

VERGİSEL AÇIDAN NAKİT TAHSİLAT VE ÖDEMENİN BELGELENDİRİLMESİ ÖDEVİ

Dr. Aziz TAŞDELEN¹

GİRİŞ

Vergi, genel bir ifade ile kamu giderlerinin karşılanması amacıyla hukukî zora dayalı olarak bireylerden sağlanan parasal bir kaynaktır. Verginin dayanağı ekonomik değeri olan olay ve işlemlerdir. Ekonomik değerin geleneksel olarak gelir, servet ve harcama şeklinde sınıflandırılması kabul edilmektedir. Ekonomik olayların sağlıklı bir şekilde vergilendirilebilmesi için kayıtlı ortamın yaratılması zorunluluktur.

Türk vergi sisteminin beyana dayalı olması, vergi yükümlülerinin kayıt ve belge düzenine uyulmasını zorunlu kılmaktadır. Bunun anlamı, vergi dairesinin tarhiyat işlemi yükümünün beyanına göre yaptığından ötürü, bu beyanın defter kayıtlarına, bu defter kayıtlarının da belgelere uygunluğu aramasındandır². Dolayısıyla belgeleme yükümlülüğü, yasaya göre tutulması gereken defterlerin ve üçüncü şahıslarla ilgili işlemlerin belgeye dayanma zorunluluğu şeklinde hüküm altına alınmıştır (VUK.m.227/1). Genel kural defter kayıtlarının belgeleme olmasıyla beraber, sınırlı olarak belgeleme zorunluluğu olmayan durumlarda bulunmaktadır (VUK.m.228)³.

¹ Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Görevlisi, Avukat.

² KANETİ, Vergi Hukuku, s.161.

³ Belgeleme zorunluluğu dışında kalan durumlar oldukça sınırlı olarak VUK.'nun 228 nci maddesinde ispat edici kağıt aranmayan giderler "1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler; 2.Vesikanın teminine imkan olmayan giderler; 3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler. 1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır." şeklinde belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığına defter ve belge düzeni ile yetki verilmesi konusu, 2365 sayılı yasa eklemesi ile mükerrer 257 nci maddede tanınmıştır. Bu düzenleme ile güdülen amaç, yasanın gerekçesinde, ekonomik hareketlilik ile belge düzeni arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele imkanının sağlanması olarak gösterilmektedir⁴. Mükelleflerin işlemleriyle ilgili tahsilat ve ödemeleri konusunda düzenleme yapma yetkisinin tanınması, ilk kez 4369 sayılı yasanın 5 nci maddesi ile yapılan değişiklik ile sağlanmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 320 ve 323 Seri Nolu VUK. Genel Tebliği ile kullanmıştır⁵. Tebliğlerin 01.08.2003 tarihinde yürürlüğe girmesi ile, vergi yükümlüleri bakımından kayıt ve belge düzeninin içerisinde, "nakit tahsilat ve ödemelerde belgelendirme ödevi" getirilmiştir. Ancak, Maliye Bakanlığı'na yansıyan olaylar dikkate alınarak uygulamada birliğin sağlanması amacıyla 324 Seri Nolu VUK. Genel Tebliği ile açıklamalarda bulunulmuştur⁶. Daha sonra da, belgelendirmede işlem tutarı sınırı 332 Sıra Nolu VUK. Genel Tebliği ile değiştirilmiştir⁷. Maliye Bakanlığının bu düzenleme yetkisi, yasa hükmünden kaynaklandığından, konuyu düzenleyen tebliğler, "bağlayıcı bakanlık tebliği" niteliğindedirler⁸. Düzenlemelerin konusu ekonomi (kayıt dışı ekonomi), hukuk (vergi hukuku) ve muhasebe biliminin ortak konusunu oluşturmaktadır. Amaç, kayıt dışı ekonominin önlenmesi politikaları bağlamında hukuksal kuralların konulmasıdır. Bu kurallar özellikle vergi hukuku kapsamında kalmakla beraber muhasebe kurallarına da dayandığı görülmektedir. Bu yeni vergisel ödevlerin kapsamı, pozitif hukuktaki düzenleniş şekli, ispat konusuna etkisi ve bu konudaki belgelendirme zorunluluğuna uyulmamasının sonuçlarının araştırılması yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

⁴ TC. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, C.3. t.y. Ankara, s.573.

⁵ Kayıt dışı ekonomiyi önlemek amacıyla "belirli tutarı aşan ödemelerin bankacılık sistemi aracılığı ile yapılması dahil yeni önlemler" alınacağı tebliğ öncesinde açıklanmıştır (UNAKITAN, s.9). 320 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (320SGT.) 04.07.2003 tarih ve 25158 sayılı RG.'de, 323 Seri Nolu VUK. Genel Tebliği (323SGT.) ise 01.08.2003 tarih ve 25186 sayılı RG.'de yayımlanmıştır.

⁶ 324 Seri Nolu VUK. Genel Tebliği (324SGT.) 28.10.2003 tarih ve 25273 sayılı RG.'de yayımlanmıştır.

⁷ 332 Sıra Nolu VUK. Genel Tebliği (332SGT.) 27.04.2004 tarih ve 25445 sayılı RG.'de yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile on milyar lira olan belgelendirme sınırı sekiz milyar lira olarak değişikliğe uğramıştır.

⁸ "Bağlayıcı bakanlık tebliği" kavramı için bkz. BAYKARA, s.29; ÇAĞAN, s. 131, 135; KANETİ, Vergi Hukuku, s.22-23; KIRBAŞ, s. 51; ULUATAM/MEHDİBAY, s.42; Anayasa Mahkemesinin belge düzenine yeni belge eklenmesinin verginin yasallığı ilkesine aykırı görülmediğine ilişkin kararı için (Anayasa Mahkemesinin, 15.10.1991 T., 29/37, RG. 05.02.1992 T 21133 S.) bkz. GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s.131; Ayrıca, vergisel ödevlere ve yöntemlere ilişkin temele öğelere yönelik olmaları durumunda verginin yasallığı ilkesinin zedelendiği yönündeki görüş için bkz. GÜNEŞ, Verginin Yasallığı, s.134.

&1. KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİ ÖDEVLERİ

I. KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİLENDİRME

A. Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomi Kavramları

Ekonominin kayıt altına alınmasını açıklayabilmek için öncelikle genel olarak ekonomi ve kayıt dışı ekonomiyi açıklamamız gerekmektedir. Ekonomi, insanların ihtiyaçlarını gidermek için gösterdikleri faaliyetleri inceleyen, insanların maddi refahının sebep ve koşullarını inceleyen bilim dalıdır. İhtiyaçların giderilmesi bazı konularda devlet tarafından yerine getirilmekte ve bu faaliyetler kamu ekonomisinin konusunu oluşturmaktadır. Bazı ihtiyaçlar ise, piyasa ekonomisi içerisinde özel girişimciler tarafından karşılanmaktadır. Genellikle üretim, pazarlama, tüketim ve para dolaşım hareketleri şeklinde görülen piyasa ekonomisi faaliyetleri arasındaki işleyişin doğru bir şekilde anlaşılabilmesi, bir takım muhasebe tekniği ve hukuk kurallarına uyulmasını gerektirmektedir. Bu da, ekonominin kayıtlı olması ile mümkündür. Ancak, her zaman piyasa ekonomisinin tüm işlemlerinin kayıt altına alınmaması, sonuçta kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkarmaktadır. Yani, bir ülkedeki ekonomi kayıtlı ve kayıtsız ekonomiden oluşmaktadır. Kayıt dışı ekonominin sınırları tam ve kesin olarak bilinemediğinden, bu durum ekonomik gösterge ve hedeflerin sapmasına neden olmaktadır.

Kayıt dışı ekonomi kavramını, ekonomiyi düzenleyen hukuk kurallarına aykırı olarak hiç veya gerektiği şekilde belgeye bağlanmamış ve defterlere kaydedilmemiş (işlenmemiş) işlemler olarak tanımlamak mümkündür⁹. Kayıt dışı ekonomik faaliyet yasal çerçevede yürütülürken gerçekleştirilebileceği gibi, yasal olmayan bir faaliyet ile de gerçekleştirilebilir. Bir tacirin yüksek gelirini sahte belge kullanarak vergi matrahını düşürmesi durumu, yasal ticari faaliyet içerisinde gerçekleşen ve kayıtların gerçek durumu yansıtmadığı bir kayıt dışı olma durumuna örnektir. Bunun yanında,

⁹Kayıt dışı ekonomiyi bazı yazarlar şu şekilde tanımlamaktadırlar:

“Kayıt dışı ekonomi, ya hiç belgeye bağlanmayarak ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle, gerçekleştirilen ekonomik olayın (alış/takas) devletten ve işletme ile ilgili öteki (ortaklar, alacaklılar, kazançta katılan işçiler v.b) kişilerin tamamen ya da kısmen gizlenerek kayıtlı (resmi) ekonominin dışına taşınmasıdır.” (ALTUĞ, Önsöz kısmı).

“Kayıt dışı ekonomi, mal ve hizmet üretimine konu olmasına karşılık ekonominin geleneksel ölçüm yöntemleriyle bütünüyle tespit edilemeyen ve GSMH. hesaplarına yansımaya alanlar” anlamındadır. VIII.Beş Yıllık Kalkınma Planı, ÖİK: Kayıt Dışı Ekonomi, (Çevrimiçi)<http://plan8.dpt.gov.tr/kayitdis/> s.2.

“Kayıt dışı ekonomi, milli muhasebeye göre ek değer oluşturan, yasalara veya ahlaka aykırı ya da meşru olmayan her türlü menfaattır.” (DURA, s.3 vd.).

örneğin gasp suçu sonucu elde edilen mücevherler, suçlunun elde ettiği kazanç açısından kayıt dışı ve hukuka aykırı eylem niteliğe sahiptir¹⁰.

B. Kayıt Dışı Ekonomiyi Önleyici Vergisel Kurallar

1. Kayıt Dışı Ekonomi ve Maddî Vergi Hukuku

Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma amacına yönelik olarak ekonomik faaliyetlerin defterlere hiç veya gereği gibi kaydedilmemesi sonucu vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılmasıdır¹¹. Yani, ekonomik olayların vergi sistemi dışında kalması kayıt dışı ekonomiyi oluşturmaktadır¹².

Ekonominin kayıt altına alınması, maddî ve şekli vergi hukuku kurallarının birlikte kullanılması ile mümkün olabilecektir. Burada maddî vergi hukuku kurallarından kasıt, gelir, servet ve harcama vergileri kurallarıdır. Ancak, bu bağlamda ekonomik yaklaşım ilkesi VUK.'nda yer almakla beraber, maddî vergi hukuku kuralı niteliği bulunmaktadır. Bu ilke, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." şeklinde ifade edilmiştir (VUK.m.3/B). Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi yasalarını hükümlerinin yorumlanmasında hukuksal şekillerin arkasındaki gerçek ekonomik olayın esas alınması anlamındadır¹³. Vergi doğurucu işlem, olay ve hukuksal durumlarda görünüşteki işlem, olay ve mevcut hukuksal durum yerine bunların arkasındaki gerçek ekonomik nitelik önem kazanmaktadır.

Gelir vergisi açısından her türlü gelirin vergilendirilebilmesi GVK.'nunda değişiklik yapan 4369 sayılı yasa ile sağlanmıştı. 4369 sayılı yasa ile değişen GVK.'nun 1 nci maddesinde gelir, "...bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği tasarruf veya harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlanmıştı. Burada "her türlü kazanç ve irattan" amaç, 2 nci maddesinde 7 nolu bentteki "Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar" unsurunu kapsamaya yönelikti. Bu değişiklik öncesinde gelir kavramı, ilk altı unsur ile kaynak teorisine dayanmakta iken, değişiklik ile yedinci unsur safi artış teorisine dayandırılmıştı. Tek istisnası, GVK.'nun 81 nci maddesindeki

¹⁰Kamu düzenini koruyan kurallara aykırı davranışlarla belgeye bağlanamayan ekonomik faaliyetler yer altı ekonomisi, mafiya ekonomisi, suç ekonomisi, kurşun ekonomisi olarak da isimlendirilmektedir (ALTUĞ, s.5).

¹¹VIII.Beş Yıllık Kalkınma Planı, ÖİK: "Kayıt Dışı Ekonomi". (Çevrimiçi) <http://plan8.dpt.gov.tr/kayitdisi/> s.2. ALTUĞ, s.3.

¹²"Vergi dışı piyasa ekonomisi" kavramı, "hem kayıtlı hem de kayıt dışı ekonomide vergi dışı kalan ekonomik faaliyetleri ve bu faaliyetler dolayısıyla devletin uğramış olduğu vergi kaybı" şeklinde tanımlanmaktadır (AKTAN, s.14).

¹³ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.24 vd.

vergilendirilemeyecek durumlardı. Safi artış teorisinde gelir, belli bir dönemdeki tüketimi ile dönemin başı ile sonu arasında kişinin malvarlığındaki net artış toplamını göstermektedir¹⁴. Bu teori, geliri kaynak teorisine göre daha kapsamlı kabul etmektedir. 4369 sayılı yasa ile getirilen gelir kavramının uygulanması 1.1.1999-31.12.2002 arasındaki kazançlar için ertelenmiş¹⁵ ve 1.1.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek iken, 4783 sayılı yasa değişikliği ile uygulamaya geçilemeden önceki duruma dönülmüştür. Dolayısıyla, gelir vergileri açısından her türlü kazanç ve iratların vergilendirilebilmesi imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Servetler gelirin biriktirilmesi sonucu ortaya çıkmakta ve servet vergileri varlık veya mülkiyet vergileri şeklinde de düzenlenmektedir. Servet vergileri, oranları ve ödenme şekilleri dikkate alındığında, gerçek vergiden çok nominal, yani kişinin servetini etkilemeden kendi kazancıyla ödeyebileceği vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Servet vergilerinden veraset ve intikal vergisi genel, yani servet unsurlarından tümünü kapsamaktadır. Diğerleri ise, yani motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi özel vergiler olup, konusu bir veya birkaç serveti kapsamaktadır. Servet vergileri açısından vergiyi doğuran olayın vergilendirme dışında kalması olasılığı düşüktür.

Harcama vergileri ise, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergileri ve harçlardan oluşmaktadır. Harcama vergilerinden özel tüketim ve katma değer vergisinin kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde kaybı söz konusu olabilmektedir.

2. Kayıt Dışı Ekonomi ve Şekli Vergi Hukuku

Kayıt dışı ekonominin yukarıda belirtilen maddi vergi hukuku kurallarının gerçekleştirilmesine ilişkin usul kuralları, genel olarak VUK.'nunda düzenlenmiştir. Bu kurallardan ilki, vergi ödevlerinin denetlenmesine ilişkin olarak vergilerin ikmale, re'sen ve idarece tarh edilmesi hükümleridir (VUK.m.29-mük.30). Tasarruf ve harcamaların vergilendirilmiş kazançlardan elde edildiği konusunda vergi yükümlüsünün ispatlayamadığı durumlarda, tasarruf ve harcamaların bir önceki dönemde vergisi ödenmemiş kazançlardan elde edildiğinin kabul edilmesi, kayıt dışı ekonomik olayların vergilendirilebilmesi imkanı sağlayacak bir hüküm olarak karşımıza çıkmaktaydı (VUK.m.30/7). Ancak, 4783 sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁴ AKSOY, Vergi Hukuku, s.145; BULUTOĞLU, s.36; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.240; ŞENYÜZ, Vergi Sistemi, s.4.

¹⁵ 4444 sayılı yasa ile GVK.'nun geçici 56 ncı maddesine göre gelir tanımı ve unsurları 4369 sayılı yasa değişiklik öncesindeki duruma dönülmüştür.

İkinci önemli kural, vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi ve bu bağlamda re'sen araştırma ilkesinin geçerli olmasıdır. Beyana dayalı vergi sisteminin işlemesi için delil serbestisi ilkesine istisna olarak, belge düzeni ödevleri getirilmiştir¹⁶. Belge düzeninin gereği, yükümlüler gelir ve giderlerini belgeye dayandırmaları gerektiğinden, belgelendirme zorunluluğu, beyan usulünün zorunlu tamamlayıcısı olmaktadır¹⁷. Vergilerin denetimine dayanak olacak defter ve belgelerle ilgili şekli vergi ödevleri; bildirimler (VUK.m.153-170), defter tutma (VUK.m.171-226), vesikalar (VUK.m.227-242), ekim sayım beyanı (VUK.m.243-246), vergi karnesi (VUK.m.147-252) ve muhafaza ve ibraz ödevleri (VUK.m.253-257) şeklinde düzenlenmiştir. Maliye bakanlığı bu ödevlerle ilgili kuralların esaslarını tespit etmeye yetkili kılınmıştır (VUK.m. 160/2, 175/2.4, 177/5, 190/son, 203/son, mük.m.227, mük.m.241/son, mük.m.242, mük.m.257).

& 2. NAKİT TAHSİLAT VE ÖDEMENİN BELGELENDİRİLMESİ

I. TAHSİLAT VE ÖDEME KAVRAMLARI

VUK.'nda tahsilat ve ödeme kavramları açıklanmamıştır. Sözlük açısından "tahsilat" kelimesi "para alma" anlamındadır¹⁸. "Ödeme (tediye)" ise, "borcu verme, para verme" anlamındadır¹⁹. Genel olarak mal, hizmet ve hakların devredilmesinde en az iki kişi arasında alacak borç ilişkisi doğmaktadır. Mal teslimi, hizmet ifası ve hakların devrinde, teslim eden, ifa eden ve devreden (satıcı) açısından edimin yerine getirilmesi karşılığında alacaklı duruma girilmektedir. Alıcının bu edimler karşılığında ödeme yükümlülüğü doğmaktadır. Alıcının ödeme yükümlülüğü, karşılığında borçlunun tahsil hakkı doğmaktadır. Yani, alacak-borç ilişkisinde, alacaklının ödemesi karşılığında satıcı tahsil işlemi yapmaktadır.

Vergi yükümlülerinin "muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödeme" kavramının özel hukuk kuralları ile açıklanması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır (VUK.mük.m.257). Vergi hukuku anlamında, belgelendirilmesi zorunlu "üçüncü şahıslara ilişkin münasebet ve muameleler" in (VUK.m.227) özel hukuktaki borç ilişkisi doğuran işlemler olduğu açıktır. Hatta, vergi yükümlüleri defter tutmak zorunda olmasalar bile vergi matrahının saptanması ile ilgili giderlerini belgeye bağlamak zorundadırlar²⁰. Bu işlemlerde satıcı sıfatına sahip vergi yükümlüsü

¹⁶ KANETİ, Vergi Hukuku, s.148.

¹⁷ KIRBAŞ, s.94.

¹⁸ DEVELİOĞLU, "tahsilat" kelimesi, s. 1022; TÜRK DİL KURUMU, "tahsilat" kelimesi, s.2115.

¹⁹ DEVELİOĞLU, "tediye" kelimesi, s.1054; TÜRK DİL KURUMU, s.2165; TÜRK TARİH KURUMU, s.328.

²⁰ BULUTOĞLU, s.380.

açısından “tahsilat işlemi”²¹, vergi yükümlüsü olsun veya olmasın alıcı açısından “ödeme işlemi” yapılmaktadır. Yükümlülerin özel hukuka ilişkin tahsilat ve ödemelerinin vergisel açıdan muhasebe kurallarıyla yapılması gerekmektedir (VUK.m.175). Bu bağlamda, muhasebe sistemi genel tebliği uyarınca Tek Düzen Hesap Planı’na geçilmiştir. Hesap türleri arasında kasa, alınan ve verilen çekler ile banka hesabı tahsilat ve ödemelerin izlenebildiği hesaplar olarak karşımıza çıkmaktadır²². Kasa kapsamındaki bütün para hareketleri kasa hesabından izlenmektedir. Yani, o gün içinde tahsil edilen peşin satıştan elde edilen paralar ile ödemeler ayrıntılı şekilde kaydedilmektedir. Bu bağlamda, tahsilatlar “tahsil fişi” ile, ödemeler “tediye fişi” ile gerçekleştirilmektedir²³. Yine, banka hesabından nakit olarak veya hesaben yatırılan paralar için kayıtlarda bankalar hesabı borçlu, nakit olarak çekilen veya hesaben kullanılan paralarda bankalar hesabı alacaklı olarak kaydedilmektedir²⁴.

II. VERGİ HUKUKUNDA BELGE KAVRAMI

VUK.’nda belge kavramı tanımlanmamıştır. Kayıtların belgelendirilmesi zorunluluğu belirtilerek²⁵ (VUK.m.227/1), belgelerin VUK. ile bu kanunun Maliye Bakanlığı’na verdiği yetki ile belirlenen belgeler oldukları açıklanmıştır (VUK.m.227/3). Tutulması zorunlu olan defterler kavramının kapsamına, defterlerin dayanağı olan belgelerin de dahil olduğu kabul edilmektedir²⁶. Belgeler konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmesindeki amaç, hızla değişen ekonomik ve teknolojik şartlarda belge düzenindeki etkinliğin artırılması ve sonuçta vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasıdır²⁷. Yasadaki belgeler; fatura (VUK.m.229-232), perakende satış belgeleri (VUK.m.233), gider pusulası (VUK.m.234), müstahsil makbuzu (VUK.m.235), serbest meslek makbuzu (VUK.m.236-237), ücretlere ilişkin kayıt ve belgeler (VUK.m.238-239), diğer evrak ve belgeler (VUK.m.240-242), elektronik kayıt ve belgeler (VUK.m.mük.242) olarak sıralanmıştır²⁸. Belgelerin unsurları kanunda belirtilmekte veya Bakanlığa

²¹ Genel Tebliğ’lerde kullanılan “tahsilat” kavramı ile kastedilenin, yükümlülerin hasılatı, yani “nakit geliri” olarak kabul etmemiz zorunludur. Bu kavramın, vergi idaresi açısından vergi alacağının tahsili ile karıştırılmaması da gerekmektedir (VUK.m.23).

²² SÜRMEĠ/BENLİGİRAY, s.143 vd.

²³ SÜRMEĠ/BENLİGİRAY, s.77.

²⁴ SÜRMEĠ/BENLİGİRAY, s.148.

²⁵ Bu kurala “belgeleme zorunluluğu ilkesi” de denilmektedir. Bkz: KANETİ, Vergi Hukuku, s.161.

²⁶ ŞEKER, s.211.

²⁷ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.116.

²⁸ Danıştay bir kararında “...kayıtların yasanın öngördüğü vesikalarla ispatlanması vergi hukuku gereği olduğundan davacının da satın aldığı emtiyanın maliyet bedelini yasada sözü edilen belgelerle ispatlaması gerekir.” şeklindeki konuyu vurgulamasından sonra “...Davacı

verilen yetki kapsamında belirlenmektedir. Belgelerin vergi yükümlüsünün kendi iç ilişkisinde düzenlediği "iç belgeler" ve ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler tarafından düzenlenen veya sunulan "dış belgeler" şeklinde ayırım yapılabilmektedir²⁹. Nakit tahsilat ve ödeme belgeleri üçüncü kişi ile ilişkiyi belgelendirdiğinden dış belge türüne girmektedirler. Bu belgeler banka, özel finans kurumu veya posta idareleri aracılığıyla düzenlenen dekont ve hesap bildirim cetvelidir. (323NGT/3). Vergi kayıtlarının belgesiz oluşturulması veya kanunda belirtilen belgeler dışında belgelerle oluşturulması mümkün değildir. Yükümlünün kanunda belirtilen belgelerle, kanunun öngördüğü şekil koşullarına uyararak kendi lehine kayıtlar oluşturması ve vergi olaylarıyla işlemlerinin kanunda belirlenen belge, kayıt ve defterlerle kanıtlanması gerekmektedir³⁰.

III. NAKİT TAHSİLAT VE ÖDEMEDE BELGELENDİRME ÖDEVİ

A. Tahsilat ve Ödemede Belgelendirme Kavramı

Tahsilat ve ödemede belgelendirme kuralları VUK. hükmü ile açıkça belirlenmemiştir. Sadece, tahsilat ve ödemeler ile ilgili belgelendirme zorunluluğu yasa hükmü ile belirlenmiştir (VUK.mük.257/2). Bu zorunluluğun kapsamı ile uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Dolayısıyla, tahsilat ve ödemede aracı kurumların belgeleriyle belgelendirmenin yükümlülük haline getirilmesi yasa hükmü ile sağlanmış, uygulamaya ilişkin ayrıntılı kurallar genel tebliğlerle düzenlenmiştir³¹. Yükümlülerin sekiz milyar liranın üzerindeki nakit tahsilat ve ödemelerinde belgelendirme zorunluluğu söz konusudur. Sekiz milyar liranın ve altındaki tahsilat ve ödemelerinin yine belirtilen aracı kurumlarla yapılması, vergi yükümlüsünün ihtiyarına bırakılmıştır (320SGT.m.3/2; 332SGT.m.1).

aradaki fiyat farkını, yurt dışındaki satıcı firmadan aldığı -8.800 Amerikan Dolarının yanı sıra mal tesliminde 18.000 Amerikan Doları daha tahsil edilmiştir- yolundaki bir yazı ile izah etmeye çalışmaktadır. Bu yazının Vergi Usul Kanunu'nda sözü edilen fatura ve diğer tevsik edici belgelerden biri olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından ..." şeklindeki açıklamasıyla, kayıtların tamamının ancak VUK.'nda belirlenen belgelere dayalı olabileceğini belirtmektedir (Dan. 4. D.06.10.1998 T., 1997/3174 E., 1998/3482 K. için bkz. TERLEMEZ/BAHTİYAR, s.514-6).

²⁹ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.110.

³⁰ GÜNEŞ, Detaylar, s. 487; KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.7; ŞEKER, s.239; ULUATAM/MEHTİBAY, s.189.

³¹ Bkz. Dip not 5 ve 6.

B. Belgelendirme Ödevi

1. Belgelendirme Ödevi Yükümlülere

Belgelendirme yükümlülere, “mükellef (yükümlü)” kavramı ile belirlenmiştir (VUK.mük.m. 257/2). Yükümlü ise, yasal tanımı ile vergi yasalarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek veya tüzel kişidir (VUK.m.8/1). Yükümlünün vergi borcunu ödemek ödevi yanında şekli ödevleri de bulunmaktadır³². Defter ve belge düzenine uyma kapsamında değerlendirilebilecek tahsilat ve ödemeler konusundaki yeni düzenlemeler de şekli ödevlerdendir. Bu ödev, yükümlü sıfatını taşıyanlara özgüdür.

320 ve 323 Seri Nolu Genel Tebliğlerde tahsilat ve ödemelerin belgelendirilmesi zorunluluğunun kapsamı belirlenirken yükümlü grubu ve yapılan işlemlerin tarafları yönüyle sınırlandırma yapılmıştır. Yükümlü grubu; 1) birinci ve ikinci sınıf tüccarlar (VUK.m.176-8), 2) kazancı basit usulde tespit edilenler (GVK.m.46-51), 3) defter tutmak zorunda olan çiftçiler (VUK.m. 53-4), 5) serbest meslek erbabı (GVK.m.66) ve 6) vergiden muaf esnaf (GVK.m.9) olarak sayılmıştır.

2. Belgelendirme Yükümlülüğünde Muafiyet

Tebliğin kapsamından, vergi yükümlüsü olmayan nihai tüketicilerin kendi aralarında yapılan işlemler nedeniyle, sekiz milyar liranın üzerindeki tahsilat ve ödemelerde belgelendirme yükümlüsü sayılmamaktadırlar.

Yine yukarıda sayılan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak zorunda olan çiftçiler, serbest meslek erbabı ve vergiden muaf esnafın Türkiye’de yerleşik (mukim) olmayan yabancılar ile ticari işlemlerinde tahsilatlarını ve ödemelerini belgelendirme zorunluluğunun bulunmadığı belirtilmiştir (320SGT.3).

Sonuç olarak amaç, vergi yükümlüsünün tahsilatının belgelendirilmesinde ödev getirilmesi ise, yükümlüye ödeme yapacak kişinin vatandaş veya yabancı olmasının önemi bulunmamaktadır. Vatandaş ve yabancı tarafından yapılan tahsilat ve ödemelerde belgelendirme zorunluluğunda eşitlik ilkesi zedelenmiştir. Dolayısıyla, kayıt dışı ekonominin önlenmesinde muafiyetlerin kapsamı genişletilerek, vergisel ödev yükümlülüğünün etkinliği azaltılmıştır.

³² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.71.

C. Belgelendirmede Yükümlü İşlemlerinin Kapsamı

1. Genel Olarak

Her ne kadar kanun maddesinde yükümlülerin “muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemeleri” konusunda düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığına devredilmiş ise de, genel tebliğler ile işlemlerin kapsamı yönüyle sınırlandırma yapılmıştır. Bu sınırlandırma sonucunda belirlenen işlem türleri; 1) yukarıda sayılan yükümlü gruplarının³³ kendi aralarında yapacakları “ticari işlemler” (320SGT.m.3/2), 2) yukarıda sayılan yükümlü gruplarının³⁴ “nihai tüketici” lerden mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları tahsilat ve nihai tüketicilerin ödemeleri (320SGT.m.3/2), 3) işletmelerin kendi ortakları ile gerçek ve tüzel kişilerle olan ve herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketleri (324SGT.m.1/B,1) ve 4) serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılacak her türlü tahsilatlar olarak sayılmıştır. Yani, düzenlemeler yükümlülerin her türlü faaliyetleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini kapsamamaktadır.

2. Yükümlülerin Ticari İşlemleri

“Ticari işlem” kavramının ticaret hukuku kurallarına göre açıklanması gerekmektedir. TTK.’nun sistemi ticari işletmeye dayandırılmıştır. Ticari işletmeyi ilgilendiren tüm işlemler TTK.’nda düzenlenmiş olup olmadığına bakılmaksızın ticari iştir. Örneğin, kambiyo senedi düzenlenmesi ticari işlem olduğu gibi, ticari işletmeye dayalı işyerinin kiralanması da ticari işlemdir. Yükümlü gruplarından birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçilerin faaliyetleri ticari niteliktedir. Ancak, serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın faaliyeti “ticari işlem” kavramı dışında kalabilmektedir. Ticaret Kanunu tacir ve esnaf ayırımına dayanmaktadır. Vergi yükümlülerinden serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafın tacir niteliği bulunmamaktadır. Çünkü, ticari işletmeye sahip değildirler. Ancak, bu yükümlülerinde yaptıkları işlemler TTK.’nda düzenlenen işlemlerden ise, ticari işlem oldukları açıktır. Bunun dışındaki işlemler ticari işlem niteliği bulunmayacaktır. Dolayısıyla, bazı işlemleri belgelendirme yükümlülüğü kapsamında kaldığı halde, bazıları kalmayacaktır.

Bu konuda uygulamada ortaya çıkan sorunlar nedeniyle 324SGT. ile açıklamada bulunulmasına gerek duyulmuştur. Açıklamalar vadeli satışlar, cari hesapların kullanımı ve serbest meslek erbabına yöneliktir. Vadeli satışlarda, taksit tutarları sekiz milyar liranın altında olsa bile taksitler toplamı sekiz milyar lirayı aşıyorsa taksitlerin ödenmesinin de aracı

³³ Yükümlüler için İkinci Bölüm, III. B. I başlığı altındaki açıklamalara bkz.

³⁴ Yükümlüler için İkinci Bölüm, III. B. I başlığı altındaki açıklamalara bkz.

kurumların belgeleri ile tevsik edileceği açıklanmıştır. Böylece, nakit tahsilat ve ödemenin sekiz milyar liranın üzerinde olması başka tahsilat ve ödemenin dayanağı olan faturanın tutarının sekiz milyar üzerinde olması başka anlamdadır. Dolayısıyla, tebliğlerdeki anlamın “sekiz milyar liranın üzerindeki mal ve hizmet satışı belgeleri karşılığında yapılacak tahsilat ve ödeme” lerin belgelendirme zorunluluğu şeklinde yeniden düzenlenmesi gerekir. Çünkü, faturanın düzenlenmesi gerek düzenlenme süresi, gerek toplam satış bedelini göstermesi açısından ayrı bir işlem, bunun karşılığında nakit ödemenin peşin veya taksitle yapılması ayrı bir eylemdir. Amaç, yüksek tutarlı faturaların toplam tutarı karşılığında yapılacak tüm tahsilatları ve ödemelerinin belgelenmesi ise, tebliğdeki anlatımın yukarıda belirtildiği şekilde yeniden yazılması gerekir. Dolayısıyla, sekiz milyarlık tutarın dayanağı tahsilat ve ödemelerin tutarı yerine bunların dayanağı olan faturanın değeri olacaktır.

3. Yükümlülerin Nihai Tüketiciler ile İşlemleri

“Nihai tüketici” kavramı, VUK.’nda kavram olarak kullanılmakla beraber (VUK.m.230/son), tanımı yapılmamıştır. Ancak, bu kavram ile vergi yükümlüsünden üretilen mal ve hizmeti perakende olarak tüketim amacıyla alan kişinin amaçlandığı açıktır³⁵. Nihai tüketicinin vergi yükümlüsü olması mümkün olduğu gibi, olamayacağı durumlar da bulunmaktadır. İkinci sınıf tacirin işletmesine ticari araç alması ile bir memurun olması arasında “nihai tüketici” kavramı açısından bir farklılık bulunmamaktadır. Satıcı her ikisinin fatura karşılığı ödeyeceği paranın sekiz milyar liranın üzerinde olması durumunda, tahsilatını belgelendirme zorunluluğu altındadır. Nihai tüketici ikinci sınıf tacirin de ödemesini belgelendirme zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak, nihai tüketici memurun ödemesini belgelendirme yükümlülüğü bulunmamakla beraber, satıcının tahsilatını belgelendirme zorunluluğu nedeniyle ödemesini aracı sayılan kurumlar ile yapması gerekmektedir.

4. İşletmelerin Ticari İçeriği Olmayan İşlemleri

Cari hesapların kullanılması başlığı altında yukarıda belirtilen yükümlü gruplarından farklı olarak ve “işletme” kavramına dayanılarak, işletmelerin ortaklarıyla veya diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ve “her hangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketlerinde” işlem sekiz milyar üzerinde ise aracı kurumların dekont ve hesap bildirim cetveli ile belgelendirme zorunluluğu

³⁵ 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun’da tüketici kavramı “Bir mal veya hizmeti özel amaçlarla satın alarak nihai olarak kullanan veya tüketen gerçek veya tüzel kişi” yi belirtmek için kullanılmakta iken (Bkz.08.03.1995 T. 22222 S. RG.), 4822 sayılı kanun bu kavramı “Bir mal veya hizmeti ticari veya mesleki olmayan amaçlarla edinen, kullanan veya yararlanan gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlamıştır (14.03.2003 T. 25048 S.RG.).

açıklanmıştır (324SGT.m.1/B; 332SGT.m.1). Bu açıklamada öncelikle, sekiz milyarı aşan tahsilat ve ödemelerde yükümlü grupları kanunda belirlendiğinden, bunlar dışında hukuken yükümlü olamayacak "işletme" kavramına dayanılarak açıklama yapılması hatalıdır. Burada tüzel kişi tacirlerin, yani ticaret şirketlerinin ortakları ile ve diğer kişilerle hesap hareketlerinin de belgelendirme kapsamına alındığı açıklanmaktadır. Zaten, tüzel kişi tacirin bankadaki cari hesabının işleyişinde, tüzel kişinin "muameleleri ile ilgili" sekiz milyar liranın üzerindeki hareketler görülecektir. Tüzel kişi tacirin yaptığı tüm işler ticari niteliktedir. Ortaklarına yapılan veya ortaklarının yaptığı ödemeler ve tahsilatlar ortaklığın muameleleri kavramına dahil olup ticari niteliktedir. Dolayısıyla, herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketleri şeklinde bir ayırımın yapılmasına gerek bulunmadığı kanaatindeyim. Ancak, tebliğdeki "ticari işlemler" kavramından sadece "mal ve hizmet satışı" anlamı çıkarılmak isteniyor ise, ticari işlem kavramı bundan daha geniş anlam ifade ettiğinden tebliğin değiştirilmesi gerekir. Tebliğdeki amacın kurumlar vergisi yükümlülerinin örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımında belgelendirme zorunluluğu getirilerek, ekonomik anlamda yükümlünün tahsilat ve ödemeleri izlenerek gerçek kazancının vergilendirilmesi olduğu anlaşılmaktadır.

5. Serbest Meslek Erbabının Tahsilatları

320SGT.'de "ticari işlem" kavramına dayanıldığından, sonradan yapılan düzenlemede serbest meslek kazançları açısından da sekiz milyar lirayı aşan tahsilatların aracı kurumların dekont ve hesap bildirim cetveli ile belgelendirilmesi gerektiği belirtilmektedir (324SGT, m.1/C; 332SGT.m.1). Serbest meslek erbabının ödemeleri konusunda ise, bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yani, serbest meslek erbabı açısından tahsilat ve ödeme açısından farklı yükümlülük söz konusudur. Böylece diğer yükümlüler ile vergisel ödevler açısından eşitsizlik yaratılmıştır. Buna neden, tebliğlerin hazırlanmasında kanunun lafzından uzaklaşmış olmasıdır. Çünkü, kanunda, bu konudaki düzenlemelerin kapsamı, yükümlülerin "muameleleri ile ilgili" tahsilat ve ödemeleri şeklinde belirlenmiştir. Yoksa, her bir irat ve kazanç türü için tebliğde açıklama yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Yani, "muamele ile ilgili" kavramının kapsamında yükümlü tacir ise ticari iş, serbest meslek erbabı ise serbest meslek kazancı (tahsilat ve ödeme) elde etmiş olacaktır. Tebliğde, yükümlülerin muamelelerinin türleri kavram olarak ayrı ayrı belirtilerek karışıklığa neden olunmuştur. Aksi halde, Bakanlığın tebliğlerine göre bu uygulamanın kapsamı dar anlamda kabul edilecek, yani sadece ticari işlemlerde tahsilat ve ödemeler ile serbest meslek erbabının tahsilatı için uygulama yapılabilecektir.

D. Aracı Kurumlar

Tahsilat ve ödemelerin belgelendirilmesi zorunluluğunda aracı kurum olarak “banka, banka benzeri finansal kurumlar ve posta idaresi”³⁶ öngörülmüştür (VUK.mük.m.257/2, 323SGT, m.3). Bu kurum ve kuruluşlar dışında başka bir kurum ve kuruluş aracılığıyla yapılan ödemelerin “aracı kurum” araçlarıyla yapıldığının kabul edilmesi mümkün gözükmemektedir. Aracı kurumların hukuksal yapısına göz attığımızda:

“Bankacılık” mesleği, Bankalar Kanunu’nda³⁷ (Ban.K.) düzenlenmiştir. Genel olarak, Türkiye’de kurulmuş ve kurulacak bankalar ile yabancı ülkelerde kurulmuş olup da, Türkiye’de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan veya bundan sonra Türkiye’de şube açarak faaliyete geçecek olan bankalar bu yasaya tabidirler (Ban.K.m.I/II). Yani banka, Ban.K.’na dayalı Türkiye’deki kuruluşlar ile yurt dışında kurulmuş bankaların Türkiye’deki şubelerini kapsar şekilde tanımlanmaktadır (Ban.K.m.2).

“Banka benzeri finansal kurumlar” dan kasıt, özel finans kurumlarıdır. Hukuksal düzenlemesi, Ban.K.’nın 20/5 maddesi ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun’un 1 nci maddesine dayanılarak çıkarılan 32 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yetkilerinin düzenlendiği anlaşılmaktadır. Bakanlar Kurulu Ban.K.’nın 20/5 maddesindeki yetkisine dayanarak kararnameler çıkartmıştır³⁸. Ban.K.’na göre bankalar dışındaki mali kuruluşların kuruluş ve faaliyetleri Ban.K.’na tabi değildir (Ban.K.m.20/5). Bu kuruluşların hukuksal yapısı Bakanlar Kurulu tarafından kararname ile düzenlenmiştir.

“Posta idaresi” ise, PTT olarak faaliyet konuları Posta Kanunu³⁹ ve Posta Tüzüğü⁴⁰ ile düzenlenmiştir. Bu kuruluşun posta havalesi, kişiler hesabına alacak tahsil edilmesi ve posta çeki işlemleri konumuzu oluşturmaktadır (Posta Tüzüğü, m.1, 51).

E. Belgelendirme Ödevinde İşlem Tutarı Sınırı

İlk olarak 320SGT. ile mal ve hizmet bedeli olarak beş milyar lirayı aşan tahsilat ve ödemelerin belgelendirilmesi zorunluluğu açıklanmakla beraber (320SGT.m.3), yürürlüğe gireceği tarihte (01.08.2003) yayımlanan

³⁶ “Posta idaresi” aracı kurum olarak 4962 sayılı yasa değişikliği ile eklenmiştir.

³⁷ 4389 sayılı Bankalar Kanunu 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı RG.’de yayımlanmıştır.

³⁸ 16.12.1983 T.83/7506 S.’lı kararname 19.12.1983 T. ve 18256 S. RG.’de yayımlanmıştır. Bu kararname, 21.03.1984 T.,18384 S.RG.’de yayımlanan 15.03.1984 T. 84/7833 S. Kararname ile değişikliğe uğramıştır.

³⁹ 5584 sayılı Posta Kanunu 02.03.1950 tarihinde kabul edilerek 04.03.1950 T. ve 7451 S.RG.’de yayımlanmıştır.

⁴⁰ Posta Tüzüğü 7/6156 nolu 27.03.1973 tarihli Bakanlar Kurulu kararnamesi ile 12.04.1973 tarih ve 14505 S. RG. ile yürürlüğe girmiştir.

323SGT ile miktar on milyar liraya yükseltilmiştir. Ancak, 332SGT. ile 01.05.2004 tarihinden itibaren miktar sekiz milyar lira olarak değiştirilmiştir.

F. Peçeleme Yasası

Peçeleme sözleşmeleri yükümlü veya sorumluların vergi kaçırmak amacıyla başka tür özel hukuk sözleşmelerinin arkasına saklanmalarıdır⁴¹. Bu şekilde, olağan olarak başvurulması beklenmeyen bir hukuksal kalıp ve biçimden yararlanılmış olması ile başvuru işlemi de hakkın kötüye kullanılması söz konusudur⁴². Peçeleme işlemi ile "vergi yasası" dolanılmak istenilmektedir⁴³. Peçeleme işlemi ile amacın vergi kaçırmak olması koşuluyla, dolanılmak istenen vergi yasası hükmü maddi vergi hukukuna ilişkin olabileceği gibi, şekli vergi hukukuna ilişkin de olabilir. Bu tebliğde ise, vergi kaçırma amacının bulunması her olayda gerçekleşmemesine rağmen, aynı gün aynı kişiler arasında belgelendirme yükümlülüğünden kaçınmak amacıyla sekiz milyar liranın altında yapılan ve toplamı sekiz milyar lirayı aşan ayrı parçalar halinde tahsilat ve ödemeler zorunlu ödeme araçlarından farklı bir yöntemle yapılmış ise, "tek bir ödeme" sayılmıştır (320SGT.m.3/4; 332SGT.m.1). Bu anlatımdan, aynı gün yapılan ayrı ayrı sekiz milyar liranın altındaki ödemeler zorunlu ödeme araçlarıyla yapılmışsa, yani banka, özel finans kurumu ve PTT makbuzu veya hesap bildirim cetvelinde gözükecek şekilde yapılmışsa, yine de peçeleme işlemi sayılacak mıdır? Amaç, vergi kaçırmanın önlenmesi için fatura karşılığı ödemenin belgelenmesi (belirlenmesi) olduğu için ve yasa ve tebliğlerde öngörülen ödeme araçları kullanıldığı durumda peçeleme işlemi sayılmayacağı kanaatindeyim. Belgelendirme zorunluluğu tutarının altında kalan ve fakat toplamı sekiz milyar lirayı aşan, aynı gündeki aynı kişiler arasındaki tahsilat ve ödeme işlemlerini peçeleme işlemler olarak nitelendirmek mümkündür. Farklı günlerdeki aynı kişiler arasındaki toplam sekiz milyar lirayı aşan birden fazla ödemeler için aracı kurumların dekont ve hesap bildirim cetveleri ile belgelendirilme zorunluluğu aranmamaktadır. Tebliğde "aynı gün" içindeki ödemeler konusunda vergi idaresi bağlı kılınmıştır. Farklı günlerdeki işlemlerde, tarafların yükümlülükten kaçmak için peçeleme işlemlere giriştikleri yönünde takdir yetkisi bulunmamaktadır.

Peçeleme yasağının sonucu, peçeleme işleminin hukuksal yapısı dikkate alınmaksızın vergilendirmenin yapılmasıdır⁴⁴. Ekonomik gerçeklik saptanarak görünüşteki hukuksal şekil değer kazanmamaktadır⁴⁵. Tahsilat ve ödemede peçeleme işleminin yapılması durumunda, bu farklı ödemeler tek

⁴¹ KANETİ, Vergi Hukuku, s.14-5; KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.2; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.25-6.

⁴² KANETİ, Vergi Hukuku, s.45; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.6, s.44.

⁴³ KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.4.

⁴⁴ KANETİ, Vergi Hukuku, s.46; KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.3.

⁴⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.29.

bir ödeme sayılacak, toplamının sekiz milyar lirayı aşması durumunda, peçeleme işlemleri vergisel açıdan geçerli tahsilat ve ödeme sayılmayacaktır. Bunun sonucunda, örneğin faturanın bedelinin ödenmediği karinesi geçerli olacaktır. Vergi yükümlüsünün, sadece belirlenen belgelerle ödeme ve tahsilat zorunluluğu ödevini yerine getirmediği kabul edilecektir. Yani, ödeme ve tahsilatta belgelendirme ödevine aykırı davranışın sonuçları işlerlik kazanacaktır.

G. Belgelendirme Zorunluluğundan İstisna Edilen İşlemler

320SGT. ile ilk olarak, belgelendirme zorunluluğu dışında bırakılan işlemler arasında yükümlü ile nihai tüketicilerin (1) genel ve katma bütçeli daireler ile (2) döner sermaye işletmelerine yapacakları ödemeler istisna olarak sayılmıştır (m.4). Ancak, 323SGT. ile bu istisnalar genişletilmiştir. Yeni düzenleme ile önceki istisnalara; (3) sermaye piyasası aracı kurumlarında, (4) yetkili döviz müesseselerinde, (5) noterlerde ve (6) tapu idarelerinde yapılan işlemler eklenmiştir. Son olarak, (7) 332SGT. ile kamu harcamalarında ihaleler için yatırılacak teminatlar miktarı aşsa da, aracı kurum belgesi ile belgelendirilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır. Dolayısıyla, tahsilat ve ödemede belgelendirme yükümlülüğünün kapsamında daralma olmuştur. Çoğu kayıt dışı kazançların noter, tapu idaresi, sermaye piyasası ve yetkili döviz müesseselerinde işlemlere konu edilebildikleri, gerçek dışı değerlerle işlem yapılabildiği düşünüldüğünde, kamu gelirlerini azaltması nedeniyle bu istisnaların kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi engellediği sonucuna varılabilecektir⁴⁶. Yükümlülerin yatırım araçlarına yani sermaye piyasasındaki, döviz piyasasındaki, taşınmaz mal alım satımlarındaki ve noter işlemlerindeki tahsilat ve ödemelerinde aracı kurumların dekont ve hesap bildirim cetvelleri ile belgelendirme zorunluluğu kalmamıştır. Belgelendirme yükümlülüğü sadece ticari mal ve hizmet alım satımı, işletmenin ticari içeriği olmayan tahsilat ve ödemeleri ile serbest meslek erbabının tahsilatları açısından kalmıştır. Böylece, vergi yükümlüsünün tüm parasal hareketlerinin mali sistem aracılığıyla yapılması amaç olmaktan çıkmıştır. Bu yükümlülük vergi sisteminde maddi vergi hukuku anlamında, gelir vergisi, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisini ilgilendirmektedir.

H. Nakit Tahsilat Ve Ödeme Belgelerinin Delil Niteliği

1. Vergi Hukukunda Delil Sisteminin Genel Çerçevesi

Vergi yargılamasında delil sistemine ilişkin ilkeler genel olarak VUK.'nun 3/B maddesinde düzenlenmiştir⁴⁷. Buradaki ispata ilişkin

⁴⁶ TAŞDELEN, s.307-8.

⁴⁷ VUK.'nun 3/B maddesinde aynen:

hükümler hem vergilendirme işlemlerinde ve hem de yargılama aşamasında geçerli kurallardır⁴⁸. Bu sisteme özgü ekonomik yaklaşım ilkesinin geçerli olduğu belirtildikten sonra, yemin dışında her türlü aracın delil olarak kullanabileceğini gösteren delil serbestisi ilkesi düzenlenmiştir. Bu ilkeler bağlı olarak, ispat yükünün olaydan lehine sonuç çıkarılmasını isteyen tarafa ait olduğu düzenlenmiştir. Kısaca bu ilkeleri açıklamak gerekirse;

“Ekonomik yaklaşım ilkesi” ile anlatılmak istenenin, vergiyi doğuran olayın belirlenmesi ve vergi kanunu hükmünün yorumlanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması olarak anlamak mümkündür⁴⁹. “Delil serbestisi ilkesi”, vergiyi doğuran olayın vergi idaresi dışında, vergi yükümlüsü ile üçüncü kişiler arasında gerçekleşmesi nedeniyle vergi idaresinin maddi olayı her türlü delil ile ispatlayabilmesi zorunluluğundan doğmuştur⁵⁰. Bununla birlikte, kanunlarla belgeye bağlanması gereken olay ve işlemlerin ancak bu belgelerle ispatlanabilmesi delil serbestisi ilkesinin istisnasını (yasal delil) oluşturmaktadır⁵¹. Yani, VUK.’nun 227-257 maddeleri arasındaki hükümler, takdiri delil sisteminin dışında, vergi idaresinin, yükümlünün ve mahkemelerin kanun gereği delil olması açısından önem vermeleri gereken ödevleri düzenleyen kuralları oluşturmaktadırlar. Bu nedenle, delil serbestisi ilkesinden ilke olarak vergi idaresinin yararlandığı ve vergi idaresi açısından geçerli olduğu, vergi yükümlüsünün ise belge, kayıt ve defter düzenine uyma ödevi altında olduğu söylenebilecektir⁵². Delil serbestisi ilkesinin mahkemeler açısından görünümü, “re’sen araştırma ilkesi” ile işlerlik kazanmaktadır (İYUK.m. 20). Yargılama makamının tarafların iddia ve savunmaları ile bağlı kalınmayarak olayın ortaya konulabilmesi için

“B) 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 ispat 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.” şeklindedir.

⁴⁸ KUMRULU, s.76.

⁴⁹ Ayrıntılı açıklama için bkz: AKKAYA, s. 2 vd.; GÜNEŞ, Deliller, s.482; KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.2; KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.86-87; KARAKOÇ, Yargılama, s.108; KIRBAŞ, s.72; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.6, s.41; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.24; ULUATAM/MEHDİBAY, s.81.

⁵⁰ GÜNEŞ, Deliller, s.484-5; KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.80; KARAKOÇ, Yargılama, s.203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.204; ULUATAM/MEHDİBAY, s.81.

⁵¹ GÜNEŞ, Deliller, s.486-7; KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.7; KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.82, 97; KARAKOÇ, Yargılama, s.106-7, 217; KUMRULU, s.73.

⁵² GÜNEŞ, Deliller, s.489; KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.7.

kendiliğinden delil toplama yükümlülüğü doğmaktadır⁵³. Vergi yargılaması açısından bunun nedeni, vergi idaresinin hukuka bağlılığının araştırılması ve sonuçta kamu düzeninin sağlanmasıdır⁵⁴.

Genel olarak “delil”, ispat aracıdır⁵⁵. Diğer bir anlatımla, bir olayın doğruluğunun ispatlanabilmesi amacıyla usul kanunlarının izin verdiği ispat vasıtalarıdır⁵⁶. Bu ifadeden çıkan sonuçlar; delilin olayı temsil etmesi ve bu temsil etme aracının da kanunda geçerli bir delil olarak kabul edilmesi zorunludur. Bu konuda değişik yargı dallarının hukuk kuralları bulunmaktadır. Vergi hukukunda delil kavramını, vergi ile ilgili olay ve işlemlerin ispatı için vergi idaresi ve yükümlülerin ortaya koydukları, kanun ile geçerliliği kabul edilmiş maddi ve maddi olamayan ispat araçları olarak tanımlamak mümkündür⁵⁷. Delil ile delilin içeriği (muhtevası) farklı kavramlardır. Kanuni delil ve akdi delil ayrımında⁵⁸, vergi kanunlarında yükümlü için öngörülen defter kayıt ve belgelerin yasal delil oldukları açıktır. Yani, kanunda vergisel uyumsuzluklarda defter, kayıt ve belgeler tek belirtilmiş ve ispat vasıtası oldukları açıklanmıştır (VUK.m.227 vd.). Vergi yargılamasında genel olarak taraflar arasındaki sözleşmeye dayalı delil sistemine, yani akdi delile yer verilmemiştir⁵⁹.

“İspat” ise, uyumsuzluk konusu olayın, hukuk normunda öngörülen unsurlar kapsamında kaldığı konusunda, kanunun kabul ettiği deliller kullanılarak yargılama makamında kanaat uyandırılması eylemi ve sonucu ortaya koyma olarak tanımlanabilmektedir⁶⁰. Bu bağlamda “ispat yükü”, uyumsuzluk konusu olayın gerçekleşmiş olup olmadığının anlaşılmasının aleyhe durum oluşturmasıdır. Yani, ispat yükü, ispatsızlığın riski olmaktadır⁶¹. Vergi hukukunda “özel bir düzenleme” ile⁶² ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymayan veya normal ve alışılmış olmayan bir durumun ispat yükü iddia edene yüklenmiştir (VUK.m.3/B).

Hukukta karine kavramı genel olarak, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan diğer bir olumlu veya olumsuz bir olayın bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren bir kural anlaşılmaktadır⁶³. Karineler fiili veya hukuki karineler olarak ikiye

⁵³ AKSOY, Vergi Yargısı, s.203; KARAKOÇ, Yargılama, s. 83; KUMRULU, s.85; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.206-7.

⁵⁴ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.59; KARAKOÇ, Yargılama, s.89.

⁵⁵ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.8; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.199; ŞEKER, s.220.

⁵⁶ Türk Hukuk Kurumu, “Delil” maddesi, s.66.

⁵⁷ Bkz. KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.9;

⁵⁸ Ayrıntılı açıklama için bkz.KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.17.

⁵⁹ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.18.

⁶⁰ Bkz: ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.199; ŞEKER, s.220; UMAR/YILMAZ, s.2.

⁶¹ UMAR/YILMAZ, s.3-4.

⁶² KUMRULU, s.77.

⁶³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.199; ŞEKER, s.243; UMAR/YILMAZ, s.165.

ayrılmaktadır. Hukuki karineler de, yasal olay karineleri ve hak karineleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Yasal olay karineleri, aksi ispat edilebilen (adi karine) ve aksi ispat edilemeyen (kesin karine) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁶⁴. Öncelikle, kanunun öngördüğü belgeye dayalı oluşturulan kayıtlar ve kayıtların işlendiği defterler, yükümlü lehine ispat araçlarıdır. İkinci olarak, bu belge ve defter kayıtlarıyla yükümlünün ilişkide bulunduğu üçüncü şahısların vergi olayları karşısında denetiminin sağlanması gerçekleşmektedir (VUK.m.171). Üçüncü kişi ile ilgili ilişkiler ve işlemlere ilişkin kayıtların kanunen belge sayılan belgelere dayandırılması zorunludur. Kanunen kabul edilebilir belgeye dayanmayan kayıtlar geçerli sayılmamaktadır⁶⁵. Buna karşın, kanunun öngördüğü belgelere dayalı oluşturulan kayıtlar ve defterler, defter kayıtları ve belgelerin doğruluğu konusundaki "ilk görünüş karinesinden" yararlanmaktadır⁶⁶. Yani, kanuna uygun belgelere göre tutulmuş defter kayıtları ve belgeler, aksi vergi idaresi tarafından ispatlanıncaya kadar geçerlidir. Bunun tersine, kanuna uygun olmayan belgelere göre oluşturulan kayıtlar ve defterler ilk görünüş karinesinden yararlanamamakta⁶⁷ ve re'sen tarhiyat konusu olmaktadır (VUK.m.30).

2. Nakit Tahsilat ve Ödeme Belgeleri Türleri

Tahsilat ve ödemelerin "banka, benzeri finans kurumları ve posta idarelerince"⁶⁸ düzenlenen belgelerle" tevsik edilmesi kanun hükmü ile açıklanmıştır (VUK.mük.m.257,2). Bu anlatımda, aracı kurumlar açıkça belli olmakla beraber, aracı kurumların hangi tür belgelerinin geçerli belge sayılacağı konusunda açıklık bulunmamaktadır. Ancak, bu konudaki uygulamaya ilişkin kuralların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği açıklanmaktadır.

Maliye Bakanlığı tahsilat ve ödemedeki bu yetkisini, 320SGT ile banka ve özel finans kurumlarınca düzenlenen "dekont ve hesap bildirim cetvelleri" ile belgelenmesi (tevsiki) gerektiğini belirtmiştir (m.3/2). Buna ek olarak 323SGT ile "havale, çek, kredi kartı ve bu kurumlar aracılığıyla tahsil edilen senetler gibi bankacılık araçları kullanılarak yapılan ödemeler ve tahsilatlar karşılığında dekont ve hesap bildirim cetvelleri

⁶⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.199; ŞEKER, s.243; UMAR/YILMAZ, s.168.

⁶⁵ KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.5; KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.109; KIRBAŞ, s.94.

⁶⁶ KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.102, 112; Bkz. ŞEKER, s.184, 203, 244; ULUATAM/MEHTİBAY, s.82.

⁶⁷ KANETİ, Ekonomik Yaklaşım, s.5; KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.106; ŞEKER, s.203; ULUATAM/MEHTİBAY, s.82.

⁶⁸ "Posta idareleri" ibaresi, 4962 sayılı kanun değişikliği ile 07.08.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Posta idaresinin PTT, yani Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü olduğu 323SGT ile belirtilmiştir (m.3/2).

düzenlendiğinden tevsik edilmiş sayılacaktır” denilerek, örnek olarak bazı bankacılık araçları sayılmak suretiyle ödeme yapmaya müsait tüm bankacılık araçlarının sonunda ya dekont ya da hesap cetvelinde gözükmeleri mümkün olduğundan, bu iki yolla tevsik edilmiş sayıldıklarının kabul edildiği açıklanmıştır⁶⁹. Bu açıklamadan, yani “tevsik edilmiş sayılma” kavramından, belgelerin yükümlü nezdinde bulunmasa bile bankacılık işlemleri ile yapıldığının belirlenmesi yeterli kabul edilecektir.

Maliye Bakanlığı tebliğlerden sonra düzenlediği sirküler⁷⁰ ile “ciro ve beyaz cirolu çeklerin kullanımı” konusuna açıklık getirilmek istenmiştir⁷¹. Çek ile yapılan ödemeler (banka dışı tahsil durumu dışında) banka kayıtları ile gerçekleştirilen nakit ödeme niteliğindedir. Sirkülerin “giriş” kısmında “...toplam tutarı 10.000.000.000.-TL⁷² yı aşan her türlü mal ve hizmet bedeli, avans, depozito ve pey akçesi gibi tahsilat ve ödemelerin...” tevsik zorunluluğu kapsamında olduğu, yani örnekleri sayılmak yoluyla her türlü vergisel olayı ispatlayan tahsilat ve ödemelerin bu şekilde yapılması gerektiği belirtilmektedir ki, yasada “mükelleflerin muameleleri ile ilgili

⁶⁹ Danıştay banka yoluyla yapılan ödemelere ilişkin makbuzun VUK.’nda ispat edici belgeler arasında sayılmamış olması nedeniyle bu makbuzu gider belgesi olarak kabul etmemekteydi. Bkz. **ŞEKER**, s. 239, dipnot:69.

⁷⁰ “VUK –1/2003-1/Tahsilat ve ödemelerin tevsiki uygulaması 1” sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri/1 (<http://gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/8cdf52aaed...>). “Sirküler”in kelime anlamı, “genelge” dir (**TÜRK DİL KURUMU**, C.2, s. 1192). Dolayısıyla, genelge şeklindeki düzenlemelerin vergi idaresinin iç işlemleri olması nedeniyle yükümlüler ve yargı organları üzerinde bağlayıcı niteliği bulunmamaktadır (**BAYKARA**, s.29-30; **KANETİ**, Vergi Hukuku, s.24, **KIRBAŞ**, s.53; **ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN**, s.16; **ULUATAM/MEHTİBAY**, s.43). Bu belgenin, idarenin iş işleyişine yönelik duyuru olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak, sirkülerin içeriğinden yükümlülerin uymaları gereken hususlara yönelik olması dikkate alındığında, bağlayıcı nitelikte bir düzenleme için, “genel tebliğ” niteliğinde bir düzenleme yapılmasının ve RG.’de yayınlanmasının hukuka uygun olacağı kanaatindeyim.

⁷¹ Danıştay tebliğden önceki bir kararında “...ödemelerin çekle yapıldığını gösteren belgelerin, davacı şirketin bu kişilerden temin ettiği faturaların gerçek mal alındığı hususunu kanıtlamayacağı...” şeklinde karar vermiş olmasına karşılık tebliğler ve sirküler ile çekle yapılan ödemelerin bankacılık işlemi olması nedeniyle vergisel açıdan tahsilat ve ödemede geçerli belgeler oldukları açıklanmıştır (01.11.2001 T. 2000/8230 E., 2001/3359 K. sayılı Danıştay kararı için bkz.. **KIZILOĞ**, Kararlar, C.6, s.1239). Bu karara aykırı olarak başka bir kararında ise, “...karşıt inceleme yapılarak hangi senet ve çekler karşılığında fatura düzenlenmediği, hangileri için fatura düzenlendiği dökümlü olarak belirtmek suretiyle ispatlanması gerekirken, bu yollara başvurulmayarak yasal olmayan çek ve senet defterinde kayıtlı tüm çek ve senetlerin mal satışı karşılığı alındığı sonucuna varmanın varsayımdan öteye geçmediği bu durumda...” şeklindeki açıklaması ile fatura karşılığı çekle ödemenin delil niteliği kabul edilmektedir (Dan.7.D. 27.05.1992 T., 1988/432 E., 1992/1834 K. için bkz. **KIZILOĞ**, Kararlar, C.2, s.1825).

⁷² 332SGT ile değişiklik sonucu 01.05.2004 tarihinden itibaren sekiz milyar olarak uygulanması gerekmektedir.

tahsilat ve ödemeleri” nin belgelendirme zorunluluğu kapsamında olduğu belirtildiğinden (VUK.mük.m.257/2), yani bu anlatımla, yükümlünün işi ile ilgili tüm tahsilatları ve ödemeleri girdiği için, ayrıca sirküler ile örnek sayma yöntemi ile açıklama yapılmasına gerek bulunmadığı kanaatindeyim. Sirkülerde, ciro ve beyaz cirolu çeklerin kullanımıyla ilgili olarak ödemeyi yapanın ve ödemelerin ciro yolu ile izlenebilmesi için gerekli yöntemler (çek arkasına yazılacak bilgiler ve beyaz ciroda çek alım ve çek teslim bordrosu düzenlenmesi) öngörülmektedir. Bu açıklamalar, bankacılık araçlarından sadece çeklerle ilgilidir.

323SGT.’de ek olarak, internet yolu ile gerçekleştirilen kayıtlar da geçerli “tevsik yöntemi” kabul edilerek, tereddütler giderilmiştir. Böyle bir açıklama yapılmamış olsaydı bile, internet yolu ile yapılan işlemlerin de, hesap cetvellerinde gözükmesi gerektiği için geçerli bir yöntem olarak kabul edilmesi gerekecekti. Sonuç olarak, geçerli tahsilat ve ödeme belgeleri, aracı kurumlarca düzenlenebilen sadece “dekontlar ile hesap bildirim cetvelleri”, işlemin dayanağı hangi tür bankacılık aracı olursa olsun geçerli belge sayılacaktır. Böylece, dekont ve hesap bildirim cetvelleri kendilerine vergisel açıdan ispat vasıtası niteliği tanınan belge (kanuni delil) olmaktadır⁷³. Doğal olarak bu deliller, ödeme ve tahsilatın sebebi olan mal ve hizmetin karşılığı düzenlenebilecek vergisel belge (fatura, gider belgesi gibi) ile bir bütünlük taşımaktadır.

Nakit tahsilat ve ödemenin dayanağı olan belgeler VUK.’nda belge olarak belirlenen belgelerden daha geniş anlam ifade etmektedirler. Bu konuda, muhasebe sistemi içerisindeki tüm tahsilat ve ödemeler bu kapsamda değerlendirilmelidir. Örneğin, kurumlar vergisi yükümlülerinin örtülü kazanç dağıtımı (KDVK.m.17) ve örtülü sermaye (KDVK.m.16) konusunda, sekiz milyar üzerindeki tahsilat ve ödemelerin aracı kurumların belgeleri ile belgelendirilmesi zorunludur. Nitekim, 324SGT. ile işletmelerin kendi ortakları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerle ve herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketlerinde de, tahsilat ve ödemede belgelendirme zorunluluğu getirilmiştir (324SGT.m.1/B).

3. Nakit Tahsilat ve Ödeme Belgesinin Delil Niteliği

Sekiz milyar lirayı aşan nakit tahsilat ve ödemenin aracı kurum belgeleriyle yapılması ödevinin anlamı, ekonomik yaklaşım ilkesinin içerisinde kalmaktadır. Vergi yükümlülükleri ekonomik faaliyetleri sırasında mal ve hizmetin yapıldığını gösteren bazı vergisel belgeleri düzenleme yükümlülüğü altındaydılar. Ancak, mal ve hizmet işi karşılığında, alıcı

⁷³ Daha önceden Danıştay’ın banka yolu ile yapılan ödemelere ilişkin makbuzların VUK.’nda ispat edici kağıtlar arasında sayılmaması nedeniyle, bu makbuzun gider belgesi olarak kabul edilemeyeceği yönündeki kararı için bkz. (Dan.3. D. 28.06.1989 T.. 437/1803, ŞEKER, s.239).

açısından ödeme, satıcı açısından tahsilat olayının ekonomik anlamda gerçekleştiğinin açıkça kabul edilebilmesi için bazı yeni delillerin aranmasını gerektirmiştir⁷⁴. Bu bağlamda, yeni düzenleme ile getirilen ödevler, vergiyi doğuran olayın göstergeleri olan ödeme ve tahsilat olaylarının ekonomik anlamda da mal ve hizmet karşılığı düzenlenen belgelerin de ötesine geçilerek gerçekleşip gerçekleşmediklerinin aracı kurumlar tarafından düzenlenen belgelerle doğruluğu ispatlanmaktadır.

Fatura, vergisel belge niteliğinde maddi delildir (VUK.m.229 vd). Üçyüzelli milyon liranın üzerindeki mal ve hizmet satışlarının fatura ile yapılması zorunludur (VUK.m.232/2). Faturanın içeriğinin doğruluğu ise, belli tutarı aşan tahsilat ve ödemelerde başka bir delil olan aracı kurumun düzenlediği belgeler ile sağlanmaktadır. Bu delilin amacı, ödeme ve tahsilatın dayanağı olan belgenin içeriğinin doğruluğunu, yani alıcının edimini yerine getirdiğini (bedelin ödendiğini) ispatlanmasına yönelik, alım-satım olayının ikinci bir delilidir. Aracı kurum belgeleri yasal düzenleme ile vergisel açıdan belge olarak kabul edilen deliller niteliğini kazanmıştır.

Sekiz milyar liranın üzerindeki tahsilat ve ödemede aracı kurum belgelerinin vergisel delil türleri açısından değerlendirilmesi sonucunda; kesin delil⁷⁵, kanuni delil⁷⁶, bağlı delil⁷⁷, doğrudan delil⁷⁸, nesnel delil⁷⁹,

⁷⁴ Yargıtay sahte fatura konusundaki bir kararında "...bedelinin satıcıya ödendiği ve hesaba girdiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlanma yeteneği olan ve banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler" incelenerek karar verilmesi, sadece faturanın şekil şartlarına uygunluğunun beraat kararı için yeterli olmadığına karar verdiğini görmekteyiz (Y.11. CD.02.04.2001 T. 2178 E., 2738 K. İçin bkz.OK/GÜNDEL, s.260). Danıştay bir kararında, "...mal bedellerinin fatura düzenleyen tacirlere banka havalesi ile ödendiğinin belirlendiği, bu durumda zirai ürün alım satımı yapmak üzere vergi mükellefiyeti tesis ettiren, adına usulüne uygun fatura bastıran şahıslar hakkında gerekli inceleme ve araştırma yapılmadan bu şahıslardan alınan faturaların tamamının gerçeği yansıtmadığının kabul edilemeyeceği,..." şeklinde gerekçe ile tarhiyatı kaldıran yerel mahkeme kararını onamıştır (KIZILOL. Kararlar, C.5, s.1029). Yeni tebliğler ile aracı kurumların makbuz ve hesap bildirim cetvelleri yasal delil olarak öngörüldüğünden, bunların dışındaki ticari kuralara göre inceleme yapılamayacaktır.

⁷⁵ Kesin delil kavramı, "delilin hakimi bağlayıcı nitelikte olması,...hakimin bu delili takdir yetkisinin bulunmaması" anlamını taşımaktadır (KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.16).

⁷⁶ Kanuni delil kavramı, "uyuşmazlığa uygulanacak delillerin kanun ile belirlenmiş olması"nı ifade etmektedir (KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.17).

⁷⁷ Bağlı delil kavramı, "hakimin serbestçe değerlendirmesine tabi olmayan, uyuşmazlığın önceden belirlenmiş delillerle çözümlenmesine dayanan delil" anlamındadır (KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.18).

⁷⁸ Doğrudan delil kavramı, "ispata konu olaya doğrudan doğruya ilişkin delil" anlamındadır (KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.19).

⁷⁹ Maddi delil kavramı "elle tutulan, gözle görülen bir halde bulunan delil" ve "kanunla belirlenen deliller" anlamını taşımaktadır (KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.26).

sınırlı delil⁸⁰, ekonomik delil⁸¹ niteliklerine sahip oldukları kanaatine ulaşılmaktadır.

Vergi kanunları gereği düzenlenmesi gerekli defter ve belgelerin yükümlü lehine delil oluşturabilmeleri, kanuni şekil ve içerik (muhteva) koşullarına uyulması durumunda mümkündür⁸². Dolayısıyla, tahsilat ve ödemede bu belgelerin vergi kanunları dışında düzenlenmiş belgelerden olmaları nedeniyle, kendi hukuk normlarındaki şekil ve içerik koşullarına uyulması zorunludur. Doğal olarak bu delillerin, ödeme ve tahsilatın sebebi olan mal ve hizmetin karşılığı düzenlenebilecek vergisel belgeler (fatura, gider belgesi gibi) ile bir bütünlük taşıması gerekir. Yani, tek başına sadece sekiz milyar liranın üzerindeki fatura karşılığında banka dekontu olmaksızın vergisel delil niteliğine sahip olmakla beraber, bedeli ödenmiş fatura niteliğinde olamayacaktır. Burada iki defilin düzenlenme zamanı açısından farklı olasılıklar çıkabilecektir. Bu olasılıkları fatura örneğiyle aşağıdaki şekilde değerlendirmek mümkün olacaktır:

1) Ödemenin önceden banka aracılığıyla yapılması ve faturanın sonradan peşin ödemeye uygun düzenlenmesi durumu: Bu durumda, her iki belge birbirini tamamladığı için bir sorun yoktur.

2) Faturanın önceden veresiye satış şeklinde düzenlenmesi ve ödemenin sonradan banka aracılığıyla yapılması durumu: Bu durumda da, her iki belge birbirini tamamlamaktadır.

3) Sadece faturanın düzenlenmiş olması, fakat ödemenin hukuken geçerli sayılan banka/özel finans kurumu/ PTT aracılığıyla yapılmaması veya hiçbir belge olmaması durumu: Bu durumda, fatura ve zorunlu ödeme aracı birbirleriyle örtüşmediği için belge düzeninin öngördüğü vergisel ödev yerine getirilmemiş sayılacaktır. Yani, ekonomik yorum ilkesi gereği, fatura karşılığı ödemenin yapılmadığı, ekonomik faaliyetin gerçekleşmediği kabul edilecektir. Bu ödemenin vergisel ödev ve ispat hukuku açısından yükümlü tarafından sadece belirtilen belgelerle yapıldığının belgelendirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun sonucunda ödemenin tanıkla veya tebliğlerde öngörülen belgeler dışında yapıldığının vergi ödevlisi tarafından ispatı geçerli olmayacaktır.

4) Ödemenin önce geçerli olan banka/özel finans kurumu/ PTT aracılığıyla yapılması, fakat faturanın düzenlenme süresi geçtiği halde düzenlenmemiş olması veya eksik düzenlenmiş olması: Burada ödemeyi yapan açısından vergi idaresine karşı geçerli bir yöntemi yerine getirdiğinden bir sorun bulunmamaktadır. Ödemesinin karşılığında on

⁸⁰ Sınırlı delil kavramı, "bazı sınırlamalara, şartlara tabi olarak kabul edilen delil" anlamını taşımaktadır (KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.21).

⁸¹ Ekonomik delil kavramın "vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik niteliğini kavrayabilen delil" olarak tanımlanmaktadır (KARAKOÇ, Delil Sistemi, s.25).

⁸² ŞEKER, s.239.

günlük fatura düzenlenme süresi içerisinde faturasını alıp işleyebilecektir. Yine, süresi geçtiğinde faturanın gönderilmesini ihtar ederek isteyebilecektir. Ancak, faturasını süresinde düzenlemeyen satıcının, vergisel ödevleri zamanında veya hiç yerine getirmedeğinden incelemeye konu olması ve sonucunda vergi cezalarına muhatap olması gerekecektir. Satıcı açısından her iki delil birbiri ile ekonomik anlamda örtüştüğü takdirde, vergisel ispat açısından hukuken geçerli belgelendirme ve delil kabul edilebilecektir. Faturanın ödeme tutarından az tutarı içermesi durumunda da usulsüzlük nedeniyle re'sen inceleme nedeni kabul edilecek, fatura muhteviyatı itibariyle eksik belge olarak nitelendirilecektir.

Yine, işletmelerin kendi ortakları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ve herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketleri vergisel belgeler karşılığı yapılmayabilirler. Yani, işletmenin muhasebe sistemi içerisinde kasa veya banka hesabı içerisinde işlem görebilirler. Bu durumda, sekiz milyar liranın üzerindeki tahsilat ve ödemelerin aracı kurumların dekont ve hesap bildirim cetvelleriyle belgelendirilmesi zorunludur. Dolayısıyla, muhasebe açısından kasa hesabı yerine banka hesabı üzerinden vergisel açıdan geçerli işlem yapılabilecektir.

&3. BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE AYKIRI DAVRANIŞIN SONUÇLARI

I. VERGİSEL YAPTIRIMLARIN GENEL ÇERÇEVESİ

Vergi kanunlarının etkinliğinin sağlanabilmesi için ceza kurallarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu konuda Türk vergi hukuku sisteminde, vergi idaresi tarafından uygulanabilen idari vergi suç ve cezaları ile ceza mahkemeleri tarafından yargılamaya konu edilen ceza hukuku anlamında vergi suç ve cezaları şeklinde ayırım yapılmıştır.

İdari vergi suçları; veri ziyaı suçu (VUK.m.344), usulsüzlük suçları (VUK.m.351 vd.) ve işyeri kapatma cezasından (VUK.m.354) meydana gelmektedir. Ceza hukuku anlamında vergi suçları ise, kaçakçılık (VUK.m.359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK.m.5) ve yükümlünün özel işlerini yapma suçundan meydana gelmektedir. Her iki tür vergi suçunun farklı soruşturma kuralları bulunmaktadır. Örneğin, idari vergi suçlarında idare hem taraf hem de yargıçtır. Yine, yükümlünün ceza üzerinde idareden ayrı hakları bulunmaktadır (VUK.m.376). İdari vergi suçlarından usulsüzlük suçları tehlike suçu, vergi ziyaı suçu ise zarar suçu niteliğindedir⁸³. Gerek idari nitelikte suçlar, gerekse ceza hukuku anlamında vergi suçları vergi yükümlüleri ve sorumluları için olduğu gibi, üçüncü kişilere ilişkin de olabilmektedir. Ceza hukuku anlamında vergi suçlarını

⁸³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.209;

bağımsız yargı organları yargılamakta ve cezalar üzerinde yargılananların kullanabilecekleri indirim hakkı bulunmamaktadır⁸⁴.

II. TAHSİLAT VE ÖDEMEDE BELGELENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYMAMANIN TARHİYATA ETKİSİ: RE'SEN TARHİYAT

A. Genel Açıklama

Tarh işlemi, vergi yasalarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi alacağının hesaplanması işlemidir (VUK.m.20). Vergi idaresi tarafından yapılması nedeniyle icrai nitelikte idari işlem türüdür⁸⁵. Başlıca tarh yöntemleri; beyana dayanan tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarh olmakla beraber, "Türk vergi sisteminin temelini beyana dayanan tarh oluşturmaktadır"⁸⁶. Beyana dayanan tarh yönteminin önemli özelliği, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler dışında beyana karşı yükümlünün dava açamamasıdır⁸⁷.

Konumuzun ağırlık noktasını tarh türlerinden "re'sen tarhiyat" oluşturmaktadır. Çünkü, yükümlünün beyanının dayanağını oluşturan defter ve kayıtlarının ve dayanağı olan belgelerin vergi kanunlarına uygun şekilde oluşturulması, inceleme için hazır tutulması ve muhafaza edilmesi ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevlere uyulmamış olması halinde, matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere göre kısmen veya tamamen saptanamaması re'sen vergi tarhiyatı yapılması sonucunu doğurmaktadır⁸⁸. İdarece re'sen vergi

⁸⁴ ERMAN, s. 7; MUTLUER, s. 39 vd.; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.209-210; ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s.18.

⁸⁵ KANETİ, Vergi Hukuku, s.96; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.89.

⁸⁶ KANETİ, Vergi Hukuku, s.97; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.96;

⁸⁷ KANETİ, Vergi Hukuku, s.97; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.96.

⁸⁸ KANETİ, Vergi Hukuku, s.103; KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu, C.6, s.653; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.98. Re'sen vergi tarhiyatının düzenlendiği VUK'nun 30 ncu maddesinde aynen; "(2781 sayılı kanunun 1. maddesi ile değişen şekli) Re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. (2365 sayılı kanunun 4 ncu maddesi ile değişen fıkra) Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. (4008 sayılı kanunun 2 nci maddesi ile değişen şekliyle) Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

tarhiyatı ile birlikte vergi yaptırımları konu edildiğinden, yükümlünün bu işleme karşı yargı yoluna müracaat hakkı doğmaktadır (VUK.m.34).

Re'sen vergi tarhiyatı nedenleri yasada altı bent halinde sayılmıştır⁸⁹. Bu sayılan nedenlerin sınırlandırıcı olmayıp tadadı olduğu, yani örnek durumların gösterildiği konusundaki görüşün ağırlığı bulunmaktadır⁹⁰. Re'sen vergi tarhiyatının genel nedeni, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ve yasal ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmaması durumu olarak gösterilmiştir (VUK.m.30/1). Yani, vergi yükümlüsü vergi idaresinin güçlü olması karşısında, defter, kayıt ve belgelerinin kanun hükümlerine uygun olarak düzenlendiği konusunda bunların doğruluğu karinesine (ilk görünüş karinesi) dayanabilecektir. Ancak, re'sen takdir nedeni bulunarak defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesi çürütülecek olursa, vergi incelemesi defter, kayıt ve belgeler

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmese,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,
5. (4369 s.k. nun 82/1-a maddesi ile yürürlükten kalkmıştır).
6. (2365 sayılı kanunun 4 ncü maddesiyle eklenen bent) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,
7. (4783 s.k.nun 9 ncu maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır).
8. (4008 sayılı kanunun 2 nci maddesi ile eklenen bent) Bu kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmese,
9. (4369 sayılı kanunun 82/1-a maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır).
Yukarıdaki 2 nci bentte yazılı halin vukuunda mükellefe Takdir Komisyonu tarafından onbeş günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz.
(4008 sayılı kanunun 2 nci maddesi ile değişen fıkra) Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlarla bu beyannamede gösterilen matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.
(485 sayılı kanunun 2 nci maddesi ile eklenen fıkra) Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da "lüzumlu kılan bir durum mevcut ise, re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Resen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir." şeklindedir.

⁸⁹ Bkz. Dipnot 67.

⁹⁰ KANETİ, Vergi Hukuku, s.103; ŞEKER, s.184.

dışındaki defiller ile sürdürülerek matrah farkının bulunması durumunda tarhiyat işlemi yapılabilecektir⁹¹. Burada, tahsilat ve ödemenin nedeni olan belgenin, örneğin faturanın düzenlenmesi ayrı bir ödev, fatura karşılığı sekiz milyar liranın üzerindeki ödemenin geçerli aracı kurum belgesi ile belgelendirme ödevi ayrı bir ödev olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ödevler, birbiri ile nedensellik açısından bağlı, fakat ayrı ayrı öngörülmuş ödevler olması nedeniyle “bağımsız” niteliktedirler. Bu nedenle, tahsilat ve ödeme belgesinin bulunmaması veya usulsüzlüğü söz konusu olunca, sadece bu nedenle belge düzenine uyulmadığı kabul edilebilecektir.

B. Defter Kayıtları ve Belgelerde Noksanlık ve Usulsüzlük

Tahsilat ve ödemenin belgelendirilmesi zorunluluğu, re’sen tarhiyat nedenleri arasında sayılan “Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmazsa,” şeklinde açıklanan bent kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir (VUK.m.30/4). Ayrıca, defter, kayıt ve belgelerin noksan ve usulsüz oluşu genel resen tarhiyat nedeni çerçevesi içerisinde kalmaktadır⁹². Burada hukuka aykırılıkları araştırılacak olan iki delil bulunmaktadır. Bunlardan birincisi “defter kayıtları”, diğeri ise “vesikalar (belgeler)”dir. Bu iki delilin “noksan” olması, kayıtların işlenmemiş olması ve belgelerin ise hiç bulunmaması ve sunulmaması; “usulsüz” olması ise, şekil şartlarına uygun olmaması; “karışık” olması da, belgenin kendi içinde tutarsız bilgileri taşıması ve diğer belgeleri doğrulamayan nitelikte olması anlamını taşıdığı kanaatindeyim⁹³. Belirtilen noksan, usulsüz ve karışık olma durumlarının ihticaca salih olmaması⁹⁴, yani defter kayıtları ve belgelerin “geçerli delil olma özelliğinin bulunmaması” re’sen takdir nedeni olmaktadır.

Sekiz milyar liranın üzerindeki tahsilat ve ödeme konusunda düzenlenmesi gereken belgeler, “dekont ve hesap bildirim cetvelleri” şeklinde belirlenmiştir. Bu belgelerin öncelikle düzenlenmesi, yani belge niteliğini kazanması zorunludur. Buna ek olarak, düzenlenen belgenin defter

⁹¹ Belge düzeninin “vergi incelemesini önlemeyecek ölçüde zedelenmesi” ni öngören açıklama için bkz. GÜNEŞ, Deliller, s.487-8; Burada defter kayıtları ve delillerin doğruluğu karinesinin çürütülmesinin “açık ve kesin” olarak ortaya konulması şeklindeki açıklama için bkz. KIZILOĞ, Vergi Usul Kanunu, C:6, s.656; Kayıt ve belgelerinin doğruluğunun çürütülmesinin “ön koşul” olduğu görüşü için bkz. ŞEKER, s.184-5 ve 228.

⁹² KANETİ, Vergi Hukuku, s.105.

⁹³ Bu konuda esaslı şekil şartının noksan belge niteliğinde olduğu şeklindeki açıklama için bkz. ŞEKER, s.205.

⁹⁴ “İhticaca salih olmama” kavramı “delil ve belge göstermeye elverişli olmamak” olarak tanımlanması için bkz. ŞEKER, s.203; “defter ve belgenin üzerinden matrahın kesin miktarıyla tespit edilmemesi durumu” olarak ifade edilmesi için bkz. KIZILOĞ, Vergi Usul Kanunu, C:6, s.719.

kaydına geçirilmesi de gerekmektedir. Noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık olguları hem defter kayıtlarıyla ilgili olarak, hem de dekont ve hesap bildirim cetveli açısından gerçekleşebilecek durumlardır. Örneğin, olmadığı halde dekontu varmış gibi kaydın işlenmesi durumunda; dekontun bulunmaması nedeniyle “noksan”lık, olmayan dekonta dayalı kayıt ise “usulsüz” olgusu ile birlikte defter kaydının geçerli delil olmaması (ihticaca salih olmaması) sonucuna ulaşılmaktadır. Yine, dekont ve hesap bildirim cetveli bulunmakla beraber, defter kaydında bunların işlenmemiş olması durumunu düşünürsek; dekont ve hesap bildirim cetvelinin bulunması hukuka uygunluğun göstergesi kabul edilecektir. Ancak, defter kaydının bu belgelere göre oluşturulmamış olması, yani bu delilleri kapsamaması karşısında belge ve defter kaydının noksanlığı ve belge ile kayıt arasında “karışıklık” sonucuna ulaşılabilecektir. Hasılatın deftere kaydedilmemiş olması re’sen vergi tarhi nedeni kabul edilecektir⁹⁵. Bu ikinci örnekte, var olan belgenin kaydedilmemiş olması, bu kez yine defterin geçerli delil olmaması (ihticaca salih olmaması) sonucuna götürmektedir. Yine, dekontun bulunmasına rağmen bunun nedeni olan faturanın bulunmaması (noksanlık), fatura olduğu halde tahsilat ve ödeme belgesinin kısmen veya tamamen bulunmaması (noksanlık)⁹⁶, faturadaki tutar ile dekonttaki tutarın farklı oluşu (karışıklık), dekontta ödeyen ile fatura alıcısının farklı oluşu, ödeme nedeni ile faturanın konusunun farklı oluşu (usulsüzlük ve karışıklık) gibi durumlarla karşılaşmak mümkündür. Böylece, bir faturanın sahte bir fatura olmadığını ispatlamak için, ödemeyi yapan yükümlünün aracı kurumların dekont ve hesap bildirim cetveli ile yaparak ödemeyi ekonomik anlamda göstermesi gerekir. Yoksa, faturanın karşılığında ödeme yapılmadığı, yani sahte belge ile karşılaşıldığı sonucuna varılacaktır. Bu şekilde, tahsilat ve ödemede belgelendirme yükümlülüğü ile bilinmeyen kişilerden alınan ve ödemesi belgelenemeyen sekiz milyar lirayı aşan tutardaki faturaların

⁹⁵ **KIZILOĞLU**, Vergi Usul Kanunu, C:6, s.724. Danıştay bir kararında bilirkişi raporunda “...kayıt dışı hasılatın bulunmadığının belirtildiği...” gerekçesi ile re’sen tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir (Dan.3.D.24.04.1998 T., 1997/69 E., 1998/2526 K. için bkz. **KIZILOĞLU**, Kararlar, C.5, s.675). Diğer bir kararında, “...muhtelif tarihlerde yapılan hasılat tespitlerine göre hasılatın noksan beyan edildiği durumlarda re’sen takdir nedeninin bulunduğu kabulü...” gerekeceği açıklanmıştır (DVDDGK. 11.06.1999 T., 1998/414 E., 1999/343 K. için bkz. **KIZILOĞLU**, Kararlar, C.6,s.790-2).

⁹⁶ Kanun böyle kısmen eksik ödemeli faturayı “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya bu duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” (VUK.m.359/a.2) ve tamamen eksik ödemeli fatura “sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” (VUK.m.359/b.1) olarak tanımlanmaktadır. Yani, sahte belgede, hiçbir ekonomik faaliyette bulunulmamasına rağmen sanki öyle bir faaliyette bulunulmuş gibi belge düzenlenmektedir. Sahte belge kullanılması da, vergi işleminin bu belgelere dayandırılması anlamındadır (ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s.37; MUTLUER, s.162-3).

kullanılmasının önüne geçilebilecektir⁹⁷. Fatura ile ödeme belgesinin faturanın düzenlenme süresi dışında düzenlenmesi durumunda faturanın "usulsüz"lüğü, yani şekli vergi hukuku açısından süreye uyulmadığı kabul edilecektir. Yine, işletmenin kendi ortakları ve diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ticari içeriği olmayan ödemelerde belgelendirme zorunluluğuna uyulmaması durumunda; kasa hesabından tahsilat ve ödemenin gerçekleştirilmesi "usulsüzlük", hiçbir belge bulunmaması "noksanlık" olarak değerlendirilecek ve belge ve kayıtlar ihticaca salih sayılmayacaktır. Sonuç olarak, sekiz milyar liranın üzerindeki tahsilat ve ödemelerin tebliğde belirlenen işlemler için belirlenen belgeler ile tevsik edilememesi, defter kayıtlarının "geçerli delil olma özelliğinin bulunmaması" (ihticaca salik olmaması) anlamına gelmektedir.

Bankacılık işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanılması zorunluluğu getirilmiştir (Bankalar Kanunu, m.52/2). Bu işlemler yapılmadan önce vergi numarası alınması gerekmekte ve işlemlerin bundan sonra yapılması hükmüne uymayanlara özel usulsüzlük cezası verilmektedir (4358 s.k.m.5). Vergi kimlik numarasını gizleyen, gerçeğe aykırı bildiren, sahte ve gerçeğe aykırı belge ibraz edenler için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir (4358 s.k.m.5). Bu ödevlere uyulmaması vergisel ödevlere aykırılık oluşturduğundan bu belgeler vergi incelemesinde "usulsüz" belge niteliğine kabul edilecektir. Örneğin, on milyarın üzerindeki nakit tahsilatın "banka dekontu" üzerine ödemeyi yapan kişinin vergi numarasının yazılması gerektiği için (4358 sk.m.2) ve bu belge aynı zamanda VUK.mük 257 nci madde gereği düzenlenmesi zorunlu belgelerden sayıldığı için belge düzenine uyulmamasının sonuçları geçerli olmaktadır. 4358 sayılı kanunun amacı, tüm gerçek ve tüzel kişilere vergi kimliği numarası verilerek etkin bir vergi iletişim ağının kurulması, denetimin sağlanması ve kayıt dışı ekonominin önlenmesidir⁹⁸.

C. Re'sen Vergi Tarhiyatının Sonuçları

Sekiz milyarın üzerindeki nakit tahsilat ve ödemelerin geçerli olarak belgelendirilememesi sonucu re'sen vergi tarhiyatının yapılması gerektiği üzerinde önceki başlıklarda açıklamalar yapılmış bulunmaktadır. Öncelikle sekiz milyarın üzerindeki tahsilatın ve ödemenin gerçekleşip gerçekleşmemesi durumuna göre re'sen vergi tarh edilmesi gerekmektedir. Buna ek olarak, inceleme raporu sonucunda yapılması gereken ceza içerikli işlemler yapılacaktır.

Eğer, rapor sekiz milyar liranın üzerindeki nakit tahsilat ve ödemenin usule uygun belgelendirilmediği yönünde ise, öncelikle, özel usulsüzlük

⁹⁷ Bilinmeyen kişilerin fatura ve gider belgeleri için bkz.KIZILOL, Vergi Usul Kanunu, C:6, s.722.

⁹⁸ KIRBAŞ, s.97.

cezası ile eylemin cezalandırılması gerekmektedir (VUK.mük.m.355, 320SGT. m.5)⁹⁹. İki vergi yükümlüsü arasında yapılan tahsilat ve ödemede, bir taraf için tahsilat sayılan işlem diğer taraf açısından ödeme işlemi sayılacağından, belgelendirme zorunluluğuna uyulmaması durumunda iki taraf ayrı ayrı usulsüzlük suçu işlemiş sayılacaktır (323SGT.m.5). Ayrıca, her bir tahsilat ve ödeme işlemi, ayrı özel usulsüzlük suçunu oluşturmaktadır (320SGT.m.5)

Yükümlünün aldığı sahte fatura nedeniyle karşı tarafa ödemesi bulunmuyorsa ve KDV ve gelir vergisi açısından vergi ziyayı doğmuşsa, bu konuda işlem yapılması gerekmektedir. Çünkü, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve belge düzeninin sonucu olarak, geçerli tahsilat ve ödeme belgelerinin sunulmaması, tahsilat ve ödemenin ekonomik anlamda yapılmadığı sonucunu doğurmaktadır..

Sekiz milyar lirayı aşan tahsilat ve ödemelerde belgelendirme zorunluluğuna uyulmaması durumunda, tahsilat ve ödemenin dayanağı olması gereken belgenin örneğin faturanın sahte belge olarak düzenlendiği veya kullanıldığı anlamı ortaya çıkacaktır. Bunun sonucunda eylemin vergi kaçakçılığı suçundan (VUK.m.359,b) ceza soruşturmasına konu edilmesi gerekmektedir.

Tahsilat ve ödemede geçerli belge olan dekont ve hesap bildirim özeti VUK.'nın 353 ncü maddesinde belirlenen belgelerden olmaması nedeniyle, bunların kullanılmaması veya bulundurulmaması işyeri kapatma cezasına konu edilemeyecektir.

SONUÇ

Kayıt dışı ekonominin ülke ekonomisine zararları vergi kaybı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonominin kayıt altına alınması hukuksal açıdan kayıt ve belge düzeni kurallarıyla sağlanmaktadır. Bu kayıt ve belge düzeni, vergi hukuku ve muhasebe uygulaması ile sağlanmaktadır.

99

ÖZEL USULSÜZLÜK SUÇUNUN YÜKÜMLÜ TÜRÜNE GÖRE CEZALARI
1. Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı için 840.000.000.-TL
2. Sınıf Tüccar, defter tutan çiftçiler ve kazancı basit usulde tespit edilenler için 400.000.000.-TL
Yukarıdaki yükümlüler dışında kalanlar için 200.000.000.-TL

Yükümlülerin nakit tahsilat ve ödemelerinin belgelendirilmesi zorunluluğunun vergisel ödev olarak düzenlenmesi yetkisi VUK.mük.257 nci maddesi gereği Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Bu yetki yukarıda incelemeye konu 320, 323, 324 ve 332 sayılı VUK. Genel Tebliği ile kullanılmıştır. Konunun belge düzeni ile ilgili olması nedeniyle, yükümlüler açısından büyük önem taşımaktadır. Yani, yeni vergisel ödevler kayıtlı ekonomi içindeki yükümlüleri kapsamaktadır.

Kanunda yükümlülerin "muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödeme" leri konusunda, yani oldukça geniş kapsamlı düzenleme yetkisi devredildiği halde, Maliye Bakanlığı sadece dört başlık altında sınırlı düzenleme yapmıştır. Bu işlemler; yükümlülerin kendi aralarında yapacakları "ticari işlemler" (320SGT.m.3/2), yine yükümlülerin "nihai tüketici" lerden mal ve hizmet bedeli olarak yapacakları tahsilat ve nihai tüketicilerin ödemeleri (320SGT.m.3/2), işletmelerin kendi ortakları ile gerçek ve tüzel kişilerle olan ve herhangi bir ticari içeriği olmayan nakit hareketleri (324SGT.m.1/B.1) ve serbest meslek erbabının faaliyeti nedeniyle her türlü tahsilatlar olarak sayılmıştır. Yani, düzenlemeler yükümlülerin her türlü faaliyetleri ile ilgili tahsilat ve ödemeler şeklinde belirlenmemiştir. Kanunun Maliye Bakanlığına devrettiği yetkinin kapsamı, düzenlemenin kapsamından daha geniştir. Serbest meslek erbabı açısından tahsilatının belgelendirme zorunluluğuna alınmasına rağmen ödemelerinin bu kapsamda düşünülmemesi diğer vergi yükümlüleri ile arasında vergisel ödev açısından eşitsizlik yaratmıştır.

Sekiz milyar liranın üzerindeki nakit tahsilat ve ödemelerin belgelendirilmesinde aracı kurumlar; banka, özel finans kurumu ve PPT olarak belirlenmiştir. Bu aracı kurumların belgeleri de, dekont ve hesap bildirim cetveli belgesi olarak kabul edilmiştir. Bu tutarın altındaki ödemeler vergi yükümlülerinin ihtiyarına bırakılmıştır. Bu düzenlemeler kayıt dışı ekonominin önlenmesinde kısmi bir etki yapacaktır. Çünkü, tahsilat ve ödemeler sekiz milyar liranın altında olanlar ve üzerinde olanlar olmak üzere ikiye ayrılmıştır. İspat hukuku açısından getirilen yeni belge düzenine uyulması halinde yükümlünün ilk görünüş karinesinden yaralanması gerekmektedir. Yine, sekiz milyar liranın altındaki tahsilat ve ödemelerde yükümlünün ihtiyarı ile öngörülen ödeme araçlarını kullanması da bu karineden yararlanması sonucunu doğuracaktır. Diğer durumlarda, yani sekiz milyar liranın üzerindeki ve altındaki ödemelerde öngörülen ödeme araçlarının kullanılmaması durumunda, işlem ile ilgili ekonomik anlamda ödemenin yapılmadığı ve belgenin vergisel anlamda geçersizliği, düzenlenmemiş olduğu kabul edilecektir. Sonuçta, bu düzenlemeler naylon fatura kullanımını ve işletme kayıtlarının ticari amaç dışında kullanılmasını engellemeye yöneliktir. Nakit tahsilat ve ödemelerini aracı kurumların dekont ve hesap bildirim cetvelleri ile belgelendirebilen yükümlüler, vergisel belge düzeni ödevine uymuş olmakla, haklarında bu nedenle re'sen vergi tarhiyatını önlemektedirler.

Kayıt dışı çalışmak isteyenlerin fatura tutarları ve buna bağlı tahsilat ve ödemelerini on milyar liranın altında tutmaları halinde, özel usulsüzlük cezası yaptırımından kurtulmaları mümkündür. Aynı gün aynı kişiler arasındaki ödemeler tek bir ödeme tutarı sayılmasının dışında, farklı günlerdeki sekiz milyar liranın altındaki faturalar karşılığı ödemeler için usulsüzlük cezası öngörülmemektedir. Yine, 324SGT. ile ödemede toplam tutarın faturada belirlenen tutar olarak uygulanmasının belirtilmesi karşısında, kısmi ödemeler sekiz milyar liranın altında olsa da kısmi ödemelerin de aracı kurum dekontu veya hesap bildirim cetveli ile tevsiki zorunludur. Tahsilat ve ödeme konusundaki kayıt dışılığı önleyici bu düzenlemenin diğer mücadele araçlarıyla desteklenmesi gerekmektedir. Bilgisayar ortamında tahsilat ve ödemelerin tutar açısından incelenebilmesi etkinliği artıracaktır.

Yine, belgelendirme zorunluluğu olmayan tahsilat ve ödemelerin istisnasının genişletilmesi kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi önleyici niteliktedir. Sermaye piyasası işlemleri, yetkili döviz müesseseleri, noterler ve tapuda yapılan tahsilat ve ödemelerde aracı kurumların belgelerinin aranmaması, buralarda yapılan işlemlerin bir kısmının ekonomik değer olarak kayıt dışı kalmasına ve dolayısıyla kamu gelirinin düşük gerçekleşmesine neden olacaktır.

Sonuç olarak, sekiz milyar liranın üzerindeki tahsilat ve ödemelerde belgelendirme zorunluluğu, sadece kayıtlı ekonomideki yükümlülerin istisnalar dışındaki işlemlerinde kayıt içinde olduklarının ispatına yönelik belge düzeni kapsamında değerlendirilebilecek ek bir vergisel ödevdir. Konunun birkaç tebliğde düzenlenmiş olması, sık değişmesi, tebliğlerin soyut hukuk kuralı yanında örnekler de içermesi ve tebliğlerdeki bazı hükümlerin belirsizlik taşıması, yükümlülere uygulamada tereddütlere yol açacak niteliktedir. Bu tebliğlerle, genel olarak, tebliğlerin açık ve belirgin şekilde soyut hukuk kuralı şeklinde düzenlenmesi zorunluluğu, yükümlüler ve uygulayıcılar açısından bir kez daha önemini göstermiştir.

KISALTMALAR

bkz.	: Bakınız
Ban.K.	: Bankalar Kanunu
C.	: Cilt
D.	: Daire
Dan.	: Danıştay
DVDDGK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
K.	: Karar
KDVK.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T.	: Tarih
TDK.	: Türk Dil Kurumu
Ty.	: Tarih yok
320SGT.	: 320 Seri Nolu VUK. Genel Tebliği
323SGT.	: 323 Seri Nolu VUK. Genel Tebliği
324SGT.	: 324 Seri Nolu VUK. Genel Tebliği
332SGT.	: 332 Sıra Nolu VUK. Genel Tebliği
vb.	: ve bu gibi
vd.	: ve devamı
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

KAYNAKLAR¹⁰⁰

- AKKAYA, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.
- AKSOY, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1999, (Vergi Hukuku).
- AKSOY, Şerafettin: Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1990, (Vergi Yargısı).
- AKTAN, Coşkun Can: Vergi Dışı Piyasa Ekonomisi, TOSYÖV Yayınları, Ankara 2000.
- ALTUĞ, Osman: Kayıtdışı Ekonomi, İstanbul 1999.
- BAYKARA, Bekir : “Vergi Kanunları ile İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, Vergi Dünyası, S. 242, Ekim 2001.
- BULUTOĞLU, Kenan: Türk Vergi Sistemi, İ.Ü.Yayınları, İstanbul 1971.
- ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- DEVELİOĞLU, Ferit: Osmanlıca- Türkçe Ansiklopedik Lügat, 19. Baskı, Aydın Kitabevi Yayınları, Ankara 2002.
- DURA, Cihan: “Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Sebep ve Etkileri, Ölçülmesi, Mücadele Yolları ve Türkiye Ekonomisindeki Yeri”, Maliye Dergisi, S.124, Ocak-Nisan 1997.
- GÜLSEN, Güneş: Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, (Verginin Yasallığı).
- GÜLSEN, Güneş: “Vergi Hukukunda Deliller”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, C:LI, S.1-4, İstanbul 1985, (Deliller).
- ERMAN, Sahir: Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku-IV, İstanbul 1988.
- KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, İ.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul 1986-7, (Vergi Hukuku).
- KANETİ, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası, Temmuz 1992, S.131, 1981-2003 Vergi Dünyası CD, (Ekonomik Yaklaşım).
- KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir 1997, (Delil Sistemi).

¹⁰⁰ Dipnotlarda geçen eserler, yazarların soyadları ile anılmıştır. Aynı yazarın birden fazla eserine yapılan atıflar, kısaltılmış şekliyle parantez içinde gösterilmiştir.

- KARAKOÇ, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1995, (Yargılama).
- KIRBAŞ, Sadık: Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, 11 Baskı, Ankara 1999.
- KIZILOT, Şükrü: Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.6. Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994, (Vergi Usul Kanunu, C.6).
- KIZILOT, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, (Kararlar, C.5).
- KIZILOT, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, (Kararlar, C.6).
- KIZILOT, Şükrü: Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), C.2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, ty, (Kararlar, C.2).
- KUMRULU, Ahmet G.: Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, Ankara 1989.
- MUTLUER, Kamil: Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir 1979.
- ÖNCEL, Mualla/
KUMRULU, Ahmet/
ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 10 Bası, Ankara 2003.
- OK, Nuri/GÜNDEL, Ahmet: Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.
- SÜRMEİ, Fevzi/
BENLİGİRAY, Yılmaz: Genel Muhasebe, 4 Bası, TC. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir 1998.
- ŞENYÜZ, Doğan: Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitabevi, 9 Bası, Bursa 2003, (Vergi Sistemi).
- ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, Ezgi Kitabevi, 2. Bası, Bursa 2003, (Vergi Ceza Hukuku).
- TAŞDELEN, Aziz: Hukuksal Açıdan Türkiye'de Kara Paranın Aklanması ve Önlenmesi, Turhan Kitabevi, Ankara 2003.
- TERLEMEZ, Birol/
BAHTİYAR, Mustafa: Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Arthur Andersen, İstanbul, 2001.
- TÜRK DİL KURUMU: Türkçe Sözlük, C.2, 9. Baskı, Ankara 1998, (Türk Dil Kurumu).
- TÜRK HUKUK KURUMU: Türk Hukuk Lügatı, Ankara, 1944, (Türk Hukuk Kurumu).

ULUATAM, Özhan/

MEHTİBAY, Yaşar: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara 2000.

UMAR, Bilge/

YILMAZ, Ejder: İspat Yükü, Kazancı Hukuk Yayınları, 2. Bası, İstanbul
1980

UNAKITAN, Kemal: Vergi Barışı ve Kayıtdışı Ekonomi, Yaklaşım, S.126,
Haziran 2003.