

VERGİLENDİRME USULÜNDEKİ VERGİ ÖDEVLERİ VE ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMEMESİNİN RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ KARŞISINDA ANLAMI

*Prof.Dr.Funda BASARAN YAVASLAR**

1. Sorunun Tespiti

Türk Vergi Hukuku, kamusal güce dayalı vergilendirme usulü sistemine sahiptir¹. Bu sistemde, vergilendirme usulünün tüm aşamalarını (vergiyi doğuran olayın, mükellefin, matrahın, vergi borcunun tespiti ve tahsili) gerçekleştirme görevi vergi idaresine aittir. Bu görev, re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Zira, Anayasa'da md. 2 (hukuk devleti ilkesi ile AY md.125 ile birlikte yasal idare ilkesi), md.5 (devletin temel görevleri: insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak), md.8 (yürütme yetkisi ve görevi), md.11 (Anayasanın bağlayıcılığı ve üstünlüğü), md.73 III (yasallık ilkesi), md.113 I (bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri, yetkileri ve teşkilatının kanunla düzenlenmesi), md.123 (idarenin bütünlüğü ve kamu tüzelkişiliği), md.126 (merkezi idare) ve md.128 I (kamu hizmetlerinin genel idari esaslara göre yürütülmesi zorunluluğu); yasal düzeyde ise, Maliye Bakanlığı'na bağlı idare² konumundaki Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) teşkilat ve görevlerini düzenleyen 5345 SK³ md.4, b.f, md.24 II ve III⁴, tüm vergiler bakımından geçerli bir genel kanun niteliğindeki VUK md.4, md.20-md.23, md.25 I, md.26 I, b.8-10, md.127 I, c.1, md.134 I⁵ ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve

*Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı

¹ Bu sistem hakkında daha fazla bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, Ankara, 2013 § 5 I (Alman Vergilendirme Usulü) ve KARAÇOBAN GÜNEŞ Tuğçe, Türk Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, İstanbul, 2016, (yayınlanmamış doktora tezi), 47-75.

² 27.09.1984 tarih ve 3046 SK (RG t.09.10.1984, S.18540) md.10 I gereğince, “Bağlı kuruluşlar bakanlığın hizmet ve görev alanına giren ana hizmetleri yürütmek üzere, bakanlığa bağlı olarak özel kanunla kurulan, genel bütçe içinde ayrı bütçeli veya katma bütçeli veya özel bütçeli kuruluşlardır.”

³ Kabul tarihi: 16.05.2005, RG t.16.05.2005, S.25817

⁴5345 SK gereğince, GİB “Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak” (md.4, b.f), GİB'in taşra teşkilatı içinde yer alan Vergi Dairesi Başkanlığı ise, “yetki alanı içindeki **mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak**,..., vergi inceleme ve denetimi, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir.

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ...kurulur.” (md.24 II, III, c.1) (koyu renkli vurgulamalar yazara aittir.)

⁵VUK md.4 I: “Vergi dairesi **mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.**”

VUK md.20: „**Verginin tarhi, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muameledir.**”

VUK md.21: “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların **yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.**”

VUK md.22: “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.”

VUK md.23: “Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.”

görevlerini düzenleyen 178 sayılı KHK⁶ md.2, b.a⁷ ve b.e, “re’sen araştırma ilkesi”ni açıkça anmasa dahi içeriğini açıkça ortaya koymaktadırlar^{8,9}

Re’sen araştırma ilkesi temelinde vergilendirmeye ilgili her durumu kendisi açıklığa kavuşturmak zorunda olan idare, işlemlerinin temel oluşturan delillere de kendisi ulaşmak zorundadır. Dolayısıyla, daha işlemlerin oluşturulması aşamasında (vergi usulünde) ispat yükü kendisine aittir¹⁰.

Ancak, çok sayıda vergi türüne bağlı olarak milyonlarca vergiyi doğuran olay ve mükellef olduğu dikkate alındığında, vergi idaresinin tüm vergiyi doğuran olayları, vergi mükelleflerini, matrahları, vergi borçlarını eksiksiz şekilde tek başına tespit ve tahsil etmesinin, şu anki teknolojik imkanlar çerçevesinde imkansız olduğu açıktır. Bu nedenle, yasakoyucu, vergi idaresinin görevini kolaylaştırmak üzere, vergilendirme usulünde, başta vergi mükellefleri olmak üzere pekçok kimseye ödevler getirmiş ya da vergi idaresine yetki vererek onun tarafından ödevler getirilmesine izin vermiştir.

Bu makalenin konusunu, kimlere ödevler getirildiği, vergilendirme usulündeki ödevlerin neler olduğu ve bunların yerine getirilmemesinin vergi idaresinin ispat yüküne olan etkisi teşkil etmektedir.

2. Vergi Ödevlilerinin Tespiti

Türk Vergi Hukuku’nda vergi ödevlileri (/vergilendirme usulü içinde kendisine ödev yüklenen kişiler) üç gruba ayrılmaktadırlar: *vergi mükellefleri*, *vergi sorumluları* ve *diğer ödevliler*.

Vergi mükellefleri, vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşmiş olan ve buna bağlı olarak bazı şekli ödevlere ve maddi ödevlere (vergi borcunu ödeme) sahip gerçek kişiler, tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerdir (örn. iş ortaklıkları). Mükellefiyet bakımından hak ehliyeti

VUK md.25 I:“Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir.”

VUK md.26 I, b.8-10:“Tahakkuk fişi aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder: ... 8. Verginin matrahı; 9. Verginin hesabı; 10. Verginin miktarı”

VUK md.127 I, c.1:“Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”

VUK md.134 I:“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” (Koyu renkli vurgulamalar yazara aittir.)

⁶ Kabul tarihi: 13.12.1983, RG t.14.12.1983, S.18251 (mük.)

⁷ 178 sayılı KHK md.2, b.a gereğince, Maliye Bakanlığı, “Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak”la görevlidir. AY md.73 II gereğince ise, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” Maliye Bakanlığı’nın icrai bir idare olduğu dikkate alınırsa 178 sayılı KHK md.2, b.a’da anılan bu görevin, yasa koyucu tarafından sağlanması gereken adil ve dengeli vergi dağılımının, Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak uygulamalarla fiilen gerçekleştirilmesi anlamına geldiği açıktır. 178 sayılı KHK md.2, b.e gereğince ise, Maliye Bakanlığı, “gelir politikasını geliştirmek”le de görevlidir.

⁸ Bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Surcharges and Penalties in Tax Law, Turkey’s National Report, 2015 Annual Congress of EATLP, Milan (<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Turkey.pdf>, erişim tarihi: 19.05.2016),1.1

⁹ Türk Vergi Hukuku bakımından ilkenin hukuki temeli ve anlamı konusunda kapsamlı bilgi için için bkz. KARAÇOBAN GÜNEŞ, 7 vd.

¹⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, Alman Vergilendirme Usulü,§ 5, 1 ve 3

yeterli olup, sađ dođmak kaydıyla ana rahmine dūşmūş bir cenin dahi vergi mūkellefi olabilir (VUK md.9 I).

İkinci grupta yer alan ve ađık bir yasal dūzenlemeye binaen vergi mūkellefinin maddi odevini ve/veya Őekli odevlerini yerine getirmekle odevli kılınmıř olan vergi sorumluları, Tūrk Vergi Hukuku'nda kanuni temsilciler, mirasçılar ve vergi kesenler Őeklinde ũ ana grupta toplanmaktadırlar (VUK md.10-md.12). Vergi sorumluları, ya mūkellefin odevlerini hukuken ve/veya fiilen yerine getiremeyecek durumda olması nedeniyle (kanuni temsilci vergi sorumluları¹¹ ile mirasçı vergi sorumluları¹²), ya da verginin bir an ōnce tahsilini sađlamak, vergi idaresinin ũzerindeki iř yūkūnū hafifletmek vergi kayıp ve kaçađını ōnlemek nedenleriyle (vergi kesen vergi sorumluları) mūkellefe ait odevleri yapmakla odevli kılınmıřlardır. Odevlerin kapsamı, sorumluluđun tūrūne ve bireysel olayın Őartlarına gōre deđiřiklik gōsterir.

Nihayet, "diđer vergi odevlileri" Őeklinde nitelendirilebilecek son grup, ilk iki grubun dıřında olup, bařka bir vergi mūkellefinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak vergilendirme usulūnūn herhangi bir kısmında kendisine dođrudan yasa veya -yasanın verdiđi yetkiye binanen- idare tarafından somut bir odev getirilmiř olanlardır (ōrn. yaptıkları mal ve hizmet alımları nedeniyle satıcıdan belge almak zorunda olan nihai tūketiciler, bilgi vermek zorunda olan bankalar).

Tūm bu kişilere getirilen vergi odevleri, potansiyel vergiyi doğuran olayın bildiriminden (faaliyete başlama bildiri) matrahın kayıt altına alınmasına ve hatta -ōzel hayata mūdahalenin bir uđ noktası olan- aramaya katlanmaya kadar oldukça geniş bir yelpaze içinde yer almaktadırlar. Aşağıda, bunlar genel hatlarıyla ortaya konulmaktadırlar.

3. Vergilendirme Usulūndeki Vergi Odevleri

3.1. Bilgi Verme Odevi

3.1.1. Bildirim odevi (talep olmaksızın bilgi verme odevi)

Vergi idaresinin herhangi bir talebi olmaksızın, vergi mūkellefinin yasa gereğince vergi idaresine *kendiliğinden*, yasada belirtilen zamanlarda ve kural olarak yazılı Őekilde (VUK md.169) vermesi gereken bilgiler vardır. Oldukça fazla sayıdaki bildirim odevlerinden başlıcaları şunlardır:

-İşe başlamayı bildirim odevi (VUK md.153 vd.): vergiye tabi ticaret ve sanat erbabının, serbest meslek erbabının, kurumlar vergisi mūkelleflerinin, kollektif şirket ortaklarının, adi şirket ortaklarının ve komandit şirketlerin komandite ortaklarının iře başladıklarını bildirmeleri gerekmektedir.

-Adres deđiřikliđini bildirim odevi (VUK md.157, md.163): iř veya ikamet yerini deđiřtiren mūkelleflerin, yeni adreslerini bildirmeleri zorunludur.

¹¹ Fiil ehliyetine sahip olmayan gerçek kiřiler ile tūzel kiřiler ile tūzel kiřiliđi olmayan teřekkūllerin vergi mūkellefi olmaları halinde, VUK md.10 geređince, onların odevleri yasal temsilcileri tarafından yerine getirilecektir.

¹² Bir kiřinin ōlmeden ōnceki vergi mūkellefiyeti nedeniyle yerine getirilmesi gereken vergi odevleri, mirası reddetmemiř yasal ve mansup mirasçılara geçmektedir (VUK md.12).

-İş değişikliğini bildirim ödevi (VUK md.158): mükelleflerin, yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde (tam mükellefiyet, dar mükellefiyet) değişikliği, mükellefiyetten muafliğa geçmeyi gerektirecek değişiklikleri bildirmeleri şarttır.

-İşletme değişikliğini bildirim ödevi (VUK md.159): mükelleflerin, aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışları bildirmeleri mecburidir.

-İşi bırakmayı bildirim ödevi (VUK md.160 vd., md.164): mükelleflerin, vergiye tabi olmayı gerektiren işlem ve faaliyetlerini tamamen durdurmaları ve sona erdirmeleri halinde, bunu bildirmeleri gerekmektedir.

- Matrahı bildirim ödevi (/vergi beyannamesi verme ödevi): Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisindeki stopaja ilişkin düzenlemelerle oldukça zayıflatılmış olsa da, ilkesel olarak, Türk Vergi Hukuku beyan esasına dayalı bir sisteme sahiptir. Vergi mükellefleri ve/veya vergi sorumluları, matrahı verecekleri bir beyanname ile bildirmek zorundadırlar (örn. GVK md.84 ve md.102; KVK md.14 I, md.24 I ve md.26 I; KDVK md.40 I, IV; ÖTVK md.14 I, c.1; -banka ve sigorta muameleleri vergisi ile özel iletişim vergisi bakımından- GidVK md.45 ve md.46, f.A-g; VİVK md.7 I ve md.10 II)^{13, 14}. Halen, yıllık gelir vergisi, kurumlar vergisi,

¹³ Kapsamlı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? - Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği Ve Tarhın Anlamı-, Legal Mali Hukuk Dergisi, S.94 (2012), 8

¹⁴ "Matrahı bildirim" ödevine bağlı olarak, Türk Vergi Hukuku'nda ana tarh şekli "beyana dayalı tarh" olarak kabul edilmiştir. Burada, mükellef matrahı vergi beyannamesi ile bağlı olduğu vergi dairesine bildirecek, vergi dairesi aldığı beyanı çıplak gözle bir ön incelemeden geçirecek, bu inceleme neticesinde eksik olan bilgilerin tamamlanmasını talep edecek, çelişkili ve/veya tutarsız bilgilerin açıklanmasını talep edecek ve böylece tamamlanmış/açıklığa kavuşturulmuş beyannameye bildirilen matraha vergi oranını uygulayarak tarhı gerçekleştirecektir. Burada önemle altını çizmek gerekir ki; vergi dairesinin beyannameye bildirilen matrahı aynen kabul etmek ve ona vergi oranını/tarifelerini otomatikman uygulayarak tarh yapmak gibi bir ödevi yoktur. Aksini kabul, re'sen araştırma ilkesine tamamen aykırı olacaktır. Nitekim, 2012 tarihli Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md.37'ye göre, "*beyannamelerin alınması sırasında, vergi dairesinin tarha yetkili olup olmadığı, vergi kimlik numarasının doğru olarak yazılıp yazılmadığı ve beyan edilen vergi türünden mükellefiyetinin olup olmadığı, vergilendirme döneminin yazılıp yazılmadığı, beyanname ve eklerinin tamam olup olmadığı, beyanname ve eklerindeki imzaların tamam olup olmadığı, beyanname ve eklerine damga pullarının yapıştırılıp yapıştırılmadığı veya damga vergisinin ilgili tabloya yazılıp yazılmadığı, beyannamenin vergi tarhına esas olan tablolarında açık maddi hata bulunup bulunmadığı, eklerdeki bilgilerin beyannameye ve iki örnek olarak verilen beyannamelerde suretin aslına uygun olup olmadığı, beyannamenin kanuni süresi içinde verilip verilmediği, karakter tanıma tekniğine göre hazırlanmış olan beyanname, bildirim ve formların üzerinde silinti ve kazıntı olup olmadığı hususları aranır.*"Bu hususlardan birinin tespiti üzerine nasıl bir işlem yapılacağını açıklayan md.38'de ise (örn. beyannamenin tablolarında maddi hata bulunduğunun tespit edilmesi halinde), genel itibariyle, beyannameyi alan memurun bu hatalı ya da eksik bilgileri mükellefe hemen düzelttirmesi, bu mümkün değilse (örn. beyanname posta ile gönderilmişse) ve buna bağlı olarak tahakkuk mümkün değilse, -gerektiğinde mevcut eksiklikler beyanname üzerine not edilerek-, beyannamenin "değerlendirme masası"na verilmesinden söz edilmektedir. Görevi md.46 vd.'da ayrıntılı bir şekilde ortaya konan değerlendirme masası ise, tamamlayabildiği eksikliği araştırmayla kendisi giderecek, tamamlayamadıklarını mükellefle irtibata geçerek talep edecek, mükellef tamamlamazsa hata ya da eksikliğe göre ilgili işlemi gerçekleştirecektir.

Uygulamada, yazılı beyannamelerin sonunda, imzadan önce, "matrah"tan hemen sonra "vergi borcu" miktarı kutucuğu yer almaktaysa da, bu hesaplamayı mükellef yapmak zorunda değildir. Çünkü, özel vergi kanunlarında mükellefe sadece matrahı bildirim ödevi getirilmiştir. Nitekim, elektronik beyanname sisteminde, mükelleften sadece matraha ilişkin bilgileri vermesi istenmekte, vergi borcunu (/tarhı) sistem, başka bir deyişle vergi idaresi, otomatikman yapmaktadır. Konu hakkında kapsamlı bilgi için bkz. BAŞARAN YAVAŞLAR, -, Legal Mali Hukuk Dergisi, S.94 (2012), 3 vd..

geçici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, muhtasar beyanname, banka muameleleri vergisi, sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ve -büyük mükelleflerin- damga vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir (VUK mük. md.257 I/4¹⁵).

- Yeni inşaatı bildirim ödevi (VUK md.166): mükelleflerin, şehir ve kasabalarda yeni inşa ettirdikleri binaları ve inşaat bitmeden kullanılan kısımları bildirmeleri gerekmektedir.

- Bina ve arazideki değişiklikleri bildirim ödevi (VUK md.167): mükelleflerin, bina ve arazide meydana gelen önemli değişiklikleri (örneğin, binanın yanması, yıkılması, binadaki asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması, binanın kullanım tarzının değiştirilmesi) bildirmeleri zorunludur.

3.1.2. Talep üzerine bilgi verme ödevi

3.1.2.1. Genel olarak: Vergi idaresi, mükelleften ve/veya mükellefle muamelede bulunan diğer gerçek ve –özel hukuk ya da kamu hukuku- tüzel kişiler(in)den, kamu idare ve kurumlarından *vergilendirmeye ilgili herhangi bir konu* hakkında bir defaya mahsus bilgi talep edebileceği gibi, sürekli bilgi de talep edebilir (VUK md.149 ve md.149). Talep edilen bilgi belli bir mükellefe ilişkin olabileceği gibi, -somut bir mükelleften bağımsız olarak- belli bir konuya da ilişkin olabilir. Dolayısıyla, bazı yabancı hukuklardan farklı olarak Türk Vergi Hukuku'nda oldukça geniş bir şekilde düzenlenmiş bu ödev, ne konu ne de kişi itibarıyla sınırlandırılmıştır; bu yapısı itibarıyla Anayasa'ya uygunluğu (AY md.20) tartışmalıdır. Bilgi talebi konusunda sınırı, esas itibarıyla ölçülülük ilkesi teşkil eder¹⁶. Bu bağlamda, idare, vergilendirme bakımından gerekli olmayan bilgileri talep edemeyeceği gibi, daha kolay bir şekilde başka yollardan ya da başka kişilerden elde edebileceği bilgileri de talep edemez. Keza, kimseden, işin doğası gereği sahip olmadığı/olamayacağı bir bilgiyi araştırıp bulup getirmesi de istenemez. Bankalar ve resmi kurumlar dahil vergi idaresinin kendisinden bilgi istediği herkes, istenilen bilgiyi vermek zorundadır. İstisnalar hariç, banka sırrı, müşteri sırrı, meslek sırrı gibi özel kanunlardaki mahremiyete ilişkin hükümler gerekçe gösterilerek bilgi vermektan kaçınmak mümkün değildir (VUK md.151).

3.1.2.2. Defter ve belgeleri (muhafaza ve) ibraz ödevi: VUK gereğince defter tutmak zorunda olanlar, tuttukları defterler ile faaliyetleri çerçevesinde düzenledikleri ve aldıkları – VUK'un üçüncü kısmında yazılı- ispat edici belgeleri *ilgili oldukları yılı takip eden*, defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar ise almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzunu *tanzim tarihlerini takip eden* takvim yılı başından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmek zorundadırlar (VUK md.253 md.254). Maliye Bakanlığı, kendisinin düzenlenmesini ve tutulmasını öngördüğü defter ve belgeler için muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Beş yıllık muhafaza süresi, tarh zamanasını süresine denk

¹⁵ Bkz. 340, 346, 351, 357, 367, 373, ve 376 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.30.09.2004, S.25599; t.03.03.2005, S.25744; t.13.10.2005, S.25965; t.02.03.2006, S.26096; t.01.02.2007, S.26421; t.28.06.2007, S.26566; t.18.10.2007, S.26674)

¹⁶ Bkz. BAŞARAN Funda, Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri sırrını saklama yükümlülüğü ile özel usulsüzlük suçu arasında bir gri bölge-, Vergi Sorunları Dergisi, S.143 (Ağustos 2000), 178 vd.

gelmektedir (VUK md.114 I). Bu süre içinde, defter ve belgelerin vergi idaresi tarafından istenmesi halinde, ibraz edilmeleri gerekmektedir (VUK md.256). Defter ve/veya belgeler, bilgi alma, yoklama veya inceleme çerçevesinde yetkili memurlar tarafından talep edilebilirler (VUK md.148, md.127, md.256).

3.2. Matrahı tespiti yönelik ödevler

3.2.1. Defter tutma ödevi

Yasa koyucu, mükellefin vergiyle ilgili servet, sermaye ve hesap durumu ile vergiyle ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin tespit edilmesi, vergiyle ilgili muamelelerinin ortaya konulması, mükellefin vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilmesi ve incelenmesi, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının kontrol edilmesi ve incelenmesi için defter tutulmasını emretmiştir (VUK md.171). Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler için öngörülen (VUK md.172 I) bu ödev, istisnalar hariç (VUK md. 204 vd.-md.205) herhangi bir vergi ile ilişkilendirilmeksizin getirilmiş olduğundan, tüm vergiler bakımından –uydukları ölçüde- yukarıda sayılan amaçlar için kullanılabilirler.

Tutulacak defterler, ticari, ziraî ve serbest meslek faaliyetiyle uğraşan her bir grup bakımından birbirinden farklı olacak şekilde düzenlenmiştir. Ticari kazanç sahiplerinden birinci sınıf tacir olanlar, bilanço esasına göre ticari kazançlarını tespit ederler (VUK md.176, md.177). Bu bağlamda, asgari, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmak ve yıl sonu geldiğinde de bilanço ile kar ve zarar cetveli hazırlamak zorundadırlar (VUK md.182 vd.). İşletmenin faaliyet konusu ve hacmine göre ayrıca başka bazı defterlerin tutulması ve mali tabloların düzenlenmesi zorunluluğu söz konusu olabilir (örn. VUK md. 197 vd., md.207, md.209). İkinci sınıf tacirler, sadece işletme hesabı defteri tutarlar; bunun haricinde başka bir defter ve mali tablo düzenlemek zorunda değildirler (VUK md.176, md.178, md.193 vd.). Basit usule tabi olan tacirler ise, ne bir defter tutmak ne de mali tablo düzenlemek zorundadırlar, safi ticari kazançlarını ellerindeki gelir ve gider belgeleri üzerinden tespit ederler (GVK md.46 II). Serbest meslek kazancı sahipleri, sadece serbest meslek defteri (VUK md.210 vd.), ziraî kazanç sahipleri ise, -işletmenin GVK md.54’de yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşması veya bir biçerdövere ya da bu mahiyetteki bir motorlu araca ya da on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmaları şartıyla- çiftçi işletme defteri tutmak zorundadırlar (VUK md.213-md.214)¹⁷. Bilanço esasına göre kazanç tespiti yöntemi, ziraî kazanç sahiplerine ihtiyari olarak açıkken (GVK md. 53 I, c.2), serbest meslek kazancı sahipleri isteseler dahi bu yöntemi kullanamazlar. Bu, kuşkusuz verginin mali güçle orantılı olması ilkesine (/maddi eşitlik ilkesine) aykırıdır. VUK’da Maliye Bakanlığı’na, yasa da öngörülenlerin haricinde başka defterler tutulması ödevi getirme, bu defterlerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılmasını öngörme, yasa ile öngörülen defterlerin tutulmasını zorunluluğunu kaldırma yetkisi verilmiştir. Gerek yasa ile düzenlenmesi gereken bir ödevin yürütme tarafından yapılmasına izin veren, gerek yasa tarafından getirilen bir ödevin idare tarafından kaldırılabilmesi sonucuna yol açan bu düzenleme, kuşkusuz anayasaya (yasallık ilkesi, yasama yetkisinin devri yasağı) aykırıdır.

¹⁷ İşletmeleri GVK md.54’de belirtilen büyüklüğün altında olan ziraî kazanç sahipleri, defter tutmak zorunda değildirler; bunlar stopaj yoluyla vergilendirilirler (GVK md.53 V, c.2).

Defterlerin, kullanılmaya başlanmadan önce yetkili makamlara tasdik ettirilmeleri gerekir (VUK md.220 vd.)¹⁸. Defterlerde yer alması gereken bilgiler VUK'da düzenlenmiş; kural olarak, mükelleflerin, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda düzenlemeleri kabul edilmiştir (VUK md.175 I, c.1). Ancak, bu serbesti, Maliye Bakanlığı'na „muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatma ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirleme“ yetkisinin verilmesiyle (VUK md. 175 II ve mük. md. 257 I/1) önemli ölçüde sınırlandırılmıştır. Türk Vergi Hukuku'nda, ticari bilanço ilke ve kurallarının vergi hukuku bakımından esas olmasına ilişkin bir ilke bulunmadığı gibi, ne VUK ne de başka bir vergi yasası, -muhasebe ve bu bağlamda-bilanço ilke ve kurallarını sistematik şekilde düzenlememektedir¹⁹. VUK'da değerlemeye ve amortismanlara ilişkin düzenlemeler yer almaktaysa da (VUK md. 258 vd.), bunların bilanço ilkeleri yerine geçtiği düşünülemez. Netice itibariyle, muhasebe –ve bilanço- ilke ve kuralları Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan muhasebe sistemini uygulama genel tebliğleriyle düzenlenmektedir. Bu durumun yasallık ilkesine aykırılığı açıktır²⁰.

Türkiye'de bazı işletmelerin²¹, e-defter uygulamasına geçmiş olmaları emredilmiştir. Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca müştereken çıkarılan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği'yle **yevmiye defteri** ile **defteri kebirin** elektronik defter (e-defter) şeklinde tutulması öngörülmüştür. Bu kapsama girmemekle birlikte elektronik ortamda defter tutmak isteyen mükelleflerin, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan izin alarak bunu yapmaları mümkündür (VUK mük. md.242 II, mük. md.257 I/6).

¹⁸ Tasdik ettirilmesi zorunlu defterler şunlardır: yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat defteri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri, serbest meslek kazanç defteri, damga vergisi defteri (bkz. 20 seri no'lu Damga Vergisi Genel Tebliği), VUK ile uygun görülen hallerde yukarıda yazılı olan defterlerin yerine kullanılacak olan defterler (VUK md.220). Tasdik, iş yerinin bulunduğu, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlarca yapılır (VUK md.223 I). Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için defterler, borsa komiserliğince tasdik edilir (VUK md.223 I). Defterler, anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir (VUK md.223 III).

¹⁹ Kapsamlı bilgi için bkz. BAŞARAN Funda, Gayrimaddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, İstanbul, 1999, 31 vd.

²⁰ BAŞARAN, Gayrimaddi İktisadi Kıymetleri Aktifleştirme Şartları, 42-43

²¹ VUK mük. md.242 II'de verilen yetkiye binaen çıkartılan 421 ve 454 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince, e-defter uygulamasına geçmek zorunda olan mükellefler şunlardır:

- 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal almış ve 31.12.2011 tarihi itibariyle 25 Milyon TL ve üzeri brüt satış hasılatına sahip olanlar,
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal almış ve 31.12.2011 tarihi itibariyle 10 Milyon TL ve üzeri brüt satış hasılatına sahip olanlar,
- 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler,
- 6/6/2002 tarihli ve 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 mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler.

3.2.2. Belge düzeniyle ilgili ödevler

Belge düzeniyle ilgili ödevler, defterlere yapılacak kayıtları ispata ilişkin ödevlerdir. Her ne kadar VUK md.3 IV'de -yemin hariç- delil serbestisi ilkesi benimsenmişse de, yasa koyucu VUK md.227'de, denetim (ve ispat) kolaylığına hizmet etmek üzere, defterlere kaydı gereken hususların, kayıt konusu işleme ilişkin bir belge ile ispatını öngörmüştür. Bu belgeler, tacirler ve defter tutmak zorunda olan çiftçiler bakımından fatura ve –fatura vermek zorunda değilse- perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt rulosu, giriş ve yolcu taşıma bileti (VUK md.232, md.233) ile gider pusulası (VUK md.234); serbest meslek kazancı sahipleri bakımından serbest meslek makbuzu (VUK md.236); tacirler ile defter tutmak zorunda olan çiftçilerin, defter tutmak zorunda olmayan çiftçilerden yaptıkları alımlar için ise -düzenleyip, malını aldıkları çiftçiye de imzalatmaları gereken- müstahsil makbuzudur (VUK md.235). Ayrıca, yasada, yapılan faaliyetin niteliğine ve kapsamına göre, başka bazı belgelerin düzenlenmesi (ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi) emredilmiş olduğu gibi, -yasallık ilkesine aykırı şekilde Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye binaen- Maliye Bakanlığı'nın yasaca öngörülen belgeleri düzenleme zorunluluğunu kaldırması ya da yasada öngörülmemiş belgelerin düzenlenmesi zorunluluğunu getirmesi söz konusu olabilecektir^{22,23}. E-defter uygulamasına geçmek zorunda olan mükellefler, e-fatura uygulamasına da geçmişlerdir (VUK mük. md.242).

VUK, anılan tüm belgelerde yer alması gereken zorunlu bilgileri düzenlenmiştir. Bu bilgilerin bulunmaması, ilgili belgenin vergi hukuku bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmasına yol açmaktadır (VUK md. 227 III). Ayrıca, Maliye Bakanlığı da, belgelerin mahiyet ve şekli ile bunlarda bulunması zorunlu bilgileri belirleme, bunların mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla düzenlenmesini emretme yetkisine sahiptir (VUK mük. 242 II, mük. md.257 I/3).

Kullanılacak fatura, sevk irsaliyesi, serbest meslek kazancı gibi belgelerin, Maliye Bakanlığı ile belge basımı konusunda anlaşması olan matbaalara bastırılması ya da noterlere tasdik ettirilmesi gerekmektedir (mük. md.257 I/1, II, IV²⁴). Belgeler iki nüsha düzenlenecek, bir nüshası işlemin karşı tarafına verilecektir; VUK gereğince defter tutulmak zorunda olanlar ile bunlar dışındakilerin, yaptıkları tüm mal ve hizmet satın alımları nedeniyle satıcıdan belge

²² 243 sıra no'lu VUK Genel Tebliği gereğince, bankaların -döviz alım-satım işlemleri ile menkul kıymetler borsasında aracı kurum sıfatıyla müşterileri adına yaptıkları menkul kıymet alım-satımları hariç olmak üzere, yaptıkları bütün hizmetler ve satışlar dolayısıyla lehlerine tahakkuk edecek tutarlar için- "dekont", sigorta şirketlerinin -igorta poliçelerinin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi gereken belgeler kapsamına alınmış olması sebebiyle, sigorta şirketleri düzenledikleri poliçeler ve ek belgeler (zeyilnameler) için ayrıca fatura düzenlemeyip, sadece- "sigorta poliçesi", aracı kurumların ise -aracılık faaliyetleri kapsamında- "işlem sonuç formu" düzenlemeleri gerekmektedir.

²³ Maliye Bakanlığı tarafından VUK mük. 257'deki yetkisine binaen getirilen bazı belgelerin düzenlenmemesi nedeniyle verilen cezaları, yasada böyle bir ödev yer almadığı gerekçesiyle iptal etmekte Danıştay 4.D., t.20.01.2000, E.1999/4118, K.2000/967 (<http://www.vergi.tc/yargi-karar/2000-967-1999-4118/a570bf54-c301-4aaa-a83e-bda364e3f279>, erişim tarihi: 19.05.2016); Dan. 4.D., t.22.06.2006, E.2006/2378, K.2006/1367 (<http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=375#.VLVOvSusWW0>, erişim tarihi: 19.05.2016). Buna karşılık, AYM (t.03.02.2011, E.2009/5, K.2011/31, RG t.14.05.2011, S.27934), VUK md.353 I/2de yer alan "Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin" ibaresi AY md.7 ve md.38'e aykırı olmadığına karar vermiştir.

²⁴ Bkz. Güncel Şekli İle Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, RG t.25.05.1999, S.25752; 164 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, RG t. 17.02.1985, S.18669.

almaları zorunludur (VUK md. 227 I ve II, md. 232 I, md.353 I, b.3). İşi terk eden mükellefler, belgeleri ibraz ve iptal ettirmekle ödevlidirler(VUK mük. md.257 I/1²⁵).

3.2.3. Kayıt düzeniyle ilgili ödevler

Burada, kayıtların içeriğine değil, aksine kayıtların şekline ve usulüne ilişkin ödevler söz konusudur. Bu bağlamda, kayıtlarda kullanılacak dil, para birimi, defterlerin mürekkeple veya makine ile yazılması, yanlış kayıtların düzeltilmesi, boş satır bırakılmayacağı ve sayfaların yok edilemeyeceği ile kayıt zamanına ilişkin kurallar VUK'da (md.215-md.219) özel olarak düzenlenmiştir.

3.3.Katlanma ve yardımcı olma ödevleri

Vergi idaresinin denetim göreviyle bağlantılı olarak, vergi ödevlilerinin iki önemli ödevi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, "denetime katlanma ödevi", ikincisi ise "denetime yardımcı olma ödevi"dir (VUK md.127 vd., md.257). Katlanma ödevi yasada açık bir şekilde yer almasa da, niteliği gereği, sahada denetimin gerçekleştirilebilmesi için vergi ödevlisinin görevini yerine getirmek üzere orada bulunan memura muhalefet etmemesi, yoklama, inceleme ve arama çerçevesinde yapılanlara katlanması gerekmektedir. Aksi halde, mevcut düzenlemeler çerçevesinde bu bir "görevi yaptırmamak için direnme suçu" (TCK md.265²⁶) teşkil edebilecektir. Özellikle incelemeye yardımcı olma ödevi, Türk Hukuku'nda oldukça kapsamlı şekilde düzenlenmiştir. İnceleme memuruna çalışmak için yer göstermekten iş yerini, bina ve araziye gezdirmeye, incelemeye ilgili her tür bilgiyi vermeden envanter yapılması halinde araç ve personeliyle bu işlemin yapılmasına yardım etmek ve kolaylık göstermeye kadar varmaktadır (md.257).

3.4. Vergi tahsili ile ilgili ödevler

Vergi borcunu ödemek, mükellefin en önemli ödevlerinden biridir; dolayısıyla, verginin olağan tahsil yöntemi, mükellefin vergisini zamanında, eksiksiz ve yetkili yere ödemesidir. Türk Vergi Hukuku'nda tüm vergilerin ödenme süreleri konusunda açık düzenlemeler mevcuttur.

²⁵ 246 seri no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.08.01.1996, S.22577) gereğince;

"1 - İşi bırakan mükellefler, Vergi Usul Kanunu uyarınca notere tasdik ettirmiş veya "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırılmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlayacaklardır.

2 - Belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, son kullanılan ciltlere ilişkin olarak, belgenin nev'i, seri ve sıra numarası, en son belgenin düzenlendiği tarih ile kullanılmamış bulunan ciltlerin ilk ve son seri ve sıra numaraları bir tutanakla tespit edilecek ve düzenlenen tutanak vergi dairesi yetkilileri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanacaktır.

3 - Bu suretle tespit edilen seri ve sıra numaraları, anlaşmalı matbaa işletmecileri ile noterler tarafından gönderilen bilgi formlarında yer alan seri ve sıra numaraları ile karşılaştırılarak kullanılmayan belgelerden ibraz edilmeyenlerin bulunup bulunmadığı tespit edilecektir.

4 - Mükelleflerce vergi dairelerine ibraz edilen kullanılmamış belgeler, yatay yada dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edilecektir. İptale ilişkin olarak düzenlenen tutanağın bir nüshası muhafaza edilmek üzere mükellefe verilecek, diğer nüshası ise mükellefin tarh dosyasında saklanacaktır."

²⁶ 5237 sayılı ve 26.09.2004 tarihli Türk Ceza Kanunu (RG t.12.10.2004, S.25611) md.265 I: *"Kamu görevlisine karşı görevini yapmasını engellemek amacıyla, cebir veya tehdit kullanan kişi, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

Pekçok vergi türü bakımından kesin vade (son ödeme) tarihleri ilgili yasalarında açıkça düzenlenmiştir (örn. GVK md.117, KVK md.21; KDV md.46; ÖTVK md.14; MTVK md.9; EVK md.30). Ödemenin, parayla vade doğrudan yetkilivergi dairesine yapılması gerekmektedir (6183 SK md.40 I). Maliye Bakanlığı yasayla (6183 SK²⁷ md.41) kendisine verilen yetkiyi kullanarak, ödemelerin vergi dairesi adına tahsile yetkili kılınmış bankaya da postanelere, para yerine çizgili çek ile yapılmasına izin vermiştir²⁸. Bakanlık, banka kartı, kredi kartı veya benzeri kartlar yoluyla ödeme yapılmasına izin verme yetkisine de sahiptir (6183 SK md.41 II/5).

Vergi tahsilinde diğer bir yöntem ise, stopajdır. VUK md.11 I gereğince, *“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.”*. Burada, mükellefe ödeme yapan kimse (vergi kesen vergi sorumlusu), ödemeyi yaparken, mükellefin yapılan ödeme nedeniyle ödemesi gereken vergiyi ona yaptığı ödemedan kesmekte ve mükellef adına götürüp vergi dairesine iletmektedir, dolayısıyla bir nevi aracı konumundadır. Yapılan bir ödeme nedeniyle vergi kesme mecburiyeti, ancak özel vergi yasasından kaynaklanır. Örneğin, GVK md.94, KVK md.15 ve KDVK md.9'da böyle bir ödev açıkça öngörülmüştür.

3.5. Diğer ödevler

Türk Vergi Hukuku'nda, yukarıda sayılanların haricinde daha pek çok ödev bulunmaktadır. Ayrıntıya girilmeksizin ve esas itibarıyla VUK'da yer alan belli başlılarıyla sınırlandırarak, bu ödevleri şu şekilde listelemek mümkündür:

- vergi levhası alma ödevi (md.5 IV);
- Maliye Bakanlığı görevlisinin yoklama amacıyla özel işaretli dur ikazına uyma ödevi (VUK md.127 I/d, md.353 I/10);
- çiftçilerin, ekim ve sayım beyanında bulunma ödevi (md.243);
- muhtar ve ihtiyat heyetince ekim ve sayım beyanının doğruluğunu araştırma, beyanda bulunmaya veya beyanı düzeltmeye davet ve beyanlarını düzeltmeyenleri ihbar ödevi (VUK md.245);
- noterlerin, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezasını tahsil ettikten sonra tasdik etme veya örnek çıkarıp verme ödevi (VUK md.355);
- kimi hizmet erbabının süresi içinde vergi karnesi alma, karneye ilgili bilgileri doğru şekilde kaydetme ödevi (md.247 vd.);
- VUK md.247 gereğince vergi karnesi almak zorunda olan bir hizmet erbabını yanında çalıştıran işverenlerin, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının yasaya uygun şekilde vergi karnesini alma ve karnede yazılı vergiyi ödemelerini sağlama ödevi (md.251);
- VUK md.247 gereğince vergi karnesi almak zorunda olan bir hizmet erbabını yanında çalıştıran işverenin, vergi karnesine doğru bilgiler yazma ödevi (VUK md.250);

²⁷ 21.07.1953 tarihli Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, RG t.28.07.1953, S.8469

²⁸ Tahsilat Genel Tebliği Seri:A, Sıra No:1 (RG t.30.06.2007, S.25658), III ve IV, 37 vd.

-katma değer vergisi mükelleflerinin ödeme kaydedici cihaz kullanma ödevi (3100 SK²⁹ md.1 l).

Ayrıca, VUK'un çeşitli hükümlerinde Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde Bakanlık'ça getirilen ödevlerden bazıları ise şunlardır:

- vergi kimlik numarası kullanma ödevi (md.8 V);
- vergi levhası kullanma (/bulundurma) ödevi (mük. md.257 I, b.5³⁰);
- Maliye Bakanlığı ile anlaşmasına binaen belge basan matbaa işletmelerinin, bastıkları belgelere ilişkin bildirim ödevi (md.149³¹, mük. md.257 I, b.4);
- noterlerin tasdik ettikleri defter ve belgelere ilişkin bildirim ödevi (md.149, mük. md.257 I, b.4³²);
- faaliyetleriyle ilgili olarak; a) bankaların, düzenledikleri dekontlara ilişkin listeyi, b) sigorta şirketlerinin bastırdıkları sigorta poliçelerinin seri ve sıra numaraları ile bunlardan poliçe düzenleme yetkisine sahip acentelere gönderilenlere ilişkin bilgileri içeren listeyi, c) aracı kurumların ise, düzenledikleri işlem sonuç formlarının seri ve sıra numaraları ile bunları düzenleyen birim ve şubelerin kod numaralarını içeren bir listeyi, altı aylık dönemler itibarıyla, bağlı oldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir (/bildirim ödevi)³³;
- mal ve hizmet alımlarına (Form Ba) ve satışlarına (Form Bs) ilişkin bildirim (VUK md.149, mük. md.257 I/4³⁴)
- muhasibeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesi ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyma ödevi (md.175 IV, mük. md.257 I/1, 3³⁵),
- tahsilat ve ödemelerin, banka ve benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle ispat ödevi (mük.257 I/2³⁶)
- vergi levhası kullanma ödevi (VUK mük. md. 257 I/5),)
- kayıt ve belgelerin mikrofilm, mikrofiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamında saklanması ödevi (VUK mük. md.242 II, mük. 257 I/3³⁷);
- Maliye Bakanlığı tarafından getirilen "vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi" ödevi (VUK mük. md.227)³⁸;
- vergi beyannamesini 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma ödevi (VUK mük. Md.227).

²⁹ RG t.15.12.1984, S.18606

³⁰ Bkz. 143, 146, 177, 224 ve 408 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t. 14.07.1981, S.17402; t. 22.10.1982, S.17846; t. 09.05.1987, S.19455; t. 07.04.1999, S.2365; t.27.05.2011, S.27946)

³¹ VUK mük. md.355 II ile bağlantı içinde Güncel Şekli İle Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik md.14 (RG t.25.05.1999, S.25752)

³² Bkz. 164 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t. 17.02.1985, S.18669) ile 406 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.02.03.2011, S.27862) ile 406 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.02.03.2011, S.27862)

³³ Bkz. 243 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.07.09.1995, S.22397) ve 246 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.08.01.1996, S.22517)

³⁴ Bkz. 350, 362, 381, 396 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.21.07.2005, S.26882; t.06.02.2008, S.26779; t.17.08.2006, S.26262; t.04.02.2010, S.27483)

³⁵ Bkz. 431 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.29.12.2013, S.28866)

³⁶ Bkz. 320, 323, 324, 332 seri no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.04.07.2003, S.25158; t.01.08.2003, S.25186; t.28.10.2003, S.25273; t.27.04.2004, S.25445)

³⁷ Bkz. 433 sıra no'lu VUK Genel Tebliği (RG t.30.12.2013, S.28867 (mük.))

³⁸ Bkz. VUK Genel Tebliği No:; 41 Ser, No'lu SM, SMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (RG t.23.02.2007, S.26443)

Burada son olarak, tasdik raporu alma ödevine değinmek gerekir. Türk Vergi Usul Hukuku'nun önemli özelliklerinden biri de, vergi idaresinin denetim konusunda yeminli mali müşavirlerin desteğinden yararlanabilmesini öngörmesidir. Şöyle ki; yasa koyucu Maliye Bakanlığı'na "*vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını, Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak, yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlama*" yetkisi vermiş (VUK mük. md.227 I, b.2), Bakanlık da bu yetkisini kullanarak YMM tasdik raporu şartını getirmiştir. 3568 SK md.12 II'ye binaen, tasdik edilecek belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenmiştir³⁹. Yeminli mali müşavirler, yetkileri ölçüsünde, bir **gerçeklik** (kayıt ve belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığı) denetimi yapacaklardır⁴⁰. Bu çerçevede, „tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere“, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlardan, defter ve belgelerini incelemek amacıyla talep edebilirler. Mükellefler, yeminli mali müşavirlerden gelen bu talepleri karşılamakla ödevledirler (VUK md.256, son cümle). Yeminli mali müşavirler –ve onların yanında çalışanlar-, bu işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler (3568 SK md.43 I).

4.Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı

Vergi idaresinin vergiyi doğuran olay tespitinden vergi tahsiline kadar gerçekleştirdiği tüm işlemler kamu yararını sağlamaya yönelik olduğundan, işlemlerin maddi açıdan doğru olması, kamunun yararınadır⁴¹. Bu nedenle, vergi idaresinin kararına temel teşkil eden vergisel durumların tespiti, vergi ödevlilerinin keyfine ya da insiyatiline bırakılmayacağından, re'sen

³⁹ Bkz. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.7 (RG t. 02.01.1990, S.20390)

⁴⁰Nitekim, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.7 çerçevesinde çıkartılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:43, 4'e göre (RG t.15.06.2010, S.27612), "*Yeminli mali müşavirlerce söz konusu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı araştırılacak, şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtlarına ilişkin hususlar ilgili vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak tetkik edilecektir.*". Benzeri şekilde 44 Sıra No'lu Tebliğ'de ise, yeminli mali müşavirlerin esasa ilişkin olarak en az şu hususları incelemeleri öngörülmektedir:

—*İadeye konu mal alış ve satış faturalarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı; bunların ilgili sevk irsaliyeleri, nakliye giderleri ile ilgili faturaları ve benzeri belgelerle karşılaştırılarak mal hareketlerin izlenmesi, bu belgelerde yer alan bilgilerin karşılaştırılarak tutarlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin belirtilmesi,*

—*Özel tüketim vergisi ödenerek ithal edilen veya yurt içinden ÖTV mükellefinden satın alınan malların, ithalatçısı veya ihracatçısı tarafından, başka bir malın imalinde kullanılmaksızın veya herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın aynen ihraç edildiğinin tespit edilmesi,*

—*İhracat fatura bilgilerinin, gümrük çıkış beyannamelerinde yer alan bilgilerle mukayese edilmesi ve miktar ve fiyat yönünden uygunluk sağlanması,*

—*Belgelerin hukuki geçerliliği ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu sağlanan ihracat sonucunda iade veya mahsup edilmesi gereken vergi tutarının hesaplanması ile ilgili tüm veriler ve hesaplamaların yapılması, ilgili dönem katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan bilgilere uygunluğunun ortaya konması,*

—*İncelemenin sağlıklı ve amacına uygun sonuçlandırılabilmesi için gerekli olabilecek diğer konuların da irdelenmesi.*". (Koyu renkli vurgulamalar yazara aittir.)

⁴¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, Alman Vergilendirme Usulü, § 5, 3.1.1. ve burada dpn. 115

araştırma ilkesi, vergi idaresinin vergi ödevlisine bağlı olmadan, onun sunduklarından ya da sunmadıklarından bağımsız olarak, her türlü araştırmayı kendiliğinden yapmasını gerektirmektedir⁴². Dolayısıyla, vergi ödevlilerine ödevler getirilmesi re'sen araştırma görevini ortadan kaldırmaz, re'sen araştırma ilkesi devam etmektedir⁴³.

Ancak, idarenin işlemini gerçekleştirebilmesi için ihtiyaç duyduğu deliller vergi ödevlisinin alanındaysa ve vergi ödevlisinin ödevlerini yerine getirmemesi halinde idarenin bu delillere ulaşması oldukça zorsa, artık idarenin ispat yükünün ortadan kalktığını değil ama, ispat ölçüsünün azaldığını kabul etmek gerekir⁴⁴.

Burada, kuşkusuz özel olarak değinilmesi gereken nokta, *“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”* şeklindeki VUK md.3 V'in anlamıdır. Kötü bir şekilde kaleme alınmış olan bu madde lafzı ilk bakışta *“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan (/hayatın olağan akışına uymayan”* durumu iddia eden vergi ödevlisiyse, bu durumda ispat yükü ona aittir gibi bir anlama yol açıyorsa da, bu yanıltıcıdır⁴⁵. Zira, yukarıda da açıklandığı üzere, re'sen araştırma ilkesi sistemde varlığını devam ettiği sürece ispat yükü her zaman vergi idaresine aittir. Dolayısıyla, hayata olağan akışına uymayan bir durumun vergi ödevlisince iddia edilmesi halinde dahi bu kural değişmez. Ancak, vergi idaresinin ispat ölçüsü azalacak ve idare artık sadece *“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olan”* durumu ispatla yetinecektir. Bir örnek vermek gerekirse, mükellefin üretiminde iktisadi ticari ve teknik icapların üzerinde bir fire oranına sahip olduğu iddiası üzerine idare halen ispat yüküne sahiptir; ancak bu durumda sadece iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun fire oranının ne olduğunu ispat edecektir. Bunun bir sonraki aşamasını, yani sübjektif ispat yükü (tartışmalı durumu ispat yükü) değil, objektif ispat yükü (alınacak karar bakımından önem taşıyan durumların ispatlanamaması halinde kimin lehine ya da aleyhine karar alınacağı) sorununu, VUK md.3 V'in Alman Vergi Hukuku'nda da ileri sürülen „normdan yararlanma teorisi“ne göre çözdüğünü belirtmek mümkündür.

5.Sonuç

İlgili olduğu kesimin niceliksel büyüklüğü itibarıyla bir kitle idaresi konumundaki vergi idaresinden re'sen araştırma ilkesinin gereklerini mutlak bir kesinlikte beklemenin gerçekliğe aykırılığı, yasa koyucuyu vergi idaresine yardımcı olacak araçlar ve mekanizmalar bulmaya yönlendirmiştir. Vergi ödevlileri ve vergi ödevlilerine getirilen ödevlerin geniş kapsamını, bu doğrultuda değerlendirmek gerekir. Bu araç ve mekanizmalara rağmen yasa koyucunun re'sen araştırma ilkesinden vazgeçmemesi ise, ilkenin verdiği “kamu yararına hizmeti”nin önemiyle ilgilidir ve kuşkusuz değerli bir anlama sahiptir.

⁴² BAŞARAN YAVAŞLAR, Alman Vergilendirme Usulü, § 5, 3.1.1. ve burada dpn. 116 ve 117'de anılan yazarlar

⁴³BAŞARAN YAVAŞLAR, Alman Vergilendirme Usulü, § 5, 3.1.1.

⁴⁴BAŞARAN YAVAŞLAR, Alman Vergilendirme Usulü, § 5, 3.1.1.

⁴⁵MK md.6 ve HMK md.190 ile de bağlantılı olacak şekilde kapsamlı açıklamalar ve Danıştay kararları için bkz. KARAÇOBAN GÜNEŞ, 123-161.

Dolayısıyla, gerek vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinin ispatla ilgili sonuçları ve gerek VUK md.3 V hükmü, yasa koyucunun re'sen araştırma ilkesine yüklediği anlam ve verdiği değer çerçevesinde ele alınması gereken hususlardır.