T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

# TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIK VE SONUÇLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Şeyma SARICALAR**

KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Ankara, 2020

T.C.
ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

# TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIK VE SONUÇLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Şeyma SARICALAR**

KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**TEZ DANIŞMANI**
**Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN**

Ankara, 2020

## ONAY SAYFASI

Şeyma SARICALAR tarafından hazırlanan "Türk Vergi Hukukunda Defterlere İlişkin Ödevlere Aykırılık ve Sonuçları" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

| Ünvan Adı Soyadı | Kurumu | İmza |
|---|---|---|
| Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN (Danışman) | Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi | |
| Dr. Öğr. Üyesi Ömer ÇELEN | Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi | |
| Prof. Dr. Elif Sibel ÇAKAR | Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi | |

Tez Savunma Tarihi: 30/06/2020

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü Doç. Dr. Seyfullah YILDIRIM

# BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün aşamalarda patent ve telif haklarını ihlal edici etik dışı davranışımın olmadığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tezde kullanılmış olan tüm bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi beyan ederim.

Şeyma SARICALAR

# TEŞEKKÜR

Bu teze başlarken beni her anlamda özgür bırakan, her zaman beni destekleyen, takdir ve taltif eden sayın hocam Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN'a teşekkür gönül borcumdur. Bu süreçte bana daima destek olan, güç veren ve beni cesaretlendiren değerli aileme de sonsuz teşekkür ederim.

# ÖZET


**Türk Vergi Hukukunda Defterlere İlişkin Ödevlere Aykırılık ve Sonuçları**

Türk vergi hukukunda vergi matrahı ilke olarak mükellefin beyanına dayanarak belirlenmektedir. Mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahı ise defter, kayıt ve belgelere dayanmaktadır. Ödenecek verginin belirlenmesi açısından defterlerin doğru ve eksiksiz bir şekilde tutulması önem taşımaktadır. Aksi takdirde kişiler arasında adaletsiz bir vergi dağılımı oluşacaktır ki bu durum beraberinde birçok sosyal sorunlara da yol açmaktadır. Defterlerin doğruluğunu sağlamak amacıyla kanunlarda birtakım ödevler belirlenmiştir.

Defter tutma ödevi mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye, hesap durumu, vergi ile ilgili muamelelerini tespit ve üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu belirlemek amacıyla getirilmiştir. Defterlere ilişkin diğer ödevlerden olan kayıt düzenine uyma, defterlerin onaylattırılması, defter kayıtlarının belgelendirilmesi, defterlerin muhafaza ve ibraz ödevi gibi ödevler de defter tutma ödevinin sistematik bir şekilde yerine getirilmesini ve denetlenmesi nedeniyle güvenilir olmasını sağlamaktadır. Ayrıca teknolojinin gelişmesiyle birlikte vergi sistemi de elektronik ortam üzerinden yürütülmeye başlanmış ve bu kapsamda yeni uygulamalar getirilmiştir. Söz konusu bu ödevlerin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla bazı yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlar ile eksik verginin tahsil edilmesi ve ceza hukukunun caydırıcı ve önleyici amaçları gerçekleştirilmek istenmektedir.

Çalışmamızın ilk bölümünde defterlere ilişkin ödevler incelenmiştir. İkinci bölümünde ise defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklar ve sonuçları anlatılmıştır.



**Anahtar Kelimeler:** Defterler, Defter Tutma Ödevi, Vergi Kabahati, Vergi Suçu.

# ABSTRACT

## Contradiction To The Obligation On The Books In Turkish Taxation System and Its Results

In Turkish tax law, the tax base is determined based on the declaration of the taxpayer in principle. The tax base declared by taxpayers is based on books, records and documents. It is important to keep the books accurately and completely in order to determine the tax payable. Otherwise, there will be an unfair tax distribution among individuals, which leads to many social problems. In order to ensure the accuracy of the books, some obligation is determined in the laws.

The bookkeeping task was introduced to determine the taxpayer's tax-related wealth, capital, account status, tax-related transactions and to determine the status of third parties against tax. Assignments such as obeying the registration system, which is one of the other obligations related to the books, getting the books approved, documenting the records, keeping the books and the obligations also ensure that the bookkeeping obligation is reliable due to its systematic performance and supervision. In addition, with the development of technology, the tax system has started to be implemented via electronic environment and new applications have been introduced in this context. Some sanctions have been envisaged in order to ensure the fulfillment of these duties. With these sanctions, it is desired to collect the missing tax and to deter and prevent the criminal law.

In the first part of our study, obligations related to notebooks are examined. In the second part, contradictions to obligations and their results are explained.



**Keywords:** Bookkeeping Obligations, Notebooks, Tax Misdemeanors, Tax Crime.

# İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI ..... i
BEYAN ..... ii
TEŞEKKÜR ..... iii
ÖZET ..... x
ABSTRACT ..... v
İÇİNDEKİLER ..... vi
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ ..... xi
GİRİŞ ..... 1

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ HUKUKU ve TİCARET HUKUKU BAKIMINDAN DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLER

1. GENEL ÇERÇEVE ..... 4
2. DEFTER TUTMA ÖDEVİ ..... 7
2.1. Genel Açıklama ..... 7
2.2. Vergi Hukuku Bakımından ..... 8
2.2.1. Defter Tutma Kavramı ve Defter Tutmanın Amacı ..... 8
2.2.2. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar ..... 9
2.2.3. Birden Fazla Gelir Elde Edenler ..... 16
2.2.4. Defter Tutmakla Yükümlü Olmayanlar ..... 16
2.2.5. Tutulacak Defterler ..... 18
2.2.6. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması ve Sona Ermesi ..... 29
2.2.7. Defter Tutmada Hesap Dönemi ..... 32
2.2.8. Defter Tutmada Uygulanan Muhasebe Usulü ..... 33
2.3. Ticaret Hukuku Bakımından ..... 34
2.3.1. Defter Tutma Kavramı ve Defter Tutmanın Amacı ..... 34
2.3.2. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar ..... 35
2.3.3. Yükümlü Olanların Tutacakları Defterler ..... 36
2.3.4. Defter Tutmada Hesap Dönemi ..... 38
2.3.5. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması ve Sona Ermesi ..... 38
3. KAYIT DÜZENİNE UYMA ÖDEVİ ..... 39
3.1. Vergi Hukuku Bakımından ..... 39

3.1.1. Kayıt Düzenine İlişkin Genel Esaslar ..... 39
3.1.2. Kayıt Zamanı ..... 41
3.2. Ticaret Hukuku Bakımından ..... 42
4. DEFTERLERİ ONAYLATTIRMA ÖDEVİ ..... 44
4.1. Vergi Hukuku Bakımından ..... 44
4.1.1. Tasdiki Zorunlu Olan Defterler ..... 44
4.1.2. Tasdik Zamanı ..... 45
4.1.3. Tasdikin Yenilenmesi ..... 46
4.1.4. Tasdik Makamı ve Usulü ..... 46
4.2. Ticaret Hukuku Bakımından ..... 47
5. DEFTER KAYITLARINI BELGELENDİRME ÖDEVİ ..... 49
5.1. Vergi Hukuku Bakımından ..... 49
5.1.1. Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Kayıtlar ..... 51
5.1.2. Belgelendirilmesi Zorunlu Olan Kayıtlar ..... 52
5.2. Ticaret Hukuku Bakımından ..... 61
6. DEFTERLERİ MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVİ ..... 62
6.1. Vergi Hukuku Bakımından ..... 62
6.1.1. Defterlerin Muhafazası ..... 62
6.1.2. Defterlerin İbrazı ..... 63
6.2. Ticaret Hukuku Bakımından ..... 64
6.2.1. Defterlerin Muhafazası ..... 64
6.2.2. Defterlerin İbrazı ..... 66
7. ELEKTRONİK DEFTERLER ..... 68
7.1. E-Defterin Genel Görünümü ..... 69
7.1.1. E-Defter Kullanmak Zorunda Olan Mükellefler ..... 70
7.1.2. Başvuru ..... 72
7.1.3. E-Defter Oluşturma ..... 73
7.1.4. E-Defterlerin Muhafazası ve İbrazı ..... 74
7.1.5. Diğer Hususlar ..... 75
7.2. Bazı Mükellefler İçin Yeni Bir Sistem: Defter-Beyan Sistemi ..... 75
7.2.1. Kullanmakla Yükümlü Olan Mükellefler ..... 76
7.2.2. Başvuru ..... 80
7.2.3. Sistem Üzerinden Tutulabilecek Defterler ..... 82
7.2.4. Sistem Üzerinden Tutulan Defterlerin Muhafaza ve İbrazı ..... 84

7.2.5. Ceza ve Sorumluluk ..... 85
7.2.6. Diğer Hususlar ..... 86
7.2.7. Defter-Beyan Sisteminin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Etkisi ..... 87

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIKLAR VE YAPTIRIMLARI

1. GENEL OLARAK VERGİ KANUNLARINA AYKIRILIK KAVRAMI ..... 96
1.1. Maddi Ödeve Aykırılık Kavramı ..... 97
1.2. Şekli Ödeve Aykırılık Kavramı ..... 98
1.3. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramları ..... 98
2. DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIKLARIN ÇEŞİTLİ GÖRÜNÜMLERİ ..... 99
2.1. Defter Tutma Ödevine Aykırılık ..... 99
2.1.1. Defterlerin Hiç Tutulmaması ..... 100
2.1.2. Defterlerin Eksik Tutulması ..... 101
2.1.3. Çift Defter Tutulması ..... 102
2.1.4. Defter ve Belgelerde Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapılması ..... 104
2.1.5. Defterlerin Tahrif Edilmesi ..... 109
2.1.6. Defterlerin Yok Edilmesi veya Yerine Başka Yaprak Koyulması ..... 110
2.2. Kayıt Düzenine Uyma Ödevi ..... 111
2.2.1. Kayıt Düzenine Uyulmaması ..... 111
2.2.2. Boş Satır Bırakılması veya Sayfaların Yok Edilmesi ..... 112
2.2.3. Günlük Defterlerin Günü Gününe Tutulmaması, İşyerinde Bulundurulmaması ve İbraz Edilmemesi ..... 112
2.3. Defterleri Onaylattırma Ödevine Aykırılık ..... 113
2.4. Defter Kayıtlarını Belgelendirme Ödevine Aykırılık ..... 114
2.4.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ..... 115
2.4.2. Sahte Belge ..... 116
2.5. Defterleri Muhafaza ve İbraz Ödevine Aykırılık ..... 117
2.5.1. Defterlerin Muhafaza Edilmemiş Olması ..... 118
2.5.2. Defterlerin İbraz Edilmemiş Olması ..... 118
3. DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIK HALLERİNİN TARH YÖNTEMİYLE İLİŞKİSİ ..... 122

3.1. İkmalen Tarh ..... 122
3.2. Re'sen Tarh ..... 123
3.2.1. Yasal Defterlerin Tutulmaması, Onaylattırılmaması veya İbraz Edilmemesi ..... 124
3.2.2. Defterlerin İhticaca Salih Bulunmaması ..... 125
3.2.3. Yasal Defterlerin Gerçek Durumu Yansıtmaması ..... 126
4. DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIKLARA UYGULANAN YAPTIRIMLAR ..... 127
4.1. Vergi Kabahati Oluşturan Durumlara Uygulanan Yaptırımlar ..... 127
4.1.1. (Genel) Usulsüzlük Oluşturan Aykırılıklar ..... 128
4.1.2. Özel Usulsüzlük Oluşturan Aykırılıklar ..... 134
4.1.3. Vergi Ziyaı Oluşturan Aykırılıklar ..... 139
4.2. Vergi Suçu Oluşturan Durumlara Uygulanan Yaptırımlar ..... 145
4.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından ..... 146
4.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Bakımından ..... 175
4.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Bakımından ..... 182
4.3. Vergi Kabahat ve Suçlarına Dair Ortak Hükümler ..... 184
4.3.1. Tekerrür ..... 184
4.3.2. İştirak ..... 188
4.3.3. İçtima (Birleşme) ..... 188
4.3.4. Teşebbüs ..... 193
4.4. Vergi Suçluluğunu Ortadan Kaldıran Nedenler ..... 196
4.4.1. Pişmanlık ve Islah ..... 196
4.4.2. Mücbir Sebep ..... 198
4.4.3. Yanılma ..... 199
4.5. Vergi Cezalarını Sona Erdiren ya da Azaltan Nedenler ..... 200
4.5.1. Ödeme ..... 200
4.5.2. Ölüm ..... 201
4.5.3. Zamanaşımı ..... 201
4.5.4. Yargı Kararı ..... 202
4.5.5. Terkin ..... 202
4.5.6. Af ..... 202
4.5.7. Düzeltme ..... 203
4.5.8. Uzlaşma ..... 204

4.5.9. Ceza İndirimi ..... 205
SONUÇ ..... 207
KAYNAKLAR ..... 213
ÖZGEÇMİŞ ..... 223

# SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

**Bkz** **:** Bakınız

**C** **:** Cilt

**E** **:** Esas

**K** **:** Karar

**s** **:** sayfa

**S** **:** Sayı

**s.e.t.** **:** Son Erişim Tarihi

**T** **:** Tarih

**v.d.** **:** ve devamı

# GİRİŞ

Devlet kamu düzenini sağlamak, egemenlik gücünü tesis etmek gibi amaçlarla birtakım kamu giderlerini yapmak durumundadır. Bu giderlerin finansmanını ise elde ettiği kamu gelirleriyle sağlamaktadır. Bu gelirlerden biri olan vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız ve kurallara uygun bir şekilde tahsil ettiği ekonomik değerlerdir.

Kanun tarafından vergi yükümlüsü olarak belirlenen kişilerin maddi ödevi olan vergi borcunu ödemesinin yanı sıra bazı şekli ödevleri de bulunmaktadır. Şekli ödevler, maddi ödev olan vergi borcunun ödenmesinin belirli kurallar çerçevesinde yapılmasını sağlar. Türk Vergi Sisteminin esas itibariyle beyana dayandığı da göz önüne alındığında şekli ödevler ayrıca önem kazanmaktadır. Bu kapsamda Türk Vergi Hukukunda vergi mükellefi bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, kayıt düzenine uyma, defterleri onaylattırma, defter kayıtlarını belgelendirme, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi gibi bazı yükümlülüklere uymak zorundadır. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun şekli ödevlere aykırı davranması halinde birtakım yaptırımlar uygulanmaktadır. Şekli ödevlerden biri olan defter tutma yükümlülüğü ile mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumu, vergiye ilişkin faaliyet ve hesap sonuçları, vergi ile ilgili muameleleri ve üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumu tespit edilmektedir. Böylelikle mükellefin hesap üzerinden vergi karşısındaki durumu kontrol edilip incelenmektedir.

Beyana dayalı olan sistemlerde, mükellefin tutmuş olduğu defter, kayıt ve belgeler vergi matrahı belirlenirken esas alınmaktadır. Mükellefin tutmuş olduğu defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu sağlandığı takdirde vergi adaleti de tesis edilmiş olacaktır. Bu kapsamda, defterlere ilişkin ödevlerin kanunlarda belirli kurallar çerçevesinde belirtilerek bu kuralların herkes tarafından uygulanması önem taşımaktadır. Defter, kayıt ve belgelerin önemi nedeniyle yalnızca vergi hukukunda değil ticaret hukukunda da defterlere ilişkin ödevlere dair düzenlemeler mevcuttur.

Vergi matrahına esas olan defterleri tutmakla yükümlü mükellefler, tutulması zorunlu olan defterler, defter tutmada hesap dönemi gibi hususlar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Ancak bunların belirtilmesi defter tutma düzeninin sağlanması ve denetimi

açısından yeterli değildir. Bu nedenle defterlere ilişkin diğer ödevler de defter tutmanın amacını sağlamak için gerekli görülmüştür. Kayıt düzenine uyma ödevi ile mükellef veya vergi sorumlularının uymak zorunda olduğu birtakım kurallar belirlenmiştir. Bu kurallar çerçevesinde tutulacak olan defterlerin kanuni olarak tutulmuş defter kabul edildiği söylenmektedir. Kayıt düzenine uygun bir şekilde tutulan defterlerin doğruluğunu tespit etmek amacıyla defterleri onaylattırma ödevi getirilmiştir. Kanunda belirtilen onay makamları tarafından belirli süreler içinde defterlerin onaylanması gerekmektedir. Defter kayıtlarının doğruluğunu ispat edebilmek amacıyla defter kayıtlarını belgelendirme ödevi, defterleri muhafaza ve ibraz ödevleri de getirilmiştir.

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 ilki 2012 yılında birtakım mükellefler tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Elektronik defter uygulamalarından diğeri ise Defter-Beyan Sistemidir. Defter-Beyan Sistemi, 2018 yılı itibarıyla bazı mükellefler tarafından zorunlu olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Kanunda belirtilen defterlere ilişkin ödevlerin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla kanun birtakım yaptırımlar öngörmüştür. Belirlenen yaptırımlardan bir kısmı idare tarafından uygulanmakta ve idari para cezası gibi cezalar öngörülmektedir. Bazı yaptırımlar ise Vergi Usul Kanununda suç olarak öngörülmüş ve neticesinde adli cezalar belirlenmiştir. Belirlenen bu yaptırımlar ile kabahat ve suçların caydırıcılık, önleme gibi amaçlarının gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Nitekim hakkında kabahat veya suç öngörülen fiilleri gerçekleştirmekten kaçınan mükellef veya vergi sorumluları vergilerini eksiksiz ve doğru bir şekilde beyan ederek vergiye gönüllü uyum sağlamış olacaklardır.

Çalışmamız iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, vergi hukuku ve ticaret hukuku bakımından defterlere ilişkin ödevler açıklanmıştır. Bu kapsamda ilk olarak defter tutma ödevi, defter tutmakla yükümlü olanlar, tutulacak defterler, defter tutma yükümlülüğünün başlangıcı ve sona ermesi ile defter tutmada hesap dönemi vergi hukuku ve ticaret hukuku bakımından ele alınmıştır. İkinci olarak, defterlere ilişkin diğer ödevler olan kayıt düzenine uyma ödevi, defterleri onaylattırma ödevi, defter kayıtlarını belgelendirme ödevi, defterleri muhafaza ve ibraz ödevi açıklanmıştır. Son olarak, teknolojinin gelişmesiyle birlikte hızla uygulanmaya başlayan elektronik defter uygulamalarından bahsedilmiştir.

İkinci bölüm, defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklar ve sonuçlarına ilişkindir. İlk olarak birinci bölümde anlatılan ödevlere aykırılıkların çeşitli görünümleri, her bir fiil ayrı ayrı incelenerek defterlere ilişkin ödevler kapsamında ele alınmıştır. İkinci olarak, defterlere ilişkin ödevlere aykırılık halinde mükellef veya vergi sorumlusunun karşılaşabileceği yaptırımlardan ilki olan idare tarafından tarh işlemi üzerinde durulmuştur. Son olarak, defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklara uygulanan idari ve cezai yaptırımlar olan vergi kabahatleri ve vergi suç ve cezaları anlatılmıştır. Vergi kabahatleri kapsamında usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı kabahatleri ve cezaları belirtilmiş; vergi suçları kapsamında ise kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu anlatılmıştır. Bu kapsamda vergi kabahatleri ve vergi suçları için ortak hükümlere de değinilmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

# VERGİ HUKUKU ve TİCARET HUKUKU BAKIMINDAN DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLER

## 1. GENEL ÇERÇEVE

Devlet, toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve eksiksiz bir hizmet sunabilmek adına birtakım harcamalar yapmak durumundadır. Kamu harcamaları olarak nitelendirilen bu harcamalar ise vergi ve benzeri gelirleri içeren kamu gelirleri ile finanse edilmektedir.

Tarihsel süreç incelendiğinde devletin çeşitli adlar altında vergi almasının toplumsal örgütlenmeye dayandığı söylenebilir. İlk insan topluluklarında kısıtlı bir şekilde ortaya çıkan vergisel süreçler zamanla çeşitlenerek örgütlenmiştir. Nitekim Mezopotamya, Mısır ve Etilerde çeşitli vergi biçimlerinin kullanıldığı eski belgelerden anlaşılmaktadır[1].

Türk vergi hukuku açısından ise ilk Türk devletlerinde vergi devletin temel gelir kaynakları arasında yer almaktaydı. Uygurlar, Selçuklular, İlhanlılar çeşitli isimler altında vergi toplamaktaydı[2]. Ancak Osmanlı İmparatorluğu'yla birlikte ihtiyaçlar da artmış ve düzenli gelirlere ihtiyaç duyulmuştur. Genişleme döneminde devlet gelirleri kısmen dini kısmen örfi temelli vergilerden oluşmaktaydı. Şeri vergiler zekat, aşar, haraç, cizye, ağnam ve gümrük vergileri; örfi vergiler ise geleneklerden doğmuş ve yöreye göre değişen vergilerdir. Osmanlı İmparatorluğu, ülkesinde yaşayan Müslümanlardan tarım ürünleri üzerinden aşar, hayvancılıkta da ağnam adı altında vergiler almaya başlamıştır. Gayrimüslimlerden de cizye adı altında aile başına götürü bir bedel tespit edilerek vergi almıştır[3]. Söz konusu vergiler, kamu ihtiyaçlarını karşılayabilmek için zaman içerisinde isim değiştirmesine rağmen varlığını hala sürdürmektedir.

Kurtuluş Savaşıyla birlikte savaşın giderlerini karşılamak için denetim altına geçen yerlerdeki kamu gelirleri Ankara'daki yeni yönetim tarafından toplanmaya başlanmıştır. 23 Nisan 1920'de Meclisin toplanmasıyla birlikte Osmanlı padişahlarına ait olan vergi toplama yetkisi bu organa geçmiştir. Meclisin ilk kabul ettiği kanun bir vergi kanunu olmasına

[1] **Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar** (2001) Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, s. 18.
[2] **Giray, Filiz** (2018) Maliye Tarihi, 7. Baskı, Bursa, Dora Yayın, s. 84-85.
[3] **Pur, Hüseyin Perviz** (2015) Osmanlı'da Vergi İsyanları, İstanbul, Tarihçi Kitabevi, s. 23.

rağmen savaş koşulları nedeniyle sağlam bir vergi sistemi kurulamamıştır[4]. Nitekim 1921 yılında yapılan Anayasanın içinde de vergilendirmeye dair bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 1924, 1961, 1982 Anayasalarında vergiye ilişkin hükümler yer almaktadır.

Vergi hukuku, devletin ve kişilerin arasındaki vergi ilişkisini inceler. Taraflardan birinin devlet olması nedeniyle kamu hukuku dalları içerisinde yer alan vergi hukukunun temel konusunu oluşturan vergi doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Mutluer'e göre, vergi "*devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere fertlerden karşılıksız olarak aldığı para*" şeklinde tanımlanmıştır[5]. Karakoç'a göre, "*vergi, devletin ve/ya da devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları iktisadi değerler/paralardır.*"[6] Taşkan'a göre ise vergi, "*devletin kamu giderlerini karşılamak üzere kişilerden zorla ve özel bir karşılığı olmaksızın elde ettiği gelirler*"dir[7].

Vergi hukukunun kapsamına dair ise doktrinde net bir tanım yoktur. Bilici'ye göre vergi hukuku, "*vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bu ödevlere uygun hareket edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek olan yaptırım ve uyuşmazlık konularını inceleyen kamu hukuku dalı*"dır[8]. Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri, genel tanımlara kıyasla daha soyut bir tanım yaparak vergi hukukunu "*vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü*" şeklinde tanımlamıştır[9]. Karakoç'a göre, vergi hukuku "*vergi ödevine, vergi borcunun doğması ve sona ermesine, vergi ödevine aykırı davranışlara uygulanacak müeyyidelere, vergi ödevinin yerine getirilme(me)sinden kaynaklanan anlaşmazlıkların/uyuşmazlıkların çözümüne ve mükellef haklarına ilişkin maddi ve/ya da şekli hukuk kuralları aracılığıyla ulaşılması istenen hak ve adalet duygusu/olgusu/algısı*"dır.[10] Taşkan'a göre, "*vergi borcunun doğumundan sona ermesine kadar gerçekleşen bütün işlemlerle birlikte, devletin ve kişilerin*

[4] **Uluatam/Methibay,** Vergi Hukuku, s. 27-28.
[5] **Mutluer, Kamil/Dayanç Kuzeyli, Nilay** (2019) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 45. Mutluer, vergi tanımını yapmakla birlikte vergi hukukunun tanımını net olarak vermemektedir. Ancak vergi hukukunun kapsamı ve genel hukuk dalları içerisindeki yeri ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bkz. s. 45 vd.
[6] **Karakoç, Yusuf** (2017) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, s. 49.
[7] **Taşkan, Yusuf Ziya** (2019) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 21.
[8] **Bilici, Nurettin** (2016) Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınevi, s.8.
[9] **Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker** (2019) Vergi Hukuku, 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s.4.
[10] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 50.

*karşılıklı hak ve ödevlerine ve bu alanda çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin hukuk kuralları*"dır[11]. Öner'e göre ise "*vergi hukuku; kişiler ile devlet arasında vatandaşlık ilişkisinden doğan vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünüdür*."[12]

Verginin doğru ve eksiksiz bir şekilde toplanabilmesi adına mevzuatta birtakım kurallar öngörülmüştür. Mükellefin en önemli ve esas ödevi vergisini ödemek olmakla birlikte vergi ödevini eksiksiz yerine getirebilmesi için ayrıca şekli ödevleri de bulunmaktadır. Bu kapsamda esas olarak vergi ödevlerine ilişkin düzenlemeler 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda[13] ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda[14] hüküm altına alınmıştır.

Vergi kanunlarında düzenlenen ödevler esas itibariyle maddi ve şekli ödev olmak üzere ikiye ayrılır. Maddi ödev, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi borcunu kanunlarda belirtilen zamanda, tutarda ve biçimde ödemesidir[15]. Maddi ödevin doğru bir biçimde yerine getirilebilmesi için ise mükelleflere ya da vergi sorumlularına şekli ödevler getirilmiştir. Şekli ödevler, maddi ödeve ilişkin usul ve esasları içermektedir. Bunların yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde maddi ödev olan vergi borcunun ödenmesiyle ilgili sorunlar ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda mükellef veya vergi sorumlusuna uygulanacak olan yaptırımların yanı sıra üçüncü kişilerin zarar görmesi de mümkündür. İşte bu sebeplerle kanun koyucu maddi ve şekli ödevleri düzenlemiş ve vergi alacağını güvence altına almak istemiştir. Böylelikle vergilendirme işlemlerinin de doğru bir şekilde yapılması sağlanmaktadır.

Şekli ödevler Vergi Usul Kanununda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, kayıt düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz şeklinde ödevler bulunmaktadır. Bildirimde bulunma ödevi, idare ile mükellefin arasında vergilendirme ilişkisini harekete geçirebilmek adına öngörülmüş bir ödevdir. Mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve işe devam ederken oluşan bazı değişiklikleri idareye bildirmekle yükümlü tutulmuştur. Beyanname verme ödevi ise esas olarak Türk vergi sisteminin beyana dayalı olmasından kaynaklanmaktadır. Kural olarak, beyana dayalı tarhiyat halinde mükellef ya da vergi sorumlusu verginin matrahını ve diğer

[11] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 25.
[12] **Öner, Erdoğan** (2014) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin Yayınları, s.37.
[13] Resmi Gazete Tarihi: 10-11-12.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10703-10704-10705.
[14] Resmi Gazete Tarihi: 14.02.2011, Resmi Gazete Sayısı: 27846.
[15] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 285.

bilgileri vergi idaresine beyanname ile bildirmek zorundadır. Diğer şekli ödevler olan; defter tutma, kayıt düzenine uyma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevleri mükellefler tarafından tutulan defterlere ilişkindir ve çalışmamızda ayrıntılı olarak incelenecektir.

Şekli ödevler, vergi borcunu ödeme yükümünün doğru, şeffaf ve kesin bir şekilde yerine getirilebilmesine hizmet etmektedir. Defterlere ilişkin ödevler de bu kapsamda oldukça önemli bir yere sahiptir. Mükelleflerin işleriyle ilgili işlemlerin kayıt altına alınması hem mükellefin kendi işini takip etmesi açısından hem de üçüncü kişilere karşı iş ve işlemlerini iddia ve ispat açısından önem taşımaktadır. Kişilerin aldıkları ve verdikleri belgelerin defterlere kaydedilmesi vergi incelemesi sırasında mükellefin işlerini de kolaylaştıracaktır.

Tüm bu amaçlar doğrultusunda defterlere ilişkin ödevler olan defter tutma ödevi, kayıt düzenine uyma ödevi, defterleri tasdik ettirme (onaylattırma) ödevi, defter kayıtlarını belgelendirme ödevi ile defterleri muhafaza ve ibraz ödevi mükelleflere bir yükümlülük olarak getirilmiştir.

## 2. DEFTER TUTMA ÖDEVİ

### 2.1. Genel Açıklama

Defterler bir ticari işletmenin ya da kurumun iş ve işlemlerini, hesap bilgilerini, mali hareketliliklerini ve envanterde bulunan değerlerini gösteren önemli bir belge niteliğindedir. Defterlerin önemi yüzyıllar boyunca kabul edilmiş ve Kutadgu Bilig'de de ayrıca değinilmiştir. İyi bir defterdarın usta bir muhasebeci olması gerekliliğinin yanı sıra hesabın düzgün tutulabilmesi için de dikkatli bir şekilde kayda geçirilmesi vurgulanmıştır[16].

Defterlere ilişkin ödevler hem 213 sayılı Vergi Usul Kanununda hem de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir. İki Kanundaki düzenlemeler genel olarak paralellik içermekle birlikte amaç noktasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununda amacın mükellefin vergilendirmeye ilişkin bilgilerini tespit etmek ve üçüncü kişilere karşı durumunu kontrol etmek olduğu söylenebilir. Türk Ticaret Kanununa göre defter tutmanın

[16] **Has Hacip, Yusuf** (2005) Kutadgu Bilig, Ankara, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, s.111.

amacı ise tacirin işletmesine ilişkin bilgileri elde etmesi ile iş ve işlemlerini yönetmesini kolaylaştırmaktır.

Defter tutma ödevi kapsamında düzenlemelerin içeriğini belirleyen önemli bir husus ise defterlerin tespitidir. Defterlerin nasıl belirleneceğine ilişkin üç sistem bulunmaktadır. Bunlardan birincisi serbest sistemdir. Serbest sistemde defterler için herhangi bir sınırlama yoktur. Mükellefler istedikleri defterleri tutarlar. İkincisi yasal sistemdir. Yasal sistemde ilgili mevzuatta tutulması gereken defterler tek tek gösterilir. Bunların dışında bir defter tutulması söz konusu değildir. Son sistem ise karma sistemdir. Türk hukukunda benimsenen bu sisteme göre ise bazı defterler tutulması zorunlu defterler kapsamına alınmışken bazı defterlerin tutulması da mükellefin isteğine bırakılmıştır. Türk hukukunda Vergi Usul Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu başta olmak üzere ilgili kanunlarda tutulması zorunlu olan defterler tek tek sayılarak içermesi gereken asgari bilgiler de açıklanmıştır. Bazı defterlerin tutulması ise işletmesinin durumuna göre mükellefin isteğine bırakılmıştır.

Defter tutma ödevine ilişkin hususlar esas itibariyle ve en geniş anlamıyla Vergi Usul Kanununda 171. ve 257. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanununda ise 64-88. maddeleri arasında hükümler bulunmaktadır. İki kanun arasından hangisinin uygulanacağına ise Türk Ticaret Kanununun 64. maddesi işaret etmektedir. Hükme göre, Türk Ticaret Kanununa tabi olan gerçek ve tüzel kişiler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa ve buna dayanarak çıkarılan tebliğlere uymak zorundadır. Türk Ticaret Kanununda yer alan defterlere ilişkin hükümler, Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin uygulanmasına engel teşkil etmez.

### 2.2. Vergi Hukuku Bakımından

#### 2.2.1. Defter Tutma Kavramı ve Defter Tutmanın Amacı

Bir dönem içinde gerçekleşmiş olan değer hareketlerini tespit etmek amacıyla işlemlerin, tutulması gereken defterlere işlenmesine defter tutma denmektedir[17].

Mükellefler tarafından defter tutmanın amacı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 171. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

[17] **Karayalçın, Yaşar** (1988) Muhasebe Hukuku, Ankara, Sevinç Matbaası, s. 7.

"*1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;*

*2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;*

*3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;*

*4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;*

*5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.*"

Vergi Usul Kanununda defter tutmanın amacı vergilendirme ve mükelleflerin niteliği açısından ele alınmıştır. Kanun maddesinde yer alan ilk dört amaç mükelleflere yöneliktir. Defter tutan mükellefin vergilendirmeyle ilgili durumlarını takip etmek ve deftere dayalı olarak yapılan incelemelerin sağlıklı ve doğru yürütülebilmesi amaçlarına hizmet etmektedir. Beşinci amaç ise mükelleflerin üçüncü kişilerle olan ilişkilerine yöneliktir. Karşı inceleme adı verilen incelemede, hesapların doğruluğunun kontrolü için başka mükelleflerle olan işlemleri, kayıtları ve hesapları da dikkate alınmaktadır[18]. Defter tutmanın amaçlarından biri de söz konusu karşı incelemeyi sağlamaktır.

### 2.2.2. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar

Vergi hukuku kapsamında defter tutmakla yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler Vergi Usul Kanununun 172. maddesinde belirtilmiştir. Maddeye göre defter tutmakla yükümlü olanlar; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir.

#### 2.2.2.1. Ticaret ve Sanat Erbabı

Vergi Usul Kanununun 172. maddesinin birinci fıkrasında ticaret ve sanat erbabının defter tutmakla yükümlü olduğu düzenlenmiş olmakla birlikte Kanunda ticaret ve sanat erbabına ilişkin bir tanım yer almamaktadır. Bahsedilen ticaret ve sanat erbabı ile anlatılmak istenen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[19] kapsamındaki "*ticari kazancı olan gerçek*

[18] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 304.
[19] Resmi Gazete Tarihi: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700.

*kişiler*"dir[20]. Gelir Vergisi Kanununda ticari kazanç ise "*her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç*" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 176. maddesinde tüccarlar[21], defter tutma bakımından birinci sınıf tüccar ve ikinci sınıf tüccar olarak iki sınıfa ayrılır. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme usulüne göre defter tutmak zorundadır. Tüccarların hangi sınıfa dahil olduğu kanundaki tanımlamaya veya iş hacmine göre belirlenir. Belirli koşullar gerçekleştiğinde sınıflar arasında geçiş de mümkündür.

#### 2.2.2.1.1. Birinci Sınıf Tüccar

Birinci sınıf tüccarların kimler olduğu Vergi Usul Kanununun 177. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında açıkça belirtildiği üzere tüm ticaret şirketleri ve kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler yıllık alım-satımlarına ve iş hacmine bakılmaksızın birinci sınıf tüccar olarak kabul edilirler. Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin ilk üç fıkrasında bahsedilen durumlarda ise yıllık alım-satım tutarı veya iş hacmi dikkate alınarak birinci sınıf tüccar kapsamına dahil olup olmadığı belirlenmektedir. 2020 yılı rakamlarına göre[22],

- 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.

[20] **Ulusoy, Yılmaz** (1981) Ticari Defterler Ticari Belgeler, Ankara, Olgaç Matbaası, s. 28.
[21] 213 sayılı Vergi Usul Kanununda "tüccar" ifadesi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda "tacir" ifadesi kullanılmıştır. Bu sebeple çalışmada da Kanunlarla ilgili açıklamalarda kendi bünyesinde kullanılan ifadelere riayet edilmiştir. Türk Ticaret Kanununa göre tacir, "Bir ticari işletmeyi, kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimse"dir. Vergi Usul Kanununa göre ise ticari faaliyette bulunanlar üç grup altında toplanmaktadır. Bunlar; birinci sınıf tüccar, ikinci sınıf tüccar ve esnaflardır.
[22] Her yıl yeniden değerleme oranına göre değişen sınırlar, 2020 yılı için 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 27.12.2019 tarih ve 30991 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 513 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

İşletme hesabına göre defter tutmakla yükümlü olanlar kendi isteğiyle bilanço esasına göre defter tutmak istedikleri takdirde birinci sınıf tüccar sayılır.

#### 2.2.2.1.2. İkinci Sınıf Tüccar

İkinci sınıf tüccar olarak kabul edilenler Vergi Usul Kanununun 178. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccar sınıfına girmeyen tüccarlar, kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler ve yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar ikinci sınıf tüccar sayılırlar.

#### 2.2.2.1.3. Sınıf Değiştirme

Vergi Usul Kanununun 179. maddesinde birinci sınıftan ikinci sınıfa geçme hali düzenlenmiştir. Maddede birbirinden bağımsız iki şart düzenlenerek söz konusu şartlardan biri sağlandığı takdirde birinci sınıf tüccarlar ikinci sınıfa kendi istekleri doğrultusunda geçebilmeleri güvence altına alınmıştır. Buna göre; iş hacmi bakımından birinci sınıfa dahil olan tüccarlar, bir hesap döneminin iş hacmi birinci sınıf için belirlenmiş sınırları %20'yi aşan bir nispette düşük olursa veya arka arkaya üç dönemin iş hacmi birinci sınıf tüccarlar için belirlenmiş sınırlara nazaran %20'ye kadar bir düşüklük olursa şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak ikinci sınıfa geçebilirler.

Vergi Usul Kanununun 180. maddesinde ise ikinci sınıftan birinci sınıfa geçme hali düzenlenmiştir. Birbirinden bağımsız iki şarttan birinin gerçekleşmesi halinde ikinci sınıf tüccar birinci sınıfa geçmek zorundadır. Bu durumda, ikinci sınıftan birinci sınıfa geçme halinin aksine, sınıf değiştirme tüccarın isteğine bırakılmamıştır. Maddeye göre, bir hesap döneminin iş hacmi birinci sınıflar için belirlenmiş olan sınırlardan %20'yi aşan nispette fazla olursa veya arka arkaya iki dönemin iş hacmi birinci sınıflar için belirlenmiş sınırlara nazaran %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse ikinci sınıf tüccarlar birinci sınıfa geçmek zorundadır.

İhtiyari sınıf değiştirme ise iki farklı madde hükmünde ancak aynı içerikte düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi, başlığı "İhtiyari Sınıf Değiştirme" olan Vergi Usul Kanununun 181. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ikinci sınıf tüccarlar istedikleri takdirde bilanço esasına göre defter tutabilirler. Bu şekilde birinci sınıfa dahil olanlar

hakkında da önceki maddelerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca birinci sınıf tüccarları düzenleyen Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin altıncı fıkrasında da bir önceki hükmü tamamlayıcı nitelikte, ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenlerin birinci sınıf tüccarlar kapsamında yer alacağı belirtilmektedir.

#### 2.2.2.2. Ticaret Şirketleri

Vergi Usul Kanununun 177. maddesinde birinci sınıf tüccarlar düzenlenmiş ve tüm ticaret şirketleri bu kapsama dahil edilmiştir. Dolayısıyla birinci sınıf tüccar hükümlerine tabi olmaktadırlar.

Türk Ticaret Kanununun 124. maddesinde düzenlenmiş olan ticaret şirketleri de Vergi Usul Kanununa göre defter tutmakla yükümlüdür. Kanuna göre ticaret şirketleri; anonim, limited, kollektif, komandit ve kooperatif şirketleridir[23]. Adi şirketlerin tüzel kişiliği bulunmadığından dolayı şirket adına defter tutma yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Şirket ortaklarının her biri tacir sıfatına sahip oldukları için her biri ayrı defter tutmak zorundadır.

Bu kapsamda değinilmesi gereken bir diğer husus ise tam ve dar mükelleflerin defter tutma ödevi karşısındaki durumudur. Tam ve dar mükellef kavramları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa[24] göre farklı tanımlanmakla birlikte ticaret şirketleri kapsamında tam ve dar mükellef kavramları Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiştir. Buna göre, tam ve dar mükellef kavramları "*Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler*." olarak hüküm altına alınmıştır. Madde kapsamında bahsedilen, Kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlar ise; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

[23] Ticaret şirketlerinin genel özellikleri çalışmanın kapsamı dışında olduğu için ayrıntılara yer verilmeyecektir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Bilgili, Fatih / Demirkapı, Ertan** (2018) Şirketler Hukuku Dersleri, Bursa, Dora Yayıncılık.
[24] Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2006, Resmi Gazete Sayısı: 26205.

Tam ve dar mükelleflerin defter tutma ödevinin olup olmadığı Kanunda açık bir şekilde yer almamaktadır. Tam mükelleflerin defter tutmaları gerektiği açıktır. Ancak gelir veya kurumlar vergisine tabi olmaları halinde defter tutup tutmayacakları hususunun özellikle dar mükellefler açısından boşluk olduğu doktrinde belirtilmektedir[25]. Dar mükellefler açısından durum değerlendirildiğinde, Özbalcı'ya göre dar mükellefiyete tabi olan kurumlar için özel bir hüküm getirilmediği için defter tutmak zorunda oldukları görülmektedir. Ayrıca defter tutmanın amacı da göz önüne alındığında üçüncü kişilerle yapılmış işlemlerin kayıt altına alınması gerektiği anlaşılmaktadır. Zira Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.09.2011 tarihli özelgesinde de dar mükelleflerin defter tutmakla yükümlü oldukları belirtilmiştir[26].

#### 2.2.2.3. İktisadi Kamu Müesseseleri

İktisadi kamu kuruluşları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirilirler.

Vergi Usul Kanununun 172. maddesine göre, iktisadi kamu kuruluşları defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

#### 2.2.2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek, 5253 sayılı Dernekler Kanununun[27] 2. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; dernek, "*Kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır*". Vakıf ise 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun[28] 101. maddesinde tanımlanmıştır: "*Vakıflar,*

[25] **Özbalcı, Yılmaz** (1985) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Feryal Matbaacılık Yayıncılık, s. 275.
[26] Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/node/101072 >, s.e.t. 30.03.2019.
[27] Resmi Gazete Tarihi: 04.11.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25649.
[28] Resmi Gazete Tarihi: 08.12.2001, Resmi Gazete Sayısı: 24607.

*gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.*"

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde tanımlanmıştır. Kanunda yer alan tanıma göre; "*Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.*"

Aynı kanun maddesinin altıncı bendinde derneklere veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin mükellefiyetini etkilemeyen hallerden bahsedilmiştir. Bunlar; kazanç amacı gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması halleridir. Söz konusu haller bulunsa dahi mükellefiyetleri etkilenmez. Ayrıca işletmelerin kâr elde etmemesi veya kârın kuruluş amacına tahsis edilmemiş olması iktisadi niteliğini de etkilemez.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabi olacağı Vergi Usul Kanununun 172. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 173. maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaf olan dernek veya vakıflara ait işletmeler defter tutma yükümlülüğü altında değildir.

#### 2.2.2.5. Serbest Meslek Erbabı

Serbest meslek kazancı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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. Bu tanıma göre serbest meslek faaliyetini diğer gelir unsurlarından ayıran husus mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanan faaliyeti kişinin kendi nam ve hesabına yapmasıdır. Ayrıca bu faaliyetin devamlı nitelikte olması da gerekmektedir[29].

[29] **Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2017) Türk Vergi Sistemi, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 62.

Serbest meslek faaliyetini yürüten kişilere ise serbest meslek erbabı denmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesinde belirtilen kişilerin yürüttükleri faaliyet dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacakları hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler Kanunda şu şekilde belirtilmiştir: "*Gümrük komisyoncuları, çeşitli borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar; Kendisi bizzat serbest meslek erbabı olmamakla birlikte serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar; Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler; Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları; Vergi Usul Kanununun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar*".

#### 2.2.2.6. Çiftçiler

Çiftçilerin Vergi Usul Kanununun 172. maddesi uyarınca defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Çiftçi, Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesinde tanımlandığı üzere, zirai işletmeleri işleten gerçek kişilerdir. Vergiye tabi olup olmamaları çiftçi olarak tanımlanmalarında önem arz etmemektedir.

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 52. maddesinde "*Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollariyle veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması…*" şeklinde tanımlanmıştır. Zirai işletme de bu faaliyetlerin yapıldığı işletmelere denmektedir.

Zirai kazançlar, Kanunun 53. maddesine göre, kural olarak vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesinde yazılı olan işletme büyüklüğü ölçülerini[30] aşan çiftçiler, bir biçerdövere veya bu mahiyetteki motorlu araca

[30] Zirai kazançlar vergilendirilirken vergi kesintisi usulü veya gerçek usul esas alınır. Uygulanacak olan usul belirlenirken de Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerine ve motorlu araç özellikleri dikkate alınmaktadır. Söz konusu işletme büyüklüğü ölçütü ya da motorlu araç özelliklerinden herhangi birini aşanlar gerçek usulde vergilendirilirken, aşmayanlar vergi kesintisi usulüne göre vergiye tabi

sahip olan, on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usule göre vergilendirilir. Şartlardan birinin gerçekleşmesi gerçek usulde vergilendirme için yeterlidir. Çiftçiler bu durumda zirai işletme hesabı veya istedikleri takdirde bilanço esasına göre vergilendirilir.

Kural olarak bütün çiftçilerin defter tutma ödevi bulunmakla birlikte, Vergi Usul Kanununun 173. maddesinin birinci fıkrasında bu durumun istisnası düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler yani vergi kesintisi suretiyle vergilendirilenler defter tutmak zorunda değildir. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin defter tutma ödevi bulunmaktadır.

### 2.2.3. Birden Fazla Gelir Elde Edenler

Gelir Vergisi Kanununda gelir unsurları ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olarak sayılmıştır. Bu yedi unsurdan birisine dahil olan mükellefler gelirleri üzerinden vergilendirilir.

Birden fazla gelir unsuruna sahip olan mükellefler için birinin basit usulde diğerinin gerçek usulde vergilendirilmesi hali ayrıca önem taşımaktadır. Bu durumda basit usulde vergilendirilen mükellefler söz konusu işleri için defter tutacak, gerçek usulde vergilendirilecektir.

### 2.2.4. Defter Tutmakla Yükümlü Olmayanlar

Defter tutma yükümlülüğü altında bulunan mükellefler hem Vergi Usul Kanununda hem de Türk Ticaret Kanununda düzenlenmişken defter tutmakla yükümlü olmayanlar sadece Vergi Usul Kanununun 173. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre, defter tutma ödevinden muaf olanlar; gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

tutulur. İşletme büyüklüğü ölçütü ve motorlu araç özellikleri ise Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesinde ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

Esnafın tanımı Vergi Usul Kanununda yer almamakla birlikte hem 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda hem de 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanununda[31] bulunmaktadır. Esnaf, Türk Ticaret Kanununda "*İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi*" olarak tanımlanmıştır. Bir diğer tanım ise Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanununda yer almakta ve Türk Ticaret Kanunundaki tanıma ek olarak bazı unsurlar bulunmaktadır: "*Esnaf ve sanatkâr: İster gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseler*".

Kanunlardaki tanımların yanı sıra esnaf ve sanatkar ile tacir ve sanayicinin ayrımına dair Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır. 21.07.2007 tarih ve 26589 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007/12362 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre, basit usulde vergilendirilen ve işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlar ile vergiden muaf olanlar Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin birinci fıkrasının 1 ve 3 numaralı bentlerindeki nakdi limitlerin yarısını, 2 numaralı bentte yazılı olan nakdi limitin tamamını aşmayanların esnaf ve sanatkar sayılmaları kararlaştırılmıştır.

Gelir vergisinden muaf olan esnaf, Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünün ilk 10 bendinde esnaf muaflığı halleri yer almaktadır. Ticari, zirai veya mesleki kazancı nedeniyle ve gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulanlar ve ilk 10 bentte bahsedilen işleri gelir ya da kurumlar vergisi mükelleflerine bağlı olacak şekilde yürütenlerin esnaf muaflığından yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle bu kişiler defter tutmak zorundadır. Ayrıca esnaf muaflığından yararlanmak isteyenlerin tespit edilebilmesi amacıyla ilgili meslek odalarına kayıt yaptırmak ve faaliyette bulunduğu yerdeki belediyelerden "Esnaf Muaflığı Belgesi" alması zorunlu hale getirilmiştir.

[31] Resmi Gazete Tarihi: 21.06.2005, Resmi Gazete Sayısı: 25852.

Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler de defter tutmakla yükümlü değildir. Çiftçilerin vergilendirilmesinde vergi kesintisi usulü ya da gerçek usul uygulanmaktadır. Uygulanması gereken usul belirlenirken de Gelir Vergisi Kanununun 53. maddesindeki işletme büyüklüğü ya da motorlu araç ölçütleri dikkate alınır. Kanunda belirtilmiş olan sınırların altında kalanlar vergi kesintisi yoluyla vergilendirilirken, sınırı geçenler gerçek usulde vergiye tabi tutulur. Vergi kesintisi yoluyla vergilendirilen çiftçilerin işlerinin büyük ölçüde olmaması nedeniyle defter tutmakla yükümlü olmadıkları değerlendirilebilir.

Gelir Vergisi Kanununa göre kazancı basit usulde tespit edilenler de gelir vergisi açısından defter tutma ödevinden muaf tutulmuştur.

Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinde belirtilmiştir. Bu madde kapsamında yer alan müesseseler de kurumlar vergisi açısından defter tutma yükümlülüğü altında değildir. Ayrıca kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi ödemeyecekleri için defter tutma ödevinden de muaftır.

Vergi Usul Kanununun 173. maddesinde bahsedilen defter tutma yükümlülüğünden muafiyet yalnızca gelir veya kurumlar vergisi açısından geçerlidir. Bunun dışında söz konusu mükellefler diğer vergi yükümlülükleri açısından usulüne uygun bir şekilde defter tutmak zorundadır.

### 2.2.5. Tutulacak Defterler

#### 2.2.5.1. Ticari Kazanç ve Kurum Kazancı Sahiplerinin Tutacakları Defterler

##### 2.2.5.1.1. Birinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

Birinci sınıf tüccarlar Vergi Usul Kanununun 176. maddesi gereği bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlüdür. Aynı kanunun 182. maddesinde ise bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanların tutmak zorunda oldukları defterler belirtilmiştir. Bunlar; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir.

#### 2.2.5.1.1.1. Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri Vergi Usul Kanununun 183. maddesinde tanımlanmıştır. Hükümde yer alan tanıma göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve madde şeklinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Günlük olarak tutulmaktadır. Madde sıra numarası, işlem tarihi, borçlu hesap, alacaklı hesap, tutar, belgelerin türü, tarihi, numarası yazılır. Makine ile tutulan muhasebelerde madde sıra numarasının yazılması zorunlu değildir.

Kanun gereği, yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalıdır. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu olan diğer defterleri müteharrik yapraklı[32] olarak da kullanabilirler. 165 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğindeki[33] düzenleme gereğince, mükelleflerin kullanmayı tahmin ettikleri sayıda yaprağı, her sayfasında yer alan tasdik numarasıyla birlikte hesap dönemi başlamadan önce mühürlenerek notere onaylatmaları gerekmektedir. Müteharrik yapraklı defter kullanmak için ayrıca bir izin alma şartı aranmamıştır.

Defterde yer alan bir maddenin hem alacaklı hem de borçlu hesaba yazılması zorunluluğu ile bir kalemin iki farklı hesaba da kaydedilmesi anlamına gelen çift kayıt ilkesi benimsenmiştir. Böylece defteri kebirde o maddenin borç veya alacak hesabında yazıldığı yeri gösterir ve iki defter arasındaki bağlantıyı da ortaya koyar. Yevmiye defterinde borç ve alacak sütunları toplamının eşit olması gerekmektedir. Ayrıca bu toplam defteri kebirdeki kayıtlarla da eşleşmelidir[34].

Vergi Usul Kanununun 219. maddesi gereği, deftere geçirilecek kayıtların on günden fazla geciktirilmesi uygun değildir. 10 gün içinde yazılması gereken işlemler defterlere kaydedilmek zorundadır. Ayrıca kayıtlarını devamlı olarak yetkili amirlerin imzalarına dayalı olarak yürüten işletmelerde işlemlerin bunlara işlenmesi defterlere işlenme hükmündedir. Bu kayıtların da esas defterlere işlenmesi Vergi Usul Kanununun 219. maddesine göre 45 günden geç olamaz.

[32] Müteharrik (hareketli, değişir) yapraklı defter, yaprağı işlendikten sonra da takılabilen defterlerdir.
[33] Resmi Gazete Tarihi: 04.12.1985, Resmi Gazete Sayısı: 18948.
[34] **Karayalçın,** Muhasebe Hukuku, s. 73.

#### 2.2.5.1.1.2. Defteri Kebir

Defteri kebir, birinci sınıf tüccarların tutmakla yükümlü olduğu bir diğer defterdir. Vergi Usul Kanununun 184. maddesinde bulunan tanıma göre, yevmiye defterine geçirilmiş işlemleri usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Yevmiye defterinde yer alan kayıtlardan işletmenin belirli bir andaki aktif ve pasif tutarlarının tespiti zordur. Bu güçlüğü ise defteri kebir ortadan kaldırır. Yevmiye defteri ile defteri kebir birbirini tamamlar. Kayda geçirilmesi gereken işlemler her iki deftere de kaydedilir. Bu iki defter arasındaki fark düşünüldüğünde ise yevmiye defterinde kronolojik, defteri kebirde ise sistematik bir şekilde kayıt tutulmaktadır[35]. Bir diğer fark ise yevmiye defterinin tasdiki zorunlu iken defteri kebirin tasdiki zorunlu değildir.

Yevmiye defterinde olduğu gibi defteri kebire geçirilecek kayıtların da 10 günden fazla geciktirilmemesi gerekmektedir. Yevmiye defterinde yer alan 45 günlük süre burada da geçerlidir.

Büyük defter anlamına gelen defteri kebirde işletmenin durumu ayrıntılı bir şekilde görülebilmektedir. Defteri kebir tutulurken "T" olarak düşünülür. T'nin bir tarafına ilgili hesabın borç kalemleri kaydedilirken diğer tarafında alacaklar yer alır[36]. Böylelikle tüccar borç ve alacaklarını çeşitlerine göre kolayca takip edebilir[37].

İşletmenin muhasebe sisteminde bulunan hesapları, büyük defterde karşılıklı olarak defterin iki sayfasında ya da tek sayfasında yer almaktadır. Bu nedenle büyük defter; iki sayfalı büyük defter ve tek sayfalı büyük defter olmak üzere ikiye ayrılır. İki sayfalı büyük defterde karşılıklı olarak yer almakta olan iki sayfaya tek bir numara verilir. Defterin sol tarafındaki sayfaya hesabın borçlarıyla ilgili kayıtlar tutulurken sağ tarafındaki sayfada alacaklarıyla ilgili hususlar yer almaktadır. Tek sayfalı büyük defterde ise sayfalar birbirini izleyecek şekilde numaralandırılır. Bir hesaba belirli sayıda sayfa ayrılır. Defterin tek bir sayfasında hem borç hem de alacak miktarına ilişkin kayıtlar bulunur[38].

[35] **Karayalçın,** Muhasebe Hukuku**,** s. 72.
[36] **Kumkale, Rüknettin** (2012) Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 64.
[37] **Karayalçın,** Muhasebe Hukuku, s. 74.
[38] **Koç Yalkın, Yüksel** (2012) Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Ankara, Nobel Yayıncılık, s. 144.

Büyük defterde sayfaların içeriğini oluşturan ve muhasebe sisteminde yer alan hesaplar, ticari işlemlerin belirlenmesi ve izlenmesi amacıyla yapılan çizelgelerdir[39]. Bir hesapta sol tarafta borç, sağ tarafta ise alacak olmak üzere iki ayrı taraf bulunur. Böylelikle özellikleri itibarıyla aynı olan değerler tek bir başlık altında toplanmaktadır. Bunlara büyük (T) harfi şeklinde gösterildiği için "T hesapları" ya da "iskelet" hesapları da denmektedir. Hesabın bir tarafı azalışları bir tarafı ise artışları göstermektedir.

Hesapların işleyişleri bilanço denklemiyle ya da gelir tablosuyla daha iyi açıklanmaktadır. Bilanço denkleminde sol tarafta aktifler, sağ tarafta ise pasifler yer almaktadır. Aktif hesaplar, varlık hesaplarından oluşurken pasif hesaplar borç hesapları ve özsermaye hesaplarından oluşmaktadır. Borç kalanlı hesap adı da verilen aktif hesaplar bilançonun sol tarafında yer alır. Aktif hesaplar tutulurken kendi içinde de değerler ikiye ayrılarak yazılır ve aktif hesapların sol tarafına değerlere ilişkin artışlar ve sağ tarafına da bunlara dair azalışlar yazılır. Pasif hesaplar ise bilançonun sağ tarafında yer alır ve kendi içinde de değerler ayrılarak yazılır. Aktif hesapların aksine, pasif hesapların sol tarafına azalışlar yazılırken sağ tarafında artışlar yer alır[40].

Defteri kebirin asgari olarak içermesi gereken bilgiler Türk Ticaret Kanununun 71. maddesinde sayılmıştır. Madde hükmüne göre; tarih, yevmiye defteri madde numarası, meblağ, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri defterde yer almalıdır.

Müteharrik yapraklı olarak tutulabilir. Defteri kebirli yevmiye defteri adı altında hem defteri kebir hem de yevmiye defterinin mükelleflerce tutulması da mümkündür. Bu defterde kayıtlar, yevmiye ve defteri kebir kayıtları aynı sayfada bulunacak şekilde müteharrik yapraklı olarak tutulur. Bu şekilde defter tutulmasında Kanuna aykırı bir durum bulunmamaktadır[41].

#### 2.2.5.1.1.3. Envanter Defteri

Bir işletmeyi yönetenlerin amacı, söz konusu işletmelerden kâr elde etmektir. Bunun yolu da işletmenin sağlıklı bir mali duruma sahip olmasından geçer. Bu amacın gerçekleşebilmesi adına işletmenin gelecek dönemdeki faaliyetlerinin planlanmasıyla

[39] **Koç Yalkın,** Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, s. 115.
[40] **Koç Yalkın,** Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, s. 116-117.
[41] **Özyer, Mehmet Ali** (2015) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 392.

yönetim kontrolü yapılmalıdır. İşletmeye ait finansal tablolarla söz konusu yönetim kontrolü sağlanmış olmakta ve gelecek döneme ait faaliyet planlaması yapılırken geçmişe ait olan finansal tablolardan yararlanılmaktadır.

Geçmiş dönemlere ait bilgileri içeren finansal tabloların kaydedilmesinin yollarından biri de envanter çıkarmaktır. Envanter, işletmenin borç ve alacaklarının tespiti ve buna dayanarak yapılan değerlemedir. Envanter çıkarmak, bilanço gününde bulunan mevcutları, alacakları ve borçları sayarak, ölçerek ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde saptamaktır[42]. Ticari teamüllere göre ölçülmesi mümkün olmayanlar için tahmini bir değer belirlenir. Envanter esas olarak envanter defterine kaydedilmekle birlikte işletmenin büyüklüğünden dolayı envanterin çıkarılması zor ise envanter listeleri oluşturulur. Listede yer alan tutarlar sonrasında envanter defterine toplam olarak kaydedilebilir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olmalıdır.

Vergi Usul Kanununun 185. maddesinde envanter defterinde düzenlenecek hususlar belirtilmiştir. Envanter defterine ilk kayıt tarihi işe başlama tarihidir. İşletmeye dair bilanço düzenlenmeden önce aktif ve pasifleri belirlenir. Bu cetvele "açılış envanteri" adı verilir. Ayrıca "işe başlama envanteri", "başlangıç envanteri", "dönem başı envanteri" adı verildiği de görülmektedir[43].

Envanter kural olarak her hesap döneminin sonunda çıkarılır. Buna ise "kapanış bilançosu" adı verilir. Ancak büyük mağazalar[44] ve eczaneler envanteri üç yılda bir çıkarabilir. Envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut olan değerleri envanter defterine kaydederler. Vergi Usul Kanununun 190. maddesinde büyük sınai işletmelerin gerektiğinde iki veya üç yılda bir envanter çıkarmalarına Maliye Bakanlığınca izin verilebileceği düzenlenmiştir.

[42] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s.310.
[43] **Koç Yalkın,** Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, s.90.
[44] Büyük mağazalar, birçok mal üzerine geniş ölçüde ve perakende olarak iş yapan ticarethanelerdir.

Her muhasebe dönemi sonunda da envanter tabloları ile bilançolar[45] envanter defterine kaydedilir. Bu tarihe ise "bilanço günü" denir. Böylelikle her muhasebe döneminde envanter defterine bir kez kayıt yapılır[46].

Bilanço, bir işletmenin belirli bir zamandaki finansal durumunu gösteren tablodur[47]. Envanterde gösterilen kıymetler esas alınarak da bilanço oluşturulur[48]. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan oluşur. Aktif tablosunda mevcutlar ve alacaklar yer alırken pasif tablosunda borçlar gösterilmektedir. Aktif ve pasif arasındaki fark işletmenin özsermayesidir. Özsermaye de pasif tablosuna yazılarak hesaplar arasında denklik sağlanır. Envanterin tamamlanmasından sonra bilanço envanter defterine kaydedilir.

Bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanların envanter, günlük ve büyük defter tutmaları zorunludur. Ayrıca yardımcı defter tutmaları da mümkündür. Küçük işletmeler veya iş hacmi dar olarak nitelendirilebilen işletmeler için söz konusu üç defter yeterli olmaktadır. Ancak işletme büyüdükçe hesapların takibi için daha ayrıntılı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır ve defteri kebirde değer hareketlerini takip etmek güçleşir. Bu nedenle bunlara dair ayrıntılar yardımcı defterlerde izlenir.

#### 2.2.5.1.2. İkinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

İkinci sınıf tüccarlar Vergi Usul Kanununun 176. maddesi gereğince işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlüdür. Mükelleflerin tutmak zorunda olduğu defter ise işletme hesabı defteridir.

İşletme hesabı defterinin içermesi gereken bilgiler ve uyulması gereken şekle ilişkin kurallar Vergi Usul Kanununun 194. maddesinde belirtilmiştir. İşletme hesabı defterinin sol tarafına gider, sağ tarafına ise hasılat kaydedilir. Gider kısmı satın alınan mallar veya hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletmeyle ilgili olan bütün giderleri içerir. Hasılat kısmı ise satılan mal bedeli veya sağlanan hizmet karşılığında tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen bütün

[45] Bilançonun şekil açısından iki çeşidi vardır: Hesap tipi bilanço ve rapor tipi bilanço. Hesap tipi bilançolarda sol tarafta aktifler, sağ tarafta borçlar ve özsermaye yer almaktadır. Bu tip bilançolarda hesap grupları, her işletme için önem taşıyan hesaplardan oluşur. Rapor tipi bilançoda ise hesaplar sıralanırken pasif hesaplar aktif hesapların alt tarafında sırayla bulunur. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Koç Yalkın,** Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, s. 82 vd.
[46] **Koç Yalkın,** Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, s. 141.
[47] **Koç Yalkın,** Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, s. 81.
[48] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 311.

hasılatlardan oluşur. Söz konusu gider ve hasılat kayıtlarında bulunması gereken asgari içerik ise sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin türü ve meblağdır. 203 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine[49] göre müteharrik yapraklı olarak tutulabilir.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismana tabi olan kıymetler işletme hesabına dahil edilmez. Amortisman kaydı tutulmak şartıyla, kıymetler üzerinden her yıl amortismanlar gider olarak kaydedilebilir.

Kural olarak ikinci sınıf tüccarların envanter çıkarma ve envanter defteri tutma zorunluluğu yoktur ancak emtia üzerine iş yapanlar Vergi Usul Kanununun 195. maddesine göre emtia envanteri çıkarmak zorundadır. Emtiaya satmak amacıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzemeler dahildir. Yeniden işe başlama halinde, diğer işlemlerle karıştırılmaması için işletme defterinin başına, her hesap dönemi kapandıktan sonra da işlem kayıtlarını takip eden sayfalara emtia envanteri yazılır. İsteyenler ayrı bir envanter defteri de tutabilir. Ancak ikinci sınıf tacirler envanter listesi düzenleyemezler.

Her hesap döneminin sonunda mükellefler tarafından sonuç hesaplarını belirlemek amacıyla işletme hesabı özeti (hulasası) çıkartılır. Gider tablosuna çıkarılmış olan envantere göre emtianın hesap dönemi başındaki değeri ve hesap dönemi sürecinde alınan emtianın değeri ile yapılan giderler kaydedilir. Hasılat tablosuna ise hesap döneminde satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve benzeri şekilde alınan paralar ve çıkarılmış olan envantere göre emtianın hesap dönemi sonundaki değeri yazılır. Gider ve hasılat tablosunda bahsedilen hususlar, gider tablosu ve hasılat tablosu birer kalem olmak üzere ayrı ayrı yazılır.

#### 2.2.5.2. Sınai Müesseselerin Tutacakları Defterler

Tüccarlar tarafından tutulması gereken defterlere ek olarak sınai müesseselerin tutması gereken defterler de bulunmaktadır. Bunlar imalat defteri ve bitim işleri defteridir.

[49] Resmi Gazete Tarihi: 16.03.1990, Resmi Gazete Sayısı: 20463

#### 2.2.5.2.1. İmalat Defteri

Birinci sınıf tüccarlardan sürekli olarak imalat işleriyle uğraşanlar yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterine ilave olarak imalat defteri tutarlar. İkinci sınıf tüccarların imalat defteri tutmasına gerek yoktur.

İmalat defterine Vergi Usul Kanununun 197. maddesinde belirtilmiş olan emtiaların giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır. Satın alınan ve müşteri tarafından imalatı yapılmak üzere alınan her tür iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme, yazılmış olanlardan imalata harcanan veya aynen satılanlar, imal edilen mamul maddeler, teslim edilen mamul maddelerin imalat defterine kaydedilmesi gerekmektedir. İmalat artıkları ve tali maddeler de deftere kaydedilir. Ancak imalat sırasında miktarı tespit edilemeyenler veya edilmesine gerek bulunmayanlar sadece teslim sırasında kayıtlarda yer alır.

Kombine imalat ise ham maddenin tam bir ürün oluşturuluncaya kadar geçen ayrı imal aşamalarında ayrı ayrı emtia mahiyeti olan mamul mal imal edilmesidir[50]. Boyama, kasarlama, apre, cilalama gibi bitim işleri kombine imalat sayılmaz. Kombine imalat yapanlar bağımsız her imal işlemini defterin ayrı kısımlarında göstermelidir. İstenildiği takdirde her bağımsız imal işlemi için ayrı imal defteri tutulması da mümkündür.

#### 2.2.5.2.2. Bitim İşleri Defteri

Bitim işi, maddenin tahsis edileceği kullanıma uygun hale getirilmesine yönelik çalışmayı ifade eder[51]. Vergi Usul Kanununun 200. maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar bitim işleri defteri tutarlar. Bu durumda ayrıca imalat defteri tutulması zorunluluğu yoktur. Müşterilerden alınıp işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla deftere yazılır.

[50] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 402.
[51] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 124.

Bitim işinin de bir imalat olduğu söylenebilir. İşletmeci bunu ürün elde etmek amacıyla kendi adına yapıyorsa imalat defteri, başkası hesabına ücret karşılığında yapıyorsa bitim işleri defteri tutmak zorundadır[52].

Sınai müesseseler imalat defteri ve bitim işleri defterini işlerinin durumuna göre ve hususiyetlerine göre diledikleri şekilde tutmakta serbesttirler. İptidai ve mamul maddeler için ayrı defter kullanabilecekleri gibi bunları cins ve tür itibariyle ayrı sayfalarda da gösterebilirler. İsterlerse bitim işleri defteri tutmayarak, buraya yazılması gereken durumları imalat defterine kaydedebilir. İmalat defterine kaydedilenleri içerecek şekilde sınai muhasebe tutanlar ise Vergi Usul Kanununun 203. maddesi gereği, Maliye Bakanlığından izin almak şartıyla ayrıca imalat defteri tutmazlar.

#### 2.2.5.3. Diğer Müesseselerin Tutacakları Defterler

##### 2.2.5.3.1. Banka, Banker ve Sigorta Şirketlerinin Gider Vergisine Ait Kayıtları

Banka[53], banker ve sigorta şirketleri Vergi Usul Kanununun 204. maddesinde belirtildiği üzere, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin konusuna giren işlemleri müfredatlı veya bordrolor üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde ya da istedikleri takdirde banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri tutarak ayrı gösterirler. Kayıtları kendi muhasebe defterlerinde tuttukları takdirde, banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna giren işlemlerin diğer işlemlerden ayrı bir şekilde gösterilmesi zorunludur. Ayrı defter tutmak mükellefin isteğine bırakılmakla birlikte bu bilgilerin muhasebe kayıtlarında ya da tutacakları defterden birinde mutlaka yer alması gerekmektedir.

Bankalar ile mevduat faizi ödeyen bankerler defter kayıtlarında bu hususlara ilişkin bilgileri müfredatlı olarak göstermek zorundadır.

[52] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 124.
[53] Kanun metninde yer alan tanıma göre banka, "*vergi kanunları uygulamasında özel bir belirleme yapılmadığı sürece, özel finans kurumları*"dır.

#### 2.2.5.3.2. Damga Resmi Kayıtları

Tüccarlar damga resmi kayıtlarını kullanmış oldukları muhasebe defterlerine kaydedebilecekleri gibi ayrı bir damga resmi defteri de tutabilirler. Devlet kurumlarının resmi defter ve kayıtları damga resmi defteri yerine geçer.

Damga Resmi Kanununa göre yolcu bilet ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi konular üzerinden resim istifa etmesi zorunlu olan gerçek ve tüzel kişiler bu ücret ve primlerle istifa ettikleri damga resimleri için tarih sırasıyla kayıt tutmak zorundadır.

23.03.1983 tarih ve 17996 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 20 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre Vergi Usul Kanununun kayıt ve tasdik düzenine ilişkin hükümleri damga resmi defteri için de uygulanır.

#### 2.2.5.3.3. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri

Vergi Usul Kanununun 207. maddesine göre, yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentalar "Hasılat Defteri" tutmaya mecburdur. Deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmek zorundadırlar. Hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumlarının ayrıca muhasebe defteri tutma zorunluluğu yoktur.

#### 2.2.5.3.4. Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradlarına Ait Kayıtlar

Defter tutmak zorunda olan gerçek kişiler gelir vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayeler ile bunlardan elde edilen iratları ve bunlara dair giderleri, Vergi Usul Kanununun 208. maddesi gereğince defteri kebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere ya da cetvele kaydetmek zorundadır. Bu hesap mükellefin diğer kazançlarının tespitini sağlamak için tutmuş olduğu hesaplara karıştırılmaz ve o kayıtlarla birleştirilmez.

#### 2.2.5.3.5. Ambar Defteri

Ardiyeler dahil depo ve nakliye ambarı işletenler mal giriş ve çıkışlarının kayıt altına alındığı bir ambar defteri tutarlar. Vergi Usul Kanununun 209. maddesine göre asgari olarak, malın ambara giriş tarihi, malın cinsi, miktarı, kim tarafından tevdi edildiği, nereye ve kime

gönderildiği ile alınan nakliye ücret tutarının deftere kaydedilmesi gerekmektedir. Söz konusu bilgileri içerecek şekilde kendi işlerinin gereği olarak defter tutanların ayrıca ambar defteri tutmalarına gerek yoktur.

#### 2.2.5.4. Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defterler

Vergi Usul Kanununun 210. maddesine göre serbest meslek erbabı, serbest meslek kazanç defteri tutar. Defterin bir tarafına giderler yazılırken diğer tarafına ise hasılat kaydedilir. Gider tarafına, yapılan giderlerin türü ile yapıldığı tarih kaydedilir. Hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih, hasılatın miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Serbest meslek erbabı işlerinde bir yılı aşkın süredir kullandıkları ve amortismana tabi tutulan tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanları Kanunun 189. maddesinde bahsedildiği şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterir.

Hekimler yukarıda bahsedilen hususları protokol defterinde gösterdikleri takdirde isterlerse ayrı bir kazanç defteri tutmayabilirler.

Noterler ve noterlik görevini ifa ile yükümlü olanların ve borsa acentalarının resmi defteri kazanç defteri yerine geçeceği için söz konusu yükümlüler ayrıca bir serbest meslek kazanç defteri tutmak zorunda değildir.

#### 2.2.5.5. Zirai Kazanç Sahiplerinin Tutacakları Defterler

Zirai kazanç sahipleri, çiftçi işletme defteri tutarlar. Sol tarafına Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına ise aynı Kanunda gösterilen gelirler kaydedilir. Vergi Usul Kanununun 213. maddesine göre asgari olarak; sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin türü ve meblağ deftere kaydedilmelidir.

Çiftçi işletme defteri tutan mükellefler, amortismana tabi kıymetleri ve amortismanlarını Vergi Usul Kanunu 189. maddede yazılı şekilde tutulan amortisman kayıtlarında gösterebilir. İsterlerse ayrı kayıt tutmak yerine çiftçi işletme defterinin ayrı bir yerine de kaydedebilirler.

### 2.2.6. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması ve Sona Ermesi

#### 2.2.6.1. Başlaması

Defter tutma yükümlülüğü altında olanlar Vergi Usul Kanununun 172. maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmünde açıkça ifade edilmemekle birlikte hükmün anlamından hareketle, yükümlülüğün başlamasının maddede yer alan sıfatların kazanılmasına bağlı olduğu kabul edilmektedir[54]. Defter tutma yükümlülüğü bakımından, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte mükellefiyet de başlamış olmaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ise işe başlama olarak esas alınmaktadır[55].

İşe başlama, Vergi Usul Kanununun 153. maddesinde düzenlenmiştir. İşe başlama esas olarak bildirime tabi tutulmuştur. Ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin ortakları işe başladıklarını vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Kanun ayrıca bazı durumların varlığının işe başlamayla eşdeğer olduğunu kabul etmiş ve bu durumlarda da mükellefin bildirimde bulunması gerektiğini öngörmüştür. Kanunda tüccarların ve serbest meslek erbabının işe başlama belirtileri ayrıca düzenlenmiştir. Tüccarlarda işe başlama belirtilerini düzenleyen 154. maddeye göre; bir iş yeri açmak, iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki teşekküle kaydolmak ve kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak hallerinden biri işe başlamayı gösterir.

İşe başlama belirtilerinden ilki bir iş yeri açmaktır. İş yeri açmaktan maksat, yalnızca tutulmuş olması veya içinde gerekli teçhizatın varlığının bulunması değildir. Burada amaç, belli bir yerde bilfiil olarak ticari veya sınai faaliyette bulunmaktır[56]. İkinci olarak ticaret siciline veya mesleki teşekküle kaydolmak işe başlama belirtisi sayılmakla birlikte bazı durumlarda şirketin kurulmasına rağmen uzunca bir süre işe başlanmaması veya şirketin ölü doğması söz konusudur. Bu gibi hallerde de şirketin bildirimde bulunmaması cezai bir işlem gerektirmezken fiilen faaliyete geçme işe başlamaya esas alınır[57].

[54] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 305; **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s.6.
[55] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 306.
[56] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s.9.
[57] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s.10.

Serbest meslek erbabının işe başlama belirtilerini düzenleyen 155. maddeye göre; muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak, çalışılan yerde tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren delillerin olması, devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlarda bulunmak ve son olarak mesleki teşekküllere kaydolmak hallerinden birinin bulunması işe başlama olarak kabul edilir.

Kamu kurumu niteliğinde olmayan dernek veya vakıfların mesleki teşekkül niteliği bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu yerlere kaydolma hali işe başlama belirtisi olarak kabul edilmemektedir[58].

İşe başlama bildirimleri, Vergi Usul Kanununun 168. maddesine göre belirli süre içinde yapılır. Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde kendilerince yapılır. Tüzel kişilerde işe başlama bildirimi ise, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bağlı bulundukları vergi dairesine yapılır. İşe başlama bildirimi, tüzel kişiler ya da tüzel kişiliği bulunmayanlarda bunları temsile yetkili kişilerce imzalanır. Şirketlerin kuruluş aşamasında ise ticaret sicil memurlukları tarafından işe başlama bildirimi yapılır. 1136 sayılı Avukatlık Kanununa[59] göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa[60] göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren 10 gün içinde ticaret sicili memurluğu tarafından ilgili bulunan vergi dairesine yapılır. Ayrıca bildirimin yazılı olarak yapılması gerekmektedir.

#### 2.2.6.2. Sona Ermesi

Mükellefin işi bırakması halinde defter tutma yükümlülüğü de sona ermektedir[61]. İşi bırakma hali, Vergi Usul Kanununun 161. maddesinde düzenlendiği üzere, vergiye tabi işlemlerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir. İşin herhangi bir sebeple geçici olarak durdurulması bu kapsama girmemektedir. İşi bırakma vergiye tabi olan işin bir daha yapılmaması anlamını taşımaktadır[62]. Ayrıca Kanun metninde işlemlerin tamamen durdurulması ve sona ermesi ibareleri birlikte kullanılmaktadır. Bu sebeple sadece işlemin

[58] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s.14.
[59] Resmi Gazete Tarihi: 19.03.1969, Resmi Gazete Sayısı: 13168.
[60] Resmi Gazete Tarihi: 01.06.1989, Resmi Gazete Sayısı: 20194.
[61] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s.321.
[62] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s.18.

durdurulması yeterli olmayıp, ayrıca mükellefin elindeki mevcutları da sıfıra indirmesi gerekmektedir[63].

Gerçek kişi ve tüzel kişi tüccarlar açısından işin sona ermesi ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gerçek kişi tüccarlar bakımından defter tutma yükümlülüğü vergiyi doğuran faaliyetin durdurulması ve sona erdirilmesiyle ortadan kalkmaktadır. İşin geçici olarak durdurulması halinde yükümlülük devam etmektedir.

Tüzel kişi tüccarların defter tutma yükümlülüğü tüzel kişiliğin sona ermesiyle birlikte sonlanır. Tüzel kişiliğin sona ermesi, tasfiye veya iflas haline girilmesi ve sonucunda da malların tamamen paylaştırılmasıyla birlikte gerçekleşmektedir. Vergi Usul Kanununun 162. maddesinde tasfiye ve iflas hallerinde yükümlülüğün vergi ile ilgili işlemlerin tamamen bitmesine kadar devam edeceği hüküm altına alınmıştır. Tasfiye ve iflas halinde iki önemli aşama olduğu için her iki aşamada da bunların ayrı ayrı bildirilmesi gerektiği Kanun tarafından öngörülmüştür. İflas veya tasfiye memurları, tasfiye veya iflas kararı ile tasfiyenin veya iflasın kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmekle yükümlüdür. Tasfiye veya iflasın kapanma anına kadar tüzel kişilik devam edeceği için yükümlülük de devam eder. Defter tutma yükümlülüğünü sona erdirebilmek adına iflas veya tasfiye memurları söz konusu bildirimi vergi dairesine yapmak zorundadır[64].

Bunun dışında Türk Ticaret Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda öngörülen tasfiyesiz infisah hallerinden birleşme ve devralmalarda varlıkları son bulan şirketlerin veya gerçek kişi tacirin söz konusu durumu vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Bunun dışında nev'i değiştiren şirket de aynı şekilde bildirimde bulunmalıdır.

İş ve teşebbüsün bir yerden başka yere nakledilmesi işin sona ermesi hali değil, adres değişikliği sayılır. Dolayısıyla böyle bir durumda işi bırakmaya ilişkin mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kanunun 164. maddesi gereği, mükellefin ölümü işi bırakma hükmünde olduğu için defter tutma yükümlülüğü de sona erecektir. Mükellefin mirası reddetmemiş olan mirasçıları ölümü vergi dairesine bildirmelidir. Varisler işe devam ediyorlarsa, bu durum onlar için

[63] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s.18.
[64] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s.321.

yeniden işe başlama olduğundan dolayı defterleri kendi adlarına onaylatmalıdırlar[65]. Tüzel kişiler için ölüm genelde ortağın ölümü şeklinde ortaya çıkar ve bu durum da tüzel kişiliğin varlığını etkilemez. Eğer şahıs şirketlerinin ana sözleşmesinde şirketin infisah edeceği kararlaştırılmışsa, bu durumda tasfiyeye ilişkin hükümler uygulanır.

Vergi Usul Kanunun 168. maddesine göre; işi bırakma ve işi bırakma sayılan haller, gerçekleştikleri tarihten itibaren 1 ay içinde vergi dairesine bildirilmelidir. Bildirimler yazılı yapılmalıdır. Yazılı bildirimlerin taahhütlü olarak posta yoluyla gönderilmesi mümkündür. Bu durumda bildirimin postaya verildiği tarih, verilme tarihi olarak kaydedilir.

### 2.2.7. Defter Tutmada Hesap Dönemi

Defterler, hesap dönemi dikkate alınarak tutulur. Vergi Usul Kanununun 174. maddesi gereği, kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi hesap dönemi başında tekrar açılır. Hesap dönemi belirlenirken, kural olarak, takvim yılı esas alınır. Normal hesap döneminin dışında Maliye Bakanlığından izin alınarak özel hesap dönemi belirlenebilir. Ayrıca yeniden işe başlama ve işi bırakma hallerinde de kıst hesap dönemi dikkate alınır.

#### 2.2.7.1. Normal Hesap Dönemi

Defter tutma yükümlülüğü yerine getirilirken kural olarak normal hesap dönemi dikkate alınır. Normal hesap dönemi ise 1 Ocak ile 31 Aralık tarihleri arasındaki 12 aylık süreyi ifade eden takvim yılıdır.

#### 2.2.7.2. Özel Hesap Dönemi

Bazı mükelleflerin faaliyet ve işlemlerinin içeriğine takvim yılı dönemi uygun olmamaktadır. Bu nedenle söz konusu mükellef grubu, Maliye Bakanlığının izniyle 12 aylık özel hesap dönemi belirleyebilir. Özel hesap dönemi, 12 aydan az ya da çok olamaz. Özel hesap dönemi talep etme mükellefin isteğine bağlıdır ancak talep ettiği takdirde gerekçelendirmelidir. Mükelleflerin özel hesap dönemine geçebilmeleri ancak Maliye Bakanlığı'ndan izin alınması halinde söz konusu olur. Bakanlık karar verirken serbestiye sahiptir.

[65] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s.20.

Özel hesap dönemi genellikle zirai işletmeler ve eğitim-öğretim hizmeti verenler ve ortakları yabancı kişi veya kurum olanlar için belirlenmektedir[66].

Vergi Usul Kanununun 174. maddesinde özel hesap dönemi belirlenen mükelleflerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır. Maddenin lafzi yorumundan hareketle özel hesap döneminin yalnızca ticari ve zirai kazanç sahipleri için getirilmiş bir uygulama olduğuna dair doktrinde görüş bulunmaktadır[67]. Bu görüşe göre, serbest meslek erbabı için özel hesap dönemi belirlenemez, yalnızca ticari ve zirai kazanç sahiplerine tanınmış bir uygulamadır.

#### 2.2.7.3. Kıst Hesap Dönemi

Hesap dönemi kural olarak 12 ay olmakla birlikte, yeniden işe başlama veya işi bırakma durumlarında hesap dönemi içinde yer alan ancak 12 aydan az olan faaliyet süresi ayrı bir hesap dönemi sayılır. Buna kıst hesap dönemi denir. İşe ilk defa başlarken, işe başlama tarihinden hesap dönemi olan takvim yılının sonuna kadar olan süre, 12 aydan az olmasına rağmen, bir hesap dönemi olarak kabul edilir. İşi bırakma halinde de takvim yılı başından itibaren başlayarak işin bırakıldığı tarihe kadar olan faaliyet süreci aynı şekilde bir hesap dönemi olarak kabul edilir.

Normal hesap döneminden özel hesap dönemine geçiş veya tam tersi olarak özel hesap döneminden normal hesap dönemine geçiş hallerinde geçişten önceki süreler de ayrı bir hesap dönemi olarak kabul edilir[68].

### 2.2.8. Defter Tutmada Uygulanan Muhasebe Usulü

Muhasebeyi, "*Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, tasnif edilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir*"[69] şeklinde tanımlamak mümkündür.

---

[66] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 382.
[67] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 382.
[68] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 45.
[69] **Koç Yalkın,** Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, s. 1.

Mükelleflerin defterlerini ve muhasebelerini, işlerinin bünyesine uygun olarak istedikleri usul ve tarzda düzenlemekte serbest olduğu Vergi Usul Kanununun 175. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak söz konusu serbesti sınırsız olmayıp Kanunun 171 ve devamı maddelerinde yazılı olan amaç ve esaslara uymalıdır.

26 Aralık 1992 tarihli 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile birlikte Maliye Bakanlığı, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından düzenlenecek olan mali tablolara ilişkin esasları belirlemiştir. 1994 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre işletmelerin düzenleyeceği bilançolar hüküm altına alınmıştır[70].

Ayrıca Kanun tarafından Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellefe uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bunlar dışında Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya dair usul ve esasları belirlemeye de yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterlere ilişkin hükümleri saklıdır.

### 2.3. Ticaret Hukuku Bakımından

Türk Ticaret Kanununda yer alan hükümlerde defter tutma yükümlülüğü, tutulması zorunlu olan defterlerin adları ve çeşitleri, asgari içerikleri ve defterlerin fonksiyonları düzenlenmiştir. Ancak defterlerin nasıl tutulacağına ilişkin Kanun'da hüküm bulunmamaktadır. Defterlerin tutulmasına, onaylara ilişkin hükümler 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde yer almaktadır.

#### 2.3.1. Defter Tutma Kavramı ve Defter Tutmanın Amacı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 18. maddesi gereğince tacir gerekli ticari defterleri tutmakla yükümlü kılınmıştır. Aynı Kanun'un defter tutma yükümlülüğünü düzenleyen 64. maddesinde defter tutmanın amacı da belirlenmiştir. Buna göre tacir,

[70]Çalışmamızın kapsamı dışında olduğu için Tekdüzen Muhasebe Sistemine ayrıntılı olarak değinilmeyecektir.

defterlerinde ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu göstermek, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilmiş sonuçları ortaya koymak amacıyla defter tutmak zorundadır.

Tacir defter tutmakla öncelikle kendi işlerinin sürecini kolaylıkla takip ederek işletmesinin gerçek durumunu anlamaktadır. Ayrıca vergilerinin doğru saptanabilmesi için de defterlerin doğru, eksiksiz ve usulüne uygun bir şekilde tutulması önem taşımaktadır. Defter tutmanın bir diğer amacı ise alacaklıların ve üçüncü kişilerin bilgi edinebilmesini kolaylaştırmaktır.

### 2.3.2. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar

Türk Ticaret Kanununun tacir ve ticari defterleri düzenleyen 18. ve 64. maddeleri gereğince tacirler ticari defter tutmakla yükümlüdür. Esnafların ticari defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Tacir statüsüne sahip olan kişiler defter tutma yükümlülüğü altındadır. Türk Ticaret Kanununun 12. maddesine göre tacir, bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişiye denir. Aynı madde hükmünde ayrıca tacir sayılan ve tacir gibi sorumlu olan kişiler de düzenlenmiştir. Bir ticari işletmeyi kurup açtığını ilan araçları vasıtasıyla halka bildiren veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan eden kişi, fiilen işletmeye başlamamış olsa dahi tacir sayılır. Tacir sayılan kişi de tacir sıfatına bağlanan sonuçlara katlanması gerektiği için defter tutmak zorundadır[71]. Bir ticari işletme açmış gibi, kendi adına ya da adi şirket veya her ne şekilde olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemler yapan kişi iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur. Bu kişiler ise sadece tacir olmanın yükümlülüklerine katlanır, bu sebeple defter tutma yükümlülüğüne tabi kılınması gerekir[72].

Tacirin birden fazla işletmesi var ise her bir işletmesi için ayrı defter tutmak zorundadır. Adi şirket olarak işletilmesi halinde ortakların her biri tacir sıfatına sahip oldukları için her ortağın ayrı defter tutması gerekmektedir. Tacir sayılan hakim teşebbüsler ve donatma iştiraki de defter tutmakla yükümlüdür.

[71] **Arkan, Sabih** (2014) Ticari İşletme Hukuku, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, s. 336.
[72] **Arkan,** Ticari İşletme Hukuku, s. 337.

Türk Ticaret Kanununda defter tutacak olanlara bir istisna getirilmemiştir. Bunun sebebi ise Vergi Usul Kanunu ile Türk Ticaret Kanununda defter tutma amaçlarının farklı olarak düzenlenmesidir. Vergi Usul Kanununda amaç hazinenin menfaatinin teminatı iken Türk Ticaret Kanununda, işletmenin mali bünyesinin sağlamlığı ve işletme sahibiyle üçüncü kişilerin menfaatidir. Dolayısıyla iki kanun hükümleri ayrı ayrı ele alınarak incelenmelidir. Örneğin vergi kanunlarına göre defter tutma ödevinden muaf olan bir mükellef, Türk Ticaret Kanununa göre defter tutmak zorundaysa muaflığı bu durumu etkilemez, defterini tutmalıdır. Defterini tutmadığı takdirde vergi kanunları açısından herhangi bir sorumluluğu bulunmazken Türk Ticaret Kanunu açısından hukuki veya cezai sorumluluğu vardır[73].

### 2.3.3. Yükümlü Olanların Tutacakları Defterler

Türk Ticaret Kanununun 64. maddesinde tacirler tarafından tutulması gereken defterler belirtilmiştir. Bunlar; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Bunun dışında maddenin dördüncü fıkrasında pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgisi bulunmayan defterler de ticari defterler olarak sayılmıştır. Kanunun Gerekçesinde bu kuralın koyulma amacı "*Kuralın amacı, karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi işlevlere sahip söz konusu defterlere, ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmektir*" şeklinde açıklanmıştır.

Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin geçici 1. maddesinde gerçek kişi tacirlerden Vergi Usul Kanununa göre ikinci sınıf tüccar sayılanların yeni düzenleme yapılıncaya kadar sadece işletme hesabı esasına göre defter tutmaları gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğin 5. maddesinde tutulacak defterler de ayrıca sayılmıştır. Kanun ile paralel olarak mükelleflerin yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebiri tutma yükümlülüğünden bahsedilmiştir. Bunun yanı sıra şahıs şirketleri bu defterlere ek olarak genel kurul toplantı ve müzakere defterini de tutarlar. Ayrıca başta sayılan üç deftere ek olarak anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve kooperatifler pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri, limited şirketler ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmak zorundadır.

[73] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 43.

Tebliğin 5. maddesinin dördüncü fıkrasına göre defter tutma yükümlülüğü olan diğer kişi ve kurumlar belirtilmiştir: "*Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarıdan fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği bulunmayan diğer ticari teşekküller birinci fıkrada sayılan defterleri tutmakla yükümlüdürler.*"

Yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri çalışmamızın "Vergi Hukuku Bakımından" başlığı altında ayrıntılı olarak incelenmiştir. Türk Ticaret Kanununda yer alan hükümlerde farklı bir düzenleme yer almadığından dolayı burada ayrıntılı olarak incelenmeyecektir.

Vergi Usul Kanununda sayılmamış olan ancak Tebliğde mükelleflerce tutulması gerektiği belirtilen birtakım defterler bulunmaktadır. Buna göre, mükelleflerin tutması gereken defterlerden biri pay defteridir. Pay defteri, sermayesi paylara bölünmüş komandit, limited şirketler ile kooperatiflerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde ise pay sahiplerinin kaydedildiği defterdir. Ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı olur.

Bir diğer defter, yönetim kurulu karar defteridir. Anonim şirketler ve kooperatiflerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimiyle ilgili aldıkları kararların yazıldığı defterdir. Ciltli ve sayfa sıra numaraları birbirini takip edecek şekilde olur.

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri ise tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülmüş olan hususların ve alınan kararların kaydedildiği defterdir. Ciltli ve sayfa sıra numaraları birbirini takip edecek şekilde olur.

Tacirlerin zorunlu defterler dışında isteğe bağlı defter tutmasına ilişkin Türk Ticaret Kanununda ve Tebliğde bir düzenleme bulunmamaktadır. Tacirin kendi yararına olacağı sebebiyle ve diğer defterlere de aykırılık içermemek şartıyla başka defterler de tutmasında herhangi bir sakınca olmadığı kabul edilmektedir[74].

[74] **Bilgili, Fatih / Demirkapı, Ertan** (2014) Ticari İşletme Hukuku, Dora Basım Yayın, Bursa, s. 252.

### 2.3.4. Defter Tutmada Hesap Dönemi

Türk Ticaret Kanununun defter tutma yükümlülüğünü düzenleyen 64. maddesinde hesap dönemi içinde elde edilen neticelerin defterlere kaydedileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak hesap döneminin başlangıç ve bitiş tarihleri açıklanmamıştır. Uygulamada Türk Ticaret Kanununa göre tutulan defterler için Vergi Usul Kanununda uygulanan sürelerin kabul edildiği görülmektedir[75].

### 2.3.5. Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması ve Sona Ermesi

Vergi Usul Kanununa göre yükümlülüğün başlamasında işe başlama esası kabul edilirken Türk Ticaret Kanununa göre tacirin defter tutma yükümlülüğü tacir sıfatının kazanılmasına bağlıdır. Bu sebeple tacir sıfatı kazanıldığında tacirin defter tutma yükümlülüğü de başlamaktadır.

Türk Ticaret Kanununun 87. maddesine göre, ticari defterleri tutma zorunluluğu, işletmeyi ticaret siciline tescil ettirme yükümlülüğünün doğmasıyla birlikte başlar. Yani Türk Ticaret Kanunu yükümlülüğün başlamasını tacir sıfatının doğması şartına bağlamıştır. Gerçek kişiler için tacir sıfatının doğması ise Kanun'da iki farklı şekilde ele alınmıştır. Birincisi normal tacirlik sıfatının kazanılması halidir. Türk Ticaret Kanununa göre, bir ticari işletmenin varlığına, ticari işletmenin işletilmesine ve bu işletmeyi işletenin, kendi adına işletmesi olmak üzere üç unsura bağlanmıştır. Bu unsurlar gerçekleştiğinde tacir sıfatı doğacak ve böylece defter tutma yükümlülüğü de başlayacaktır. İkincisi ise istisnai olarak tacir sıfatının kazanılması halidir. Türk Ticaret Kanununun 12. maddesinde, "*Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.*" şeklinde belirtilmiştir.

Tüzel kişi tacirin defter tutmaya başlaması gereken an ise tüzel kişilik kazandığı andır. Şirketler, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, kurucu nitelikteki ticaret siciline tescil ile birlikte tüzel kişilik kazanır.

Türk Ticaret Kanununa göre defter tutma yükümlülüğünün sona ermesi; tacir sıfatının, tacir sayılma ya da tacir gibi sorumlu olma statüsünün sonlanmasıyla aynı anda olur. Tacir

[75] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 44.

sıfatı ve tacir sayılma halinde tacir kaydının ticaret sicilinden silinmesi esas alınırken, tacir gibi sorumlu tutulma halinde defter tutma yükümlülüğünün sona ermesi somut olayın şartlarına göre belirlenmektedir[76].

## 3. KAYIT DÜZENİNE UYMA ÖDEVİ

Kayıt düzeni, Kanun tarafından tutulması zorunlu olan defterlerin usulüne uygun olmasını, belirli şekilleri taşıyarak tek tip ve düzenli olmasını sağlamaktadır. Mükellefler şekle ilişkin kuralları içeren kayıt düzenine uyma ödevini yerine getirmekle yükümlüdürler.

Kayıt düzenine ilişkin hususlar Vergi Usul Kanununun 215. ve 219. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanununda ise 65. maddede düzenlenmiştir.

### 3.1. Vergi Hukuku Bakımından

#### 3.1.1. Kayıt Düzenine İlişkin Genel Esaslar

##### 3.1.1.1. Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu

Vergi Usul Kanununun 215. maddesinde Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defterlerin Türkçe tutulması zorunludur. Başka dillerde defter tutulmasına ancak Türkçe kayıtların da bulunması şartıyla izin verilmiştir.

Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılması gerekmektedir. Yabancı para birimine göre de düzenlenebilecek olan belgeler aynı zamanda Türk parası karşılığını da içermelidir. Ancak yurt dışında bulunan müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilmesi aranmaz.

İlgili dönem defter tasdik tarihi itibariyle yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az %40'ı ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Cumhurbaşkanı tarafından izin verilebilir. Cumhurbaşkanı bu sınır ve nispetleri sektörler itibariyle ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye

[76] TTK 64.1'e ilişkin Hükümet Gerekçesi.

veya iki katına kadar arttırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlal edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

İşlemler, Türk para birimiyle yapıldığı takdirde, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. Vergi matrahı ve iktisadi kıymetlerin değerleri kayıt yapılan para birimine göre belirlenir. Beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk para birimine çevrilerek beyanda bulunulur. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk para birimi kullanılır. Bu mükellefler Türk parası dışında diğer para birimiyle kayıt tuttukları süre boyunca mükerrer 298. maddenin A fıkrasında hükme alınmış olan enflasyon düzeltmesini yapamazlar. Türk para biriminde kayıt tutmaya başladıklarında ise ilk üç yıl belirtilen madde hükmünden yararlanamazlar.

#### 3.1.1.2. Defterlerin Mürekkeple Yazılması

Vergi Usul Kanununun 216. maddesi gereğince, Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterler mürekkep veya makine ile yazılır. Yasal defterlerin yazılması elle yapılıyorsa mürekkeple; elle yazılamayacak ise bilgisayar ile tutulması gerekmektedir[77]. Böyle bir zorunlulukla birlikte defterlerin bir defa işlendikten sonra değiştirilmesinin önüne geçilmek istenmiştir[78].

Kopya kağıdının kullanılması veya ıstampa ve benzeri damga aletleriyle kopyalanması da mümkündür. Bütün defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemle yazılabilir. Aritmetik hatalar olabileceği ihtimaline karşılık hesaplar kapatılıncaya kadar kurşun kaleme müsaade edilmiştir.

#### 3.1.1.3. Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi

Yevmiye defteri hariç, bütün defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde, Vergi Usul Kanununun 217. maddesi gereğince, düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğru hali yazılarak yapılabilir. Yevmiye defteri maddelerinde yanlış kayıt tutulması halinde yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Örneğin, alacaklı kaydedilmesi

[77] **Kumkale,** Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler, s.50.
[78] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.413.

gereken bir hesabın yanlışlıkla borçlu kaydedilmesi halinde bu yanlışlık ancak eski kaydın iptal edilerek yeni kaydın tutulmasıyla düzeltilebilir[79]. Muhasebe düzenine göre kayıt tutulurken öncelikle düzenlenecek olan defter yevmiye defteridir. Bunun sebebi ise yevmiye defterinde yapılmış bir yanlışın defteri kebir ve diğer defterleri de etkilemesidir. Yanlış kaydın düzeltilerek doğru halinin yazılması sonucunda yapılan yanlış diğer defterlerde de düzeltilmiş olmaktadır.

Defterlere yazılmış olan bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle kayıtları okunamaz hale getirmek yasaktır. Aynı şekilde defterlere yazılmış olan bir bilgiyi kimyevi bir madde ile üstünü kapatmak, üstüne selefon bant veya kayıt yapıştırmak veya üstünü karalamak suretiyle düzeltmemek gerekir[80].

#### 3.1.1.4. Boş Satır Bırakılmaması ve Sayfaların Yok Edilmemesi

Defterlerde yer alan kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, Vergi Usul Kanununun 218. maddesi gereğince, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve satır atlanamaz.

Ciltli olan defterlerde defter sayfaları ciltten koparılamaz. Onaylı müteharrik (değişir) yapraklarda ise bu yaprakların sırası bozulamaz ve yapraklar yırtılamaz. Bilgisayar ile defter sayfalarının yazdırılması durumunda yazıcıda oluşan bir aksaklık nedeniyle bilgisayar kağıdının özürlenmesi gibi durumlarda bu kağıtların sırasının korunması önem taşımaktadır[81].

### 3.1.2. Kayıt Zamanı

İşlemlerin defterlere belirli bir süre içinde kaydedilmesi gerekmektedir. Bu süreler; günü gününe, 10 gün ve 45 gün olarak Vergi Usul Kanununun 219. maddesinde düzenlenmiştir.

Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine işlemler günü gününe kaydedilmesi gerektiği Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. Ancak 4369 sayılı Kanunla tutulma zorunluluğu kaldırılan kasa defteri ile günlük perakende satış ve hasılat defterinin günü gününe kaydedilmesi zorunluluğu da

[79] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.413.
[80] **Kumkale,** Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler, s.63.
[81] **Kumkale,** Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler, s.50.

kalkmıştır. Böylelikle günü gününe tutulması gereken defter sadece serbest meslek kazanç defteridir.

İşlemlerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve intizamını bozmayacak süre içerisinde kaydedilmesi gerekmektedir. Bu gibi kayıtların 10 günden fazla geciktirilmesi uygun değildir.

Kayıtlarını sürekli olarak muhasebe fişleri, primanota[82] ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıması gereken mazbut (düzgün) vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, işlemlerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar da işlemlerin esas defterlerine 45 gün içinde kaydedilmelidir.

Şunu da belirtmek gerekir ki, 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanununun 1. maddesinin üçüncü bendinde düzenlenen mali tatile ilişkin süreler burada da işlemektedir. Bu nedenle 1 Temmuz ve 20 Temmuz arasındaki mali tatil boyunca muhasebe kayıt süreleri işlememektedir.

### 3.2. Ticaret Hukuku Bakımından

Türk Ticaret Kanununun 65. maddesinde defterlerin tutulması düzenlenmiştir. Defterlere kaydedilecek hususlar eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olmalıdır. Kısaltma, rakam, harf ve semboller kullanılırsa bunların açıkça belirtilmesi gerekir. Ayrıca söz konusu kısaltma, harf ve semboller her şeye ilişkin olamaz. Yalnızca işlem yapan kişilerin adlarını, ticari işletmelerin veya şirketlerin unvanlarını, konularını, gümrük veya başka bir düzenlemenin pozisyon numaralarını ifade edebilir[83]. Bunların anlamları ise anlaşılır nitelikte tekdüze ve net olmalıdır[84]. Defterlerin hangi kalemle tutulacağı Türk Ticaret Kanununda düzenlenmemiştir. Ancak Vergi Usul Kanununda mürekkep veya makineyle tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Her ne kadar Vergi Usul Kanununda veya Türk Ticaret Kanununda açıklık bulunmayan hallerde diğer kanunun uygulanacağına dair bir madde

[82] Primanota, bir özet belgesidir. Bankalarda kesilen dekontlar, fişler hesaplarına göre ayrılır ve primanota belgesine yazılarak muhasebeye gönderilir. Belgelerin ne zaman ve ne için alındığını bilgisinin yanı sıra küçük bir kasa hesabını da içerir <https://educalingo.com/en/dic-de/primanota> s.e.t. 24.04.2019.
[83] **Altaş, Soner** (2012) "Yeni TTK"ya Göre Ticarî Defter Tutma Usul ve Esasları" Yaklaşım Dergisi, S: 235, s. 253-256.
[84] Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu Esas No:1/324, s. 96.

olmasa da, bazı defterler işletmede tek olarak tutulduğu için iki kanundaki hükümler aynı defter için kendiliğinden geçerli olmaktadır[85].

Defterlerde yer alan kayıtlar, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde değiştirilemez, çizilemez. Kayıt sırasında yapılıp yapılmadığı anlaşılmayan değişikliklerde bulunulamaz. Çizimlerin saklayıcı, örtücü ve karartıcı olmadan gerçeği yansıtması gerekir. Bu sebeple eski kayıt karalanmamalı, kapatılmamalı, herhangi bir şeyle silinmemelidir. Eski kayıt anlaşılır olmalıdır[86].

Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla defterler veri taşıyıcıları aracılığıyla da tutulabilir. Defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde ise defter ve belgeleri saklama süresi olan 10 yıl boyunca bilgilere ulaşılabilir olmalıdır. Elektronik ortamda tutulan defterlerin kayıt düzeni için Türk Ticaret Kanununda yer alan kayıt düzenine ilişkin hükümler uygulanır.

Ticari defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe olarak tutulur. Defterlerin Türkçe tutulmasına ilişkin hüküm emredici niteliktedir[87]. Serbest bölgedeki faaliyetlerle ilgili ödemeler kural olarak dövizle yapılır. Serbest bölgede faaliyet gösterenlerin tutacakları defterlere ilişkin hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu çerçevede 12.05.2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 348 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre serbest bölgelerde kuru T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen bir yabancı para birimi ile defter tutulmasına müsaade edilmiştir.

Ticari defterlerin nasıl tutulacağı, kayıt zamanı, defterlerin onayı gibi hususlar Türk Ticaret Kanununda bulunmamakla birlikte Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre, defterlere kaydedilecek hususlar kural olarak 10 günden fazla geciktirilemez.

Vergi Usul Kanunundaki hükme benzer şekilde, yevmiye defterinin maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir.

[85] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 172.
[86] Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu Esas No:1/324, s. 96.
[87] Bkz. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu Esas No:1/324, s. 96.

## 4. DEFTERLERİ ONAYLATTIRMA ÖDEVİ

Tutulan defterlerin tasdik ettirilmesiyle birlikte defteri tutan mükellefin vergi matrahının tespitinde güvenilir bir belge niteliği taşıması ve üçüncü kişilerin haklarının korunması sağlanmış olur. Bu nedenle bazı defterlerin tasdiki zorunludur.

Defterleri tasdik (onaylattırma) ödevi Vergi Usul Kanunun 220. maddesi ve 226. maddesi arasında düzenlenirken Türk Ticaret Kanununun 64. maddesinde hüküm bulunmaktadır.

### 4.1. Vergi Hukuku Bakımından

#### 4.1.1. Tasdiki Zorunlu Olan Defterler

Mükelleflerin tutmak zorunda olduğu defterlerden bazılarının aynı zamanda onaylatılması da gerekmektedir. Onaylatılması zorunlu olan defterler onaysız bir şekilde kullanılamaz. Tasdik işlemiyle birlikte mükelleflerin istediği zaman istediği gibi ilaveler yapma, bazı sayfaları yırtma, silme, bazı kayıtları vergi ziyaına neden olacak şekilde sonradan değiştirme olanağı ortadan kalkmış olur[88].

Tasdiki zorunlu olan defterler Vergi Usul Kanununun 220. maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar; yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazancı defteridir. Bu Kanunla uygun görülen hallerde, belirtilmiş olan defterlerin yerine kullanılacak defterler de tasdike tabi tutulur.

Tutulması zorunlu olan defteri kebir ise tasdiki zorunlu defterler arasında sayılmamıştır. Çünkü defteri kebirde yer alan kayıtlar yevmiye defterindeki kayıtların hesaplara göre dağıtılmasından ibarettir[89]. Bu nedenle yevmiye defterinin onaylatılması yeterli görülmüştür. Ancak Türk Ticaret Kanununun 64. maddesinin üçüncü fıkrasına göre onaylatılması gereken defterler arasındadır.

[88] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 121.
[89] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 319.

### 4.1.2. Tasdik Zamanı

Vergi Usul Kanununda yazılı olan defterleri kullanacak olanlar, defterleri Kanunun 221. maddesinde yazılı zamanlarda tasdik ettirmek zorundadırlar. Tasdik zamanı hesap dönemine ve kullanılacak deftere göre değişmektedir.

İşe devam edenler yeni dönemde yeni defter kullanacak ise defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda tasdik ettirirler. Buna yenileme tasdiki denir[90]. Bu durumda hesap dönemi takvim yılı olanlar defterlerin kullanılacağı yıldan önceki yılın son ayında yani Aralık ayında defterlerini onaylatmalıdır. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler, yani özel hesap dönemi kullananlar, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda onaylatırlar. Hesap döneminin başladığı aydan önceki ayda defterlerini onaylatmalıdır. Örneğin mükellef 1 Haziran 2019 – 31 Mayıs 2020 tarihleri arasını özel hesap dönemi olarak kullanıyorsa defterlerini Mayıs 2019'da onaylattırmış olmalıdır.

Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde defterlerini onaylatırlar. Buna açılış tasdiki denir. Kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler hariç ticaret siciline kaydolmadan önce ya da en geç ticaret siciline kaydoldukları gün işe başlamayı bildirmeleri gerektiği için işe başlamayı sicile kaydoldukları gün bildirirlerse anonim ve limited şirketler hariç aynı gün defterlerini de onaylatmış olmaları gerekir[91]. Vergi Usul Kanunu 2000/7 Sıra No'lu İç Genelgesiyle tüzel kişi mükellefler için getirmiş olduğu bu uygulamayı sonra bütün mükellefler için kabul etmiştir. Dolayısıyla defterlerin işe başlanıldığı gün onaylatılmasını, süresinde yapılmış kabul etmektedir.

Adi ortaklık için işi bırakma söz konusu olamaz. Ortaklardan birinin ya da birkaçının işi bırakması halinde eğer adi ortaklığın faaliyeti hala devam ediyorsa yeni defter onayı gerekmez.

Tasdike tabi defterlerin dolması sebebiyle veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmak zorunda olanlar defterin kullanılacağı hesap döneminin ilk ayında bunları onaylatmak zorundadır. Buna uygulamada devam tasdiki denir[92]. Örneğin doğal afet

[90] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 122.
[91] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 418.
[92] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 122.

nedeniyle defterlerini kaybedenler ya da defterlerine el koyulmuş olanlar bu hükümden yararlanacaktır.

### 4.1.3. Tasdikin Yenilenmesi

Defterini ertesi yıl da kullanmak isteyenler Ocak ayı içinde tasdiki yeniletmelidir. Hesap dönemi Maliye Bakanlığınca tespit edilenler ise bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmeye mecburdur.

### 4.1.4. Tasdik Makamı ve Usulü

Tasdik makamı Vergi Usul Kanununun 223. maddesinde düzenlenmiştir. Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ise ikametgahının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından onaylanır. Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentaları için borsa komiserliği tarafından onaylanır. Anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında ise defterler, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili müdürlüğünce onaylanır.

Birden fazla yerde işyeri bulunan ve bunlar için de ayrı ayrı defter tutan mükellefler defterlerinin hepsini merkezlerinin bulunduğu yerin noterine onaylatırlar[93].

Ayrıca tasdik makamı, Vergi Usul Kanununa göre onaya getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmadan onaylar. Bu hüküm Bağ-Kur mevzuatı kaldırılmadan önce, Bağ-Kur primini ödemediği için defterleri onaylanmayan mükelleflerin mağduriyetini önlemek için getirilmiş bir düzenlemeydi. Ancak şu an Bağ-Kur mevzuatı kaldırıldığı için hükmün de pek bir işlevi kalmamıştır.

Tasdik şerhi noterler veya ticaret sicili memurları tarafından defterin ilk sayfasına yazılır. Vergi Usul Kanunun 224. maddesine göre tasdik şerhinde bulunması gereken bilgiler ise şunlardır: Defter sahibinin gerçek kişi ise başta soyadı sonra adı, tüzel kişi ise unvanı yer alır. Bunun dışında iş adresi, iş veya mesleğin türü, defterin türü, defterin kaç sayfa olduğu, defterin kullanılacağı hesap dönemi, defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi, onay tarihi, onay numarası, tasdiki yapan makamın resmi mührü ve imzası bulunmalıdır.

[93] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 418.

Noterlerin tutacakları defterler 1512 sayılı Noterlik Kanununa istinaden yayımlanmış olan Yönetmelikte belirlenmiştir. Yönetmeliğin 46. maddesi uyarınca noterlerin tutacakları defterler, kullanmaya başlamadan önce bağlı bulundukları hakimlik tarafından onaylanacaktır. Yevmiye defterini bilgisayar ortamında tuttukları takdirde onay Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından yapılır.

Defterlerin tasdik şekli ise 225. maddede belirtilmiştir. Ciltli defterlerde, onay anında sayfaların sıra numarasıyla birbirini izlediği tespit edilerek, bu sayfalar tek tek tasdik makamının resmi mührü ile mühürlenir. Son sayfaya da defterin kaç sayfa olduğu belirtilerek tasdik şerhi konulur.

Maliye Bakanlığınca müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanmalarına izin verilen müesseseler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı yukarıdaki esaslara göre onaylatırlar. Onaylı yapraklar bittiğinde yeni yapraklar kullanılmadan önce onaya sunulur. Bunların sayfa numaraları onaylı yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül ettirilir. Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk tasdik şerhinin altına kaydeder ve bu kaydı da usulüne göre onaylar. 04.12.1985 tarih ve 18948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 165 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre müteharrik yapraklı defterlerde kaç yaprak onaylandığı belirtilerek her sayfada mühürler birlikte tasdik numarası da yer alır.

Tasdik makamları onayladıkları defterlere ait Kanun'un 226. maddesinde belirtilmiş olan bilgileri tarih sırasıyla, üçer aylık bordrolor halinde ve en geç bir ay içinde bulundukları yerin en büyük mal memuruna vermelidir. 226. maddede belirtilen bilgiler ise şunlardır; tasdik numarası ve tarihi, defter sahibinin soyadı, adı veya unvanı, işi veya mesleği, defterin türü, defterin hangi yıl içinde onaylandığı, defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi. Tasdik makamlarının bu bilgileri münferit fişlerle de bildirmesi mümkündür.

### 4.2. Ticaret Hukuku Bakımından

Türk Ticaret Kanununun 64. maddesindeki hükme göre, fiziki ortamda tutulmakta olan yevmiye defteri, defteri kebir[94], envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri açılış onayına tabidir. Kuruluş sırasında ve

[94] Defteri kebir Vergi Usul Kanunu'na göre onaylatılması zorunlu olan defterler arasında sayılmamasına rağmen Türk Ticaret Kanunu'na göre onaylatılması zorunlu olan defterlerden biridir.

defterler kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından onaylanır. Devam eden faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar yaptırılır. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri ile pay defteri yeterli sayıda yaprak varsa izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yapılmadan kullanılabilir.

Türk Ticaret Kanununun 64. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, tasdik için notere başvurmadan önce bağlı bulunulan Ticaret Sicili Memurluğundan sicil tasdiknamesinin alınması ve bu tasdiknamenin notere ibrazı gerekir. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 13. maddesine göre, ticaret şirketleri dışındaki gerçek ve tüzel kişi tacirlerin kuruluş sırasında yaptıracakları ticari defterlere ilişkin onaylarında ticaret sicili tasdiknamesi aranmaz.

Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Böylece şirketin kuruluş işlemlerinin tek merkezde sonuçlandırılması sağlanarak kuruluş işlemlerini kolaylaştırmak amaçlanmıştır[95]. Eğer açılış onayı noter tarafından yapılırsa, noter ticaret sicili tasdiknamesini de aramak zorundadır. Ayrıca Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 13. maddesine göre, ticaret sicili tasdiknamesinin aslı ibraz edilmek kaydıyla bir örneği noter tarafından saklanır.

Kapanış onayı ise yevmiye defterinde izleyen hesap döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinde ise izleyen hesap döneminin birinci ayının sonuna kadar noter tarafından yapılır. Son kaydın altına "Görülmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onay yapılmış sayılır.

Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu uyarınca mücbir sebep ilan edildiği yerlerde, defterlerin kapanış onayları mücbir sebebin sona erdiği tarihi takip eden ikinci ayın sonuna kadar yapılabilir.

Elektronik ortamda tutulan ticaret defterlerinin defter açılışında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde fiziki ve elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin onaylarına ilişkin hususlar da ayrıca düzenlenmiştir.

Defterlerini onaylatma ödevini yerine getirmeyen tacirin defterleri kanuna uygun şekilde tutulmuş olarak değerlendirilmez ve defter kayıtları da tacir lehine kanıt olarak

[95] **Arkan,** Ticari İşletme Hukuku, s.343.

dikkate alınmaz. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 222. maddesine göre söz konusu kayıtlar tacir aleyhine olarak kullanılabilir.

## 5. DEFTER KAYITLARINI BELGELENDİRME ÖDEVİ

Defter kayıtlarında yer alan bilgilerin geçerli ve doğru kabul edilebilmesi için bir belgeye dayanması gerekmektedir. Bu sebeple defter kayıtlarını belgelendirme ödevi getirilmiştir.

Defter kayıtlarını belgelendirme ödevi Vergi Usul Kanununda "Kayıtların Tevsiki" başlığı altında 227 ve mükerrer 242. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanununda ise ayrıntılı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Kayıtların belgelendirilmesiyle ilgili olabilecek hüküm ise saklanacak belgelerden bahsedilen hükümdür. Belgelerin saklanmakla yükümlü olunmasıyla birlikte kayıtların belgelendirilmesini de içerdiği söylenebilir.

### 5.1. Vergi Hukuku Bakımından

Vergi Usul Kanununda esas olarak mükelleflerin tuttukları defterlere yapılan kayıtların bir belgeye dayanması ilkesi benimsenmiştir. Kanunun 227. maddesinde de Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelendirilmesinin zorunlu olduğu hükmü yer almaktadır. Maddenin ikinci fıkrasına göre defter tutma zorunluluğu olmayan mükelleflerden götürü usulde tespit edilenlerin[96] dışındakiler ise vergi matrahlarının belirlenmesiyle ilgili giderlerini belgelendirmek zorundadır. Ayrıca bu belgelerin de anlaşmalı matbaalar tarafından basılmış ya da noter tarafından onaylanmış olması gerekir.

4369 sayılı Kanun ile götürü usul kaldırılmış ve yerine basit usul getirilmiştir. Basit usulün getirilmesiyle birlikte 06.12.1998 tarih ve 23545 sayılı Resmi Gazete'de 215 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğ yayımlanmış ve götürü usulden basit usule geçecek olan mükelleflerin yeni düzene uyum sağlayabilmeleri için bazı hükümler getirilmiştir. Bu hükümlerden birisi de basit usulde vergilendirmede mükellefler tarafından düzenlenecek olan belgeler ile ilgilidir. Tebliğin 3.1. maddesine göre, *"...basit usulde vergilendirilen*

[96] Götürü usul 1.1.1999 tarihinde 4369 Sayılı Kanun ile kaldırılmış, yerine basit usul uygulaması getirilmiştir.

*mükelleflerin yeni düzenlemeye intibak edebilmeleri ve gerekli hazırlıkları yapabilmeleri için; 1/1/1999 tarihinde 30/6/1999 tarihine kadar belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri … uygun görülmüştür.*" Bu hüküm ile birlikte basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, götürü usulde vergilendirildikleri dönemde belge düzenlememeleri nedeniyle yaşayacağı zorluk göz önüne alınmış ve basit usulde 6 aylık bir süre verilerek yeni sisteme alışmalarını kolaylaştırmak amaçlanmıştır. Bu nedenle 6 aylık süre boyunca mükellefin o gün içinde mal veya hizmet sağladığı herkes için tek tek belge düzenlemek yerine, gün sonunda tek bir fatura düzenlemesi esası kabul edilmiştir. Ancak, yeni düzenlemeye intibak amacıyla getirilen gün sonunda tek bir fatura düzenleme uygulamasının süresi her yıl sonunda yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliğleri ile uzatılmıştır. Nitekim 27.12.2019 tarih ve 30991 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 5. maddesinde şu hüküm yer almaktadır: "*Basit usulde vergilendirilen mükelleflerle ilgili 6/12/1998 tarihli ve 23545 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:215) ile getirilen, belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlenmesine ilişkin uygulamanın, 31/12/2020 tarihine kadar devam etmesi Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden uygun görülmüştür.*." Görüldüğü üzere, 1999 yılında uyum amacıyla getirilmiş olan uygulama 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır. 20 yıldır yaşanan teknolojik gelişmeler ışığında gün sonunda tek fatura uygulamasına gerek kalmadan mükelleflerin faturalarını müşterilerine tek tek düzenleyebilecekleri teknolojik imkanların artık mevcut olduğu görülmektedir.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu usul ve esaslara göre belge düzenlemek zorundadır. 215 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğine göre, bu kişilere belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri ve düzenlenen faturanın alıcı kısmına "… tarihli toplam hasılat" şeklinde bir ibare yazılarak kolaylık sağlanmıştır. Ayrıca bu mükellefler (dolmuş işletenler hariç), müşterileri istediği takdirde fatura veya perakende satış belgesi vermek zorundadır.

Kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması durumunda bu belgeler vergi kanunları bakımından düzenlenmemiş sayılır. Bunun sonucu olarak da hiç düzenlenmemiş sayılan bir belgeye dayanılarak kayıt yapılmamalı ve aynı zamanda kayıtlar da belgelendirilmiş sayılmamalıdır[97]. Ancak Özyer'e göre, bu yorumla

[97] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 432.

varılan sonuç ile Vergi Usul Kanununun 3. maddesinde düzenlenen "*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü çelişmektedir. Zorunlu unsurları taşımaması nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılarak, kayıtların belgelendirilmesi aşamasında da kabul edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti de göz ardı edilmiş olacaktır[98].

Maliye Bakanlığı, düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde bulunması gereken zorunlu hususları belirlemeye yetkilidir. Yetkiyi düzenleyen mükerrer 257. madde ile bütünlük taşımaktadır. Ayrıca bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin de yazılması zorunluluğunu getirmeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini sadece irsaliyeli faturalarda kullanmıştır. 12.09.1991 tarih ve 20989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 211 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ve 05.12.1994 tarih ve 22132 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 232 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre mükelleflere isterlerse ayrı ayrı düzenlenen fatura ve sevk irsaliyelisini birlikte düzenleme konusunda serbestilik tanınmıştır. Birlikte düzenlendiği takdirde irsaliyeli fatura adını alan belgeye saatin yazılması zorunluluğu getirilmiştir.

Vergiye tabi işlemlerin belgelendirilmesinde kullanılacak olan belgeler Vergi Usul Kanununda belirlenmiştir. Diğer kanunların öngördüğü ekonomik hayatı düzenleyen belgelerin de ödeme veya tahsilatı belgelendirme amacıyla kullanılması mümkündür[99].

### 5.1.1. Belgelendirilmesi Zorunlu Olmayan Kayıtlar

Genel itibariyle Vergi Usul Kanununda kayıtların belgeye dayanması esası kabul edilmiştir. Ancak bazı durumlarda kayıtları belgelendirmek ve belge düzenini sağlamak zor olduğu için belgeye dayanmayabileceği de kabul edilmiştir.

Belgelendirilmesi zorunlu olmayan kayıtlar Vergi Usul Kanununun 228. maddesinde düzenlenmiştir. Bu giderler için ispat edici bir belge aranmaz, kayıtlar sadece giderlere ilişkindir. Giderler dışında kalan satışlar, alacak-borç ilişkisi vs gibi durumlar mutlaka belgeye dayanmalıdır. Belgeye dayandırılması zorunlu olmayan kayıtlar şunlardır:

[98] Ayrıntılı bilgi için bkz. **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 433.
[99] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 434.

Örf ve teamüllere göre bir belgeye isnat ettirilmesi olağan olmayan dağınık giderlerin belgeye dayandırılması zorunlu değildir. Örf ve adetlere göre harcama için belge alınması alışılagelmiş bir durum değilse, bu takdirde yapılan gider için belge aranmaz. Örneğin, verilen bahşişler, şehir işi ulaşım araçlarına yapılan masraflar. Ancak bir defa ödenen ve uzun bir süre için yapılan ödemelerin belgelendirilmesi daha uygun görülmektedir[100].

İkinci olarak belgenin teminine imkan olmayan giderlerin belgeye dayandırılması gerekmez. Belgelendirmenin uzun zaman aldığı ve bu nedenle verilen hizmetin aksayacağı durumlardaki harcamalar bu türdendir. Belgesiz bir şekilde deftere kaydedilebilirler ancak giderin türü de yazılmalıdır. Toplu olarak kaydedilmeleri halinde işin mahiyetinin anlaşılması zor olacağından gider olarak kabul edilmeyebilirler.

Bir diğer belgelendirilmesi zorunlu olmayan gider ise vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerdir. Vergi kanunlarından bazıları mükelleflere hasılatının belirli bir oranında veya maktu olarak gider olarak kaydetmelerine imkan vermiştir.

### 5.1.2. Belgelendirilmesi Zorunlu Olan Kayıtlar

Vergi Usul Kanununun 229. maddesi ve devamında yer alan belgelerin mükellefler tarafından düzenlenmesi gerekmektedir. Bu belgelerin düzenlenmesiyle birlikte, kayıtlar deftere geçirildiği takdirde belgeye dayanma esası gerçekleşmiş olacaktır.

Kanuna göre düzenlenmesi gereken belgeler; fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, muhabere evrakı ve diğer vesikalardır.

Esas olarak bu belgelerin fiziki ortamda tutulması zorunlu iken bazı belgelerin elektronik ortamda da tutulması mümkündür. Elektronik fatura uygulaması 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilmiştir.

17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de 487 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik defter ve elektronik faturanın yanı sıra elektronik irsaliye (e-

[100] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 444.

irsaliye), elektronik müstahsil makbuzu (e-müstahsil makbuzu) ve elektronik serbest meslek makbuzu (e-serbest meslek makbuzu) da uygulanmaya başlanmıştır.

#### 5.1.2.1. Fatura

Fatura, Vergi Usul Kanununun 229. maddesindeki tanıma göre, "*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*"

Kanunun 230. maddesinde faturanın taşıması gereken asgari bilgiler hüküm altına alınmıştır;

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

Faturalar düzenlenirken mürekkep, makine veya kopya kurşun kalemi kullanılır. En az bir asıl ve bir örnek düzenlenmelidir. Birden fazla örnek varsa örnek sayısını belirtmek amacıyla kaçıncı örnek olduğu yazılmalıdır. Sıra numarasıyla düzenlenir. Aynı işletmenin farklı şube ve kısımlarında her biri aynı numarayla başlayarak ayrı ayrı fatura kullanılırsa bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması ve seri olduğunu belirten özel işaretler konulması gerekmektedir. Faturaların başında iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur.

Malın teslim edildiği veya hizmetin verildiği tarihten itibaren en geç 7 gün içerisinde fatura düzenlenmek zorundadır. Aksi takdirde fatura hiç düzenlenmemiş sayılır. Sürenin başlangıcında malın teslimi veya hizmetin ifasının gerçekleştiği ilk gün hesaba katılmaz[101].

Fatura kullanmak zorunda olanlar 232. maddede iki grup halinde sayılmıştır. Birinci grup, madde 232/1'de "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek*

[101] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.07.2014 tarihli ve 64597866-105[231-2014]-104 Sayı No'lu Özelgesi.

*ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetinde*" olarak düzenlenmiştir. İkinci grup ise aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiştir. Birinci fıkrada sayılanlar dışında kalanların, "*birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 (1000 TL) lirayı geçmesi veya bedeli 50.000.000 (1000 TL) liradan az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.*" hükmü gereğince fatura vermesi zorunlu tutulmuştur. Burada geçen rakam fatura düzenleme sınırı olarak adlandırılır ve 513 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine[102] göre bu rakam 01.01.2020 tarihinden itibaren 1.400 TL'dir.

Kanuna göre 232. maddesinin birinci fıkrasındaki fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğru olmasından sorumludur. İkinci fıkraya göre fatura düzenlemek zorunda olanlar bu kapsam dışındadır. Müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösteren belgeyi fatura düzenlemek zorunda olan istediği takdirde ibraz etmek zorundadır.

#### 5.1.2.2. Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi Vergi Usul Kanununun 230. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Genel itibariyle üç farklı durumda kullanılan bir belgedir. İlk olarak, bir işletmenin bir şubesinden diğer şubesine taşındığı ya da satılmak üzere komisyonculara gönderildiği hallerde sevk irsaliyesi düzenlenmek zorundadır. Bu gönderim satış niteliğinde olmadığı için fatura düzenlenmez, ancak malı gönderen sevk irsaliyesini düzenler.

İkinci olarak sevk irsaliyesi düzenlenmesini gerektiren durum, malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşınması ya da taşıttırılmasıdır. Bu durumda satıcı sevk irsaliyesini düzenler.

Üçüncü durum ise malın alıcı tarafından taşınması ya da taşıttırılmasıdır. Bu durumda sevk irsaliyesini alıcı düzenler. Üç durumda da sevk irsaliyesinin taşıtta bulundurulması gerekir.

[102] Resmi Gazete Tarihi: 27.12.2019, Resmi Gazete Sayısı: 30991 (2. Mükerrer).

Son olarak tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları taşımaları ya da taşıttırması halinde bu mallara ait faturaların bulunması halinde sevk irsaliyesi aranmaz.

İrsaliyelerde malın nereye veya kime gönderildiği belirtilmek zorundadır. İki örnek olarak düzenlenir. Bir örneği düzenleyen kişi tarafından saklanırken diğer örneği ise taşıtta mallarla birlikte bulunur. İrsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere Kanunun 231. maddesinde düzenlenen fatura düzeni uygulanır.

#### 5.1.2.3. Perakende Satış Belgeleri

Genel kural ticari ve zirai faaliyetlerin fatura ile belgelendirilmesidir. Ancak birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura vermekle yükümlü olmadıkları satışları için yaptıkları işin bedelini perakende satış belgesiyle gösterirler. Perakende satış fişleri; makineli kasaların kayıt ruloları ve giriş ve yolcu taşıma biletleri şeklinde olabilir. Bu belgelerde işletmenin veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı yer alır. Müşterinin kimliğine ilişkin bir bilginin yazılması zorunlu değildir.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numarası birbirini izlemelidir, art arda numaralandırılmış olmalıdır. Söz konusu fiş ve biletler iki örnek olarak düzenlenir ve bir örneği müşteriye verilir. Makineli kasa kullananlar müşteriye fiş vermemesi halinde, perakende satış fişi düzenleyip müşteriye vermek zorundadır.

Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve ruloları da fatura düzenlemek zorunda olmayan mükellefler tarafından yapılan işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer[103].

#### 5.1.2.4. Gider Pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmakla yükümlü olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler ya da onlardan satın aldıkları mallar için fatura yerine geçen gider pusulası düzenlemesi

[103] Ayrıntılı bilgi için bkz. 15.12.1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3100 Sayılı *Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun.*

zorunludur. Gider pusulasını malı alan veya hizmeti yaptıran kişi bastırır, belgeye yazılması gereken hususları yazdıktan sonra malı satan veya hizmet alan esnafa imzalatır. Gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Gider pusulası, birinci ve ikinci sınıf tüccarların kişisel eşyalarını satan kişilerden aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de düzenlenir. Kanun hükmünde açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte Maliye Bakanlığı 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde arızi olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanlara yapılan ödemelerin de gider pusulası ile belgelendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Seri ve sıra numarası olarak birbirini takip etmelidir. İşin mahiyeti, malın cins ve türü ile miktar ve bedeli, iş ücreti, işi yaptıran ile işi yapanın veya malı satın alan ile satanın adları ve soyadları, tüzel kişiyse unvanları, adresleri ve tarih gider pusulasında bulunması gereken asgari bilgilerdir. İki örnek halinde düzenlenir ve biri işi yapana veya malı satana iletilir. Bu bilgilerin eksik olması veya hiç bulunmaması halinde Kanunun 353. maddesi gereği hiç düzenlenmemiş sayılır.

#### 5.1.2.5. Müstahsil Makbuzu

Gider pusulasında genel olarak vergiden muaf esnaftan alınan mal veya hizmet belgelendirilirken, müstahsil makbuzunda ise gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın alınan malların belgelendirilmesi söz konusudur. Bu kişilerden ticari amaçla alınan mallar belgelendirilir. Müstahsil makbuzunu birinci ve ikinci sınıf tüccar ile kazancı basit usulde tespit edilen ve defter tutmak zorunluluğu olmayan çiftçiler düzenler. Satın alan taraf malların bedelini ödediği sırada iki örnek makbuz düzenler ve bunlardan birini imzalayarak satıcı olan çiftçiye verir, diğer örneği ise satıcıya imzalatarak almak zorundadır. Satın alınan mal, tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya aracı biri tarafından alınırsa makbuz bunlar tarafından düzenlenir ve imzalanır. Böylece müstahsil makbuzu fatura yerine geçer. Çiftçiden avans üzerine yapılan satışlarda makbuz malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunda bulunması gereken asgari bilgiler; makbuzun tarihi, malı satın alan tüccarın ya da çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi, malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı, satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedelidir. Bu bilgilerin eksik olması veya hiç

bulunmaması halinde müstahsil makbuzu hiç düzenlenmemiş sayılır. Seri ve sıra numarası ile birbirini takip edecek şekilde düzenlenir.

#### 5.1.2.6. Serbest Meslek Makbuzları

Serbest meslek erbabının mesleki faaliyetiyle ilgili her türlü tahsilatı için düzenlemekle yükümlü olduğu belge serbest meslek makbuzudur. İki örnek düzenleyerek birini müşteriye verir. Müşteri de bu belgeyi istemek ve almak zorundadır.

Bazı mükelleflerin serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu yoktur. Bunlar; vergiden muaf olan serbest meslek erbabı, arızi olarak mesleki faaliyette bulunanlar ve 07.04.1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre münhasıran serbest meslek kazancındaki istisnaları belirten Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sayılan faaliyetlerle uğraşan ve eserlerini vergi kesintisi yapmak zorunda olanlara teslim edenlerdir.

Serbest meslek makbuzlarına yazılması gereken hususlar Vergi Usul Kanununun 237. maddesinde sayılmıştır. Buna göre, makbuzu verenin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı soyadı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı ve paranın alındığı tarih yazılır. Faturadan farklı olarak makbuz tahsilattan sonra düzenlenir.

Makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır, ayrıca seri ve sıra numarası içerecek şekilde birbirini izlemelidir.

05.01.2008 tarih ve 26747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 379 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlerin (diş hekimleri ve veteriner hekimler dahil) iş yerlerinde gerekli özellikleri taşıyan kredi kartı okuyucuları (POS) bulundurmalarının ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmalarının zorunlu hale getirildiği belirtilmiştir. Bu cihazlarla düzenlenecek olan POS fişlerinin, bahsedilen mükellefler tarafından yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmiş ve 30.05.2008 tarih ve 26891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 382 Sıra No'lu Genel Tebliğe göre 01.09.2008 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

#### 5.1.2.7. Ücret Bordrosu

Her ay işveren tarafından ödenen ücretler için bordro tutulması gerekmektedir. Bordronun ait olduğu ay bordronun baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın 20. gününe kadar hazırlanır ve tarih belirtilir. Aralık ayına ait olan bordro sonraki ay olan yeni yılın Ocak ayında düzenlense dahi Aralık ayının dahil olduğu yıl hesaplarına kaydedilmelidir. Müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu düzenleyen memur tarafından imzalanır.

Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılmakta olan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmez.

İşverenler ücret bordrolarını belirli şartlara uyarak istedikleri şekilde düzenleyebilirler. Bu şartlar ücret bordrosuna yazılacak asgari unsurlardır ve Vergi Usul Kanununun 238. maddesinde düzenlenmiştir. Hizmet erbabının soyadı, adı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü[104], varsa vergi karnesinin tarih ve numarası, birim ücreti[105], çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre ve ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı belirtilmelidir. Ödemeler günlük, haftalık veya aylık olsa dahi bordro her ay düzenlenmelidir[106].

Bordro yerine geçen belgeler ise Kanunun 239. maddesinde belirtilmiştir: "*Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerde belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçer.*"

#### 5.1.2.8. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler

Vergi Usul Kanununun 240. maddesinde taşıma işletmeleri ile otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerlerinin düzenlemek zorunda olduğu belgeler yer almaktadır.

Bu belgelerden ilki taşıma irsaliyesidir. Ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişiler taşıdıkları eşya için düzenlemek zorundadır. Taşıma irsaliyesi taşıma işletmesiyle alakalıdır, sevk irsaliyesinden farklıdır. Sevk irsaliyesini mal sevkiyatı yapan veya yaptıran alıcı ya da satıcıların düzenlemesi gerekirken taşıma irsaliyesini ücret karşılığında eşya nakledenler düzenler. Kanunun 209. maddesinde düzenlenen ambar

[104] Ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosunda imza veya mühür olması zorunlu değildir.
[105] Aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti anlamına gelmektedir.
[106] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 511.

defterine yazılacak bilgilerin yanı sıra; sürücünün adı soyadı ve aracın plaka numarasını içermelidir. Ayrıca seri ve sıra numarası birbirini takip edecek şekilde irsaliye kullanılmalıdır. Üç örnek olarak düzenlenen irsaliyelerden bir örneği eşyayı taşıttırana, bir örneği eşyayı taşıyana, aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir. Üçüncü örnek ise taşımayı yapan tarafından saklanır.

Nakliye komisyoncuları ve acenteler de bu kapsamda değerlendirilir. Kanunun 240. maddesindeki "bütün gerçek ve tüzel kişiler" ifadesinden dolayı taşıma irsaliyesi düzenleyecek kişinin mükellef olması aranmamaktadır. Taşınan eşya satışa sunulmayan bir mal ise irsaliye düzenlenmesine gerek yoktur[107].

Bir diğer belge, yolcu listeleridir. Şehirler arasında yolcu taşımacılığı yapan ve yolcu taşıma bileti kesmek zorunda olan mükellefler taşıtların her seferi için iki örnek yolcu listesi düzenlemelidir. Şehirler arasından maksat il sınırları dışına çıkılmasıdır. Bir ilin ilçeleri arasında yapılanlar için yolcu listesi düzenlenmez. Kanun, T.C. Devlet Demiryolları'na istisna getirerek, yolcu listesi düzenlenme zorunluluğu kapsamı dışında bırakmıştır. Hava veya deniz yoluna ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Özyer'e göre, demiryolunun ayırt edici özelliğinin devlet tarafından işletilmesi olduğundan hareketle devlet tarafından işletilen hava yolu işletmelerinde de yolcu listesi düzenlenmesi gerekmez.

Yolcu listeleri, müteselsil seri ve sıra numaralı olmalı ve oturma yerlerinin planını da içermelidir. Listenin bir örneği sefer sonuna kadar taşıtta, diğer nüshası ise iş yerinde bulunmalıdır. Yolcu taşıma biletleri komisyoncu veya acenteler tarafından kesilirse yolcu listesi üç örnek olarak düzenlenir ve bir örneği de bu kişiler tarafından saklanır.

Yolcu listelerinin içermesi gereken bilgiler Vergi Usul Kanununun 240. maddesinde düzenlenmiştir. Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı, adresi, taşıtı işleten mükellefin adı soyadı, varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, taşıtın plaka numarası, seferin yapıldığı tarih ve hareket saati, bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı yer almalıdır.

Vergi Usul Kanununun 240. maddesi kapsamında düzenlenmesi gereken son belge ise günlük müşteri listesidir. Kanuna göre, "*Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri,*

[107] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.514.

*odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar.*"

Seyahat acenteleri aracılığıyla konaklama yerine gelen müşterilerde, asıl müşteri seyahat acentesi olmaktadır. Bu durumda konaklama işletmesi ve seyahat acentesi arasındaki anlaşmaya bağlı olarak günlük müşteri listelerinde konaklayan kişilerin ismi yerine seyahat acentesinin isminin yazılması yeterlidir[108].

Günlük müşteri listelerinde bulunması gereken bilgiler ise şunlardır: Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, oda numaralarıyla birlikte müşterinin adı, soyadı, odanın ücreti ve düzenleme tarihi.

#### 5.1.2.9. Muhabere Evrakı

Kanunun 241. maddesinde düzenlenen muhabere (haberleşme) evrakı tüccarların her türlü ticari işlemleri nedeniyle yazdıkları ve aldıkları mektuplardır. Telgraf ve hesap özetleri de buna dahildir. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının işlerin durumuna göre dosyada saklanması zorunludur.

Mükerrer 241. maddede, kıymetli evrakta bulunacak bilgiler düzenlenmiştir. Mükellefler sattıkları emtia veya yaptıkları iş dolayısıyla ortaya çıkan alacak ve borçları için bono veya poliçe düzenlediklerinde, bu kıymetli evrakların Türk Ticaret Kanununa göre taşıması gereken unsurların yanında mükerrer 241. maddede sayılan bilgilerin de bulunması zorunludur. Bu bilgiler ise: müteselsil seri ve sıra numarası, alacaklının ve borçlunun adı, soyadı, adres, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarasıdır.

Ayrıca Maliye Bakanlığı bono, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonosu, kar ortaklığı belgesi ve benzer kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlaması amacıyla içermesi gereken bilgileri belirlemeye de yetkili kılınmıştır.

#### 5.1.2.10. Diğer Vesikalar

Vergi Usul Kanununun 242. maddesinde diğer vesikalar adı altında önceki maddeler dışında kalan ve muhafaza edilmesi zorunlu olan tüccarların düzenlemesi gereken belgeler

[108] **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.516.

hüküm altına alınmıştır. Bu belgeler, bir hüküm ifade eden ya da duruma göre bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilecek olan sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki evraklar ile ihbarname, karar örnekleri ve vergi makbuzları gibi vergi evraklarıdır. Böylelikle tüccarlar sadece Vergi Usul Kanunu tarafından tutulması ve saklanması zorunlu olan belgeleri değil, düzenlenmesi veya alınıp verilmesi şekil şartına bağlanmış olan belgeleri de muhafaza etmek zorundadır.

Damga resmi mükellefleri, gazete ve benzeri pul yapıştırılan koleksiyon örneklerini ve Türkiye'de düzenlenip doğrudan yabancı ülkelere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye'de kalan kopyalarını da aynı şekilde muhafaza etmek zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanununun 54. maddesinin 2. bendine göre vergi matrahının tespitinde gerçek giderleri dikkate alınan mükellefler de bu giderlerini belgelendirecek evrakları muhafaza etmek zorundadır.

Son olarak Gelir Vergisi Kanununa göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilen mükellefler, vergi matrahını belirleyecek olan giderlerini gösteren belgeleri de muhafaza etmek zorundadır.

### 5.2. Ticaret Hukuku Bakımından

Ticaret hukuku açısından defter tutma ödevi kapsamında değerlendirilebilecek belge faturadır. Faturanın tarifi Türk Ticaret Kanununda yapılmamıştır. Düzenleyen ve adına düzenlenen olmak üzere iki taraf vardır. Bu da faturanın bir nevi ticari bir sözleşme olduğunu gösterir.

Türk Ticaret Kanununda faturayı düzenleyen 21. maddede "*Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.*" hükmü yer almaktadır. Maddenin ifadesinden, talep olmadığı takdirde tacirin fatura kesme yükümlülüğünün bulunmadığı gibi bir anlam çıksa da, Vergi Usul Kanunuyla birlikte düşünüldüğü takdirde fatura vermek ve almak isteğe bağlı bir işlem değil, aksine miktarı ne olursa olsun Kanun tarafından getirilmiş bir yükümlülüktür[109].

[109] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 254.

## 6. DEFTERLERİ MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVİ

Mükellefler tarafından tutulan defterlerin belirli bir süre için muhafaza edilmesi ve gerektiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

Vergi Usul Kanununun 253, 254 ve 255. maddelerinde defterlerin saklanması ve 256. maddesinde ise ibraz zorunluluğu düzenlenmektedir. Türk Ticaret Kanununun 82. maddesinde defter ve belgelerin nasıl saklanacağı, 83, 84 ve 85. maddelerinde ise ibrazı düzenlenmiştir.

### 6.1. Vergi Hukuku Bakımından

#### 6.1.1. Defterlerin Muhafazası

Defterler ve belgeleri muhafaza ödevi mükelleflerin beyanının doğruluğunu tespit edebilmek amacıyla önem taşır.

Vergi Usul Kanununun 253. maddesinde defterlerin muhafazası düzenlenmiştir. Kanuna göre defter tutmakla yükümlü olanlar, tuttukları defterler ile belgelerini ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadır. Defter tutmak zorunda olmayanlar ise almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenlenme tarihini takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadır. 5 yıllık muhafaza süresi tarh zamanaşımı ve vergi inceleme süresi ile aynıdır. Bunun sebebi ise zamanaşımı süresi içinde yapılacak olan inceleme ve vergilendirme işlemlerinde defterlerin delil niteliğinden yararlanmak istenmesidir. Muhafazası zorunlu olan defter ve belgelerin işyerinde bulundurulması gerekmektedir[110].

Tüzel kişi tacirlerde defterleri saklamakla yükümlü olanlar yönetim işlerine bakan kurul veya kişilerdir[111].

[110] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 338.
[111] **Ulusoy,** Ticari Defterler Ticari Belgeler, s. 294.

Mükellefler almış oldukları vergi karnelerini de işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olanları, bu indirimden yararlandıkları süre boyunca saklarlar.

### 6.1.2. Defterlerin İbrazı

Defterlerin ibrazı, yetkili makamlar istediği takdirde defterlerin arz edilmesidir. Defter ve belgelerin ibrazı yükümlülüğü muhafaza yükümlülüğü ile birlikte işlemektedir. Muhafaza süresi içinde yetkililer tarafından defterlerin ibrazının istenebileceği Kanunda düzenlenmiştir.

İbraz yükümlülüğü, Vergi Usul Kanununun 256. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Mükellefler muhafaza etmekle yükümlü oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtları ile bu kayıtlara erişimi sağlayacak tüm bilgi ve şifreleri saklama süresi olan 5 yıl içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır. Söz konusu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek olan usule uygun olarak, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin incelenmesi amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir. İbraz, tasdike konu olan hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlıdır. İbraz ödeviyle ilgili süre muhafaza süresini aşamaz.

Madde hükmünde mükelleflerin defterlerini kaç gün içerisinde ibraz etmeleri gerektiği belirtilmemiştir. Vergi Usul Kanununun 14. maddesine göre, "*Kanunda açıkça yazılı olmayan durumlarda 15 günden aşağı olmamak şartıyla*" denilmek suretiyle en az 15 günlük süre verilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilere, kanuni süresi içinde defterlerin ibraz edilmemesi halinde re'sen matrah takdiri yapılabilir.

Defterlerin ibrazını engelleyen mücbir sebebin varlığı halinde Vergi Usul Kanununun 15. maddesine göre söz konusu mücbir sebep sonlanıncaya kadar süreler işlemez. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin malum olması, bir diğer ifadeyle herkes tarafından bilinmesi veya ilgililer tarafından, idareye karşı ispat edilmesi veya belgelendirilmesi gerekmektedir. Ölüm halinde ise Vergi Usul Kanununun 16. maddesine

göre, ibraz süresine 3 ay eklenir. Zor durumu düzenleyen 17. maddeye göre zor durum şartlarını taşıması halinde mükelleflere defterlerini ibraz etmeleri için uygun bir süre verilir.

Yetkili olan makam veya memurlar tarafından yapılan ibraz talebinin, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün devam ettiği süre içinde yapılmasına karşılık, ibraz için verilen 15 günlük sürenin sonuna tekabül eden tarihin, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün sona erdiği bir tarihe rastlaması halinde ne olacağı Kanunda düzenlenmemiştir. Örnek vermek gerekirse, mükellefin 31.12.2018 tarihinde saklama yükümlülüğünün son bulacağı düşünüldüğünde, ibraz talebi 20.12.2018 tarihinde tebliğ edilmiş olsun. Bu durumda mükellefe ibraz için verilen en az 15 günlük sürenin sonu olan 04.01.2019 tarihi muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün bitmesinden sonrası bir tarihe denk gelmektedir. Bu durumda esas alınacak tarih, defter ve belgelerin ibrazın ilişkin inceleme elemanının yazmış olduğu talep yazısının tebliğ tarihi değildir. Mükellefe ibraz için tanınan 15 günlük sürenin sonundaki tarih esas alınacaktır. Dolayısıyla mükellef ibraz etme yükümlülüğünün sona erdiği bir tarihe rastladığı için defter ve belgelerini ibraz etmek zorunda değildir[112].

### 6.2. Ticaret Hukuku Bakımından

#### 6.2.1. Defterlerin Muhafazası

Türk Ticaret Kanununun 82. maddesinde defterlerin saklanması düzenlenmiştir. Madde hükmünde her tacirin defterlerini saklama yükümlülüğü olduğundan bahsedilmiştir. Buna göre, esas itibariyle işletme sahibi olan gerçek kişi tacirler, tüzel kişilerde yönetim organı veya yönetim işlerinde yetkili kılınmış kimseler, tüzel kişiliği olmayan işletmelerde ise onları yönetmeye yetkili olan kimseler defter ve belgeleri saklamakla yükümlüdür[113]. Gerçek kişi tacirin ölümü halinde mirasçıları defter ve belgeleri saklamakla yükümlüdür. Ticareti terk etmesi halinde ise tacir kendisi muhafaza altına almalıdır.

Tacirin saklaması gereken belgeler 82. maddede belirtilmiştir. Ticari defterlerini, envanterlerini, bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılmasını kolaylaştıracak olan diğer belgeleri saklamakla yükümlüdür. Aldığı ve gönderdiği ticari mektuplar ile kayıtların dayanağını teşkil eden belgeleri de aynı şekilde

[112] **Aykın, Hasan** (2016), **"**Tarh Zamanaşımı Süresinin Defter ve Belge İbraz Süresi ile İlişkisi" Yaklaşım Dergisi, S:283, s. 29-32.
[113] **Bilgili/Demirkapı,** Ticari İşletme Hukuku, s. 253.

saklamalıdır. Görüntü veya veri taşıyıcılarında saklanabilecek belgeler ise bilanço ve finansal tablolar hariç 82. maddenin birinci fıkrasında sayılan belgelerdir. Bunların usulüne uygun şekilde saklanmış sayılabilmesi için gereken koşullar da yine madde hükmünde belirtilmiştir.

Defter ve belgeleri saklama yükümlülüğüne uyulmaması halinde herhangi bir müeyyide yoktur. Ancak saklamaması halinde ispat hukuku bakımından mükellefin aleyhine bir durum oluşacaktır[114].

Türk Ticaret Kanununa göre defter ve belgeleri saklama süresi 10 yıldır. Gerçek kişi tacirin ölümünde mirasın resmi tasfiyesi halinde kağıtlar 10 yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır. Aynı esas tüzel kişilerin tasfiyesi halinde de geçerlidir. Kanunun 82. maddesine göre saklama süresi "*...ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle...*" başlar.

Doğal afetler nedeniyle defter ve belgeleri zarar gören veya kaybolan (zayi olan) tacir, bu durumu öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerdeki ticari işlere bakmakla görevli olan mahkemeye başvurarak "Zayi Belgesi / Kayıp Belgesi" almalıdır. Maddede doğal afetleri açıklarken "*yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle*" ifadesi kullanıldığı için sınırlı olarak sayılmadığı kabul edilmektedir[115]. Basiretli bir tacirin tüm önlemleri almış olmasına rağmen defter ve belgelerin zarara uğraması halinde kayıp belgesi verilmelidir[116].

Kayıp belgesinin hangi defter ve belgeleri kapsadığı mahkeme kararında açıkça gösterilmelidir[117]. Kayıp belgesine ilişkin dava çekişmesiz yargı yolu ile incelenir, çekişmesiz yargı işleri de Türk Ticaret Kanununun 5. maddesine göre ticaret mahkemeleri tarafından görülür. Tacir kayıp belgesini almazsa ibrazdan kaçınmış sayılır ve bu sebeple Kanunun 562. maddesi gereği cezalandırılır.

[114] **Bilgili/Demirkapı,** Ticari İşletme Hukuku, s. 253.
[115] **Arkan,** Ticari İşletme Hukuku, s. 345.
[116] **Arkan,** Ticari İşletme Hukuku, s. 345.
[117] **Bilgili/Demirkapı,** Ticari İşletme Hukuku, s. 253.

### 6.2.2. Defterlerin İbrazı

Ticari defterlerde tacirin işletmesiyle ilgili gizli kalması gereken bilgiler bulunduğu için herkes tarafından istenildiği zaman incelenemez. Ancak elbette bazı durumlarda defterlerin incelenmesi gerekmektedir. Bu sebeple ilgililer ve mahkeme tarafından kısmen ya da tamamen incelenme olanağı tanınmıştır.

Defterlerin ibrazı Türk Ticaret Kanununun 83. ve 86. maddeleri arasında düzenlenmiştir. 83. ve 84. maddede uyuşmazlık halinde defterlerin ibrazına dair hüküm bulunurken 85. maddede uyuşmazlık olmasa dahil defter ve belgelerin ibraz edilmesi hali söz konusudur.

Ticari işletmede alacak ve borçlarından dolayı ibrazını isteyecek olan üçüncü kişiler uyuşmazlıklarla ilgili ibrazı içeren Türk Ticaret Kanununun 83. ve 84. maddesine dayanarak defter ve belgelerin ibrazını isteyebilir. Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme tarafından resen ya da taraflardan birinin isteği üzerine ticari defterlerin ibrazı istenebilir. İbraz edildiğinde ise sadece uyuşmazlıkla ilgili kısımlar tarafların katılımıyla incelenebilir, gerekli görülürse defterlerin ilgili yapraklarından örnek de alınabilir. İbraz olunan defter ve belgeler üzerinden mahkeme doğrudan kendisi ya da atanan bilirkişiler tarafından inceleme yapılır. İbraz yükümlülüğü kural olarak taraflara ait olan defter ve belgeleri kapsar, üçüncü kişilere ait defter ve belgeleri içermez[118].

Kanunun 85. maddesinde bahsedilen ticari defterlerin teslimi ve böylece tüm içeriğin incelenmesi isteminde çekişmenin ortaya çıkmasına gerek yoktur[119]. Sadece malvarlığına ilişkin özellikle de miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda söz konusu olabilir. Çekişme olmasa dahi mirasçılar, ortaklar ve iflas dairesi bu maddeye dayanarak defter ve belgelerin ibrazını isteyebilecektir.

Elektronik ortamda tutulan defterlerde ise ilgili bölümün çıktısı alınarak ya da sadece o bölümün elektronik ortama kaydedilerek mahkemeye ibraz edilir.

[118] **Bilgili/Demirkapı,** Ticari İşletme Hukuku, s. 254.
[119] **Bilgili/Demirkapı,** Ticari İşletme Hukuku, s. 254.

İnceleme hakkı sadece ilgililere ve mahkemeye tanındığı için, miras yoluyla işletmenin devredilmesi halinde bu yetki mirasçılara geçer. Yine aynı şekilde söz konusu yetki; kollektif, komandit, limited ve adi şirketlerde ortaklara, iflasta ise iflas dairesine aittir.

Şirketlerin türüne göre defterlerin teslimini isteme ve inceleme yetkisi farklılıklar gösterir. Adi şirkette yönetici olmayan ortaklar yöneticilerin tuttuğu defterlerin teslimini isteyebilirler. Yönetim yetkisine sahip olmasa bile her ortağın şirketin defter ve belgelerini inceleme hakkı vardır. Bunun aksine bir sözleşme yapılamaz, yapılsa dahi geçersizdir. Tüzel kişiliği bulunmayan adi şirket olarak yönetilmesi halinde her ortağın ayrı ayrı ticari defter tutması gerekmektedir. Bu durumda da şirketin defterlerinden söz edilemez. Ancak yöneten ortak tarafından tutulacak defterlerin diğer ortaklar tarafından incelemeye açık bulundurulması gerekmektedir.

Kollektif şirketlerde her ortağın şirketin defter ve belgelerini inceleme hakkı vardır. Bu defter ve belgelere göre de şirketin mali durumunu gösterir bir hesap özeti düzenleme hakkı bulunur.

Komandit şirketlerde iki tür ortak bulunur. Komandite ortaklar şirket işlerinden dolayı sınırsız sorumludur. Bu ortaklar şirketin defter ve belgelerini inceleyebilirler. Bunun aksi yönünde bir sözleşme de yapılamaz. Şirketin borçlarından sermaye payları oranında sorumlu olan komanditer ortaklar ise iş yılının sonunda ve iş saatleri içinde envanteri, bilançonun içeriğini, diğer finansal tabloları ve bunların doğrulukları ile geçerliliklerini bir uzman ile birlikte inceleyebilirler. Ancak şirketle rekabet etmesi halinde bu hakkı ortadan kalkar. Komanditer ortağın haklı sebeplerinin bulunması halinde de yıl sonunu beklemeden mahkemeye başvurarak defter ve belgelerin incelenmesini isteyebilir. Şirketle rekabet halinde olan komanditer ortakların da bu hakkı mevcuttur.

Anonim şirketlerde ise şirketlerin denetlenmesi denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bu kapsamda yönetim kurulu denetçiye gerekli imkanları sağlamak zorundadır. Denetçi, denetim için gereken tüm bilgilerin ve belgelerin kendisine verilmesini isteyebilir. Pay sahiplerinin ise kural olarak defter ve belgeleri inceleme yetkileri bulunmamaktadır. İstisnai olarak sadece pay sahiplerinin incelemesine açık bırakılan belgeleri inceleyebilirler. Ayrıca genel kurulda yönetim kurulundan şirketin işleri hakkında bilgi talep edebilirler. Türk Ticaret Kanununun 437. maddesine göre şirketin ticari defterleriyle yazışmalarının (sadece soruyla ilgili kısım) genel kurulun açık izni ya da yönetim kurulu kararıyla pay sahibi

tarafından bizzat incelenebileceği gibi uzman aracılığıyla da incelenebilir. Pay sahibinin özel denetçi isteme hakkı da vardır.

Anonim şirketin denetime ilişkin hükümleri limited şirketlere de uygulanır. Limited şirkette her ortağın müdürlerden şirketin işleri ve hesapları hakkında bilgi isteme hakkı vardır. Belirli konularda inceleme de yapabilir. Şirket defterlerini de inceleyebilir.

Teslim zorunluluğu defter ve belgelerin tümünü kapsar. Teslime ilişkin yükümlülük saklama süresi ile sınırlıdır. Dolayısıyla saklama süresi olan 10 yıl geçtikten sonra tacirin defter ve belgeleri ibraz etme yükümlülüğü de ortadan kalkacaktır.

## 7. ELEKTRONİK DEFTERLER

Vergi hukukunda defter tutma yükümlülüğü Vergi Usul Kanununun 171 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Maddede esas olarak fiziki şekilde defter tutma esaslarından 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 ulaşmıştır[120].

Vergi Usul Kanununun mükerrer 242. maddesi ve mükerrer 257. maddesiyle Maliye Bakanlığına 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.

Elektronik defter (E-defter), 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği ile birlikte 2012 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 2011 yılında sadece bilanço esasına göre defter tutmakta olan mükelleflerin isteğe bağlı olarak kullanabildikleri bir uygulama olan elektronik defter 14.12.2012 tarih ve 28497 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükellefler için zorunlu hale getirilmiştir.

[120]Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Defter, <http://www.edefter.gov.tr/edefterkayitlikullanicilar.html> s.e.t. 09.03.2020.

Defter Beyan Sistemi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinde Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[121] ile getirilmiştir. Elektronik defter uygulamasından farklılıklar içeren ve yeni bir sistem olan Defter Beyan Sistemi bir kısım mükellefler için 2018 bir kısmı için 2019 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Son olarak 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de 3 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği(Sıra No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ yayımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanununda elektronik defter ve belgelere ilişkin ayrıca bir hüküm yoktur. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 23. maddesinde elektronik ortamda tutulacak defterler düzenlenmiştir. Söz konusu maddede ise 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

### 7.1. E-Defterin Genel Görünümü

Teknolojinin gelişmesi ve idari ihtiyaçlara uygun olarak defterlerin revize edilebilmesini kolaylaştırmak, kağıt ortamında basımı, onayı ve muhafaza gibi yükümlülüklerin elektronik ortamda yerine getirilmesini sağlamak, mükelleflerin vergiye gönüllü bir şekilde uyumunu arttırmak, elektronik denetimi sağlamak ve firmalar arasında ortak bir standart sağlayabilmek gibi amaçlarla elektronik defter uygulaması 2011 yılında yayımlanan 1 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile birlikte kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi Usul Kanununda elektronik deftere ilişkin ayrıntılı olarak düzenleme yapılmamakla birlikte mükerrer 242. ve mükerrer 257. maddelerinde elektronik deftere ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun defter tutma yükümlülüğünü düzenleyen 66. maddesinde de elektronik defterlere ilişkin usul ve esasların Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak ortak bir tebliğ ile belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığı da kendisine Kanun ile verilmiş olan yetkilerini kullanarak tebliğ ile elektronik defter uygulamasını getirmiştir.

[121] Resmi Gazete Tarihi: 17/12/2017, Resmi Gazete Sayısı: 30273.

Elektronik defter, Vergi Usul Kanununun mükerrer 242. maddesinde, tutulması zorunlu olan defterlerde bulunması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar şeklinde tanımlanmıştır. Daha açık bir ifadeyle, şekil hükümleri dışında Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre tutulması mecburi olan defterlerde yer alması gereken bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik defterin kullanıcılarına sağlamış olduğu bazı avantajlar bulunmaktadır. Bunlar; işlem hacmi yüksek olan işletmelerde defter masraflarının ortadan kalkması, defterlerin noterlere onaylatılmasına gerek kalmaması, defterleri muhafaza masraflarının ortadan kalkması, vergi incelemelerinde kolaylık, defterlere hızlı ve kolay erişim ve çevreye vermiş olduğu katkı olarak belirtilebilir[122]. Elektronik defter uygulamasının en büyük dezavantajı, küçük işletmelerin e-defter uygulamasını yürütebilecek teknik altyapıya ve personele sahip olmamasıdır[123]. Bunun dışında, güvenlik endişeleri ve vergi mahremiyetinin ihlaline ilişkin hususlar da dezavantajları arasında değerlendirilmektedir[124].

### 7.1.1. E-Defter Kullanmak Zorunda Olan Mükellefler

E-defter kullanımı 1 No'lu Tebliğ ile mükelleflerin isteğine bağlı bırakılmış durumdaydı. Ancak 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 421 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükellefler için zorunlu hale getirilmiş ve 2014 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre zorunlu olarak e-defter tutmak zorunda olan mükellefler şunlardır:

"*a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.* b*) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan*

[122] **Ertürk, Abdülkadir** (2012) "E-Defter Uygulamasına İlişkin Hususlar İle E-Defter Müessesesinin Güçlü ve Zayıf Noktaları" Yaklaşım Dergisi, S: 230; **Gökçen, Gürbüz/Özdemir, Mustafa** (2016) "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması" Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, C:12, S:46, s.152.
[123] **Er, Mustafa Poyraz/Yılmaz, Orhan** (2013) "E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar" Vergi Dünyası Dergisi, S:385, s. 65.
[124] **Gökçen/Özdemir, "**Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması", s. 151.

*mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar*."

Sayılan mükelleflere ek olarak, 20.06.2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 454 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükelleflere de e-defter kullanımı zorunlu hale getirilmiştir. Buna göre, "*2017 hesap dönemi brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükelleflere: İlgili hesap dönemine ilişkin gelir/kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihi takip eden hesap döneminin başından itibaren (normal hesap dönemine tabi olanlar için bu tarih 1/1/2019'dur), b) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükelleflere (Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.) Lisans aldıkları tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren (lisans alma tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler açısından bir sonraki hesap döneminin başından itibaren ) c) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükelleflere, Mükellefiyet tesis ettirdikleri tarihi izleyen hesap döneminin başından itibaren (mükellefiyet tesis tarihi ile izleyen hesap dönemi arasındaki sürenin üç aydan kısa olması halinde isteyen mükellefler bir sonraki hesap döneminin başından itibaren), e-Fatura ve e-Defter uygulamalarına geçme zorunluluğu getirilmiştir*."[125]

19.10.2019 tarihinde yayımlanan 3 No'lu Tebliğ ile e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler ile Türk Ticaret Kanununun 397. maddesinin dördüncü fıkrasına göre bağımsız denetime tabi olan şirketlerin de e-defter kullanması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca Tebliğ ile Gelir İdaresi Başkanlığına belirli şartların bulunması durumunda bazı mükelleflere e-defter kullanım zorunluluğu getirme yetkisi verilmiştir. Buna göre, yapılan analiz veya inceleme sonucunda riskli veya vergiye uyum düzeyi düşük olduğu belirlenen mükellefleri faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmadan, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay vermek zorundadır. Bu şartların bulunması halinde Gelir İdaresi Başkanlığı mükelleflere e-defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir.

[125] http://edefter.gov.tr/dosyalar/duyurular/DUYURU_BASVURU.pdf (s.e.t. 18.03.2019)

3 No'lu Tebliğ ile belirlenen zorunluluk kapsamına girmeyenlerden Defter-Beyan Sistemi dışında kalan mükellefler de istediği takdirde e-defter uygulamasına dahil olabilirler.

### 7.1.2. Başvuru

E-deftere başvuru koşulları 1 Sıra No'lu Tebliğde düzenlenmiş olmakla birlikte 24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile 1 Sıra No'lu Tebliğde bazı değişiklikler yapılmıştır. 1 Sıra No'lu Tebliğin 2 Sıra No'lu Tebliğ ile güncellenmiş haline göre, e-defteri kullanmak isteyen ve zorunlu olan mükelleflerin bazı şartları taşıması gerekmektedir.

Öncelikle e-defter uygulamasına yalnızca elektronik ortamda başvuru yapılmaktadır. Gerçek kişi mükellefler www.edefter.gov.tr adresindeki başvuru formunu ve taahhütnameyi doldurarak bu formu kendilerine ait mali mühür[126] veya nitelikli elektronik imza ile onaylamaları gerekmektedir. Tüzel kişi mükellefler ise yine aynı internet adresindeki başvuru formunu ve taahhütnameyi doldurarak başvuruyu yapan kuruma ait olan mali mühür ile onaylamaları gerekir.

Ayrıca hem gerçek hem de tüzel kişilerin e-defter kapsamında kullanacakları yazılımın uyumluluk onayı almış bir yazılım kullanması gerekmektedir. Mükellefler kullanacakları yazılımları kendileri geliştirebilecekleri gibi yazılım üreticileri ile de çalışarak istekleri doğrultusunda oluşturulan yazılımı da kullanabilirler. Tebliğde belirtilen esaslara uygun elektronik defteri oluşturan ve kaydedip muhafaza eden yazılımların Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanması gerekmektedir. Onay için Başkanlığa başvururken mükellefler www.edefter.gov.tr adresine yazılı talepte bulunmaları gerekir. Onay isteğine dair dilekçe, yazılımın adı ve özellikleri ile bunlara dair teknik dokümanlar, sürece ait iş akış şemaları, onaya sunulan yazılım tarafından oluşturulan elektronik defter örnekleri ve yazılımın kuruluma hazır bir örneği de başvuru sırasında ibraz edilmelidir. İnceleme sırasında gerekli testleri başarıyla tamamlayan yazılımlara uyumluluk onayı verilir.

3 No'lu Tebliğ ile e-defter tutması zorunlu kılınan mükelleflerde, e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunanlar e-fatura uygulamasına geçiş süresi içinde (yıl içinde zorunlu geçenler izleyen yılın başından itibaren); 19.10.2019 tarihi itibariyle Türk

[126] 1 Sıra No'lu Tebliğde tanımlandığı üzere, mali mühür, 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 397 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilmiş olup Gelir İdaresi Başkanlığı için TÜBİTAK tarafından hazırlanmış olan elektronik sertifika alt yapısını ifade eder.

Ticaret Kanununun 397. maddesinin dördüncü fıkrasına göre bağımsız denetime tabi olan şirketler 01.01.2020 tarihinden itibaren, 2020 ve takip eden yıllarda bağımsız denetime tabi olma şartını haiz mükellefler ise şartların sağlandığı yılı takip eden yılın başından itibaren e-defter tutmak zorundadır.

### 7.1.3. E-Defter Oluşturma

Gelir İdaresi Başkanlığınca kendilerine izin verilen mükellefler defterlerini elektronik ortamda aylık dönemler itibarıyla oluşturmaya ve muhafaza etmeye başlarlar. Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın kayıtlarını içerir, önceki ayların kayıtlarını içermez. Elektronik ortamda tutulabilecek olan defterler; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, karar ve işletme defteridir. Elektronik ortamda defter tutma mecburiyeti bulunan mükellefler kağıt ortamında defter tutamazlar. Kağıt ortamında defter tutmaları halinde ise hiç defter tutmamış sayılırlar.

Elektronik defter uygulamasını kullananlar aylık dönemler şeklinde oluşturdukları elektronik defterler için belirli aşamaları izledikten sonra berat almak ve bunları da istendiği takdirde ibraz etmek üzere saklamalıdır. Elektronik defter, gerçek kişiler tarafından ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar güvenli elektronik imzaları veya mali mühürleri ile imzalanır. Tüzel kişiler de aynı süre içinde mali mühürleri ile imzalar. İmzalı veya mühürlü defterler için berat dosyaları oluşturularak Elektronik Defter Uygulaması ile Gelir İdaresi Başkanlığının onayına sunulur. Başkanlık tarafından mali mühür ile onaylandıktan sonra beratlar elektronik defter tutan mükellefler tarafından indirilir ve talep edildiğinde ibraz edilmek üzere saklanır. Berat verme işlemiyle içerik hakkında gerçeğe uygunluk denetimi yapılmamakta ve berat işlemi vergi incelemesi anlamına da gelmemektedir.

Hesap döneminin ilk ayının beratının alınması açılış onayı, son ayının beratının alınması hali ise kapanış onayı yerine geçer. Mükellefler sadece hesap dönemi veya takvim yılı başında değil, dönem içinde de elektronik defter kullanmaya başlayabilirler. Bu durumda mükelleflerin elektronik defter kullanmaya başladıkları tarihi izleyen bir ay içerisinde eski defterlerine kapanış onayı yaptırmalıdır. Tüm bu aşamalara uygun olarak oluşturulan elektronik defterler Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli olan kanuni defter olarak kabul edilir. 3 No'lu Tebliğ ile mali mührün yanı sıra NES ile imzalamak ve onaylamak da mümkün hale gelmiştir.

Sistem üzerinde herhangi bir kesinti veya arıza halinde Başkanlık onayı gerçekleştirilemediği takdirde beratlar ya elektronik imza ya da mali mühür ile zaman damgalı olarak onaylanır. Kesinti veya arıza durumunun sona ermesiyle birlikte beratlar tekrar Başkanlığın onayına sunulur.

Elektronik defter oluşturma izni verilmiş ancak tebliğlerde belirtilen veya Başkanlık ile Genel Müdürlük tarafından belirlenen usul ve esaslara uymayanlar ve yapılan uyarıların aksine hareket ederek gerekli önlemleri almayanların izinleri iptal edilebilir. Böyle bir durumda izni iptal edilenler 1 yıl boyunca Elektronik Defter Uygulamasından yararlanamazlar.

### 7.1.4. E-Defterlerin Muhafazası ve İbrazı

Elektronik defter kayıtları beratlarıyla birlikte talep edildiği takdirde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmelidir. E-defter kayıtlarının ayrıca kağıt ortamında saklanmaması gerekmektedir.

E-deftere ilişkin kayıtların ibraz süresi vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan fiziki defterlere ilişkin ibraz süreleriyle aynıdır. Elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edilir.

Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü mali mühür ve elektronik imza da dahil bilgilerin içeriğini doğrulayacak her türlü elektronik kayıt ve veriyi kapsar. Dolayısıyla bu yükümlülük, e-defterlere kolay bir şekilde ulaşabilmeyi, anlaşılır ve eksiksiz bir şekilde görüntülenmesini de içerir. Ayrıca muhafaza yükümlülüğü yalnızca Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının uygulandığı yerlerde geçerli olup yurt dışında muhafaza işlemi bir önem taşımamaktadır.

3 No'lu Tebliğ ile muhafaza konusunda bir yenilik getirilmiştir. Buna göre, e-defter dosyaları ile bunlara dair berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği tesis edilecek şekilde e-defter saklama yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kendisine izin verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde veya Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde 01.01.2020 tarihinden itibaren en az 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. Gelir İdaresi Başkanlığı aracılığı ile özel entegratörlerden e-defter dosyaları ve beratlarının ibrazı talep edildiği takdirde, ilgili özel entegratörler ivedi bir şekilde Gelir İdaresi Başkanlığına talep edilen e-defter ve berat dosyalarını ibraz etmek

zorundadırlar. Tebliğin bu ve ilgili hükümleri de dikkate alındığında defterler önceden yalnızca Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde muhafaza edilmekteyken bu düzenleme ile özel entegratörlere de devredilebileceği belirtilmiştir.

### 7.1.5. Diğer Hususlar

Tebliğde belirtilmeyen konularda Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri esas alınmaktadır. Tebliğde düzenlenmiş usul ve esaslara aykırı olarak elektronik defter oluşturulması veya makamların talebi üzerine ibraz edilmemesi halinde Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

E-defterde bulunan kayıtların doğruluğu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığının bir sorumluluğu bulunmamakta, defteri tutan mükellef sorumlu olarak kabul edilmektedir. Elektronik defter beratı ise içeriğe ilişkin bir onay değil, defterlerin değişmezliğine dair bir onaydır. Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı istediği takdirde Tebliğde belirtilen hususlarla sınırlı kalmak şartıyla denetim yapabilir. Bu kapsamda denetimi engelleyici bir sözleşme ya da lisans söz konusu olamaz.

E-defter kullananlar, kullanılan bilgi işlem sistemi için gerekli güvenlik önlemleri almak zorundadır. E-deftere dair kayıtların zarar görmesi ve olağanüstü durumların gerçekleşmesi halinde defteri tutanlar bu durumu 15 gün içinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmekle ve kayıtların nasıl tutulacağına dair bir plan sunmakla yükümlüdür.

Kullanılmakta olan bilgi işlem sistemlerinin haczedilmesi ya da yetkili merciler tarafından el koyulması durumunda en geç 3 iş günü içerisinde defteri tutanlar tarafından Gelir İdaresi Başkanlığına durum bildirilmelidir.

## 7.2. Bazı Mükellefler İçin Yeni Bir Sistem: Defter-Beyan Sistemi

Elektronik defter uygulamasının etkin ve verimli olarak kullanılmaya başlanmasının ardından Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu tarafından kendisine verilmiş olan yetkiyi kullanmış ve 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile "Defter Beyan Sistemi" yürürlüğe girmiştir. Elektronik defter uygulamasına göre farklılıklar içeren Defter Beyan Sistemi belirli grup mükellefler için zorunlu olan bir uygulamadır. Elektronik defterden farklı olarak Defter Beyan Sisteminde vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçeler elektronik

ortamda verilebilmektedir. Ayrıca Defter Beyan Sisteminde elektronik defter uygulamasına göre daha fazla defterin tutulmasına izin verilmektedir.

486 No'lu Tebliğin 2. maddesinde elektronik defterin amacı düzenlenmiştir. 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 amacıyla Defter Beyan Sistemi oluşturulmuştur. Sistem ile birlikte mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin bürokratik işlemlerin ve maliyetlerin azaltılmasının yanı sıra elektronik denetimi sağlamak ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin arttırılması hedeflenmektedir. Bu sayede vergiye gönüllü uyum da sağlanmış olacaktır[127].

486 No'lu Tebliğe göre, Defter Beyan Sistemini kullanmak zorunda olan mükelleflerin ayrıca fiziki ortamda defter tutma zorunluluğunun yanı sıra defterleri onaylatma ve saklama ödevleri de bulunmamaktadır. Fiziki ortamda tuttukları defterlerin hukuki geçerliliği bulunmamaktadır.

### 7.2.1. Kullanmakla Yükümlü Olan Mükellefler

Defter-Beyan Sistemini kullanmakla yükümlü olan mükellefler 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde 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 Sistemini 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 Kanununun 178. maddesinde belirtilmiştir. 2020 yılı rakamlarına göre; 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

[127] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 171.

vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca 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 Kanununun 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 Kanununun[128] 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 Kanununun 66. maddesinde belirtilen kişilerin yürüttükleri faaliyet dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacakları hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanununun 210. maddesine göre serbest meslek erbabı, serbest meslek kazanç defteri tutar. Defterin bir tarafına giderler yazılırken diğer tarafına ise hasılat 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 Kanununa göre kazancı basit usulde tespit edilenlerdir. Gelir Vergisi Kanununun 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 Kanununun 46. maddesine göre basit usulde vergilendirilmek için mükellefin taşıması gereken genel ve özel şartlar vardır. Genel şartlar Kanunun 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

[128] Resmi Gazete Tarihi: 6/1/1961, Resmi Gazete Sayısı: 10700.

faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamaktır. Kanunun 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 Kanununa göre kazancı basit usulde tespit edilenler, gelir vergisi açısından defter tutma ödevinden muaf tutulmuştur. Ancak basit usulde vergilendirilen mükellefler, ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu usul ve esaslara göre belge düzenlemek zorundadır. 215 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğine[129] göre, bu kişilere belge vermedikleri günlük hasılatları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri ve düzenlenen faturanın alıcı kısmına "… tarihli toplam hasılat" şeklinde bir ibare yazılarak kolaylık sağlanmıştır. Ayrıca bu mükellefler (dolmuş işletenler hariç), müşterileri istediği takdirde fatura veya perakende satış belgesi vermek zorundadır.

Defter-Beyan Sistemini 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 Kanununa 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 Sistemini kullanma zorunluluğu getirildiği değerlendirilebilir. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ve serbest meslek erbaplarının da defterlerini Sistem üzerinden tutması ise kontrol açısından kolaylık sağlamaktadır. Defter-Beyan Sistemiyle 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 basit bir usul içermektedir. Aynı şekilde serbest meslek erbaplarının tutmuş oldukları

[129] Resmi Gazete Tarihi: 06/12/1998, Resmi Gazete Sayısı: 23545.

defterler de sol tarafına gider, sağ tarafına gelirler yazılmak suretiyle basit bir usulde tutulmaktadır. Ancak Sistemi 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 içermesi ve kayıtların tutulma şekilleri daha karışık bir usule tabidir. Sistemin yeni uygulanmaya başlaması da göz önüne alındığında daha karışık bir sistemi olan defterlerin uygulamaya dahil edilmediği ve izlenme kolaylığı nedeniyle yalnızca üç grup mükellef için Sistemin 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 Tebliğe 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 Sistemini kullanamazlar.

Tebliğde, ikinci sınıf tüccarlar birinci sınıfa geçerek bilanço esasına göre defter tutmaya başlayacakları takip eden takvim yılı başından itibaren Defter-Beyan Sistemini kullanamayacakları düzenlenmiştir. Basit usule tabi olup Sistemi 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 Sistemi kullanamazlar. Fakat geçmiş dönemlere ait bilgileri görüntüleme amacıyla Sisteme giriş yapabilirler.

Sistemi kullanma yetkisi verilenler 486 No'lu Tebliğin 13. maddesinde ikili bir ayrım yapılarak belirtilmiştir. Buna göre, Sistem üzerinden defter tutma, beyanname ve bildirim gönderme işlemlerinde yetki, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu[130] ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma mecburiyetine göre değişmektedir. İmzalatma zorunluluğu bulunan mükelleflerden, kendisine elektronik olarak beyanname göndermek için kullanıcı

[130] Resmi Gazete Tarihi: 13/06/1989, Resmi Gazete Sayısı: 20194.

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.

Tebliğe 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 bulundukları meslek odaları; diğerleri için meslek mensupları veya basit usule tabi mükellef açısından bağlı bulundukları meslek odaları tarafından söz konusu işlemler yapılabilir.

Defter-Beyan Sistemini meslek mensubu veya meslek odası vasıtasıyla kullanan mükellefler, herhangi bir işlem yapmadan, sadece görüntüleme amacıyla da Sistemi kullanabilirler. Meslek mensupları adına işlem yapacak mükellefler ile ve üyeleri adına işlem yapacak odaların üyeleri ile sözleşme yapılması zorunludur. Bu kapsamda, meslek mensupları adına işlem yapacak mükellefler ile 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[131] ekinde bulunan "Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi"ni imzalanmak zorundadır. Üyeleri adına işlem yapacak odaların üyeleri ile ise, Tebliğin ekinde bulunan "Defter-Beyan Sistemi Kullanımı Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi (Meslek Odaları ile Basit Usulde Vergilendirilen Üyeler İçin)" yapılması gerekmektedir.

### 7.2.2. Başvuru

Mükellefler, Sistemi 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 Tebliğin geçici 1. maddesine göre 31.12.2017 tarihine kadar Sistemi 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 Tebliği[132] ile birlikte basit usule tabi mükellefler için tarih 30.09.2018 olarak değiştirilmiştir.

[131] Resmi Gazete Tarihi: 30/09/2004, Resmi Gazete Sayısı: 25599.
[132] Resmi Gazete Tarihi: 29/05/2018, Resmi Gazete Sayısı: 30435.

Tebliğin başvuruyu düzenleyen 5. maddesine göre, Defter-Beyan Sistemi uygulanmaya başladıktan sonra mükellefiyeti oluşan ve bu Sistemi 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 itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit olunanların, bu durumun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından önce; mevcut işine Gelir Vergisi Kanununun 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 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 bulundukları 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 sahiptir[133]. Aksi mahkeme kararıyla sabit olana kadar işlemin hukuka uygun kabul edilmesine, idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması denilmektedir[134]. 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 edilir[135]. 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 Tebliğde Vergi Usul Kanununun 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

[133] **Yaşar, Hasan Nuri** (2014) İdare Hukuku, İstanbul, Der Kitabevi, s. 275.
[134] **Atay, Ender Ethem** (2014) İdare Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 447.
[135] **Akyılmaz, Bahtiyar/Sezginer, Murat/Kaya, Cemil** (2014) Türk İdare Hukuku, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 380.

usulde vergilendirilirken Gelir Vergisi Kanununun 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 veya gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuru yapmaları gerektiği belirtilmektedir.

Tebliğe göre, Defter-Beyan Sistemine 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. Sistemi kullanacak mükellef, meslek mensubu veya meslek odaları istedikleri takdirde, çalışanlarını Sistemin belirli fonksiyonlarını kullanmak üzere Sistem kullanıcısı olarak tanımlayabilecek ve yetkilendirebilecektir. Tanımlanan kişilerin kullanacakları şifreler, Defter-Beyan Sistemi içerisinden elektronik ortamda üretilerek kullanıcıya gösterilecektir. Bu şekilde Sistem kullanıcısı olarak tanımlanan kişiler, kendileri için oluşturulan kullanıcı kodu ve şifreyi kullanarak Sisteme giriş yapabileceklerdir.

486 No'lu Tebliğe göre, işlemlerin defterlere kaydı, ait oldukları aya ait katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son günden fazla geciktirilemez. 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.

### 7.2.3. Sistem Üzerinden Tutulabilecek Defterler

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 Sisteme kaydedilmesi gerekmektedir.

486 No'lu Tebliğe göre mükellefler, Sistem üzerinden tutacakları envanter defterinde, amortisman defterinde veya amortisman listelerinde üzerinden amortisman ayrılan kıymetleri ve bunların amortismanlarını gösterebilirler. Amortismana tabi iktisadi kıymetlere dair işlemler, 01.01.2019 tarihinden itibaren zorunlu olarak Defter-Beyan Sisteminde 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.

Tebliğin 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 Kanununda 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.

Tebliğin 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. Tebliğin 11. maddesinde belirtilmiş olan Sistem üzerinden belge düzenlenmesi, mükellefler için zorunlu olmayıp isteğe bırakılmıştır. Defterlerin tutulmasının zorunlu olduğu bir Sistemde, 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.

### 7.2.4. Sistem Üzerinden Tutulan Defterlerin Muhafaza ve İbrazı

Defter-Beyan Sisteminin 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 Sisteminde, Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Gelir İdaresi Başkanlığına 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 arasındadır[136]. Vergi Usul Kanununun 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 Kanununun 239. maddesine göre cezalandırılır. Vergi mahremiyetini ihlal yasağı, Vergi Usul Kanununun 362. maddede belirtilen kişiler görevden ayrılsalar dahi devam eder. Defter ve kayıtları muhafaza yükümlülüğü bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı da vergi mahremiyetini korumak zorundadır. Aksi halde ilgili maddeler uyarınca gerekli yaptırımların uygulanması söz konusudur.

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

Tebliğe 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 Başkanlığına bildirir. Başkanlık bu bildirime 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 Başkanlığına 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.

Türk Ticaret Kanununda elektronik defter ve belgelere ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 23. maddesinde, 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

### 7.2.5. Ceza ve Sorumluluk

486 No'lu Tebliğin 17. maddesinde belirtildiği üzere, Defter-Beyan Sistemini kullanmak zorunda olmasına rağmen Tebliğde 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 Kanununun ilgili ceza hükümleri uygulanır.

Sistemi 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[137].

[137] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 177.

Tebliğe göre, kendisine kullanıcı kodu ve parola verilenler, bunların güvenliğinden de sorumludurlar. Sistemi 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 Merkezine veya ilgili vergi dairesine bilgi vermekle yükümlüdür.

Tebliğin 17. maddesine göre, Sistemi doğrudan kendisi kullananlar, Sisteme yapılan kayıtların ve bilgilerin içeriğinden ve doğruluğundan kendileri sorumludur. Aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzalanarak yetki verilen kişiler aracılığıyla Sistemi kullanan mükellefler, Sisteme 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 ziyaına bağlı olan vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Gelir İdaresi Başkanlığının 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.

### 7.2.6. Diğer Hususlar

486 No'lu Tebliğin 14. maddesine göre, Sistemi kullanan mükelleflerin ölümü, gaipliği veya mükellefiyetin sonlandırılması durumlarında; ölüm, gaiplik veya sonlandırma tarihlerinden itibaren Defter-Beyan Sistemine 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.

Tebliğin 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, Tebliğde belirtilen sürelerin uzatılması, şartların ortadan kalkması halinde ise işlemlerin Sisteme aktarılması hakkındaki usul ve esasları Başkanlık belirlemeye yetkilidir.

Defter Beyan Sistemini kullanmak zorunda olan ve mevzuatta belirtilen usul ve esaslara uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmaktadır.

### 7.2.7. Defter-Beyan Sisteminin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Etkisi

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 Bakanlığına 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 sınıflandırılmaktadır[138]. 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 gerekmektedir[139]. Bağlayıcı niteliği haiz kaynakların içerdiği kuralların üst 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 kaynaklardır[140]. Vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları; anayasa, kanun, cumhurbaşkanlığı

[138] Ayrıntılı bilgi için bkz, **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 39.
[139] **Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 15.
[140] **Kırbaş, Sadık** (2012) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi, s. 20-21; **Bilici,** Vergi Hukuku, s. 22.

kararnameleri, cumhurbaşkanı kararları, uluslararası antlaşmalar, yönetmelikler, düzenleyici genel tebliğler, anayasa mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararlarıdır. Yardımcı kaynaklar ise; açıklama genel tebliğleri, iç genelgeler, özelge (mukteza), sirküler, diğer yargı kararları, doktrindir, örf ve adettir[141].

Maliye Bakanlığı, kendisine Anayasanın 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 yayımlanmaktadır[142]. Genel tebliğler, işlevleri ve dayanakları esas alınarak doktrinde ikiye ayrılarak incelenmektedir: Uygulama (düzenleyici) ve açıklama (yorum) genel tebliğleri. Vergi kanunlarında açık bir şekilde Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanarak çıkartılan genel tebliğler, uygulama (düzenleyici) genel tebliğidir. Doktrindeki genel görüşe göre uygulama genel tebliğlerinin bağlayıcı niteliği bulunmaktadır[143]. Bu tebliğler ile Maliye Bakanlığı, vergi kanunlarında kendisine tanınan sınırlar içinde düzenleme yapar[144]. Maliye Bakanlığının görüş açıklamak amacıyla çıkardığı ve bağlayıcı olmayan genel tebliğler ise açıklama (yorum) genel tebliği olarak adlandırılmaktadır[145].

Uygulama genel tebliğleri, vergi kanunları tarafından Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanarak oluşturulan düzenleyici işlemlerdir. Hem uygulama hem yorum genel tebliğleri sayı verilerek Resmi Gazetede yayımlanır. Kanunun Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetki vergi kanunlarında genellikle "*usul ve esasları belirleme yetkisi*" şeklinde ifade edilmektedir. Nitekim Defter-Beyan Sistemiyle ilgili bazı hususlarda da Vergi Usul Kanununun 175, mükerrer 242, mükerrer 257 maddelerinde usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Yetkiyi düzenleyen kanun maddelerinde yer alan "*usul*

---

[141] 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/Dayanç Kuzeyli,** Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, s. 116; **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 69; **Saraçoğlu, Fatih/Pürsünlerli Çakar, Elif** (2019) Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, s.8.

[142] **Oktar,** Vergi Hukuku, s. 40; **Öner, Erdoğan** (2016) Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, s. 36.

[143] **Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 19; **Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut** (2019) Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi, s. 36; **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 36; **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 64; **Mutluer/Dayanç Kuzeyli**, Vergi Hukuku, s. 113-114.

[144] **Pehlivan, Osman** (2015) Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, s. 36.

[145] **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.

*ve esasları belirleme*" biçimindeki ifade nedeniyle Maliye Bakanlığının bazı durumlarda kendisine verilen yetkiyi aştığı değerlendirilmektedir. Bu durumun dayanağını ise, düzenleyici bir işlem olan tebliğler ile kanun hükümlerinin lafzı ve amacı dışına çıkılması oluşturur[146].

Vergi kanunlarında, tamamının veya bir maddesinin ayrıntılı bir şekilde düzenlenmesi ve açıklanması gerekliliği gibi durumlarla karşılaşılmaktadır. Uygulamada birliğin sağlanması, kanun maddelerinin doğru ve etkin bir şekilde uygulanması için ayrıntılı açıklamalar yapılması gibi amaçlarla bağlayıcı nitelikte olan genel tebliğler Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Bu tebliğlerde yapılan açıklamalar ile mükellef ve vergi dairesi bilgilendirilmekle birlikte tebliğde belirtilen hususlar kendileri için bağlayıcı nitelik taşımaktadır[147].

Maliye Bakanlığının 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 yükümlüdür[148]. 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 Kanunun öngördüğü yetkinin sınırlarının aşıldığı ve Kanunda öngörülmeyen bir yükümlülük oluşturulduğu gerekçesiyle Tebliğin iptaline karar verilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından da onanarak kesinleşmiştir[149].

Kanaatimizce, 486 No'lu Tebliğ açısından da açıklanan hususlar tartışılmaya değerdir. Tebliğin yetkiyi içeren maddesi incelendiğinde, Vergi Usul Kanununun 175, mükerrer 242 ve mükerrer 257. maddeleriyle elektronik ortamda defter tutulmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmış ve Bakanlık da bu yetkisini kullanarak Tebliğ ile düzenleme yapmıştır. Her ne kadar Bakanlık usul ve esasları belirlemeye yetkili

---

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

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

[148] **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.

[149] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2000/238, K: 2001/20, Karar Tarihi: 12/01/2001. Kanun'da öngörülmeyen 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.

kılınmış ise de Tebliğ ile mükelleflere Kanunda öngörülmeyen birtakım yükümlülükler getirdiği, Kanundaki yükümlülüklerden bazılarını ortadan kaldırdığı ve ödevlere aykırılık neticesinde yaptırımlar öngördüğü belirtilmelidir.

Kumrulu'ya göre, verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile getirilmesini zorunlu kılmasının yanı sıra verginin ana ögelerinin tespitinin de kanunla belirlenmesini gerektirmektedir[150]. 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 çerçevelenmemişse kişilerin temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaktadır[151]. Saban da temel ölçü yasa olduğu için yasa kapsamı dışındaki veya yasanın kapsamını genişletecek şekilde yapılan düzenlemelerin hukuka aykırı olduğunu ifade etmektedir[152]. Çağan'a göre, devlet vergilendirme yetkisi ile kişilerin hak ve özgürlük alanına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır[153]. Vergilendirme, devletin kişilerin hak ve özgürlüklerine yönelttiği etkin müdahalelerden biri olduğu için bu müdahalenin sınırlarının ve koşullarının anayasada belirtilerek kişilere güvence sağlanması gerektiğini ifade etmektedir[154].

Güneş'e göre, vergiden doğan ödevler de kurucu ögeleri tamamlayan bir öge olduğu için, kanunla düzenlenmelidir. Ayrıca kanunda öngörülen ana ögelere ilişkin olarak yürütmeye ve vergi dairesinin takdirine dair hiçbir açık nokta bırakılmaması gerektiği de Güneş tarafından ifade edilmiştir[155]. 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 olmalıdır[156]. Bu kapsamda, tebliğler kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkartılmış olsalar da tebliğ ile vergi yükünü etkileyen veya değiştiren

[150] **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.
[151] **Kaneti/Ekmekci/Güneş ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 57.
[152] **Saban, Nihal** (2016) Vergi Hukuku, 8. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayın, s. 36.
[153] **Çağan, Nami** (1982) Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, s. 144.
[154] **Çağan, Nami** (1984) "Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi", Anayasa Yargısı Dergisi, C:1, s. 171.
[155] **Güneş, Gülsen** (2014) Verginin Yasallığı İlkesi, 4. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 134.
[156] **Baykara**, "Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı Ve Değeri", s.e.t. 09.03.2020.

düzenlemeler yapılamaz. Diğer bir ifadeyle, tebliğ ile yalnızca usule yönelik düzenlemeler yapılabilir[157].

Doğrusöz'e göre, Maliye Bakanlığına 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 değerlendirilemez[158]. Bu nedenle şekli ödevler de geniş anlamda vergi ödevi kapsamında kalacağı için bu hususların da kanunla düzenlenmesi gerekmektedir[159]. 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 Anayasaya aykırı olduğunu ifade etmektedir[160]. 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…*"[161]

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 oluşturur[162]. Karakoç da

---

[157] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 36.
[158] **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.
[159]**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.
[160] **Doğrusöz, "**Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi" s. 141.
[161] Anayasa Mahkemesi, E:1990/29, K:1991/37, Tarih: 15.10.1991.
[162] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Hukuku, s. 25.

vergilerin kanuniliği ilkesi ile belirsizliklerin, güvensizliklerin ve keyfiliklerin önlenmesinin amaçlandığını ifade etmektedir. Hızlı hareket edilmesi ve çabuk düzenleme zaruretleriyle Anayasada belirtilen sınırlar içinde kanunla yetki verilmesi mümkündür. Ancak verilen yetkilerin sınırlarının çok belirli olmaması ve bu yetkilerin, vergilendirme yetkisinin devri biçiminde uygulanmasına neden olmaktadır[163].

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 tuttukları 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 bulunmalıdır. Diğer bir ifadeyle, ödeve 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. Anayasanın 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. Anayasanın 38. maddesinde suç ve cezaların kanuniliği ilkesi yer almaktadır. 38. madde; "*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; 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. Anayasaya uyumlu bir şekilde Türk Ceza Kanununun 2. maddesinde de suçta ve cezada kanunilik ilkesi hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda suç ve cezalar kanun ile kabul edilip düzenlenmelidir. Yürütme organı

[163] **Karakoç, Yusuf** (2014) "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, Özel S. 2013, s.1298.

tarafından yapılan düzenleyici işlemlerle bir eylem suç haline getirilemez, ceza veya güvenlik önlemi koyulamaz[164].

Kabahatler bakımından da 5326 sayılı Kabahatler Kanununun[165] 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 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 belirleyememektedir[166]. 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 değildir[167].

Defter-Beyan Sisteminin Vergi Usul Kanunu hükümlerine etkisi bakımından incelenmesi gereken diğer bir konu ise ödevlere ilişkindir. Maliye Bakanlığının 486 No'lu Tebliğinde, Defter-Beyan Sistemini kullanan mükellefler açısından Vergi Usul Kanununda öngörülen şekli ödevlere göre büyük farklılıklar bulunmaktadır. Tebliğe göre, Defter-Beyan Sistemini kullanan mükelleflerin, Vergi Usul Kanununda 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 Kanununda şekli ödevleri düzenleyen 95 madde bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunundaki yetkiye ilişkin birkaç maddeye dayanarak yayımlanan Tebliğ hükmü ile Kanunun şekli ödevleri düzenleyen 24 maddesi işlevsiz kalmaktadır. Gerek verginin

[164] **Eroğlu, Onur** (2013) "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi" Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, S:8(3), s. 167.
[165] Resmi Gazete Tarihi: 31/03/2005, Resmi Gazete Sayısı: 25772-Mükerrer.
[166] **Şenyüz, Doğan** (2017) Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ekin Kitabevi, s. 39.
[167] **Başaran Yavaşlar, Funda** (2006) "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları" Vergi Dünyası, Temmuz 2006, s.163.

kanuniliği ilkesi gerek genel tebliğin niteliği dikkate alındığında Maliye Bakanlığının düzenleme yetkisinin kanun hükmünü yok sayacak derecede olup olamayacağı tartışılmaya değer bir hususdur. 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 Anayasada da hüküm altına alınan vergilerin yasallığı ile suç ve cezaların kanuniliği ilkelerinin ihlal edildiği hususu da ayrıca değerlendirilmelidir.

Vergi Usul Kanununda işlevsiz kalan şekli ödevler değerlendirilecek olursa; Tebliğin 1. maddesinde Defter-Beyan Sistemini kullanmak zorunda olanlar düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 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. Ayrıca Tebliğin 17. maddesine göre, Sistem dışında defter tutanlar hiç defter tutmamış sayılarak ilgili mükellef hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri uygulanır. Bir başka deyişle, Tebliğde 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. Kanunun 219. maddesinde kayıt zamanına ilişkin farklı durumlara göre on gün, kırk beş gün veya günü gününe kayıtların defterlere işlenmesi hakkında hüküm bulunmaktadır. Ancak Tebliğin 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 Sisteme kaydetmeleri gerekmektedir. Görüldüğü üzere, Kanun maddesi ile Tebliğ hükmü tamamen farklı süreler içermektedir. Tebliğde belirtilen sürelere uymayanlar hakkında ceza hükümleri uygulanmaktadır.

Defterlerin onay zamanı ve onay makamı, Kanunun 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. Tebliğin 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 Başkanlığıdır. Tebliğe uygun olarak onay yükümlülüğünü yerine getirmeyenler, Kanun hükmüne göre yükümlülüklerini yerine getirseler dahi, defterlerini onaylatmamış sayılmaktadır.

Defterlerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü hakkında da Kanun ve Tebliğ değişik kurallar içermektedir. Muhafaza ve ibraz ödevi, Kanunun 253 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile mükellefler defterlerini saklamak ve talep edildiği takdirde yetkililere ibraz etmekle yükümlüdür. Tebliğin 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 Kanunun aksine mükellefe değil, Gelir İdaresi Başkanlığına aittir. Saklama yükümlülüğü Tebliğ ile mükelleften Gelir İdaresi Başkanlığına aktarılmıştır.

İbraz yükümlülüğü konusunda Kanun ve Tebliğ arasında bariz bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, saklama yükümlülüğü Başkanlığa ait olduğu için mükelleflerin ibrazı talep edilen bilgileri edinebilmek için Gelir İdaresi Başkanlığına 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 oluştuğu ifade edilebilir. Genel tebliğ ile düzenlenen ödevler ve cezalar ile Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri işlevsiz kalmaktadır. Defter-Beyan Sistemine dair düzenlenmesi gereken ve verginin esasını teşkil edecek hususların anayasa hükümleri ile çatışmayacak şekilde, normlar hiyerarşisi gözetilerek kanunun ilgili maddelerinde belirtilmesi gerektiği söylenebilir.

# İKİNCİ BÖLÜM

# DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIKLAR VE YAPTIRIMLARI

## 1. GENEL OLARAK VERGİ KANUNLARINA AYKIRILIK KAVRAMI

Devlet ile kişiler arasında kurulan ve bir kamu hukuku dalı olan vergi hukuku ilişkisinin düzenlenebilmesi için birtakım kurallar belirlenmiştir. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu vergi ödevlerini kanunda belirtilen şekilde yerine getirmekle yükümlüdür. Ancak bazı durumlarda mükellef veya vergi sorumlularının isteyerek veya istemeyerek kanunlara aykırı davrandıkları gözlemlenmektedir. Mükellef veya vergi sorumlularının hukuka aykırı davranışları sonucunda niteliklerine bağlı olarak vergi suçları ve/veya vergi kabahatleri oluşmaktadır.

Vergilerin eksiksiz ve doğru bir şekilde ödenmesi için kanunlarda çeşitli ödevlere yer verilmiştir. Verginin ödenmesini ifade eden maddi ödevin yanı sıra vergilerin eksiksiz ve doğru ödenebilmesi için birtakım şekli ödevler de bulunmaktadır. Defterlere ilişkin ödevler, şekli ödev kapsamında değerlendirilmektedir. Vergi borçlarının zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödenmesi ile hazinenin vergi kaybı önlenirken bir yandan kamu hizmetlerinin finansmanı toplanarak en genel amaç olan kamu yararı tesis edilmektedir.

Türk vergi sistemi beyan esasına dayalı olduğu için mükelleflerin tutmuş oldukları defter, kayıt ve belgeler ayrıca önem taşımaktadır. Bu nedenle yasal mevzuatta defterlere ilişkin ödevlere uyulmaması neticesinde çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür.

Vergi ceza hukukuna dair kurallar, Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Hükümlerde vergi ödevi ilişkisinin gerekleri ve ceza hukukunun ilkeleri göz önüne alınmıştır. Vergi ceza hukukuna ilişkin hükümlere bakıldığında, ceza hukuku ile paralel bir şekilde, tehlike suçları ve zarar suçlarının düzenlendiği görülmektedir. Tehlike suçları ile amaçlanan, hazinenin ileride karşılaşabileceği bir zarara karşı korunmasıdır. Zarar suçlarında ise hazine vergi kaybı nedeniyle bir zarara uğramakta ve bu zarar cezalandırılmaktadır.

Vergi Usul Kanununda düzenlenen suç ve cezaların bir kısmında fiil ve cezalar idari usullerle tespit edilir ve aynı şekilde fiilin cezası da yargısal merciler tarafından değil, idare tarafından kesilir. Vergi ziyaı kabahati, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri bu türe örnek olarak verilebilir.

Vergi Usul Kanununda öngörülen diğer suç ve cezalar ise ceza hukuku anlamında suç oluştururlar. Bu suçların tespit edilmesi ve yaptırımı ceza mahkemesinin görev alanına girer. Kanunda düzenlenen; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali ile mükelleflerin özel işlerini görme suçları bu kapsama girmektedir. Ayrıca, ceza hukuku kapsamında yer alan iştirak, tekerrür, içtima, teşebbüs gibi hususlar vergi ceza hukuku açısından da geçerlidir. Aynı şekilde, vergi aslını ve vergi cezasını sona erdiren sebepler ile suçun doğmasına engel olan nedenler de vergi ceza hukukunda incelenmektedir.

### 1.1. Maddi Ödeve Aykırılık Kavramı

Verginin eksiksiz bir şekilde ödenmesi için Kanunda çeşitli ödevler düzenlenmiştir. Ödevler maddi ve şekli ödev olmak üzere iki temel başlık altında incelenmektedir. Maddi ödev, verginin ödenmesini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi için mükellef veya vergi sorumlusunun maddi ödevi vergi borcunu ödemektir.

Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından vergi borcu yerine getirilmediği takdirde maddi ödeve aykırılık oluşmaktadır. Maddi ödeve aykırılık sonucunda, Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde vergi ziyaı kabahati öngörülmüştür. Kanunun 341. maddesinde tanımlandığı üzere, vergi ziyaı, mükellef veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesidir. Kişisel veya ailevi durumlarla ilgili gerçeğe aykırı beyanda bulunulması veya başka yollarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesine neden olmak da vergi ziyaı olarak kabul edilmektedir.

Maddi ödev olan vergi borcunun ödenmemesi halinde vergi suçlarının ilgili hükümleri de uygulanmaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu fiillerinden bir kısmının yerine getirilmesiyle vergi ziyaı oluşmaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi ziyaının nitelikli halini vergi suçları oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi suçları ile maddi ödeve aykırılık yaptırıma bağlanmaktadır.

### 1.2. Şekli Ödeve Aykırılık Kavramı

Maddi ödev olan vergi borcunun ödenmesinin eksiksiz ve doğru bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için kanun koyucu birtakım şekli ödevler öngörmüştür. Şekli ödevler ile amaçlanan mükellef veya vergi sorumlusunun, maddi ödevi yerine getirmesini sağlamak için belirli şekli kurallara bağlı tutarak yeknesaklığın sağlanmasıdır.

Vergi matrahının doğru bir şekilde belirlenebilmesi ve mükellefin bildirdiği matrahın gerçekliğinin saptanabilmesi ancak şekli ödevlere uyulması sayesinde mümkündür. Defter tutmaya ilişkin şekli ödevler; defter tutmak, kayıt düzenine uymak, defterleri onaylattırmak, defter kayıtlarını belgelendirmek, defterleri muhafaza ve ibraz etmektir. Şekli ödevler, usulüne uygun bir şekilde yerine getirilmediği takdirde Vergi Usul Kanununun 351. maddesinde düzenlenen usulsüzlük kabahati oluşmaktadır. Nitekim 351. maddede usulsüzlük kabahati, "*... vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesi*" şeklinde tanımlanmıştır.

### 1.3. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramları

Kabahat, idari işleyiş düzenini ihlal eden ve karşılığında idari yaptırım uygulanan fiillerdir. Suçlar ise, toplumsal düzeni ihlal eden fiiller olarak tanımlanmaktadır[168]. Vergi suçları ve vergi kabahatleri, Devlet hazinesine karşı işlenen suç veya kabahat niteliğindedir. Vergi suç ve kabahatleri neticesinde uygulanan yaptırımların amacı ise, vergi kanunlarının zamanında ve eksiksiz bir şekilde uygulanmasını temin etmektir. Vergi borcunun zamanında ve gereği gibi ödenmesi Hazinenin vergi kaybını önlemesinin yanı sıra kamu hizmetlerinin mali kaynağını teşkil eden kamu gelirlerinin toplanması yoluyla kamu yararının da gerçekleşmesini sağlamaktadır[169]. Vergi ceza hukukunun bir diğer amacı ise, vergi kaybı olmayan fiillerde Hazinenin ileride doğabilecek zarara karşı korunmasını temin etmektir[170].

Vergi kanununa aykırı fiillerin bir kısmı idari kabahat niteliğini taşırken bir kısmı ise ceza hukuku anlamında suç teşkil etmektedir. Kanunlarda öngörülmüş olan ödevlerin yerine getirilmemesi halinde vergi kabahatleri ve/veya vergi suçları meydana gelmektedir. Vergi

[168] **Saraçoğlu/Pürsünlerli Çakar,** Vergi Hukuku, s. 193.
[169] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 379.
[170] **Arslan, Mehmet** (2016) Vergi Hukuku, Bursa, Dora Yayıncılık, s. 302.

Kanunlarına aykırı davranışların niteliği, ağırlığı ve sonuçları dikkate alındığında, vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklinde ikili bir ayrıma gidildiği görülmektedir.

Vergi kabahatlerini belirleme, sonucunda birtakım yaptırım uygulama görev ve yetkisi idareye tanınmıştır. Bu nedenle kabahatleri oluşturan fiiller ve uygulanacak yaptırımlar vergi idaresi tarafından belirlenerek uygulanmaktadır. Yaptırımı ise parasal ceza gerektiren idari kabahat niteliğinde davranışlardır.

Vergi Kanunlarına aykırı davranışların bir diğer sonucu vergi suçları olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi suçları, ceza hukuku anlamında suç olarak kabul edilmekte ve bunları işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır. Bu kapsamda suçların ve suçluların belirlenmesi ise ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir.

## 2. DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIKLARIN ÇEŞİTLİ GÖRÜNÜMLERİ

Defterlere ilişkin ödevler birinci bölümde de anlatıldığı üzere beş ana başlık altında incelenmektedir. Bunlar; defter tutma ödevi, kayıt düzenine uyma ödevi, defterleri onaylattırma ödevi, defter kayıtlarını belgelendirme ödevi, defterleri muhafaza ve ibraz ödevidir.

Defterlere ilişkin ödevler ayrı ayrı incelendiğinde, ödevlere aykırılıkların çeşitli şekillerde karşımıza çıktığı değerlendirilmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanununda ödevlere aykırılıklar hakkındaki yaptırımlar dikkate alındığında, ödevlere ilişkin aykırılıklara, niteliğine göre farklı yaptırımlar uygulandığı görülmektedir.

### 2.1. Defter Tutma Ödevine Aykırılık

Mükellefin defter tutmasıyla amaçlanan, yükümlünün kendisi ve ilgili olduğu üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını belirlemektir. Bu amacın sağlanabilmesi için defter ve kayıtlar, inceleme esnasında başka bir araştırmayı gerektirmeyecek şekilde tutulmalıdır. Böylece ödenmesi gereken vergi miktarı doğru hesaplanabilir.

Vergi Usul Kanununda defter tutma ödevinin düzgün bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacak olan çeşitli kurallar belirlenmiştir. Bu kurallara uyulmadığı takdirde defter tutma ödevine aykırılıklar farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanununda yaptırıma tabi tutulan defter tutma ödevine aykırılıklar; defterlerin hiç tutulmaması, defterlerin eksik tutulması, çift defter tutulması, muhasebe ve hesap hilesi yapılması, defterlerin tahrif edilmesi, defterlerin yok edilmesi veya yerine başka yaprak koyulması olarak belirlenmiştir.

### 2.1.1. Defterlerin Hiç Tutulmaması

Defter tutma ödevi ile amaçlanan işletmelerin ekonomik durumunu tespit etmek, borç ve alacak ilişkilerini kayıt altına almak ve vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlamaktır. Mükellefler vergi kanunlarında öngörülen defterlerin bir kısmını tutmakta serbestiye sahip iken birtakım defterleri tutmak zorundadırlar. Bu zorunluluk işletmelerin büyüklüğüne ve türlerine göre değişmektedir. Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hiç tutulmaması halinde defter tutma ödevine aykırılık oluşmaktadır.

Defterlerin tutulmamış olması üç şekilde karşımıza çıkmaktadır[171]. Bunlardan ilki zorunlu defterlerden birinin, bir kısmının veya tamamının temin edilmemiş olmasıdır. Birden fazla defter tutmakla yükümlü olan mükelleflerin defterlerden birini dahi temin etmeyerek defter tutmaması halinde, söz konusu fiil oluşmaktadır.

İkinci durum, defterlere hiç kayıt yapılmamış olmasıdır. Tutulması zorunlu olan defterlerin temin edilmesine ve tasdik edilmesine karşın vergi ile ilgili hesap ve işlemlerin defterlere kaydedilmemesi de defter tutmama fiilinin oluşmasına neden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, hiç kayıt yapılmaması, defterlerin fiziki olarak var olmalarına rağmen hesap ve işlemlerin kaydedilmemesidir. Ancak vergiye ilişkin bazı kayıtların defterlerin bir kısmına veya tamamına işlenmesi halinde defter tutmama fiili oluşmaz. Bu durumda defterler noksan, eksik ve usulsüz tutulmuş olmaktadır.

Son olarak mükellefler tarafından tutulması zorunlu olan defter yerine bir başka defter tutulması da defterlerin hiç tutulmamış sayılmasına neden olmaktadır[172]. Kanunda mükelleflerin tutması zorunlu olan defterler belirtilmiş ve kanunda izin verilen haller hariç olmak üzere, bu defterleri değiştirme yetkisi mükelleflere verilmemiştir. Dolayısıyla mükellefler isteklerine göre kendileri hakkında öngörülmüş zorunlu defterler yerine başka

[171] **Candan, Turgut** (2010) Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 233.
[172] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 142.

grup mükellefler için zorunlu olan defterleri tutamazlar. Aksi halde hiç defter tutmamış sayılırlar.

### 2.1.2. Defterlerin Eksik Tutulması

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarınca öngörülen şekil kurallarına bağlı olarak vergi ile ilgili iş ve işlemlerine dair belgelerini oluşturmak ve bu belgeleri tutmak zorunda oldukları defterlere noksansız ve usulüne uygun bir biçimde geçirmek zorundadırlar. Kanunlarda belirtilmiş olan şekil ve usul kurallarına uygun bir şekilde tutulan defter kayıtları ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgeler, başka bir incelemeye gerek kalmaksızın, vergi beyanının doğruluğuna kanıt olma gücüne sahiptir. Aksi kanıtlanıncaya kadar defter ve belgelerin gerçek ilişkiyi gösterdiği kabul edilir. Söz konusu nitelikleri taşıyan defter ve belgeler ile doğru bir vergi incelemesi yapılmaktadır. Usulüne uygun bir şekilde tutulmayan defterler ise doğru bir vergi incelemesini olanaksızlaştırmaktadır.

Kayıt ve belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olması halinde defterlerin eksik tutulduğu kabul edilmektedir. Defterlerin ve belgelerin noksanlığı, belgelerden bir kısmının deftere kaydedilmemesi, işlenmemesi veya kayıtlardan bazılarının belgeye dayanmadan yapılmasını ifade etmektedir. Defter kayıtlarının doğruluğundan şüphe duyulmasına neden olacak sayıda belgenin defterlere kaydedilmemesi, defterlerde yer alan kayıtların dayanağını teşkil eden belgelerin var olmaması veya sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğuna dair bulguların bulunması gibi durumlar noksanlık olarak değerlendirilmektedir[173]. Danıştay'ın bir kararında da hakkında vergi ziyaı cezası kesilen mükellefin sahte fatura düzenleyen kişiden aldığı faturaları deftere kaydetmesi nedeniyle, defter ve belgelerin doğru bir vergi incelemesine olanak vermeyecek kadar noksan, usulsüz ve karışık olduğu ileri sürüldüğü ifade edilmektedir[174].

Defter ve belgelerin usulsüzlüğü, vergi ile ilgili iş ve işlemlerin mevzuatta öngörülen usul kurallarına aykırı bir biçimde belgelendirilmeleri ve tutulması zorunlu olan defterlere de aynı şekilde usul kurallarına aykırı olarak aktarılmalarıdır[175]. Belge ve defterlerdeki usulsüzlük, kayıtların sistemdeki gücünü zayıflatarak kayıt ve belgelerin usule uygun

[173] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 239.
[174] Danıştay 4. Daire, E:2006/5655, K:2007/3594, Tarih:15.11.2007.
[175] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 240.

olmasının amacını da ortadan kaldırır[176]. Vergi ile ilgili işlemlerin belgelendirilmesine ve defterlere kaydedilmesine dair usul kuralları Vergi Usul Kanununda, maddi vergi kanunlarında ve Vergi Usul Kanununun yetki veren hükümlerine dayanılarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan idari düzenlemelerde yer almaktadır.

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin karışık olması, düzeni sağlayan usul kurallarına aykırılığı ifade etmektedir. Kayıt düzenine uyulmamış olması bu kapsamda değerlendirilebilir. Defter ve belgelerin noksan, usulsüz ve karışık olması hallerinde defterlerin eksik tutulduğu kabul edilmektedir.

### 2.1.3. Çift Defter Tutulması

Mükellefler ve vergi sorumluları, hesap ve işlemlerini vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere, kanunda belirtilen şekil ve esaslara uygun bir şekilde kaydetmek zorundadır. Ancak mükellef veya vergi sorumlusu, yasal olarak tuttukları defterlerin yanı sıra kayıt dışı elde ettikleri gelirleri, gerçek alış ve satış tutarlarını gizlemek amacıyla bir başka defter daha tutabilirler[177]. Böylelikle, vergi incelemesi sırasında ibraz edilen defterlerdeki hesap ve işlemlere bakılarak vergi matrahının hesaplanması sırasında noksanlık oluşmakta ve mükellefler tarafından gerçeğe aykırı kaydedilen bilgiler nedeniyle vergi matrahının azalması sonucu doğmaktadır.

Defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azaltılması sonucuna neden olacak bir şekilde başka defterlere kaydedilmesi doktrinde ve uygulamada çift defter tutmak olarak ifade edilmektedir[178].

Defter tutmak zorunda olanlar tarafından gerçekleştirilen çift defter tutma fiili temel olarak üç unsurdan oluşmaktadır. Öncelikle, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan ve usulüne göre tutulan bir defter bulunmalıdır. İkinci olarak, defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin başka bir defter, kağıt veya elektronik ortama kaydedilmesi gerekmektedir. Son olarak, yasal defterlere kaydedilmeyen hususların yasal olmayan bir başka deftere kaydı yapılarak vergi matrahının azaltılması sonucu doğmalıdır.

[176] **Şenyüz/Yüce/Gerçek,** Vergi Ceza Hukuku, s. 240.
[177] **Taştan, Mehmet** (2015) Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 34.
[178] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 95.

Çift defter tutma fiilinden bahsedebilmek için ilk olarak vergi kanunlarına göre tutulması gereken zorunlu bir defterin bulunması gerekmektedir. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin yerine kanunda sayılmış olan başka bir defterin tutulması çift defter olarak kabul edilmez[179]. Ayrıca yasal olarak tutulması gereken defterlerin de kanunlarda belirtilen esas ve usule uygun bir şekilde defter tutma yükümlülüğü bulunan mükellef tarafından tutulmalıdır. Mükellef veya vergi sorumlusu, noter tarafından onaylanmış bir defter tutmamış ve tüm kayıtlarını özel defterine geçirmiş ise esas alınacak birinci defter bulunmadığı için çift defter tutma fiilinden de söz edilemez[180].

Çift defter tutma halinde, kanuni olarak tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemler, vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde kısmen veya tamamen başka bir defter, ajanda, kağıt, bilgisayar, mikrofilm, taşınabilir bellek gibi ortamlara kaydedilmektedir. Defterlerde bulunması gereken hesap ve işlemler hiçbir yere kaydedilmemiş ise bu fiil değil, defterlerin hiç tutulmaması fiili oluşacaktır. Yasal defterlere kaydedilmesi gerekmeyen hususların bir başka deftere kaydedilmesi halinde de çift defter tutma fiilinden söz edilemez[181]. Çift defter tutma fiilinde önemli olan husus, yasal defterlere kaydedilmesi gereken unsurların iki farklı yere, farklı şekillerde kaydedilmesidir.

Tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesi gereken ancak kaydedilmeyen hesap ve işlemleri, mükellefin sadece kendisinin anlayabileceği bir şekilde yazması halinde fiilin meydana geldiği kabul edilmektedir[182]. Kayıtların şifreli veya farklı dilde yazmasının defter tutma ödevine aykırılık açısından bir önemi bulunmamakta ve her iki durumda da çift defter kullanma fiili oluşmaktadır[183]. Aksi takdirde, mükellef inceleme sırasında yetkililer tarafından anlaşılmayacak şekilde kayıtlar tutarak hem defter tutma ödevini doğru bir şekilde yerine getirdiğini iddia edebilecek hem de kayıtlar anlaşılamadığı veya yanlış anlaşıldığı için vergi matrahının olduğundan farklı hesaplanmasına neden olacaktır. Böylelikle defter tutmaya ilişkin ödevlerin amacı sağlanamayacak, mükellefler arasında adaletsiz bir vergi dağılımı ortaya çıkacaktır.

Son olarak, çift defter tutma fiilinin oluşması için fiilin sonucunda vergi matrahının azalması neticesi doğmalıdır. Söz konusu fiili ayırt edici olan husus, yasal olan defterlere

[179] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 96.
[180] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 35.
[181] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 35.
[182] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 96.
[183] **Erman, Sahir** (1988) Vergi Suçları, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, s. 55.

kaydedilmeyen hesap ve işlemlerin yasal olmayan bir başka defter veya ortama kaydedilmesidir[184]. Böylelikle mükellef yasal olarak tutması gereken defterlere eksik bilgi kaydetmekte ve gelirini düşük göstermek veya giderlerini fazla göstermek suretiyle matrahın azalmasına neden olmaktadır. Matrahın azalması sonucu bulunmuyorsa çift defter tutma fiili oluşmaz ve bunun neticesinde de bir yaptırım uygulanmaz[185].

Mükellef yangın, hırsızlık gibi ihtimallere karşı kayıtlarını korumak amacıyla, zorunlu defterlerde kayıtlı olan hesap ve işlemleri aynı şekilde ikinci bir deftere veya kayıt ortamına kaydetmek isteyebilir. Tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilen hesap ve işlemlerin eksiksiz olarak bir başka deftere daha kaydedilmesi halinde vergi matrahının azalması sonucu doğmayacağı için çift defter kullanma fiili oluşmamaktadır. Söz konusu fiilin oluşabilmesi için vergi matrahının azaltılması amacıyla ikinci defterin tutulması ve vergi matrah farkının da ikinci defterden veya kayıt ortamından anlaşılması gerekmektedir.

### 2.1.4. Defter ve Belgelerde Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapılması

#### 2.1.4.1. Tanım

Hile, çıkar sağlamak amacıyla bir başkasını aldatmak, birisini yanıltmak için kurulan düzen anlamına gelmektedir[186]. Muhasebe hilesi, doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Şenyüz'e göre[187] "*Muhasebe hilesi, muhasebe sisteminin mevzuatta öngörülenler dışındaki beklentiler için kullanılmasıdır. Hesap hilesi, deftere yapılan kayıtların hesap işleyişlerin kurallara aykırılık sonucunu doğuracak şekilde çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, bu işlemlerin hesaplarda ve defter kayıtlarında ortaya çıkarılmasını zorlaştırıcı veya gizleyici şekilde davranmaktır.*" Candan'a göre[188], "*verginin olması gerekenden az ödenmesini ya da hiç ödenmemesini sağlamak amacıyla, yasal defter ve kayıtlardaki hesaplar ve muhasebe düzeninde vergi idaresini yanıltıcı değişiklikler gerçekleştirilmesi*"dir. Bayraklı'ya göre[189], "*muhasebe hileleri, muhasebe sisteminden beklenen, işletmenin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde tutulması amacına engel olan fiillerdir.*" Kepekçi'ye göre, "*Muhasebe hilesi, belirli amaçlarla bir işletmenin*

[184] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 134.
[185] Yaptırıma ilişkin ayrıntılı açıklamalar ilerleyen bölümlerde yapılacaktır.
[186] Türk Dil Kurumu, <tdk.gov.tr>, s.e.t. 18.10.2019.
[187] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 91.
[188] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 125.
[189] **Bayraklı, Hasan Hüseyin** (2014) Vergi Ceza Hukuku, Trabzon, Celepler Matbaası, s. 84.

*varlıklarının veya kaynaklarının yer aldığı kayıt, belge ve raporlar üzerinde kasıtlı bir şekilde tahrifat yapılmasıdır.*"[190]

Hesap hilesi ise deftere yapılan kayıtların hesap işleyişlerine ve muhasebe kurallarına aykırı olmasına neden olacak şekilde gerçek işlemlerin gizlenmesini ifade etmektedir[191].

### 2.1.4.2. Muhasebe Hilesi ve Hata Kavramları

Muhasebe hilesi ve muhasebe hatası kavramları, anlamlarının yakın olmaları nedeniyle genellikle birlikte kullanılmaktadır. Muhasebe hatası unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik nedeniyle muhasebe kayıt ve işlemlerinde yapılan yanlışlıklardır. Hile ise kasıtlı olarak yapılan hatadır. Yanlış olduğu bilinerek yapılan uygunsuzlukların ve yasal olmayan hareketlerin bilerek kandırma veya aldatma niyetiyle yapılması muhasebe hilesi olarak tanımlanabilir[192]. Hileli harekette gerçek mali durumun bilerek ve isteyerek saptırılması söz konusudur[193].

Muhasebe hilesi ve hatası arasındaki temel fark kasıt unsurunda ortaya çıkmaktadır. Kasıt, bir fiilin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Bir diğer ifadeyle, bir iradenin bilinçli bir şekilde ortaya koyulmasıdır. Muhasebe hataları bilinçsiz bir şekilde gerçekleştirilirken hilede kasıt unsuru mevcuttur. Soyut bir kavram olan hatanın hileden farkını tespit edebilmek zordur. Bu nedenle hatanın hile olarak gerçekleştirildiği belirlenirken aynı davranışın tekrar ve sürekli olarak yapılıyor olması da dikkate alınır[194]. Hata ve hile arasındaki farkı tespit edebilmenin bir diğer yolu ise, hareketin aldatmaya elverişliliğidir[195]. Buna göre, işlemlerdeki yanlışlık herkes tarafından her zaman yapılabilecek ve kolayca fark edilebilecek nitelikte ise aldatmaya yönelik bir davranış olmadığı için hatadan söz edilebilir. Ancak, yapılan işlemin gerçek mahiyetinin anlaşılmasını zorlaştırmak amacıyla çeşitli işlemler yapılmış ve bu nedenle de ilk bakışta tespiti zorlaştırılmış ise, ortaya çıkarılabilmesi için özel uzmanlık gerekiyorsa hile söz konusudur[196].

---

[190] **Kepekçi, Celal** (2004) Bağımsız Denetim, 5. Baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın, s. 50.
[191] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 30.
[192] **Ergüden, Engin / Yıldırım, Gülçin** (2014) "Vergi Uygulamalarında Hile, Vergi Denetimlerinde Hile Tespitleri ve Araştırılması" Vergi Dünyası, S: 390, s. 99.
[193] **Gürsoy, Hakan** (2009) "Muhasebe Hilesi" Yaklaşım Dergisi, S:203, s. 144.
[194] **Batı, Murat** (2017) Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, Ankara, Seçkin Yayınevi, s. 117.
[195] **Özcan, Onur** (2015) Vergi Suçları, Ankara, Seçkin Yayınevi, s. 141.
[196] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 129.

Hile hallerinde, fiili gerçekleştiren isteyerek yanlış raporlar düzenlemektedir. Hata ile sonuçları aynı olsa dahi hilede sübjektif unsur, bir diğer ifadeyle niyet bulunmaktadır. Belirli bir amaçla işletmenin kayıtlarının bilerek tahrif edilmesi muhasebe hilesidir. Bir başka varlığın değerinden azaltılarak kişinin zenginleşmesine katkıda bulunulur[197].

Hata ve hile arasındaki farka dair doktrinde çeşitli görüşler mevcuttur. Şenyüz'e[198] ve Kızılot/Kızılot'a[199] göre; failin kastını ifade eden manevi unsur hata ve hileyi ayırıcı niteliktedir. Hata failin taksirinin, hile ise failin kastının bulunmasını ifade eder. Candan'a göre[200]; hata halinde kasıt yoktur, hile durumlarında karşı tarafı aldatma kastı mevcuttur. İşlem uzmanlık gerektiren bir şekilde ortaya çıkmış ise hile, olayın gerçekleşme anında uzmanlık gerektirmeyen bir durum var ise hata söz konusudur. Erman'a göre[201]; hata ve hile ayrımına bakılırken failin mazur görülebilir olması dikkate alınmalıdır. Failin mazur görülebilecek nitelikteki hesap hatasına hata, mazur görülemeyecek şekildeki hatası ise hiledir. Özbalcı'ya göre[202]; bir işletmenin varlığında bulunması gereken unsurların, sistematik bir şekilde şahsi hesaplara aktarılması muhasebe hilesidir. Bayar'a göre[203]; kasıtlı olarak yapılan hileleri, davranış unsurunun gerçekleşmesi açısından yeterli gören görüşler kabul edilmemelidir. Hile kavramının kasıt unsurunu zaten içerdiği bir gerçektir. Mazur görülemeyecek nitelikteki hataları hile olarak kabul etmenin de doğru olmadığını savunan Bayar'a göre, mazur görmeme sınırının tespiti zor olduğu için hata ve hileyi ayırmak için kullanılabilecek bir ölçüt değildir. Kanaatimizce, kasıt unsurunun tespitiyle hata ve hile arasındaki fark ortaya çıkmaktadır. Failin suç işleme kastı, hileli hareket neticesinde elde ettiği veya elde etmesi muhtemel yararlar ve hata veya hile olarak nitelendirilecek hususun özellikleri dikkate alınmalıdır.

Muhasebe ve hesaplarda yapılan hataların ve yanlışlıkların kanunlarda öngörülen şekilde düzeltilmesi hileli hareket sayılmaz. Ayrıca muhasebe ve hesapların karışık tutulması veya düzensiz olması da hile olarak değerlendirilemez[204]. Yapılan işlemin hata

[197] **Ergüden/Yıldırım, "**Vergi Uygulamalarında Hile, Vergi Denetimlerinde Hile Tespitleri Ve Araştırılması", s. 100.
[198] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 37
[199] **Kızılot, Şükrü/Kızılot, Zuhal** (2009) Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 487-488.
[200] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 129.
[201] **Erman,** Vergi Suçları, s. 58.
[202] **Özbalcı,** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 552.
[203] **Bayar, İbrahim Nihat** (2013) Vergi Kaçakçılığı, Ankara, Mali Akademi Yayınları, s. 95.
[204] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 93.

veya hile yoluyla yapıldığı belirlenirken kasıt unsuru tespit edilemiyorsa, muhasebe hatası olduğunu kabul etmek gerekir[205].

### 2.1.4.3. Muhasebe Hilesinin Amaçları

İşletme yönetimi veya çalışanlar tarafından yapılabilen muhasebe hilesinin genel amacı, vergi kaçırmak olmakla birlikte başka amaçlara da hizmet ettiği görülmektedir.

İşletme sahipleri tarafından yapılan muhasebe hilesi, mali bilgiler hakkında yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek işletmenin olduğundan iyi veya kötü gösterilmesi şeklinde olabilir. Genel olarak işletme sahiplerinin muhasebe hilesi yapma amacının vergi kaçırmaktır[206]. İşletme sahipleri vergilerin yüksek olması, vergi denetimlerinin yetersiz olması, daha büyük miktarlarda para kazanma gibi düşüncelerle vergi matrahını azaltmak amacıyla muhasebe hilesi yapabilirler. İşletme sahipleri, işletmelerinde yapılan usulsüz işlemleri gizlemek, işletmeyi gerçek durumundan farklı göstermek, işletmenin giderlerini yüksek göstermek gibi amaçlarla da hileye yönelmektedirler. İşletme çalışanları da gerçek veya tüzel kişi lehine çıkar sağlamak amacıyla muhasebe hilesi yapmaktadırlar. Finansal baskılar, zaaflar gibi sebepler etkili olmaktadır[207].

### 2.1.4.4. Muhasebe Hilesinin Türleri

Muhasebe hilesinin birçok türü olmakla birlikte en çok kullanılan yöntemler şunlardır: kasdi hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemden önce ya da sonra kaydedilmesi, gerçek olmayan hesaplar, belge sahtekarlığı, bilançonun maskelenmesi ve bilgisayar hileleri.

Bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanan muhasebe hataları, belirli amaçlarla ve sistematik olarak yapıldıkları takdirde kasdi hata olarak değerlendirilir ve muhasebe hilesi olur. İşlemler ve hesaplar üzerinden bilerek hata yapılır. Hata ise sübjektif bir unsur olan niyete göre belirleneceği için tespiti oldukça zordur. Yapılan yanlışlıkta kasıt unsuru açık bir şekilde tespit edilemiyorsa hata olduğu kabul edilmelidir[208].

---

[205] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 30.
[206] **Batı,** Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, s.31.
[207] **Batı,** Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, s. 37.
[208] **Açık, Serap** (2012) **"**Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi" Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 16, s. 356.

İşletmelerde kayıtların belgelere dayanması esas olmakla birlikte, belgeye dayanmayan işlemlerin yapılmasına ve defterlerde gösterilmemesine kayıt dışı işlem denir. Kayıt dışı işlem ile işletmenin defterlerinde gerçek durumlar gizlenmektedir. Fatura almamak, fatura düzenlememek veya var olan faturayı gizlemek şeklinde olmaktadır.

Muhasebe hilesinin bir diğer türü ise işlemden önce veya sonra kayıt yapılması halidir. Kural olarak işletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemlerin yapıldığı tarih işlemin gerçeği yansıtması açısından oldukça önemlidir. Nitekim işlemin gerçekleştiği tarihten önce veya sonra kaydedilmesi gizli bir amacın bulunduğuna işaret eder. Bu durum ise bilanço gününde varlıkların azaltılması gibi sonuçlara yol açarak vergi kaçırmaya neden olur.

Gerçek olmayan hesaplar açılması da muhasebe hilesinin bir türüdür. Bu yöntemde gerçek hasılatı saklamak, maliyetleri olduğundan fazla göstermek gibi amaçlarla kurmaca kişiler adına hesap açılır. Bu hesaplar da kayıtlarda kullanılarak işlemler olduğundan farklı şekilde kaydedilmiş olur.

Belge sahtekarlığı, belgeler üzerinde yapılan bir muhasebe hilesi türüdür. İki şekilde gerçekleşebilir. Bunlardan ilki hem belgenin hem de içeriğinin sahte olmasıdır. Buna sahte belge adı verilir. Bir diğeri ise, belgenin gerçek ancak içeriğinin sahte olmasını ifade eden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımıdır.

İşletmenin mali yapısı hakkında yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek bilançonun olduğundan farklı şekilde düzenlenmesi bilançonun maskelenmesi/gizlenmesidir. Daha fazla kredi alabilmek, yeni ortakların katılımını teşvik edebilmek, kamuoyunda işletmenin imajını güçlendirmek gibi amaçlarla muhasebe hilesi yapılarak bilanço olduğundan iyi gösterilmeye çalışılır[209].

Son olarak bilgisayar hileleri yapılarak muhasebe hilesi yapılması mümkündür. Teknolojinin yaygınlaşması bir yandan hayatı kolaylaştırmakta diğer yandan ise tespit edilmesi güç bazı hilelerin yapımını da mümkün kılmaktadır. Nitekim finansal tablolar, formlar üzerinde kolaylıkla değişiklik yapılabilmektedir. Böyle bir durumda denetçinin

[209] **Açık,** "Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi", s. 357.

elektronik ortamda denetim yapma yetkinliğine sahip biri olması hilenin tespiti açısından oldukça önem taşımaktadır[210].

### 2.1.5. Defterlerin Tahrif Edilmesi

Kelime anlamı bir şeyin aslını bozma, değiştirme anlamına gelen tahrifat[211] ile mükellefler defter ve kayıtlar üzerinde birtakım değişiklikler yaparak gerçek hukuki ilişkiyi değiştirmektedirler. Söz konusu değişiklikler, kayıtların orijinal olarak düzenlenmesinden sonra miktar, tutar gibi hususları karalama, silme, kazıma ve yazılanları okunaksız hale getirecek çeşitli yöntemlerle yapılabilir. Böylelikle defter ve kayıtlar gerçeği yansıtma gücünü kaybeder[212].

Vergi Usul Kanununa göre tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter ve belgelerin gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenmeleri esastır. Orijinal kayıt üzerinde yer alan rakam ve yazılarda karalama, çizme gibi çeşitli şekillerde değişiklikler ile defterler gerçeğe aykırı hale getirilir. Defter ve belgelerin maddi varlığı üzerinde değişiklik yapılmadan gerçeği yansıtan yazı ve rakamların değiştirilmesi halinde tahrifat söz konusudur. Orijinal olmayan defter ve belgeler üzerinde yapılan değişiklikler tahrifat sayılmaz. Tahrifat olabilmesi için öncelikli şart, üzerinde değişiklik yapılacak olan defter, kayıt ve belgenin usulüne uygun bir şekilde düzenlenmesidir. Belgenin aslı veya sureti üzerinde tahrifat yapılmasının bir farkı yoktur. Nitekim önemli olan ilk ve orijinal olarak düzenlenen belge üzerinde değişiklik yapılmasıdır[213].

Tahrifat olarak kabul edilecek hususlar mevzuat hükümlerinde açıkça öngörülmemiştir. Yiğit'e göre, defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığını ortadan kaldırmadan, bunların anlamlarını değiştirici veya gizleyici hareketler tahrifat kapsamında değerlendirilir[214]. Şenyüz'e göre, defter ve kayıtlarda yapılan oynama, kazıma işlemleri sonucunda tamamen okunamaz hale gelse dahi yok olma değil, tahrifat kapsamında değerlendirilmelidir. Benzer şekilde, defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan tahrifat sonucunda ondan yararlanamayacak şekilde olması da tahrifat olarak değerlendirilmesine

[210] **Batı,** Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, s. 41.
[211] Türk Dil Kurumu, <tdk.gov.tr>, s.e.t. 27.10.2019.
[212] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 97.
[213] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 38.
[214] **Yiğit, Uğur** (2004) Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta Yayıncılık, s. 127.

engel teşkil etmez. Örnek vermek gerekirse, üzerine mürekkep dökülmüş bir belgenin okunamayacak hale gelmesi, sayfanın üzerine bir başka sayfanın yapıştırılması yok etme değil, tahrifat fiili kapsamında değerlendirilmelidir[215]. Yok etme fiili kapsamına dahil olması için maddi varlığının sonlandırılması şartı arandığından dolayı, yukarıda açıklanan durumlarda maddi varlığı sonlanmadığı için tahrifat kapsamında olduğu kabul edilmektedir.

Tahrifatın defter, kayıt ve belgelerden herhangi birinin üzerinde yapılması yeterli olabileceği gibi defter, kayıt ve belgenin hangi unsurunda yapıldığının da bir farkı bulunmamaktadır. Önemli olan husus tahrifat sonucunda gerçek durumdan farklı bir hukuki sonuç doğmasıdır.

Defter, kayıt ve belgelerde yapılan yanlışlığın Vergi Usul Kanununun 217. maddesinde bahsedilen usule uygun bir şekilde gerçeği yansıtarak düzeltilmesi halinde yanlışlık, tahrifat sayılmaz. Aynı şekilde, hatalı kayıtlardaki yazı ve rakamların silinerek, kazınarak veya eklemeler yapılarak gerçeğe uygun şekilde değiştirilmesi tahrifat olarak değerlendirilmez.

Değinilmesi gereken bir diğer husus ise hesap ve muhasebe hilesi ile tahrifatın farkıdır. Doğru bir şekilde yapılan muhasebe kayıtları şekli olarak muhasebe kurallarına uygun olmasına rağmen, hukuka aykırı değişiklikler yapılarak iptal yoluna gidilmesi hesap ve muhasebe hilesi iken; kayıtlar üzerinde silme, kazıma, ekleme gibi yöntemlerle değişiklik yapılması tahrifattır[216].

### 2.1.6. Defterlerin Yok Edilmesi veya Yerine Başka Yaprak Koyulması

Beyana dayanan vergiler açısından kayıt sistemi oldukça önemlidir. Kayıt sistemi ise vergi kanunlarınca mükelleflerin tutmakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler ile sağlanmaktadır. Defterlerin maddi varlığını ortadan kaldırabilecek nitelikteki her hareket defterlerin yok edilmesi fiilini oluşturur. Yakmak, imha etmek gibi çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. Maddi varlığının ortadan kaldırılması aynı zamanda hukuki olarak da ispat gücünü kaybetmesi anlamına gelmektedir. Elektronik ortamda tutulan defterlerde yer alan hesap ve kayıtların da ulaşılamayacak şekilde silinmesi de yok etme fiilini oluşturur.

[215] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 97.
[216] **Özcan,** Vergi Suçları, s. 143.

Yok etme fiilinden bahsedebilmek için söz konusu defterlerin vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması zorunlu defterlerden olması gerekir. Ayrıca defterlerin varlığı sabit olmalıdır. Noter kayıtları veya defterlerin tasdik edilmesi yoluyla defterlerin varlığı kanıtlanabilir. Varlığı sabit olmayan defterler hakkında yok etme fiilinden de bahsedilemeyecektir. Son olarak, yok etme fiili saklama süresi içinde gerçekleşmelidir.

Fiilin oluşabilmesi için defterlerin tamamının yok edilmesi gerekmez, yalnızca bir kısmının yok edilmesi de yeterlidir. Defterlerin tamamının yanı sıra defter sayfalarının da yok edilmesi mümkündür. Defter sayfalarının yok edilmesi durumunda mükellef yerine başka yapraklar koyarak vergi matrahını azaltmayı amaçlar. Yerine başka yapraklar koyma hakkında, defter veya sayfalarını yok etme fiiline bağlanan yaptırımdan başka bir yaptırım öngörülmemiştir. Ancak her üç durumda da defter tutma ödevine aykırılık hallerinin meydana geldiği kabul edilmektedir.

### 2.2. Kayıt Düzenine Uyma Ödevi

Vergi Usul Kanununun 215 ile 219. maddeleri arasında tutulması zorunlu olan defterlerin dili, yanlış kayıtların düzeltilmesi, kayıt zamanı gibi kayıt düzenine ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

Kayıt düzenine uyma ödevi, defterlerin vergi hukukunda ispat aracı olarak kullanılmasından dolayı ayrıca önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanununda emredilen kayıt kurallarına uygun bir şekilde tutulan defterler ispat aracı niteliğindedir. Nitekim mükellefin beyanının doğruluğu veya vergi idaresinin iddiasını ispat etmesi açısından ilk olarak defterlere başvurulmaktadır. Ancak defterlerde kanuna aykırı bir şekilde kayıt düzeni uygulandığı takdirde defterler ispat niteliğini kaybetmektedir.

#### 2.2.1. Kayıt Düzenine Uyulmaması

Vergi Usul Kanununda defter kayıtlarına ilişkin çeşitli kurallar yer almaktadır. Bu kurallardan ilki, kayıtların Türkçe tutulması ve Türk parası kullanma zorunluluğudur. İşletmede gerçekleşen işlemlerin belirli süreler içerisinde defterlere geçirilmesi gerekmektedir. Nitekim bu husus Vergi Usul Kanununun 219. maddesinde düzenlenmiştir.

Kayıt düzenine ilişkin bir diğer husus ise, defterlerin tutulma şeklidir. 216. madde uyarınca defterlere mürekkeple veya makine ile yazılır[217].

Kanunun 215 ile 219. maddeleri arasında düzenlenen kayıt düzenine ilişkin hükümlere aykırılık halinde de kanun koyucu tarafından birtakım yaptırımlar öngörülmüştür.

### 2.2.2. Boş Satır Bırakılması veya Sayfaların Yok Edilmesi

Kayıt düzenine dair kuralları içeren Vergi Usul Kanununun 218. maddesine göre, defter sayfalarının ciltten koparılmaması veya yırtılmaması gerekliliği hüküm altına alınmıştır. Bu fiilde yok edilen defter değil, defterin sayfalarıdır. Koparılma suretiyle yok edilen sayfaların yerine başka sayfaların koyulup koyulmaması fiil açısından önem taşımaz, fiilin oluşması için sayfa veya sayfaların yok edilmesi yeterlidir.

Fiilin oluşabilmesi için vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterlerden biri üzerinde yok etme hareketi gerçekleştirilmelidir. Ancak, mükellef koparmış olduğu sayfaları vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına sunarsa fiil meydana gelmiş sayılmaz[218].

### 2.2.3. Günlük Defterlerin Günü Gününe Tutulmaması, İşyerinde Bulundurulmaması ve İbraz Edilmemesi

Birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulan günlük kasa defteri; ikinci sınıf tüccarlar tarafından tutulan günlük perakende satış ve hasılat defteri ile serbest meslek erbabı tarafından tutulan serbest meslek kazanç defterlerine işlemler Vergi Usul Kanununun 219. maddesine göre, günü gününe tutulmak zorundadır. Bu nedenle, her an işletmede bulundurulması ve incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmesi gerekmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, günlük kasa defterini düzenleyen Vergi Usul Kanunu mükerrer madde 185 ile günlük perakende satış ve hasılat defterine ilişkin mükerrer madde 194, 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

Vergi Usul Kanununun özel usulsüzlüğü düzenleyen 353. maddesinde de günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığı tarafından günü

[217] Birinci bölümde kayıt düzenine ilişkin kurallar açıklandığı için bu bölümde kurallara ayrıntılı olarak yer verilmeyecektir.
[218] **Mutluer, Kamil** (1979) Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayınları, s. 167.

gününe tutulması gereken defterlerin işyerinde bulundurulmaması, işlemlerin defterlere günü gününe kaydedilmemesi ve ibraz edilmemesi halinde idari para cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Defter işyerinde bulunmadığı takdirde bir usulsüzlük cezası kesilir; kayıtların günü gününe tutulmadığı ve ibraz edilmediği gerekçesiyle ayrıca bir ceza kesilmez[219]. Ancak işletmede bulunan defterlerin günü gününe işlenmemesi cezayı gerektireceği gibi günü gününe işlenmiş olsa dahi ibraz edilmediğinde yine ceza kesilir.

### 2.3. Defterleri Onaylattırma Ödevine Aykırılık

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, bu Kanun uyarınca tutulan defterlerin bir kısmı onaya tabidir. Bu nedenle defterler kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından onaylanmalıdır. Onaya ilişkin kurallar, onayın şekli, makamı ve onay süreleri Vergi Usul Kanununda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Defterleri onaylattırma ödevine aykırılık çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, defterlerin hiç onaylattırılmamasıdır. İkinci durum ise, bir aylık ek süre geçtikten sonra onaylanan defterler hiç onaylattırılmamış sayılmasıdır. Sonuncusu ise, defterlerin ek olarak verilen bir aylık süre içinde onaylattırılması halidir.

Vergi Usul Kanununun 220. maddesinde onaya tabi defterler düzenlenmiştir. Bunlar; yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteridir. Bu kanunla izin verilen durumlarda belirtilen defterlerin yerine kullanılabilecek olan defterler de onaya tabidir. Bu defterler ise hekimlerin protokol defteri, noterlerin, noterlik görevlerini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının tuttuğu resmi defterler ile bitim işleri defteridir. Ayrıca Maliye Bakanlığınca tutulma zorunluluğu getirilen damga vergisi defteri de onaylanması zorunlu olan defterler arasındadır.

Onaylanması zorunlu tutulan defterler, Kanunda belirtilen süreler içinde onaylanmak zorundadır. Aksi takdirde defterleri onaylattırma ödevine aykırılık oluşmaktadır. Onay zamanları ise Kanunun 221. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; hesap dönemi Maliye Bakanlığınca

[219] **Özbalcı,** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 597-598.

belirlenenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önceki son ayda; yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce mükellefiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde; onaylanması gereken defterlerin dolması nedeniyle veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmak zorunda olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce defterlerini onaylatmak zorundadırlar.

Belirtilen süreler içinde defterlerini onaylatmayan mükellef, defterleri onaylattırma ödevine aykırı davranmış olmaktadır. Kanunda süreler öngörülmekle birlikte, bu sürelerin sonundan başlayarak bir aylık ek süre tanınmıştır. Bir aylık ek süre geçtikten sonra defterlerini onaylatanlar ise hiç onaylatmamış sayılırlar.

Kanuni defterlerini ek olarak verilen bir aylık süre içinde onaylatanların, defterlerini onaylattıkları kabul edilmesine rağmen, geç onaylatmış olmaları nedeniyle ödeve aykırı davrandıkları Kanun tarafından belirtilmiştir.

### 2.4. Defter Kayıtlarını Belgelendirme Ödevine Aykırılık

Vergi Usul Kanununun 227. maddesi ile bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bu nedenle yasal defterlere yapılan her kayıt belgelendirilmek zorundadır.

Türk vergi sistemi, esas olarak mükellef beyanına dayandığından dolayı, vergilendirmeye dair belirli işlemler mükellef tarafından belgelere bağlanmakta ve bu belgelerle de ispat edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, verginin tarhı mükellefin beyanına dayanmakta, mükellefin beyanı defter kayıtlarına ve defter kayıtları da yasal şartları içeren belgelere uygun olmak zorundadır.

Defter kayıtları belgelendirilirken, kullanılan belgeler şekli kurallara uygun olmasına rağmen gerçeğe aykırı ise kanuni olarak geçerlilikleri bulunmamakta ve defter kayıtlarını belgelendirme ödevine aykırılık teşkil etmektedir. Belgelerin gerçeğe aykırı düzenlenmesi iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan biri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge iken diğeri sahte belgedir.

### 2.4.1. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet (nitelik) veya miktar olarak gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtma amacıyla düzenlenen belgedir[220]. Belgenin yanıltıcı olma özelliği, taraflar arasındaki gerçek bir ilişkiye dayanmasına rağmen ilişkinin içeriğinin belgede farklı gösterilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir başka ifadeyle, bir belgenin dayanmış olduğu işlemin gerçek hali ile belgede yer alan mahiyet ve miktarlar arasında farklılık bulunacak şekilde işlem belgeye farklı olarak aktarılıyorsa belgenin yanıltıcı olmasından söz edilir.

Belgeden kasıt, Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabının Üçüncü Kısmında düzenlenen ve bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlerle ait olan kayıtların tevsikini sağlayan belgelerdir. Söz konusu belgeler; fatura, fatura yerine geçen vesikalar, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve Üçüncü Kısımda yazan diğer belgelerdir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından kullanma, saklama ve ibraz yükümlülüğü getirilen belgeler de sayılan belgelere ek olarak, bu bendin uygulama kapsamına dahildir[221].

Belgenin sadece mahiyet ve miktar unsurlarında farklılık bulunması halinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olur. Ancak belgenin diğer unsurlarında, taraflar doğru olmak şartıyla, yapılan farklılıklar muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilemez. Taraflarda yapılan değişiklik halinde ise sahte belgeden söz edilir[222].

İlk haliyle doğru düzenlenen bir belgenin üzerinde sonradan değişiklikler yapılarak farklı bir hale getiriliyorsa yanıltıcı belge düzenlemek değil, tahrifat söz konusudur. Ancak yanıltıcı olarak düzenlenen bir belge üzerinde tahrifat mümkündür.

Yanıltıcı belgede, taraflar ve işlem doğru olmasına rağmen mahiyet ve miktar itibariyle gerçek işlem ile belge arasında fark bulunmaktadır. Hukuki durumun mahiyetinin farklı yansıtılmasıyla söz konusu muamele veya durumun tamamen vergi dışı bırakılması amaçlanmaktadır. Miktar itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği takdirde ise gerçek tutarlar değiştirilerek hasılatın azaltılması veya giderlerin arttırılması söz konusudur[223]. Örnek

[220] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 102.
[221] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 152.
[222] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 103.
[223] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 153.

vermek gerekirse, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede fiyat, miktar, kilo, litre vb. durumlar olması gerekenden farklı yansıtılır. 40 litre su alınmasına rağmen 400 litre alınmış gibi belgeye yansıtılması bu duruma örnektir. Ancak söz konusu mal hiç alınmamasına rağmen, alınmış gibi belgeye yansıtılması halinde sahte belgeden söz edilir. 10 paket pirinç alınmasına rağmen belgeye 10 paket makarna alındığının yazılması örnek olarak verilebilir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olabilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan belgelerden olmalıdır. Orijinal belge üzerinde yanıltıcı belge düzenleme fiili gerçekleşebileceği gibi suretleri üzerinde de yapılması mümkündür.

Belgelerin düzenlendikleri sırada hata yapılması mümkündür. Ancak bu hataların Vergi Usul Kanununun öngördüğü şekillerde düzeltilmesi gerekir.

### 2.4.2. Sahte Belge

Vergi Usul Kanununun 227. maddesi gereğince vergi yükümlüleri, vergi kanunlarına göre tutulan ve üçüncü kişilerle ilişkilerine ve muamelelere esas teşkil eden kayıtların tevsiki zorunludur. Bir başka ifadeyle, vergi yükümlüleri üçüncü kişilerle olan ilişkileri hakkında belge düzenlemek ve kullanmak zorundadır. Mükelleflerin tutmak zorunda oldukları belgeler Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Bu belgeler; fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, ücret bordrosu, muhabere evrakı, reçete, adisyon ve senetlerdir.

Kanun hükmüne rağmen, kişilerin gerçek bir ekonomik ilişki bulunmamasına rağmen, bir ilişki varmış gibi belge düzenledikleri görülmektedir. Sahte belge niteliğinde olan bu belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması defter, kayıt ve belge sistemine yönelik bir ihlaldir. Uygulamada mal veya hizmet alımı olmamasına rağmen düzenlenen bu nitelikteki belgelere "naylon belge(fatura)" adı da verilmektedir[224].

Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge farklı durumları izah eden ifadelerdir. Yanıltıcı belgede gerçek bir ilişki olmasına rağmen, bu ilişkinin mahiyeti veya miktarı gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılır. Sahte belge düzenlenmesinde ise gerçek bir ekonomik ilişki olmamasına rağmen varmış gibi belge düzenlenir.

[224] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 106.

Belgenin düzenlenmiş olması için tüm unsurlarını içermesi hakkında doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Doktrindeki çoğunluk görüşe göre, belgenin düzenlenmesi, tüm unsurlarını eksiksiz bir şekilde içermesini ifade eder. İlk bakışta kanunda öngörülen şekle aykırılık teşkil etmeyen veya zorunlu bilgileri içermeyen, dolayısıyla sahteliği de açıkça anlaşılan belgeler suçun konusunu oluşturmaz. Bir diğer ifadeyle, eksik unsurları olan bir belgenin düzenlendiğinden söz edilemeyeceği için sahteliği de söz konusu olmaz[225]. Nitekim Yargıtay'ın görüşü de bu yöndedir[226]. Ancak kanaatimizce, belgenin unsurlarında eksiklik bulunması halinde belge olarak kabul edilmeyeceği için sahte belge suçunun da oluşmaması çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Eksik unsurları bulunan belgenin sahte olmayacağının kabulü ile birlikte, kişilerin sahte belge düzenlerken kasıtlı olarak bazı unsurları eksik bırakması mümkündür. Böylece unsurların eksikliği fark edilmediği sürece sahte belge, kişi tarafından kullanılmaya devam edilecektir. Eksiklik fark edildiği takdirde de sahte belge ile kaçakçılık suçunun oluşmadığını iddia edebilmek adına eksik unsur öne sürülmektedir. Bu nedenle, unsurlarında eksiklik bulunan belgelerin de sahte belge açısından incelenmesi gerektiği değerlendirilmelidir.

Belgenin sahte olarak düzenlenmesinin önlenebilmesi için öncelikle sahte belgenin tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda gerek Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı genel tebliğler[227] gerek yargı kararlarında sahte belgeye ilişkin bazı özellikler bulunmaktadır. Bu kapsamda; bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisini haiz olmayanlar tarafından düzenlenene belgeler ve başkası adına bastırılarak kullanılan belgeler sahte belge olarak kabul edilmektedir[228].

### 2.5. Defterleri Muhafaza ve İbraz Ödevine Aykırılık

Vergi Usul Kanunu uyarınca, tutulması zorunlu olan defterlerin beş yıl süre ile saklanması zorunludur. Hesap dönemi kapandıktan sonra zamanaşımı süresi içinde vergi

[225] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 416; **Yüce, Mehmet** (2018) Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 79; **Uğur, Hüsamettin, Elibol, Mert** (2015) Vergi Suçları, Ankara, Adalet Yayınevi, s. 419; **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 82; **Erdem, Tahir** (2010) "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler" Vergi Sorunları Dergisi, C:33, S: 266, s. 95.
[226] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2016/12503, K:2018/7541, Tarih:02.10.2018; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2016/4105, K:2018/8914, Tarih:08.11.2018; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2016/4111, K:2018/8695, Tarih:01.11.2018.
[227] 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği 3.1. Bölümünde sahte belge sayılabilecek hususlar belirtilmiştir.
[228] **Deniz, Kendal/Gencel, Ufuk** (2019) "Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S:39, s. 160-161.

incelemesi yapılabilir. Bu nedenle geçmişe ait hesapların ve işlemlerin denetlenebilmesi için bu dönemlerde tutulan defterlerin bulunması gerekmektedir. Mükellef veya vergi sorumlusu beş yıl süre ile defterlerini muhafaza etmek ve talep edilirse bu süre içinde yetkili makamlara defterlerini ibraz etmek zorundadır. Aksi takdirde muhafaza ve ibraz ödevine aykırılık nedeniyle çeşitli yaptırımlar uygulanmaktadır.

### 2.5.1. Defterlerin Muhafaza Edilmemiş Olması

Mükellefin beyanının doğruluğunu ispat yükünün doğal bir sonucu olan defterleri muhafaza ödevi Vergi Usul Kanununun 253. maddesinde düzenlenmiştir. Defter tutmak zorunda olanlar, tuttukları defterleri ve aldıkları veya verdikleri belgelerin örneklerini ilgili bulundukları yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıl boyunca saklamakla yükümlüdür. Defter tutmak zorunda olmayanlar ise, almakla yükümlü oldukları fatura, gider pusulaları, müstahsil makbuzları ve diğer belgeleri saklamak zorundadır. Saklanması zorunlu olan defter ve belgeler işyerinde bulundurulmalıdır.

Defterlerin muhafazası hakkında doğrudan bir yaptırım öngörülmemekle birlikte yetkili makamlar tarafından defterlerin ibrazı istendiği takdirde ödeve aykırılık gündeme gelmektedir. Nitekim defterler saklanmadığı için ibrazı da mümkün olmayacaktır. Bu durumda da Vergi Usul Kanununca defterlerin ibraz edilmemesi hakkında birtakım yaptırımlar öngörülmüştür. Ayrıca, saklanma ödevine aykırılık teşkil edecek bir diğer durum ise defterlerin işyerinde bulundurulmamasıdır. Bu durumda da Kanun yaptırım uygulanacağını öngörmektedir.

### 2.5.2. Defterlerin İbraz Edilmemiş Olması

Mükellefin vergisini doğru bir şekilde beyan ettiğinin tespiti vergi incelemeleri ile yapılmaktadır. Bunun için de mükellefin veya vergi sorumlusunun tutmuş oldukları defter, belge ve kayıtların vergi idaresine ibrazı gerekmektedir. Kanun, mükellefin kayıtlarının incelenmesi için defter tutma zorunluluğu getirdiği mükelleflere aynı zamanda ibraz yükümlülüğü de öngörmüştür. Mükellef veya sorumlu defter ve belgelerin saklanmasıyla yükümlü olup, bu yükümlülüğün özel bir sözleşme ile başkasına devri mümkün değildir.

Yalnızca kanunlar tarafından zorunlu tutulan defter ve belgeler değil, aynı zamanda Maliye Bakanlığınca kanunlara uygun bir şekilde tutma ve saklama zorunluluğu getirilen

defterlerin, belgelerin ve elektronik kayıtların da ibraz edilmesi zorunludur. Ancak ibraz zorunluluğu olmayan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme kapsamında değerlendirilmez.

Defter ve belgelerin gizlenmiş olarak nitelendirilebilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. İlk olarak yetkililer tarafından ibrazı istenen defter, kayıt ve belgelerin varlıklarının noter tarafından tasdik edilmiş olması veya sair suretlerle sabit olması aranmaktadır. Sair suret ile kastedilen, defter ve belgelerin varlığını kanıtlayacak nitelikteki hukuki delillerdir. Kanun hükmü bu konuda bir sınırlama getirmediği için getirilen belgenin kanıt değerine yargı mercii karar verecektir. Vergi dairesinde yer alan kayıtlar, mahkeme kararları, ticaret odası kayıtları örnek olarak verilebilir[229]. Onaylanmamış defterlerin ibraz edilmemesinden söz edilemez. Kural olarak defterin ibraz edilebilir olması için öncelikle varlığının sabit olması gerekmektedir. Tutulması zorunlu olan ve tasdiki gereken defterler Vergi Usul Kanununun 220. maddesinde belirtilmiştir. Bunlar; yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteridir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun izin verdiği durumlarda bu defterlerin yerine kullanılabilecek olan defterler de onaylanmak zorundadır.

İbraz talebi vergi incelemesi için olmalıdır. Vergi incelemesi, mükellefin defter, kayıt, belge ve envanterleri üzerinde vergi idaresinin ayrıntılı bir şekilde gerçekleştirdiği araştırmadır[230]. İncelemeyle amaçlanan Vergi Usul Kanununun 134. maddesine göre, mükellef veya vergi sorumluları tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmek ve sağlamaktır. Mükellefin ödevlerini yerine getirip getirmediği ve belge düzenine uygunluğu denetimi vergi incelemesiyle yerine getirilir. İnceleme sırasında yetkili inceleme elemanları tarafından defter ve belgelerin ibrazı istenebilir. Yetkili kişiler tarafından defter ve belgelerin ibrazının istenmesine rağmen ibraz edilmemesi gizleme fiilini ifade etmektedir. Vergi incelemesi haricinde, defter ve belgelerin hangi amaçla istendiği belli olmayan ibraz talebi halinde gizlemeden söz edilemez[231].

[229] **Şenyüz**, Vergi Ceza Hukuku, s. 100.
[230] **Taştan,** Vergi Hukuku, s. 183.
[231] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 100.

Defter ve belgelerin beş yıllık saklama süresi[232] geçtikten sonra ibraz edilmemesi de gizleme olarak değerlendirilemez. Özel hesap dönemlerine uygun defter tutan mükellefler açısından beş yıllık sürenin hesaplanması farklılık arz etmektedir. Vergi Usul Kanununun 174. maddesi gereği, "*ilgili bulundukları takip eden takvim yılı başından başlayarak*" hesaplanır. Saklama süresi sona erdiğinde ibraz yükümlülüğü de sona ereceği için defter ve belgelerin gizlenmesi de söz konusu olmayacaktır.

Mükellefler defter ve belgelerini beş yıl boyunca saklamakla yükümlü olmakla birlikte bu süre içinde ibraz etmelerine engel olacak şekilde mücbir sebepler meydana gelebilir. Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde mücbir sebepler sayılmıştır. Bunlar; kişinin vergi ödevini yerine getirmesine engel teşkil edecek nitelikte ağır kaza, ağır hastalık, tutuklanma, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler, kişinin iradesi dışında oluşan zorunlu gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler ile defterlerin elden çıkması gibi hallerdir. Kanun "*gibi haller*" ifadesini kullanarak bu durumların tahdidi olmadığını belirtmiştir. Bu nedenle Kanunda sayılan haller dışında mücbir sebeplerin varlığı halinde de mücbir sebep hükümleri uygulanabilecektir. Mücbir sebep hallerinin varlığının tespiti hakimin takdirine bırakılmıştır.

Mükellefin iradesi dışında gerçekleşen mücbir sebepler ile defter ve belgeler ziyaa uğrayabilir. Bu durumda mükellefler zayi olan defter ve belgelerini ibraz etmemiş sayılmamak için, bir diğer ifadeyle gizlemediklerini ispat etmek için, bu durumu öğrendikleri tarihten itibaren on beş gün içinde işletmenin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesine başvurarak zayi belgesi talep edebilirler. Mahkeme istemi incelerken, mücbir sebep durumunun defter ve belgelerin zayi olması sonucunu doğurup doğurmadığını, mutat ortamı, olay ile neden sonuç ilişkisini değerlendirerek delilleri serbestçe takdir eder. İrade dışında meydana geldiğini ve defter ile belgelerin kaybına neden olduğunu düşündüğü takdirde mücbir sebebin varlığı kabul edilmektedir. Belirtmek gerekir ki, söz konusu karar çekişmesiz yargı usulüne tabi olduğu için aksi her zaman ispat olunabilir. Defter ve belgelerin mükellefin veya vergi sorumlusunun iradesi dışındaki nedenlerden dolayı kaybolmasının inandırıcı kabul edilebilmesi için muhafaza ödevine aykırılık oluşturacak nitelikte özensiz davranmasının sonucunda olmaması gerekir[233].

[232] Beş yıllık saklama süresinin iki istisnası bulunmaktadır. Bunlar, yıllara yaygın inşaat ve amortisman kayıtlarıdır.
[233] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 151.

Vergi incelemesi sırasında yetkililerce talep edilen ibrazın usulüne uygun ve süre verilerek yapılması esastır. İbraz talebinde bulunacak kişilerin inceleme elemanı olması ve talebin kanunlarda öngörülen usule uygun olarak yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 14. maddesi gereği, inceleme elemanları defter ve belgelerin ibrazını talep ettikleri takdirde mükelleflere en az on beş günlük idari süre vermek zorundadırlar. İbraz süresi içindeyken mücbir sebep gerçekleştiği takdirde veya mali tatile rastladığı durumlarda bu süreler ibraz süresinin son gününün tespitinde dikkate alınır. Mücbir sebep dolayısıyla defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde sebep ortadan kalktığında mükellefe verilmiş olan süre durduğu yerden yeniden işlemeye başlar. Bu durumda ek olarak verilecek süre, durduğu süre kadardır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında göre yapanlar da her hal ve durumda vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olmayan kişiler tarafından yapılan ibraz talebi karşısında defterlerin ibraz edilmemesi gizleme olarak değerlendirilmez. Defter ve belgelerin ancak yetkili kişiler tarafından ibrazı istenebilir. Benzer şekilde, defter ve belgeler de sadece saklama yükümlülüğüne sahip kişilerden talep edilebilir. Mükellefler, tüzel kişilerde temsilciler, işletmeyi devralanlar ve mirasçılar[234] ibraz yükümlüsüdür. Mali müşavirlerin ibraz yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Vergi incelemesi hem vergi mahremiyeti hem de mükellefin işlerinin aksamaması için kural olarak mükellefin işyerinde[235] incelenir. İstisnai olarak, işyerinin müsait olmaması, işyerinde yapılmasının ölüm, terk gibi haller nedeniyle imkansız olması, mükellefin isteği gibi durumlarda vergi dairesinde de yapılabilir. Bu durumlarda yazılı olarak mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmesi istenir. Mükellef veya vergi sorumlusu mazeretsiz olarak getirmediği takdirde ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösteren mükelleflerden ise uygun bir süre verilerek defter ve belgelerini getirmeleri talep edilir. İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması halinde defter ve belgelerin yazı ile iletilmesine gerek yoktur[236]. Ayrıca

[234] Mirası reddetmemiş olan ve defter ve belgeler kendisine geçmiş olan mirasçıların ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır.
[235] İşyeri, işin fiilen yapıldığı yerdir.
[236]Ayrıntılı bilgi için bkz; **Ekici, Ali Osman** (2019) "Vergi İncelemesinin İş Yerinde Yapılmamasının Ortaya Çıkardığı Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri" Vergi Dünyası Dergisi, s. 155-160.

inceleme elemanı tarafından ibraz süresi verilmesi ve bu sürenin sonuna kadar beklenmesi de zorunlu değildir[237].

## 3. DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIK HALLERİNİN TARH YÖNTEMİYLE İLİŞKİSİ

Defter tutmanın amaçları ve defter tutmaya ilişkin ödevler Vergi Usul Kanununda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanunda sayılan amaçların gerçekleşebilmesi adına, defterlere ilişkin ödevlerin usulüne uygun şekilde yerine getirilmesi önem taşımaktadır. Nitekim kanun koyucu da defterlere ilişkin çeşitli ödevler öngörerek mükellef veya vergi sorumlularına bazı yükümlülükler getirmiştir.

Defterlere ilişkin ödevler hakkında yapılan ayrıntılı düzenlemelerin yanında, bu ödevlere uyulmaması neticesinde uygulanacak birtakım sonuçlar ve yaptırımlar da öngörülmektedir. Bu çerçevede ilk sonuç olarak defterlere ilişkin ödevlere uymamanın sonucunda verginin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi gündeme gelmektedir. Bir diğer sonucu ise aykırılıklar hakkında öngörülen vergi kabahati ve vergi suçu kapsamında belirtilen yaptırımlardır.

Vergilendirme sürecinin aşamalarından biri olan tarhiyatın gerçekleşebilmesi için defter, kayıt ve belgeler oldukça önemlidir. Türk vergi sistemi esas olarak beyana dayalıdır. Mükelleflerin ödevlerini hiç veya gereği gibi yerine getirmemesi halinde tarhiyata esas teşkil eden bir durumun tespiti defter, kayıt ve belgeler ile sağlanmaktadır. Kanunlara uygun bir şekilde defterlerin incelenmesi sonucunda, beyan edilmeyen bir matrah farkı tespit edildiğinde vergi idaresi tek taraflı tarh işlemlerinden ikmalen veya re'sen tarh işlemlerine başvurmaktadır.

### 3.1. İkmalen Tarh

İdare tarafından yapılan tarh işlemlerinden biri olan ikmalen tarh, Vergi Usul Kanununun 29. maddesinde tanımlanmıştır. Tanıma göre ikmalen tarh, daha önce bir vergi tarh edildikten sonra, bu vergiye ek olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit edilen bir matrah veya matrah farkı üzerinde

[237] **Mutluer,** Vergi Ceza Hukuku, s. 170; **Özcan,** Vergi Suçları, s. 171.

alınacak verginin tarh edilmesidir. Bir başka ifadeyle, mükellefin matrahı eksik beyan etmesi halinde, vergi idaresi, eksik beyan edilen kısmı tamamlamak üzere mükellefin defter, kayıt ve belgelerine veya kanuni ölçülere dayanarak matrahı tespit etmektedir. Beyan usulünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idare tarafından matrah farkı için yapılan vergilendirme olarak da tanımlanmaktadır[238]. İkmalen tarhiyata ek veya tamamlayıcı tarh adı da verilmektedir.

İkmalen tarhiyatın yapılabilmesi için iki şartın birlikte bulunması gerekir. İlk olarak, önceden yapılmış bir tarhiyatın varlığı gereklidir. İkinci olarak defter, kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülere dayanılarak matrah farkı bulunmalıdır.

Mükellefin şekli ödevlerinden olan belge düzenine uyma, defter tutma gibi ödevlerini gereği gibi yerine getirmesine rağmen, bu defter ve belgelerden yanlış sonuçlar çıkartılması ve yapılan beyanın da gerçeğe aykırı olma ihtimali bulunmaktadır. Bu durumlarda da ikmalen vergi tarhı yoluna gidilmelidir[239]. Kayıtların sıhhatini bozmayacak şekilde defterlere kaydedilmeyen faturalar nedeniyle ortaya çıkan matrah farkı için ikmalen tarh yapılır. Satışların bir kısmının yanlış hesaba geçirilmesi, aritmetik hata yapılması, mükerrer yazılan gider kaydı gibi durumlar örnek verilebilir[240].

### 3.2. Re'sen Tarh

Re'sen tarh, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt, belgeler veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesi mümkün olmayan durumlarda, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında[241] belirtilen matrah üzerinden verginin tarh edilmesidir.

---

[238] **Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 106.
[239] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 205.
[240] **Özyer,** Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 130.
[241] Şeker'e göre, re'sen takdir yapan inceleme elemanı her ne kadar bilgi, deneyim ve birikim açısından yeterli olsa dahi tek bir kişinin değerlendirmesi olması nedeniyle objektifliği tam anlamıyla sağlamamaktadır. Bu nedenle daha objektif bir yöntem belirlenmesi ve bunun da verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmemesi gerektiğini savunmaktadır. Bkz: **Şeker, Nezih** (1994) Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, Beta Yayınları, s. 59.

Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde re'sen vergi tarhının tanımının yanı sıra re'sen tarh halleri de belirtilmiştir. Bu hallerden birinin bulunması halinde vergi matrahının defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı kabul edilmektedir.

Madde hükmünde, defterlere ilişkin ödevlere aykırılık hallerinden re'sen vergi tarhını gerektiren üç durum yer almaktadır. Bunlardan ilki 30. maddenin üçüncü bendinde düzenlenen Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerin tamamının veya bir kısmının tutulmamış veya onaylanmamış olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi halidir. Mükellefin tutması gereken defter yerine bir başka defter tutması halinde de dönem matrahı re'sen takdir olunur. Ancak bir defterin kısmen tutulmamış olması halinde bu bent uyarınca değil, defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması nedeniyle re'sen tarh durumu oluşur[242]. Re'sen tarh nedenlerinden ikincisi 30. maddenin dördüncü bendinde belirtilmiştir. Buna göre, defter kayıtları ve bunlara ilişkin belgeler, vergi matrahının doğru olarak tespitine imkan vermeyecek şekilde noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmaması halinde re'sen tarh edilir. Defterlere ilişkin ödevlere aykırılık nedeniyle re'sen tarh yapılan hallerden üçüncüsü 30. maddenin altıncı bendinde düzenlenmiştir. Defterlerin tutulmuş olmasına rağmen tasdik ettirilmemesi halinde re'sen takdir sebebi meydana gelir. Onaylanması zorunlu defterler Vergi Usul Kanununun 220. maddesinde; defterlerin onay süreleri ise 221. maddesinde düzenlenmiştir. Kanunda belirtilen süreler geçtikten sonra defterler bir ay içinde onaylattırılmazsa, Vergi Usul Kanununun 352. maddesi uyarınca hiç onaylanmamış sayılır. Bu durumda, re'sen vergi tarhı yapılmaktadır.

### 3.2.1. Yasal Defterlerin Tutulmaması, Onaylattırılmaması veya İbraz Edilmemesi

Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin üçüncü bendinde "*Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse…*" re'sen vergi tarhı yapılacağı düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin üçüncü bendinde, "*Bu Kanuna göre tutulması mecburi defterler*" şeklinde ibare mevcuttur. Kanunun 257. maddesi uyarınca, Vergi Usul

[242] **Özyer,** Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 138.

Kanununda sayılan defterlere ek olarak mükelleflere defter tutma zorunluluğu getirme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Bu durumda, Bakanlık tarafından tutulma zorunluluğu getirilen defterlerin tutulmaması halinde re'sen tarh gerekip gerekmeyeceği doktrinde tartışmalıdır. Özyer'e göre, bu durum re'sen tarh nedenidir. Nitekim aynı madde tutulması zorunlu defterlerin tutulma zorunluluğunu kaldırma konusunda da Maliye Bakanlığına yetki vermektedir. Aksi takdirde, zorunluluğu kaldırılan defterlerin tutulmaması halinde de re'sen takdire gidilmesi gerekirdi[243].

Re'sen tarhı düzenleyen Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde, defterlerin ibraz edilmemesi düzenlenmesine rağmen belgelerin ibraz edilmemesi hakkında bir hüküm bulunmamaktadır. Bunun sebebi ise, bu hususun ayrı bir bentte hüküm altına alınmış olmasıdır. 30. maddenin dördüncü bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, vergi matrahının doğru tespitine engel olacak şekilde noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmaması re'sen takdir sebebi olarak düzenlenmiştir. Bu bent doğrudan belgelerin ibraz edilmemesini ifade etmiyorsa da belgelerin noksan olması durumu içine dahil edilerek değerlendirilmesi mümkündür. Bu noktada ortaya çıkan bir diğer sorun, 30. maddenin üçüncü bendinde defterlerin hepsi veya bir kısmının ibraz edilmemesi re'sen tarh nedeni olarak düzenlenmiştir. Ancak dördüncü bentte belgelerin tamamının veya bir kısmının ibraz edilmemesi durumu hakkında bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu noktada inisiyatif incelemeye yetkili olan kişilere aittir[244].

Mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlemek zorunda olduğu belgeleri bastırdıktan sonra kullanamadan kaybetmeleri halinde bu durumu bağlı bulundukları vergi dairesine bildirirler. Takdir komisyonları da ibraz edilen belgeleri dikkate alarak matrahı takdir eder.

### 3.2.2. Defterlerin İhticaca Salih Bulunmaması

Re'sen vergi tarhını gerektiren ikinci durum, Vergi Usul Kanunun 30. maddesinin dördüncü bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine olanak vermeyecek derecede noksan,

[243] **Özyer,** Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 141.
[244] **Uludağ, Barış** (2002) "Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Kanuni Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Durumu" Yaklaşım Dergisi, <www.yaklasim.com>, s.e.t. 03.03.2020.

usulsüz veya karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmaması halinde re'sen vergi tarhı yapılır.

Defter ve belgelerin ihticaca salih olmaması, vergi matrahının tespitinde bunların delil olarak kabul edilmeye elverişli olmamasını ifade eder. Ancak hangi durumların defter, kayıt ve belgeleri ihticaca salih olmaktan çıkardığı hakkında bir açıklama bulunmamaktadır. Uygulamada bu sebebe dair en çok karşılaşılan durumlar; defterlerden tespit edilen matrahın sıhhatini bozacak sayıda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması, gerçeğe aykırı giderlerin kaydedilmesi, randıman hesapları neticesinde bulunan hasılat ile defterlerde kayıtlı olan hasılat arasında büyük bir farkın bulunmasıdır[245]. Özellikle çift defter veya özel belge kayıtları beyanın ve dayanağı olan yasal defterlerin geçerliliğini kaybettirir. Bu nedenle matrahın tamamının re'sen takdiri gerekmektedir[246].

### 3.2.3. Yasal Defterlerin Gerçek Durumu Yansıtmaması

Re'sen vergi tarhını gerektiren üçüncü durum, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinin altıncı bendinde, tutulması zorunlu olan defterlerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinde re'sen vergi tarhının gerektiği şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Tutulması gereken defterler Vergi Usul Kanununun 182. ve 213. maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Kanunun mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığına bu defterlere ek olarak ilave defter tutma yükümlülüğü getirme yetkisi tanınmıştır. Bu kapsamda, tutulması zorunlu olan defterlerin gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunması halinde ilgili dönem matrahı için re'sen tarh sebebi oluşmaktadır. İnceleme elemanlarının da genellikle defterlerde noksanlık, karışıklık veya usulsüzlük tespit edememesine rağmen harici karinelere dayanarak düzenlemiş oldukları raporlarda bu gerekçeyi kullandıkları görülmektedir[247].

[245] **Özyer,** Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 157.
[246] **Özbalcı,** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s. 103.
[247] **Özyer,** Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 147.

## 4. DEFTERLERE İLİŞKİN ÖDEVLERE AYKIRILIKLARA UYGULANAN YAPTIRIMLAR

Vergi ödevlerine aykırı fiiller, vergi suçu veya vergi kabahatine konu olmaktadır. Şekli vergi ödevlerinden olan defter tutmaya ilişkin ödevlere aykırılıklar da niteliğine göre suç veya kabahati oluşturan fiiller arasında yer almaktadır. Vergisel uyum açısından da vergi cezaları ya da diğer ifadeyle yaptırımların gerekli olduğu değerlendirilmektedir[248].

İdari yaptırım olan vergi kabahatleri, Vergi Usul Kanununun 344 ile 356. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanunumuza göre üç çeşit vergi kabahati bulunmaktadır: Vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati. Kabahat sayılan fiil vergi idaresi tarafından tespit edilmekte ve bu fiillere idari para cezası uygulanmaktadır. Defterlere ilişkin ödevlere aykırı fiiller üç kabahat kapsamında da öngörülmüştür.

Adli suç kapsamına giren vergi suçları ise Vergi Usul Kanununun 359 ile 363. maddeleri arasında kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu şeklinde düzenlenmiştir. Vergi suçunu oluşturan fiiller, ceza mahkemesinin görev alanına girmektedir. Suç oluşturan fiiller neticesinde adli para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmaktadır. Defterlere ilişkin ödevlere aykırılık fiilleri üç suç açısından çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır.

### 4.1. Vergi Kabahati Oluşturan Durumlara Uygulanan Yaptırımlar

Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan hukuka aykırı fiillerin bir kısmı vergi kabahati diğer kısmı ise vergi suçu olarak düzenlenmiştir. Vergi kabahati olarak öngörülen fiil ile neticesinde uygulanacak yaptırım idari usullerle belirlenmektedir. Vergi idaresi tarafından tespit edilen fiil hakkında herhangi bir mahkeme kararına gerek olmaksızın vergi idaresi tarafından ceza kesilmektedir.

İdari nitelikli vergi cezalarının amacı, kanuna aykırı olarak işlenen fiil sebebiyle Devletin, gördüğü zarara eşit şekilde tazminat almak değildir. Amaç, zararı aşan tutarda karşılık alarak faili cezalandırmak ve kanuna aykırı fiilleri önlemektir[249].

---

[248] **Şanver, Cahit** (2017) "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması" Yönetim Bilimleri Dergisi, C:15, S:29, s.104.

[249] Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, Tarih: 12.06.1980, E: 1977/1, K: 1980/2 (Danıştay Dergisi, S. 40-41, s. 67-74)

Fiilin ağırlığına göre kabahat çeşitleri belirlenmiştir. Bu kapsamda vergi kabahatleri; (genel) usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı olmak üzere üç çeşittir. Vergi ziyaı kabahatinin oluşabilmesi için mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ziyaına sebep olması gerekmektedir. Ancak, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerinde vergi ziyaı şart değildir. Vergi kanunlarında yer alan usul ve şekillere aykırılık halinde, vergi ziyaı aranmaksızın, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri oluşmaktadır.

Vergi kabahatlerinin oluşumunda kasıt unsuru aranmasına gerek yoktur. Diğer bir ifadeyle, kabahatin işlenmiş kabul edilebilmesi için, fail tarafından kasıtlı olarak hareket etme şartı bulunmamaktadır. Taksirle veya ihmali davranış ile kabahat oluşmaktadır.

Kabahatin niteliğine bağlı olarak, fiil neticesinde farklı cezalar uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanununun mükerrer 414. maddesi uyarınca, Vergi Usul Kanununda yer alan maktu sınırlar ile asgari ve azami miktarları belirlenmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir. Bu hükmün Anayasa'nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "*ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*" hükmüne aykırı olduğu doktrinde değerlendirilmektedir[250].

### 4.1.1. (Genel) Usulsüzlük Oluşturan Aykırılıklar

Usulsüzlük Vergi Usul Kanununun 351. maddesinde "*vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesi*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi kanunlarının şekil ve usul kurallarına uymamak şeklindeki davranışlar Kanunda usulsüzlük olarak ifade edilmektedir. Vergi Usul Kanununa daha sonradan eklenen özel usulsüzlük fiillerinden ayırmak amacıyla uygulamada genel usulsüzlük şeklinde de adlandırılmaktadır.

[250] **Güneş,** Verginin Yasallığı İlkesi, s. 152; **Kaneti/Ekmekci/Güneş ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 349.

Kanunun 352. maddesinde usulsüzlük fiilleri, birinci derece ve ikinci derece usulsüzlük olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Madde hükmünde yazılı derecelere göre cezalandırılacak olan usulsüzlükler, re'sen takdiri gerektirirse cezalar iki kat kesilir.

Defterlere ilişkin ödevlere aykırılık hallerinden olan birinci derece usulsüzlük fiilleri; Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması, Vergi Usul Kanununun kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyulmamış olması ve onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin yapılmamış olmasıdır. İkinci derece usulsüzlük fiilleri arasında defterlere ilişkin ödevlere aykırılık teşkil edecek fiil ise, onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içerisinde yaptırılmış olmasıdır[251].

Usulsüzlüklere ilişkin idari para cezaları kanuna bağlı cetvelde maktu veya nispi olarak düzenlenmektedir. Her yıl, bir önceki yılın tutarı yeniden değerleme oranına göre artırılarak yeni bir oran belirlenmektedir.

Vergi Usul Kanununun ekinde bulunan cetvele göre (genel) usulsüzlükler hakkında 2020 yılı için öngörülen cezalar şu şekildedir[252]: Birinci derece usulsüzlüklerde; sermaye şirketleri için 220 TL; sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 130 TL; ikinci sınıf tüccarlar için 67 TL; yukarıda belirtilenler dışında kalan ve beyanname usulüne göre gelir vergisine tabi olanlar için 30 TL; kazancı basit usule göre tespit edilenler için 18 TL ve gelir vergisinden muaf olan esnaf için 8,5 TL olarak belirlenmiştir.

İkinci derece usulsüzlüklerde; sermaye şirketleri için 120 TL; sermaye şirketleri dışında kalan birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı için 67 TL; ikinci sınıf tüccarlar için 30 TL; yukarıda belirtilenler dışında kalan ve beyanname usulüne göre gelir vergisine

[251] Çalışmamızın konusu defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklardan oluştuğu için diğer usulsüzlük fiillerine değinilmeyecektir.
[252] Her yıl uygulanacak usulsüzlük ve özel usulsüzlük ceza tutarları ile Vergi Usul Kanununa göre uygulanacak çeşitli had ve miktarlar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile belirlenmektedir. 2020 yılı için geçerli olan rakamlar, 27.12.2019 Resmi Gazete Tarih, 30991(2. Mükerrer) Resmi Gazete No'lu 513 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

tabi olanlar için 18 TL; kazancı basit usule göre tespit edilenler için 8,5 TL ve gelir vergisinden muaf olan esnaf için 4,7 TL olarak belirlenmiştir.

#### 4.1.1.1. Defterlerin Tutulmamış Olması

Defterlerin tutulmamış olması, usulsüzlükleri düzenleyen Vergi Usul Kanununun 352. maddesinde birinci derece fiiller arasında sayılmıştır. Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması halinde vergi kabahati meydana gelmektedir.

Defterlere İlişkin Ödevlere Aykırılıklar bölümünde de bahsedildiği üzere, söz konusu fiil; defterlerden herhangi birinin temin edilmemiş olması, defterin mevcut olmasına rağmen hiçbir kaydın yer almaması ve tutulması gereken zorunlu defter yerine bir başka defterin tutulması olmak üzere üç şekilde karşımıza çıkmaktadır. Sayılan durumlardan yalnızca birinin gerçekleşmesi kabahatin oluşması için yeterlidir. Birden fazla defter tutulmamış olsa dahi bir kabahat meydana gelmiş sayılır[253].

#### 4.1.1.2. Defterlerin Noksan, Usulsüz veya Karışık Olması

Defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılabilecek olan noksanlık, usulsüzlük veya karışıklık hallerinin Vergi Usul Kanununun 352. maddesine göre kabahat olabilmesi için doğru bir vergi incelemesini imkansız kılabilecek nitelikte olması gerekmektedir. Noksanlık, usulsüzlük veya karışıklık hallerinin sonuçlarından biri veya bir kısmı ile doğru bir vergi incelemesini imkansız kılma arasında illiyet bağı bulunmalıdır. İlliyet bağının aranması ile söz konusu kabahat netice kabahati olarak değerlendirilmektedir.

Mükelleflerin defter ve belgelerinde birtakım eksiklikler ve karışıklıklar bulunabilir. Ancak kabahat olabilmesi için bu durumun doğru bir vergi incelemesini imkansız hale getirmesi aranmaktadır. Diğer bir ifadeyle, defter, kayıt ve belgelerdeki noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık ile doğru bir vergi incelemesinin imkansız olması arasında illiyet bağı kurulamıyorsa kabahat meydana gelmemiş sayılacaktır. Danıştay'ın emsal kararları da illiyet bağının bulunması gerektiği yönündedir[254]. Doğru bir vergi incelemesinin imkansız olması hali soyut bir kavramdır. Bu nedenle bu durum inceleme elemanları tarafından takdir

[253] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 142.
[254] Danıştay 3. Daire, E:2015/312, K:2016/9751, Tarih: 29.12.2016; Danıştay 3. Daire, E:2013/2466, K:2013/5918, Tarih: 9.12.2013.

edilmektedir[255]. İnceleme yapılırken noksanlık, usulsüzlük veya karışıklığın tespit edilmesi halinde vergi incelemesine engel teşkil ettiğine karar verilirse birinci derece genel usulsüzlük kabahati oluşur.

Noksanlık, usulsüzlük veya karışıklık hallerinin sayı ve konu olarak fazla olmasının önemi bulunmamaktadır, bu durumlarda da tek bir kabahat işlenmiş sayılacaktır.

#### 4.1.1.3. Kayıt Düzenine Uyulmaması

Vergi Usul Kanununun 215 ile 219. maddeleri arasında defter, kayıt ve belgelerde kayıt düzeni hüküm altına alınmıştır[256]. Kanunun 215. maddesine göre öncelikle, Vergi Usul Kanununa göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla başka bir dilde tutulması da mümkündür.

Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. İlgili dönem defter onay tarihi itibariyle ödenmiş sermayesi en az 100 ABD Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az yüzde kırkı ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlara ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Cumhurbaşkanı tarafından izin verilebilir. Cumhurbaşkanı, belirtilen miktarları ve sınırları sektörlere göre ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartlar ihlal edildiği takdirde, ihlal edilen hesap dönemini takip eden hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

Kayıt düzenine ilişkin bir diğer hüküm ise 216. maddede yer alan defterlerin mürekkeple yazılacağına dair kuraldır. Buna göre, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Ancak istisnai olarak defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamların geçici olarak kurşun kalemle yazılmaları da mümkündür. Bunun dışında kopya kağıdı gibi çeşitli şekillerde kopya konulmasına da izin verilmiştir.

Defterlerde yapılan yanlışlıkların düzeltilmesi 217. maddede düzenlenmiştir. Yevmiye defterlerinde yapılan yanlışlıklar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Diğer defter ve kayıtlarda rakam ve yazıların yanlış yazılması halinde düzeltmeler sadece yanlış

[255] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 143.
[256] Çalışmamızın Birinci Bölümünde kayıt düzenine ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapıldığı için bu bölümde kayıt düzeni kurallarına kısaca değinilmiştir.

rakam ve yazıların okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Ancak defterlerde yer alan kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasak kılınmıştır. Defterlerde kayıtlar arasında yer alan usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeden boş bırakılamaz veya atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz.

Defterlere kaydedilmesi gereken işlemlerin 219. maddede yer alan süreler içerisinde kaydedilmesi zorunludur. İşlemlerin işin hacmine veya icabına uygun olarak muhasebenin düzenini bozmayacak bir süre içerisinde kaydedilmesi zorunludur. Kanunda bu süre on gün olarak belirtilmiştir. Bu nedenle on günden fazla geciktirilmemesi gerekmektedir. Kayıtlarını sürekli olarak yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan belgelere dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara işlenmesi deftere işlenme hükmündedir. Ancak esas defterlere kaydının 45 günden fazla geciktirilmesi uygun görülmemiştir. Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine işlemler günü gününe kaydedilir.

Kanunda belirtilmiş olan kayıt düzeni hükümlerine uyulmaması halinde birinci derece usulsüzlük fiili meydana gelir. Kayıt düzenine aykırılık hakkında yaptırımı düzenleyen Vergi Usul Kanununun 352. maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendine göre; her incelemede, inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı içinde tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır. Bir takvim yılı için yapılan vergi incelemesi sırasında tespit edilen ve o tarihe kadar yapılmış olan kayıt düzenine aykırı tüm davranışlar tek fiil olarak kabul edilmektedir. Ancak, birden fazla takvim yılı için yapılan incelemelerde, inceleme tarihine kadar yapılan aynı tür davranışlar her bir takvim yılı için ayrı usulsüzlük fiili olarak kabul edilir. Benzer şekilde, yıl içinde yapılan incelemenin tarihinden sonra gerçekleştirilen usulsüzlükler de ayrı usulsüzlük eylemi olarak sayılır[257].

#### 4.1.1.4. Onaylattırılması Zorunlu Olan Defterin Onaylattırılmaması

Türk vergi hukukunda Vergi Usul Kanununun 171. maddesinde belirtilen amaçların gerçekleştirilebilmesi için defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Ancak yalnızca defter tutma yükümlülüğü amaçları yerine getirmekte yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle tutulan defterlerin güvenilirliğini sağlamak, doğruluğunu tespit edilebilmek için tutulması gereken

[257] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 245.

bazı defterler hakkında onay yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu zorunluluk ile birlikte mükellefler istedikleri gibi eklemeler yapma, sayfaları yırtma, silme, yerine yenilerini koyma, vergi ziyaına neden olacak şekilde değiştirme olanağına sahip değildir.

Vergi Usul Kanununun 220. maddesinde onaylattırılması zorunlu olan defterler düzenlenmiştir. Bu defterler; yevmiye, envanter, işletme, çiftçi işletme, imalat ve istihsal vergisi defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteridir. Kanunun izin verdiği durumlarda bu defterler yerine tutulan defterler de onaylanmak zorundadır.

Onay zorunluluğunun eksiksiz bir şekilde yerine getirildiğinin kabulü için, mükellefler tutmak zorunda oldukları defterlerden onayı gerekenlerin tümünü onaylattırmak zorundadır. Defterlerden yalnızca birinin onaylanmamış olması veya onayın geçersiz olması halinde usulsüzlük fiili meydana gelir.

Onaylanması zorunlu olan defterlerin 221. maddede yazılı olan sürelerde onaylatılması zorunludur. İşe devam edenler defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; hesap dönemi Maliye Bakanlığı tarafından belirlenenler defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda defterlerini onaylatmak zorundadırlar. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete tabi olanlar, işe başlama veya yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muaflıktan çıkma tarihinden itibaren on gün içinde defterlerini onaylatmalıdır. Yıl içerisinde, onaylatılması zorunlu olan defterlerinin dolması gibi nedenlerle yeni defter kullanacak olanlar ise bunları kullanmaya başlamadan önce onaylatmakla yükümlüdür.

Tutulması zorunlu olan defterlerin onay sürelerinin sonunda onaylanmaması hakkında birinci derece ve ikinci derece usulsüzlük olmak üzere iki ayrı fiil öngörülmüştür. Defterlerin onaylanması vergi kayıtlarının sağlığı için önem taşımaktadır. Bu nedenle süresi içinde onaylattırılması zorunludur. Ancak bu sürelerin sonundan itibaren bir aylık ek süre tanınmaktadır. Onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin onay işleminin, kanunda belirtilen sürelerin sonundan başlayarak ek olarak verilen bir aylık süre içinde yapılmış olması halinde ikinci derece usulsüzlük fiili meydana gelir.

Onaylanması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin, onay işleminin yaptırılmamış olması halinde birinci derece usulsüzlük fiili oluşur. Onay süresinin sonundan başlayarak ek

olarak verilen bir aylık süre geçtikten sonra defterlerin onaylattırılması halinde defter onaylanmamış sayılır. Bu durum ise, birinci derece usulsüzlük fiili kapsamında yer alır.

Kanunda defterleri onaylamaya yetkili olanlar Vergi Usul Kanununun 223. maddesinde belirtilmiştir. Bu kişiler dışındaki kişi ve makamlar tarafından yapılan onay işlemi geçersizdir. Bu durumda da defterler onaylanmamış sayılacağı için birinci derece usulsüzlük kapsamında değerlendirilmektedir. Yetkili makamlar tarafından süresinde yapılan onay işleminde defterlerin güvenirliğini etkilemeyen şekle aykırılıklar, onay işlemini geçersiz kılmaz[258]. Bu tür aykırılıklar sonradan giderilebilecek nitelikte, basit şekil aykırılıklarıdır.

### 4.1.2. Özel Usulsüzlük Oluşturan Aykırılıklar

Vergi kanunlarında öngörülen bazı defter tutma, düzenleme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan vergi mükellefleri ve sorumluları hakkında (genel) usulsüzlük cezalarına göre daha ağır olan özel usulsüzlük cezaları öngörülmüştür. Özel usulsüzlük fiilleri vergi ziyaına neden olmaya daha elverişli nitelikteki tehlikeli fiillerdir. Nitekim fiiller incelendiğinde de vergilendirme işlemlerinde büyük öneme sahip olan belge düzenine uymama ve bilgi vermeme gibi kabahat fiillerinden oluştuğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanununun 353. ve 356. maddeleri arasında özel usulsüzlük fiilleri ve cezaları düzenlenmiştir. Söz konusu fiiller arasında defter tutma ödevine aykırılık teşkil edecek olan eylemler ise 353. maddenin dördüncü bendinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri[259] ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe yazılmamış olması ve yetkililer tarafından ibrazı istendiğinde ibraz edilmemiş olmasıdır. Belirtilen bu üç hareketten herhangi birinin yapılması özel usulsüzlük kabahatinin gerçekleşmesi için yeterlidir. Bu nedenle bu hareketlerin seçimlik olarak düzenlendiği değerlendirilmektedir. Tespitte kaç fiilin meydana geldiği önemli değildir, ceza miktarını etkilemez. Ancak ayrı ayrı tespitlerde bu fiillerin bir veya birkaçının bir arada bulunması durumunda her tespit için ayrı ayrı ceza uygulanacaktır. Ceza kesilmesine rağmen

[258] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 249.
[259] Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defterlerini düzenleyen ilgili Kanun hükümlerinin 4369 sayılı Yasa ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırıldığı çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilmişti.

yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere yeniden bir süre verilir. Bu süre içinde de yerine getirmiyorsa belirtilen cezalar bir kat arttırılarak uygulanır.

Kanunun 353. maddesinde yer alan özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaının da meydana gelmesi halinde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrı olarak kesilir. Ayrıca bu cezalar hakkında 336. madde hükmü[260] de uygulanmaz. Özel usulsüzlük kabahatinin yanında vergi ziyaı kabahatinin de işlenmesi durumunda, her kabahat için ayrı ayrı ceza verilir. Burada fikri içtimaya yer verilmemiştir.

#### 4.1.2.1. Defterlerin İşyerinde Bulundurulmaması

Vergi incelemesi, vergi matrahının ortaya çıkartılması için önem taşımaktadır. Ancak vergi incelemesi gerçekleştirilirken doğru bir tespit yapılabilmesi adına mükellefe de bazı ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlerden biri de mükellef veya vergi sorumlusunun günlük tutması gereken defterleri iş yerinde bulundurmasıdır.

Günlük tutulması gereken defterlerin iş yerinde bulundurulmaması halinde mükellef veya vergi sorumlusu hakkında 513 sayılı Vergi Usul Kanunu genel Tebliği ile 2020 yılı için 350 TL özel usulsüzlük cezası öngörülmektedir.

#### 4.1.2.2. Defterlere Yazılması Gereken İşlemlerin Günü Gününe Yazılmamış Olması

Vergi Usul Kanununun 353. maddesinin dördüncü bendinde "*Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kaydedilme mecburiyeti getirilen defterlerin; ... bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe kayıt edilmemesi...*" halinde her tespit için 350 TL özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Defterlerle ilgili özel usulsüzlük fiillerinin defterlerin tümü için değil, sadece günü gününe tutulması gereken defterler hakkında geçerlidir. 4369 sayılı Kanun ile değişiklik

[260] "b) Muhtelif cezayı istilzam etmesi:
Madde 336 – (Değişik : 30/12/1980-2365/62 md.) Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir.
Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyaına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir."

yapılmadan önce günü gününe tutulması gereken defterler; günlük kasa defteri, perakende satış ve hasılat defteri ile serbest meslek kazanç defteri şeklinde sayılmakta idi. Ancak değişiklik ile birlikte günlük kasa defteri, perakende satış ve hasılat defteri kaldırılmıştır. Günü gününe kaydedilmesi gereken defterler; serbest meslek kazanç defteri ile Maliye Bakanlığınca günü gününe tutulması zorunluluğu getirilen defterlerdir.

#### 4.1.2.3. Yetkililer Tarafından İbrazı İstendiğinde İbraz Edilmemiş Olması

İbraz etmemek, maddi varlığı sabit olan bir şeyi göstermemek anlamına gelir. Kayıt esasına dayanan vergi sistemlerinde defter ve belgelerin ibrazı, kayıtların doğruluğunu tespiti için gereklidir.

Defterlerin yetkililer tarafından ibrazı istenmesine rağmen ibraz edilmemiş olmasına dair özel usulsüzlük fiilleri kapsamında iki düzenleme mevcuttur. Bunlardan birincisi 353. maddenin dördüncü bendinde "*günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt mecburiyeti getirilen defterlerin; … yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu fiilin cezası ise 350 TL olarak belirlenmiştir.

İbraz etmeme fiiliyle ilgili bir diğer düzenleme ise mükerrer 355. maddede yer almaktadır. Hükme göre[261], Vergi Usul Kanununun 256. maddesinde yer alan zorunluluklara uymayan birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.600 TL; ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 800 TL; yukarıdaki yazanlar dışındakiler hakkında 400 TL özel usulsüzlük cezası kesilir.

[261] Hükmün tamamı aşağıda verilmiştir. Çalışmamızın kapsamı defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklardan oluştuğu için madde hükmünde geçen Kanunun diğer maddelerine dair açıklama yapılmayacaktır. Hükmün tamamı şu şekildedir:
"**Mükerrer Madde 355 – (Ek: 30/12/1980-2365/80 md; Değişik: 22/7/1998-4369/13 md.)**
Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);(3)
1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 **(1.600 TL)**Türk Lirası,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basıt usulde tespit edilenler hakkında 500 **(800 TL)** Türk Lirası,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 **(400 TL)** Türk Lirası,
Özel usulsüzlük cezası kesilir. **(Ek cümle: 21/3/2018-7103/13 md.)** Bu Kanunun 107/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayanlardan, bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alanlara 1.000 Türk lirası, (2) numaralı bendinde yer alanlara 500 Türk lirası, (3) numaralı bendinde yer alanlara 250 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir."

Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz zorunluluğunu düzenleyen Vergi Usul Kanununun 256. maddesine göre, "*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.*"

Kanunun 256. maddesine göre, önceki maddelerde yazılı olan gerçek ve tüzel kişi ile mükerrer 257. maddede getirilen zorunluluklara tabi olan mükellefler saklamak zorunda oldukları defter, belge ve kayıtlar ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin kayıtları süresi içinde yetkili makamların talebi üzerine ibraz etmek zorundadır.

Kanunun 256. maddesinde öngörülen ibraz etme yükümlülüğü ile kaçakçılık suçunu düzenleyen 359. maddesindeki ibraz etmeme tamamen aynı değildir. 359. maddede düzenlenen yalnızca Vergi Usul Kanununa göre tutulan veya düzenlenen defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğüne aykırılıktır. Ancak 256. maddede yazılı olan ibraz zorunluluğu, madde metninde yer alan defter, belge, her türlü kayıt, bilgi ve şifre ile bağlantılıdır.

Bir diğer farklılık ise ibrazı talep eden makam ile ilgilidir. 359. maddeye göre, ibrazı talep edebilecek olanlar vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Dolayısıyla bu kişilerden ibraz talebi gelmediği sürece kaçakçılık suçu da oluşmayacaktır. Ancak, özel usulsüzlük kapsamında değerlendirebilmek için ibraz talebinin vergi idaresinin yetkili makamları tarafından talep edilmesi yeterlidir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olma koşulu yoktur[262].

Başka bir farklılık ibraz talebinin amacıyla ilgilidir. İbraz etmeme eyleminin özel usulsüzlük kapsamında değerlendirilebilmesi için vergi incelemesi amacıyla istenmesi

[262] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 330.

aranmaz. Bir diğer ifadeyle, herhangi bir amaçla defter, belge ve kayıtların vergi idaresine teslim edilmemesi ve verilen süreye rağmen talebe uyulmamış olması özel usulsüzlük fiilinin oluşması için yeterlidir. Oysa vergi kaçakçılığının oluşabilmesi için ibraz talebinin vergi incelemesi yapılması amacıyla olması gerekmektedir.

Özel usulsüzlük fiilinin meydana gelebilmesi için istenenlerin ibraz edilmemesi, eksik veya aldatıcı bilgi verilmesi veya defter ve belgelerin ibrazı için verilen en az on beş günlük sürede ibraz edilememesidir. Bu durumda ceza kesileceğine dair muhatabın istemini içeren bir tebligatın yapılması da ön şarttır. Ancak Maliye Bakanlığı bu ödevin yerine getirilmesini düzenleyici işlemler ile duyurduysa ayrıca yazılı bildirim şartı aranmaz.

İbraz edilmeyen defter ve belgeler hangi yıla ait olursa olsun, ibrazının istendiği yıl esas alınır. Diğer bir ifadeyle, ibrazının istendiği yıl hangisi ise o yıla dair ceza kesilir.

Belirtilen ibraz zorunluluğu, onaya tabi hesap ve işlemlerin doğrulanması için gereken belge ve kayıtlarla sınırlı olmak üzere, söz konusu hesap ve işlemlere taraf olanlarda, defter ve belgelerin kontrolü amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler için de geçerlidir. Yeminli mali müşavirler (YMM) ve serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM), onayladıkları işlemlere taraf olanlardan tebliğde belirtilen usul ve esaslara göre defter ve belgelerini ibraz etmelerini talep edebilirler. İstemin yazılı olması şarttır. Bu kişilerden istem yazısını alan mükellefin on beş gün içinde defter ve belgesini ibraz etmesi zorunludur. İbraz edilmediği takdirde, YMM ve SMMM defter ve belgeyi ibraz etmeyen mükellefi vergi dairesine bildirir. Bildirim üzerine vergi dairesi gereken cezai işlemi yerine getirir ancak YMM ve SMMM idarenin yerine geçerek ibraz etmeyen mükellef hakkında ceza kesemez.

#### 4.1.2.4. Mükerrer 257. Maddeye Uyulmaması

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. maddesine göre, "*Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);*

*1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.600 TL)Türk Lirası,*

*2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basıt usulde tespit edilenler hakkında 500 (800 TL) Türk Lirası,*

*3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (400 TL) Türk Lirası,*

*Özel usulsüzlük cezası kesilir*."

Mükerrer 257. madde ile Maliye Bakanlığına vergi mükellef ve sorumlularına çeşitli yükümlülük getirme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak genel tebliğler yayımlayarak mükellef veya vergi sorumlularına çeşitli zorunluluklar getirmektedir. Bu zorunlulukları yerine getirmeyenler hakkında Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır.

### 4.1.3. Vergi Ziyaı Oluşturan Aykırılıklar

Vergi ziyaı kabahati, vergi gelirlerini azaltmaya yönelik davranışların yasaklanmasını konu alır. Kabahatin unsuru olan vergi ziyaı gerçekleşmeden kabahatin oluşması mümkün değildir. Vergi ziyaı ve vergi kaybı kavramlarının benzerliği hakkında doktrinde iki görüş bulunmaktadır. Oktar'a göre, vergi kaybı ile vergi ziyaı kavramları birbirinden farklıdır. Ödevin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle hem vergi ziyaı hem vergi kaybı söz konusu olmaktadır. Ancak ödevlerin eksiksiz bir şekilde yerine getirilmesine ve verginin de zamanında tahakkuk etmesine rağmen verginin ödenmemesi halinde vergi ziyaı değil, vergi kaybı söz konusudur[263]. Mutluer'e göre ise, vergi kaybı ve vergi ziyaı kavramları aynıdır[264].

Vergi ziyaı kabahati, Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde tanımlanmıştır. Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeye dair ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sonucunda verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Kişisel veya ailevi durumlar hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya başka şekillerde[265] verginin eksik

[263] **Oktar, S. Ateş** (2016) Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s. 351.
[264] **Mutluer/Dayanç Kuzeyli,** Vergi Hukuku, s. 218.
[265]Kaneti/Ekmekci/Güneş ve diğerlerine göre, vergi ziyaının oluşabileceği durumlar açıklanırken "veya sair suretlerde" ifadesinin kullanılması Anayasa'nın 38. maddesine aykırıdır. Hükümde idari aykırılığın maddi unsuruna yer verilmesi gerekmektedir. Böyle bir düzenleme yasallık ilkesinin uzantısı olan ceza hükümlerinin açık ve anlaşılabilir olma ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Kaneti/Ekmekci/Güneş ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 349.

tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine[266] sebep olmak da vergi ziyaı hükmündedir. Ayrıca belirtilen hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veya haksız geri verilmesinin geri alınması durumları cezanın uygulanmasına engel değildir.

341. madde değerlendirildiğinde, vergi ziyaı kabahatinin meydana gelmesi için iki unsurun birlikte aranması gerekmektedir. İlk olarak, vergi mükellefi veya sorumluları vergilendirmeye dair ödevlerini zamanında yerine getirmemiş veya eksik bir şekilde yerine getirmiş olmalıdır. Ayrıca bu sebeplere bağlı olarak verginin zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş olması aranmaktadır. Mükellefin vergilendirmeye ilişkin ödevleri esas olarak Vergi Usul Kanununun 153 ile 257. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Burada belirtilen ödevlerin yanı sıra Vergi Usul Kanununun diğer bölümlerinde ve vergilere ilişkin kanunlarda mükelleflere verilen başka ödevler de bulunmaktadır. Mükellef veya sorumlunun bu ödevleri zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi durumunda vergi ziyaı unsurlarından biri oluşabilir. Belirtmek gerekir ki bazı vergi kanunlarında, ödevlerden bir kısmının süresinde yerine getirilmediğinde vergi kaybının hemen doğmayacağı, mükellefe veya sorumluya belirli bir süre daha verilebileceğine dair hükümler bulunmaktadır[267].

Kanunun 341. maddesinin ikinci fıkrasına göre, şahsi veya ailevi durumlar hakkında gerçeğe aykırı beyanlar veya sair suretlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesine veya geri verilmesine neden olmak da vergi ziyaı hükmündedir. Vergi ziyaı doğduktan sonra, herhangi bir tarihte ödenmesi, haksız geri verilen verginin tekrardan tahsil edilmesi doğmuş olan vergi ziyaını ortadan kaldırmaz[268].

Vergi ziyaının varlığı vergi borcuna bağlıdır. Vergi ödevi bulunmayan birinin esasen vergi ziyaı kabahatini gerçekleştirmesi de olanaksızdır[269]. Bu nedenle vergi ziyaı kabahati yalnızca vergi mükellefleri ve sorumluları tarafından işlenebilir. Vergi mükellefleri veya

---

[266] Verginin "geri verilmesi" ile "iade" kavramları hukuki olarak birbirinden farklıdır. Geri verme ile ifade edilen, önce idareye ödenip sonra ödenen verginin idare tarafından ödeyene geri verilmesidir. Ancak iade, destek olunması veya vergi yükünün azaltılması amacıyla mükellefe ödeme yapılması anlamına gelmektedir. Maddede belirtilen iade değil, verginin geri verilmesidir. 341. Maddede "haksız iade" ile ifade edilen de geri verme anlamında kullanılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 127.

[267] **Mutluer/Dayanç Kuzeyli,** Vergi Hukuku, s. 218-219.

[268] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 67-68.

[269] Bu hükmün bir istisnası bulunmaktadır. Vergi Usul Kanununun 363. Maddesine göre, mükellefin özel işlerini yapan memurlara, bu işleri yaptıkları sırada vergi ziyaına sebebiyet vermeleridir. Bu durumda memurlara mükellefin özel işlerini yapma suçunun yanında vergi ziyaı kabahati nedeniyle de ceza verilir.

sorumluları için Vergi Usul Kanununda çeşitli ödevler öngörülmüştür. Bu ödevler; bildirimde bulunmak, defter tutmak, belge düzenlemek veya kullanmak, beyanname vermek, saklama ve ibraz yükümlülüğüne uymak şeklinde belirtilmiştir. Defter tutma ödevinin yerine getirilebilmesi için kayıt düzenine uymak, defterleri onaylattırmak ile defter ve kayıtları belgelendirme ödevi gibi bağlantılı başka ödevler de bulunmaktadır. Mükellef veya vergi sorumlularının bu ödevleri zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi halinde vergi ziyaı kabahatinin ilk aşaması gerçekleşmektedir. Ayrıca vergi idaresinin şahsi veya ailevi durumlar hakkında yanlış bilgilendirilmesi de kabahatin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Söz konusu durumların verginin zamanında tahakkuk ettirilmesine veya eksik tahakkukuna neden olduğu takdirde vergi ziyaı kabahati oluşmaktadır.

Vergi ziyaı kabahati, vergilendirme sürecinin tahakkuk aşaması ile ilgilidir. Bu nedenle tahakkuku tamamlanmış ve tahsil aşamasına gelen bir verginin ödenmemesi halinde vergi ziyaı kabahati oluşmaz.

Vergi ziyaının kabahatinin meydana gelmesi için kasıt şartı aranmaz. Vergi kaybına neden olunması kabahatin oluşumu için yeterlidir. Mükellefin veya vergi sorumlusunun kastının olup olmamasının bir önemi yoktur.

Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde vergi ziyaı kabahatinin sonucunda uygulanacak yaptırım belirtilmiştir. Buna göre, 341. maddede belirtilen durumlar neticesinde vergi ziyaı oluşursa, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. 341. maddede ise vergi ziyaına neden olacak fiiller belirtilmemiş olup yalnızca vergi ziyaının sebebi ve sonucu düzenlenmiştir. Bu kapsamda, mükellefin veya vergi sorumlusunun ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi ziyaı olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla, vergi ziyaı kabahatini oluşturan hareketler çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Beyannameyi hiç vermemek, beyanname verilmesine rağmen eksik matrah bildirimi, vergiye tabi matraha dair fazla indirim yapmak, gerçekte olduğundan fazla mahsup yapmak örnek olarak verilebilir[270].

Vergi Usul Kanununun 344. maddesinin ikinci fıkrasında vergi ziyaı cezasını ağırlaştırıcı sebebe yer verilmiştir. 359. maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun

[270] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 116.

fiilleri neticesinde vergi ziyaı oluşuyorsa, bu ceza üç kat; bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. Hüküm, kanunun vergi kaçakçılığı suçu neticesinde vergi ziyaı oluşmasını ağırlaştırıcı bir sebep olarak öngörmektedir.

Kaçakçılık suçu fiilleriyle vergi ziyaına neden olunması halinde vergi ziyaı cezasının üç kat uygulanması hakkındaki hükmün sorunlar içerdiği doktrinde değerlendirilmektedir. Sorunun kaynağı ise Kanunun 367. maddesindeki düzenlemedir. "Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılması" başlıklı 367. maddeye göre, kaçakçılık suçu uyarınca uygulanan hapis cezaları, vergi ziyaı veya usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel değildir. Ceza mahkemesi tarafından verilen kararlar, Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yer alan vergi ziyaı cezalarını uygulayan makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etki etmeyeceği gibi bu makam ve merciler tarafından alınacak kararlar da ceza hakimini bağlamaz. Kanunun bu düzenlemesiyle birlikte vergi idaresince, vergi inceleme raporuna dayanarak kaçakçılık suçuna neden olan fiillerin varlığı belirlendiği takdirde ceza yargılamasının sonucunu beklemeksizin vergi ziyaı cezası üç kat kesilmektedir. Bu durumun kanuna aykırı olmadığı açık olmakla birlikte çeşitli sorunlara yol açtığı da görülmektedir.

Teknik anlamda bir suç olan kaçakçılık suçuna neden olan fiillerin varlığı sadece ceza mahkemesi kararı ile belirlenebilir. Bu nedenle, işlenen fiilin kaçakçılık suçu oluşturduğuna dair bir mahkeme kararı olmaksızın, vergi ziyaı cezasının üç kat olarak uygulanabilmesi mümkün değildir[271]. Bu noktada kanuni düzenleme nedeniyle ortaya çıkan problemler iki soru halinde karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki, vergi idaresinin yetkisine yöneliktir. Vergi idaresinin ceza yargılamasından çıkacak olan sonucu beklemeden üç kat vergi ziyaı cezası uygulamaya yetkili olup olmadığı tartışılmalıdır. İkincisi ise, ceza yargısı beraat kararı verdiği takdirde önceden uygulanan üç kat vergi ziyaı cezası hakkında nasıl bir yöntem takip edileceğine ilişkindir.

Vergi idaresinin yetkisine yönelik tartışma, 367. maddedeki düzenleme nedeniyle kanuna aykırı değildir. Nitekim hüküm gereği, idare vergi ziyaı cezasının şartları oluştuğu takdirde ceza mahkemesi kararını beklemeden üç kat olarak uygulamaya yetkilidir. Ayrıca ceza mahkemesinden çıkacak kararların vergi idaresinin işlem ve kararlar üzerinde etkili olmayacağı da belirtilmiştir. Torunoğlu'na göre, kaçakçılık suçunu işlediği ceza mahkemesince yapılan yargılama sonucunda sabit olacak ama üç kat vergi ziyaı cezası

[271] **Taşkan, Yusuf Ziya** (2007) "Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", Vergi Sorunları, S: 227, s. 120-125; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 388.

kesilmesi idarenin takdirine bırakılmış olacaktır. Bu durum Torunoğlu'na göre Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir[272].

Ceza mahkemesinin beraat kararı vermesi halinde üç kat vergi ziyaı cezasının uygulanması hakkında ne yapılacağı ise açık değildir. Diğer bir ifadeyle, vergi idaresi, mükellefin 359. maddede yer alan kaçakçılık suçu fiillerini işlediği kanaatine vararak onun hakkında ağırlaştırılmış vergi ziyaı cezası uygulamaktadır. Aynı zamanda ceza mahkemesi de mükellef hakkında aynı suçtan beraatine karar vermektedir.

Söz konusu durumun nasıl çözüleceğine ilişkin doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Taşkan'a göre, ikili bir çözüm uygulanmalıdır. İlk olarak, ceza mahkemesi tarafından verilen karar incelenmelidir. Eğer mahkeme kararı delil yetersizliği gibi bir gerekçeye dayanıyorsa vergi idaresinin takdirini etkilemez. Bu nedenle vergi idaresi ekonomik yaklaşım ilkesini göz önüne alarak vergi ziyaı cezasını üç kat olarak uygulayabilir. Ancak, ceza mahkemesi suçun işlenmediğine dair bir karar vererek mükellefin beraatına karar vermesi halinde önceden kesilen üç kat vergi ziyaı cezasının re'sen veya ilgili mükellefin başvurusu üzerine düzeltilmesi gerekir[273]. Karakoç'a göre, sözü edilen durumun çözümü için; kaçakçılık suçuna dair bir şüphe bulunuyorsa temel vergi ziyaı cezası kesilmelidir. Ceza yargılaması sonucunda da kaçakçılık suçunun sabit olduğu ortaya çıktığında iki kat vergi ziyaı cezası kesilmelidir[274]. Kanaatimizce, öncelikle temel vergi ziyaı cezasının kesilmesi, mahkeme kararıyla kaçakçılık suçunun sübuta erdiği tespit edildikten sonra, ağırlaştırılmış sebep olarak üç kat vergi ziyaı cezası miktarına tamamlayacak şekilde ceza kesilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Nitekim kişinin suçu işleyip işlemediğinin kesin olmadığı bir durumda ağırlaştırıcı sebebin uygulanması hukuk devleti ilkesini zedelemektedir. Ceza hukukunun ilkelerinden biri olan masumiyet karinesi gereği suçu ispat edilene kadar herkes masumdur. Bu nedenle, suçu işlediği mahkeme kararıyla tespit edilmedikçe, işlemiş olabileceğinden hareketle vergi ziyaının üç kat kesilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Vergi ziyaı kabahatinde netice, vergi ziyaının meydana gelmesidir[275]. Öngörülen bu netice vergi ziyaı kabahati ile usulsüzlük kabahatini ayıran temel unsurdur. Ödevin yerine

[272] **Torunoğlu, Tahsin** (2010) "Vergi Ziyaı Kabahati" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, s. 493.
[273] **Taşkan,** "Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", s. 120-125.
[274] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 389.
[275] İstisnai olarak bazı hallerde hazine zararı vergi ziyaının özel bir durumu olarak kabul edilir. Kurumlar Vergisi Kanununun 13. maddesinde düzenlenen "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı"

getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi ile verginin tahakkuk etmemesi veya geç tahakkuk etmesi nedeniyle vergi ziyaı doğuyorsa kabahat oluşur. Ancak ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle vergi alacağının tahakkukuna dair olumsuz bir durum tespit edilemiyorsa, bu davranışın usulsüzlükler kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği araştırılmalıdır.

Ödevin yapılmaması veya eksik yerine getirilmesi ile verginin tahakkuk etmemesi veya geç tahakkuk etmesi arasında nedensellik bağı bulunmalıdır. İki durum arasında neden sonuç ilişkisi kurulamadığı takdirde, mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ziyaı kabahati kapsamında sorumlu tutulması mümkün değildir[276].

Aynı fiille birden fazla vergide vergi ziyaı ortaya çıkması halinde kabahat her vergi açısından ayrı ayrı meydana geldiği kabul edilmektedir[277]. Kabahatin meydana gelme tarihi, fiil ne zaman gerçekleşirse gerçekleşsin, vergi ziyaının oluştuğu tarihtir.

Vergi ziyaı cezasının yüzde elli olarak uygulanacağı durumlar Vergi Usul Kanununun 344. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için vergi ziyaı kabahati kapsamında uygulanacak cezalar yüzde elli oranında uygulanır. Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilen beyannameler kapsamında dışında bırakılmıştır.

Mükellefin kasıtlı veya taksirli bir şekilde bu kabahati işlemesi mümkündür. Nitekim madde gerekçesinde de bu durum "*...vergi kaybı (ziyaı) ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse kasıtlı olsun vergi cezasının kesilmesi konusunda farklılık arz etmeyeceği...*" şeklinde ifade edilmiştir[278].

Vergi ziyaı kabahati neticesinde idari para cezası öngörülmüştür. Ceza, ziyaa uğratılan vergi miktarı esas ve ölçü alınarak hesaplanmaktadır. Vergi ziyaı sebebiyle uygulanan para cezası zararın karşılığı değil, verginin eksik veya geç tahakkuk etmesine neden olan

halinde vergi ziyaının doğmuş sayılması hazine zararının varlığına bağlıdır. Bu durumda, hazine zararı vergi ziyaının özel bir hali sayılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: **Oktar, S. Ateş** (2004) "Yalan Beyanda Bulunma Suçu ve Gerçeğe Aykırı Vergi Beyannamesi Verilmesinde Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar" Yaklaşım Dergisi, S: 144.

[276] **Taşdelen, Aziz** (2010) Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 123.

[277] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 117. **Oktar,** 'Yalan Beyanda Bulunma Suçu ve Gerçeğe Aykırı Vergi Beyannamesi Verilmesinde Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar'.

[278] **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü,** Bir Reformun Anatomisi (Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?), Ankara, 1998, s. 85.

davranışa uygulanan bir yaptırımdır. İdare, geciken tahakkuk nedeniyle oluşan zararını gecikme zammı ile karşılamaktadır.

Cezai nispi para cezası olarak hesaplanmaktadır. Önce vergi ziyaının hesaplanması, sonrasında ise vergi ziyaına neden olan fiilin tespit edilerek vergi ziyaının misli olarak gösterilen miktarlar bulunmaktadır.

### 4.2. Vergi Suçu Oluşturan Durumlara Uygulanan Yaptırımlar

Vergi Usul Kanununda belirtilen fiillerden bir kısmı ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadır. Vergi suçu, sorumlu kişilerce vergi kanunlarına aykırı olan ve devleti vergi kaybına uğratan, kamu düzenini bozan ve hakkında yaptırım öngörülmüş olan ve ceza mahkemeleri tarafından hükmedilen kanuni tanıma uygun fiillerdir[279].

Suç oluşturan fiillerin ve suçların tespiti ile uygulanacak yaptırım konusunda ceza mahkemeleri görevlidir. Suçlar neticesinde adli nitelikli para cezası ile beraber veya tek başına hürriyeti bağlayıcı ceza da uygulanabilmektedir. Belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanununun 367. maddesinin dördüncü fıkrasına ve 359. maddesinin son fıkrasına göre, ceza mahkemeleri tarafından Vergi Usul Kanununda öngörülen hapis cezalarına hükmedilmesi, bir fiil hakkında ayrıca idari yaptırımın uygulanmasına engel teşkil etmez.

Vergi ceza hukuku, genel ceza hukukunun özel bir alt bölümü olarak değerlendirilmektedir. Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında özel olarak hüküm altına alınmamış konularda Türk Ceza Kanununu hükümleri geçerlidir. Türk Ceza Kanununun uygulanabilmesi için vergi kanunlarında açık bir şekilde atıf yapılmasına gerek yoktur, genel hüküm olduğu için uygulanabilir. Ancak, vergi kanunlarında konuya dair açık bir şekilde düzenlemeler mevcutsa öncelikle vergi kanunlarında yer alan hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Ceza hukuku anlamında bir suçtan bahsedilebilmesi için öncelikle o suçla ilgili olarak kanunda açık bir şekilde gösterilmiş olan kanuni tip bulunmalıdır. Aksi takdirde suçtan bahsedilemez. Vergi Usul Kanununda düzenlenen ve hapis cezasını gerektiren suçlar;

[279] **Bayraklı,** Vergi Ceza Hukuku, s. 14.

kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçudur.

### 4.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından

Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Çalışmamızın kapsamı nedeniyle yalnızca defter ve belgelere ilişkin ödevlere aykırılık teşkil eden kaçakçılık fiilleri bu bölümde incelenecektir. Buna göre, defterlere ilişkin ödevlere aykırılık teşkil eden kaçakçılık fiilleri; defterlerde muhasebe ve hesap hilesi yapılması, çift defter tutma, defterlerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması, sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması, defterlerin yok edilmesi, defter sayfalarının yok edilmesi veya yerine başka yaprak koyulması veya hiç yaprak koyulmamasıdır.

4369 sayılı Kanun ile vergi suç ve cezalarında birtakım değişiklikler yapılmıştır[280]. Yapılan değişiklik öncesinde vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için mükellef veya vergi sorumlusu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi gerekmekteydi. Ancak 4369 sayılı Kanun ile vergi ziyaı suçun unsuru olmaktan çıkartılmıştır. Vergi ziyaı kaybının suçun unsurundan çıkartılmasıyla birlikte hüküm sadece hareket unsurunu yeterli görmektedir. Bir başka ifadeyle, vergi ziyaı sonucunun açık bir şekilde aranmadığı hallerde vergi kaybını aramaya gerek yoktur. Fiilin oluşumu için özellikle vergi kaybının arandığı hallerde, vergi kaybının fiilin bir unsuru olduğu açıktır[281].

4369 sayılı Kanun ile yapılan bir diğer değişiklik ise, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge açısından yapılmıştır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya bilerek kullanma durumunda kaçakçılık suçu oluşmaktaydı. Ancak 4369 sayılı Kanun ile madde metnindeki "bilerek" ibaresi kaldırılmıştır[282].

Vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgelerdir. Ancak suç ile korunan menfaatin konusuna dair doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Erman,

[280] Ayrıntılı bilgi için bkz: **Türkal, Hasan/Ekici, Mehmet Sena/İnan, Mahmut** (2010) "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları" Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:18, S:1, s. 45-83.
[281] **Mutluer/Dayanç Kuzeyli**, Vergi Hukuku, s. 229.
[282] Sonraki bölümlerde "bilerek" kelimesinin kaldırılmasına dair doktrindeki tartışmalara yer verilecektir.

4369 sayılı Kanundan önce yayımlanmış olan kitabında Devletin mali menfaatlerini suçun konusu olarak değerlendirmektedir[283]. Taştan'a göre suçla korunan hukuki değer hazine yararıdır. Devletin zarar görmemesi için verginin tahsiline engel olabilecek eylemlerin başta engellenmesi amacı güdülmektedir[284]. Özcan'a göre bu suç ile korunan menfaat birden fazladır. Asıl korunan hukuki değer, beyannameye dayalı vergi sisteminde önemi bulunan defter, kayıt ve belgelere duyulan güvendir. Korunan ikinci menfaat ise, dürüst mükellefler ile verginin toplanmasında menfaati bulunan tüm kişi ve kurumlardır[285]. Baykara'ya göre korunan menfaat defter, kayıt ve belgelere toplum tarafından duyulan güvendir. Ancak 359. maddenin konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgeler yalnızca vergi düzeni için değil tüm ekonomi için önemlidir[286].

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu neticesinde hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir. Vergi kaçakçılığı ile etkin bir mücadele için yaptırımın sadece kabahatlere uygulanan idari yaptırım olmasını savunanların yanı sıra yaptırımın yalnızca adli para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza olmasını savunanlar bulunmaktadır. Suçla mücadele edebilmek için cezaların sistemli bir şekilde uygulanması gerekir. Ancak bu durum sadece hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmalıdır şeklinde de yorumlanmamalıdır. Doktrinde bir görüşe göre, ortaya çıkan zarar ekonomik olsa da yaptırımın ekonomik olması zorunluluğu yoktur. Nitekim yalnızca ekonomik yaptırım uygulandığı takdirde, failin uğramış olduğu ekonomik kaybı yeni bir kaçakçılık fiili ile telafi edebileceği düşüncesini doğurabilir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçunda hürriyeti bağlayıcı cezanın öngörülmesi kabul edilebilir bir durumdur[287].

#### 4.2.1.1. Defterlerde Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapılması

Defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapılması Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin a bendinin birinci fıkrasında vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilebilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir.

---

[283] **Erman,** Vergi Suçları, s. 2.
[284] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 6.
[285] **Özcan,** Vergi Suçları, s. 96 vd.
[286] **Baykara, Bekir** (2018) "VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)" Vergi Dünyası, S:446, s.65.
[287] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 36; **Kahraman, Recep/Atsan, Emre** (2018) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme" Fiscaoeconomia, S:2(3), s. 170.

Defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapılmasının vergi kaçakçılığı bakımından suç teşkil edebilmesi için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ile ibraz yükümlülüğü bulunan defter olmalıdır. Bu şartları taşıyan defterlerde yer alan hesap ve muhasebe işlemlerinde hile yapılması durumunda, diğer şartlar da var ise, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde öngörülen vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde suça konu olan defterlerin noter veya sair suretlerle varlığının tespit edilmesi de gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununda hesap ve muhasebe hilesi için yaptırım öngörülmesine rağmen kavramın tanımı yapılmamıştır. Bu durum ise doktrinde çeşitli görüşlerin oluşmasına neden olmuştur. Bir görüşe göre[288], hukukun temel ilkelerinden olan kanunilik ilkesine göre, suç ve cezaların yasayla belirlenmesi esastır. Bu ilkenin temeli, kişilerin eylemlerinin sonucunda karşılaşabileceği yaptırımları bilmesi gerekliliğine dayanmaktadır. Bu kapsamda, suç ve cezaların sadece kanunlarla öngörülüp kaldırılmasının yanı sıra kuralların şüpheye yer vermeyecek derecede açık ve sınırlarının da belirli olması gerekmektedir. Açık ve net olma koşulunun sağlanabilmesi için söz konusu suç kanun tarafından tanımlanmış olmalıdır. Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde, muhasebe hilesi yapanlar hakkında vergi kaçakçılığı suçu ve buna bağlı olarak yaptırım uygulanması kanunda yer alsa da tanımın bulunmaması kanunilik ilkesine aykırılık şeklinde değerlendirilmektedir. Tanımı olmayan bir davranışın sonucunda hukuki yaptırımın öngörülmesi de tartışmaya açıktır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğler ile suçun davranış unsurlarının belirlenmeye çalışılması da belirlilik ilkesi açısından hukuka aykırılık oluşturmaktadır[289]. Belirtmek gerekir ki, hata ve hile kavramlarını değerlendirenlerin suç ve ceza olgusunu şahsi insiyatifine bırakması, kanunda sınırlarının belirlenmemesi, hata ve hile arasındaki çizginin bazı durumlarda kaybolabilmesinin mükellef haklarına zarar vereceği de değerlendirilmektedir[290].

Diğer görüşe göre ise kanun koyucunun muhasebe hilesi olabilecek durumları tek tek saymamasının sebebi, bu tür hile biçimlerinin sayılmasının imkansız olmasıdır. Hesap ve muhasebe hileleri çok çeşitli yöntemlerle yapıldığı için sınırının tespit edilmesi de zordur[291].

---

[288] **Ülgen, Soner** (2011) "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Muhasebe Hilesi Kavramına Bir Bakış" Vergi Dünyası, S: 359, s: 57-59; **Batı,** Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, s. 106; **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 94-95.

[289] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 95.

[290] **Çakmakcı, Ali/Köseer, Semra** (2019) Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 98.

[291] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 91; **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 29; **Kızılot/Kızılot,** Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 488.

Bu doğrultuda, kanunda tanımı yapıldığı takdirde soyut ve değişken bir kavram olan hilelerin tümüne kanunda yer verilemeyecek ve böylece bir boşluk doğmuş olacaktır. Ayrıca kanunda hileler belirtildiği takdirde, her yeni kurala karşı tedbir alınabileceğinden dolayı, kanunda öngörülmeyen yeni fiiller ceza kapsamı dışında kalabilecektir[292]. Kanaatimizce, tanımın kanun ile yapılması, ancak teknolojik gelişmelerin getireceği yeniliklere de tanımda yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Nitekim suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereği kanunda suç kapsamına giren hususlar belirtilmelidir. Fakat teknolojinin gelişmesiyle birlikte gün geçtikçe farklı yöntemlerin ortaya çıkacağı da göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle, yapılacak tanım hem yeni gelişmelere uyum sağlamalı hem de kanunilik ilkesinin yerine getirilmelidir.

Hesap ve muhasebe hilesinin tespitinin zor olmasının yanı sıra birkaç unsurun bulunması halinde tespit edilebileceği de doktrinde değerlendirilmektedir[293]. İlk olarak işlemin bazı muhasebe kayıtları kullanılmak suretiyle gizlenmesi ve normal bir incelemeyle ortaya çıkartılamaması gerekir. Gizleme olarak ifade edilen, suç olarak nitelendirilen işlemlerin birbirini takip eden birkaç muhasebe kaydıyla gerçek işlemin gizlenmesi veya karartılmasına yönelik işlemlerdir. İkinci olarak, vergi yasalarına ve muhasebe kurallarına açık bir şekilde aykırılık bulunmalıdır. Maddi veya manevi çıkarın bulunması veya en azından böyle bir beklentinin bulunması gerekir.

Defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapmak fiilini işleyebilecek olanlar, vergi kanunlarına göre defter tutma veya düzenleme, saklama ve ibraz etme yükümlüsü olan vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunların kanuni veya iradi temsilcileridir. Genel hükümlere göre suça iştirak edebilecek olanlar ise muhasebeci, işyeri çalışanı veya herhangi bir üçüncü kişidir. Ancak bunun tersi bir durum da gerçekleşebilir. Bir diğer ifadeyle, suçun konusunu oluşturan fiil muhasebeci tarafından gerçekleştirilerek mükellef suça iştirak eden konumunda olabilir. Bu durumda iştirak konusu Türk Ceza Kanununun 37. maddesine göre tespit edildikten sonra Vergi Usul Kanununun 360. maddesi gereği, suça iştirak edenin menfaatinin bulunmadığı tespit edilirse verilecek cezanın yarısı indirilir.

[292] **Mutluer,** Vergi Ceza Hukuku s. 167; **Özen, Mustafa** (2014) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara, Adalet Yayınevi, s.13; **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 292; **Bayraklı,** Vergi Ceza Hukuku, s. 84.

[293] Ayrıntılı bilgi için bkz, **Şeker, Sakıp** (2009) "Muhasebe Hilesi Üzerine" Yaklaşım Dergisi, S:196, s. 108-110.

Kasten işlenebilen bir suçtur. Hata sonucunda yapılan işlemler ile suç meydana gelmez. Hatanın istenmeden yapılan bir hareket olmasına karşılık, hile kasıtlı olarak yapılmaktadır. Kasıtlı olarak yapılan hesap ve muhasebe hilesinin hata olarak yapıldığı ileri sürülebilir. Bu durumda, fiilin şekli, sıklığı, yapıldığı yer, ispatlanmasındaki zorluk, savunmanın niteliği gibi hususlar dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır[294].

Suç tarihinin belirlenmesi hususu büyük önem arz etmektedir. Suç tarihinin yanlış belirlenmesi durumunda, zamanaşımına uğramış olan bir dosyada mahkumiyet hükmü tesis edilmesinin yanı sıra sonradan yürürlüğe giren lehe olan kanun hükmünün uygulanamaması veya tam tersi durumlar gündeme gelmektedir[295]. Hesap ve muhasebe hilesi yapmak suretiyle Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun suç tarihi, hileye esas olan işlemin kayda girildiği tarihtir. Aynı takvim yılında birden fazla hileli işlem mevcut ise, son kaydın yapıldığı tarih esas alınmaktadır[296].

Vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılmasıyla amaçlanan, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin gücünün korunmasını sağlamaktır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi matrahının azalması sonucunun ortaya çıkması gerekmez[297]. Vergi matrahı azalmasa da fiilin oluşumu için gerekli şartlar gerçekleştiyse suçun da sübuta erdiği değerlendirilmektedir[298]. Bu özelliği nedeniyle vergi kaçakçılığı suçları sırf hareket suçu, diğer ifadeyle neticesiz suçlardandır.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapma fiilini işleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Mahkeme tarafından takdir edilen hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesinin şartı, verilecek cezanın alt sınırı bir yıl ve daha az süreli hapis cezasıdır. Söz konusu fiil ile işlenen kaçakçılık suçunda bu şart sağlanamadığı için Türk Ceza Kanununun 50. maddesi gereği hapis cezası para cezasına çevrilemez.

Cezanın ertelenebilmesi için hükmedilen hapis cezasının iki yıl ve daha az süreli olması şartının yanı sıra Türk Ceza Kanununun 51. maddesindeki diğer şartların da

[294] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s.295-296.
[295] Yargıtay 11. C.D. 11.06.2013, E:2013/6336, K:2013/9855.
[296] Yargıtay 11 CD, 25.04.2012, E:2012/2943, K: 2012/6522.
[297] **Batı,** Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, s. 105.
[298] **Uğur/Elibol**, Vergi Suçları, s. 293.

bulunması gerekmektedir. Şartlar sağlandığı takdirde bu fiil kapsamında hükmedilen hapis cezasının ertelenmesi mümkündür.

Sanık hakkında hiçbir hukuki sonuç doğurmamasını sağlayan hükmün açıklanmasının geri bırakılması, hükmedilen cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olması halinde mümkündür. Defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapmak fiili ile işlenen kaçakçılık suçu açısından şartlar sağlandığı için hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Ancak bu kararın verilebilmesi için, sanığın daha önce kasıtlı suçtan mahkum edilmiş olmaması, tekrar suç işlemeyeceğine dair kanaatin oluşması ve verilen zararın tazmini şartları aranmaktadır.

#### 4.2.1.2. Çift Defter Tutma

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin a bendinin birinci fıkrasında defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında kaçakçılık suçu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Defterlere kaydı gereken hususların vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde başka defter veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi doktrinde ve uygulamada çift defter tutmak olarak ifade edilmektedir. Defter tutmaya bağlanan fiil, sadece defter tutmak zorunda olan mükellefler tarafından gerçekleştirilebilir.

Çift defter tutma fiili için aranan bazı koşulların birlikte gerçekleşmesi şarttır. İlk olarak, vergi kanunlarına göre tutulması gereken zorunlu defterler bulunmalıdır. Bunun için öncelikle mükellefler, vergiye konu faaliyetleri sebebiyle defter tutmakla yükümlü olmalıdır. Fiilin gerçekleşmesi için ikinci olarak, zorunlu defterlere kaydı gereken hususların zorunlu deftere yazılmayıp, kısmen veya tamamen başka defterlere kaydedilmiş olması gerekir. Yasal defterlere kaydı zorunlu olmayan hususların başka defterlere kaydedilmesi çift defter tutma kapsamında değerlendirilmez[299]. Son olarak yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltacak biçimde olması gerekir. Vergi kanunlarına göre tutulan defterde var olmayan bazı hususlar tutulan diğer defterde yer almakta ve böylece vergi matrahının

[299] **Kızılot/Kızılot,** Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 494-495.

azalması sonucu doğmaktadır. Bu şartın aranması nedeniyle de vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen fiiller arasında sadece çift defter tutma fiili neticeli suç olarak değerlendirilir[300].

Vergi matrahının azalmasıyla birlikte vergi ziyaı ortaya çıkabilmektedir. Ancak her zaman vergi matrahının azalması, vergi ziyaının gerçekleşmesi anlamına gelmeyeceği gibi tam tersi durum, diğer ifadeyle vergi ziyaı sonucunda vergi matrahının azalacağı anlamına da gelmez. Vergi ziyaı ve vergi matrahının azalması kavramları birbirinden farklıdır. Kanun, vergi kaçakçılığı suçunun çift defter tutma fiiliyle işlendiği hallerde vergi matrahının azalması sonucunu şart olarak aramaktadır. Vergi ziyaı doğmasa dahi vergi matrahının azalması suçun oluşması için yeterlidir[301]. Nitekim Bayar'a göre, vergi ziyaı yerine vergi matrahının azalması sonucunun öngörülmesi de iki nedenle anlamlıdır. Bunlardan birincisi, vergi ziyaının tespitinin idare tarafından yapılacak inceleme sonucunda belirlenmesine karşılık vergi matrahının azalması fiili bir durumdur ve tespiti için beyanname vermek, hesap döneminin kapanması gibi işlemler aranmaz. Dolayısıyla vergi matrahını azaltan fiillerin tespitinde idare tarafından yapılacak bir ön tespite de ihtiyaç yoktur. Diğer bir gerekçe ise, vergi ziyaı sonucu sadece mükellefler ve yasal sorumlular tarafından işlenebilmesine karşılık vergi matrahını azaltan fiillere yükümlüler, yasal yükümlüler ve iradi yükümlüler ayrı ayrı neden olabilir[302]. Ancak doktrinde aksi görüşlerde bulunmaktadır. Buna göre, vergi ziyaı gerçekleştiği takdirde vergi matrahının azalması sonucu meydana gelebilir[303].

Suçun oluşumu için vergi matrahındaki azalma ile çift defter tutma arasında illiyet bağının varlığı da şarttır. İlliyet bağı yoksa suç da oluşmayacaktır. Bu durumda suçun sonucu vergi matrahının azalması olarak görülebilir[304].

Suçun faili vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve bunların kanuni ve iradi temsilcileri olabilir. Çift defter tutma fiilini işleyenler için Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Mahkeme tarafından takdir edilen hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesinin şartı, verilecek cezanın alt sınırı bir yıl ve daha az süreli hapis cezasıdır. Türk Ceza Kanununun 50. maddesi gereği çift defter tutma fiili ile işlenen kaçakçılık suçunda bu şart sağlanamadığı için hapis cezası para cezasına çevrilemez.

[300] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 423.
[301] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 423.
[302] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 100-101.
[303] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s.126.
[304] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 309; **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 100.

Cezanın ertelenmesi ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması durumları "Defterlerde Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak" başlığı altında açıklanmış olup aynı hususlar çift defter tutma fiili açısından da geçerlidir.

#### 4.2.1.3. Defterlerin Tahrif Edilmesi veya Gizlenmesi

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin a bendinin ikinci fıkrasında, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmiştir.

##### 4.2.1.3.1. Defterlerin Tahrif Edilmesi

Orijinal olarak düzenlenen defterler üzerinde değişiklik yaparak içeriğini bozmak, farklı hale getirerek olduğundan başka şekilde anlaşılmasına uygun hale getirmek tahrifat anlamına gelmektedir[305].

Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre, defterler, kayıt ve belgeleri tahrif etmek fiili vergi kaçakçılığı suçunun oluşumuna neden olmaktadır[306]. Bu madde kapsamında değerlendirilebilecek olan defterler yalnızca vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defterlerdir. Kanun hükmünde sadece vergi kanunlarına göre tutulan defter ve belgelerden bahsedilmektedir. Uğur/Elibol'a göre, suçların kanuniliği ilkesinden dolayı, Maliye Bakanlığınca tutulma zorunluluğu getirilen defterler üzerinde yapılacak tahrifat suç niteliği taşımaz[307]. Danıştay'ın bir kararında da Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile öngörülmesine rağmen Kanunda düzenlenmesi zorunlu belge olarak belirtilmediği için idari düzenlemelerle ceza tayinin yapılamayacağı vurgulanmıştır[308]. Bayar'a göre ise Maliye Bakanlığına Vergi Usul Kanununun 257. maddesi uyarınca verilen yetkiye dayanarak tutulması kararlaştırılan defterler üzerinde de bu suç işlenebilir[309]. Kanaatimizce, Maliye Bakanlığına verilen yetki ile mükelleflere yeni bir defter tutma yükümlülüğü getirilmesinin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil edeceği göz önüne alınmalıdır.

---

[305] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 411.
[306] 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce madde hükmünde "kayıt" ibaresi yer almıyordu. Ancak 4369 sayılı Kanun ile birlikte kayıt ibaresi eklenerek elektronik ortamda yapılan kayıtların da tahrif edilmesi bu suç kapsamına dahil edilmiştir. Bu nedenle CD, disket vs gibi ortamlarda yer alan kayıtları tahrif etmek de kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmektedir.
[307] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 317.
[308] Danıştay 4. Daire, T:09.03.2000, E:1999/4117, K:2000/968.
[309] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 102.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı tarafından düzenleyici işlemle getirilen bir başka defter tutma yükümlülüğü Kanunda açıkça öngörülmediği için, bu defterler hakkında Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin uygulanmaması gerektiği düşünülmektedir.

Tahrifat, defter ve belgenin kendisine yönelik değil, sadece bunlar üzerinde yer alan yazı, rakam ve bilgilerin değiştirilmesini ifade etmektedir. Yapılış şeklinin bir önemi yoktur. Önemli olan husus orijinal hali üzerinde değişikliğin yapılmış olmasıdır. Bu kapsamda tahrifatın belgelerin asıl veya suretleri üzerinde yapılmış olmasının da bir farkı yoktur. Hem mükellefin kendi düzenlediği hem de başkasından alarak kullandığı belge üzerinde tahrifat yapması halinde kaçakçılık suçu meydana gelecektir[310]. Tahrif edilen belge kullanılmasa dahi tahrif eden cezalandırılır.

Bir belge üzerinde yapılan her değişiklik tahrifatı meydana getirmez. Tahrifat ile kastedilen belgenin içeriğini bozmak ve söz konusu belgeyi farklı bir hale getirmektir[311]. Kaçakçılık suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde, defterleri tahrif etmek ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri aynı bentte düzenlenmelerine rağmen farklı fiillerdir. Ancak iki fiilin birbirine dönüşmesi veya aynı anda karşılaşılması mümkündür. Tahrifat ile defter ve belgeler farklı hale getirilebildiği gibi bunların içeriği de bozulabilir. Düzenlenmiş olan belge deftere kaydedilmeden önce içeriği değiştiriliyorsa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; kayıtlara işlendikten sonra tahrif edilirse tahrifat fiili ile kaçakçılık suçu işlenmiş olur. Aynı husus belgeyi kullanan için de geçerlidir. İlk olarak yanıltıcı olarak düzenlenen veya sonradan tahrif suretiyle yanıltıcı hale getirilen belge, kullanımından sonra tahrif edilirse veya yok edilirse, bu durumda iki farklı eylem ve sonuç bulunmaktadır. Bu nedenle hem kullanma hem de tahrifat fiilleri ayrı ayrı oluşur[312].

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunda suç tarihi, tahrifatın yapıldığı tarihtir. Kullanma suretiyle suç işlendiği takdirde suç tarihi mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre tespit edilmektedir.

Defterleri tahrif eden kişinin cezalandırılabilmesi için tahrif edilen defterin kullanılıp kullanılmamasının bir önemi bulunmamaktadır[313]. Sadece tahrif edilmesi suçun oluşumu

[310] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 37-38.
[311] **Kızılot/Kızılot,** Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 503
[312] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 318.
[313] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 411.

için yeterlidir. Ancak tahrifatın yok etmek boyutuna da ulaşmaması gerekir. Aksi takdirde Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin b bendinde düzenlenen yok etme fiili oluşmaktadır.

Defter ve belgeleri tahrif etme fiilinin gerçekleşebilmesi için aldatıcılık yeteneğinin bulunmasına dair doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, aldatıcılık yeteneğinin bulunması şart değildir. Vergi Usul Kanununun 217. maddesinde öngörülmeyen herhangi bir değişikliğin yapılması tahrifat sayılması için yeterlidir[314]. Diğer görüşe göre ise, tahrifatın aldatıcı nitelikte olması gerekir. Bu sebeple ilk bakışta anlaşılan, basit bir tahrifat suç teşkil etmez. Ancak tahrifat ile vergi ziyaı doğmuş ise idari vergi cezası uygulanabilir[315]. Nitekim Yargıtay'ın bir kararında tahrifatta aldatma kabiliyetini aradığı görülmektedir[316]. Kanaatimizce aldatıcılık niteliğinin aranması, tahrifatın hata, yanlışlık gibi durumlardan ayrılmasına yardımcı olmaktadır.

Değinilmesi gereken bir diğer husus ise, tahrifatın aldatıcılık yeteneğinin bulunmaması ile tahrifatın belgenin hukuki sonuç doğurmaya elverişli unsurlarında yapılması gerekliliği durumları birbirinden farklı olmasıdır. Diğer bir anlatımla, tahrifat, belgenin esas unsurlarında yapılmalıdır. Hukuki sonuç doğurmayacak şekilde yapılan tahrifatların vergi kaçakçılığı suçunun oluşumuna neden olmadığı doktrinde değerlendirilmektedir[317].

Tahrifat sadece gerçeği yansıtan defter ve belgeler üzerinde yapılabilir. Tahrifata konu olan defter ve belgenin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Aksi takdirde, sahte belge üzerinde tahrifat fiili işlenemeyeceğinden dolayı, fail yalnızca sahte belge kullanma suçundan cezalandırılabilir[318].

Defterler üzerinde yapılan bir yanlışlığın düzeltilmesi Vergi Usul Kanununun 217. maddesinde öngörüldüğü şekilde yapılmalıdır. Söz konusu kurallara uymadan düzeltilen yanlış kayıt, usulsüzlük cezasını gerektirse de defter ve belgede tahrifat suçuna neden

[314] Aynı yönde, **Ok, Nuri/Gündel, Ahmet** (2002) Açıklamalı İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 331; **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı s.103; **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s.128.
[315] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 38; **Donay, Süheyl** (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Yayıncılık, s. 133; **Kızılot/Kızılot,** Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 503.
[316] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2014/1493, K:2015/394, Tarih: 13.01.2015.
[317] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 319.
[318] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 411; **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları s. 317.

olmayacaktır. Nitekim benzer şekilde, yanlış bir kayıt düzeltilirken dikkatsizlik sonucu ve hatalı bir hareket ile tahrifat oluşması halinde de suç oluşmayacaktır[319].

Defter ve belgeleri tahrif etme fiilini gerçekleştirenler hakkında Vergi Usul Kanununun 359. maddesi gereğince on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Cezanın ertelenmesi ve hükmün geri bırakılması hususlarında önceki bölümde yapılan açıklamalar geçerlidir.

#### 4.2.1.3.2. Defterlerin Gizlenmesi

Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçunu düzenleyen 359. maddesinde varlığı noter kayıtlarıyla sabit olmasına rağmen inceleme sırasında yetkili kişilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilmektedir. Ancak defterler notere tasdik ettirilmemiş ise veya varlığı diğer yollarla sabit değilse her ibraz etmeme, gizleme anlamına gelmemektedir.

359. maddenin a bendinde suçun faili "defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler" olarak düzenlenmesine rağmen, maddenin devamında gizleme fiili açıklanırken sadece "defter ve belgeleri ibraz etmemek" şeklinde düzenleme yapılmış ve "kayıt" ifadesi kullanılmamıştır. Buradan hareketle, gizleme fiilinin kayıtları içerip içermediğine dair doktrinde iki görüş mevcuttur. Ağırlıklı görüşe göre[320], kanun hükmü gereği, ibraz edilmemesi gizleme olarak sayılacaklar sadece defter ve belgelerdir[321]. Kanunilik ilkesinden dolayı defter ve belgeler dışında kayıt ve materyallerin inceleme sırasında ibraz edilmemesi gizleme eylemini oluşturmaz. Ağar'a göre ise hem elektronik hem de kağıt ortamında tutulan kayıtlar defter ve belgelerde bulunan içeriklerdir. Bu nedenle kayıtların ibraz edilmemesinin gizleme fiilini oluşturduğu ve Kanun hükmünün lafzından da kayıtların ibraz edilmemesinin suç olmadığı sonucunun çıkarılmasının mümkün olmadığı savunulmaktadır[322]. Yargıtay'ın kararlarında

[319] **Bayraklı,** Vergi Ceza Hukuku s. 88; **Özyer,** Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 635.
[320] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 138; **Ok/Gündel,** Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**,** s. 157; **Özcan,** Vergi Suçları, s.119; **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 103.
[321] Özcan'a göre, elektronik ortamdaki kayıtlar hakkında Kanunun 253. maddesinde ibraz ve muhafaza zorunluluğu yer almasına rağmen fiziki ortamda tutulan kayıtlar hakkında Kanunda herhangi bir ifade geçmemektedir. Bu nedenle de kayıtların ibraz edilmemesi gizleme olarak değerlendirilemez; **Özcan,** Vergi Suçları, s. 119.
[322] **Ağar, Serkan** (2016) Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 86.

da defterleri gizleme suçu ifade edilirken kayıtlar da dahil edilmektedir[323]. Elektronik defter ve belgeler için de gizleme fiili mümkündür. Dolayısıyla elektronik defterler için de gizleme yoluyla kaçakçılık suçu işlenebilir.

Gizleme fiilinin meydana gelmesi için; vergi kanunlarına göre tutulması, saklanması ve ibraz zorunluluğu bulunan, varlığı noter ve sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin bulunması, Vergi Usul Kanununun 253. maddesinde düzenlenmiş olan beş yıllık saklama süresinin geçmemesi, incelemeye yetkili kişiler tarafından vergi incelemesi için usulüne göre defter ve belgelerin talep edilmiş olması, ilk ibraz isteminden sonra özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve tekrar ibraz süresi verilmesi, ikinci talebe rağmen defterlerin ibraz edilmemesi ve son olarak haklı bir mazeret veya mücbir sebep hali olmadan ibraz edilmemiş olması gerekir. Defterlerin gizlenmesiyle birlikte sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacak ve vergi ziyaı varsa tespiti de güçleşecektir. Elektronik defterler de gizleme suçunun konusunu oluşturabilir. Elektronik defterler için gizleme fiili, inceleme elemanlarına şifreleri vermemek veya erişime açık tutulmaması şeklinde olabilir.

Gizleme fiilinden bahsedebilmek için defter ve belgelerden yalnızca birinin ibraz edilmemesi yeterlidir. Vergi incelemesi yapılırken defterlerde yer alan bilgilerin doğruluğunun tespiti diğer defterlerle karşılaştırmak suretiyle yapılmaktadır. Defterlerden birinde yer alan kayıt diğer defterdeki bilgileri doğrular nitelikte olmalıdır. Defterlerden biri olmadığı takdirde diğerinin teyit edilmesinin de bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle doğru ve etkin bir vergi incelemesi yapılabilmesi için defter ve belgelerin tam olarak ibrazı gerekir[324]. Belirtmek gerekir ki, ibraz etmeme suçunun gerçekleşmesi için zarar doğması şart değildir. Yargıtay'ın görüşü de bu yöndedir[325].

Defterlerin ibraz edilmemesi suretiyle gizleme suçu işlendiği takdirde suç tarihi, defter ve belgelerin ibrazının talep edildiği yazının usulüne uygun bir şekilde tebliğinden itibaren sürenin bitimini takip eden gündür[326].

---

[323] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2017/11901, K:2020/1196, Tarih: 12.02.2020; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2016/8802, K:2019/8880, Tarih:05.12.2019.

[324] **Özcan,** Vergi Suçları, s. 113; **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s.130.

[325] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2019/7239, K:2020/1440, Tarih:18.02.2020; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2017/67, K:2020/1427, Tarih:18.02.2020; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2017/10119, K:2020/707, Tarih: 03.02.2020.

[326] Yargıtay 11 CD, 05.06.2013, E:2012/4080, K:2013/9410.

Defterlerini yetkili kişilere süresinde ibraz etmeyen mükellef hakkında öncelikle özel usulsüzlük cezası kesilir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 355/3. maddesine göre, süresinde ibraz etmeme gerekçesiyle hakkında özel usulsüzlük cezası kesilen mükellefe, ikinci defa süre verilerek defter ve belgelerin ibrazı tekrar talep edilir. Kanun koyucu bu hüküm ile birlikte, öncelikle mükellef hakkında özel usulsüzlük cezası kesilmesini, ikinci kez ibraz talebini yerine getirmemesi halinde de hem bir kat arttırılarak özel usulsüzlük cezası hem de vergi kaçakçılığı suçu sonucunda hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. Vergi idaresi, ilk yazıya rağmen ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen yükümlüye ikinci kez ibraz yazısı göndermelidir. Gizleme fiili, ikinci kez gönderilen ibraz yazısında verilen sürenin sona ermesiyle oluşmaktadır[327].

Gizleme suretiyle kaçakçılık suçunun meydana gelme tarihi ise, defterlerin ibrazının ikinci kez talep edildiği yazının tebliğ tarihinden itibaren başlayan ibraz süresinin dolduğu tarihtir. Mükellef defterleri kaybettiğini ileri sürerek ibrazdan kaçınırsa suç tarihi, defterlerin kaybedildiğinin bildirildiği tarih olarak kabul edilir[328].

Yargıtay'ın bir kararında, bir kez istenip ibraz edilmeyen belgelerin başka bir vergi incelemesi sırasında tekrar istenebilir ise de defter ve belgelerin tekrar istenmesi halinde bir kez daha gizlenme suçunun oluşmayacağına dair bir görüş yer almaktadır. Bu durumun sebebi ise, ibraz edilmeyen ve gizlenen belgelerin bir daha gizlenmesinin mümkün olmamasıdır. Ancak ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığı başka bir suretle öğrenilip tekrar istenirse gizleme suçu oluşabilir[329].

Defterlerin beş yıl saklanma yükümlülüğü bulunsa dahi[330], Vergi Usul Kanununun 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçunda dava zamanaşımı sekiz yıldır. Bu durum da uygulamada sıkıntı oluşturmaktadır. Öğretide, mükellefin beş yıl geçtikten sonra defterleri saklama zorunluluğu bulunmadığından hareketle, elektronik ortamda tutulan defterlerin

[327] **Ağar,** Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, s. 124.
[328] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 413.
[329] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2016/9165, K:2019/7609, Tarih: 06.11.2019.
[330] Belirtmek gerekir ki, defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü beş yıl sonunda kaçakçılık suçu açısından biter. Ancak, geçmiş yıl zararlarını indirmek isteyen mükellefleri tevsik edilebilmesi için defter ve belgelerini ibraz etmeleri gerekmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz, **Bozkurt, Ümit** (2020) "Defter Belge İbraz Etmeme Durumu ve Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu" Yaklaşım Dergisi, S: 325.

saklanma süresinin uzatılması veya defterlerin fiziki olarak saklama süresinin sekiz yıla çıkartılması gibi çözümler bulunmaktadır[331].

Defter ve belgeleri ibraz etmeme şeklinde ifade edilen gizleme fiili ile ilgili önemli olan bir diğer husus ise gizleme fiilinin susma hakkı karşısındaki durumudur. Susma hakkı, hakkında suç isnadı bulunan kişinin kendisi aleyhine delil vermemesi ve kendisinin suçlanmasına katkı sağlamaya zorlanmamasına güvence getirir[332]. Susma hakkı, kelime itibariyle, ilk olarak yapılacak açıklamalarda bulunmaya zorlanamamak şeklinde anlaşılsa da söz dışında olan belge ve delilleri de kapsamaktadır. Defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili sonucunda gerçekleşen gizleme suçu kapsamında kişi hakkında açılan soruşturmada, gizleyenin gizlediklerini açıklamaya zorlanamaması susma hakkını ifade eder. Ancak bu noktada belirtilmesi gerekir ki, Anayasa Mahkemesine de konu edilen esas sorun, bağımsız bir suç olarak Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen defter ve belgeleri gizleme suçu hakkında öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı ile anayasal bir hak olan susma hakkı arasındaki ilişkidir.

Susma hakkı ve gizleme fiilinin ilişkisine dair doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Yaltı'ya göre[333], vergi sisteminin defter ve belgeler üzerine kurulu olmasından hareketle, ispat ve delil sistemi de belge düzenine dayanmaktadır. Bu doğrultuda, vergi idaresi mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak için araştırma, inceleme ve denetim yetkilerine sahiptir. Vergi idaresi bu yetkisini kullanarak mükellef veya vergi sorumlusundan defter ve belgelerin ibrazını talep etmektedir. Mükellefin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak zorlayıcı yöntemlere başvurulması ise susma hakkının ihlaline neden olur. Susma hakkının ölçüsü ise zorlamadır. Susma hakkı, vergi idaresinin bilgi toplamamasını değil, bilgiyi elde etmek için zorlamaya başvuramamasını sağlamaktadır. Böylelikle susma hakkı ile mükellef veya vergi sorumlusunun defter ve belgelerini vermeyi reddetmesine ilişkin bir koruma alanı oluşturulur. Ancak Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen defter ve belgeleri gizleme fiilini işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi nedeniyle, susma hakkının ihlal edildiği değerlendirilmektedir.

---

[331] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 33; **Ağar,** Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, s. 116.

[332] **Şenyüz, Doğan (**2013) "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, S:1, s. 30.

[333] **Yaltı, Billur** (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Beta Yayıncılık, s. 139-140.

Donay'a göre[334], kişinin kendisi aleyhine delil sunma zorunluluğu olmadığını ifade eden susma hakkının Anayasa'da düzenlenmesiyle birlikte susma hakkı ile kamu düzenini sağlamak arasında bir denge kurulmalıdır. İdarenin vergiyi alabilmek adına bazı zorlayıcı tedbirlere başvurabileceği kabul edilmektedir. Ancak vergi yükümlüsü defter ve belge gizlemeyi bir hak olarak değil de işlemiş olduğu suçtan kaçınmak amacıyla kullandığı takdirde, bu durum Anayasaya aykırı olmadığı değerlendirilmektedir.

Candan'a göre[335], susma hakkının sınırını suç isnadı oluşturmaktadır. Mükellefin vergi kaçırdığına veya vergi suçu işlediğine dair iddialardan hareketle bir inceleme yapıldığı sırada defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde susma hakkı gündeme gelmelidir. Ancak, ibraz talebi mutad bir vergi incelemesi sırasında yapılıyor ise susma hakkı kapsamında bir değerlendirme yapılamaz. Vergi idaresinin denetim yetkisi ile susma hakkı arasında bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu nedenle de susma hakkının işlerliğinin, defter ve belgelerin ibraz talebinin bir suç isnadı sebebiyle vergi incelemesi sırasında yapılması ile sınırlı tutulması gerektiği Candan tarafından savunulmaktadır.

Başaran Yavaşlar'a göre[336], susma hakkının ceza hukukundaki içeriği ile vergi hukukundaki anlamı farklıdır. Vergisel yaptırımlar açısından susma hakkı kabul edildiği takdirde birçok sorun ortaya çıkacaktır. Nitekim ibrazdan kaçınan mükellefe, ödevini yerine getirmesi için herhangi bir yaptırım uygulanmadığı takdirde defterlere ilişkin diğer ödevlerin de yerine getirilmesi mükellefin keyfiyetine bırakılmış olacağını ifade etmektedir.

Uğur ve Elibol'a göre[337], susma hakkının uygulanması durumunda mükellef ödevlerini yerine getirmekten kaçınabilecek, bu durumda da daha ağır sonuçlarla karşı karşıya kalınabilecektir. Mükellefin normal vergi incelemesinde susma hakkının olmadığını, suç şüphesi olduğu takdirde susma hakkının değerlendirilmesi gerekliliği pratikte oldukça güçtür. Bu nedenle mükellef ibraz yükümlülüğünü yerine getirmediği takdirde hapis cezasına değil, sadece idari yaptırıma muhatap tutulmalıdır. Taştan da aynı şekilde, gizleme fiilinin sonucunda hapis cezası değil, idari yaptırım öngörülmesi gerektiğini savunmaktadır[338].

---

[334] **Donay,** Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları, s.134-135.
[335] **Candan, Turgut** (2009) "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 276-277.
[336] **Başaran Yavaşlar,** "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s. 299.
[337] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 342.
[338] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçu, s. 66.

Şenyüz'e göre[339], suç isnadı altındaki kişinin kendi aleyhine delilleri sunmak yerine susması ile gizleme fiilinin bir suçun konusu olarak düzenlenmesi tamamen farklı durumlardır. İbraz mecburiyeti ile ifade edilen, defter ve belgelerin kayıt sistemine bağlı olarak kamu düzeninin işleyişidir. Susma hakkı ise, kişinin haklarını kullanmasında güvence sağlayan bireysel bir haktır. Susma hakkı ile ibraz mecburiyetine dair normlar çatışmaktadır. Bu nedenle çatışan iki değerden hangisine üstünlük verileceği temel sorundur. Kayıt sisteminin esas alındığı durumlarda defter ve belgelere ulaşmanın önemi de oldukça büyüktür. Nitekim defter ve belgelere ulaşılamadığı takdirde suç tespit edilemeyecek, ibraz etmeme susma hakkının uzantısı olarak kabul edildiğinde de suç işlemenin sığınak yeri haline gelecektir. Dolayısıyla defter ve belgelerin varlığı kadar onlara ulaşabilmek de kayıt sisteminin işleyebilmesi adına önem taşır. Mükellefler susma hakkını gerekçe olarak kullanarak suçun ortaya çıkmasını engellemeye çalışacaktır. Böylelikle mükellefin planlı davranışlarını hukukun koruduğu sonucuna ulaşılabilir. Defterleri ibraz etmeme fiilinin sonucunda hapis cezası öngörüldüğü için idari bir yaptırım değil, cezai bir yaptırım söz konusudur. Bu nedenle susma hakkının bu suç kapsamında değerlendirilmesi de kaçınılmazdır. Normların çatışmasına neden olan husus, gizleme fiili sonucunda hapis cezası öngörülmüş olmasıdır. İbraz mecburiyeti olmalıdır ancak bu zorunluluğun ihlali neticesinde hapis cezası değil, kabahat niteliğinde bir yaptırım öngörülmelidir[340].

Gizleme fiili hakkında hapis cezası öngörülmesinin Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırılığı gerekçesiyle, Anayasa Mahkemesi kararına da konu edilmiştir[341]. İtirazın gerekçesi, devlet ile birey arasında bir sözleşme niteliğinde olan verginin alınması için defter ve belgelerin ibraz edilmemesinden dolayı hapis cezasına hükmedilmesinin Anayasa'ya aykırılığıdır. Anayasa Mahkemesi söz konusu iddiaları inceleyerek verginin alınmasının sözleşmeden kaynaklı değil, yasadan kaynaklandığını ifade etmiştir. Bu nedenle özgürlüğü bağlayıcı cezalar öngörülmesinde hukuk devleti ilkesine bir aykırılık olmayacağı şeklinde değerlendirmede bulunmuştur.

[339]**Şenyüz, "**Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", s. 35-36.
[340] **Şenyüz, "**Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", s. 38.
[341]Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:11.03.2003, E:2002/55, K:2003/8, www.anayasa.gov.tr/kararlar-bilgi-bankasi, s.e.t: 22.11.2019.

Defterleri gizleyenler hakkında hapis cezası öngörülmesinin Anayasa'nın 38. maddesi 5. fıkrasına[342] aykırılığı iddiasıyla susma hakkı ile ilişkisi tekrar Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır[343]. Anayasa Mahkemesi söz konusu kararında, susma hakkının suçlanma ile başlayan bir hak olduğunu ve kovuşturma ile soruşturmanın her aşamasında geçerliliğini koruduğunu belirtmiştir. Ayrıca vergilere ilişkin kayıtların denetlenmesi amacıyla defter ve belgelerin gerektiğinde ibrazına dair zorunluluğa uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme durumları birbirinden farklıdır. Defter ve belgeleri ibraz etme zorunluluğu Kanunda öngörülen bir yükümlülüktür. Vergi miktarının tespiti için mükellefin ibraz yükümlülüğünün bulunmasının, kendini suçlama ve delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi itirazı reddetmiştir.

Söz konusu kararın karşıoy yazısında ise, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin mahiyet itibariyle idari yaptırım olan para cezasına bağlanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca "Ekonomik suça ekonomik ceza" ilkesi gereği de, hapis cezasının öngörülmemesi gerekliliği savunulmaktadır. Karşıoy yazısında değerlendirilen bir diğer husus ise, ekonomik faaliyette bulunduğu halde hiç defter tutmayan ve saklamayan, hatta kaydı dahi bulunmayan kişiler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza verilmediğidir. Bu durumlar usulsüzlük sayılmasına rağmen, defterlerini tutan mükellefler hakkında ibraz etmedikleri takdirde hapis cezası öngörülmesi Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık teşkil etmektedir. Değinilen bir başka konu, Anayasa Mahkemesi kararında yer alan, susma hakkının suçlanma ile başladığına dair değerlendirmedir. Susma hakkının sadece soruşturma ve kovuşturma aşamasında uygulanabileceğinin kabulü ile hak süjesi yönünden bir sınırlandırma yapılmaktadır. Ancak madde içeriğinin kendisinde sınırlandırma olarak bu konuya yer verilmemiştir. Bu nedenle de hakkı kullanabilecek kişiler yönünden sınırlandırma yapılmasının imkanı bulunmamaktadır.

Seyhan da, defter ve belgelerin ibraz yükümlülüğünün, mükellefin şekli ödevlerinden biri olduğunu belirterek kayıt düzeniyle birlikte vergi ile ilgili hesap sonuçlarının, vergi ile ilgili işlemlerin tespiti ve mükellef ile vergi idaresi dışında kalan üçüncü kişilerin menfaatinin korunması amaçları hizmet ettiğini ifade etmektedir[344].

---

[342] "Madde 38/5: Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."

[343] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 31.01.2007, E:2004/31, K:2007/11, www.anayasa.gov.tr/kararlar-bilgi-bankasi, s.e.t: 22.11.2019.

[344] **Seyhan, Mahcemal** (2018) Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 155.

Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde, kanaatimizce, susma hakkı ile gizleme fiili arasında bir denge sağlanması gerektiği açıktır. Öncelikle bağımsız bir suç olarak düzenlenen gizleme fiili hakkında öngörülen cezanın, kendisine denk olan diğer durumlar değerlendirilerek, hürriyeti bağlayıcı cezanın gerekliliği hususunun tekrar gözden geçirilmesi gerekliliği bulunmaktadır. Söz konusu suç hakkında idari para cezası öngörüldüğü takdirde, zorlayıcılık etkisinin bulunduğu değerlendirilmektedir. İkinci olarak, susma hakkının sınırlarının belirlenmesi de gizleme fiili açısından önem taşımaktadır. Gizleme fiili ile korunan, kayıt sistemiyle birlikte sağlanmak istenen kamu düzenidir. Kayıt sisteminin doğru bir şekilde işleyebilmesi için ise defter ve belgelere ulaşmanın önemi açıktır. Defter ve belgelere ulaşılamadığı takdirde doğru bir değerlendirme yapılamayacak ve verginin adaletli bir şekilde alınması engellenmiş olacaktır. Defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü ile sağlanmak istenen kamu düzeninin korunabilmesi adına, susma hakkı ile arasında bir denge tesis edilmelidir. Gizleme fiili, susma hakkının korunması kapsamında değerlendirildiğinde vergi kaçırdığını gizleme kastıyla defterlerini ibraz etmeyenler hukuk düzeni tarafından korunmuş olacaktır. Bu nedenle, daha önce de belirtildiği gibi, susma hakkı ile gizleme fiilinin arasındaki dengenin sağlanabilmesi için öncelikle gizleme fiili hakkındaki yaptırımın tekrar değerlendirilmesi önem taşımaktadır.

#### 4.2.1.4. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin a bendinin ikinci fıkrasında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlanmıştır. Buna göre, "*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge*" muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

84 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde[345] muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlanmıştır: "*Mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.*" Bu durumda gerçek bir ekonomik ilişki bulunmasına rağmen, ilişkinin içeriği nitelik veya nicelik

[345] Resmi Gazete Tarihi: 23.11.2001, Resmi Gazete Sayısı: 24592.

yönünden çarpıtılarak belgeye kaydedilmiştir. Belge, ekonomik ilişkiyi temsil etmesine rağmen gerçek ilişkiyi de yansıtmamaktadır. Belirtmek gerekir ki, madde hükmünde yalnızca belgelerden bahsedildiği için yanıltıcı defter düzenlenmesi veya kullanılması bu hüküm kapsamı dışındadır[346].

Gerçekte meydana gelen bir işlem olmasına rağmen, belgeye yansıtılırken gerçeği yansıtmayacak şekilde mahiyet veya miktar farklılıkları yapılmaktadır. İşlem gerçek, içerik doğru fakat tarafları gerçeği yansıtmıyorsa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden değil, sahte belgeden söz edilir. İşlem gerçek, taraflar doğru ancak içerik gerçeği yansıtmıyorsa muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir[347]. Suç belgenin asılları veya suretleri üzerinde işlenebilir. Önemli olan husus, düzenlenen belgenin örneğinin aslına uygun olmasıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlendikten sonra daha yanıltıcı hale getirilebilir. Bu durumda yeni bir suç oluşmaz[348].

Yanıltıcılık unsuru gerçekleştirilirken belgede yer alan bilgilerin fiyat, adet veya tutar açısından yapılan farklılık belgeyi "miktar olarak", işlemin farklılığı ise belgeyi "içerik olarak" muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge haline getirir[349]. Mal veya hizmetin değerinin veya miktarının gerçeğinden az veya çok gösteren, kimlik, adres, vergi numarası, tarih, seri numarası gibi bilgileri olduğundan farklı gösteren, alt ve üst nüshaları birbirinden farklı düzenlenen, işletmeye ait olmayan bazı giderleri işletmeye ait olarak gösterecek şekilde düzenlenen belgeler muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye örnek olarak gösterilebilir[350].

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge "düzenlemek" veya "kullanmak" şeklinde iki ayrı suç öngörülmektedir[351]. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinde suçun konusu, yanıltıcı olarak düzenlenen belgedir. Hareket unsuru ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleme fiilidir. Söz konusu suç, belgenin düzenlendiği sırada işlenebilir. Belge düzenlendikten sonra belgenin

---

[346] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 140.
[347] **Taştan, Mehmet** (2014) "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu" Adalet Dergisi, S:48, s. 209.
[348] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 386.
[349] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 62.
[350] **Taştan,** "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", s. 209.
[351] Genel kabul iki ayrı suç olarak belirlenmesine yönelik olmakla birlikte aksi görüşler de doktrinde yer almaktadır. Çavuş'a göre, kanun metninden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi halinde bu durum tek başına suçun tamamlanması için yeterli olacağı anlaşılmaktadır. Ancak düzenlenen belge kullanılmadan suçun tamamlandığının kabul edilmemesi gerekmektedir. Suçun tamamlanması için düzenleyen tarafından kullanılması gerekliliği savunulmaktadır. Bkz: **Çavuş, Adnan** (2016) Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul, Beta Yayınları, s. 129.

içeriğine yapılan müdahalelerin tahrifat olarak değerlendirilmesine dair doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, yanıltıcı belge ilk baştan itibaren alt ve üst nüshası ile birlikte bu şekilde düzenlenebileceği gibi, önceden gerçeğe uygun düzenlenen belgenin nüshalarından birinin değiştirilmesi yoluyla da oluşturulabilir[352]. Diğer görüşe göre ise, belge düzenlendikten sonra belgenin içeriğine yapılan müdahaleler yanıltıcı belge değil, tahrifat olarak kabul edilmelidir[353].

Düzenleme fiilinin suç meydana getirebilmesi için önemli bir husus da failin tespitidir. Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri fail olabilir. Belgenin yasal olarak elde edilmesi, gerçek bir işlemin ya da durumun varlığının yanı sıra tüm bu unsurların bir araya gelmesiyle oluşan işlem veya durumun gerçeği yansıtmayacak şekilde belgede gösterilmesi gerekir. Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre, vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan belgeler ancak vergi mükellefleri tarafından düzenlenebilir. Bu nedenle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun faili sadece vergi mükellefleri olabilir. Dolayısıyla vergi yükümlüsü sayılmayan kişilerin düzenleyecekleri belgeler sahte düzenlenmiş veya vergi yükümlüsünden alınmış olacağı için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil, sahte belge ile vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur[354]. Düzenleme suçunda, belgenin düzenlenmesi anında suç oluşur. Düzenleme fiili açısından belgenin kullanılmasının önemi bulunmamaktadır. Birden çok belge düzenlenmiş ise, en son belgenin düzenlendiği tarih esas alınır.

Kullanma fiili açısından suçun konusu, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin varlığı; hareket unsuru ise, düzenlenen belgenin kullanılması, diğer bir ifadeyle muhasebe kayıtlarına aktarılması veya ilgili kişi ve kurumlara ibrazıdır. Kullanma fiili ile vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, belgenin vergisel işlemlerde düzenleyen kişi dışındaki kişiler tarafından kullanılması gerekir. Failin mükellef olma koşulu yoktur. Başkası tarafından düzenlenen belgeyi kullanan kişi faildir. Ayrıca belgeyi kullanan yükümlünün kendisi veya üçüncü bir kişi lehine yarar elde etmesi aranır[355]. Kullanma suçu açısından belgenin vergi işlerinde kullanılmak üzere kayıtlara işlendiği, diğer ifadeyle

[352] **Ok/Gündel**, Açıklamalı İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 316; **Uğur/Elibol**, Vergi Suçları, s. 379.
[353] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 141.
[354] **Taştan,** "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", s. 210.
[355] **Taştan,** "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", s. 210.

kullanıldığı tarihte suç işlenir[356]. Bu nedenle kullanma tarihi verginin türüne ve vergi kanunlarında yapılan değişiklik tarihleri de dikkate alınarak farklılık arz etmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak fiilinin kasıtlı olarak işlenip işlenmeyeceğine dair doktrinde görüş ayrılığı bulunmaktadır. 4369 sayılı Kanun 01.01.1999 tarihinde yayımlanmadan önce belgenin "bilerek" kullanılması gerekliliği Kanunda yer almaktaydı. Ancak 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, "bilerek" ibaresi kaldırılmış ve madde hükmünde bilerek veya bilmeyerek şeklinde bir ayrıma yer verilmemiştir. Bu değişiklik sonrasında uygulamada, söz konusu nitelikteki belgeyi düzenleyen veya kullanan kişiler açısından kasıt unsurunun aranıp aranmayacağı hususunda tereddütler yaşanmıştır. Bunun üzerine tereddütleri gidermek adına, Maliye Bakanlığı 306 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde[357] kasıt hususunu açıklamıştır. Tebliğde, düzenlemek ve kullanmak fiili açısından durumun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini belirterek muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi kastın karinesi olup, bu durumun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı, diğer bir ifadeyle "bilerek" ifadesinin çıkarılmasının fiilin kasıtlı işlenebileceğini değiştirmediği düzenlenmiştir. Failin, işlemiş olduğu fiilinden sorumlu tutulabilmesi için kastın varlığı gereklidir. Kasıtlı olarak işlenebilmesi için de bilerek ve isteyerek bir hareket gerçekleştirmesi gerektiği açıklanmıştır. Suçun oluşumu için genel kast yeterlidir.

Doktrinde yer alan ağırlıklı görüşe göre de fiilin niteliği itibariyle kasıtlı olarak işlenebilen bir suçtur[358]. 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile "bilerek" ibaresinin kaldırılmış olması fiilde kasıt unsurunu kaldırmaz. Candan'a göre, "bilerek" ibaresinin kaldırılmış olması yalnızca kanıt yükünü tersine çeviren bir değişikliktir. Önceki düzenlemeye göre vergi idaresi belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı özelliğini ve vergi kaçırma kastı ile davranıldığını kanıtlamak zorunda iken, yeni düzenlemeyle birlikte sadece belgenin niteliğinin kanıtlanması yeterli olmaktadır[359]. Taksirle işlenebileceği belirtilmediği için de taksirle işlenebilmesinin mümkün olduğu savunulmaktadır.

Kullanma fiili açısından kasıt unsurunun olay kapsamında değerlendirilmesi gerektiği 306 No'lu Tebliğde düzenlenmiştir. Kullanımda kastın bulunup bulunmadığının

[356] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2020/805, K:2020/2008, Tarih:03.03.2020.
[357] Resmi Gazete Tarihi: 18.06.2002, Resmi Gazete Sayısı: 24789.
[358] **Yüce,** Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 102; **Taştan,** "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", s. 213; **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 160.
[359] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 160.

değerlendirilmesi, bilerek kullandığı tespit edilenler hakkında vergi suçu raporu düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulması, belgenin kullanımı sonucunda vergi ziyaı meydana geldiyse 344. madde gereği üç kat vergi ziyaı cezası kesilmesi gerekmektedir. Kullanma açısından olay kapsamında kasıt unsurunun tespitinin yapılması gerekmektedir. Zira bazı durumlarda kişinin bilmeden kullanması mümkündür. Kişinin bilmeden kullanması halinde de failde kasıt ortadan kalkar[360].

Aynı belge üzerinde hem yanıltıcılık hem de sahtelik söz konusu olabilir. Bu durumda belgenin kısmen yanıltıcı kısmen sahte belge olduğu değerlendirilir. Her bir fiil açısından ayrı suçlar meydana gelir. Nitelik itibariyle yanıltıcı belgenin sahte belgeye dönüştüğü durumlar da söz konusu olabilir. Mahkeme dava konusunu serbest bir şekilde nitelendirebilir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve kullanan kişi aynı kişiyse tek suç işlemiş olarak kabul edilip tek cezaya hükmolunur. Ancak aynı belgeyi yanıltıcı bir şekilde düzenleyen ile kullanan kişi farklı ise hem düzenleyen hem de kullanan kişi açısından suç oluşur.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme açısından suçun tarihi, belgenin düzenlendiği tarih; birden fazla belge bulunuyorsa son belgenin tanzim edildiği tarihtir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu açısından suç tarihi mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme tarihine göre değişmektedir.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin a bendinin ikinci fıkrası gereğince, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

#### 4.2.1.5. Sahte Belge Düzenlenmesi veya Kullanılması

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin b bendinde sahte belge düzenleme veya kullanma suçu düzenlenmiştir. Sahte belge, madde hükmünde "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" olarak tanımlanmıştır.

[360] **Taştan,** "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu", s. 213.

Sahte belge düzenleyen ve kullanan açısından farklı ifade edilmekle birlikte temel amacın vergi kaçırmak olduğu söylenebilir. Düzenleyen açısından, komisyon alarak haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememektir. Kullanan açısından ise, giderini fazla göstererek matrahını düşürmek suretiyle az vergi ödemek, vergi iadesinden yararlanmaktır[361].

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçunun ön koşulu, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerden olmasıdır. Bu belgelerin yalnızca kanundan kaynaklanan belgelerden olması gerekmektedir. Kanun dışında bir başka hukuki temele sahip olan belgeler açısından Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin uygulanamayacağı doktrinde değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından düzenleme, saklanma ve ibraz mecburiyetinin öngörüldüğü durumlar 359. madde kapsamı dışındadır[362]. Ayrıca belgeyi düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu getiren yasanın bir vergi yasası olması gerektiği Başaran Yavaşlar/Karaçoban Güneş/Cangüloğlu tarafından savunulmaktadır. Bu nedenle vergiyi konu almayan ve içinde yalnızca düzenlenen ana konuyla bağlantılı olarak vergiye dair bazı hükümler içeren yasalar ile torba yasaların vergi yasası kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmektedir[363].

Sahte belgenin vergi işlemlerinde kullanılmak için düzenlenmesi gerektiği hakkında da doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, sahte belge vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenmelidir. Aksi takdirde Türk Ceza Kanunu kapsamında sahte belge suçu meydana gelmektedir[364]. Ancak diğer görüşe göre, fiilin tamamlanması için vergi ziyaının aranmaması karşısında vergisel saikin aranması gerektiği tartışmalıdır. Nitekim kanun koyucu da fiilin tamamlanması için vergisel bir amaç aramamaktadır. Bu nedenle sadece belgenin düzenlenmesi fiilin tamamlanmasını sağlar[365].

Belgenin aslı veya sureti üzerinde suçun işlenmesinin herhangi bir farkı yoktur. Her iki durumda da vergi kaçakçılığı suçu oluşur. Suret, asılda yazılı olan hususları olduğu gibi

[361] **Ok/Gündel,** Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 222.
[362] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 380; **Şenyüz**, Vergi Ceza Hukuku, s. 401; **Başaran Yavaşlar, Funda/Karaçoban Güneş, Tuğçe/Cangüloğlu, Yasemin** (2018) "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti" Fasikül Dergisi, S:100, s. 346.
[363] **Başaran Yavaşlar/Karaçoban Güneş/Cangüloğlu** "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti", s. 346.
[364] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 417; **Kızılot/Kızılot,** Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 510.
[365] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 112.

içeren belgedir[366]. Bir belgenin suretinden bahsedebilmek için aslının bulunması ve üzerinde herhangi bir tahrifatın da yapılmamış olması gerekir. Asıl belge yok edilmiş ise ve sureti asıl belge ile karşılaştırma imkanı yok ise, bu durumda suretten bahsedilemez. Suret asıl yerine geçer ve bu halde asıl belgede sahtecilik suçu meydana gelir[367].

Başkasından alınan sahte belgeler üzerinde bir daha sahtecilik ve tahrifat suçu işlenemez. Sebebi ise asıl belgenin sahte olmasıdır. Yalnızca sahte belge kullanma suçu meydana gelir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak alınan belgenin sahte belge haline getirilerek kullanılması mümkündür. Bu durumda da fiil sahte belge kullanmak olur[368]. Belirtmek gerekir ki, suçun konusuna defterler dahil değildir. Yalnızca belge üzerinden söz konusu suç işlenebilir.

Belgede sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tam sahtecilik, gerçekte var olmayan bir ekonomik ilişkinin varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik, bir ekonomik ilişkiye dayanmasına rağmen gerçeği tam olarak yansıtmayan belgelerin düzenlenmesidir. Bu durumda gerçek olan ve gerçek olmayan durumlar tek bir belgede yer alır[369]. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı unsurlar ile sahte unsurlara aynı belge içinde yer verilmesi mümkündür. Bu durumda iki ayrı fiil ve iki ayrı suç vardır. Birleşme tek fiille işlenen farklı suçlarda uygulanabilir. Ancak söz konusu durumda iki ayrı fiil olması nedeniyle ayrı ceza verilecektir.

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belge "düzenlemek" ve "kullanmak" şeklinde iki ayrı suç öngörülmüştür. Düzenleme fiili açısından suçun maddi unsuru, belgenin Vergi Usul Kanununda veya Maliye Bakanlığının yetkisine dayanarak gösterdiği şekle uygun ve öngörülen zorunlu esasları içerecek şekilde yazılıp imzalanarak meydana getirilmesidir. Sahte belge düzenleme suçu herkes tarafından işlenebilir.

Sahte belgenin mükellefiyet döneminin içinde veya sonrasında düzenlendiğinin tespitinin önemi bulunmamaktadır. Bu durum Vergi Usul Kanununun 160. maddesinin üçüncü fıkrasında "*mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğunun tespiti halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge*

[366] **Erman,** Vergi Suçları, s. 56.
[367] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s. 147.
[368] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s.418.
[369] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s.147.

*düzenleme fiilini işleyenler hakkında soruşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez*." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak mükellefin işini terk ettikten sonra kestiği fatura veya kaybettiği için başkası tarafından kesilen fatura, gerçek bir mal veya hizmet alışverişi olmadığı için sahte belge niteliğindedir[370].

Sahte belge kullanmak fiili değerlendirildiğinde suçun maddi unsuru, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin asıl veya suretlerinin sahte olarak düzenlendiği belgelerin kullanılmasıdır. Suçun hangi anda tamamlanmış sayılacağı doktrinde tartışmalıdır. Ağırlıklı görüşe göre, kullanma fiili, vergisel işlemlerde kullanılarak beklenen yararın gerçekleştirilmesini ifade etmektedir. Fiilin gerçekleştiği an belirlenirken belgelerin kayıt sistemine işlenmesi yeterlidir[371]. Yiğit'e göre ise belgenin mükellef tarafından kayıt ortamına işlenmesi değil, beyannamede gösterilmesi ve beyannamenin de vergi dairesine ibraz edildiği an esas alınır[372]. Başaran Yavaşlar/Karaçoban Güneş/Cangüloğlu'na göre ise suçun oluşabilmesi için vergi mükellefine ait vergi beyannamesinde belirtilen matrahın, sahte belge dikkate alınarak hesaplanan matrah olması gerektiğini savunmaktadırlar. Defter kayıtları matrahın tespitine hizmet eder, fakat matrahı bağlayıcı bir şekilde ortaya koyan belge vergi beyannamesidir. Bu nedenle belgenin deftere kaydedilmiş olması kullanma olarak kabul edilmemesi gerektiği değerlendirilmektedir[373].

Sahte belgeyi düzenleyen kişinin aynı zamanda bu belgeyi kullanması halinde tek suç mu yoksa iki ayrı suç mu oluşacağı hakkında doktrinde görüş ayrılıkları mevcuttur. Ağırlıklı görüşe göre sahte belgeyi düzenleyen kişinin aynı zamanda belgeyi kullanması halinde tek suç oluşur ve kişi hakkında yalnızca düzenleme fiili nedeniyle cezaya hükmolunur. Sahte belgeyi kullanma fiilinden dolayı bir kişinin cezalandırılabilmesi için düzenleme fiiline iştirak etmeksizin sadece belgeyi kullanması gerekir[374]. Ancak diğer görüşe göre, kanun

---

[370] **Güçlü, Faruk** (2011) Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları, Ankara, Detay Yayıncılık, s. 36.
[371] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 107; **Yüce,** Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s. 86.
[372] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s.148; **Ok/Gündel,** Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 225; Aksi yönde görüş için bkz. **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 113: "…Oysa bu yararın ne olduğu veya hangi andan itibaren başladığı açık değildir… Dolayısıyla fiilin tamamlandığı anın vergi idaresine beyan, defterlere kayıt ve benzeri durumlar olarak ayrılması zoru görünmektedir. Özel belgede sahtecilik suçları bakımından kullanma fiili öğretide "hukuki sonuç doğuran durum" olarak kabul edilmektedir. Kanımızca bu yaklaşım sahte belge kullanma fiili bakımından da geçerli kabul edilmelidir."
[373] **Başaran Yavaşlar/Karaçoban Güneş/Cangüloğlu** "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti", s. 349.
[374] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 417; **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s.148.

koyucunun düzenleme ve kullanma fiillerini ayrı suçlar olarak kabul etme iradesi göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yaklaşım dikkate alındığında sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri ayrı birer davranış olarak kabul edilmelidir[375]. Yargıtay'ın da belgeyi düzenleyen ve kullanan kişinin aynı kişi olması durumunda iki fiilin ayrılması gerektiğine dair kararları mevcuttur[376]. Kanaatimizce, ilgili kanun metninde iki ayrı suç öngörülmüştür. Bu nedenle kanun koyucunun iradesi de dikkate alınmalı ve iki ayrı suç olduğu değerlendirilmelidir.

Sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri açısından kasıt unsurunun aranıp aranmayacağı hususu tartışmalıdır[377]. Belgenin düzenlenmesi fiili incelendiğinde, her ne kadar 4369 sayılı Kanun ile madde hükmünde yer alan "bilerek" ibaresi kaldırılmış olsa da fiilin niteliği gereği kasıt unsurunun varlığı açıktır. Nitekim 306 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de "bilerek" ibaresinin kaldırılmış olmasının kasıt unsurunun varlığının aranmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Manevi unsur açısından bakıldığında yapılan değişikliğin pratikte bir etkisi bulunmamaktadır[378]. Belirtmek gerekir ki, sahte belge kullanmak fiilinde kastın tespiti için kullanan kişinin belgenin sahteliğini bilip bilmediği ayrıca incelenmelidir.

Düzenleme açısından suç tarihi, belgenin düzenlendiği gündür. Birden fazla belge var ise son belgenin düzenlendiği tarih esas alınır. Kullanma açısından suç tarihi ise mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme tarihi gibi farklı hususlar çerçevesinde doktrinde ve uygulamada farklı görüşlerin oluşmasına neden olmuştur. Yargıtay'ın içtihatlarına göre beyanname verilmesi gereken son gün suç tarihi olarak kabul edilmektedir. Bayar'a göre, yargı yerlerinin beyanname verme süresinin son gününü esas alması, zamanaşımı bakımından sanık aleyhine sonuç doğurmaktadır. Sanığın beyannameyi ne zaman verdiği tespit edilemiyorsa, şüpheden sanık yararlanır ilkesi gereği, sürenin başında verdiği kabul edilmelidir[379]. Donay'a göre, suç teşkil eden eylem yapıldığı anda kamu düzenini bozmaktadır. Bu nedenle eylemin yapıldığı tarihte işlendiği kabul edilmelidir. Bu açıdan Yargıtay'ın uygulamasının doğru olmadığı, beyanname vermenin

[375] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 112.
[376] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2017/1159, K:2020/1707, Tarih: 25.02.2020; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2017/2651, K:2019/9206, Tarih: 11.12.2019.
[377] Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge bölümünde bahsedilen tartışma, sahte belge için de geçerli olduğu için bu bölümde ayrıntılı olarak bahsedilmeyecektir.
[378] **Akdeniz, Demet** (2018) "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur" Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:5, S:1, s. 102.
[379] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s. 150-151.

vergilendirmeye ilişkin bir kurum olduğu değerlendirilmektedir[380]. Uğur da Yargıtay'ın uygulamasını eleştirmekte ve suç tarihinin aylar öncesine kadar çekilmesinin hukuka uygun olmadığını ifade etmektedir[381].

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlara ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapan Kanun, 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu Kanunun 24. maddesi ile sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerini önlemeye yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda Vergi Usul Kanununa 160/A hükmü eklenmiştir. Yapılan düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mükellefiyet süresi, ödenen vergi miktarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmemesi gibi unsurlara göre yapılan risk analizi neticesinde, sahte belge açısından yüksek riskli olduğu tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilerek hakkında yoklama yapılması, yoklamanın ardından vergi dairesinin görüşü üzerine Vergi Dairesi Başkanı veya Defterdarın onayı ile mükellefiyet kayıtlarının terkin edilmesi hükmü getirilmiştir. Söz konusu şekilde mükellefiyeti sonlandırılan mükellefler teminat verme şartıyla tekrar mükellefiyet açtırabilmektedir. Bahse konu hüküm ile sahte belge düzenleme yönünden risk bulunan mükelleflerin tespit edilmesi ve faaliyetlerinin sonlandırılarak muhtemel zararların önlenmesi hedeflenmektedir[382].

Sahte belge düzenleyen veya kullananlar, Vergi Usul Kanununun 359. maddesi gereği üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

#### 4.2.1.6. Defterlerin Yok Edilmesi, Defter Sayfalarının Yok Edilmesi veya Yerine Başka Yaprak Koyulması veya Hiç Yaprak Koyulmaması

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin b bendi uyarınca defterleri yok edenler, defter sayfalarını yok edenler veya yerine başka yaprak koyanlar veya hiç koymayanlar hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

[380] **Donay,** Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s. 227-229.
[381] **Uğur, Hüsamettin** (2015) "Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi" Terazi Hukuk Dergisi, S: 109, s. 92.
[382] **Arslan, Ömer Faruk** (2019) "Sahte Belge Düzenlemeye Re'sen Terk ve Teminat Kalkanı" Vergi Raporu Dergisi, S: 243, s.43.

#### 4.2.1.6.1. Defterlerin Yok Edilmesi

Yok etmek kavramı; defterlerin maddi varlığına son vermek, ortadan kaldırmak suretiyle kasıtlı olarak yararlanılamayacak hale getirmektir[383]. Defterlerin yok edilmesindeki amaç, ödenmesi gereken vergi matrahını gizlemek ve vergiyi tespit edecek defter ve kayıtların ortadan kaldırmaktır. Ancak, vergi matrahı başka defter ve belgelerden saptanabiliyorsa yok etme suçu oluşmayacaktır[384].

Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterler suçun konusunu oluştururlar. Kanunlarda öngörülmeyen veya öngörülse bile vergi kanunu dışındaki defterlerde ilgili kayıtlar yer alıyorsa bu suçun konusuna girmez. Doktrindeki çoğunluk görüşe göre suçlarda kanunilik ilkesi gereği, Maliye Bakanlığınca tutulması öngörülen defterler de suçun konusuna girmez[385]. Madde hükmünde defter, belge ve kayıtların yok edilmesinden bahsedildiği için, defterlere esas oluşturan kayıtların yok edilmesiyle defterin yok edilmesi arasında bir fark bulunmamaktadır[386].

Yok etme fiilinden bahsedebilmek için söz konusu defterin varlığı sabit olmalıdır. Boş olduğu sabit olan defterler hakkında, devletin gelirlerinin korunmasına yönelik kamu yararı ortadan kalkacağı için suç oluşmayacağı doktrinde görüş bulunmaktadır[387]. Yok etme, fiziken ortadan kaldırılması şeklinde olabileceği gibi, defter üzerinde yapılanlar sonucunda tamamen okunamaz hale gelmesi şeklinde de gerçekleşebilir. Defterin içeriğinin boyanması, üzerine mürekkep dökülmesi gibi işlemlerle tamamen okunamaz hale getirildiği durumlarda da yok etme fiilinin oluştuğu değerlendirilmektedir[388]. Ancak doktrindeki diğer görüşe göre, defterler tamamen okunamayacak hale getirildiklerinde, maddi olarak defterlerin varlığı mevcut olup bu şekilde ibraz edildiği için yok etme değil, tahrif etme fiili gerçekleşeceği savunulmaktadır[389].

Mücbir sebep nedeniyle defterlerin yok olması halinde ceza uygulanmaz. Herkes tarafından bilinen mücbir sebeplerin ispatlanmasına gerek yok iken, kişisel nitelikte

---

[383] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, s.143.
[384] **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 77.
[385] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 415; **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 403. Aksi görüş, **Ok/Gündel,** Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları s. 346.
[386] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 380-383.
[387] **Uğur/Elibol,** Sergi Suçları, s. 404.
[388] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 405; **Ok/Gündel,** Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 347; **Gültaş, Veysel/Gündüz, Remzi** (2008) Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Ankara, Bilge Yayınevi, s. 274; **Taştan,** Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 76.
[389] **Erman,** Vergi Suçları, s. 60.

olabilecek mücbir sebepler zayi belgesi ile ispatlanmalıdır. Hayatın olağan akışına uygun olmayacak şekilde defterlerin yok edilmesi halinde kaçakçılık suçu oluşur. Aksi takdirde, özellikle mücbir sebeplerin varlığı açısından, hakimin kanaatinin oluşması güçleşmektedir. Nitekim Yargıtay da kararlarında hayatın olağan akışı çerçevesinde olayı değerlendirmektedir[390].

Suç tarihi, fiilin gerçekleştiği tarihtir[391]. Yok etme fiili için suç tarihi belirlenirken takvim yılı esas alınmaz. Nitekim, bir defterin yok edilmesi bir defa olur. Dolayısıyla tekrarı olmayacağı için takvim yılı esasına göre zincirleme suç hükümleri uygulanamaz.

Vergi idaresinin fiil hakkında vereceği mütalaa dava şartı niteliğindedir. Mütalaa alınmadığı takdirde yargılamanın durması, mütalaanın verilmediği anlaşıldığı durumda da davanın düşmesine karar verilmesi gerektiği savunulmaktadır[392]. Yargıtay'ın vermiş olduğu bir kararda da mütalaa alınmadan yargılamaya devam edilerek hüküm kurulması Kanuna aykırı bulunmuştur[393].

Defterleri yok etmek veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak fiili ile işlenen vergi suçu hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Kanun koyucunun aynı maddede düzenlenen hesap ve muhasebe hilesi yapmak, tahrif etmek, gizlemek gibi eylemlere göre bu fiil hakkında daha fazla ceza öngörmesinin sebebi, defterlerin kısmen ya da tamamen yok edilmesini daha ağır olarak nitelendirmesidir. Söz konusu fiil aynı zamanda kayıt düzenine de aykırılık oluşturur.

#### 4.2.1.6.2. Defter Sayfalarının Yok Edilmesi

Defter sayfalarının yok edilmesi fiili de Vergi Usul Kanununun 359. maddesine göre vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Burada söz konusu fiil defterlerin değil, defter sayfalarının yok edilmesidir. Koparma suretiyle yok edilen sayfaların yerine başka yaprakların koyulmasının fiilin oluşmasında bir etkisi bulunmamaktadır.

---

[390] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2013/1604, K:2014/21948, Tarih: 17.12.2014; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2013/3896, K:2014/21413, Tarih:11.12.2014.

[391] Ancak Yargıtay bir kararında, sanığın, haberi olmadan defter ve belgelerin eşi ve çocukları tarafından sobada yakıldığına dair beyanının alındığı tarih, suç tarihi olarak kabul edilmiştir. İlgili Yargıtay kararı: Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E: 2013/131, K: 2013/3624, Tarih: 05.03.2013.

[392] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 403.

[393] Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, E:2007/3482, K:2010/4370, Tarih:12.04.2010.

Kopartılan sayfaların yazılı ya da boş olması açısından bir ayrım Kanunda yer almamaktadır. Ancak, Kanunun ruhundan dolayı yazılı olan sayfaların kopartılarak yok edilmesi halinde suçun oluşacağı kabul edilmektedir[394]. Dolayısıyla kopartılan sayfaların vergi matrahına dair bilgiler içerecek bir yapıda olması gerekmektedir.

Yok edilen sayfaların yerine, aynı bilgileri içerecek şekilde yeni bir sayfanın sonradan konulması halinde fail fiilinden vazgeçmiş sayılacağı için, faile ceza verilmez[395].

### 4.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Bakımından

Vergilerin etkin ve doğru bir şekilde toplanabilmesi için mali işlemlerin kayıt altına alınması gerekmektedir. Kayıt altına alma sırasında da devlet, mükellef ile ilgili birçok bilgi edinmektedir. Mükelleflerin veya vergi sorumlularının iş ve işlemleri, mali durumları, işletmeleri, servetleri gibi ticari bilgileri ile kişisel veya ailevi bazı veriler de elde edilmektedir. Bunlardan önemli bir kısmı da sır niteliğinde olan bilgilerdir.

Vergilendirme işlemleri bireylerin özgürlük alanına yönelik önemli bir müdahale aracı olduğu için vergilendirme işlemlerinin idare tarafından büyük bir dikkatle yürütülmesi gerekmektedir[396]. İdare tarafından öğrenilen bu bilgiler vergilendirme amacı dışında kullanılmamalı, diğer bir ifadeyle bilgilerin gizli kalması gerekmektedir. Elde edilen özel bilgilerin kullanılarak mükelleflere zarar verilmesi mümkün değildir. Bu nedenle Vergi Usul Kanununun "Vergi Mahremiyetinin İhlali" başlıklı 362. maddesinde, "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunun 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*." hükmü yer almaktadır. Verginin tahsiliyle ilgili düzenlemelerdeki mahremiyete ise Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 107. maddesinde yer verilmiştir. 107. madde de Vergi Usul Kanunun 362. maddesindeki gibi Türk Ceza Kanununun 239. maddesine atıfta bulunmaktadır.

Vergi mahremiyeti; vergilendirme sürecinde ortaya çıkan ve vergi ilişkisi içerisinde elde edilen bilgilerin, mükellef ile bilgi sahibi olan kişiler arasında gizli kalması ve üçüncü kişilere açıklanmaması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi işlemleri sırasında elde edilen

[394] **Kızılot/Kızılot,** Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 504.
[395] **Yiğit,** Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları s. 144.
[396]**Taş, Fatma** (2008) Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, 1. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, s. 55.

bilgilerin kullanılması veya açıklanması ile birlikte mükellefler maddi veya manevi zarara uğrayabileceği gibi mükellefin vergi idaresine olan güveninin sarsılması sonucu da doğmaktadır. Ayrıca özel bilgilerin üçüncü kişilere belirli bir menfaat karşılığında veya karşılıksız olarak açıklanması kamu düzenine de zarar vermektedir[397].

Vergi mahremiyeti, Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Madde metninde önce vergi mahremiyeti tanımlanmış, ardından vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler sayılmıştır. Kanuna göre vergi mahremiyeti; "*Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısiyle, mükellefi ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar*."

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, belirli sıfata sahip kişiler tarafından işlenebilmektedir. Kanunun 5. maddesinde, tanımın ardından vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler şu şekilde sayılmıştır: "*1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler*."

Sayılmış olan kişiler hakkındaki yasak, bu kişiler görevlerinden ayrılsalar dahi devam etmektedir.

Vergi mahremiyetine uyma kuralının, yalnızca görevleri nedeniyle mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin sırrını öğrenen görevliler hakkında bağlayıcı olduğu kabul edilmektedir. Görevin yerine getirilmesi veya görevin gereği haricinde, başka bir nedenle öğrenilen sırların açıklanmasının vergi mahremiyetini ihlal ettiği değerlendirilemez.

Ayrıca vergi mahremiyetine uymakla yükümlü olan görevlilerin, Kanunun 6. maddesinde belirtilen yakınlarının vergi ile ilgili işlerini yapmaları yasaklanmıştır. Buna göre, "*Beşinci maddede yazılı olanlar: 1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine; 2. Kan veya sıhri usul ve füruuna, evlatlığına veya kendisi evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar*

[397] **Taş,** Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s. 57.

*hısımlarına; 3. Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere; Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar*."

Suçun konusunu, vergi mahremiyeti kapsamında sır niteliğindeki bilgi ve belgeler oluşturur. Suçun oluşabilmesi için elde edilen bilgi ve belgelerin bazı şartları taşıması gerekmektedir. İlk olarak, elde edilen bilgilerin sır veya gizli kalması gereken bilgi niteliğinde olması gerekmektedir. Sır, herkes tarafından bilinmeyen ve açıklanmasının sahibine zarar verme tehlikesi olan bilgilerdir. Birden fazla kişinin sırrı bilmesi, onun sır niteliğini kaybetmesine neden olmaz. Ancak bilmesi gereken kişiler dışındakilere bilgiler aktarılırsa sır niteliğini kaybeder. Sırrın sübjektif ve objektif olmak üzere iki unsuru vardır. Sübjektif unsur, sır sahibinin söz konusu hususu saklamak konusundaki sübjektif iradesini ifade eder. Objektif unsur ise, bu hususun başkaları tarafından bilinmemesi gerektiğine dair genel kanıdır. Bu kapsamda sübjektif ve objektif unsurun bir arada bulunması gerekmektedir.

İkinci şart, bilgilerin mükellefe veya mükellefle ilgili olan kimselere ait olmasıdır. Mükellef, Vergi Usul Kanununun 8. maddesinde belirtildiği üzere, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Mükelleflerle ilgili olan kişiler hakkında ise bir tanım bulunmamaktadır. Doktrindeki çoğunluk görüşe göre, mükellefle ilişkili olan kişiler kavramı geniş yorumlanmalıdır. Mükellefin eşinin, çocuklarının, ortaklarının, vergi sorumlusunun, ticari ve mesleki ilişki içerisinde olduğu kişilerin bu kapsamda olması hakkında bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak mükellefin yanında çalışanların bu kapsama girip girmediği her olay için ayrı ayrı değerlendirilmelidir[398]. Karataş Durmuş'a[399] göre, ilgili kişilerin dar yorumlanması vergi mahremiyetinin varlık amacına aykırılık teşkil etmektedir.

Diğer bir şart, sır veya gizli kalması gereken bilgilerin; mükelleflerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ait olması gerekliliğidir. Ayrıca bu bilgiler, mükellefi mali açıdan zor duruma sokacak nitelikte ve ticari itibar ve çıkarlarına da zarar verebilecek şekilde olmalıdır[400].

[398] **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, s. 528; **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 397; **Karataş Durmuş, Neslihan** (2017) "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S: 31, s. 378.
[399] **Karataş Durmuş,** "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", s. 376.
[400] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 413.

Bir başka şart, bu bilgilerin vergi mahremiyetine uyması gereken kişilerin görevleri nedeniyle elde edilmiş olmasıdır. Failin sırrı elde etme şekli önemli değildir. Görevini icra ederken, görevini kötüye kullanarak veya görevinin sınırlarını aşarak da öğrenmiş olabilir. Failin suç işlendiği sırada görevde olması da gerekli değildir. Ancak görev dışında başka yollarla bilgiler elde edildiyse vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmayacaktır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun seçimlik hareketli veya serbest hareketli bir suç olduğuna dair doktrinde görüş ayrılıkları mevcuttur. Bir görüşe göre[401], fiil kanunda yazılanlarla sınırlı değildir. Bu nedenle serbest hareketli bir suçtur. Vergi mahremiyetinin kanunda belirtildiği üzere, ifşa ve yararına kullanma fiilleri de dahil herhangi bir şekilde ihlal edilerek gizliliğin bozulması yeterlidir. Bu tür suçlarda Kanun, o suçun işlenmesiyle ilgili hareketlerde bir sınırlama yapmamıştır. Nitekim önemli olan neticenin gerçekleşmesidir. Bu kapsamda da neticeyi gerçekleştiren fiilin elverişli olması yeterlidir.

Diğer görüşe göre[402], vergi mahremiyetini ihlal suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Seçimlik hareketli suçlarda, suçun kanuni tanımında hangi hareketlerle işlenebileceği belirtilmiştir. Vergi mahremiyetini düzenleyen Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde mahremiyetin ihlal edilmiş sayılması için, ifşa ve kullanma fiilleri öngörülmüştür. Sayılan iki fiil dışındaki fiillerle suçun işlenmesi halinde vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmayacaktır. Ayrıca, kanunilik ilkesi de dikkate alındığında, vergi mahremiyetinin hilali suçu serbest hareketli bir suç değil, bağlı ve seçimlik hareketli bir suçtur. Ancak ifşa fiili kendi içerisinde seçimlik hareketli olarak değerlendirilebilir. Nitekim ifşa fiilinin nasıl gerçekleştirileceğine dair Kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır.

Türk Ceza Kanununda düzenlenen hukuka uygunluk sebepleri ceza hukukunda yer alan bütün suç tiplerine uygulanacak genel hükümlerdir. Bunun yanı sıra, Vergi Usul Kanununda da bazı hukuka uygunluk sebepleri sayılmaktadır. Bu sebeplerden biri gerçekleştiği takdirde fiil hukuka uygun hale gelmektedir. Vergi gizliliği ilkesine getirilen bu istisnaların kapsamının yorum yoluyla genişletilmesi de mümkün değildir[403].

Vergi Usul Kanununda düzenlenen hukuka uygunluk sebeplerinden ilki, matrahların ve vergilerin ilanıdır. Vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesine vergi denetimi etkili

[401]**Arslan, Çetin** (2013) "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu" Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 3, s. 18-19.
[402]**Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 438; **Duman, Buminhan** (2016) "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 65, s. 1590.
[403]**Edizdoğan, Nihat/Taş, Metin/Çelikkaya, Ali** (2007) Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi, s. 169.

olabileceği gibi bazı otokontrol sistemleri de etkinlik sağlamaktadır. Otokontrol sistemlerinden birisi de psikolojik baskı uygulayan matrahların ve vergilerin ilanıdır. Kanunun 5. maddesinin ikinci fıkrasına göre; vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi beyannamelerinde ve sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri, zararları da dahil olmak üzere matrahları ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı olunan vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içerisinde dairenin uygun görülecek yerlerine asılarak ilan olunur. Mükelleflerin bağlı olduğu bir teşekkül varsa ilan orada da yapılır. Maddenin gerekçesinde bu istisnanın amacı kamu yararı olarak gösterilmiştir. Kanun metnine göre ilan olunacak mükellefler sadece gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisine tabi sermaye şirketleridir.

İkinci olarak, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığınca açıklanması da hukuka uygunluk sebebi olarak Kanunun 5. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçmiş olduğu halde ödenmeyen vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığınca açıklanabilir.

Üçüncü hukuka uygunluk sebebi, vergi levhası alınmasıdır. İşletmelerinin merkezlerinde, şubelerinde, satış mağazalarında, çiftçilerin yazıhanelerinde, taşıt işletmecileri de taşıtlarında bulundurmakla yükümlüdür. Vergi levhasının bu şekilde ilan edilmesi hukuka uygunluk sebebi olduğu için vergi mahremiyetinin ihlali suçunu oluşturmayacaktır.

Diğer bir hukuka uygunluk nedeni, adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlilerine ve bankalara bilgi ve belge verilmesidir. Kanunun 5. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan hükme göre, vergi yükümlüsünün adli veya idari kovuşturmaya taraf olması halinde, kovuşturmayı yapan birimlere bilgi ve belge verilmesi durumunda vergi mahremiyetini ihlal suçu oluşmayacaktır. Burada söz konusu olan idari veya adli soruşturmanın amacına ulaşmasına yardımcı olmaktır. Vergi mahremiyetini ihlal yasağı dışında kalan bir diğer husus da, bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilmesidir. Maddenin gerekçesine göre, bu düzenleme, bankaların vergi tahsilatı dolayısıyla yapacakları işlemlerin çabuklaştırılması ve bu işlemlerin hızlandırılması amacıyla kendilerine bilgi aktarılmasına, vergi mahremiyetinin engel teşkil etmesini önlemek üzere getirilmiştir. Belirtilmelidir ki,

adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi durumunda, söz konusu bilgileri edinenler de vergi mahremiyetine uymak zorundadır[404].

Kanunun 5. maddesinin altıncı fıkrasında sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların mesleki teşekkül, birlik ve odalara bildirilmesi hukuka uygunluk sebebi olarak belirtilmiştir. Buna göre; sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Kanun koyucu kanunla kurulmuş olan meslek odaları, birlik ve kuruluşları belirtilmiş ve sadece bunlara verilen bilgilerin vergi mahremiyetini ihlal etmeyeceğini düzenlenmiştir. Ancak bunlar dışında kalan bir dernek, ajans, vs. gibi yerler ile yapılan vergiyle ilgili bir bilgi paylaşımı vergi mahremiyetinin ihlaline neden olmaktadır[405].

Vergi inceleme raporuyla tespite dayanarak mükellefin meslek odalarına bildirilmesi doktrinde eleştirilmektedir. Doktrinde hakim olan görüşe göre[406], kesin hüküm niteliğinde olmayan idari bir rapor olan vergi inceleme raporu ile mükellefin verilerinin paylaşılması Anayasa'ya[407] ve hukuk devleti ilkesi gereklerine, eşitlik ilkesine ve masumiyet karinesine aykırıdır. Kişiler kesin olarak mahkeme kararı ile hüküm giyene kadar masum sayılır. Kişisel yarar, kamu yararı dengesini kişisel yarar aleyhine bozarak mahremiyet kuralının etkinliği bozulmuştur[408].

Vergi inceleme raporu, vergi cezasına hükmedilmesi için yeterli değildir. Bu raporlar kesin hüküm niteliğinde olmayıp, bunlara dayanılarak hesaplanan vergi aslı ve/veya cezalara dava açma yoluna gitmek mümkündür. Davanın mükellef lehine sonuçlanması halinde, ilgili mükellef hakkında bağlı olduğu oda, meslek birliğine yapılan bildirimler sonucu mükellefin aleyhine işleyen bir durum söz konusu olabileceği gibi zor durumda kalması sonucu ile de karşılaşılabilir[409]. Hakkında henüz mahkeme kararı olmayan bir kişinin vergi inceleme

[404] **Taş,** Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.119.
[405] **Karataş Durmuş,** "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", s. 397.
[406] Bkz aynı yönde; **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s.438; **Donay,** Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları, s.171; **Taş,** Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.127-128-129; **Karataş Durmuş**, "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", s. 397.
[407] Anayasamızın 5, 10, 12/1, 17, 19, 20, 38, 48. maddelerine aykırı olduğu savunulmaktadır. Bkz. **Taş,** Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.126-127-128-129.
[408] **Taş,** Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.127.
[409] **Karataş Durmuş, "**Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", s.398.

raporuyla tespit edildiği için mensup olduğu odaya bildirilmesi masumiyet karinesine aykırılık teşkil etmektedir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanununun 362. maddesinin yaptığı atıf nedeniyle, suça uygulanacak yaptırım Türk Ceza Kanununun "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesine göre belirlenecektir. Söz konusu maddede yaptırım olarak, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası öngörülmüştür. Vergi Usul Kanununun 362. maddesindeki "*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır*." şeklindeki atfın sadece yaptırım açısından mı yoksa 239. maddenin tüm hükümlerine mi atıf yapıldığı konusunda doktrinde fikir birliği yoktur. Bir görüşe göre[410], maddedeki atıf sadece yaptırıma ilişkindir. Cezada kanunilik ilkesi ve kıyas yasağı nedeniyle Vergi Usul Kanununun 362. maddesi açısından Türk Ceza Kanununun 239. maddenin tümü uygulama alanı bulamaz. Dolayısıyla Türk Ceza Kanununun 239. maddesinde yer alan şikayet şartı da aranmaz. Şikayet şartı aranabilmesi için kanunda bu açıkça düzenlenmelidir. Dolayısıyla ayrıca şikayet şartı düzenlenmediği için, re'sen kovuşturulması gereken bir suç olduğu kabul edilmektedir. Ancak ağırlıkta olan bir diğer görüşe göre[411] ise, Vergi Usul Kanununun 362. maddesinde "*…Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*" şeklinde düzenlendiği için atıf sadece ceza miktarına değil tüm madde hükümlerine yapılmıştır. Kanun koyucu, vergi mahremiyeti ile ilgili hükümde "*mükellef ve bunlarla ilgili kimseler*" diyerek korunan menfaat hakkında bireysellik vurgusunda bulunmuştur[412]. Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda ise mükellefin yararı korunmaktadır. Dolayısıyla bu suç kapsamında korunması amaçlanan bir değer de mükellefin özel hayatının gizliliği olduğu için şikayet olmadan muhakeme işlemleri yapılması, bilgilerin kamuoyunda yeniden gündeme gelmesine neden olmakta ve bu nedenle mağdurun zararını artırabilmektedir[413]. Bu sebeple suç Türk Ceza Kanununun 239. maddesinde öngörüldüğü gibi suç şikayete bağlıdır. Mükellefin yararının korunması esas

[410] Bkz aynı yönde; **Arslan, "**Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", s.26, **Taş,** Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s. 189, **Bayraklı,** Vergi Suç ve Kabahatleri, s. 102.
[411] Bkz aynı yönde; **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s.440, **Başaran Yavaşlar, Funda** (2008) "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", İstanbul Barosu Dergisi, C:82, S.6, s.2855, **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 400, **Karataş Durmuş, "**Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", s.401-402, **Duman, "**Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", s.1582.
[412] **Karataş Durmuş,** "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti", s.402.
[413] **Duman,** "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", s.1583.

alınarak düzenlenen bir suç tipi olduğu için re'sen kovuşturulmasının kişiye daha çok zarar verdiğini düşünmekteyiz. Bu sebeple Türk Ceza Kanununun 239. maddenin tüm hükümleri esas alınmalıdır.

Belirtilmesi gereken bir diğer husus ise Türk Ceza Kanununa yapılan atfa ilişkindir. Karakoç'a göre, zaman içerisinde kanunlarda yapılacak değişiklikler neticesinde yapılan atıfların karşılıksız kalma olasılığına karşı, bir fiilin suç olarak düzenlendiği kanunda fiile verilecek ceza miktarları ve uygulanacak tedbirler de o kanunda yer almalıdır. Bu kapsamda vergi mahremiyetinin ihlali ile mükellefin özel işlerini yapma suçunun cezasının da kaçakçılık suçu gibi Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi gerektiği önerilmektedir[414].

### 4.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu Bakımından

Memurların görevlerini yerine getirirken vatandaşlara eşit, objektif ve tarafsız davranmaları esastır. Aksi takdirde, devletin tarafsızlık ilkesi zedelenerek zarar görmesi muhtemeldir. Bu nedenle vergiye dair işlemlerde vergi dairesinde görev yapan memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları suç olarak Vergi Usul Kanununun 363. maddesinde öngörülmüştür.

Suçun faili, Vergi Usul Kanununun 363. maddesinde yapılan atıf gereği 6. maddenin son fıkrasında belirtilenlerdir. Bunlar; Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar olarak düzenlenmiştir. Suç yalnızca belirtilen memurlar tarafından işlenebileceği için kamu görevlisi statüsünde bulunmayanlar suçun faili olamazlar. Belirtmek gerekir ki, memur olmayanların başka bir suçun unsurlarını oluşturması durumunda genel hükümlere göre cezalandırılmasında bir engel bulunmamaktadır.

Suç kapsamının belirlenebilmesi adına özel işin niteliği önem taşımaktadır. Özel işlerden anlaşılması gereken, vergilendirme süreci ile ceza süreçlerinde görev gereği yerine getirilmesi gereken idari ve yargısal işlerin dışında kalanlardır[415]. Vergi kanunlarının uygulanmasına dair olmayan özel işlerin yapılması suç oluşturmaz. Suçun konusu, vergilendirmeye ilişkin özel işlerin yapılmasıdır. Memurun, mükellefin defterlerinde yer alan hesapları düzeltmesi, tutanak tutulurken sözlü bir şekilde, bulunması gereken beyan

[414] **Karakoç, Yusuf** (2010) "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, s.8.
[415] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 441.

hakkında yönlendirme yapması, vergi kaçağının ortaya çıkmasını engellemek amacıyla mükellefe yol göstermesi halinde mükellefin özel işlerini yapma suçu işlediği kabul edilmektedir[416]. Vergi kanunlarının uygulanmasına dair olsa dahi, özel iş olarak nitelendirilemeyen işlemlerin yapılması da suçu meydana getirmez. Bu kapsamda, mükellefin cezalarda indirim veya pişmanlık gibi, hakkı olan bir dilekçede tarih, soyad veya mükellef numarası gibi noksanlıkların bulunması ve memurun bunu gidermesi özel iş olarak değerlendirilemez[417].

Vergi denetiminin yapılacağının memur tarafından mükellefe önceden haber verilmesi, inceleme sırasında ortaya çıkan hukuka aykırı durumları görmezden gelmesi veya vergi hakiminin mükellef aleyhine karar vermesi gereken durumlarda lehine karar vermesi gibi durumlarda mükellefin özel işlerini yapma suçu oluşmaz. Bu suçun oluşabilmesi için mükellef tarafından yapılması gereken işlerin onun adına yapılması veya işin yapılmasında yardım edilmesi gerekmektedir[418].

Suçun oluşması için mükellefin, bağlı bulunduğu vergi dairesindeki memurlar tarafından suçun işlenmesi gerekmez. Bir başka ifadeyle, memurun mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinde görev yapmasının bir önemi bulunmamaktadır[419].

Mükellefin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen kanun metninden özel işin vergilendirmeye dair olduğu anlaşılmakla birlikte özel işin nitelemesi ve sınırları yeterince açık değildir. Bu noktalardaki belirsizlik suçun kapsamı ve sınırları konusunda tereddütlere yol açmaktadır[420].

Memur tarafından yapılan özel işin ücret karşılığında yapılıp yapılmaması önemli değildir[421]. Arızi veya devamlı yapılması da suçun oluşumu açısından bir fark oluşturmamaktadır. Mükellefin özel işinin yapılması yazılı olabileceği gibi sözlü olarak da gerçekleştirilebilir. Ancak bunun sınırı kamu görevlilerinin görevleri kapsamında mükellefleri bilgilendirmeleridir. Bu kapsamda, memurun mükellefe haklarını hatırlatması suç oluşturmaz[422].

---

[416] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 418.
[417] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 443.
[418] **Özcan,** Vergi Suçları, s. 365.
[419] **Taş,** Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s. 108.
[420] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 443.
[421] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 488.
[422] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s. 489.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanununun 363. maddesi Türk Ceza Kanununun 257. maddesine atıf yapmaktadır: "*Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır*." Madde hükmünde, "*...birinci fıkrası hükmüne göre...*" ifadesi nedeniyle bu fıkrada bulunan suç unsurlarının, mükellefin özel işlerini yapma suçu açısından aranıp aranmayacağı konusunda doktrinde görüş birliği yoktur[423].

Suçun oluşması halinde, yasağı ihlal eden memurlar Türk Ceza Kanunun 257. maddesi gereği, "Görevi Kötüye Kullanma Suçu" için öngörülen altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Mükellefin özel işlerini yapanların suç oluşturan davranışları ile aynı zamanda vergi ziyaı da oluşursa hapis cezasının yanında, faile vergi ziyaı cezası da kesilmektedir.

### 4.3. Vergi Kabahat ve Suçlarına Dair Ortak Hükümler

#### 4.3.1. Tekerrür

Kesinleşen bir cezadan sonra belirli bir süre içinde aynı kabahat veya suçun fail tarafından tekrar işlenmesi halinde faile verilen ikinci cezanın artırılarak uygulanması tekerrürü ifade etmektedir. Tekerrür sebebiyle cezaların artırılmasındaki amacın, kişinin tekrar suç işlemesi durumunda daha ağır bir cezaya muhatap olacağını bilmesi ve bu nedenle de kabahat veya suç işlemekten kaçınmasını sağlamak olduğu değerlendirilmektedir[424].

Kabahatlerde tekerrür hakkındaki düzenleme Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde yer almaktadır. Düzenlemede vergi ziyaı kabahati ve usulsüzlük kabahatinin tekerrürü halinde cezanın artırılacağı oran belirtilmiştir. Oran belirtilirken her iki kabahat için de süre sınırı düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyaına neden olmaktan dolayı hakkında ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere

[423] Aranması yönünde görüşler için bkz; **Donay,** Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s. 172 vd; **Başaran Yavaşlar,** "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", s. 285; aranmaması yönünde **Uğur/Elibol**, Vergi Suçları, s. 488.
[424] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 240.

vergi ziyaında beş yıl içinde tekrar ceza kesilmesi halinde vergi ziyaı cezası yüzde elli artırılarak uygulanır.

Usulsüzlük kabahati nedeniyle hakkında ceza kesilen, cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlayarak iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi halinde usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılarak uygulanır.

Usulsüzlük fiili nedeniyle re'sen tarh gerekirse, bağlı cetvelde cezaların iki kat kesileceği Kanunun 352. maddesinde belirtilmiştir. Bunun nedeni ise, re'sen tarhı gerektiren fiillerin özellikli fiiller olmasına dayanmaktadır. Re'sen tarhı düzenleyen Kanunun 30. maddesi ile usulsüzlük fiilleri arasında birlik varsa kesilecek olan ceza normalde kesilecek cezanın iki katı olarak uygulanmaktadır.

Kabahatlerde tekerrürü düzenleyen Kanunun 339. maddesinde yalnızca vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri hakkında tekerrürün uygulanmasından bahsedilmektedir. Bu nedenle özel usulsüzlükler hakkında 339. maddenin uygulanması hakkında doktrinde tartışma bulunmaktadır. Madde metninin lafzı ve amaçsal yorumu neticesinde özel usulsüzlük ile usulsüzlük kavramlarının farklı kabahatleri işaret ettiği, kanun koyucunun özel usulsüzlükle ilgili hüküm belirlerken ayrı bir şekilde belirttiği değerlendirilmektedir. Nitekim madde metninde de sadece usulsüzlük ibaresine yer verilmiştir. Bu nedenle, usulsüzlük ile ifade edilenin genel usulsüzlük olduğu, özel usulsüzlüğün tekerrüre esas alınamayacağı yönünde çoğunluk görüş bulunmaktadır. Özel usulsüzlük kabahati tekerrür kapsamına dahil edilmediği için önceki veya sonraki kabahatin özel usulsüzlük olması durumunda da tekerrür hükümleri uygulanamaz[425]. Diğer görüşe göre ise, madde metninde özel ve genel usulsüzlük ayrımı yapılmadığı için ikisi birlikte değerlendirilmelidir. Özel usulsüzlük kabahatleri hakkında tekerrürün uygulanmayacağına dair bir düzenleme de bulunmamaktadır[426]. Yapılan bu değerlendirmeler ışığında, kanun koyucunun kanunda özel usulsüzlük kabahatlerini ayrı bir şekilde düzenlendiği göz önüne alınmalıdır. Nitekim düzenleme yapılırken özel usulsüzlükle ilgili hükümler belirtileceği zaman kanun koyucu tarafından

[425] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 434; **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 242; **Özyer,** Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s. 557.

[426] **Bozdağ, Ahmet** (2009) Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 103; **Balcı, Süleyman Hayri** (2001) "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür" Vergi Dünyası, S:235, s. 137-138; **Dibo, Mete/Atsan, Emre** (2004) "Vergi Ziyaı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar" Vergi Dünyası, S: 389, s.93.

ayrıca özel usulsüzlük şeklinde ifade edilmektedir. Bu nedenle, kanaatimizce özel usulsüzlük kabahati açısından tekerrür hükümlerinin uygulanamayacağı düşünülmektedir.

Özel usulsüzlük cezalarının düzenlendiği Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesinin üçüncü fıkrasında "*Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır*." hükmü yer almaktadır. Madde değerlendirildiğinde ilk başta özel usulsüzlüklerin tekerrüre tabi olacağına dair bir izlenim oluşmaktadır. Hükümde "*yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.*" ifadesinden cezanın yeni bir ceza mı yoksa önceki cezanın artırılması olduğu anlaşılamamaktadır. Şenyüz'e göre, artırılan ceza, uyarıya rağmen aynı fiilin oluşması nedeniyle artırılarak kesilen cezadır. Diğer bir ifadeyle, tek bir fiil vardır. Artırılarak verilen ceza yeni bir hukuki durum ortaya çıkarmasına rağmen yeni ve ilkinden bağımsız yeni bir fiile dayanmamaktadır. Bu nedenle, tekrar işlenen bir fiil olmadığı için tekerrür hükümleri kapsamında değerlendirilmemesi gerekir[427].

Son işlenen eylemin tekerrür kapsamında değerlendirilebilmesi için kanunda yazılı olanlar haricinde birtakım şartları haiz olmalıdır. Bunlardan birincisi, ilk cezanın kesilmesini gerektiren suç ile tekerrür hali olarak kabul edilen son suç aynı türden olmalıdır. İlk suç vergi ziyaı suçu, son suç ise usulsüzlük ise tekerrür hali oluşmaz. Usulsüzlük veya vergi ziyaı kabahatinin hangi tür eylemlerden oluştuğunun bir farkı yoktur. Tekerrür olabilmesi için diğer koşul, ilk eylem ile son eylemin aynı mükellef veya vergi sorumlusu tarafından gerçekleştirilmesidir. İlk fiil nedeniyle kesilen vergi cezasının kesinleşmiş olması gerekir. Cezanın kesinleşmesi ile ifade edilen, ceza kesme işlemine karşı süresi içinde dava yoluna gidilmemesi veya kanun tarafından öngörülen kanun yollarının tüketilmesi nedeniyle işleme karşı gidilebilecek herhangi bir kanun yolunun bulunmamasıyla gerçekleşir. Uzlaşmanın gerçekleşmesi veya ceza için cezada indirim talebinde bulunulması halinde de ceza kesinleşmektedir. Vergi mahkemesinin kararının tebliğinden itibaren 30 gün içinde üst merciiye başvurulmaması durumunda da ceza kesme işlemi ve karar kesinleşir. Nitekim Vergi Usul Kanunu 49 sayılı sirkülerde[428] de, vergi cezasının tekerrür nedeniyle artırılarak uygulanabilmesi için, tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin daha önce işlenmiş bir fiil için

[427]**Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 243
[428] Tarih: 15/08/2011, Sayı: VUK-49/2011-7.

kesilmiş olan cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olmalıdır[429]. Kesilmiş olan ilk cezanın ortadan kalkmamalı veya mahiyeti değişmemelidir[430].

Vergi suçları ile vergi kabahatleri hakkında öngörülen tekerrür hükümleri farklıdır. Vergi kabahatlerinin tekerrüre ilişkin hükümleri, suç teşkil eden durumlara uygulanamayacağı gibi tam tersi durum da mümkün değildir. Nitekim kabahat ve suçlarda tekerrürün sonuçları da farklıdır. Kabahatlerde tekerrür halinde sonraki kabahatin cezası artırılır. Ancak suçlarda tekerrürde sonraki suçun cezası farklı uygulanır. Vergi suçlarında tekerrür durumu Vergi Usul Kanununda ayrıca düzenlenmemiştir. Bu nedenle Türk Ceza Kanununun ilgili hükümleri uygulanmaktadır.

Tekerrürü düzenleyen Türk Ceza Kanununun 58. maddesinde tekerrürün şartları belirtilmiştir. İlk olarak, failin daha önceden işlemiş olduğu bir suç nedeniyle hükmedilen cezanın kesinleşmesi gerekir. Ancak tekerrürün uygulanması için önceki cezanın infaz edilmiş olması aranmaz. Sonraki suçun işlendiği tarihten önce işlenmesine rağmen sonraki suçtan sonra kesinleşen suçlarda bu kesinleşmeler tekerrür bakımından esas alınmaz. Tekerrürün uygulanabilmesi için bir diğer şart ise, suçun failinin, önceki suçun kesinleşmesinden sonra yeni bir suç işlemesidir. Bu durumda tekerrürün uygulanacağı suç sonraki suçtur. Bir diğer şart, önceki ve sonraki suçların kasta dayanması gerekliliğidir. Kasten işlenen suçlarla taksirli suçlar birbirine tekerrürde esas teşkil etmez. Önceki veya sonraki suçun vergi suçu olmasının bir önemi yoktur. İki suçun da kasta dayanan herhangi bir suç olması yeterlidir. Dördüncü şart, sonraki suçun belirli bir sürede işlenmesine ilişkindir. Tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için sonraki suçun, önceki suç için verilen ceza kesinleştikten sonra belirli bir sürede işlenmesi gerekir. Önceki ceza, beş yıl ve daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkumiyet ise bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl; önceki ceza, beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkumiyet ise cezanın infazından itibaren beş yıl geçtikten sonra işlenen suçlar nedeniyle tekerrür uygulanmaz. Tekerrür süresinin başlangıcı, önceki mahkumiyete konu cezanın infaz tarihidir. Belirtmek gerekir ki, kanunumuz tekerrür hükümlerinin uygulanması için infaz şartını aramamasına rağmen, tekerrür süresinin başlangıcı için infaz süresini aramaktadır.

[429] Tekerrür konusunda karşılaşılan sorunlarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: **Dibo/Atsan,** Vergi Ziyaı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar, s. 90-98.
[430] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 96-97.

### 4.3.2. İştirak

Vergi hukuku açısından iştirak, bir vergi suçunun işlenmesine asıl fail ile birlikte başka kişilerin de katılmasıdır. Vergi Usul Kanununun 338. maddesinde iştirak hakkında hüküm bulunmaktaydı ancak 4369 sayılı Kanun ile bu düzenleme kaldırılmıştır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununda iştirak kavramını tanımlayan bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak vergi ziyaı cezası ve cezadan indirimle ilgili maddelerde iştirak edenler hakkında düzenlemeler yer almaktadır.

Kanunun 344. maddesinde, vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerle neden olunması halinde, asıl faillere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere vergi ziyaı cezasının bir kat olarak uygulanacağı düzenlenmiştir.

Cezadan indirimi düzenleyen Kanunun 360. maddesinde, 359. maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaati bulunmuyorsa, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısının indirileceği hüküm altına alınmıştır.

### 4.3.3. İçtima (Birleşme)

Kural olarak, tek bir fiil ile bir kabahat veya bir suç oluşmaktadır. Ancak bazı durumlarda birden fazla kabahat veya suç oluşması da mümkündür. Aynı fiille birden çok kabahat veya suç oluşması halinde hakkında ceza verilecek kabahat veya suçun belirlenmesi içtima (birleşme) müessesesi ile çözülmektedir.

Vergi kabahat ve suçlarında içtima, çeşitli şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanununun 335 ve 340. maddeleri arasında içtima hakkında hükümler bulunmaktadır. Vergi kabahatlerinde içtima halleri Kanunun 335, 336 ve 337. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi suçları hakkında içtima hükümleri Kanunun "Suçlarda Birleşme" başlıklı 340. maddesinde düzenlenmiştir.

#### 4.3.3.1. Kabahatlerde İçtima

Kabahatlerde içtima, fiillerde ve cezalarda olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İçtima konusunda Vergi Usul Kanunu, Kabahatler Kanununa göre özel nitelikte olduğu için öncelikli olarak uygulanır.

İçtima, tek bir fiille meydana gelen ihlal neticesinde ortaya çıkan farklı kabahatlerin bir arada değerlendirilmesiyle tek bir kabahat oluşturacak şekilde çözüme kavuşturulmasını konu alır. Öncelikle birleşmeden bahsedebilmek için, tek fiil neticesinde oluşan birden fazla kabahatin veya suçun tipiklik unsurlarının uyuşması ve en az iki kabahat gerekmektedir.

Vergi Usul Kanununun 335 ve 340. maddelerinde kabahatlere ilişkin içtima hükümleri yer almaktadır. Maddeler incelendiğinde, tek fiil ile meydana gelen kabahatlerin bazıları arasında içtima uygulanırken bazıları için içtimaın uygulanmadığı görülmektedir.

#### 4.3.3.1.1. Tek Fiil ile Farklı Kabahatlerin İşlenmesi

Tek fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi hali Vergi Usul Kanununun 335. ve 336. maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu durum hakkında iki ihtimal bulunmaktadır. Bunlardan biri 335. maddede düzenlenen, tek fiil ile farklı vergiler açısından vergi ziyaı cezasının gerektiği durumdur. Aynı zamanda bu durum suçların içtimaını ifade etmektedir. Diğeri ise, 336. maddede hüküm altına alınan tek bir fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatlerinin birlikte işlenmesi halidir. Bu ise cezaların içtimaına ilişkin bir düzenlemedir.

Tek fiil ile farklı vergiler bakımından vergi ziyaı cezasının gerekmesi halinde uygulanacak kural, Vergi Usul Kanununun 335. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, vergi ziyaı cezasında cezayı gerektiren tek bir fiil ile farklı vergiler bakımından birkaç vergi ziyaa uğramış olursa, her vergi açısından ayrı ayrı ceza kesilir.

İkinci ihtimal ise Kanunun 336. maddesinde düzenlenmiştir. Cezayı gerektiren tek fiil ile vergi ziyaı ve usulsüzlük birlikte işlenirse, bunlara ait cezalardan sadece miktar olarak en ağırı kesilir. Örnek vermek gerekirse, mükellefin Kanuna göre tutması gereken defterlerinden herhangi birini noksan, usulsüz veya karışık tutması nedeniyle hem vergi kaybına yol açtığı için vergi ziyaı hem de usulsüzlük kabahati oluşur. Bu durumda, miktar itibariyle ağır olan ceza kesilir.

Bir fiil hakkında usulsüzlük cezası kesildikten sonra vergi ziyaına da sebebiyet verdiği anlaşılırsa, önceden kesilen usulsüzlük cezasının bulunması, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyaı cezası ile karşılaştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel değildir.

Özel usulsüzlük fiili neticesinde vergi ziyaı oluşursa, ikisi arasında birleşme olmaz. Böyle bir durumda, ziyaın gerektirdiği vergi ziyaı cezası ile özel usulsüzlük cezası ayrı ayrı kesilir. Ayrıca bu cezalar hakkında birleşmeyi düzenleyen 336. maddenin uygulanmayacağına dair Kanunun 353. maddesinde hüküm yer almaktadır. Kanun koyucunun özel usulsüzlük kabahati açısından fikri içtimaı kabul etmemesinin nedeninin özel usulsüzlük kabahatiyle kayıt düzenine aykırılıkların daha fazla cezalandırılarak kanuna aykırı fiillerin oluşmasının engellenmesi olduğu değerlendirilmektedir[431].

#### 4.3.3.1.2. Ayrı Fiillerle Farklı Kabahatlerin İşlenmesi

Fiil ayrılığını düzenleyen Vergi Usul Kanununun 337. maddesinde iki ayrı durum belirtilmiştir. Bunlardan ilki, farklı türde vergi kabahatlerinin işlenmesidir. Diğeri ise, ayrı fiillerle aynı takvim yılında aynı türden birden fazla usulsüzlük işlenmesi halidir. İlk durum 337. maddenin ilk cümlesinde belirtilmiştir. Buna göre, ayrı ayrı yapılmış olan vergi ziyaı veya usulsüzlük kabahatlerinden dolayı ayrı ayrı ceza kesilir. Diğer bir ifadeyle, bu durumda cezaların içtimaı söz konusu değildir. Her kabahat için kanunda belirtilen vergi cezası, diğerinden bağımsız olarak uygulanır.

Maddede belirtilen diğer durum ise bir takvim yılı içinde aynı türden birden fazla usulsüzlük fiilinin yapılmasıdır. Diğer bir ifadeyle, genel usulsüzlük kabahatlerinde, aynı takvim yılı içinde aynı türde birden fazla fiil gerçekleştiği takdirde birden fazlasının her biri için, birincisine ait cezanın dörtte biri kesilir. Aynı tür usulsüzlük fiili ile ifade edilen, fiillerin Kanunun 352. maddesinde gösterilen derece ve fıkralar itibariyle diğerine uymasıdır. Bu açıklamaya göre, dereceleri farklı olan birinci ve ikinci derece usulsüzlük eylemlerinin aynı türden sayılması mümkün değildir. Nitekim maddede, aynı türden sayılabilmek için derece ve fıkra itibariyle mutabakat aranmıştır. Madde 352'de belirtilen "I'inci derece usulsüzlükler" ile "II'nci derece usulsüzlükler" başlıkları fıkraları belirtirken, bu başlıklardan sonra gelen rakam ise bentleri ifade etmektedir.

[431] **Bayraklı, Hasan Hüseyin** (1996) Vergi Ceza Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yay. No: 5, İİBF Yayın No:4, Afyon, s. 130.

#### 4.3.3.2. Suçlarda Birleşme

Kanunun 340. maddesine göre, Vergi Usul Kanununda yazılı vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri açısından birleştirilemez. Diğer bir ifadeyle, bir fiil neticesinde hem vergi suçu hem de vergi kabahati oluşması halinde hem vergi suçu hem de vergi kabahati cezaları ayrı ayrı kesilir. İkisi arasında içtima hükümleri uygulanmaz.

Ancak vergi ziyaı kabahati ile diğer vergi suçları ve diğer suçlar arasında içtima hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusuna dair çeşitli görüşler bulunmaktadır. Kangal'a göre, Kanunda Vergi Usul Kanununun 359. maddesi ile diğer vergi kanununda yazılı cezalara bir sınırlama getirilmesi nedeniyle Vergi Usul Kanununda başka suçlarla birleşme mümkündür. Diğer vergi kabahatleriyle vergi suçlarının Kabahatler Kanununda yer alan birleşme hükümlerine göre içtimaının mümkün olduğu kabul edilmektedir[432]. Ancak Şenyüz'e göre, Vergi Usul Kanununun 340. maddesinde yer alan "*...diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez*." ifadesi vergi ziyaı cezasıyla diğer kanunlardaki suçlar arasında içtima olmayacağını belirtmektedir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunundaki suçlar arasında da evleviyetle birleşmenin kabul edilmeyeceği açıktır[433].

Vergi Usul Kanunuyla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359. maddeye göre vergi kaçakçılığı suçu oluşturursa vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel değildir.

Değinilmesi gereken bir diğer husus ise aynı takvim yılında işlenen kaçakçılık suçlarının ne şekilde değerlendirileceğidir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere, defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar, hesap dönemi sonunda kapatılır ve sonraki hesap dönemi başında tekrar açılır. Hesap dönemi, kural olarak takvim yılıdır. Ancak bazı işlerde farklı hesap dönemleri belirlenebilir. Hesap döneminin belirlenmesi vergi suçları açısından da önem taşımaktadır. Nitekim uygulamada vergi kaçakçılığı suçu, zincirleme suç gibi hususlar belirlenirken hesap dönemi esas alınmaktadır. Yargıtay'ın yerleşmiş içtihadına göre, her takvim yılında işlenen suçlar birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar

[432] **Kangal, Zeynel** (2011) Kabahatler Hukuku, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, s. 29.
[433] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s.235.

oluşturmaktadır[434]. Diğer bir ifadeyle her yeni takvim yılına geçildiğinde fail yeni bir suç işlemiş kabul edilerek ceza hükümlerine tabii tutulur. Ancak aynı takvim yılı içinde aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde müteselsil(zincirleme) suç hükümleri uygulanmaktadır[435]. Müteselsil suç, Türk Ceza Kanununun 43. maddesinde "*Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır*." şeklinde tanımlanmıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2000/5348 Esas, 2000/5579 Karar sayılı 01.12.2000 tarihli kararı ile sahte fatura kullanma suçu açısından her tarh döneminin ayrı değerlendirilmesi, ancak farklı tarh dönemlerinde aynı suç işlendiği takdirde tek bir suçtan zincirleme suç hükümlerine göre ceza verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından verilen 05.03.2002 tarih, E: 2002/11-28, K: 2002/179 numaralı karar ile Yargıtay 11. Ceza Dairesinin yukarıda belirtilen görüşü yumuşatılmış ve bu ilkenin Katma Değer Vergisine dair sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçuna uygulanmasını hakkaniyete aykırı bulmuş ve tarh dönemini hesap dönemi/takvim yılı olarak değiştirmiştir. Doktrinde, Yargıtay Ceza Genel Kurulu 4369 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılan 358. maddeyi[436] ve usulsüzlük cezasına ilişkin 337. ve 352. maddeleri yorumlayarak bu sonuca vardığı değerlendirilmektedir. Aynı takvim yılında işlenen fiiller açısından uygulanacak özel düzenlemeler sadece usulsüzlük kabahatleri hakkındadır. Vergi Usul Kanununda da her takvim yılının zincirleme suç açısından ayrı ayrı değerlendirilmesine dair açık bir düzenleme bulunmadığı için genel kanun olan Türk Ceza Kanununun uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle takvim yılının aynı olup olmadığına bakılmaksızın koşulların varlığı halinde zincirleme suç hükümlerinin

[434] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2000/5348, K:2000/5579, Tarih:01.12.2000; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2019/7239, K:2020/1440, Tarih:18.02.2020; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2019/4226, K:2020/2160, Tarih:05.03.2020; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2017/8497, K:2020/2079, Tarih: 04.03.2020.

[435] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2011/8478, K:2013/11090, Tarih:02.07.2013; Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2012/3049, K:2012/4529, Tarih: 02.04.2012. Müteselsil suç hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Özgenç, İzzet** (2016) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s.572 vd.; **İçel, Kayıhan** (2016) Ceza Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, Beta Basım, s. 577 vd.

[436] 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanundan önce vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu vergi kaybı şartına bağlı idi. Bu nedenle özellikle sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiillerini gerektiren suçların oluşması için söz konusu belgenin kullanılması neticesinde vergi kaybı oluşması gerekmekteydi. Bunun için de belgelerin defterlere kaydedilmemesi yetmemekte, bu belgelerin vergilendirme dönemi sonunda belli tarihe kadar verilmesi gereken beyannamelerde yer alması ve vergi idaresi tarafından da verginin tarhına esas alınması gerekiyordu. Vergi kaybı da ancak bu aşamada oluşmaktaydı. Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri de yılın belli dönemlerinde verildiği için uygulamada bir takvim yılı içinde kaç belge kullanılırsa kullanılsın, bu fiiller bir suç oluşturmaktaydı. Fakat 4369 sayılı Kanun ile vergi kaybı suçun unsuru olmaktan çıkartıldı. Böylece muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya sahte belge düzenleme için belgenin düzenlenmesi veya kullanma suçunun oluşması için kullanılması yeterli hale geldi.

uygulanması gerektiği doktrinde belirtilmektedir[437]. Yargıtay'ın uygulamasına örnek vermek gerekirse, 2019 yılının Kasım ve Aralık aylarında işlenen vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle fail hakkında zincirleme suç hükümleri uygulanmaktadır. Ancak fail, 2019 Aralık ve 2020 Ocak aylarında vergi kaçakçılığı suçunu işlediği takdirde, suçun farklı takvim yıllarına ait olması nedeniyle zincirleme suç hükümleri uygulanamayacaktır. Söz konusu durumun açıklanan nedenlerle adalet ilkesine aykırılık teşkil edebileceği tartışmaya değer bir husustur.

Vergi kaçakçılığı suçlarında fiiller arasında hukuki ve fiili kesintilerin bulunması, suç işleme kararındaki birliği ortadan kaldıracağı için kesintilerden sonraki fiillerin ayrı suçlar olarak cezalandırılması gerektiği doktrinde ve yukarıda belirtilen Ceza Genel Kurulu kararında da ifade edilmektedir[438].

Tek fiil ile iki ayrı hükmün ihlal edildiği durumlarda iki ayrı ceza uygulanması, aynı suçtan dolayı iki defa yargılama yapılamaz ve iki ceza verilemez şeklinde belirtilen non bis in idem kuralı suçlar açısından geçerlidir.

### 4.3.4. Teşebbüs

#### 4.3.4.1. Kabahatlerde Teşebbüs

Kabahat veya suç oluşurken önce düşünce, ardından hazırlık hareketleri ve en son da icra hareketlerinin tamamlanmasıyla oluşur. Kabahate teşebbüs, icra hareketlerine başlanmasına rağmen tamamlanamamasını veya neticenin gerçekleşmemiş olmasıdır. 5326 sayılı Kabahatler Kanununun[439] 13. maddesine göre kabahate teşebbüs cezalandırılmaz. Ancak teşebbüsün cezalandırılacağına dair hükümler saklıdır. Diğer bir ifadeyle kural kabahate teşebbüsün cezalandırılmaması; istisna ise cezalandırılmasıdır. Vergi Usul Kanununda da teşebbüse dair bir hüküm bulunmadığı için vergi kabahatleri açısından teşebbüsün uygulanması mümkün değildir[440].

[437] **Uğur/Elibol,** Vergi Suçları, s.241-249; **Arslan, Çetin/Erdoğan, Yağmur Müge** (2019) "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç" Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, 23-24 Eylül 2019, Ankara.
[438] **Özcan,** Vergi Suçları, s. 263.
[439] Resmi Gazete Tarihi: 31/3/2005, Resmi Gazete Sayısı: 25772 (Mükerrer).
[440] **Bayraklı,** Vergi Ceza Hukuku, s. 237

#### 4.3.4.2. Suçlarda Teşebbüs

Teşebbüs, genel olarak gerçekleştirilmek istenen suçun gerçekleştirilememesidir. Türk Ceza Kanununun 35. maddesinde de teşebbüs, kişinin işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlamasına rağmen elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması olarak tanımlanmıştır.

Bir fiilin suç olarak tanımlanabilmesi için tüm yasal unsurlarını tamamlamış olmalıdır. Tamamlanmış bir suçun cezalandırılmasının sebebi kamu düzeninin ve sosyal barışın bozulmuş olmasıdır. Ancak bazı durumlarda kişinin girişimi sonuçlanmayabilir ve kişinin işlemiş olduğu suç fiillerinin de cezalandırılması gerekir. Bu noktada teşebbüs hükümleri devreye girerek kişinin toplum için tehlike arz etmesi ve cezalandırılmasındaki sosyal fayda göz önünde tutularak cezalandırılması gerekir[441].

Teşebbüsün cezalandırılabilmesi için bazı şartları taşıması gerekmektedir. Öncelikle failde suç işleme kastının bulunmalıdır. Failin suç işleme kastı teşebbüs aşamasında bırakmak değil, neticeyi gerçekleştirmeye yönelik olmalıdır. Diğer şart, suça elverişli hareketin yapılmasıdır. Bu unsur hem kullanılan suç aletinin hem de failin eyleminin suçu gerçekleştirmeye elverişli olmasını ifade eder. Ayrıca doğrudan doğruya icra hareketlerinin başlaması gerekir. Her suç için ayrı ayrı niteleme yapılmalıdır. Son şart ise, suç hareketlerinin failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması veya neticenin gerçekleşmemesidir. Diğer bir ifadeyle, hareket failin iradesi dışında, dışardan gelen etki nedeniyle bitirilememiş olmalıdır.

Vergi kaçakçılığına teşebbüs, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde Vergi Usul Kanununun 358. maddesinde yer almaktaydı. Ancak 4369 sayılı Kanunla değişiklik ile madde kaldırıldı. Bu nedenle şu anda vergi suçlarında Türk Ceza Kanununun teşebbüse ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ayrıca 4369 sayılı Kanun ile birlikte vergi ziyaı, vergi kaçakçılığının unsuru olmaktan çıkartılmıştır. Böylece suç tipi sırf hareket suçu haline dönerek teşebbüs açısından ayrıcalıklı bir durum oluşmuştur. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı oluşturan fiiller, bölümlere ayrılabildiği ölçüde teşebbüse müsait olabileceği değerlendirilmektedir[442].

---

[441] **Demirbaş, Timur** (2006) Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin Yayıncılık, s. 382.

[442] **Bayar,** Vergi Kaçakçılığı, s.125-126; **İçer, Zafer/Yücel, Yener** (2019) "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme" Vergi Raporu, S: 237, s. 41.

Doktrinde vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin teşebbüse elverişli olup olmadığı hususunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Ok ve Gündel'e göre, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiilleri açısından teşebbüsün mümkün olmadığını ancak diğer fiiller açısından teşebbüs hükümlerinin uygulanabilir[443]. Donay'a göre, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri sahte olarak düzenlemek veya kullanmak ve izinsiz olarak basılan belgeleri kullanmak fiillerine teşebbüsün elverişlidir. Ancak diğer seçimlik hareketlerde teşebbüs mümkün değildir[444]. Bayraklı'ya göre, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, anlaşması olmayan kişilerin basması ve bu belgeleri kullanmak fiili açısından teşebbüs mümkündür, diğer hareketlere teşebbüs hükümleri uygulanamaz[445]. Şenyüz'e göre, yalnızca gizleme suçu teşebbüse elverişli değildir, diğerleri hakkında teşebbüs hükümleri uygulanabilir[446]. Baykara'ya göre, yalnızca Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadığı halde basma fiili teşebbüse elverişlidir, diğer seçimlik hareketler hakkında teşebbüs hükümleri uygulanamaz[447].

İçel ve Yener'e göre, 359. maddede yer alan tüm fiiller teşebbüse elverişlidir. Ancak fiilen teşebbüsün tespit edilmesi pek mümkün görünmemektedir. Vergi Usul Kanununun 367. maddesinde, kaçakçılık suçlarının soruşturulması ve kovuşturulması hakkında özel bir usul öngörülmektedir. Bu suçtan dolayı kamu davasının açılabilmesi için vergi incelemesi yapmak zorunludur ve dava şartı olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla yapılan vergi incelemeleri suçun tespiti hakkında bir değerlendirmeye dönüşmüş olup bu yönde tespit yapılması halinde cumhuriyet savcılığına bildirim yapılmaktadır. İnceleme sırasında eylem tespit edilmezse bildirim yapılmadan inceleme neticeye bağlanmaktadır. Kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller sırf hareket suçu niteliği taşıdığından dolayı teşebbüsten bahsedilebilmesi için olay anında veya daha icra hareketleri tamamlanmadan failin icra hareketlerine başladığının tespit edilmesi gerekmektedir. Bu durumda yalnızca kolluk kuvvetleri aracılığıyla veya yetkili mercilerin yapacakları suçüstü durumlarda tespit edilebilir. Uygulamada ise genellikle defter ve belgeler üzerinden tamamlanmış fiilin tespiti hakkında

[443] **Ok/Gündel,** Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, s.317-353.
[444] **Donay,** Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları, s. 153.
[445] **Bayraklı,** Vergi Ceza Hukuku, s. 128.
[446] **Şenyüz,** Vergi Ceza Hukuku, s. 471-473.
[447] **Baykara, Bekir** (2001) "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?" Yaklaşım Dergisi, S:106, s. 6.

vergi incelemesi yapılmaktadır. Tüm bu açıklanan sebepler dolayısıyla teşebbüse ilişkin tespitin yapılmasının fiilen mümkün olmadığı değerlendirilmektedir[448].

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu bakımından, fiil posta veya üçüncü kişinin aracılığıyla işleniyorsa suça teşebbüs mümkündür[449]. Mükellefin özel işlerini yapma suçunun gerçekleşmesi için fiil yeterli olup, ayrıca neticenin gerçekleşmesi beklenmemektedir. Diğer bir ifadeyle fiil işlendiğinde netice de gerçekleşmiş kabul edilmektedir. Bu nedenle bu suç hakkında teşebbüs hükümleri uygulanamamaktadır.

### 4.4. Vergi Suçluluğunu Ortadan Kaldıran Nedenler

Vergi ceza hukukunda kabahatin veya suçun oluşumuna engel olan veya uygulanacak olan cezanın kalkması sonucuna neden olan bazı durumlar bulunmaktadır.

Vergi suçluluğunu ortadan kaldıran durumlarda, cezayı gerektiren bir fiil bulunmasına rağmen fiili işleyenin suç işleme iradesi ortadan kalkmaktadır. Bu nedenle, fiil gerçekleşmiş olsa da kabahat veya suç işlenmemiş kabul edilmektedir.

Vergi ceza hukukunda vergi suçluluğunu ortadan kaldıran üç durum bulunmaktadır: pişmanlık, mücbir sebep ve yanılmadır.

#### 4.4.1. Pişmanlık ve Islah

Beyana dayanan vergilerde, vergilerin etkin bir şekilde toplanabilmesi, vergiyi doğuran olay ile buna dair defter ve belgelerin usulüne göre belgelendirilmesi ve kanunlarda belirtilen usul ve esaslara uygun şekilde tutulmasına bağlıdır. Kanun koyucu da pişmanlık ve ıslahı düzenleyen Vergi Usul Kanununun 371. maddesi ile vergi ödevlerinin hiç yapılmaması veya eksik/hatalı yapılması suretiyle vergi ziyaına neden olması halinde mükellefe son bir şans daha tanımaktadır. Bazı koşulları yerine getirmesi şartıyla ceza uygulamasından vazgeçmekte ve mükellefi vergi ziyaına neden olduğu eylemleri vergi dairesine bildirmesini sağlayarak vergi verimliliğini sağlamaktadır[450].Diğer bir ifadeyle, pişmanlık ve ıslah kurumu ile amaçlanan mükellefi kanun hükümleri karşısında çaresiz

[448] **İçel/Yener,** "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme", s. 42.
[449] **Bayraklı,** Vergi Ceza Hukuku, s. 129.
[450] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 446.

bırakmadan vergi idaresine yaklaştırmak, vergiye karşı direncini kırmak ve vergi ödeme bilincini kazanmasını sağlamaktır[451].

Maddede sayılan kanuna aykırı eylemleri kendiliğinden vergi idaresine bildirmek pişmanlık; bildirim sonucunda beyanda bulunulması, beyanın düzeltilmesi ve zamanında ödenmemiş verginin ödenmesi ıslah olarak nitelendirilmektedir.

Pişmanlık ve ıslah kurumlarından faydalanmak isteyenlerin Kanunun 371. maddesinde belirtilen şartları yerine getirmesi gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki, pişmanlık ve ıslah müesseseleri yalnızca beyana dayalı vergiler açısından uygulanmaktadır. 371. maddenin son fıkrası gereğince emlak vergisi bu kapsamın dışında tutulmuştur.

Yararlanabilmenin ilk şartı, kanuna aykırı eylemlerin mükellef veya iştirak eden kişiler tarafından ilgili makamlara bildirilmesidir. Mükellef tanımına vergi sorumluları da dahildir. Haber vermenin konusunu oluşturan kanuna aykırı eylemlerin Kanunun 344 ve 359. maddelerine göre, vergi ziyaı cezasını gerektiren, kaçakçılık sayılan ve kaçakçılık eylemlerine iştirak oluşturan eylemlerden olması gerekmektedir. Ayrıca, haber verme eylemlerini ilgili makamlara bildiren mükellefin kendi istek ve iradesiyle hareket etmesi gerekmektedir. Haber verme, verginin vergilendirme işlemleri için yetkili kılınan vergi dairesine, il özel idaresine ve belediyeye hitaben yazılan dilekçe ile yapılmaktadır.

Haber vermenin zamanı da pişmanlık hükümleri açısından önemi bulunmaktadır. Haber verilen durum hakkında, haber verme tarihinden önce, dilekçe veya sözlü ifade ile bir muhbir tarafından herhangi bir makama ihbarda bulunulmuşsa haber veren pişmanlık ve ıslah müesseselerinden faydalanamaz. Ancak, yapılan ihbar resmi kayıtlara geçirilmediyse, haber verme tarihinden önce ihbar yapılmış olsa dahi, haber veren pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir. Ayrıca, haber verme dilekçesi, vergi incelemesine başlanılmasından önce veya olayın takdir komisyonuna iletildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olmalıdır. Kanuna aykırı eylem, Kanunun 359. maddesinde kaçakçılık suçu olarak kabul edilen fiillerden ise, haber verme bu suçu teşkil eden fiilin işlendiğinin tespitinden önce olmalıdır.

Hiç beyanname vermeyen mükellefin pişmanlık ve ıslahtan faydalanabilmesi için, beyanname haber verme dilekçesinin kayda geçirildiği tarihten itibaren on beş gün içinde

[451] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 444.

verilmelidir. Eksik veya hatalı yapılan vergi beyanının da haber verme dilekçesinin kayda geçirildiği tarihten itibaren on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

371. maddeye göre kanuna aykırı eylemlerini haber veren mükellef, ödeme süresi geçen vergiyi ve bu vergi üzerinden ödemenin geciktiği her ay ve kesiri için 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı oranındaki zammı haber verme tarihinden itibaren on beş gün içinde ödemelidir.

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyaı cezasının kesilmesini, iştirak durumunda işlenenler dahil kaçakçılık suçunun kovuşturulmasını veya cezaya hükmedilmesini engellemektedir. Bu müessesenin usulsüzlük cezalarının kesilmesini önleyip önlemediği tartışmalıdır. Doktrinde çoğunluk görüşe göre, kanunda belirtilmediği için usulsüzlük kabahatlerinde uygulanamaz. Ancak Karakoç'a göre, vergi ziyaına neden olup olmadığına bakmaksızın kaçakçılık suçlarının pişmanlık ve ıslah kapsamına dahil edilirken, kanunun şekil şartlarını ihlalin kapsama alınmamasının gerekçesi açık değildir[452].

### 4.4.2. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, bir yükümlülüğün veya borcun zamanında yerine getirilmesini engelleyen ve önceden bilinerek engellenmesi mümkün olmayan olaylardır[453]. Vergi Usul Kanununun 373. maddesine göre, mücbir sebeplerden birinin gerçekleştiği malum ise veya ispat edilirse vergi cezası kesilmez. Mücbir sebep halleri ise Kanunun 13. maddesinde belirtilmiştir: "*Mücbir sebepler:*

*1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*

*2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*

*3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*

[452] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 455.
[453] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 458.

*4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısiyle defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;*

*gibi hallerdir*."

Madde metninin sonundaki "gibi haller" ibaresi nedeniyle, mücbir sebeplerin maddede sayılan hallerle sınırlı olmadığı değerlendirilmektedir. Bu nedenle kanunda yazılı olan haller dışında olup vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen benzer durumlar da mücbir sebep olarak kabul edilebilmektedir.

373. madde gereği cezanın kesilebilmesine engel olması için malum bulunması veya ispat edilmiş olması gerekir. Malum olması ile ifade edilmek istenen, doğal afet gibi herkes tarafından bilinmesidir. Diğer durumlarda ise mücbir sebebi iddia eden tarafından ispat edilmelidir. Mücbir sebebin tek başına bulunması cezanın kesilmesine engel teşkil etmez. Bunun için ayrıca fiilin ilgili bulunduğu vergi ödevinin yerine getirilmesine engel olması da gerekir.

Birinci bölümde de bahsedildiği üzere, doğal afetler nedeniyle defter ve belgeleri zarar gören veya kaybolan (zayi olan) mükellef, bu durumu öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde işletmesinin bulunduğu yerdeki ticari işlere bakmakla görevli olan mahkemeye başvurarak zayi belgesi almalıdır. Aksi takdirde defterlerini ibraz etmemiş olarak kabul edilir.

### 4.4.3. Yanılma

Vergi Usul Kanununun 369. maddesinde, yetkili makamlar tarafından mükellefe yazı ile yanlış izahat verilmesi veya bir hükmün uygulanmasına dair içtihat değişikliği halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Maddede düzenlenen müessesenin, ceza hukukunun "kanunu bilmemek mazeret sayılmaz" ilkesinin bir istisnası olarak kabul edilmektedir[454]. Bu istisna ile amaçlanan, vergi mevzuatındaki karışıklığın olumsuz sonuçlarını gidermektir[455].

Kanunun 369. maddesi incelendiğinde yanılmanın iki durumda kabul edildiği görülmektedir. Bunlardan ilki, yetkili makamlarca mükellefe yazı ile yanlış izahat

[454] **Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 234.
[455] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 441.

verilmesidir. İzahatı düzenleyen Kanunun 413. maddesine göre, mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu konuda yetkili kılınan makamlardan, vergi durumları ve uygulamaları açısından tereddüt ettikleri konular hakkında yazı ile izahat isteyebilirler. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile mükellefe bildirebileceği gibi, aynı durumda olan bütün mükellefler açısından açıklık getirmek üzere sirküler yayımlayabilir. Yanılma olarak kabul edilen diğer durum ise, bir hükmün uygulanmasında yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmesi veya içtihadın değişmesidir. Görüş değişikliği durumunda, oluşan yeni görüşe dair genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olmaktadır. Bu nedenle geriye dönük olarak uygulanması mümkün değildir. 369. maddenin ikici fıkrasında yer alan bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz. İçtihat değişikliğinden söz edebilmek için, kanun hükmü hakkındaki uygulamanın içtihat haline geldikten sonra değişmesi gerekmektedir. Yargı merciinin bir hüküm hakkında birkaç karardaki görüşlerini vergilendirme döneminden sonraki kararlarında değiştirmiş olmaları içtihat değişikliği olarak kabul edilmez. İçtihat değişikliğinden söz edebilmek için yargı merciinin kararlarında uzun bir süre istikrar bulunması gerekmektedir[456].

### 4.5. Vergi Cezalarını Sona Erdiren ya da Azaltan Nedenler

Vergi ceza hukukunda kabahat veya suç işlenmesine rağmen bazı durumlarda, cezanın kesilmesi kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmaktadır. Kabahat veya suç işlenmiş olsa da kanun koyucunun değişik amaçlarla kabul ettiği hallerin gerçekleşmesi durumunda ceza kesilmesinden kısmen veya tamamen vazgeçilmektedir. Vergi ceza hukukunda vergi cezalarını sona erdiren veya azaltan nedenler; ödeme, ölüm, zamanaşımı, yargı kararı, terkin, af, düzeltme, uzlaşma ve ceza indirimidir.

#### 4.5.1. Ödeme

Ödeme, vergi aslı ve vergi cezaları açısından doğal bir sona erme yöntemidir. Vergi Usul Kanununun 368. maddesinde vergi cezalarının ödenme zamanı dava açılmasına bağlı olarak ikili ayrıma gidilerek belirtilmiştir. Cezaya karşı vergi mahkemelerinde dava açılmamış ise, dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren; dava açılmış ise, vergi

[456] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 445.

mahkemesinin kararı üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde vergi cezaları ödenir.

### 4.5.2. Ölüm

Ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği Vergi Usul Kanununun 372. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hüküm, cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucudur. Belirtmek gerekir ki, ölenin vergi aslına ilişkin borçları mirasçılarına devredilmesine rağmen vergi cezaları ölümle birlikte sonlanmaktadır.

Ölüm ile vergi cezalarının düşmesi için cezanın kesinleşip kesinleşmemesi değil, tahsil durumu önemlidir. Nitekim yargı organlarınca tahsil edilmemiş vergi cezalarının sona ereceği kabul edilmektedir[457].

### 4.5.3. Zamanaşımı

Vergi Usul Kanununun 374. maddesinde vergi cezaları için uygulanacak olan zamanaşımı süreleri belirtilmiştir.

Vergi ziyaı cezalarında zamanaşımı, cezanın bağlı bulunduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır. Özel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır. Usulsüzlük cezalarında ise zamanaşımı usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır. Ancak, Kanunun 336. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde ceza, vergi ziyaı cezası için belirlenen zamanaşımı süresi olan beş yıl içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edildiği takdirde zamanaşımı kesilmiş olur.

Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde, vergi idaresinin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurması halinde zamanaşımının duracağı düzenlenmektedir. Bu kapsamda, vergi idaresi tarafından takdir komisyonuna başvurulduğu takdirde bir yılı aşmamak kaydıyla, takdir komisyonunda geçen süre boyunca zamanaşımı durur.

[457] **Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 235.

Kaçakçılık suçu, Türk Ceza Hukuku anlamında suç teşkil ettiği için zamanaşımı konusunda Türk Ceza Kanunu hükümlerinin esas alınması gerekmektedir. Dava zamanaşımını düzenleyen Türk Ceza Kanununun 66. maddesi uyarınca, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle kamu davası düşer. Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan suçlar için üst sınır beş yıla kadar hapis cezası olarak belirlendiği için, Türk Ceza Kanununun 66. maddesi kapsamında sekiz yıllık zamanaşımına tabi olduğu anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, kaçakçılık suçları açısından zamanaşımının durması veya kesilmesi hususları hakkında da Türk Ceza Kanununun 67. hükümleri esas alınmalıdır.

Tahsil zamanaşımına ilişkin hükümler ise 6183 sayılı Kanunda yer almaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 102. maddesi uyarınca, vergi cezaları vadelerinin rastladığı tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar.

#### 4.5.4. Yargı Kararı

Vergi davası açan mükellef hakkında, dava lehine sonuçlandığı takdirde vergi aslı gibi vergi cezası da sonlanmaktadır.

#### 4.5.5. Terkin

Vergi borcu gibi vergi cezasını da sona erdiren bir sebep ise terkindir. Verginin terkini, Vergi Usul Kanununun 115. maddesinde düzenlenmiştir. Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su baskını, don gibi afetler nedeniyle varlıklarının veya mahsullerinin üçte birini kaybeden mükelleflerin, bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları Maliye Bakanlığı tarafından zarar ölçülü olarak, kısmen veya tamamen terkin edilir. Zarar derecesi ve ilgili bulunduğu gelir kaynağı mahalli idare heyetler yaptıracakları soruşturma üzerine tespit eder.

#### 4.5.6. Af

Vergi cezaları, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkartılan af yasaları ile kısmen veya tamamen sona erebilir. Vergi Usul Kanununda af ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ülkemizde dönem dönem çeşitli af yasaları ile vergi cezaları

affedilmiştir. Af yasalarının sık aralıklarla ve politik amaçlarla çıkartılması, vergi cezalarının amaçlarından biri olan önleme amacının işlevini kaybetmesine neden olmaktadır. Bu sebeple, çok zorunlu durumlar dışında bu yola başvurulmaması gerektiği değerlendirilmektedir[458].

### 4.5.7. Düzeltme

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Düzeltme ise, vergilendirme işlemlerinde bir vergi hatası bulunması halinde, hatalı işlemin ilgilinin başvurusu üzerine veya re'sen vergi idaresi tarafından düzeltilmesidir.

Vergi Usul Kanununun 375. maddesine göre, vergi cezalarında yapılan hataların kanunda belirtilen usul ve esaslara göre düzeltilir. Düzeltme işlemiyle birlikte vergi aslı gibi vergi cezaları da sona ermektedir.

Düzeltme işleminin konusunu oluşturan vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmaktadır. Kanunun 117. maddesinde düzenlenen hesap hataları üç şekilde karşımıza çıkmaktadır: Matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması. Matrah hataları, miktarı nispi olarak hesaplanan vergi cezalarında, matrah olarak esas alınan vergi aslının veya belge tutarının eksik veya fazla gösterilmiş olmasını ifade etmektedir. Vergi miktarında hatalar, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması veya mahsupların eksik veya yanlış yapılmış olmasını ifade etmektedir. Ayrıca beyanname, tahakkuk fişi, ihbarnamelerde verginin eksik veya fazla hesaplanması da vergi miktarında hatadır. Verginin mükerrer olması ise, aynı vergi kanunun uygulanması sırasında aynı vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınması veya istenmesidir.

Vergilendirme hataları ise Kanunun 118. maddesinde düzenlenmiştir. Dört şekilde karşımıza çıkmaktadır: Mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata. Mükellefin şahsında hata durumunda, bir verginin borçlusu yerine başkasından alınması veya istenmesi söz konusudur. Mükellefiyette hata, vergiye tabi olmayan veya muaf olan kişilerden verginin istenmesi veya alınmasıdır. Konuda hata, verginin konusuna girmeyen veya vergiden istisna olan işlem, gelir veya

[458] **Öncel/Kumrulu/Çağan ve diğerleri,** Vergi Hukuku, s. 237.

varlıklar üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata ise, verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya fazla hesaplanmasıdır.

Vergi hataları, mükellefin başvurusu üzerine veya idare tarafından re'sen ortaya çıkabilir. İlgili memurun hatayı bulması, üst memurların yaptığı incelemeler sonucunda hatanın fark edilmesi, teftiş sırasında tespiti, vergi incelemesi sırasında hatanın bulunması gibi çeşitli yollarla idare tarafından fark edilmektedir.

### 4.5.8. Uzlaşma

Mükellefler ile vergi idaresinin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile bunlara dair vergi ziyaı cezalarının tahakkuk edecek miktarlar konusunda anlaşması uzlaşma olarak tanımlanabilir.

Vergi Usul Kanunu Ek madde 1'de uzlaşmanın konusu, kapsamı ve şekli düzenlenmiştir. Madde hükmünde, dört durumda mükellef ile idarenin uzlaşması öngörülmektedir. Vergi ziyaının sebebi kanun hükümlerine yeterince hakim olamamak, 369. maddede belirtilen yanılmadan kaynaklanması, vergi hataları veya bunun dışındaki maddi hataların bulunması veya yargı mercileri ile idarenin ihtilafa konu olayda görüş farklılıklarının bulunması durumlarında uzlaşma mümkündür.

Vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Uzlaşmanın tesis edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığı hakkında tutulan tutanağa idarenin son teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresi sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse uzlaşma sağlanır. Maliye Bakanlığınca vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek olan vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir[459].

Kanunun Ek 9. maddesine göre, uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında Kanunun 376. maddesinin birinci fıkrasının iki numaralı bendi dışında indirim uygulanmaz. Hakkında 376. maddenin birinci fıkrasının bir numaralı bendi hükümleri uygulanan vergi ve cezalar için bu

[459] Uzlaşma hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Karataş Durmuş, Neslihan** (2018) Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Ankara, Adalet Yayınevi.

bölüm hükümleri uygulanmaz. Mükellefin uzlaşma tutanağını imzalayıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederek 376. maddenin birinci fıkrasının bir numaralı bendi hükümlerinin uygulanmasını isteme hakkı saklıdır.

### 4.5.9. Ceza İndirimi

Vergi Usul Kanununun 376. maddesinde, belirli şartlara uyan mükellefler hakkında kesilen vergi cezalarında indirim öngörülmüştür. Ceza indirimi müessesesinin amacı, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkları azaltarak kesilen cezanın en kısa sürede devlet hazinesine geçişini sağlamaktır[460].

Mükellef veya vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanununun 376. maddesindeki koşulları eksiksiz bir şekilde yerine getirmeyi kabul ettiğini süresinde bildirdiği sürece, vergi dairesi cezada indirim yapmak zorundadır. Vergi idaresinin yetkili olduğu konu yalnızca kanundaki koşulların yerine getirilip getirilmediğini incelemektir. Vergi idaresinin bu konudaki yetkisi bağlı yetkidir; mükellef veya vergi sorumlusunu indirimden yararlandırmamak gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Belirtmek gerekir ki, indirim yalnızca cezanın miktarında yapılabilir. Cezanın türünde değişiklik yapılması, daha az olan cezanın verilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Nitekim böyle bir durum cezada indirimin amacına da uygun değildir[461].

Mükellef veya vergi sorumlusu; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkı ile vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının, ihbarnamenin tebliğinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde ödeyeceğini bildirirse idare tarafından yarısı indirilir. 6183 sayılı Kanunda belirtilen şekilde teminat göstererek teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir.

Uzlaşma vaki olursa, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezasının %75'i; Vergi Usul Kanunun ek 8. maddesinin birinci fıkrasının bir numaralı bendinde bulunan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilir.

---

[460] **Taşkan,** Vergi Hukuku, s. 382.
[461] **Candan,** Vergi Suçları ve Cezaları, s. 497.

Mükellef veya vergi sorumlusu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını 376. maddede belirtilen süreler içinde ödemezse veya dava konusu yaparsa ceza indirimi hükümlerinden faydalanamaz. 376. madde hükümleri, vergi aslına tabi olmadan kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

# SONUÇ

Devletin, kamu düzenini korumak ve kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için kamu gelirlerine ihtiyacı vardır. Kamu gelirlerinin en önemli kaynaklarından biri vergidir. Kişilerden mali gücüne göre, karşılıksız bir şekilde alınan vergi ile kamu ihtiyaçları için finansman sağlanmaktadır. Her ülke kendi yaklaşımına göre bir vergi alacağı belirler. Ülkemizde de vergi, karşılıksız ve cebren anayasa ve kanunda belirtilen koşullara uymak şartıyla belirlenen vergi mükelleflerinden tahsil edilir. Verginin alınması sırasında kişiler arasında adaletsizlik olmaması, belirli bir düzen içinde vergi sisteminin ilerlemesi gibi amaçlarla birtakım kurallar belirlenmiştir. Bu kapsamda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunumuzda maddi ve şekli ödevler düzenlenmiştir. Mükellefin veya vergi sorumlusunun maddi ödevi vergi borcunu ödemektir. Asli ödev olan vergi borcunun ödenmesinin sistematik bir şekilde yürütülebilmesi adına bazı şekli ödevler öngörülmüştür. Bildirimde bulunma, beyanname verme, defter tutma, kayıt düzenine uyma, defterleri onaylatma, defterleri muhafaza ve ibraz yükümlülükleri şekli ödevlerden bir kısmıdır. Türk vergi sisteminde beyan esasının uygulandığı da göz önüne alındığında şekli ödevler ayrıca önem kazanmaktadır.

Verginin matrahı esas itibariyle defter, kayıt ve belgelerden tespit edilir. Bu nedenle mükelleflerin tutmuş olduğu defter, kayıt ve belgelerin gerçeği yansıtması halinde vergi doğru bir şekilde tahsil edilir. Aksi takdirde kişiler arasında adaletsiz bir vergi dağılımı oluşacaktır ki bu durum beraberinde birçok sosyal sorunlara da yol açmaktadır. Dolayısıyla defter, kayıt ve belgelerin mevzuatta belirtilen hususlara uygun şekilde tutulması gerek mükellef gerek kamu nezdinde bir güvence sağlamaktadır. Nitekim Vergi Usul Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda tüm bu hususlar göz önüne alınarak defterlere ilişkin ödevler düzenlenmiştir.

Defterlere ilişkin ödevlerden ilki defter tutma ödevidir. Bir dönem içerisinde gerçekleşen değer hareketlerini belirlemek amacıyla işlemlerin tutulması gereken defterlere işlenmesi defter tutma olarak tanımlanmaktadır. Vergi Usul Kanununda da mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye, hesap durumu, vergi ile ilgili muamelelerini tespit ve üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu belirlemek defter tutmanın amaçları olarak belirtilmiştir. Defter tutmakla yükümlü olanlar, tutulacak defterler mükellef grupları itibariyle kanunda düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanununda da defter tutmanın amacı

defterlerde ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu göstermek, borç ve alacak ilişkilerini ve hesap dönemi içinde elde ettiği sonuçları ortaya koymak olarak belirtilmiştir. Yine Türk Ticaret Kanununda da defter tutmakla yükümlü olanlara ve defterlere ilişkin hükümler yer almaktadır. Defter tutma ödevinin usulüne uygun olması ve belirli şekilleri taşıyarak tek tip ve düzenli olmasını sağlamak amacıyla kayıt düzenine uyma ödevinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda kayıtların düzeni, kayıt zamanları kanunda belirtilen hükümlere uygun olmak zorundadır. Ancak defterlerin kayıt düzenine uygun olarak tutulmasının sağlanabilmesi için defterlerin yetkili makamlarca onaylanması da ödev olarak belirtilmiştir. Defterleri onaylattırma ödevi kapsamında, onaylanması zorunlu olan defterler, onay zamanları ve onay makamı kanunda hüküm altına alınmıştır. Defter kayıtlarında yer alan bilgilerin geçerli ve doğru kabul edilebilmesi için ayrıca bir belgeye dayanması gerekliliğinden dolayı defter kayıtlarının belgelendirilmesi; defterlerin belirli bir süre için mükellefler tarafından muhafaza edilmesi ve talep edildiğinde yetkili makamlara ibraz etme yükümlülüğü de şekli ödevlerdendir.

Günümüzün gelişen koşulları ve teknolojinin ilerlemesi de göz önüne alınarak vergi sistemi açısından da bazı yenilikler yapıldığı görülmektedir. Elektronik ortamda defterlerin tutulması da bu yeniliklerden biridir. Bu kapsamda 2012 yılında elektronik defter, 2018 yılında Defter-Beyan Sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Defterlerin revize edilebilmesini kolaylaştırmak, bürokrasinin azaltılması isteği, vergiye gönüllü uyumu sağlamak gibi amaçlarla elektronik defter uygulamaları getirilmesine rağmen bazı noktaların geliştirilmesi ile belirtilen amaçların yerine getirilebileceği düşünülmektedir. Özellikle tebliğ ile getirilen yeni yükümlülüklerin kanun ile ilişkisi bakımından üzerinde durulması gereken hususlar bulunmaktadır. Elektronik defter uygulamaları Maliye Bakanlığının, Kanunun 257. maddesine dayanarak getirmiş olduğu uygulamalardır. Söz konusu uygulamalarla, mükellefe kanunlarda öngörülmeyen bazı yeni yükümlülükler getirilmektedir. Özellikle Defter-Beyan Sistemi açısından durumun incelenmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Maliye Bakanlığı kendisine kanun ile verilen yetkileri, kanunun verdiği sınırlar içinde ve kanunun lafzı ile amacına uygun olarak kullanmak zorundadır. Bakanlık her ne kadar usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmış ise de tebliğ ile mükelleflere kanunda öngörülmeyen birtakım yükümlülükler getirdiği, kanundaki yükümlülüklerden bazılarını ortadan kaldırdığı ve ödevlere aykırılık neticesinde de yaptırımlar öngördüğü değerlendirilmektedir. Bu husus ile vergilerin yasallığı ilkesinin zedelendiği doktrinde de belirtilmektedir.

Kanunlarda belirtilen ödevlerin yerine getirilmesini sağlamak amacıyla birtakım yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlar ile şekli ödevlere aykırılık neticesinde kişilerin karşılaşabileceği sonuçlar belirtilerek ceza hukukunun caydırma ve önleme işlevleri uygulanmaktadır. Defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklar ile kişinin iki yönlü yaptırımla karşı karşıya kaldığı görülmektedir. İlk olarak vergi idaresi, vergi alacağını doğru bir şekilde elde edemediği durumlarda ikmalen veya re'sen tarh yollarına başvurmaktadır. Diğer bir ifadeyle, mükellef tarafından beyan edilen verginin eksik olduğu tespit edildiğinde eksik olan kısım idare tarafından tarh edilmektedir.

Defterlere ilişkin ödevlere aykırılıkların bir diğer sonucu ise kabahat veya suç şeklinde karşımıza çıkmaktadır. İdari nitelikli vergi cezası olan vergi kabahatleri idare tarafından belirlenmekte ve cezaları da yine idare tarafından uygulanmaktadır. Fiillerin ağırlığına göre üç tür vergi kabahati bulunmaktadır. Bunlar; usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı kabahatleridir. Defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklara dair usulsüzlük fiilleri; defterlerin tutulmamış olması, defterlerin noksan, usulsüz veya karışık olması, kayıt düzenine uyulmaması, onaylanması gereken zorunlu defterlerin onaylanmaması şeklinde Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Defterlere ilişkin özel usulsüzlük fiilleri ise; defterlerin iş yerinde bulundurulmaması, defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe yazılmamış olması, ibraz edilmemesi ve mükerrer 257. maddeye aykırılıktır. Vergi ziyaı ise, ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle vergi kaybını ifade etmektedir. Vergi ziyaı bakımından değinilmesi gereken nokta, vergi ziyaı kabahatinin kaçakçılık suçuna sebebiyet vermesi halinde üç kat olarak kesilmesine ilişkindir. Kanunda belirtilen bu durumun sorunlar içerdiği düşünülmektedir. Nitekim kanun hükmü yerine getirildiğinde, vergi kaçakçılığı suçu mahkeme kararıyla tespit edilmemiş kişi hakkında vergi ziyaı cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Masumiyet karinesine göre kişi, suç işlediği mahkeme kararıyla kesinleşene kadar masum kabul edilir. Bu nedenle suçu işlediği mahkeme kararıyla tespit edilmedikçe işlemiş olacağından hareketle vergi ziyaının üç kat kesilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Öncelikle temel vergi ziyaı cezasının kesilmesi, mahkeme kararıyla kaçakçılık suçunun sübuta erdiği tespit edildikten sonra, ağırlaştırılmış sebep olarak vergi ziyaının üç kat uygulanması değerlendirilmektedir.

Vergi suçları, defterlere ilişkin ödevlere aykırılıklar neticesinde öngörülen yaptırımlardan bir diğeridir. Adli nitelikte olan vergi suçları; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçudur. Vergi kaçakçılığı suçu

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu fiillerinden ilki, defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapılmasıdır. Kanunda fiil neticesinde yaptırım öngörülmesine rağmen kavramın tanımı yapılmamıştır. Bu durum ise doktrinde çeşitli görüşlerin oluşmasına neden olmuştur. Kanaatimizce, tanımın kanun ile yapılması ancak teknolojik gelişmelerin getireceği yeniliklere de tanımda yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir. Doktrinde değinilen bir diğer husus ise tanımın kanunda yapılmaması nedeniyle hata ve hile arasındaki farkın nasıl tespit edileceğine ilişkindir. Tanımlar incelendiğinde hata ve hile arasındaki farkın kasıt anlamında ortaya çıkması gerektiği düşünülmektedir.

Çift defter tutma, defterlerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi kaçakçılık suçu fiillerindendir. Defterlerin tahrif edilmesi fiilinin gerçekleşebilmesi için aldatıcılık yeteneğinin bulunup bulunmamasına dair doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, Vergi Usul Kanununda belirtilmeyen herhangi bir değişikliğin yapılması tahrifat olarak değerlendirilirken diğer görüşe göre tahrifatın aldatıcı nitelikte olması gerekmektedir. Tahrifatın hata, yanlışlık gibi durumlardan ayırt edilebilmesi için aldatıcılık niteliğinin bulunmasının faydası bulunmaktadır.

Defterlerin gizlenmesi fiili açısından önem arz eden ve Anayasa Mahkemesine konu olan susma hakkı ile ilişkisi doktrinde çeşitli görüşlerin oluşmasına neden olmaktadır. Susma hakkı ile ibraz zorunluluğuna dair normlar çatışmaktadır. Bu konudaki temel sorun çatışan iki değerden hangisine üstünlük verileceğine ilişkindir. Gizleme fiili ile korunan, kayıt sistemiyle birlikte sağlanmak istenen kamu düzenidir. Kayıt sisteminin esas alındığı durumlarda defter ve belgelere ulaşmak oldukça önemlidir. Defter ve belgelere ulaşılamadığı durumlarda suçun tespiti zorlaşmaktadır. Bu durumun ise vergiye gönüllü uyumu engelleyeceğine dair değerlendirmeler göz önüne alınmalıdır. Gizleme fiili, susma hakkının korunması kapsamında değerlendirildiğinde vergi kaçırdığını gizleme kastıyla defterlerini ibraz etmeyenler hukuk düzeni tarafından korunmuş olacaktır. Ayrıca belirtilmelidir ki, defter, kayıt ve belgelerin ibrazı mükellefin vergi matrahının doğru tespit edilebilmesine ilişkindir. Susma hakkı ile gizleme fiili arasındaki dengenin sağlanabilmesi için yaptırım ve benzeri durumların değerlendirmesi gerektiği düşünülmektedir.

Kaçakçılık fiillerinden uygulamada en çok karşılaşılanları ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ile sahte belge düzenlenmesi veya kullanılmasıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge, defter, kayıt ve belgeler

sistemine yönelik yapılan bir ihlaldir. Yanıltıcı belgede gerçek bir ilişki olmasına rağmen, ilişkinin mahiyeti ve miktarı gerçeğe aykırı iken sahte belgede gerçek bir ekonomik ilişki olmamasına rağmen varmış gibi belge düzenlenmektedir. Belgenin düzenlenmiş olması için tüm unsurlarını içermesi gerekip gerekmediğine dair doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Çoğunluk görüşe göre, belgenin düzenlenmiş sayılması için tüm unsurların eksiksiz bir şekilde belgede bulunması gerekir. Ancak, eksik unsurları bulunan belgenin sahte olmayacağının kabul edilmesiyle birlikte, kişilerin sahte belge düzenlerken kasıtlı bir şekilde bazı unsurları eksik bırakması mümkündür. Böyle bir durumda ise eksik unsurlar fark edilmediği sürece sahte belge kişi tarafından kullanılmaktadır. Unsurların eksik olduğunun tespit edilmesi halinde ise sahte belge olmadığını ileri sürmek amacıyla, belgedeki eksik unsurlar öne sürülmekte ve kişi sahte belge düzenleme veya kullanma fiilini işlemediğinden hareketle cezalandırılmaması gerektiğini öne sürmektedir. Bu nedenle unsurlarında eksiklik bulunan belgelerin de sahte belge bakımından incelenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Sahte belge düzenleme veya kullanma fiillerinin aynı takvim yılında işlenmesi halinde Yargıtay tek suç oluşacağını ve her yıl işlenen suçların birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olduğunu kabul etmektedir. 2002 yılında Ceza Genel Kurulunun vermiş olduğu bir karara da dayanan bu içtihadın uygulanması neticesinde çeşitli sorunların ortaya çıktığı doktrinde belirtilmektedir. Sorunun ortaya çıkış noktası, Ceza Genel Kurulunun 4369 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olan vergi kaybıdır. 1999 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile vergi kaybı vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkartılmıştır. Değişiklikten önce, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması ve sahte belge kullanılması fiillerinin oluşumu için belgenin beyannamelerde kullanılmak kaydıyla vergi kaybına neden olması aranmaktaydı. Ancak vergi kaybının unsur olmaktan çıkarılmasıyla birlikte belgelerin kullanılmış sayılması için defterlere işlenmesi yeterli görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belgelerin kullanılması neticesinde vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi kaybı aranmadığı için belgelerin beyannamelere işlenmesi gibi bir kullanım durumunun aranmasına da gerek kalmamıştır. Bu nedenle, Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarının günümüz mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekliliği doktrinde ifade edilmektedir. Kaçakçılık suçunun diğer fiilleri ise, defterlerin yok edilmesi, defter sayfalarının yok edilmesi veya yerine başka yaprak koyulması veya hiç yaprak koyulmamasıdır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçları da defter, kayıt ve belgeler açısından önem taşımaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, mükelleflerin veya vergi sorumlularının iş ve işlemleri, mali durumları, işletmeleri, servetleri gibi ticari bilgileri ile kişisel veya ailevi verilerin bir başkasına aktarılmamasını güvence altına almaktadır. Böylelikle mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinden bilgiler edinilmesi bireyin özgürlük alanına müdahale anlamına gelmektedir. Bu nedenle yetkili kişilerin vergi mahremiyetine uyması önem taşımaktadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ise mükelleflerin yerine getirmesi gereken ödevlerin ve işlemlerin memurlar tarafından yapılması yasağına ilişkindir. Bu yasak ile memurların görevlerini yerine getirirken vatandaşlara eşit, objektif ve tarafsız davranmaları esastır. Aksi takdirde devletin tarafsızlık ilkesi zedelenerek zarar görmesi muhtemeldir.

Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde, vergi beyanının temelini teşkil eden defterlerin doğruluğu ile vergi adaletinin doğrudan ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Vergiye gönüllü uyumun sağlanabilmesi için bireylerin vergi adaletinin sağlandığına güvenmesi gerekmektedir. Bu nedenle defter, kayıt ve belgelerin doğru bir şekilde beyan edilmesi, herkes tarafından eşit kuralların verginin beyanında uygulanması bireylerin vergi sistemine güvenini artıracaktır. Vergilerin ödenmesinin gerek önlemler gerek yaptırımlar ile denetlenmesi de vergiye gönüllü uyum için oldukça önemlidir.

# KAYNAKLAR

**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.

**Açık, Serap** (2012) **"**Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi" Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S: 16 s. 351-366.

**Ağar, Serkan** (2016) Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Akdeniz, Demet** (2018) "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur" Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C:5, S:1, s. 90-105.

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

**Altaş, Soner** (2012) "Yeni TTK"ya Göre Ticarî Defter Tutma Usul ve Esasları" Yaklaşım Dergisi, S: 235, s. 253-256.

**Arkan, Sabih** (2014) Ticari İşletme Hukuku, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

**Arslan, Cenk Murat** (2018) "Elektronik Olarak Düzenlenen Defter ve Belgelerin Kapsamı Genişletildi", Vergi Dünyası, S:439, s. 64-74.

**Arslan, Çetin** (2013) "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu" Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 3, s. 15-29.

**Arslan, Çetin/Erdoğan, Yağmur Müge** (2019) "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç" Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, 23-24 Eylül 2019, Ankara.

**Arslan, Mehmet** (2016) Vergi Hukuku, Bursa, Dora Yayıncılık.

**Arslan, Ömer Faruk** (2019) "Sahte Belge Düzenlemeye Re'sen Terk ve Teminat Kalkanı" Vergi Raporu Dergisi, S: 243, s.42-49.

**Atay, Ender Ethem** (2014) İdare Hukuku, 4. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi.

**Aykın, Hasan** (2016), **"**Tarh Zamanaşımı Süresinin Defter ve Belge İbraz Süresi ile İlişkisi" Yaklaşım Dergisi, S:283, s.29-32.

**Balcı, Süleyman Hayri** (2001) "Vergi Suç ve Cezalarında Tekerrür" Vergi Dünyası, S:235, s. 137-138.

**Başaran Yavaşlar, Funda** (2006) "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları" Vergi Dünyası Dergisi, s. 131-178.

**Başaran Yavaşlar, Funda** (2008) "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum" İstanbul Barosu Dergisi, C:82, S.6, s.2839-2859.

**Başaran Yavaşlar, Funda/Karaçoban Güneş, Tuğçe/Cangüloğlu, Yasemin** (2018) "Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanılması Suretiyle İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kastın Tespiti" Fasikül Dergisi, S:100, s. 341-372.

**Batı, Murat** (2017) Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma, Ankara, Seçkin Yayınevi.

**Bayar, İbrahim Nihat** (2013) Vergi Kaçakçılığı, Ankara, Mali Akademi Yayınları.

**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.

**Baykara, Bekir** (2001) "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?" Yaklaşım Dergisi, < https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=490&arananKey=BEK%C4%B0R%20BAYKARA> s.e.t. 02.03.2020.

**Baykara, Bekir** (2018) "VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları ile İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)" Vergi Dünyası, S:446, s.61-67.

**Bayraklı, Hasan Hüseyin** (1996) Vergi Ceza Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No: 5, İİBF Yayın No:4, Afyon.

**Bayraklı, Hasan Hüseyin** (2014) Vergi Ceza Hukuku, Trabzon, Celepler Matbaası.

**Bilgili, Fatih / Demirkapı, Ertan** (2014) Ticari İşletme Hukuku, Bursa, Dora Basım Yayınları.

**Bilgili, Fatih / Demirkapı, Ertan** (2018) Şirketler Hukuku Dersleri, Bursa, Dora Yayıncılık.

**Bilici, Nurettin** (2016) Vergi Hukuku, 37. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.

**Bozdağ, Ahmet** (2009) Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Bozkurt, Ümit** (2020) "Defter Belge İbraz Etmeme Durumu ve Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu" Yaklaşım Dergisi, < https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33637&arananKey=%C3%9CM%C4%B0T%20BOZKURT> s.e.t. 02.02.2020.

**Buyrukoğlu, Selçuk/Bozdoğan, Duygu** (2015) "Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik" Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, S:10/1, s. 263-282.

**Candan, Turgut** (2009) "Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara, Seçkin Yayınları.

**Candan, Turgut** (2010) Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları.

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

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

**Çakmakcı, Ali/Köseer, Semra** (2019) Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Çavuş, Adnan** (2016) Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul, Beta Yayınları.

**Demirbaş, Timur** (2006) Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Deniz, Kendal/Gencel, Ufuk** (2019) "Vergi Kabahatleri Açısından Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Fiili ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S:39, s. 157- 188.

**Dibo, Mete/Atsan, Emre** (2004) "Vergi Ziyaı ve Usulsüzlük Suçlarında Tekerrüre İlişkin Karşılaşılan Sorunlar" Vergi Dünyası, S: 389, s. 90-98.

**Donay, Süheyl** (2008) Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Yayıncılık.

**Duman, Buminhan** (2016) "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi" Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 65, s. 1577-1601.

**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.

**Edizdoğan, Nihat/Taş, Metin/Çelikkaya, Ali** (2007) Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Yayınevi.

**Ekici, Ali Osman** (2019) "Vergi İncelemesinin İş Yerinde Yapılmamasının Ortaya Çıkardığı Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri" Vergi Dünyası Dergisi, s. 155-160.

**Er, Mustafa Poyraz/Yılmaz, Orhan** (2013) "E-Defter Uygulaması ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlar" Vergi Dünyası Dergisi, S:385, s. 62-66.

**Erdem, Tahir** (2010) "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler" Vergi Sorunları Dergisi, C:33, S: 266, s. 86-106.

**Ergüden, Engin/Yıldırım, Gülçin** (2014) "Vergi Uygulamalarında Hile, Vergi Denetimlerinde Hile Tespitleri ve Araştırılması" Vergi Dünyası, S: 390, s. 98-108.

**Erman, Sahir** (1988) Vergi Suçları, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.

**Eroğlu, Onur** (2013) "Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi" Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, S:8(3), s. 157-180.

**Ertürk, Abdülkadir** (2012) "E-Defter Uygulamasına İlişkin Hususlar İle E-Defter Müessesesinin Güçlü ve Zayıf Noktaları" Yaklaşım Dergisi, S: 230.

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

**Giray, Filiz** (2018) Maliye Tarihi, 7. Baskı, Bursa, Dora Yayın, s. 84-85.

**Gökçen, Gürbüz/Özdemir, Mustafa** (2016) 'Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması' Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, C:12, S:46, s.137-154.

**Güçlü, Faruk** (2011) Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları, Ankara, Detay Yayıncılık.

**Gültaş, Veysel/Gündüz, Remzi** (2008) Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Ankara, Bilge Yayınevi.

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

**Gürsoy, Hakan** (2009) "Muhasebe Hilesi" Yaklaşım Dergisi, < https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=10633&arananKey=HAKAN%20G%C3%9CRSOY> s.e.t. 03.03.2020.

**Has Hacip, Yusuf** (2005) Kutadgu Bilig, Ankara, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.

**İçel, Kayıhan** (2016) Ceza Hukuku Genel Hükümler, İstanbul, Beta Basım.

**İçer, Zafer/Yücel, Yener** (2019) "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Teşebbüs Sorunu Üzerine Bir İnceleme" Vergi Raporu, S: 237, s.28-46.

**Kahraman, Recep/Atsan, Emre** (2018) "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Üzerine Bir Değerlendirme" Fiscaoeconomia, S:2(3).

**Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkcı, Mahmut** (2019) Vergi Hukuku, İstanbul, Filiz Kitabevi.

**Kangal, Zeynel** (2011) Kabahatler Hukuku, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık.

**Karakoç, Yusuf** (2017) Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları.

**Karakoç, Yusuf** (2010) "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, s. 3-26.

**Karataş Durmuş, Neslihan** (2017) "Ticari Sırların ve Kişisel Verilerin Korunması Kapsamında Vergi Mahremiyeti" Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 31, s. 371-409.

**Karataş Durmuş, Neslihan** (2018) Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Karayalçın, Yaşar** (1988) Muhasebe Hukuku, Ankara, Sevinç Matbaası.

**Kepekçi, Celal** (2004) Bağımsız Denetim, 5. Baskı, İstanbul, Avcıol Basım Yayın.

**Kırbaş, Sadık** (2012) Vergi Hukuku, Ankara, Siyasal Kitabevi.

**Kızılot, Şükrü/Kızılot, Zuhal** (2009) Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

**Koç Yalkın, Yüksel** (2012) Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Ankara, Nobel Yayıncılık.

**Kumkale, Rüknettin** (2012) Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**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.

**Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü,** Bir Reformun Anatomisi (Vergi Reformu Nasıl Gerçekleşti?), Ankara, 1998.

**Mutluer, Kamil** (1979) Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayınları.

**Mutluer, Kamil/Dayanç Kuzeyli, Nilay** (2019) Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara, Yetkin Yayınları.

**Ok, Nuri/Gündel, Ahmet** (2002) Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Oktar, S. Ateş** (2004) "Yalan Beyanda Bulunma Suçu ve Gerçeğe Aykırı Vergi Beyannamesi Verilmesinde Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar" Yaklaşım Dergisi, Aralık 2004, S: 144.

**Oktar, S. Ateş** (2017) Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

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

**Öner, Erdoğan** (2014) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Seçkin Yayınları.

**Öner, Erdoğan** (2016) Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları.

**Özbalcı, Yılmaz** (1985) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Feryal Matbaacılık Yayıncılık.

**Özcan, Onur** (2015) Vergi Suçları, Ankara, Seçkin Yayınevi.

**Özen, Mustafa** (2014) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Özgenç, İzzet** (2016) Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

**Özyer, Mehmet Ali** (2015) Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

**Pur, Hüseyin Perviz** (2015) Osmanlı'da Vergi İsyanları, İstanbul, Tarihçi Kitabevi.

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

**Saraçoğlu, Fatih/Pürsünlerli Çakar, Elif** (2019) Vergi Hukuku, 10. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi.

**Seyhan, Mahcemal** (2018) Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

**Şanver, Cahit** (2017) "Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması" Yönetim Bilimleri Dergisi, C:15, S:29, s. 91-106.

**Şeker, Nezih** (1994) Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, Beta Yayınlar.

**Şeker, Sakıp** (2009) "Muhasebe Hilesi Üzerine" Yaklaşım Dergisi, S:196, s. 108-110.

**Şenyüz, Doğan (**2013) "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:15, S:1, s.29-40.

**Şenyüz, Doğan** (2017) Vergi Ceza Hukuku, 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları.

**Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan** (2017) Vergi Hukuku, 8. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları.

**Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan** (2017) Türk Vergi Sistemi, Bursa, Ekin Yayınları.

**Taş, Fatma** (2008) Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, 1. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.

**Taşdelen, Aziz** (2010) Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara, Turhan Kitabevi.

**Taşkan, Yusuf Ziya** (2007) "Vergi Ziyaı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler" Vergi Sorunları, S: 227, s. 120-125.

**Taşkan, Yusuf Ziya** (2010) Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

**Taşkan, Yusuf Ziya** (2019) Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Taştan, Mehmet** (2014) "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu" Adalet Dergisi, S:48, s. 208-233.

**Taştan, Mehmet** (2015) Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Tekbaş, Abdullah** (2009) Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

**Torunoğlu, Tahsin** (2010) "Vergi Ziyaı Kabahati" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12, Özel Sayı, s. 477-544.

**Türkal, Hasan/Ekici, Mehmet Sena/İnan, Mahmut** (2010) "Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları" Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:18, S:1, s. 45-83.

**Uğur, Hüsamettin/Elibol, Mert** (2015) Vergi Suçları, Ankara, Adalet Yayınevi.

**Uğur, Hüsamettin** (2015) "Vergi Usul Kanununa Göre Yanıltıcı veya Sahte Belge Kullanma Suçlarında Suç Tarihi" Terazi Hukuk Dergisi, S: 109, s. 84-92.

**Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar** (2001) Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, s. 18.

**Uludağ, Barış** (2002) "Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Kanuni Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi Durumu" Yaklaşım Dergisi, <www.yaklasim.com> s.e.t. 03.03.2020.

**Ulusoy, Yılmaz** (1981) Ticari Defterler Ticari Belgeler, Ankara, Olgaç Matbaası.

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

**Ülgen, Soner** (2011) "Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Muhasebe Hilesi Kavramına Bir Bakış" Vergi Dünyası, S: 359, s. 57-59.

**Yaltı, Billur** (2006) Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Beta Yayıncılık.

**Yaşar, Hasan Nuri** (2014) İdare Hukuku, İstanbul, Der Kitabevi.

**Yiğit, Uğur** (2004) Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, Beta Yayıncılık.

**Yüce, Mehmet** (2018) Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, Ankara, Adalet Yayınevi.

# ÖZGEÇMİŞ

| KİŞİSEL BİLGİLER | |
|---|---|
| Adı Soyadı | : Şeyma SARICALAR |
| Doğum tarihi | : 25.10.1993 |
| Doğum yeri | : Turgutlu |
| Medeni hali | : Evli |
| Uyruğu | : T.C. |
| Adres | : Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara |
| Tel | : 0312 906 21 16 |
| Faks | : |
| E-mail | : saricalarseyma@gmail.com |
| **EĞİTİM** | |
| Lise | : Özel Çağrı Anadolu Lisesi, 2011 |
| Lisans | : TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, 2016 |
| **İŞ TECRÜBESİ** : Araştırma Görevlisi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi: 2018 – …<br>Burdur Barosu - Avukatlık Stajı: 2016-2017<br>TRT Genel Müdürlüğü – Hukuk Müşavirliği Bölümü, Stajyer: Eylül-Aralık 2015<br>Has Hukuk Bürosu – Stajyer: Ocak-Nisan 2015<br>Has Hukuk Bürosu – Stajyer: Mayıs-Ağustos 2014 | |
| **YABANCI DİLLER:** İngilizce, İspanyolca | |
| **ÖDÜLLER** : | |
| **YAYINLAR** : | |
| **ÜYE OLUNAN MESLEKİ KURULUŞLAR:** | |