

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BELGE DÜZENİ VE İSPAT: “ELEŞTİRİLER VE ÖNERİLER”

*Yrd. Doç. Dr. Özgür BİYAN**

1. Giriş

Beyan sistemine dayanan Türk vergi hukuku (yazılı) belge esasına dayalıdır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu¹ vergiyi doğuran işlemlerin belgelendirilmesine yönelik düzenlemeler getirmiştir ve getirdiği hükümlerle de belge sisteminin yerleşmesini hedef almıştır. Dolayısıyla yükümlüler tarafından yapılacak olan beyanların temel dayanağı düzenledikleri ya da aldıkları belgeler olmaktadır.

Vergi Usul Hukukunda yükümlülerin vergiyi doğuran olaylara ilişkin Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen türde ve biçimde belge düzenlemeleri genel kuraldır. Bu belgelerin biçimsel açıdan kanuna uygun olmasının yanında içeriğinin de gerçeği yansıtması zorunludur. Yükümlüler öncelikle üçüncü kişilerle olan işlemlerini belgelendirmek durumundadırlar. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda² da yer alan bu ilke Vergi Usul Kanunu’nun 227’inci maddesinde yer almaktadır. Ayrıca bu husus 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda³ da ifade edilmiştir (6102 sayılı TTK.m.64/2).

Vergi Usul Kanunu’na göre defter tutmak zorunda olmayan kurumlar vergisinden muaf bazı yükümlüler de belge düzenlemek durumundadır (VUK.m.227/2). Diğer yandan istisnai durumlar da mevcuttur. Vergi Usul Kanunu’nun 228’inci maddesine göre örf ve teamüle göre bir belgeye dayan-

* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, biyan@balikesir.edu.tr

¹ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

² 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazete.

³ 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

dırılması alışılmış olmayan bazı giderler, belge sağlanması imkânsız olan giderler ile vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için belge aranmayacaktır. Ancak bu giderlerin gerçek miktarlar üzerinden kayda geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve niteliğine uygun bulunması şarttır.

Vergi Usul Kanunu'nda belge düzeni detaylı bir şekilde düzenlenmekle birlikte kanun koyucu bununla yetinmemiş ve Maliye Bakanlığı'na bu konuda çok önemli yetkiler vermiştir. (VUK m.227, m.241, mük. m.242, mük. m.257).

Bu çalışmada Türk vergi hukukunda önemli belgelerden biri olan fatura başta olmak üzere “belgeler” inceleme konusu yapılmakta, düzenlemelerde tespit edilebilen sorunlar ortaya çıkarılmaya çalışılmakta ve bazı hususlarda çözüm önerilerinde bulunmaktadır.

2. Türk Vergi Hukukunda İspat Hususu

Türk vergi sisteminin temelini oluşturan beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işletilmesi ve akabinde etkin bir denetim sistemi kurulması gerekir. Yükümlüler kendi kayıtlarını ancak belgelerle ispatlayabilmektedir. Dolayısıyla belge düzeni bir taraftan yükümlünün taraf olduğu işlemleri ispat etmesinde, diğer taraftan da idarenin yükümlünün beyanının doğruluğunu denetlemesinde çok büyük bir önem arz etmektedir⁴.

Vergilendirme alanında maddi hukuk konusundaki anlaşmazlıklar, yani “vergiyi doğuran olay” ispatın konusunu oluşturmaktadır⁵. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde tanımlanan vergiyi doğuran olay “vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”. İspat konusu maddi olay “hukuki olay” veya “hukuki işlem” olacaktır⁶.

⁴ **Karakoç**, Yusuf, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2.bası, (Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77), İzmir, 1997, s. 112.

⁵ **Güneş**, Gülsen; “Vergi Hukukunda Deliller”, (Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LII, Sayı:1-4, Gür-Ay Matbaası), İstanbul, 1987, s. 480.

⁶ **Tuncer**, Selahattin, Vergi Hukuku ve Uygulaması, (Cilt-II, Yaklaşım Yayıncılık), 2006, s. 41.

Vergi hukuku açısından ispat vergisel bir işlemin esasını oluşturan maddi olayın deliller aracılığı ile ortaya konması⁷ ve bu doğrultuda yargıçta kanaat uyandırılması⁸ olarak tanımlanmaktadır. Vergi hukukunda sübjektif ispat yükü (delil gösterme yükü) değil objektif ispat yükü (delil saptama yükü) geçerlidir⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin başlığı “Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” olarak düzenlenmiştir. Maddenin (A) fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması, ispatla ilgili (B) fıkrasında ise ispat ve ispat yükünün paylaşılmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B hükmüne göre, “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”.

Türk vergi hukukunda ispat yükü ile ilgili genel kurala bakıldığında genel/özel bir kural getirilmediği, Medeni Kanun'un 6. maddesindeki kuralın vergi hukukunda tekrar edilmesinden ibaret bir düzenleme olduğu anlaşılmaktadır¹⁰. İlke olarak vergi hukukunda da vergilemeyle ilgili bir hususu ileri süren taraf bunu ispatlamakla yükümlüdür¹¹. Ancak bu genel kural içerisinde bir karine getirilmiştir ve bu karine “hayatın olağan akışı” karinesidir. Bu düzenleme serbest ispat ölçüsünü esas almaktadır¹².

⁷ **Seviğ**, Veysi, “Vergi Yasasında Tanık İfadesi”, (Mali Çözüm, Sayı:5, Temmuz 1991), s. 10.

⁸ **Şeker**, Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, (Beta Yayınları, 1994), s. 220.

⁹ **Şanver**, Salih; “Vergi Hukukunda İspat”, (Vergi Dünyası, Sayı:21, Mayıs 1983), s. 55.

¹⁰ **Öncel**, Mualla, **Kumrulu**, Ahmet ve **Çağan**, Nami, Vergi Hukuku, (16.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2008), s. 199.

¹¹ **Uluatam**, Özhan ve **Methibay**, Yaşar, Vergi Hukuku, (5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001), s. 84.

¹² **Saban**, Nihal, Vergi Hukuku, (4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006), s. 77-80.

Vergi Usul Kanunu 3/B-II hükmünde delil serbestisi benimsenmişse de, hükümde önemli bir karine daha varlığını korumaktadır. Bu karineye göre yasanın bildirim, defter tutma ve vesikalar ile ilgili kurallarına uyan vergi yükümlüsü ilk görünüşün yarattığı “uygunluğa dayalı doğruluk” karinesinden yararlanacaktır¹³. Dolayısıyla belge düzenine uygun bulunan işlemin aksi kanıtlanmadığı sürece gerçek durumu yansıttığı kabul edilir. Bu karinenin doğru olmadığını ispat yükü idarededir. İlk görünüş karinesi ile yükümlü hukuksal bir ön kabulden yararlanır¹⁴. Yükümlü belgelendirme ve defter düzenine uyma ödevlerini yerine getirmese ya da yasaya uygun olarak yerine getirmese ilk görünüş karinesinden yararlanamaz¹⁵. Böyle bir durumda defter ve belgeler yükümlü yararına kanıt olabilme niteliklerini yitirirler. Vergi idaresi vergiyi re’sen takdir ve tarh edebilir¹⁶.

3. Fatura

Ticari hayat içinde en yaygın kullanılan belgelerden biri olan fatura Vergi Usul Kanunu’nda ayrıntılı biçimde düzenlenmiş bulunmaktadır. Alım-satım işlemleri, maliyet unsurlarını oluşturan kalemler ile işletme giderleri ve gelirleri fatura ile ispatlanmaktadır. Bu itibarla fatura ticarî işlemlerin temelini oluşturmaktadır.

3.1. Faturanın Tanımı ve Şekli Unsurları

Fatura kelimesi menşe itibariyle Latince olup, Fransızca’da “facture”, Almanca’da “factura” ve İngilizce’de de “invoice” kelimeleriyle ifade edilmektedir. Fransız hukukunda fatura, “akde mevzu teşkil eden malların mahiyeti, vasıfları, miktarı ve fiyatı hakkında müfredatlı bir cetvel” olarak tanımlanırken; Alman hukukunda, “bir malın müşterisine veya bir edimin alacaklısına doğmuş olan borcun cins ve miktarı hakkında gönderilen yazılı beyan” olarak tarif edilmiştir¹⁷.

¹³ Saban, s. 81; Şeker, s. 244; Seviğ, s. 13.

¹⁴ Seviğ, s. 13.

¹⁵ Küçük, Eda Özdiler; Vergi Hukukunda Karineler, (Adalet Yayınevi, Ankara, 2011), s. 13.

¹⁶ Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987), s. 49-50.

¹⁷ Arslanlı, Halil, Kara Ticaret Hukuku Dersleri, İstanbul, 1960, s. 41.

Fatura tâcirin ticarî işletmesinin temel işlemlerini tevsik eden, kazancın vergilendirilmesinde ve bir uyuşmazlık halinde işlem yapılan kimselere karşı delil olarak kullanılabilen temel bir belgedir¹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nda fatura ile ilgili bir tanımlama yapılmasına karşın 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda faturanın tanımı düzenlenmemiştir. Yalnız müşterinin istemesi halinde verileceği ifade edilmiştir. Bu bakımdan iki kanun arasında farklılık bulunmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da tanımdan ziyade talep edilmesi durumunda verileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak "... bir mal satmış, üretmiş, bir iş görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tâcirden ... fatura verilmesini ...isteyebilir." İbaresinden faturanın "satış", "üretim", "iş görme", "menfaat sağlama" sonucunda verilen bir belge olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer bir farklılık faturanın şekli, düzeni ve içeriği bakımından söz konusudur. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun fatura ile ilgili hükümleri tâcir ve ticarî işletmesini esas olarak düzenlenmişken, Vergi Usul Kanunu'nda ise, vergilendirme amacıyla tâcir olsun veya olmasın, bir ticarî işletmeyle ilgili olsun veya olmasın tüm vergi yükümlülere göz önüne alınarak düzenlenmiştir. Bu sebeple fatura ile ilgili Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin uygulama alanı daha dardır. Her iki hüküm de diğerinin konu ve uygulama alanına karışmadan amacına uygun kural koymuştur¹⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 229'uncu maddesine göre fatura, bir mal ya da hizmet karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan ya da hizmeti sunan tâcir tarafından müşteriye verilen ticarî belgedir.

Eğer bu belge verilmemiş ise, malın satış işlemi veya hizmetin ifa edilmiş olması kayıtlara intikal ettirilmeyecek, diğer bir ifadeyle işlem kayıtlara intikal ettirilmediği için vergi idaresinin bilgisi dışında kalmış olacaktır²⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 229'uncu maddesindeki tanımlamayı hukukî mahiyetin tespitinden uzak ve eksik bir tarif olduğunu ileri süren görüşler

¹⁸ **Özgür**, Murat, "Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü", (Vergi Raporu, Sayı:80, (Şubat-Mart), 2006), s. 74.

¹⁹ **Ünal**, Oğuz Kürşat, Fatura ve İspat Kuvveti, Ankara, (3.bası, Asil Yayıncılık, 2003), s. 6.

²⁰ **Seviğ**, s. 3.

mevcuttur. Bu görüş sahiplerine göre²¹ fatura “açık fatura” olarak düzenlenebileceği gibi, “kapalı fatura” olarak da düzenlenebilir. Diğer deyişle fatura müşterinin borçlandığı meblağı gösterebildiği gibi, müşterinin borcunu ödediğini de gösterebilir. Vergi Usul Kanunu’nda fatura tacire mahsus bir belge olarak tarif edilmekte ancak müteakip maddelerde tâcir olmayanların da fatura tanzim edebileceği belirtilmektedir. Bu husus “ticarî iş” kavramıyla da uyumludur. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun fatura tarifi yeterli değildir.

Vergi Usul Kanunu’nun 230’uncu maddesine göre faturada düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası; düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı; satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası bulunması gereken asgari bilgilerdir²². Satışlarının tamamını nihai tüketiciye yapan yükümlülere düzenlenen faturalarda müşteri adresinin yazılması zorunluluğu bulunmamaktadır²³.

Fatura özel şartlara bağlandığından içeriği fatura içeriğine uygun da olsa, fatura dışındaki belgeler fatura yerine kabul edilmemektedir. Danıştay, “Alıcı firmaların gönderdiği zimmet notları, fatura niteliğinde bulunmadığından muhteviyatları gider olarak kabul edilmez”²⁴, “Yükümlü tarafından fatura yerine tanzim olunan bono gider belgesi olarak kabul edilemez”²⁵, “Yükümlüye yazılan mektuplar ve muhtevası fatura yerine geçmez”²⁶ şeklinde verdiği kararlar ile bu konuda emsal içtihatlarla imza atmıştır²⁷.

Vergi Usul Kanunu’nun 232’nci maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usûlde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tacirlere, serbest meslek erbabına,

²¹ Ünal, s. 11.

²² Özbacı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan), (Oluş Yayıncılık, Nisan 2006), s. 74.

²³ 157 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 31.03.1984 tarihli ve 18358 sayılı Resmi Gazete.

²⁴ Dnş. 4. D., 17.04.1973 gün, E.1970/5338, K.1976/315, Karakoç, Delil Sistemi, s. 118.

²⁵ Dnş. 4.D., 27.06.1973 gün, E.1971/2275, K.1973/3654, Karakoç, Delil Sistemi, s. 118.

²⁶ Dnş. 4. D., 12.02.1976 gün, E.1975/1354, K.1976/315, Karakoç, Delil Sistemi, s. 118.

²⁷ Karakoç, Delil Sistemi, s. 118.

kazancı basit usûlde tespit olunan tacirlere, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Bunlar dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tacirler ile kazancı basit usûlde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 2011 yılı için 700 TL'yi²⁸ geçmesi veya bedeli 700 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya iş yapanın fatura vermesi mecburidir.

3.2. Faturanın Hukuki Niteliği

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemelere göre faturadan söz edebilmek için taraflar arasında daha önceden akdî bir ilişkinin varlığı zorunludur. Fatura akdî şartlarını tespit eden değil, tespit edilmiş olan şartların bir kısmını gösteren ve bunları belirli şartlarla tevsik eden bir belge niteliğindedir²⁹. Dolayısıyla akdî ilişki sadece fatura ile ispatlanamaz. Diğer delillerin de faturayı teyit etmesi gerekir. Örneğin fatura ile beraber sevk irsaliyesi ile teslimin gerçekleştiği de ortaya konulmalıdır³⁰.

Fatura usûlüne uygun olarak düzenlenmiş olması halinde delil olarak kabul edilen bir belgedir. Ancak faturaların kanunî şekil ve şartlara uygun olması bunların içeriğinin doğru olduğunu kesin olarak göstermemektedir³¹.

Gerçekte bir mal hareketi ve teslimini göstermeyen faturalara itibar edilmemektedir. Ticaret yaptığı şüpheli olan, mal alımı bulunmayan, üretimi olmayan veya üretim kapasitesi yetersiz bulunan mal girişlerini ispat edemeyen, ticarî defter ve belgelerine göre alışlarını ispat edemeyen kişi ve kuruluşların düzenledikleri faturalar geçerli kabul edilmemektedir³². Diğer

²⁸ 402 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 29.12.2010 tarihli ve 27800 (6.mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

²⁹ **Kumkale**, Rüknettin, Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler, Ankara, (Seçkin Yayınları, 2003), s. 133.

³⁰ **Özer**, Yılmaz, **Doğan**, A. Abdullah ve **Arıca**, M. Nadir, Vergi Hukukunda Belgeler, Ankara, (Şafak Matbaacılık, 1996), s. 33.

³¹ Dnş. VDDK, 09.03.1990 gün, E.1989/205, K.1990/17, www.kazanci.com.tr, (18.01.2008).

³² **Esen**, Ahmet, "Delil Çeşitleri", (Maliye Postası, Sayı:210, Haziran 1989), s. 10.

yandan Vergi Usul Kanunu'nun faturaya ilişkin hükümlerine uygun olarak düzenlenen faturalarda yazılı tutardan fazla para alındığının iddia ve ispat edilememesi halinde, tarhiyata fatura bedelinin esas alınması gerekir³³.

Faturanın hukukî mahiyetinin tespitini tek bir müessese ile açıklamak mümkün değildir. Ayrıca her faturaya aynı hukukî mahiyet de tanınmaz. Çünkü fatura düzenlenmesine sebep olan akdî ilişkiden farklı olarak taraflardan yalnızca birinin düzenlediği ve imzaladığı bir belgedir. Düzenleyenin iradesini açıklamakta; ancak, adına düzenlenen kimsenin iradesini açıklamamaktadır. Ayrıca faturanın açık veya kapalı düzenlenmesi de farklı işlemleri gerektirmektedir³⁴.

Fatura Türk vergi hukukunda kendisini düzenleyen ve alan açısından aksi kanıtlanabilen bir ispat aracıdır³⁵. Fatura tanzim eden tâcir için senet mahiyetinde ve kesin delil niteliğindedir³⁶. Faturanın üçüncü şahıslar arasında delil olması söz konusu değildir, ancak delil başlangıcı olarak ve başka delillerle pekiştirilerek faturadan yararlanılması mümkündür³⁷.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, faturada bulunması gereken bilgilerin neler olması gerektiği yönünde bir hükme sahip değildir. Ancak 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 23/2 hükmünde "faturanın münderecatı" ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 21/2 hükmünde "faturanın içeriği" tabiri kullanılmıştır.

Buradaki "münderecatı" ve "içeriği" tabirinin, tâcirin yaptığı iş veya satılan mal bakımından açıklanması gerekli şart ve kayıtları kapsayan bir kavram olarak algılanması yerinde olacaktır. Fatura münderecatı/içeriği deyiminin sınırını, faturada bulunması mutad olan kayıtlar oluşturmaktadır³⁸.

³³ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 121.

³⁴ **Ünal**, s. 52-54.

³⁵ **Güner**, M.Fatih, "Muhasebe Sistemi İçerisinde Faturanın Önemi, Fatura ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Faturanın Ticari İşlemlerde Bir İspat Aracı Olarak Kullanılması", (E-Yaklaşım, Sayı:25, Ağustos 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086861.htm), (20.11.2007)

³⁶ **Deynekli**, Adnan, Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli, Ankara, (Turhan Kitabevi, 2006), s. 72.

³⁷ **Doğanay**, İsmail, "Faturanın Kapatılması, Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz", (Yaklaşım, Sayı: 4, Nisan 1993), s. 7.

³⁸ **Doğanay**, s. 8.

3.3. Fatura Düzenlenme Süresi ve İspat İlişkisi

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri fatura verme ve isteme zorunluluğu ile fatura verme süresi yönlerinden farklılık arz etmektedir. Her hukuk dalı amacına uygun kurallar koymaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 231/1-5'inci bendi 7 gün içinde düzenlenmeyen faturaları hiç düzenlenmemiş saymaktadır. Bu durumda “*bir faturayı süresinde düzenlemeyen bir yükümlü ilgili faturayı delil olarak kullanamayacak mıdır*” sorusu akla gelmektedir. Çünkü, gelir ve kurumlar vergisi açısından fatura bedelinin gider olarak kabul edilebilmesi, katma değer vergisi açısından faturada gösterilen katma değer vergisinin indirimine konu yapılabilmesi her şeyden önce faturanın geçerli olmasına bağlıdır. Aksi halde, fatura bedeli gider/gelir sayılamayacak, katma değer vergisi indirimine konu olamayacaktır.

Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesi uyarınca en az bir asıl ve bir örnek düzenlenmesi gereken faturanın aslı ve örneği üzerindeki bilgilerin birbirinden farklı olması halinde, aksi ispatlanmadıkça asıldaki yazılı bilgilerin doğruluğunun kabulünün gerektiğine hükmetmiştir³⁹.

Kanaatimce Vergi Usul Kanunu'nun 231/1-5 bendi uyarınca 7 gün içinde düzenlenmeyen bir faturanın tamamen yok sayılması ve geçerli kabul edilmemesi amacını aşan katı bir yaptırımdır. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olacağı, yemin hariç her türlü delilin geçerli kabul edileceği temel kural olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla geç düzenlenmesi nedeniyle geçersiz kabul edilen uyumsuzluk konusu faturanın delil olarak kabul edilmemesi, tamamen yok sayılması doğru bir uygulama değildir. Bir faturayı süresinde düzenlemeyen yükümlü ispat yükünü üzerine almış olacaktır. Dolayısıyla ilk görünüş karinesinden faydalanamayacak ve ihtilafli hususu ispatlamak zorunda kalacaktır. Yoksa tamamen söz konusu faturanın delil olarak kabul edilmemesi söz konusu olmamalıdır.

Dolayısıyla desteklediğimiz görüşe göre⁴⁰ mal teslimi veya hizmet ifası fiili olarak gerçekleşmişse, faturayı düzenleyen gelir hesaplarına, alan da

³⁹ Dnş. 7. D., 05.04.2004 gün, E.2000/8771, K.2004/812, www.kazanci.com.tr, (Erişim: 18.01.2008).

⁴⁰ **Kumkale**, s. 152.

gider hesaplarına intikal ettirmişse, Vergi Usul Kanunu'nun 231/1-5'inci bendine rağmen fatura taraflar arasındaki iş münasebeti açısından delil hükmündedir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan "gerçek mahiyetin" esas alınması açısından da doğru olan budur.

Bir noktaya daha dikkat çekmek istiyorum. Vergi Usul Kanunu'nun 232'inci maddesi uyarınca fatura kullanmak bir "zorunluluk" arz etmektedir. Aynı Kanun'un 231'inci maddesine göre ise 7 gün içinde düzenlenmesi şarttır. Demek ki kullanım zorunluluğu ve süre konusunda kanun koyucu bir mecburiyet getirmiştir. Bunun en önemli nedeni ise, belge düzeninin yerleşmesi ve vergiyi doğuran işlemlerin zamanında kayıt altına alınmasıdır.

Bu düzenlemeler karşısında ticarî hayatta en yaygın kullanılan belge olan faturaya "tebligat" zorunluluğunun da getirilmesi gerektiği kanaatindeyim. Diğer deyişle "kullanım zorunluluğu" ve "süre sınırlaması" dâhilinde düzenlenmesi gereken faturanın karşı tarafa zorunlu olarak tebliğinin düzenlenmesi ve tebligat zorunluluğunun belirli kurallara tâbi tutulması, hem 7 günlük sürenin yükümlü tarafından doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmayacağı hususundaki tereddütleri ortadan kaldıracak ve denetimi kolaylaştıracak, hem de faturaya itiraz edilmesi hususundaki birtakım sorunların da zamanında giderilmesi ve kayıt altına alınması hususunda da ciddi katkı sağlayacaktır. Bu husus özel hukuk bakımından yükümlüler arası sorunları azaltacağı gibi, vergi hukuku açısından da idarenin vergiyi doğuran olayların tespiti açısından ispat yükünü önemli derecede kolaylaştıracaktır. Hatta bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 219'üncü maddesinde düzenlenen kayıt nizamının kontrolünde de önemli bir avantaj sağlayacaktır. Vergi hukukunun temel belgesi olan faturanın kullanımının düzenliliği ve akabinde kayıt dışılığın azaltılması gibi temel konular açısından bu hususun değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyim.

3.4. Fatura'ya İtiraz Süresi ve İspat İlişkisi

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 23'üncü maddesi ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 21'inci maddesi gereği faturayı alan tâcir 8 gün içinde fatura içeriğine (münderecatına) itiraz etmezse faturayı kabul etmiş sayılır. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 23'üncü maddesinde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 21. maddesinde yer alan hükümlerin ilk iki fıkraları münhasıran fatura münderecatı ve ispat kuvveti ile ilgili olan tek hükümdür. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 23'üncü maddesi dışında

66, 1147, 1150, 1154, 1157, 1208, 1443'üncü maddelerde de faturadan bahsedilmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ise 21'inci madde dışında 880, 1280, 1525, 1530'uncu maddelerde faturadan bahsedilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun temel konusu vergisel işlemlerdir. Vergi yükümlüleri vergiyi doğuran olaylarla karşılaştığı sürece gelir ve giderlerini tevsik edecek belgelere ihtiyaç duyarlar. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu vergi yükümlülerinin fatura alma ve verme zorunluluğunu hüküm altına almıştır. Vergi Usul Kanunu hükümlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümlerini değiştirmek, bertaraf etmek ya da muhalif hükümler koymak amacı taşımamaktadır⁴¹. Dolayısıyla, faturaya itiraz konusu esas olarak bir vergi hukuku sorunu değil, ticaret hukuku sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 23'üncü maddesi ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 21'inci maddesi gereği faturaya itiraz edilmemesi, faturanın konu aldığı sözleşmenin (örneğin alım-satım) hazırlık ve müzakere safhasına, icap ve kabul aşamasına ya da sözleşmenin kurulduğuna dair bir unsur değildir. Çünkü fatura akdın ifası ile ilgilidir⁴². Dolayısıyla tebliğ edilen faturaya sekiz gün içinde itiraz edilmemesi satışa konu malın alıcıya teslim edildiğine delil teşkil etmez. İtiraz edilmemesi sadece fiyat ve miktar yönünden faturanın kabul edildiği anlamına gelmektedir⁴³. Satıcı faturada yazılı malı alıcıya "teslim" ettiğini veya o malı ona gönderdiğini ya da faturada yazılı "iş" ona yaptığını ispat etmek zorundadır⁴⁴.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu m.23'de ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunum.21'de düzenlenen itiraz edilme veya itiraz edilmeme yolu ile kabul, ispat yükünün yer değiştirmesi sonucunu doğuran, bir başka deyişle aksi her zaman ispat edilebilecek olan bir adi doğruluk karinesi yaratır. Fatura içeriğinin doğruluğunu ve taraflar arasındaki satış, istisna, kira vb. sözleşmeye uygunluğunu ispat yükü taraflar arasında bir uyumsuzluk doğması halinde, kural olarak faturayı düzenleyene aittir. Ancak faturayı alanın süresinde itiraz etmemesi ve böylece faturanın doğruluğunu zımnen kabul etmesi halinde ve bir uyumsuzluk durumunda, faturayı düzenleyen artık

⁴¹ Ünal, s. 14.

⁴² Ünal, s. 10; Özgür, s. 76.

⁴³ Özer, Doğan, Arıca, s. 32.

⁴⁴ Doğanay, s. 11.

doğruluğu ispat yükünden kurtulur ve bu defa faturanın yanlışlığını ispat yükü faturayı alana geçer⁴⁵.

Dolayısıyla 8 günlük itiraz süresi, faturanın konusunu oluşturan sözleşmenin kurulduğu ya da kabul edildiği anlamına gelmemektedir. Söz konusu akdedilen sözleşme çerçevesinde üzerinde anlaşılan fiyatın doğru bir şekilde tanzim edildiği, miktarın doğru bir şekilde teslim edildiği veya ifa edildiği ile ilgilidir. Faturayı düzenleyen taraf itiraz süresi içinde ispat yükünü üzerinde tutarken, itiraz süresi sonrası faturanın doğru olmadığını ispat yükü alıcıya geçmektedir. Demek ki 8 günlük itiraz süresi ispat yükünün yer değişmesine neden olmaktadır. Son olarak yinelemek gerekirse aslında bu bir vergi hukuku sorunu değil, ticaret hukuku sorunudur.

3.5. Faturadaki Çıktı ve Silintiler

Vergi Usul Kanunu'nun 217'inci maddesine göre defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde bunların düzeltilmeleri ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde üstü çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Bu hükme göre bir faturada yanlış yazılan bir rakam ya da ibare söz konusu olursa, bu rakam ya da ibare üstü çizilerek iptal edilecek, yanlış yazılan rakam ya da ibarenin üstüne ya da yanına doğrusu yazılarak kullanılmaya devam edilecektir. Bu usüle uygun düzeltmeler yapıldığı takdirde, fatura delil değeri açısından herhangi bir kayba uğramayacaktır. Uygulama da bu yönde yürütülmektedir⁴⁶.

Vergi Usul Kanunu'nda bu düzenleme olmasaydı da bu şekilde yapılan düzeltmeleri geçerli saymak Hukuk Muhakemeleri Kanunu⁴⁷ açısından bir zorunluluk arz etmektedir (HMK.m.207). Zira senet kavramı içine giren faturayı düzenleyen taraflar, yaptıkları çıkıntı ve silintileri imzalarıyla onaylayabilirler. Bu durumda bunlar da fatura metnine dâhil edileceklerdir. Eğer bu silinti ve çıkıntılar ayrıca notere de onaylatılmışsa, sahtelik iddiası ortaya atılmadıkça mahkeme için bir ihtilafın varlığından söz edilemeyecektir⁴⁸.

⁴⁵ **Doğrusöz**, Ahmet Bumin, "Faturalardaki Vade Farkı Kaydı", (Referans Gazetesi, 07.04.2008).

⁴⁶ **Kumkale**, s. 211.

⁴⁷ 6100 sayılı Kanun, 04.02.2011 tarihli ve 27836 sayılı Resmi Gazete.

⁴⁸ **Deynekli**, s. 72.

Faturada sehven yapılan hataların çıkıntı ve silintiler yoluyla giderilmesi ve kullanımına devam edilmesi kanaatimce doğru bir yaklaşım değildir. Gerek özel hukuk açısından gerekse kamu hukuku açısından ayrı öneme sahip faturalarda hata yapılması durumunda tamamıyla iptal edilmesi ve vergiyi doğuran olayla ilgili yeni bir fatura düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz. Bu husus fatura kullanımında çok daha titiz davranılmasını sağlayacak, yükümlülere disipline edecek, hataların daha rahat tespit edilmesini sağlayacak ve faturanın hak ettiği önemi kazanmasına sebep olacaktır, düşüncesindeyim.

3.6. Faturada Özellikli Durumlar ve İspat

Ticarî hayatın en yaygın kullanılan belgesi konumunda olan fatura uygulamada türlü şekillerde düzenlemelere maruz kalabilmektedir. Her ne kadar kanunî düzenlemelerle fatura muhtevası ve şekli belirlendiyse de zaman zaman vergi yükümlülerinin ticarî teamül haline getirdikleri özel durumları, fatura üzerine düşükleri özel açıklamaları faturanın özellikli durumlara sahip olmasına neden olmuştur. Söz konusu özel durumların ispat karşısındaki durumu bu başlık altında irdelenmeye çalışılacaktır⁴⁹.

3.6.1. Açık - Kapalı Fatura

Özellikli durumlardan ilki açık-kapalı fatura ayrımıdır. Açık-kapalı fatura ayrımı vergi kanunlarında ya da 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş bir uygulama değildir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ise, 21/2 hükmünde “*faturanın bedeli ödenmişse karşı taraf bunun faturada gösterilmesini isteyebilir*” ifadesine yer verilmiş ancak bunun nasıl olacağına dair açıklamalara yer verilmemiştir. Dolayısıyla fatura ile ilgili düzenlemelerin yeterli olduğunu söylemek mümkün olmadığı gibi açık-kapalı faturadan mı bahsedildiği de net olarak anlaşılamamaktadır.

Ticarî örf ve âdete göre faturanın altına imza atılıp kaşelenmesi halinde, faturanın bedelinin ödendiği, faturanın üstüne imza atılıp kaşelendiği durumlarda da, fatura bedelinin ödenmediği varsayılmaktadır. Yargıtay da çeşitli

⁴⁹ Faturaya ilişkin özellikli durumlar çalışmamızda ele alınan konularla sınırlı değildir. Uygulamada vade farkı, teslim koşulları vb. şerhler düşülen faturalar da sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak söz konusu hususlar esas itibarıyla ticaret hukuku kapsamına girdiğinden çalışmamız kapsamına dahil edilmemiştir.

kararları ile bu uygulamanın varlığını kabul etmiştir⁵⁰. Bu açıdan kapalı fatura aynı zamanda makbuz niteliğine de haiz olur⁵¹.

Ticarî icap ifade edildiği zaman ticarî örf ve âdeti anlamak gerekir. Ticarî örf ve âdet tüccar arasında cari olan kurallardır. Bunlar mesleki nitelik taşırlar. Genel veya bölgesel olabileceği gibi belli bir işletme birimine ait ve ona özgü de olabilirler⁵². Dolayısıyla açık veya kapalı fatura ticarî örf ve âdet hukukuna yerleşmiş bir uygulama olarak ticarî icap niteliğindedir demek kanaatimce yanlış olmayacaktır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde ifade edilen ticarî icaplar arasında açık-kapalı faturanın olduğu düşünülebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 231/1-4 bendine göre faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunmak zorundadır. Vergi Usul Kanunu fatura düzenlenirken baş tarafına imza atılması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu imza ile faturayı düzenleyen satışı gerçekleştirdiğini ve bu işin karşılığında gelir elde ettiğini; faturayı alan ise, bir harcama yaptığını kanıtlamaktadır⁵³.

Faturanın ödenip ödenmediği esas itibariyle vergi hukuku probleminin ziyade ticaret hukuku sorunudur. Çünkü özel hukuk kişileri arasındaki ilişkileri ilgilendirmektedir. Diğer deyişle, vergi hukuku açısından faturanın açık ya da kapalı olması birinci derecede önem arz etmez. Faturanın düzenlenmesi yeterlidir. Ödenip ödenmemesi vergisel açıdan önemli değildir. Zira, esas olarak ticarî kazanç sahipleri tarafından düzenlenen fatura, düzenlendiği andan itibaren tahakkuk esas gereği (GVK.m.39) düzenleyen lehine gelir, faturayı alan lehine gider sayılmaktadır.

Faturanın açık ya da kapalı olması gerek bilânço esasına göre kazancını tespit eden yükümlüler için, gerekse de işletme hesabı esasına göre kazancı tespit edilen yükümlüler için ispat hukuku açısından bir farklılık arz

⁵⁰ Yrg. 11. HD., 18.09.1990 gün, E.1990/5178, K.1990/5570, Yrg. 11. HD. 18.10.1982 gün, E.1982/3935, K.1982/3981, **Doğanay**, s. 10; **Ünal**, s. 21-22.

⁵¹ **Ünal**, s. 21; **Özgür**, s. 76; **Önder ve Tekşen**, s. 129.

⁵² **Şengül**, Selami, "Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", (Maliye Dergisi, Sayı:47, Eylül-Ekim 1980), s. 124; **Kızılot**, Şükrü ve **Kızılot Zuhâl**, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, (12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2007), s. 696.

⁵³ **Kızılot**, Şükrü, "Açık Fatura-Kapalı Fatura", (Sabah Gazetesi, 11 Aralık 1996), s. 4.

etmemektedir⁵⁴. Fatura bedeli karşılığı yapılan ödeme için makbuz alınmadıkça fatura tutarı kesin olarak ödenmiş veya tahsil edilmiş sayılmaz. Faturanın “kapalı” düzenlenmesi bedelinin tahsil edildiğini kesin olarak kanıtlamaz. Çünkü, kapalı fatura diye bir kavram yoktur⁵⁵.

Bu nedenle katıldığım görüşe göre⁵⁶ Yargıtay tarafından da ticarî örf ve âdet olarak kabul edildiğinden kapalı fatura düzenlenmesi durumunda tahsilâtın gerçekleşmediğinin ispat yükü düzenleyene ait olacaktır.

Diğer yandan uzun yıllardır ticarî hayat içerisinde yer etmiş bulunan ve hemen herkes tarafından kabul edilen faturaya ilişkin spesifik bir uygulama olan “açık-kapalı fatura” ayrımının kanunî düzenlemelere dahil edilmesi gerektiği kanaatindeyim. Böylece uygulamanın belirli esaslara bağlanarak bu konuda yaşanan ihtilafların ve sıkıntılarının giderileceğini düşünüyorum. Özellikle bu hususun Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257/1 ve 2 hükmüne istinaden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 332 Seri No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁵⁷ kapsamındaki 8.000 TL ve üstü miktardaki ödemelerin banka ve PTT aracılığı ile yapılmasına yönelik “zorunlu tevsik” uygulamasına da katkı sağlayacağı kanaatindeyim.

3.6.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge

Faturanın özellikli konularından biri de sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde ispat sorunudur. Sahte veya yanıltıcı belge düzenlemek sadece vergi hukuku açısından (VUK.m.359) değil Türk Ceza Kanunu⁵⁸ açısından da suç teşkil etmektedir (TCK.m.204)⁵⁹.

Sahte belgeden ne anlaşılması gerektiği Vergi Usul Kanunu’nun 359/b hükmünden anlaşılmaktadır. Buna göre sahte belge gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya

⁵⁴ **Önder**, Fahrettin ve **Tekşen**, Ömer“Muhasebe Hukuku Açısından Fatura ve Karşılaşılan Sorunlar Çözüm Önerileri”, (Mali Çözüm, Sayı:69, Ekim-Kasım-Aralık 2004), s. 131.

⁵⁵ **Güner**, s. 5.

⁵⁶ **Ünal**, s. 25.

⁵⁷ 27.04.2004 tarihli ve 25445 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁸ 5237 sayılı Kanun, 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁹ **Kelecioğlu**, M. Aykut, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I”, (Yaklaşım, Sayı:94, Ekim 2000), s. 158.

miktar itibariyle gerçeğe aykırı yansıtan belge ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilecektir (VUK.m.359/a-2).

Sahte fatura düzenlemenin amacı dönem kârını gizlemek ve kayıt dışı işlem yaparak vergisiz kazanç elde etmektir⁶⁰. Diğer bir deyişle, bu faturalar şekil ve görünüm itibariyle Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygundur. Ancak esasında herhangi bir hukukî ilişki yoktur ve sadece vergi kaçırmak, kaçakçılık suçlarında esas faili cezadan kurtarmak, işlenmiş bir gümrük veya vergi kaçakçılığı fiilinin meydana çıkmamasını sağlamak ya da hayali ihracatı gerçekleştirmek amacıyla kullanılmaktadır⁶¹.

Sahte faturanın temel özelliği gerçek bir emtia satışına ve yapılmış bir işe dayanmamasıdır. Bir mal satılmış ya da bir hizmet ifa edilmiş gibi gösterilmektedir⁶². Vergi kanunlarının uygulanmasında sahte belgelerin, herhangi bir muhasebe kaydının belgelendirilmesinde veya herhangi bir indirim veya iade hakkının elde edilmesinde ispatlayıcı belge mahiyetinde kullanılması mümkün değildir⁶³. Ancak hukukî görünüm bakımından gerçek bir fatura söz konusu olduğundan sahteliği ispat edilinceye kadar gerçek faturanın hüküm ve sonuçlarını doğurmaktadır⁶⁴.

Uygulamadartarılan konulardan biri de sahte olduğu ileri sürülen faturanın bedelinin çek ile ödenmesi veya banka kanalı ile ödemenin gerçekleştirilmesi halinde faturanın sahteliğinden söz edilip edilemeyeceğidir. Bu konudaki yaygın kanaat ödemenin banka aracılığı ile ya da çek düzenlenmesi yoluyla gerçekleştirildiğinde faturanın sahteliğinden söz edilemeyeceği şeklindedir⁶⁵. Nitekim Maliye Bakanlığı da banka aracılığı ile yapılan ödemelerde alıcının sorumluluğunun kalmayacağını kabul etmiştir⁶⁶. Diğer yandan Türkiye gibi vergi ahlâkının zayıf olduğu bir ekonomik yapıda bu

⁶⁰ **Kızılot**, Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), (Cilt:2, Yaklaşım Yayınları, 1994), Ankara, s. 2709.

⁶¹ **Erman**, Sahir, Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku,(İstanbul, Cilt:1, Genel Kısım, 1992), s. 7.

⁶² **Kelecioğlu**, Sahte Fatura-I, s. 160.

⁶³ **Alptürk**, Ercan, “Vergi Mevzuatı Kapsamında Suç Delilleri Hakkında Değerlendirmeler”, http://www.geocities.com/ceteris_paribus_tr/alpturk5.doc, (Erişim: 08.08.2008).

⁶⁴ **Ünal**, s. 31.

⁶⁵ **Kelecioğlu**, M. Aykut, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, (Yaklaşım, Sayı:95, Kasım 2000), s. 124.

⁶⁶ 84 Sıra No’lu KDV Genel Tebliği, 23.11.2001 tarihli ve 24592 sayılı Resmi Gazete.

durumun kesin bir ispat olarak düşünilemeyeceğini ileri süren görüşler de mevcuttur⁶⁷.

Kanaatimce alışlarının sahte belgeye dayandığı iddiası ile karşılaşan bir yükümlü, ödemelerini banka aracılığı ile yapmışsa, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçekleştiğini ortaya koyabiliyorsa (irsaliye, teslim fişi, kantar fişi vb.) faturanın gerçekten sahte olduğunun ispat külfeti idareye geçecektir. Diğer bir ifadeyle, ödemenin banka ya da finans kurumları aracılığı veya PTT kanalı ile yapılması, yapılan işlemin sahte belgeye dayandığı iddiasını tamamen ortadan kaldırmaya bile, sahte bir işlem yapıp yapılmadığının ispatı yükü o noktada idare tarafından⁶⁸.

Bunun yanında belgeye bağlanamayan mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığının ve gider yazılan tutarın gerçekle (emsaller) uyumlu olduğunun kanıtlanması durumunda da gider veya maliyet olarak dikkate alınması yerinde olacaktır. Örneğin, bir binaya asansör konulması, ancak asansörün ve montaj hizmetinin belgelenememesi durumunda, yapılan kaydın geçersiz sayılması, asansörlü binanın asansörsüz kabul edilmesi gibi maddî gerçeğe aykırı bir durum oluşturur. Ancak bu tip bir duruma KDV açısından bakıldığında aynı sonuca ulaşmak mümkün değildir. Zira, KDV, maddî gerçekle birlikte şekle (belge düzenine) de önem veren bir vergidir. Ödenecek KDV hesabında indirim müessesesinden yararlanma, gerçek bir mal ve hizmet alımının olması, belgeye bağlanmış bulunması ve bu belgenin ilgili dönemde deftere kaydedilmiş olması koşullarına bağlıdır. Bu nedenle KDV'nde indirim müessesesinden belgesiz harcamalar için yararlanmak mümkün değildir⁶⁹. Ancak aksi görüşler de bulunmaktadır⁷⁰.

3.7. Fatura Yerine Geçen Belgeler

Vergi hukukunda fatura yaygın kullanılan bir belge olmakla birlikte fatura düzenlenmeyen işlemlerde fatura yerine geçen belgeler de kullanılmaktadır. Bu belgeler perakende satış fişi, gider pusulası ve müstahsil makbuzudur.

⁶⁷ **Kelecioğlu**, Sahte Fatura-II, s. 125.

⁶⁸ **Ünal**, s. 33.

⁶⁹ **Doğrusöz**, Ahmet Bumin, “Sahte Belge Mi, Belgesiz Kayıt Mı”, *Referans Gazetesi*, 01.09.2008.

⁷⁰ **Ünal**, s. 32.

Fatura yerine geçen belgelerin delil olabilmesi için yasada öngörülen şekil şartlarına uyulması gerekir. Aksi halde, fatura yerine geçen bu vesikaların delil olarak kullanılması kabul edilmeyeceğinden ihtilaf çıkması muhtemeldir. Dolayısıyla, şekil şartlarına içerik kadar önem verilmelidir. Bu belgelerin geçerli bir delil olabilmesi için en başta emsallere uygun bedeller taşıması ve gerçek olayları göstermesi gerekir⁷¹.

Vergi kanunları açısından söz konusu belgeler fatura yerine geçse de Türk Ticaret Kanunu açısından aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Vergi hukukunda düzenlenen fatura yerine geçen belgeler Türk Ticaret Kanunu açısından fatura yerine geçebilecek belgelerden sayılmamaktadır. Bu belgelere 8 günlük itiraz süresi işlemeyecektir⁷².

3.7.1. Perakende Satış Fişleri

Vergi Usul Kanunu'nun 233'üncü maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tâcirlerle defter tutmak zorunda olan çiftçiler fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işleri perakende satış belgesine bağlamak durumundadırlar. Bunlar perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları ile giriş ve yolcu taşıma biletleridir. Bunların kanunda belirtilen esaslara göre düzenlenmesi gerekmektedir.

Doğrudan tüketiciye mal satan veya iş yapan yükümlülerin ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti vardır. Bu yükümlülerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde ödeme kaydedici cihaz fişleri kullanılmaktadır. Böylelikle belge düzenleme kolaylığı getirilmiş olmakta ve yükümlü olmayan tüketici konumundaki kimselerin beklemeden belge almaları sağlanmaktadır⁷³.

3.7.2. Gider Pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usûlde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa, yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim ettikleri belge gider pusulası olarak isimlendirilmektedir. Söz

⁷¹ Esen, s. 15.

⁷² Ünal, s. 36-37.

⁷³ Karakoç, Delil Sistemi, s. 125.

konusu belgeler düzenlendikten sonra işi yapana veya emtiayı satana imza ettirilir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tacirlerin, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilebilir (VUK m.234).

Gider pusulası, işin mahiyetini, malın cins ve nevini, miktar ve bedelini, iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya malı satın alan ile satanın ad ve soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve düzenleme tarihini ihtiva eder ve iki nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası işi yapana veya malı satana verilir. Öte yandan gider pusulası seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş gider pusulası, vergi yargılaması hukukunda bir delil olarak kabul edilmektedir⁷⁴. Ancak gider pusulasını Türk Ticaret Kanunu açısından faturanın hüküm ve sonuçları ile değerlendirmek mümkün değildir⁷⁵.

3.7.3. Müstahsil Makbuzu

Vergi Usul Kanunu'nun 235'inci maddesi uyarınca birinci ve ikinci sınıf tacirler ile kazancı basit usûlde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usûlde vergiye tâbi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlemek, bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermek ve diğerini ona imzalatarak almak zorundadırlar. Satışa konu mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya aracısı tarafından alınırsa müstahsil makbuzu bunlar tarafından düzenlenecek ve imza olunacaktır. Çiftçiden avans üzerine yapılan alım-satımlarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilecektir. Müstahsil makbuzunun tacir veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda, makbuzun tarihi; malı satın alan tacir veya çiftçinin soyadı, adı unvanı ve adresi; malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâhı adresi; satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeline ilişkin bilgilerin bulunması zorunludur. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir.

⁷⁴ **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 125.

⁷⁵ **Ünal**, s. 43.

4. Sevk İrsaliyesi

Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesine göre malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının; teslim edilen malın alıcı tarafından taşındığı veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan ve taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması zorunludur. Ayrıca malın bir yükümlünün birden çok işyerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması zorunlu hale getirilmiştir. Sevk irsaliyelerine müşteri adresi, vergi dairesi ve hesap numarasının da yazılması gerekir (VUK.m.230/3).

Bu şekilde alıcı, satıcı veya malı gönderen tarafından düzenlenmesi gereken sevk irsaliyesinin tarihi ile irsaliye numarasının faturaya kaydedilmesi zorunludur (VUK.m.230/1-5). Ayrıca toplu sevk irsaliyesi ile nakledilen malın satışının yapılması halinde teslim anında fatura düzenlenmesi gerekir.

Sattıkları mallar dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesinin üçüncü fıkrasının beşinci bendinin yükümlülere tanıdığı, malın telsiminden itibaren faturanın 7 gün içinde düzenlenmesi imkânından vazgeçerek, bu yükümlülüğü derhal yerine getirmek isteyen yükümlüler, fatura ve sevk irsaliyesini ayrı ayrı düzenlemeksizin diledikleri takdirde, usûlüne uygun olarak "irsaliyeli fatura" düzenleyebileceklerdir⁷⁶.

Sevk irsaliyesi dışında düzenlenen diğer bir irsaliye ise, taşıma irsaliyesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 240'ıncı maddesine göre ücret karşılığında eşya taşıyan gerçek ve tüzel kişilerin naklettikleri eşya için düzenledikleri belgelere taşıma irsaliyesi adı verilmektedir.

Nakliyat ambarları, daha sonra nakledilmek üzere ambara teslim edilen ve birden fazla kişinin mallarının bir arabayla taşınmasının söz konusu olduğu durumlarda, gerekli bilgileri ihtiva eden ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilen üç nüsha ambar teslim fişi düzenleyeceklerdir. Bu şekilde fiş düzenlenmesi halinde, fişin bir nüshası malı taşıtırana, bir nüshası malı taşıyan aracın sürücüsüne verilir ve bir nüshası da nakliyat ambarında saklanır. Fişin taşıtırana nezdinde kalan nüshası taşıma irsaliyesi yerine geçer⁷⁷.

⁷⁶ 211 Sayılı VUK Genel Tebliği, 12.09.1991 tarihli ve 20989 sayılı Resmi Gazete.

⁷⁷ Karakoç, Delil Sistemi, s. 128.

Düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere irsaliye "mal hareketleri" üzerine düzenlenmiş bir belgedir ve ticarî hayat içerisinde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 230'uncu maddesinde mal sevkinin bulunduğu durumlarda alıcı veya satıcı tarafından irsaliye düzenlenmesinin zorunlu olduğunu hüküm altına almıştır. Ancak kanaatimce bu düzenleme bir noktada yetersizdir.

Sevk irsaliyesine göre taşınan bir malın, gerçekten karşı tarafa ulaştırıldığına dair en önemli unsur karşı tarafın malı aldığına dair "imza" atmasıdır. Uygulamada yükümlüler kendilerini korumak ve işlemlerinin gerçekliğini ispatlayabilmek adına imza hususunu yerine getirmektedir. Mal teslim edildiğinde her iki taraf da sevk irsaliyelerini imza etmektedirler. Ancak ispat yükü açısından son derece önemli olan bu husus kanunî düzenlemelerde bulunmamaktadır⁷⁸. Başka bir ifadeyle, sevk irsaliyesinin imzalanması hususu kanunî bir zorunluluktan değil, ticarî teamüllerin getirdiği bir alışkanlıktan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla sevk irsaliyesi gibi mal hareketlerinin tespitinde önemli konuma sahip bir belgede alıcının imzasının bulunması hususunda kanunî bir zorunluluk olmaması kanaatimce ciddi bir eksiklik, ilgili maddelerde ilavelerle düzeltilmesi gerekmektedir.

5. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek makbuzu, serbest meslek erbabının meslekî faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için düzenlediği ve vermek zorunda olduğu, müşterinin de almak mecburiyetinde olduğu bir belgedir (VUK.m.236).

Serbest meslek makbuzlarına, makbuzu verenin adı, soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarih, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi yazılır. Bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından paranın alındığı anda düzenlenir ve imzalanır (VUK.m.237).

Serbest meslek makbuzu vermek zorunluluğu, gerçek usûlde vergilendirilen serbest meslek erbabı içindir. Tahsilâtlar günü gününe serbest meslek kazanç defterine kaydedilir.

⁷⁸ Bu konuda kanunî düzenlemelerde fark ettiğimiz bu hususu destekleyen tek düzenleme 211 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ek olarak sunulan "irsaliyeli fatura" örneğidir.

Serbest meslek erbabının vermek zorunda olduğu serbest meslek makbuzu fatura sayılamaz. Çünkü faturayı tanımlayan Vergi Usul Kanunu'nun 229'uncu maddesinde belirtilen şartlar serbest meslek makbuzunda bulunmamaktadır⁷⁹.

Serbest meslek makbuzu seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilir. Bu makbuzların da diğer fatura yerine geçen belgeler gibi noter tasdikli olması zorunludur.

6. Ücret Bordrosu

Hizmet akdine dayanan ve işverenin bir borcu olan ücretin ödenmesine ilişkin bir uyuşmazlık halinde ispat yükü işverene aittir. İşçi ücretinin ödenmediğini iddia ettiğinde işverenin emrinde çalıştığını ve hizmet sözleşmesine göre kararlaştırılmış ücretinin ne olduğunu kanıtlaması gerekir. Bunun kanıtlanması halinde hak edilen ücretin ödendiğinin ispat yükü işverene düşer. Bu konuda her türlü delilden yararlanılabilir. İşveren yazılı bir belge ile ücreti ödediğini ispatlarsa ispat yükü işçiye geçer⁸⁰. Örneğin, işverenin banka aracılığı ile yaptığı ödemeler ücretin ödendiğinin en önemli delillerinden biridir.

İşverenler yanında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretleri belgeye bağlamak zorundadırlar. Bu belgeye ücret bordrosu adı verilmektedir. Diğer yandan Vergi Usul Kanunu'nun 238'inci maddesinde "*GVK'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için*" bordro düzenlenmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 239'uncu maddesi uyarınca genel, katma ve özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tâbi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları belgeler ücret bordrosu yerine geçmektedir.

Ücret bordroları veya bordro yerine geçen belgelerin herhangi bir anlaşmalı matbaadan temini veya noter tasdikli olması gerekmez. İşverenler

⁷⁹ Karakoç, Delil Sistemi, s. 127.

⁸⁰ Yavuz, Ezgi, "Ücretin Ödenmesi Kanıtlanması Gününde Ödenmemesi ve Sonuçları", (İstanbul Barosu Dergisi, Cilt:81, Sayı:1, 2007), s. 85.

ücret bordrolarını gerekli bilgileri ihtiva etmek şartıyla diledikleri şekilde düzenlerler.

Yargıtay ücret bordrolarının her zaman gerçeği yansıtmadığı görüşünden hareketle işyerinin niteliği, yapılan iş, işçinin işyerindeki kıdemi ve kalifiye eleman olması gibi niteliklerin birlikte değerlendirilmesiyle işçinin asgari ücretle çalıştığı kabulünün hayatın olağan akışına ve gerçeklerine aykırı düşüğünü kabul etmektedir⁸¹.

Yargıtay kanaatimce doğru bir yaklaşım içinde bulunarak ekonomik hayatın gerçek mahiyetini daha iyi kavrayan bir sonuca ulaşmaktadır. Ekonomik nedenler gereği çalışan kesimin gerçeği yansıtmayan bordroları imzalamak zorunda kaldıkları bir gerçektir. Birçok işyerinde verilen ücretle bordroya yansıyan ücretin farklı olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla, Yargıtay'ın yaklaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan hayatın olağan akışı karinesine de uygundur. Bu durumda bordroları düzenleyen işveren konumundaki yükümlü, ücreti gerçek mahiyetine uygun bir şekilde ödediğini diğer delillerle de (banka dekontu vb.) desteklemelidir.

Türk vergi hukukunda ücret bordroları geçerli bir delil olmakla birlikte, iş hukuku ve sosyal sigortalar hukuku açısından bordronun tek başına yeterli olmadığı görülmektedir. Diğer deyişle, sosyal sigortalar hukuku açısından gerekli bilgilere sahip ücret tediye bordrosu⁸² ve Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin⁸³ 112. maddesi, iş hukuku açısından ücret hesap pusulası⁸⁴ ispat edici delil olarak kullanılmaktadır.

7. Diğer Belgeler

Vergi hukukunda fatura, beyanname, fatura yerine geçen belgeler vb. belgeler yanında başka belgeler de düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu belgeler de, delil serbestisi olan vergi hukukunda geçerli birer delildirler. Usulüne uygun düzenlendiği sürece önemli birer delil olarak gerek idarî işlemlerde gerekse yargı aşamasında kullanılabilirler (VUK.m.3, m.227).

⁸¹ Yrg. 9. HD., 16.10.2002 gün, E.2002/5159, K.2002/19256; Yrg. 9. HD., 04.05.1993 gün, E.1993/559, K.1993/7492, **Yavuz**, s. 86.

⁸² 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, m.102/e-5; 16.06.2006 tarihli ve 26200 sayılı Resmi Gazete.

⁸³ 28.08.2008 tarihli ve 26981 sayılı Resmi Gazete.

⁸⁴ 4857 sayılı İş Kanunu, m.37; 10.06.2005 tarihli ve 25134 sayılı Resmi Gazete.

Yolcu Listesi: Vergi Usul Kanunu'nun 241/B hükmüne göre şehirler-arası yolcu taşımalarında bilet kesmek zorunda olan yükümlülerin, taşıtların her seferi için birbirini takip eden ve sıra numaralı olarak düzenledikleri belgelere yolcu listesi adı verilmektedir.

Günlük Müşteri Listesi: Vergi Usul Kanunu'nun 241/C hükmüne göre otel, motel, pansiyon gibi konaklama yerlerinin düzenledikleri ve işletmede bulundurdukları belgelere günlük müşteri listesi denir. Bu listelerin anlaşmalı matbaalardan temin edilmiş olması veya bir aslının noter tasdikli olması gerekir.

Adisyon: Gerçek usûlde vergilendirilen hizmet işletmeleri, sunulan hizmetin ve emtianın cins ve niteliğini gösterecek adisyonlar düzenlemek zorundadır. Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmesi zorunlu olan belgeler sınıfında bulunan adisyonların nitelikleri ve nasıl düzenleneceği 185 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁸⁵ düzenlenmiştir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ve alkollü içki servisi yapmayan lokanta, kafeterya, pastane, gazino gibi hizmet işletmeleri adisyon kullanmak zorunda değildirler.

Reçeteler: Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'inci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 01.06.1989 tarihinden itibaren özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce (diş hekimi dâhil) özel muayene ve tedaviler için düzenlenen reçeteleri Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu bulunan belgeler kapsamına alınmıştır.

Muhabere Evrakı: Vergi Usul Kanunu'nun 241'inci maddesine göre tâcirlerin her çeşit işlemleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (telgraf ve hesap özetleri dâhil) muhabere evrakını oluşturmaktadır. Bunların işlerin gereğine göre dosyada saklanması zorunludur.

Kıymetli Evrak: Yükümlülerin sattıkları mal ya da yaptıkları işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçlar için bono ya da poliçe düzenlemeleri halinde, bunların Türk Ticaret Kanunu uyarınca bulunması gereken bilgilerin yanında birbirini takip eden seri ve sıra numarası ile alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasını içermesi gerekmektedir. Bono, poliçe, çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman

⁸⁵ 18.08.1988 tarihli ve 19903 sayılı Resmi Gazete.

bonosu, kâr ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın vergi belge düzenini sağlamak açısından ihtiva edeceği bilgileri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK.mük.m.241).

Yukarıda ifade edilen belgeler dışında kalan ve bir hüküm ifade eden ya da gerektiğinde bir hakkın ispatlanmasında delil olarak kullanılan sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilâmları gibi hukukî belgelerle ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi evrakları yükümlüler muhafaza etmek zorundadırlar (VUK.m.242).

Örneğin, yükümlüye ait banka kayıtları maddi delil sayılır. Yükümlünün ilişkili olduğu üçüncü kişilerin banka kayıtlarının da maddî delil olarak kabul görmesi doğaldır. Noterler tarafından düzenlenen belgeler ve yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları aksi ispat edilmedikçe hukuken geçerli belgelerdir. Kambiyo senetleri de vergiyi doğuran olaya ilişkin olduklarının tespiti şartıyla maddî delildirler⁸⁶.

Doktrinde tüm belge ve dokümanların fotokopilerinin başlı başına ayrı bir delil mi olduğu veya yazılı delil başlangıcı mı sayılması gerektiği tartışmalıdır. Katıldığım görüşe göre, fotokopilerin kesin delil olarak kabul edilmesi bazı sakıncalı hususlar barındırdığından kabul edilmemelidir. Çünkü, fotokopisi çekilen bir belge üzerinde hile veya aldatmaya yönelik işlem yapmak mümkündür⁸⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 243 Seri No.lu Genel Tebliği⁸⁸ ile aşağıdaki yükümlüler fatura yerine aşağıdaki belgeleri düzenleyeceklerdir. Buna göre;

- Bankalar yaptıkları hizmetler veya satışlar nedeniyle lehlerine tahakkuk edecek tutarları dekontlarla belgeleyeceklerdir.
- Sigorta şirketleri ve acenteleri tarafından düzenlenen poliçeler fatura yerine kullanılacaktır.
- Sermaye piyasası aracı kurumlarının düzenledikleri işlem sonuç formları fatura yerine geçecektir.

⁸⁶ **Tuncer**, Mehmet, "Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı", (Maliye Postası, Sayı:358, Ağustos 1995), s. 29.

⁸⁷ **Yıldırım**, Mehmet Kamil ve **Pürselim**, H. Selin, "Fransız, Alman ve İsviçre Hukuklarının Türk İspat Hukukuna Etkileri", (Marmara Avrupa Araştırmaları Dergisi, Cilt:12, Sayı:1-2, 2004), s. 72.

⁸⁸ 07.09.1995 tarihli ve 22397 sayılı Resmi Gazete.

- İkrazaatçıların düzenledikleri ödünç sözleşmeleri fatura hükmindedir.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun 385 Seri No.lu Genel Tebliği⁸⁹ ile Yetkili Müessese'lerin (Döviz Büroları) döviz ve/veya kıymetli maden alım satımında fatura yerine Döviz ve Kıymetli Maden Alım/Satım Belgesi düzenleme zorunluluğu getirilmiştir.

Bu belgelerin tümü vergi hukukunda geçerli delillerdir.

8. Sonuç

Çalışmada ele alındığı üzere belge düzeni Türk Vergi Hukuku'nun temel yapı taşı niteliğindedir. Yükümlülerin beyanları, incelemelerin sürdürülmesi belge düzeninin sağlıklı bir şekilde sürekli olarak işlerliğinin oluşturulmasına bağlıdır. Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlük tarihinin beklendiği, Vergi Usul Kanunu'nun yazılma sürecinin devam ettiği şu dönemde eleştiri konusu yapılan hususların giderilmesi, kanunlar arası uyumun sağlanması zorunluluk arz etmektedir. Diğer yandan getirilen önerilerin değerlendirilmeye alınması ve hükümlere dahil edilmesi, belge düzeninin yerleşmesi ve kayıt dışı ekonominin azalması açısından faydalı görülmektedir.

⁸⁹ 01.08.2008 tarihli ve 26954 sayılı Resmi Gazete.

Kaynakça

- Alptürk**, Ercan, "Vergi Mevzuatı Kapsamında Suç Delilleri Hakkında Değerlendirmeler",
http://www.geocities.com/ceteris_paribus_tr/alpturk5.doc, (08.08.2008).
- Arslanlı**, Halil, *Kara Ticaret Hukuku Dersleri*, İstanbul, 1960.
- Deynekli**, Adnan, Medeni Usul Hukukunda Senetlerin Üçüncü Kişilere Karşı İspat Şekli, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- Doğanay**, İsmail, "Faturanın Kapatılması, Delil Olma Özelliği ve Faturaya İtiraz", *Yaklaşım*, Sayı: 4, Nisan 1993.
- Doğrusöz**, Ahmet Bumin, "Faturalardaki Vade Farkı Kaydı", *Referans Gazetesi*, 07.04.2008.
- Doğrusöz**, Ahmet Bumin, "Sahte Belge Mi, Belgesiz Kayıt Mı", *Referans Gazetesi*, 01.09.2008.
- Erman**, Sahir, *Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku*, İstanbul: Cilt:1, Genel Kısım, 1992.
- Esen**, Ahmet, "Delil Çeşitleri", *Maliye Postası*, Sayı:210, Haziran 1989.
- Esen**, Ahmet, "Vergicilikte Deliller", *Maliye Postası*, Sayı:223, Temmuz 1990.
- Evren**, Çınar Can, "İptal Davalarında Kendiliğinden Araştırma İlkesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:XII, Yıl:2008, Sayı:1-2.
- Güneş**, Gülsen, "Vergi Hukukunda Deliller", *Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'e Armağan*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LII, Sayı:1-4, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1987.
- Güner**, M. Fatih, "Muhasebe Sistemi İçerisinde Faturanın Önemi, Fatura ile İlgili Yasal Düzenlemeler ve Faturanın Ticari İşlemlerde Bir İspat Aracı Olarak Kullanılması", **E-Yaklaşım**, Sayı:25, Ağustos 2005, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005086861.htm, (Erişim: 20.11.2007).
- Kaneti**, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.

- Karakoç**, Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, İzmir: 2.bası, Dokuz Eylül Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No:77, 1997.
- Karakoç**, Yusuf, “Faturanın Vergi Yargılaması Hukuku’nda Delil Olması”, *Yaklaşım*, Sayı:18, Haziran 1994.
- Kaya**, Zekeriya, “Belgenin Hiç Düzenlenmemiş Sayılmasının Vergi Usul ve Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım*, Sayı:197, Mayıs 2009.
- Kelecioğlu**, M.Aykut, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-I”, *Yaklaşım*, Sayı:94, Ekim 2000.
- Kelecioğlu**, M.Aykut, “Sahte Faturanın Tanımı ve Faturanın Sahteliğinin İspatı-II”, *Yaklaşım*, Sayı:95, Kasım 2000.
- Kızılot**, Şükrü ve **Kızılot**, Zuhâl, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara: 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Kızılot**, Şükrü, “Açık Fatura-Kapalı Fatura”, *Sabah Gazetesi*, 11 Aralık 1996.
- Kızılot**, Şükrü, *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Cilt:2, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994.
- Kızılot**, Şükrü, *Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)*, Cilt:3, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996.
- Kumkale**, Rüknettin, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2003.
- Küçük**, Eda Özdiler, *Vergi Hukukunda Karineler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011.
- Öncel**, Mualla, **Kumrulu**, Ahmet, **Çağan**, Nami, *Vergi Hukuku*, 16.bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2008.
- Önder**, Fahrettin, **Tekşen**, Ömer, “Muhasebe Hukuku Açısından Fatura ve Karşılaşılan Sorunlar Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm*, Sayı:69, Ekim-Kasım-Aralık 2004.
- Özbalcı**, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Föy-Volan)*, Oluş Yayıncılık, Nisan 2006.

Özer, Yılmaz, A. Abdullah Doğan ve M. Nadir Arıca, *Vergi Hukukunda Belgeler*, Ankara: Şafak Matbaacılık, 1996.

Özgür, Murat, "Faturanın Lehe Delil Olma Şartları ve İspat Gücü", *Vergi Raporu*, Sayı:80, Şubat-Mart 2006.

Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, 4.bası, Beta Yayınları, İstanbul, Aralık 2006.

Seviğ, Veysi, "Vergi Yasasında Tanık İfadesi", *Mali Çözüm*, Sayı:5, Temmuz 1991.

Şanver, Salih, "Vergi Hukukunda İspat", *Vergi Dünyası*, Sayı:21, Mayıs 1983.

Şeker, Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Yayınları, 1994.

Şengül, Selami, "Özel Hukukta ve Vergi Hukukunda Delil Sistemi", *Maliye Dergisi*, Sayı:47, Eylül-Ekim 1980.

Tuncer, Mehmet, "Verginin Tarhi Açısından Maddi Delil Kavramı", *Maliye Postası*, Sayı:358, Ağustos 1985.

Tuncer, Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Cilt-II, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Uluatam, Özhan, **Methibay**, Yaşar, *Vergi Hukuku*, 5.baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim 2001.

Ünal, Oğuz Kürşat, *Fatura ve İspat Kuvveti*, Ankara: 3.bası, Asil Yayıncılık, 2003.

Yavuz, Ezgi, "Ücretin Ödenmesi Kanıtlanması Gününde Ödenmemesi ve Sonuçları", *İstanbul Barosu Dergisi*, Cilt:81, Sayı:1, 2007.

Yıldırım, Mehmet Kamil, **Pürselim**, H. Selin, "Fransız, Alman ve İsviçre Hukuklarının Türk İspat Hukukuna Etkileri", *Marmara Avrupa Araştırmaları Dergisi*, Cilt:12, Sayı:1-2, 2004.

www.kazanci.com.tr, (07.05.2009).

<http://www.kaynakcalivergikanunlari.com>, (06.05.2009).