

VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDA DEFTER-BEYAN SİSTEMİ'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Arş. Gör. Şeyma SARICALAR*

ÖZET

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte vergilendirmeye ilişkin işlemler elektronik ortam üzerinden yürütülmeye başlanmıştır. Hem vergi inceleme elemanları hem de mükellefler açısından pratik bir uygulama olan elektronik defter uygulamaları gün geçtikçe yaygınlaşmaktadır. Elektronik defter uygulamalarından biri ise Defter-Beyan Sistemi'dir. Defter-Beyan Sistemi, 2018 yılı itibarıyla bazı mükellefler tarafından zorunlu olarak kullanılmaya başlanmıştır. Tebliğ ile getirilen bir uygulama olan Defter-Beyan Sistemi üzerinden defterlere ilişkin ödevler, beyanname verme ve bildirimde bulunma yükümlülükleri yerine getirilmektedir. Yeni bir sistem olması nedeniyle bazı hususların ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Öncelikle Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin hükümler yalnızca ilgili tebliğlerde yer almakta, vergi kanunlarında bir düzenleme bulunmamaktadır. Bir diğer husus ise, Defter-Beyan Sistemi'nin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ödevlere ilişkin hükümlere olan etkisidir.

Bu doğrultuda çalışmamızda öncelikle Defter Beyan Sistemi'yle ilgili tebliğ maddelerine yer verilecektir. Sistemi kullanmak zorunda olan mükellefler, Sistem'e ilişkin esaslar ve son olarak aykırılık neticesinde uygulanacak ceza ve sorumluluk hükümleri incelenecektir. Sonrasında ise Defter Beyan Sistemi'nin Vergi Usul Kanunu hükümleri üzerindeki etkisi çeşitli konular bakımından ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Defter-Beyan Sistemi, Defterler, Belgeler, Vergi Beyanı, Elektronik Defter.

* Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, ssaricalar@ybu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-0462-6815, (Geliş Tarihi: 16.03.2020 – Kabul Tarihi: 19.06.2020).

ASSESSMENT OF THE BOOK-DECLARATION SYSTEM AGAINST THE TAX PROCEDURE LAW

ABSTRACT

Transactions regarding taxation have started to be carried out electronically with the development of technology. Electronic book applications, which are a practical application for both tax examiners and taxpayers, are becoming more common. One of the electronic book applications is The Book-Declaration System. The Book-Declaration System has started to be used by some taxpayers as of 2018. Through The Book-Declaration System, which is an application brought by the Communiqué, liabilities related to books, declaration, notification obligations are fulfilled. Since it is a new system, some issues need to be examined separately. First of all, the provisions regarding The Book-Declaration System are only included in the relevant communiqués and there is no regulation in the tax law. Another issue is the effect of The Book-Declaration System on the provisions related to the duties in The Tax Procedure Law.

In this regard, in our study, firstly, the articles of notification regarding The Book-Declaration System in the Communiqué will be included. Afterwards, the taxpayers who are obligated to use the system, the principles regarding the System and finally the penalty and liability provisions to be applied as a result of the violation will be examined. Afterwards, the effect of The Book-Declaration System on the provisions of The Tax Procedure Law will be discussed.

Keywords: The Book-Declaration System, Accounting Books, Documents, Tax Declaration, Electronic Book.

GİRİŞ

Devlet, toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve eksiksiz bir hizmet sunabilmek adına birtakım harcamalar yapmak zorundadır. Kamu harcamaları olarak nitelendirilen bu harcamalar ise vergi ve benzeri gelirleri içeren kamu gelirleri ile finanse edilmektedir. Kamu gelirlerinin en önemli kaynağı olan verginin doğru ve eksiksiz bir şekilde elde edilmesi için birtakım kurallar öngörülmüştür. Maddi ödev olan vergi borcunun ödenmesinin yanı sıra şekli ödevler de vergi kanunlarında hüküm altına alınmıştır.

Türk vergi sisteminde vergiler temel olarak beyan esasına dayalı alınmaktadır. Mükellefin beyan etmiş olduğu hususlar matraha esas alındığı için ayrıca önem taşımaktadır. Bu nedenle defter, kayıt ve belgelerin doğru bir şekilde tutulması için belirli kurallara uyulması gerekmektedir. Defter tutma, bir dönem içinde gerçekleşen değer hareketlerini tespit etmek amacıyla bu işlemlerin kaydedilmesi olarak tanımlanabilir¹. Defter tutma ödevinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda çeşitli ödevler öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu'nun 215-219. maddeleri arasında kayıt düzenine uyulması, 220-226. maddeleri arasında defterlerin tasdik ettirilmesi, 227-242. maddeleri arasında defter kayıtlarını belgelendirme, 253-256. maddeleri arasında defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı düzenlenmiştir. Ayrıca vergi yükümlülerinin beyanname verme ve bildirim ödevleri de bulunmaktadır.

Gelişen teknoloji, bürokrasinin azaltılması isteği, maliyetlerin düşürülmesi gibi amaçlarla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242, mükerrer 257 ve yetkiye ilişkin diğer maddeleri ile elektronik ortamda defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması hakkında usul ve esasları belirlemek için Maliye Bakanlığı² yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak 2018

¹ **Karayalçın, Yaşar** (1988) Muhasebe Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, s. 7.

² İlgili madde hükmünde "Maliye Bakanlığı" ibaresi geçmekle birlikte 9 Temmuz 2018 tarihli ve 30473 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 703 No'lu Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı, "Hazine ve Maliye Bakanlığı" olarak değiştirilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde "Maliye Bakanlığı" kullanıldığı için çalışmamızda da güncel mevzuat hükmü kullanılacaktır. Aynı husus diğer bakanlıklar için de geçerlidir.

yılı itibarıyla Defter-Beyan Sistemi'ni uygulamaya başlamıştır. Defter-Beyan Sistemi, bazı mükellefler açısından zorunlu bir uygulama olup şekli ödevlerin sistem üzerinden yürütülmesini sağlamaktadır. Böylelikle hem mükellef hem de vergi idaresi açısından defter ve belgelerin takip edilmesi kolaylaşmaktadır.

Yeni getirilen bir uygulama olan Defter-Beyan Sistemi'nin kullanılmaya başlanması tartışmaya açık bazı noktaların oluşmasına da sebep olmuştur. Çalışmamızın amacı, Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin kuralların açıklanarak tereddütlerin giderilmesinin yanı sıra Sistem'in Vergi Usul Kanunu hükümleri üzerindeki etkilerini de tespit etmektir. Çalışmamızda öncelikle Defter-Beyan Sistemi'nin kanuni dayanakları üzerinde durulacaktır. Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin hükümler incelenecek ve Sistem hakkındaki kurallar tespit edilecektir. Maliye Bakanlığı'nın, Kanun'un kendisine vermiş olduğu yetkiye dayanarak çıkarmış olduğu tebliğlerin niteliği ve kanunla ilişkisine yer verilecektir. Son olarak, Defter-Beyan Sistemi'nin Vergi Usul Kanunu hükümlerinin işlevselliğine olan etkisi değerlendirilecektir.

I. GENEL OLARAK

Vergi hukukunda defter tutma yükümlülüğü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 171 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Maddede esas olarak fiziki şekilde defter tutma yükümlülüğünden bahsedilmekle birlikte teknolojinin gelişmesi, bürokrasinin azaltılması isteği ve masrafların düşürülmesi gibi amaçlarla elektronik defter uygulaması da ülkemizde kullanılmaya başlanmıştır. 2020 yılı itibarıyla elektronik defter uygulamalarının kullanıcı sayısı 125.000'e ulaşmıştır³.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesi ve mükerrer 257. maddesiyle Maliye Bakanlığı'na defter ve belgelere ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı da Kanun tarafından verilmiş olan yetkisini kullanarak "Elektronik Defter" ve "Defter-Beyan Sistemi" uygulamalarını getirmiştir.

³ Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter, <<http://www.edefter.gov.tr/edefterkayitlikullanilar.html>> s.e.t. 09.03.2020.

Elektronik defter (E-defter), 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği⁴ ile birlikte uygulanmaya başlanmıştır. 2011 yılında sadece bilanço esasına göre defter tutmakta olan mükelleflerin isteğe bağlı olarak kullanabildikleri bir uygulama olan elektronik defter, 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵ ile bazı mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir. Elektronik deftere ilişkin son tebliğ ise 3 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ'dir⁶. Bu Tebliğ ile elektronik defter kullanmakla yükümlü olan mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 242. maddesinin ikinci fıkrasında elektronik defter, tutulması zorunlu olan defterlerde bulunması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar şeklinde tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, şekli hükümler dışında Vergi Usul Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na⁷ göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütününe elektronik defter denir.

486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin⁸ 2. maddesinde elektronik defterin amacı düzenlenmiştir. Buna göre, elektronik defterin amacı teknolojinin gelişmesi ve idari ihtiyaçlara uygun olarak defterlerin revize edilebilmesini kolaylaştırmak, kağıt ortamında basımı, onayı ve muhafazası gibi yükümlülüklerin elektronik ortamda yerine getirilmesini sağlamak, mükelleflerin vergiye gönüllü bir şekilde uyumunu arttırmak, elektronik denetimi sağlamak ve firmalar arasında ortak bir standart oluşturabilmektir.

Vergi Usul Kanunu'nda elektronik deftere ilişkin ayrıntılı olarak düzenleme yapılmamakla birlikte mükerrer 242. ve mükerrer 257. maddelerinde elektronik deftere ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun defter tutma yükümlülüğünü düzenleyen 66. maddesinde

⁴ Resmi Gazete Tarihi: 13/12.2011, Resmi Gazete Sayısı: 28141.

⁵ Resmi Gazete Tarihi: 14/12/2012, Resmi Gazete Sayısı: 28497.

⁶ Resmi Gazete Tarih: 19/10/2019, Resmi Gazete Sayısı: 30923.

⁷ Resmi Gazete Tarihi: 14/2/2011, Resmi Gazete Sayısı: 27846.

⁸ Resmi Gazete Tarihi: 17/12/2017, Resmi Gazete Sayısı: 30273.

de elektronik defterlere ilişkin usul ve esasların Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak ortak bir tebliğ ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Elektronik defter uygulamasının aktif olarak kullanılmaya başlanmasının ardından Maliye Bakanlığı, yeni bir sistem uygulamaya koymuştur. 2018 yılı itibarıyla 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile "Defter-Beyan Sistemi" yürürlüğe girmiştir. Elektronik defter uygulamasına göre farklılıklar içeren ve yeni bir sistem olan Defter-Beyan Sistemi belirli grup mükellefler için zorunlu bir uygulamadır. Elektronik defterden farklı olarak Defter-Beyan Sistemi'nde vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçeler elektronik ortamda verilebilmektedir. Ayrıca Defter-Beyan Sistemi'nde elektronik defter uygulamasına göre daha fazla defterin tutulmasına müsaade edilmektedir.

486 No'lu Tebliğ'e göre, mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, belgelerin elektronik ortamda oluşturulması, defter tutmak zorunda olanların defterlerinin elektronik sistem üzerinde oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin de aynı şekilde elektronik ortamda gönderilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla Defter-Beyan Sistemi oluşturulmuştur. Sistem ile birlikte mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin bürokratik işlemlerin ve maliyetlerin azaltılmasının yanı sıra kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin arttırılması da hedeflenmektedir. Bu sayede vergiye gönüllü uyum sağlanacağı ifade edilebilir.

II. DEFTER-BEYAN SİSTEMİ'NİN ESASLARI

A. KULLANMAKLA YÜKÜMLÜ OLANLAR

Defter-Beyan Sistemi'ni kullanmakla yükümlü olan mükellefler 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Buna göre; serbest meslek kazancı olan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler Defter-Beyan Sistemi üzerinden defterlerini tutmak zorundadır. Ayrıca, basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının da elektronik ortamda oluşturulması ve Sistem üzerinden tutması zorunludur.

Defter-Beyan Sistemi'ni kullanmak zorunda olan mükelleflerden birincisi işletme hesabına göre defter tutanlardır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, ikinci sınıf tüccarlardır. İkinci sınıf tüccar olarak kabul edilenler ise Vergi Usul Kanunu'nun 178. maddesinde belirtilmiştir. 2020 yılı rakamlarına göre⁹; satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 280.000 TL'yi veya satışlarının tutarı 390.000 TL'yi aşanlar; Hizmet satışıyla uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 140.000 TL'yi aşanlar; Mal ve hizmet satışının birlikte yapılması halinde hizmet satışından sağlanan iş hasılatının beş katı ile yıllık mal satış tutarının toplamı 280.000 TL'yi aşanlar birinci sınıf tüccar sayılır. Birinci sınıf tüccar sınıfına girmeyen tüccarlar, kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilenler ve yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar ikinci sınıf tüccar sayılırlar. İkinci sınıf tüccar grubuna dahil olan mükelleflerin tutmak zorunda olduğu defter ise işletme hesabı defteridir. İşletme hesabı defterinin içermesi gereken bilgiler ve uyulması gereken şekle ilişkin kurallar Vergi Usul Kanunu'nun 194. maddesinde belirtilmiştir. İşletme hesabı defterinin sol tarafına gider, sağ tarafına ise hasılat kaydedilir.

Sistemi kullanmakla yükümlü olan ikinci mükellef grubu, serbest meslek kazancı olanlardır. Serbest meslek kazancı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, "*Serbest meslek faaliyetini sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması*" şeklinde tanımlamıştır. Serbest meslek faaliyetini yürüten kişilere ise serbest meslek erbabı denmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinde belirtilen kişilerin yürüttükleri faaliyet dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacakları hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 210. maddesine göre serbest meslek erbabı, serbest meslek kazanç defteri tutmaktadır. Defterin bir tarafına giderler yazılırken diğer tarafına ise hasılat

⁹ Her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre değişen sınırlar, 2020 yılı için 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 27.12.2019 tarih ve 30991 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 513 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

kaydedilir. Gider tarafına, yapılan giderlerin türü ile yapıldığı tarih kaydedilir. Hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih, hasılatın miktarı ile kimden alındığı yazılır. 210. maddenin son fıkrasına göre, doktorlar istedikleri takdirde, yukarıda belirtilen içeriği protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler.

Sistemi kullanması zorunlu olan üçüncü mükellef grubu ise Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazancı basit usulde tespit edilenlerdir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı düzenlenmiştir. Ticaret ve sanat erbabı kazancın tespit usulüne göre basit usul ve gerçek usulde vergilendirilenler olarak ikiye ayrılır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesine göre basit usulde vergilendirilmek için mükellefin taşıması gereken genel ve özel şartlar vardır. Genel şartlar Kanun'un 47. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu şartlar; kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak; işyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 2020 takvim yılı için 11.000 TL'yi aşmamak, diğer yerlerde 2020 takvim yılı için 7.000 TL'yi aşmamak; ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamaktır. Kanun'un 48. maddesinde ise özel şartlar düzenlenmiştir. Buna göre; satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 2020 takvim yılı için 140.000 TL'yi aşmaması veya yıllık satışları tutarının 2020 takvim yılı için 220.000 TL'yi aşmaması; belirtilenlerin dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatının; 2020 takvim yılı için 70.000 TL'yi aşmaması; özel şartlardan ilk ikisinde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2020 takvim yılı için 140.000 TL'yi aşmaması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazancı basit usulde tespit edilenler, gelir vergisi açısından defter tutma ödevinden muaf tutulmuştur. Ancak ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu usul ve esaslara göre belge düzenlemek zorundadırlar. 215 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği'ne¹⁰ göre, bu kişilere belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenleme kolaylığı

¹⁰ Resmi Gazete Tarihi: 06/12/1998, Resmi Gazete Sayısı: 23545.

sağlanmıştır. Düzenlenen faturanın alıcı kısmına “... tarihli toplam hasılat” şeklinde bir ibare yazılması gerekmektedir. Ayrıca bu mükellefler (dolmuş işletenler hariç), müşterileri istediği takdirde fatura veya perakende satış belgesi vermek zorundadır.

Defter-Beyan Sistemi’ni kullanma zorunluluğu yalnızca üç grup mükellef için zorunlu tutulmuştur. Kanaatimizce, kullanım zorunluluğunun kısıtlı tutulmasının olası sebepleri izlenme kolaylığı ve diğer defterlerin karmaşıklığı olarak değerlendirilebilir. Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazancı basit usulde tespit edilenler gelir vergisi açısından defter tutmaktan muaftır. Ancak bu mükellefler belge tutmak ve saklamak zorundadır. Belgelerin Sistem üzerinden daha kolay takip edilebileceği düşünülerek bu mükellef grubu için Defter-Beyan Sistemi’ni kullanma zorunluluğu getirildiği değerlendirilebilir. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ve serbest meslek erbaplarının defterlerini Sistem üzerinden tutması ise kontrol açısından kolaylık sağlamaktadır. Defter-Beyan Sistemi’yle birlikte mükellefin defterleri, belgeleri, beyannameleri ve bildirimleri tek bir yerde bulunmaktadır. Bu durum ise gerek vergi idaresi gerek mükellef açısından kullanım kolaylığı sunmaktadır. Sadece üç mükellef grubu için zorunlu tutulmasının diğer olası sebebi ise defterlerin türlerinden kaynaklanmaktadır. İşletme hesabı esasına dahil olanlar işletme hesabı defteri tutarlar ve bu defterin sol tarafına gider, sağ tarafına gelirler yazılır. Daha açık bir ifadeyle, işletme hesabı defteri kolay bir usul içermektedir. Aynı şekilde serbest meslek erbaplarının tutmuş oldukları defterler de sol tarafına gider, sağ tarafına gelirler yazılmak suretiyle kolay bir usulde tutulmaktadır. Ancak Sistem’i kullanmak zorunda olmayan mükellef grupları incelendiğinde defterlerinin daha karmaşık bir sisteme sahip olduğu görülmektedir. Bilanço hesabı esasına göre defter tutanlar bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bilanço hesabı esasında üç ayrı defter tutulmasının yanı sıra defterlerin birbirine ait bilgileri içermekte ve kayıtların tutulma şekilleri daha karışık bir usule tabi olduğu görülmektedir. Sistem’in yeni uygulanmaya başlaması da göz önüne alındığında daha karışık bir usulü olan defterlerin uygulamaya dahil edilmediği ve izlenme kolaylığı nedeniyle yalnızca üç grup mükellef için Sistem’in zorunlu tutulduğu ifade edilebilir.

Defter-Beyan Sistemi kullanma zorunluluğu, basit usulde ticari kazancı olan ve serbest meslek erbabı olan mükellefler için 01.01.2018 tarihinde, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler için ise 01.01.2019 tarihinde başlamıştır.

486 No'lu Tebliğ'e göre, kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Bakanlık tarafından müsaade edilenler, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından oluşan gelir vergisi mükellefleri Defter-Beyan Sistemi'ni kullanamazlar.

Tebliğ'de, ikinci sınıf tüccarlar birinci sınıfa geçerek bilanço esasına göre defter tutmaya başlayacakları takip eden takvim yılı başından itibaren Defter-Beyan Sistemi'ni kullanamayacakları düzenlenmiştir. Basit usule tabi olup Sistem'i kullanan mükellefler de basit usulden yararlanmayı istemediklerini ve bilanço usulüne göre vergilendirilmeyi talep edenler de ya dilekçelerinde belirttikleri tarihten ya da izleyen takvim yılının başından itibaren Sistem'i kullanamazlar. Fakat geçmiş dönemlere ait bilgileri görüntüleme amacıyla Sistem'e giriş yapabilirler.

B. SİSTEMİ KULLANMA YETKİSİ OLANLAR

Sistem'i kullanma yetkisi verilenler 486 No'lu Tebliğ'in 13. maddesinde ikili bir ayırım yapılarak belirtilmiştir. Buna göre, Sistem üzerinden defter tutma, beyanname ve bildirim gönderme işlemlerinde yetki, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹¹ ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma mecburiyetine göre değişmektedir. İmzalatma zorunluluğu bulunan mükelleflerden, kendisine elektronik olarak beyanname göndermek için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilenlerin kendileri veya meslek mensupları tarafından, diğerleri için meslek mensupları tarafından Sistem üzerinden defter tutma, beyanname ve bildirim gönderme işlemleri yapılabilir.

¹¹ Resmi Gazete Tarihi: 13/06/1989, Resmi Gazete Sayısı: 20194.

Tebliğ'e göre, imzalatma zorunluluğu bulunmayan mükelleflerden, kendisine elektronik beyanname verebilmek için kullanıcı kodu, şifre ve parola temin edilenler kendileri veya meslek mensupları ya da basit usule tabi mükellefler için bağlı buldukları meslek odaları; diğerleri için meslek mensupları veya basit usule tabi mükellef açısından bağlı buldukları meslek odaları tarafından söz konusu işlemler yapılabilir. Defter-Beyan Sistemi'ni meslek mensubu veya meslek odası vasıtasıyla kullanan mükellefler, herhangi bir işlem yapmadan, sadece görüntüleme amacıyla da Sistem'i kullanabilirler.

C. BAŞVURU VE KAYIT

Mükellefler, Sistem'i kullanmaya başlayacakları takvim yılından önceki ayın son gününe kadar, o gün de dahil olmak üzere, www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden ya da gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesi aracılığıyla başvuruda bulunmalıdır. Bu kapsamda 486 Sıra No'lu Tebliğ'in geçici 1. maddesine göre 31.12.2017 tarihine kadar Sistem'i kullanmak üzere başvuru tarihleri; serbest meslek erbapları için 31.1.2018, basit usule tabi olan mükellefler açısından ise 30.06.2018 olarak belirlenmiştir. Ancak 499 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹² ile birlikte basit usule tabi mükellefler için tarih 30.09.2018 olarak değiştirilmiştir.

Tebliğ'in başvuruyu düzenleyen 5. maddesine göre, Defter-Beyan Sistemi uygulanmaya başladıktan sonra mükellefiyeti oluşan ve bu Sistem'i kullanmakla yükümlü olanlar kendileri ya da sorumlu kişiler aracılığıyla işe başlama bildiriminin yapıldığı günü izleyen 7. iş günü mesai bitimine kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine veya "www.defterbeyan.gov.tr" adresi üzerinden başvuru yapabilecektir.

Basit usule tabi mükelleflerden; sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit olunanların, bu durumun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından önce; mevcut işine Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesinde belirtilen faaliyetleri ilave edenlerin, bu faaliyetlere dair işe başlama bildirimlerinin verildiği günü izleyen 7. iş günü sonuna kadar; işletme hesabı esasına göre defter tutacak

¹² Resmi Gazete Tarihi: 29/05/2018, Resmi Gazete Sayısı: 30435.

olan mükelleflerin defter tutmaya başlamadan önceki takvim yılının son gününe (bu gün dahil) kadar, kendileri veya belirtildiği şekilde aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği kişiler aracılığıyla gelir vergisi bakımından bağlı buldukları vergi dairesi veya “www.defterbeyan.gov.tr” adresi üzerinden başvuru yapmaları gerekmektedir.

Mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığı veya düzenlediğine dair tespit işlemi vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Her ne kadar tespit işleminin idare tarafından yapılmasının temel hak ve özgürlükler açısından ihlal teşkil edebileceğine dair değerlendirmeler olsa da idari işlemler kesin hüküm niteliğinde olmayıp kesin karar niteliğinde geçici bir etkiye sahiptir¹³. Aksi mahkeme kararıyla sabit olana kadar işlemin hukuka uygun kabul edilmesine, idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması denilmektedir¹⁴. Diğer bir ifadeyle, idari işlem iptal davası neticesinde iptal edilene veya yapılan başvuru üzerine veya idare tarafından kendiliğinden geri alınana, kaldırılana kadar kanuni dayanağa sahip, hukuka uygun olarak kabul edilir¹⁵. Hukuka aykırı unsurlar bulunduğu değerlendirilen idari işlem için iptal davası açılması mümkündür. Vergi idaresinin yaptığı tespit işlemleri de idari işlem olduğu için bu işlemlere karşı yargı organlarına başvurmak mümkündür.

486 No’lu Tebliğ’de Vergi Usul Kanunu’nun 179. maddesi uyarınca ikinci sınıfa geçerek işletme hesabı esasına göre defter tutacak olan mükelleflerin, söz konusu maddede belirtilen şartların tahakkuk ettiği takvim yılının son gününe (bu gün dahil) kadar; gerçek usulde vergilendirilirken Gelir Vergisi Kanunu’nun 46. maddesi gereği yazılı olarak basit usule tabi olma talebinde bulunan mükelleflerin ise belirtilen maddede yer alan şartların gerçekleştiği takvim yılının son gününe (bu gün dahil) kadar kendileri veya yukarıda belirtildiği şekilde aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği kişiler aracılığıyla “www.defterbeyan.gov.tr” adresi üzerinden elektronik ortamda

¹³ Yaşar, Hasan Nuri (2014) İdare Hukuku, İstanbul, Der Kitabevi, s. 275.

¹⁴ Atay, Ender Ethem (2014) İdare Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 447.

¹⁵ Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil (2014) Türk İdare Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 380.

veya gelir vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine başvuru yapmaları gerektiği belirtilmektedir.

Tebliğ'e göre, Defter-Beyan Sistemi'ne giriş yapabilmek için kullanıcı kodu ve Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası ve şifre bilgileri kullanılmaktadır. Şifre bilgisi, mükellefin veya noter aracılığıyla yetkilendirmiş olduğu kişi tarafından gelir vergisi bakımından bağlı bulunan vergi dairesine yapılan başvuru ile alınmaktadır.

Tebliğ'de işlemlerin defterlere kaydı, ait oldukları aya ait katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son günden fazla geciktirilemeyeceği belirtilmiştir. Takvim yılının son ayına dair kayıtların, takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün saat 23:59'a kadar yapılması mümkündür. Basit usule tabi olan mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtlar, izleyen ayın sonuna kadar Sistem'e kaydedilir.

Rakam veya yazıların defter ve kayıtlara hatalı girilmesi durumunda, Tebliğde belirtilen kayıt zamanı içinde, Sistem üzerinden yanlış kayıt güncellenebilir veya iptal edilerek doğru kayıt aynı şekilde tekrar girilebilir.

D. SİSTEM ÜZERİNDEN TUTULABİLECEK DEFTERLER ve BELGELER

Defter-Beyan Sistemi üzerinden işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ve bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilmektedir. Hekimler tarafından protokol defterine yapılan kayıtlar ile borsa acentaları ile noterler ve noterlik görevini ifa ile yükümlü olanlar tarafından resmi defterlere tutulan kayıtlardan bağımsız olarak, yükümlülüğe ilişkin olarak yapılan işlemlerin kayıt zamanına dair süreler içinde Sistem'e kaydedilmesi gerekmektedir.

486 No'lu Tebliğ'e göre mükellefler, Sistem üzerinden tutacakları envanter defterinde, amortisman defterinde veya amortisman listelerinde üzerinden amortisman ayrılan kıymetleri ve bunların amortismanlarını gösterebilirler. Amortisman tabi iktisadi kıymetlere dair işlemler, 01.01.2019

tarihinden itibaren zorunlu olarak Defter-Beyan Sistemi'nde bulunan "Sabit Kıymet Yönetimi" üzerinden takip edilecektir. Ayrıca Sistem üzerinden tutulan kayıtlar esas alınarak işletme hesap özeti, zirai kazanç hesap özeti, serbest meslek hesap özeti ile basit usul hesap özeti Sistem tarafından oluşturulur. Sistem ile birlikte gelir ve giderler elektronik ortamda saklanabilir, verilmesi gereken beyanname, bildirim ve dilekçeler elektronik ortamda gönderilebilir ve Vergi Usul Kanununca düzenlenmesi gereken zorunlu belgeler düzenlenebilir.

486 No'lu Tebliğ'in kayıt zamanını düzenleyen 7. maddesine göre, Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulan defterlerin açılış onayı, ilk defa veya yeniden işe başlama ve sınıf değiştirme hallerinde defteri kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortam üzerinde yapılır. Açılış onayı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tasdik hükmündedir. Kapanış onayı ise defterlerin ait oldukları takvim yılının son ayını takip eden 4. ayın sonuna kadar Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yine elektronik ortamda yapılır.

Tebliğ'in 9. maddesine göre Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulan defterler, Vergi Usul Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilir. Sistemi kullanmak zorunda olan mükelleflerden defter tutmakla yükümlü olanların kağıt ortamında tuttukları defterlerin hukuki geçerliliği yoktur. Gelir İdaresi Başkanlığı, Sistem üzerinden tutulan defterlere ilişkin format ve standartlarda değişiklik yapabilir. Ayrıca kayıt oluşturma süreci ve vergi güvenliğine dair standartlara uyma yükümlülüğü de getirebilir. Bu zorunluluk mükellef gruplarına göre farklılaştırılabilir.

Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenleme yükümlülüğü bulunan fatura ve fatura yerine geçen belgeler, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi ve benzer diğer belgeler, Defter-Beyan Sistemi üzerinden veya Sistem aracılığıyla elektronik ortamda düzenlenebilir. Tebliğ'in 11. maddesinde belirtilmiş olan Sistem üzerinden belge düzenlenmesi, mükellefler için zorunlu olmayıp isteğe bırakılmıştır. Defterlerin tutulmasının zorunlu olduğu bir Sistem'de, belgelerin tutulmasının da zorunlu olmasıyla kayıt birliği ve kontrolü daha kolay

sağlanabilecektir. Bu nedenle, elektronik ortamda belgelerin düzenlenmesinin mükellef için zorunlu tutulmaması tartışılmaya değer bir husustur.

E. SİSTEM ÜZERİNDEN TUTULAN DEFTERLERİN MUHAFAZA VE İBRAZİ

486 No'lu Tebliğ'in muhafaza ve ibrazı düzenleyen 10. maddesine göre, Defter-Beyan Sistemi'nin kullanılmasıyla birlikte işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması ve her işleme ait logların kaydedilmesine bağlı olarak defterlerin mükellefler tarafından ayrıca kağıt olarak saklanmasına gerek yoktur. Sistem üzerinden defterlerin görüntülenmesi, yazdırılması veya farklı dosya formatları ile indirilmesi mümkün olmakla birlikte, bu şekilde kaydedilmiş olup sonrasında kaydedilmiş/indirilmiş bulunan belgenin hukuki anlamda bir geçerliliği bulunmamaktadır.

Elektronik defter uygulamasından farklı olarak Defter-Beyan Sistemi'nde, Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Gelir İdaresi Başkanlığı'na aittir. Başkanlık elektronik ortamda oluşturulmuş olan defterleri muhafaza ederek mükelleflerin kullanımına hazır bir şekilde bulundurmakla yükümlüdür. Böyle bir durumun ticari hayatın gizliliği açısından tartışmaya açık olduğu da yapılan değerlendirmeler arasındadır¹⁶. Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyetini ihlal suçu ile vergi işlemleri ve incelemeleriyle uğraşan memurların mükellefin ve ilgili kimselerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine dair öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri güvence altına alınmıştır. Vergi mahremiyetini ihlal edenler 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre cezalandırılır. Vergi mahremiyetini ihlal yasağı, Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddede belirtilen kişiler görevden ayrılışları dahi devam eder. Defter ve kayıtları muhafaza yükümlülüğü bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı da vergi mahremiyetini korumak zorundadır.

¹⁶ Arslan, Cenk Murat (2018) "Elektronik Olarak Düzenlenen Defter ve Belgelerin Kapsamı Genişletildi", Vergi Dünyası, S:439, s. 73.

Aksi halde ilgili maddeler uyarınca gerekli yaptırımların uygulanması söz konusudur.

Tebliğ'e göre, mükellefiyetine dair defter ve belgeleri ibraz etmesi talep edilen mükellefler, talepte bulunan birim ile ibrazı talep edilen bilgilerin içeriğini ve ibraz talep yazısının bir örneği ile birlikte ibraz süresinin sonundan en geç 10 gün önce gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirir. Başkanlık bu bildirimle ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

İlgili makamların, mükellefe ulaşamamaları ya da ibraz yazısının mükellefe tebliğ edilememesi halinde, bu durumu açıklayan belgelerle mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurmaları mümkündür. Başkanlık, istenildiği takdirde defterlerin kağıt, elektronik, manyetik ya da optik araçlar aracılığıyla eksiksiz ve okunabilir bir halde ibraz edilmesine yönelik tedbirleri almak ve ibraza yönelik farklı usul ve şekiller belirleme konusunda yetkili kılınmıştır.

F. CEZA VE SORUMLULUK

486 No'lu Tebliğ'in 17. maddesinde belirtildiği üzere, Defter-Beyan Sistemi'ni kullanmak zorunda olmasına rağmen Tebliğ'de belirtilen süreler içerisinde başvuruda bulunmayan, başvuru yapmış olmakla birlikte süreler içerisinde kayıt yapma, defter tutma, beyanname verme, bildirim ve dilekçe gönderme, belge düzenleme ve benzeri zorunlulukları yerine getirmeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu'nun ilgili ceza hükümleri uygulanır.

Sistem'i kullanan mükelleflerin, Sistem dışında kağıt veya elektronik ortamda kayıt yapmaları, defter tutmaları ve Sistem harici yollarla beyanname göndermeleri yasaklanmıştır. Sistem haricinde defter tutmaları halinde hiç defter tutmamış sayılırlar. Sistem dışında beyanname gönderdikleri takdirde hiç beyanname vermemiş kabul edilirler. Kayıt ve işlemlerin yapılmamış, defterlerin tutulmamış ve beyannamelerin verilmemiş sayılması dolayısıyla Vergi Usul Kanununun ceza hükümleri uygulanır.

Tebliğ'e göre, kendisine kullanıcı kodu ve parola verilenler, bunların güvenliğinden de sorumludurlar. Sistem'i kullananların, kullanıcı kodu ve

parolalarını başka amaçla kullanmaları, üçüncü kişilere açıklamaları, devretmeleri, kiralamaları ve satmaları mümkün değildir. Kullanıcılar, kullanıcı kodu ve parolalarının kaybedilmesi, çalınması gibi durumlarda Vergi İletişim Merkezi'ne veya ilgili vergi dairesine bilgi vermekle yükümlüdür.

Tebliğ'in 17. maddesine göre, Sistem'i doğrudan kendisi kullananlar, Sistem'e yapılan kayıtların ve bilgilerin içeriğinden ve doğruluğundan kendileri sorumludur. Aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzalanarak yetki verilen kişiler aracılığıyla Sistem'i kullanan mükellefler, Sistem'e işlenecek her türlü bilginin meslek mensubuna veya meslek odasına tam ve doğru bir şekilde sunulmasından sorumludur. Meslek mensubu veya meslek odası ise deftere işlenen bilgilerin doğruluğundan ve beyanname, bildirimler ve dilekçelerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayandığı belgelere aykırılığından doğan vergi ziyana bağlı olan vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konuda herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Maddenin devamında, beyanname, bildirim ve dilekçelere dair düzenlemeler bulunmaktadır. Buna göre, beyannamelerin onaylanmasıyla otomatik olarak hazırlanan tahakkuk fişleri veya ihbarnameler Sistem üzerinden mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların yetkilendirdiği gerçek veya tüzel kişilere iletilir. İletilmesiyle birlikte tebliğ gerçekleşmiş kabul edilir.

Sistem üzerinden yapılan işlemlerin, kayıtların ve deftere kaydedilmesi işlemlerinin ve beyanname, bildirim ve dilekçelerin verilmiş/düzenlenmiş sayılması için Sistem üzerinden onaylanması gerekir. Aksi takdirde işlem yapılmamış sayılır. Onaylanacak işlem, yapılması gereken sürenin son günü saat 23:59'a kadar tamamlanmalıdır. Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde Başkanlık veya vergi dairesi kayıtları esas alınmaktadır.

G. DİĞER HUSUSLAR

486 No'lu Tebliğ'in 14. maddesine göre, Sistem'i kullanan mükelleflerin ölümü, gaipliği veya mükellefiyetin sonlandırılması durumlarında; ölüm, gaiplik veya sonlandırma tarihlerinden itibaren Defter-Beyan Sistemi'ne kayıt

yapma, defter tutma ve beyanname gönderme özellikleri kullanılamayacaktır. Bu tarihe kadar yapılması gereken işlemler ve onların gerektirdiği yükümlülükler kapsam dışında bırakılmıştır. Ayrıca geçmiş dönemlere dair kayıtlar da görüntülenebilecektir.

Tebliğ'in 12. maddesine göre, mücbir sebep, bölgesel veya ulusal uzun süreli elektrik veya internet kesintileri, siber saldırı gibi Başkanlık ve mükellef, meslek mensubu veya meslek odaları bakımından Sistemi kullanamaz hale getiren durumlar meydana gelebilir. Bu durumlarda, Sistem kapsamında yer alan belge, kayıt, defter, beyanname, bildirim ve dilekçelerin belirtilecek olan süreler içinde elektronik ortam haricinde düzenlenmesi ve muhafaza edilmesi, Tebliğ'de belirtilen sürelerin uzatılması, şartların ortadan kalkması halinde ise işlemlerin Sistem'e aktarılması hakkındaki usul ve esasları Başkanlık belirlemeye yetkilidir.

III. DEFTER-BEYAN SİSTEMİNİN VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE ETKİSİ

Maliye Bakanlığı tarafından 486 No'lu Tebliğ ile getirilen bir uygulama olan Defter-Beyan Sistemi ile birtakım tartışmaya açık hususların ortaya çıktığı ifade edilebilir. Bu noktada incelenmesi gereken ilk durum, vergi kanunları ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin ve tebliğlerin niteliğine ilişkindir.

Vergi hukukunun kaynakları sınıflara ayrılırken çeşitli ölçütler kullanılmaktadır. Kaynaklar üretildiği organa göre, bağlayıcı kaynak – yardımcı kaynak ayrımına göre veya güncel – eski kaynağa göre sınıflandırılmaktadır¹⁷. Bağlayıcılık niteliği göz önüne alındığında ise kaynakları bağlayıcı ve yardımcı kaynak olarak tasnif etmek mümkündür. Bir kaynağın bağlayıcılığından bahsedebilmek için yeni bir vergi normu koyması gerekmektedir¹⁸. Bağlayıcı niteliği haiz kaynakların içerdiği kuralların üst

¹⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz, **Taşkan, Yusuf Ziya** (2019) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 39.

¹⁸ **Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 15.

hukuk kurallarına aykırılığı yargı yoluyla denetlenmektedir. Bağlayıcı niteliği olmayan, verginin aslını değiştirmeyen, mevcut düzenlemelerin açıklaması niteliğinde olan, diğer bir ifadeyle kişiler ve uygulamacılar için yol gösterici özelliği bulunan kaynaklar ise yardımcı kaynaklardır¹⁹. Vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları; anayasa, kanun, cumhurbaşkanlığı kararnameleri, cumhurbaşkanı kararları, uluslararası antlaşmalar, yönetmelikler, düzenleyici genel tebliğler, anayasa mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararlarıdır. Yardımcı kaynaklar ise; açıklama genel tebliğleri, iç genelgeler, özele (mukteza), sirküler, diğer yargı kararları, doktrindir, örf ve adettir²⁰.

Maliye Bakanlığı, kendisine Anayasa'nın 124. maddesi ile verilen "...kanunların uygulanmasını sağlamak..." görev ve yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanmaktadır. Vergi kanunlarının sayısının çok olması, öncelikle ekonomideki değişiklikler olmak üzere farklı nedenlerle vergi kanunların sık sık değişmesi nedeniyle algılanmasında ve yorumlanmasında yaşanan tereddütleri gidermek, vergi idaresini aydınlatmak ve uygulamada birliği sağlamak amacıyla genel tebliğler yayımlanmaktadır²¹. Genel tebliğler, işlevleri ve dayanakları esas alınarak doktrinde ikiye ayrılarak incelenmektedir: Uygulama (düzenleyici) ve açıklama (yorum) genel tebliğleri. Vergi kanunlarında açık bir şekilde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanarak çıkartılan genel tebliğler, uygulama (düzenleyici) genel tebliğidir. Doktrindeki genel görüşe göre uygulama genel tebliğlerinin bağlayıcı niteliği bulunmaktadır²². Bu tebliğler ile Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarında

¹⁹ **Kırbaş, Sadık** (2012) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi, s. 20-21; **Bilici, Nurettin** (2016) Vergi Hukuku, 37. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, s. 22.

²⁰ Örf ve adet, kanunda yazılı olmaması koşuluyla bağlayıcı olmayan kaynaklar arasında yer almaktadır. Kanunda yer alıyorsa bağlayıcı kaynaklar arasında kategorize edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Mutluer, M. Kamil/Dayanç Kuzeyli, N. Nilay** (2019) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 116; **Taşkan**, s. 69; **Saraçoğlu, Fatih/Pürsünlerli Çakar, Elif** (2019) Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s.8.

²¹ **Oktar, S. Ateş** (2017) Vergi Hukuku, 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 40; **Öner, Erdoğan** (2016) Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, s. 36.

²² **Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri**, s. 19; **Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut** (2019) Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 36; **Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2017) Vergi Hukuku, 8. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, s. 36; **Taşkan** (2019), s. 64; **Mutluer/Dayanç Kuzeyli**, s. 113-114.

kendisine tanınan sınırlar içinde düzenleme yapar²³. Maliye Bakanlığı'nın görüş açıklamak amacıyla çıkardığı ve bağlayıcı olmayan genel tebliğler ise açıklama (yorum) genel tebliği olarak adlandırılmaktadır²⁴.

Uygulama genel tebliğleri, vergi kanunları tarafından Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanarak oluşturulan düzenleyici işlemlerdir. Hem uygulama hem yorum genel tebliğleri sayı verilerek Resmi Gazete'de yayımlanır. Kanunun Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetki vergi kanunlarında genellikle "usul ve esasları belirleme yetkisi" şeklinde ifade edilmektedir. Nitekim Defter-Beyan Sistemi'yle ilgili bazı hususlarda da Vergi Usul Kanunu'nun 175, mükerrer 242, mükerrer 257 maddelerinde usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yetkiyi düzenleyen kanun maddelerinde yer alan "usul ve esasları belirleme" biçimindeki ifade nedeniyle Maliye Bakanlığı'nın bazı durumlarda kendisine verilen yetkiyi aştığı değerlendirilmektedir. Bu durumun dayanağını ise, düzenleyici bir işlem olan tebliğler ile kanun hükümlerinin lafzı ve amacı dışına çıkılması oluşturur²⁵.

Vergi kanunlarında, tamamının veya bir maddesinin ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi ve açıklanması gerekliliği gibi durumlarla karşılaşmaktadır. Uygulamada birliğin sağlanması, kanun maddelerinin doğru ve etkin bir şekilde uygulanması için ayrıntılı açıklamalar yapılması gibi amaçlarla bağlayıcı nitelikte olan genel tebliğler Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Bu tebliğlerde yapılan açıklamalar ile mükellef ve vergi dairesi bilgilendirilmekle birlikte tebliğde belirtilen hususlar kendileri için bağlayıcı nitelik taşımaktadır²⁶.

²³ **Pehlivan, Osman** (2015) Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, s. 36.

²⁴ **Baykara, Bekir** (2001) "Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı Ve Değeri", Vergi Dünyası, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2771>> s.e.t. 09.03.2020.

²⁵ **Taşkan, Yusuf Ziya** (2010) Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 52-53.

²⁶ **Uyanık, Namık Kemal** (2001) "Genel Tebliğler Ve Muktezalar", Vergi Dünyası, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2776>> s.e.t. 09.03.2020.

Maliye Bakanlığı'nın düzenleyici işlemi olan tebliğ ile yapılan düzenlemelerin sınırını ise düzenlemenin dayanağı oluşturur. Diğer bir ifadeyle, Bakanlık kendisine verilen yetkileri kanunun kendisine verdiği sınırlar içinde ve kanunun lafzı ile amacına uygun bir şekilde kullanmakla yükümlüdür²⁷. Nitekim Danıştay'ın kararına konu olan olayda, Maliye Bakanlığı kendisine verilen usul ve esasları belirleme yetkisini kullanarak genel tebliğ yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile müteselsil sorumluluk kapsamının genişletildiği, böylece Kanun'un öngördüğü yetkinin sınırlarının aşıldığı ve Kanun'da öngörülmeleyen bir yükümlülük oluşturulduğu gerekçesiyle Tebliğ'in iptaline karar verilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından da onanarak kesinleşmiştir²⁸.

Kanaatimizce, 486 No'lu Tebliğ açısından da açıklanan hususlar tartışılmaya değerdir. Tebliğ'in yetkiyi içeren maddesi incelendiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 175, mükerrer 242 ve mükerrer 257. maddeleriyle elektronik ortamda defter tutulmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na bırakılmış ve Bakanlık da bu yetkisini kullanarak Tebliğ ile düzenleme yapmıştır. Her ne kadar Bakanlık usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmış ise de Tebliğ ile mükelleflere Kanun'da öngörülmeleyen birtakım yükümlülükler getirdiği, Kanun'daki yükümlülüklerden bazılarını ortadan kaldırdığı ve ödevlere aykırılık neticesinde yaptırımlar öngördüğü belirtilmelidir. Bu noktada ise vergilerin kanuniliği ilkesi ile tebliğlerin niteliği birlikte incelenmelidir. Kanunilik ilkesi, devlet tarafından vergilendirme yetkisinin yalnızca kanun suretiyle kullanılmasını ifade etmektedir. Bir başka anlatımla, vergilerin kanuniliği ilkesi devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organınca anayasal usullere uygun bir şekilde

²⁷ **Acar, Mustafa Gürhan** (2001) "Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti Ve Mükellef İle İdare Bakımından Bağlayıcılığı" Vergi Dünyası, <<http://www.vergিদুnyasi.com.tr/Makaleler/2786>> s. e.t. 09.03.2020.

²⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2000/238, K: 2001/20, Karar Tarihi: 12/01/2001. Kanun'da öngörülmeleyen sınırlamaların Tebliğ gibi düzenleyici işlemler ile getirilmesi nedeniyle Danıştay kararlarına konu olan olaylar bulunmaktadır. Bkz: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2017/232, K: 2017/266, Karar Tarihi: 25/04/2017; Danıştay 4. Daire, E: 2005/1890, K: 2006/3186, Karar Tarihi: 26/12/2006.

çıkartılan kanunlarla kullanılmasını ifade etmektedir²⁹. Vergiyle ilgili her türlü düzenlemenin kanunlarda yazılı olması gerekmektedir³⁰. Vergilerin kanunla koyulması, vergi yükünü etkileyen tüm unsurların da kanunla düzenlenmesine dair bağlayıcı bir sınır çizmektedir. Bu kapsamda; mükellef, konu, vergiyi doğuran olay, muafık ve istisnalar, matrah, oran, tahsil zamanı ve şekilleri gibi temel hususlar kanunla düzenlenmelidir³¹.

Kumrulu'ya göre, verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile getirilmesini zorunlu kılmasının yanı sıra verginin ana öğelerinin tespitinin de kanunla belirlenmesini gerektirmektedir³². Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı, kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgili kişilere yükletilmesine olur vermesi bunun kanunla koyulduğu anlamına gelmediğini ifade etmektedir. Nitekim mali yükümlerin tahsil usulleri, yaptırımları gibi çeşitli usulleri vardır ve bu yönleri kanun ile yeterince çerçevenmemişse kişilerin temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaktadır³³. Saban da temel ölçü yasa olduğu için yasa kapsamı dışındaki veya yasanın kapsamını genişletecek şekilde yapılan düzenlemelerin hukuka aykırı olduğunu ifade etmektedir³⁴. Çağan'a göre, devlet vergilendirme yetkisi ile kişilerin hak ve özgürlük alanına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır³⁵. Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlüklerine yönelttiği etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırlarının ve koşullarının anayasada belirtilerek kişilere güvence sağlanması gerektiğini ifade etmektedir³⁶.

²⁹ **Karakoç, Yusuf** (1996) Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Ankara, Anayasa Yargısı 13. Anayasa Mahkemesi Yayını, s. 323.

³⁰ **Bilici**, s. 13.

³¹ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 24.

³² **Kumrulu, Ahmet** (1988) "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", Türkiye Barolar Birliği Dergisi <<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m1988-19883-1067>> s.e.t. 09.03.2020.

³³ Kaneti/Ekmekci/Güneş ve diğerleri, s. 57.

³⁴ **Saban, Nihal** (2016) Vergi Hukuku, 8. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayın, s. 36.

³⁵ **Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, s. 144.

³⁶ **Çağan, Nami** (1984) "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı Dergisi, C:1, s. 171.

Güneş'e göre, vergiden doğan ödevler de kurucu öğeleri tamamlayan bir öge olduğu için, kanunla düzenlenmelidir. Ayrıca kanunda öngörülen ana öğelere ilişkin olarak yürütmeye ve vergi dairesinin takdirine dair hiçbir açık nokta bırakılmaması gerektiği de Güneş tarafından ifade edilmiştir³⁷. Baykara'ya göre, verginin kanuniliği ilkesi gereği kanun hükmü ile verilen yetki, verginin esas noktalarına değil, tali hususlarına uygulanan ve çok sınırlı olan bir yetki olmalıdır³⁸. Bu kapsamda, tebliğler kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkartılmış olsalar da tebliğ ile vergi yükünü etkileyen veya değiştiren düzenlemeler yapılamaz. Diğer bir ifadeyle, tebliğ ile yalnızca usule yönelik düzenlemeler yapılabilir³⁹.

Doğrusöz'e göre, Maliye Bakanlığı'na Kanun tarafından tanınmış olan yetki hiçbir zaman idareye, kaynağını Anayasa'dan almayan bir yetki bahşetmez, yasama yetkisinin devri anlam ve sonucuna neden olacak şekilde veya kanunla yapılan düzenlemelerin kapsamını değiştirecek, genişletecek veya daraltacak şekilde değerlendirilemez⁴⁰. Bu nedenle şekli ödevler de geniş anlamda vergi ödevi kapsamında kalacağı için bu hususların da kanunla düzenlenmesi gerekmektedir⁴¹. Aksi takdirde yürütme organına, vergiye dair şekli bir mükellefiyetin getirilmesine ilişkin bir yasama yetkisinin devri söz konusu olur ki bu duruma Anayasa da izin vermemektedir. Ayrıca Doğrusöz, idarenin kanunen tutulması zorunlu defterin tutulma zorunluluğunu kaldırabilecek ve gerektiğinde kanunda öngörülmemiş defter ve belge tutma zorunluluğu getirmesinin de Anayasa'ya aykırı olduğunu ifade etmektedir⁴².

³⁷ **Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 134.

³⁸ **Baykara**, s.e.t. 09.03.2020.

³⁹ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 36.

⁴⁰ **Doğrusöz, Bumin** (2000) "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, s. 140-141.

⁴¹ **Tekbaş, Abdullah** (2009) Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, s. 248; **Buyrukoğlu, Selçuk/Bozdoğan, Duygu** (2015) "Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik" Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, S:10/1, s. 270.

⁴² **Doğrusöz**, s. 141.

Nitekim bu husus Anayasa Mahkemesi'ne konu olan bir kararda da şu şekilde belirtilmiştir: “...Genel Tebliğle yükümlülük getirme ve yaptırım belirleme olanağı veren yasa kuralları Anayasa ile bağdaşamaz...”⁴³

Şenyüz/Yüce/Gerçek'e göre, verginin kanuniliği ilkesi vergileme alanında yürütme organının ve idarenin yetkili kılınamayacağını ifade etmektedir. Kanunilik ilkesi, yasama organı dışındaki organların vergi yükü veya vergi yüküne denk etki oluşturacak düzenlemelerin yapılmamasını da ihtiva etmektedir. Şenyüz/Yüce/Gerçek, ilkenin oldukça katı bir şekilde yorumlanmasını, bu kapsamda vergi yükünü değiştiren düzenlemelerin ancak ve ancak doğrudan yasama organı tarafından kanunla yapılması gerektiğini belirtmektedir. Diğer bir ifadeyle, kanunilik ilkesi, kanunla düzenlenmesi gereken hususların idarenin düzenleyici işlemleriyle yapılmasına izin vermemektedir. Vergilerin kanunla alınması ile keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları da engellemektedir. Bu durum ise mükelleflere güvence sağlar ve ilke hukuki güvenliğin güvencesini oluşturur⁴⁴. Karakoç da vergilerin kanuniliği ilkesi ile belirsizliklerin, güvensizliklerin ve keyfiliklerin önlenmesinin amaçlandığını ifade etmektedir. Hızlı hareket edilmesi ve çabuk düzenleme zaruretleriyle Anayasa'da belirtilen sınırlar içinde kanunla yetki verilmesi mümkündür. Ancak verilen yetkilerin sınırlarının çok belirli olmaması ve bu yetkilerin, vergilendirme yetkisinin devri biçiminde uygulanmasına neden olmaktadır⁴⁵.

486 No'lu Tebliğ incelendiğinde, bazı mükelleflere Defter-Beyan Sistemi üzerinden defter tutma, saklama, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu şeklinde yeni bir yükümlülük getirilmiştir. Söz konusu mükelleflerin, kağıt ortamında tuttıkları defterler tutulmamış; beyannamelerinin, bildirim ve dilekçelerinin fiziki ortamda verilmesi halinde beyannamelerinin, bildirim ve dilekçelerinin verilmemiş sayılacağı Tebliğ ile hüküm altına alınmıştır. Kanaatimizce, vergi ödevinin tamamlayıcı bir unsuru olan ödevlerin kanuni temelleri

⁴³ Anayasa Mahkemesi, E:1990/29, K:1991/37, Tarih: 15.10.1991.

⁴⁴ Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 25.

⁴⁵ Karakoç, Yusuf (2014) “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, Özel S. 2013, s.1298.

bulunmalıdır. Diğer bir ifadeyle, ödevle ilişkin temel esaslar öncelikle kanunda belirtilmeli, düzenleyici işlemler ile yalnızca ayrıntılar düzenlenmelidir. Vergi ödevinin öngörülmesi vergi yükünü etkileyen, mükellefe yeni bir sorumluluk yükleyen, usul ve esaslara ait olmayan asli bir konudur. Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca vergi ödevi, yükümlüsü ve konusuna dair düzenlemeler kanunda yer almalıdır. Kanunda düzenlenmeyen bir hususun, yeni bir ödev getirecek şekilde Tebliğ ile belirlenmesinin verginin yasallığı ilkesini zedeleyebileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak uygulamada Maliye Bakanlığı, usul ve esasları belirleme yetkisini geniş yorumlamakta ve kanunda düzenlenmesi gereken yükümlülükleri tebliğ ile getirmektedir.

486 No'lu Tebliğ ile hükümlere uyulmadığı takdirde kişiler hakkında ceza hükümlerinin uygulanacağı da düzenlenmiştir. Anayasa'nın 38. maddesinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesi yer almaktadır. 38. madde; *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”* hükmü ile suçta kanunilik ilkesini; *“Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”* hükmü ile cezada kanunilik ilkesini düzenlenmiştir. Anayasa'ya uyumlu bir şekilde Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde de suçta ve cezada kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda suç ve cezalar kanun ile kabul edilip düzenlenmelidir. Yürütme organı tarafından yapılan düzenleyici işlemlerle bir eylem suç haline getirilemez, ceza veya güvenlik önlemi koyulamaz⁴⁶.

Kabahatler bakımından da 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun⁴⁷ 4. maddesinde *“1.Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. 2. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.”* kuralı yer almaktadır. Hükme göre, kabahatler düzenleyici işlemlerle belirlenebilmekte ancak yaptırımın türü, süresi, miktarı

⁴⁶ Eroğlu, Onur (2013) “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, S:8(3), s. 167.

⁴⁷ Resmi Gazete Tarihi: 31/03/2005, Resmi Gazete Sayısı: 25772-Mükerrer.

düzenleyici işlemlerle hüküm altına alınamamaktadır. Kanun koyucu kabahat oluşturan bir davranışı tüm unsurlarıyla düzenleyebileceği gibi çerçeve hüküm de oluşturabilmektedir. Çerçeve hükmün içeriğinin doldurulması ise idarenin düzenleyici işlemlerine bırakılabilmektedir. Ancak idare çerçeve hüküm bulunmadığı takdirde kendiliğinden kabahat sayılan davranışları belirleyememektedir⁴⁸. Ancak Başaran Yavaşlar'a göre, kanunda yer alan çerçeve hükmü yeterli görerek kabahatlerin idare tarafından belirlenmesine izin vermek hem Anayasa'nın 73. maddesine hem de 38. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Çerçeveyi kanun belirlemiş olsa dahi vergisel kabahat oluşturacak hareketin idare tarafından belirlenmesi uygun değildir⁴⁹.

Defter-Beyan Sistemi'nin Vergi Usul Kanunu hükümlerine etkisi bakımından incelenmesi gereken diğer bir konu ise ödevlere ilişkindir. Maliye Bakanlığı'nın 486 No'lu Tebliği'nde, Defter-Beyan Sistemi'ni kullanan mükellefler açısından Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen şekli ödevlere göre büyük farklılıklar bulunmaktadır. Tebliğ'e göre, Defter-Beyan Sistemi'ni kullanan mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen kağıt ortamında defter tutma, kayıt düzenine uyma, defterleri onaylatma, belge düzenine uyma, defter ve belgelerini saklama ve beyanname verme ödevleri ortadan kalkmaktadır. Bir başka anlatımla Tebliğ hükmü, kanuni bir yükümlülük olan şekli ödevlerden bir kısmını işlevsiz bırakmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda şekli ödevleri düzenleyen 95 madde bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'ndaki yetkiye ilişkin birkaç maddeye dayanarak yayımlanan Tebliğ hükmü ile Kanun'un şekli ödevleri düzenleyen 24 maddesi işlevsiz kalmaktadır. Gerek verginin kanuniliği ilkesi gerek genel tebliğin niteliği dikkate alındığında Maliye Bakanlığı'nın düzenleme yetkisinin anayasa ve kanun hükmünü yok sayacak derecede olup olamayacağı tartışılmaya değer bir husustur. Nitekim Anayasa'da kanunla düzenlenmesi gerektiği belirtilen ve kanunla düzenlenen hususların, idarenin düzenleyici işlemi olan genel tebliğ ile anayasa ve kanun hükümlerini yok sayacak şekilde belirlenmesi söz konusudur. Bu noktada

⁴⁸ Şenyüz, Doğan (2017) Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ekin Kitabevi, s. 39.

⁴⁹ Başaran Yavaşlar, Funda (2006) "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları" Vergi Dünyası, Temmuz 2006, s.163.

Anayasa'da da hüküm altına alınan vergilerin yasallığı ile suç ve cezaların kanuniliği ilkelerinin ihlal edildiği hususu da ayrıca değerlendirilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nda işlevsiz kalan şekli ödevler değerlendirilecek olursa; Tebliğ'in 1. maddesinde Defter-Beyan Sistemi'ni kullanmak zorunda olanlar düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesine göre fiziki olarak defter tutma yükümlülüğü bulunanlar; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir. Tebliğ ile serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ve basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Tebliğ'in 17. maddesine göre, Sistem dışında defter tutanlar hiç defter tutmamış sayılarak ilgili mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu'nun ilgili ceza hükümleri uygulanır. Bir başka deyişle, Tebliğ'de belirtilen üç mükellef grubu, normlar hiyerarşisinde üst konumda bulunan Kanun hükmüne göre defter tutmaları halinde kanuni ödevini yerine getirmemiş sayılmaktadır.

Kanun ve Tebliğ hükümleri arasında farklılık bulunan bir diğer ödev, kayıt düzenine ilişkindir. Kanun'un 219. maddesinde kayıt zamanına ilişkin farklı durumlara göre on gün, kırk beş gün veya günü gününe kayıtların defterlere işlenmesi hakkında hüküm bulunmaktadır. Ancak Tebliğ'in 7. maddesinde işlemlerin deftere kaydı, ait oldukları ayın katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün olan ayın 26. gününden fazla geciktirilemez. Basit usule tabi mükelleflerin ise üçer aylık kayıtlarını, izleyen ayın sonuna kadar Sistem'e kaydetmeleri gerekmektedir. Görüldüğü üzere, Kanun maddesi ile Tebliğ hükmü tamamen farklı süreler içermektedir. Tebliğ'de belirtilen sürelerle uymayanlar hakkında ise ceza hükümleri uygulanmaktadır.

Defterlerin onay zamanı ve onay makamı, Kanun'un 221. ve 223. maddesinde düzenlenmiştir. İşe devam etmekte olanlar, defterin kullanılacağı yıldan önceki son ayda; yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni mükellefiyete girenler, mükellefiyet tarihinden önce defterlerini yetkili makamlara onaylatmalıdır. Onay makamı ise, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlardır. Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için

borsa komiserliği tarafından onaylanır. Tebliğ'in 9. maddesinde ise onay zamanı ve makamı farklı düzenlenmiştir. İlk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme durumlarında kullanmaya başlamadan önce, izleyen dönemlerdeki açılış onayları ise defterin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk günü onaylanır. Onay makamı ise Gelir İdaresi Başkanlığı'dır. Tebliğ'e uygun olarak onay yükümlülüğünü yerine getirmeyenler, Kanun hükmüne göre yükümlülüklerini yerine getirirler dahi, defterlerini onaylatmamış sayılmaktadır.

Defterlerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü hakkında da Kanun ve Tebliğ değişik kurallar içermektedir. Muhafaza ve ibraz ödevi, Kanun'un 253 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile mükellefler defterlerini saklamak ve talep edildiği takdirde yetkililere ibraz etmekle yükümlüdür. Tebliğ'in 10. maddesinde ise, defterlerin ayrıca kağıt ortamında saklanmasına gerek olmadığı, kağıt ortamında tutulması halinde hukuki bir geçerliliğinin bulunmadığı açık bir şekilde belirtilmektedir. Ayrıca, Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların saklama yükümlülüğü de Kanun'un aksine mükellefe değil, Gelir İdaresi Başkanlığı'na aittir. Saklama yükümlülüğü Tebliğ ile mükelleften Gelir İdaresi Başkanlığı'na aktarılmıştır.

İbraz yükümlülüğü konusunda Kanun ve Tebliğ arasında bariz bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, saklama yükümlülüğü Gelir İdaresi Başkanlığı'na ait olduğu için mükelleflerin ibrazı talep edilen bilgileri edinebilmek için Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirimde bulunması gerekmektedir.

Normlar hiyerarşisine göre, altta yer alan norm üstteki norma uygun olmalıdır. Daha açık bir ifadeyle, genel tebliğler kanuna, kanun ise anayasaya aykırı olmamalıdır. Ancak gerek kanun hükmü gerek genel tebliğler incelendiğinde anayasaya ve kanuna aykırılıklar olduğu ifade edilebilir. Genel tebliğ ile düzenlenen ödevler ve cezalar ile Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri işlevsiz kalmaktadır. Defter-Beyan Sistemi'ne dair düzenlenmesi gereken ve verginin esasını teşkil edecek hususların anayasa hükümleri ile çatışmayacak şekilde, normlar hiyerarşisi gözetilerek kanunun ilgili maddelerinde belirtilmesi gerektiği söylenebilir.

SONUÇ

Teknoloji çağının gelmesiyle birlikte hayatı kolaylaştırmak, kontrolün daha rahat sağlanması gibi sebeplerden dolayı devlet kurumları da yeniliklere uyum sağlayarak birtakım uygulamalar getirmiştir. Bu uygulamalardan biri olan Defter-Beyan Sistemi de mükellefin defter tutmak, kayıt düzenine uymak, saklama ve ibraz gibi şekli ödevlerini yerine getirmesini kolaylaştırmayı ve vergi dairesi açısından da denetimi hızlandırmayı amaçlamaktadır.

Yeni uygulamaların yürürlüğe girmesiyle birlikte birtakım hususlar da tartışmaya açık hale gelmektedir. Defter-Beyan Sistemi incelendiğinde temel olarak iki konunun ele alınması gerekmektedir. Ele alınması gereken ilk durum, Vergi Usul Kanunu ile Maliye Bakanlığı'na verilen usul ve esasları belirleme yetkisinden kaynaklanmaktadır. Bu yetki ile Maliye Bakanlığı, kanunda çerçevesi belirlenmiş bir konu hakkında ayrıntılı bir düzenleme yapmak ve usul ve esasları belirlemek için tebliğ yayımlamaktadır. 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği de bu yetkiye dayanarak çıkartılmıştır. Ancak Tebliğ'in içeriği incelendiğinde Kanun'da düzenlenmeyen, çerçevesi belirlenmemiş yeni bir uygulamanın yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu noktada tespit edilmesi gereken, Maliye Bakanlığı'nın tebliğ ile düzenleme yetkisinin sınırlarıdır. Düzenleyici işlemlerin sınırını kanuni dayanağı ve anayasal ilkeler oluşturur. Dolayısıyla düzenleyici işlemler ile kanunun verdiği yetkinin dışına çıkılmaması doktrinde de değerlendirilmektedir. Kanaatimizce, Kanun ile verilen yetkinin Maliye Bakanlığı tarafından geniş yorumlandığı söylenebilir.

Ele alınması gereken bir diğer konu ise tebliğ ve kanun arasındaki ilişkidir. Normlar hiyerarşisi gereği, her norm bir üstünde bulunan norma uygun olarak belirlenmelidir. Diğer bir ifadeyle, alt norm, üstte yer alan norma aykırı olmamalıdır. Ancak 486 No'lu Tebliğ incelendiğinde Vergi Usul Kanunu hükümlerini işlevsiz kıldığı kanaatimizce değerlendirilmektedir. Tebliğ hükümleri ile getirilen yükümlülüklerin bir kısmının, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan şekli ödevlere ilişkin hükümlere aykırılık teşkil edebileceği tartışmaya değer bir konudur. Verginin yasallığı ile suç ve cezaların yasallığı ilkesi de göz önüne alındığında, vergi borcunu ödemeyi

sağlayan şekli ödevler de vergiye ilişkin temel hususlardandır ve kanunla düzenlenmelidir. Bu durum karşısında Defter-Beyan Sistemi'ne ilişkin temel noktaların, en azından ilkeler düzeyinde, Vergi Usul Kanunu'nda açıkça düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Defter-Beyan Sistemi üzerinden defterlerin tutulması belirli mükellefler için zorunlu olmasına karşın Sistem üzerinden belgelerin oluşturulması mükellefin isteğine bırakılmıştır. Uygulama açısından bütünlük sağlanması, Defter-Beyan Sistemi'nin pratik bir sistem olması gibi durumlar da göz önüne alındığında belgelerin oluşturulmasının da Sistem üzerinden yapılması gerekliliği değinilmesi gereken bir konudur. Özellikle defterlerini elektronik ortamda tutmakla yükümlü olan mükellefler açısından defterlerin dayanağını teşkil eden kayıtların da elektronik ortamda bulunmasının işlem ve denetim kolaylığı sağlayacağı ifade edilmelidir. Ancak belirtmek gerekir ki, mükelleflerin iş grupları dikkate alınarak belirlemelerin yapılması gerekmektedir. Böylece elektronik uygulamalar mükellefler açısından bir kolaylık haline getirilerek elektronik defterlerin kullanımının yaygınlaştırılması mümkün hale gelecektir.

Mükellefler açısından ödevlerin yerine getirilmesinin tek bir uygulama üzerinden yürütülmesi, iş ve işlemlerin takip kolaylığı göz önüne alındığında Defter-Beyan Sistemi pratik bir uygulamadır. Bu uygulamanın üç mükellef grubu için kısıtlı tutulmasının takip kolaylığı, defterlerin türleri gibi çeşitli olası nedenleri bulunsa dahi Sistem'in yaygınlaştırılarak kullanılmasının gerek elektronik ortamda defterlerin tutulması gerek Defter-Beyan Sistemi'nin amacına hizmet edeceği göz önüne alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil** (2014) Türk İdare Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Arslan, Cenk Murat** (2018) “Elektronik Olarak Düzenlenen Defter ve Belgelerin Kapsamı Genişletildi”, Vergi Dünyası, S:439, s. 64-74.
- Atay, Ender Ethem** (2014) İdare Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Başaran Yavaşlar, Funda** (2006) “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları” Vergi Dünyası, Temmuz 2006, s.131-178.
- Bilici, Nurettin** (2016) Vergi Hukuku, 37. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.
- Buyrukoğlu, Selçuk/Bozdoğan, Duygu** (2015) “Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik” Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, S:10/1, s. 263-282.
- Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağan, Nami** (1984) “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, Anayasa Yargısı Dergisi, C:1, s. 171.
- Doğrusöz, Bumin** (2000) “Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, s. 135-160.
- Eroğlu, Onur** (2013) “Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, S:8(3), s. 157-180.

- Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut** (2019) Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi.
- Karakoç, Yusuf** (1996) Türk Vergi Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, Ankara, Anayasa Yargısı 13. Anayasa Mahkemesi Yayını.
- Karakoç, Yusuf** (2014) “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme” Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, Özel S. 2013, s.1259-1308.
- Karayalçın, Yaşar** (1988) Muhasebe Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Kırbaş, Sadık** (2012) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- Mutluer, M. Kamil/Dayanç Kuzeyli, N. Nilay** (2019) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları.
- Oktar, S. Ateş** (2017) Vergi Hukuku, 12. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Öner, Erdoğan** (2016) Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Pehlivan, Osman** (2015) Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık.
- Saban, Nihal** (2016) Vergi Hukuku, 8. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayın.
- Saraçoğlu, Fatih/Pürsünlerli Çakar, Elif** (2019) Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

- Şenyüz, Doğan** (2017) Vergi Ceza Hukuku, 10. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2017) Vergi Hukuku, 8. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi.
- Taşkan, Yusuf Ziya** (2010) Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Taşkan, Yusuf Ziya** (2019) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.
- Tekbaş, Abdullah** (2009) Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Yaşar, Hasan Nuri** (2014) İdare Hukuku, İstanbul, Der Kitabevi.

İNTERNET KAYNAKLARI

Acar, Mustafa Gürhan (2001) “Genel Tebliğ ve Muktezanın Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti Ve Mükellef İle İdare Bakımından Bağlayıcılığı” Vergi Dünyası, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2786>> s.e.t. 09.03.2020.

Baykara, Bekir (2001) “Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı Ve Değeri”, Vergi Dünyası, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2771>> s.e.t. 09.03.2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter, <<http://www.edeften.gov.tr/edeferkayitlikullanilar.html>> s.e.t. 09.03.2020.

Kumrulu, Ahmet (1988) “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi <<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m1988-19883-1067>> s.e.t. 09.03.2020.

Uyanık, Namık Kemal (2001) “Genel Tebliğler Ve Muktezalar”, Vergi Dünyası, <<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2776>> s.e.t. 09.03.2020.