenlemeyecektir.

2.1.2.6.3. Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Tarafından Düzenlenecek Belgeler

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Uyarınca Aracılık Faaliyetinde Bulunacak Kuruluşlar ile Bunların Faaliyetlerine ve Yetkilendirilmelerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik²¹⁰'in 48. Maddesinde, aracı kurumların kullanacakları defter ve belgeler belirlenmiş ve bu kuruluşların kullanmak zorunda oldukları belgelerle ilgili olarak yapılacak düzenlemelere uymaları gerektiği belirtilmiştir. Buna dayanılarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çıkarılan (V) Seri/6 Numaralı "Aracılık Faaliyetlerinde Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ²¹¹" de aracı kuruluşların bu faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlemek zorunda oldukları belgeler ile muhasebe işlemlerinde uygulanacak esaslar açıklanmıştır.

VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak SPK tarafından yayımlanan, (V) Seri/6 Tebliğ'in 6. Maddesi ile aracı kuruluşlar tarafından düzenlenmesi öngörülen işlem sonuç formları VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Bu formların düzenlenmesine ilişkin olarak aşağıda yer alan hususlara uyulacaktır.

1- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca menkul kıymet alım-satımlarına aracılık faaliyetinde bulunan kurumlar, menkul kıymet alım-satım ve aracılık işlemlerini yukarıda belirtilen işlem sonuç formlarını düzenlemek suretiyle belgelendireceklerdir.

Aktiflerinde bulunan menkul kıymetleri aracı kurumlar vasıtasıyla satan gerçek usulde gelir ve kurumlar vergisine tabi mükellefler, bu satışları için ayrıca fatura veya diğer herhangi bir belge düzenlemek zorunda olmayacak, bu satışlarını aracı kurumlar tarafından kendilerine verilecek olan belgelerle belgelendireceklerdir. Ancak bu mükelleflerin doğrudan alıcıya yapacakları menkul kıymet satışları için VUK uyarınca düzenlenmesi gereken belgeleri düzenlemek ve vermek zorunda olacakları tabiidir.

2- Aracı kurumlar işlem sonuç formlarını, en az iki örnek olarak düzenleyecekler ve bir örneğini müşteriye vereceklerdir. Formun ikiden fazla örnek olarak düzenlenmesi halinde her birinin kaçınıcı örnek olduğu belirtilecektir.

²¹⁰ 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹¹ 31.01.1992 tarih ve 21128 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

3- Düzenlenecek işlem sonuç formları aşağıda sayılan bilgileri ihtiva edecektir.

a) Aracı kuruluşun unvanı, vergi dairesi ve vergi numarası, şube kodu,

b) Alıcı veya satıcının adı-soyadı/unvanı veya aracı kuruluş tarafından verilen müşteri hesap numarası (Aracı kuruluşlar, işlem sonuç formunda kayıtlı hesap numarası sahibi müşteriye ait kimlik bilgilerini talep halinde, Maliye Bakanlığına ve vergi inceleme yetkisine sahi olanlara bildirmek zorundadırlar),

c) Alım-satım konu teşkil eden menkul kıymetin nevi, ihraç eden kuruluşun adı, birim fiyatı ve adedi,

d) Alım-satım talebinin karşılanma şekli (menkul kıymet borsası veya aracı kuruluş portföyü),

e) İşlem tarihi,

f) Belgeyi düzenleyen aracı kurum yetkilisinin isim ve imzası,

g) Birim kodu, seri ve sıra numarası (işlem sonuç formunu düzenleyen her müstakil şube veya birimi tanıtmak üzere verilecek kod numarası ve işlem sonuç formunu düzenleyen her şube veya birim itibarıyla her hesap dönemi başından itibaren 1'den başlamak üzere düzenlenme sırasına göre verilecek müteselsil sıra numarası).

4- İşlem sonuç formlarının basımı için önceden izni alınması; anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi zorunlu olmayıp, aracı kurumlar (Ocak-Haziran) ve Temmuz-Aralık olmak üzere her yıl 6'şar aylık dönemler itibarıyla düzenledikleri işlem sonuç formlarının seri ve sıra numaralarını, bunları düzenleyen birim ve şubelerin kod numaralarıyla birlikte bir liste haline getirerek dönemin bitimini izleyen ayın son günü mesai bitimine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairelerine taahhütlü olarak gönderecekler veya elden teslim edeceklerdir.

2.1.2.6.4. İkrazatçılar Tarafından Düzenlenecek Sözleşmeler

Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan "*İkrazatçılık Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*²¹²"in 8. Maddesinde sözü edilen yönetmelik hükümleri uyarınca ikrazatçılık faaliyetinde bulunanların bu işlemleri için düzenlemek zorunda oldukları

²¹² 21.12.1994 tarih ve 22148 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Ödünç Sözleşmelerinin müteselsil seri numarası taşıyacağı ve Maliye Bakanlığınca kabul edilen matbaalarda bastırılacağı belirtilmiştir.

VUK'un Mükerrer 257. Maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak, ikrazatçıların borç verdikleri gerçek ve tüzel kişilerle yapacakları "*Ödünç Sözleşmeleri*" VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Buna göre;

1- İkrazatçılık faaliyetinde bulunacak mükellefler, yapacakları ödünç sözleşmelerini Belge Basım Ve Dağıtım Yönetmeliği hükümlerine göre, anlaşmalı matbaalara bastırılacaktır.

2- Anlaşmalı matbaalar, ikrazatçının bağlı bulunduğu vergi dairesince sözleşmelerin basımına izin verildiğine dair yazı ibraz edilmedikçe bu sözleşmeleri basmayacaklar, bu Tebliğin yayım tarihinden önce bastıkları ödünç sözleşmeleri bulunduğu takdirde bunların seri ve sıra numaralarını en geç 30/9/1995 tarihine kadar ikrazatçının bağlı bulunduğu vergi dairesine bildireceklerdir.

3- İkrazatçılık ödünç sözleşmelerinde, yukarıda sözü edilen, Yönetmeliğin 8. Maddesinde sayılan hususlara ek olarak, ikrazatçının adı soyadı, vergi dairesi ve hesap numarası matbaa baskılı olarak yer alacak; ayrıca ödünç alanın gerçek usulde gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması halinde adresi, vergi dairesi ve hesap numarası da sözleşmeye kaydedilecektir.

4- İkrazatçılar, ödünç para vermeleri karşılığında lehlerine tahakkuk edecek faiz, masraf, gecikme faizi ve her ne ad altında olursa olsun sair meblağlar için ayrıca fatura düzenlemek zorundadırlar.

2.1.2.6.5. Ortak Hüküm Cezai Müeyyideler

243 no.lu VUK GT'nde açıklanan banka dekontları, sigorta poliçesi, sigorta komisyon gider belgesi, işlem sonuç formları ile ödünç sözleşmelerinin düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, aslı ile örneğinde farklı tutara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her belge için ayrı ayrı olmak üzere VUK'un 353/2. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Ayrıca, bu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlendiğinin

veya bunların bilerek kullanıldığının tespiti halinde aynı Kanunun 344/2. Maddesi uyarınca kaçakçılık cezası kesileceği ise tabiidir

Bankalar tarafından düzenlenen dekontlar, sigorta şirketleri tarafından bastırılan ve acentelere gönderilen poliçeler ile aracı kurumlar tarafından düzenlenen işlem sonuç formlarına ilişkin bilgilerin süresinde ilgili vergi dairelerine bildirilmemesi halinde de bunlar adına VUK'un 352/2-7. Maddesine göre usulsüzlük cezası kesilecektir.

2.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ELEKTRONİK BELGE UYGULAMALARI

Vergi denetiminin yetersizliği ve etkinsizliği ile vergi ahlakı ve bilinci seviyesinin düşük olması neticesinde kayıt dışı ekonominin varlığı, devletin ihtiyacı olan vergi gelirini kayıt altında bulunanlardan sağlamasına ve bu durum vergi yükünün bu kesim üzerinde kalmasına bağlı olarak vergi sisteminde adaletsizlik sonucunu doğurmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde bu sorun yapısal bir problem olarak gözükmektedir.

Türkiye’de mevcut kayıt dışılık sorunun çözümünde yetkili kuruluşlarca düzenlenen muhtelif raporlarda, kayıt dışılıkla mücadelede ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasında ayrıca enaz maliyetle hedeflenen vergi gelirlerinin toplanmasında elektronik belge uygulamaları kapsamının genişletilmesinin hedeflendiği görülmektedir.

Örneğin T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)’nda “*kayıt dışılığın yoğun olduğu değerlendirilen sektörlerde ödeme ile malî belgenin uyumunun sağlanmasına yönelik elektronik uygulamaların (e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, yeni nesil ÖKC mobil POS vb.) yaygınlaştırılması sağlanacaktır.*” ifadesine, GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporunda ise bilgi ve teknolojik kaynakların idare tarafından kullanılmasının amacı, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirirken en az maliyete katlanarak daha hızlı ve kolay bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlamak olarak tanımlamaktadır. Açıklanan gerekçeler, Türk vergi sisteminde mevcut elektronik belge uygulamalarının önemini ortaya koymaktadır.

Tezimizin bu bölümünde öncelikle Türk vergi sistemin de elektronik belge uygulamalarının gelişim sürecine ilişkin kronolojik açıklamalara yer verilmiş sonrasında ise mevcut durumuna ilişkin tebliğlerde yapılan düzenlemeler ile uygulamada yaşanan sorunlara ilişkin çözüm önerileri hakkında güncel açıklamalara yer verilmiştir.

2.2.1. Elektronik Belge (e-Belge) Kavramı ve Dünyada Yaşanan Gelişmeler

Elektronik ortamlardaki her türlü bilgi parçası, diğer bir ifade ile her türlü birler ve sıfırlar, birer elektronik veridir. Elektronik veri kavramı, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu (EİK)²¹³'ün 3. Maddesinde, “*Elektronik, optik veya benzeri yollarla üretilen, taşınan veya saklanan kayıtlar*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu verinin nerede, kim tarafından veya nasıl hazırlandığı hiç önemli değildir.

Veri kavramından bahsederken belge anlaşılmamalıdır. Elektronik verilerin birleşerek veya tek başlarına gerçek bir belge gibi anlam bütünlüğü içeren ve bir vakıayı temsil niteliği taşıyan bir hale gelmeleri halinde ise, elektronik belge söz konusu olur.²¹⁴ Ancak verilerin değeri sadece belge oluşturmaktan ibaret değildir. Verilerin, söz konusu belgeleri tanımlama, ifade etme, gerçekliğini sınama, özelliklerini belirtme gibi çok farklı fonksiyonları da bulunmaktadır. Örneğin bilgisayardaki verileri birleştirerek bir elektronik posta metnine ulaşabiliriz. Bu elektronik posta, bir elektronik belgedir. Ancak bu belgenin değiştirilip değiştirilmediği, kaynağı, tarihçesi gibi pek çok cevaba da elektronik ortamdaki diğer bazı yardımcı veriler sayesinde ulaşabiliriz. Yani elektronik veri ve elektronik belge kavramları zaman zaman iç içe girmekte ve birbirlerini ifade etmekte, zaman zaman da farklı olabilmektedir.²¹⁵

Elektronik belge, klavye, tarayıcı, kamera, video, müzik seti, elektronik posta, teleks, faks vb. araçlar aracılığıyla bilgisayar ortamına aktarılan her çeşit metin, ses,

²¹³ 23.01.2004 tarih ve 25355 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁴ Mine Erturgut, **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**, Ankara, 2004, s.30.

²¹⁵ Mustafa Göksu, **Hukuk Yargılamasında Elektronik Delil**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk (Medeni Usul Ve İcra-İflas Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara 2010, s. 16

görüntü ve grafik bilgilerinden oluşan belge şeklinde tanımlanabilir. Arşivcilik Terimleri Sözlüğünde ise elektronik belgeler, “*genellikle kodlanmış manyetik disk. Manyetik bant, delikli kart gibi ortamlar üzerine kayıtlı, içerikleri yalnızca makineler aracılığıyla okunabilen ve veri arşivlerinden farklı olarak provenans*²¹⁶ ilkesine uygun biçimde düzenlenmiş evraklar/arşivler şeklinde tanımlanmıştır. Tanımlardan da anlaşılacağı gibi elektronik belge üzerindeki bilgiler çok çeşitli teknolojik araçlar tarafından oluşturulmakta, korunmakta ve bir yerden bir başka yere transfer edileceği zaman elektrik sinyallerine dönüştürülmektedir.”²¹⁷

Bu noktada karşımıza üçüncü bir kavram olarak, elektronik kayıt kavramı çıkmaktadır. Elektronik kayıt (electronic records) kavramı özellikle ABD hukukunda sıklıkla başvuru alan bir kavramdır. Kayıt kavramı, sabit veya elektronik ortamda, daha sonra tekrar ulaşabilecek şekilde bilgilerin saklanması²¹⁸ belge ise bir vakıanın ispatlanması için başvuru alan yazılı araçları ifade etmektedir.²¹⁹ Görüldüğü üzere belge kavramının tanımında, daha ziyade delil niteliği önem kazanmaktadır. Elektronik kayıt kavramına çeşitli düzenlemelerde de yer verilmiştir.²²⁰ Ancak uygulama ve doktrinde elektronik kayıt (*electronic records*), elektronik veriler (*electronic data*), elektronik bilgi (*electronic information*), elektronik belge (*electronic document*) gibi kavramların bazen birbirleri yerine, bazen de farklı anlamlarda kullanıldığı da görülmektedir. Bu sebeple 2006 yılında ABD Federal Hukuk Usulü Kanunu’nda (FRCP) yapılan bir değişiklik ile bu yönde bir bütünlük sağlanması amacı da güdülerek, daha kapsayıcı bir kavram olan “Elektronik Yolla Saklanmış Bilgi” (*Electronically Stored*

²¹⁶ Provenans prensibi bir belge arşivlenme tekniğidir. 1839’da Fransız Kamu Direktifler Bakanı Guizot tarafından yayınlanan yönetmeliklerde anılan respect pour les fonds prensibinden kaynaklanır. İlk olarak Archives Nationales’de départements evrağına uygulanan bu prensip evrağın onu üreten, biriktiren kurumun yapısına bağlı olarak gruplandırılmasına dayanır. Prensip 1881’de Prusya Devlet Arşivi’ndeki tasnif çalışmalarıyla ilgili olarak kamu evrağının kamu idari kuruluşlarındaki orijinlerine göre gruplandırılmasını dikte eden yönetmeliği yayınlayan Prusyalı arşivciler tarafından net bir şekle sokuldu. Prusya prensibi Provenienzprinzip ya da provenans prensibi olarak isimlendirildi. (http://www.beyaz.net/indir/Arsiv_Arstirmalari_Dergisi/Sayi1/10oguz-icimsoy_arsiv-duzenleme-prensipleri.pdf), 08/06/2009

²¹⁷ Ercan Alptürk, “Elektronik Belge Uygulamaları ve Bir Proje”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ekim 2005, Sayı: 210, s: 43.

²¹⁸ B.A. Garner, (Editor-in-chief), Black’s Law Dictionary, 7th Edition, St. Paul, 1999, s. 1279.’dan aktaran, Göksu, s. 16

²¹⁹ Garner, (Editor-in-chief), s. 498.’den aktaran, Göksu, s. 16

²²⁰ Örn.: Federal Delil Kanunu (*Federal Rules of Evidence –FRE*) r. 1001; 15 USC. § 7001 (Küresel ve Ulusal Ticarete Elektronik İmza -*Electronic Signatures In Global And National Commerce*).

Information) ifadesi getirilmiştir²²¹ (FRCP r. 26, 34, 37). Kanunda yapılan değişiklikle, “belge” (*document*) ve “eşya” (*things*) kategorilerinin yanında üçüncü bir kategori yaratılmıştır.²²² Kanımızca da elektronik yolla saklanmış bilgi kavramı konuyu en iyi açıklayan ifadedir. Fakat burada diğer önemli bir hususu ifade etmekte fayda olacaktır: Federal Hukuk Usulü Kanunu, delillerin değerinden ziyade, delillerin mahkemeye getirilmesi ile ilgilenmektedir. Bundan kasıt, ABD Hukukundaki “delillerin ortaya çıkarılması” (*discovery*) kurumudur. FRCP’de bulunan hükümler, özellikle bir tarafın, karşı tarafın elindeki hangi unsurlara delil olarak dayanabileceğini, neleri delil olarak mahkemeye sunmasını isteyebileceğini düzenlemektedir. Dolayısıyla FRCP’de düzenlenen şey, ABD Hukukunda yıllardır tartışılan, elektronik ortamdaki verilerin hangilerinin karşı taraf (ve hiç kuşkusuz mahkeme) tarafından istenebilir olduğu tartışmasının önüne geçmek, bunları düzenlemektir. Elektronik yolla saklanmış bilgiler ifadesi ve bunun düzenlenmesi ile bu hususa açıklık getirilmiş ve bu konudaki tartışmalara son verilmiştir.²²³ Delillerle asıl olarak ilgilenen Federal Delil Kanunu’na (FRE) ise henüz böyle bir ifade eklenmemiştir. FRE’nin yazılı delilleri düzenleyen 10. Bölümünde “yazı” (*writing*) ve “kayıt” (*record*) eş anlamlı olarak kabul edilmiş ve bunların “elektronik kayıt” şeklinde olabileceği düzenlenmiştir (FRE r. 1001 (1)). İngiliz Hukukunda, benzer şekilde “belge” tanımının içerisine, elektronik belgeler de eklenmiştir (Hukuk Usulü Kanunu (Civil Procedure Rules), r. 31.4). Bu tanımın içerisine, e-posta, diğer elektronik yazışmalar, kelime işlemci dosyaları ve elektronik veri tabanlarının da dahil olduğu tüm elektronik belgeler girmektedir. Bunlara ek olarak, sunucularda veya yedekleme alanlarından bulunan ve silinmiş dosyalar ile dosyaların meta bilgileri de belge kavramına dâhildir (Uygulama Yönergesi 31 (Practice Direction 31) – Belgelerin İfşası ve İnceleme (Disclosure and Inspection) r. 2A.1).^{224 225}

²²¹ B. Bragdon, “**eDiscovery: Watch out for FRCP changes!**”, http://blogs.csoononline.com/ediscovery_watch_out_for_frcp_changes (Erişim Tarihi: 1 Temmuz, 2008).; Adler, s. 82. ’den aktaran, Göksu, s. 17

²²² Rothstein, Hedges, Wiggins, s. 2. ’den aktaran, Göksu, s. 17

²²³ Rothstein, Hedges, Wiggins, s. 2; G. Davidovitch, “Why Rule 37(e) Does Not Create a New Safe Harbor for Electronic Evidence Spoliation”, **Seton Hall Law Review**, Volume 38, s. 1131 vd. ’den aktaran, Göksu, s. 19

²²⁴ W. Rose (Editor-in-Chief), **Blackstone’s Civil Practice**, 2008, Oxford, 2007, s. 663. ’den aktaran, Göksu, s. 19

²²⁵ Kanada Federal Delil Kanunu’nun 31.8 maddesinde de elektronik belge tanımlanmış ve 31.1-3 maddelerindeki Çartların sağlanması halinde bunların belge gibi kabul edileceği düzenlenmiştir: “Elektronik belge, bilgisayar veya benzeri bir cihazda saklanan ya da bu cihaz tarafından kaydedilen ve

Dünyada elektronik belgelerin kullanılması ve gelişimi hususunda yayımlanmış makale ve kitaplarda genel olarak, 1878 yılında çalışanların yaptıkları yolsuzlukları önlemek amacıyla James Ritty tarafından icat edilen ödeme kaydedici cihazların kullanımı, başlangıç olarak dikkate alınmıştır.

James Ritty, 1878 yılında buharlı gemiyle Avrupa seyahatindeyken, geminin pervanesinin dönüşünü hesaplayan makineye merak salmış. Sahibi olduğu bar salonundaki nakit alışverişleri kaydetmek için böyle birşeyin yapıp yapılmayacağını merak etmiştir. James Ritty, tüm satışları kayıt eden makine kullanımıyla hem müşteri hem de çalışanların her bir işlemi kontrol ve denetleyebilmenin mümkün olduğuna saptamıştır.²²⁶

Günümüzde yazar kasa devletlerin koydukları vergilerin tahsilinde tek tip belge sunmalarıyla gelir vergisinin, dolaylı vergilerin ve uygulanan fiyatların denetlenmesinde önemli bir rol üstlenmiştir. Barkod sisteminin gelişimiyle yazar kasaların gelişimi paralellik göstermiştir. Amerika'daki Ulusal Gıda Zincirleri Birliği'nin talebi üzerine ortaya çıkan 'evrensel ürün kodu' (UPC – Universal Product Code) süper marketlerden dünya genelinde kullanıma uzanmıştır.²²⁷

Dünyada yaşanan teknolojik gelişim sürecine bağlı olarak, ticari hayatta yaygınlaşan elektronik belge kullanımı uygulamasının ödeme kaydedici cihazlardan sonraki ikinci versiyonu olarak karşımıza elektronik fatura uygulaması çıkmaktadır. E-Fatura, dünyada en yaygın kullanılan elektronik belge uygulamasıdır.

e-Fatura, 1960'lı yılların başında demiryolu sektöründe, verinin bir noktadan belirlenmiş diğer noktaya iletilmesine sağlayan elektronik veri transferi ile kullanılmaya başlanmıştır. Elektronik veri transferi sistemini perakendecilik sektörünün kullanmaya başlaması ile 1970'li yıllarda elektronik veri transferi standart bir forma kavuşmuştur. Zamanla bu sistemi kullanan büyük işletmeler ilişkide olduğu firmaları da sisteme dâhil etmişlerdir. Büyük işletmelerin farklı ülkelerde kendi işletim sistemlerini kurarak çalışmaya başlaması ile birlikte e-Fatura dünya ülkelerinde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.²²⁸

bir kiği, bilgisayar veya benzeri bir cihaz tarafından okunabilen ya da algılanabilen verilerdir. Verinin ekranda görülmesini, çıktısını veya diğer bir görünümünü içerir" (Kanada Delil Kanunu (*Canada Evidence Act*), r. 31.8).

²²⁶ <https://www.invent.org/inductees/james-ritty>, (05.10.2018)

²²⁷ http://www.cummingsdesign.com/bar_codes101_UCC_History.htm, (05.10.2018)

²²⁸ Uğur Doğan, **550 Soruda E-Fatura ve E-Defter**, 3. Basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s.275

Satıcının Fatura sistemindeki datalarını, alıcının ERP sistemine ve herhangi bir kağıt faturaya ihtiyaç olmaksızın, transfer edilmesiyle elektronik fatura ortaya çıkmıştır. Bu sürecin denetim mekanizması ve vergiye uyumlulukla desteklenme ihtiyacı çıktığında da dijital imza ortaya çıkmıştır. Dijital imza, fatura üzerindeki orijinal imzanın yerine geçmemekte ve sadece verinin bütünlüğünün (tam olduğunun-integrity) teyidi ve faturanın özgünlüğünün (orijinal olduğu-authenticity) ispatı için kullanılmaktadır.²²⁹

Dünyada gelişen teknoloji ile birlikte e-Fatura konusunda gelişmeler yaşanmıştır. 1998 yılında bilgi işlem sistemleri tarafından kolayca okunabilecek dokümanlar oluşturmaya yarayan XML (Extensible Markup Language – Genişletilebilir İşletme Dili) standardı tanımlanmıştır. Farklı sistemler arası veri alışverişini sağlayan bu sistem birçok alanda ve özellikle fatura değişiminde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır.²³⁰

Avrupa’da e-Fatura uygulamasının yasal dayanakları aşağıdaki gibidir.

- 1999/93/EC Avrupa Birliği Direktifi Elektronik İmza Direkti
- 2001/115/EC Avrupa Birliği Direktifi Kdv Direktifi
- 2006/112/EC Avrupa Birliği Direktifi
- 2010/45/EU Avrupa Birliği Direktifi

Avrupa ülkelerinde e-Fatura kullanımı 2001/115/EC sayılı Kdv direktifi ve 2006/112/EC sayılı Kdv Ortak Sistemi hakkındaki AB Direktifi ile yaygınlaşmıştır. Bu direktifler ile e-Fatura, arşiv ve Kdv uygulamaları basitleştirilmiş ve modernleştirilmiştir.

Avrupa’da e-Fatura uygulaması önemli ölçüde artmaya devam etmektedir. Avrupa E-Faturalama Hizmet Sağlayıcıları Birliği (The European E-invoicing Service Providers Association-EESPA), 2017 yılında işlenen e-Faturanın %23’lük ciddi bir oranda arttığını ve 1.9 milyardan fazla olduğunu raporlamıştır.²³¹ Bu raporun sonuç

²²⁹The World Bank, “e-government”, <http://www.worldbank.org/en/topic/ict/brief/e-government>’ den aktaran, Fatma Zehra Aydın, **Türkiye’de E-Fatura Ve E-Defter Uygulamalarının İşletmeler Üzerindeki Yansımaları Ve Bir Araştırma**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul 2017, s. 35

²³⁰Erkan Turaç, “E-Fatura Uygulaması ve Beklentiler”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, Sayı.199, s.33

²³¹<https://eespa.eu/the-european-e-invoicing-service-providers-association-reports-a-significant-growth-of-23-and-over-1-9-billion-processed-e-invoices-in-2017/>, 04.11.2018

bölümünde, EESPA üyeleri²³² arasında 2017 yılında 1.984 Milyon e-Faturanın düzenlenmiş ve kullanılmıştır. 2016 yılında 615 milyon adet üzerinde olduğu dikkate alınırsa, e-Faturalandırma işleminin bir önceki yıla nispeten %22,9 oranında ciddi ölçüde artış gösterdiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Ülkeler bazında e-Fatura kullanımına bakıldığında İsviçre öne çıkmaktadır. Belçika ve İskandinav ülkeleri de e-Belge sisteminin kurulmasında hızlı bir şekilde yol almıştır. Hollanda da ise şirketler muhasebe ile ilgili bilgileri ve defterlerinin tamamını elektronik ortamda tutabilmektedirler.²³³ Latin Amerika ülkelerinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve kaçakçılığı önleme çalışmalarının sonucunda e-Fatura uygulaması zorunlu tutulmuştur.²³⁴

2.2.2. Türk Vergi Sisteminde Elektronik Belge(e-Belge) Gelişim Süreci

Yürütülen kamu hizmetlerinin, içinde bulunduğumuz bilgi çağının gerektirdiği elektronik ortam aracılığıyla sunulması amacıyla 1997 yılında başlanılan e-Dönüşüm Türkiye Projesi kapsamında, e-devlet çalışmaları yaklaşık 21 yıldır devam etmekte olup, geçen süre içerisinde kamu tarafından sunulan birçok hizmet, internet ortamına taşınmıştır.

e-Dönüşüm Türkiye Projesi Kısa Dönem Eylem Planında (KDEP) aşağıda yer verilen toplam 7 başlık altında 50 eyleme yer verilmiştir:

✓ Emeğe dayalı toplumdan bilgi toplumuna; geleneksel üretim-tüketim ekonomisinden bilgi ekonomisine geçişte yol haritası teşkil edecek Bilgi Toplumu Stratejisi,

✓ Düzenleyici ve yasal çerçevenin çizildiği Hukuki Altyapı,

✓ Hizmetlerin sunulacağı Teknik Altyapı ve Bilgi Güvenliği,

✓ Bilgi toplumunun gerektirdiği insan gücünün planlamasına ve yetiştirilmesine yönelik eylemlerin yer aldığı Eğitim ve İnsan Kaynakları,

²³² EESPA üye devletleri: Birleşik Krallık, ABD, Slovenya, Ukrayna, İspanya, İsviçre, İsveç, Romanya, Portekiz, Polonya, Norveç, Hollanda, Meksika, Türkiye, Almanya, Lihtenştayn, İtalya, Yunanistan, Fransa, Finlandiya, Danimarka, Kanada, Belçika (Kaynak: <http://eespa.eu/membership-list/>, 04.11.2018)

²³³ Arzu Kaya, "Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Gelişim Sürecinde Geline Son Nokta", **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı.58, s.76.

²³⁴ Doğan, s. 276

✓Hizmetlerin elektronik ortamda, bürokratik engellere takılmadan kolayca sunulmasını hedefleyen e-Devlet,

✓e-Avrupa’da da önemle üzerinde durulan tematik alanlardan e-Sağlık,

✓e-İş ile e-Ticaretin büyüüp, gelişebileceği, KOBİ’leri içerecek şekilde yaygınlaşacağı ortamın hazırlanmasına ilişkin çalışmaları kapsayan e-Ticaret.

2005 Yılına Ait Kısa Dönem Eylem Planı içerisinde e-Ticaret başlığı altında sorumlu kuruluş olarak tanımlanan Maliye Bakanlığı’na 49 ve 50 no.lu eylemler yüklenmiştir.

a.49 no.lu Eylem: Elektronik faturanın kullanım usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik hazırlık çalışmalarının yapılması

b.50 no.lu Eylem: Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması

Anılan eylem planları çerçevesinde bazı hizmetlerinin elektronik ortama taşınmasına yönelik yasa çalışmaları yapılmıştır.

Bu noktada, Türk vergi hukukunda elektronik veri, belge ve kayıt kavramlarına ilişkin yasal açıklamalar sırasıyla Elektronik İmza Kanunu²³⁵(EİK) ve VUK’da yapılmıştır. Buna göre EİK’nda elektronik veri tanımı dışında, VUK’da “*elektronik belge*” ve “*elektronik kayıt*” kavramlarının tanımları bulunmaktadır.

VUK’un Mükerrer 242. Maddesinin “*Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme*” başlığı altında e-Belge; “*şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü*”, e-kayıt ise “*Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Mezkûr madde düzenlemesinin son bendinde ise Türk vergi hukuku uygulamaları açısından defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin, elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirleme hususunda Maliye Bakanlığı’nın, yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır.

²³⁵ 23.01.2004 Tarih ve 25355 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

VUK'un Mük. 242. Maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmü ile Maliye Bakanlığı; elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığı'na veya belirleyeceği gerçek veya tüzel kişilere aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenleme ve denetlemeye yetkili kılınmıştır.

Anılan 49 no.lu eylem planı uyarınca Maliye Bakanlığı, mezkûr yetki maddelerini ilk defa 361 no.lu VUK GT ile kullanmış ve VUK uyarınca kâğıt ortamında düzenlenen, tutulan, muhafaza ve ibraz edilen defter ve belgeler yerine, aynı bilgileri içeren elektronik defter ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazına ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Bu Tebliğde e-Defter, e-Belge uygulaması mükelleflerin tercihinin bırakılmış, buna göre bilanço esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç elde eden mükelleflerden isteyenlerin bu uygulamadan yararlanabilmesi imkânı getirilmiştir.

Söz konusu tebliğ, amacına ulaşamadığı için 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği²³⁶ ile yürürlükten kaldırılmış ve devamında yayımlanan 397 no.lu VUK GT²³⁷ ile Elektronik Fatura Uygulaması (e-Fatura) hizmete girmiştir.

Yeni Tebliğ ile VUK ve TTK hükümleri uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerin elektronik ortamda oluşturulması, kayıt ve muhafazası ile ibrazına ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiş; e-defter uygulamasından yararlanmak isteyen tüzel kişilere öncelikle 397 no.lu VUK GT kapsamında e-Fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olma ve mali mühür temin etmiş olma başvuru şartı getirilmiştir.

²³⁶ 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³⁷ 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Daha sonra çıkarılan 2 no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği²³⁸’nin 1. Madde düzenlemesiyle e-defter uygulamasının kapsamı genişletilerek gerçek kişi mükelleflerin de yararlanması imkânı getirilmiş anılan başvuru şartı ise;

✓Gerçek kişi mükelleflerin EİK hükümleri çerçevesinde üretilen nitelikli elektronik sertifika veya 397 no.lu VUK GT çerçevesinde mali mühür temin etmiş olmaları,

✓Tüzel kişi mükelleflerin 397 no.lu VUK GT çerçevesinde mali mühür temin etmiş olmaları

şeklinde değiştirilmiştir.

Türk vergi sisteminde elektronik belge uygulamaları, ilk defa 3100 sayılı Kanun uyarınca yürürlüğe sokulan ödeme kaydedici cihazların yürürlüğe girmesiyle birlikte kullanılmaya başlamıştır.

3100 sayılı Kanun gerekçesinde ödeme kaydedici cihazların kullanılmaya başlaması ile Kdv’nin kolay hesaplanmasını, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini ve vergide kayıt dışılığın en aza indirilmesi amaçlanmıştır.

462 no.lu VUK GT²³⁹ ile münhasıran hava yolu ile yurt içi veya yurt dışı yolcu taşımacılığı işi ile iştigal eden mükellefler için getirilen e-bilet uygulaması ise bir başka elektronik belge olarak yürürlüğe girmiştir.

487 no.lu VUK GT²⁴⁰ ile bu defa “sevk irsaliyesi”, “müstahsil makbuzu” ve “serbest meslek makbuzu” belgelerinin kâğıt belge yerine, elektronik belge olarak düzenlenmesi mümkün hale getirilmiş ve söz konusu uygulamalara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Son olarak 509 no.lu VUK GT²⁴¹ ile elektronik belge uygulamalarının nihai örnekleri olarak;

- e-Gider Pusulası,
- e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi,
- e-Sigorta Poliçesi,
- e-Döviz Alım-Satım Belgesi ve
- e-Dekont

²³⁸ 24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³⁹ 25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴⁰ 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴¹ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

uygulamaları, vergi sistemimizde yerini almıştır.

2.2.3. Yürürlükteki Elektronik Belge (*e-Belge*) Uygulamaları

Tezimizin bu bölümünde, e-Dönüşüm Türkiye Projesi (eDTr) kapsamında her geçen gün geliştirilen e-Devlet hizmetlerinin bir örneği olarak, e-Maliye uygulamaları adı altında Türk vergi sistemimize getirilen, VUK'un 227. Madde hükmü uyarınca üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların mecburi tevsikinde, “*ispat edici kâğıt*” hüviyetinde olan ve Türk vergi sistemimizde uygulama karşılığı olan elektronik belgelerden sırasıyla;

- ✓ e-Fatura ve e-Arşiv Fatura,
- ✓ e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu
- ✓ e-Bilet ve e-Yolcu Listesi
- ✓ e-Gider pusulası,
- ✓ e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi,
- ✓ e-Sigorta Poliçesi,
- ✓ e-Döviz Alım-Satım Belgesi ve
- ✓ e-Dekont

uygulamaları hakkında getirilen mevzuat düzenlemeleri kapsamında açıklamalar yapılarak, münhasıran bu uygulamaların kullanıcılar açısından işletmeler arası uyum, hız, kolaylık ve maliyetler üzerine sağladığı avantajlar ile vergi idaresi açısından etkin vergi denetiminde sağladığı avantajlar açıklama konusu yapılmıştır.

Tebliğler ile düzenlenen söz konusu elektronik belgeler, yeni bir belge türü olmayıp, halihazırda VUK hükümleri uyarınca kâğıt ortamdaki belge türleriyle aynı hukuki niteliklere sahiptir.

e-Maliye hizmetleri altında yürürlüğe giren e-Belge uygulamalarına ilişkin usul ve esasların belirlendiği muhtelif zamanlarda çıkarılan tebliğ düzenlemelerinde, birçok defa değişiklik getiren tebliğ düzenlemelerine yer verilmesi, uygulamada güçlüklerin yaşanmasına sebep olmuştur²⁴².

²⁴² Örneğin, e-Fatura uygulamasında usul ve esasa ilişkin ilave ve/veya değişiklik getiren düzenlemeler VUK'un 227. Maddesinin 4. fıkrası, Mükerrer 242. Maddesinin 2 numaralı bendi ile Mükerrer 257. Maddesinin 1 ve 3 numaralı bent düzenlemelerinin verdiği yetki uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan sırasıyla 397, 416, 421, 424, 433, 447, 448, 454, 461, 475 ve 494 no.lu VUK GT ile 58 no'lu VUK Sirkülerinde yapılmıştır.

Bu durumun sebep olduğu olumsuzluğu gidermek, tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi ve elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla, 509 no.lu VUK GT’nde uygulamaya ilişkin düzenlemelerde yeknesaklık sağlanmıştır.

e-Belge uygulamaları kapsamında düzenlenen belgeler, bu Tebliğ ile getirilen düzenlemeler dışında başta Kanun olmak üzere, diğer vergi kanunları ve ilgili düzenlemelerde yer alan sürelerle ve belirlenen usul ve esaslara uygun biçimde oluşturulmak zorundadır.

Tezimizin bu bölümünde mezkûr e-Belge uygulamalarına yönelik yaptığımız açıklamalarda mevcut hükümler, 509 no.lu VUK GT referans alınarak yapılmıştır.

2.2.3.1. e-Fatura Uygulaması

Klasik muhasebede belge, işlemin başlangıcı anlamındayken elektronik dönüşüm ışığında ortaya çıkan elektronik muhasebede elektronik belge, bir sonucu ifade eder. e-Fatura uygulaması bu düzenlemeye dayalı olarak başlatılmış bir uygulamadır.²⁴³

Faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesi suretiyle maliyetlerin düşürülmesi ve verimliliğin artırılmasını hedefleyen e-Fatura Uygulaması, VUK’un 227. Maddesinin 4. fıkrası, Mükerrer 242. Maddesinin 2 numaralı bendi ile Mükerrer 257. Maddesinin 1 ve 3 numaralı bentlerinin Maliye Bakanlığı’na vermiş olduğu yetki uyarınca çıkarılan 397 no.lu VUK GT ile 05.03.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi sistemimizde yerini almıştır.

e-Fatura, veri format ve standardı GİB tarafından belirlenen, VUK gereği bir faturada yer alması gereken bilgilerin içerisinde yer aldığı, satıcı ve alıcı arasındaki iletiminin merkezi bir platform (GİB) üzerinden gerçekleştirildiği elektronik bir belge olup, VUK hükümleri açısından kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Dolayısıyla e-Fatura Türk vergi sisteminde mevcut belge düzeni açısından yeni bir belge türü değildir.

²⁴³ Emin Yürekli ve Diğerleri, “E-Fatura Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme”, Akademik **Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2016, Sayı: 35, s.291

e-Fatura, disiplinler arası yeni bir uygulama niteliğindedir. e-Fatura sadece muhasebe odaklı mali bir uygulama olmamakla birlikte aynı zamanda denetim, finans, lojistik, satış ve bilgi işlem birimlerinin yer aldığı bir süreçtir.²⁴⁴

e-Fatura uygulaması ise elektronik belge olarak düzenlenen faturaların tarafları arasında dolaşımı ile ilgili oluşturma, gönderme ve alma zamanı gibi önemli kayıtların tarafsız bir biçimde tutulmasını sağlamak ve elektronik belge olarak oluşturulmuş herhangi bir belgenin sıhhatinden (format ve standartlara uygunluk, göndericinin kimliği ve doğruluğu, elektronik belgenin geçerliliği ve içeriğinin bütünlüğü) emin olmak amacı ile Başkanlık tarafından oluşturulan uygulamanın genel adıdır.

397 no.lu VUK GT ile kullanılmaya başlanılan e-Fatura uygulaması, taraflar arasında yapısal elektronik fatura dosyalarının dolaşımına imkân vermekte ve 421 no.lu VUK GT²⁴⁵ ile “*Özel Entegrasyon*” elektronik fatura servis sağlayıcısının sisteme dahil edilmesiyle hem kamu hem de özel sektörün birçok iş sürecini etkilemektedir.²⁴⁶

e-Fatura uygulamasında, sistemde kayıtlı kullanıcılar birbirlerine e-Fatura gönderebilir ve alabilirler. Kullanıcılar sistemden gönderdikleri veya aldıkları e-Faturaları, bilgisayarlarına indirerek elektronik ortamda muhafaza ve istendiğinde ibraz edebilirler.

2.2.3.1.1. Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS) ve e-Fatura Uygulamasında Yaşanan Gelişmeler

Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), kurum ve kuruluşların düzenledikleri faturalarda bulunan bazı bilgilerin, belirlenen uygulama ve veri standartları çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine aktarılması şartı ile faturalara ait ikinci nüshaların kâğıt olarak saklanması zorunluluğunu ortadan kaldıran ayrıca alıcılarına verilmek üzere hazırlanan birinci nüsha faturaların da güvenli elektronik imzalı dijital belge şeklinde oluşturulmasına imkan sağlayan pilot bir uygulamadır.²⁴⁷

²⁴⁴ Uğur Doğan ve Diğerleri, “E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2005, S. 319, s.155.

²⁴⁵ 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴⁶ Arif Yıldırım, “Ülkemizde Elektronik Fatura”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2013, Sayı: 386, s.115–150.

²⁴⁷ <http://www.efatura.gov.tr/efkshakkinda.html>, (08.12.2018)

397 no.lu VUK GT uyarınca 08.03.2010 tarihinden itibaren hizmete sokulan e-Fatura Uygulamasında, Gelir İdaresi Başkanlığı (tezimizin bundan sonraki kısımlarında “Başkanlık” veya “GİB” şeklinde adlandırılacaktır.) tarafından “Elektronik Fatura Kayıt Sistemi” (EFKS) adı altında bir başlangıç adımı tasarlanmış ve bu sistem başlangıçta sadece anonim ve limited şirket statüsünü haiz mükelleflere açık olmuştur. Bu noktada EFKS, sınırlı sayıda ki mükellef²⁴⁸ ile protokol imzalanarak uygulamaya girmişti. Tebliğde mükelleflerin elektronik belge olarak fatura düzenleme ve göndermeye ilişkin almış oldukları EFKS izinlerinin, Başkanlık tarafından aksi duyuruluncaya kadar geçerli olduğu, bu mükelleflerin EFKS kapsamında düzenleyip, müşterilerine elektronik ortamda ilettikleri faturaların da VUK kapsamında geçerli fatura olduğu hüküm altına alınmıştı.

Tasarımı itibariyle bir e-fatura çözümü olmaktan ziyade, elektronik arşivleme çözümü olan sistem içerisinde birinci nüsha faturaların elektronik imzalı pdf dokümanları şeklinde oluşturulmasına da sınırlı bir biçimde izin verilmiştir.²⁴⁹

Bu açıklamalara göre bahsedilen mükelleflerin bir yıl içerisinde e-Fatura uygulamasına entegre olmaları gerekmektedir.

421 no.lu VUK GT’nde ise uygulamanın yaygınlaştırılması amacıyla “Özel Entegratörlük” (e-Fatura servis sağlayıcılığı, e-Invoicing service provider) müessesesi, e-Faturalandırma işleyişine dahil edilerek, bilgi işlem alt yapısı yeterli olmayan mükelleflerin de uygulamadan kolayca faydalanabilmeleri imkânı getirilmiştir.

Getirilen entegrasyon yönteminin uygulamaya girmesiyle birlikte, EFKS uygulamasından yararlanmak için izin alan mükellefler, Tebliğin yayım tarihinden itibaren bir yıl içerisinde entegrasyonu oluşturma zorunluluğu kapsamına alınmıştır.

e-Fatura uygulamasına ilişkin çıkarılan ilk tebliğ düzenlemesi (397 VUK GT) ile son tebliğ düzenlemesi (509 no.lu VUK GT) arasında birçok defa çıkarılan düzenlemelere bakıldığında, e-Fatura uygulamasının sağlıklı bir biçimde gelişimini sağlamak amacı ile uygulamanın kademeli bir biçimde yaygınlaştırılması sağlanmıştır.

²⁴⁸ Başkanlığın elektronik fatura ile ilgili yapmış olduğu çalışmalar kapsamında söz konusu uygulama, Avea İletişim Hizmetleri A.Ş., Bursa Şehiriçi Doğalgaz Dağıtım Ticaret ve Taahhüt A.Ş., TTNNet A.Ş., Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Türk Telekomünikasyon A.Ş., Vodafone Telekomünikasyon A.Ş. ile protokol imzalanmak sureti ile 2008 yılı içerisinde devreye alınmıştır. (<http://www.efatura.gov.tr/efkshakkinda.html>, (08.12.2018))

²⁴⁹ <http://www.efatura.gov.tr/efkshakkinda.html> (08.12.2018)

2.2.3.1.2. e -Fatura Uygulaması Sistem İşleyişi

e-Fatura uygulamasının teknik açıklaması; sistem üzerinde önceden tanımlanmış olan kullanıcıların belirlenen standartlara uygun elektronik belgeleri, gönderen taraftan alıcı tarafa iletimini sağlayan mesajlaşma alt yapısını²⁵⁰ ifade etmektedir.

Bu hedefler kapsamında e-Fatura uygulamasında;

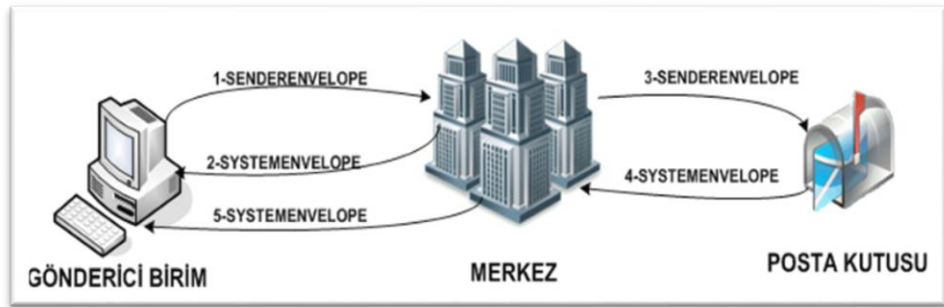
1.Taraflar mali mühür sertifikaları, nitelikli elektronik sertifikaları ve merkezi bir adres yönetim modülü aracılığı ile uygulama üzerinde tanımlanmıştır.

2.e-Fatura açısından UBL 2.0. standardı esas alınarak özelleştirme yapılmış ve sonuçta UBL TR 1.0 paketi oluşturulmuştur.

3.Uygulamada dolaşan mesajların, Standart Business Document Header-GS1 standardına uygun bir zarfın içinde dolaştırılması sağlanmıştır.

4.Uygulama bir merkez etrafında tanımlanacak “gönderici birim” ve “posta kutusu” yazılımları aracılığı ile çalışacaktır. Bu yapılar birbirinden bağımsız rolleri yerine getirmekte olup, farklı yazılım altyapıları içerisine kolaylıkla entegre edilebilirler.

Şekil 1: e-Fatura Veri Aktarım Protokolünün İşleyişi



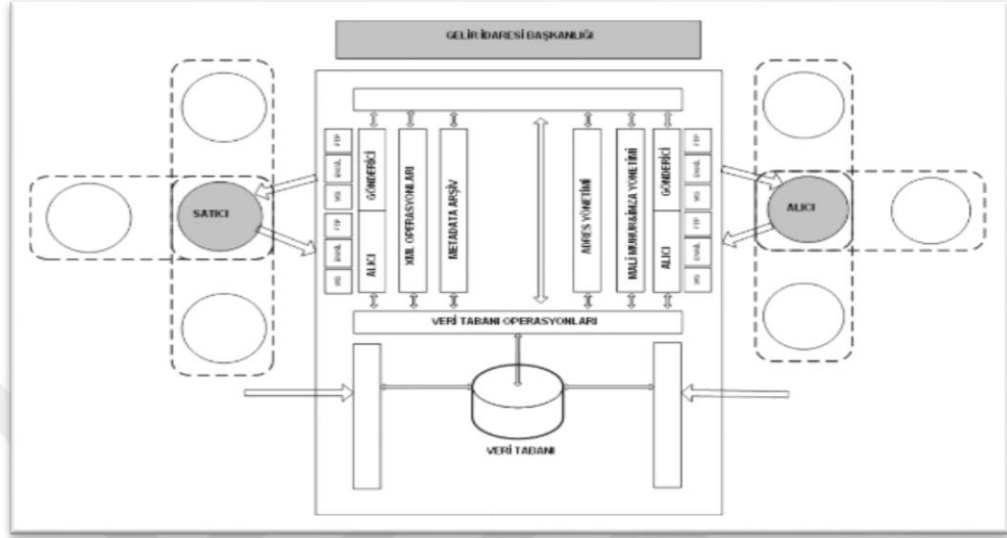
Kaynak: <http://forum.efatura.gov.tr/view.php?id=14200>, (07.10.2018)

²⁵⁰ <http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html>, “Söz konusu mesajlaşma altyapısı aşağıda yer alan hedefler üzerinde geliştirilmiştir:

- 1- Altyapıyı kullanacak tüm tarafların merkezi biçimde tanımlanması suretiyle kolay erişimin sağlanması,
- 2- Mesaj yapılarının standartlara bağlanması suretiyle tüm kullanıcıların veri tanıma ve işleme hususunda ortak bir noktada buluşturulması,
- 3- Yazılımın tek bir mesaj çeşidi yerine birbirinden farklı mesajları kolaylıkla taşıyabilmesi,
- 4- Esnek bir tasarım ile mesajların taraflar arasında dağılımında mümkün olabildiğince fazla alternatif kanalın kullanılabilmesinin sağlanması., (05.10.2018)

e-Fatura uygulamasında “Merkez” modülünün yapısı ile uygulamanın genel mimarisi aşağıda yer almaktadır.

Şekil 2: “Merkez” Modülünün Yapısı ile Uygulamanın Genel Mimarisi



Kaynak: <http://forum.efatura.gov.tr/view.php?id=14200>, (07.10.2018)

Teknik tasarımı itibari ile mesajların taraflar arasında dolaşımını sağlamak amacı ile oluşturulan sistem içerisinde, herhangi bir arayüz bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile elektronik fatura uygulamasının taraflar arasında kullanımı tamamı ile uygun yazılım entegrasyonlarının oluşturulması ile gerçekleştirilmektedir.

Bu şekilde oluşturulacak çözümler, işletmelerin kendi bünyelerinde yer alan ERP (Enterprise Resource Planning) çözümlerinin uyarlanması şeklinde olabileceği gibi bu konuda geliştirilecek bazı özel yazılım çözümlerinin de geliştirilmesi mümkündür. Başkanlık tarafından geliştirilen e-Fatura Portalı da bu ara yüzlerden sadece birisini ifade etmekte olup, uygulama ile ilgili temel fonksiyonları içermektedir.²⁵¹

e-Fatura uygulaması sistemi özetle, satıcının sistem üzerinde oluşturduğu faturanın GİB'den geçerek alıcıya elektronik yolla iletildiği, alıcıların ise sistem üzerinden faturayı işledikten sonra kabul ettiği ya da faturanın sistemde iade veya ret edildiği bir platformdur. Alıcılar tarafından uygulama yanıtı oluşturulur ve yine

²⁵¹ <http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html>, (07.10.2018)

GİB'den geçerek satıcılara iletilir. Son olarak satıcılar tarafından uygulama yanıtı alınır ve fatura ile eşlenerek kayıtlara işlenir.

Sistem üzerinde elektronik fatura düzenlenirken, temel fatura veya ticari fatura şeklinde iki farklı senaryo kullanılmaktadır.

e-Fatura Temel Fatura Senaryosu, sadece e-faturanın gönderen sistemden alıcı sisteme ulaşma durumunu ele alan senaryodur. Bu senaryoda kurum kendisine gönderilen e-faturada teknik (zorunlu alan eksikliği, veri bozulması, imza geçersizliği gibi) bir sorun yoksa e-faturayı kabul etmek zorundadır. Alıcılar fatura ile ilgili itirazlarını sadece harici yollarla gerçekleştirebileceklerdir.

Temel Fatura Senaryosu'na ek olarak Posta Kutusu gelen faturayı KABUL, RET veya İADE etme hakkına sahiptir. Diğer bir ifadeyle; e-fatura uygulaması, kurumdan, kendisine gönderilen e-faturayı kabul edip etmeyeceğini bildirmesini beklemektedir. Kabul, ret veya iade bildirimi yeni bir e-fatura gönderilmesinde olduğu gibi imzalanarak iletilmeli ve arşivlenmelidir.²⁵²

Ticari Fatura Senaryosunda ticari hayatta sıkça kullanılan faturaya itiraz olayının sistem içerisinden yapılabilmesi ve oluşabilecek bir anlaşmazlık durumunda ispat aracı olarak taraflarca kullanılabilmesi amacıyla böyle bir geliştirme yapılmıştır. İtiraz mesajları da e-fatura gibi GİB üzerinden aktarılmakta ve ispatlayıcı izler uygulama içinde tutulmaktadır. Tarafınıza ticari fatura senaryosu kapsamında düzenlenen bir e-Faturaya posta kutunuza düştüğü andan itibaren 8 gün içinde reddetmeniz gerekir. Yanıt vermediğinizde kabul edilmiş sayılırsınız ve sistem yanıt oluşturmaınıza izin vermeyeceği gibi verdiği hallerde de alıcının sistemi söz konusu uygulama yanıtına hata mesajı dönebilecektir.²⁵³

Faturaların elektronik belge olarak oluşturulması ve gönderilmesinde uyulması gereken format ve standartlar <http://www.efatura.gov.tr> internet adresinde duyurulmuştur. Tebliğde belirlenen usul ve esaslar ile söz konusu format ve standartlara uygun olarak düzenlenmeyen, düzenlense dahi e-Fatura uygulaması aracılığı ile gönderilmeyen veya alınmayan herhangi bir elektronik belge, VUK kapsamında düzenlenmiş fatura hükmünde değildir.

²⁵² <https://vergidosyasi.com/2017/11/24/temel-fatura-ticari-fatura-ayrimi/> (07.10.2018)

²⁵³ [https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/SSS_TABLO_\(06.02.2018\).pdf](https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/SSS_TABLO_(06.02.2018).pdf) (07.10.2018)

Mükellefler e-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere VUK ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorundadır.

2.2.3.1.3. e-Fatura Uygulamasına Zorunlu Olarak Gececekler ve Uygulamanın Kapsamı

e-Fatura uygulamasına kimlerin katılmak zorunda olduğu 509 no.lu Tebliğ'in "IV.1.4." numaralı bölümünde belirtilmiştir. Buna göre aşağıda sayılan mükelleflerin, e-Fatura uygulamasına dahil olması zorunlu tutulmuştur.

1.2018 ve müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayri safi iş hasılatı) 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler

Bu tebliğ ile önceki tebliğ düzenlemelerinden farklı olarak e-Fatura sisteminde, uygulamaya geçiş haddi olarak dikkate alınan brüt satış tutarı, 10 Milyon TL'den 5 Milyon TL'ye indirilmiştir.

2.ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans alan mükellefler.

Eski Tebliğde bayilik lisansı olanlar, e-Fatura uygulaması kapsamı dışında tutulmuştu ancak yeni Tebliğde yer alan parantez içi hükümle bayilik lisansı olanlarda herhangi bir satış tutarı haddi aranmaksızın uygulama kapsamına alınmıştır.

3.ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler

4.Mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri ile internet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet aracıları

Bu noktada, e-Ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları ile internet ortamında ilan yayınlayan mükelleflerin kapsamına kimlerin girdiği önem arz etmektedir.

e-Ticaret aracı hizmet sağlayıcıları, 6563 sayılı E-Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun²⁵⁴’un 2. Maddesinde, “*Başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişileri*” şeklinde tanımlanmıştır. Alıcı ve hizmet sağlayıcı arasında alım satım işleminin yapıldığı elektronik ticaret pazar yerlerini işletenler aracı hizmet sağlayıcılar olarak ifade edilebilir. Elektronik ticaret ortamının sunulduğu platformlar olarak da belirtebiliriz.²⁵⁵ GittiGidiyor.com, Hepsiburada.com, Onlira.com, Cimri.com, Akakce.com, n11.com vb. e-Ticaret aracı hizmet sağlayıcılara örnek gösterilebilir.

İnternet reklamcılığı hizmet aracıları ise 464 no.lu VUK GT²⁵⁶’nde internet ortamında ticari amaçlı reklam ve tanıtım hizmetinin verilmesine aracılık eden gerçek ya da tüzel kişi şeklinde tanımlanmıştır. Örneğin, Google AdSense, Popads, Pmob, Adroin, Ligatus, Admatic, Reklamstore vb.

İnternet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerine ise Sahibinden.com, Letgo.com, Arabam.com, Hürriyetemlak.com vb. örnek olarak gösterilebilir.

5.5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler

Bilindiği üzere, 5749 sayılı Kanun Md. 6/(4) fıkrasına istinaden kurulan Hal Kayıt Sistemi, 15/02/2012 tarihinde resmi olarak kullanıma açılmış ve üretilen sertifikalı ürünler dâhil bildirim miktarı veya üzerindeki sebze ve meyvelerin her ne şekilde olursa olsun alımı, satımı ve devrini yapan yada depolanması ve muhafazası faaliyeti ile iştigal eden gerçek veya tüzel kişi bildirimcilerin sisteme kayıt olmaları zorunlu tutulmuştur.

²⁵⁴ 05.11.2014 tarih ve 29166 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁵⁵ <https://nesbilgi.com.tr/2018/03/07/e-ticaret-araci-hizmet-saglayicilari-internet-reklamciligi-hizmet-aracilari-ile-internet-ortaminda-ilan-yayinlayan-mukellefler/> (25.10.2019)

²⁵⁶ 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Halk Kayıt Sistemine dahil olanların, Tebliğ ile e-Fatura uygulaması kapsamına katılma zorunluluğunun getirilmesi, bildirim konusu malların cinsine, miktarına, fiyatına, alıcı ve satıcısına ilişkin bilgilerin izlenmesini, defter ve kayıt kontrolünün sağlanmasını mümkün kılmıştır.

e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilen mükelleflerin, tam bölünme, birleşme (devralma veya yeni kuruluş şeklinde birleşme) ve tür (nev'i) değişikliği yapmaları sonucunda devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nec'i) değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler e-Fatura uygulamasına geçmek zorundadır. Bu durumda, uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemeyecektir.

e-Fatura uygulaması kapsamında zorunluluk getirilen mükelleflerden mal alan 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu²⁵⁷'na ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının elektronik fatura uygulamasından yararlanma ve elektronik defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.²⁵⁸

Yukarıda sayılanlar haricindeki mükellefler için e-Fatura uygulamasından yararlanma ihtiyaridir. Uygulamaya dahil olmak isteyen mükelleflerin;

a) e-Fatura düzenleyebilme ve iletebilme konusunda Tebliğde yer alan gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

b) Uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde e-Fatura uygulamasına dahil olmak için gerekli başvuruyu yapması, gerekmektedir.

e-Fatura uygulamasına girmiş bir mükellefin, söz konusu uygulamadan hangi hal ve şartlar altında çıkacağı hususu tebliğlerde düzenlenmemiştir. İstanbul VDB

²⁵⁷ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giran 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na ekli; (I) Sayılı Cetvelde Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri, (II) Sayılı Cetvelde Özel Bütçeli İdareler, (III) Düzenleyici Ve Denetleyici Kurumlar ve (IV) Sayılı Cetvelde Sosyal Güvenlik Kurumları, yer almaktadır.

²⁵⁸ Bu noktada idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının e-Fatura uygulamasından yararlanma zorunluluğu, usul ve esasları (MuhasebeWeb) Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce tespit edilen Bütünleşik Kamu Mali Yönetim Sistemi çerçevesinde belirlenecektir.

tarafından verilen bir Özelge²⁵⁹’ de bu konuya ilişkin yapılan açıklamalar önem arz ettiği için ilgili kısmına aynen aşağıda yer verilmiştir.

“ ...

Tüzel kişilerin mükellefiyetlerinin sona erdirilmesi tasfiye ve iflas hallerinde söz konusu olmaktadır. Bir başka ifadeyle mükellefin işi bırakmış sayılabilmesi için işi ile ilgili tedarik işlemlerini durdurmasının yanı sıra, işletmede bulunan emtia stokları ile diğer döner ve sabit değerlerinin de elden çıkarılması veya bu varlıkların işletme sahiplerince işletmeden çekilmiş olması, tüzel kişiliğe haiz mükelleflerin ayrıca tasfiye sürecinin tamamlanarak ticaret unvanlarının sicilden silinmesi gerekmektedir.

Ticaret şirketleri açısından mükellefiyetin sona erdirilmesi tasfiye ve iflas hallerine inhisar ettirilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen işlemler yerine getirilmeden ve tasfiye ve iflasın sona erdiği tescil ve ilan edilmeden tasfiyenin sona erdiğinin kabul edilmesi ve şirketin tüzel kişiliğinin ortadan kaldırılması mümkün değildir.

...

Buna göre; kooperatifinizin 454 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen hadleri 2016 hesap döneminde aşması nedeniyle anılan Tebliğ gereği e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına; 2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başı olan 1.1.2018 tarihi itibarıyla geçmesi gerekmektedir. Ancak kooperatifinizin tasfiye sürecinin yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda 1.1.2018 tarihinden önce sonlandırılması ve ticaret sicilinde tescil edilmesi halinde e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına dahil olma zorunluluğunuzun bulunmayacağı tabiidir.”

Bu özelge ile vergi idaresi, e-Fatura uygulaması kapsamında zorunlu olarak bulunan bir mükellefin, elektronik fatura düzenleme zorunluluğundan çıkabilmesi için sadece şirketin tasfiyesinin sonlandırılması ile ticaret sicilden terkin ve mükellefiyetin sonlandırılmış olmasını gerekçe olarak görmüştür.

e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerine sattıkları mallar ve ifa ettikleri hizmetler için (Tebliğin V.7 ve VIII numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai

²⁵⁹ İstanbul VDB tarafından verilen 27.12.2016 tarih ve 11395140-105[VUK1-20138]-263984 no.lu Özelge.

durumlar haricinde) düzenleyecekleri faturayı e-Fatura olarak düzenlemeleri ve bunlardan e-Fatura olarak almaları zorunludur.

Diğer taraftan e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükellefler, kayıtlı olmayan mükelleflere yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifası için genel hükümler çerçevesinde kâğıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir.

Sisteme kayıtlı olan mükellefler, KDVK Mad. 11 kapsamındaki mal ihracı ve yolcu beraberli eşya ihracı nedeniyle faturalarını da elektronik ortamda düzenleyeceklerdir.

e-Fatura düzenleme zorunluluğu olan mükelleflerin e-Fatura yerine kâğıt ortamda fatura düzenlenmesini vergi idaresi, VUK hükümleri açısından faturanın hiç düzenlenmemiş olduğunu kabul ederek, özel usulsüzlük cezasına konu etmektedir. Bu nedenle ticari işleme konu faturanın tanzimi sırasında karşı taraf kullanıcının (gönderici veya alıcının) e-Fatura Uygulamasına kayıtlı olup olmadığının sistemde yayımlanan listelerden kontrolü önem arz etmektedir. Kullanıcı sistemde kayıtlı değilse e-Fatura düzenleyemeyecektir.

e-Fatura düzenleme zorunluluğu olan mükelleflerin kanuni süresi içerisinde e-Fatura yerine kâğıt ortamda fatura düzenlenmiş olması halinde, VUK hükümleri açısından faturanın hiç düzenlenmemiş olduğu kabul edilerek hem düzenleyiciye ve hem de kullanıcıya ayrı ayrı özel usulsüzlük ceza uygulamasının tatbik olunması, uygulamada tartışılan bir konudur. Bu konuda vergi idaresinin pratikleri ile yargı kararları arasında görüş farklılıkları söz konusu olabilmektedir.

Konuya ilişkin detay açıklama, tezimizin 3. Bölümünde “3.2- *Belge Düzeniyle İlgili Uygulanmakta Olan Cezalar*” başlığı altında yapıldığı için bu bölümde ayrıca değinilmeyecektir.

2.2.3.1.4. e-Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

e-Faturada aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur:

a) e-Faturanın düzenlenme tarihi ve belge numarası.

b) e-Faturayı düzenleyenin adı/soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.

c) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,

ç) Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı.

d) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

e) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

Mükellefler e-Fatura üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebilir.

2.2.3.1.5. e-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri

e-Fatura sistemine kayıt zorunluluğu getirilen mükelleflerin, uygulamaya geçiş süreleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4: e-Fatura Uygulamasına Geçiş Süreleri

Uygulamaya Geçmek Zorunda Olan Mükellefler		e-Fatura Uygulamasına Geçmek Zorunda Oldukları Süreler
A-10 Milyon-TL ve Üzeri Brüt Satış Hasılatı Olanlar		
	2018 hesap dönemi brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler	01.01.2020 tarihinden itibaren
B-5 Milyon-TL ve Üzeri Brüt Satış Hasılatı Olanlar		
	2018 veya 2019 dönemlerinde sağlayanlar	01.07.2020 tarihinden itibaren
	2020 veya müteakip dönemlerde sağlayanlar	İlgili hesap dönemini izleyen yılın 7. ayının başından itibaren
C-ÖTV Ekli (I) sayılı liste kapsamındaki mallar nedeniyle EPDK lisans alan mükellefler veya Eki (III) sayılı listedeki malların imal, inşa veya ithalini gerçekleştirenler		
	2019 yılında gerçekleştirenler	01.07.2020 tarihinden itibaren

	2020 veya müteakip dönemlerde gerçekleştirenler	Lisans alımı, imal, inşa veya ithalin gerçekleştirildiği ayı izleyen 4. ayının başından itibaren
	D-e-Ticaret paydaşı olan aracı hizmet sağlayıcıları (internet satış platformları), internet ortamında ilan yayınlayanlar ve internet reklamcılığı hizmet araçları	
	Halihazırda faaliyette bulunanlar	01.07.2020 tarihine kadar
	2020 veya müteakip dönemlerde, bu faaliyetlerle iştigal etmek üzere işe başlayacaklar	İşe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde
	E-5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler	
	Halihazırda faaliyette bulunanlar	01.01.2020 tarihine kadar
	2020 veya müteakip dönemlerde, bu faaliyetlerle iştigal etmek üzere işe başlayacaklar	İşe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde

2.2.3.1.6. e-Fatura Uygulamasında Özellik Arz Eden Durumlar

Tezimizin bu başlığı altında e-Fatura uygulamasında yaşanan sorunlarda özellik arz eden bazı durumlar değerlendirme konusu yapılmıştır.

i. İhracat İşlemlerin e-Fatura Uygulaması

e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden KDVK Md. 11 mal ihracı ve yolcu beraberliği eşya ihracı kapsamında fatura düzenleyecek olanlar, bahsi geçen faturalarını 01.07.2017 tarihinden (Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavlul ticareti kapsamındaki satışlar açısından 01.07.2020 tarihinden) itibaren Tebliğin “V.7” ve “VIII” numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde e-Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur.

ii.e-Faturanın İrsaliye Yerinen Geçmesi

e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, belirtilen format ve standartlara göre düzenledikleri e-Faturada, düzenleme tarihi yanında düzenleme zamanının da saat ve dakika olarak gösterilmesi halinde e-Faturanın kâğıt çıktısı irsaliye yerine geçecektir.

Bu durumda söz konusu kâğıt çıktıya “İrsaliye yerine geçer.” ifadesinin yazılması ve kâğıt çıktının satıcı veya yetkilisi tarafından imzalanması zorunludur. Ancak bu imkândan yararlanabilmek için e-Faturanın malın teslimi anında düzenlenmesi gerekmektedir.

2.2.3.2. e-Arşiv Fatura Uygulaması

İlk defa, 433 no.lu VUK GT²⁶⁰ ile e-Arşiv Fatura uygulaması yürürlüğe girmiştir. e-Arşiv Fatura uygulamasında Başkanlıktan e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olma izni alan mükellefler, e-Fatura uygulamasına kayıtlı olmayan kullanıcılara (vergi mükellefleri veya vergi mükellefi olmayanlar), belirlenen standartlara uygun olarak elektronik ortamda oluşturdukları e-Arşiv Faturasının bir nüshasını, alıcısının talebine göre kâğıt ortamında veya elektronik ortamda iletirken ve kendilerine kalan nüshayı ise elektronik ortamda muhafaza ve ibraz ederler.

e-Fatura Arşiv uygulamasına kayıtlı mükelleflerin, Tebliğin V.7 ve VIII numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, e-Fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflere gerçekleştirmiş olduğu mal satışları ile hizmet ifalarında faturayı e-Fatura olarak, e-Fatura uygulamasına kayıtlı olmayanlar vergi mükellefleri ile vergi mükellefi olmayanlara gerçekleştirmiş olduğu mal satışları ile hizmet ifalarında ise faturayı, e-Arşiv Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur.

Bu noktada e-Arşiv Faturanın, alıcısına kâğıt olarak gönderilen veya elektronik ortamda iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüsha hükmündedir.

Elektronik ortamda iletim durumunda e-Arşiv Faturanın ayrıca kâğıda basılmasına gerek yoktur.

²⁶⁰ 30.12.2013 tarih ve 28867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Elektronik ortamda oluşturulan e-Arşiv Faturanın kâğıt ortamında teslimi halinde baskı işlemi mükellefin kendisi tarafından yapılabilir. İsteyen mükellefler baskı işini anlaşmalı matbaa işletmelerine veya özel entegratörlere de yaptırabilir. Bu durumda anlaşmalı matbaa işletmeleri veya özel entegratörler tarafından Başkanlığa herhangi bir bildirim yapılmaz.

2.2.3.2.1.e-Arşiv Fatura Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Geçiş Süreleri

e-Arşiv Fatura uygulamasına belirtilen süreler içerisinde geçmek zorunda olan mükellefler, ana başlıklar halinde aşağıda belirtilmiştir.

i. e-Fatura Uygulamasına Dahil Olan Mükellefler

✓e-Fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu bulunan mükellefler ile isteğe bağlı olarak e-Fatura uygulamasına, bu Tebliğin yayım tarihi itibarıyla geçmiş olan mükellefler (faaliyetleri gereği fatura yerine geçen diğer belgeler düzenleyenler hariç) 01.01.2020 tarihine kadar,

✓Bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren isteğe bağlı olarak e-Fatura uygulamasına katılanlar, isteğe bağlı olarak uygulamaya dahil oldukları süreler içinde,

✓Bu Tebliğde belirtilen e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu hallerini sağlayanlar ise e-Fatura uygulamasına geçiş süreleri içinde

başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Arşiv Fatura uygulamasına da geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturaları, bu Tebliğin V.7 ve VIII numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, e-Fatura veya e-Arşiv Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur.

ii. Aracı Hizmet Sağlayıcıları, İnternet Ortamında İlan Yayınlayanlar ile İnternet Reklamcılığı Hizmet Aracıları

✓Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ya da tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları,

✓İnternet ortamında gerçek ve tüzel kişilere ait gayrimenkul, motorlu araç vasıtalarının satılmasına veya kiralanmasına ilişkin ilanları yayınlayan internet sitelerinin sahipleri veya işleticileri ile

✓İnternet ortamında reklamların yayınlanmasına aracılık faaliyetinde bulunan internet reklamcılığı hizmet araçları,

01.01.2020 tarihine kadar (2020 veya müteakip dönemlerde, bu faaliyetlerle iştigal etmek üzere işe başlayacak mükelleflerin ise işe başlama tarihinden itibaren 3 ay içinde) başvurularını ve fiili geçiş hazırlıklarını tamamlayarak e-Arşiv Fatura uygulamasına da geçmek ve bu tarihten itibaren düzenleyecekleri faturaları, bu Tebliğin V.7 ve VIII numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, e-Fatura veya e-Arşiv Fatura olarak düzenlemeleri zorunludur.

iii. e-Arşiv Fatura Olarak Düzenlenme Zorunluluğu Getirilen Diğer Faturalar

e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce, 01.01.2020 tarihinden itibaren düzenlenecek faturaların, vergiler dahil toplam tutarının 30 Bin TL'yi (vergi mükelleflerine düzenlenenler açısından 5.000-TL'yi) aşması halinde, söz konusu faturaların, bu Tebliğin V.7 ve VIII numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, "e-Arşiv Fatura" olarak Başkanlıkça sunulan e-Belge düzenleme portalı üzerinden düzenlenmesi zorunludur.

Satıcı ve alıcının her ikisinin de e-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılar olması halinde, bunlar arasında düzenlenen faturaların tamamının e-Fatura olması gerekmektedir.

Aynı günde aynı kişilere düzenlenen faturalar topluca birlikte değerlendirilecek olup, faturaların vergi dâhil tutar toplamının belirtilen tutarı aşması halinde, söz konusu faturaların e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi ve alınması zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu durumda, vergiler dahil belli tutarı aşan mal ve hizmet teslimlerine ilişkin faturalar, e-Arşiv Fatura şeklinde, GİB Portal Yöntem üzerinden oluşturulan kullanıcı adı ve parolası ile mali mühür gerekmeksizin elektronik ortamda, anlık olarak düzenlenecektir.

iv. Başkanlıkça Zorunluluk Getirilebilecek Diğer Mükellefler

Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını, faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Arşiv Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.

Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-Arşiv Fatura uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.

Belirtilen mükellefler haricindekiler için e-Arşiv Fatura uygulaması, ihtiyari olup uygulamaya dahil olmak isteyen mükelleflerin;

a) e-Fatura uygulamasına dahil olması,

a) e-Fatura düzenleyebilme ve iletebilme konusunda Tebliğde yer alan gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

b) Uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde e-Fatura uygulamasına dahil olmak için gerekli başvuruyu yapması, gerekmektedir.

2.2.3.2.2. e-Arşiv Faturada Bulunması Gereken Bilgiler

e-Arşiv Faturada yer almak zorunda olan bilgiler aşağıda gösterilmiştir.

a) Düzenlenme tarihi ve belge numarası.

b) Düzenleyenin adı/soyadı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.

c) Müşterinin adı/soyadı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası.

ç) Malın/işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, vergi türü, oranı ve tutarı.

d) Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

e) Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

Mükellefler e-Arşiv Fatura üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebilir.

e-Fatura ve e-Arşiv Fatura uygulamalarına kayıtlı, ÖKC kullanımından muafiyeti bulunan mükellefler²⁶¹ tarafından, vergi dahil toplam satış tutan 500,00-TL'ye kadar olan perakende mal ve hizmet satışlarına ait düzenlenen e-Arşiv Faturanın, “müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası” bilgileri yerine, müşterinin adı bölümünde “*NİHAİ TÜKETİCİ*” açıklamasına yer verilerek düzenlenmesi halinde, düzenlenen bu belge perakende satış fişi veya ÖKC fişi olarak kabul edilecektir.

2.2.3.2.3. Elektronik Ticaret Kapsamında Düzenlenen e-Arşiv Faturalara İlişkin Usul ve Esaslar

e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olup internet üzerinden mal ve/veya hizmet satışı yapanlar, yaptıkları satışlara ilişkin e-Arşiv Faturaları elektronik ortamda iletmek zorundadır. Söz konusu satışlarda irsaliye yerine geçen; e-Arşiv Faturanın kâğıt çıktısı ile ÖKC fatura bilgi fişi ya da sevk irsaliyesinin, sevk edilen malın yanında bulunması gerekmektedir.

Elektronik ticaret kapsamında gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarına ilişkin düzenlenecek e-Arşiv Faturalarda aşağıdaki bilgilere yer verilmesi zorunlu olup, ayrıca fatura üzerinde “*Bu satış internet üzerinden yapılmıştır.*” ifadesi yer almalıdır.

- 1.Satış işleminin yapıldığı web adresi,
- 2.Ödeme tarihi ve şekli,
- 3.Mal satışlarında gönderiyi taşıyanın adı-soyadı/unvanı ve VKN/TCKN bilgisi,
- 4.Satışa konu malın gönderildiği veya hizmetin ifa edildiği tarih,
- 5.İade bölümünde; malı iade edenin adı soyadı, adresi, imzası, iade edilen mala ilişkin cins, miktar, birim fiyat ve tutarı

Müşteri malı iade etmek isterse elektronik ortamda kendisine iletilen faturanın kâğıt çıktısını alır ve iadeye ilişkin bölümü doldurup imzalamak suretiyle mal ile

²⁶¹ 483 No.lu VUK GT'nin “*Tüm satışlarında e-Fatura ve/veya e-Arşiv Fatura düzenleyen mükelleflerin ÖKC kullanım muafiyeti*” başlıklı 6. Maddesinin birinci fıkrasında hem belirtilen büyüklük ölçütlerinin enaz ikisini sağlamak hem de belgeleri düzenlemede kullanılan bilgisayar sistem sayısı koşullarını sağlamak şartıyla yazılı başvuruda bulunan mükelleflere, ÖKC kullanma muafiyeti getirilmiştir. Bu kapsamdaki mükellefler perakende satışları için sadece e-arşiv fatura düzenleyebilecekler ve ayrıca ÖKC bulundurma zorunlulukları bulunmayacaktır.

birlikte malı satana geri gönderir. Bu suretle malı satana geri gönderilen bu belge satıcı tarafından düzenlenen gider pusulası yerine geçer.

e-Arşiv Fatura uygulamasına dahil olup, e-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcılara internet üzerinden mal satışı yapanlar, düzenleyecekleri e-Faturada, 6'ncı madde hariç yukarıda yazılı bilgilere yer vereceklerdir. Söz konusu mükelleflerce yapılan bu kapsamdaki satışlarda; irsaliye yerine geçen, e-Fatura kâğıt çıktısı, ÖKC fatura bilgi fişi ya da sevk irsaliyesinin sevk edilen malın yanında bulundurulması gerekmektedir.

2.2.3.3. e-İrsaliye Uygulaması

e-İrsaliye uygulaması, mal hareketlerinin elektronik ortamda düzenli bir şekilde izlenebilmesi amacıyla; VUK'un 230/I. Fıkrasının beşinci bendine göre hali hazırda kâğıt ortamda düzenlenmekte olan “*sevk irsaliyesi*” belgesinin, uygulamaya kayıtlı olan mükellefler arasında elektronik belge olarak düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesini kapsamaktadır.

e-İrsaliye uygulamasında, malın fiili sevkinden önce e-İrsaliyenin düzenlenmesi malın fiili sevki için yeterli olup ayrıca alıcısına başarılı bir şekilde iletilmesi gerekmektedir. Malın fiili sevki sırasında “*muhtelif müşteriler*” adına düzenlenecek ve malın asıl muhatabına teslimi sırasında e-İrsaliye yeniden düzenlenecektir.

e-İrsaliye uygulamasından yararlanan mükellefler, sisteme kayıtlı olmayanlara da sevk irsaliyesini, e-İrsaliye olarak düzenleyip, alıcının talebine göre elektronik ortamda veya kâğıt çıktısını teslim edecektir. Alıcının kâğıt çıktı talep etmesi halinde, kâğıt çıktı üzerinde ıslak imza ya da kaşe bulunması ve bu çıktının alıcıya verilmesi de zorunludur. Bu durumda bu kâğıt çıktıların alıcısı tarafından genel hükümler çerçevesinde kâğıt ortamda muhafaza ve ibraz edilme zorunluluğu bulunmaktadır.

2.2.3.3.1. e-İrsaliye Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Geçiş Süreleri

Aşağıda belirtilen mükelleflerin e-İrsaliye uygulamasına dâhil olmaları ve düzenleyecekleri sevk irsaliyelerini, belirtilen geçiş süreleri içinde (Tebliğin “V.7.” ve “VIII.” numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde) “e-İrsaliye” olarak düzenlemeleri ve uygulama kapsamındaki mükelleflerden alacakları sevk irsaliyelerini de “e-İrsaliye” olarak almaları zorunludur.

1.ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle EPDK'dan lisans (bayılık lisansı dahil) alan ile Kanuna ekli (III) sayılı listedeki malların imal, inşa, ithalini ve ana bayi/distribütör şeklinde pazarlamasını gerçekleştiren mükellefler,

2.3213 sayılı Maden Kanunu kapsamında düzenlenen işletme ruhsatı/sertifika sahipleri ve işletme ruhsatı/sertifika sahipleri ile yaptıkları sözleşmeye istinaden maden üretim faaliyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişi mükellefler,

3.4634 sayılı Şeker Kanunu'nun 2. Maddesinin (e) bendinde tanımına yer verilen şekerin imalini gerçekleştiren mükellefler,

4.e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden demir ve çelik (GTİP 72) ile demir veya çelikten eşyaların (GTİP 73) imali, ithali veya ihracı faaliyetinde bulunan mükellefler,

5.Tarım ve Orman Bakanlığınca gübre üretim ve tüketiminin kayıt altına alınmasına yönelik oluşturulan Gübre Takip Sistemi'ne kayıtlı kullanıcılar,

6.e-Fatura uygulamasına kayıtlı olan ve 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) 25 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,

7.5957 sayılı Sebze ve Meyveler ile Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan, hal kayıt sistemine kayıtlı komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler.

Yukarıda yer alan mükelleflerin, 01.07.2020 tarihine kadar gerekli başvuru ve hazırlıklarını tamamlayarak, e-İrsaliye uygulamasına geçmek zorundadırlar.

01.01.2020 tarihinden itibaren belirtilen faaliyetleri yapmaya başlayanlar için, e-İrsaliye uygulamasına geçme zorunluluğu, söz konusu işlemlerinin gerçekleştirildiği ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren başlayacaktır.

2.2.3.3.2. e-İrsaliyede Bulunması Zorunlu Bilgiler

e-İrsaliye belgesinde aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur.

a)e-İrsaliyenin düzenlenme tarihi ve belge numarası,

b)e-İrsaliyeyi düzenleyenin adı, ticaret ünvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası,

c)Müşterinin adı, ticaret ünvanı, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, işyeri adresi ve farklı ise teslimat adresi,

d)Taşınan malın nevi, miktarı,

e)Fiili sevk tarihi ile saat ve dakika olarak fiili sevk zamanı,

f)Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod

Mükellefler e-İrsaliye üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebilir.

2.2.3.3.3. e-İrsaliye Yanıtı

Kendisine e-İrsaliye düzenlenen mükellefler, istemeleri halinde, e-İrsaliyeye konu malların ne kadarlık kısmının teslim alındığını/kabul edildiğini, teslim alınmayan mallara ilişkin olarak, kabul edilmeyen mal miktarını ve nedenini uygulama üzerinden e-İrsaliye Yanıtı ile e-İrsaliyeyi düzenleyene iletebilirler.

e-İrsaliye Yanıtı ile yapılan kısmi kabul durumlarında, kabul edilmeyen malların satıcısına geri gönderimi için, alıcının e-İrsaliye uygulamasına kayıtlı kullanıcı olması durumunda e-İrsaliyenin, uygulamaya kayıtlı kullanıcı olmaması durumunda ise matbu kağıt sevk irsaliyesinin ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte düzenlenen e-İrsaliyenin, alıcısının ya da muhteviyatındaki malların tamamının hatalı olması halinde, alıcısı tarafından e-İrsaliye Yanıtı ile reddedilmesi mümkündür. Ancak ret işleminin malın fiili sevkinden önce yapılması gerekmektedir. Malın fiili sevkinden sonra gönderilecek ret e-İrsaliye Yanıtları

hükümsüz olup, bu durumda malı taşıyan/taşıttıran tarafından yeni bir e-İrsaliye düzenlenmesi gerekecektir.

e-İrsaliye uygulamasına dahil olma izni alan mükellefler, oluşturdukları e-İrsaliyelerini ve e- İrsaliye Yanıtlarını birbirleriyle ilişkili şekilde, vergi kanunları ve diğer kanuni düzenlemelerin öngörmüş olduğu süreler dâhilinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmekle yükümlüdür.

2.2.3.4. e-Müstahsil Makbuzu (e-MM) Uygulaması

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alınmasında fatura yerine geçen ticari bir vesika olarak VUK'un 235. Madde hükmü uyarınca düzenlenen müstahsil makbuzunun, elektronik ortamda düzenlenmesi ile kâğıt ve elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi, Başkanlığa elektronik ortamda raporlanması ve Başkanlık tarafından elektronik ortamda izlenebilmesi amacıyla ilk defa 487 no.lu VUK GT ile e-Müstahsil Makbuzu (e-MM) uygulaması getirilmiştir.

Uygulama kapsamında, elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-MM'nun en az bir nüsha kâğıt çıktısı alınarak, çıktının her iki tarafça ıslak imza ile imzalanması ve satıcı çiftçiye verilerek çiftçi tarafından kâğıt ortamda muhafaza edilmesi, e-MM'nun tüccar nüshasının ise elektronik sertifika ile imzalı olarak elektronik ortamda muhafaza edilmesi gerekmektedir.

2.2.3.4.1. e- Müstahsil Makbuzunda Bulunması Zorunlu Bilgiler

e-MM belgesinde aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur.

a)Malı satın alan tüccar veya çiftçinin adı, soyadı veya unvanı, vergi dairesi, VKN/TCKN'si ve adresi.

b)Belgenin tarihi, saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası.

c)Malı satan çiftçinin adı, soyadı, VKN/TCKN'si ve ikametgâh adresi.

d)Satın alınan malın cinsi, miktarı, bedeli, vergi ve varsa diğer kesintiler tutarı.

e)Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

Mükellefler e-MM üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

2.2.3.4.2. e-MM Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Geçiş Süreleri

✓e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflerden faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar, 01.07.2020 tarihine kadar,

✓5957 sayılı Kanun kapsamında Hal Kayıt Sistemine kayıtlı komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler, 01.01.2020 tarihine kadar,

✓2020 veya müteakip yıllarda e-Fatura uygulamasına geçen ve müstahsil makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükellefler ise e-Fatura uygulamasına geçiş süresi içinde

gerekli başvuruları ve hazırlıkları yaparak, e-MM uygulamasına geçmeleri ve bu tarihten itibaren, müstahsil makbuzunu “*e-Müstahsil Makbuzu*” olarak düzenlemeleri zorunludur.

e-MM uygulaması, yukarıda belirtilen mükellefler dışındaki mükellefler için zorunlu bir uygulama olmayıp, uygulamaya dahil olmak isteyen mükelleflerin;

a) e-Fatura uygulamasına dâhil olması,

b) e-Gider Pusulası düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

c) Tebliğde belirtilen uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde gerekli başvuruyu yapması

gerekmektedir.

2.2.3.4.3. YN ÖKC Üzerinden e-MM Bilgi Fişi Hazırlanması

YN ÖKC üzerinden e-MM’nda bulunan bilgileri de ihtiva eden e-MM Bilgi Fişinin iki nüsha halinde üretilmesi ve taraflarca imzalanması halinde; bu bilgi fişi nüshaları da e-MM’nun kâğıt nüshaları yerine geçecektir.

Bu durum e-MM’nun, elektronik sertifika ile imzalanarak düzenlenmesini, muhafaza edilmesini ve bilgi fişlerinin taraflarca Kanun hükümlerine göre muhafaza edilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.

2.2.3.5. e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) Uygulaması

Serbest meslek erbapları tarafından mesleki faaliyetlerine ilişkin tahsilatları için VUK'un 236. Madde hükmü uyarınca düzenlenen serbest meslek makbuzunun, elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabının talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamında iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi ve Başkanlığa elektronik ortamda raporlanması ve Başkanlık tarafından izlenebilmesine amacıyla ilk defa 487 no.lu VUK GT ile e-SMM uygulaması getirilmiştir.

Uygulama üzerinde düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-SMM'nun kâğıt çıktısının muhatap tarafından talep edilmesi halinde, söz konusu çıktı ancak ıslak imzalı olarak teslim edilebilecektir. Serbest meslek erbabı dilerse, elektronik belge olarak oluşturduğu makbuz üzerine ıslak imza atmak yerine, imzasını notere tasdik ettirip, makbuzu hazır imzalı olarak bastırıp teslim edebilecektir.

Kendisine e-SMM düzenlenen mükelleflerin ise teslim yöntemine göre e-SMM'nun kâğıt çıktısını veya elektronik ortamdaki halini muhafaza ve ibraz etmeleri gerekmektedir.

2.2.3.5.1. e-SMM'nda Bulunması Zorunlu Bilgiler

e-SMM'nda aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur.

a)Serbest meslek erbabının; adı, soyadı, vergi dairesi, VKN veya TCKN'si, adresi,

b)Müşterinin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi mükellefi ise vergi dairesi, VKN veya TCKN'si,

c)Belgenin düzenlenme tarihi ile saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası,

d)Alınan paranın miktarı (varsa vergi tevkifatı tutarları ve Kdv tutarları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde).

e)Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

Mükellefler e-SMM üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

2.2.3.5.2. e-SMM Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Gececekleri Süreler

Vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarının aşağıda belirtilen sürelerde e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dahil olması ve belirtilen tarihlerden itibaren serbest meslek makbuzlarını “*e-Serbest Meslek Makbuzu*” olarak düzenlemeleri zorunludur.

a)01.02.2020 tarihi itibarıyla faaliyetine devam etmekte olanların 01.06.2020 tarihine,

b)01.02.2020 tarihinden (bu tarih dâhil) itibaren faaliyetine başlayacak olanların ise işe başladıkları ayı izleyen 3. ayın sonuna,

kadar e-SMM uygulamasına dahil olmaları ve bu tarihlerden itibaren, e- SMM düzenlemeleri zorunludur.

Dolayısıyla, e-SMM uygulamasına dahil olacak mükelleflerin, yukarıda yer alan süreler içerisinde;

a) e-SMM düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

b) Tebliğde belirtilen uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde gerekli başvuruyu yapması, gerekmektedir.

2.2.3.5.3. YN ÖKC Üzerinden e-SMM Bilgi Fişi Hazırlanması

Yeni Nesil ÖKC üzerinden hazırlanıp, e-SMM’nda bulunan bilgileri de ihtiva eden e-SMM Bilgi Fişinin, düzenleyen tarafından imzalanarak müşteriye verilmesi halinde söz konusu bilgi fişi nüshası da e-SMM’nun kâğıt çıktısı yerine geçecektir.

Serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerden (diş hekimleri ile veteriner hekimler dâhil), e- SMM uygulamasına olarak dâhil olanların, banka veya kredi kartı ile yapacakları tahsilatlara ilişkin düzenlenecek ÖKC Bilgi Fişi (e-SMM Bilgi Fişi)’nde yer alan banka işlem bilgilerine (işyeri no, terminal no, tahsilatta kullanılan banka veya kredi kartı numarasının son dört rakamı, kart sahibinin adı soyadı, tahsilat tutarı, onay kodu) e-SMM üzerinde yer verilmesi ve ÖKC bilgi fişinin de müşteriye

verilmesi koşuluyla, EFT-POS özellikli YN ÖKCTerin de POS cihazı yerine kullanılması mümkün olup EFT-POS özellikli YN ÖKC'den düzenlenen bilgi fişi e-SMM'nun kağıt çıktısı yerine geçecektir.

2.2.3.6. e-Gider Pusulası Uygulaması

İlk defa 509 no.lu VUK GT ile uygulamaya sokulan e-Gider Pusulası uygulaması, VUK'un 234. Maddesi kapsamında kâğıt ortamında düzenlenen gider pusulasının, elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabının talebi doğrultusunda kendisine elektronik ortamda veya kâğıt olarak iletilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibrazı ile Başkanlığa yine elektronik ortamda iletilmesine veya raporlanabilmesine imkân sağlamaktadır.

Elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-Gider Pusulasının en az bir örnek kâğıt çıktısının alınarak, çıktının belgeyi düzenleyen ve muhatabı tarafından ıslak imza imzalanması ve düzenleyen tarafından kâğıt ortamda da muhafaza ve ibraz edilmesi, muhatabına ise elektronik veya kâğıt ortamda iletilmesi gerekmektedir.

Muhatabına kâğıt ortamda iletilmesi halinde, kâğıt çıktının düzenleyen ve muhatabı tarafından ıslak imza ile imzalanmış olması esastır.

2.2.3.6.1. e-Gider Pusulasında Bulunması Gereken Bilgiler

e-Gider Pusulası belgesinde aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur:

- a) Alıcının (iş yaptıran, emtiayı satın alan, belgeyi düzenleyen) adı, soyadı veya unvanı, vergi dairesi, TCKN/VKN'si ve adresi.
- b) Belgenin tarihi, saat ve dakika olarak düzenlenme zamanı ve belge numarası.
- c) Satıcının (iş yapan, emtiayı satan, belgenin düzenlendiği muhatap) adı, soyadı, TCKN/VKN'si ve ikametgah adresi.
- d) İşin mahiyeti, iş ücreti, emtianın cins ve nev'i, miktarı, bedeli, vergi ve varsa diğer kesintiler tutarı.
- e) Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod

Mükellefler e-Gider Pusulası üzerindeki zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

2.2.3.6.2. e-Gider Pusulası Uygulamasına Geçiş Zorunluluğu Getirilen Mükellefler ve Geecekleri Süreler

Tebliğde e-Gider Pusulası uygulamasına geçmek zorunda olan mükelleflere ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bu yönüyle zorunlu bir uygulama değildir.

Başkanlık, riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Gider Pusulası uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.

Başkanlık tarafından e-Gider Pusulası uygulamasına zorunlu olarak dahil olacağı belirlenen mükelleflerin, Başkanlık tarafından belirtilen süre içinde e-Gider Pusulası uygulamasına dahil olmaları ve bu tarihten itibaren, gider pusulasını e-Gider Pusulası olarak düzenlemeleri zorunludur.

2.2.3.6.3. YN ÖKC üzerinden e-Gider Pusulası Bilgi Fişi Hazırlanması

YN ÖKC üzerinden e-Gider Pusulasında bulunan bilgileri de ihtiva eden e-Gider Pusulası Bilgi Fişinin iki nüsha halinde üretilmesi ve taraflarca imzalanması halinde; bu bilgi fişi nüshaları da e-Gider Pusulasının kâğıt nüshaları yerine geçecektir.

Bu durum e-Gider Pusulasının, elektronik sertifika ile imzalanarak düzenlenmesini, muhafaza edilmesini ve bilgi fişlerinin taraflarca Kanun hükümlerine göre muhafaza edilmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.

2.2.3.7. e-Bilet Uygulaması

İlk defa, 415 no.lu VUK GT ile kara ve deniz yolu ile şehirlerarası veya uluslararası yolcu taşımacılığı işi ile iştigal eden mükelleflerin; 462 no.lu VUK GT ile hava yolu ile yurt içi veya yurt dışı yolcu taşımacılığı işi ile iştigal eden mükelleflerin;

463 no.lu VUK GT ile sinema, tiyatro, konser, spor müsabakası ve benzeri etkinlikler için bilet düzenleyen mükelleflerin elektronik ortamda bilet düzenlemelerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Buna göre, kâğıt ortamda düzenlenmekte olan biletler (kara, deniz ve hava yolu yolcu biletleri ile sinema, tiyatro, spor müsabakası vb. etkinliklere ait biletler gibi) ile yolcu listelerinin elektronik ortamda düzenlenebilmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik ortamda veya kâğıt olarak iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesi, Başkanlığa elektronik ortamda iletilmesine veya raporlanabilmesi amacıyla, e-Bilet uygulaması getirilmiştir.

Söz konusu tebliğ düzenlemeleri ile belirtilen mükellefler için getirilen e-Bilet uygulamaları (karayolu taşımacılığı ile uğraşanlar için ayrıca e-Yolcu Listesi) ihtiyari bir uygulama olup kapsama giren mükellefler istemeleri ve GİB tarafından kendilerine izin verilmesi halinde, e-Bilet Uygulamasından yararlanabilecekti.

Bu defa e-Bilet uygulamasına ilişkin 509 no.lu VUK GT ile önceki tebliğlerde yapılan açıklamalar düzenlenerek birleştirilmiştir. Söz konusu Tebliğe göre;

✓Karayolu Taşıma Yönetmeliğinde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı faaliyetiyle iştigal eden Dİ yetki belgeli işletmeler ile

✓Yerli ve yabancı sinema filmi gösteriminde bulunan sinema işletmeleri ile sinema, tiyatro, konser, spor müsabakası ve benzeri etkinlikler için bilet düzenleyen mükellefler

haricindekiler için e-Bilet uygulaması ihtiyari bir uygulama olup uygulamaya dahil olmak isteyen mükelleflerin;

a) e-Fatura uygulamasına dâhil olması,

b) e-Bilet düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

c) Uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde gerekli başvuruyu yapması

gerekmektedir.

e-Bilet uygulamasında, bilet düzenlemek zorunda olan yükümlülerin faaliyet konularına göre farklılık arz ettiği için tezimizin bu bölümünde, uygulamaya ilişkin açıklamalarımız, mükelleflerin faaliyet alanlarına göre ayrı ayrı başlıklar altında yapılmıştır.

2.2.3.7.1. Kara ve Deniz Yoluyla Yolcu Taşımacılığı Faaliyetinde Bulunan Mükelleflerde e-Bilet Uygulaması

Karayolu Taşıma Yönetmeliği²⁶²nde belirtilen şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı faaliyetiyle iştigal eden Dİ yetki belgeli işletmeler 01.01.2021 tarihine kadar (2021 veya müteakip yıllarda faaliyetlerine başlayanlar, faaliyete başladığı ayı izleyen dördüncü ayın başından itibaren) e-Bilet uygulamasına geçmek, bu tarihten sonra düzenleyecekleri yolcu biletlerini ve yolcu listelerini e-Bilet uygulaması kapsamında, e-Bilet ve e-Bilet Yolcu Listesi olarak düzenlemek zorundadırlar.

i. Kara ve Deniz Yolu Taşımacılığı e-Biletinde Bulunması Gereken Bilgiler

e-Bilet düzenleme izni alan söz konusu mükelleflerin düzenleyecekleri e-biletlerde en az aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur:

- a) Düzenleyenin adı-soyadı/unvanı, adresi, vergi dairesi, VKN/TCKN
- b) Yolcunun adı-soyadı, VKN/TCKN
- c) e-Bilet numarası,
- ç) Düzenlenme tarihi.
- d) Seyahat tarihi.
- e) Ödeme tarihi.
- f) Ödeme türü (nakit/kredi kartı/banka kartı/havale gibi).
- g) Tutar.
- ğ) Kdv

h) Varsa bilet bedelini gider gösterecek veya indirim konusu yapacak olan mükellefin adı- soyadı/unvanı, VKN/TCKN'si.

- ı) Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

Mükellefler e-Bilet üzerinde zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

²⁶² 08.01.2018 tarih ve 30295 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

ii.e- Yolcu Listesinde Bulunması Gereken Bilgiler

Elektronik ortamda oluşturulan ve kâğıt nüshalarının sefer sonuna kadar taşıtta bulundurulması gereken e-Yolcu Listesinde bulunması gereken bilgiler aşağıda yer almaktadır.

a) Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı-soyadı/unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi, VKN/TCKN'si.

b) Taşıtın plakası.

c) Sefer tarihi, ç) Hareket saati.

d) Sefer numarası.

e) e-Bilet numaraları.

f) Yolcunun adı-soyadı, VKN/TCKN'si.

g) Yolcu sayısı.

ğ) Kdv dâhil toplam bilet bedeli.

Uluslararası seyahat eden kişilerin adı soyadı, TCKN veya pasaport numarasının yolcu listelerine yazılması zorunludur.

Ayrıca varsa taşıtı işleten mükellefin adı-soyadı/unvanı, adresi, vergi dairesi, VKN/TCKN, komisyon tutarı ve Kdv tutarı bilgilerinin de yer alması gerekmektedir.

Mükellefler e-Yolcu Listesinde zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

2.2.3.7.2. Hava Yolu ile Yurt İçi veya Yurt Dışı Yolcu Taşımacılığı İşi ile İştigal Eden Mükelleflerde e-Bilet Uygulaması

Hava yolu ile yurt içi veya yurt dışı yolcu taşımacılığı işi ile iştigal eden (IATA üyesi olmayanlar dahil) mükellefler için e-Bilet uygulaması zorunlu bir uygulama olmayıp bu mükellefler, istemeleri halinde e-Bilet uygulamasına katılabileceklerdir.

Türkiye'de faaliyette bulunan dar mükellef hava yolu firmalarının, sadece Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarını içeren biletleri için e-Bilet uygulamasına kayıt olabileceklerdir.

Belirtilen şartları taşıyan e-Biletler, tutarına bakılmaksızın fatura yerine geçen belge olarak kabul edilecektir. e-Bilet düzenleme izni alan mükellefler, bagaj ücreti, cezalar, ücret iadesi ve benzeri işlemleri için de e-Bilet düzenleyeceklerdir.

Hava yolu firmaları önceden Başkanlıktan izin almaları kaydıyla, düzenledikleri e-Biletleri muhatabına elektronik sertifika ile imzalanmış olarak ya da kâğıt ortamda teslim edebileceklerdir. Söz konusu e-Biletlerin kâğıt ortamda teslim edilmesi halinde hava yolu firmalarınca ayrıca elektronik sertifika ile imzalanmasına gerek bulunmamaktadır. Bu şekilde teslim edilen biletlerin muhatabı tarafından tevsik edici belge olarak kullanılabilmesi için hava yolu firmaları tarafından kaşe/damga tatbik edilmesi, acenteler tarafından ise kaşe/damga tatbik edilmesi ve imzalanması gerekmektedir.

i. Hava Yolu e-Biletinde Bulunması Gereken Bilgiler

e-Bilet düzenleme izni alan hava yolu firmalarının düzenleyecekleri e-Biletlerde, en az aşağıda yer alan bilgilerin bulunması zorunludur:

- a) Hava yolu firmasının unvanı.
- b) Yolcunun adı-soyadı, TCKN (veya Pasaport No'su).
- e) Belge numarası.
- ç) Düzenlenme tarihi.
- d) Yapılan hizmetin nevi ve tutan.
- e) Ödeme türü (nakit/kredi kartı/banka kartı/havale/promosyon ve benzeri).
- f) Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

Mükellefler e-Bilet üzerinde zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

ii. Havayolu Elektronik Bilet Bedelinin Gider Kaydedilmesi ve Düzenlenecek e-Biletlerde Kdv Uygulaması

Hava yolu firmaları tarafından yapılan satışlarda (şube, çağrı merkezleri ve internet siteleri aracılığıyla yapılanlar dahil) yolcu bilgilerinin kaydedildiği aşamada yolcu tarafından talep edilmesi halinde, yolcu bilgilerine ilaveten hesabına yolculuk

yaptıkları mükellefin adı-soyadı/unvanı ve VKN/TCKN bilgileri de e-Bilet üzerinde gösterilecektir.

Türkiye’de mükellefiyeti bulunan acenteler, düzenleyecekleri e-Bilet üzerinde yolcu bilgileri haricinde kendilerine ait mükellefiyet ya da IATA bilgilerine de yer vererek yolcuya e-Bilet muhteviyatını da içeren bir fatura düzenleyeceklerdir. Bu fatura üzerinde talep edilmesi halinde hesabına yolculuk yapılan mükellef bilgilerine de yer verilecektir.

Acente tarafından düzenlenen ve e-Bilet muhteviyatını da içeren fatura, yolcu veya hesabına yolculuk yapılan mükellef tarafından; üzerinde acente bilgilerini de ihtiva eden e-Bilet ise acente tarafından gider/indirim konusu yapılabilecektir.

Muhatabı tarafından gider gösterilecek veya indirim konu edilecek e-Biletin, yasal saklama süresince Tebliğde açıklanan teslim şekline uygun olarak muhafaza ve ibraz edilmesi gerekmektedir.

Elektronik iletim izni alan hava yolu firmalarınca düzenlenen e-Biletin kâğıt çıktısı da elektronik ortamdaki aslına uygun olmak koşuluyla, Kanun hükümlerine göre tevsik edici belge olarak kullanılabilir. Bu durumda söz konusu e-Bilet çıktısının ayrıca imzalanmasına veya kaşe/damga tatbik edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Hava yolu firmaları, Kdv’ne tabi olan işlemleri için bilette yer alan tutardan matraha dâhil olmayan unsurları ayrıştırdıktan sonra iç yüzde yoluyla Kdv hesaplayıp beyan edecek, hizmetinden yararlanan mükellefler ise KDVK’nun 29 ve müteakip maddelerinde belirtilen şekilde hesaplanan Kdv indirim konusu yapabileceklerdir.

2.2.3.7.3. Etkinlikler İçin Bilet Düzenleyen Mükelleflerde e-Bilet Uygulaması

Yerli ve yabancı film gösteriminde bulunan sinema işletmeleri, 01.07.2020 tarihine kadar (01.07.2020 tarihinden sonra faaliyetlerine başlayanlar, faaliyetlerine başladıkları ayı izleyen dördüncü ayın başına kadar) e-Bilet uygulamasına geçmek ve giriş biletlerini e-Bilet olarak düzenlemek ve düzenledikleri her e-Bilet belgesindeki

bilgileri, yayımlanan kılavuzda²⁶³ belirtilen şekilde “*e-Bilet Bilgi Fişi (Sinema)*” olarak kayıt altına almak amacıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihaz (YN ÖKC) kullanmak zorundadırlar.

YN ÖKC’lerin, her bir bilet satış gişesinde olma zorunluluğu bulunmayıp, aylık satış raporlarının alınabilmesi koşuluyla işletme merkez bilgi işlem lokasyonlarında ihtiyaç duyulan adette kurulması ve bulundurulması da mümkündür.

e-Bilet, e-Bilet Raporu ve Rapor Özeti, YN ÖKC’den düzenlenen e-Bilet Bilgi Fişi ve Aylık Satış Raporu, sinema işletmecileri tarafından elektronik ortamda muhafaza edilecek ve talep edilmesi halinde elektronik veya kağıt ortamda ibraz edilecektir.

6222 Sayılı Sporda Şiddet ve Düzensizliğin Önlenmesine Dair Kanun’un hükümleri uyarınca gerek federasyonlar gerekse de yetki devredilen kurumların spor müsabakalarına giriş bileti düzenlemeleri halinde, izin alınmak şartıyla bu biletler de e-Bilet olarak düzenlenebilecektir.

i. Etkinlik e-Biletinde Bulunması Gereken Bilgiler

e-Bilet düzenleme izni alan mükelleflerin düzenleyecekleri etkinliklere ilişkin e-Biletlerde, bulunması gereken bilgiler aşağıda yer almaktadır.

- a) Düzenleyenin adı-soyadı/unvanı, vergi dairesi, VKN/TCKN’si.
- b) Belge numarası ve düzenlenme tarihi.
- c) Etkinlik tarihi ve saati,
- ç) Etkinliğin adı.
- d) Etkinliğin yeri (il, ilçe ve belediye olarak).
- e) Koltuk no.
- f) Yapılan hizmetin nevi ve tutarı.
- g) Ödeme şekli (nakit, kredi kartı, eft, havale, promosyon, bedelsiz ve benzeri).
- ğ) Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkod.

Mükellefler e-Bilet üzerinde zorunlu bilgilere ilave olarak ihtiyaçları doğrultusunda farklı bilgilere de yer verebileceklerdir.

²⁶³ Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihazlardan Bilgi Fişleri Düzenlenmesine Dair Usul ve Esaslara İlişkin Teknik Klavuz

ii. Eğlence Vergisi Açısından e-Bilet

Mükellefler tarafından yerli ve yabancı film gösterimlerine ait eğlence vergisi 01.07.2020 tarihinden itibaren, aylık döneme ilişkin e-Bilet Raporu Özeti ve YN ÖKC'den alınacak e-Bilet Bilgi Fişlerine ilişkin bilgileri gösteren Aylık Satış Raporu dikkate alınarak hesaplanacak ve en geç ertesi ayın 20. günü akşamına kadar mahallin malmüdürlüğü veya muhasebe müdürlüğüne ödenecektir.

2.2.3.8. e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi Uygulaması

Bu uygulama, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin, sigorta ve emeklilik araçlarına ödedikleri komisyonlar için onların adına düzenledikleri ve onlar tarafından düzenlenen fatura yerine geçen ve kâğıt ortamda düzenlemekte olan “Sigorta Komisyon Gider Belgesi”nin elektronik belge olarak düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkân veren uygulamadır.

Uygulama ihtiyari olup, bu uygulamaya dahil olmak isteyen sigorta, emeklilik ve reasürans şirketlerinin;

- a) e-Fatura uygulamasına dahil olması,
- b) e-Sigorta Komisyon Gider Belgesini düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,
- c) Uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde gerekli başvuruyu yapması gerekmektedir.

Sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri uygulamaya dahil oldukları tarihten itibaren düzenleyecekleri sigorta komisyon gider belgelerini, e-Sigorta Komisyon Gider belgesi olarak düzenlemek ve alıcılarının talebi doğrultusunda elektronik ya da kâğıt ortamda teslim etmek zorundadırlar.

Muhatabına kâğıt ortamda teslim edilen e-Sigorta Komisyon Gider belgesinin, sigorta şirketi tarafından kaşe veya damga tatbik edilmek ve ıslak imza ile (veya noter onaylı imzanın elektronik ortamda belge üzerine uygulanması suretiyle hazır imzalı olarak) imzalanarak teslim edilmesi, e-Sigorta Komisyon Gider belgesinin sigorta

şirketi nüshasının ise elektronik sertifika ile imzalı olarak elektronik ortamda muhafaza edilmesi gerekmektedir.

İlgili mevzuatları çerçevesinde kâğıt ortamda düzenlenen sigorta komisyon gider belgesinde bulunması zorunlu bilgiler ile Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkodun, e-Sigorta Komisyon Gider belgesinde bulunması zorunludur.

2.2.3.9. e-Sigorta Poliçesi Uygulaması

e-Sigorta Poliçesi uygulaması, sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri ile aracılarının kâğıt ortamda düzenlemekte oldukları Sigorta Poliçelerinin elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkan veren uygulamadır.

Uygulama zorunlu olmayıp, dahil olmak isteyen sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri veya sigorta ve emeklilik aracılarının;

a) e-Fatura uygulamasına dâhil olması,

b) e-Sigorta Poliçesini düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

c) Uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde gerekli başvuruyu yapması gerekmektedir.

Sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri veya aracılarının uygulamaya dahil oldukları tarihten itibaren düzenleyecekleri sigorta komisyon poliçelerini belgelerini, e-Sigorta Poliçesi olarak düzenlemek ve alıcılarının talebi doğrultusunda elektronik ya da kâğıt ortamda teslim etmek zorundadırlar.

Muhatabına kâğıt ortamda teslim edilen e-Sigorta Poliçesinin, sigorta şirketi ve/veya sigorta ve emeklilik aracıları tarafından kaşe veya damga tatbik edilmek ve ıslak imza ile (veya noter onaylı imzanın elektronik ortamda belge üzerine uygulanması suretiyle hazır imzalı olarak) imzalanarak teslim edilmesi, e-Sigorta Poliçesinin sigorta şirketi/sigorta ve emeklilik aracıları nüshasının ise elektronik sertifika ile imzalı olarak elektronik ortamda muhafaza edilmesi gerekmektedir.

İlgili mevzuatları çerçevesinde kâğıt ortamda düzenlenen sigorta poliçesinde bulunması zorunlu bilgiler ile Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkodun e-Sigorta Poliçesinde bulunması zorunludur.

2.2.3.10. e-Döviz Alım-Satım Belgesi Uygulaması

Döviz alım ve satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler tarafından kâğıt ortamda düzenlemekte olan DAB ve DSB'nin, elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkân veren e-Döviz Alım-Satım Belgesi uygulamasına katılmak, yetkili müesseseler açısından zorunlu tutulmamıştır.

Ancak diğer e-Belge uygulamalarında olduğu gibi Başkanlık en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, yetkili müesseselere e-Döviz Alım-Satım Belgesi Uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirmeye ve bu durumu ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanacak duyurularla belirlemeye yetkilidir.

Uygulamaya dahil olmak isteyen yetkili müesseselerin;

- a) e-Fatura uygulamasına dâhil olması,
- b) e-Döviz Alım-Satım Belgesini düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,
- c) Uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde gerekli başvuruyu yapması gerekmektedir.

Yetkili müesseseler uygulamaya dahil oldukları tarihten itibaren düzenleyecekleri Döviz Alım-Satım Belgesinin, e-Döviz Alım-Satım belgesi olarak düzenlemek ve alıcılarının talebi doğrultusunda elektronik ya da kâğıt ortamda teslim etmek zorundadırlar.

Muhatabına kâğıt ortamda teslim edilen e-Döviz Alım-Satım belgesinin, yetkili müessese tarafından kaşe veya damga tatbik edilmek ve ıslak imza ile (veya noter onaylı imzanın elektronik ortamda belge üzerine uygulanması suretiyle hazır imzalı olarak) imzalanarak teslim edilmesi, e-Döviz Alım-Satım belgesinin yetkili

müessese nüshasının ise elektronik sertifika ile imzalı olarak elektronik ortamda muhafaza edilmesi gerekmektedir.

İlgili mevzuatları çerçevesinde kâğıt ortamda düzenlenen Döviz Alım-Satım belgesinde bulunması zorunlu bilgiler ile Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkodun e-Döviz Alım-Satım belgesinde bulunması zorunludur.

2.2.3.11. e-Dekont Uygulaması

e-Dekont uygulaması, bankalar tarafından kâğıt ortamda düzenlenen dekontun, elektronik ortamda düzenlenmesi, muhatabına talebi doğrultusunda elektronik veya kâğıt ortamda iletilebilmesi, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilebilmesine imkan veren uygulamadır.

e-Dekont uygulaması zorunlu bir uygulama olmayıp, bankalar istemeleri halinde 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulamaya dahil olabileceklerdir. Uygulamaya katılmak bankaların isteğine bağlı tutulmuştur. Katılmak isteyen bankaların,

a) e-Dekont düzenleyebilme ve iletebilme konusunda gerekli hazırlıklarını tamamlamış olması,

b) Tebliğde belirtilen uygulamadan yararlanma yöntemleri ve başvuru esaslarına uygun şekilde gerekli başvuruyu yapması

gerekmektedir.

Başkanlık en az 3 aylık zaman süresi belirleyerek, bankaların e-Dekont uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirmeye yetkilidir.

Bankalar, uygulamaya dahil oldukları tarihten itibaren elektronik ortamda düzenlenen ve elektronik sertifika ile imzalanan e-Dekontun, muhatabının talebi çerçevesinde ıslak imzalı kâğıt çıktısı verilerek ya da elektronik ortamda iletilerek (e-posta, SMS, ftp, web uygulaması ve benzeri diğer iletim yöntemleri dâhil) teslim edilmesi gerekmektedir.

e-Dekont çıktısının banka görevlisince kaşe tatbiki veya ıslak imza ile imzalanarak verilmesi mümkün bulunduğu gibi bunun yerine banka yetkilisinin imzasının notere tasdik ettirilip, e-Dekont üzerine hazır imzalı olarak elektronik

ortamda tatbik edilerek düzenlenmesi (preprinted imza ve benzeri) ve muhatabına teslim edilmesi de mümkündür.

İlgili mevzuatları çerçevesinde kâğıt ortamda düzenlenen dekontta bulunması zorunlu bilgiler ile Başkanlık tarafından bilgi içeriği belirlenen karekod veya barkodun e-Dekontta bulunması zorunludur.

2.2.4. e-Belge Uygulamalarında Ortak Hükümler

Tezimizin bu bölümünde, mevcut uygulamalardan mükelleflerin nasıl yararlanacakları ve uygulama üzerinde oluşturulan elektronik belgede bulunması gereken amblem ve belge numarası hakkında açıklamalar yapılmıştır. Bu bölüm altında ayrıca bir e-belge kullanıcısının hangi hallerde kâğıt ortamında belge düzenleyebileceği, elektronik belge üzerinde konulması zorunlu olan imza ve mühür uygulaması ile Başkanlığa yapılacak raporlama hakkında ortak açıklamalara yer verilmiştir.

2.2.4.1. Uygulamadan Yararlanma Yöntemleri

Mükellefler, söz konusu e-Belge uygulamalarını, GİB Portalı, Özel Entegratör veya Doğrudan Entegrasyon Yöntemlerinden birini kullanmak suretiyle kullanabilirler.

2.2.4.1.1. GİB Portal Yöntemi

GİB Portal yöntemi, Başkanlık tarafından geliştirilmiş olup, e-Belge uygulamalarına ait temel fonksiyonları bünyesinde barındıran, ücretsiz bir uygulamadır.

Yeterli alt yapıya sahip olmayan kullanıcılar bu yöntemde, kullanıcı hesabını aktive ederek, kayıtlı oldukları e-Belge uygulamalarını internetin bulunduğu her yerden erişme ve kullanma imkânı bulmaktadır.

Kayıtlı bulundukları e-Belge uygulamasını Portal yöntemi üzerinden kullanacakların ayrıca e-İmza veya e-Mühür almaları gerekmektedir. Ancak

01.01.2020 tarihinden itibaren e- Fatura uygulamasına dahil olmayan mükelleflerce düzenlenecek faturaların, aynı gün içerisinde aynı kişiye vergi mükellefleri için vergiler dahil toplam tutarın 5.000 TL’yi, nihai tüketiciler için ise 30 Bin TL’yi aşması halinde, düzenlenmek zorunda olan e-Arşiv Faturalar, e-imza veya mali mühür almadan portal üzerinden düzenlenebilecektir. Bunun dışında kalan durumlarda e-Belge uygulamalarına kayıtlı olan kullanıcıların e-imza veya mali mühür edinmeleri zorunludur.

e-Belge Portalleri aracılığıyla uygulamayı kullanmak isteyen mükellefler, “Başvuru Kılavuzları²⁶⁴”nda açıklanan şartlara uygun olarak başvuru yapmalarını müteakip Başkanlık tarafından kullanıcı hesaplarının tanımlanması sonrasında başvuru yaptıkları e-Belgeleri gönderme ve/veya alma ile ilgili temel işlemleri, portal içerisinde sunulan ara yüzleri kullanarak yapabileceklerdir. Başkanlık, Portal Yöntemi ile düzenlenebilecek e-Belgeleri, belirlemeye, sınırlandırmaya ve duyurmaya yetkilidir. Başkanlık tarafından e-Belge Portalleri üzerinde tanımlanmamış ve uygulama konulmamış e-Belgelerin, bu yöntemle düzenlenmesi ve iletilmesi mümkün değildir.

2.2.4.1.2. Özel Entegratör Yöntemi

Mükellefler talep etmeleri halinde, teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan izin alan özel entegratör kuruluşlarından, e-Belge ve e-Belge Raporu oluşturma, mali mühürle onaylama, zaman damgası kullanma ve oluşturulan belgeleri bu Tebliğin “VI. 11.5.” numaralı bölümüne uygun olarak alıcıya ve e-Belge ve/veya e-Belge Raporunu Başkanlığa elektronik ortamda iletme hizmeti alabilirler.

Özel entegratörün teknik altyapısının yeterli olması²⁶⁵, kullanılan bilgi işlem sistemi yazılım ve donanım alt yapısının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde bulunması zorunludur.

Başkanlıktan izin alan özel entegratörler, hizmet verdikleri mükelleflere ait vakıf oldukları ticari sır niteliğindeki bilgileri, e-Belge uygulamaları kapsamında e-Belge ve raporların oluşturulması, imzalanması, gönderilmesi, alınması amacı dışında

²⁶⁴ ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanmıştır.

²⁶⁵ Özel entegrasyon yapmak isteyen mükelleflerin ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan teknik kılavuzlara uygun bilgi işlem altyapısını kurmaları zorunludur.

kullanamaz ve işleme taraf olanların yazılı izni olmaksızın Başkanlık haricinde üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Özel entegratörler bu faaliyetleri kapsamında elde ettiği ticari sır niteliğindeki bilgilerinin güvenliğınden ve gizliliğınden sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmemesi durumunda özel entegratörlerin diğerk Kanunların öngördüğü cezai sorumlulukları dışında ayrıca Başkanlık tarafından özel entegratörlük izinleri iptal edilebilir.

Bu noktada özel entegratörler, hizmet verdikleri mükelleflerin e-Belge uygulamaları kapsamında oluşturdukları e-Belgelerin, Başkanlık sistemleri üzerinden erişilmesi, görüntülenmesi, sorgulanması ve doğrulanabilmesi için gerekli tedbirleri almak zorundadırlar. Mükellefin, e-Belge gönderip alma işlemini özel entegrasyon izni alan mükelleflere ait bilgi işlem sistemi vasıtasıyla gerçekleştirmesi, muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmayacaktır.

e-Belge uygulamalarından özel entegratör kuruluşları vasıtasıyla yararlanan mükellefler diledikleri takdirde, sistem üzerinde düzenlenecek e-Belge ve e-Belge raporlarında, özel entegratör kuruluşun mali mührünün ve zaman damgasının kullanılmasını talep edebileceklerdir.

2.2.4.1.3. Doğrudan Entegrasyon Yöntemi

Bilgi işlem sistemleri yeterli olan mükelleflerin, gerekli entegrasyonu sağlamaları koşuluyla e- Belge uygulamalarını doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemleri aracılığıyla kullanmaları mümkündür.²⁶⁶ Bunun için bilgi işlem sistemlerinde gerekli ön hazırlıkları tamamladıktan sonra, sistemlerini ve e-Belge ile ilgili süreçlerini açıklayan dokümanlarla birlikte Başkanlığa başvuruda bulunacaklardır.

Başvurusu uygun bulunanlara, Başkanlık tarafından test kullanıcısı ve yetki tanımları e-Posta olarak iletilecek ve böylece kullanıcı hesabı aracılığıyla e-Belge gönderme ve alma işlemleri gerçekleştirilecektir.

²⁶⁶ Mükellefin doğrudan entegrasyon yöntemini kullanmak için yapacağı başvuru, mükellefe ait sistemin yapısı, işleyişi ve bu sistemde düzenlenen belge ve raporların bu Tebliğde ve ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan “e- Belge Teknik Kılavuzları”nda belirlenen usul ve esaslara uygun olup olmadığı açısından Başkanlıkça değerlendirilir.

Entegrasyon çalışmaları, başvuru tarihinden itibaren en geç bir yıl içerisinde tamamlanmak zorundadır.

Bilgi işlem sistemi yurt dışından yönetilen mükellefler de başvuruda bulunabilecek ve talepleri Başkanlıkça değerlendirilerek e-Belge gönderip almalarına izin verilebilecektir.

Başkanlık, genel entegrasyon usulleri belirleyebileceği gibi bilgi işlem sistemleri, kapasite, iş gerekleri ve ihtiyaçları gibi hususları göz önüne alarak özel entegrasyon usulleri de belirleyebilir.

2.2.4.2. e-Belgede Amblem ve Belge Numarası

Belge Basım ve Dağıtım Yönetmeliği düzenlemelerine göre belgelerin önyüzünün üst orta kısmına basılması zorunlu olan “*Belgelere Konulacak Özel İşaret (Amblem)*” ile “*İl Kod Numarası*” yerine aynı konumda bulunmak üzere, “*Gelir İdaresi Başkanlığı amblemi*”, amblemin etrafını saran şekilde “*Hazine ve Maliye Bakanlığı*” ibaresi, amblemin altında ise e-Belgenin türüne göre “e-Fatura”, “e-İrsaliye” vb. ibare bulunacaktır.

Başkanlık sistemleriyle alıcısına iletilen (e-Fatura, e-İrsaliye gibi) belgeler dışında kalan bir e-Belgenin muhatabına elektronik ortamda iletilmesi halinde belgenin alt kısmına ayrıca ilgili belge ismini içerecek şekilde “*e-izni kapsamında elektronik ortamda iletilmiştir.*” ifadesi yazılacaktır.

“Gelir İdaresi Başkanlığı amblemi”, “Hazine ve Maliye Bakanlığı” ibaresi ile e-Belgenin türüne ilişkin ibarenin renkli olarak yer alması esastır. Ancak düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali üzerinde renkli olarak yer alması koşuluyla, alıcısına kâğıt olarak iletilen asıl nüshaları üzerine siyah- beyaz olarak da basılması mümkün olup bu durumda, kâğıt çıktı üzerinde satıcı veya yetkilisine ait ıslak imza (veya hazır imza) ile kaşe veya damgasının bulunması zorunludur. Kendilerine el terminalleri vasıtası ile e-Arşiv Fatura uygulaması kapsamında e-Belge düzenleme ve müşterilere kâğıt veya elektronik ortamda iletme izni verilen mükelleflerde ıslak imza (veya hazır imza) ile kaşe veya damga zorunluluğu aranmayacaktır.

e-Belgelerde, seri-sıra numarası yerine 3 haneli birim kodu ve 13 haneli sıra numarasından oluşan (*Belge numarası olarak e-Dekontta 4 haneli birim kodu ve en az 14 haneli numara, hava yolu firmalarınca düzenlenen e-Biletlerde ise bu numara*

yerine IATA nezdindeki kod numarası ile başlayan toplam on üç haneli bilet numarası da kullanılabilecektir.) belge numarası kullanılır.²⁶⁷

e-Belgelerin kâğıt çıktısının birden fazla sayfaya taşması durumunda, her sayfada toplam sayfa sayısı ile birlikte sayfa numarası gösterilmesi koşuluyla aynı belge numarası kullanılacaktır.

2.2.4.3. e-Belgelerin Kâğıt Olarak Düzenlenebileceği Haller

Elektronik belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;

a) Başkanlık ve e-Belge uygulamalarına taraf olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan bakım,

b) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, mükellefin ya da Başkanlıktan izin almış özel entegratör kuruluşların bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan planlı bakım (yazılı bildirimde belirtilen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla),

c) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, kullanılmakta olan mali mührün veya elektronik imza aracının arızalanması veya çalınması (yeni mali mühür veya elektronik imza aracının temini süresince),

ç) e-Belge uygulamalarına ilişkin olarak yayımlanan genel tebliğ, sirküler ve teknik kılavuz ve duyurularda, belgelerin e-Belge yerine kâğıt olarak düzenlenmesine izin verilmesi,

gibi nedenlerle, kanunen düzenlenmesi gereken sürenin geçirilmemesi kaydıyla, kâğıt olarak düzenlenmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmez.

Ayrıca, elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgenin, VUK'un 13. Maddesinde yazılı mücbir sebepler nedeniyle elektronik olarak düzenlenememesi halinde de Kanunun 373. Maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

²⁶⁷ Belge numarası içerisinde yer alan sıra numarası, 4 karakter yıl ve 9 karakter müteselsil numaradan oluşmaktadır. Her bir birim koduna ait sıra numarası kendi içinde oluşturulur ve takip edilir. Sıra numarası içerisinde yer alan 9 karakterlik müteselsil numara, her yılın ilk günü itibarıyla "1" rakamından başlatılarak kullanılır. Mükellef bünyesinde aynı belge numarası birden fazla kullanılamaz. e-Dekont üzerinde belge numarası olarak en az 4 haneli birim kodu ve en az 14 haneli sıra numarasından oluşan numara kullanılır. Birim kodu serbestçe belirlenebilir.

2.2.4.4. e-Belgede Üzerindeki İmza, Mali Mühür ve NES

e-Belge uygulamalarına kayıt olacak mükelleflerden tüzel kişi olanlar 509 no.lu VUK GT hükümleri kapsamında mali mühür, gerçek kişi olanları ise 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) edinmek zorundadır. Bilindiği üzere 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun 5. Maddesinde uyarınca, *"güvenli elektronik imza, elle atılan imzayla aynı hukuki sonucu doğurur"* hükmüne yer verilmiştir. Bu noktada mali mühür ve e-imza, doğurduğu hukuki sonuçları açısından aynı işleve sahiptir.

Elektronik belge uygulamasına kayıt olacak tüzel kişiler için mali mühür veya gerçek kişiler için NES, kâğıt ortamında düzenlenen fatura vb. belge üzerinde, VUK’un 231/4 no.lu bend hükmü gereği bulunması zorunlu olan *“Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunur.”* hükmünün bir gereğidir. Bu noktada e-Belgelerin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği mali mühürle ve nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır.

e-Belge uygulamalarında kullanılmak amacıyla Başkanlık adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını ifade eden mali mührün, kurumun bildirilen yetkililerinin kontrolü altında kullanılması, bu kişilerin değişmesi halinde de yeni yetkili veya yetkililerin derhal belirlenmesi ve Başkanlığa bildirilmesi zorunludur.

Kullanıcının unvanının değişmesi halinde, eski unvanı barındıran sertifikaları geçerliliğini kaybedeceğinden, unvan değişikliğini izleyen 15 gün içerisinde yeni unvana uygun sertifika başvurusu yapılması gerekmektedir.

2.2.4.5. Raporlama Zorunluluğu

e-Belge uygulamalarında, mali mühür veya NES kullanma yükümlülüğünün yanı sıra 509 no.lu VUK GT düzenlemesiyle uygulamaya kayıtlı olanlara ayrıca sistem üzerinden türetilen belgelere ilişkin GİB’e raporlanma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre iletimini Başkanlığın yaptığı e-Fatura ve e-İrsaliye haricindeki elektronik belgeleri (e-Arşiv Fatura, e-Bilet, e-SMM, e-MM vb.) düzenlemek zorunda olan

mükellefler ve özel entegratörler, bu e-Belge uygulamaları kapsamında elektronik ortamda oluşturdıkları belgelere ilişkin olarak, e-Belge Raporunu elektronik sertifika ile zaman damgalı olarak imzalayarak Başkanlık sistemine aktarmak zorundadır.

e-Fatura ve e-İrsaliye, GİB kanalıyla muhatabına iletildiği için zaten söz konusu belgeler Başkanlıkça saklanmakta dolayısıyla sistemin kullanıcılarına ayrıca bu belgeler için Başkanlığa raporla bildirme yükümlülüğü getirilmemiştir. e-Fatura ve e-İrsaliye haricindeki e-Belgeler için gerek sisteme dahil olmak zorunda olanlar gerekse de isteğe bağlı kullanıcıların, uygulama üzerinden günlük olarak ürettikleri belgelere ilişkin raporlamaları Başkanlığa aktarmasındaki maksat, belgenin üretim ve iletim safhasına dahil olmayan GİB'in bilgilendirilmesidir.

Raporlamada günlük olarak türetilen belgelerdeki, tarih, numara, alıcı bilgisi, muhteviyat ve tutar bilgilerine yer verilmektedir. Raporlar üzerindeki bilgiler aracılığıyla belge kontrol ekranları oluşturulmaktadır. Bu raporlar olmasa zaten diğer belgeler teknik açıdan hiçbir anlam ifade etmeyecektir. Raporlardaki bilgiler önemlidir. Raporlardaki bildirim alanlarının zamanla artması beklenmektedir.

2019 yılı itibari ile e-Arşiv Fatura, e-Bilet, e-SMM, e-MM, GİB'e günlük olarak raporlanmaktadır. GİB, düzenlenen bu e-Belgelerinden, özel entegratör tarafından kendisine raporlanmadan bilgi sahibi olmamaktadır. Hatta alıcısına düzenlenen bu e-Belgeleri GİB'e raporlanmadığında geçerlilik de kazanmamaktadır. NES e-Belge sistemi e-belgelerini günlük olarak GİB'e raporlamaktadır. e-Belge sürecinin tamamlanması için e-Belgelerinin GİB'e raporlanması gerekmektedir. Özel Entegratör tarafından GİB'e raporlama yapıldıktan sonra, e-Belgeleri GİB anılan elektronik belge uygulamasındaki sorgulama adresinden kontrol edilebilmektedir. Bir makbuzun tüm sürecinin tamamlanıp tamamlanmadığını anlayabilmek için belirtilen adresten sorgulama yapılabilir ve istenilen e-Belgenin GİB üzerinde kayıtlı olup olmadığına bakılabilir.²⁶⁸

²⁶⁸ <https://e-serbestmeslekmakbuzu.com/e-smm/> (05.10.2019)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BELGE ÖDEVİ VE BELGE DÜZENİNE AYKIRI FİİLDE CEZA UYGULAMASI İLE E-BELGE UYGULAMALARININ ETKİNLİĞİ HAKKINDA AMPİRİK ÇALIŞMA

Türk vergi sistemi içerisinde belge disiplini sağlamaya yönelik VUK hükümleri uyarınca çeşitli belge türleri ihdas edilmiş ayrıca içinde bulunulan dönem ve çağın gerektirdiği şartları karşılayabilmesi açısından, Bakanlıkça çıkarılan tebliğler ile mevcut belge düzeninde uyarlamalar yapılmış ya da yeni belge türleri çıkarılmıştır.

Bilindiği üzere, vergi ödeme hem bir hak hem de bir yükümlülük olarak karşımıza çıkarken, mükellefiyetin başlangıcından sona ermesine kadar geçen tüm süreçte var olan mükellef hakları ile yerine getirmek zorunda oldukları ödevleri ise ayrı ayrı olmak üzere vergi idaresi tarafından tanımlanmıştır. Bu noktada vergisel ödevler; bildirim, defter tutma, belge temini ve iptali, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz, tevsik, vergi incelemesine yardım, bilgi verme vb. şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Vergi ödevleri içerisinde yer alan “*belge düzenleme*” yükümlülüklerine ilişkin mevzuat açıklamalarına tezimizin ikinci bölümünde yer verilmiş olup, üçüncü bölümde tezimizin konusu ile sınırlı olmak üzere öncelikle, belge temini, muhafazası, bildirim ve ibraz ile belge düzenine aykırılığın cezai müeyyideleri açıklama konusu yapılmıştır. Genel olarak belge kullanımı şeklinde adlandırılacak bu yükümlülüklerde yaşanan sorunlar ise bu bölümün devamında, başta yargı kararları olmak üzere gelişmiş ülke örnekleri baz alınarak yorumlanmaya çalışılacaktır.

Tarafımızca bu bölüm altında yapılan yasal ve yargısal açıklamalar, kâğıt ortamında düzenlenen belgeler ile elektronik ortamda düzenlenen belgeler açısından bütünlük arz ederek gerçekleştirilecek olup, anlatım konusu yapılan konu kapsamında bu iki belge türü arasındaki farklılıklar yeri geldikçe karşılaştırma konusu yapılacaktır.

Ayrıca tezimizin bu bölümünde son olarak elektronik belge uygulamalarının vergiye gönüllü uyum, tahsilat etkinliği ile vergi kayıp ve kaçagını önleme etkisinin tespiti yönünde ampirik bir çalışmaya yer verilerek elde edilen bulgular tespit ve değerlendirme konusu yapılmıştır.

Ampirik çalışmanın, sadece elektronik belge uygulamaları üzerinden yapılmasının temel gerekçesi ilgili bölüm başlığı altında detaylı olarak açıklanmıştır. Bun göre, vergi inceleme oranları ortalama %2 seviyesinde olup bu oran yıllar itibariyle azalırken diğer yandan kayıt dışılık seviyesinde oransal olarak yaşanan azalmanın, vergi ahlakı ve bilinci seviyesi olumlu yönde değişmediği müddetçe ancak gün geçtikçe genişleyen elektronik belge uygulamaları kapsam alanına bağlı kullanıcı sayısındaki artış ile açıklanabilecek olmasıdır. Bu düşüncelerle münhasıran elektronik belge uygulamalarının kayıt dışılıkla mücadeledeki etkinliği üzerine araştırma yapılmıştır.

3.1. BELGELERİN TEMİN EDİLMESİ, SAKLANMASI, İBRAZİ VE ZİYAA UĞRATILMASI

3.1.1. Belgelerin Temin Edilmesi

Türk vergi sistemi içerisinde mükellefler tarafından kullanılan belgeler, “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliği*” (Belge Basım ve Dağıtım Yönetmeliği)’nde belirlenen esaslar doğrultusunda anlaşmalı matbaalarda bastırılarak veya noterden tasdik ettirilerek temin olunmaktadır.

Belge Basım ve Dağıtım Yönetmeliği ile hangi belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapmış matbaa işletmelerine basım ve dağıtımının yaptırılacağı, basım ve dağıtım işlemlerine ilişkin şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar düzenlenmiştir.

Belgelerin basım ve dağıtım, Bakanlık veya Defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır. Defterdarlıklar kendi il sınırları içinde kalan matbaa işletmecileri ile anlaşma yapmaya yetkilidirler. Dolayısıyla mükelleflerin kullanacakları belgeleri sadece Maliye ile anlaşmalı matbaalarda bastırmak suretiyle temin etmeleri gerekmektedir.

Yönetmeliğin 5. Maddesinde matbaada ve anlaşma yapılacak matbaa işletmecisinde aranacak vasıflar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

1- Matbaa işletmecisinin gerçek usulde Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunması veya matbaanın kamu kurumu ve kuruluşlarına ait olması;

Adi ve kollektif şirket halinde kurulmuş olan matbaa işletmelerinin ortakları Gelir Vergisi mükellefi olduğundan anlaşma yapabilirler. Gelir Vergisinden esnaf muaflığı nedeniyle muaf bulunanlar ile basit usulde vergilendirilen matbaa işletmecileri anlaşma yapamazlar.²⁶⁹

2- Gerçek kişilerde işletme sahibinin, tüzel kişilerde ise temsilcilerin, vergi suçundan hapis ve ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyetle hükümlü olmaması;

Buna göre gerçek kişilerde işletme sahibinin, tüzel kişilerde temsilcilerin, VUK Mad. 359 kapsamında Kaçakçılık Suçları ve Cezaları ile VUK Mad. 362 kapsamında Vergi Mahremiyetini İhlal Etmek suçlarından ceza almamış olmaları gerekmektedir. Bu durumun tespiti başvuru sırasında anlaşma için başvurulanan kamu kurumu tarafından savcılıktan alacağı sabıka kaydı ile re'sen yapılacaktır.

3- Matbaa işletmecisinin, basımı yapılacak belgelere seri ve müteselsil sıra numarası verebilecek ve Yönetmeliğin 14. Maddesinde belirtilen bilgi formunu elektronik ortamda (kâğıt ortamında göndermesine Bakanlıkça izin verilenler hariç) Bakanlığa gönderebilecek teknik donanımına sahip olması ve bu durumun yetkili makamlara belgelendirilmesi;

gerekmektedir.

Ayrıca Yönetmeliğin 6. Madde düzenlemesinde, matbaa sahiplerince basım ve dağıtımı yapılacak belgeler için ilk başvuruda maktu tutarda, izleyen her dönem için ise bir önceki dönem itibariyle tespit olunacak iş hasılatının yüzde ikisi (%2) oranında para, hazine tahvil ve bonoları ile bankalar tarafından verilen teminat mektupları türündeki teminatları yatırma zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre 2018 yılı için geçerli teminat tutarları ile damga vergisi tutarları aşağıda yer almaktadır.

- En Az Teminat Tutarı: 5.330,00-TL
- En Az Damga Vergisi Tutarı: 52,00-TL

²⁶⁹ İstanbul VDB, “Anlaşmalı Matbaa El Kitabı”, <https://www.ivdb.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/anlasmalikitap1503.pdf>, (27.11.2018)

- 2017 yılı cirosu 266.371,00-TL'nin üzerinde ise %2'si teminat tutarı bulunacak, hesaplanan teminat tutarının Binde 9,48'i oranında damga vergisi ödenecektir.
- 2017 yılı cirosu 266.371,00-TL'nin altında ise teminat tutarı 5.330,00-TL ve damga vergisi tutarı 52,00-TL'dir.
- En Yüksek Teminat Tutarı: 158.6350,00-TL
- En Yüksek Damga Vergisi Tutarı: 1.505,00-TL

Diğer taraftan Bakanlık, VUK'un 257. Maddesinin birinci fıkrasına dayanarak çıkardığı 159 no.lu VUK GT²⁷⁰ile isteyen mükelleflerin kullanacakları, Fatura, Müstahsil Makbuzu.ve Serbest Meslek Makbuzlarını noter tasdikli olarak kullanabileceklerine ilişkin seçimlik haklar getirilmiş ancak 164 no.lu VUK GT düzenlemesiyle biryandan noterden tasdik olunmak suretiyle kullanılacak belgelerin kapsamı genişletilirken diğer taraftan mükelleflere tanınan söz konusu seçimlik hak kaldırılmıştır. Buna göre, fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri) sevk irsaliyesi taşıma irsaliyesi ve yolcu listesi, günlük müşteri listesi, *matbaalarca basılmış* veya bu Tebliğin (164 no.lu) III ve V. bölümlerindeki esaslara göre *notere tasdik ettirilmiş* olarak kullanılacaktır.

Vergi mevzuatımızda, tasdiki zorunlu kanuni defterler için tanımlanan tasdik süresi gibi bir süre kısıtlaması, belgelerin temini için belirtilmemiştir. Ancak esas olan kullanılmadan önce tasdik işleminin yaptırılmış olmasıdır. Bu nedenle, anılan belgelerden bir hesap dönemi boyunca kullanılacakların tamamının bir defada tasdik ettirilmesi şart değildir. Mükellefler işletmelerinin iş hacimlerini dikkate alarak muhtelif zamanlarda belgelerini bastırabileceklerdir. Bir hesap dönemi sonunda ellerinde kullanılmamış basılı belge kalanlar bunları müteakip dönemde de kullanabileceklerdir.

Gerek Belge Basım ve Dağıtım Yönetmeliği gerekse Tebliğlerde (159 ve 164 no.lu) belgelerin basımıyla veya tasdikiyle ilgili yapılan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir:

²⁷⁰ 11.12.1984 tarih ve 18602 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

i. Belgelerin Anlaşılabilir Matbaalarda Basılması Sırasında

- Belgeler en az bir asıl olarak basılmış olacaktır. Basılacak olan bu belgelerin üst taraflarına türü yazılacaktır.

- Belgelerin basım ve dağıtımını yapan matbaa işletmecisi, bu belgelerin en alt kısmına dip not şeklinde adını, soyadını, varsa ticaret unvanını, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasını, adresini ve belgenin basım yılını yazacaktır.

- Matbaa İşletmecileri, basım ve dağıtımını yapacakları belgelerin ön yüzünün üst orta kısmına gelecek şekilde defterdarlıkca gösterilecek özel işareti (amblem), koyacaklardır.

- Matbaa işletmecisi, anılan belgeleri basmadan önce mükellefin kimliğini, mükellef adına hareket edenin ise yetki belgesiyle birlikte kimliğini tespit etmek zorundadır. Basım sırasında, belgelerde bulunması gereken bilgileri, mükellefe ait olan ve Vergi Dairesince verilmiş bulunan mükellef sicil kartından veya vergi dairesince verilmiş resmi bir yazıdan tespit edecektir.

- Matbaa işletmecisi, işyerinin mükellefler tarafından kolayca okunup görülebilecek dış cephesine "*Bu İşyeri Vergi Usul Kanunu Uyarınca Çıkarılan Yönetmeliğe Göre Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımına Yetkilidir.*" ibaresini taşıyan ve ilgili Defterdarlığın yetkilisi tarafından isim ve görevini belirten kaşe basılmak suretiyle imzalanmış ve Defterdarlık mührü ile onaylanmış bir levha asacaktır.

ii. Belgelerin Noter veya Noterlik Görevini İfa Edenlerce Tasdik Olunması Sırasında

- Noterler her takvim ayı içinde tasdik ettikleri belgelere ilişkin olarak her mükellef için düzenleyecekleri “Fatura ve Serbest Meslek Makbuzlarının Tasdikine İlişkin Belgeyi” ertesi ayın sonuna kadar, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine, göndermek zorundadırlar. Vergi daireleri bu belgeleri mükelleflerin tarh dosyalarında muhafaza edeceklerdir.

- Noterler belgeleri tasdik ederken, belgenin müteselsil sıra numaralı olup olmadığını kontrol edecek, sıra numarası bulunmayan belgeleri tasdik etmeyecek ve tasdik edilen her yaprağa o cilde ait yevmiye numarasını basacaklardır.

- Ayrıca notere tasdik olunmak suretiyle kullanılacak söz konusu belgelerin kullanılmaya başlanılmasından önce, Tebliğde (164 no.lu) açıklanan belgelerin üzerlerinde kayıtlı bulunması gereken asgari bilgileri taşıması gerekmektedir.

Anılan düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara aykırı olarak, anlaşmalı matbaalara bastırılmamış veya notere tasdik ettirilmemiş belgeler, hiç düzenlenmemiş sayılacak ve VUK'un ilgili hükümleri uyarınca cezai işlem yapılacaktır.

3.1.2. Muhafaza ve İbraz Ödevi

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasa da öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. VUK'un 227. Madde düzenlemesinde yer alan *“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.”* hükmü ile aynı Kanun'un 256. Madde düzenlemesinde yer alan *“Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike (7104 Sayılı Kanunun 20 ncu maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 06.04.2018)ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler (7104 Sayılı Kanunun 20 ncu maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 06.04.2018)ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından*

yapılan talepler için de geçerlidir.” hükmü, belgenin gerek düzenleyicisi gerekse de kullanıcısı açısından muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün yasal gerekçeleridir.

Muhafaza ve ibraz ödevinin amacı; belge düzeni ile defter kayıtlarına konu işlemin takibini sağlamak suretiyle hem mükelleflerin hem de mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin, servet, sermaye, hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticeleri üzerinden vergi ile ilgili muamelelerinin belli edilmesini ve denetimini sağlamak suretiyle vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmaktır.

Mükelleflerin yasal defter kayıtları ile bu kayıtlarla ilgili belgelerin muhafaza ve ibraz ödevine ilişkin yasal düzenlemeler, VUK’un “Mükelleflerin Ödevleri” başlıklı ikinci kitabının “*Muhafaza ve ibraz ödevleri*” başlıklı altıncı kısmında, 253 ve müteakip maddelerinde yapılmıştır.

Vergisel ödevler kapsamında belgelerin muhafazası ve ibrazı birbirlerine bağlı eylemler olarak değerlendirilmelidir. Vergi idaresi muhafaza süresi içerisinde dilediği zaman yükümlüden belgenin ibraz edilmesini talep edebilecektir. Dolayısıyla ödevli, muhafaza süresi geçmiş belgenin ibrazıyla mükellef değildir. İbraz, muhafaza etme koşullarının varlığına bağlı olup, bu koşullar bulunmadıkça, mükelleften belgenin ibrazı istenilemeyecektir.

Yükümlülerin belgeleri muhafaza edecekleri dolayısıyla istenildiğinde ibraz edecekleri ödev süresi için VUK’un 253 ve 254. Madde düzenlemelerinde yasal bir sınır getirilmiştir. Buna göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı belgeleri, ilgili bulundukları yılı takip eden, defter tutmak zorunda olmayan mükellefler ise belgelerin düzenlenme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Belgelerin muhafaza ve ibraz zorunluluğu, mükelleflerin ölümü halinde bunların mirasını reddetmemiş varislerini, mirasın resmi tasfiyesinde sulh mahkemesini, tasfiye halinde tasfiye memurlarını, iflas uygulamasında iflas idaresini, Kanunda yazılı hallerin varlığı durumunda saklamakla görevlendirilen noteri de kapsamaktadır.

Vergi mevzuatında, defter ve belge ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükelleflere ciddi yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlar;

a)Matrahın re’sen takdiri,

- b)Kdv indirim ve iade talebinin reddi,
- c)Vergi ziyaı cezası, genel ve özel usulsüzlük cezaları ile
- d)“Gizleme” fiili nedeniyle hürriyeti bağlayıcı adli cezalar şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Türk vergi sisteminde belge düzeni içerisinde gerek kâğıt ortamında gerekse elektronik belge uygulamaları biçiminde uygulanmakta olan belgelerin muhafaza ve ibraz ödevine ilişkin tebliğ açıklamaları her belge türü için ayrı ayrı olmak üzere kendi tebliğ düzenlemelerinde yer almaktadır.

Diğer taraftan, vergi uygulamaları açısından ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tevsik ve tespit etme temel amacıyla kullanılan defter ve belgeler aynı zamanda hem ticari delil niteliği taşıdığı için ticaret hukukunun hem de sosyal güvenlik yükümlülükleri açısından ödenmesi gereken sigorta primlerinin doğruluğunu tespit için sosyal güvenlik hukukunun ilgi alanına girmektedir. Bu nedenle, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin olarak VUK hükümlerinin yanı sıra, TTK ve sosyal güvenlik hukukunda, birbirlerinden farklı olarak süreler tayin edilmiştir.

Bu nedenle, muhafaza ve ibraz ödevine ilişkin tezimizin bu bölümünde yapacağımız açıklama ve değerlendirmeler, kâğıt ortamında düzenlenen veya elektronik belge uygulamaları kapsamında düzenlenen belgeler için ayrı ayrı ele alınmıştır. Ayrıca belgelerin muhafaza ve ibrazı ödevine ilişkin VUK hükümleri dışında TTK, SGK ve MASAK mevzuatında yapılan düzenlemelerden de bahsedilecektir.

3.1.2.1. Kâğıt Ortamında Düzenlenen Belgelerde Muhafaza ve İbrazi Ödevi

VUK’un 253. Maddesinde, “*Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.*”, 254. Maddesinde “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.*” 256.

Maddesinde ise “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar...” hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca 215 no.lu GV GT düzenlemesinde “Basit usulde vergilendirme kapsamına alınan mükellefler ile bu usulde vergilendirilecek mükellefler, 1/1/1999 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanunu(9) hükümlerine göre fatura, perakende satış vesikaları ve diğer belgeleri düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar.

... Basit usule tabi mükellefler hasılatları ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununda yazılı vesikaları kullanacaklardır.

... Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, bir takvim yılı içinde aldıkları mallara ve hizmetlere ait alış belgeleri ve yaptıkları giderler ile hasılat belgeleri kayıtlarının tutulduğu bürolarda muhafaza edilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.²⁷¹

Buna göre, VUK hükümleri uyarınca tevsiki zorunlu belgelerin gerek düzenleyicileri gerekse de kullanıcıları gerçek ve tüzel kişiler tarafından, ilgili bulundukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. Özel hesap dönemine tabi olanlar için muhafaza süresi, özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren beş yıldır.

Muhafaza ödevi, defter tutmak zorunda olanlar²⁷² ile defter tutmak zorunda olmayan²⁷³ mükellefler açısından, 5 yıllık süre içerisinde ifa etmek zorunda oldukları saklama yükümlülüğüdür. Bu yükümlülüğün ana nedeni, yetkili makam ve

²⁷¹ Görüleceği üzere defter tutma yükümlülüğü bulunmayan basit usule tabi mükellefler açısından bir hesap dönemi içinde faaliyetleri ilgili olarak elde ettikleri hasılatlarına ait düzenledikleri belgeler ile giderleri ve satılan malların alış bedellerine ait aldıkları belgeler ticari kazançlarının ve matrahlarının hesaplanmasında referans alınmaktadır.

²⁷² VUK Mad. 172’ye göre defter tutmak zorunda olanlar: 1-Ticaret ve sanat erbabı (kazançları gerçek usulde tespit edilenler), 2-Ticaret şirketleri, 3-İktisadi kamu müesseseleri, 4-Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, 5-Serbest meslek erbabı, 6-Çiftçiler (kazançları gerçek usulde tespit edilenler)

²⁷³ VUK Mad. 173’e göre defter tutmak zorunda olmayanlar: 1- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, 2- Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazançları basit usulde tespit edilenler., 3- Kurumlar vergisinden muaf olan İktisadi kamu müesseseleri ile Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

memurların istemi üzerine incelenmek üzere ilgililere ibraz edilecek olması; temel gerekçesi ise tarhiyat zamanaşımı süreci içerisinde mükellefin hesap ve kayıtlarına dayanak bu belgeler yardımıyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek ayrıca bu belgeler yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir.

Buna göre, mükellefler gerek düzenledikleri gerekse adlarına düzenlenen faturaları, yasal süreler dahilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler.

3.1.2.2. Elektronik Ortamda Düzenlenen Belgelerde Muhafaza ve İbraz Ödevi

509 no.lu VUK GT’nde, e-Belge uygulamalarında muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin açıklamalara detaylı olarak yer verilmiştir. Her ne kadar Başkanlık, 509 no.lu VUK GT uyarınca, düzenlenmesi gereken e-Belgelere uzaktan erişme imkânını elde etmiş olsa da erişim gereklerinin yerine getirilmiş olması mükelleflerin muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmayacaktır.

Yasa gereği muhafaza yükümlülüğü olanlar, düzenledikleri veya adlarına düzenlenen e-Belgeleri kendilerine iletim/teslim şekline uygun olarak yasal süreler dâhilinde muhafaza ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler.

Elektronik imzanın ve Mali Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e- Belgenin düzenleyicisi tarafından kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri e-Belgeleri, üzerindeki Mali Mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.

Söz konusu e-Belgelerin alıcıları ise kendilerine iletim şekline uygun olarak, elektronik ortamda iletilmiş olması halinde üzerindeki mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda, kâğıt ortamda teslim edilmiş ise kâğıt ortamda muhafaza ve ibraz edeceklerdir.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, arşivlenen belgelerin 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-Belgelere istendiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve belgelerin okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir. Bu yükümlülük, e-Belgelerin üçüncü kişiler nezdinde muhafaza edilmesi durumunda, muhafaza eden için de yasal süreler içinde geçerlidir.

Esas olan e-Belgenin, mükellefin kendisine ait bilgi işlem sistemlerinde saklanmasıdır. Ancak dileyen mükellefler Başkanlıktan izin alan saklamacı kuruluşlardan²⁷⁴ elektronik saklama hizmeti alabileceklerdir.

Ancak bu durum elektronik saklama hizmetini alan mükelleflerin e-Belgelerinin muhafaza ve ibrazla ilişkin asli sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. e-Belgelerin muhafazasının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yapılması zorunludur. Dolayısıyla yurt dışında ancak ikincil bir arşivleme yapılabilecektir.

Başkanlıktan saklama hizmeti verme izni alan kuruluşlar, hizmet verdikleri mükelleflere ait e-Belge bilgilerini saklama/muhafaza amacı dışında kullanamaz ve işleme taraf olanların yazılı izni olmaksızın üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Saklama hizmeti veren kuruluşlar, bu faaliyetleri kapsamında elde ettiği ticari sır niteliğindeki e-Belge bilgilerinin güvenliğinden ve gizliliğinden sorumludurlar. Bu amaca aykırı olarak işleme taraf olmayan üçüncü kişilerle e-Belge bilgilerini paylaştığı tespit edilen saklama hizmeti veren kuruluşların diğer Kanunların öngördüğü cezai sorumlulukları da söz konusu olacağı gibi ayrıca Başkanlık tarafından saklama hizmeti verme izinleri iptal edilebilir. Başkanlıktan elektronik belge saklama hizmeti izni almadan saklama yapılması Başkanlık nezdinde hüküm ifade etmez Saklama izni alan mükelleflerin listesi ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanır. Başkanlık e-Belgelerin saklama koşulları ve saklama hizmeti verecek mükelleflerin uyması gereken diğer kuralları ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarla belirlemeye yetkilidir.

²⁷⁴ Başka mükelleflere ait e-Belgeleri saklama hizmeti verecek mükelleflerin Başkanlığa "Elektronik Belge Saklama Hizmeti Başvuru Formu ve Taahhütnamesi" ile başvuru yaparak saklama izni almaları zorunludur. Bu amaçla başvuru yapacak mükelleflerin başvuru dilekçesi ekinde Bilgi İşlem Sistem Raporunu (BİS) göndermesi gerekmektedir.

Başkanlık, gerekli görülen durumlarda e-Belge saklama hizmeti verenlerden e-Belge bilgilerine ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilecek raporların Başkanlığa ibrazını veya elektronik ortamda iletimini, e-Belge saklama hizmeti verenlere ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine uzaktan ve sürekli erişimin sağlanmasını yazılı olarak ya da ebelge.gib.gov.tr adresinden yapacağı bilgilendirme ile talep edebilir.

Bu kapsamda, ifade edilen erişimin sağlanması için kullanılacak yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreçler ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarla açıklanır. Başkanlık e-Belge saklama hizmeti veren mükellefler için ilave yükümlülükler belirlemeye ve ulusal ve uluslararası standartlara uyma zorunluluğu getirmeye yetkilidir.

Başkanlık gerek görmesi halinde, bu Tebliğde belirlenen esaslar ile sınırlı olmak üzere, başka mükelleflere ait e-Belgeleri saklama hizmeti verenlerin bilgi işlem sistemlerini denetlemeye ve denetletirmeye, denetimler sonucunda gerekli muhafaza ve bilgi güvenliği standartlarına haiz olmadığı tespit edilen kuruluşların izinlerini iptal etmeye yetkilidir.

3.1.2.3. Belgelerin Muhafaza ve İbraz Süresinde Zaman Aşımı

Kanun koyucu muhafaza ve ibraz ödevini, defter tutmak zorunda olan mükellefler için VUK'un 253. Maddesinde, defter tutmak zorunda olmayan mükellefler açısından ise bu kanunun 254. Maddesinde farklı içerikle düzenlemiştir. Söz konusu madde düzenlemelerinde her ne kadar iki grup için belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin genel süre beş yıl olarak belirtilmiş olsa da muhafaza ve ibraz süresinin başlangıç tarihi farklılık arz etmektedir.

Defter tutmak mecburiyetinde olmayanların düzenlemek veya almak zorunda oldukları belgeleri muhafaza edecekleri 5 yıllık sürenin başlangıcı, VUK'un 254. Maddesinde açıkça “...*tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak...*” denilmek suretiyle, belgelerin düzenlenme tarihi olarak belirtilmiştir. Ancak defter tutmak mecburiyetinde olanların muhafaza süresinin başlangıç tarihi VUK'un 253. Madde düzenlemesinde, “...*ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak...*” denilmek suretiyle kesin olarak belirtilmemiştir.

İlgili bulundukları yıldan kastın; bunların sadece tutuldukları veya düzenlendikleri yıl mı olduğu, yoksa söz konusu kayıtların sonuçlarının etkilediği diğer yılları da kapsadığı konusunda yoruma ihtiyaç vardır.²⁷⁵

Muhafaza süresi, tarh zamanaşımı ve vergi inceleme süresi ile aynıdır. Bunun nedeni, zamanaşımı süresi içinde yapılacak inceleme ve vergilendirme işlemlerinde, defter ve belgelerin delil olma özelliğinden yararlanılmasıdır.²⁷⁶

Yasa maddesinde saklama süresi zamanaşımı süresine bağlanmış olmakla beraber zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olay nedeniyle değişebildiği durumlara herhangi bir atıf yapılmamış olmasına karşılık uygulamada giderin ilgili bulunduğu dönemi yani giderin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılından itibaren 5 yıl süreyle bu gidere ilişkin kayıt ve belgelerin saklanması gerektiği sonucuna varılabilmektedir.²⁷⁷

Dolayısıyla defter tutmak zorunda olanların, defter kayıtlarına dayanak belgeleri saklayacakları 5 yıllık süreyi düzenleyen, VUK'un 253. Maddesinde yer alan "*ilgili bulunduğu yıl*" ifadesi, ilgili kayıtların sonuçlarının sirayet ettiği diğer yılları da kapsamaktadır. Buna göre defter kaydına dayanak belgeye konu olayın, vergi alacağını etkilediği süre boyunca, 5 yıllık muhafaza süresi işlemeyecektir.

Diğer taraftan söz konusu belgeye konu olayın vergi alacağını etkilediği son yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıllık muhafaza süresi işlemeye başlayacaktır.

Bunun başlıca iki nedeni vardır; birincisi "*Özel hesap dönemi*"dir. VUK'un 174. Maddesinde hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu belirtilmesine rağmen aynı maddenin üçüncü fıkrasında takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı'nca 12'şer aylık özel hesap dönemlerinin belli edilebileceği hükme bağlanmıştır. Hesap döneminin iki takvim yılına yayıldığı durumlarda zamanaşımı nasıl hesap döneminin kapandığı yılı izleyen takvim yılı başından başlıyorsa muhafaza

²⁷⁵ Fahri Arıkan, "Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 1995, S. 172, s.135.

²⁷⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku** Afyonkarahisar, 2011, s.142

²⁷⁷ Yüksel Duman, "Muhafaza ve İbraz Ödevinde Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 260, s. 90-94

mecburiyeti de hesap döneminin kapandığı yılı izleyen takvim yılından itibaren başlar.²⁷⁸

İkincisi ise faaliyetin birden fazla yıl sürdürmesi ve vergiyi doğuran olayın bir veya birkaç yıl sonra vuku bulması halinde muhafaza mecburiyeti de vergiyi doğuran olaya bağlı olarak uzamasıdır. Bu gibi durumlarda ilgili bulunduğu yıldan anlaşılması gereken vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu yıldır. Bu durum özellikle inşaat faaliyetlerinde çarpıcı bir şekilde ortaya çıkmaktadır.²⁷⁹

Bu yönüyle “*ilgili bulundukları yıl*” kavramı, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün devam edeceği süreyi belirlemesi açısından önem ve özellik arz etmekte olup aşağıda konuya ilişkin birkaç örnek olay verilmiştir.

✓ Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin İtfasında: VUK’un 313. Maddesinde amortisman mevzuu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin, bu Kanuna göre tespit edilecek değerinin, yine bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi olarak tanımlanmıştır. Amortisman müessesesinde iktisadi kıymetin maliyet bedeli tek seferde gider yazılmak yerine, belirtilen müteakip yıllarda ve oranlarda giderleştirilerek itfa edilmektedir.

Dolayısıyla bir mükellefin iktisap ettiği veya ekonomik değerini artırdığı amortisman tabi iktisadi kıymetin iktisap yılı veya ekonomik değerini artıran harcamaların yapıldığı yıla ilişkin yasal defter ve belgelerini, iktisadi kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl süresince muhafaza etmesi ve gerektiğinde ibraz etmesi gerekmektedir.

Zira bu kayıtların tetkikinde amortisman yöntemi ve oranı kadar söz konusu kıymetlerin iktisap bedelinin de bilinmesine ihtiyaç vardır.

Defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi açısından amortisman tabi iktisadi kıymetin aktifleştiği tarih değil ama amortisman ayırımının sona erdiği tarih önem arz etmektedir. Zira bu tarihi izleyen yıldan başlamak üzere 5 yıl daha amortisman suretiyle itfa uygulamasına konu iktisadi kıymetin maliyeti ile ilgili defter ve belgelerin saklanması gerekmektedir.

²⁷⁸ Arıkan, s. 135

²⁷⁹ Arıkan, s.136

Örneğin, 2010 takvim yılında satın aldığı ve işletmesinin aktifine kayıt ettiği ofis türü işyerine ait satın alma bedeli, mükellef tarafından taşınmazın faydalı ömrü 50 yıl olduğu için her yıl %2 oranında giderleştirilmek suretiyle toplam 50 yıl süresince itfa olunacaktır. Bu durumda 2010 yılına ilişkin defter kayıt ve belgelerin genel saklama süresi 5 yıl olarak 31.12.2014 tarihinde son bulacakken, mükellefin amortisman uygulaması nedeniyle satın almaya ilişkin defter kayıt ve belgelerin ilgili bulunduğu 2060 yılını takip eden takvim yılından başlayarak 31.12.2065 tarihine kadar muhafaza ve istendiğinde ibraz etmek zorunda kalacaktır.

✓ Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubunda: GVK'nın 88. Maddesinde, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edileceği, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmının ise müteakip 5 yılların gelirinden mahsup edileceği belirtilmiştir.

Buna göre bir mükellefin 2011 yılına ait geçmiş yıl zararını 2015 karından mahsup edebileceği, bu durumda normal şartlarda 2011 yılı defter ve belgelerin 5 yıllık muhafaza ve ibraz süresi 31.12.2016 tarihinde dolmakla beraber, mükellefin 2015 yılındaki zarar mahsubunu ispat amacıyla 2011 yılı defter ve belgelerini ilgili bulunduğu yıl 2015'i takip eden takvim yılından başlayarak 31.12.2020 tarihine kadar muhafaza ve istendiğinde ibraz etmek mecburiyeti bulunmaktadır.

✓ Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde: GVK'nın 42. Maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceğine hükmedilmiştir. Buna göre anılan madde kapsamında yıllara sâri inşaat faaliyetinde bulunan mükellefin, söz konusu faaliyetine münhasır kayıtlarını işlediği yasal defterleri ile defter kayıtlarını tevsik eden vesikalarını, hasılat işin bittiği yılda vergilendirileceği için işin bittiği yılı takip eden yıldan itibaren 5 yıl süre ile saklanması gerekmektedir.

Örneğin 2015 hesap döneminde başlanan ve 2018 yılında geçici/kesin kabule bağlanan yıllara sari inşaat taahhüt işine ilişkin kazancın tamamını müteahhit tarafından 2018 yılına ilişkin beyannamede beyan edilecek ve bu beyana ilişkin 2015, 2016 ve 2017 yılı defter ve belgeleri müteahhit mükellef tarafından, ilgili bulunduğu

2018 yılını takip eden takvim yılından (01.01.2019) başlayarak 31.12.2023 tarihine kadar muhafaza ve istendiğinde ibraz edilecektir.

✓Yatırım İndirimi Uygulamasında: Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanan mükelleflerin, yatırım indirimine konu harcama belgeleri ile yasal defterlerini muhafaza süresi, yatırım indirimine tabi harcamaların kurum kazancından tamamen düşüldüğü yılı izleyen takvim yılı başından başlayacaktır.

Bilindiği üzere yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımı teşvik eden harcamalar ve bu harcamalara konu olan iktisadi kıymetler kanun gereği bir bütündürler. Yatırım indiriminden faydalanabilmek için en azından böyle olmak zorundadırlar. Kısım kısım satışı veya devri söz konusu olursa yatırım indiriminden faydalanmak mümkün değildir. Bu nedenle bu kapsamdaki yatırımlar mahiyet olarak yıllara sari inşaat ve onarım işlerine benzerler. Muhafaza ve ibraz mecburiyeti bakımından yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yaptığımız açıklamalar yatırım indiriminden faydalanan yatırımlar için de geçerlidir. Yatırım indirimi istisnası uygulamasında mahsup işleminin süre bakımından sınırı bulunmamaktadır. Mükellefler ilgili yılda yatırım indirimi tutarının tamamını indiremedikleri takdirde kalanını müteakip yıllarda kullanabilmekte ve bu durum teşvik belgesinde öngörülen yatırım indirimi tutarına ulaşana dek sürmektedir.²⁸⁰

Örneğin, yatırım teşvik belgesi kapsamında 2006 yılında yatırım harcamasına başlamış ve 2008 yılında yatırımı tamamlamış olan mükellefin, yatırım indirimi istisna tutarını kazancın yetersiz olması nedeniyle 2014 yılı beyannamesinde indirim konusu yapması durumunda, 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ilişkin yatırım harcamalarına konu yasal defter ve belgelerini, ilgili bulunduğu 2014 yılını takip eden takvim yılından (01.01.2015) başlayarak 31.12.2019 tarihine kadar muhafaza ve istendiğinde ibraz edecektir.

✓Şarta Bağlı İstisna ve Muafiyet Uygulamalarında: VUK'un 114. Maddesinde, "*Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.*" hükmü yer almaktadır. Buna göre şarta bağlı istisnalarda şartların ihlali halinde zamanaşımı,

²⁸⁰ Arıkan, s.140

verginin tarihini veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır.

Dolayısıyla bu istisna ve muafiyetlere ilişkin defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazında, söz konusu madde hükmü gereği ihlalin gerçekleştiği tarihi takip eden takvim yılı başından başlayarak 5 yıl süresince devam edecektir.

Örneğin KVK'nın 32/A Maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan bir yatırımı 2010 yılında tamamlamış ve yatırımı işletmeye açmış olan bir mükellef, aynı yılda yatırımdan elde ettiği kazanç üzerinden indirimli kurumlar vergisi hesaplamıştır. Ancak Ekonomi Bakanlığı tarafından mükellefin yatırım belgesi, teşvik koşullarının ihlali gerekçesiyle 2013 yılında iptal edilmiştir.

Bu durumda 2010, 2011, 2012 ve 2013 yılları arasında yatırımcının yararlandığı indirimli kurumlar vergisi uygulamasında 5 yıllık zamanaşımının başlangıcı, VUK'un 114. Madde hükmü uyarınca mükellefin istisna koşullarını ihlal ettiği 2013 yılını izleyen takvim yılından itibaren başlayacağı için mükellefin ihlale konu indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin 2010-2013 dönemlerine ait defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı ödevi de bu 5 yıllık sürece devam edecektir.

3.1.2.4. Diğer Kanunlarda Belgelerin Muhafaza Süresi

Vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kayıt esasına dayanan Türk vergi sisteminde, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tevsik ve tespit etme temel fonksiyonunu ifa eden belgeler aynı zamanda hem ticari delil niteliği taşıdığı için ticaret hukukunun hem de sosyal güvenlik yükümlülükleri açısından ödenmesi gereken sigorta primlerinin doğruluğunu tespit için sosyal güvenlik hukukunun ilgi alanına girmektedir. Bu nedenle, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazına ilişkin olarak VUK hükümlerinin yanı sıra, TTK ve sosyal güvenlik hukukunda, birbirlerinden farklı olarak süreler tayin edilmiştir.

TTK'nın "*Belgelerin saklanması, saklama süresi*" başlıklı 82. Maddesinde her tacirin;

a)Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini,

b)Alınan ticari mektupları,

c)Gönderilen ticari mektupların suretlerini,

d)64. Maddesinin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Aynı maddenin devamı (5) numaralı fıkrasında ise (a) ve (d) bentlerinde öngörülen belgelerde saklama süresinin on yıl olduğu, (6) numaralı fıkrasında ise saklama süresinin;

- Ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı,

- Ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyile başladığı belirtilmiştir.

Diğer taraftan sosyal sigortalar ile genel sağlık sigortası bakımından kişileri güvence altına almak; bu sigortalardan yararlanacak kişileri ve sağlanacak hakları, bu haklardan yararlanma şartları ile finansman ve karşılanma yöntemlerini belirlemek; sosyal sigortaların ve genel sağlık sigortasının işleyişi ile ilgili usul ve esasları düzenleyen 5510 sayılı SGK'nın 59. Maddesinde ise işverenler ve sigortalılar ile işyeri sahipleri, tasfiye ve iflâs idaresinin memurları, işle ilgili gerçek ve tüzel kişilerin, Kurum'un denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarına bilgi verilmek üzere çağrıldıkları zaman gelmek, gerekli olan defter, belge ve delilleri getirip göstermek ve vermek, görevlerini yapmak için her türlü kolaylığı sağlamak ve bu yoldaki isteklerini geciktirmeksizin yerine getirmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 86. Maddesinde ise;

- İşveren, işyeri sahipleri; işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yıl başından başlamak üzere on yıl süreyle,

- Kamu idarelerinin otuz yıl süreyle,

- Tasfiye ve iflâs idaresi memurlarının ise görevleri süresince,

saklamak ve Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde onbeş gün içinde ibraz etmek zorunda olduklarına hükmedilmiştir.

Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun²⁸¹,un “*Muhafaza ve ibraz*” başlıklı 8. Maddesinde ise yükümlülerin²⁸², bu Kanunla getirilen yükümlülüklerle ve işlemlerine ilişkin her türlü ortamdaki; belgeleri düzenleme tarihinden, defter ve kayıtları son kayıt tarihinden, kimlik tespitine ilişkin belgeleri ise son işlem tarihinden itibaren sekiz yıl süreyle muhafaza ve istenmesi halinde yetkililere ibraz etmekle yükümlü olduklarına hükmedilmiştir. Görüleceği üzere aklama ve mücadele mevzuatına göre saklama ve ibraz yükümlülüğü sadece yükümlüleri kapsamaktadır. Bu mevzuat kapsamında öncelikle yükümlü kapsamına girilip girilmediği hususunun teyidi gerekir.²⁸³

3.1.3. Belgelerin Ziyaa Uğratılması

Belge hukuku ve uygulamalarında ziyaa kelimesi veya zayi kelimesi birbirlerinin yerine kullanılmakta olup kelime anlamı itibariyle kaybolma, elden çıkma, yok olma, yitme anlamlarına gelmektedir.

Genel olarak defter ve belge kaybı ile defter ve belgelerin yangın, yer sarsıntısı veya su baskını gibi sebepler dolayısıyla kısmen ya da tamamen hasara uğraması veya kaybolması hali ifade edilir. Bununla birlikte, deyim farklılığı olarak defter ve belge zayii/yitikliği ifadeleri de aynı anlamı vermektedir.²⁸⁴

²⁸¹ 18.10.2006 tarih ve 26323 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸² 5549 sayılı Kanun’un “Tanımlar” başlıklı 2. Maddesinde Yükümlü: Bankacılık, sigortacılık, bireysel emeklilik, sermaye piyasaları, ödünç para verme ve diğer finansal hizmetler ile posta ve taşımacılık, talih ve bahis oyunları alanında faaliyet gösterenler; döviz, taşınmaz, değerli taş ve maden, mücevher, nakil vasıtası, iş makinesi, tarihi eser, sanat eseri ve antika ticareti ile iştigal edenler veya bu faaliyetlere aracılık edenler ile noterler, spor kulüpleri ve Cumhurbaşkanınca belirlenen diğer alanlarda faaliyet gösterenler şeklinde tanımlanmıştır.

²⁸³ Hasan Aykın, “Defter Ve Belgelerin Muhafaza Ve İbrazında Dört Farklı Mevzuat Üç Farklı Süre: Beş, Sekiz Ve On Yıl”, Vergi Dosyası, <https://vergidosyasi.com/2017/01/19/defter-ve-belgelerin-muhfaza-ve-ibraz-sureleri-vergi-usul-ttk-sgk-ve-karapara-mevzuatina-gore/>, (27.01.2019)

²⁸⁴ Yener. D. Özel, “Defter ve Belge Kaybına Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Genel Bir Bakış”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 1996, Sayı 184, s. 55

Defter ve belgelerin zayi edilmesi halinde yapılacak işlemler tez konumuzla sınırlı olarak hem TTK hem de VUK hükümleri açısından ayrı ayrı değerlendirme konusu yapılmıştır.

3.1.3.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Belgelerin Zayi Olması ve Hukuki Sonuçları

Tacirin saklama ve ibraz ödevine ilişkin usul ve esasların düzenlendiği TTK'nın 82. Maddesinde, ödevli tacirin kanuni saklama süresi içerisinde belgelerinin zayi olması durumuna ilişkin yasal açıklamalar, aynı maddenin 7. Fıkrasında aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

“Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.”

Kanun koyucu bu düzenleme ile tacirin defter ve belgelerini 10 yıl süresince saklama ve istenildiğinde ibraz etme zorunluluğuna ilişkin istisna bir düzenleme getirerek, yasada belirtilen hallerin gerçekleşmesi ve süresinde başvurularak zayi belgesinin alınmış olması şartıyla, kaybolan, yok olan, niteliği itibarıyla okunamayacak derecede fiziki olarak yıpranmış veya eksilmiş dolayısıyla ispat ve delil fonksiyonunu ifa edemeyecek belgeler için ilgililerce ibrazının istenemeyeceği ve tacirin de ibrazdan yasal olarak kaçınabileceği haller öngörülmüştür.

Bu düzenlemeye göre ödevli tacirin, saklamakla yükümlü olduğu ticari defter ve belgelerinin on yıllık kanuni süresi içerisinde;

- ✓ Yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya
- ✓ Hırsızlık

Sebebi ile ya da niteliği itibarıyla beklenmeyen, öngörülmeyen veya kişinin iradesi dışında gerçekleşen durumlar sonucunda ziyaa uğraması halinde, tacir bu ziyayı öğrendiği tarihten itibaren en geç 15 gün içerisinde, ticari işletmesinin bulunduğu yer Asliye Ticaret Mahkemesine başvurmak ve kanıtları ibraz etmek şartıyla kendisine zayi belgesi verilmesini talep edebilecektir.

Kanunda sayılan olayla sınırlayıcı değildir. “Gibi” edatı bunu ifade etmektedir. Gerçekten, tacirin elinde olmayan olağanüstü her türlü doğal ve toplumsal afet ve

olayların bu kapsamda olduğu bildirilmektedir.²⁸⁵ Bu noktada hangi durumların, kişinin iradesi dışında önceden önlenmesi imkânsız olay olarak kabul edileceği hususunda takdir yetkisini mahkemeye bırakmıştır.

Örneğin, taşınma nedeniyle defter ve belgelerin kaybolması durumunda, gerçekten kişinin iradesi dışında ve her türlü tedbir alındığı halde, defter ve belgelerin elden çıktığı kanıtlanabiliyorsa, ortada bir afet söz konusu olmasa dahi zayi belgesi istenebilecektir.

Toplumca malum olan yangın, deprem, sel felaketi gibi doğal afet sebebinden kaynaklanan defter ve belge ziyaında olmasa da insan faktöründen kaynaklanan kundaklama, hırsızlık, su basması vb. olaylarda defter ve belgeleri zayi olan tacirin bu durumu, jandarma, polis, zabıta amirliği itfaiye vb. ilgisine göre kamu görevlileri eşliğinde bir tutanakla tevsik etmesi gerekmektedir.

Yeni düzenleme ile 6762 sayılı TTK (Mülga)’deki düzenleme aynıdır. Ancak yeni düzenlemede “*bu dava hasımsız açılır*” denerek, fiilen uygulanan hali düzenleme haline getirmiştir. Ayrıca, daha önce yargı kararları gereği dikkate alınan “*hırsızlık*” fiili eklenmiştir. Buna karşılık eski düzenlemedeki “*Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.*” hükmü yeni Kanuna alınmamıştır. Bunun nedeni defterlerin delil olma durumunun 6100 sayılı HMK da düzenlenmiş olmasıdır. Eski ve yeni düzenlemenin esas itibarıyla aynı olması dolayısıyla, bu konudaki bilimsel ve yargısal içtihatlar bugün de geçerlidir.²⁸⁶

Defterler ve belgelerin ziyaa uğrama nedeni olarak yeni Kanuna eklenen “*hırsızlık*” gerekçesinin ispatı, doğal afet olaylarının aksine daha ağırdır. Zira hırsızlık için girilen bir yerde ekonomik değeri olan eşya yerine sadece taciri ilgilendiren defterin alınması veya alındığının iddia olunması hayatın olağan akışına aykırıdır.

Her tacir, tüm ticarî faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek, sağduyu sahibi olmak, ileriye düşünmek ve işlemlerini ona göre organize etmek zorundadır.²⁸⁷ Türk Ticaret Kanunu, tacire, bütün ticarî faaliyetlerinde, basiretli bir iş

²⁸⁵ Baykara, s. 27

²⁸⁶ Bekir Baykara, “Ticari Deftere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2017, Sayı 427, s. 24

²⁸⁷ Adolf Baumbach, Konrad Duden, Klaus J. Hopt, Handelsgesetzbuch, München 1987, § 347, s. 821 vd.; Sabih Arkan, Ticarî İşletme Hukuku, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Hazırlanmış 15. Baskı, Ankara 2011, s. 138’den aktaran, Mahmut Kizir, “Yargıtay Kararları Işığında Basiretli İşadamı Gibi Hareket Etme Yükümlülüğünün Sözleşmenin Değişen Şartlara Uyarlanmasına Etkisi”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/262756>, (12.02.2019)

adamı gibi hareket etme yükümlülüğü getirmiştir.²⁸⁸ Basiretli bir iş adamı gibi hareket etme yükümlülüğünün gerektirdiği özen derecesi, objektif ölçülere göre tespit ve tayin olunur.²⁸⁹ Tacirler arasındaki objektif özen ölçüsü, vasat bir tacirden beklenen kadardır. Yani, tacir yalnızca dürüst, namuslu, makul ve orta zekâlı bir insanın benzer hadiselerde takip edeceği şekilde hareket etmekle kalmayıp, kendisiyle aynı sınıfa dâhil tedbirli, sağduyulu ve becerikli bir tacirin benzer hadiselerde takip edeceği şekilde hareket etmek zorundadır.²⁹⁰

Dolayısıyla saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan tacirin söz konusu ödevini yerine getirirken; yangın, deprem, sel, vb. afet durumlarını ya da hırsızlık, kaybolma, kundaklanma gibi ihtimalleri de düşünerek, defter ve belgelerini muhafaza altında tutmalı, gerekli önlemleri almalıdır.

Yargının konuya bakışı da bu yöndedir. Örneğin, defter ve belgelerin içinde bulunduğu kamyonetin çalınması sonucu, zayi belgesi istemli olarak açılan davaya temyize bakan Danıştay'ın verdiği kararda²⁹¹ ; “...ticari belge niteliğinde olan söz konusu defterlerin kamyonetle taşınması ve kamyonetin üzerinde anahtarı ile birlikte kapıları açık bir şekilde park edilmesi ve bu şekilde park edilen kamyonetin çalınması ticari hayatın akışına ters düşmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13/4 üncü maddesinde, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elden çıkmış bulunması hali mücbir sebep olarak kabul edilmiş ise de yukarıda açıklanan duruma göre olayda mücbir sebepten söz etme olanağı bulunmamaktadır.” şeklinde gerekçe gösterilerek defter ve belgelerin çalınma şeklinin ticari hayatın icap ve koşullarına uygun düşmemesi nedeniyle, çalınma olayını mücbir sebep kapsamında değerlendirilmemiş ve zayi belgesi verilmesi talebini reddetmiştir.

²⁸⁸ Basiretli iş adamı gibi davranma, tacirin faaliyet gösterdiği alan için geçerlidir. Dolayısıyla hazır giyim üretiminde bulunan tacirin, demir çelik ticaretine ilişkin detayları bilmesi gerekmez. Hayri Domaniç, Erol Ulusoy, **Ticaret Hukukunun Genel Esasları**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2007, s. 210

²⁸⁹ Kızır, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/262756>, (12.02.2019)

²⁹⁰ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (YHGK), 7.5.2003 tarih, 2003/13- 332 E. ve 2003/340 sayılı kararına göre, “Yasanın 20/II maddesinde de her tacirin ticaretine ait faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir. Basiretli bir iş adamı gibi davranma yükümü aslında objektif bir özen ölçüsü getirmekte ve tacirin ticarî işletmesiyle ilgili faaliyetlerinde, kendi yetenek ve imkânlarına göre ondan beklenebilecek özeni değil aynı ticaret dalında faaliyet gösteren tedbirli, öngörülü bir tacirden beklenen özeni göstermesinin gerekli olduğu kabul edilmektedir” (İKİD. Y. 43, S.515, 2003, s. 2197); Ünal (II), s. 57.’den aktaran Kızır, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/262756>, (12.02.2019)

²⁹¹ Dnş. 11’inci D.’nin, 22.12.1998 tarih, E. 1997/2352, K. 1998/4653 sayılı kararı; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (23.11.2018)

Tacir, defter ve belgelerinin zayi olduğunu öğrendiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin asliye ticaret mahkemesinden ve eğer o yerde bağımsız ticaret mahkemesi yoksa, bu tür davalara bakan asliye hukuk mahkemesinden gereken zayi belgesini almazsa, tacir ticari defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.²⁹² Zayi belgesi için açılan davalar, hasımsız davalardandır. Ancak Yargıtay, davalılar yönünden hukuki yarar mevcut olması halinde bunların da davada hasım gösterilmesini yasaya aykırı bulmamıştır.²⁹³ Yine Yargıtay bir başka kararında tespit davası ile verilebilecek olan zayi belgesinin aksinin ispatı halinde iptalinin de mümkün olabileceğini belirtmiştir.²⁹⁴

Defter ve belgeleri zayi olan ancak TTK'nın 82. Madde hükmü kapsamında zayi belgesi almayan tacir hakkında aynı Kanun'un "*Suçlar ve Cezalar*" başlıklı 562. Maddesinde cezai yaptırım öngörülmüştür.

Bu Kanun hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, 210. Maddenin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacaktır.

Ayrıca, işletmeyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda sağlamayanlara 4 bin TL idarî para cezası verilmesi öngörülmektedir. Bu cezalar dikkate alındığında, yeni TTK döneminde zayi belgesi talep edilmesinin tacirlere, dolayısıyla mükelleflere tanınan bir imkân olmanın ötesinde artık bir zorunluluk oluşturmuş ve tacirlerin sıklıkla müracaat edeceği düzenlemelerden birisi haline gelmiştir.²⁹⁵

²⁹² İsmail Doğanay, "Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması (Zayi) Hali ve Mahkemeden Alınması Gereken Kayıp Belgesi" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:7, s.73

²⁹³ Nuri Aslan, "Ticari Defterlerin Yitirilmesi ile İlgili Son Yargı Kararları ve Bir Değerlendirme" **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1982, s.22

²⁹⁴ YHGK, 19.9.1970 gün ve E:1967/T-63, K:1970/442, Orhan Nuri Çevik, **Gerekçeli-İçtihatlı-Notlu-Türk Ticaret Kanunu**, Cilt I, Ankara 1985, s.202

²⁹⁵ Soner Altaş, "Zayi Belgesi Almayanlar Bin Pişman Olabilir", <https://www.dunya.com/gundem/zayi-belgesi-almayanlar-bin-pisman-olabilir-haberi-221283>, (09.03.2019)

3.1.3.2. Vergi Usul Kanunu'nda Belgelerin Zayi Olması ve Hukuki

Sonuçları

Doktrinde, mükellefin muhafaza ve ibraz ödevi kapsamında değerlendirilen, defter ve belgelerin zayi olması hususuna ilişkin vergi mevzuatımızda doğrudan bir düzenleme yer almamakta ancak VUK'nda, haklı bir gerekçe olmaksızın bu ödevin yerine getirilmemesinin yaptırımları olarak matrahın re'sen takdiri ve birtakım cezai müeyyideler düzenlenmiş, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği²⁹⁶(KDV GUT)'nde ise defter ve belgelerin zayi olması (yangın, su baskını, çalınma gibi) durumunda iade uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bunun dışında vergi mevzuatımızda mükellefin defter ve belgelerin kaybına ilişkin olarak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Defter ve belgelerin sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle elden çıkması hali VUK'un 13. maddesinin 4. bendine göre mücbir sebep olarak tanımlanmış, aynı Kanun'un 15. Maddesinde ise 13. Maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zaman aşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. VUK'un 373. Maddesinde de bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği belirtilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu yasal düzenlemelere göre mücbir sebep hallerinin varlığı, mükellef hakkında defter ve belgeleri ibrazdan kaçırdığı şeklinde iddianın ileri sürülmesine ve bu yönde hukuki sonuçların doğmasına engel teşkil edecektir. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekmektedir. Hukuki sonuç doğurabilmesi için mücbir sebep ve herkesçe malum olması kavramından ne anlaşılması gerektiği, yargı kararlarında açıklanmaktadır. Buna göre mücbir sebep, bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olaydır.

VUK'un mezkur madde hükümlerine göre bir mücbir sebebin, vergi cezasının kesilmesine engel olabilmesi için malum olması veya tevsik ya da ispat edilmiş

²⁹⁶ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunması gereklidir. Mücbir sebebin malum olması, doğal afetlerde olduğu gibi, herkesçe biliniyor olması demektir. Diğer hallerde, mücbir sebebin, iddia eden tarafından tevsik veya ispat edilmiş olması gereklidir. Tevsik ve ispat; mahkeme kararı, yetkili kamu kuruluşlarınca düzenlenen belge veya doktor raporu ile yapılabilir.

TTK hükümlerine göre mahkemeden zayi belgesi alma mecburiyeti sadece “*tacir*”lere getirilirken, VUK’un 15. ve 373. maddelerinde ilgililerin mücbir sebep halindeki kolaylıklardan faydalanabilmeleri, mücbir sebep halinin malum olması (herkes tarafından bilinmesi) şartına bağlanmıştır. Bu zorunluluk bütün mükellef veya vergi sorumluları için geçerlidir. Ancak TTK’da olduğu gibi VUK’da da yer alan düzenlemelerden mücbir sebep halinin mutlaka mahkeme kararı ile belgelendirilmesinin zorunlu olmadığı anlaşılmakta, hatta mücbir sebep halinin herkesçe biliniyor olması yeterli görülmektedir.²⁹⁷

Danıştay VDDK tarafından verilen bir kararda²⁹⁸ da bu yönde hüküm verilerek; VUK’da mücbir sebep halinin mutlak surette zayi belgesi ile ispatlanmasına gerektiği yönünde bir hükme yer verilmediği dolayısıyla yargı yerlerince, dava dosyasına sunulan zayi belgesi ve/veya diğer deliller göz önüne alınarak, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle vergi idaresine ibraz edilip edilemediğinin, her uyuşmazlıkta ayrı ayrı değerlendirilerek karar verilmesi gerekeceği belirtilmiştir.

Mükellefler, defter ve belgelerin zayi olduğu hususunu; Ticaret Mahkemesinden alacakları zayi belgesi ile ispat edebilecekleri gibi diğer resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebileceklerdir.

Zayi belgesi, VUK yönünden bazı sonuçları doğuran geçerli bir belgedir. Fakat mükellefler, mücbir sebeplerin varlığı halinde yönetimi inandırıcı sair belge ve delillerle de ikna edebilirler ve zayi belgesi alınması şart değil şeklinde görüşlere de rastlanılmakta ise de doğru olan davranış, defter ve belgeleri zayi edenin zayi belgesi almasıdır.²⁹⁹ Bu noktada, mücbir sebebin varlığını tevsik edici kanıt ve delillerin zayi belgesine dayanak teşkil etmesi bir zorunluluktur. Danıştay VDDK tarafından verilen

²⁹⁷ Sakıp Şeker, Defter ve Belgelerin Zayi Olması Durumunda Kdv’nin İndirim ve İadesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara 1993, S.4, s.78

²⁹⁸ Dnş. VDDK tarafından verilen 13.12.2017 tarih ve E:2017/428; K:2017/636 Sayılı Karar, <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (10.10.2018)

²⁹⁹ Abdullah A. Doğan, “Ticari Defter ve Belgelerin Ziyat Halinde Zayi Belgesi Alınması” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ankara 1996, S.227, s. 67.

bir kararda³⁰⁰, yangının ve sonuçlarının somut olarak saptanmadığı, itfaiye raporu aranmadan sadece tanık beyanları gerekçe gösterilerek alınan zayi belgesine itibar edilemeyeceği, bu nedenle yasal defterlerin yandığı yolundaki iddia ve alınan zayi belgesinin; mücbir sebep nedeniyle deftere kayıt koşulunun yerine getirilmiş sayılmasına yeterli olmadığından ve olayda KDVK'nun 34. Maddesinde öngörülen her iki koşulun³⁰¹ da aranması gerektiğinden, ilk derece mahkemesinin davalı idare aleyhine verdiği tarhiyatın kaldırılması yönündeki kararında hukuka uygunluk görmemiştir.

Görüleceği üzere, zayi belgesi alınmış olması, tek başına vergi mahkemesinin mücbir sebebin bulunduğu yönünde karar vermesi için yeterli değildir. Yani vergi mahkemesi zayi belgesi bulunmasına rağmen mücbir sebebin bulunmadığı yönünde karar verebilir.³⁰² Bu durum normaldir ve zayi belgesinin hukuki niteliğinin sonucudur. Fakat zayi belgesi gene de mücbir sebepler için kuvvetli karine teşkil eder.³⁰³ Keza bunun tersi de geçerlidir. Yukarıda belirttiğimiz gibi, zayi belgesi olmasa bile başka kanıtlarla (örn. İtfaiye raporu gibi) mücbir sebepler ispatlanabilir. Bu durumda da zayi belgesi varmış gibi işlem tesis edilir.³⁰⁴

3.1.3.2.1. Belgelerin Zayi Olması Re'sen Takdir Nedenidir

Re'sen vergi tarhını düzenlendiği, VUK'un 30. Maddesinde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı haller belirtilmiştir. Buna göre aynı maddenin 3. Bendinde *“Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili*

³⁰⁰ Dnş. VDDK'nun, 12.11.1999 tarih ve E. 1999/127, K. 1999/470 sayılı karar; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (10.10.2018)

³⁰¹ 3065 sayılı KDVK' nın “İndirimin Belgelendirilmesi” başlıklı 34. Maddesinde; Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Kdv, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği, Kdv'nin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.

³⁰² Örneğin, Dnş. 9'uncu D.'nin, 16.5.2000 Tarih, E. 1999/3152, K. 2000/1659 Sayılı Kararı ile VDDK'nun 17.04.2009 tarih ve 2008/711 E, 2009/195 K. Sayılı Kararı

³⁰³ Dnş. 7'nci D.'nin 10.6.2004 Tarih ve E. 2003/1400, K. 2004/1701 Sayılı Kararında *“olayda; davacı tarafın, işyerinde çıkan yangında zayi olduğu belirtilerek defter ve belgeler ibraz edilmemesine karşın, bu konuda adli yargı yerinden alınmış bir zayi belgesi sunulmadığı gibi,...”* denmektedir.

³⁰⁴ Baykara, s. 29

olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse” hükmü gereği, defterlerin ibraz edilmemesi re’sen tarhiyat nedeni sayılmıştır. Ancak belgelerin ibraz edilmemesi hususunun re’sen tarhiyat nedeni sayılıp sayılamayacağı Kanunda açıkça belirtilmemiştir.

Danıştay 9. Dairesinin verdiği bir kararda³⁰⁵, “VUK’un 30/3. maddesinde, bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinde verginin re’sen tarh edileceği açıklanmıştır. İncelemeye ibraz edilen defterlerde yer alan kayıtların doğruluk derecesinin tespiti ancak bu kayıtlara dayanak alınan belgelerin ibraz edilmesi ve incelenmesi ile mümkün olacağından, incelemeye sadece kanuni defterlerin ibrazı yeterli olmayıp belgelerin ibrazı da zorunlu bulunduğundan, belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi hali de re’sen takdir nedeni sayılmış olup, mahkemece verilen kararda yasal isabet görülmemiştir” şeklinde karar verilmiştir.

Yasada öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. VUK’un 30. Maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re’sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur.³⁰⁶

Bu nedenle defter ve belgelerin vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, VUK’un 30/(3) bendinde re’sen takdir sebebidir. Bu noktada kusur ya da kastın varlığının bir önemi yoktur. Dolayısıyla defter ve belgelerini haklı bir sebep olmaksızın ibraz etmeyen ya da zayi belgesi alınarak ve mahkemece defter ve belgelerinin ziyaa uğramasına sebep olayın varlığı kanıtlanmış olsa dahi, mükellefin ilgili dönem matrahı, takdir komisyonlarınca veya vergi inceleme elemanlarınca re’sen tarh olunacak ve re’sen tarh olunan matrah üzerinden re’sen vergi tarh edilecek, bir kat vergi ziyai cezası ile 2 kat usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu noktada ibraz yükümlülüğünü yerine getiremeyen mükellefin re’sen

³⁰⁵ Esas No:1997/2792, Karar No:1998/2160 sayılı Kararı

³⁰⁶ Dnş. VDDK’nun 26.12.2012 tarih ve E.2010/707, K./2012/618 Sayılı Kararı; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (25.09.2018)

takdir olunacak dönem matrahı yalnızca gelir veya kurumlar vergisi olmayıp ayrıca Kdv, geçici vergi ve muhtasar dönem matrahları da re'sen takdir olunacaktır.

Re'sen tarhiyatta inceleme defter ve belge dışındaki unsurlar, harici karineler dikkate alınarak sonuçlandırılmaktadır. Bu noktada VUK'un 3. Maddesinin (B) bendinde yer alan hüküm, re'sen tarhiyatta idarenin matrah takdir yetkisini ancak keyfi uygulamalardan kaçınarak kullanacağını belirtmektedir. Zira bu hükme göre; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceği öngörülerek vergilendirmede serbest delil sistemi benimsenmiştir. Aynı bentte, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal olmayan ya da yeterince açık bulunmayan tanık anlatımı dışında kalan her türlü kanıtın ispatlama aracı olacağı da düzenlendiğinden kanıtlamada, defter ve belgeler ve bunlardaki kayıtlardan oluşan maddi ve biçimsel kanıtlar dışındaki kanıtlardan da yararlanılması öngörülmüştür.

VUK'un 30. Maddesinin ikinci fıkrasına bağlı 1. bendinin, bu Kanunun 3. maddenin (B) bendindeki düzenleme gözetilerek uygulanması gerektiği açıktır.³⁰⁷

Dolayısıyla, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle gerek takdir komisyonlarınca takdir olunacak gerekse vergi inceleme elemanlarınca düzenlenecek vergi inceleme raporlarında takdir edilecek tarhiyatın, idarece mükellef nezdinde yapılacak somut tespitlere dayanması gerekmektedir.

Bu kapsamda re'sen tarhiyat işlemlerinde hukuka aykırı kılan nedenleri kanıtlama yükü davacıya düşmektedir. İdare re'sen tarh işleminde mükellef nezdinde vergilendirmeye kanıt oluşturabilecek tarh dosyasındaki belgeleri, geçmiş yıllarda beyan ettiği matrahları, aynı iş kolunda faaliyet gösteren mükelleflerin beyan matrahları araştırmak durumundadır.

³⁰⁷ Dnş. VDDK'nun 21.12.2011 tarih ve E.2009/417, K./2011/685 Sayılı Kararı; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (27.01.2019)

3.1.3.2.2. Belgelerin Zayi Olmasının Kdv İndirim ve İade Uygulamasına Etkisi

Defter ve belgelerin zayi olması durumunda, KDV indirim ve iade uygulamasına etkisine ilişkin açıklamalar başta KDVK'nun 29 ve 34. Madde düzenlemeleri ile KDV GUT'nde yapılmıştır.

KDVK'nun 29 ve 34. maddeleri gereğince Kdv'nin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Fatura ve benzeri belgelerde Kdv'nin ayrıca gösterilmesi ve
 - Bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edilmesi,
- zorunludur.

Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilmiş bir Kdv söz konusu olamayacağından, vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçekten yapılmış bir teslim ile ilişkin olup olmadığının tespiti de önem taşımaktadır.

VUK'un 13. Maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu, TTK'nın 82. Maddesinde belirtilen düzenlemelere uygun olarak ispat eden mükelleflerin indirim ve iade talepleri, indirim ve iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait Kdv'nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dahil edildiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilecektir.

Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri Kdv beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları veya iade talebine konu ettikleri vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirime veya iadeye hak kazanıp kazanmadıklarının tespiti önemli bir uyuşmazlık konusu olarak çıkmaktadır.

Zayi belgesi olmaması durumunda incelemeye ibraz edilmeyen belgelerin mahkemeye ibrazı halinde davalı vergi dairesi haberdar edilerek sunulan defter ve belgelerin idarece incelenmesi sağlandıktan sonra indirimlerin kabul edilmesi gerektiği yönünde Danıştay kararları vardır.³⁰⁸ Ancak Danıştay birçok halde zayi belgesi almadan veya mücbir sebep bulunduğu dair bir durum ileri sürülmeden³⁰⁹

³⁰⁸ Dnş. VDDK, 22.01.2010 T. 2008/880 E, 2010/9 K, D. 9 D. 11.09.2015 T. 2015/5600 E, 2015/8646 K. 'den Aktaran Baykara, s. 7

³⁰⁹ Örneğin terörist saldırı bir mücbir sebeptir ve ilçe hasar tespit komisyonu raporu bu konuda bir kanıttır. D.9.D. 14.10.1997, 1996/2408 E, 1997/3047 K. Dan. Der. S.95. 'den Aktaran Baykara, s. 7

haklı olabilecek bir neden bildirmeden³¹⁰, inceleme için ibraz edilmeyen belgeler mahkemeye ibraz edildiğinde ibraz edilen alış belgelerindeki KDV'nin indiriminin kabulü mümkün olmadığı yönünde karar da vermiştir.³¹¹

Danıştay tarafından bu konuda verilen kararlarında, mücbir sebep halinin varlığı, hukuki sonuçların yorumlanması açısından etkili olmuştur. Aşağıda mücbir sebep halinin var olup olmamasına göre iki türde örnek Danıştay Kararlarına yer verilmiştir.

i. Mücbir Sebep Nedeniyle Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilememesine İlişkin Kararlar

1- Danıştay 3. Dairesi'nin 26.01.2017 tarih ve E:2016/13674, K:2017/278 sayılı kararında: Defter ve belgelerinin zayi olduğuna dair Ticaret Mahkemesi kararını sunan davacı hakkında, bu mücbir sebep halini kabul eden inceleme elemanınca, davacının emtia alış yaptığı kişi ve kuruluşlardan ihtilaflı yıllar ilgili alış faturalarını temin ederek ibrazının istenilmesi gerekirken, davacıya bu yönde herhangi bir bildirimde bulunulmaksızın, alış belgelerinin ibraz edilmediği neden gösterilerek indirimlerin tamamının reddi suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamıştır.

2- Danıştay 4. Dairesi'nin 14.06.2017 tarih ve E:2016/1229, K:2017/5294 sayılı kararında: Defter ve belgeleri yangında yanması sonucunda Ticaret Mahkemesinden zayi belgesi alan davacının incelemeye defter ve belgeleri ibraz edememesi üzerine tahakkuk eden cezalı vergi tarhiyatının iptali istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.

Zira, İdari yargıda re'sen araştırma ilkesi esas olup, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu³¹² (İYUK)'nun 20. Maddesinde, Danıştay, idare ve vergi

³¹⁰ D.3. D. 24.09.2014 T, 2014/2492 E, 2014/3975 K. 'den Aktaran Baykara, s. 7; Bu davada, inceleme elemanı incelemeye başlama tutanağı ile birlikte defter ibraz süresini içeren tutanağı da imzalattıktan sonra, defterleri koyacak yer bulunmadığından bahisle, telefon üzerine ibraz edersiniz demiş, ancak daha sonra defterlerin inceleme için büroya getirilmesi için ikazda bulunmadan, defter belge ibraz edilmediği gerekçesiyle, indirim KDV leri reddetmiştir. Vergi Mahkemesi davayı reddetmiş, Danıştay kararı bozmuştur.

³¹¹ Danıştay 9. Dairesi'nin 16.05.2000 Tarih, E.1999/3152, K.2000/1659, Danıştay 4. Dairesi'nin 21.10.2010 Tarih, E.2008/3231, K.2010/5199 İLE 22.06.2012 Tarih, E.2009/9359, K.2012/3655'den Aktaran Baykara, s. 7

³¹² 20/1/1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mahkemelerinin bakmakla yükümlü oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapmaları öngörülmüştür. Buna göre bakılan davalarla ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgelerin gerçeğe ulaşılmasında yeterli görülmemesi halinde, mahkemelerce madde hükmünde öngörülen her türlü incelemenin yapılması gerek re'sen araştırma ilkesi gerekse sözü geçen kanun hükmü karşısında zorunluluk arz etmektedir.

Bu durumda, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi veya kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki alıcının, gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip olduğundan, Vergi Mahkemesince re'sen araştırma ilkesi uyarınca davacıya, emtia alışı yaptığı kişi veya kuruluşlardan ihtilaflı dönemle ilgili olarak temin edebileceği fatura ve benzeri vesikaların ibrazı için uygun bir süre verilmesi, bunun sonucunda ibraz edilen faturaların gerçekten alış yaptığı emtiaya ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespitine göre karar verilmesi gerekirken, böyle bir araştırma yapılmaksızın eksik inceleme nedeniyle, açılan davayı kısmen kabul eden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle karar bozulmuştur.

3- Danıştay 9. Dairesince verilen 18.09.2017 tarih ve E:2015/2325, K:2017/6128 sayılı kararında: Gerçekleşen hırsızlık vakası nedeniyle davacı şirkete ait defter ve belgeler hakkında, Ticaret Mahkemesi kararı uyarınca zayi olduğuna hükmedilse de yürütülen bir inceleme kapsamında söz konusu defter ve belgelerin ibraz etmesi talep olunan davacı şirket hakkında, söz konusu zayi durumu dikkate alınmaksızın, sırf defter ve belgelerin ibraz edilmemiş olması durumu esas alınarak, Kdv beyannamelerinde belirtilen Kdv indirimleri reddedilmek suretiyle davacı şirket adına tarh edilen vergi ziyayı cezalı Kdv'ne karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle karar bozulmuştur.

4- Danıştay VDDK tarafından verilen 13.12.2017 tarih ve E:2017/428; K:2017/636 sayılı kararında: Davacı şirketin arşiv olarak kullandığı binanın su basması nedeniyle, defter ve belgelerinin okunamaz ve kullanılamaz durumda olduğu, gerek Jandarma Karakol Komutanlığı, Zabıta Amirliği ve İtfaiye Müdürlüğü tarafından düzenlenen tutanaklarla, gerek Sarıyer 2. Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporla ortaya konularak, 213 sayılı

Kanun'un 13. maddesi uyarınca mücbir sebep halinin varlığının ispatlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda davacıdan, defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceği gibi Kdv indirimleri kabul edilmeyen davacının, indirim uygulama koşullarından ikincisi olan, indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğü de bulunmadığından, ibraz ödevinin yerine getirilmediği gerekçesiyle yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

Danıştay'ın yukarıda mevcut kararları dikkate alındığında, mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi, mücbir sebep halinin varlığından ileri geliyor ve bu durum herkesçe malum veya hukuken ispatlanabiliyor ise bu mükellef hakkında sırf defter ve belgeleri ibraz etmediği gerekçe gösterilerek, ilgili dönem Kdv indirimlerinin reddi istenemeyecektir. Bu yönde gerçekleştirilen idari işlemi eksik ve kusurlu gören Danıştay, inceleme elemanının, mücbir sebep nedeniyle defter ve belgesini ibraz edemeyen mükellefin indirim konusu yaptığı Kdv tutarlarının doğruluğunu araştırırken, emtia alış yaptığı kişi veya kuruluşlardan ihtilafli dönemle ilgili olarak temin edebileceği fatura vb. belgeler üzerinden kontrol sağlayabileceğini öngörmektedir. Hatta bu noktada Danıştay, söz konusu yükümlülüğü, İYUK'un 20. Maddesinde düzenlenen re'sen araştırma ilkesini gerekçe göstererek, ihtilaf konusu olaya bakan vergi mahkemesinin de görev alanı içerisinde kabul etmiştir.

ii. Mücbir Sebep Olmaksızın Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilememesine İlişkin Kararlar

1- Danıştay 3. Dairesince verilen 30.01.2017 tarih ve E:2013/2910, K:2017/407 sayılı kararında: Defter ve belgelerinin istenmesine karşın inceleme elemanına herhangi bir defter ve belge ibraz etmeyen ve ibraz etmeme keyfiyetine ilişkin herhangi bir mücbir neden göstermeyen yükümlünün, defter ve belgelerini daha sonra dava aşamasında mahkemeye ibraz etmesinin vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasına sebebiyet vereceği açık olduğundan ve KDVK ile getirilen esaslara uygun bulunmadığından indirimlerin reddi suretiyle yapılan dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

2- Danıştay 4. Dairesince verilen 30.12.2016 tarih ve E:2016/997, K:2016/7964 sayılı kararında: Mücbir sebep hali olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek indirim hakkından yararlanmak için yasal koşullardan birini yerine getirmeyen davacı adına Kdv indirimlerinin reddi suretiyle salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

3- Danıştay VDDK tarafından verilen 25.03.2015 tarih ve E:2015/16, K:2015/135 sayılı kararında: Defter ve belgelerin, davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilen yazı ile ibraz edilmesi istenilmiş olmasına rağmen, inceleme elemanına ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine gerekçe olarak, hastalığı nedeniyle ibraz edemediğini ileri sürmüş ise de verilen ek sürelerle karşın ibraz etmediği gibi sadece verilen ek sürelerden sonra şifahi olarak evrak, belgeler ile mal alış ve satış faturalarını inceleme elemanına götürdüklerini ancak, gerek olmadığı ifade edilerek alınmadığını ileri sürmektedir. Defter ve belgelerin muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında, ileri sürülen bu hususların haklı mazeret olarak kabulü mümkün değildir.

Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve KDVK ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmediğinden Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

Herhangi bir mücbir sebep hali söz konusu olmaksızın, defter ve belgelerini keyfi incelemeye ibraz etmeyen davacı mükellefler aleyhine verilen yukarıda mevcut Danıştay kararlarının gerekçesi, idari yargı yetkisinin sınırından kaynaklanmaktadır.

Bilindiği üzere, İYUK'nun "*İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı*" başlıklı 2. Maddesinin ikinci fıkrasında idari yargı yetkisinin tanımı ve kapsamı aşağıdaki gibi düzenlenmiştir. Buna göre idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlar ile gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak

yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.

Yasa maddesinden de açıkça görüleceği üzere idari yargı denetimi, idari makamların kanunlarla tanımlanan eylem ve işlemlerinin tesis edildiği tarihteki yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığının denetlenmesinden ibarettir. Bu noktada kanuni düzenlemeler uyarınca idari makamlara ait söz konusu yetkilerin, idari yargı makamlarınca kullanılması söz konusu değildir.

Bu noktada İYUK'un 20. Maddesinde düzenlenen, re'sen araştırma ilkesinin, yürütmenin eylem ve işlemleri üzerinde idari yargı mahkemelerine, yerindelik denetimi yapma yetkisi vermeyeceği bilinmelidir. Bu noktada re'sen araştırma yetkisinden güdülen amaç, dava konusu idari olayın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, yargı makamlarına sunularak, uyuşmazlık konusu idari işlemin hukuka denetiminin sağlanmasından ibarettir.

Dolayısıyla incelemeye ibraz edilmeyip sonradan yargı makamlarına sunulan defter ve belgelere mahkemelerce, re'sen araştırma yetkisinin kullanılması kapsamında itibar edilmesi halinde bu durum, mahkemenin idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracaktır.

Mezkur Danıştay kararlarında, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimsel varlığının gerçek mahiyetiyle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet"in biçimselliğe feda edilmesi anlamına geleceği, bu bakımdan, gerçek mahiyetiyle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan; aksine, yetkili inceleme elemanına ibraz edilmedikleri için, kanıt olma değerini yitiren defter ve belgelere dayanılarak davacı lehine karar verilmesine olanak bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesinin bu yönüyle mümkün olmadığı belirtilmektedir.

3.2. BELGE DÜZENİYLE İLGİLİ UYGULANMAKTA OLAN VERGİ CEZALARI VE VERGİ SUÇLARI

Vergi yükümlüsünün ödevlerini yerine getirmemesinin sonuçlarını, maddi ve/ya da şekli yükümlülüklerin ihlali yönünden ayrı ayrı ele almak mümkündür. Yükümlünün maddi yükümlülüğünü yerine getirmemesi sonucunda devlet vergi kaybına uğramaktadır. Bu durumda vergi ziyayı kabahati oluşmaktadır. Yükümlü ve/ya da sorumluya bu kabahatin cezasının kesilmesi yanında, kayba uğratılan verginin geç tahakkuk ve/ya da tahsili nedeniyle gecikme faizi ve/ya da gecikme zammının da uygulanması gerekir. Vergi yükümlüsünün şekli yükümlülüklerle aykırı davranması halinde genel ve/ya da özel usulsüzlük kabahatleri oluşmaktadır. Ancak vergi yükümlüsünün maddi ve/ya da şekli yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçması ve/ya da kaçınması bazı hallerde kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Yükümlü tarafından bir suçun işlenmesi hem maddi hem de şekli yükümlülüklerin birlikte ihlali halinde söz konusu olabilmektedir. Sadece şekli yükümlülüklerin ihlali de bir suçun oluşması için gerekli ve yeterlidir. Vergi sorumlusu ise çoğu zaman şekli yükümlülüklerin ihlali yüzünden suç işlemektedir.³¹³

Vergiye ilişkin cezalar, esasen ekonomik ceza niteliğini taşımakta ve nakdi ödeme şeklinde yaptırım uygulanmaktadır. Bazı vergi cezalarında ise, hürriyeti kısıtlayıcı hükümler ve genel ceza hukuku kurallarına paralel bir şekilde yaptırım uygulanmaktadır. Hürriyeti kısıtlayıcı vergi cezaları, ceza mahkemeleri tarafından 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu'nda (CMK) öngörülen adli yargılama usullerine göre belirlenmektedir. 1982 Anayasası'nın 38. maddesinin 10. fıkrasında da belirtildiği gibi, "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." Bu hüküm, idareye getirilen önemli bir sınırlama teşkil etmekle birlikte, idarenin hürriyeti bağlayıcı cezalar veremeyeceğini ve başta parasal yaptırımlar olmak üzere daha hafif yaptırımlar uygulayabileceğini göstermektedir.³¹⁴ "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" ise adli nitelikteki suçlar içerisinde

³¹³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, (GVH), s.435

³¹⁴ Ömer Çakıcı ve Hakan Ay, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim", **Vergi Dünyası**, 2001, S.242, s.157.

değerlendirilmekte ve yargılama usulleri adli yargılama kurallarına göre belirlenmektedir.³¹⁵

Öğretide çoğu zaman vergi cezası teriminin kapsamı konusunda farklı yorumlar söz konusu olabilmektedir. Çoğu zaman yazarlar tarafından vergi cezası terimi, VUK’nda tanımlanan vergi kabahat ve vergi suçlarını kapsar yönde kullanılmakta ancak daha daraltıcı yorumlar da yapılabilmektedir. Bu durum, söz konusu terimin kavramsal açıdan incelenmesini önemli kılmaktadır.

VUK’un 331, 333, 335, 336 ve 337. Madde hükümlerinde cezalara ilişkin genel esaslar düzenlemiştir.

VUK’un 331. Maddesinde “*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*” hükmüne yer verilmek suretiyle vergi kanunlarında düzenlenen cezalar tasnif edilmiştir. Gerek maddenin parantez içi hükmünde, vergi ziyai ve usulsüzlük cezası terimine açıkça yer verilmiş olması gerekse maddenin lafzı, konuluşundaki maksat ile Kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önüne alındığında, “*vergi cezaları*” teriminin, vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler hakkında uygulanan ve VUK’nda yazılı olup, tamamı idari makamlar tarafından verilen, müeyyidesi parasal yaptırım şeklinde olan vergi ziyai, usulsüzlük, ve özel usulsüzlük kabahatlerini kapsadığı sonucuna varılmaktadır. Maddenin devamında yer alan “*diğer cezalar*” terimi ise bu Kanunun diğer kitaplarında ya da başka kanunlarda gösterilen ve müeyyidesi adli makamlar tarafından, hürriyeti kısıtlayıcı yönde olan vergi suçlarını kapsamaktadır.

Bu noktada, Danıştay’ın verdiği bir kararda³¹⁶ VUK’un 331. Maddesinde parantez içinde sayılan cezaların vergi cezalarını tadadi olarak göstermediğini, bu kitapta yazılı cezalara örnek olarak verildiğini, bu noktada VUK’un Dördüncü Kitabında yer alan işyeri kapatma cezasının, para cezası niteliğinde olmaması ve bu nedenle, Kanunun “*Vergi hatalarını düzeltme*” ile ilgili hükümleri kapsamında olmaması durumunun, bu cezanın vergi cezası olarak kabulüne engel olmayacağını belirtmiştir.

³¹⁵ Tuğçe Akdemir, **Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2012, s. 3

³¹⁶ Dnş. 4’üncü D.’nin, 22.09.1994 Tarih, E.1994/4414 ve K.1994/4370 Sayılı Kararı; <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>, (02.01.2019)

Anılan gerekçelerle, belge düzenine aykırı fiillere uygulanacak cezalar bu bölümün başlığında, vergi cezaları ve vergi suçları olarak tasnif edilmiştir. Ancak öğretide vergi uygulamalarında tatbik edilen cezalar, vergi kabahatleri ve vergi suçları olmak üzere iki türde ele alındığı için tezimizde yapacağımız bundan sonraki açıklamalarda biz de genel bir sınıflandırma için vergi kabahati ve vergi suçu kavramlarını kullanacağız.

3.2.1. Belge Düzenine Aykırı Fiillerin, Vergi Kabahati veya Vergi Suçları Açısından Değerlendirilmesi

Doktrinde “vergi suçları” kavramından, “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, “*Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*”, “*Yükümlülerin Özel İşlerini Yapma Suçu*,” “vergi kabahatleri” kavramından ise, “*Vergi Ziyat Kabahati*” ve “*Usulsüzlük Kabahatleri*” anlaşılmaktadır.³¹⁷ Hiç kuşkusuz vergi suç ve kabahatlerinin koruduğu hukuksal değer devletin vergi alacağıdır. Bir başka deyişle, bazı fiillerin vergi suçu olarak kabulünde ihlal edilen menfaati “*hazine yararı*” oluşturmaktadır.³¹⁸ Gerçekten de vergi alanında getirilen bütün hukuksal yaptırımların başta gelen amacı, devletin vergi alacağını teminat altına almaktır.³¹⁹ Bu noktada vergi kabahatlerinin mali niteliği; bu suçlarda vergi ziyayının aranmasını gerektirmekle birlikte; kaçakçılık suçlarında korunan hukuki çıkar vergi ziyaya neden olup olmadığına bakılmaksızın sayılan fiillerin cezalandırılması suretiyle kamu güveni ve kamu düzeninin korunmasıdır.³²⁰

Vergi kabahatleri genel olarak vergisel düzene yönelik ihlalleri konu almakta olup ve vergi ziyat, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri diye düzenlenmiştir. Vergi kaybı sonucunu doğuran hareketlerle işlenen kabahate vergi ziyat kabahati, vergi ziyat ortaya çıkarmasa dahi kanunda sayılan hareketlerin

³¹⁷ Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:12, Özel Sayı, 2010, s-3-26, s.8.

³¹⁸ “Burada ‘hazine yararı’ ve ‘korunan hukuki menfaat’ olarak ‘kamu yararı’ özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun yerine getirilmesidir.”: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan, Ankara, 2015, s.209’dan aktaran, Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2008, Özel Sayı, s.29-52.

³¹⁹ Sahir Erman, “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, **Maliye Enstitüsü Konferansları Kitabı**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Beşinci Seri, İstanbul, 1959, s.205-226, s.208.

³²⁰ Süleyman Ateş Oktar, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2000, S.144, s.91

yapılması ya da yapılmaması durumunda ortaya çıkan kabahatler ise genel veya özel usulsüzlük kabahati olarak isimlendirilmiştir. Genel usulsüzlük kabahatleri de kendi içinde birinci ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere derecelendirilmeye tâbi tutulmuştur.³²¹ Diğer taraftan, vergi kabahatlerinin maddi konusu ise kabahate göre farklılık gösterebilmektedir. Vergi ziyayı kabahatinin maddi konusu “vergi alacağı” iken, usulsüzlük kabahatlerinin maddi konusu birçok farklı şekli ödevdir.³²²

VUK’da vergi suçunun tanımı yapılmamış ancak hürriyeti bağlayıcı nitelikte hapis cezaları gerektiren dolayısıyla TCK’nın uygulama alanına giren suç fiilleri, VUK’un “Cezalar” başlıklı 4. Kitabının “Suçlar ve Cezaları” başlıklı 3. Bölümünde, sırasıyla 359-*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*, 362-*Vergi Mahremiyetinin İhlali* ve 363-*Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar* başlıklı madde düzenlemelerinde tahdidi olarak tanımlanmıştır. Vergi suçu, vergi kanunlarına uyma konusunda mecburiyeti bulunan kişilerce işlenen, devleti vergi kaybına uğratan veya kamu düzenini bozan, kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir.³²³ Başka bir tanımda ise vergi suçu, vergi kanunlarının ve VUK’un koyduğu görev ve ödev hükümlerine, mükellefler ve sorumlular tarafından, cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi³²⁴, şeklinde açıklanmıştır.

Kanun koyucu, vergi suçu olarak VUK’un 359. Madde düzenlemesi altında kaçakçılık suçu eylemlerini tarif ederken, belge düzenine aykırı hareketlerin bazı türlerini de düzenleme kapsamına almış ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiil olarak saymıştır.

Literatürde mükellefin ödevleri maddi ve şekli olmak üzere ele alınmaktadır. Maddi ödevle ilişkin yasal düzenleme, Anayasa’nın “*Vergi Ödevi*” başlıklı 73. Maddesinin, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” amir hükmüdür. Bu noktada maddi ödev, vergi borcunun kanuna uygun olarak ödenmesidir. Mükellef veya sorumlunun bu ödevini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında

³²¹ Cahit Şanver, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:15, S.29. s.

³²² Altan Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 2017, s.310

³²³ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 1996, s.176

³²⁴ Maliye Bakanlığı, *Vergi Usul Kanunu ve İzahları*, Ankara, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 1949, s.479

tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, VUK'un 341. Maddesi uyarınca vergi ziyai kabahati olarak kabul edilmekte ve aynı Kanun'un 344. Maddesi kapsamında mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında "*Vergi Ziyai Cezası*" kesilmesine hükmedilmektedir.

Mükellef veya sorumlunun, vergi kanunları karşısındaki biçimsel ve usule ilişkin yükümlülüklerinden oluşan şekli ödevleri hakkındaki yasal düzenlemeler ile bu ödevde aykırılığın cezai yaptırımları genel ve özel usulsüzlük kabahatleri, VUK'da düzenleme konusu yapılmıştır.

Vergi suçu ise gerek maddi gerekse biçimsel yükümlülükler aykırılık şeklinde ortaya çıkabilir. Vergi suçunun oluşabilmesi için devletin vergi kaybına uğraması şart değildir. Belirli vergi suçları, devletin vergi kaybına uğrama ihtimaline binaen düzenlenmiştir.³²⁵

Vergi uygulamalarında mükellef veya sorumlunun belge düzenine aykırı fiilleri neticesinde şekli ödevde aykırılık nedeniyle genel veya özel usulsüzlük cezası kesilirken, söz konusu aykırı fiil nedeniyle maddi vergi kaybının yaşanması durumunda ilgiliye ayrıca vergi ziyai cezası tatbik olunmakta ancak bu durumda, VUK'un 336. Madde hükmü uyarınca, fikri içtima hükümleri esas alınarak ağır olan cezanın tatbiki uygulamasına gidilmektedir. Diğer taraftan belge düzenine aykırı bir fiil kaçakçılık suçu tarifine giriyor ve söz konusu eylem aynı zamanda vergi ziyayına da sebebiyet veriyorsa bunlar için vergi ziyai cezası kesilmesi, bu fiilleri işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Kanun koyucu, tek bir fiil ile kaçakçılık suçu ve vergi kabahatlerinin birlikte işlenmesi halini, vergi ceza uygulaması açısından özelliqli bir durum olarak VUK'un "*Suçlarda Birleşme*" başlıklı 340. Madde hükmünde aşağıdaki gibi düzenlemiştir.

"Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz."

³²⁵ Mehmet Altundış, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 65, Sayı 1, Temmuz 2007, s.169

Söz konusu madde birleşme başlığı altında, birleşmemeyi düzenlemiş bulunmaktadır.³²⁶ VUK'un 340. Maddesinde birbirinden ayrı iki hükme yer verilmiştir. Birinci fıkrada içtima ve tekerrür yönünden birleşmemeye, ikinci fıkrada ise vergi kovuşturmasıyla ceza kovuşturmasının birleşmemesi yani, her ikisinin bağımsızlığına değinilmiştir.³²⁷

Buna göre vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatini gerektiren tek bir fiil aynı zamanda 359. Maddede ve diğer kanunlarda yazılı vergi suçlarını da gerektiriyorsa, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyecek ve ayrı ayrı cezalar tatbik olunacaktır. Burada vergi kabahatleri ile vergi suçu fiilleri birbirinden bağımsız kabul edilmiş ve cezalandırma açısından birbirleriyle ilişkilendirilmemiştir.

VUK'un 340. maddesinin ikinci fıkrası, ceza hakimine takibat açısında bağımsızlık tanımış ve herhangi bir mükellefin VUK'na göre cezalandırılmış olmasını, aynı fiilin 359. Madde açısından da suç teşkil etmesi halinde, ceza takibi yapılmasına ve cezalandırılmasına engel saymamıştır. Yine aynı şekilde ceza mahkemesinin verdiği kararlar vergi cezalarını kesecek olanların kararlarını etkilemeyeceği gibi, vergi cezaları da ceza yargıcını bağlamayacaktır.³²⁸

Bu noktada Anayasa Mahkemesi'nin görüşü önem arz etmektedir. Anayasa Mahkemesi, komisyon karşılığında sahte fatura düzenleyerek gelir elde etme fiili nedeniyle hem vergi ziyayı ve özel usulsüzlük cezaları hem de sahte fatura kullanmak ve düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması talebiyle açılan ceza davasında yapılan yargılama sonucunda mahkûmiyetine hükmedilen mükellef hakkında, verdiği, 27.03.2019 tarihli ve 2018/9115 Başvuru Numaralı Kararında, "... *iki ayrı cezaya muhatap olmasına ilişkin somut olayın koşullarında, adil yargılanma hakkı bağlamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırılmama ilkesinin ihlaline yol açılmadığı ve Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında aynı fiil nedeniyle yeniden yargılanmama veya cezalandırmama ilkesinin İHLAL EDİLMEDİĞİ...*" şeklinde karar vermiştir.

Dolayısıyla belge düzenine aykırı bir fiil ile vergi ziyayına sebep olunmuş ve bu fiil usulsüzlük kabahatini de gerektiriyorsa VUK'un 336. Madde hükmü gereği fikri

³²⁶ Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları Yayın No: 214, Eskişehir 1979, s.99

³²⁷ Elif Sonsuzluğu, **Vergi Suç ve Cezalarında Birleşme İştirak ve Tekerrür**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi SBE, İstanbul 1992, s.40

³²⁸ Mutluer, s.101

içtima kaideleri uygulanacak ve mükellef hakkında bu cezalardan en ağırı kesilecektir. Aynı zamanda belge düzenine aykırı bu fiil, VUK'un 359. Maddesinde tanımlanan veya diğer kanunlarda tarif edilen vergi suçu tipine uyuyorsa, fikri içtima hükümleri açısından birleşme yapılmayacak, öncesinde kesilmiş/kesilecek vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatinden bağımsız olarak, vergi suçuna yönelik kovuşturma yapılacaktır ve ceza tatbik olunacaktır.

Tezimizin devam eden bölümünde gerek kâğıt ortamında gerekse elektronik ortamda düzenlenen belgeler açısından, belge düzenine aykırı fiillerde uygulanacak vergi kabahatleri (vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları) ile vergi suçları (kaçakçılık suçu) hakkında başta VUK hükümleri olmak üzere tebliğ ve özelgelerde yapılan düzenleme ve açıklamalar, yargı kararları ve öğretide yer alan düşünceler kapsamında değerlendirilecek ve açıklama konusu yapılacaktır.

3.2.2. Usulsüzlük Cezaları Açısından Belge Düzenine Aykırı Fiiller

VUK'un 351. Maddesinde, “*Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” hükmüne yer verilmiştir. Usulsüzlük cezasını, vergi ziyayı cezasından farklı kılan nokta; vergi kanunlarının şekil ve usule yönelik esaslarına uyulmasını sağlamaya yönelik olması ve maddi vergi kaybı olmasa dahi şekli yükümlülüğe aykırılığın idari para cezası şeklinde müeyyideye bağlanmış olmasıdır. Bu noktada, usulsüzlük cezasının kesilmesi için, VUK'un 352. Maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi yeterlidir.

Usulsüzlük kabahati, henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için tehlike kabahati olarak kabul edilmektedir. Çünkü vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybına yol açmaya elverişli bir ortam yaratmaya çalışmaktadır.³²⁹

Usulsüzlük fiillerini ceza hukukundaki kabahatlere benzetmek mümkündür. Bu nedenle, usulsüzlük kabahatlerinin maddi ve manevi unsuru, ceza hukukunun bu kurumu ve VUK'un usulsüzlüklere ilişkin hükümleri çerçevesinde açıklanması gerekmektedir.³³⁰

³²⁹ Mualla Öncel ve diğerleri, s.212.

³³⁰ Karakoç, GVH, s.101.

Bu noktada usulsüzlük kabahatinin maddi unsuru, VUK'un 352, 353, 355 ve Mükerrer 355. Maddelerinde tanımlanan fiillerin işlenmesi (*Hareket Unsuru*) ile kanunun emredici hükümlerine aykırı davranış. (*Netice Unsuru*) Usulsüzlük kabahatinin manevi unsuru ise kastın varlığına aranmaksızın taksirle hareket edilmesidir.

Usulsüzlük cezaları genel itibariyle üç gruba ayrılır. Bunlar;

✓ Birinci derece usulsüzlükler (VUK Mad.352/I)

✓ İkinci derece usulsüzlükler (VUK Mad.352/II)

✓ Özel usulsüzlükler (VUK Mad. 353, 355 ve Mükerrer Mad.355)

VUK'nda özel usulsüzlük cezası kavramına yer verilmiş ancak genel usulsüzlük kavramı kullanılmamıştır. Vergi uygulamalarında ise genel usulsüzlük cezası terimi, birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları için kullanılmaktadır. Kavram karışıklığına sebebiyet vermemek için tezimizin bundan sonraki kısımlarında, birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları için “*genel usulsüzlük cezası*” kavramı kullanılacaktır.

3.2.1.1. Genel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

Türk vergi hukukunda usulsüzlükler, meydana getirdikleri zararın büyüklüğü esas alınarak derecelendirilmiş olup ilke olarak genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak sınıflandırılmıştır.³³¹ Belge düzeninin sağlanmasına yönelik şekli ödevlere yönelik, aşağıda yer alan aykırı fiiller, VUK'un 352. Maddesinde idari para cezasına bağlanmıştır.

Belge düzenine Aykırı Fiillerden Birinci Derece Usulsüzlük Cezasını Gerektiren Haller:

- VUK Mad. 352/I-(3): *Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;*

Vergi tekniği açısından, defter kayıtlarının ve bunlara ilgili vesikaların noksan, usulsüz veya karışık olması hali “*ihdicaca salih*” olmama kavramı ile tanımlanmaktadır.

³³¹ Karakoç, GVH, s.505.

“İhtacaca salih bulunmak” veya “ihticaca salih olmak” kavramı; bir konuyu, meseleyi hüküm vermeye elverişli şekilde delillendirmek anlamına gelmektedir. VUK kapsamında defter ve belgelerin ihticaca salih bulunması, matrahın tespit ve tayininde mükellefin defter ve belgelerinin elverişli delil olma niteliğine sahip olmasını ifade etmektedir. Başka bir deyişle gerçek, usulüne uygun, zamanında ve düzgün yapılmış kayıtlar ve buna ilişkin düzenli ve gerçek belgelerin varlığının bulunmasını ifade etmektedir.³³²

İhticaca salih kavramı yalnızca VUK’un “*Re’sen Vergi Tarhı*” başlıklı 30. Maddesinde geçmektedir. Maddenin 4. Bendinde, vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması, vergi matrahının bu belgelere dayanılarak tamamen veya kısmen tespit olunamayacağı bir durum olarak kabul edilerek, dönem matrahının takdir komisyonları tarafından veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca takdir edileceğine hükmedilmiştir.

Söz konusu genel usulsüzlük cezasına sebebiyet veren, belgede yapılan usulsüzlükler, VUK’un 227 ve 231. Maddelerinde yer verilen belgede bulunması zorunlu şekil unsurlarında yapılan usulsüzlükler değildir. Zira, fatura nizamına ilişkin Kanun’un 227 ve 231. Maddelerde belirtilen zorunlu şekil unsurlarına aykırılık, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş olacağı hükmüne sebep olmakta bu da aynı Kanun’un 353. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezasının kesilmesine sebebiyet vermektedir.

Dolayısıyla belgelerin usulsüz oluşu, zorunlu şekil şartları haricinde usule yönelik düzenlemelere aykırılığı ifade etmektedir. Örneğin, VUK’un defter ve belgelerde kayıt nizamına yönelik düzenlemelerin yer aldığı “*Türkçe tutma ve Türk Parası kullanma zorunluluğu*” başlıklı 215. Maddesinde gerek yurtiçi gerekse yurtdışı müşterilere döviz cinsinden fatura düzenlenebileceği ancak yurtiçi müşterilere düzenlenen faturalarda, Türk parası karşılığının gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. Buna göre yurtiçi müşteriye döviz bedelli düzenlenen faturada kur bilgisi ve Türk lirası karşılığının yer almaması, faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasını gerektirmez ve özel usulsüzlük cezası uygulanması söz konusu olmaz. Dolayısıyla söz konusu faturaya dayanılarak matrahın tespit edilmiş olması durumunda, belge düzenine aykırı

³³² Hasan Aykın, “İhticaca Salih Olmak (Bulunmak) Ne Demektir?”, Vergi Dosyası, 07.02.2018, <https://vergidosyasi.com/2018/02/07/ih-ticaca-salih-bulunmamak-ne-demektir/>, (21.02.2019)

fiilden ötürü mükellefe birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir. (2019 yılı, 504 no.lu VUK GT ile sermaye şirketleri için 180,00-TL) Bu durum aynı zamanda re'sen matrah takdirini gerektireceği için VUK'un 352. Maddesinin birinci fıkrası gereği, bağlı cetvelde yazılı ceza iki kat olarak kesilecektir.

Belge nizamına yönelik genel veya özel usulsüzlük cezalarını gerektiren durumlar, söz konusu belgelerin ihticaca salih olmamasını dolayısıyla belgelerin geçerli delil olma özelliğinin bulunmaması sonucunu doğurmaktadır. Bu durum ise resen takdir nedeni olmaktadır. Görüleceği üzere belgelerin, yasa ve tebliğ düzenlemelerine aykırı olarak düzenlenmesi, vergi matrahının doğru tespit edilip edilmediğın belirlenmesinde, ihticaca salih olmadıkları gerekçesiyle bunların delil vasfını ortadan kaldıracaktır.

Burada önemli olan bir nokta da cezayı gerektiren olayların idarece tespit olunacağıdır. Zira VUK'un "*Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti*" başlıklı 364. Madde düzenlemesinde açıkça, vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunacağı, yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Belge düzenine Aykırı Fiillerden İkinci Derece Usulsüzlük Cezasını Gerektiren Haller;

- VUK Mad. 352/II-(7): *Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;*

Belgelerin, kayıt ve muhteviyat nizamı ile çoğaltılmasına ilişkin düzenlemeler başta VUK'un 2. Kitabının, "*Vesikalar*" başlıklı üçüncü kısmının ilgili madde düzenlemelerinde olmak üzere, tebliğ ve yönetmelik (Belge Basım ve Dağıtım Yönetmeliği) ile yapılmıştır.

Mezkûr düzenleme hükümlerine aykırı şekilde ihdas edilecek belgelere, söz konusu madde hükmü gereği ikinci derece usulsüzlük cezası (2019 yılı, 504 no.lu VUK GT ile sermaye şirketleri için 98,00-TL) kesilecektir. Burada önem arz eden bir konu ise belge nizamında yapılan aykırılığın, bu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması

sonucunu doğurmamasıdır. Zira bu durumda ikinci derece usulsüzlük cezası yerine özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekecektir.

Bilindiği üzere, VUK'un 230. Maddesinde faturanın ihtiva etmesi gereken asgari bilgiler belirtilmiş, 227. Maddesinde ise öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgelerin, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağına hükmolunmuştur. Dolayısıyla zorunlu bilgileri ihtiva etmeyen belge geçeriz değildir, ispat hukuku açısından delil vasfı vardır ancak bu durumda, belge hiç düzenlenmemiş sayılarak mükellefe 353. Madde hükmü gereği özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekir.

Diğer taraftan, VUK'un "Fiil Ayrılı" başlıklı 337. Maddesinde, "352 nci maddede yazılı usulsüzlüklerden, aynı takvim yılı içinde aynı neviden birden fazla yapıldığı taktirde birden fazlasının herbiri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu noktada, usulsüzlük cezası uygulamasında önem arz eden bir konusu ise kesilecek ceza tutarının hesaplanmasında, tespit adedinin mi yoksa usulsüzlük yapılan belge adedinin mi dikkate alınacağı hususudur. Bu noktada vergi mevzuatında VUK'un 337. Madde hükmü haricinde açık bir düzenleme bulunmadığı için farklı mükelleflere farklı muktezalar verilmek suretiyle uygulamada farklı yorumlar yapılmıştır. Ancak Danıştay VDDK, bu konuda uygulama birliğini sağlamaya yönelik bir karar³³³ vermiştir. Buna göre, birden fazla belgenin usule aykırı düzenlenmesinin tespiti halinde, ceza tutarının hesaplanmasında, belge adedinin değil tespit adedinin dikkate alınması gerekecektir. Dolayısıyla usulsüzlük fiili tek bir tespiti dayalı olduğu için tek bir usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekecektir.

- VUK Mad. 352/II-(8): *Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.*

Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla kayıtların tevsiki açısından ihtiyaç olan bazı belgelerin bulunmaması veya bulunmasına rağmen ibraz edilmemesi bu bent kapsamında ikinci derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.

³³³ Dnş. VDDK'nun 15.02.2002 Tarih ve E.2001/501, K. 2002/62 Sayılı Kararı; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (05.02.2019)

Burada önemli olan, bulunmayan ve/veya ibraz edilemeyen belgenin, mükellefin mali durumunda dolayısıyla vergi borcunda değişikliğe sebebiyet vermeyecek derecede olmalıdır. Bu halde, idare tarafından verilecek en az 15 günlük süre içerisinde söz konusu şekli ödevde uymayan mükellefe, ikinci derece usulsüzlük cezası verilecektir.

3.2.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahatleri ve Cezaları

VUK'un 352. Maddesinde düzenlenen genel usulsüzlük cezalarına nispeten daha yüksek idari nitelikte para cezalarını gerektiren özel usulsüzlük cezaları, VUK'un düzenlenme konusuna göre ayrı ayrı olmak üzere 353, 355 ve Mükerrer 355. Maddelerinde, kapsama giren fiiller tadadi olarak sayılarak açıklanmıştır.

Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları her ne kadar vergi kaybına bağlı olmaksızın kesilse de özel usulsüzlük cezalarının (genel) usulsüzlük cezalarına nispeten daha ağır para cezası gerektirmesi, bu cezaları gerektiren fiillerin, maddi vergi kaybına sebebiyet verme potansiyeli arasındaki farktan ileri gelmektedir. Bu noktada özel usulsüzlük cezalarını gerektiren fiiller, genel usulsüzlük fiillerine nazaran vergi kaybına daha elverişlidir. Genel usulsüzlük cezasını gerektiren fiil ile maddi vergi kaybı arasında çoğu zaman illiyet yoktur. Vergi kaybı söz konusu olmasa dahi Kanunda belirtilen şekli ödevlere aykırı hareketlerin işlenmesi, derecesine göre usulsüzlük cezasının kesilmesi için yeterlidir.

Diğer bir farkta, tek bir fiilde hem özel usulsüzlük hem de vergi ziyası cezasının birleşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere tek bir fiile hem genel usulsüzlük hem de vergi ziyası cezasının kesilemeyeceği, bu durumda cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesilmesi gerektiği VUK'un 337. Maddesinde açıkça düzenlenmiştir. Ancak özel usulsüzlük cezasını gerektiren tek bir fiil aynı zamanda vergi kaybına da sebebiyet vermesi halinde ayrıca mükellefe ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyası cezası kesilecektir.

VUK'un 353. Madde düzenlemesinde, vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının idari para cezasına bağlanmış olmasının temel fonksiyonu, muhtemel maddi vergi kayıplarının ilk baştan önlemesidir.

Özel usulsüzlük cezaları VUK’nda düzenleniş biçimine göre üç grup altında sınıflandırmak mümkündür.

✓Belge düzenine aykırı fiillere ilişkin özel usulsüzlük cezaları (VUK Mad. 353)

✓Damga vergisine ilişkin özel usulsüzlük cezaları (VUK Mad. 355)

✓Bilgi verme ve ibraz zorunluluğuna uyulmamasına ilişkin özel usulsüzlük cezaları (VUK Mük. Mad. 355)

Burada tez konumuz gereği yalnızca belge düzenine aykırı fiillerde cezai yaptırım konusunu düzenleyen VUK’un 353. Maddesi, inceleme ve değerlendirme konusu yapılmıştır. Bu maddede kapsamında özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiiller, belge düzeni ve kayıt sistemine ilişkin esaslara uyulmaması şeklinde özetlenebilir.

VUK’un 353. Maddesinde, belge düzenine aykırı fiiller, aşağıdaki gibi gruplandırabiliriz.

✓Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzları ile perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;

a)Verilmemesi, alınmaması, bulundurulmaması, kullanılmaması,

b)Düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi

c)Bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi,

d)Bu Kanunun 227 ve 231. Maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması

Mükelleflerin, söz konusu yükümlülöklere uymaması halinde, düzenlenme konusu belgelerin niteliğine göre özel usulsüzlük cezaları verilmektedir. Bu noktada VUK Mad. 353 kapsamında özel usulsüzlük cezasının tatbikinde belgeler, aşağıdaki gibi ikili ayırıma tabi tutulmuş ve yükümlölere, usulsüzlüğün ağırlığına göre farklı tutarlarda özel usulsüzlük cezasının kesilmesi öngörölmüştür.

✓Fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzu (VUK Mad.353/1)

verilmemesi ve alınmaması, düzenlenen belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi

gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi ile söz konusu belgelerde VUK Mad. 231 kapsamında belirtilen zorunlu şekil unsurlarının yer almaması sonucu aynı Kanunun 227. Madde hükmü gereği bunların hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için (504 no.lu VUK GT ile 01.01.2019 tarihinden itibaren) 290,00-TL'den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı (504 no.lu VUK GT ile 01.01.2019 tarihinden itibaren) 148.000,00-TL'yi geçemez.

✓Bu dört belge dışında kalan (fiş, sevk irsaliyesi, yolcu bileti gibi) diğer belgeler (VUK Mad.353/2)

düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ve örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken kâğıt olarak düzenlenmesi ile söz konusu belgelerde VUK Mad. 231 kapsamında belirtilen zorunlu şekil unsurlarının yer almaması sonucu aynı Kanunun 227. Madde hükmü gereği bunların hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için (504 no.lu VUK GT ile 01.01.2019 tarihinden itibaren) 290,00-TL, özel usulsüzlük cezası kesilir.

Ancak, her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 14.800 TL'yi, bir takvim yılı içinde ise 148.000,00-TL'yi geçemez.

Özel usulsüzlük cezalarının tutarları her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranı tutarında arttırılmaktadır.

VUK'un 353. Maddesinde fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve müstahsil makbuzunda yapılacak özel usulsüzlük fiillerine uygulanacak idari yaptırım tutarının, diğer belgelere kıyasla daha ağır düzenlenmiş olmasının sebebi, bu belgelerde düzenlenme konusu ticari olayların, ekonomi içerisinde diğer belgelere kıyasla daha büyük paya sahip olması, ticari hayatta daha sık kullanılması dolayısıyla bu belge türlerinde yapılacak belge düzenine aykırılığın, kayıt dışılıkla mücadelede devlete daha fazla maliyet yükleyecek olmasıdır. Görüleceği üzere özel

usulsüzlüklerin önemli kısmı (ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette bulunan) vergi mükelleflerini ilgilendirmektedir.

Bu hükümler karşısında; alınması ve verilmesi zorunlu olan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu almayanlar ve vermeyenler kanuna göre kabahat sayılmakta, fiilin yapılması ise kanuna göre usulsüzlük suçu olarak nitelendirilmektedir. Her iki taraf, kendi eyleminden dolayı diğerinden ayrı olarak cezalandırılır.³³⁴ Bu bakımdan fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzunun düzenlenmeyerek verilmemiş ya da alınmamış olması için kesilecek olan özel usulsüzlük cezası, bu belgeleri vermek ve almak zorunda olan kişiler adına kesilir. Kişinin bu belgeleri almak ya da vermek zorunluluğu yoksa ceza da kesilmez.³³⁵

Bilindiği üzere, elektronik belge olarak düzenlenmesi gereken belgelerin kâğıt olarak düzenlenmesi, VUK'un 353. Maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezasını gerektiren, belge düzenine aykırı fiil olarak belirtilmiştir. Ancak 494 no.lu VUK GT³³⁶, bu düzenlemeye istisnai bir açıklama yapılarak elektronik belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin kâğıt olarak düzenlenebileceği haller belirtilmiştir. Buna göre, elektronik belge olarak düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin;

a) GİB'in ve elektronik belge uygulamalarına taraf olan diğer kamu kurum ve kuruluşlarının bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan bakım,

b) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, mükellefin ya da 397 no.lu VUK GT kapsamında GİB'den izin almış özel entegratör kuruluşların bilgi işlem sistemlerinde meydana gelen arıza, kesinti ile bu sistemlerde yapılan planlı bakım (yazılı bildirimde belirtilen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla),

c) İspat veya tevsik edilmek kaydıyla, mali mührün veya elektronik imza aracının arızalanması veya çalınması (yeni mali mühür veya elektronik imza aracının temini süresince),

ç) Genel tebliğ, sirküler ve teknik kılavuzlarda, belgelerin elektronik belge yerine kâğıt olarak düzenlenmesine izin verilmesi,

³³⁴ Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2007. s.129

³³⁵ Nihat Edizdoğan ve diğerleri, s.128

³³⁶ 25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gibi nedenlerle, kanunen düzenlenmesi gereken sürenin geçirilmemesi kaydıyla, kâğıt olarak düzenlenmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.

Diğer taraftan kanun koyucu, VUK'un Mad. 353/3. Fıkrasında, düzenlenmesi ve verilmesi zorunlu tutulan belgelerin, nihai tüketiciler tarafından alınmamasını, belge düzenine aykırı fiil olarak tanımlamış ve bu madde kapsamında özel usulsüzlük cezasının konusuna almıştır. Buna göre fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıkları tespit olunan nihai tüketicilere, bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Anılan madde fıkra düzenlemesinde, ceza kesilebilmesi için belge alınmadığı, verilmediğine yönelik tespitin, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacağı ancak Maliye Bakanlığı GİB'in, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırıma yetkili olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla GİB tarafından bu yönde bir yetki kullanılmadığı müddetçe, yoklama memurları tarafından tutulan tespit tutanaklarına dayanarak belge almadığı tespit olunan nihai tüketicilere, VUK Mad.353/3 kapsamında özel usulsüzlük cezasının kesilmesi mümkün değildir.

Konu hakkında Danıştay da aynı görüşte olup, verdiği bir kararında³³⁷, cezai yaptırıma bağlanmış olan bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça faile ceza uygulanamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin idari cezalar için de geçerli bulunduğu dolayısıyla özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için bentte sayılmış olan belgelerin verilmediğinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin ve bu belgeleri düzenlemek veya almak zorunda olanların, hukuken geçerli biçimde tespit edilmiş olmasına bağlı olduğunu belirtmiştir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği ceza ihbarnamesi yerine geçecektir.

Mükellef veya sorumlu hakkında belge düzenine aykırı fiilleri nedeniyle genel veya özel usulsüzlük cezalarının tatbik edilmesi için belge düzenine ilişkin aykırı fiilin,

³³⁷ Dnş. 3'üncü D.'nin 30.11.1999 Tarih ve E.1998/1681, K.1999/4114 Sayılı Kararı; <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>, (17.04.2019)

VUK'un 13. Maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden ileri gelmemiş olması gerekmektedir. Zira çalışmamızın evvelki bölümlerinde birçok defa belirtildiği üzere, VUK'un 373. Maddesi, Kanunda belirtilen mücbir sebep hallerini, bu hallerin varlığının malum olması ya da tevsik ve ispat edilebilir olması koşuluyla, vergi cezalarının kesilmemesine gerekçe olarak kabul etmiştir.

Diğer taraftan 373. Maddede geçen, “vergi cezaları” teriminin, yine çalışmamızın 292-294 sayfaları arasında belirtilen gerekçelerle, genel usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezalarını kapsadığı dikkate alındığında, belge düzenine aykırı fiillerin, VUK'un 13. Maddesinde tanımlanan mücbir sebep hallerinden ileri gelmesi ve bu durumun tevsiki halinde mükellefe usulsüzlük cezaları kesilemeyecektir.

3.2.3. Vergi Ziyai Kabahati ve Cezaları

Vergi ziyai kavramı, VUK'un 341. Maddesinde, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Vergi ziyai kabahatine ilişkin cezai müeyyide ise aynı Kanunun “*Vergi ziyai cezası*” başlıklı 344. Madde hükmünde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyaya sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. Vergi ziyaya VUK'un 359. Maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.

Görüldüğü üzere vergi ziyai cezalarında kanun koyucu mali suça mali ceza ilkesini uygulamış, sebep olunan vergi kaybının tazmini amacını gütmüştür. Bunun yanında kesilecek cezanın, vergi ziyaya neden olunan dönemle de bağlantısını kurmuştur. Bu şekilde paranın zaman değerindeki değişiklikler de kesilecek vergi ziyai cezasının kapsamına alınmıştır.³³⁸

Tariften de anlaşılacağı üzere vergi ziyayının teşekkülünde iki unsur vardır³³⁹;

³³⁸ Osman Arioğlu, “Vergi Reform Kanununa Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 1998, S.204, s.12.

³³⁹ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara 1998, s. 813

1.Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi

2.Geç veya eksik tahakkuk, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi yahut eksik yerine getirmesinden doğmalıdır.

Buna göre vergi ziyai kabahati, ödenmesi gereken verginin eksik tahakkuk etmesine ve/veya tahakkukun gecikmesine bağlanmıştır. Dolayısıyla tahakkuku geciken verginin, kanunlarda gösterilen zamanlarda ödenmiş olması, vergi ziyai kabahatinin doğmasına engel olmayacaktır.

Vergi ziyai cezası uygulanmasını gerektiren suçlarda, suçun maddi unsuru vergi ziyainın ortaya çıkmasıdır. Vergi ziyai olmadan bu suçtan bahsetmek mümkün değildir, ceza uygulaması da yapılamaz.³⁴⁰ Vergi ziyai cezasının tatbik edilebilmesi için tek şart vergi ziyaina neden olunmasıdır. Bu mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaina sebebiyet verileceği gibi mükellefin veya sorumlunun kusur ve ihtimali sonucunda da oluşmuş olsa vergi ziyai cezası kesilecektir.

Bu noktada fatura vb. belgenin;

- Kanuni süresinde düzenlenmemesi
- Kanuni süresinden sonra düzenlenmesi
- Eksik düzenlenmesi
- Hiç düzenlenmemesi

gibi belge düzenine aykırı fiiller neticesinde, ödenmesi gereken verginin tahakkuk etmemesi, eksik veya geç tahakkuk etmesine sebebiyet verilmesi suretiyle verginin ziyaa uğratılması durumunda yükümlü hakkında 1 kat vergi ziyai cezası salınacaktır. Eğer belge düzenine aykırı fiil, sahte veya muhteviyatı itibariyle belge düzenlemek ya da kullanmak suretiyle işleniyorsa, ziyaa uğratılan vergi nedeniyle yükümlü hakkında 3 kat vergi ziyai cezası tatbik edilecektir.

Kanun koyucu söz konusu düzenlemede, maddi vergi kaybı veya verginin tahakkukundaki gecikmenin, mükellefin veya sorumlunun vergisel ödevlerindeki gecikmeden veya eksik yerine getirmesinden ileri geleceğini öngörmüştür. Ancak bu durumda mükellefe veya sorumluya vergi ziyai cezasının kesilebilmesi için vergisel ödevlerdeki gecikmenin veya eksik ifanın, VUK'un 13. Maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden ileri gelmemiş olması gerekmektedir. Zira VUK'un 15. Maddesinde, 13. Maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep

³⁴⁰ Özbacı, s.812

ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği ve tarh zaman aşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla mücbir sebep halinin devamı süresince belge düzenleme, defter kayıt oluşturma, beyanname verme, bildirimde bulunma, muhafaza ve ibraz yasal süreleri de duracağı için bu vergi ödevlerinin ifa süre sınırında gecikmeden de bahsedilemeyecektir. Bu durum, yükümlünün söz konusu vergisel ödevlerindeki gecikmeye bağlı verginin geç tahakkukuna ve buna bağlı vergi ziyayı cezasının salınmasına engel teşkil edecektir.

3.2.4. Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi suçları toplum varlığına ve bu varlığın ekonomik yönden devamını temin eden Devlet otoritesine karşı işlenmiş hareket ve olaylardan doğmaktadır³⁴¹. Vergi suçları için sırf kamu düzenini bozar nitelikte olduklarından vergi kaybının oluşması beklenilmeksizin³⁴² hapis cezası yaptırımı öngörülerek öncelikle sistemin korunması hedeflenmiştir³⁴³.

Vergi yükümlüsü, vergi borcu doğduktan sonra hukuk dışı yollardan³⁴⁴ vergi kanunlarına aykırı, kasıtlı hareketleri ile vergiye ilişkin borcunu ya hiç ödememekte ya da ödenmesi gerekenden daha az miktarlarda ödeme yapmaktadır.³⁴⁵ Vergi hasılatının elde edilmesini önleyen ve vergi suçuna sebebiyet veren bu fiiller, “vergi kaçakçılığı” olarak adlandırılmaktadır.³⁴⁶ Vergi matrahını azaltmak isteyen

³⁴¹ O. Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. Baskı, İstanbul, 1983, s. 3.

³⁴² Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemimizin Aksaklıkları ve Öneriler”, Referans Gazetesi, 23.02.2009 “Vergi suçunun oluşumu için ön koşul olarak vergi kaybının gerçekleşmesinin değil olası vergi kaybının aranması hapis cezası gerektiren bir fiilin Vergi Usul Kanununda yer alma nedenini açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Vergi kaybının olmadığı durumlarda Türk Ceza Kanunu’nun özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilecek suç için vergi hukukunun ceza ihdasındaki amaç, vergi mevzuatına ilişkin kurallar ihlal edilerek Hazine’nin kayba uğratılmasının önlenmesi olmalıdır.”

³⁴³ Nihal Şaban, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 144, Eylül 2000, s.94–95.

³⁴⁴ Deane, Keith, “Law, Morality and Tax Evasion”, Anglo-American Law Review, Croydon, Tolley Publishing Company, 1984, C.XIII, S.1, s.1; Tetley, William, “Evasion/Fraude a La Loi and Avoidance Of The Law”, McGill Law Journal, Montreal, 1994, C.XXXIX, S.2, s.318, (Çevrimiçi) <http://lawjournal.mcgill.ca/documents/39.2.Tetley.pdf>. 20 Nisan 2012.’den Aktaran, Akdemir, s.78

³⁴⁵ Green, Stuart P., “What Is Wrong With Tax Evasion?”, Houston Business and Tax Law Journal, Houston, 2009, C. IX, S.2, s. 222. ’den Aktaran, Akdemir, s.78

³⁴⁶ Yusuf Karakoç, “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, **Vergi Dünyası**, 1995, S.163, s. 138

mükellefler, kaçakçılık suçuna sebebiyet veren fiilleriyle vergi kayıplarına neden olmaktadır.³⁴⁷

VUK, vergi ziyayı veya usulsüzlük kabahatlerine ilişkin parasal nitelikteki idari cezaların, idari makamlar tarafından, vergi suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezaların ise adli makamlarca cezalandırılmasını öngörmüştür. Ayırım bazı ihlallerin fazla önemli olmadığı ve idarece para cezası ile karşılanabileceği, buna karşılık diğer bazı ihlallerin ise gerçek anlamda suç oluşturduğundan kamusal nitelikteki cezalarla karşılanması gerektiği görüşüne dayanmaktadır.

Bu yüzden VUK’da belirtilmiş bazı fiiller karşılığında parasal vergi cezaları yanında hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi de öngörülmüştür. Burada doğal olarak vergi hukukunun sınırlarını aşarak ceza hukuku anlamında suçlar ve cezaların ihdası bahis konusudur. Keza vergilendirmeyi ilgilendiren başka bazı fiillerde yalnızca hapis cezası biçiminde müeyyideye bağlandığından gene ceza hukuku anlamında suç oluştururlar.³⁴⁸

Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçları, VUK’un 359. Maddesinde “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları”, 362. Maddesinde “Vergi Mahremiyetinin İhlali” ve 363. Maddesinde ise “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapan Memurlar” şeklinde üç başlık altında ve kendi maddelerinde suçu oluşturan maddi unsurlar belirtilmek suretiyle ayrı ayrı tarif edilmiştir.

Kaçakçılık, vergi gizliliğini bozma ve yükümlülerin özel işlerini yapma gibi ağırlığı olan vergi suçları VUK da düzenlenmesine rağmen cezaya ilişkin hükümlerinin (mülga) 1412 Sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa göre ceza mahkemelerince yapılacak yargılama sonucu kesinleşmesi yine CMUK’da düzenlenen idari nitelikli vergi suç ve cezalarından temel farkını ortaya koymaktadır.³⁴⁹

Tezimizin bu bölümünde, tez konumuzla sınırlı olarak vergi suçlarından yalnızca, VUK’un 359. Madde hükmünde kaçakçılık suçunu oluşturan hareketlere bağlı gerçekleştirilen belge düzenine aykırı eylemlere yönelik vergi suçu ve cezaları açıklanma konusu yapılmıştır.

³⁴⁷ Erhan Gümüş “5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, 2008, S. 320, s.145.

³⁴⁸ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara 1999, s. 208

³⁴⁹ Nihat Edizdoğan ve diğerleri, s.150

3.2.4.1. Kaçakçılık Suçu ve Cezası

Kaçakçılık suçlarının düzenlendiği, VUK'un 359. Maddesinde, 4369 sayılı Kanun³⁵⁰ ile yapılan değişiklik uyarınca, daha önce vergi kaçakçılığı suçunun unsurları arasında yer alan, verginin ziyaa uğratılması şartı çıkarılmıştır. Dolayısıyla Kanunun 359. Madde düzenlemesinde sayılan fiillerin işlenmesi sonucunda, vergi ziyai oluşmasa dahi, işlenen vergi suçundan ötürü muhataba ceza uygulanabilecektir.

Anılan madde hükmünde kaçakçılık suçu fiilleri üç grup altında düzenlenmiş ve her gruba yönelik farklı cezalar öngörülmüştür.

Birinci gruba ilişkin kaçakçılık suçu fiilleri ile cezaları, VUK'un 359/a fıkrasında iki bent halinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında (Değişik: 03/7/2009 - 5904/23 md.) on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir...”

İkinci gruba ilişkin kaçakçılık suçu fiili ve cezası, VUK'un 359/b fıkrasında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“...b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok

³⁵⁰ 29.07.1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”

Üçüncü gruba ilişkin kaçakçılık suçu fiili ve cezası ise VUK’un 359/c fıkrasında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“...c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır...”

Görüleceği üzere, belge düzenine aykırılık teşkil eden aşağıdaki tabloda mevcut fiiller, VUK’un 359. Madde düzenlemesinde kaçakçılık suçu cezasını gerektiren fiil olarak tanımlanmıştır.

Tablo 5: VUK Md. 359 Kapsamında Kaçakçılık Suçu Cezasını Gerektiren Belge Düzenine Aykırı Hareketler

Belge Düzenine Aykırı Fiiller	Kanun Maddesi	Cezai Müeyyidesi
Belgeleri tahrif etmek Belgeleri gizlemek Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (MİYB) düzenlemek veya kullanmak	VUK Mad. 359/(a)	18 Ay-3 Yıl Arası Hürriyeti Bağlayıcı Ceza
Belgeleri yok etmek veya yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya koymamak Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak	VUK Mad. 359/(b)	3 Yıl-5 Yıl Arası Hürriyeti Bağlayıcı Ceza

Yasa maddesinde kaçakçılık suçu cezasını gerektiren hareketleri belirtirken, bu fiillerde geçen bazı kavramların tanımlamalarına da yer verilmiştir.

Anılan Kanun maddesi hükmüne göre varlığı noter kayıtları ve sair kayıtlarla sabit olan bir belgenin incelemeye ibraz edilmemesi fiili, belgelerin gizleme fiili olarak belirtilmiştir.

Aynı bentte, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramı, KDV GUT’nde daha detaylı olarak tanımlanmıştır. Yapılan açıklamaya göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede yapılan sahtekarlıklar aşağıda gösterilmektedir.

- Ödeme bilgileri, mal hareketleri ve alıcı bilgileri ile vatandaşlık numarası, vergi kimlik numarası ve adres gibi belgede bulunması zorunlu bilgiler gerçeği yansıtmamaktadır.

- Belgede düzenlenme konusu olaya ilişkin, gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir malın satıldığı veya hizmetin ifa edildiği belirtilmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede, düzenlenme konusu olay mevcuttur yani bir malın teslimi veya hizmetin ifası olayına bağlanmıştır ancak belgenin içeriği gerçek durumla tam da örtüşmemektedir. Örneğin, belgenin düzenleyicisi veya muhatabın kimlik bilgisinde, yer ve zamanda, malın cins ve miktarında doğru olmayan bilgilere yer verilmek suretiyle yapılan sahtekarlıklar sonucunda belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gerçek bir ilişkiyi yansıtan belgelerin üzerindeki bilgilerin doğru olmaması halinde yanıltıcı belgeden söz edilebilir. VUK’a göre sahte belge ve yanıltıcı belgenin temel ortak yanı her iki belgenin de tümüyle gerçeği yansıtmamasıdır. Aralarındaki temel farklılık; sahte belgede bu belgenin düzenlenmesi gereken fiili durumun hiç gerçekleşmemesi halinin bulunması, yanıltıcı belgede ise fiilen ortada bir iş ilişkisinin olması, ancak bu ilişkinin belgelere olduğundan farklı bir biçimde yansıtılmasıdır.³⁵¹

Vergi suçu cezasını gerektiren bir başka hal, belgeleri tahrif etmek fiili ise yasa maddesinde düzenlenmemiştir. Tahrif etmek fiili, usul ve gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş bulunan bir belgenin, üzerinde karalama, silinti, buruşturma, kazıntı, eklenti vs. işlemler uygulanarak okunmayacak hale getirilmesi ve böylece söz konusu belge muhteviyatının artık gerçek durumla örtüşmemesidir.

Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapmak eylemi belge düzenine ilişkin suçlardan olup, iradi olarak vergi ödememek veya eksik ödemek için işlendiğinden

³⁵¹ Hatice Yurtsever, “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı”, **Maliye Dergisi**, Sayı 156, Ocak-Haziran/2009, s.144-145

vergi ceza hukukunda kaçakçılık suçu kapsamında düzenlenmiştir. Tahrifat eyleminin, aynı defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi eyleminden daha hafif bir cezai yaptırıma bağlanmasının nedeni, yok etme eylemine nazaran tahrifat yapılan defter, kayıt ve belgenin mevcut olmasının fiilin ağırlığı bakımından hafifletici bir neden olduğunun yasa koyucu tarafından kabul edilmesi olduğu belirtilmektedir.³⁵²

Kaçakçılık suçu, seçimlik hareketli suçlardandır. Bu itibarla, VUK'un 359. Maddesinde belirtilen hareketlerden sadece birinin yapılması, suçun oluşması açısından yeterlidir. Failin, kaçakçılık suçunu oluşturan birden fazla fiili işlemiş olması halinde, içtima birleşme hükümleri uygulanmayıp tek ceza verilmesi gerekir.³⁵³

Kaçakçılık suçu, kanunda belirtilen fiillerin işlenmesiyle tamamlanmaktadır. Başka bir deyişle, kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılabilmesi için vergi kaybının doğması şartı aranmamaktadır. Bu itibarla kaçakçılık suçu *sırf hareket suçu, şekli suç ve tehlike suçu*, niteliği taşımaktadır. Ancak VUK'un 359. Maddesinde yer alan fiillerin işlenmesi ayrıca vergi kaybına da yol açarsa, hürriyet, bağlayıcı ceza yanında üç kat vergi ziyaı cezasının kesilmesi gerekmektedir.³⁵⁴

3.3. BELGE DÜZENİNDE YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tezimizin bu bölümünde, Türk vergi sisteminde belge kullanımında yaşanan şekli sorunlar ile maddi olayın belge düzenine yansımadaki sorunlar, yargı kararları açısından değerlendirilmiştir.

3.3.1. Yargı Kararları Açısından Sahte Fatura Konulu Vergi İncelemelerinde Tespit Yükümlülüğü

Sahte fatura veya yerleşik adıyla naylon fatura kullanımı, birçok açıdan tahribe sebep olan bir olay olarak karşımıza çıkmaktadır. Ticari hayatta sahte fatura kullanımının yaygınlaşmasının başlıca sonuçları mükellef açısından, ahlaki yozlaşma ile birlikte kendisini vergi kaçırma faaliyetlerine özendirilmesi; vergi idaresi açısından

³⁵² <https://metinpolat.av.tr/defter-kayit-ve-belgelerde-tahrifat-yapmak.html>, (15.02.2019)

³⁵³ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul Yayınevi, İstanbul 1988, s.75

³⁵⁴ Karakoç, GVH, s.517.

mükellefin vergiye gönüllü uyum maliyetinin artmasına ve tahsilat etkinliğinin azalmasına; piyasa açısından ise ekonominin kayıt dışılığa itilmesine ve nihayetinde ekonomik büyüme ve kalkınmanın yavaşlamasına sebep olmaktadır.

Bu noktada vergi idaresi tarafından yürütülen vergi inceleme çalışmalarının yetersiz olmasının yanı sıra gerçekleştirilen vergi inceleme raporlarında yapılan hataların uyuşmazlık konusu yapılarak davacı lehine sonuçların verilmesi, sahte belge ticareti ile mücadelede istenilen noktaya ulaşılamamasına sebep olmaktadır.

Davacı lehine çıkan kararlar, vergi idaresi tarafından dikkate alınarak, ilk defa Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu tarafından 20 Şubat 2015 tarihinde Bakanlık Makamının onayı ile “Sahte Belge Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanmaya İlişkin İncelemelerde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yön erge” Ve “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Vergi Müfettişleri Tarafından Sorumluluk Raporu Düzenlenmesinde Uyulacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönerge” yürürlüğe sokulmuştur.

Kullanıcıları açısından gerekçe vergi kaçırmak veya haksız Kdv iadesi almak iken düzenleyicileri açısından temel gerekçesi ekonomik kazanç elde etmek olan sahte belgenin günümüz ticaretinde sıkça kullanılması, 1980’li yıllarda Kdv uygulamasına geçilmesiyle başlamıştır.

Sahte belge kullanma veya düzenleme fiili ayrıca vergi kaybına sebep olup olmadığına bakılmaksızın, VUK’un 359. Madde düzenlemesinde vergi suçları kapsamına alınarak, hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren fiil olarak değerlendirilmiş ve sahte olarak düzenlenen belgede yapılan sahteliğin derecesine bağlı olarak 18 ay ile 3 yıl arasında değişen veya 3 yıl ile 5 yıl arasında değişen ağır cezai müeyyideye bağlanmıştır.

Fatura sistemi ve kontrolünün yetersiz olduğu; muafiyet ve istisnaların yaygın olduğu, belgelerin otokontrol sistemiyle karşılıklı denetlenmediği durumlarda belgeler yoluyla kaçakçılık artar. Bu noktada literatürde sahte belge düzenleme ve kullanımına iten birçok neden veya faktör sayılmaktadır.

Cezai müeyyideleri her ne kadar ağır olsa da mükelleflerin sahte fatura kullanmasındaki başlıca mali neden ise vergi oranlarının yüksek olması ve nihayetinde mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermesine bağlıdır. Bu durum aynı zamanda mükellefin vergiye gönüllü uyum göstermesini hedefleyen vergi idaresi açısından

gönüllü uyum maliyetlerinin artmasına neden olurken diğer taraftan vergi gelirlerinde kayba neden olarak, ekonominin bir kısmının kayıtlı dışında bırakılması sonucunu doğurmaktadır.

Gerçek dışı (sahte) belgelerle belgelendirilen ekonomik faaliyet ve işlemlerde, bazen belge gerçek olmamakla birlikte, gerçek belgenin yerine gerçek dışı belge ikame edilmektedir. Bu durumda, ikame (sahte) belge asıl belgenin yerine geçmektedir. Sahte belge var olan ekonomik faaliyeti ölçmekle birlikte, vergisel açıdan belgesiz mal alım satımından farksız bir sonuç yaratmaktadır. Bazen gider veya maliyetleri şişirmek için kullanılan sahte belgelerde olduğu gibi, ortada hiçbir ekonomik faaliyet yoktur. Bu tür belgeler "ekonomi dışı" düzenlenen belgelerdir. Burada kayıt dışılıktan değil tam tersine kayıt fazlalığından söz edilebilir. Ancak bu fazlalığın amacı kayıtlı ekonomiyi küçültmeye ve kullanan yönünden daha az vergi ödemeye yöneliktir. Ekonomi dışı düzenlenen ve ikame özelliği taşımayan bu belgeler, devleti vergi ve benzeri gelir kaybına uğratmaktadır, ikame amaçlı kullanılan sahte belgelerde de devlet vergi kaybına uğramakta, ancak kullanıcı bazen ödemesi gereken vergiyi dengelemek için bu yola başvurmaktadır.

Dolayısıyla ticari hayatta sahte fatura kullanımının yaygınlaşmasının başlıca sonuçları mükellef açısından, ahlaki yozlaşma ile birlikte vergi kaçırma faaliyetlerine özendirilmesi; vergi idaresi açısından mükellefin vergiye gönüllü uyum maliyetinin artmasına ve tahsilat etkinliğinin azalmasına; piyasa açısından ise ekonominin kayıt dışılığa itilmesine ve nihayetinde ekonomik büyüme ve kalkınmanın yavaşlamasına sebep olmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu tarafından yayınlanan 2018 Yılı Faaliyet Raporu verilerine göre, vergi müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen toplam 127.702 adet inceleme raporunun 16.895 adedi, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri kapsamında düzenlenen vergi tekniği raporundan oluşmaktadır. Bu noktada mükellefler nezdinde ayrıca toplam 15.032 adet vergi suçu raporu yazılmıştır.

Bu noktada vergi müfettişlerince sahte belge kullanma ve düzenleme fiillerinin tespitine yönelik gerçekleştirilen vergi incelemesi çalışmaları sonucu düzenlenen vergi tekniği raporları ile vergi inceleme raporları, mükellef açısından doğurduğu sonuçların ağırlığı (3 kat VZC ve hürriyeti bağlayıcı ceza) ve bu fiillerin teorik olarak uzlaşma

müessesesi kapsamı dışında tutulması nedeniyle sıklıkla, yasanın aradığı usule aykırı incelemenin gerçekleştirilmiş olması veya yeterli araştırma ve tespitlerin yapılmadığı gerekçeleriyle, yargı yoluna götürülmekte ve çoğu zaman yargı organlarınca belirtilen başvuru gerekçeleri esas alınarak sahte belge kullanma ve düzenleme konulu raporlar mükellef lehine düşürülmektedir.

Dolayısıyla yargının verdiği kararlarda, sahte belge kullanma veya düzenleme fiilinin tespiti hususunda aradığı kriterlerin belirlenmesi önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşağıda, dava konusu edilmiş inceleme raporlarında, sahte belge kullanma ve/veya düzenleme yönündeki tespitlere ilişkin, Danıştay tarafından verilen kararlarının bir kısmına özet olarak yer verilmiştir.

- Danıştay 9. Dairesi'nin 11.05.2016 Tarih, E.2016/1894, K. 2016/3904 no.lu kararında: Şüpheden uzak, kesin ve inandırıcı delilleri ortaya koyan ve VUK'un, 134. Maddesindeki amaca uygun olarak yapılmış hukuken itibar edilebilecek nitelikte somut bir tespit olmaksızın, davacı mükellefin mal alımlarının sahte olmasının satışlarının da sahte olacağını göstereceği düşüncesinden yola çıkılarak, kanaat ve şüphelerden hareketle, sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde ettiği gerekçesiyle kesilen dava konusu vergi ziyai cezasında yasal isabet görmemiştir.

- Danıştay 4. Dairesinin 17.03.2016 Tarih, E.2012/7507, K. 2016/1163 no.lu kararında: sahte fatura düzenleyicisi şirketler tarafından davacı adına düzenlenen fatura tutarları ile takdir edilen matrah arasında bir illiyet kurulmadan, soyut ve genel ifadelerle, dayanak ve izahat somut olarak belirtilmeden matrah takdir edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davalı idarenin temyiz talebini reddetmiş ve ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır.

- Danıştay VDDK'nun 11.05.2016 Tarih, E.2016/450, K. 2016/542 no.lu kararında: Hakkında sahte belge düzenlediği yolunda rapor bulunan kişiden alınan faturalardan; hangi faturanın gerçek mal hareketine dayandığı, hangi faturanın gerçeği yansıtmadığı yönünde bir tespiti yer verilmediği gerekçesiyle cezalı tarhiyatın iptaline hükmetmiştir.

- Danıştay VDDK'nun 11.05.2016 Tarih, E.2016/450, K. 2016/542 no.lu kararı uyarınca davacı nezdinde düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen tespitlerden hareketle, davacıya düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılmış ise de adı geçen kişinin davacıya fatura düzenlediği 2002 yılında faal olduğu,

2002 yılına ilişkin Kdv beyannamelerini verdiği, adresinde bulunmadığına ilişkin tespitın yükümlüye fatura düzenlediğı dönemden sonra yapıldığı anlaşıldığından, sahte fatura düzenlediğı ileri sürülen kişi hakkında yeterli ve somut tespitler içermeyen inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında isabet görülmediğı gerekçesiyle kararı bozmuştur.

Yargı kararlarından da görüleceğı üzere sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin tespiti konulu gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, vergi suçunun somut olarak tespit edilmiş olması gerekmektedir. Bu noktada sahte olduğu iddia edilen faturaya konu emtianın, şirket bünyesinde mal hareketleri üzerinden randıman yapılarak fiilen ortaya konulması, böyle bir mal alışının şirketin kapasitesi, makine ve ekipmanları, çalışan sayısı, bildirim ve beyanları açısından iktisadi ve teknik icaplara uygunluğu yönüyle değerlendirilmesi ayrıca üçüncü kişi kayıt ve belgeleri üzerinden karşıt incelemeler yapılmak suretiyle ortaya konulması gerekmektedir.

Bu yönüyle gerek vergi tekniğı gerekse vergi inceleme raporlarında somut tespite dayanmayan, faturanın düzenlendiğı tarih ile incelemenin yapıldığı dönem arasındaki zaman farkını dikkate almaksızın cari dönemde gerçekleştirilen yoklamada adreste bulunulmamasını, faaliyetin durdurulmuş olmasını gerekçe göstererek kanaat ve şüphelerden hareketle yapılan tarhiyatlar yargı kararlarında, eksik tespit nedeniyle mükellef lehine bozulmaktadır.

Verilen yargı kararlarına dikkat edilecek olursa, vergi incelemesine yetkili olanların inceleme konusu sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini somut olarak ortaya koyamaması nedeniyle, tarhi istenen vergilerin iptal ve işlemiden kaldırılmasını hükmetmektedir. Dolayısıyla bu konuya münhasıran çoğu yargı kararı, tespit yükümlülüğünü idarenin görev alanı içerisinde görmektedir.

Aksi yönde verilen kararlarda mevcuttur. Örneğın Danıştay VDDK'nun 06.03.2009 Tarih, E.2008/582, K. 2009/574 no.lu kararında: *"...VUK'un kanıt kabulünü öngördüğü; öncelikle davacı şirket tarafından aynı Yasanın 197'nci maddesinde imalatçı mükellefleri tutmakla yükümlü kıldığı imalat defteri kayıtlarıyla olmak üzere, dönem başı ve sonu girdi stokları, dönem içi alışları ve imalat miktarı ile cinsinin, üretimin gerçekleştirilmesi için gerekli diğer dönem içi alışlarının, faturalardaki harcamayı zorunlu kıldığıının davacı tarafından kanıtlanması gerektiğini, bu noktada davacı, hangi yedek parça imalatı için alış yaptığını*

açıklayamadığı gibi temsilcisi; şirketi tanımadığını, faturaya konu dökümlerin satıcının pazarlamacıları tarafından iş yerinde teslim edildiğini ve ödemelerin, kimlik bilgileri dahi verilmeyen bu kimselere yapıldığını ifade etmekle yetinmiştir. VUK'un faturada malın cinsinin gösterilmesini öngören kuralı, teslim edilen şeyi tanımlamaya elverişli açıklamanın bulunmasını gerektirdiği, teslim edilen nesneyi tanımlamaya elverişsiz "döküm" açıklamasıyla düzenlenen faturaların kurala uygun olmaması kadar, emtia tesliminin yürütülüş şekli hakkındaki açıklamalar ve faturayı düzenleyen kurum hakkında yapılan saptamalar, davacının kayıtlarına aldığı faturalarla ne tür bir nesne teslim aldığını kanıtlamaya yeterli değildir. Bu nedenle, ispat yükü kendisine düşen davacıdan, iddialarının doğruluğuna ilişkin kanıt sunması istendikten ve sunulursa incelendikten sonra sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın yazılı nedenlerle kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır..."

Bu noktada yürütülmekte olan vergi incelemelerine konu sahte belge kullanma veya düzenleme fiillerinin tespiti hususunda, ispat yükümlülüğü önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tezimizin 1.5.1. başlıklı bölümünde detaylı olarak yer verildiği üzere, Türk vergi sisteminde ispat ve delil müessesesi, VUK'un 3 Maddesinin B fıkrasında, "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlığı altında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

VUK'un 3. Maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Aksi takdirde defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması, söz konusu defterlerin sahipleri lehine delil olma özelliklerini ortadan kaldıracaktır. Bunu yapma külfeti de yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir. Zira aynı Kanun'un 134 ve devamındaki maddelerde de vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada

biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir.

VUK'un Mad.3/B fıkrasının birinci bendinde düzenlenen ve doktrinde “ekonomik yaklaşım” olarak adlandırılan düzenlemeye göre ise, vergiyi doğuran olayın tespitinde gerçek durum esas alınacaktır.

Vergi hukukumuzda, her ne kadar mükellefin beyanı esas alınacak olsa da VUK'un 29, 30 ve Mükerrer 30. Madde düzenlemelerinin gerektirdiği hallerde, söz konusu beyana dayanak teşkil eden defter kayıt ve belgelerin hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, bu defter kayıt ve belgelerin gerisindeki gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin tespiti için ispat yükü, vergi idaresine ait olacaktır. Dolayısıyla vergi uygulamasında ilk ispat her zaman, vergi idaresine aittir.

Vergi mükellefinin belge düzenine uyması koşuluyla vergi dairesinin buna itibar ederek vergilendirme işlemini yapması gerektiği tartışmasızdır. Ancak vergi idaresinin ikinci aşamaya geçerek, belgelere dayanan ve doğruluğu şüphe götürmeyen işlemlerin ticari ve teknik icaplarla, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan icap ve durumları ortaya koyarak vergi matrahını artırması ve/veya ceza kesmesi durumunda bunun böyle olmadığını, yani vergi dairesinin iddiasının aksini ispat külfeti mükellefe düşmektedir. Buna ispat yükünün çevrilmesi veya yer değiştirmesi denilebilir.

Bu noktada belgelerin mükellefler lehine delil olabilmesi, kanuni şekil ve kapsama ilişkin şartları taşımasına ve ayrıca içerik bakımından da gerçeği yansıtmasına bağlıdır. Gerçek iktisadi ve teknik icaplarla örtüşmelidir. Mükelleflerce düzenlenen ve kullanılan belgeler gerçek bir teslim veya hizmet ifasını yansıttığı oranda geçerli sayılacaktır. Eğer belgeler içerik bakımından gerçeği yansıtmıyorsa, biçim bakımından mevzuata uygun olsalar dahi, bunlar delil olarak kabul edilmeyecektir. Bu konuya ilişkin Danıştay'ın verdiği bir kararda, “*Kayıtların tevsikinde kullanılan faturaların, naylon (sahte) olduğunun anlaşılması üzerine, bunlar kabul edilmeyeceğinden söz konusu vesikalar tevsik unsuru olarak kabul edilemez.*” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Beyan usulünü başarıya götüren unsurlar, belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve denetim sistemidir. Belge düzenine uygun bulunan işlemin aksi ispatlanmadığı sürece gerçek durumu yansıttığı öncelikle kabul edilir. Ancak aksi ispat

edilen vesikanın delil olarak kıymeti kalmaz. Bir belgenin biçimsel kurallara uygun olması, olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve bulunan sonuca göre işlem yapılmasına engel değildir. Bir belgenin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanıltıcı olduğu ispat edildiği hallerde bu belgenin biçimsel kurallara uygunluğu herhangi bir hüküm ifade etmez.

Görüleceği üzere, vergi hukukunda ispat külfeti, kanuni şekil şartlarına ve de iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal olmayan bir durumun iddia olunması halinde bunu iddia eden tarafa düşmektedir. Dolayısıyla vergi inceleme elemanlarınca gerçekleştirilen sahte belge düzenleme veya kullana konulu vergi incelemelerinde, bu hükmün esas alınarak tarhi istenen vergi ve vergi suçu fillerinin gerçek mahiyetinin ortaya konulmasında, iktisadi ve teknik icaplara uymayan, normal olmayan durumu iddia eden tarafın bunu ispatla mükellef olduğu ve ispat fiilin somut verilere dayandırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Aşağıda sahte belge düzenleme veya kullanma konulu gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, ispat yükünün el değiştirdiğini gösteren örnek yargı kararlarına yer verilmiştir.

-(Danıştay VDDK'nun, 20.03.2009 Tarih ve E.2008/2017, K.2009/118 no.lu Kararı) Fatura ticareti yaptığı saptanan bir mükelleften motorin alan davacının emtia alışının gerçek olduğunu iddia etmesi ticari icaplara aykırı olup, yüklenilen Kdv'nin indirim konusu yapılabilmesi için gerçekten faaliyet konusuna giren akaryakıtın alındığını kanıtlama yükü davacıya düştüğünden...

-(Danıştay VDDK'nun, 28.09.2011 Tarih ve E.2011/505, K.2011/537 no.lu Kararı) Ticari yaşamın olağan işleyişi içinde bütün ticari işletmelerin ortak amacı, olabilen asgari harcama ile karı yükseltmektir. Paydaşlar ya da sıkı ekonomik ilişkide bulunulan gerçek veya tüzel kişilerle olan ilişkilerde bu amaca aykırı düşen durumlar, VUK'un 3. Maddesinde değinilen, iktisadi ve ticari gereklere uymayan durumlardandır. Bu nedenle, dava konusu vergilendirmeye esas alınan matrah tutarındaki kazançtan vazgeçmesini gerektiren haklı nedenlerin varlığı ve doğruluğu yönündeki ticari gereklere aykırı iddianın, davacı tarafından kanıtlanması gerekirken, yazılı nedene dayanan ısrar kararı hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmektedir.

-(Danıştay VDDK'nun, 15.05.2009 Tarih ve E.2008/638, K.2009/207 no.lu Kararı) Elektrik malzemeleri ticaretine başladıktan kısa süre sonra yüksek cirolara ulaşmasına karşın, faaliyetin altıncı ayında işyerlerini, Tokat-Erbaa'dan Ankara'ya nakleden, beyan ettiği ciroya ulaşmasına elverişli iş organizasyonu ve sermaye donanımına sahip olmayan, alışlarını gerçek bir emtia teslimine dayanmayan faturalarla belgelendiren ve işçi çalıştırmayan, Tokat-Erbaa'da faaliyette bulunduğu dönemde muhtelif elektrik malzemesinden oluşan ve faaliyetini yürüttüğü Ankara'dan temini ekonomik ve ticari gereklere daha uygun olan emtianın, gerçekten teslim alındığı ve bedelinin nakden ödendiği yolundaki iddiayı kanıtlama yükünün davacıya ait olduğu,

-(Danıştay VDDK'nun, 30.03.2007 Tarih ve E.2006/365, K.2007/120 no.lu Kararı) Sahte fatura kullanmak suretiyle, kurumlar vergisi matrahının azaltılması nedeniyle, gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılan olayda, bu kazancın dağıtılmayarak şirket tüzel kişiliği bünyesinde tutulduğunu kanıtlama yükünün, vergi idaresine değil, yükümlüye düştüğü hakkında.

-(Danıştay 3. Dairesi'nin, 28.01.2010 Tarih ve E.2008/2144, K.2010/169 no.lu Kararı) Adi ortaklığın maliyet olarak dikkate aldığı faturaların düzenleyicileri hakkındaki Vergi Tekniği Raporları dosya da bulunmadığından vergi mahkemesince söz konusu raporların getirtilip incelenmesi ve raporlardaki tespitlerin adı geçen şahıs ve şirketlerin düzenlediği faturaların gerçeği yansıtmadığına delil teşkil edip etmeyeceğinin değerlendirilmesinden sonra sahte olduğu sonucuna varılması halinde VUK'un 3. Maddesinde yer verilen ispat kuralı gereğince sahte fatura içeriği emtianın gerçekten alındığı iddiasını kanıtlamakla yükümlü olan davacıdan bu iddiasını doğrulayacak kanıtlar istenilerek karar verilmesi gerekirken incelemenin eksik yapıldığı gerekçesiyle ve ispat yükü idareye yüklenerek verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamıştır.

Görüleceği üzere, uyuşmazlık konusu edilen, sahte belge düzenleme veya kullanma konulu vergi incelemelerinde ispat külfeti genel olarak davacı üzerinde bırakılmaktadır. Bu noktada, davalı idareye yüklenerek tarhiyatın noksan incelemeye dayandığı gerekçesiyle verilen kararlar hukuka uygun görülmediği gerekçesiyle bozulmaktadır.

Diğer taraftan yapılan vergi incelemelerinde vergi idaresinin yükümlülüğü ise davacının sunduğu kanıtların mezkûr inceleme raporlarında dikkate alınarak, inceleme döneminde elde edilen hasılatın sağlanabilmesi için işletmeye ne miktarda emtia girmesi gerektiğinin saptanması ve sahte belgeler içeriği emtianın işletmeye girmemesi halinde faaliyette bulunulup beyan edildiği miktarda hasılat elde edilmesinin olanaklı olup olmadığı araştırılarak faturaların dönem maliyetini yükseltmek amacıyla kayıtlara alınıp alınmadığının tespitini yapmaktadır.

Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde bu yükümlülüğün yerine getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu durum, her ne kadar Danıştay katılmasa da çoğu ilk derece mahkemesi kararlarında, eksik incelemeye gerekçe gösterilerek, davalı idare aleyhine cezalı tarhiyatları bozulmaktadır.

Ancak Yüksek Mahkeme verdiği kararlarda, bu hususta ispat yükünün idareye düştüğünü kabul eden ve yerine getirilmemesinden kaynaklanan eksik incelemenin varlığını, dava konusu tarhiyatın iptali için yeterli gerekçe kabul eden mahkeme kararlarını bozmaktadır. Dolayısıyla verilen temyiz kararlarında, yükümlülüğün ispatına dayanak kanıtların, çoğu kez bilirkişi marifetiyle tekrar incelenebileceği dolayısıyla tarhiyatı iptal eden ilk derece mahkemesi kararlarını bu yönüyle hukuka aykırı kabul etmektedir.

Aşağıda bu minvalde verilmiş birkaç yargı kararına, örnek teşkil etmesi açısından yer verilmiştir.

-(Danıştay VDDK'nun, 06.03.2009 Tarih ve E.2008/582, K.2009/74 no.lu Kararı) İspat yükü kendisine düşen davacıdan, iddialarının doğruluğuna ilişkin kanıt sunması istendikten ve sunulursa incelendikten sonra sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın yazılı nedenlerle kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

-(Danıştay 3. Dairesi'nin, 28.01.2010 Tarih ve E.2008/582, K.2009/74 no.lu Kararı) Sahte fatura içeriği emtianın gerçekten alındığı iddiasını kanıtlamakla yükümlü olan davacıdan bu iddiasını doğrulayacak kanıtlar istenilerek karar verilmesi gerekirken incelemenin eksik yapıldığı gerekçesiyle ve ispat yükü idareye yüklenerek verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamıştır.

-(Danıştay 3. Dairesi'nin, 30.11.2010 Tarih ve E.2008/186, K.2010/3681 no.lu Kararı) Sahte belgeler içeriği hizmetin alınması halinde faaliyette bulunulup, beyan

edilen miktarda hasılat elde edilmesinin olanaklı olup olmadığı araştırılarak, faturaların maliyetin yükseltilmesi amacıyla kayıtlara alınıp alınmadığının tespiti mümkün iken, ispat külfeti davalı idareye yüklenerek tarhiyatın noksan incelemeye dayandığı gerekçesiyle verilen karar hukuka uygun görülmemiştir.

Buradaki nüans, ispat yükünün kimin tarafında olacağının tespit edilmesi ve bu ödevin somut deliller ile ortaya konulmasıdır. Sahte belge konulu gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, sahte olduğu iddia olunan belgenin gerçek olduğunu ya da sahte olduğunu iddia eden tarafın savlarından hangisi, iktisadi ve teknik icaplara veya mutad duruma uygun değilse, ispat yükümlülüğü ona ait olacak ve bu ödevin nihai olarak yerine getiril(e)memesi, uyuşmazlık konusu tarhiyatın onanmasına veya bozulmasına sebep olacaktır.

Örneğin aşağıda, muhteviyatı ve ödeme unsurları dikkate alındığında gerçek bir mal alımına dayanan belge hakkında sahte olduğu iddiasını, iktisadi ve teknik icaplarla örtüşmediğini kabul eden mahkeme, bu nedenle ispat yükümlülüğünü idare üzerinde bırakmış ve bu yükümlülüğün yerine getirilmemiş olmasını tarhiyatın kaldırılması için gerekçe göstermiştir.

-(Danıştay 4. Dairesi'nin, 28.01.2010 Tarih ve E.2008/2274, K.2009/3773 no.lu Kararı) Davacı tarafından ...'a yapılan toplam ödemenin %79' unun, ...'a yapılan ödemelerin ise %36'sının bankalar aracılığıyla yapıldığı tespit edildiğinden, davacının fatura içeriği emtiaları gerçekten adı geçen kişilerden aldığı ve Kdv'ni ödediği sonucuna ulaşılmış olup bu durumun aksi davalı İdarece ispat edilmesi gerektiğinden ve ispat yükü kendisine düşen İdare ise bu yönde bir kanıt sunmadığından Mahkemece tarhiyatın kaldırılması gerekirken aksi yönde verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Tezimizin bu bölümünde yer verilen yargı kararları ile yapılan açıklama ve değerlendirmeler neticesinde, bu hususla sınırlı gerçekleştirilen vergi incelemelerinin, genelde soyut tespit ve varsayımlara dayalı olduğu, her ne kadar Maliye Bakanlığı tarafından bu hususta uyulacak esaslar, Tebliğ ve Yönerge düzeyinde belirlenmiş olsa da inceleme elemanlarınca düzenlenen inceleme raporlarında yeterli ve gerekli özenin gösterilmediği, yargılama esnasında karşılaşılan sorunların başında gelmektedir.

Verilen Danıştay içtihatları uyarınca, bir faturanın sahte olduğu hususundaki ispat yükünün, idareye düştüğünü kabul eden ve yerine getirilmemesinden

kaynaklanan eksik incelemenin varlığını, dava konusu tarhiyatın iptali için yeterli gerekçe kabul eden ilk derece mahkeme kararlarını bozmaktadır. Dolayısıyla verilen temyiz kararlarında, yükümlülüğün ispatına dayanak kanıtların, çoğu kez bilirkişi marifetiyle tekrar incelenebileceği dolayısıyla tarhiyatı iptal eden ilk derece mahkemesi kararlarını bu yönüyle hukuka aykırı kabul etmektedir.

3.3.1. e-Belgenin Kanuni Süresinde Ancak Kâğıt Ortamında Düzenlenmesinin Vergi Ceza Hukuku Açısından Değerlendirilmesi

Kanuni süresinde olmak şartıyla, elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken, kâğıt ortamında düzenlen bir belge, muhteviyatı olayı ispatlaması sırasında, bu mevcut durumu onun delil vasfını zedelemese de söz konusu belgenin, hiç düzenlenmemiş sayılmak suretiyle özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir fiil olarak kabul edilmesi, uygulamada uzunca bir süre tartışılmıştır. Uygulamada uzunca bir süre, kanuni süresi içerisinde ancak elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken kâğıt ortamda düzenlenen belge hususunda vergi idaresi, söz konusu belgeyi, “*hiç düzenlenmemiş*” kabul ederek, VUK’un 353. Madde hükmü kapsamında özel usulsüzlük ceza uygulamasına tabi tutmaktaydı.

Bu noktada söz konusu belge, her ne kadar vergi kanunların şekli hükümlerine riayet edilmemesi nedeniyle yok hükmünde sayılarak, özel usulsüzlük ceza uygulaması kapsamına alınsa da bu durum onun düzenlenme gerekçesi olayı ispatlaması açısından, delil olma vasfında herhangi bir olumsuzluğa sebebiyet vermemekteydi.

Kendi içerisinde çelişik bu durum belli bir müddet vergi hukuku çerçevesinde doktrinde tartışma konusu yapılmıştır.

Ancak öncelikle, 7103 sayılı Vergi Kanunları İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³⁵⁵,un 12. Madde düzenlemesi ile sonrasında 509 no.lu VUK GT düzenlemesinde, konuya ilişkin uygulamada yaşanan tartışmalara son verilmiştir.

7103 sayılı Kanun öncesinde yaşanan bu tartışmanın esas nedeni, belge düzenine aykırılık teşkil eden fiillerin özel usulsüzlük cezasına bağlandığı gerek

³⁵⁵ 27.03.2018 tarih ve 30373 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

VUK'un 353. Madde düzenlemesinde gerekse de e-Belge uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı tebliğlerde; elektronik ortamda düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin, kâğıt ortamında düzenlenemeyeceğine ilişkin hükme yer verilmemiş olmasından kaynaklanmıştı.

Bu konuda, Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.11.2015 tarih ve 41931384-105[Mük.257-2014-11]-73 sayılı Özelge'de detaylı bir açıklama yapılmış ve idarenin bu husustaki düşüncesi ortaya konulmuştu.

Buna göre, elektronik fatura düzenlenmesi gerektiği halde kâğıt ortamında fatura düzenlenmiş olması, fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının yapılmadığı anlamına gelmeyeceğinden, fatura içeriği mal teslimi veya hizmet ifasının, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş ve maliyete dahil edilecek mahiyette olmaması şartlarıyla, bu faturaya konu tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi ve faturada gösterilen Kdv'nin KDVK'nun 29. Maddesinde belirtilen şartları taşıması şartıyla söz konusu Kdv'nin de indirim olarak dikkate alınabilecektir. İdarenin bu özelgede verdiği görüşünün dayanağı, VUK'un 3. Maddesinde yer alan, "vergilendirmede olayların gerçek mahiyeti esastır" ilkesiydi.

Özelgenin sonunda yer alan "Diğer taraftan, kâğıt ortamında bir fatura düzenlense bile, zorunluluk kapsamındaki mükelleflerin düzenlemesi gereken asıl belge olan e-faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmemiş olması durumunda, düzenlenmeyen efatura için bu belgeyi düzenlemek ve almak zorunda olanlara Kanunun 353'üncü maddesinin birinci bendine göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir." ifadesi, uygulamada tartışma yaratan, özelgenin kendi içerisinde yer alan referans tebliğ açıklamalarıyla uyuşmayan bir konu olarak karşımıza çıkmıştı.

Bu hüküm ve uygulama, 04.04.2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yasal dayanaktan yoksun kabul edilmişti. Zira bu tarih öncesinde gerekçe olarak öne sürülen, 421 no.lu VUK GT'nin "Sorumluluk ve Cezai Yaptırımlar" başlıklı 5. bölümünün 5.4 no.lu bendinde yer alan "Elektronik fatura uygulamasına dâhil olma zorunluluğu getirilen mükellefler elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere kâğıt ortamında fatura düzenleyemezler; düzenlemeleri halinde kâğıt

ortamında düzenlenen bu faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." ifadesi, 448 no.lu VUK GT ile 04.04.2015 tarihinden itibaren kaldırılmıştı.

Diğer taraftan, 397 no.lu VUK GT'nin, 447 no.lu VUK GT³⁵⁶ ile 04.4/2015 tarihinden geçerli olmak değişen "9. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler" başlıklı bölümü yeniden düzenlenerek, bu Tebliğde ve www.efatura.gov.tr internet adresinde yayımlanan teknik kılavuzlarda yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-Fatura düzenleyen mükellefler hakkında, işledikleri fiile göre VUK'nda öngörülen cezaların uygulanacağı, e-Fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin, bu uygulamaya kayıtlı olan diğer mükelleflere, elektronik fatura düzenlemek zorunda oldukları açıkça, belirtilmişti.

Özelgede, e-Fatura yerine yasal süresi içerisinde düzenlenen kâğıt fatura, esas yönünden değil usul yönünden tenkit edilmiştir. Zira vergilendirmede olayların gerçek mahiyeti esastır ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Bu noktada, e-Fatura yerine kanuni süresi içerisinde düzenlenen kâğıt faturanın, kanuni şekil şartlarına haiz olması şartıyla, ispat kuvvetinde ve delil fonksiyonunda bir değişiklik yoktur.

Ancak, e-Fatura uygulaması kapsamında, faturalarını elektronik ortamda düzenlemek ve iletmek zorunda olan mükelleflerin, kanuni süresi içerisinde ancak kâğıt ortamında fatura düzenlemek suretiyle bu yükümlülüğünü yerine getirmesi, genel usulsüzlük cezası kapsamında değerlendirilecektir.

Özelgeye göre, söz konusu faturanın hiç düzenlenmemiş sayılmasının gerekçesi mevcut değildi. Zira, VUK'un 231. Maddesinin 5. Bendi uyarınca sadece kanuni süresi içerisinde düzenlenmeyen faturalar, hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Kanuni süresi içerisinde olmak şartıyla elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken kâğıt ortamında düzenlenen faturanın, hiç düzenlenmemiş sayılarak, VUK'un 353. Maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezasını gerektirir fiil olarak kabul edilmesi, vergi ceza hukukunda kanunilik ilkesinin (tipiklik)³⁵⁷ ihlali olarak kabul edilmekteydi.

³⁵⁶ 04.04.2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵⁷ Kanunilik ilkesi, ortaya çıkan sonuca ceza uygulanabilmesini, fiilin kanunlarda açık bir şekilde kabahat veya suç olarak tanımlanması şartına bağlamaktadır. Tipiklik unsuru olarak da ifade edilen kanunî unsur, somut fiilin kanunda belirlenmiş soyut hukuk normuna uygun olmasını ifade etmektedir. (Mualla, Öncel ve Kumrulu, s.31).

Bu noktada uygulamada yaşanan tartışmalara, 7103 sayılı Kanun'un 12. Madde düzenlemesi ile son verilerek, VUK'un 353. Maddesinin (1) ve (2) numaralı bend düzenlemeleri değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik düzenlemesi ile “...belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi...” fiili, özel usulsüzlük cezasını gerektiren bir hareket olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla, elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken kanuni süresinde ancak kâğıt ortamında düzenlenen belge hakkında, söz konusu belgenin hiç düzenlenmemiş sayılması gerekçesiyle değil, anılan kanun maddesinde açıkça bu hareket, özel usulsüzlük cezasını gerektiren fiil kapsamına alındığı için VUK Madde 353/1. kapsamında özel usulsüzlük cezasına tabi tutulacaktır.

3.3.3. Bedelsiz Teslim ve Hizmet İfalarında Belge Düzeni

Vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kayıt esasına dayanan Türk vergi sisteminde, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tevsik ve tespit etme temel fonksiyonunu ifa eden belgeler, ticari delil niteliği taşıdığı için ticaret hukuku açısından da benzer fonksiyona sahiptir.

Peki, bedelsiz bir mal teslimi veya hizmet ifasının söz konusu olduğu durumda, mükellefin hasılat yönüyle matrahıyla ilişkilendirebileceği kazancının söz konusu olmaması, fatura vb belgeyi düzenlememesinin gerekçesi olabilir mi? Böyle bir durum, vergi sistemimizde belge düzeninin sağlanmasına ne yönde katkı sağlayacaktır.

Uygulamada, bedelsiz mal teslimi veya hizmet ifasına birçok örnek verilebilir. Örneğin; iş kazası sonucu ölen inşaat işçisinin ailesine bedelsiz ev teslim edilmesi, bir tekstil firmasının çalışanlarına ücretsiz giyecek teslim etmesi, bir avukatın ücretsiz bir davaya bakması ya da özel bir eğitim kurumunun tam burslu olarak bir öğrenciye eğitim hizmeti sunması veya kampanya kapsamında emtia teslimi gibi durumlarda, fatura vb. belgelerin düzenlenmesi gerekecek midir?

Fatura vb. belgelerde, malın birim fiyatı ve tutar bilgilerine yer verilmesinin, VUK hükümleri gereği yasal zorunluluk olduğu dikkate alındığında, bedelsiz teslimlerde belge düzenlenip düzenlenmeyeceği, düzenlenmesi durumunda belgede bedel olarak sıfır (0) mı yazılacağı önem arz eden bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. Konuyla alakalı yayımlanan makale ve yazılarda dahi tereddütler giderilememiştir.

Tezimizin bu bölümünde, bedelsiz mal teslim ve hizmet ifa edilmesi durumu, belge düzeni açısından değerlendirme konusu yapılmıştır. Bu noktada, bedelsiz teslim ve hizmetlerde önem arz eden, vergi karısındaki durumlarına ilişkin açıklamalara, tezimizin konu bütünlüğünün dağılmaması açısından girilmemiştir.

3.3.3.1. Vergi Sisteminde Fonksiyonları Açısından Belge Düzeni

Türk vergi sisteminde belgeler mükellef yönünden, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin kavranmasında ve bu işlemlere konu defter kayıtlarının tevsikinde, ispat ve delil fonksiyonuna sahip iken, vergi idaresi yönünden vergi denetiminin bir aracı ve esasını teşkil etmektedir.

Belge düzeni, vergilendirme ile ilgili işlemlerin, kanunda yer alan veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekle ve içeriğe sahip belgelere bağlanmasıdır. Belge düzenine uyulması hem devlet ve hem de yükümlüler açısından bazı işlemlere sahiptir.³⁵⁸

Bu işlevler sırasıyla;

- delil ve ispat fonksiyonu
 - denetim fonksiyonu
 - bilgi verme ve güvenlik fonksiyonu
 - kayıt dışılığı ve vergi kaçırmayı önleme fonksiyonu
- şeklinde gösterilebilir.

Dolayısıyla vergi sisteminde kullanılmakta olan belgelerin, kanuni lafzıyla, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tevsik ve tespit etme temel amacıyla

³⁵⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyonkarahisar, 2011, s. 137.

kullanıldığıının iddiası, yukarıda anılan belgelerin temel fonksiyonlarının görmezden gelinmesine ve belge düzeninin, dar yorumlanması sonucuna sebebiyet verecektir.

Bu amaç doğrultusunda belge ve belge düzeninin sahip olduğu işlevler mevcut olup bunlar, ispat, denetim, bilgi verme ve güvenlik şeklinde belirlenmiştir. Özellikle vergi uygulamalarında söz konusu işlevlerin, birbiriyle yakın ilişkileri vardır.

Tezimizin birinci bölümünde “1.5. Belgelerin Önemi ve Fonksiyonları” başlık altında konuya ilişkin detay açıklamalar yapıldığı için bu bölümde, belgelerin temel işlevlerine özet olarak yer verilmiştir.

1. Delil ve İspat Fonksiyonu:

Delil ve ispat arasındaki organik bağın tespiti için kavramların anlamının büyük önemi vardır. Özel hukukta delil ve karineler, ispat için Usul Hukukunun izin verdiği vasıtalarlardır. Maddi hukuk, bir hakkın doğumunu veya son bulmasını belli vakıaların varlığına bağlı tutmuştur. İşte delilin konusu da bu maddi vakılardır ve bu vakılar hakkında delil gösterilir. Gösterilen delil ile vakıa ispat edilirse, artık mahkeme o vakıanın hukuki niteliğini (hukuki sebebini) belirleyerek (hukuk kurallarını o maddi vakıaya uygulayarak) ispat eden taraf lehine hüküm verir.³⁵⁹ Görülüyor ki esas olarak ispatı gereken ihtilafın çözümünü sağlayabilecek maddi vakılardır. Hukuk kurallarının delil konusu olması ise istisnadır.

Türk vergi sisteminde ispat ve delil müessesesi, VUK’un 3 Maddesinin B fıkrasında, “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konu madde düzenlemesinden de görüleceği üzere, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine ilişkin ekonomik yorum, ispatın konusunu oluşturmakta, bu ekonomik yoruma ait yemin hariç her türlü maddi vakıa ise delil niteliğinde kabul edilmektedir. Bu noktada belgenin düzenleyicisi lehine delil (kanıt) olarak kullanılabilmesi önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

³⁵⁹ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, İstanbul 1990, Cilt II, s.1352-1353’den aktaran Ünal, s. 67-68.

2. Denetim Fonksiyonu

Türk vergi sisteminde mükellefin beyan esası geçerlidir. Beyana konu vergi matrahının tespitine dayanak tüm işlemlere ait kayıtlar, VUK'un 227. Madde hükmü uyarınca tevsiki zorunludur. Söz konusu amir hükmün ise vergi hukukunda belge düzenini tesis eden temel prensiptir.

Bu nedenle, tevsiki zorunlu belgeler, kanunun şekil şartlarına uyduğu sürece, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitinde, vergi idaresinin denetim işlevine konu olacak bir enstrümandır.

Bilindiği üzere, VUK'un 171. Maddesinde, mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi maksatla defter tutacakları belirtilmiştir. Buna göre, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek, defter tutmanın amaçlarından biridir. Mezkûr kanunda aynı zamanda kayıtların tevsikinin zorunlu olduğu düşünüldüğünde, bedelsiz mal tesliminin faturaya bağlanmaması hem mükellef bünyesinde ve hem de bedelsiz teslim alan üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının denetim ve kontrolünün gerçekleştirilememesine sebebiyet verecektir.

3. Bilgi Verme ve Güvenlik Fonksiyonu

Mükellefler vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm işlemlerini belgelendirmek ve söz konusu belgeleri yasal defterlerine kayıt etmek zorundadırlar.

Belgelerin bilgi verme işlevinin bir sonucu olarak, VUK'un 256. Maddesi, kanunun zorunluluk kapsamına aldığı gerçek ve tüzel kişilerin muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecbur olduklarına hükmetmiştir.

Belge düzeninin bu fonksiyonu mükellef yönünden beyanın doğruluğunu göstermesi bakımından da önemlidir. Mükellef tarafından yapılan beyan şüphesiz belgelerdeki bilgiler doğrultusunda dikkate alınacaktır. Böylece beyanın güvenliği de sağlanmış olacaktır. Buradaki güvenlik sadece mükellef tarafından yapılan beyanın güvenliği olmamalıdır. Ayrıca ticaret hayatında yapılan işlemlerin de güvenliği

anlaşılmalıdır. Ticari hayatta yapılan ticari işlemler sonucu düzenlenen belgeler (fatura, gider makbuzu vb.) yapılan işlemlerin güvenliğini sağlamaktadır.³⁶⁰

4. Kayıt Dışılığı ve Vergi Kaçırmayı Önleme Fonksiyonu

Kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır.³⁶¹ Bu yönüyle kayıt dışı ekonomi ile belge düzeni arasında negatif yönlü korelasyon görülmektedir. Vergi sistemi içerisinde belge düzeninin tesisi sağlandıkça, ekonomi kayıt altına girmekte dolayısıyla, kayıt dışı ekonomi azalmaktadır.

Vergi hukukumuzda belge düzeni ile vergi gelirlerinin kayıt dışına çıkması engellenmeye çalışılmaktadır. VUK'un Mük. 257. Maddesi uyarınca getirilen, tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğu, buna örnek olarak gösterilebilir.

Kayıt dışılığın yoğun olduğu değerlendirilen sektörlerde ödeme ile malî belgenin uyumunun sağlanmasına yönelik elektronik uygulamaların (e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, yeni nesil ÖKC mobil POS vb.) yaygınlaştırılması, bu yönüyle, GİB koordinatörlüğünde yürütülen kayıt dışılıkla mücadele eylem planları kapsamına alınmıştır.

3.3.3.2. Belgede Bedel Bulunma Zorunluluğunun, Bedelsiz Teslim ve Hizmetler Açısından Değerlendirilmesi

VUK, vergilendirme ile ilgili muameleleri bir belge düzenine bağlamıştır. VUK'un 227. Maddesinde, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla Kanunun tanımladığı durumlar dışında vergilendirmeye müteallik tüm işlemlere ilişkin kayıt veya işlem ve olguların tevsik edilmesi gerekmektedir.

Mükellefler vergilendirmeye ilişkin kayıt ve muamelelerini gerek VUK'ta gerekse tebliğlerde düzenlenen tevsik edici belgeler ile belgelendirmek zorundadır. Bu

³⁶⁰ Erdal, s. 8-9

³⁶¹ Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, İzmir, 2000, Cilt 2, Sayı:2, s.182.

belgelerin tanımı, muhteviyatı ve şekli unsurları ilgili yasa maddelerinde belirlenmiştir. Örneğin Kanunun 229. Maddesinde fatura; satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Tevsik edici belgelere ilişkin söz konusu düzenlemelere bakıldığında, bir belgenin genel olarak, düzenlenme konusu ticari olaya ilişkin olarak, fiyat, tutar, bedel, birim ücret, hasılat tutarı vb. adlar altında bedeli içermek zorunda olduğu belirtilmiştir. Zira belge, düzenleyicisi tarafından yerine getirilen mal teslimi ve/veya hizmet ifası karşılığında, müşterinin borçlandığı meblağı göstermek için düzenlenir. (gider pusulası, müstahsil makbuzu ve ücret bordrosunda ise belge düzenleme yükümlülüğü borçlu veya işverene ait bulunmaktadır.) Dolayısıyla belgeler, düzenlenme gerekçesi ticari olaydan kaynaklanıp işleme taraf olanlar arasında doğan, borç alacak ilişkisinin sonucu olarak düzenlenmektedir.

Bu noktada, belgenin nizamı içerisinde bulunması zorunlu bir şekil unsuru olarak karşımıza çıkan bedel kavramının, belgede bulunma gerekçesi, söz konusu belgenin tevsik etmek zorunda olduğu olayın, vergilendirmeye ilişkin ticari ve ekonomik bir olguya dayanmasından ileri gelmektedir. Dolayısıyla vergi hukukumuz, belgede bedelin yer almamasını, onun düzenlenme amacını ortadan kaldırdığı için yok hükmünde, hiç düzenlenmemiş kabul etmiştir.

Türk vergi sisteminde garanti, numune, eşantyon, promosyon, bağış gibi bedelsiz teslim durumlarında, konunun münhasıran Kdv uygulaması açısından değerlendirildiğini dolayısıyla Kdv Genel Uygulama Tebliğinde ve birçok özelgede konuya ilişkin açıklamalara yer verildiğini görmekteyiz. Bu noktada çoğu kanun gereği olarak yapılan bağışlarda ya da garanti, promosyon, eşantyon ve numune olarak yapılan bedelsiz mal teslimlerinde, teslim konusu emtianın, alıcısı nezdinde yeniden satışa konu olmayacak düzeyde olması, iktisadi ve teknik icaplarla örtüşmesi ve düzenlenecek belgede konuya ilişkin hususi şerhe yer verilmesi suretiyle, bedelsiz teslim konusu emtia işletme aktifinden çıkarak gider konusu yapılacak, Kdv hesaplanmayacak hatta yüklenim Kdv indirim konusu yapılabilecektir.

Diğer taraftan ticari hayatta belirtilen bu konular haricinde de sıfır bedelle mal teslimi ve hizmet ifalarının olduğu bilinmektedir. Mükellefler esas faaliyeti kapsamında bedelsiz olarak mal teslimi (hibe, hediye, yardım vb. durumlarda) ve/veya

hizmet ifasında bulunması (örneğin tam burslu öğrencilere verilen eğitim hizmeti veya sosyal amaçla muhtaçlara verilen tedavi ve bakım hizmeti vb.) durumunda, belge düzeni hususunda VUK'da veya tebliğlerde açıklama yapılmamıştır.

Bu durumda, bir mükellefin esas faaliyeti kapsamında bedelsiz olarak yapacağı mal teslimi veya hizmet ifası ister belli bir ticari/sosyal amaç veya kanun gereği olsun isterse herhangi bir amaca hizmet etmeksizin yapılsın, mükellef tarafından tevsik edilmesi gerekmektedir. Ancak bu yükümlülüğün gerekçesi yalnızca, bedelsiz teslim taraf olan mükelleflerin beyanının, vergilendirmeye ilişkin dönem matrahının doğru tespiti için değil ayrıca bu durumun genel olarak vergi sistemi içerisinde haksız vergi rekabetine, kayıtdışı ekonomiye katkı sağlayıp sağlamadığının tespiti amacıyla. Zira vergi sistemimiz içerisinde belge düzeni ile tesis edilmesi hedeflenen amacı, sadece beyan olunan matrahın kontrolü için görmek dar bir yorum olacaktır. Belge düzeni aynı zamanda piyasa içerisinde mal hareketinin kontrolüne imkân sağlamak suretiyle, haksız vergi rekabeti ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede ve ayrıca kara para ile mücadelede ciddi bir fonksiyonu bulunmaktadır.

VUK ve tebliğ hükümlerine göre tevsiki zorunlu olan belgelerin düzenlenme konusu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda belgenin düzenlenmesi ve belgede diğer şekil unsurlarıyla birlikte bedele yer verilmek zorundadır. Burada yer verilecek bedel, bedelsiz teslimin kanunların gereği üzerine yapılıp yapılmamasına göre değişmektedir.

Eğer yapılan bedelsiz teslim, garanti, numune, eşantıyon ve promosyon gibi pazarlama ve satış amacına yönelik bir konudan ya da kanunların gösterdiği bir gerek üzerine yapılıyorsa, düzenlenecek fatura vb. belgede bedel maliyet tutarı üzerinden yer alacaktır. Ancak bu amaçlar dışında gerçekleşen bedelsiz teslimlerde belgenin, normal bir satış işleminden farksız olarak düzenlenmesi, belgede tutar olarak emsal bedele yer verilmesi gerekmektedir.

Konunun anlaşılması açısından aşağıdaki örnek dikkatle incelenmelidir.

Örneğin, konfeksiyon ticareti ile uğraşan bay (A), komşusu terzi Bay (B)'ye yardım amacıyla, bir miktar kumaş topunu bedelsiz olarak teslim etmesi durumunda, teslimin gerçekleşmesi ile birlikte faturanın 7 gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir. Zira ticari kazançta tahsil değil tahakkuk ilkesi geçerlidir ve bu noktada bedelin tahsil edilip edilmemesinin bir önemi yoktur.

Peki deftere nasıl bir muhasebe kaydı atılacaktır. Aşağıda örneğimize ait muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

i.Bedelsiz teslim konu kumaşların, stoklara ilk giriş kaydı:

151-Yarı Mamul Hs.	800,00	
191-İnd. KDV Hs.	144,00	
		102- Bankalar Hs. 944,00

ii.Kumaş toplarının bay (B)'ye bedelsiz teslimi:

689-Diğer olağandışı Gider ve Zararlar	1.180,00	
	600-Yurt içi satışlar (Emsal bedel) 1.000,00	1.000,00
	391-Hesaplanan KDV	180,00

iii. Bedelsiz teslim konusu malın stoktan çıkarılması:

623-Diğer Satışların Maliyeti Hs.	800,00	
	151- Kumaş Topları	800,00

3.3.3.3. Özel Eğitim Kurumları Tarafından Ücretsiz veya Burslu Okutulan Öğrencilere Verilen Eğitim Hizmetlerinin, VUK'un Belge Düzeni Açısından Değerlendirilmesi

Özel eğitim kurumlarının kurucuları tarafından ücretsiz veya burslu okutulacak öğrenci veya kursiyerlere verilen eğitim hizmetlerine ilişkin düzenlemeler, 5580 sayılı

Özel Eğitim Kurumları Kanunu³⁶² ile Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz veya Burslu Okutulacak Öğrenci ve Kursiyerler Hakkında Yönetmelik³⁶³ çerçevesinde belirlenmiştir.

Kanunun 13. Maddesinde, kurumların, öğrenim gören öğrenci sayısının yüzde üçünden az olmamak üzere ücretsiz öğrenci okutmakla yükümlü oldukları Bakanlar Kurulu³⁶⁴, nun bu oranı yüzde ona kadar artırılabilceği, ücretsiz okutmada, harp veya vazife malulü sayılanların ilk ve orta öğretim çağındaki çocukları ile haklarında korunma, bakım veya barınma kararı verilen çocuklara öncelik verileceği hüküm altına alınmıştır.

Özel öğretim kurumlarında ücretsiz veya burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin oranı, kabul şartları, başvuru ve seçimleriyle ilgili usul ve esaslar ise Yönetmelikte belirlenmiştir.

Ücretsiz veya burslu okutulan öğrencilere verilen eğitim hizmetlerinde, kurumlarca düzenlenecek belgelerde bedele yerilip verilmeyeceği, hasılat kaydı oluşturulup oluşturulmayacağı hususunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle vergi idarelerinden görüş talep edilmiştir.

Bilindiği üzere sermaye şirketi veya şahıs şirketi statüsünde faaliyetini sürdüren özel eğitim kurumlarının, bu kapsamda elde ettiği kazançları, niteliği itibarıyla kurum kazancı (KVK Mad.6), ticari kazanç (GVK Mad.37) statüsünde olup, vergilendirmede tahakkuk esasına tabidir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, eğitim hizmetinin verilmesidir ki yerleşik içtihatlarda aylık olarak düzenlenen hizmet faturası ile hasılat kayıtları atılmaktadır. Bedelin tahsil edilmesinin bir önemi bulunmamakta, eğitim hizmetinin eksiksiz olarak verilmesi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve hasılat kaydı atılmaktadır.

Ancak sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak yasa koyucu, Yönetmelikte belirtilen şartları sağlayan başarılı ve/veya korunması gereken öğrencilerin okuması için ücretsiz veya burslu olarak verilecek eğitim hizmetlerinden ötürü, özel eğitim

³⁶² 14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶³ 11.02.2009 tarih ve 27138 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶⁴ 09.07.20018 tarih ve (Mükerrer 3) 30473 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uyarınca değişen hali “Cumhurbaşkanı Kararı”

kurumlarının tahsil etmedikleri gelir için hasılat kaydı oluşturmayacaklarını belirtmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede³⁶⁵ , VUK'un 3. Maddesinde yer alan, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır hükmü gereği, söz konusu Yönetmelik çerçevesinde burslu öğrencilerin öğrenim ücretinin belirli bir kısmının karşılanması durumunda, burslu okutulan öğrencilerle ilgili olarak tahsil edilmeyen tutarlar için hasılat kaydının yapılmayacağı belirtilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir durum ücretsiz okutulacak veya burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerin mezkûr Yönetmelik kapsamında belirlenecek olmasıdır. Yönetmeliğe göre, ücretsiz veya burslu okutulacak öğrenci ve kursiyerlerde aranacak başvuru şartları ile bu kapsamda öğrenci ve kursiyer alımında öncelikli olanalar belirlenmiştir. Bu noktada yapılacak başvurularda, Yönetmelikte yer alan şekil şartları, öncelikle aranmak zorundadır.

Yönetmelikte belirtilen, başvuruda aranacak şekil şartlarını sağlamaksızın, okul sahipleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)³⁶⁶'nın 13. Madde hükmü çerçevesinde, ilişkili kişi konumunda bulunanların çocuklarına ücretsiz veya burslu eğitim hizmetlerinin verilmesi durumunda, hasılat kaydı yapılacaktır. Kurucu ortakların kendi ihtiyarında ücretsiz veya tam burslu okutulacak öğrenciler için hasılat kaydı yapılacaktır.

Burslu okutulan öğrencilerin kırtasiye masraflarının karşılanması ve/veya Milli Eğitim Bakanlığının resmi okul öğrencileri için tespit ettiği en az burs tutarı kadar harçlık ve benzeri şekilde burs verilmesi halinde, bu kapsamda yapılan harcama tutarının gider olarak dikkate alınması da mümkündür.

Yönetmelikte belirtilen başvuru şartlarını sağlayan öğrenci veya kursiyerlere verilecek ücretsiz veya burslu eğitim hizmeti için eğitim kurumlarınca makalemizde belirlenen gerekçelerle hasılat kaydı atılmaksızın, emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ancak faturada “Ücretsiz okutulan öğrenci” veya “Burslu okutulan öğrenci” şerhleri ile “KDVK'nun 17/2-b maddesine göre KDV tahsil edilmemiştir.” şerhinin konulması gerekmektedir. Ancak anılan Yönetmelikte belirtilen başvuru şekil şartlarını sağlamayanlara verilecek ücretsiz veya burslu eğitim hizmeti için özel eğitim

³⁶⁵ 21.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayılı Özelge

³⁶⁶ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kurumlarınca hasılat kaydı atılacak ve emsal bedeli üzerinden düzenlenecek faturada Kdv hesaplanacaktır. Bu durumda KDVK'nun Mad.17/2-b istisna düzenlemesinden de faydalanılamayacaktır.

Mükelleflerin bedelsiz mal teslim veya hizmet ifalarını, VUK'un mezkûr yasa maddelerinde belgelerin nizamına ilişkin şekil şartlarına uygun olarak, eksiksiz düzenleyecekleri belgelerle tevsik etmeleri gerekmektedir. Ancak burada mükelleflerin belgede bedel kavramını gösterip göstermemesi hususunda seçimlik haklarının olmadığını düşünüyorum. Zira beyan esasına dayanan belge düzeni birçok amaca hizmet eden bir disiplindir. Bu amaçlar doğrultusunda tevsiki zorunlu belge üzerinde muhakkak suretle bedel kavramı yazılmalıdır. Uygulamada bedelsiz teslimde düzenlenecek belgede mükelleflerin, isterlerse %100 iskonto uygulamak suretiyle bedele yer verecekleri ya da bedel kısmını boş bırakacakları belirtilmektedir. Hatta bazı yazarlara göre belge dahi düzenlenmeyebilir.

Bize göre, tezimizin bu bölümünde açıklanan gerekçelerle bu görüşe katılmamız mümkün değildir.

Zorunlu bir şekil unsuru olarak belgede bedel muhakkak yer alacaktır. Bedelin maliyet tutarı üzerinden mi yoksa emsal bedeli üzerinde mi yazılacağı, bedelsiz teslimin konusuna göre değişecektir. Ancak her halükârda fatura vb. belge üzerinde “bedeli tahsil edilmemiştir” şerhine yer verilmelidir.

3.4. E-BELGE KULLANIMININ, TAHSİLAT ETKİNLİĞİ, E-DENETİM VE KAYIT DIŞILIK ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK ANKET UYGULAMASI

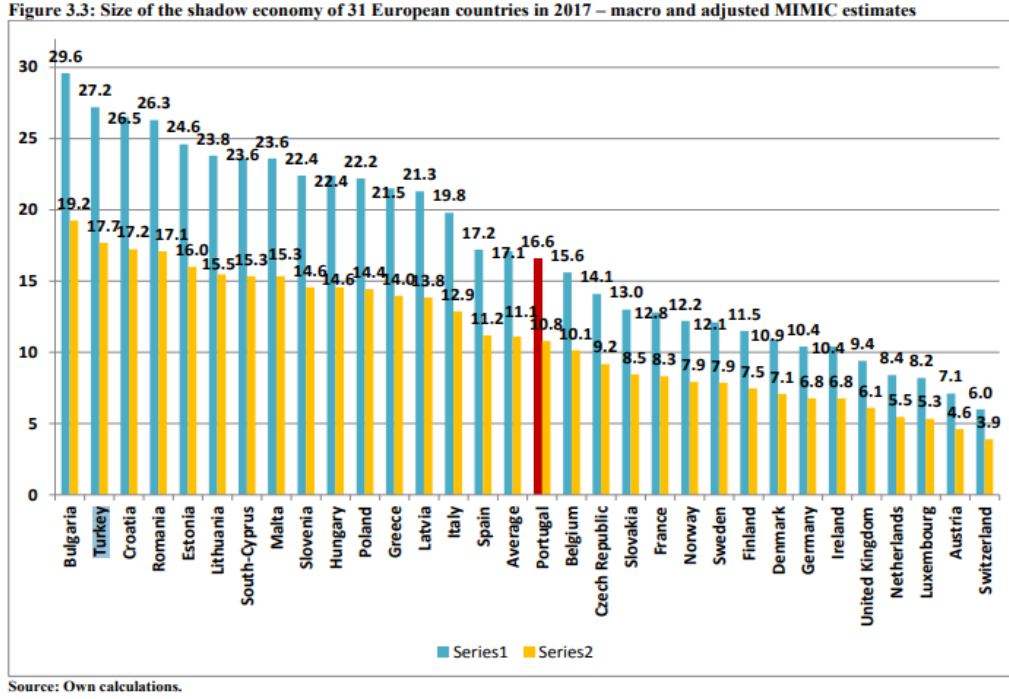
3.4.1. Genel Olarak Araştırmanın Konusu ve Kısıtı

Bilindiği üzere kayıt dışı ekonomi, devlet müdahalesinin en az olduğu ya da hiç olmadığı bir durumu anlatır. Kayıt altına alınamayan ekonomik faaliyetlerle ilgili olan kayıt dışı ekonomi, dünya genelinde ortalama 31,2% olarak hesaplanmaktadır.³⁶⁷

³⁶⁷ Schneider, F. (2012). The shadow economy and work in the shadow: what do we (not) know? IZA Discussion Paper Series No. 6423, <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf>, (21.09.2019)

Avrupa Birliği'ne baktığımızda ise bu seviyenin yarısı düzeyindedir. International Monetary Form(IMF) tarafından 2017 yılına ilişkin yayımlanan ön raporda (Working Paper) 31 üye devletin kayıt dışılıklarının ülke gayrisafi milli hasılaya oranına ilişkin grafiksel veri paylaşılmıştır.

Şekil 3 : ülke gayrisafi milli



Bu veriye göre Türkiye ortalamasının üzerinde olup Avrupa Birliğine üye devletler içerisinde Bulgaristan'dan sonra ikinci sırada yer almaktadır.

Diğer taraftan kayıt dışılıkla mücadelede vergi idaresinin elindeki en etkin araçlardan biri ise vergi denetimi olduğu bilinmektedir. Zira mükelleflerin denetlenmeyeceğini bilmeleri halinde daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe eğilimleri artacaktır. Mükelleflerin denetlenme ve ceza görme ihtimalinin artması durumunda doğru beyanda bulunma ihtimalleri artacaktır.³⁶⁸ Denetim, kişileri yasalara uymaya zorlar. Denetimlerde asıl olan her mükellefin denetlenmesi değil, mükelleflerin denetlenme olasılığı algısını etkilemektir.³⁶⁹

³⁶⁸ Allingham, Michael. G. & Sandmo Agnar (1972) "Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, 1(3-4), pp:323-338

³⁶⁹ Savaşan, Fatih ve Hakkı Odabaş, "Türkiye' de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Sakarya Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2005, Cilt:5 ss:6.

Bu noktada önem arz eden bir konu olarak karşımıza, Türkiye’de mevcut vergi denetim oranı çıkmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından sonuncusu yayımlanan 2018 yılı Faaliyet Raporuna baktığımızda 2014-2018 yılları arasında incelenen mükellef sayısı ve inceleme oranlarının düşük olduğu görülmektedir.

Tablo 6 : Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

* GİB’in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Diğer taraftan her ne kadar kayıt dışı ekonominin milli hasılaya oranı çok yüksek olsa da Türkiye’de 2014-2018 yılları arasında kayıt dışı ekonominin ekonomik büyüklüğe oranı azalmaktadır

Tablo 7 : Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü İle İlgili Tahminler (2014-2018)

Gösterge adı	Mevcut durum	2014	2015	2016	2017	2018
Kayıt dışı ekonominin GSYH’ya oranı	%26,5	%26	%25	%24	%23	%21,5
Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı	%22	%22	%20	%19	%18	%17
Kayıtlı faal mükellef sayısı	4,9 milyon	5 milyon	5,1 milyon	5,2 milyon	5,3 milyon	5,4 milyon

Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı, Kayıt dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı
(<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>)

Kayıt dışı ekonomi ile ters orantı içerisinde bulunan vergi denetimi belirtilen süreç içerisinde azalırken kayıt dışı ekonomik büyüklükte meydana gelen azalma konusunda, 2010 yılından itibaren vergi sistemimiz içerisinde yer alan ve yıllar içerisinde kapsamı genişletilen elektronik belge uygulamalarının etkisi üzerine bir araştırma yapılmak istenmiştir.

Zira tezimizin önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere gerek stratejik eylem planlarında gerekse Vergi Denetim Kurulu tarafından çıkarılan faaliyet raporlarında, kayıt dışılıkla mücadelede elektronik belge uygulamalarının yaygınlaştırılması çözüm olarak öngörülmektedir.

Vergi sistemimizde 10 yıllık bir geçmişe sahip olan elektronik belge uygulamaları en son 509 no.lu VUK GT ile kapsamı çok genişletmiştir. Gerek kayıt dışılıkla mücadele eden kurumların faaliyet raporlarında elektronik denetim çalışmalarının planlanması (Örneğin, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde elektronik denetim çalışmaları hakkında bilgi paylaşımı, denetim teknikleri ve usulleri hususunda e-Denetim Formu ve VEDAS 2017 yılı itibariyle uygulamaya sokulmuştur.) ile kayıt dışılığın yoğun olduğu sektörlerde elektronik belge ve ödeme araçlarının yoğunlaştırılmasının hedeflenmesi gelecekte tüm kayıt ve belge düzeni ile denetim çalışmalarının elektronik ortamda yapılacağını göstermektedir.

Bu gerekçelerle tezimizin bu bölümünde münhasıran elektronik belge uygulamaları ampirik çalışmaya konu edilmiştir.

3.4.2. Araştırmanın Amacı

Türk vergi sistemi içerisinde düzenlenen belgelerin, hukuki amacına uygun ve doğru kullanılması şartıyla devlet, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında ciddi bir enstrümana sahip olacaktır.

Peki, piyasa şartlarında mükelleflerin söz konusu belgeleri, düzenlenme gerekçesi fiili olayı kapsayacak biçimde tam ve eksiksiz olarak kullanması, nasıl temin edilecektir? Bu noktada vergiye uyum maliyeti açısından kayıt dışılıkla mücadelede, elektronik ortamda düzenlenen belgelerin, başta kağıt ortamında düzenlenen belgeler olmak üzere diğer araçlar karşısında üstünlükleri var mıdır?

Genel olarak bu sorulara cevap bulamaya çalışan tezimizde, Türk vergi sistemimize halihazırda uygulanmakta olan sırasıyla, e-Fatura, e-İrsaliye, e-SMM ile e-Müstahsil Makbuzu uygulamalarının mükellefler nezdinde, aşağıda belirtilen konular kapsamında etkinliği araştırma konusu yapılmıştır.

1-e-Belge uygulamalarının, vergisel yükümlülükleri yerine getirmede mükellefe ve/veya meslek mensubuna işlem kolaylığı sağlayıp sağlamadığı,

2-Belge üzerinde vergi kaybına yol açabilecek değişikliklere imkân sağlayıp sağlamadığı,

3-e-Belge uygulama türlerinin mükellefin vergiye gönüllü uyum göstermesini sağlamadaki etkinliği,

4-Tahsile yetkili vergi idareleri açısından verginin en az maliyetle tahsilini sağlamadaki etkinliği,

5-Ayrıca e-Denetim hususunda sağladığı fayda ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasındaki rolü

inceleme ve araştırma konusu yapılmıştır.

e-Belge uygulama türlerinin yukarıda belirtilen fonksiyonlar açısından değerlendirilebilmesi amacı ile yapılan bu anket uygulaması sonucunda elde edilen bulgular, mevcut e-Fatura, e-İrsaliye, e-SMM ve e-MM uygulama kapsamının ilerleyen süreçte ne yönde gelişeceği, kapsamın genişlemesinin sağlayacağı avantajlar ile halihazırda kağıt ortamda düzenlenen diğer belge türlerinin de elektronik uygulama kapsamına dahil olup olmayacağı ve bunun Türk vergi sisteminde, belge düzeninin sağlanmasındaki verimlilikleri araştırılmıştır.

3.4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

e-Belge uygulaması kapsamında bulunan mükelleflerin güncel sayısı aşağıda mevcut tabloda görüldüğü gibidir.

Tablo 8: e-Belge Türlerine Göre Kullanıcı Sayıları

e-Belge Türü	e-Fatura	e-SMM	e-İrsaliye	e-Müstahsil
Sayı	106.385	4166	779	102
TOPLAM	111.432			

Kaynak: <http://www.efatura.gov.tr> (30.07.2019)

Araştırmanın hedef kitlesi olarak, münhasıran İzmir ilinde olmak üzere büyükşehirlerde faaliyette bulunan ve listesi aşağıda yer alan, sırasıyla e- Fatura, e-İrsaliye, e-SMM veya e-MM uygulamalarından en az birine kayıtlı kullanıcı firmalar ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler öngörülmüştür.

Bu kapsamda söz konusu anket çalışması, münhasıran İzmir ilinde faaliyet gösteren ayrıca Denizli, Aydın, Balıkesir, Konya, İstanbul ve Mersin illerinde faaliyet gösteren, e e-Fatura, e-İrsaliye, e-SMM, e-MM vb. belge uygulamalarına kayıtlı toplam 68 firmaya gönderilmiş ancak bunlardan 37 adedi ankete katılmıştır.

Anket uygulamasına katılan mükellef firma listesi ve katılım durumu aşağıda yer almaktadır.

Tablo 9: e-Belge Uygulamasına Kayıtlı Olup Ankete Katılması Hedeflenen Firmalar ve Katılım Durum Bilgisi

No	Sıra	Katılımcı Firma Ticaret Unvanı	Bulunduğu İl	Ankete Katılım Durumu
	1	Ege Toros Profil San ve Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
	2	Ayazlar Nakliye Kereste Ve Ambalaj San. Ve Ticaret A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
	3	Omega Palet Sistemleri A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
	4	Agromillora Fidan Üretim ve Pazarlama Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
	5	Şimşek Makina ve Aksamları San. Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
	6	Ege Boru Teknik Tesisat Malz. San. Tic. A.Ş.	İZMİR	Katıldı
	7	İntaş Çelik Boru Sac San.Tic.A.Ş.	İZMİR	Katıldı
	8	SOCAR TURKEY ENERJİ A.Ş.	İZMİR	Katıldı
	9	Bez Tekstil San ve Tic Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
	10	Ak-Kim Kimya San. ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katıldı
	11	HCC Maden Makinaları Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
	12	İzmir Çelik San. ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
	13	ACS Klima İmalat San. Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
	14	Bakış PVC ve Yapı Elemanları Mobilya İnş. Nak. San. Tic. A.Ş.	İZMİR	Katıldı
	15	Oymak Oomotiv San. ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katıldı
	16	Airmeex Endüstri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İZMİR	Katıldı
	17	Mavi Teknik Eğitim Hizmetleri Ticareti Anonim Şirketi	İZMİR	Katıldı
	18	BRC Kimyevi Maddeler Org. Gıda Ve Tar. San. Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
	19	RT Dış Ticaret A.Ş.	İZMİR	Katıldı

20	EGN Dış Ticaret A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
21	Simer Saç İşleme Merkezi Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
22	Antaş Çelik Boru Profil San. Ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
23	Nas Plastik Metal Eşya Ve Amb. Malz. Paz. San. Ve Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
24	Ege Tire Gıda Ltd. Şti.	İZMİR	Katılmadı
25	Telma Tel Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
26	Teknik Ambalaj Makine Kalıp San. ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
27	Kermes Tarım Ürünleri San ve Dış Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katılmadı
28	Nora Ulus. Nakliyat Ltd. Şti.	İZMİR	Katılmadı
29	Dadaşlar Palet A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
30	Tp Elektrik Malzemeleri San. ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
31	Şafak Döküm Makina Parça San. ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katıldı
32	Egemen Ecza Deposu İlaç Medikal Tıbbi Malz. San.Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katılmadı
33	İğciler Tarım ve Orman Ürünleri Tic. A.Ş.	İZMİR	Katıldı
34	Şimşek Kağıt Ürünleri San. ve Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
35	Teknoda Teknolojik Ürünler Dağıtım ve Paz. San.Tic. A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
36	Atılım Metal Kauçuk San. ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katılmadı
37	Sucu Su Gıda San.Tic.Ltd.Şti.	İZMİR	Katıldı
38	Savaşan Tarım Ürünleri Ve Gıda Ticaret Limited Şirketi	İZMİR	Katıldı
39	MG Polimer Teknik Plastik Hammadde San. ve Tic. Ltd. Şti	İZMİR	Katılmadı
40	ENKA Tarım Hayvancılık Ve İnşaat San. Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katılmadı
41	Karopak Endüstriyel Ürünleri San. Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
42	Ülkü Çeyiz Konf. Deri. Tur. Otm. Rekl. Eğt. Org. San. Tic. Ltd. Şti.	İZMİR	Katıldı
43	Teknik Balans Makine San. Ve Tic. A.Ş.	İZMİR	Katıldı

44	Abalıoğlu Yem-Soya ve Tekstil Sanayi A.Ş.	DENİZLİ	Katıldı
45	Seval Kablo Aydınlatma Cihazları İth. İhr. San ve Tic. A.Ş.	DENİZLİ	Katıldı
46	Menderes Tekstil San ve Tic. A.Ş.	DENİZLİ	Katılmadı
47	Aynes Gıda San. Ve Tic. A.Ş.	DENİZLİ	Katılmadı
48	Nexans Türkiye Endüstri ve Ticaret A.Ş.	DENİZLİ	Katılmadı
49	Kardemir Haddecilik San ve Tic. A.Ş.	DENİZLİ	Katılmadı
50	Pamukkale Kablo San. Ve Tic. A.Ş.	DENİZLİ	Katılmadı
51	Atom Kablo San ve Tic. A.Ş.	DENİZLİ	Katılmadı
52	Gamateks Teks. San. Ve Tic. A.Ş.	DENİZLİ	Katılmadı
53	Sartel Elektrik Kabloları San. Tic. Ltd. Şti.	AYDIN	Katılmadı
54	Jantsa Jant Sanayi ve Tic. A.Ş.	AYDIN	Katılmadı
55	Kaltun Mad. San. ve Tic. A.Ş.	AYDIN	Katılmadı
56	Osman Akça Tarım Ürünleri İthalat İhracat San. ve Tic. A.Ş.	AYDIN	Katılmadı
57	Aydın Linyit Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	AYDIN	Katılmadı
58	Ok Kardeşler Treyler A.Ş.	AYDIN	Katılmadı
59	US-GRUP Lojistik, Taşımacılık, Paketleme, Temizlik Hizmetleri San. ve Tic. Ltd. Şti.	İSTANBUL	Katıldı
60	Esas Polimer Kimya Dış Tic Ltd. Şti	İSTANBUL	Katıldı
61	Akkim Yapı Kimyasalları Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İSTANBUL	Katıldı
62	Haremlık Tekstil Ürünleri San. ve Tic. Ltd. Şti.	İSTANBUL	Katıldı
63	Altem Boya San Tic. Ltd. Şti.	İSTANBUL	Katıldı
64	Organiksa Tar. Mad. Nakl. San. Ve Tic. A.Ş.	BALIKESİR	Katıldı
65	Uytaş Madencilik Nak. ve Tar. Ür. San. Ve Tic. Ltd. Şti.	BALIKESİR	Katıldı
66	Özel Mersin Ortadoğu Sağlık Hizmetleri A.Ş.	MERSİN	Katıldı
67	Konya Boru Profil Metal Tes. Malz. San. Ve Tic. A.Ş.	KONYA	Katılmadı
68	Petek Plastik Kaplama Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.	KONYA	Katıldı

Tarafımızca yapılan anket çalışmasına firma haricinde başta İzmir olmak üzere civar illerde, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, serbest muhasebeci unvanları altında bağımsız veya bağımlı olarak faaliyet sürdüren toplam 68 meslek mensubu da iştirak etmiştir.

Böylece anketimiz, 25.09.2019 – 07.11.2019 tarihleri arasında, 37 şirket ve 68 meslek mensubu olmak üzere toplam 105 katılımcı üzerinde uygulanmıştır. Anket uygulamasına katılacak ilgili ile öncelikle iletişim kanalları kullanılarak, kendisinin rızasının alınması neticesinde anketlerin geri dönüşüm oranı yaklaşık %77,21 oranında çıkmıştır.

3.4.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yöntemi, halihazırda söz konusu e-Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu ve e-Müstahsil Makbuzu sistemlerini gerek muhasebe ofisi nezdinde gerekse de işletme bünyesinde kullanan sırasıyla;

- ✓Muhasebe personeline,
 - ✓Meslek mensuplarına (serbest muhasebeci mali müşavir (stajyer dahil) ve yeminli mali müşavirler)
 - ✓Şirket yöneticilerine (Müd. Yrd., Müdür, Gen. Müdür, üst düzey yönetici)
- (Ampirik çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde “uygulayıcılar” veya “kullanıcılar” olarak adlandırılacaktır.) anket uygulayarak, sistem kullanımı hakkında ampirik bulgular tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu noktada genel anket soruları oluşturulurken daha önce gerçekleştirilen benzer anket çalışmalarından yararlanılmaya çalışılmıştır. Ancak e-Fatura vb. belgelerin münhasıran mükellefin vergiye gönüllü uyumu, vergi idaresinin tahsilat etkinliği, vergi denetimi dolayısıyla kayıt dışılığın önlenmesi üzerindeki etkileri üzerine tasarlanan sorularda ise elektronik belge ile vergiye uyum, tahsilat etkinliği, vergi denetimi ve kayıt dışılığın önlenmesi arasındaki korelasyon, mevcut tez ve makaleler açısından incelenerek tarafımızca türetilmiştir.

27 sorudan oluşan anket çalışmasının ilk 7 sorusu şirket ve katılımcı ile ilgili genel bilgileri, sonraki 20 soru e-fatura uygulaması ile ilgili bilgileri kapsamaktadır.

3.4.5. Anket Formunun Uygulanması

Anket uygulamasının yapılacağı hedef kitleden, maksimum verim alınması amacıyla, Anket Formunda yer alan soruların kısa, açık ve anlaşılır olmasına özen gösterilmiştir. Bu amaçla anketin katılımcılara daha kolay ulaşılmasını sağlamak amacıyla söz konusu Anket Formu, Google Drive üzerinden elektronik ortamda oluşturulmuştur. Bu noktada tarafımızca elektronik ortamda hazırlanan anket formu EK-1’de yer almaktadır.

Anket çalışmamızda hedef kitle içerisinde yer alan muhasebe uygulayıcılarının e-Belge sistemleri konusunda teorik ve pratik bilgilerinin olup olmadıkları dolayısıyla defterini tuttukları e-Fatura vs. belge kullanıcısı mükelleflerinin mevcut olup olmadığı sorulmuştur. İzmir ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarından, e-Belge uygulamaları hakkında teorik ve pratik bilgileri olmayanlar anket çalışması kapsamından çıkartılmıştır.

Yapılan telefon görüşmeleri veya e-Posta iletileri vasıtasıyla anket uygulanacak 68 firmadan 37 adedinin ve 68 meslek mensubunun rızası alınmış ve katılımcıların bildirdikleri e-Posta adreslerine, söz konusu Anket Formu gönderilmiştir.

25.09.2019 tarihinde yayına açılan anket formu 4 hafta süre sonra 07.11.2019 tarihinde ise yayından kaldırılmıştır.

3.4.6. Anket Soruları ve Katılımcı Cevapları

İzmir ilinde faaliyet gösteren firmalara uygulanan anket çalışması 27 sorudan meydana gelmektedir. Tezimizin bu bölümünde, anket soruları incelenerek değerlendirmeler yapılacaktır.

i. Anket Uygulamasına Katılım

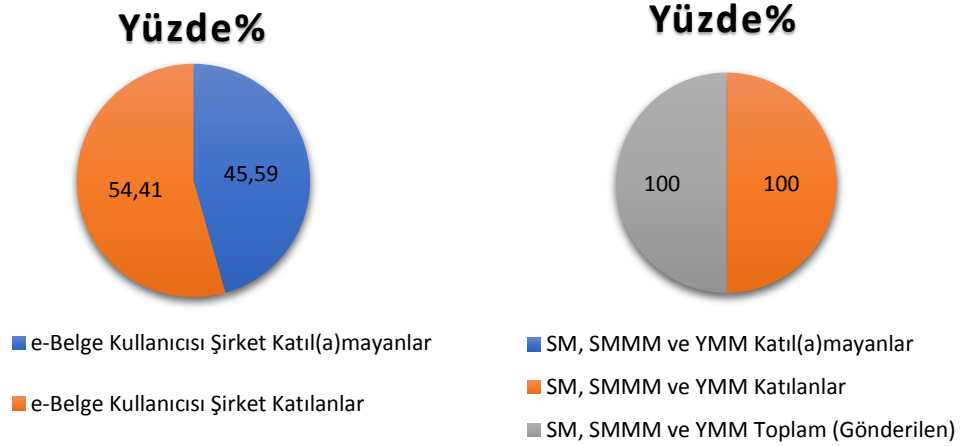
İzmir ilinde gerçekleştirilen ve hedef kitlesi, e-Belge uygulamalarının en az birisine kayıtlı şirketlerin muhasebe yetkilileri ile sisteme kayıtlı şirketlere muhasebe veya denetim hizmeti veren serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali

müşavirlerden oluşan, katılımcıların, anket uygulamasına katılım düzeyi sayısal ve grafiksel olarak, aşağıda mevcut, Tablo 3.4 ve Şekil 3.1’de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

Tablo 10: Anket Uygulamasına Katılım Düzeyi

Ankete Katılım Durumu		Frekans (f)	%
e-Belge Kullanıcısı Şirket	Gönderilen	68	100
	Katıl(a)mayanlar	31	45,59
	Katılanlar	37	54,41
SM, SMMM ve YMM	Gönderilen	68	100
	Katıl(a)mayanlar	0	0
	Katılanlar	68	100

Şekil 4: Ankete Katılımın Grafiksel Dağılımı



Görüleceği üzere anket uygulanmak istenen 68 firmanın, %45,59’si olan 31 firma tercihen anket uygulamasına katılmamış, %54,51’i düzeyindeki 37 firma ise ankete katılmıştır.

Söz konusu anket uygulaması, İzmir başta olmak üzere diğer büyükşehirlerde faaliyette bulunan 68 meslek mensubunun önceden rızası alınarak gönderilmiş, bunların %100'ü ankete katılmıştır.

ii.Faaliyet Alanlarına Göre Ankete Katılanlar

Anket uygulamasına katılım gösteren uygulayıcıların faaliyet alanlarına göre dağılımı aşağıda, sayısal ve grafiksel olarak gösterilmiştir. Buna göre katılımcı şirketlerin, %25,71'i imalat, %34,29'u hizmet, %18,10'u ticaret, %3,81'i finans, %1,90'ı eğitim, %0,95'i sağlık ve %15,24'ü ise diğer alanlarda faaliyet göstermektedir. Ankete katılan şirketlerin yarısından fazlası üretim alanında faaliyetlerine devam etmektedir.

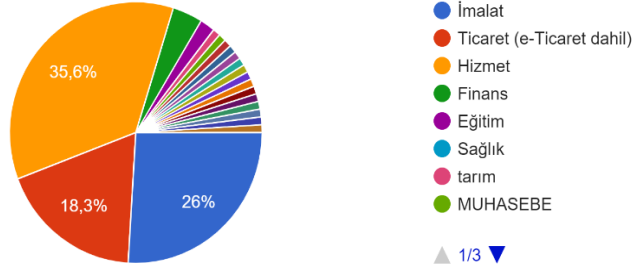
Tablo 11: Katılımcıların Faaliyet Alanları

Faaliyet Alanları	Frekans (f)	%
İmalat	27	25,71
Ticaret (e-Ticaret)	19	18,10
Hizmet	36	34,29
Finans	4	3,81
Eğitim	2	1,90
Sağlık	1	0,95
Diğer	16	15,24
TOPLAM	105	100

Şekil 5: Faaliyet Alanlarına Göre Ankete Katılanların Grafikselsel Dağılımı

1. Çalıştığınız şirketin faaliyet alanı nedir?

104 yanıt



iii. Ankete Katılan Şirketlerin Kuruluş Tarihleri

Ankete katılan şirketlerin %5,8'i 1961-1980 yılları arasında, %34,6'sı 1981-2000 yılları arasında, %30,8'i 2001-2010 yılları arasında, %12,5'i 2011-2015 yılları arasında, %16,3'ü ise 2015-2019 yılları arasında kurulmuştur. Ankete katılan şirketlerin kuruluş tarih aralığını gösteren bilgiler Tablo 3.6 ve Şekil 3.3'te yer almaktadır.

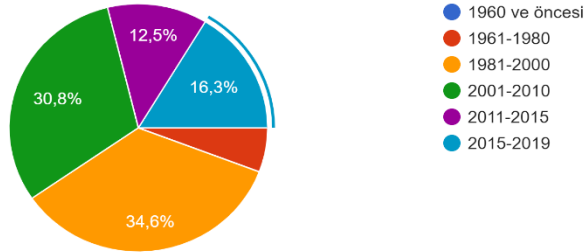
Tablo 12: Katılımcı Şirketlerin Kuruluş Tarihleri

Dönem	Frekans (f)	%
1960 ve Öncesi	-	-
1961-1980 Arası	5	5,8
1981-2000 Arası	36	34,6
2001-2010 Arası	32	30,8
2011-2015 Arası	13	12,5
2016-2019 Arası	17	16,3
TOPLAM	103	100

Şekil 6: Şirketlerin Kuruluş Dönemlerine Göre Grafiksel Dağılımı

2. Çalıştığınız şirketin kuruluş tarihi nedir?

104 yanıt



iv. Ankete Katılan Uygulayıcıların Cinsiyetleri

Tablo 11 ve Şekil 6'de de görüleceği üzere anket uygulamasına katılanların %61,2'si erkek, kadınlar, %35'i ise kadındır. Uygulamaya katılanların %3,9'u cinsiyet belirtmek istememiştir.

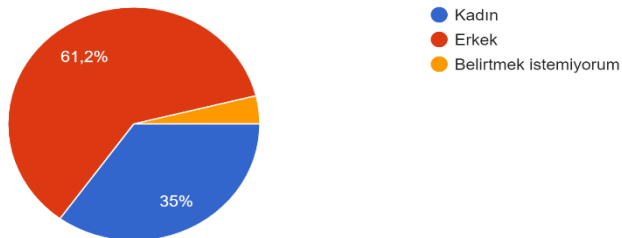
Tablo 13: Katılımcıların Cinsiyetleri

Cinsiyet Bilgisi	Frekans (f)	%
Kadın	36	35
Erkek	63	61,2
Belirtmek istemiyorum	4	3,9
TOPLAM	103	100

Şekil 7: Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Grafiksel Dağılımı

3. Cinsiyetiniz

103 yanıt



v.Katılımcıların Eğitim Düzeyi

Ankete katılım gösteren e-Belge uygulayıcıları ile meslek mensuplarının %1'i olan 1 kişi ortaokul ve öncesi, %13,5'i olan 14 kişi lise, %11,5'i olan 12 kişi ön lisans, %56,7'si olan 56 kişi lisans, %17,3'ü olan 18 kişi ise yüksek lisans eğitimi almışlardır.

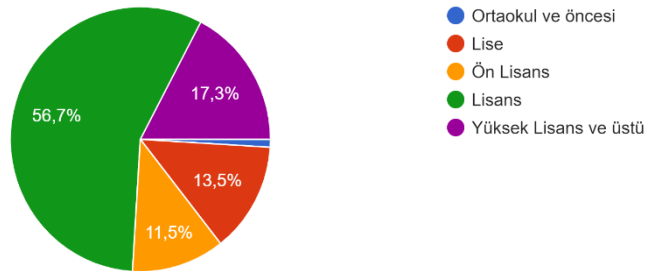
Tablo 14: Katılımcıların Eğitim Düzeyi

Eğitim Seviyesi	Frekans (f)	%
Ortaokul ve Öncesi	1	1
Lise	14	13,5
Ön Lisans	12	11,5
Lisans	56	56,7
Yüksek Lisans Ve Üstü	18	17,3
TOPLAM	101	100

Şekil 8: Eğitim Düzeylerine Göre Katılımcıların Grafikselsel Dağılımı

4. Eğitim Düzeyiniz

104 yanıt



vi.Katılımcıların Unvan Bilgileri

e-Fatura vb. belge uygulama sistemlerine kayıtlı olan ve ankete katılan uygulayıcıların %2'si olan 2 kişi insan kaynakları, %8,2'si olan 8 kişi genel müdür/yardımcısı, %21,4'ü olan 21 kişi muhasebe müdürü/yardımcısı, %32,7'si olan

32 kişi meslek mensubu, %35,7'si olan 35 kişi ise muhasebe personeli olarak görev almaktadır.

Tablo 3.9 ve şekil 3.6'den de anlaşılacağı üzere ankete katılan şirketlerde görev alan katılımcıların çoğu muhasebe departmanın da muhasebe personeli olarak çalışmaktadır.

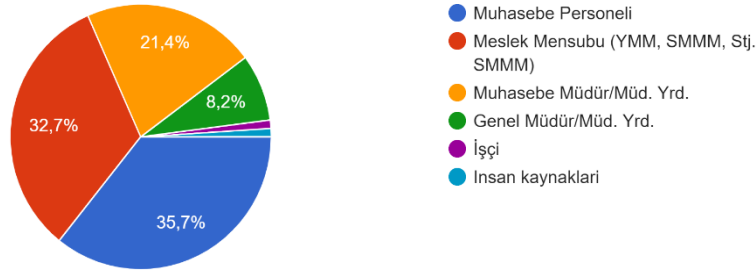
Tablo 15: Katılımcıların Unvanı

Unvanlar	Frekans (f)	%
Muhasebe Personeli	35	35,7
Meslek Mensubu (SM, SMMM ve YMM)	32	32,7
Muhasebe Mşd./Mşd. Yrd.	21	21,4
Genel Mşd./Mşd. Yrd.	8	8,2
İnsan Kaynakları	2	2
TOPLAM	98	100

şekil 9: Unvanlarına Göre Katılımcıların Grafıksel Dağılımı

5. İşyerindeki Göreviniz ve Unvanınız

98 yanıt



vii.Katılımcıların şirketteki Görev Süresi

Ankete katılanların gerek şirketteki görev süreleri gerekse de meslek mensuplarının mesleki faaliyet süreleri Tablo 3.10 ve şekil 3.7 gösterilmiştir. Buna göre cevap veren katılımcıların %34,6'sının görev süresi 0-3 yıl, %31,7'sinin 4-6 yıl, %14,4'ü 7-9 yıl, %9,6'sının 10-15 yıldır.

Katılımcıların %9,6'sının görev süresi veya mesleki faaliyet süresinin ise 16 yıldan fazla olduğunu görşlmşştür.

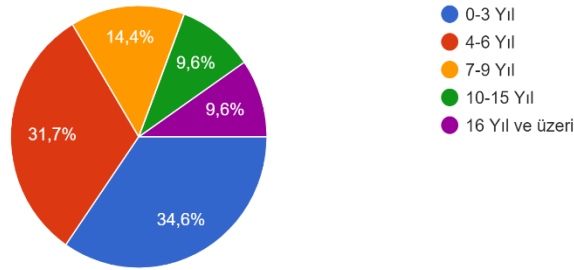
Tablo 16: Katılımcıların Görev Süresi

Görev Süreleri	Frekans (f)	%
0-3 Yıl	36	34,6
4-6 Yıl	33	31,7
7-9 Yıl	15	14,4
10-15 Yıl	10	9,6
16 Yıl ve üzeri	10	9,6
TOPLAM	104	100

Şekil 10: Görev Sürelerine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı

6. İşyerindeki Görev süreniz

104 yanıt



viii. Ankete Katılanlar Tarafından Kullanılan e-Belge Türleri

Ankete katılanların, e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu ve e- Müstahsil Makbuzu gibi halihazırda uygulamada olan e-belge türlerinden hangisine kayıtlı oldukları sorusuna verdikleri cevaplar, Tablo 3.11 ve Şekil 3.8’da da gösterilmiştir.

Buna göre, ankete katılım gösterenlerin %77,5’i olan 79’unun, e-Fatura uygulamasına, %14,7’si olan 15’inin e-Arşiv Fatura uygulamasına, %6,9’u olan 7’sinin e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına, %1’i olan 1’inin ise e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına kayıtlıdır.

Görüleceği üzere, yapılan anket çalışmasında, e-Fatura sistemine kayıtlı bulunan mükellef sayısının, diğerleri toplamının yaklaşık %80’i seviyesinde yer almaktadır.

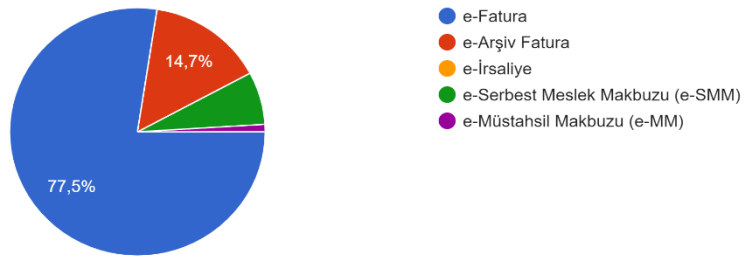
Tablo 17: Katılımcıların Uygulamaya Kayıtlı Oldukları e-Belge Türleri

e-Belge Uygulaması Türleri	Frekans (f)	%
e-Fatura	79	77,5
e-Arşiv Fatura	15	14,7
e-İrsaliye	-	-
e-Serbest Meslek Makbuzu	7	6,9
e-Müstahsil Makbuzu	1	1
TOPLAM	8	100

Şekil 11: e-Belge Türlerine Göre Katılımcıların Grafikselsel Dağılımı

7. Kullanmakta olduğunuz e-Belge türü / türleri hangisi(leri)dir?

102 yanıt



ix.Uygulamaya Başvuruda En fazla Zaman Alan Süreç

Katılımcılar, e-Belge uygulamalarına kayıтта en fazla zaman alan sürecin ne olduğu hakkındaki soruya, %13,1'i olan 13 kişi, Maliyeye müracaat süreci, %23,2'si olan 23 kişi mali mühür edinme süreci, %4'ü olan 4 kişi elektronik imza edinme süreci, %59,6'sı olan 59 kişi ise programsal adaptasyon cevabını vermiştir.

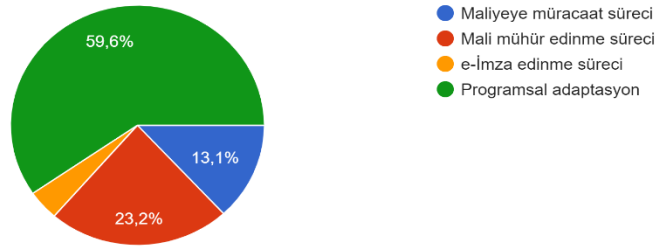
Tablo 18: Uygulamaya Başvuru Sürecinde En Fazla Zaman Alan Süreç

e-Belge Uygulamasına Başvuruda En fazla Zaman Alan Süreç	Frekans (f)	%
Maliyeye müracaat süresi	13	13,1
Mali mühür edinme süreci	23	23,2
e-İmza edinme süreci	4	4
Programsal adaptasyon	59	59,6
TOPLAM	99	100

Şekil 12: e-Belge Uygulamasına Başvuru Sürecinde En fazla Zaman Alan Süreç Açısından Katılımcıların Grafikselsel Dağılımı

8. e-Belge Uygulamasına başvuru esnasında en çok zaman alan süreç hangisi olmuştur?

99 yanıt



x.e-Belgeleri Uygulamalarını Kullanım Süresi

e-Belge uygulamalarını kaç yıldır kullandıkları yönündeki soruya, katılımcıların %34,3'ü olan 35 kişi 0-2 yıldır, %47,1'si olan 48 kişi 3-5 yıldır, %16,7'si olan 17 kişi 6-8 yıldır, %2'si olan 2 kişi ise 9 yıldan fazla süredir elektronik belge uygulamalarını kullandıklarını belirtmişlerdir.

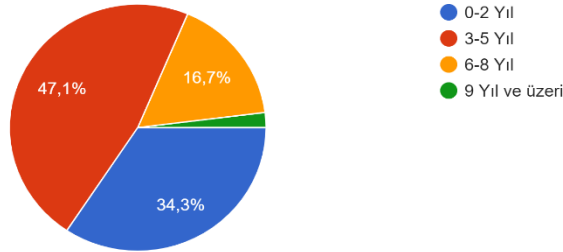
Tablo 19: Katılımcıların e-Belge Kullanım Süreleri

e-Belge Uygulamalarını Kullanım Süreleri	Frekans (f)	%
0-2 Yıl	35	34,3
3-5 Yıl	48	47,1
6-8 Yıl	17	16,7
9 Yıl ve üzeri	2	2
TOPLAM	102	100

Şekil 13: e-Belge Kullanım Sürelerine Göre Katılımcıların Grafikselsel Dağılımı

9. e-Belge uygulamalarını kaç yıldır kullanıyorsunuz?

102 yanıt



xi.e-Belge Uygulamalarını Kullanma Sıklık Düzeyi

Katılımcılar, e-Belge uygulamalarını ne sıklıkla kullandıkları hakkındaki soruya, %11,8'i olan 12 kişi günde bir kez, %65,7'si olan 67 kişi günde birkaç kez, %6,9'u olan 7 kişi haftada bir kez, %4,9'u olan 5 kişi haftada birkaç kez, %3,9'u olan 4 kişi ayda bir kez, %6,9'u olan 7 kişi ise ayda birkaç defa elektronik belge düzenlediklerini belirtmişlerdir.

Tablo 3.14 ve Şekil 3.11'den de görüleceği üzere anket katılımcıların çoğu, e-Belge sistemine başvuruda kayıta an şirketlerin e-fatura kullanım yoğunluğu fazla değildir.

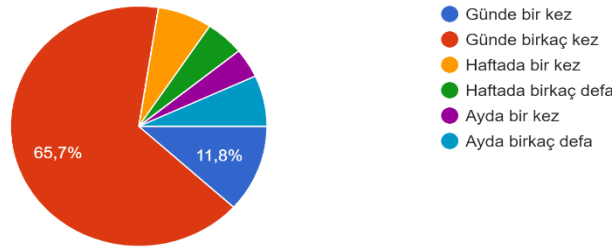
Tablo 20: Katılımcıların e-Belge Kullanım Sıklık Düzeyi

e-Belge Düzenleme Sıklık Düzeyi	Frekans (f)	%
Günde bir kez	12	11,8
Günde birkaç defa	67	65,7
Haftada bir kez	7	6,9
Haftada birkaç defa	5	4,9
Ayda bir kez	4	3,9
Ayda birkaç defa	7	6,9
TOPLAM	102	100

Şekil 14: e-Belge Uygulamalarını Kullanım Sıklık Düzeyine Göre Katılımcıların Grafikselsel Dağılımı

10. Ne sıklıkla e-Belge düzenliyorsunuz?

102 yanıt



xii.e-Belge Uygulamasından Yararlanma Şekli

e-Belge uygulamalarından nasıl yararlanıyorsunuz sorusuna, katılımcıların verdikleri cevaplar, Tablo 3.15 ve Şekil 3.12’de gösterilmiştir.

Söz konusu anket sorusuna verilen cevaplara göre, katılımcıların %28,4’ü olan 29 kişi G.İ.B. Portal Yöntemi ile %21,6’sı olan 22 kişi ise Entegrasyon Yöntemi ile e-Belge uygulamalarını kullandıklarını belirtmiştir.

Katılımcıların %50’si düzeyindeki 51 kişi ise, e-Belge uygulamalarından Özel Entegrasyon Yöntemi ile yararlandıklarını belirtmişlerdir.

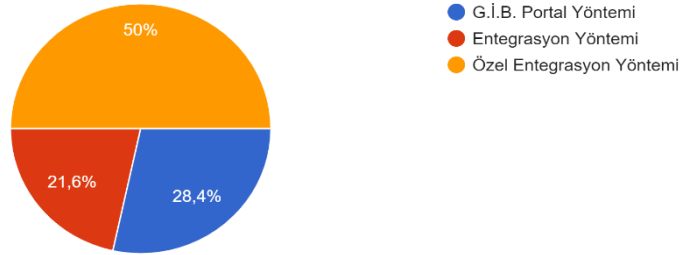
Tablo 21: e-Belge Uygulamalarından Yararlanma Yöntemlerine Göre Katılımcılar

Kullanım Yöntemleri	Frekans (f)	%
G.İ.B. Portal Yöntemi	29	28,4
Entegrasyon Yöntemi	22	21,6
Özel Entegrasyon Yöntemi	51	50
TOPLAM	102	100

Şekil 15: Kayıtlı Bulundukları e-Belge Uygulamalarından Yararlanma Yöntemlerine Göre Katılımcıların Grafiksel Dağılımı

11. e-Belge Uygulamalarından nasıl yararlanıyorsunuz?

102 yanıt



xiii.e-Belge Uygulamasından Yararlanma Yönteminizin Diğer Yöntemlere Göre Avantajı

Ankete katılım gösteren uygulayıcıların ve meslek mensuplarının, e-Belge uygulamasından yararlanma yönteminin, diğer yöntemlere nispeten sahip olduğu avantajın ne olduğu sorusuna verdikleri cevaplar, Tablo 3.16 ve Şekil 3.13’de gösterilmiştir.

Söz konusu anket sorusuna verilen cevaplara göre, katılımcıların %13,7’si olan 14 kişi ekonomik maliyetin daha az olmasını, %33,3’ü olan 34 kişi işlem maliyetinin daha az olmasını, %10,8’i olan 11 kişi daha güvenli olmasını, %36,3’ü olan 37 kişi ise kontrol ve denetimin daha kolay olmasını gerekçe göstermek suretiyle kullandıkları

yöntemi tercih ettiklerini belirtmiştir. Bunun yanı sıra ankete katılım gösteren uygulayıcıların %5,9'una tekabül eden 6 kişi ise kullandıkları yararlanma yönteminin diğer yöntemlere kıyasla herhangi bir avantajının olmadığını belirtmiştir.

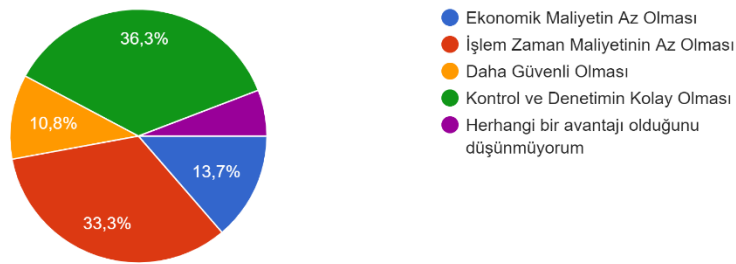
Tablo 22: Katılımcıların e-Belge Uygulamasından Yararlanma Yönteminin, Diğerlerine Kıyasla Sahip Olduğu Avantaj

Avantajlar	Frekans (f)	%
Ekonomik Maliyetin Az Olması	14	13,7
İşlem Zaman Maliyetinin Az Olması	34	33,3
Daha Güvenli Olması	11	10,8
Kontrol ve Denetimin Kolay Olması	37	36,3
Herhangi bir avantajının olduğunu düşünmüyorum	6	5,9
TOPLAM	102	100

Şekil 16: Katılımcıların Kullandıkları e-Belge Yararlanma Yönteminin Diğerlerine Nispeten Sahip Olduğu Avantajın Grafikselsel Gösterimi

12. e-Belge Uygulamasından yararlanma yönteminizin diğer yöntemlere göre avantajları nelerdir?

102 yanıt



xiv.Katılımcılara Göre e-Belge Uygulamasına Geçiş Nedeni (e-Belgenin Kâğıt Belgeye Kıyasla Sahip Olduğu Avantaj)

Ankete katılım gösteren uygulayıcıların ve meslek mensuplarının, e-Belge uygulamasına geçiş sebebinin ne olduğu, bu noktada e-Belgenin kâğıt belgeye kıyasla sahip olduğu avantajın ne olduğu sorulmuştur.

Katılımcıların, %15,7'si olan 16 kişi, kırtasiye, kargolama, saklama vb. maliyetlerin olmayışını, %1'i olan 1 kişi belge üzerinde düzeltme işleminin daha kolay yapılabilir olmasını, %17,6'sı olan 18 kişi e-Belgede karşı tarafa iletilmemesi veya kaybolma gibi durumların yaşanmamasını, %9,8'si olan 10 kişi muhasebe yönetimi açısından kontrol ve denetimin daha kolay yapılmasını, %55,9'u olan 57 kişi ise yasal zorunluluk kapsamında bulundukları için e-Belge uygulamasına geçtiklerini belirtmişlerdir.

Görüleceği üzere katılımcıların yarısından fazlasının, e-Belge uygulamalarını tercihen değil, zorunluluk kapsamında bulundukları için kullandıklarını belirtmiştir.

Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.17 ve Şekil 3.14'de gösterilmiştir.

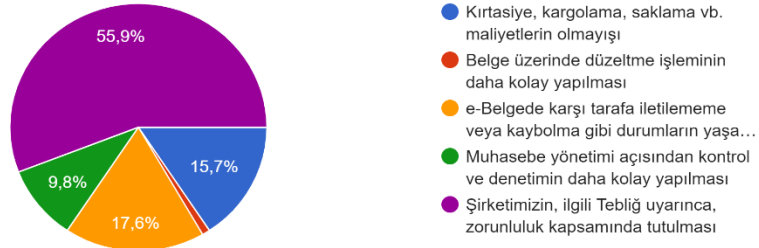
Tablo 23: Ankete Katılanların, e-Belge Uygulamasına Geçiş Sebepleri

e-Belge Uygulamasına Geçme Nedeni	Frekans (f)	%
Kırtasiye, kargolama, saklama vb. maliyetlerin olmayışı	16	15,7
Belge üzerinde düzeltme işleminin daha kolay yapılması	1	1
e-Belgede karşı tarafa iletilmemesi veya kaybolma gibi durumların yaşanmaması	18	17,6
Muhasebe yönetimi açısından kontrol ve denetimin daha kolay yapılması	10	9,8
Şirketimizin, ilgili Tebliğ uyarınca, zorunluluk kapsamında tutulması	57	55,9
TOPLAM	102	100

Şekil 17: Katılımcılara Göre, e-Belge Uygulamasına Geçiş Sebebinin (e-Belgenin Kâğıt Belgeye Kıyasla Üstünlüğü) Grafikselsel Dağılımı

13. e-Belge uygulamasının geçme sebebiniz nedir? (e-Belgenin, kâğıt ortamında düzenlenen belge türüne nispeten, en önemli avantajı nedir?)

102 yanıt



xv.e-Belge Uygulamalarında Yaşanan Sorunların Çözümünde GİB Tarafından Gerekli Destek Sağlanmaktadır

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, e-Belge uygulamalarında yaşanan sorunların çözümünde GİB tarafından gerekli desteğin verilip verilmediği sorulmuştur.

Katılımcıların, %8,7'si olan 9 kişi, tamamen katılıyorum, %26,2'si olan 27 kişi katılıyorum, %38,8'i olan 40 kişi kararsızım, %10,7'si olan 11 kişi kesinlikle katılmıyorum, %15,5'i olan 16 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafikselsel dağılımları Tablo 3.18 ve Şekil 3.15'de gösterilmiştir.

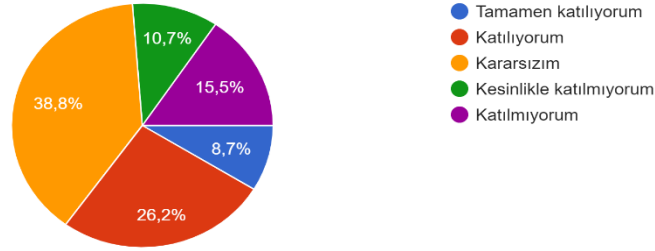
Tablo 24: e-Belge Uygulamasında Yaşanan Sorunlarda GİB'in, Gerekli Desteği Verip Vermediği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	9	8,7
Katılıyorum	27	26,2
Kararsızım	40	38,8
Kesinlikle katılmıyorum	11	10,7
Katılmıyorum	16	15,5
TOPLAM	103	100

Şekil 18: Yaşanan Sorunların Çözümünde GİB, Gerekli Desteği Verip Vermediği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı

14. e-Belge uygulamalarında yaşanan sorunların çözümünde GİB tarafından gerekli destek sağlanmaktadır.

103 yanıt



xvi.e-Belge Uygulamasında Belge Türetmek, Kağıt Belge Düzenlemeye Kıyasla Hata Riskini En Aza İndirmektedir

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, e-Belge uygulaması kapsamında belge türetmenin, kâğıt belge düzenlemeye kıyasla hata riskini indirip indirmediği sorulmuştur.

Katılımcıların, %17,5'i olan 18 kişi tamamen katılıyorum, %53,4'ü olan 55 kişi katılıyorum, %12,6'sı olan 13 kişi kararsızım, %2,9'u olan 3 kişi kesinlikle katılmıyorum, %13,6'sı olan 14 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir.

Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.19 ve Şekil 3.16'de gösterilmiştir.

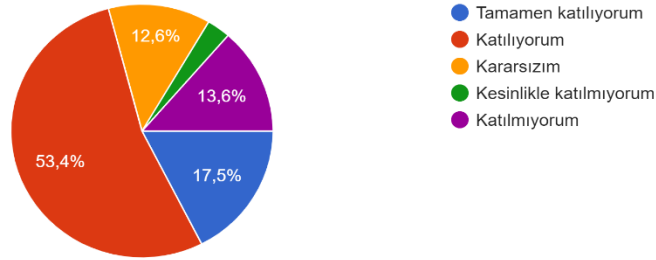
Tablo 25: e-Belge Oluşturmanın, Kâğıt Belge Düzenlemeye Kıyasla Hata Riskini Azalttığı Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	18	17,5
Katılıyorum	55	53,4
Kararsızım	13	12,6
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,9
Katılmıyorum	14	13,6
TOPLAM	103	100

Şekil 19: e-Belge Oluşturmanın, Kâğıt Belge Düzenlemeye Kıyasla Hata Riskini Azalttığı Hakkındaki Görüşlerin Grafıksel Dağılımı

15. e-Belge uygulamasında belge üretmek, kâğıt belge düzenlemeye kıyasla hata riskini en aza indirmektedir

103 yanıt



xvii.e-Belge Sisteminde Oluşturulan Bir Belgede Yer Alan Bilgilerin Doğruluğuna, Kâğıt Belgeye Kıyasla Daha Fazla Güven Duyuyorum.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına;

-e-Fatura görüntüleme aracı ile gelen her e-Faturanın mali mührünün doğrulanabilir olması

-e-Fatura durumunun sorgulanabilir olması ya da

-Fatura e-Arşiv Fatura ise günlük dönemler halinde ve en geç izleyen günün sonuna kadar e-Arşiv Fatura raporunun GİB'e yollanması zorunluluğu,

gibi içsel kontrol uygulamaları dikkate alındığında, elektronik ortamda oluşturulan bir belgede yer alan bilgilerin doğruluğuna, kâğıt belgeye kıyasla daha fazla güven duyup duymadıkları sorulmuştur.

Katılımcıların, %27,2'si olan 28 kişi, tamamen katılıyorum, %58,3'ü olan 60 kişi katılıyorum, %11,7'si olan 12 kişi kararsızım, %1,9'u olan 2 kişi kesinlikle katılmıyorum, %1'i olan 1 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir.

Söz konusu cevapların sayısal ve grafıksel dağılımları Tablo 3.20 ve Şekil 3.17'da gösterilmiştir.

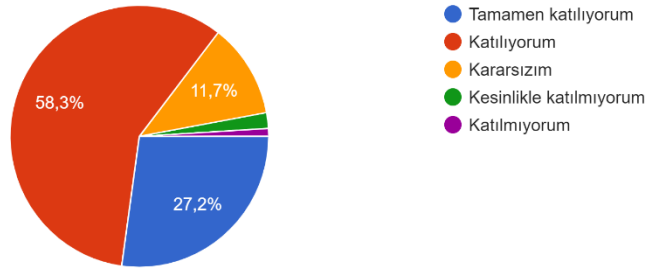
Tablo 27: e-Belgede Yer Alan Bilgilerin Kâğıt Belgeye Kıyasla Daha Güvenli Olduğu Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	28	27,2
Katılıyorum	60	58,3
Kararsızım	12	11,7
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,9
Katılmıyorum	1	1
TOPLAM	103	100

Şekil 20: e-Belgede Yer Alan Bilgilerin Doğruluğuna, Kâğıt Belgeye Kıyasla Daha Fazla Güven Duydukları Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin, Grafikselsel Dağılımı

16. e-Fatura görüntüleme aracı ile gelen her e-Faturanın mali mührünün doğrulanabilir olması veya e-Fatura du...e kıyasla daha fazla güven duyuyorum.

103 yanıt



xviii. e-Belge Sistemlerindeki İçsel Kontrol Uygulamaları Dikkate Alındığında GİB, Muhasebe İşlemlerini Daimi Olarak Kontrol Altında Tutmaktadır. Bu Durum e-Belgeye Konu Ticari Olayın, Muhasebe Hileleriyle Matrah Dışında Tutulmasını Engellemektedir.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, bir önceki anket sorusunda sayılan içsel kontrol mekanizmaları dikkate alındığında, GİB'in muhasebe işlemlerini daimî olarak kontrol altında tutabileceği, bu durumun da e-Belgeye konu ticari olayın, muhasebe hileleriyle matrah dışında tutulmasını engelleyeceği belirtilmiş ve bu düşünceye katılıp katılmadıkları sorulmuştur.

Katılımcıların, %20,6'sı olan 21 kişi, tamamen katılıyorum, %57,8'i olan 59 kişi katılıyorum, %16,7'si olan 17 kişi kararsızım, %2,9'u olan 3 kişi kesinlikle katılmıyorum, %2'si olan 2 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir.

Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.21 ve Şekil 3.18'de gösterilmiştir.

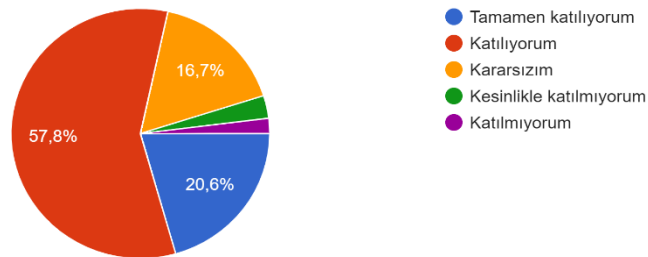
Tablo 27: Uygulamalardaki İçsel Kontrol İşlemleri GİB'in Muhasebe İşlemlerini İzlemesine Dolayısıyla e-Belgeye Konu Ticari Olayın Muhasebe Hileleriyle Matrah Dışında Tutulamamasına Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	21	20,6
Katılıyorum	59	57,8
Kararsızım	17	16,7
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,9
Katılmıyorum	2	2
TOPLAM	102	100

Şekil 21: e-Belge Sistemlerindeki İçsel Kontrol Uygulamalarıyla GİB'in Muhasebe İşlemlerini İzleyecek Olması, e-Belgeye Konu Ticari Olayın, Muhasebe Hileleriyle Matrah Dışında Tutulmasını Engelleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı

17. e-Belge uygulamasında 16. Maddede sayılan içsel kontrol uygulamaları dikkate alındığında, GİB, muhasebe işle... dışında tutulmasını engellemektedir.

102 yanıt



xix. e-Belge Sistemlerindeki İçsel Kontrol Uygulamalarının, e-Belgede VUK Md. 359 Kapsamında Vergi Suçu Ve Cezasını Gerektirecek Herhangi Bir Hareketin Yapılmasını Engelleyecektir.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, bir önceki anket sorusunda sayılan içsel kontrol uygulamaları, e-Belgede, VUK'un 359. Maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerine konu vergi suçunun işlenmesini önleyip önlemeyeceği sorulmuştur.

Katılımcıların, %17,5'i olan 18 kişi, tamamen katılıyorum, %53,4'ü olan 55 kişi katılıyorum, %15,5'i olan 16 kişi kararsızım, %3,9'u olan 4 kişi kesinlikle katılmıyorum, %9,7'si olan 10 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.22 ve Şekil 3.19'da gösterilmiştir.

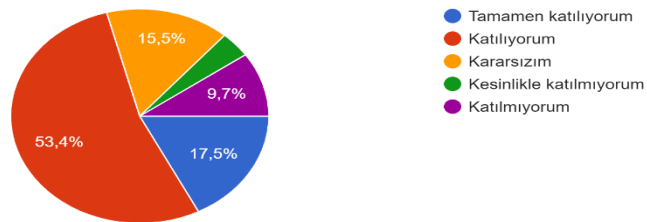
Tablo 28: İçsel Kontrol Uygulamalarının, e-Belgede Kaçakçılık Fiillerinin İşlenmesini Engelleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	18	17,5
Katılıyorum	55	53,4
Kararsızım	16	15,5
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,9
Katılmıyorum	10	9,7
TOPLAM	103	100

Şekil 22: İçsel Kontrol Uygulamalarının, e-Belgede Kaçakçılık Fiillerinin İşlenmesini Engelleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı

18. Bir önceki soruda yer alan e-Belge sistemlerindeki içsel kontrol uygulamaları, e-Belgede VUK Md. 359'da ...i birinin işlenmesini engelleyecektir.

103 yanıt



xx. e-Belge Sistemlerindeki İçsel Kontrol Uygulaması Nedeniyle, e-Belgeye Konu Kazancı Gizlemek, Defter Kayıtları Dışında Tutmak Mümkün Değildir. Bu durum, Mükellefin Matrahını Tam Beyan Etmesine ve Vergiye Uyum Göstermesine Katkı Sağlayacaktır.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, bir önceki anket sorusunda sayılan içsel kontrol uygulaması sayesinde, mükellefin, e-Belgeye konu kazancını gizleyemeyeceği, defter kayıtları dışında tutamayacağı dolayısıyla matrahını tam beyan etmek zorunda olduğu bu durumun da mükellefin vergiye uyum göstermesine katkı sağlayacağı belirtilmiş ve bu düşünceye katılıp katılmadıkları sorulmuştur.

Katılımcıların, %17,5'i olan 18 kişi, tamamen katılıyorum, %63,1'i olan 65 kişi katılıyorum, %9,7'si olan 10 kişi kararsızım, %2,9'u olan 3 kişi kesinlikle katılmıyorum, %6,8'i olan 7 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.23 ve Şekil 3.20'da gösterilmiştir.

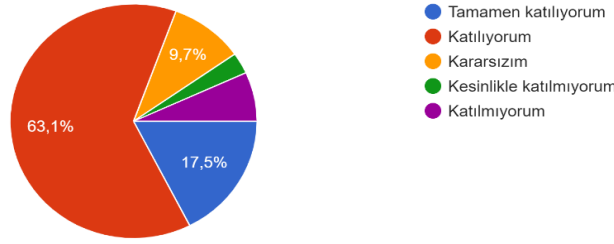
Tablo 29: Katılımcıların, İçsel Kontrol İşlemleri Sayesinde e-Belgeye Konu Kazancın Gizlenememesi, Mükellefin Matrahını Tam Beyan Etmesine ve Vergiye Uyum Göstermesine Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	18	17,5
Katılıyorum	65	63,1
Kararsızım	10	9,7
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,9
Katılmıyorum	7	6,8
TOPLAM	103	100

Şekil 23: İçsel Kontrol İşlemleri Sayesinde e-Belgeye Konu Kazancın Gizlenememesi, Mükellefin Matrahını Tam Beyan Etmesine ve Vergiye Uyum Göstermesine Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı

19. e-Belge uygulamalarındaki söz konusu içsel kontrol işlemleri nedeniyle, e-Belgeye konu kazancı gizlemek, defter...yum göstermesine katkı sağlayacaktır.

103 yanıt



xxi. e-Belgeye Konu Kazanç Tutarının, Kayıt Dışı Bırakılması Veya Gizlenmesi Söz Konusu Değildir. Bu noktada, Matrahını Tam Beyan Etmek Zorunda Olan E-Belge Kullanıcı Kapsamının Genişletilmesi, Vergi Dairelerinin Tahsilatta Etkinliğinin Artmasına Katkı Sağlayacaktır.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, e-Belgede kazancın, kayıt dışı bırakılması veya gizlenmesinin söz konusu olmadığı dikkate alınırsa, matrahını tam beyan etmek zorunda olan e-Belge kullanıcı kapsamının genişletilmesi durumunda, bu durumun, vergi dairelerinin tahsilatta etkinliğinin artmasına katkı sunup sunmayacağı sorulmuştur.

Katılımcıların, %20,4'ü olan 21 kişi, tamamen katılıyorum, %51,3'ü olan 53 kişi katılıyorum, %12,6'sı olan 13 kişi kararsızım, %3,9'u olan 4 kişi kesinlikle katılmıyorum, %11,7'si olan 12 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.24 ve Şekil 3.21'da gösterilmiştir.

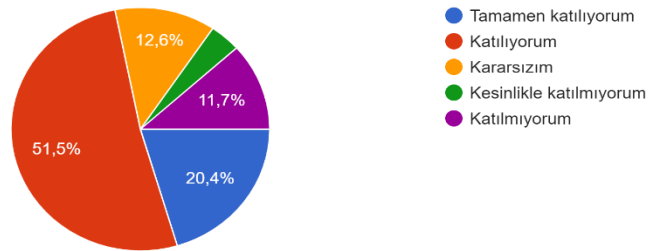
Tablo 30 Katılımcıların e-Belge Kullanıcı Kapsamının Genişletilmesi, Vergi Dairelerinin Tahsilatta Etkinliğinin Artmasına Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	21	20,4
Katılıyorum	53	51,5
Kararsızım	13	12,6
Kesinlikle katılmıyorum	4	3,9
Katılmıyorum	12	11,7
TOPLAM	103	100

Şekil 24: e-Belge Kullanıcı Kapsamının Genişletilmesi, Vergi Dairelerinin Tahsilatta Etkinliğinin Artmasına Katkı Sağlayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafikselleştirilmesi

20. e-Belgeye konu kazanç tutarının, kayıt dışı bırakılması veya gizlenmesi söz konusu değildir. Bu noktada, matra...lığının artmasına katkı sağlayacaktır.

103 yanıt



xxii. Elektronik Ortamda Oluşturulan Bir Belgenin İlgililerce İstenildiğinde Kendilerine İbraz Edilmemesi Söz Konusu Değildir.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, elektronik ortamda türetilen bir e-Belgenin gerek yürütülmekte olan bir vergi incelemesi esnasında gerekse de ilgililerce ibraz edilmesinin talep olunması durumunda, söz konusu e-Belgenin ibrazından kaçınılmasının mümkün olup olmadığı sorulmuştur.

Katılımcıların, %27,5'i olan 28 kişi, tamamen katılıyorum, %52,9'u olan 54 kişi katılıyorum, %12,7'si olan 13 kişi kararsızım, %1'i olan 1 kişi kesinlikle katılmıyorum, %5,9'u olan 6 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.25 ve Şekil 3.22'de gösterilmiştir.

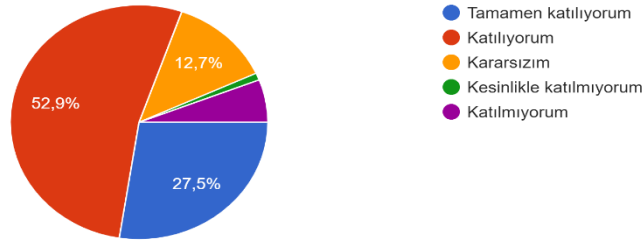
Tablo 31: e-Belgenin İbrahim'in Talep Olunması Durumunda, İbrahim'den Kaçınılamayacağı Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	28	27,5
Katılıyorum	54	52,9
Kararsızım	13	12,7
Kesinlikle katılmıyorum	1	1
Katılmıyorum	6	5,9
TOPLAM	102	100

Şekil 25: e-Belgenin İbrahim'in İstenmesi Durumunda, İbrahim'den Kaçınılamayacağı Hakkındaki Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı

21. e-Belge uygulaması kapsamında oluşturulan belgenin, bir vergi incelemesi esnasında inceleme eleman...anması durumu söz konusu değildir.

102 yanıt



xxiii. e-Belge Sistemlerinin e-Beyan Sistemlerine Entegrasyonu Sayesinde, Mükellefin Kasıtlı Olarak Yada İhmalinden Kaynaklı Belge Düzenine Aykırı Fiilleri İşlemesi Önlenebilecektir

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, e-Belge sistemlerinin, e-Beyan sistemlerine entegre edilmesi halinde, mükelleflerin belge düzeninde gerek kasten gerekse hata ve ihmallerinden kaynaklanıp cezalı vergi tarhiyatına sebep olacak durumların gerçekleşmesini engelleyip engellemeyeceği sorulmuştur.

Katılımcıların, %13'7'isi olan 14 kişi, tamamen katılıyorum, %64,7'si olan 66 kişi katılıyorum, %15,7'nu olan 16 kişi kararsızım, %1'i olan 1 kişi kesinlikle katılmıyorum, %4,9'u olan 5 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.26 ve Şekil 3.23'de gösterilmiştir.

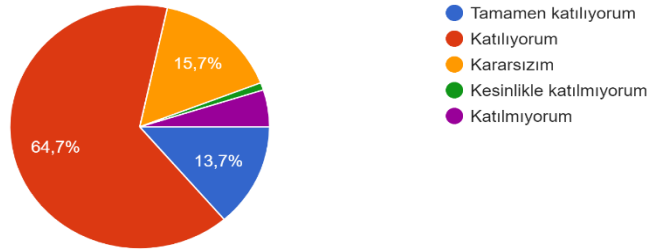
Tablo 32: e-Belge Uygulamalarının e-Beyan Sistemine Entegrasyonunun, Belge Düzenine Aykırı Fiillerin İşlenmesini Önleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	14	13,7
Katılıyorum	66	64,7
Kararsızım	16	15,7
Kesinlikle katılmıyorum	1	1
Katılmıyorum	5	4,9
TOPLAM	102	100

Şekil 26: e-Belge Uygulamalarının e-Beyan Sistemine Entegrasyonunun, Belge Düzenine Aykırı Fiillerin İşlenmesini Önleyeceği Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı

22. e-Belge sistemlerinin e-Beyan sistemlerine entegrasyonu, mükellefin kasıtlı olarak yada ihmalden kaynaklı, b...ırı fiilleri işlemesini önleyebilecektir.

102 yanıt



xxiv. Vergi Sistemimizde Kullanılmakta Olan e-Belge Uygulamaları, Kişisel Bilgilerin Güvenliğini Sağlamaktadır.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, vergi sistemimizde kullanılmakta olan e-Belge uygulamalarının, kişisel bilgilerin güvenliğini sağlamaya elverişli olup olmadıkları sorulmuştur.

Katılımcıların, %12,6'sı olan 13 kişi, tamamen katılıyorum, %51,5'i olan 53 kişi katılıyorum, %23,3'ü olan 24 kişi kararsızım, %2,9'u olan 3 kişi kesinlikle katılmıyorum, %9,7'si olan 10 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.27 ve Şekil 3.24'de gösterilmiştir.

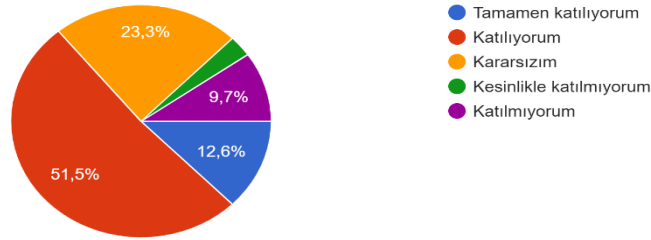
Tablo 33: Ankete Katılanların, e-Belge Sistemlerinin, Kişisel Bilgilerin Güvenliğini Sağlamaya Elverişli Olduğu Hakkındaki Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	13	12,6
Katılıyorum	53	51,5
Kararsızım	24	23,3
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,9
Katılmıyorum	10	9,7
TOPLAM		

Şekil 27: e-Belge Sistemlerinin, Kişisel Bilgilerin Güvenliğini Sağlamaya Elverişli Olduğu Hakkındaki Görüşlerin Grafıksel Dağılımı

23. Vergi sistemimizde kullanılmakta olan e-Belge uygulamaları, kişisel bilgilerin güvenliğini sağlamaktadır.

103 yanıt



xxv. e-Belgelerin Arşivlenmesinde Önemli Olan, Belgenin Gerçekliğinin ve Bütünlüğünün Devamlı Olarak Korunabilmesidir. Gelişen Teknoloji, e-Belgelerin Gerçekliğini ve Bütünlüğünü Korumaya Yönelik Çözümler Sunarken, Tehditlere De Sebep Olabilir. Bu Nuktada GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısı Yeterli Düzeyde ve Güvenilirdir.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, e-Belgelerin arşivlenmesinde önemli olan konunun, belgenin gerçekliğinin ve bütünlüğünün devamlı olarak korunabilmesi olduğu, bu noktada gelişen teknoloji bir taraftan e-Belge sistemlerinin gerçekliğini ve bütünlüğünü korumaya yönelik çözümler sunarken diğer taraftan da tehditlere kaynak olabileceği bildirilmiş ve bu konudaki görüşleri alınmıştır. Katılımcıların, %7,8'i olan 8 kişi, tamamen katılıyorum, %35,9'u olan 37 kişi katılıyorum, %36,9'u olan 38 kişi kararsızım, %4,9'u olan 5 kişi kesinlikle

katılmıyorum, %14,6'sı olan 15 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.28 ve Şekil 3.25'de gösterilmiştir.

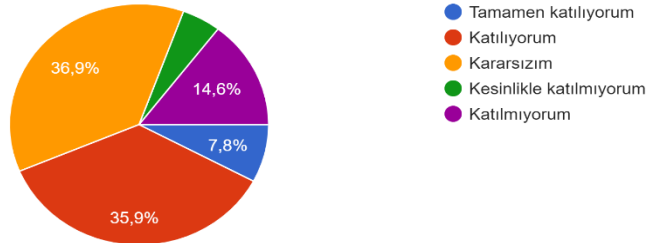
Tablo 34: Katılımcıların GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısını Yeterli Düzeyde Bulup Bulmadıkları Hakkındaki Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	8	7,8
Katılıyorum	37	35,9
Kararsızım	38	36,9
Kesinlikle katılmıyorum	5	4,9
Katılmıyorum	15	14,6
TOPLAM	103	100

Şekil 28: GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısını Yeterli Bulup Bulmadıkları Hakkındaki Görüşlerin Grafiksel Dağılımı

24. e-Belgelerin arşivlenmesinde önemli olan, belgenin gerçekliğinin ve bütünlüğünün devamlı olarak korunabilme...ısı yeterli düzeyde ve güvenilirdir.

103 yanıt



xxvi.GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısını Dikkate Aldığımızda, Kayıtlı Bulduğumuz e-Belge Uygulamasındaki Şirketimize Ait Verilerin, 3. Kişilerce Ele Geçirilebilme İhtimalini Yüksek Buluyorum.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, GİB'in teknolojik birikim ve altyapısını dikkate aldığımızda, şirketimize ait verilerin, kullanmakta olduğumuz e-Belge uygulaması kapsamında 3. Kişilerce ele geçirilebilme ihtimalini yüksek bulup bulmadıkları sorulmuştur.

Katılımcıların, %6,8’u olan 7 kişi, tamamen katılıyorum, %23,3’ü olan 24 kişi katılıyorum, %40,8’i olan 42 kişi kararsızım, %5,8’i olan 6 kişi kesinlikle katılmıyorum, %23,3’ü olan 24 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir.

Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.29 ve Şekil 3.26’de gösterilmiştir.

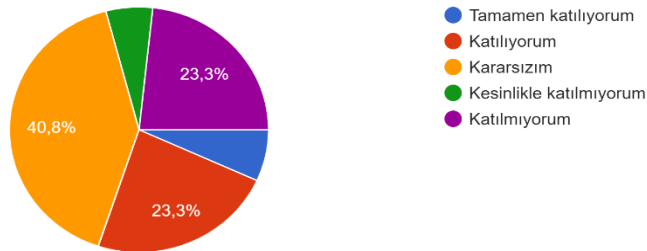
Tablo 35: e-Belge Uygulamasında, Şirkete Ait Verilerin 3. Kişilerce Ele Geçirilebilme İhtimalinin Yüksek Olduğu Hakkındaki, Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	7	6,8
Katılıyorum	24	23,3
Kararsızım	42	40,8
Kesinlikle katılmıyorum	6	5,8
Katılmıyorum	24	23,3
TOPLAM	103	100

Şekil 29: e-Belge Uygulamasında, Şirkete Ait Verilerin 3. Kişilerce Ele Geçirilebilme İhtimalinin Yüksek Olduğu Hakkındaki Katılımcı Görüşlerinin Grafiksel Dağılımı

25. GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısını Dikkate Aldığımızda, Kayıtlı Bulunduğumuz e-Belge Uygulamasındak...ebilme İhtimalini Yüksek Buluyorum.

103 yanıt



xxvii. e-Belge Sistemlerinin Uygulama Kapsamının Yaygınlaşması, Kayıt Dışılığın Önlenmesi İle Vergi Kayıp Ve Kaçağının Azaltılmasında Olumlu Etki Sağlayacaktır. Bu Sebep İlerleyen Dönemlerde e-Belge Uygulamaları Kapsamına Alınacak Mükellef Sayısı Daha Da Genişletilmelidir.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, e-Belge sistemlerinin uygulama kapsamının yaygınlaşmasının, kayıt dışılığın önlenmesi ile vergi kayıp ve kaçağının azaltılmasında olumlu etki sağladığı belirtilmiştir.

Bu durumda uygulama kapsamının daha da genişletilmesi gerektiği hakkındaki görüşleri sorulmuştur.

Katılımcıların, %27,2'si olan 28 kişi, tamamen katılıyorum, %46,6'sı olan 48 kişi katılıyorum, %14,6'sı olan 15 kişi kararsızım, %1,9'u olan 2 kişi kesinlikle katılmıyorum, %9,7'si olan 10 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir.

Söz konusu cevapların sayısal ve grafiksel dağılımları Tablo 3.30 ve Şekil 3.27'de gösterilmiştir.

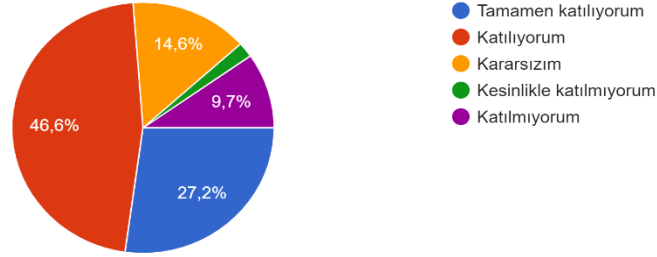
Tablo 36: Kayıt Dışılık ve Vergi Kaybını Önlemedeki Katkısı Nedeniyle, e-Belge Uygulama Kapsamının, Genişletilmesi Gerektiği Hakkındaki Katılımcı Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	28	27,2
Katılıyorum	48	46,6
Kararsızım	15	14,6
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,9
Katılmıyorum	10	9,7
TOPLAM	103	100

Şekil 30: Kayıt Dışılığın Önlenmesi ile Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında Olumlu Etki Sağlayacağı İçin e-Belge Uygulamaları Kapsamı Daha da Genişletilmesi Gerektiği Hakkındaki, Katılımcı Görüşlerinin Grafikselsel Dağılımı

26. e-Belge sistemlerinin uygulama kapsamının yaygınlaşması, kayıt dışılığın önlenmesi ile vergi kayıp ve ka...kellef sayısı daha da genişletilmelidir.

103 yanıt



xxviii. e-Belge Uygulamalarının Mobil Platformlara Taşınması, Belge Düzeninin Tesisinde Mükellef ve İdareye Esneklik Kazandıracaktır.

Ankete katılım gösteren uygulayıcılar ile meslek mensuplarına, e-Belge sistemlerinin mobil platformlara taşınması, Türk vergi sisteminde belge düzeninin tesisinde mükellef ve idareye esneklik kazandıracak görüşüne katılıp katılmayacakları sorulmuştur.

Katılımcıların, %22,3'ü olan 23 kişi, tamamen katılıyorum, %57,3'ü olan 59 kişi katılıyorum, %13,6'sı olan 14 kişi kararsızım, %1,9'u olan 2 kişi kesinlikle katılmıyorum, %4,9'u olan 5 kişi ise katılmıyorum seçeneklerini tercih etmiştir. Söz konusu cevapların sayısal ve grafikselsel dağılımları Tablo 3.31 ve Şekil 3.28'de gösterilmiştir.

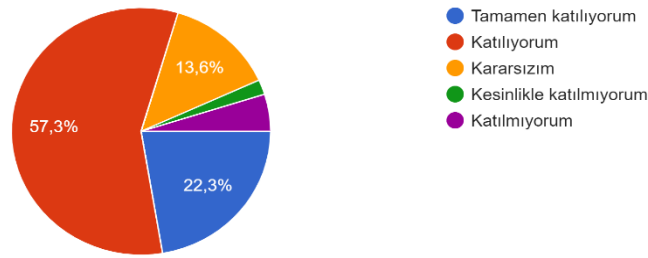
Tablo 37: e-Belge Uygulamalarının Mobil Platformlara Taşınması, Belge Düzeninin Tesisinde Mükellef ve İdareye Esneklik Kazandıracağı Hakkındaki, Ankete Katılanların Görüşleri

Görüşler	Frekans (f)	%
Tamamen katılıyorum	23	22,3
Katılıyorum	59	57,3
Kararsızım	14	13,6
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,9
Katılmıyorum	5	4,9
TOPLAM	103	100

Şekil 31: e-Belge Uygulamalarının Mobil Platformlara Taşınması, Belge Düzeninin Tesisinde Mükellef ve İdareye Esneklik Kazandıracağı Hakkındaki Görüşlerin Grafikselleştirilmesi

27. e-Belge uygulamalarının mobil platformlara taşınması/taşınabilir olması, belge düzeninin sağlanmasında, mükelle...reye esneklik ve hız kazandıracaktır.

103 yanıt



3.4.7. Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi

e-Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu uygulamalarından en az birine kayıtlı olan ve özellikle İzmir ilinde olmak üzere İstanbul, Denizli, Balıkesir, Konya ve Mersin illerinde faaliyet gösteren firmalar ile serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanları ile faaliyet gösteren meslek mensupları nezdinde yürütülen anket çalışması sonucunda, e-Belge uygulamalarının işlevselliği hakkında önemli bilgilere ulaşılmıştır.

Elde edilen sonuçlara ilişkin sayısal dağılım önceki bölümlerde açıklanmıştır. Tezimizin bu bölümünde ise sayısal sonuçların analizine yer verilecektir.

Öncelikli olarak anket sonuçlarını değerlendirmeden evvel ankete katılan uygulayıcıların nitelikleri önem arz etmektedir. Bu noktada anket sorularına verilen cevapların nitelikli olduğuna dolayısıyla sağlıklı yorumlamaların yapılarak rasyonel çıkarsamalarda bulunulabileceğine dayanak oluşturur gerekçelerimiz aşağıda yer almaktadır.

- Ankete katılım gösteren katılımcıların;

- %65,7'sinin e-Belge uygulamalarını 3 yılın üzerinde bir süre için kullanıyor olmaları,

- %68,4'ünün muhasebe personeli veya meslek mensubu olmaları ayrıca

- %74'ünün eğitim durumlarının lisans veya lisansüstü düzeyinde olması

gibi etkenler dikkate alındığında bu durum, anket sorularının katılımcılar tarafından anlaşılmadan cevaplanmış olması ihtimalini ortan kaldırmakta dolayısıyla ankete daha anlamlı cevapların verilebildiğini göstermektedir.

- Ankete katılanların %92,2'sinin e-Fatura ve/veya e-Arşiv Fatura kullanıcısı oldukları ve bunların günde enaz bir ve/veya birkaç kez belge düzenlemek suretiyle söz konusu uygulamaları kullandıkları tespit edilmiştir.

- Katılımcıların %50'si kayıtlı bulundukları e-Belge uygulamasını, özel entegrasyon yöntemi ile kullandıklarını belirtmiştir. Diğer taraftan, e-Belge uygulamasından yararlanma yöntemini seçerken ankete katılanların %36,7'si, kontrol ve yönetimin daha kolay olmasını, %33,3'ü ise işlem zaman maliyetinin daha düşük olmasını gerekçe göstermişlerdir.

Anket sonuçlarına bakıldığında, uygulamadan yararlanma yöntemleri arasında ciddi bir avantaj farkı ortaya çıkmamıştır. Bu durum birazcık da uygulamaya katılımın tercihen değil; şirketin yasal yükümlülük altına girmesiyle birlikte görevli personelin, e-Belge uygulamaları hakkında eğitim ve uyumlaşma sürecini tamamlamadan sistemi kullanacak olmasından kaynaklanmaktadır.

Zira katılımcıların yarısından fazlası (%55,9'u olan yaklaşık 57 kişi), e-Belge uygulamasına, zorunluluk kapsamında bulundukları için geçtiklerini belirtmişlerdir. Ayrıca e-Belge uygulamasına başvuru esnasında en çok zaman alan sürecin ne olduğu

sorusuna ise ankete katılanların yaklaşık %60'ı programsal adaptasyon cevabını vermiştir.

Dolayısıyla uygulayıcıların, e-Belge sistemlerinin işleyişi hakkında ciddi bir altyapısı bulunmadan, uygulamayı kullanmak zorunda bulunmaları durumu, bu konuda teknik bilgi ve donanımına sahip olup işlem ve zaman maliyetini ortadan kaldıran özel entegratörlerin tercih edilmesine sebep olmaktadır.

•Ankete katılanlara, e-Fatura uygulaması özelinde olmak üzere, elektronik belge uygulamalarının kâğıt belge düzenine istinaden sahip olduğu üstünlükleri tespit etmeyi hedefleyen, 16, 17, 18 ve 19. sorular yöneltilmiştir. Ancak öncesinde, 16. Soruda, uygulamanın kendi içinde barındırdığı kontrol mekanizmasından (içsel kontrol mekanizmaları) bahsedilmiş ve bu sayede soruları daha bilinçli cevaplamaları hedeflenmiştir.

Bu noktada, içsel kontrol mekanizması olarak sorularda;

-e-Fatura görüntüleme aracı ile gelen her e-Faturanın mali mührünün doğrulanabilir olması ve

-e-Fatura durumunun sorgulanabilir olması ³⁷⁰ ya da fatura e-Arşiv Fatura ise günlük dönemler halinde ve en geç izleyen günün sonuna kadar e-Arşiv Fatura raporunun GİB'e yollanması zorunluluğu

hakkında katılımcılara ön bilgiler verilmiştir.

e-Belgelerin üstünlüklerini tespit amacıyla yöneltile sorular hakkında verilen cevapların özetine aşağıda yer verilmiştir. Buna göre;

-Katılımcıların %70,9'u, sistemde e-Belge oluşturulurken hata yapma riskinin daha az olduğunu,

-Katılımcıların %85,5'i, elektronik ortamda oluşturulan bir belgede yer alan bilgilerin doğruluğuna daha çok güvendiğini,

-Katılımcıların %78,4'ü, GİB'in e-Belge uygulamaları üzerinden muhasebe işlemlerini daimî olarak kontrol altında tutabilecek olması nedeniyle, e-Belgeye konu ticari olayın, muhasebe hileleriyle matrah dışında tutulmasının mümkün olmadığını,

³⁷⁰ Örneğin, bir mükellef kendisine ulaşan e-Faturanın doğruluğunu, <http://www.efatura.gov.tr> adresinde mevcut, "e-Fatura Görüntüleyici.jnlp" dosyasını indirmek suretiyle, e-Fatura görüntüleyici programı üzerinden yapacaktır. Aç düğmesi tıklanarak, işletmeden alınan e-Faturanın XML dosya uzantısı açılacaktır. Fatura açıldıktan sonra "Sorgula" düğmesine basılacak ve sorgulama sonucunda "İlgili fatura GİB sisteminden geçmiş ve alıcıya ulaştırılmıştır" yazıyorsa fatura GİB'den başarıyla geçmiştir.

- Katılımcıların %70,9'u, e-Belgede VUK Md. 359'da sayılan ve vergi suçu cezasını gerektiren kaçakçılık fiillerinden herhangi birinin işlenemeyeceğini

-Katılımcıların %80,6'sı, e-Belge uygulamalarında, e-Belgeye konu kazancı gizlemenin, defter kayıtları dışında tutmanın mümkün olmadığını, bu durumun mükellefin matrahını tam beyan etmesine ve vergiye uyum göstermesine katkı sağlayacağını,

belirtmiştir.

•Yapılan anket çalışmasının 20, 21 ve 22. Sorularında, elektronik ortamda oluşturulan belgenin gizlenmek suretiyle matrah dışında tutulmasının mümkün olmayacağı, e-Belge uygulamasının özellikle e-Beyan sistemine entegre edilmesiyle kazancın kayıt dışı bırakılmasının önleneceği ve bu durumun aynı zamanda vergi idaresinin tahsilattaki etkinliği artıracığı hakkındaki katılımcı düşünceleri talep olunmuştur.

-Ankete katılanların %80,4'ü; e-Belgenin ibrazının istenmesi durumunda ibraz edilmeme veya saklanması durumunun söz konusu olmayacağını,

-%71,9'u ise e-Belgeye konu kazanç tutarının, kayıt dışı bırakılması veya gizlenmesinin söz konusu olmadığını ve

-%78,4'ü ise e-Belge uygulamalarının e-Beyan sistemine entegre edilmiş olmasının, belge düzenine aykırı fiillerinin işlenmesini önleyebileceğini

gerekçe göstererek, matrahını tam beyan etmek zorunda olan e-Belge kullanıcı kapsamının genişletilmesi ile vergi dairelerinin tahsilatta etkinliğinin de artacağı yönünde olumlu görüş bildirmiştir.

•Buraya kadar yöneltilen sorularla, katılımcıların kullandıkları e-Belge uygulamalarının üstünlükleri hakkındaki düşünceleri ortaya konulmuş ve değerlendirme konusu yapılmıştır. Bu defa 23, 24 ve 25. Sorularla, e-Belge uygulamalarının dezavantajı olarak öngörülen verilerin saklanma güvenliği hakkındaki çekincelerini belirtmeleri istenilmiştir.

Bu konuda öncelikli olarak katılımcılara, teknolojik gelişimin sanal veri bütünlüğünün korunması ve saklanması hususunda kolaylıklar sunarken bir yandan da tehditlere kaynak olabileceği bilgisi verilmiş ve bu noktada, GİB'in teknolojik birikim ve altyapısının yeterli düzeyde ve güvenilir olup olmadığı sorulmuştur.

-Ankete katılanların %64,1'i e-Belge uygulamalarının, kişisel bilgilerin güvenliğini sağladığı,

-Katılımcıların %43,7'si ise GİB'in teknolojik birikim ve altyapısını yeterli düzeyde ve güvenilir bulmuştur. Buna mukabil katılımcıların kararsızlar dahil %56,3'ü ise GİB'in teknolojik birikim ve altyapısını yeterli düzeyde ve güvenilir bulmamıştır.

-Katılımcıların %70'i ise GİB'in teknolojik birikim ve altyapısı dikkate alındığında, kayıtlı bulundukları e-Belge uygulamasında mevcut şirkete ait verilerin, 3. kişilerce ele geçirilebilme ihtimalini yüksek bulduğunu belirtmiştir.

Görüleceği üzere, yapılan anket çalışmasında katılımcıların yarısı, GİB'in teknolojik birikim ve alt yapısını yetersiz bulduğu gerekçesiyle, e-Belge uygulamalarını, verilerin korunması ve güvenliği açısından dezavantajlı bulmaktadır.

•Söz konusu anket çalışmasının son iki 26 ve 27. Sorularda ise önceki sorularda, e-Belge uygulamalarının sahip olduğu avantajlar ve dezavantajlar hakkında görüş bildiren katılımcıların genel bir değerlendirmede bulunmaları istenilmiş ve söz konusu uygulamaların gelecekte ne yönde gelişim gösterebileceği tespit edilmeye çalışılmıştır.

-Katılımcıların %73,8'i, e-Belge sistemlerinin uygulama kapsamının yaygınlaşması, kayıt dışılığın önlenmesi ile vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında olumlu etki sağlayacağı gerekçesiyle ilerleyen dönemlerde e-Belge uygulamaları kapsamına alınacak mükellef sayısının daha da genişletilmesi gerektiğini,

-Yaklaşık olarak %80'i ise e-Belge uygulamalarının mobil platformlara taşınması halinde belge düzeninin sağlanmasında, mükellef ile idareye esneklik ve hız kazandıracağını

belirtmiştir.

Özetle, yapılan anket çalışması neticesinde e-Belge uygulamalarının sahip olduğu avantajlarının dezavantajlardan daha fazla olduğu sonucuna varılmaktadır.

Ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa, sade, kolay anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değiştirme ihtiyacı gösteriyorsa ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçağı artar.³⁷¹

³⁷¹ Zeynep Arıkan, Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları, **Maliye Yazıları**, sayı 44, s.76

Tarafımızca gerçekleştirilen ampirik çalışma neticesinde elde edilen bulgular, elektronik belge uygulamalarının yaygınlaştırılmasının kayıt dışılıkla mücadelede doğrudan çözüm sunacağıdır.

2014 ila 2018 yılları arasında Türkiye’de denetim elemanı sayısı ile incelenen mükellef sayısı azalırken kayıt dışı ekonominin gayrisafi milli hasılaya oranının da azalmasının başlıca sebebi elektronik belge uygulamaları ile kullanıcı sayısının artmasından kaynaklandığı söylenebilir. Aşağıda bu savımızı doğrular nitelikte istatistiki grafik ve tablolara yer verilmiştir.

- 2014-2018 Yılları Arasında Azalan Kayıt Dışılık Seviyesi:
-

Tablo 38 : Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü ile İlgili Tahminler (2014-2018)

Gösterge adı	Mevcut durum	2014	2015	2016	2017	2018
Kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı	%26,5	%26	%25	%24	%23	%21,5
Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı	%22	%22	%20	%19	%18	%17
Kayıtlı faal mükellef sayısı	4,9 milyon	5 milyon	5,1 milyon	5,2 milyon	5,3 milyon	5,4 milyon

Kaynak: T.C. Kalkınma Bakanlığı, Kayıt dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı
(<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>)

•2014-2018 Yılları Arası VDK Bünyesinde Mevcut Müfettiş Sayısındaki Azalış:

Tablo 39 : Vergi Müfettişlerinin, Gruplar İtibarıyla Yıllara Göre (2014-2018)

VERGİ MÜFETTİŞLERİNİN, GRUPLAR İTİBARIYLA YILLARA GÖRE (2014-2018)							
	Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Kurul Başkanlığı	Toplam
2018	Vergi Başmüfettişi	0	98	8	16	3	125
	Vergi Müfettişi	1.613	95	20	22	2	1.752
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.378	260	6	7	0	4.651
	TOPLAM	5.991	453	34	45	5	6.528
2017	Vergi Başmüfettişi	0	164	19	36	0	219
	Vergi Müfettişi	2.684	131	24	29	0	2.868
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.899	239	8	10	0	5.156
	TOPLAM	7.583	534	51	75	0	8.243
2016	Vergi Başmüfettişi	0	189	19	31	0	239
	Vergi Müfettişi	2.800	169	26	23	0	3.018
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.002	242	0	0	0	5.244
	TOPLAM	7.802	600	45	54	0	8.501
2015	Vergi Başmüfettişi	0	228	22	38	0	288
	Vergi Müfettişi	3.148	310	53	44	0	3.555
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.090	271	0	0	0	5.361
	TOPLAM	8.238	809	75	82	0	9.204
2014	Vergi Başmüfettişi	0	240	20	35	0	295
	Vergi Müfettişi	2.673	298	66	56	28	3.121
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.449	188	0	0	1.159	5.796
	TOPLAM	7.122	726	86	91	1.187	9.212

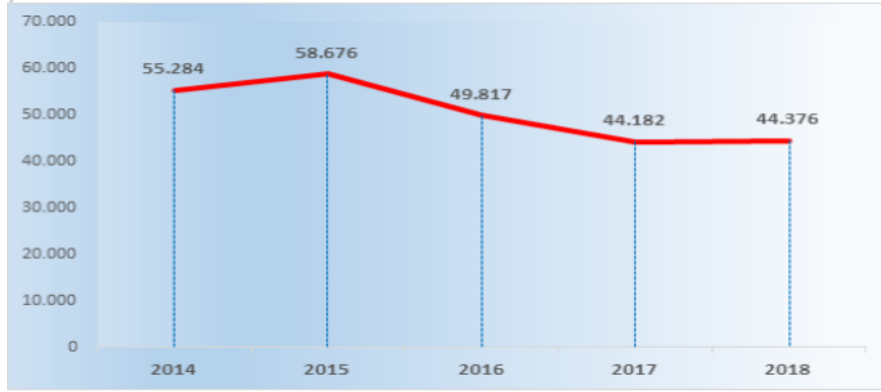
- 2014-2018 Yılları Arası İncelenen Mükellef Sayısındaki Azalma:

Tablo 40 : Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranı

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

* GİB'in Resmi İnternet Sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Şekil 32: İncelenen Mükellef Sayısı



Tablo 41 : 2014-2018 Yılları Arasında e-Fatura Uygulamasını Kullanan Mükellef Sayısındaki Artış:

YIL	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı(Adet)	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.742*
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463

*2016 yılında düzenlenen e-fatura sayısı, uygulamanın gelişiminin sağlıklı izlenebilmesi açısından faturalar üzerinde yapılan analizler neticesinde güncellenmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk vergi sisteminde belge düzeni, VUK'un 227. Madde düzenlemesi uyarınca, mükelleflerin üçüncü kişilerle olan vergiye müteallik işlemlerine ait kayıtlarını, Kanunda sayılan ya da ilgili Tebliğler uyarınca ihdas edilen belgeler ile tevsik edilmesi zorunluluğunun sonucu olarak karşımıza çıkan bir disiplindir. Bu yönüyle belgeler, ilgili dönem matrahının tespitinde denetim ve kontrol fonksiyonu ifa eder.

Ayrıca VUK'un "*Vergi Kanunlarının Yorumlanması ve İspat*" başlıklı 3. Maddesinde yer alan, "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir...*" hükmü, vergilendirme işlemlerinin ispat hukukuna konu olması durumunda delil fonksiyonu açısından belgeler, ilk başta müracaat edilecek unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan, VUK'un Mad.3/B fıkrasının ikinci bendine göre vergi hukukumuzda delil serbestisi ilkesinin geçerli olduğu sonucuna ulaşabiliriz. Bir belgenin düzenleyicisi mükellef lehine delil (kanıt) olarak kullanılabilmesi için VUK hükümlerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ancak bu şartla mükellefin söz konusu belge ile bu belgelere dayanak kayıtları, vergi hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanabilecektir. Aksi takdirde, kanuni şekil şartlarına haiz olmayan bu belgeler, mükellef açısından ibraza kabil muteber bir vesika olarak dikkate alınamayacaktır. Zira VUK'un amir hükümleri de bu durumu hiç düzenlenmemiş kabul etmek suretiyle, şekil hükümlerine aykırılığın bir sonucu olarak görmekte, özel usulsüzlük cezasının konusuna sokmaktadır.

Elbette bu belgeler, inceleme elemanı açısından diğer tespit unsurları ile desteklenebilir ise matrahın tespitinde dikkate alınabilir. Bu noktada şekil unsurlarına haiz olmayan bu vesikalar, VUK hükümleri açısından hiç düzenlenmemiş kabul edilse de inceleme de done olarak kullanılabilir. Bir başka deyişle aramada ele geçen dosyada mevcut kâğıtların, kayıt dışı ticari işleme konu malların nitelikleri ve tutarlarını ihtiva etmesi durumunda her ne kadar bu kâğıtlar, şekil ve nizam açısından VUK'ta tanımlanan vesikalar kapsamında değerlendirilemese de ödenmesi gereken

verginin doğruluğunun tespitinde VUK'un 3/B bend hükmü gereği belge fonksiyonu ifa edecek ve delil olarak incelemenin bir unsurunu teşkil edecektir.

Özetle VUK'a göre, zorunlu şekil unsurlarını sağlamayan ve bu nedenle hiç düzenlenmemiş kabul edilerek özel usulsüzlük cezasına konu edilecek belge, yine VUK'un 3/B bend hükmü gereği vergi matrahının tespitinde delil olarak kullanılabilir.

Türk vergi sisteminde belgelerin tek fonksiyonu, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tevsik ve tespit etmek değildir. Delil ve ispat fonksiyonu haricinde belge düzeninin denetim, bilgi verme ve güvenlik ile kayıt dışılığı önleme fonksiyonu bulunmaktadır.

Vergi hukukumuzda belge düzeni ile vergi gelirlerinin kayıt dışına çıkması engellenmeye çalışılmaktadır. VUK'un Mük. 257. Maddesi uyarınca getirilen, tahsilat ve ödemelerde tevsik zorunluluğu, buna örnek olarak gösterilebilir.

Kayıt dışılığın yoğun olduğu değerlendirilen sektörlerde ödeme ile malî belgenin uyumunun sağlanmasına yönelik elektronik uygulamaların (e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, yeni nesil ÖKC mobil POS vb.) yaygınlaştırılması, bu yönüyle, GİB koordinatörlüğünde yürütülen kayıt dışılıkla mücadele eylem planları kapsamına alınmıştır.

Özellikle teknolojik gelişmelerin muhasebe sistemlerini etkilemesi ile birlikte birçok vergi uygulamaları elektronik ortama taşınmıştır. Elektronik maliye uygulamaları adı altında, e-Defter, e-Fatura, e-Kayıt ve e-Haciz uygulamaları vergi sistemimizde yerini almıştır.

İlk örnekleri, küresel şirketlerin farklı coğrafi bölgelerde mevcut şubelerinde otomasyonu sağlamak için geliştirilen elektronik fatura uygulaması, gelişmiş ülkelerde yaklaşık 20 yıldır kullanılmakta iken ülkemizde e-Fatura uygulamasına, 397 no.lu VUK GT uyarınca 08.03.2010 tarihinden itibaren GİB tarafından geliştirilen "*Elektronik Fatura Kayıt Sistemi*" başlangıç tasarımı ile adım atılmıştır. Bu sistem başlangıçta sadece anonim ve limited şirket statüsünü haiz sınırlı sayıda ki mükellef ile protokol imzalanarak uygulamaya girmiştir.

e-Fatura uygulamasına ilişkin çıkarılan ilk tebliğ düzenlemesi (397 VUK GT) ile son tebliğ düzenlemesi (509 no.lu VUK GT) arasında birçok defa çıkarılan düzenlemelere bakıldığında, e-Fatura uygulamasının sağlıklı bir biçimde gelişimini

sağlamak amacı ile uygulamanın kademeli bir biçimde yaygınlaştırılması sağlanmıştır. İlk defa;

a)5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar,

b)5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar,

c)4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler,

d)4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenlerden 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

421 no.lu VUK GT ile elektronik defter tutma ve elektronik fatura kullanma mecburiyeti getirilmişken sonrasında 509 no.lu VUK GT ile 5 milyon brüt satış hasılatına sahip olan birçok mükellef ile bazı meslek grupları için bu uygulamaya geçiş zorunlu tutulmuştur.

Görüleceği üzere 9 yıllık süreç içerisinde bir yandan e-Fatura uygulamasına geçmek zorunda olan mükellef gruplarının kapsamı genişletilirken diğer taraftan farklı belge türleri de elektronik ortama taşınmıştır. Bu noktada e-Fatura uygulamasının yanı sıra 487 no.lu VUK GT ile 01.01.2018 tarihinden itibaren e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-Müstahsil Makbuzu uygulaması; 415 no.lu VUK GT ile 01.01.2013 tarihinden itibaren e-Bilet ve e-Yolcu Listesi uygulaması; 509 no.lu VUK GT ile 01.01.2020 tarihinden itibaren e-Gider pusulası, e-Sigorta Komisyon Gider Belgesi, e-Sigorta Poliçesi, e-Döviz Alım-Satım Belgesi ve e-Dekont uygulamaları yürürlüğe girmiştir.

Tebliğler ile düzenlenen söz konusu elektronik belgeler, yeni bir belge türü olmayıp, halihazırda VUK hükümleri uyarınca kâğıt ortamdaki belge türleriyle aynı hukuki niteliklere sahiptir.

Tezimizde ayrıca Türk vergi sistemimize halihazırda uygulanmakta olan elektronik belge uygulamalarının mükellefler nezdinde,

- e-Belge uygulamalarının, vergisel yükümlülükleri yerine getirmede mükellefe ve/veya meslek mensubuna işlem kolaylığı sağlayıp sağlamadığı,

- Belge üzerinde vergi kaybına yol açabilecek değişikliklere imkân sağlayıp sağlamadığı,

- e-Belge uygulama türlerinin mükellefin vergiye gönüllü uyum göstermesini sağlamadaki etkinliği,

- Tahsile yetkili vergi idareleri açısından verginin en az maliyetle tahsilini sağlamadaki etkinliği,

- Ayrıca e-Denetim hususunda sağladığı fayda ile kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasındaki rolünün

Tespiti amacıyla bir anket çalışmasına da yer verilmiş elde edilen bulgular, “3.4.6 Anket Sonuçlarının Değerlendirilmesi” başlıklı bölümünde detaylı olarak değerlendirme konusu yapılmıştır.

Çalışmamızda elde edilen bulgulara göre kayıt dışı ekonomi ile belge düzeni arasında negatif yönlü korelasyonun mevcut olduğu, vergi sistemi içerisinde belge düzeninin tesisi sağlandıkça, ekonominin kayıt altına gireceği dolayısıyla kayıt dışı ekonominin azalacağı yönünde katılımcı görüşlerinin ağırlıklı olduğu görülmüştür.

Diğer taraftan, e-Fatura uygulamasında mevcut içsel kontrol mekanizmaları dikkate alındığında, elektronik ortamda sahte fatura düzenlenmesi imkânsız değil ancak güç bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada e-Fatura uygulamasında, gönderilen her e-faturanın alıcısı tarafından mali mührünün doğrulanabilecek olması, sahte fatura uygulamasına yönelik önleyici bir tedbir olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gerçekleştirdiğimiz anket çalışmasının sonuçlarını genel olarak değerlendirirsek, katılımcılar, her ne kadar teknolojik gelişim hızı dikkate alındığında, sanal veri bütünlüğünün korunması ve saklanması hususunda GİB'in teknolojik birikim ve altyapısının yeterli düzeyde ve güvenilir bulmasa da e-Belge uygulamalarını, kâğıt belge düzenine kıyasla daha kontrollü ve güvenli bir sistem olarak görmüş, bu sistemin belge düzenine aykırı fiillerin işlenmesini engelleyeceğini, kazancın matrah dışında tutulamayacağını dolayısıyla mükellefin bu noktada veriye gönüllü uyum göstermesine katkı sağlayacağını belirtmiştir.

Bu gerekçelerle e-Belge uygulamasında, karşı taraf (alıcı firma) ile mutabık kalınmadığı müddetçe elektronik ortamda oluşturulan belge, kabul/onay işlemine tabi olduğu için, gerçekleşen ticari olayın bütününe kapsayacak ve fiili duruma birebir

uygun olarak düzenlenmek zorundadır. Bu durum, uygulama üzerinde alakasız bir firma adına ve/veya gerçek duruma aykırı bir faturanın elektronik ortamda düzenlenme ihtimalini ortadan kaldıracaktır.

509 no.lu VUK GT uyarınca, GİB'in e-Belgelere uzaktan erişme imkânını sahip olması, uygulama üzerinden oluşturulan belgelere ilişkin raporlamaların GİB'e aktarılması zorunluluğu gibi işlemler neticesinde elektronik belgeler, GİB'in kontrol ve denetimi altında bulunacaktır. Bu durumda elektronik belgenin ilgililer tarafından ibrazının talep olunması halinde mükelleflerce gizlenme ve/veya saklanma durumu (mücbir sebep halleri hariç) söz konusu olmayacak dolayısıyla matrahın doğruluğunun tespitine yönelik yürütülen çalışmalarda elektronik belgeler önemli bir ispat vesikası olarak incelemenin sonuçlanmasında ciddi etkisi olacaktır. Özetle e-Belge uygulamalarının sahip olduğu bu avantajlı durum, genel anlamda mükelleflerin kazancını matrah dışında bırakmasına yönelik tutum ve davranışlardan uzaklaşmasına ve nihayetinde vergiye uyum göstermesine katkı sağlayacaktır.

Görüleceği üzere uygulama üzerinde oluşturulan e-Faturanın, gerek içsel kontrol mekanizmalarından geçerek hatalı veya yanlış oluşmasının engellenecek olması gerekse de GİB tarafından iletim öncesinde teknik ve mevzuat kurallarına uygun bir şekilde oluşup oluşmadığının denetlenecek olması, e-Faturada vergisel risklerin oluşmasını azaltacaktır. Dolayısıyla, yapılması muhtemel hata veya yanlışlıklar, e-faturanın alıcısına ulaşmasından önce giderilmek suretiyle sonradan yapılacak denetimlerde firmalara önemli oranda bir avantaj sağlayacaktır.

Ayrıca 509 no.lu VUK GT ile elektronik belgelerin Başkanlık sistemlerinden elektronik ortamda sorgulanması, doğrulanması ve görüntülenmesine imkân vermek üzere, bu Tebliğde düzenlenen elektronik belgelerinin önemli bir kısmında barkod veya karekod kullanılması zorunluluğu getirilmektedir. Bu noktada karekod veya barkod uygulamasının genişlemesi sonucunda mali idare, e-Belge türlerine konu mal ve hizmetlerin sınıflandırılması, tanımlanması veya takibi açısından önemli bir veri deposuna sahip olacaktır. İlerleyen dönemlerde söz konusu veri deposu üzerinden yürütülecek veri analizleri ile belge veya ürün takibi rahatlıkla yapılabilecek, vergi incelemelerinde daha sağlıklı ekonomik yorumlarda bulunulacaktır.

Açıklanan nedenlerle Türk vergi sisteminde halihazırda başarılı bir şekilde uygulanmakta olan e-Faturanın yanı sıra e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu, e-

Müstahsil Makbuzu ile 509 no.lu VUK GT ile yürürlüğe yeni giren birçok e-Belge türünün, ilerleyen süreçte uygulama kapsamının genişleyerek artacağı sonucuna varılmaktadır.



KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.

Arkan, Sabih. **Ticari İşletme Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1995.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 1996.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar, 2011.

Bilginoğlu, Fahir, **Muhasebe Organizasyonu**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:54, İstanbul 1988.

Candan, Turgut, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Çevik, Orhan Nuri. **Gerekçeli-İçtihatlı-Notlu-Türk Ticaret Kanunu**, Seçkin Kitabevi, Ankara 1985.

Develioğlu, Ferit. **Osmanlı-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Aydın Kitabevi, Aydın Kitabevi, 1997.

Doğan, Uğur. **550 Soruda E-Fatura ve E-Defter**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

Domaniç, Hayri ve Erol Ulusoy. **Ticaret Hukukunun Genel Esasları**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2007.

Edizdoğan, Nihat, Metin Taş ve Ali Çelikkaya. **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2007.

Erman, Sahir. **Evrakta Sahtekârlık Suçlarının Ana Hatları, Tarihçesi ve Müşterek Unsurları**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1950.

Erman, Sahir. **Vergi Suçları**, İstanbul Yayınevi, İstanbul 1988.

Ertugut, Mine. **Medeni Usul Hukukunda Elektronik İmzalı Belgelerin Delil Olarak Değerlendirilmesi**, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2004.

Gültekin, Sadettin ve Hamdi Çiviltepe, **Hukukun Temel Kavramları**, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2009.

Güvemli, Oktay, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar)**, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2000.

Hançerlioğlu, Orhan. **Ticaret Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1993.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1999.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1995.

Kocahanoğlu, Selim O. **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1983.

Maliye Bakanlığı, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 1949.

Mutluer, Kamil. **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları Yayın No: 214, Eskişehir 1979.

Öncel, Mualla, Ahmet G. Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, Cilt: 1, 2. Baskı, Ankara, 1985.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara 1998.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınları, Ankara 1998.

Özer, Yılmaz, Abdullah A. Doğan, M. Nadir Arıca. **Vergi Hukukunda Belgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996.

Özer, Yılmaz, Abdullah Doğan ve M. Nadir Arıca. **Vergi Hukukunda Belgeler**, Şafak Matbaası, Ankara 1996.

Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 4. Baskı, İstanbul, 2008.

Şaban, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2014.

Tezcan, Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem ve Rıfat Murat Önok. **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'na Göre Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2007.

Toroslul, Nevzat. **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Savaş Yayınevi, Ankara 2005.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. Vergi Hukuku, İmaj Yayınları, Ankara 1999.

Uysal Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, Yazarın Kendi Yayını, Ankara, 2009.

Ünal, Oğuz Kürşat, **Türk Ticaret Kanunu’nda ve Vergi Usul Kanunu’nda Fatura ve İspat Kuvveti**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

Yazıcı, Mehmet, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1990.

SEMİNER, PANEL, SEMPOZYUM, KONFERANS YAYINLARI

Erman, Sahir. “Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri”, **Maliye Enstitüsü Konferansları Kitabı**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Beşinci Seri, İstanbul, 1959, s.205-226, s.208.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Yükümlüler Üzerine Etkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Kitabı**, 54. Seri, s. 25.

TEZLER

Akdemir, Tuğçe. **Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012.

Aydın, Zehra Fatma. **Türkiye’de E-Fatura ve E-Defter Uygulamalarının İşletmeler Üzerindeki Yansımaları ve Bir Araştırma**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, 2017.

Ela, Hatice. **Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

Erdal, Ömer. **Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

Ersoy, Ayten. **Elektronik Bankacılıkta Belge Düzeni**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1993.

Göksu, Mustafa. **Hukuk Yargılamasında Elektronik Delil**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk (Medeni Usul Ve İcra-İflas Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara, 2010.

Kaya, Banu Nazmiye. **Muhasebe Hukukunda Belge Düzenine İlişkin Genel Yapı ve Bu Düzenlemelerin Etki Sonuçları**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1998.

Rençber, Altan. **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017.

Sonsuzluğu, Elif. **Vergi Suç ve Cezalarında Birleşme İştirak ve Tekerrür**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1992.

SÜREKLİ YAYINLAR

Adnan, Çavus, “Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olabilecek Kayıt ve Belgeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı 91, Temmuz 2000, s.222.

Ahmet, Gökçen, “Yeni Türk Ceza Kanununda Resmi Belgede Sahtecilik Suçları”, **Hukuk ve Adalet Dergisi**, Yıl 2005, Ekim, Sayı 6-7, s. 186

Akarıslan, Mehmet. “Doğrudan Satışlara İlişkin Mükellefiyet Şekli ve Belge Düzeni”, **Maliye Postası**, Sayı: 596, s.95

Akkaya, Mustafa. “İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2008, Özel Sayı, s.29-52.

Allingham, Michael. G. & Sandmo Agnar (1972) “Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, 1(3-4), pp:323-338

Alptürk, Ercan. “Elektronik Belge Uygulamaları ve Bir Proje”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ekim 2005, Sayı: 210, s: 43.

Altundiş, Mehmet. “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 65, Sayı 1, Temmuz 2007, s.169.

Arıkan, Fahri. “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 1995, S. 172, s.135.

Arıkan, Zeynep. “Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları”, **Maliye Yazıları**, sayı 44, s.76

Arıoğlu, Osman. “Vergi Reform Kanununa Göre Ceza ve Uzlaşma Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Ağustos 1998, S.204, s.12.

Aslan, Nuri. “Ticari Defterlerin Yitirilmesi ile İlgili Son Yargı Kararları ve Bir Değerlendirme” **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 1982, s.22.

Baykara, Bekir. “Ticari Deftere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2017, Sayı 427, s. 24.

Bayrakdar, Bekir. “Sevk İrsaliyesinin Düzenlenmesi İle İlgili Durumlar” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S. 157, Mayıs 2001, s.70.

Berkin, Necmeddin. Hukuk Yargılama Usulünde Delillerin Takdirine İlişkin Sorunlar, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, İstanbul, 1975, S. 165, s.2’den aktaran, Ünal, s.69.

Ceyhan, Murat. “Vergi Mevzuatı Açısından Yabancı Para Birimi Üzerinden Düzenlenen Faturalar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Aralık 2008, Sayı:60, s. 162.

Çakıcı, Ömer ve Hakan Ay. “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezalarının Tabi Olduğu Hukuki Rejim”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2001, S.242, s.157.

Doğan, A. Abdullah. “Ticari Defter ve Belgelerin Ziyat Halinde Zayi Belgesi Alınması” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Ankara 1996, S.227, s. 67.

Doğan, Uğur. “E-Fatura Uygulamasında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 2005, S. 319, s.155.

Doğanay, İsmail. “Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması (Zayi) Hali ve Mahkemeden Alınması Gereken Kayıp Belgesi” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:7, s.73.

Domaniç, Hayri. “Fatura ve İspat Kuvveti”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C.III, 1966, s.661.

Duman, Yüksel. “Muhafaza ve İbraz Ödevinde Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 260, s. 90-94.

Engin, Rıfat. “Şehirlerarası Karayoluyla Yapılan Yolcu Taşıma İşlerinde Belge Düzeni”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 472, s. 148.

Gümüş, Erhan. “5728 Sayılı Kanun ile Vergi Cezalarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2008, S. 320, s.145.

Kabaca, Birol, Ender Polat. “Kapıdan Satışlarda Tüketicinin Hakları, Vergi Kanunları Yönünden Belge Düzeni ve Muhasebeleştirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:445, s. 60.

Karakoç, Yusuf. “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C:12, Özel Sayı, 2010, s-3-26, s.8.

Karakoç, Yusuf. “Vergi Kaçağı Kavramı ve Türleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 1995, S.163, s. 138.

Kaya, Arzu. “Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Gelişim Sürecinde Geline Son Nokta”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı.58, s.76.

Kaya, Zekeriya. “Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılmasının Vergi Usul ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumları”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, sayı:197, s. 82.

Kaya, Zekeriya. “Tahsilat Yapılmadıkça Serbest Meslek Makbuzunun Düzenlenmemesinin Yarattığı Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2009, Sayı:196, s. 104.

Kıldış, Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 2, Sayı:2, 2000.

Kıvanç, H. Hakan, Emre Poyraz. “Lazer veya Mürekkep Püskürtmeli Yazıcıları Kullanarak Düzenlenen Faturalar Geçerli midir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2009, Sayı:68, s. 139.

Maç, Mehmet. “Dövizli Faturalar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2005, Sayı:9, s. 19.

Maç, Mehmet. “Faturanın İmzalanması İle İlgili Usul ve Ceza”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2007, Sayı:170, s. 40.

Maç, Mehmet. “Sevk İrsaliyesini Kim Düzenler”, **Yaklaşım Dergisi**, Mart 1996, S.39, s. 85.

Mehmet Korkusuz, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi” **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2000, Sayı: 90, s. 68.

Niyazi Çiçek, “Hukuksal Geçerlilik Bakımından Resmi Belgelerin Biçimsel Özellikleri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 40, Sayı 4, Aralık 2007, s.135.

Oktar, Süleyman Ateş. “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2000, S.144, s.91.

Öner, Adil. “Karşı Tarafın Düzenlendiği Faturaya İtiraz Şekli ve Süresi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2005, Sayı:145, s. 272.

Özdemirci, Abdullah. “Fatura ve Faturaya İlişkin Usul ve Esaslar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Haziran 2006, Sayı:6, s. 61.

Özdemirci, Abdullah. “Sevk İrsaliyesi ve Denetimlerde Dikkat Edilecek Hususlar-1”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 445, s. 39.

Özel, D. Yener. “Defter ve Belge Kaybına Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Genel Bir Bakış”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 1996, Sayı 184, s. 55.

Özkaya, Niyazi. “Uygulamada Taşıma İrsaliyesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, Sayı: 197, s. 116

Perçin, Necati. “Vergi Usul Yasasının 243 Sıra no.lu Genel Tebliği ile Belge Düzeni Konusunda Yapılan Yenilikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 1996, Sayı.88, s.40.

Pulat Gözübüyük, Belgelerde Sahtecilik Cürümleri, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları**, No 275, Ankara, 1970, s.131.

Sahir Erman, Evrakta Sahtekârlık Suçlarında “Varaka” Mefhumu, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, 1949, (Varaka), Cilt: XV, s.168.

Savaşan, Fatih ve Hakkı Odabaş, “Türkiye’ de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Sakarya Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 2005, Cilt:5 ss:6.

Şaban, Nihal. “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız? – II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 144, Eylül 2000, s.94–95.

Şanver, Cahit. “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, Cilt:15, S.29. s.

Şeker, Sakıp. "Defter ve Belgelerin Zayi Olması Durumunda Kdv’nin İndirim ve İadesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara 1993, S.4, s.78.

Taş, Metin. “İrsaliyeli Faturalardaki Şekil Noksanlıklarında Uygulanacak Ceza”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2008, Sayı:188, s. 233.

Turaç, Erkan. “E-Fatura Uygulaması ve Beklentiler”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2009, Sayı.199, s.33.

Tekinalp, Ünal. “Ticaret Hukuku ile Vergi Hukuku Arasında Çelişki Sorunu”, **İktisat Maliye Dergisi**, 1976, c.23, S.1, s.29.

Seviğ, Veysiğ. “Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül, 2004, Sayı 277, s. 12.

Yaltı, Billur. "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, 2002, S.254, s.100.

Yıldırım, Arif. “Ülkemizde Elektronik Fatura”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2013, Sayı: 386, s.115–150.

Yurtsever, Hatice. “Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı”, **Maliye Dergisi**, Sayı 156, Ocak-Haziran/2009, s.144-145.

Yürekli, Emin, Abdulkadir Şahiner, Seçkin Gönen. “E-Fatura Uygulamasına İlişkin Bir Değerlendirme”, **Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2016, Sayı: 35, s.291.

Özcan, Zekai. “Vergi Mükellefi Olmayan Şahıslardan Temin Edilen Mal ve Hizmetlerin Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı:15, s. 68.

KANUNLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

4857 sayılı İş Kanunu

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanun

5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

5580 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu

TEBLİĞLER

141, 159, 164, 167, 173, 177, 185, 191, 192, 200, 204, 206, 211, 225, 232, 240, 243, 246, 298, 299, 320, 323, 335, 336, 356, 379, 384, 385, 397, 415, 418, 433, 435, 459, 462, 464, 477, 487, 490, 494, 504 ve 509 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

2 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği

164, 185, 215 ve 268 seri no.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

54 seri no.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

31 seri no.lu Ödeme Kaydedici Cihaz Genel Tebliği

58, 63 ve 68 seri no.lu Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunla İlgili Genel Tebliği

YÖNETMELİKLER

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Uyarınca Aracılık Faaliyetinde Bulunacak Kuruluşlar ile Bunların Faaliyetlerine ve Yetkilendirilmelerine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım Ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik

İkrazatçılık Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik

Özel Öğretim Kurumlarında Ücretsiz veya Burslu Okutulacak Öğrenci ve Kursiyerler Hakkında Yönetmelik

ÖZELGELER

Ankara VDB'nın, 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-8114-449 Sayılı Özelgesi

Eskişehir VDB'nın 16.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.02-VUK-29-2-113 sayılı Özelgesi

GİB'in, 21.01.2008 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94/13-14674/1320 Sayılı Özelgesi

GİB'in, 25.07.2007 Tarih ve 176200-ÖZ/531-6357 Sayılı Özelgesi

GİB'in, 01.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-vuk-253-134 ile 12.06.2014 tarih ve 39044742-KDV.29-1625 sayılı Özelgesi

GİB'in, 16.11.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/442233/49938 sayılı Özelgesi

GİB'in, 21.04.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.55/5517-2148 sayılı Özelgesi

İstanbul VDB'nın, 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1- . . .]—1549 sayılı Özelgesi

İstanbul VDB'nın, 26.08.2013 tarih ve 11395140-105[235-2012/VUK-1- . . .]-1344 sayılı Özelgesi

İstanbul VDB'nın, 04.04.2018 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.333687 sayılı Özelgesi

İstanbul VDB'nın, 23.12.2005 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.19.02/VUK-1/229-11946 sayılı Özelgesi

İstanbul VDB'nın, 27.12.2016 tarih ve 11395140-105[VUK1-20138]-263984 no.lu Özelgesi

Manisa VDB'nın, 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-GVK-40-8-44 sayılı Özelgesi

YARGI KARARLARI

Dnş. VDDK 28.11.1997 tarih, E.1996/170, K. 1997/496 no.lu kararı

Dnş. VDDK 06.03.2009 tarih, E.2008/582, K. 2009/574 no.lu kararı

Dnş. VDDK, E. 1998/163, K. 1999/173 sayılı kararı

Dnş. VDDK,13.12.2017 tarih ve E:2017/428; K:2017/636 sayılı kararı

Dnş. VDDK, 12.11.1999 tarih ve E. 1999/127, K. 1999/470 sayılı kararı

Dnş. VDDK, 17.04.2009 tarih ve 2008/711 E, 2009/195 K. sayılı kararı

Dnş. VDDK, 26.12.2012 tarih ve E.2010/707, K./2012/618 sayılı kararı

Dnş. VDDK, 21.12.2011 tarih ve E.2009/417, K./2011/685 sayılı kararı

Dnş. VDDK, 22.01.2010 tarih ve E.2008/880, K./2010/9 sayılı kararı

Dnş. VDDK, 15.02.2002 tarih ve E.2001/501, K. 2002/62 sayılı kararı

Dnş. 9'uncu D.'nin 11.09.2015 tarih ve E.2015/5600, K.2015/8646 sayılı kararı

Dnş. 4'ncü D.'nin 24.02.2014 tarih ve E.2010/5128, K.2014/1101 sayılı kararı

Dnş. 11'inci D.'nin, 22.12.1998 tarih ve E. 1997/2352, K. 1998/4653 sayılı kararı

Dnş. 9'uncu D.'nin, 16.5.2000 tarih ve E. 1999/3152, K. 2000/1659 sayılı kararı

Dnş. 7'nci D.'nin, 10.6.2004 tarih ve E. 2003/1400, K. 2004/1701 sayılı kararı

Dnş. 4'üncü D.'nin 21.10.2010 tarih ve E.2008/3231, K.2010/5199 sayılı kararı

Dnş. 9'uncu D.'nin 16.05.2000 tarih ve E.1999/3152, K.2000/1659 sayılı kararı

Dnş. 9'uncu D.'nin 22.06.2012 tarih, E.2009/9359, K.2012/3655 sayılı kararı

Dnş. 4'üncü D.'nin 22.09.1994 tarih, E.1994/4414 ve K.1994/4370 sayılı kararı

Dnş. 3'üncü D.'nin 30.11.1999 tarih ve E.1998/1681, K.1999/4114 sayılı kararı

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 03.04.1978 tarih, E:1978/1788, K:1978/1687 sayılı kararı

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin, 06.02.1998 tarih, E:1997/10728, K:1998/509 sayılı kararı

ELEKTRONİK YAYINLAR/İNTERNET

Kızır, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/262756>, (12.02.2019)

Altaş, Soner. “Zayi Belgesi Almayanlar Bin Pişman Olabilir”, <https://www.dunya.com/gundem/zayi-belgesi-almayanlar-bin-pisman-olabilir-haberi-221283>, (09.03.2019)

Aykın, Hasan. “Defter Ve Belgelerin Muhafaza Ve İbrazında Dört Farklı Mevzuat Üç Farklı Süre: Beş, Sekiz Ve On Yıl”, Vergi Dosyası, <https://vergidosyasi.com/2017/01/19/defter-ve-belgelerin-muhfaza-ve-ibraz-sureleri-vergi-usul-ttk-sgk-ve-karapara-mevzuatina-gore/>, (27.01.2019)

Aykın, Hasan. “İhticaca Salih Olmak (Bulunmak) Ne Demektir?”, Vergi Dosyası, 07.02.2018, <https://vergidosyasi.com/2018/02/07/ihticaca-salih-bulunmamak-ne-demektir/>, (21.02.2019)

Demirel, Barış. İhracat Genelgesi Çerçevesinde İhracat Bedellerinin Yurda Getirilmesine İlişkin Sorular ve Cevaplar, <https://www.verginet.net/dtt/1/ihracat-genelgesi-ihracat-bedellerinin-yurda-getirilmesi.aspx>, (12.01.2019)

Er, Salih. “Adisyon Kullanımına İlişkin Usul ve Esaslar”, 19.07.2007 <http://www.alomaliye.com/2007/06/19/adisyon-kullanimina-iliskin-usul-ve-esaslar/> (27.06.2018)

<http://www.alomaliye.com/2009/07/09/lazer-veya-murekkep-puskurtmeli-yazici-kullanilarak-duzenlenen-faturalar/>, (Erişim Tarihi: 05.08.2018)

http://www.cummingsdesign.com/bar_codes101_UCC_History.htm, (05.10.2018)

<http://eespa.eu/membership-list/>, (04.11.2018)

<http://www.efatura.gov.tr/efaturamevzuat.html>, (07.10.2018)

<http://www.ozderin.av.tr/tr.php?makaleler&cb=Faturalar%C4%B1n%20Delil%20Olabilme%20Yetene%C4%9Fi%20%20-%20Makale&c=16> (09.12.2017)

<http://www.vergi.tc/makaledetay/mehmetmac/mal-teslim-edilmeden-veya-hizmet-tamamlanmadan-once-fatura-kesilebilir-mi-/05777b46-7c3c-43e6-9eb4-1ff7791f940c> (29.08.2018)

<https://eespa.eu/the-european-e-invoicing-service-providers-association-reports-a-significant-growth-of-23-and-over-1-9-billion-processed-e-invoices-in-2017/>, (04.11.2018)

<https://metinpolat.av.tr/defter-kayit-ve-belgelerde-tahrifat-yapmak.html>, (15.02.2019)

<https://nesbilgi.com.tr/2018/03/07/e-ticaret-araci-hizmet-saglayicilari-internet-reklamciligi-hizmet-aracilari-ile-internet-ortaminda-ilan-yayinlayan-mukellefler/> (25.10.2019)

Schneider, F. (2012). The shadow economy and work in the shadow: what do we (not) know? IZA Discussion Paper Series No. 6423, <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf>, (21.09.2019)

<https://www.invent.org/inductees/james-ritty>, (05.10.2018)

<https://vergidosyasi.com/2017/11/24/temel-fatura-ticari-fatura-ayrimi/> (07.10.2018)

[https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/SSS_TABLO_\(06.02.2018\).pdf](https://ebelge.gib.gov.tr/dosyalar/SSS_TABLO_(06.02.2018).pdf) (07.10.2018)

İstanbul VDB, “Anlaşmalı Matbaa El Kitabı”, <https://www.ivdb.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/anlasmalikitap1503.pdf>, (27.11.2018)

Kızır, Mahmut. “Yargıtay Kararları Işığında Basiretli İşadamı Gibi Hareket Etme Yükümlülüğünün Sözleşmenin Değişen Şartlara Uyarlanmasına Etkisi”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/262756>, (12.02.2019)

Maç, Mehmet. “mal teslim edilmeden veya hizmet tamamlanmadan önce fatura kesilebilir mi?”, 01.12.2004, <http://www.vergi.tc/makaledetay/mehmetmac/mal-teslim-edilmeden-veya-hizmet-tamamlanmadan-once-fatura-kesilebilir-mi-/05777b46-7c3c-43e6-9eb4-1ff7791f940c> (29.08.2018)

türk dil kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=tdk.gts.5b57378f7b1516.09832698, (24.07.2018)



EKLER

EK: Araştırmada Kullanılan Anket Formu

13.01.2020

e-Belge (e-Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu ve e-Müstahsil Makbuzu) Uygulamalarını Değerlendirme (Doktora) Tez A...

e-Belge (e-Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu ve e-Müstahsil Makbuzu) Uygulamalarını Değerlendirme (Doktora) Tez Anket Çalışması

Sayın Yetkili,

Bu Anket çalışması, akademik bir niteliğe sahip olup edinilen bilgiler, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bilim Dalı, Doktora Tez Programı kapsamında hazırlamakta olduğum, "Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni ve Uygulama Sonuçları" isimli doktora tezi için kullanılacaktır.

Tarafınızca sunulan bilgiler sadece akademik amaçlı kullanılacak ve anılan tez kapsamında değerlendirme konusu yapılacaktır. Bu bilgilerin, başka bir amaç kapsamında kullanılması söz konusu değildir.

Bu tezin başarılı sonuç vermesi, sorulara vereceğinizi cevaplara bağlı olacaktır. Bu nedenle soruları dikkatli şekilde okumanız ve cevap vermeniz, anket sonuçlarını anlamlı şekilde değerlendirebilmesi açısından çok önemlidir.

Göstermiş olduğunuzu ilgi ve sunduğunuz katkılar için çok teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Mustafa SAKAL
(Öğretim Üyesi)
DEÜ, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı (AD)

Serkan ÖZDEMİR
(Doktora Öğrencisi)
DEÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye AD

1. E-posta adresi *

ANKETE KATILMADAN ÖNCE

Bu anket çalışması 2 bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcı bilgileri, ikinci bölümde ise elektronik belge olarak, e-Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM) ve e-Müstahsil Makbuzu (e-MM) uygulamaları hakkında pratik sorulara yer verilmiştir. Bu sorularda zaman zaman "e-Belge" terimi, kullanılmakta olan e-Fatura, e-İrsaliye, e-SMM ve e-MM terimlerinin tümünü kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Bu noktada, katılımcı "e-Belge" ifadesinden kullanmakta olduğu uygulama hangisiyse onun kastedildiği dolayısıyla soruyu buna göre cevaplaması gerektiğini bilmelidir.

2. 1. Çalıştığınız şirketin faaliyet alanı nedir?

Yalnızca bir şıkı işaretleyin.

- ☐ İmalat
☐ Ticaret (e-Ticaret dahil)
☐ Hizmet
☐ Finans
☐ Eğitim
☐ Sağlık
☐ Diğer: _____

3. 2. Çalıştığınız şirketin kuruluş tarihi nedir?*Yalnızca bir şikkı işaretleyin.*

- ☐ 1960 ve öncesi
☐ 1961-1980
☐ 1981-2000
☐ 2001-2010
☐ 2011-2015
☐ 2015-2019

4. 3. Cinsiyetiniz*Yalnızca bir şikkı işaretleyin.*

- ☐ Kadın
☐ Erkek
☐ Belirtmek istemiyorum

5. 4. Eğitim Düzeyiniz*Yalnızca bir şikkı işaretleyin.*

- ☐ Ortaokul ve öncesi
☐ Lise
☐ Ön Lisans
☐ Lisans
☐ Yüksek Lisans ve üstü

6. 5. İşyerindeki Göreviniz ve Unvanınız*Yalnızca bir şikkı işaretleyin.*

- ☐ Muhasebe Personeli
☐ Meslek Mensubu (YMM, SMMM, Stj. SMMM)
☐ Muhasebe Müdür/Müd. Yrd.
☐ Genel Müdür/Müd. Yrd.
☐ Diğer: _____

7. 6. İşyerindeki Görev süreniz*Yalnızca bir şikkı işaretleyin.*

- ☐ 0-3 Yıl
☐ 4-6 Yıl
☐ 7-9 Yıl
☐ 10-15 Yıl
☐ 16 Yıl ve üzeri

13.01.2020

e-Bele (e-Fatura, e-İrsaliye, e-Serbest Meslek Makbuzu ve e-Müstahsil Makbuzu) Uygulamalarını Değerlendirme (Doktora) Tez A...

8. 7. Kullanmakta olduğunuz e-Bele türü / türleri hangisi(leri)dir?

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

☐ e-Fatura

☐ e-Arşiv Fatura

☐ e-İrsaliye

☐ e-Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM)

☐ e-Müstahsil Makbuzu (e-MM)

9. 8. e-Bele Uygulamasına başvuru esnasında en çok zaman alan süreç hangisi olmuştur?

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Maliyeye müracaat süreci
- ☐ Mali mühür edinme süreci
- ☐ e-İmza edinme süreci
- ☐ Programsal adaptasyon

10. 9. e-Belge uygulamalarını kaç yıldır kullanıyorsunuz?*Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.*

- ☐ 0-2 Yıl
☐ 3-5 Yıl
☐ 6-8 Yıl
☐ 9 Yıl ve üzeri

11. 10. Ne sıklıkla e-Belge düzenliyorsunuz?*Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.*

- ☐ Günde bir kez
☐ Günde birkaç kez
☐ Haftada bir kez
☐ Haftada birkaç defa
☐ Ayda bir kez
☐ Ayda birkaç defa

12. 11. e-Belge Uygulamalarından nasıl yararlanıyorsunuz?*Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.*

- ☐ G.İ.B. Portal Yöntemi
☐ Entegrasyon Yöntemi
☐ Özel Entegrasyon Yöntemi

13. 12. e-Belge Uygulamasından yararlanma yönteminizin diğer yöntemlere göre avantajları nelerdir?*Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.*

- ☐ Ekonomik Maliyetin Az Olması
☐ İşlem Zaman Maliyetinin Az Olması
☐ Daha Güvenli Olması
☐ Kontrol ve Denetimin Kolay Olması
☐ Herhangi bir avantajı olduğunu düşünmüyorum

14. 13. e-Belge uygulamasının geçme sebebiniz nedir? (e-Belgenin, kağıt ortamında düzenlenen belge türüne nispeten, en önemli avantajı nedir?)*Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.*

- ☐ Kırtasiye, kargolama, saklama vb. maliyetlerin olmayışı
☐ Belge üzerinde düzeltme işleminin daha kolay yapılması
☐ e-Belgede karşı tarafa iletilmeme veya kaybolma gibi durumların yaşanmaması
☐ Muhasebe yönetimi açısından kontrol ve denetimin daha kolay yapılması
☐ Şirketimizin, ilgili Tebliğ uyarınca, zorunluluk kapsamında tutulması

15. **14. e-Belge uygulamalarında yaşanan sorunların çözümünde GİB tarafından gerekli destek sağlanmaktadır.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

16. **15. e-Belge uygulamasında belge türetmek, kağıt belge düzenlemeye kıyasla hata riskini en aza indirmektedir**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

17. **16. e-Fatura görüntüleme aracı ile gelen her e-Faturanın mali mührünün doğrulanabilir olması veya e-Fatura durumunun sorgulanabilir olması ya da fatura e-Arşiv Fatura ise günlük dönemler halinde ve en geç izleyen günün sonuna kadar e-Arşiv Fatura raporunun GİB'e yollanması gerektiği dikkate alındığında; elektronik ortamda oluşturulan bir belgede yer alan bilgilerin doğruluğuna, kağıt belgeye kıyasla daha fazla güven duyuyorum.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

18. **17. e-Belge uygulamasında 16. Maddede sayılan içsel kontrol uygulamaları dikkate alındığında, GİB, muhasebe işlemlerini daimi olarak kontrol altında tutmaktadır. Bu durum e-Belgeye konu ticari olayın, muhasebe hileleriyle matrah dışında tutulmasını engellemektedir.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

19. **18. Bir önceki soruda yer alan e-Belge sistemlerindeki içsel kontrol uygulamaları, e-Belgede VUK Md. 359'da sayılan ve vergi suçu cezasını gerektiren kaçakçılık fiillerinden herhangi birinin işlenmesini engelleyecektir.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

20. **19. e-Belge uygulamalarındaki söz konusu içsel kontrol işlemleri nedeniyle, e-Belgeye konu kazancı gizlemek, defter kayıtları dışında tutmak mümkün değildir. Bu durum, mükellefin matrahını tam beyan etmesine ve vergiye uyum göstermesine katkı sağlayacaktır.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

21. **20. e-Belgeye konu kazanç tutarının, kayıt dışı bırakılması veya gizlenmesi söz konusu değildir. Bu noktada, matrahını tam beyan etmek zorunda olan e-Belge kullanıcı kapsamının genişletilmesi, vergi dairelerinin tahsilatta etkinliğinin artmasına katkı sağlayacaktır.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

22. **21. e-Belge uygulaması kapsamında oluşturulan belgenin, bir vergi incelemesi esnasında inceleme elemanına veya muhataplarına istenildiğinde (mücbir sebep halleri hariç) ibraz edilmemesi veya saklanması durumu söz konusu değildir.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

23. **22. e-Belge sistemlerinin e-Beyan sistemlerine entegrasyonu, mükellefin kasıtlı olarak yada ihmalden kaynaklı, belge düzenine aykırı fiilleri işlemesini önleyebilecektir.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

24. **23. Vergi sistemimizde kullanılmakta olan e-Belge uygulamaları, kişisel bilgilerin güvenliğini sağlamaktadır.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

25. **24. e-Belgelerin arşivlenmesinde önemli olan, belgenin gerçekliğinin ve bütünlüğünün devamlı olarak korunabilmesidir. Gelişen teknoloji, e-Belgelerin gerçekliğini ve bütünlüğünü korumaya yönelik çözümler sunarken, tehditlere de sebep olabilir. Bu noktada GİB'in teknolojik birikim ve altyapısı yeterli düzeyde ve güvenilirdir.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

26. **25. GİB'in Teknolojik Birikim ve Altyapısını Dikkate Aldığımızda, Kayıtlı Bulunduğumuz e-Belge Uygulamasındaki Şirketimize Ait Verilerin, 3. Kişilerce Ele Geçirilebilme İhtimalini Yüksek Buluyorum.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

27. **26. e-Belge sistemlerinin uygulama kapsamının yaygınlaşması, kayıt dışılığın önlenmesi ile vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında olumlu etki sağlayacaktır. Bu sebeple ilerleyen dönemlerde e-Belge uygulamaları kapsamına alınacak mükellef sayısı daha da genişletilmelidir.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

28. **27. e-Belge uygulamalarının mobil platformlara taşınması/taşınabilir olması, belge düzeninin sağlanmasında, mükellef ile idareye esneklik ve hız kazandıracaktır.**

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ☐ Tamamen katılıyorum
☐ Katılıyorum
☐ Kararsızım
☐ Kesinlikle katılmıyorum
☐ Katılmıyorum

☐ Yanıtlarımın bir kopyasını bana gönder.