

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇU

Taha Kürşad UZUN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Murat AKSAN

Konya 2019



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Taha Kürşad UZUN
	Numarası	174234001032
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐
	Tezin Adı	Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.


Öğrencinin imzası
(İmza)



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Öğrencinin	Adı Soyadı	Taha Kürşad UZUN
	Numarası	174234001032
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Kamu Hukuku
	Programı	Tezli Yüksek Lisans ☒ Doktora ☐
	Tez Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Murat AKSAN
	Tezin Adı	Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan **Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu** başlıklı bu çalışma 11/09/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman/Üye	İmza
Dr. Öğr. Üyesi Murat AKSAN	Danışman	
Prof. Dr. Ü. Süleyman ÜSTÜN	Üye	
Dr. Öğr. Üyesi M. Onursal CİN	Üye	

ÖZET

DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇU

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, VUK kapsamında hem bir kabahat hem de gizleme suçu olarak düzenlenmiş ve çeşitli yaptırımlar getirilmiştir. Yaptırımlar getirilerek toplumsal düzenin ve vergi sisteminin aksamadan ilerlemesi amaçlanan ibraz etmeme fiilinin kanunda düzenleniş biçimi açısından, kanun koyucunun toplumsal çıkarları bireyin çıkarların önüne koyduğu anlaşılmaktadır. Bu bakımdan bazı bireysel hakların belli açılardan kısıtlanmasına hatta yok sayılmasına sebep olan kanuni düzenleme, geliştirilmeye muhtaçtır.

Tezin ilk bölümünde, suç ve ceza kavramları ile bunların vergi hukukundaki yeri ve vergi kaçakçılığı suçu incelenmiştir. VUK'ta, vergi kaçakçılığı suçunun belirli fiillerin icrası sonucu oluşacağı düzenlendiğinden bu fiiller birer birer ele alınmıştır. Suçun özel beliriş biçimleri ise nitelikli hal, suça teşebbüs ve içtima başlıkları altında açıklanmıştır.

Suç kısmında verilen ön bilginin ardından ceza tanımlaması yapmak adına yaptırım türleri, vergi hukukunda ele alınış biçimi incelenmiştir. Ceza genel hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da cezaları ortadan kaldıran haller belirtilmiştir. Aynı zamanda vergi hukuku kapsamında kabahat ve suç farkları da açıklanmıştır.

İkinci kısımda gizleme suçu açıklanmış, bu suçun hem TCK hem de VUK bakımından düzenlenmesine rağmen farklı fiilleri kapsamlarına aldığı belirtilmiş ve farkları incelenmiştir. Daha sonra defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin suç oluşturduğu durumlar ele alınmıştır. VUK kapsamında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin suç oluşturması için gereken şartlar ele alınmıştır. Bu şartlar da içtihatlarla desteklenmek suretiyle açıklanmıştır. Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun özel beliriş şekilleri ve cezai yaptırımı açıklanmıştır. Aynı zamanda konuya eleştirel bir bakış getirilerek; yasa ve uygulamanın çelişkileri, fail bakımından susma hakkının kullanılması durumu ve yargılama usulleri açısından *ne bis in idem* prensibinin uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.

ABSTRACT

NEGLECT OR REFUSAL OF TAX ROLLS AND RELEVANT DOCUMENTS

Neglect or refusal of tax rolls and relevant documents has been regulated both as a misdemeanor and a crime within the scope of the Tax Procedure Law and various sanctions have been imposed accordingly. Due to develop the social order and run the tax system without disruptions, it is obvious that the legislator put the public interest one step ahead of the interest of the individuals. In this respect, the legal regulation, which causes certain individual rights to be restricted or even ignored in some respects, is necessary to be developed.

In the first part of the thesis, the terms of the crime and the punishment and their grounds in tax law were examined. Since the Tax Procedure Law regulates conditions the occurrence of the tax evasion crime with the execution of certain acts, these acts are handled one by one. Special circumstances of the crimes in terms of attempts of crimes, chain reactions and joinder of offences are analyzed.

After the basic information about the crime, various sanctions of this crime and their scope in tax law is explained. Circumstances which allow exemption from punishment are also stated in criminal tax law, as it were in criminal law. At the same time, differences between the misdemeanor and the crimes in tax law is examined.

In the second part, hiding crime is explained and despite being regulated both in TCC and TPC; it is analyzed that, the scope of acts which have been regulated in these codes are different. Then, the conditions which cause the refusal of tax rolls and relevant documents to be regarded as a crime are explained. The circumstances of refusal of tax rolls and relevant documents in the scope of the TPC are examined. These conditions are also explained and supported by the case law. The special appearance of the crime of neglect/ refuse to present tax rolls and relevant documents and the punishment of the crime is described. Moreover, a critical approach is brought to the topic in terms of the contradictions of the regulations and the practice, the right to remain silence by the perpetrator and applicability of the principle of ne bis in idem in a proceeding is examined.

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL VE ONAY.....	i
TEZ BİLDİRİMİ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKU

I. VERGİ KAVRAMI.....	5
II. KORUNAN YARAR.....	7
III. VERGİ SUÇLARI VE KABAHATLERİ.....	8
IV. VERGİ CEZALARINI VE KABAHATLERİNİ ETKİLEYEN VEYA SONA ERDİREN HALLER	13
V. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU.....	20
1. DEFTER VE KAYITLARDA HESAP VE MUHASEBE HİLELERİ YAPMAK.....	21
2. GERÇEK OLMAYAN VEYA KAYDA KONU İŞLEMLERLE İLGİSİ BULUNMAYAN KİŞİLER ADINA HESAP AÇMAK.....	23
3. DEFTERLERE KAYDI GEREKEN HESAP VE İŞLEMLERİ VERGİ MATRAHININ AZALMASI SONUCUNU DOĞURACAK ŞEKİLDE TAMAMEN VEYA KISMEN BAŞKA DEFTER, BELGE VEYA DİĞER KAYIT ORTAMLARINA KAYDETMEK	24

4. DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ TAHRİF ETMEK.....	26
5. DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEMEK.....	27
6. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VE KULLANMAK.....	28
7. DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ YOK ETMEK VEYA DEFTER SAYFALARINI YOK EDEREK YERİNE BAŞKA YAPRAKLAR KOYMAK VEYA HİÇ YAPRAK KOYMAMAK.....	30
8. BELGELERİN ASIL VEYA SURETLERİNİ TAMAMEN VEYA KISMEN SAHTE OLARAK DÜZENLEMEK VEYA BU BELGELERİ KULLANMAK...	31
9. YETKİSİZ OLARAK BELGE BASMAK VEYA BU BELGELERİ BİLEREK KULLANMAK.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇU

I.	GİZLEME FİİLİ VE SUÇ TİPİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	36
	1. SUÇ KONUSU EVRAKLAR.....	42
	2. MUHAFAZA SÜRESİ	44
	3. TALEP EDEBİLECEK KİŞİLER.....	45
	4. TALEP ETME YÖNTEMİ.....	47
	5. İBRAZ SÜRESİ.....	49
	6. İKİNCİ KEZ SÜRE VERİLMESİ.....	53
	7. CEZAYI ETKİLEYEN HALLERİN BULUNMAMASI.....	54
	8. VUK M. 359 VE VUK MÜKERRER M. 355'İN BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ	57
II.	KORUNAN HUKUKİ DEĞER.....	62
III.	SUÇUN UNSURLARI.....	63
	1. TİPİKLİĞİN MADDİ UNSURU.....	63
	A. Suçun Konusu.....	63

B. Suçun Fiili.....	65
C. Suçun Faili.....	66
D. Suçun Mağduru.....	69
2. TİPİKLİĞİN MANEVİ UNSURU.....	70
IV. DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ.....	72
1. NİTELİKLİ HAL.....	72
2. SUÇA TEŞEBBÜS.....	74
3. İÇTİMA.....	76
V. DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇUNUN YAPTIRIMI VE KOVUŞTURMA USULÜ.....	79
VI. SUSMA HAKKININ KULLANILMASI.....	87
VII. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	93
KAYNAKÇA.....	101

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
age	: Adı Geçen Eser
agm	: Adı Geçen Makale
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
D	: Daire
E	: Esas
HD	: Hukuk Dairesi
K	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
m	: Madde
s	: Sayfa
S	: Sayı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Dünya üzerinde iki kişi var olduğundan beri kurallara duyulan ihtiyaç, dünyada en az iki kişi var oldukça devam edecektir. Sosyal bir varlık olan insan, doğası gereği diğer insanlarla topluluklar oluşturma eğilimindedir. İnsan topluluklarının çağlar boyunca kurdukları sayısız aile, kabile, devlet, organizasyon, federasyon ve bunlar gibi örgütlenmeler kendi içlerinde ve birbirleriyle olan iletişimlerinde düzen ve barış ortamının sağlanabilmesi için kurallara gereksinim duyulmuştur. Sosyal düzeni kurmak için gereken bu kurallar sözlü ve yazılı olabilirler. Örf, adet, anane, çeşitli ahlak ve görgü kuralları sözlü kuralları oluştururken; hukuk kuralları yazılı kurallardandır. Yazılı ve sözlü olma ayrımlarının yanı sıra hukuk kuralları diğer kurallardan yaptırımları açısından da ayrılır. Hukuk kurallarının ihlali maddi yaptırımla karşılaşırken, diğer kurallar manevi yaptırımlara tabidir.

Hukuk kuralları; toplu halde yaşayan insanlara hem ödevler hem de haklar getiren, sosyal düzeni sağlamaya yönelik kurallar bütünüdür.¹ Siyasal iktidar tarafından getirilen ve maddi yaptırımlarla uyulması sağlanan hukuk kuralları, bireyin ve toplumun refahını sağlamayı hedefler.

Benjamin Franklin, ‘hayatta iki şeyden kurtuluş imkanı yoktur: Biri ölüm, diğeri vergi.’ Diyerek, vergi sisteminin hukuk ve sosyal düzenin süjesi insanın hayatındaki yerine bir anlamda vurgu yapmaktadır.

Devletin ihtiyaçlarının karşılanmasına özgülennmiş argümanlardan biri de şüphesiz vergilerdir. Hukuk sistemi içerisinde çeşitleri ve mahiyetleri birbirinden farklı olan vergiler, kişilerden cebren alınır ve genel niteliğe haizdirler.²

Büyük oranda beyan esasına dayalı Türk Vergi Sisteminde, beyanların usulünce yerine getirilmesini sağlamak için yapılan vergi incelemesi, sistemin sağlıklı işlemesi için gereken en önemli adımdır. Çünkü yazılı evraklar ve somut deliller üzerine inşa edilen beyan sisteminde³ vergi mükellef veya sorumlularınca yapılan beyanların tespiti, defter ve belge düzeninin hukuka ve gerçeğe uygun olmasına bağlıdır. Vergi mükellefi veya sorumlularının vergisel işlemlerinin, servet ve hesap durumlarının faaliyet ve hesap sonuçları, ancak düzgün belge ve

¹ ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 8. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2015, s.1.

² BİLİCİ, Nurettin/BİLİCİ, Adem, Mali Hukuk, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2016, s.6.

³ BİYAN, Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. 12, Özel Sayı, 2010, s. 27.

kayıt düzeni sayesinde sağlıklı bir biçimde tespiti, denetlemeye ve incelemeye konu olabilecektir⁴.

VUK m. 359'da düzenlemesi bulunan suç ve cezaların esas amacı; beyan usulüne dayalı vergi sistemimiz içerisinde güven ortamını sağlamak, devleti muhtemel maddi kayıplardan koruyarak devlet giderlerini finanse etmek ve üstün kamu yararına hâlel gelmesini önlemektir. Buradan işaretle, kanunun amacının bir anlamda önleyici tedbir olduğu ifade edilebilir.⁵

Önemine binaen; defter ve belgelerin saklanması ve ibrazı hususlarında VUK'ta ayrıntılı usul ve esaslara yer verilmiştir. VUK'ta; 'Mükellefin Ödevleri' başlıklı İkinci Kitapta defter, belge ve kayıt düzeni, 'Muhafaza ve İbraz Ödevleri' başlıklı altıncı kısımda ise özel olarak defter ve belgelerin niteliği, saklanma şartları ve ibrazı hususları düzenlenmiştir. Vergi incelemesi, hem VUK m. 172'de düzenlenmiş olan gerçek ve tüzel kişilerin defter tutma mecburiyeti, hem de VUK m. 253-256'da maddelerinde düzenlenmiş olan tuttukları defter ve belgeleri ibraz mecburiyeti hükümlerinin gereği gibi yerine getirilip getirilmediklerinin denetlenmesi için elzemdir. VUK m. 253 uyarınca mükelleflerin defter ve belgelerini, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süre ile muhafaza ödevi bulunmaktadır. VUK m. 256'da ise mükelleflere, muhafaza yükümlülükleri bulunan defter ve belgeleri yetkili vergi inceleme elemanına bir vergi incelemesi yapılması maksadıyla talep edilmesi durumunda ibraz zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi mükellefi veya sorumlularının defter, belge ve kayıtlarının vergi inceleme elemanlarına ibrazı ile başlanacak olan vergi incelemesi neticesinde vergi ödeme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi; tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin tutulması, düzenlenmesi, ibraz edilmesi gibi hususlar denetlenir. Bu bağlamda, diğer ödevlerde olduğu gibi defter ve belgelerin bir vergi incelemesine konu olmak üzere ibraz edilmemesine de müeyyide bağlanarak çeşitli kabahat ve suçlar öngörülmüştür.

VUK m. 359/a-2'de yer alan düzenlemeye göre varlığı noter tasdik kayıtları veya sair şekilde sabit olan defter ve belgelerin, bir vergi incelemesi sırasında vergi otoritelerine ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturacaktır. Gizleme fiili neticesinde; çeşitli para cezaları ve

⁴ NAS, Adil, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, c. 61, 2012, s. 4,1316.

⁵ DONAY, Süheyl, İnsan Hakları Açısından Sanığın Hakları ve Türk Hukuku, 1982, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s.12.

hapis cezaları söz konusu olsa da, hürriyeti tahdit edici nitelikte olan on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmedilmesi, ancak belli şartlar altında söz konusu olacaktır. Cezalandırmanın ikincil nitelikte olması gerekliliği, mümkün olması halinde verilebilecek en hafif cezaya hükmedilmesi gibi kişi hürriyetini ön planda tutan evrensel ilkeler neticesinde hapis cezalarına ilk çare olarak başvurulmaması kanunlarımızda da benimsenmiştir.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin suç oluşturması için aranan şartlar, öncelikle suçun konusu hususunda kendisini gösterir. Suçun konusunu oluşturan defter ve belgelerin, varlıkları noter tasdikleri ve sair suretlerle somut olarak kanıtlanmış olması gerekir. Ayrıca vergi incelemesinin yetkili kişilerce yapılması ve gizleme fiilinin bu kişilere karşı icra edilmesi gerekmektedir⁶.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunun gerçekleşmesi halinde silsile halinde yaptırımlar uygulanmaktadır. Gizleme fiilinin işlenmesi, çeşitli kabahatlere ve suçlara yol açacaktır. Gizleme fiilinin yaptırımları da VUK'ta düzenlenmiştir. Bu yaptırımların bazıları kabahatken, bazıları suç vafındadır. Yaptırımlar arasında şartları olduğu takdirde; idare tarafından takdir edilen matrah veya matrah farkı üzerinden resen gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve geçici vergi tarh edilmesi, özel usulsüzlük cezası kesilmesi, tarh edilen vergiler bakımından üç kat vergi ziyai cezası uygulanması, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmesi gibileri mevcuttur.⁷ Yine başka bir yaptırım olarak yakın zamana kadar defter ve belgelerini mücbir sebepler dışındaki nedenlerle inceleme elemanlarına ibraz etmeyen mükelleflerin, ilgili vergi dönemi içinde bulunan KDV indirimleri reddedilmekteydi. Ancak bu uygulama, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun verdiği karar ile terk edilmiş bulunmaktadır. Vergi yargılamasında ve dolayısı ile ilgili kanunlarda büyük değişikliklere yol açması muhtemel olan mezkur konu da tez içeriğinde ayrıntılı olarak incelenecektir.

Her ne kadar gizleme fiili kanunlar çerçevesinde düzenlenerek kanunilik ilkesine uygunluğu sağlanmış olsa da, bu suçun cezalandırılması bakımından bazı hak ihlalleri gündeme gelmektedir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunun işlenmesi halinde silsile şeklinde uygulanan yaptırımların amacı kamu yararını korumak olsa da; bireysel çıkarları kamu yararına tercih eden sistem, bir takım hak ihlallerini de beraberinde getirmektedir. Buna göre; tek bir suçtan dolayı birden fazla kabahat yaptırımının ve bir de bunun üstüne hapis

⁶ Gizleme fiili aslen ihmalî suçlar kategorisine girmektedir. Bu sebeple gizleme suçunun icrası ile kastedilen, ibraz fiilinin ihmalî hareketler neticesinde icradan kaçınmaktır. Eylemsizlik neticesinde, gizleme suçu icra edilmiş olacaktır.

⁷ BAYKARA, Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008, s.402

cezasının öngörölmüş olması, başka bir suçunu örtmek maksatlı defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefe bu fiilinden dolayı ayrıca suç isnat edilmesi gibi mezkur suçun konusunu oluşturan hususlar, hukukun temel ilkelerine aykırılık teşkil edecek sonuçlara yol açmaktadır. Buradan hareketle; ‘ne bis in idem’ ilkesine, hukuk devleti ilkesine, kanunilik ilkesine, kusur ilkesine, şüpheden sanık yararlanır ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünölen hususlar ayrıca ayrıntılı olarak tartışılacak ve münazara edilecektir.

Bu çalışma kapsamında öncelikle ‘vergi’ ve ‘vergi ceza’ hukukunun temel kavramları, daha sonra suçun alt yapısı, ardından bireysel haklar ve değerlendirmeler kısmı ele alınacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ CEZA HUKUKU

I. VERGİ KAVRAMI

Esasen vergi, devlet ile mükellef arasındaki tek taraflı alacak-borç ilişkisidir. Buradan hareketle en temel manada, mükelleften alınan paranın devlet kaynaklarına aktarılmasına vergi denilmektedir.⁸

Vergi hukuku ise mezkur tanımlardan yola çıkarak; vergi yükümlülüğünün mahiyetinden, vergi borcunun ortaya çıkması ve son bulmasından, vergi yükümlülüklerine aykırı davranmanın sonuçlarından kaynaklı uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasına ilişkin olarak maddi ve şekli kuralları inceleyen bilim dalıdır.⁹

İdarelerin gelirleri; vergi, resim, harç, faiz, zam, ceza gelirleri, sosyal güvenlik primi kesintileri gibi birçok kalemden oluşmaktadır. Bu gelir kaynakları arasından vergiler en önemli getiriye sağlamaktadır¹⁰.

Vergi, anayasal bir ödev olmakla birlikte¹¹, devletin kamusal harcamalarını finanse etmek amacıyla başvurduğu ve zor kullanarak elde ettiği gelir yollarından biridir.¹²

Vergi alacaklısı; soyut olan “devlet” kavramını somutlaştıran yasama, yürütme, yargı organlarının tümü olabilir. Vergiyi toplama görevi ise yürütme organına verilmiştir. Bakanlar Kurulu adına bu görev, Maliye Bakanlığınca yürütülür. Vergi mükellefi, adına vergi terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.(VUK m. 8/1) Vergi sorumlusu ise, kendi dışında doğmuş bir vergiyi ödemek bakımından ilgili vergi dairesinin muhatabı olan gerçek veya tüzel kişidir. (VUK m. 8/2)

⁸ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s.50,51.

⁹ ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 23. Baskı, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara 2014, s.1-6

¹⁰ CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.1.

¹¹ T.C. Anayasası madde 73: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”

¹² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.1.

Vergi hesabına konu olan değer ve miktarlar vergi matrahı olarak adlandırılır. Ödenmesi gereken vergi miktarı, bu matrahlar uyarınca hesaplanır. Vergi matrahının tespitinde iki farklı yol izlenebilir:

- Beyan Usulü
- İdarece Takdir Usulü¹³

Türk Vergi Sisteminde esas olan yöntem, beyan usulüdür. Bu yöntem gereği vergi mükellefleri ve vergi sorumluları, mevzuatlarda belirtilen esasa ve usule ilişkin yükümlülükleri bizzat yerine getirmelidirler.¹⁴

Güven esasına dayalı olan bu sistemde vergi mükelleflerinin yükümlülükleri; vergi konusu işlemi belgelendirmek, bu işlemi defterlerine işlemek, defterlerini tasdik ettirmek, defter, kayıt ve belgelere uygun beyanname düzenlemek, beyannameyi zamanında vergi dairesine iletmektir. Ancak etkin bir denetimin varlığı halinde verimlilik gösterebilecek olan beyan sisteminde bu sebeple, Türk vergi sisteminde vergi mükellefinin yanı sıra vergi idaresine de matrah tespiti aşamasında aktif rol verilmiştir.

VUK m.105'te, karşılıklı sorumlulukları olan vergi idaresi ve vergi mükellefinin ilişkisini "ödevler" başlığı altında düzenlemektedir.

Türk Vergi Sisteminde vergi idaresinin görev almasının sebebi, sağlıklı bir vergi ilişkisi kurmaktır. Asli vazifenin vergi mükellefine ait olması ise, beyana dayalı bir vergi sisteminin benimsenmesinin sonucudur. Mevzuatta yer alan vergi yükümlülüklerinin gücü, denetlendikleri ölçüde anlam bulur.

VUK, vergi denetim yollarını sayma yoluyla belirtmiştir. Buna göre denetim usulleri: Yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesidir.(VUK m. 128, m. 147, m. 148.)

¹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 20.

¹⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.95-97

II. KORUNAN YARAR

Vergi kabahatleri, suçları ve bunlara uygulanan yaptırım ve cezalar, vergi ödevlerinin kanunda belirtilen şekle uygun olarak ifa edilmesini amaçlar; hazineyi, muhtemel kayıplardan korur ve bu yolla devletin gelir kaynaklarını güvence altına alır.¹⁵

Vergi yükümlülüklerine uyulmaması durumunda mağdur hazine, dolaylı yoldan kamu menfaati olmaktadır. Bu sebeple vergi ödevlerini kanunlar çerçevesinde tanzim etmek ve ihlalini cezalandırmak, sistemin işlerliğini sağlayacak ve toplumsal düzen kesintiye uğramaksızın devam edecektir.

Devletin güttüğü politikaya bağlı olarak düzenlenen ceza kanunları, topluma yön vererek kamusal düzeni sağlarlar.¹⁶ Kanun koyucu, toplumsal düzene o toplumun sosyal konjonktürleri yönünde yasalar aracılığıyla şekil verir.¹⁷ Vergi kabahatleri ve suçları, vergi ceza hukukuyla paralel bir biçimde, hazinenin zarar etmesinin önlenmesi ve devletin vergi gelirlerinde süreklilik sağlanarak idari düzenin sağlıklı işlemesi maksadıyla hareket eder.¹⁸

Vergi suçlarının ekseriyeti, kamu yararını korumayı amaçlarken bir kısmı,¹⁹ vergi mükelleflerinin bireysel çıkarını gözetir. Cezalar suç failini bazı yaptırımlara maruz bırakarak toplumda suç işlenmemesi gerekliliği yönünde bir algı oluştururlar. Bu caydırıcı vasfı, cezaların toplum düzenindeki vazgeçilmez önemini gösterir.

Cezalandırmadaki amaç öç almaktan ziyade faili topluma kazandırmak olmalıdır.²⁰ Vergi cezalarıyla vergi mükelleflerince yapılan usulsüzlüklerin giderilerek vergi tarhiyatının sağlanması, kaçırılan vergilerin ödenmesi suretiyle devletin vergi gelirlerinin düzene koyulması ve en nihayetinde devlet eliyle yapılan kamusal harcamaların kesintiye uğramaması amaçlanır.

¹⁵ ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul, 1988, s.4, aktaran, ÖZEN, Mustafa, 213 sayılı VUK'ta Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014, s.2.; HIZLI, Yılmaz, Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s.5.

Anılan eserde vergi kaçakçılığının unsurlarından biri olarak hazinenin 'vergi ziyaına' uğraması şartı aranmıştır. Günümüzde kabahatler için öngörülen 'vergi ziyai', vergi kaçakçılığı suçunun unsuru değildir.

¹⁶ TOROSLU, Nevzat, Ceza Hukuku Genel Kısım, 12. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2008, s. 18.

¹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.87, Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.ankara.edu.tr (Erişim tarihi: 01.08.2019)

¹⁸ EDİZDOĞAN, Nihat/TAŞ, Metin/ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2007, s. 7.

¹⁹ Vergi mahremiyetini ihlal suçu, tipik olarak şahsi menfaatleri esas alan suçlardır. Özel hayatın gizliliği maddesiyle anayasada koruma altına alınan bu ilkenin, vergisel anlamda özelleşmiş hali VUK m. 362'de görülür.

²⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.209-210, Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.ankara.edu.tr (Erişim tarihi: 01.08.2019)

III. VERGİ SUÇLARI VE KABAHAHLERİ

Kanunlarımızda suç tipleri açıklanmış ve özelliklerine göre tasnif edilmiş ancak, ‘suç’ kavramının özel olarak tanımı yapılmamıştır. Doktrinde suç kavramına çeşitli izahatler getirilmiş olup bunlardan bazıları; ‘‘Suç, kanunun bir ceza hukuku yaptırımı ile karşıladığı fiildir’’²¹, ‘‘Cezai müeyyide ile korunan ilkelere(normlara) uymama’’²² şeklindedir.

Özelde vergi suçu ise, devlet hazinesine yahut kamu idaresi kaynaklarına zarar veren, vermesi düşünülen veya muhtemel olan fiillerdir.²³ Bu fiiller, vergi kabahati veya vergi suçlarına yol açar. Bazı durumlarda ise müeyyide olarak hem vergi kabahati hem de ceza hukuku kapsamında vergi suçu ile yaptırım öngörülmüştür.

TCK genel kanun hükmünde iken VUK’un cezai hükümlerinin yer aldığı dördüncü kitap, özel ceza kanunu niteliğindedir.²⁴

Vergi ceza hukuku, vergi hukuku ile ceza hukukunun içeriklerini birlikte bünyesinde barındırır ve bu şekli ile her ikisinin de kesişim noktasında yer alır.²⁵ Vergi suçları, devletin cebri kabiliyetine dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisinin kesiştiği alanda vücut bulur.²⁶

Vergi ceza hukukunda bazı hukuka aykırılıklar ve bunlara uygulanan yaptırımlar kabahat niteliği taşıyan mali ihlaller ve bu çerçevede idari yaptırımlar esasına göre düzenlenir.²⁷ Bazıları ise, doğrudan TCK kapsamında suç ve ceza niteliğindedir.²⁸ Bu hali ile vergi ceza hukuku, ceza hukukunun tamamlayıcı parçası özelliğini haizdir.²⁹

²¹ HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 19. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara 2016, s.77.

²² MUTLUER, M. Kamil: Vergi Hukuku, Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ankara, Ekim, Turhan Yayınları, 2011, s.159.

²³ ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1988, s.2.

²⁴ Danıştay 11. Ceza Dairesi, 07/05/1998, 1997/1280 E., 1998/1644 K.

²⁵ BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Afyonkarahisar, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, s. 13.

²⁶ BAYAR, İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, 1. Baskı, Mali Akademi, Yayınları, Ankara 2013, s.20.

²⁷ AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2016, s.79.

²⁸ KARAKOÇ, Yusuf; ŞENYÜZ, Doğan; BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 2012, s.24

²⁹ KIZILOĞ, Şükrü/ŞENYÜZ, Doğan/TAŞ, Metin/DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 197.

VUK'ta yer alan idari müeyyideler bir suç karşılığı olmayıp, yalnızca vergisel usullere aykırılığın yaptırımını anlamına gelmektedir.³⁰ VUK'a göre tutulması lazım gelen defterlerin tutulmaması bir idari aykırılık sayılmış ve bu fiilin yaptırımını olarak idari nitelikteki birinci derece usulsüzlük cezası öngörülmüştür.

VUK m.359'ta yer alan fiillerden herhangi birinin işlenmesi ise vergi kaçakçılığı suçunun vücut bulmasına yol açar ve bu anlamda VUK'a göre tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hem vergisel kabahat hem de vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilerek, müeyyide olarak özel usulsüzlük ve hapis cezası birlikte uygulanır.³¹

Vergi suçu kavramı geniş anlamda vergi kanunlarının öngördüğü kurallara aykırı davranışlarla sahtecilik, tahrifat, gizleme gibi kamu düzenini bozucu niteliklerle vergi kaybına sebebiyet vererek vergi kaybına yol açmak anlamına gelirken; dar anlamda vergi suçu, vergi kanunları ile öngörülen ödevleri yerine getirmeyerek kamu tüzel kişilerinin haklarını tehlikeye sokan ve zarara uğratan kişilerin mezkur fiillerini cezalandırılmasını ifade eder.³²

'Vergi ödevinden kaçınma' ile 'vergi kaçakçılığı' kavramları farklılık arz etmektedir. Vergiden kaçınma ile kasıt, hukuka uygun şekilde vergi yükünü azaltan davranışlar yahut vergiyi doğuran olayın hiç gerçekleştirilmemesi iken; vergi kaçakçılığından kasıt, hukuka aykırı fiiller ile kişinin üstündeki vergi yükünü azaltmasıdır.³³

Asıl amacı vergi mükellefini söz konusu usulsüzlükten caydırmak, kamu yararını sağlamak, devletin mali kayıplarını önleyerek devlete fon sağlamak olan vergi kabahatleri ve suçları, birbirlerinden belli açılarda farklılaşmaktadırlar. Suç ve kabahatler, ihlal ettikleri değerlerin ağırlığı bakımından ayrılmaktadırlar. Kanun koyucunun benimsediği ceza sistematigi çerçevesinde belirlenen bu ayrım, haksız fiillerin cezalandırılma derecesini de etkileyecektir. Haksızlığın ağır olduğu fiiller suç, nispeten daha hafif görüldüğü fiiller kabahat kategorisine girecektir.³⁴

³⁰ DONAY, Süheyl; Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s.10.

³¹ AĞAR, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, s.80.

³² DONAY, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, s.40.

³³ OKTAR, s. Ateş, Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler, Vergi Sorunları, Eylül 2000, s.82.; KİLDİŞ, Yusuf, Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, Vergi Dünyası, S.309, Mayıs 2007, s.123.; EYÜPGİLLER, S. Saygın, Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002, s.149.

³⁴ ŞENYÜZ, s.4.

Temelde, iki tip hukuka aykırılık da hukuk düzenindeki bir aksamaya yol açsa da, kabahatler ve suçlar nicelik (ağırlık) bakımından birbirine denk değildir.³⁵ Suçlara oranla daha az önem arz eden toplumsal değerlerin ihlalleri, kabahatleri oluşturmaktadır.

Buradan çıkarımla, toplumun bel kemiği niteliğindeki normları korumak maksadıyla, bu değerlerin ihlallerini suç olarak düzenlemek ve bunların kanun sistematüğinde kabahat olarak düzenlenmesini engellemek gereklidir.³⁶

Vergi kabahatleri; VUK m. 341 ve 342’de düzenlenmiş olup, vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere üç tipten ibarettir. Vergi idaresi tarafından yaptırımları belirlenen vergi kabahatlerinde mükellefin, para cezası ödemesi gerekir. Bir hukuka aykırılığın vergi kabahati oluşturmaları için şu özellikleri ihtiva etmesi gerekir:

- Vergi gelir kaybına yol açması,³⁷
- Vergi sisteminin işleyişini aksatması,
- Kanun koyucunun suçlardan daha hafif bulması.³⁸

Vergi suçları; VUK m. 5, 359, 362 ve 363’te düzenlenmiş olup, kaçakçılık, mükellefin özel işlerini yapma ve vergi mahremiyetini ihlalidir.

Genel suç tanımının karşısında vergi suçları, zarar gören veya zarar göreceği düşünülen kurumun devlet hazinesi yahut kamu idaresi gelir kaynakları olması noktasında özelleşir.³⁹ Vergi suçları ve kabahatleri, mali nitelikli olanlar ve ceza hukuku kapsamındakiler olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.⁴⁰

Mali nitelikli kabahatler, VUK çerçevesinde düzenlenmiş olmakla beraber, yalnızca parasal olarak müeyyidelendirilmiştir. Yaptırımları idarece belirlenir. Ceza hukuku kapsamındaki suçlardan ayrıışan noktası, suçun tamamlanmasında kast aranmıyor olmasıdır. Vergi ziyayı ve usulsüzlükler, kabahattir.

³⁵ ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku, 1. Baskı, Asil Yayınları, Ankara 2006, s. 1.

³⁶ KANGAL, Zeynel, Kabahatler Hukuku, 1. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011, s. 34.

³⁷ Belirtmek gerekir ki, usulsüzlük cezalarının uygulanması için gelir kaybı şart değildir.

³⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda/ULUSAN, İlhan, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2009, s. 286.

³⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.2-10, Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.ankara.edu.tr (Erişim tarihi: 01.08.2019)

⁴⁰ ŞENYÜZ, s.2-10

Ceza hukuku kapsamındaki suçlar da VUK'ta düzenlenmekle birlikte, yaptırımları hürriyeti bağlayıcı cezalardır ve ceza mahkemelerinin yargılaması neticesinde hükme bağlanır. Bu kapsamdaki suçlar; kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçudur.

Esasen vergi suçlarının kaynağını, devletin karşılıksız bir yükümlülük olarak sistemini oluşturduğu vergi sistemidir denilebilir. Zira vergi sistemi ile birlikte vergi ziyai ve vergi kaçakçılığı da ortaya çıkmış olmaktadır.⁴¹

Devletin görevi, sağlam bir vergi sistemi kurup bunu korumak, ihlalleri engellemek için müeyyideler getirmek ve bu müeyyidelere uygun yargılama sistemleri tesis etmektir.⁴² Bu sebeple, herhangi bir ihlal karşısında devlet, hem vergi alacaklısı sıfatı ile hem de düzenlemeler yapıp emir ve yasaklarla otoritesini tesis eden bir oluşum olarak varlığını gösterir.

Vergi suçlarına, esas kaynağımız olan VUK'ta olduğu gibi çeşitli mevzuatlarda da rastlanmaktadır. VUK kapsamında düzenlemesi bulunan vergi suçları; haysiyet ve şerefte tecavüz suçu (m.5)⁴³, ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu (m.243)⁴⁴, kaçakçılık suçu (m.359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (m.362)⁴⁵ ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (m.363) olarak düzenlenmiştir.

Haysiyet ve şerefte tecavüz suçu, aslen TCK m.125'te yer alan hakaret suçunun özelleşmiş bir biçimidir. TCK kapsamındaki suçtan farklı olarak, VUK kapsamına alınan suçun fiili; vergi mükelleflerinin kamuya açık vergisel bilgilerinden yola çıkarak yapılacak küçük düşürücü saldırılarla sınırlandırılmıştır. Diğer hususlarda yapılacak haysiyete karşı saldırılar bakımından TCK genel hükümlerine göre cezalandırma yapılacaktır.

Her ne kadar haysiyet ve şerefte tecavüz suçunun netice gerektiren bir suç olması öngörülmüşse de, kanuni netice olan mağdurun iç dünyasında yaratılan memnuniyetsizlik halinin tespiti pek kolay yapılmayacaktır. Bunun yanı sıra, mağdurun uğrayacağı maddi zarar somut ölçütler temel alınarak tespit olunabilecektir. VUK kapsamında, söz konusu suç

⁴¹ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001, s.6,7.

⁴² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.33, Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.ankara.edu.tr (Erişim tarihi: 01.08.2019)

⁴³ Bu suç başlığı, kanun metninde 'vergi mahremiyeti' şeklinde anılmıştır. Değişiklikten önce mezkur hali ile kullanılan suça Prof. Dr. Doğan Şenyüz değinmiştir. ŞENYÜZ, s.490-494.

⁴⁴ VUK m.246/2'de, bu suçun TCK m. 257'ye göre görevi kötüye kullanma suçu hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. ŞENYÜZ, s.495.

⁴⁵ Kanun metninde, bu suçun TCK m. 239'a göre cezalandırılacağı belirtilmiştir.

işleyenlere uygulanacak ceza belirtilmemiştir. Doktrinde⁴⁶ bu husus açık bir eksiklik olarak nitelendirilirken, haysiyet ve şerefe tecavüz suçunu işleyenlerin genel bir hüküm niteliğinde olan TCK m. 125 bağlamında cezalandırılması gerekmektedir. TCK m. 125’te düzenlenen hakaret suçunun cezası üç aydan iki yıla kadar hapis yahut para cezasıdır⁴⁷.

Ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçu ve cezası VUK m. 243 ve devamı maddelerde düzenlenmekle beraber, pratik anlamda uygulaması bulunmamaktadır. Bu sebeple ilgili suç için doktrinde “metruk suç” açıklaması yapılmaktadır⁴⁸. Suç için çeşitli seçimlik hareketler belirtilmiştir. Çiftçiler bakımından VUK m. 243’te, zirai faaliyetlerinin belirli sınırı aşması halinde muhtarlıklara başvurarak beyanda bulunmaları düzenlenmiştir. Muhtar ve ihtiyar heyetinin ödevi ise çiftçilerin bu beyanlarının doğruluğunu araştırmak, yanlış beyanda bulunan veya hiç beyanda bulunmayan çiftçileri gerçeğe uygun beyanda bulunmaya davet etmek, ödevini yerine getirmeyen çiftçileri vergi dairesine bildirmektir.(VUK m. 245) Muhtar ve ihtiyar heyetinin ekim sayım beyanlarını denetlememesi halinde işlenen suçun cezası için VUK, TCK’nın görevi kötüye kullanma suçuna atıf yapmaktadır.(VUK m. 246/2) Buna göre ilgili kamu görevlileri görevini yerine getirmemişse altı aydan iki yıla kadar, görevini ihmal etmiş veya geciktirmişse üç aydan bir yıla kadar hapisle cezalandırılır.(TCK m. 257)

Kural olarak bir netice aranmayan kaçakçılık suçu, vergisel mevzuatlarda öngörülen, vergi sistemini bozucu nitelikteki hukuk dışı fiillerdir.⁴⁹ VUK m. 359’da kaçakçılık suçu üç ayrı gruba ayrılmıştır. Bunlardan ilk iki grup suç; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan evrakların suç konusu edildiği suçlar, üçüncü grup ise belgelerin yetkisiz basılması ve bu belgelerin kullanılmasına ilişkin suçlardır. İlk grup suç on sekiz aydan üç yıla kadar, ikinci grup suç üç yıldan beş yıla kadar, üçüncü grup suç ise iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu, diğer vergi suçlarından farklı olarak kamu yararından ziyade, mükellefin yararını koruma altına almıştır⁵⁰.

Genel manada sırların korunması, Anayasa tarafından güvence altına alınmıştır. Vergi mahremiyetinin de dayanağını oluşturan Anayasa’nın ‘özel hayatın gizliliği’ başlıklı 20.

⁴⁶ ŞENYÜZ, s.493.

⁴⁷ KIZILOĞLU/ŞENYÜZ/TAŞ/DÖNMEZ, Vergi Hukuku, s. 223.

⁴⁸ ŞENYÜZ, s.494.

⁴⁹ ŞENYÜZ, s.490-494.; BAYRAKLI, s.241

⁵⁰ SONSUZOĞLU, Elif, Medeni Kanun’da Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukuna Etkileri, 1. Baskı, Legal Yayınları, 2006, s.133.

maddesidir.⁵¹ Vergi mükellefinin kişisel verilerini koruyarak kişinin ekonomik ve sosyal anlamda zarar görmesinin engellenmesi amaçlanmıştır. Kanun metnindeki ‘‘sır’’ kavramını; şahsın gelir-gider durumu, işleri, hesapları ve gizli kalması gereken diğer durumların üçüncü kişilere açıklanması veya ilgili kişiler tarafından kullanılması şeklinde vergisel sır olarak yorumlamak gerekmektedir.

Suçun faili, vergi mükellefinin vergi sırlarını görev gereği öğrenen kişiler olabileceğinden, bu suç özgü bir suçtur. Kamuya açık bilgiler bakımından bu suç oluşmayacağından, suç konusu bilgilerin, gizlenmesinde yarar olan vergi sırları olması hususuna dikkat edilmelidir. Suçun cezası konusunda VUK m. 362, TCK m. 239’a atıfta bulunmuştur. Buna göre vergi mahremiyetini ihlal edenler, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasına mahkum edilirler.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu; memurların görevleri esnasında vatandaşlara eşit mesafede ve objektif davranma ödevlerini ihlal etmeleri sonucu oluşur. Yalnızca memurlar tarafından işlenebilen bu suç, mahsus suçtur. Kanun hükmünün suç teşkil eden fiiller bakımından sınırlama getirmemesi, memurun vergi mükellefine yaptığı izahat ile şahsın özel işlerini yapma sınırını belirsiz hale getirmektedir.⁵² Muallakta kalan bu durum, somut olaya göre tespit edilip fiilin suç kapsamında olup olmadığı belirlenecektir. İlgili suçun cezası TCK m. 257’de düzenlenen genel hüküm uyarınca görevi kötüye kullanma suçu bakımında verilecek olup; ceza altı aydan iki yıla kadar hapis cezası veya maddenin ikinci fıkrası uyarınca üç aydan bir yıla kadar hapis cezası olacaktır.

IV. VERGİ CEZALARINI VE KABAHATLERİNİ ETKİLEYEN VEYA SONA ERDİREN HALLER

VUK sistematğine göre vergi suçları ve kabahatleri; hürriyeti kısıtlayıcı nitelikteki suçlar ve mali nitelikteki kabahatler olarak iki başlıkta incelenebilir. Hürriyeti kısıtlayıcı nitelikteki suçlar hapis cezaları olmakla beraber, şu hallerde hapis cezasının azaltılacağı veya sona erdirileceği kabul edilir:⁵³ infaz, ölüm, zamanaşımı, af, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, mücbir sebep ve zor durum, pişmanlık ve ıslah. Mali yaptırım niteliğinde olan

⁵¹ ŞENYÜZ, s.471.

⁵² ŞENYÜZ, 2015, s.485.

⁵³ AĞAR, s.523-554.

vergi kabahatlerinin müeyyideleri ise şu hallerde sona erdirilir veya azaltılır:⁵⁴ Ödeme, kişiliğin sona ermesi, terkin, yanılma, hata, cezalarda indirim, mücbir sebep, zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma, af.

Vergi suçu ve cezaları bakımından, “kişinin bilgisizliğinin mazeret kabul edilmeyeceği” ilkesi yumuşatılarak uygulanır. Eğer mükellef VUK m. 413 maddesi bağlamında bir bilgilendirme talep etmişse, kişi bu bilgilendirme sonucu alacağı özelge ve sirkülere göre hareket edeceğinden, bilgilendirme yazısındaki içerik kabahat oluştursa bile şahıs bu bilgilere uygun davranması sebebiyle cezalandırılmaz. Vergi mükelleflerinin yanılma uğramasının tolere edilmesindeki maksat, vergi otoritelerine duyulan güvenin sarsılmamasını sağlamaktır. Yetkili makamların görüş değiştirmesi de aynı sonuçları doğuracaktır.⁵⁵ Vergi suçlarında yanılmanın esaslı olması gerekmektedir. Konuda yanılma halinde bu durum, cezayı etkilemeyeceği gibi kusuru da ortadan kaldırmaz.⁵⁶

Mücbir sebep, doğal afetler gibi kişinin kontrolünün tamamen dışında gelişen beklenmedik olaylardan teşekkül eder ve bu tür olayların sonucunda ödevlerin ifa edilememesi ihtimali hem özel hukukta hem de vergi ceza hukukunda öngörölmüş bir durumdur.⁵⁷

Mücbir sebepler kanunda tahdidi olarak sayılmamış, somut olayın değerlendirilerek vergi ödevine engel teşkil edip etmeyeceğinin yorumu açık bırakılmıştır. (VUK m.13) Kişinin kusurunu dolayısıyla sorumluluğunu ortadan kaldıran mücbir sebepleri sel, kazalar, yangın gibi örnelemek mümkündür. Bir mücbir sebep, varlığı mükellefçe ispat olunmak şartıyla, VUK’a muhalefet suçları bakımından cezaları ortadan kaldıran ve vergi sürelerini durduran bir haldir.⁵⁸

VUK m.373, cezaları ortadan kaldıran etkiye delalet etmektedir. Buna göre mücbir sebep halinde mükellefçe yerine getirilemeyen ödevler için ceza kesilmez. Bu hali ile mücbir sebep; vergi suçu ve kabahati neticesinde verilecek cezayı ortadan kaldırır. Bu noktada mücbir sebep nedeni ile vergi ödevi kanunun gerektirdiği şekilde yerine getirilemiyorsa, illiyet bağının açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Mücbir sebep mükellefin

⁵⁴ ŞENYÜZ, s.281.

⁵⁵ ŞENYÜZ, s.292-295.

⁵⁶ ŞENYÜZ, s.434.

⁵⁷ BAYRAKLI, s. 215.

⁵⁸ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, 1. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2002, s. 218.

vergi ödevini yerine getirmesine engel olacak kadar ağır bir durum oluşturmuyorsa bu halde illiyet bağı kesilir.⁵⁹

Mücbir sebebin bir kabahat neticesinde verilecek cezayı ortadan kaldırması için ispat edilmesi şarttır. Mücbir sebep herkes tarafından bilinecek kadar geniş çaplı bir olaya ayrıca ispata gerek yoktur. Ancak geniş çaplı değil de yalnızca mükellefin yahut yakınlarının bilebileceği bir olaya bu durumda mücbir sebebin tevsik ve ispatı gerekmektedir. (VUK m.373)

VUK m.15 ise mücbir sebebin süreleri durdurma etkisine delalet etmektedir. Buna göre mücbir sebebin meydana gelmesi halinde, sebep ortadan kalkana kadar kanundan doğan süreler işlemez. Mücbir sebebin ortadan kalkması halinde geriye kalan sürede ödev yerine getirilmezse bu durumda kabahat cezalandırılır.⁶⁰

Vergi kabahatleri devlete karşı bir borç ödeme yükümlülüğünü beraberinde getirdiğinden, bu borcun ifası ile borç sona erer. Ödeme, borcun doğal bir sona erme biçimidir. VUK m. 368, ödemenin belli bir zaman diliminde yapılabileceğini açıklamaktadır. Buna göre;

-kesilen cezaya karşı dava açılmamışsa cezanın otuz günlük dava açma süresinin sonunu takip eden bir ay içinde,

-dava açılmışsa ceza, kısmen veya tamamen reddine göre düzenlenecek ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ilgili, gecikme faizlerine de katlanacaktır.⁶¹

Suç ve cezalarda şahsilik ilkesi gereği vergi cezaları, ölüm ile mirasçılara geçmeksizin sona erer. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken bir husus, vergi ilişkisinin ölen kişi bakımından sona ereceğidir.⁶² Zira sanıkların yahut hükümlülerin birden çok olması durumunda vergi ilişkisi diğer kişiler bakımından devam edeceğinden, sağ kişilerin de vergi cezalarının sona ermesi söz konusu değildir.

Zamanaşımı, vergi sistematığıne göre tebliğ ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki türdür. Tebliğ zamanaşımı, işlenen bir kabahate karşı süresinde ceza kesip tebliğ etmekten kaynaklıdır. Vergi ziyaında vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci

⁵⁹ ŞENYÜZ, s.308.

⁶⁰ ŞENYÜZ, s.309.

⁶¹ ŞENYÜZ, s.282.

⁶² BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları, 1. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011, s.63.

gününden başlayarak beş yıl olan bu zamanaşımı; özel usulsüzlük halinde beş ve iki yıl olarak düzenlenmiştir. Genel usulsüzlüklerde ise iki yıllık bir zamanaşımı süresi mevcuttur. (VUK m. 114) Tahsil zamanaşımında; vergi ziyayı, özel usulsüzlük, genel usulsüzlük kabahatlerine ilişkin olarak kesilen cezaların vadelerinin rastladığı yılı izleyen yıl başından itibaren beş yıl içinde tahsili gerekmektedir. (AATUHK m. 102)

Vergi cezalarına ilişkin zamanaşımı, VUK'ta özel olarak düzenlenmediğinden, TCK'da düzenlenen hükümler vergi cezalarında da uygulama alanı bulur. Vergi suçları bakımından zamanaşımı; soruşturmanın ve kovuşturmanın her aşamasında geçerlidir. Kamu düzeninden sayılan zamanaşımı, re'sen araştırma ilkesine tabi olduğundan, vazgeçme mümkün değildir. (TCK m.72/2)

Vergi suçlarında iki tip zamanaşımı mevcuttur. Bunlardan biri dava zamanaşımıdır.⁶³ Dava zamanaşımı, suç işlendikten sonra başlar ve iddianamenin kabulüne kadar geçen süreyi ifade eder. Beş yıldan fazla olmayan suçlarda zamanaşımı sekiz yıl olarak belirlenmiştir. Bir diğer zamanaşımı ise ceza zamanaşımıdır. Ceza zamanaşımı hükmün kesinleşmesi ile başlar. Bu nedenle sanık sıfatında olanlar ceza zamanaşımından faydalanamaz, yalnızca hüküm giyenler faydalanabilir. Ceza zamanaşımının süresi on yıldır.

İptal davası, mükellefin vergi cezası içeren vergi ihbarnamesini tebliğ almasından itibaren 30 gün içerisinde açabileceği bir davadır. (İYUK m.7) Vergi cezasının iptali talebiyle vergi mahkemelerinde açılacak bu dava neticesinde hakim şu kararları verebilir: Vergi cezasına yapılan itirazı kabul ederek vergi cezasının iptaline karar verebilir, itirazı reddederek vergi cezasının ödenmesine karar verebilir, itirazın kısmi kabulü veya reddine karar verebilir. Her halde yürütmenin durdurulması kararı ile birlikte anlam kazanacak bu üç karar, mükellef veya vergi idaresi tarafından temyize gitmesi durumunda Danıştay hükmünün alınmasına kadar geçecek sürede bir mağduriyet yaratmamalıdır.

Uzlaşma kurumu; vergi kabahatleri için idari bağlamda VUK ek m. 1-11'den işaretle uygulama alanı bulur. Uzlaşma; tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki başlık altında incelenebilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına; vergi ziyayı(ağır nitelikliler hariç), genel ve özel usulsüzlük kabahatleri dahildir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında ise yalnızca orta nitelikli fiillerle işlenen vergi ziyayı kabahatleri dahildir.⁶⁴

⁶³ ŞENYÜZ, s.542,543.

⁶⁴ ŞENYÜZ, s.329-352.

Yargıtay Kararında: ‘...maliye ile tarhiyat öncesi uzlaşmaya varan sanık hakkında VUK Ek M.11 gereğince beraat kararı verilmesi gerekmektedir...’⁶⁵

Vergi suçlarındaki uzlaşma müessesesi, CMK’ya tabidir. Bu açıdan vergi suçlarında uzlaşma çerçevesi oldukça sınırlıdır. Zira CMK’ya göre uzlaşma, soruşturması ve kovuşturması şikayete bağlı suçlar açısından değerlendirme alanı bulur. (CMK m.253) Bu sebepten vergi suçları arasında uzlaşmaya tabi olabilecek suçlar; vergi mahremiyeti (VUK m.5) ve vergi mahremiyetinin ihlali (VUK m.362) suçları sayılabilir.⁶⁶

Terkin, VUK m. 115’te düzenlenerek gelir vergisi, kurumlar vergisi ve arazi vergisini sona erdiren bir müessesedir. Bu kapsamdaki vergiler tahakkuk etmiş ise tahakkuk kaydının iptali neticesinde, vergiler tahsil edilmişse ise mükellefe iadesi veya reddedilmesi neticesinde ortadan kalkar.

Çeşitli terkin sebeplerine örnek olarak tabi afetler, haşerat saldırısı gösterilebilir. Maliye Bakanlığı terkin kararı vermeye yetkilidir. Vergi mükellefi terkin talebini henüz tahsil edilmemiş vergi borçları için ve söz konusu zarar meydana gelmeden önce sonlanmış vergi dönemindeki vergi borçları için ileri sürebilir. Eğer vergi mükellefi, ödeme vadesi geçmesine rağmen vergi borcunu ödememişse bu borçlar için terkin isteyemez.

Tahakkuktan veya takipten vazgeçme kurumu VUK m. 115’te düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, kanunda gösterilen sınırın altı miktarlardaki, tahsilane olanak bulunmayan yahut alacak miktarının takip için yapılacak miktarının altında kaldığı durumlarda tahakkuktan veya takipten vazgeçilebilir.

Af, TBMM ve Cumhurbaşkanı tarafından karar verilen, cezaları ortadan kaldıran olağanüstü bir haldir. Bu müessesenin uygulanması neticesinde şu sonuçlar ortaya çıkabilir:

- Kamu davasının düşmesi,
- Kesinleşmiş bir cezanın ortadan kalkması,
- Kesinleşmiş bir cezanın kısmi veya bütünüyle yerine getirilmemesi,
- Kesinleşmiş bir cezanın bir başka cezaya dönüştürülmesi.⁶⁷

⁶⁵ Yargıtay CGK: 15/02/2000, 2000/11-21 E., 2000/24 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

⁶⁶ ŞENYÜZ, s.531.

⁶⁷ ÖZCAN, Onur, Vergi Suçları, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015, s.406.

Vergi suçları bakımından af müessesesi uygulanırken suçlulara belli şartlar getirilebilir. Bu şartlara örnek olarak vergi cezalarının ödenmesi gösterilebilir. Ancak af uygulanırken şart getirilmemesi de mümkündür.

Cezalarda indirim, yalnızca vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından başvurulabilecek bir yoldur. Vergi mükellefleri ile vergi otoriteleri arasında uzlaşma sağlayarak dava yoluna gidilmeden bir çözüm bulmak amaçlanır. Bu sebeple söz konusu cezanın bir dava konusu edilmemiş olması şarttır. Eğer davaya konu edilmiş bir vergi cezası söz konusuysa, mahkeme henüz karar vermemişken davadan vazgeçilmek suretiyle de cezada indirim yoluna başvurulabilir. Vergi mükellefinin, kendisine vergi cezasının tebliğinde itibaren otuz gün içerisinde dilekçe yoluyla vergi dairesine başvurması gerekir.

Cezada indirim yapılmasının şartı, vergi mükellefinin indirim uygulandıktan sonra kalan miktarı belli sürelerde ödemesidir. Bu süreler, vergi mükellefi ile vergi otoritelerinin anlaştığı vade yahut vergi mükellefinin teminat göstermesi halinde vadenin sona ermesini takip eden üç ay içerisindeydir. Cezada indirim sürecinden sonra ödenmeyen yahut dava konusu yapılan vergi cezaları bakımından cezada indirim kurumu uygulanmayacaktır.

Burada yargılamaya konu olacak ve sanık lehine uygulama alanı bulacak hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesine ayrı bir başlık açmak uygun olacaktır.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi, CMK m.231’de düzenlenmiştir. Kısaca, sübut bulan suçtan dolayı yargılama neticesinde hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az hapis cezası yahut adli para cezası ise, mahkemece hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Kanunun lafzı dikkate alındığında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının hakimince incelemesi sonucunda takdirine bırakıldığı görülecektir. Ancak önemli bir husus da sanığın tasarrufudur. 22/07/2010 gün ve 6008 sayılı Kanun ile 6. Fıkraya eklenen hüküm neticesinde, sanığın kabul etmemesi halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması mahiyeti gereği hükmün, sanık hakkında hukuki bir sonuç doğurmaması anlamına gelmektedir. (CMK m.231/5) Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için kanun bazı objektif ve subjektif şartlar aramıştır. Buna göre;

-sanık daha önce kasten işlediği bir suçtan hüküm giymemiş olmalı,

-mahkemece yapılan gözlem sonucunda, sanığın kişilik özellikleri ve duruşmadaki tutumu dikkate alınarak yeniden suç işlemeyeceği noktasında kanaate varılmalı,

-suçun işlenmesi neticesinde, mağdurun yahut kamunun uğradığı zararın, aynen iade, önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmelidir. (CMK m.231/6)

Zararın tamamen giderilmesi noktasında ilgili maddenin 9. Fıkrası bir istisna teşkil etmektedir. Buna göre; mağdurun veya kamunun zararı aynen iade, önceki hale getirme veya tazmin suretiyle derhal yerine getirilemezse, denetim süresince belirlenen aylık taksitlerin ödenerek zararın tamamen giderilmesi halinde de hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. (CMK .231/9) *Yargıtay Kararında: ...‘sanığın, vergi borçlarını taksitlendirerek ödemeye devam ettiğine ilişkin makbuzlar sunmasına karşın; sabıkası bulunmayan sanık hakkında, vergi ziyaını ödeyip ödemediği sorulup sonucuna göre, CMK m.231/6’ya göre öngörülen HAGB değerlendirilmelidir...⁶⁸*

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı, hapis cezasının ertelenmesine engeldir. Açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen hükmün kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilmez.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı ile birlikte sanık, beş yıl boyunca denetime tabidir. Bu süre zarfında kişi hakkında kasıtlı bir suçtan ötürü tekrar hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez. Denetim süresinde kastı bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik hükümlerine aykırı davranılmadığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm kaldırılır ve dava düşürülür. (CMK m.231/10) Bu süre zarfında kasıtlı bir suç işlenir yahut denetim hükümlerine aykırı bir davranış sergilenirse mahkeme hükmü açıklar. (CMK m.231/11)

01/01/1999 tarihinden itibaren vergi ziyayı, kaçakçılık suçunun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bundan dolayı kaçakçılık suçu hakkında mahkumiyete hükmedilebilmesi için vergi kaybı oluşması şartı aranmaz. Vergi ziyayı, her ne kadar suçun unsuru olmasa da, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için mağdurun veya kamunun uğradığı zararın giderilmesi gerekmektedir. (CMK m.231) Burada uğranılan zarar vergi ziyayıdır. Yerleşik Yargıtay kararlarına göre, bu zarar, basit bir araştırma neticesinde belirlenecek somut zarardır.⁶⁹ Vergi kaybının suçu unsurlarından olmaması hasebi ile ilgili vergi idaresinden vergi ziyaının oluşup oluşmadığına yönelik bilgi alınmadan hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına; yahut raporlarda vergi ziyaının oluştuğu belirtilmemesine

⁶⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 03/10/2012, 2009/14261 E., 2012/16483 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

⁶⁹ UĞUR, Hüsamettin/ELİBOL, Mert, Vergi Suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara 2016, s.302.

rağmen , idarenin zararının giderilmediğinden bahisle hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına karar verilmesi, uygulamada yaşanan sorunlardandır.

Somut zarar ilkesine sıkı sıkıya bağlı kalınması, bazı suçların yargılanması esnasında hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin değerlendirilmesi noktasında sorun teşkil edebilecektir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunda mevcut vergi ziyaının tespiti kesin olarak mümkün olmayacağı için, somut zararın tespiti de güçtür. Bu gibi durumlarda mükellefin sorumluluğunu ortadan kaldıracak olan mücbir sebepler ile, (VUK m.13) kastı ortadan kaldıran diğer hallerin kanıtlanması dışında vergi kaybının varlığının kabulü de zorunludur. Bu sebeple bu durumlarda somut zarar aranmamalı, soyut durumun varlığı halinde zararın tespiti yoluna gidilip hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi uygulanmalıdır.

Yargıtay Kararında: ... 2004 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerini vergi incelemesine esas olmak üzere vaki istem üzerine merciine teslim etmediğinden bahisle eylemine uyan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/a-2. maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açılan sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında somut bir zarara yer verilmediği, ancak defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinden dolayı, geçmiş dönemlere ilişkin gelir vergisi ile katma değer vergisi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği, bir başka ifade ile tarh edilen bu vergi ve cezaların eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmadıkları anlaşılmaktadır. Su halde sanığın vaki eylemi nedeniyle CMK'nın 231.maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanamadığı gözetilmeden sanığın halen vergi borcunu ödememesi nedeniyle koşulları bulunmadığından bahisle yazılı şekilde CMKnun231. maddesinin uygulanmaması, Sonuç: Yasaya aykırı, sanık ve katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi uyarınca uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'un 321. maddesi uyarınca bozulmasına oy birliği ile karar verildi..⁷⁰

⁷⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 06/07/2011, 2011/5028 E., 2011/4033

V. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

VUK m. 359'da düzenlenen bir takım hareketler, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. Bu suçların geneli; vergi kaçırma gayesiyle işlenen ve defter, belge, kayıtlarda usulsüzlükler yaparak kendisini gösteren fiillerdir.⁷¹

Asliye ceza mahkemelerinde görülecek olan bu suçların yaptırımı hapis cezasıdır. Bunun yanında Vergi Dairesinin kabahat yaptırımları da mevcuttur. Bunlar: vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları kesilmesidir.

VUK, aynı zamanda m. 371'de bu suçların soruşturması bakımından bir özellik getirmiş, maddede açıklanan suretle pişmanlık hükümlerinden yararlananlar bakımından m. 359'daki kaçakçılık suçu cezalarına hükmedilemeyeceğini düzenlemiştir. Kanunda çerçevesi belirtilmiş ve bağlı hareketli suçlar kategorisinde yer alan⁷² vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller:⁷³

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak; gerçek olmayan veya işlemle ilgisiz adlara hesap açmak; hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde başka defteri belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek; defter sayfaları yerine başka yaprak koymak; sahte belge aslı veya suret düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak;
- Yetkisiz olarak belge basmak veya bu sahte belgeleri kullanmaktır.

1) DEFTER VE KAYITLARDA HESAP VE MUHASEBE HİLELERİ YAPMAK

VUK uyarınca defter ve belgeler usulüne uygun tutulmalıdır. Bu usule riayet edilmemesi, hesaplarda hatalara ve vergi sisteminde aksamalara yol açacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki, kanunun suç kapsamına aldığı fiil, defter ve belgelerin tutulması esnasında düşülecek hatalar değil, iradi biçimde sebep olunan hilelerdir. Zira, defter ve belgelerin tutulması usulü birtakım

⁷¹ BAYRAKLI, s. 241.

⁷² OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Türkmen Yayınları, İstanbul 2010, s. 79.

⁷³ ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 23. Baskı, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara 2014, s. 212.

muhasebe fonksiyonlarına dayanmaktadır ki bu girift işlemlerde hataya düşmek olağan karşılanabilir.

VUK'ta da söz konusu hata olasılığı öngörülerek, ilgili makamlara hesaplarda yapılan yanlışlıkların önceden haber verilmesi durumunda ceza verilmeyeceği düzenlenmiştir. Failin niyetini belirlemek kolay olmadığından; hileli fiilin sıklığı, failin savunmaları, failin söz konusu hatayı düzeltmeye imkanının olup olmadığı, eğer olmuşsa buna yönelik bir çabası somut olayda değerlendirilmeli ve kast unsuruna göre karar verilmelidir.

Hesap ve muhasebe hileleri, kavramsal olarak kanunda tanımlanmamıştır. Birçok şekilde sebebiyet verilebilecek olan hesap ve muhasebe hilelerine, hakim somut olaydaki fiilleri değerlendirerek karar vereceği anlaşılmaktadır. Bu sebeple doktrinde hesap ve muhasebe hileleri için serbest hareketli ve tanımsız suç⁷⁴ nitelemeleri yapılmıştır.

Asıl amacın; vergi matrahının azaltılması suretiyle, failin şahsi giderlerinin yüksek veya şahsi gelirlerinin düşük gösterilmesi olan hesap ve muhasebe hileleri; zimmet ve yolsuzlukların gizlenmesi, vergi kaçırmak, teşviklerden yararlanmak gibi birçok çıkara hizmet edebilir. Olmayan alımların belgelere olmuş gibi yansıtılması, satışın bağış olarak gösterilmesi⁷⁵, gelirlerin olduğundan düşük gösterilmesi, hesap ve muhasebe hileleriyle ortaya çıkarılan fiktif durumlara örnek olarak verilebilir.

Sırf hareket suçlarına benzer şekilde, hesap ve muhasebe hileleri bakımından da netice aranmamakta olup yalnız bu fiillerin icrası suçun oluşması bakımından yeterlidir. Söz konusu hukuka aykırı hileli hareketler ayrıca vergi matrahının azalmasına sebebiyet verebileceği gibi, herhangi bir netice ortaya çıkmayabilir.

*Yargıtay Kararında: Sanığın Ü. B. isimli balıkçılık teknesinin donatanı olduğu, teknenin yakıt alım defteri ile gemi hareket kayıt jurnali üzerinde yapılan incelemede 22.271 TL'lik yakıtın aslında kullanılmadığı halde teknede avlanma için kullanılmış gibi gösterilerek vergi kaybına neden olunduğu iddia edilen olayda; ...gemi hareket kayıt jurnalinin tutulması zorunlu defterlerden olması...VUK'un 359/a-1 madde ve fıkrası uyarınca...*⁷⁶

Suçun konusunu oluşturan hesaplar tutulması zorunlu defter ve belgelerde yer alanlar olduğundan, ihtiyari evraklarda yapılan hileli hareketler suç oluşturmaz. Örneğin vergi

⁷⁴ KIZILOL/KIZILOL, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, s. 536.

⁷⁵ TAŞDELEN, Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, 1. Baskı, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara 2010, s.154.

⁷⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 25/09/2018, 2016/3309 E., 2018/7255 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

mükellefinin şahsi hesaplarını tuttuğu defterde yapacağı bir yanlışlık, hile yapmak kastı bulunsa dahi, VUK kapsamında tutulması, kanunda belirtilen ve zorunlu olan evraklardan sayılamayacağı için hesap ve muhasebe hilesi gerçekleşmiştir denilemez.

Danıştay 9. Dairesinin 2013/5026 karar numaralı kararında, hesap ve muhasebe hataları ile hileleri kıyasen tartışılmak suretiyle yargılama yapılmıştır. Söz konusu karara konu olan eylem, bir kısım faturaların kayıtlara mükerrer kaydedilmesidir. Hesap ve muhasebe hataları ile hilelerinin maddi unsurları aynı olup, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defter ve belgelerde yapılan yanlışlıklardan ibarettir. Ancak bu iki fiil arasındaki farklılık, manevi unsur noktasında karşımıza çıkar. Fiillerin birbirinden kast konusunda ayrıldığı nokta, failin niyetidir. Niyet, somut bir olgu olmadığından net bir şekilde tespiti mümkün değildir. Bu sebeple failin niyeti, somut olaydaki emareler yoluyla tespit edilmelidir. Somut olayda vergi mükellefinin kaydetmekle yükümlü olduğu 6900 adet faturadan 268 tanesi mükerrer kayıt fiiline konu olduğundan, Danıştay bu düşük oranı göz önünde bulundurarak failin suç işleme kastının olmadığı sonucuna varmıştır. Yargılama neticesinde ilk derece mahkemesinin hükmü bozulmuş, vergi cezasının üç kat kesilmesinin yerinde olmadığı tespit edilmiştir.⁷⁷

2) GERÇEK OLMAYAN VEYA KAYDA KONU İŞLEMLERLE İLGİSİ BULUNMAYAN KİŞİLER ADINA HESAP AÇMAK

Suçun konusunu, vergi kanunlarına göre saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter ve kayıtlardaki hesaplar oluşturmaktadır. Suçun fiili ise iki ayrı seçimlik hareketten meydana gelmektedir. Birinci seçimlik hareket, söz konusu kayıtlarda sahte hesaplar oluşturmaktır. Hayali veya ölmüş bir kişi adına hesap açmak, bu fiile örnek olabilir. İkinci seçimlik harekette ise açılan hesap, gerçekte var olmasına rağmen ilgili kayıtlarla alakası bulunmayan kişiler adınadır. Örneğin, yıllardır müşterisi olan bir kişi adına aslında var olmayan bir alışverişin faturalanması, bu tür fiillerdendir.⁷⁸

Bu suçu oluşturan fiiller icrai, ani eylemler oldukları için teşebbüse elverişli değildirler. Zira, teşebbüsün kabul edilebilmesi için fiilin icrai hareketlerinin birbirinden ayrılabilir nitelikte olması gerekir.

⁷⁷ UĞUR/ELİBOL, Vergi Suçları, s.327.

⁷⁸ UĞUR/ELİBOL, s.336.

3) DEFTERLERE KAYDI GEREKEN HESAP VE İŞLEMLERİ VERGİ MATRAHININ AZALMASI SONUCUNU DOĞURACAK ŞEKİLDE TAMAMEN VEYA KISMEN BAŞKA DEFTER, BELGE VEYA DİĞER KAYIT ORTAMLARINA KAYDETMEK

Vergi matrahının belirlenebilmesi için mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergisel işlemlerini, vergi kanunlarında belirtilen süreler içerisinde ve bu usullere uygun olarak elektronik ve diğer yasal defterlere kaydetmeleri gerekir.⁷⁹

Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları çeşitli saiklerle vergisel işlemlerini yasal defter dışındaki yerlere kaydedebilirler. Yasal defter dışındaki yerlere örnek olarak; vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun kendi özel defterleri, notları yahut başka bir mükellefin defterleri örnek gösterilebilir.⁸⁰

Çifte kayıt tutmak olarak da adlandırılan bu suça ilişkin fiil, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından, vergi kanunlarınca tutulması zorunlu kılınmış kayıtlar yerine tutulan ikincil nitelikteki kayıtlardır. Suçu meydana getiren fiilin tespiti için yükümlünün vergi kanunlarına göre zorunlu olarak tuttuğu kayıtlarının noter tasdikleri ve sair usullerle tespit edilmesi gerekir. Ardından varlığı sabit olan bu zorunlu kayıtlarla, şahsın ikincil nitelikteki kayıtları karşılaştırılarak bu sebeple matrahta ortaya çıkan azalma dolayısıyla suç tespit edilir.⁸¹

Yargıtay Kararında: ...4369 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle 359. Maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter. Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir. İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen...raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda

⁷⁹ CANDAN, Vergi Suçları ve Cezaları, s.133, Aktaran: ŞENYÜZ, S. 492.

⁸⁰ OK, Nuri/GÜNDEL, Ahmet, Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, 2002, s.342, Aktaran: UĞUR/ELİBOL, s.336.

⁸¹ UĞUR/ELİBOL, s.339.

*tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyanına neden olduğu belirtilmiş ise de, başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya yalnızca bu tespite dayanan bilirkişi raporu ile mahkumiyet kararı verilemeyeceği cihetle; tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azalmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanıkların hukuki durumunun takdiri gerekirken...*⁸²

Suçu oluşturan fiil konusunda dikkat edilmesi gereken bir husus, kaydedilmesi zorunlu hesap ve işlemlerin ikincil nitelikteki kayıtlara geçirilmesi sebebiyle vergi matrahının azalması sonucunun ortaya çıkması gerekliliğidir. Matrahın azalması burada cezalandırma şartı olarak değerlendirilmiştir.⁸³

VUK m.359 kapsamındaki kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasının temel sebebi, kamu yararını korumaktır. Bu sebeple de bu suçların cezalandırılması için vergi ziyayı şartı aranmaz. Ancak istisna olarak kanun koyucu, yalnızca mezkur suçla sınırlı olmak üzere fiilin cezalandırılması için vergi ziyayı şart koşturmuştur. Vergi kanunlarınca düzenlenme ve ibraz zorunluluğu olmayan bir defterdeki hesapların kayıt dışılığı, zorunlu olunan defterlerdeki ihtiyari kayıtları, ikincil bir kayıt olmadan yalnızca kayıtlardaki usulsüzlükleri, ikincil bir kayıt olmasına rağmen vergi matrahında azalma meydana getirmeyen kayıtları, bu suç kapsamına sokmak mümkün değildir.⁸⁴

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin önüne gelen davada verilen 2001/8916 karar sayılı içtihat, sanığın düzenlediği belgelerdeki çifte kayıt unsurunu ele almaktadır. Olayda, sanık tarafından yapılmış olan satış neticesinde bir gelir elde edilmiştir. Gelirinin vergilenmesi için matrah, sanığın düzenlediği faturalardan yola çıkılarak tespit edilecektir. Ancak sanık, ödemesi gereken vergi miktarını azaltmak amacıyla fatura ve deftere kayıt işlemleri yerine bu hesapları şahsi evraklarına kaydetmiştir. Vergi ziyanına sebep olan sanığın bu fiili, hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kaydetmek suçunu oluşturmaktadır.

⁸² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 03/07/2017, 2017/13346 E., 2017/5049 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

⁸³ UĞUR/ELİBOL, s.340.

⁸⁴ KAŞIKÇI, Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler Yayınları, İstanbul 2007, s.276

4) DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ TAHRİF ETMEK

Defter, kayıt ve belgelerden vergi kanunlarınca getirilen ödev uyarınca düzenlenen, saklanan ve ibraz edilenler bakımından belli bir usule riayet edilmelidir. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek fiilinin suç kabul edilip kanunlar çerçevesinde düzenlenmesindeki amaç, bu evraklarda yapılacak değişiklikleri önleyerek evrak düzeninin korunmasını sağlamaktır.

Tahrif etme suçunun işlenebileceği dokümanlar hem bir alışveriş ilişkisini gösteren fatura, irsaliye gibi evraklar; hem de bir alışveriş ilişkisine konu olmayan yasal belge, defter ve sair evraklar olabilir. Maliye Bakanlığı tarafından tutulması istenen defter ve belgelerin bu suç kapsamına girip girmeyeceği konusu ise tartışmalıdır.⁸⁵

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçu çeşitli hareketlerle icra edilebilir. Bu hareketler kanunda sınırlanmamış olmakla beraber, Yargıtay içtihatlarıyla⁸⁶ somutlaştırılmıştır. Buna göre suç oluşturan fiil, belgenin orijinal şekline benzer şekilde değiştirmeler yapılarak, çeşitli kazıma, silme yahut yeni yazılar yazılması şeklinde görülebilir. Hata sonucu yapılan bir yanlış düzeltmek maksadıyla yapılan düzeltmelerin de bu suç kapsamına girmesi, suç tanımını oldukça genişletecek ve haksız uygulamalara sebebiyet vereceğinden, her türlü hareketin söz konusu suçu oluşturmayacağını kabul etmek gerekir.⁸⁷

*Danıştay Kararında: Davacı şirketin... satın alınan inşaat malzemeleri için düzenlenen 3 adet faturanın miktar ve tutarlarında tahrifat yapmak sureti ile indirim konusu yapacağı katma değer vergisini gerçekte olduğundan fazla gösterdiği... 3 faturanın asılları ile nüshalarında miktar ve tutar yönünden görülen farklılığın bir tahrifattan çok arasına bir karbon kağıdı konulmaksızın asıllarının ayrı, satıcıda kalan nüshalarının ayrı ve birbirinden farklı miktarda tutarlarda düzenlenmesinden kaynaklandığı görüşünün ağırlık kazandığı... faturalar içeriği itibarı ile yanıltıcı belge niteliği taşıdığı açıkça anlaşıldığından ...kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatı yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı...*⁸⁸

Defter ve belgeleri tahrif etme suçunun ispatı, noter tasdik kayıtları ve somut durum göz önünde bulundurularak yapılmalıdır. Söz konusu kararda firmanın iş hacmi dikkate alınıp faturaların gerçeği yansıtmadığı sonucuna ulaşılmıştır. İlk derece mahkemesi ile DVDDGK

⁸⁵ OK/GÜNDEL, s.342. ; karşıt görüş, UĞUR/ELİBOL, s.350,317

⁸⁶ Yargıtay CGK, 17/03/1986, 1985/462 E., 1986/125 K.

⁸⁷ KIZILO/OT, 527.

⁸⁸ Danıştay VDDGK, 12/12/2003, 2003/70 E, 2003/432 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

arasında tartışma arz eden husus, söz konusu hukuka aykırı fiilin muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ya da defter ve belgeleri tahrif etme suçu olma ihtimali üzerinde yoğunlaşmaktadır. Somut olayda faturanın sureti karbon kağıdı yöntemi ile aslından bağımsız olarak düzenlenmesi bakımından fiil yanıltıcı belge suçuna daha yakın bulunsa da DVDDGK defter ve belgeleri tahrif etme suçunda karar kılmıştır.

5) DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEMEK

Vergi idareleri, vergi mükellefleri ve sorumlularının ödemekle yükümlü oldukları vergileri belirli aralıklarla denetlemektedirler. Bu denetimler esnasında ilgililerden vergi otoritelerine yardım etmeleri, evraklarını sunarak ve bilgi paylaşımı yaparak süreci kolaylaştırmaları beklenir. Kanun koyucu da defter ve belgelerin vergi denetimi esnasında ibraz edilmesinin önemini öngörerek, ibraz etme ödevini yerine getirmemeyi bir suç olarak düzenlemiştir.

Defter ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşması için diğer suçlarda olduğu gibi tipiklik unsuruna riayet edilmelidir. Vergi otoritelerince talep edilen bu belgeler, vergi incelemesi yapılmak maksadıyla istenmiş olmalıdır.⁸⁹

Teknolojinin gelişmesiyle kullanıcılara sunulan kolaylıklardan biri de elektronik defter ve belge uygulaması olmuştur. Bu evrakların denetimi de diğerleri gibi inceleme elemanı tarafından yapılır. Elektronik defter ve belgelerin suç konusu olmaları, bu evrakların şifrelerinin gizlenmesi yahut erişime uygun bulundurulmaması suretiyle olabilir. Tez konusunun defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu olması hasebi ile bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklama ikinci bölümde yapılacaktır.

VUK m. 359/a-2 kapsamında düzenlenen bu suçun cezası on sekiz ay ile üç yıl arasında hükmedilecek hapis cezasıdır. TCK'da düzenlenen cezaların ertelenmesi, hükmün açıklanmasının geriye bırakılması, hükmün para cezasına çevrilmesi müesseseleri; cezanın iki seneden az olması koşulu ile bu suç kapsamında da uygulamaya elverişlidir.

⁸⁹ UĞUR/ELİBOL, s. 346.

6) MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VE KULLANMAK

Vergi kanunlarında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler tanımlanmıştır⁹⁰. Bu tanımlardan yapılacak çıkarıma göre:

- Belgelerin dayandığı mal teslimi yahut hizmet ifası gerçektir.
- Belgelerde gösterilen mal/ hizmetin miktarı/ değeri olduğundan az veya çok gösterilmiş olabilir.
- Belgede yer alan alıcı, satıcı, tarih, seri numarası bilgileri tahrif edilmiş olabilir.
- Belgeler, belge düzenlemeye yetkisi olmayanlar tarafından veya adına belge düzenlenmesi gerekmeyen kişilere düzenlenmiş olabilir.

Suçun konusunu oluşturan belgeler vergi kanunlarında saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgeler olmakla beraber, diğer vergi kaçakçılığı suçlarındaki belgelerden farklı olarak bu suç kapsamındaki belgeler bir mal/ hizmet alışverişine ilişkin olmalıdır.⁹¹ Faturalar(VUK m.229-231), gider pusulaları(VUK m.234), ücret bordroları(VUK m.238,239) bu tür belgelerdendir.

Suç konusu belgelere, Maliye Bakanlığınca tutulması istenen belgelerin de dahil olup olmayacağı tartışma konusudur⁹². Yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunda, suçun konusu “vergi kanunlarına göre” düzenlenen belgelerdir. Tartışma konusu, suçun kanuniliği ilkesi göz önünde bulundurularak, suç konusunun vergi kanunlarınca düzenlenen belgelerle kısıtlı olup olmadığıdır.⁹³ Karşı görüş olarak, Maliye Bakanlığının talep ettiği belgelerin de, 213 sayılı Kanun m. 257’nin verdiği yetkiyle tutulmasının istendiği ileri sürülmüştür.

Suçun fiili birkaç seçimlik hareketten oluşmaktadır. Bunlardan ilki, alışverişi/hizmeti gösteren belgenin en baştan tüm nüshalarının yanıltıcı nitelikte düzenlenmesidir. Bu durumda belgenin gerçeğe aykırı olduğunun ispatı, somut durum incelenerek yapılmalıdır. Diğeri ise nüshalardan birinin yanıltıcı nitelikte düzenlenmesidir. Alıcının elindeki nüshada değişiklik yapılmışsa satıcıdaki nüsha ile karşılaştırmak; satıcının elindeki nüshada değişiklik ise

⁹⁰ 84 No’lu KDV Genel Tebliği madde 2/1,2.

⁹¹ UĞUR/ELİBOL, s. 423

⁹² CANDAN, s. 350.; Aksi görüş, UĞUR, Hüsamettin/ELİBOL, Mert, Vergi Suçları, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 424.

⁹³ UĞUR/ELİBOL, s. 424.

alıcısındaki nüsha ile karşılaştırılmak suretiyle tespit olunur. Bir diğeri ise, yanıltıcı nitelikte düzenlenmiş bir belgenin yine bir vergi mükellefi tarafından kullanılmasıdır.

Kullanma fiili; evrakın vergi idaresine ibrazı, faturanın müşteriye teslimi gibi birçok şekilde gerçekleşebilse de doktrinde bazı görüşlerce en azından defterlere kayıt aşamasının gerçekleşmesi gerektiği sonucuna varılmıştır⁹⁴. Yasal defterlere kayıt, mal/hizmet alışverişinin vergisel işlemlere konu edilmesi sonucunu ortaya çıkarır.

Suç ile korunan hukuki yarar, vergi otoritelerinin aldatılması yoluyla ortaya çıkacak vergi ziyanının önlenmesidir. Bu sebeple, vergi idaresine ibraz edilen yasal defterlere işlenecek yanıltıcı belgeler, suç teşkil eden fiili oluşturan asgari şart sayılmıştır. Halbuki korunan hukuki değer olarak toplumdaki vergisel işleyişin sağlıklı bir şekilde devam etmesi kabul edilecek olursa; müşteriye verilen yanıltıcı fatura da, yanıltıcı nitelikte düzenlenen gider pusulası da aynı hükümde olacaktır ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunu oluşturan fiillerden sayılacaktır.

Evrakın gerçek bir hukuki ilişkiyi yansıtması gerekliliği düşünüldüğünde, suçun failinin bu evrakı düzenlemeye yetkili kişilerden, yani bir vergi mükellefi, olması gerektiği düşünülebilir. Ancak, Yargıtay 11. Ceza Dairesinin önüne gelen çeşitli kararlarda⁹⁵ bu suçu vergi mükellefinin yasal temsilcisi yahut vekilinin de asli fail sıfatıyla işleyebileceğine hükmedilmiştir.

*Yargıtay Kararında: Tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerekir. Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir.*⁹⁶

Mükellefin yasal temsilcileri, vekilleri veya bu sıfatla hareket eden diğer kişilerin yasal belgeleri elde edip düzenleme imkanları yoktur ve kanuni temsilci sıfatıyla hareket eden bu kişilerin cezai sorumluluğunun olmamasının sebebi aslen tüzel kişinin emir ve talimatlarıyla hareket etmeleridir. Ne var ki, tüzel kişinin kanunlar çerçevesinde yazılı

⁹⁴ UĞUR/ELİBOL, s. 426.

⁹⁵ 11. CD, 01.02.2001, 200/6205 E, 2001/653 K. ve 11. CD, 27.09.2001, 2001/5007 E, 2001/8710 K. Kararlarında vergi mükellefi dışındaki kişilerin yanıltıcı belge düzenlemek suçunu asli fail sıfatıyla işlemeleri konu edilmiştir.

⁹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27/09/2002, 2001/5007 E, 2001/8710 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.hukuki.net (Erişim tarihi: 01.08.2019)

biçimde verdiği emir ve talimatlara aykırı davranarak kanuna aykırı bir fiil icra eden kanuni temsilcilerin de cezai sorumluluğunun bulunması gerekir.⁹⁷

7) DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ YOK ETMEK VEYA DEFTER SAYFALARINI YOK EDEREK YERİNE BAŞKA YAPRAKLAR KOYMAK VEYA HİÇ YAPRAK KOYMAMAK

VUK m. 359/b’de düzenlenen bu suçun konusunu, vergi kanunlarının tutulmasını zorunlu kıldığı defter, belge ve kayıtlar oluşturur. Bu bağlamda yükümlünün kanunlar çerçevesinde tutmakla yükümlü olduğu dokümanlar dışında iradi olarak tuttuğu dokümanlara yahut saklama/ibraz süresi geçmiş dokümanlara karşı bu fiilleri icrası suç kapsamına girmeyecektir. Suçun işlendiğinin ispatı, evrakların daha önceden noter kayıtları ve sair deliller yoluyla kanıtlanması şeklinde olacaktır.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi fiilinin cezalandırılarak caydırıcılık kazandırılmak istenmesinin ardındaki amaç, söz konusu fiiller yoluyla hazinenin gelirlerinin azaltılmasının önlenmesidir.⁹⁸ Dolayısıyla defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesinin önüne geçilmekle aslında bu evrakların içerdiği bilgiler korunmaya çalışılmaktadır.⁹⁹

Her ne kadar kanunda açıkça belirtilmiş olmasa da, doktrinde de isabetli olarak belirtildiği gibi¹⁰⁰, boş defter ve belgelerin yok edilmesi suç oluşturmayacaktır.

Suç tanımı incelendiğinde, suçun fiilini çeşitli seçimlik hareketlerin oluşturduğu görülmektedir. Öncelikle yasal defter, kayıt ve belgelerin tümüyle yok edilmesi söz konusu olabilir. Fail bu hareketi söz konusu evrakları yakmak, atmak, gömmek, yırtmak suretiyle yapabilir. İkinci seçimlik hareket olarak, fail yasal defter sayfalarını yok edebilir. Fail, yok ettiği defter sayfaları yerine başka yapraklar koyabileceği gibi, eksik şekilde bırakması da suçun kanuni düzenlemesinde yer almıştır.

Yargıtay Kararında: 5237 sayılı TCK’nin 205. Maddesindeki “resmi belgeyi bozmak, yok etmek ya da gizlemek” suçunun oluşabilmesi için resmi bir belgenin içeriğindeki bilgilerin anlaşılabilir, kullanılamaz hale getirilerek ondan faydalanma olanağının engellenmesi suretiyle bozulması veya belgenin maddi varlığına son verilerek hak sahibinin

⁹⁷ UĞUR/ELİBOL, s. 427.

⁹⁸ UĞUR/ELİBOL, s. 449.

⁹⁹ ŞENYÜZ, s.458

¹⁰⁰ UĞUR/ELİBOL, s. 449.

*ondan yararlanmasının engellenmesi gerekmektedir. Nitekim, belge ortadan kalkınca veya bozulunca bu yararlanma olanağı kalmayacağından failin elde etmek istediği sonuç da gerçekleşecektir. Gerçek belgenin aslı ortadan kaldırılarak veya bozularak sonuç elde edildiğinde suç da tamamlanmış olur. Somut olayda sanığın yırttığı kabul edilen ıslak imzalı ve parçaları birleştirilmiş...yararlanma olanağı ve geçerliliğinin devam ettiğinin gözlemlenmesi karşısında sanığın eyleminin teşebbüs aşamasında kaldığı...*¹⁰¹

Suçun icrai hareketlerinin parçalara ayrılabilirdi göz önüne alınırsa, defter ve belgeleri yok etme suçunun teşebbüse elverişli olduğu görülür. Şahsın yasal defterleri yakmak üzere benzin dökmesinin ardından elinde olmayan sebeplerle suçu tamamlayamaması halinde, suç teşebbüs aşamasında kalmıştır diyebiliriz.

8) BELGELERİN ASIL VEYA SURETLERİNİ TAMAMEN VEYA KISMEN SAHTE OLARAK DÜZENLEMELİK VEYA BU BELGELERİ KULLANMAK

Söz konusu suçun konusu ve fiili bakımından birkaç seçimlik hareket olduğu görülmektedir. Suçun konusunu, sahte olarak düzenlenen ancak aslında VUK ve diğer vergi kanunlarında düzenlenerek saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgeler oluşturmaktadır.

Sahte belge tanımı, VUK m. 359/b’de şu şekilde tanımlanmıştır: “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”

Sahtelik belgenin aslına yönelik olabileceği gibi suretinde de bulunabilir.¹⁰² Dahası, belgenin tamamının yahut bir kısmının sahte olması ihtimalleri de kanunda öngörülmüştür. Kısmen sahte olan bir belge, doğru bilgilerin yanı sıra gerçek olmayan bilgiler de içeren belgedir. Yanıltıcı belgede ise doğru bilgiler bulunmakla birlikte, miktar veya içerik bakımından yanlışlıklar bulunmaktadır. Kısmen sahte belge, bu bakımdan yanıltıcı belgeye kıyasla daha fazla gerçek dışı unsurlar içermektedir.¹⁰³ Kısmen sahteliğin ve yanıltıcılığın birbirine benzer ancak farklı unsurlar olduğu düşünülürse, bir belgenin hem kısmen sahte hem de yanıltıcı olması mümkündür.¹⁰⁴ Örnek göstermek gerekirse, satılan 100 kitap olmasına

¹⁰¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 10/10/2018, 2017/1121 E., 2018/7830 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.lexpera.com.tr (Erişim tarihi: 01.08.2019)

¹⁰² ŞENYÜZ, s.458.

¹⁰³ UĞUR/ELİBOL, s. 457.

¹⁰⁴ UĞUR/ELİBOL, s. 462.

rağmen ayrı ayrı faturalarda 200 kitap ve 50 de defter gösterilmişse; faturalar kitap sayısı yönünden yanıltıcı, aslında satılmamış olan defterler yönünden kısmen sahtedir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinin suç kapsamına alınıp cezalandırılmasının sebebi, gerçeği ile görünüş itibariyle aynı olan sahte belgenin inandırıcılık vasfına sahip olup vergi ziyasına sebebiyet verecek olmasıdır. Her ne kadar sahte belge düzenleme suçunun oluşmasında vergi ziyayı aranmasa da, hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanabilmesi için vergi ziyayı önemli bir husustur.¹⁰⁵ Bu sebeple; sahte belgenin aslı ile aynı özellikleri haiz olması, kanunda belirtilen şekle uygun olması gerekir. Yasal şekle uymayan, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerden olmayan belgelerde sahtecilik, bu suçu oluşturmayacaktır.

Sahte belge düzenleme suçunun fiili, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan belgelerin kanun veya bakanlık tarafından belirlenen usul çerçevesinde, gerçeğe uygun olmayan bilgilerle doldurularak hazırlanmasıdır.¹⁰⁶ Usulüne uygun olmasının aranmasının sebebi, söz konusu sahte belgeler düzenlenerek, kullanıldıkları takdirde kendilerine hukuki sonuç bağlanabilecektir.¹⁰⁷ Lakin suçun gerçekleşmesi için kullanılmış olması aranmadan, salt düzenlenmiş olmaları da yeterlidir.

Sahte belge kullanma suçunun fiili, gerçeğe uygun olmayan nitelikteki belgelerin vergilendirme işleminde kendisinden yararlanılmak üzere kullanılmasıdır.¹⁰⁸ Eğer bu belge vergilendirme dışında bir işlemde kullanılmışsa, eylem başka bir suça sebebiyet verebilecekse de VUK kapsamında düzenlenen sahte belge kullanma suçunu oluşturmayacaktır.

Sahte belge düzenleme suçu herkes tarafından işlenebilecekse de, sahte belge kullanmak suçu ancak bir vergi mükellefiyetiyle ilgili olarak bir vergisel işlemde kullanılmak üzere belgeleri ibraz edebilecek kişiler tarafından işlenebilir. Sahte belge kullanma suçu; vergi mükellefi, vergi sorumlusu, eğer mükellef bir tüzel kişiye onun temsilcisi, tüzel kişiliği olmayan bir yapılanmaysa onun idarecileri veya kanuni temsilcileri tarafından işlenebilir.

Kasten işlenebilen bu suç, bir araç suç olması itibariyle, herhangi bir amaca yönelebilir. Failin vergi kaçırmak yahut vergi iadesi almak veya bir başka saikle suçu işlemesi önem arz etmez.

¹⁰⁵ UĞUR/ELİBOL, s. 463.

¹⁰⁶ OK/GÜNDEL, s. 224, Aktaran: UĞUR/ELİBOL, s.420.

¹⁰⁷ UĞUR/ELİBOL, s.484.

¹⁰⁸ ibid.

Teşebbüs bakımından doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçlarının zarar suçu olmayıp tehlike suçu sayılmasından çıkarımla bu suçların teşebbüse imkan vermediğini savunan görüşün¹⁰⁹ karşısında; bu suçların teşebbüse elverişli olduğunu düşünen görüşler de mevcuttur. Karşı görüşe göre sahte belgeleri düzenlemek ve kullanmak fiillerini icrai hareketlere ayırmak mümkün olduğundan, teşebbüse imkan veren suçlar olduğunu kabul etmek mümkündür.¹¹⁰ Zira sahte belgeleri düzenleme aşamasında, henüz imzalanmamışken yahut sahte belgeleri henüz kullanmamışken yakalanan faillerin suçun teşebbüs aşamasında kaldıkları düşünülerek karşıt görüşe dayanak oluşturulabilir.

Zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için, aynı vergilendirme dönemindeki farklı zamanlarda düzenlenen veya kullanılan sahte belgeler söz konusu olmalıdır. Çünkü tek bir vergilendirme dönemindeki fiillerin tek suç oluşturduğu kabul edilir ve zincirleme suç kapsamına alınmaz.¹¹¹ Aynı tarihli belgeler bakımından zincirleme suç oluşturup oluşturmadığı, düzenlenme tarihlerine bakılarak anlaşılabacaktır. Eğer bu belgeler farklı tarihlerde düzenlenmişse, zincirleme suç oluştururlar. Belgelerin farklı tarihlerde düzenlenmiş olduklarının tespiti, seri ve sıra numaralarının incelenmesiyle bulunabilir.

Yargıtay Kararında: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Kanun koyucu sahte olarak nitelediği bu belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma şeklindeki seçimlik hareketleri de suç olarak tanımlanarak cezai yaptırıma bağlamıştır. Suçun oluşması bakımından düzenlenen veya kullanılan belgenin vergisel işlemlerde kullanılacak bir belge olması gereklidir¹¹².

19. Ceza Dairesinin 2015/4119 karar sayılı kararında, sanığın faturalarındaki gerçeğe aykırı bilgiler sebebiyle belgeleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya kullanmak suçlarından mahkumiyeti tartışılmıştır.¹¹³ Yargıtay; VUK m. 227/3 gereği, VUK uyarınca kullanılan yahut kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri ihtiva etmemeleri halinde hiç düzenlenmemiş oldukları kuralını göz önünde bulundurmıştır. Buna göre, suçun maddi konusunu oluşturan faturaların incelenerek, usulüne

¹⁰⁹ UĞUR/ELİBOL, s.534.

¹¹⁰ DONAY, İnsan Hakları Açısından Sanığın Hakları ve Türk Hukuku, s.153

¹¹¹ UĞUR/ELİBOL, s.489.

¹¹² Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 10/12/2015, 2015/2798 E., 2015/8511 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

¹¹³ Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 09/09/2015, 2015/3100 E., 2015/4119 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edilmesi gerekir. Bu tespit neticesinde faturaların VUK uyarınca düzenlenmemiş oldukları durumda yalnızca özel usulsüzlük cezasına hükmedileceği, eğer faturalar belirtilen usule uygun düzenlenmişse söz konusu suçtan mahkumiyet kararı verileceği tespit edilmiştir.¹¹⁴

9) YETKİSİZ OLARAK BELGE BASMAK VEYA BU BELGELERİ BİLEREK KULLANMAK

VUK Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik m. 3'te, düzenleme kapsamındaki belgeler sayılmıştır. Madde 4'te ise, sayılan belgeleri basma ve dağıtmaya yetkili mercilerin Maliye Bakanlığı, Defterdarlık ve anlaşmalı gerçek ve tüzel kişiler olduğu hususu düzenlenmiştir.

Bu düzenleme bakımından sonuç aranmamış olup, suç niteliği itibarıyla sırf hareket suçudur. Usulüne aykırı olarak basılan ve kullanılan belgeler bu sebeple “araç belge” olarak anılmakta¹¹⁵, vergi kaçırma amacıyla usulsüzlük ise söz konusu fiili takip eder niteliktedir.

VUK kapsamında düzenlenen “vesikalar”¹¹⁶, bu suçun konusunu oluşturmaktadır. VUK kapsamındaki defter ve belgeler, bu suçun konusunu oluşturmaz.¹¹⁷ Madde düzenine göre saymak gerekirse bu belgeler: Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesidir.

Suçun fiili bakımdan kanuni düzenlemede iki seçimlik hareket öngörülmüştür. Birincisi, Maliye Bakanlığı ile aralarında anlaşma bulunmayan kişiler tarafından suç konusunu oluşturan belgelerin basılmasıdır. İkinci seçimlik hareket ise, Bakanlık ile anlaşma olmadan basılan belgelerin söz konusu niteliğini bilerek bu belgeleri kullanmaktır.

Suç teşebbüse elverişliliği bakımından incelenecek olursa, her bir seçimlik hareket bakımından değerlendirilmesi gerekir. Kanunda yer verilen ilk seçimlik hareket olan belgelerin basılması bakımından, icrai hareketleri parçalara ayırarak incelemek mümkün

¹¹⁴ UĞUR/ELİBOL, s. 505.

¹¹⁵ UĞUR/ELİBOL, s. 539

¹¹⁶ VUK 2. Kitap 3. Kısımda, “vesikalar” başlığı altında düzenlenmesi zorunlu belgeleri saymıştır.

¹¹⁷ UĞUR/ELİBOL, s. 489., Aksi görüş: OK/GÜNDEL, s.351

olduğundan, suçun teşebbüse uygun olduğu kabul edilir.¹¹⁸ Ancak ikinci seçimlik hareket olan bilerek kullanma bakımından, fiil ani suç olarak değerlendirildiğinden muhteviyatı itibariyle teşebbüse uygun değildir.¹¹⁹

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2006/3668 karar sayılı kararında, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadığı halde belge basmak veya bu belgeleri kullanmak suçu ile ortaya çıkarılan belgelerin araç belge olma vasıfları değerlendirilmiştir. Araç belge, nitelik itibariyle amaç belgelerden farklı olarak, vergi kaçırılması amacına konu edilemezler. Vergi kaçırma amacına hazırlık hareketi olarak görülen araç belgeler de kanun kapsamına alınmış ve bu tür belgeleri üretim aşamasından itibaren engelleyerek vergi zıyânını en baştan denetim altına almak istenilmiştir.

Söz konusu kararda, sanıklar sahte fatura basıp bu faturaları satmaktadırlar. Bu fiil itibariyle sahte fatura basmak suçunun oluştuğu kabul edilmelidir. Sanıkların itiraz sebebi, basılan sahte faturaları kullanmamış olmalarıdır. Araç suç olmasının bir sonucu olarak; sahte fatura basma suçu işlenerek gerçekleştirilen bir vergi kaçakçılığının aynı zamanda vergi zıyânına yol açması gerekmez. Sahte fatura basma suçu VUK madde 359/c’de düzenlenen seçimlik fiillerden ilkinin oluşturmaktadır. Bu sebeple sanıkların iddiası yersiz bulunmuş, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadığı halde belge basmak veya bu belgeleri kullanmak suçu üzerinden yargılama yapılmıştır.¹²⁰

¹¹⁸ KAŞIKÇI, s. 221,222.

¹¹⁹ YİĞİT, Uğur, Vergi Hukuku, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, 2019, s. 154.

¹²⁰ UĞUR/ELİBOL, s. 549

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇU

I. GİZLEME FİİLİ VE SUÇ TİPİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Kayıt dışı ekonominin en büyük sebeplerinden biri vergi kaçakçılığıdır. Kayıt dışı ekonominin azaltılması, incelemeye yetkili olan memurların, bilgi ve ahlak seviyelerinin yüksek ve nicelik itibari ile yeter sayıda ve seviyede olmalarına bağlıdır.¹²¹

Cezalar nitelikleri itibariyle çoğu zaman caydırıcı olsalar da, bazı durumlarda faillerin fazladan bir suç daha işleyerek bir öncekini örtbas etmeye çalışmalarına yol açmaktadır. Günümüz ceza sisteminin işlevselliğini sorgulatacak ıslah müessesesi, ceza sisteminin suçluları caydırmaktan ziyade daha çok zarar görmelerine neden olduğu ve çokça “yan etkilere” sahip olduğu hususunda eleştirilmiştir. Ceza hükmü içeren kuralların ihlali halinde fail, yakalanma korkusu ile çoğu zaman bu fiilleri gizleme çabası içine girer, fiilinin kamu makamları tarafından öğrenilmesini istemez. Bu husus, vergi ceza sisteminin ‘zararlı yan etkisidir.’¹²²

TCK m. 281 kapsamında düzenlenen gizleme suçu, işlenen bir suçu ispat edebilecek güce sahip bir delili saklayarak adaletin işlemesine engel olmaktır.¹²³ Ceza muhakemesi anlamında delil niteliği taşıyan bir beyanın, bir belgenin yahut bir belirtinin gizlenmesi; suçun ve suçluların ortaya çıkmasına engel olacaktır. Bu yüzden gizleme fiili TCK’da ayrıca bir suç olarak değerlendirilmiş ve müeyyide öngörülmüştür.

*Yargıtay Kararında: Sanığın ruhsatsız tabancayla intihar eden ölenin yanına gittiğinde, kendi tabancasının kullanıldığını görmesi üzerine, öldürme fiilinin delili olan bu tabancayı yok ettiği anlaşıldığından, öldürme suçunun delillerini gizleme ve yok etme suçundan cezalandırılması gerekir.*¹²⁴

¹²¹ AKSOY, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, İstanbul 1996, s.4.

¹²² DÖNMEZ, Recai, Pişmanlık ve Islah Kurumunun İşlerliğine Yönelik Kuramsal Tartışmalar ve Bu Kurumun Hukuki Niteliği, Vergi Dünyası, 1994, s. 157,73.; YILDIRIM, Zübeyr, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Kasım, Ankara 2013, s.7.

¹²³ TCK madde 281: Gerçeğin meydana çıkmasını engellemek amacıyla, bir suçun delillerini yok eden, silen, gizleyen, değiştiren veya bozan kişi, altı aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

¹²⁴ Yargıtay 1. Ceza Dairesi, 15/07/2008, 2007/2235 E., 2008/5944 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

Maddi gerçeğin tüm deliller vasıtasıyla araştırılarak adil bir sonuca varma gayesi güden ceza muhakemesi; gerçeğe uygunluk, adil yargılanma hakkına riayet, hukuk devletine bağlılık ilkelerine sadık kalmalıdır. Kanunilik ilkesi; suçların, cezaların ve güvenlik tedbirlerinin ancak kanunlarla konulabileceğini ifade eder. Söz konusu ilke, TCK m. 2’de kanunlarda belirtilmeyen suçlardan dolayı ceza verilemeyeceğini düzenlemektedir. Her ne kadar bazı davranışlar etik açısından yanlış bulunsa da, toplum tarafından kınansa ve hatta manevi yaptırımlara tabi kılınlsa da, hukuki açıdan suç olarak değerlendirilmeleri ancak kanunlarda düzenlendiği ölçüde olacaktır.

Kanunilik ilkesinin sağlıklı işlemesi; kanunların belirliliğini, hakimlerin kıyas yasağıyla muhatap olmasını ve cezaları geriye yürütmemelerini de beraberinde getirir. Belirlilik ilkesiyle kast edilen, fiillerin kanunlarda suç olarak düzenlenmiş olması ve cezalarının da belirtilmiş olmasıdır. Düzenlemelerinde belirlilik ilkesine riayet edilen regülasyonlar; bireyler açısından kuşkuyla yer bırakmaz, anlaşılır şekilde formüle edilmiştir, öngörülebilir niteliktedir.

Kanunilik ilkesinin etkin bir şekilde işletilmesi; vergilendirmenin belirli olmasını sağlayacak, vergi hukukunda kıyasa mahal vermeyecek, vergi yasalarının geriye yürümesini engelleyecek ve bu vesile ile vatandaşların vergisel anlamda geleceklerini planlayabilmelerini sağlayacaktır.

İşlenmiş bir suçun delillerinin yok edilmesi, gizlenmesi veya değiştirilmesi; maddi gerçeğe ulaşılmasına engel olacaktır.

TCK’da suç delillerinin gizlenmesinin yanı sıra, resmi belgenin gizlenmesi de bir suç olarak düzenlenmiştir.¹²⁵ Resmi belgede sahtecilik suçundan bağımsız olarak TCK’da da düzenlenen bu suç, resmi belgelerin orijinalliğinin muhafaza edilmesine verilen önemi gösterir. Sahtecilik suçundan farklı olarak TCK m. 205 kapsamındaki gizleme suçuna konu olan belgeler, mağdurunu aldatabilecek güçte olmayabilir. (TCK m. 205’te düzenlenen resmi belgeyi bozma, yok etme, gizleme suçunun özelleşmiş bir biçimi olan VUK m. 359’da; üzerinde sahtecilik işlemleri yapılan evrakların muhatabını aldatabilecek kabiliyette olması aranır.)

¹²⁵ TCK madde 205: Gerçek bir resmi belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.

TCK m. 205'te düzenlenen suç; evrakı bozmak, yok etmek ve gizlemek seçimlik hareketlerinden oluşmaktadır. Gizlemek bakımından değerlendirilecek olursa; belgenin söz konusu hukuka aykırı fiilden sonra bütünlüğünü koruması, gözetiminde bulunduğu kişilere karşı kullanılması ve resmi belge statüsünde olması gerekir.

TCK kapsamındaki gizleme suçunun yanı sıra, VUK'ta da bu suça yer verilmiştir. VUK m. 359'da ayrı ayrı düzenleme alanı bulan ve vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiiller arasında kanunda tanımı yapılan tek fiil 'gizlemedir'. VUK, suçun konusunu oluşturan 'muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ve sahte belgenin' tanımını yapmışsa da, vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillerden yalnızca 'gizlemeye' açıklık getirmiştir.¹²⁶ CGK, 1999/288 karar numaralı içtihadında kanundaki tanıma atıf yaparak gizleme suçunun tanımını: "Varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir." şeklinde yapmıştır.

Suçun kanuni tanımından yola çıkarak, gizleme suçu için yalnızca defter ve belge türünden dokümanların suç konusu oluşturabileceği çıkarımı yapılabilir. Buradan yola çıkarak, defter ve belge dışındaki disket, CD ve sair evrakların ibraz edilmemesi durumunda gizleme suçunun oluşmayacağı söylenebilir.¹²⁷

Gizleme fiili, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi şeklinde olduğundan, ihmali suç kategorisine girer. Aynı zamanda gizleme suçunun herhangi bir sonuca yol açması ön görülmediğinden, bu suçun sırf hareket suçu olduğu görülür. Sırf hareket suçları, bir netice olmaksızın yalnızca fiilin icrasıyla vuku bulan suçlardır.

Sırf hareket suçu kategorisine giren gizleme suçu, kanunda belirtilen fiillerin tamamlanmasıyla işlenmiş olur. Bu bakımdan netice, dolayısıyla illiyet bağı gizleme suçu bakımından aranmaz. Zira illiyet bağı, hareket ve netice arasındaki nedensellik bağı olmakla beraber bir netice aranmayan suçlar açısından bağlantı kurulamaz. Suç oluşturan fiillerin ancak kanunda belirtilen hareketler şeklinde icra edilebilmesi, suçun bağlı hareketli suç olduğunu gösterir. Gizleme suçu da VUK m. 359'da belirtilen hareketlerle işlenebildiğinden bağlı hareketli suçlardan sayılır.

Defter ve kayıt tutma, işletmenin ticari düzenini sağlama amacıyla belirli bir usule göre yapılan, aynı zamanda VUK m. 171 uyarınca da bazı kimseler bakımından zorunlu

¹²⁶ AĞAR, s.86.

¹²⁷ ŞENYÜZ, s.466

kılınan bir kayıt altına alma işidir. Bu faaliyetin maksadı m.171’de; mükellefin hesap durumunu görmesi, ticari ilişkilerini belirlemesi, vergi hesaplarını çıkarması ve sair sebepler olarak açıklanmaktadır.

VUK m. 253 ve TTK m. 82; defter tutmakla mükellef olan kimseler için, ilgili defter ve belgeleri sırasıyla beş ve on yıl süreyle muhafaza yükümlülüğü getirmektedir. Bu sürenin başlangıcı, müteakip yılın başlangıcından itibaren hesaplanır. Muhafaza edilen belgeler, bir vergi incelemesi esnasında ilgili mükellefin vergi hesabını tespit etmek gayesiyle incelenmek istenirse ibrazı gerekeceğinden, defter tutma ve saklama ödevi bir vergi mükellefi için ciddi sorumluluklar doğuran bir yükümlülüktür.¹²⁸

Her ne kadar defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin altında yatan farklı gerekçeler olması mümkünse de, VUK bakımından bu ibraz etmeyişi sebebi, ilgili defter ve belgeleri gizleme olarak nitelendirilir. TCK kapsamındaki suç delillerinin gizlenmesinden farklı olarak VUK bakımından gizleme, şahsi cezasızlık sebebi değildir. Yani TCK bağlamında kendi işlediği suça ilişkin delilleri gizleyen kişiye, gizleme suçu nedeniyle ceza verilmezken; VUK kapsamında işlenen gizleme suçu sebebiyle vergi mükellefi hem söz konusu suçun cezalarından hem de gecikme faiziyle birlikte resen tarh edilecek vergiden sorumlu olur.

Vergi Kanunları uyarınca tutulması zorunlu olan defter, belge ve kayıtları gizleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.(VUK m.359) Hükmolunan ceza, kanun değişiklikleriyle bu hale gelmiştir. Zira 08/02/2008 tarihinden önce işlenen suçlarda ceza altı aydan üç yıla kadar hapis cezası iken, 5728 Sayılı Kanun¹²⁹ ile birlikte bu suçun cezası 08/02/2008 tarihi itibari ile bir yıldan üç yıla, 5904 Sayılı Kanun¹³⁰ ile birlikte 03/07/2009 tarihinden itibaren de on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile bugünkü halini almıştır.¹³¹

VUK m. 359/a-2 f.2’de tanımı yapılan gizleme suçu, varlığı sabit olan defter ve belgelerin inceleme esnasında yetkili kişilere ibraz edilmemesi halidir ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. Suç konusu fiil, ‘defter, belge ve kayıtları gizleme’ olarak kabul görmüş ancak gizleme eyleminin tanımı yapılırken kayıt ifadesi zikredilmemiştir. Mezkur ifadede kayıtların ibraz edilmemesinin suça konu oluşturmayacağını çıkarmak doğru olmayacaktır. Zira kayıt ifadesi, elektronik yahut kağıt ortamındaki defter ve belgelerin muhteviyatında yer

¹²⁸ KARAKOÇ, Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, İzmir, Denge Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, 1994, s.90., Aktaran: AĞAR, s.92.

¹²⁹ RG, 08/02/2008, 26781

¹³⁰ RG, 03/07/2009, 27277

¹³¹ AĞAR, s.86.

alan içeriktir. Bu hali ile kayıtların gizlenmesinin de defter ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşumuna aynı şekilde sebebiyet vereceği muhakkaktır.¹³²

Suç konusu gizleme fiilinden maksadın; kamu otoritesini zaafa uğratarak, incelemeye yetkili kişilere, ilgili evrakların sunulmaması olduğu açıktır. Bu vesile ile yine kayıtların bozulması, tahrif edilmesi, değiştirilmesi suretiyle de aynı amaca özgülenmiş gizleme fiiline sebebiyet vereceği düşünülebilir. Fakat bu durum ayrıca kanunda düzenlenmiş ve yine vergi kaçakçılığı suçlarından olan, ‘kayıtları tahrif etme’ suçunu oluşturmuştur.

Burada incelenmesi gereken bir diğer husus da elektronik ortamda tutulmuş olan defter, belge ve kayıtlardır. VUK’un mükerrer m. 242’de de belirtildiği üzere ilgili tüm kanunlarda defter, kayıt ve belgeler hakkında geçerli olan hükümlerin, elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu kabul edilir.¹³³

E-Faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği Mali Mühürle ve 5070 sayılı Kanunla getirilen nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınmaktadır. Elektronik imzanın ve Mali Mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-Faturanın kağıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-Faturaları, üzerindeki Mali Mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde kendi bünyelerindeki elektronik, manyetik veya optik ortamlarda muhafaza ve istendiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla ibraz edeceklerdir.¹³⁴

Açıklanan hususlar dikkate alındığında, elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin de ibraz edilmeyişinin gizleme fiilini oluşturabileceği açıktır. Fakat elektronik ortamdaki defter, kayıt ve belgelerin suç oluşturabilmesi için incelemeye yetkili kişilerin erişimine açık olamamalıdır. Yine inceleme sırasında da erişimin kasti bir şekilde engellenmemesi halinde gizleme suçu söz konusu olmayacaktır.¹³⁵

¹³² UĞUR/ELİBOL, s.361.

¹³³ Mükerrer Madde 242- (Ek madde: 28/08/1991- 3762/3 md.)

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. ...

¹³⁴ AKSOY, E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması İle Birlikte Defter Belge İbraz Etmeme Durumunun Değerlendirilmesi, s.26.

¹³⁵ UĞUR/ELİBOL, s.362.

Gizleme suçuna ilişkin yargılamalarda karşılaşılan ve makul sürede yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet veren bir hususun varlığı mevcuttur. Gizleme fiilinin suç oluşturması için ayrıca vergi ziyaının doğmuş olması gerekmemektedir. Hal bu iken, mezkur fiilin yargılaması esnasında çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir durum bulunmamasına rağmen dosya bilirkişi incelemesine gönderilmektedir.

Bir fiilin gizleme kategorisine girmesi için, öncelikle söz konusu defter ve belgelerin vergi incelemesine konu olması yani vergi mükellefinin bu belgeleri düzenleme, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün olması gerekir. Bu defter ve belgelerin noter tasdik kayıtları vesaire bir yöntemle varlığının kanıtlanması gerekir. İbrazın süresine gelecek olursak; bir vergi incelemesi esnasında, ilgili belgenin muhafaza süresi dahilinde, ilgiliye ibraz için ilk seferde ve belge ibraz edilememişse ceza kesilmesinin ardından yeniden süre verilerek yapılması gerekir. Belgelerin ibrazı, vergi incelemesi yapma maksadıyla ve vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce istenebilir. Gizleme suçunun oluşabilmesi için, ibraz edemeyen kişinin haklı bir sebep olmaksızın ilgili fiili gerçekleştirmiş olması gerekir.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun icrası bağlamında öncelikle fiilin suç tanımındaki kanuniliğe uyup uymadığı hususunun incelenmesi gerekmektedir. Zira kanunilik, cezalandırmanın yasal şartı olup fiilin suç tanımındaki tipikliğini esas alır. Suçun tipikliği konusunda ana kaynak, kanuni tanım olmalıdır. Öyleyse, defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu bakımından esas alınacak düzenleme şu olacaktır:

“Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılan evrakları, ilgili oldukları yılı izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süresince muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234, 235. maddeler gereği almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve makbuzları tarih sıraları ve düzenlenme tarihlerini izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süresince muhafaza etmek zorundalardır.” (VUK m. 253, 254)

Vergi mükellefinin; vergi matrahının doğru hesaplanabilmesi, işlemlerinin kayıt altına alınabilmesi, vergi beyanlarının teyit edilebilmesi ve sair sebeplerle tutmakla yükümlü olduğu defterleri aynı zamanda denetimler esnasında yetkililere ibraz etmesi de kanun tarafından getirilen bir ödevdir. İbraz etmemesi durumu; vergi denetimlerini uzatacak, yetkililerin görevlerini yerine getirememelerine sebep olacak ve denetimin yapılamamasına yol açacaktır. Bu sebeple kanun koyucu ibraz etmeme fiilini “gizleme” olarak kabul etmiş ve kaçakçılık suçu olarak değerlendirmiştir.

Defter ve belgeleri ibraz etme ödevinin ihlalinin usulsüzlük cezası ile birlikte hürriyeti kısıtlayıcı ceza ile cezalandırılması, fiilin hem kabahat hem de suç ile müeyyidelendirildiğini gösterir. Zira ibraz etmeme halinde mali yaptırım ve hapis cezasıdır uygulanacaktır. (VUK mükerrer m. 355, VUK m.359/a-2)

Her ne kadar kaçakçılık suçu özü itibariyle bir vergi kaçırma fiilini cezalandırsa da, gizleme fiili de aynı nitelikte görülmüş ve benzer biçimde cezalandırılmıştır.

Evrensel bir ilke olan şüpheden sanık yararlanır prensibi bir yana dursun, kanun koyucu suçlamaya konu olabilecek delillerin elde edilememesi durumunu suçun işlendiği varsayımına bağlamış ve cezalandırma için yeterli görmüştür.

Kanun metni incelenecek olursa, defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun işlenmesi için sekiz ayrı kanuni şart olduğu görülür. Bu şartlar; suç konusu evraklar, muhafaza süresi, talep edebilecek kişiler, talep etme yöntemi, ibraz edilmeme süresi, ikinci kez süre verilmesi, ikinci kez ibraz etmeme, suç ve cezayı ortadan kaldıran hallerin bulunmamasıdır. Aşağıda, kanunilik unsuru bağlamında defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun şartları incelenecektir.

1) SUÇ KONUSU EVRAKLAR

Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunu düzenleyen VUK m. 359/a-2 kapsamında ilk önce suç konusu belirtilmiştir. *Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit... defter ve belgeler* şeklinde düzenlenen suç konusu dikkate alındığında, her türlü evrak değil yalnızca bir kısmı bakımından bu suç işlenebilecektir.

Gizleme fiili, ancak Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluk gereği mükelleflerin düzenledikleri defter ve belgeler ile vergi kanunlarının düzenlemeleri çerçevesinde tutulan ve saklanan defter ve belgeler konu edildikleri takdirde ibraz etmeme suçuna sebebiyet verecektir.¹³⁶

VUK m. 176'da, birinci sınıf tacirlerin bilanço esasına göre, ikinci sınıf tacirlerin ise işletme esasına göre defter tutması gerektiği bildirilmiştir. Buradan hareketle yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri VUK m. 182 gereğince bilanço esasına göre tutulması

¹³⁶ AĞAR, s.109-110.

gereken defterler arasında yer alırken, işletme hesabı defteri VUK m.193 uyarınca işletme hesabı esasına göre tutulması lazım gelen defterlerdendir.¹³⁷

Bu düzenlemeye aykırı hareket edilmesi halinde, VUK m. 352/2’de yer alan usulsüzlük fiili ve VUK m.359’da yer alan vergi kaçakçılığı suçu vücut bulabilecektir. VUK m.352/2’de sayılan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması birinci derece usulsüzlük sayılmış ve kabahat sayılan bu eylem için idari para cezası yaptırımını öngörülmüşken; mezkur defterlerin gizleme fiiline konu olması halinde, VUK m.355/1 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilerek VUK m.359/a-2 gereğince 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanacağı bildirilmiştir.

Vergi kanunları uyarınca vergi mükelleflerinin tutmakla, düzenlemekle yahut saklamakla yükümlü oldukları belgeler VUK m. 220’de düzenlenmiştir. Vergi mükellefi yahut vergi mükellefinin yetkilendirdiği kişilerce tutulması gereken bu belgeler aynı zamanda noter tasdik işleminden de geçmiş olmalıdırlar. Tasdik ettirilmedi ise, bu durum usulsüzlük cezası kesilmesine sebebiyet verse de ibraz edilmemesi suç oluşturmayacaktır.¹³⁸

VUK m. 172, faaliyet alanlarına göre bu yükümlülüğü olan vergi mükelleflerini düzenlemiştir. Ticaret ve sanat erbapları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbapları, çiftçiler defter tutmakla mükelleftir.

VUK kapsamında tutulması zorunlu defterler ise; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme hesabı defteri, imalat defteri, bitim işleri defteri, banka ve sigorta muameleleri vergisi defteri, damga resmi defteri, hasılat defteri, ambar defteri, serbest meslek kazanç defteri, noter ve borsa acentesi resmi defterleri, çiftçi işletme defteridir.¹³⁹

VUK m. 227/3, defterlerin düzenlenme usulleri bağlamında bulundurmaları gereken zorunlu bilgileri düzenlemiştir. Buna göre, eğer bir defter bu zorunlu bilgileri içermiyorsa, zorunlu şekil şartı noksanlığından, yasal defter statüsü kazanamayacaktır. Dolayısıyla yasal defter olarak değerlendirilemeyen bu evrakların ibraz edilmemesi de, suç oluşturmayacaktır. Zira bu evraklar, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunun konusunu oluşturan belgeler kapsamına girmeyecektir.¹⁴⁰

¹³⁷ AĞAR, s.79.

¹³⁸ UĞUR/ELİBOL, s.363.

¹³⁹ AĞAR, s.111.

¹⁴⁰ AĞAR, s.112-114.

Defter ve belgelerin kısmi ibrazı da aynı şekilde suça sebebiyet verecektir. Ancak tamamen ibraz edilmesi halinde mükellefin ödevini ifa edeceği göz önünde bulundurulursa, vergi mükellefinin zorunlu defterlerden birini yahut bir parçasını ibraz etmemesi halinde de gizleme suçu oluşmuş sayılacaktır.¹⁴¹

2) MUHAFAZA SÜRESİ

VUK; defter, kayıt ve belgeler için vergi mükellefleri tarafından defter düzenleme zorunlulukları bulunanların beş yıl süre ile muhafaza edilmesi yükümlülüğü getirmiştir. (VUK m. 253) Bu süre, defter tutma yükümlülüğü olanların defter ve belgelerinin ilgili bulunduğu yılı müteakip takvim yılı başlar. İlgili bulunduğu yıl, defterlerin özgülendiği hesap dönemini ifade eder.¹⁴²

Defter tutma yükümlülüğü olmayanlar içinse beş yıllık bu süre, tutmak zorunda oldukları fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzunun tarih ve düzenlenme tarihini müteakip yıldan başlar.

Kanunda belirtilen muhafaza süresi dolan defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesi, diğer tüm şartları taşıyor olsa bile suç konusu edilemeyecektir. Misalen beş yıllık kanuni muhafaza mecburiyetinin bitmesine on beş günden az zaman kalmışken, mükellefe en az on beş günlük tebligat mühleti tanınacağından ve bu süre sonunda da muhafaza mecburiyeti süresi sona ereceğinden, mükellef açısından saklama mecburiyeti doğmayacak ve bu vesile ile de suç oluşmayacaktır.¹⁴³ Defter ve belgelerin muhafaza süresi kural olarak beş yıl olmakla birlikte VUK m.359 kapsamındaki suçlar bakımından zamanaşımı süresinin sekiz yıl, uzatmalı zamanaşımının ise on iki yıl olması durumunun uygulamada sorunlara yol açması muhtemeldir.¹⁴⁴

¹⁴¹ ÖZCAN, Vergi Suçları, s.179.

¹⁴² PARLAR, Ali; DEMİREL, Güleç: Adli-İdari Vergi Suçları, Adil Yayınları, Ankara 2002, s.229.

¹⁴³ Defter ve belgeler, 5 yıllık saklama süresi içinde vergi inceleme elemanlarınca her zaman istenebilir ise de, uygulamada genellikle 5. Yılda, hatta 5. Yılın son aylarında (saklama süresinin bitimine birkaç ay kala) istendiği görülmektedir. Bu durum suçun oluşmasına engel olmasa da idarenin denetim görevini zamanında ve gerektiği şekilde yerine getirmede göstermektedir. Yargıtay, defter ve belgelerin saklama süresinin bitimine birkaç ay kala istenen sanığın, bir kısım defter ve belgelerini ibraz ettiğini savunduğu olayda, "... suçun işleniş şekli, suç saiki, vergi suçu raporunda tespit edilen bulgulara göre ve vergi inceleme raporlarıyla tespit edilen KDV miktarlarının yüksek oluşu ile meydana gelen sonuç..." şeklindeki yetersiz ve yasadaki ifadelerin soyut tekrarından ibaret gerekçelerle, temel cezanın alt haddeden uzaklaşarak belirlenmesini kanuna aykırı kabul etmiştir. (19. CD., 13.01.2016, 2015/20378 E., 2016/273 K.) Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019) UĞUR/ELİBOL, s.364.

¹⁴⁴ UĞUR/ELİBOL, s.365.

Vergi mükelleflerinin ibrazla yükümlü oldukları evraklar; her türlü defter, belge, karne, mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri kayıtlardır. İbraz ödevinin ifası da teknolojinin gelişmesiyle birlikte, vergi mükellefinin yetkiliye salt defterlerini sunması usulünden epey uzaklaşmıştır. Vergi mükellefi, kayıtlara erişimin sağlanabilmesi için şifreleri vermek, kayıtları okunur hale getirmek ve özellikle elektronik ortamdaki evraklara erişimin sağlanması için belgeleri erişilebilir kılmak zorundadır.

3) TALEP EDEBİLECEK KİŞİLER, TALEP EDİLECEK SORUMLU, İNCELEME YERİ VE İNCELEME SEBEBİ

VUK kapsamında düzenlenen defter ve belgelerin ibraz edilmesi ödevi, beyan esasına dayalı vergi sistemimizde vergilendirme sürecinin ilk basamağını oluşturur. Vergi mükellefinin beyanını, vergi otoritelerince yapılacak denetim takip edecektir.

Bu denetimler, beyanların doğruluğunu araştırarak usul ve maddi gerçeklik bakımından uygun olan beyanları vergilendirmeye esas alır. Vergi incelemesi de; vergi tarhiyatı hesaplaması için zaruri olarak yapılan ve vergi mükellefinin beyanının, defter ve belgelerinin esas alındığı bir araştırma faaliyetidir.

Vergi incelemesi, belgelerin yüzeysel olarak incelenmesini esas alan yoklama usulünü ve gerekli görülmesi halinde başka mükelleflerin evraklarının karşıt inceleme yoluyla değerlendirilmesi usullerini de içinde barındıran, kapsamlı bir analiz metodudur.¹⁴⁵

Tarh zamanaşımı içerisinde yapılması gereken vergi incelemesi, zorunlu sebepler olmadıkça mükellefin iş yerinde vuku bulacaktır.¹⁴⁶

Vergi incelemesinin mükellefin iş yeri dışında yapılmasına yol açabilecek zorunlu sebepler; tutanakla sabit olmak kaydıyla iş yerinin elverişsiz olması, ölüm gibi hallerdir. Bu durumların gerçekleşmesi hallerinde dahi mükellef veya vergi sorumlusunun talebi üzerine iş yeri dışında inceleme yapılacaktır. Zorunlu sebeplerin varlığı ve mükellef yahut sorumlunun

¹⁴⁵ AĞAR, s.117.

¹⁴⁶ KOÇAKOĞLU, Hamza: Uygulamalı Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara, Mayıs 2015, s.34.; UĞUR; ELİBOL, s.365.

talebi üzerine vergi dairesinde yapılacak olan vergi incelemesi için mükellef yahut sorumlu, ilgili evrakları vergi dairesine getirmekle mükelleftir.¹⁴⁷

Burada önem arz eden husus, ilgili vergi dönemi içerisinde defter ve belgeleri ibraz etmesi gereken mükellefin yerine, ibrazın istendiği dönemde bir sebepten başka kişi veya kişilerin sorumlu olmasıdır. Bir işyerini devralan şahsın sorumlu tutulabilmesi için, ilgili belgelerin de kendisine devrolması gerekmektedir. Aynı husus mirasçılarda da cereyan eder. Mirasçılar, murisin mükellef sıfatını taşıdığı dönemde ibraz etmeme suçuna iştirak etmedilerse, suçta ve cezada şahsılık prensibi gereği sorumlu tutulamazlar.

Burada bir nüansa açıklık getirmek gerekmektedir. VUK m.12'ye göre, ölüm durumunda mükellefin ödevi, mirası reddetmemişlerse mirasçılara geçer. Bu sebepten, vefat eden mükellefin defter ve belgeleri varsa, bunlar mirasçılara intikal etmiş sayılır. Bu durumda mirasçılar defter ve belgeleri muhafaza etmek ve istendiği takdirde ilgililere ibraz etmek mecburiyetindedirler.¹⁴⁸ Vefat eden mükellef zamanında kaybolan yahut imha edilen defter ve belgelerden dolayı, mirasçılar sonrasında intikal sebebi ile sorumlu tutulamazlar.¹⁴⁹

Belirtmek gerekir ki vergi kanunlarında açıkça hüküm olmadığı durumlarda ölüm dolayısı ile mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. (VUK m.16)

Ayrıca VUK m. 140, vergi incelemesinin süresini de düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre, mükellef yahut sorumlunun onayı olmadıkça vergi incelemesi mesai saatleri dışında yapılamaz. Vergi incelemesinin süresi bakımından da; söz konusu vergi incelemesi tam inceleme ise bir yıl, sınırlı inceleme ise altı ay üst sınırları getirilmiştir.

VUK m. 135'te, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler şu şekilde sayılmıştır: Vergi müfettişleri ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ya da vergi dairesi müdürleri, GİB'in merkez ve taşrada müdürlük görevi yapan kişilerdir.

*Yargıtay Kararında: Sanıktan suça konu defter ve belgelerin vergi incelemesi için değil, işini terk etmesi nedeniyle iptal için istendiğinin anlaşılması karşısında, atılı suçun yasal unsurları oluşmadığı...*¹⁵⁰

¹⁴⁷ AĞAR, s.118-119.

¹⁴⁸ UĞUR/ELİBOL, s.367.

¹⁴⁹ OK/GÜNDEL, s.39,40.; AĞAR, s.124-125.

¹⁵⁰ Yargıtay 11.CD, 02/10/2001, 2001/7618-8890 K.

Karara konu olan olayda ilk derece mahkemesi tarafından, vergi mükellefinin defter ve belgelerini ibraz etmemesi sebebiyle gizleme suçu işlediğine hükmedilmiştir. Yapılan inceleme neticesinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, vergi mükellefinin işini terk etmesi sebebiyle istendiği anlaşılmıştır. İş terki, iş konusu defter ve belgelerin iptalini de içeren bir takım işlemlere konu olmayı gerektirir.

İptal sebebiyle, bilgi vermekten kaçınılması sebebiyle yahut bunlara benzer sebeplerle evrakların ibraz edilmemesi özel usulsüzlük cezasını gerektirse de, kaçakçılık suçunu oluşturmayacaktır.¹⁵¹

VUK m. 359/a-2’de düzenlenen gizleme fiili, ancak kanunda belirtilen şartlar altında kaçakçılık suçunu oluşturur. Suçun kanuniliği ilkesi gereği gizleme fiilinin kaçakçılık suçuna konu olması, defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenmesini gerektirir. Bu sebeple söz konusu olayda, vergi kaçakçılığı suçu oluşmaması sebebiyle, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar Yargıtay tarafından bozulmuştur.

4) TALEP ETME YÖNTEMİ

Defter ve belgelerin ibrazı, usulüne uygun yapılacak tebligatla talep edilir.¹⁵² VUK m. 93 ve devamı maddelerde tebligat usulleri düzenlenmiştir. Tebligat yöntemi, VUK m.93’te iki şekilde ele alınmıştır.

Öncelikle, eğer tebligat yapılacak kişilerin adresi biliniyorsa; bu kişilere tebligat posta veya ilmühaber yoluyla taahhütlü olarak yapılır. Bilinen adresler de VUK kapsamında belirtilmiştir. Bu adresler:

- Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler,
- Adres değişikliğinde bildirilen adresler,
- İş bırakmada bildirilen adresler,
- Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler,
- Yoklama fişinde tespit edilen adresler,
- Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler,
- Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler,

¹⁵¹ Dan. 9. Daire, 19.11.2002, 2000/2321 E., 2002/4746 K.,
www.alomaliye.com/danistay_belge iptali.htm., Aktaran: UĞUR; ELİBOL, s.364

¹⁵² AĞAR, s.139-150.

- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler. (VUK m. 101)

İkinci olarak, eğer tebligat yapılacak kişilerin adresleri bilinmiyorsa, bu kişilere ilan yoluyla tebligat yapılır. Vergi dairesinin ilanlar bölümüne asılacak olan bu tebliğ aynı zamanda mükellefin bilinen son adresi muhtarlığına ve tebliğin konusunun parasal değeri nispetince kanunda belirlenen gazetelerden birinde yayınlanır. Tebliğin ilan yoluyla yapılması şu hallerde olacaktır:

- Muhatabın VUK m. 101 bağlamında bilinen adresi bulunmuyorsa,
- Muhataba bilinen adresinde tebliğ yapılamayıp MERNİS adresi de bulunmuyorsa,
- Yurtdışında bulunan muhataba tebliğ yapma olanağı yoksa,
- Başka bir sebeple tebliğ yapılamıyorsa.

İlanda; tebliğ konusu vergiler, ilan tarihinden itibaren bir ay içerisinde başvurulması gerekliliği, başvuru makamının ilanı yapan makam olduğu, başvurabilecek kişilerin muhatabın şahsen kendisi yahut vekili olabileceği, başvuru yerine adreslerini de bildirebilecekleri bilgileri yer alır.

Tebliğatin yapılacağı kişiler ise; vergi mükelleflerin yanı sıra, bunların kanuni temsilcileri, umumi vekilleri olabilir. Bunların yanında diğer vergi cezası kesilen kişilere de tebligat yapılacaktır. Muhatabın adreste bulunmadığı durumlarda tebliğ o adresteki bir diğer kişiye, görünüşte açıkça ehliyetsiz olmaması halinde, yapılacaktır.

Yargıtay Kararında: Defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olan kimselere ibraz edilmemesi ile oluşacağı, 213 sayılı Kanun'un 253. Maddesi uyarınca defter ve belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere 5 yıl saklama ve tekrar istendiğinde ibraz edilme zorunluluğunun bulunduğu, bunları saklama sorumluluğunun ise mükellef sanığa ait olduğu, somut olayda da; defterleri bulamadığı ve nerede olduğunu bilmediğini savunmanın, 213 sayılı VUK'un 13. Maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlerden birine dayanmaması

*nedeniyle saklama ve ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağı, tebligatın da geçerli olduğu gözetilerek mahkumiyeti... karar verildi.*¹⁵³

Defter ve belgelerin ibrazı talebiyle yapılacak tebliğin süresi, ibraza konu olan defter ve belgelerin muhafaza süresi içinde olmalıdır. VUK m. 253'te, defter ve belgelerin muhafazası için gerekli süreyi, evrakların ilişkili oldukları yılı müteakip yıldan başlayarak beş yıl olarak düzenlenmiştir.

Tebliğat, defter ve belgelerini ibraz etmesi talebiyle muhatabını bilgilendirmek amacıyla gönderilen yazıdır. VUK m. 21'de vergilendirmeye alakalı hususların yetkili makamlar tarafından muhataba bildirim, şeklinde açıklanan tebligatın önemli hukuki sonuçları vardır. Muhatabın tebligata rağmen evraklarını ibraz etmemesi suç oluşturacağından, tebligat bu sürecin başlangıcı olarak kabul edilir.

Tebliğat aynı zamanda muhatabı bakımından çeşitli haklar ihtiva eder. Tebligatta yer alan bilgilerin doğru olmadığını düşünen muhatap, bu bilgilere itiraz ederek hak arama özgürlüğünü kullanabilir. Muhatabın kendi üzerinde doğacak hukuki sonuçları öğrenmesi, bilgi edinme hakkının da bir yansımasıdır. Esas ve usul açısından şartları yerine getirilmemiş bir tebligat, yapılmamış sayılacaktır. Geçersiz tebligat söz konusu olduğunda da defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu oluşmayacaktır.¹⁵⁴

5) İBRAZ SÜRESİ

Defter ve belgeleri bir vergi incelemesi maksadıyla talep eden vergi idaresi, muhatabın ibrazla yükümlü olduğu süreyi de tebligatta belirtmek durumundadır. Vergi mükellefi veya sorumlusu, tebligatta belirtilen süre içerisinde istenen belgeleri denetim grup müdürlüğüne ibraz etmelidir.¹⁵⁵

İbraz süresi olaydan olaya değişmekle beraber, uygulamada belgelerin tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde incelemeye sunulması gerekmektedir. (VUK m.14/2) Bu süre içerisinde defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellef veya sorumlunun maruz kalacağı yaptırımlar, tebligatta ayrıca belirtilir. Bunlar; vergi matrahlarının resen takdir edilmesi, özel usulsüzlük cezası kesilmesi, kaçakçılık suçu gerekçesiyle savcılığa suç

¹⁵³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 11/11/2015, 2015/14603 E., 2015/6964 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

¹⁵⁴ AĞAR, s.139-150.

¹⁵⁵ UĞUR; ELİBOL, s.367.

duyurusunda bulunulacağı, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlanamayacağı hususlarıdır.

Burada KDV indirimlerinin reddedilmesi uygulamasına ayrı bir başlık açmak gerekmektedir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu büyük bir yenilik getirerek, uzun bir süredir Maliye ile vergi mükellefleri arasındaki ihtilaflı bir konuyu çözüme kavuşturmuş bulunmaktadır.

KDV indirimi açısından mükellef tarafından tutulması ve ilgililerce talep edilmesi halinde ibrazı gereken defter ve belgelerin özel bir önemi bulunmaktadır. KDVK’da mükelleflerce indirim hakkının kullanılması, verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılını izleyen takvim yılının sonuna kadar yasal defterlere kaydedilmiş olması koşullarına bağlanmıştır (KDVK m. 29, 34).

Mükelleflerin KDV indirimlerinin öngörülen esaslara uyularak yapılıp yapılmadığını kontrol etme yetkisi ise Maliye’ye aittir. Bu yetki Maliye tarafından, amacı“ ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” olan vergi incelemeleri ile birlikte kullanılmaktadır (VUK m. 134).

Defterlerin ve belgelerin, vergi incelemesine yetkili kişilerce verilen süre içerisinde ibraz edilmemesi, çeşitli ağır yaptırımları olan hassa konudur. Konunun bir boyutu, re’sen takdir yoluyla vergi tarhiyatı ve kaçakçılık suçu kapsamında üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi; diğer boyutu ise on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanmasıdır (VUK m. 359). Ancak, bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi biri gerçekleşmiş ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmemektedir. (VUK m. 373).

Maliye, yasal defter ve belgelerini mücbir sebepler dışındaki nedenlerle inceleme elemanlarına ibraz etmeyen mükelleflerin ilgili vergi dönemi içinde bulunan KDV indirimlerinin reddedilerek, bu şekilde ortaya çıkan ve ödenmesi gereken KDV’lerin re’sen tarh edilmesi; aynı fiilin kaçakçılık suçunu oluşturması nedeniyle tarh edilen vergilere 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesi; on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanması gerektiği görüşündedir. (VUK m. 359/a-2)

Maliye, yasal defter ve belgelerini VUK m.13’te belirtilen mücbir sebepler nedeniyle incelemeye ibraz edemeyen mükelleflerin defter ve belgelerinin zayi olduğunu TTK m. 82’ye uygun olarak Asliye Ticaret Mahkemesi’nden alacakları zayi belgesi ile belgelendirmeleri ve

indirim konusu yaptıkları verginin satıcıları tarafından beyan edildiğini ispat etmeleri halinde, KDV indirimlerinin reddedilmemesi gerektiği görüşündedir.

Defter ve belgelerini hukuken kabul edilmiş mücbir sebep olmaksızın veya mücbir sebep dolayısıyla incelemeye ibraz etmemeleri nedeniyle KDV indirimleri reddedilmek suretiyle haklarında cezalı KDV tarhiyatları yapılan mükelleflerin, vergi incelemesine ibraz edilmeyen defter ve belgelerini dava veya temyiz aşamasında yargı organlarına ibraz etmeleri halinde, KDV indirimlerinin kabul edilip edilmeyeceği konusunda Danıştay'ın birbiri ile çelişen kararları bulunmaktaydı.

Mücbir sebeplerin varlığı halinde defter ve belgelerin vergi incelemesi yapılmak üzere ibraz edilememesi halinde, mükellefin KDV indirimlerine esas alış faturalarının satıcıları tarafından ilgili dönem KDV beyanlarına dahil edildiğinin tespiti halinde, KDV indirimlerinin reddedilmemesi konusunda idare ile yargı görüş birliği içerisindeyken, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmemesi halinde çelişkili kararlar ortaya çıkmaktaydı.¹⁵⁶

Verilen kararların bir kısmı;

- İncelemeye yetkili kişilerce istenildiğinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin dava veya temyiz aşamasında ilgili yargı organlarına ibraz edilmesi ve mahkemece yapılacak inceleme sonucunda faturaların deftere kaydedildiğinin tespit edilmesi halinde KDV indirimlerinin kabul göreceği; sırf incelemeye yetkili kişilerce istenilme anında defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmemesi gerekçesiyle KDV indirimlerinin reddedilemeyeceği, şeklinde iken, bazı yargı kararları;
- Herhangi bir mücbir sebep hali yokken defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefin dava aşamasında mahkemeye ibrazının vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasına yol açacağı; bu durumun KDVK ile getirilen esaslara uygun bulunmadığından indirimlerin reddi suretiyle yapılan dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı,
- Herhangi bir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefin daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinin esas amacına aykırılık teşkil edeceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından kaynaklı ara kararı ile defter ve belgelerin

¹⁵⁶ BATUN, Mehmet: Defter Ve Belgelerin İbraz Edilmemesi: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası, Eylül 2019, S.457, s.102.

mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesinin hukuka uygun görülmediği, şeklinde idi.

Defter ve belgelerini, kanunen ve hukuken geçerli bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefler adına, ilgili dönem KDV indirimlerinin reddi suretiyle re'sen KDV tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda, mücbir sebep halinin varlığı ve yokluğuna bağlı olarak, Danıştay Vergi Dava Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararları arasındaki aykırılık, nihayet Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen 8 Şubat 2019 tarihli ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı Karar ile giderilmiştir.

Defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesi re'sen tarh nedeni olmakla beraber, VUK'ta tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayi olan bir mükellefin, ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemez. Mücbir sebebin varlığı halinde, mükelleften defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceği gibi, KDV indirimleri kabul edilmeyen mükellefin indirim uygulama koşullarından ikincisi olan, indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Buna göre, mücbir sebebin varlığı halinde, defter ve vesikaların inceleme yapmaya yetkili elemanlara kanuni süre içinde ibraz edilememesi halinde vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılamaz. Mücbir sebep halinin varlığı, mahkemelerden alınacak zayi belgesiyle ispat edilebileceği gibi, olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınan ve hukuken itibar edilebilir nitelikteki diğer belgelerle de ispat edilebilir.

Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmeyen mükellefler adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; mükellefler tarafından yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgelerin davacı mükelleften istenilerek ve vergi idaresi de haberdar edilerek, defterlerdeki kayıtlar incelenip, vergilendirmenin konusunu oluşturan KDV indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığına ilişkin bir hukuki değerlendirme yapılarak ve davanın tarafı olan vergi idaresinin görüşü de alınarak karar verilmesi gerekir.

Sonuç olarak defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi halinde bile KDV indirimleri peşinen reddedilmeyecek, yargılama aşamasında yapılan ibraz kabul edilerek haklı görülmesi halinde mükellefler KDV indiriminden faydalanabilecektir.

Ancak mükellefler açısından kolaylık arz eden bu husus, ileride uygulama açısından aleyhe hususlar doğurabilecek niteliktedir. Zira defter ve belgeleri ileriki aşamada da ibraz edip KDV indiriminden faydalanacağını düşünen mükellef, gizleme suçu ile karşı karşıya kalıp cezalandırılabilir. Bu ihtimal düşünüldüğünde, VUK m.359'un da içtihadı birleştirme kararının getirdiği yenilik gözetilerek revize edilmesi kaçınılmazdır. Aksi halde mükellef açısından kolaylık sağlayan bu husus, kanun ile entegre olmaması hasebi ile ileride mükellefler açısından daha büyük sorunlara yol açacaktır.¹⁵⁷

6) İKİNCİ KEZ SÜRE VERİLMESİ

Defter ve belgelerin ibraz edilmesi ödevini ihlal halinde, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu bir kat özel usulsüzlük cezasına çarptırılır.

Ancak şahsın defter ve belgelerini ibraz ödevi halen yerine getirilmemiştir ve matrah hesabına konu işlemlerin denetlenmesi amacıyla vergi otoritelerince bu kayıtlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple şahıstan ikinci defa defter ve belgeleri istenir. Yeniden süre verilerek, defter ve belgelerinin ibrazı istenen vergi mükellefi veya sorumlusunun ödevini tekrar yerine getirmemesi halinde bu defa bir kat fazla özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılır. (VUK Mükerrer m. 355, VUK m.359/a-2)

Verilen sürenin belirlenmesinde; belge sayısı, belge mahiyeti, istenene belgelerin yıl aralığı, istenen belgenin iş yerinde yahut dışarıda tutulduğu ve muhafaza edildiği, işyeri muhasebesinin işyeri içinde yahut dışarıda yapılıp yapılmadığı, mükellefin durumu gibi hususlar göz önüne alınır.¹⁵⁸ Sürelerin nasıl hesaplanacağı ise 213 Sayılı Kanunun 18. Maddesinde açıklanmıştır.¹⁵⁹

¹⁵⁷ <https://vergialgi.net/danistay-dan-vergi-mukelleflerini-sevindiren-maliye-yi-uzen-karar>, Erişim Tarihi 01.08.2019

¹⁵⁸ UĞUR; ELİBOL, s.367.

¹⁵⁹ VUK Madde 18: “Vergi kanunlarında yazılı süreler aşağıdaki gibi hesaplanır:

1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter;
2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ay olarak tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter;
3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter;

7) CEZAYI ETKİLEYEN HALLERİN BULUNMAMASI

Kanun koyucu, bazı özel durumlar için vergi mükellefi veya sorumlusunun lehine düzenlemeler getirerek bu kişilerin ibraz ödevlerini yerine getirmemelerine rağmen daha az ceza almalarına yahut ceza almamalarına hükmetmiştir. VUK m. 13 ve devamında düzenlenen bu durumlar, mücbir sebep ve zor durum halleridir.

Mücbir sebep; herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önceden bilinmesi ve önlenmesi imkansız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında meydana gelen her türlü olaydır.¹⁶⁰ Bu tür olaylar meydana geldiğinde fail bir baskı altında hareket edeceği için gerçek iradesinden söz edilemez.

Hukukun diğer alanlarında da borçların ifa edilmemesini, ceza işlenmesini ve sair durumları mazur kılan mücbir sebep vergi usul hukukunda ise; vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi durumunda vergi mükelleflerinin cezalandırılmamasına yol açar. Mücbir sebeplerin varlığı halinde vergi ödevlerine ilişkin süreler işlemeyecektir. Ancak vergi mükellefinden, söz konusu mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla birlikte, bu söz konusu sebebi delilleriyle ispat etmesi beklenir. Böylece mücbir sebebin var olduğu süre içerisinde kesilen cezalar kalkacak, mücbir sebep boyunca vergi cezalarına ilişkin süreler işlemeyecektir. Mücbir sebebin kalkması itibarıyla duran süreler işlemeye kaldığı yerden devam edecektir.¹⁶¹

VUK m. 13'te, mücbir sebep sayılacak durumları şu şekilde sıralanmıştır:

- *Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk,*

Vergi mükellefinin ödevlerini yerine getirmesine engel olacak ölçüde ağır kaza, ağır hastalık yahut tutukluluk hallerinin varlığı, vergi ödevlerine ilişkin süreyi durduracaktır. Kişinin bu durumları rapor, tutanak ve sair belgelerle ispat etmesi gerekir. Vuku bulan olaylara dair dikkat edilecek husus, bu olayların vergisel ödevi ifa etmeyi etkileyecek düzeyde

4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şu kadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde biter.”

¹⁶⁰ AYAN, Mehmet, Borçlar Hukuku, 7. Baskı, Mimoza Yayınları, Konya 2012, s. 237.

¹⁶¹ UĞUR/ELİBOL, s.368.

olmasından ibarettir.¹⁶² Olayların meydana gelişi, kişinin kusur bağı gibi konular dikkate alınmaz.

- *Vergi ödevlerini yerine getirmeye engel olan yangın, yer sarsıntısı, su basması benzeri doğal afetler,*

Kanun koyucunun söz konusu olaylar vuku bulduğunda mükellefin ispat yükümlülüğü bakımından iradesi iki şekilde görülmektedir. Birincisi, bu doğal afetlerin tüm bölgeyi etkileyecek ölçüde büyük olması durumudur. Bu durumlarda olay herkes tarafından bilindiği için, mükellefin ispat yükümlülüğü yoktur. Vergi idaresi, mahalli idarelerden aldığı görüşler doğrultusunda mücbir sebebi, süresini, etki alanını bizatihi belirler. İkincisi, doğal afetlerin genel değil bölgesel olması durumudur. Bölgesel afetlerde mükellefin ispat yükümlülüğü devam etmektedir. (VUK m.15/2)

- *Evrakların kişinin iradesi dışında bulunamaması hali, yani, mecburi gaybubetler,*

Vergi mükellefinin vergi ödevlerini yerine getirememesi, bu hususta iradesi olmaksızın kişinin bir yerden uzaklaştırılmasından kaynaklanıyor olabilir. Kişinin aniden askere alınması, olağanüstü hal ilan edilmesi, bu sebeplere örnek gösterilebilir. Kişinin bulunamaması yani kaybına yol açan bu durumlar da mücbir sebep kapsamında değerlendirilecektir.

- *Defter ve belgelerin kişinin iradesi dışında elden çıkması gibi hallerdir.*

Mücbir sebeplerin konu alındığı VUK m. 13'ün son fıkrası olan evrakların rıza dışı elden çıkma durumu, önceki fıkralar kadar somut olmadığından, mükellefler birçok hususu bu kapsama sokmaya çalışmıştır. Somut olayın özelliklerine göre takdir edilecek rıza dışında elden çıkma hususu, bir mücbir sebep olarak failin kusurunu ve cezalandırmayı etkileyecektir.

Kanuni tanımında sınırlayıcı şekilde sayılmamış olan mücbir sebeplerin varlığı somut olayda da hakim tarafından değerlendirilecektir.¹⁶³ Kanuni düzenlemede mücbir sebep hallerinin tahdidi olarak belirtilmemiş olmasının nedeni, tüm sebeplerin öngörülemeyecek

¹⁶² UĞUR/ELİBOL, s.369.

¹⁶³ KIZILO/OT/KIZILO/OT, s. 429.

olmasıdır. Bu yüzden belli başlı sebepler örneksime yoluyla gösterilmiş, somut olay hakimın takdirine bırakılmıştır.¹⁶⁴

Zor durum ise, mücbir sebep düzeyine varmamakla birlikte, mükellefin vergisel ödevlerini yerine getirmesini zorlaştıran hallerdir. Zor durum hallerinde mücbir sebepten farklı olarak vergi ödevleri kapsamında işleyen süreleri kendiliğinden uzamaz, mükellefin idareye ek süre talebiyle başvurması ve idarenin bu zor durum halini geçerli bulması gerekir. Kanunda zor durum hallerine örnek verilmemiştir ancak doktrinde, zor durum halleri için mücbir sebep derecesinde olmayan sağlık mazereti yahut ekonomik güçlükler örnek gösterilmiştir.¹⁶⁵

Mücbir sebep ve zor durum hallerinin varlığı, suç oluşturan fiilin gerçekleşmesine ve ortaya bir hukuka aykırılık çıkmasına rağmen ceza verilmemesi sonucunu doğurur.¹⁶⁶ Mazeret sebeplerinin kişinin kusuruna doğrudan etkisi olduğu düşünülür. Bu sebeple failin iradi hareket etme kabiliyetinin azaldığı, zorlayıcı dışsal faktörlerin bulunduğu gerekçesiyle faile, işlediği suç sebebiyle açılan davada ceza verilmesine yer olmadığına hükmedilerek ceza verilmez.¹⁶⁷

Mücbir sebeplerin varlığı halinde mükellefler defter ve belgelerini ibraz edemedikleri için kaçakçılık suçundan yargılanabilirler. Mükellefler böyle bir yargılamaya maruz kalmamak için zayi belgesi almalıdırlar. Zayi belgesi, tacirlerin mücbir sebepler dolayısıyla evraklarının yok olduğu durumlarda, durumun öğrenilmesinden itibaren on beş gün süre zarfında, işletmenin bulunduğu yer mahkemesine başvurularak alınır. Ceza ve vergi usul kurallarına göre, bir vakıa her türlü delille ispat olunabilir. Delil serbestisi adı verilen bu ilke uyarınca, mücbir sebep bakımından da yalnızca zayi belgesi değil herhangi bir tutanak, rapor ve sair belge de aynı işlevi görecektir.¹⁶⁸

Yargıtay Kararında: Davacı vekili; müvekkilin matbaa sahibi olduğunu ve Maliye ile anlaşmalı olarak resmi belge ve faturalar başlığını, 19.07.1995 tarihinde meydana gelen aşırı yağış sonucu dükkanın yan duvarının yıkılarak bütün defterler ve resmi belgelerin ıslanmak suretiyle kullanılmaz ve okunamaz hale geldiğini ileri sürerek, 1995 ve geçmiş yıllara ait

¹⁶⁴ UĞUR/ELİBOL, s.370.

¹⁶⁵ AĞAR, s.160.

¹⁶⁶ GÜNDÜZ, Necmettin: İçtihatı Birleştirme Kararı Sonrası Mücbir Sebep Olmaksızın Defter Belge İbraz Etmemenin Sonuçları ve Çözüm Önerileri, Vergi Raporu, Eylül 2019, S. 240, s.152-153.

¹⁶⁷ UĞUR/ELİBOL, s.368-370.

¹⁶⁸ AĞAR, s. 175.; ÖZCAN, s. 234.

*kanuni defter ve evrakın zayi olduklarının tespitini talep etmiştir... Ticari defterler notere tasdik ettirilmemiş ise, bu defterler için zayi belgesi istenemez.*¹⁶⁹

Yargıtay içtihatlarında, her türlü evrak için zayi belgesi alınamayacağına hükmedilmiştir. Zayi belgesi alınabilecek evrakların noter tasdikleri tamamlanmış olmalıdır. Aynı zamanda bu evraklar, kanunda sayılan ticari nitelikteki defter ve belgelerden olmalıdırlar. Buradan çıkarımla; tacirin yazarkasası, boş defterleri, notere tasdik edilmemiş defterleri için zayi belgesi talep edilemez.

8)VUK M. 359 VE VUK MÜKERRER M. 355'İN BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ

Gizleme fiili, vergi mükellefi veya sorumlusunun ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmayı amaçlayan vergi incelemesini güvence altına almak için suç olarak düzenlenmiştir.¹⁷⁰

Gizleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için, defter, belge ve kayıtların vergi incelemesi için istenmesi ve ibraz edilmemiş olması gerekmektedir.¹⁷¹

Defter, kayıt ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellef veya sorumlulara, VUK mükerrer madde 355'e göre özel usulsüzlük cezası kesilir.¹⁷² Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen zorunlulukları yerine getirmeyenlere yeniden süre verilir ve usulüne uygun tebligat ile bu zorunlulukları yerine getirmeleri tebliğ olunur. Yeniden verilen süreye rağmen bu zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde, kesilecek özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılarak uygulanır.(VUK mükerrer m.355)

¹⁶⁹ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 09/06/1997, 1997/4020 E., 1997/4349 K., Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

¹⁷⁰ ÖZCAN, s.166.

¹⁷¹ AĞAR, s. 120.

¹⁷² AĞAR, s. 122.

Bu durumda yeniden süre verilmesi ve buna rağmen defter ve belgelerin getirilmemesi halinde bir kat artırılmış özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve sonrasında VUK m.359 ve 367, ayrıca 344'ncü madde uygulamasının yolu açılmaktadır.¹⁷³

Vergi ceza hukukunda vergisel kabahat ile vergi kaçakçılığı paralel düzlemde ilerler. Vergi ödevlisi hakkında vergi idaresi bir yandan özel usulsüzlük cezası ve şartları varsa vergi ziyayı cezası keserken, fiil VUK m. 359 kapsamında ise, Cumhuriyet Savcılığına suç ihbarında bulunur.

Ayrıca, VUK m.344/2 incelendiğinde, vergi ziyasına 359. Maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat uygulanacağı görülecektir.¹⁷⁴(VUK m.344/2)

Genel ceza hukuku sistematğine, kanun koyucunun iradesine ve ilgili kanun maddelerinin lafzına bakıldığında; kanun koyucunun VUK mükerrer madde 355'e göre, vergi ödevlisinin defter ve belgelerini ibraz ödevini ilk ihlalinde sadece özel usulsüzlük cezası, yeniden verilen süreye rağmen ikinci kez ihlalinde ise hem bir kat arttırılarak kesilecek özel usulsüzlük cezası ve hem de hürriyeti bağlayıcı ceza öngördüğü anlaşılabacaktır. Diğer bir deyişle, ilk ibraz etmeme fiili vergisel kabahat, ikinci kez ibraz etmeme fiili ise hem vergisel kabahat ve hem de vergi kaçakçılığı suçu olarak kabul edilmiştir.¹⁷⁵

Bu hükme dayanak olarak; VUK mükerrer madde 355'teki '...tebliğ olunur.' ifadesi gösterilebilir. Bu ifadedeki 'bağlı yetki' kuralından bu neticeye ulaşmak mümkündür. Burada vergi idaresinin takdir hakkı yoktur.¹⁷⁶

Zira bir kanun hükmünde bağlı yetkiye yer verilmişse idarenin bağlı yetkisi, takdir yetkisine yer verildiyse idarenin takdir yetkisi vardır. Bağlı yetki, bir işlemin tüm unsurlarını hukuk kurallarının belirlediği ve idareye bu konuda tercih imkanının tanınmadığı durumlarda söz konusu olur.¹⁷⁷

Vergi idaresi, ibraz ödevini ilk tebliğe rağmen yerine getirmeyen vergi mükellef veya sorumlusuna ikinci kez ibraz yazısı gönderecektir. Gizleme fiili, ikinci ibraz yazısı ile verilen

¹⁷³ YÜCE, Mehmet: Yargı Kararı Çerçevesinde Defter Ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu, Vergi Dünyası, Eylül 2016, S.421, s.14.

¹⁷⁴ AKIN, Emre/YAMAN, Samet: Defter Ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi, Vergi Raporu, Eylül 2014, S.180, s.103.

¹⁷⁵ AĞAR, s. 120-124.

¹⁷⁶ GERÇEK, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, 1. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2006, s.14.

¹⁷⁷ KARATEPE, Şükrü: İdarenin Takdir Yetkisi, Türk İdare Dergisi, Y.63, S. 392, Eylül 1991, s.73.

sürenin sona ermesi ile oluşur. Kanun koyucunun arzu ve niyetinin de bu yönde olduğu açıktır.

Bilindiği üzere yaptıkları inceleme sırasında VUK m. 359’da yazılı kaçakçılık suçlarının tespitini sağlayan merkezi denetim elemanları doğrudan doğruya, diğer vergi incelemeye yetkili memurlar ise ilgili defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün uygun görüşü ile keyfiyeti yetkili cumhuriyet savcılığına bildirmek zorundadırlar.(VUK m.367)

Vergi inceleme elemanının yazısına rağmen on beş gün içinde defter, belge ve kayıtlarını ibraz etmeyen mükellef veya sorumlu hakkında yapabilecek iki yaptırım vardır. Birincisi VUK m.30/3’e göre re’sen takdir yetkisini kullanmak, ikincisi de VUK mükerrer madde 355’e göre özel usulsüzlük cezası kesilmesini sağlamak.(4369 sayılı Kanun m. 82/1-a)

Bu iki işlemin aynı anda yapılması halinde; incelemeye yetkili eleman, raporunu re’sen takdir yetkisini kullanarak düzenledikten sonra mükellef muhtemelen, özel usulsüzlük cezasının kesilmesi üzerine ikinci kez ceza ödememek ve ayrıca VUK m.359 uyarınca hapis cezası ile karşılaşmamak için yasal yükümlülüklerini yerine getirecektir.

Böyle bir durumda, inceleme elemanı raporunu yazmış olacağından ibraz olunan defter ve belgelerin bir değeri kalmayacak ve yukarıda izah edildiği üzere kanunun lafzından ve sistematüğinden de anlaşılacağı üzere mükellef, VUK m.359’da belirtilen hükmün işletilmesi yolunu kapatmış olacaktır.¹⁷⁸

Gelirler Genel Müdürlüğünce yayınlanan 1999/5 no’lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde bu konuyla ilgili olarak şu görüşlere yer verilmiştir:

-İç Genelgede, mükelleflerin defter, belge ve diğer kayıtlarını incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri halinde ilgili dönem matrahının re’sen takdir edilmesi gerektiği, bu hususun defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali ile VUK mükerrer madde 355’te sayılan diğer mecburiyetlerden farklılık arz ettiği belirtildikten sonra şöyle denilmektedir;

“Bu itibarla, vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlara istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde, dönem matrahının belirlenerek rapora bağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesine gerek bulunmamaktadır.”

¹⁷⁸ <https://www.kanitymm.com.tr/makale/2000-08%20YAKLASIM%20-%20DEFTER%20VE%20BELGELERIN%20INCELEME%20ELEMANINA%20IBRAZ%20EDILMEME SININ%20SONUCLARI.pdf>, s.6. Erişim Tarihi 01.08.2019

1999/5 no’lu İç Genelgedeki görüş, daha sonra yayımlanan 280 no’lu VUK Genel Tebliği ile de sürdürülmüştür. Tebliğdeki defter ve belge ibrazı konusundaki açıklamalar şöyledir:

-“Ceza kesilmesine rağmen bilgi ve ibraz ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetlerin yerine getirilmesi tebliğ edilecek, verilen süre içinde bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde ise, daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası bir kat artırılmak suretiyle uygulanacaktır.

Ancak, vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesi hali, VUK m.30 uyarınca re’sen takdiri gerektirdiğinden, ilgili dönem vergi matrahı belirlenerek rapora bağlanacaktır. Dolayısıyla vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve vergi matrahının belirlenmesine ilişkin raporun düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesi gerekmeyecektir.¹⁷⁹

Vergi inceleme elemanı defter ve belge ibraz etmeme nedeniyle re’sen takdir yoluna gittiği takdirde, ibraz mecburiyetine uymayan mükellef hakkında hem VUK mükerrer madde 355 hükmünü hem de 359. ve 367. madde hükümlerini uygulamak zorundadır. Re’sen takdir işleminden sonra inceleme elemanı idari işlemi yarıda kesemez. Aksi takdirde yarıda kalan işlemin vergi dairesince sürdürülmesi gerekir.

Yukarıda izah edildiği üzere, mükellefin ilk özel usulsüzlük cezası kesildikten ve bunun neticesinde rapor düzenlendikten sonra defterlerini ibraz etmesi halinde düzenlenen raporun kanuni dayanağı kalmayacaktır. Şöyle ki;

1- VUK m.30/3’te hangi işlemlerden sonra defterlerin ibraz edilmediğinin kabul edileceği konusunda bir usul öngörülmemiştir. Bu konuya ilişkin özel düzenleme, VUK m. 139’da öngörülen düzenleme hariç olmak üzere, VUK mükerrer madde 355’te ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. Bu hüküm aynı zamanda suç duyurusunda bulunabilmek için işletilmesi gereken prosedüre de açıklık kazandırmaktadır.

Diğer bir ifade ile, inceleme elemanı idari mekanizmayı tamamlamadan mükellefin adli mercide yargılanmasını talep edemez.

¹⁷⁹ <https://www.kanitymm.com.tr/makale/2000-08%20YAKLASIM%20-%20DEFTER%20VE%20BELGELERIN%20INCELEME%20ELEMANINA%20IBRAZ%20EDILMEME SININ%20SONUCLARI.pdf>, s.7. Erişim Tarihi 01.08.2019

2- İnceleme elemanı, incelemenin iş yerinde yapılacağı şeklindeki VUK m. 139'daki "incelemenin işyerinde yapılacağı" kuralını dikkate almadan sadece posta evrakı üzerinde işlem yapmış ise yapılan re'sen takdir hatalı olur.

VUK mükerrer madde 355'in son fıkrası şu şekildedir:

"Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri yeniden tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır."

Bu nedenle, birinci kez özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra mükellefe yeniden 15 günden az olmamak üzere bir süre daha verilir ve bu ek süreye rağmen defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin "ibraz mecburiyetine uymadığı" kabul edilerek re'sen takdir yoluna gidilebilir. Amaç mükellefe ceza kesmek değil, defterlerin ibrazını sağlamak olduğuna göre, hatta ikinci kez özel usulsüzlük cezasının da kesilmesi beklendikten sonra re'sen takdir yoluna gidilmelidir.

Açıklanan sebeplerden, ikinci kez özel usulsüzlük cezasının kesilmesi üzerine mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmesi halinde, mükellefin VUK m.359'a göre cezalandırılması mümkün olmaz. VUK m.361'in yürürlükten kaldırılma nedeni de bu olmalıdır. Yani bütün idari prosedürler tamamlanmadan mükellefin adli yargı merciine gönderilmesi önlenmelidir.¹⁸⁰

Yukarıda açıklanan sebepler ile VUK m.359 ve VUK mükerrer madde 355 birlikte değerlendirildiğinde; birinci kez özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra yeniden verilecek süre neticesinde de zorunluluk yerine getirilmezse ancak bu durumdaki eylemin "ibraz etmeme" kabul edilerek re'sen takdir yoluna gidilmesi gerekir. Yine ceza mahkemelerinde yargılanma yönünden, ikinci kez özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra yine ibraz mecburiyetine uyulmaz ise, VUK m.367 ve 359'a göre işlem yapılmalıdır.

Ceza mahkemeleri hüküm verebilmek için VUK mükerrer madde 355'in tam olarak uygulanıp uygulanmadığını aramak durumundadır. Uygulamanın bu şekilde icra edilmesi; ceza mahkemelerinin yükünü azaltarak uyuşmazlıkların idari yollardan hallini sağlayacak,

¹⁸⁰ <https://www.kanitymm.com.tr/makale/2000-08%20YAKLASIM%20-%20DEFTER%20VE%20BELGELERIN%20INCELEME%20ELEMANINA%20IBRAZ%20EDILMEME%20SONUCLARI.pdf>, s.8. Erişim Tarihi 01.08.2019

sistemin işlerliğine katkıda bulunacak, kanunun ruhuna uygun hareket edilmesine yol açacaktır.

II. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Vergi yargısının temel amacı, idarenin vergi kaynaklı işlemlerinin hukuk devleti ilkesi çerçevesinde denetimini gerçekleştirmektir. Buradan işaretle vergi yargısının iki işlevi olduğundan söz edilebilir. Bunlardan ilki, vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulmasıdır. İkincisi ise verilen kararlar ışığında vergi sisteminin geliştirilmesini sağlamaktır.¹⁸¹

Temel ve yüzeysel manada tüm vergi suçlarında korunan hukuki değer, devletin ekonomik gelirlerinin korunmasıdır.¹⁸² Vergi suçlarında, özellikle de defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunda vergi ziyaı doğmadan da suç oluşacağından, bir görüşe göre korunan hukuki yarar, devletin soyut ekonomik yararının gözetilerek devletin muhtemel vergi mahrumiyetlerini engellemek; yani önleyici tedbiri sağlamaktır.¹⁸³

Diğer bir görüşe göre korunan yarar; vergi kanunlarını uygulayarak devlet giderlerinin finansmanını sağlamak ve bu vesile ile kamu yararını tesis etmektir.¹⁸⁴ Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir kararında amacın; yasaları uygulayarak borçların tespitini sağlamak, vergilerin eksiksiz ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek ve bu vesile ile devlet harcamalarını finanse etmek olduğunu belirtmiştir.¹⁸⁵

Bu vesile ile korunan hukuki değer yalnızca maddi gelir kazancı olmadığı, nihai amacın kamu yararını ve kamu güvenini tesis etmek olduğu; suçun işlenmesi ile de tüm yararların ihlalinin gerçekleşeceği söylenebilir.

¹⁸¹ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, 2016, s.733

¹⁸² ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul, 1988, s.4, aktaran, ÖZEN, 213 sayılı VUK'ta Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, s.4

¹⁸³ DONAY, İnsan..., s.12

¹⁸⁴ EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa, Ekin Yayınları, 2007, s.7

¹⁸⁵ Anayasa Mahkemesi, 31/01/2007, 2004/31 E., 2007/11 K., 18/05/2007 gün ve 26526 sayılı R.G.

III. SUÇUN UNSURLARI

1) TİPİKLİĞİN MADDİ UNSURU

A) Suçun Konusu

Bir fiilin vergi suçuna konu olabilmesi için öncelikle bu fiillerin vergi kanunlarında düzenleme alanı bulması gerekmektedir.¹⁸⁶

Ceza hukuku bağlamında suçun varlığının o suçla ilgili olarak kanunda açık bir şekilde gösterilmiş kanuni tipin varlığına ihtiyaç duyulur.¹⁸⁷ Suç, kanuni tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir fiildir.¹⁸⁸ Tipiklik unsuru kural olarak, hukuka aykırılık unsuru hariç suçun yapısını oluşturan tüm maddi ve manevi unsurları içerir.¹⁸⁹

Bir hareketin gizleme fiiline konu olabilmesi için öncelikle VUK m. 359/a-2'deki tanıma uyması gerekmektedir. Bu zorunluluk, 'kanunsuz suç ve ceza olmaz' ilkesinin tabi yansımasıdır.¹⁹⁰ Hürriyeti bağlayıcı suç ve cezalar bakımından geçerli olan 'suçta ve cezada kanunilik ilkesi' vergi kaçakçılığı suçu için de geçerlidir.¹⁹¹

Suçun konusu; Vergi Kanunları uyarınca düzenlenen, Vergi Kanunlarında belirtilen sürelerde saklama mecburiyeti bulunan, ilgili kişilerce usulüne uygun istem sonucunda ibraz edilmesi gereken defter ve belgelerdir.¹⁹² Suç sayılan fiillere VUK m.359'da işaret edilmiştir. Buna göre, defter tutmamak, belge düzenlememek VUK m.352, 353 uyarınca usulsüzlük yaptırımına tabi tutulsa da suç değildir.

Her ne kadar VUK m. 359'da sahte ve yanıltıcı belge düzenleyerek vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet vermek ayrı bir suç olarak öngörülmüşse de doktrinde bu fiillerin de gizleme fiiline vücut vereceğine ilişkin görüşler yer almaktadır. Buna göre VUK m.359'a göre sahte ve yanıltıcı belgeler ile tahrif edilmiş belgeler de incelemeye yetkili kişileri yanıltarak özünde kamu yararına zarar verdikleri için gizleme fiilini oluştururlar.¹⁹³

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilinin oluşabilmesi için; vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin varlığının noter tasdik ve kayıtları veya sair suretle sabit olması; VUK m. 253'te belirtilen muhafaza süresinin geçmemiş olması; defter,

¹⁸⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.210.

¹⁸⁷ KUNTER, Nurullah, Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949, s.45

¹⁸⁸ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s.101.

¹⁸⁹ ZAFER, Hamide, Ceza Hukuku Genel Hükümler, TCK m. 1-75, 5. Baskı, Beta Yayınları, Ekim 2015.

¹⁹⁰ EREM, Faruk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 8. Baskı, C.1, Ankara 1968, s.68

¹⁹¹ İÇEL, Kayıhan/DONAY, Süheyl, Ceza Hukuku Genel Kısım, 1. Kitap, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006, s.80.; KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s.77.

¹⁹² AĞAR, s. 83.

¹⁹³ UĞUR/ELİBOL, s.377.

kayıt ve belgelerin yetkili kişilerce ve vergi incelemesi sebebi ile VUK m. 139/2 uyarınca istenmiş olması; süresinde ibraz edilmemiş olması ve kusuru ortadan kaldıran hallerin bulunmaması gerekmektedir.¹⁹⁴

Burada ‘hukuka uygunluk sebeplerinin’ suç konusuna ne şekilde etki edeceği hususu önem arz etmektedir. TCK m.24/2’ye göre ‘yetkili bir merciden verilip, yerine getirilmesi görev gereği zorunlu olan bir emri uygulayan sorumlu olmaz’ denmektedir. Bu hükümden, emrin yetkili bir merciden, bir kamu görevlisine verildiği sonucu çıkmaktadır.¹⁹⁵ Bilindiği üzere gizleme fiili kamu görevlilerine değil, VUK m.172’de sayılan vergi mükelleflerine mahsus bir fiildir. Bu sebeple vergi mükellefleri, TCK m.24/2 kapsamındaki kişilerden sayılamaz.

TCK m.24/1’e göre kanun hükmünü yerine getirmek suretiyle işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilemez. VUK’un ilgili maddelerine göre kanun hükmü mükellefe, tutmak zorunda olduğu defterlerin ibrazı ödevini yüklemiştir. Bu sebeple kanun hükmünün ifası, bu anlamda mükellefe ibraz mecburiyeti getirmiştir.

Yine TCK kapsamında hukuka uygunluk nedenlerinden olan meşru savunma ve hakkın kullanılmasının, defter ve belgelerin gizlenmek sureti ile ibraz edilmemesi hususunda uygulama alanı bulamayacağı açıktır.

TCK kapsamında olan bir diğer hukuka uygunluk nedeni ise ‘rıza’dır. TCK m.26’de yer verilen rıza: ‘kişinin üzerinde mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde işlenen fiilden dolayı kimseye ceza verilmez’ şeklinde yasal düzenleme bulmuştur. İlgili maddeyi suç konusu kapsamında değerlendirmek gerekirse; kanun maddesi gereği razı olması gereken, VUK m. 135 kapsamında defter, kayıt ve belgeleri istemeye yetkili kişilerdir.

İlgili kişilerin, defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi hususuna rıza gösterme inisiyatifinde olamayacağı açıktır. Bu sebeplerle suç konumuzda, TCK kapsamındaki hukuka uygunluk sebeplerinin uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

¹⁹⁴ AĞAR, s. 109.

¹⁹⁵ HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.309.

B) Suçun Fiili

İlgili suç, Vergi Kanunları uyarınca tutulan, saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve belgelerden kaynaklanmaktadır. Buna göre ilgili defterlerin ibraz edilmeyişinin suça konu olabilmesi için; defter ve belgelerin vergi incelmesi amacı ile istenilmiş olması, ilgili kişilerce istenmesi, varlığının sabit olması, ibraz etmeyişiñin mücbir sebebe dayanmaması, kanunlarda belirtilen sürelerin verilmiş olması, usulüne uygun tebligat yapılması gerekmektedir.

Vergi incelemesi niteliğinde olmayan arama, yoklama, bilgi isteme gibi diğer denetim araçları esnasında defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesi gizleme sayılmaz.¹⁹⁶ Buradan hareketle defter, belge ve kayıtların imha için istenmesi halinde ibraz edilmemesi de gizleme fiilini oluşturmayacağından suç sayılmaz.¹⁹⁷

Suçun oluşması için, ibrazı istenen belgelerin tümünün ibrazından kaçınılmış olması zorunlu değildir. Bunun için yalnızca birinin bile ibraz edilmemiş olması yeterli görülür.¹⁹⁸ Ancak bu durumda, ibraz edilmeyen belgenin mahiyeti önemlidir.

İbrazından kaçınılan belgenin vergi incelemesine konu olup olmadığı, ibraz etmeyişiñin arkasında suç kastının olup olmadığı, bahse konu belgenin yokluğunda da kısmen ibraz edilen belgelerle sağlıklı bir incelemenin yapılıp yapılmayacağı gibi hususlar önem arz etmektedir.¹⁹⁹ Zira VUK m.134 de buna işaret etmiş ve ‘vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır’ şeklinde belirtmiştir. Aksi durumda yapılacak inceleme kamu yararı amacına özgülenmenin ötesinde şekli ve mükellefin işini zorlaştırmaya yönelik bir incelemeden öteye geçmeyecektir.

Bu sebeple somut olaya göre değerlendirme yapmak isabetli olacaktır. *Yargıtay Kararında: ‘...Sanığın dava konusu beş adet fatura haricinde diğer tüm defter, belge ve kayıtlarını ibrazına rağmen, evrakların çokluğu, iş yerini su basması ve bu sebeple arşivin yerinin değiştirilmesi gibi sebeplerle ibraz edilemediği...denetim sırasında belgeleri yetkili kişiye verdiği ancak buna rağmen ibraz edilmemesi dolayısı ile suç raporu düzenlendiği; yargılama aşamasında faturaların mahkemeye ibraz edilmiş olması karşısında, sanığın gizleme kastının bulunmadığı...’*²⁰⁰

¹⁹⁶ BAYAR, Vergi Kaçakçılığı, s.105.

¹⁹⁷ UĞUR/ELİBOL, s.378.

¹⁹⁸ CANDAN, s.145.

¹⁹⁹ UĞUR/ELİBOL, s.378.

²⁰⁰ Y11CD, Esas : 2011/10730, Karar : 2011/21123, Tarih : 26.10.2011. Kararın elektronik formattaki hali için bkz.www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

C) Suçun Faili

Anayasa m.38 ve TCK m.20’de ifade edildiği üzere ‘ceza sorumluluğu şahsidir.’ Cezaların şahsiliği ilkesinin temeli, bir kişinin başka birisinin hatalarından dolayı cezalandırılmayacağına yönelik genel geçer fikre dayanmaktadır. Söz konusu anlayış yalnızca örf adet düzeyinde kalmamış, aynı zamanda modern ceza hukukuna da yön vermiştir. TCK m. 20 ve T.C. Anayasası m. 38’de cezaların şahsiliği ilkesi yer almaktadır.

Suçların manevi unsuru bahsinde belirtileceği gibi, kişinin cezalandırılabilmesi için suç işleme kastının arandığı düşünülürse, suç işleme yönünde hiçbir kastı yahut niyeti olmayan bir kişinin suçun manevi unsurlarındaki eksiklik sebebiyle cezalandırılmayacağı hususu netlik kazanır.

Suçun faili somut olaya göre değişiklik arz etmektedir. Buna göre VUK m.172’de ilgili kişiler işaret edilmiş olmakla birlikte; defter ve belgeleri tutmak ve ibraz etmekle sorumlu olan vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kanuni temsilci gibi kimseler suçun faili konumunda olabilir.

VUK gereğince vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, kanuni temsilcilerin ödevi, mirasçılarının sorumluluğu, mücbir sebepler, tüzel kişilerin sorumluluğu gibi sorumluluk halleri düzenlenmişse de ceza davasına konu olmuş suçlar yönünden kural, ceza hukukunun genel hükümlerinin uygulanmasıdır. Bu anlamda, tüzel kişilerin yönetici veya temsilcileri ile vergi mükellef ve sorumluları, VUK m.359’daki suçların faili olabileceği gibi bir üçüncü kişi de fail yahut iştirak eden olabilir.²⁰¹

İştirak hükümleri uyarınca üçüncü kişiler azmettiren yahut yardım eden olarak suça dahil olabilir. VUK m.359 kapsamındaki suçlar, başta vergi mükellefi veya sorumluları olmak üzere herkes tarafından işlenebilir.²⁰²

VUK m.8/3’e göre, vergi kanunlarındaki haller ayırık olmak üzere, mükellefiyete veya sorumluluğa ilişkin tertip edilen özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz. Buna göre, VUK ve ilgili kanunlardan doğan vergi borcu ile bilumum vergi yükümlülükleri yönünden vergi dairelerinin muhatabı sözlü veya yazılı olarak yetkili kılınmış vekil değil, vergi mükellefi yahut sorumlusu olan asildir.²⁰³

Defter ve belgelerin ibrazının istenmesi halinde suç konusu evrakların mezkur kişilerce bir başkasında, muhasebecisinde olduğu iddialarında bulunulması halinde, bu kişiler

²⁰¹ UĞUR/ELİBOL, s.200.

²⁰² UĞUR/ELİBOL, s.200.

²⁰³ UĞUR/ELİBOL, s.202.

sorumluluktan kurtulamayacaklardır. Nitekim Yargıtay kararları bu hususa işaret etmekte; sorumluluğun mükellefte olduğunu, vekaletle dahi bu sorumluluğun bir başkasına devrinin mümkün olmadığını, muhasebecinin ilgili evrakları saklama ve ibraz yükümlülüğünün bulunmadığını, ancak genel hükümlere göre suça iştirak edebileceğini belirtmektedir.

Yargıtay Kararında: ‘...213 Sayılı Kanunun 253. ve 254. Maddeleri uyarınca defter, belge ve kayıtların muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün mükellef yahut vergi sorumlusu üzerinde olduğu, bu sorumluluğun vekalet ilişkisi ile devrinin mümkün olmadığı...’²⁰⁴

Yargıtay Kararında: ‘...dairemizin süreklilik gösteren kararlarında açıklandığı üzere; sanığa yüklenen defter, belge ve kayıtları gizleme suçunun oluşmasında defter, kayıt ve belgeleri saklama yükümlülüğü mükellefe ait olup devredilemeyeceği...’²⁰⁵

Yargıtay Kararında: ‘...defter ve belgeleri muhafaza sorumluluğunun, mükellefe yahut vergi sorumlusuna ait olduğu, vekaletname ile devrinin mümkün olmadığı, ilgili vekaletin, diğer işlemlerin yanında vergi işlemlerinin yürütülmesini sağlamak için verildiği, muhafaza mecburiyetine değinilmediği...’²⁰⁶

Tüzel kişi şirketin tasfiye aşamasında olması ve tasfiyeye ilişkin süreci tasfiye memurunun yönetmesi durumu, şirket yöneticisinin veya kanuni temsilcisinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Zira tasfiye memuru, yalnızca tasfiye süresince kendisine verilen veya önceki dönemlerden kendisine devredilen evraklardan sorumludur.²⁰⁷

Yargıtay Kararında: ‘...VUK m.253 uyarınca...beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar ve aynı kanunun 10. Maddesinin son fıkrasındaki tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz...kooperatif evraklarının tanık M.O.G. tarafından saklanması karar verilmesinin sanıkların sorumluluklarını kaldırmayacağı...’²⁰⁸

İş yeri idaresinin farklı zaman dilimlerinde farklı kişilere vekalet ile devri halinde, her vekil, kendi dönemindeki işlerden sorumlu olacaktır. Vekilin sorumluluğu, vekaletnamedeki süre ile sınırlıdır; sürenin bitmesi, mükellefiyetin sona ermesi yahut işin terki ile sorumluluk da sona erer.²⁰⁹

²⁰⁴ Y11CD, Esas : 2011/10179, Karar : 2013/5922, Tarih : 09.04.2013. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁰⁵ Y11CD, Esas : 2004/1735, Karar : 2006/4897, Tarih : 30.05.2006. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁰⁶ Y11CD, Esas : 2001/5241, Karar : 2001/6129, Tarih : 04.06.2001. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁰⁷ UĞUR/ELİBOL, s.201.

²⁰⁸ Y11CD, Esas : 2010/8757, Karar : 2012/1931, Tarih : 21.02.2012. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁰⁹ OK/GÜNDEL, s.38.

Yine eşler yahut yakınlar üzerine bir iş yeri açılması halinde, eş veya yakınların vergi mükellefi olmasına rağmen iş yeri faaliyetini diğer eş ya da şirketi açtıran yakın yürütüyorsa, burada vergi dairesine karşı sorumluluk vergi mükellefi olan eş ya da yakınlar iken, cezai anlamda sorumluluk iş yeri açtıran ve fiili işleyen eş veya yakındadır²¹⁰

Fail üzerinde yoğunlaşan bir diğer önemli husus da, işçi çalıştıran iş yeri sahibi konusudur. Kural olarak işçiler, iş yeri sahibinin emir ve talimatları ile bağlı olmasıdır. Ancak öznesi insan olan her meselede olduğu gibi burada da mutlak itaat ve sorumluluk bilinci beklenmesi gerçek dışı olacaktır. Yine işveren de vergi sorumluluk ve muhtemel cezalarından kurtulmak amacı ile bilgisi haricinde işçilerin zafiyete yol açtığını iddia edebilecektir.

Yukarıda izah edildiği gibi, bu tip meselelerde somut olaya göre failin tespiti daha uygun olacaktır. Kanuni temsilcilerin sorumluluktan kurtulmak adına, çalıştırdığı işçilerin ağır kusurunun olduğunu ispat etmesi gerekir. Zira bu konuda oluşacak vergi anlamında zafiyetten doğan çıkardan fayda sağlayacak olan personel değil, kanuni temsilcidir.

Nihayet dikkat edilmesi gereken husus, vergi dairelerine karşı sorumlu olan mükellef veya vergi sorumlularının her zaman suçun faili olmayacağıdır. Bu sebeple, öncelikle vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellef veya vergi sorumlularının cezai sorumluluklarının bulunduğu, ancak idari ve cezai sorumluluğun her olayda aynı kişide birleşmeyebileceği hususuna dikkat edilmelidir.²¹¹

VUK m.332 gereğince ‘velayet ve vesayet altında bulunanalar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır.’(VUK m.332)

Önem arz eden bir diğer husus da mirasçıların sorumluluğudur. VUK m.12’ye göre ölüm halinde mükelleflerin vergi ödevleri, mirası reddetmemiş olan mirasçılara intikal eder ve mirasçılar, miras payları oranında sorumludurlar.(VUK m.12) Bu madde hükmü, miras bırakanın vergi borçları ve idari anlamda vergi yükümlülükleri için geçerlidir. Yukarıda izah edildiği üzere cezaların şahsiliği ilkesi geçerlidir. Bu sebepten mirasçılar, mirasın sağlığında gerçekleştirdiği ve konusu suç olan fiillere iştirak etmemişlerse, vergiye ilişkin borç ve ödevlerden idari anlamda sorumlu tutulsalar dahi suça konu fiilden sorumlu tutulmazlar.²¹²

Adi ortaklıkta, sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça tüm ortaklar yönetim ve kararlarda söz sahibidir.(TBK m.621,625) Dolayısı ile tüm ortakların ayrı ayrı cezai

²¹⁰ UĞUR/ELİBOL, s.204.

²¹¹ UĞUR/ELİBOL, s.205.

²¹² UĞUR/ELİBOL, s.208.

sorumlulukları bulunur. Adi ortaklıklarda da tüzel kişilik veya suçun şekli anlamda sorumlusu sayılan kanuni temsilciler değil; suçun ayrıntılarını bilen, işleyişinde aktif rol oynayan ortağın tespit edilip, failin buna göre belirlenerek cezalandırılması gerekir.²¹³

Yargıtay Kararında: ‘...suça konu sahte fatura düzenleyen şirket yetkilisi olan sanığın savunması; fiilen şirketle ilgilenen şahsın F.S. olduğu, kendisinin yalnızca resmi şirket yetkilisi olarak görüldüğü, suç konusu faturalarla ilgisinin bulunmadığı yönündedir. Suç konusu faturalar altındaki imzaların da sanığa ait olmaması karşısında, suç tarihlerinde vergi dairesine verilen beyannamelerin kim tarafından ne şekilde verildiğinin, beyanname altındaki imzaların kime ait olduğu hususları araştırılmadan eksik inceleme...’²¹⁴

D)Suçun Mağduru

Kural olarak suçun mağduru, suçla korunmak istenen hukuki yararın sahibi olan kişidir.²¹⁵ Esasen devlet, menfaatleri koruyarak toplumsal barışın tesisi ile görevli olduğundan, dolaylı olarak her suçun mağdurdur.²¹⁶ Suçun özel pasif süjesi, fiilin tehlikeye koyduğu veya zarar verdiği hakkın sahibidir.²¹⁷

Ceza hukuku kapsamında mağdurun belirlenmesi için suçun kanuni unsurlarına bakmak gerekmektedir. Mağdur; normun koruduğu değer veya menfaatin hamili olan ve suçun var olması için zorunlu olan ihlalin doğrudan doğruya muhatabı bulunan kimsedir.²¹⁸

Bu sebeple, suç neticesinde ortaya çıkan mağdurunu tespit edilebilmesi için öncelikle, suçla ihlal edilen hukuki yarar belirlenmelidir.²¹⁹

Defter, belge ve kayıtları gizleme fiili ile korunan hukuki yarar; kamu yararı ve kamu güvenidir. Bu sebeple, gizleme fiili ile oluşan vergi kaçakçılığı suçunun mağdurunun, geniş manada, bu suç tipi ile korunan hukuki değer sahibi, yani defter ve belgelere karşı güven duyan toplumu oluşturan tüm bireyler olduğu söylenebilir.²²⁰

Mağdur ve suçtan zarar gören kavramları, birbirinden farklı anlamlar ihtiva etmektedir. Her ne kadar gizleme fiili ile oluşan vergi kaçakçılığı suçunun mağduru toplumu oluşturan tüm bireyler ise de, bu suçtan dolayı menfaati zedelenip , suçtan zarar gören, vergi

²¹³ UĞUR/ELİBOL, s.208.

²¹⁴ Y11CD, Esas : 2011/7405, Karar : 2012/1034, Tarih : 06.02.2012. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²¹⁵ ÖZBEK/KANBUR/DOĞAN/BACAĞSIZ/TEPE, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, 2014, s.222.

²¹⁶ MUTLUER, s.154.

²¹⁷ SOYASLAN, Doğan: Ceza Hukuku Özel Hükümler, 10. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.85.

²¹⁸ HAFIZOĞULLARI, Zeki: Ceza Hukuku Ders Notları, s.315, <http://www.baskent.edu.tr/~zekih/%C3%B6%C4%9Frenci/cezagenel.html> (Erişim Tarihi: 01.08.2019)

²¹⁹ AĞAR, s. 193.

²²⁰ ÖZCAN, s.132.

idaresi ve hazinedir.²²¹ Zira her ne kadar vergi ziyai vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılmış olsa da, gizleme fiili ile hazine alacağı belirsiz hale gelmiş olacak ve bu zafiyet de muhtemel gelir kayıplarına yol açacaktır.

2) TİPİKLİĞİN MANEVİ UNSURU

İşlenilen bir fiilden ötürü cezai sorumluluğun varlığından bahsedebilmek için hareket ile kanunun müeyyide öngördüğü netice arasındaki illiyet bağının varlığı yetmemekte, ayrıca fail ile fiil arasında manevi bir bağın bulunması da gerekmektedir.²²²

Bir kimsenin cezalandırılabilmesi için tipe uygunluk ve hukuka aykırılık yeterli görülmez; aynı zamanda suça konu hareket, faile şahsen isnat edilebilmeli ve failin fiili hakkında bir değer hükmü verilebilmelidir.²²³

Bir fiilin suç olarak nitelendirilip sonucuna ceza öngörülmesi için bilinçli bir hareketin varlığı aranır. Bu anlamda suç ancak, bilerek ve istenerek gerçekleştirilen bir fiille işlenebilir.²²⁴ Bir fiilde manevi bağ yok ise o fiil, ahlaken ve hukuken kınanamaz.²²⁵

Failin, kanunun yasakladığı neticenin ortaya çıkacağını bilerek ve isteyerek hareket etmesi, yani failin neticesini bilerek ve isteyerek fiili işleme iradesi, kast olarak nitelendirilir.²²⁶ Kastın unsurları, bilme ve isteme olarak kabul edilir.²²⁷

TCK m.21'e göre suçun oluşması, kastın varlığına bağlanmıştır. Bu yolla kanun koyucu her suç için kasttan ayrıca bahsetmek yerine genel bir ifade ile suçların ancak kastla işlenebileceğini hüküm altına almıştır. Ancak kanunda bir fiilin özel olarak taksirle işlenebileceği belirtilmişse(TCK m.22) o fiilin taksirle işlenmesi de cezalandırılır.²²⁸

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçu ile ilgili olmak üzere VUK m.359 incelendiğinde taksirle işlenebileceğine dair bir hükmün yer almadığı görülecektir. Bu sebeple defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçu yalnızca kasten işlenebilen bir suçtur.²²⁹ Nitekim

²²¹ ÖZCAN, s.132-133.

²²² HAKERİ, s.202-203.

²²³ ÖZBEK/KANBUR/DOĞAN/BACAKSIZ/TEPE, s.198.; ÖZGENÇ, İzzet: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s.331.

²²⁴ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s.101.

²²⁵ ÖZEN, Ceza Hukukunda Taksir, Ankara, Adalet Yayınları, 2011, s.44.; ZAFER, Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.226.

²²⁶ ÖZBEK/KANBUR/DOĞAN/BACAKSIZ/TEPE, s.371.

²²⁷ AĞAR, s.285.

²²⁸ ŞEN, Ersan: Türk Ceza Hukuku, Suçun Genel Esasları ve Unsurları, Der Yayınları, İstanbul 2002, s.321-322.; ZAFER, s.235.; KIZILOĞLU/KIZILOĞLU, s. 498.

²²⁹ KARABULUT, Cem., Vergi Suçları ve Yeni TCK İle Yapılan Değişiklikler, Vergi Raporu, Nisan-Mayıs 2006, s.52; KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, s. 521.

VUK'ta belirtilen fiillerin taksirle işlenmesi halinde, manevi unsurun eksik olması sebebi ile fiil suç oluşturmaz.²³⁰ Burada bahsi geçen kast ise özel değil, genel kasttır.²³¹

Vergi kaçakçılığı suçu hem ani kast şeklinde hem de tasarlama kastı şeklinde işlenebilen bir suçtur.²³² Fail; suça konu fiili icra ederken, suçun kanunda yer alan unsurlarının gerçekleştiğinin bilincinde olarak, suç yoluna girdiği andan itibaren suça ilişkin kastla hareket etmelidir.²³³

Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçlarını 'özgü' suç olarak tanımlamış; buna dayanak olarak da, bu suçların ceza genel ilkelerinden farklı olarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemelerin yapılmasını göstermiştir. Ancak VUK m.359 kapsamındaki tüm suçlar, özgü suç olma özelliğini haiz değildir. Buna göre; 'gizleme' fiili özgü suç özelliğini ihtiva ederken, VUK m.359/b'de yer alan 'sahte belge düzenleme' fiili ile VUK m.359/c'de yer alan 'Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basma veya bilerek kullanma' fiili, herkes tarafından işlenebileceği için özgü suç özelliğini ihtiva etmez, genel suçtur.²³⁴

Bir suçun meydana gelmesi için maddi unsura ve manevi unsura birlikte ihtiyaç vardır. Bu durum kendini 'gizleme' fiilinde de gösterir. Gizleme fiiline ilişkin maddi unsurlar tamamsa, manevi unsura bakılır. Manevi unsur ise fail ile fiil arasında kurulan manevi bağdır ve suçun kurucu unsurları arasında yer alır.²³⁵

Gizleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsurundan kasıt, vergi incelemesi için istenen defter, belge ve kayıtların muhafaza ve ibrazında gerekli özenin gösterilmesi değildir. Buradan hareketle denilebilir ki; defter, belge ve kayıtların taksirle elden çıkması neticesinde ibraz edilmemesi halinde, suçun manevi unsur yokluğundan vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz.²³⁶

Gizleme fiili, sırf hareket suçu niteliğindedir. Bu sebeple ibraz etmeme ile suç gerçekleştiğinden, bilme ve istemenin yalnızca ibraz etmeme hareketini kapsamaması yeterlidir.²³⁷

²³⁰ KARAKOÇ/ŞENYÜZ/BAYRAKLI, s.46-47.

²³¹ BAYAR, s.121.; ÖZCAN, s.220.; OK/GÜNDEL, 163.; ÖZEN, Mustafa: Ceza Hukukunda Taksir, s.55.; TAŞTAN, Mehmet: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, Adalet Yayınları, 2015, s.24.

²³² İÇEL, Kayıhan: Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "Kast", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 6, S. 12, Güz 2007/2, s.68.; ÖZCAN, s.221-222.

²³³ İÇEL, Kayıhan: Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "Kast", s.67.

²³⁴ AĞAR, s.288.; Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 05/03/2002, 2002/11-28-79, Yargıtay Kararları Dergisi, Y. 2002, C. 28, S.6, s. 932.

²³⁵ ÖZGENÇ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.227.

²³⁶ ÖZCAN, s.231.

²³⁷ AĞAR, s.290.

VUK m. 359/a-2 değerlendirildiğinde, ibrazı istenen belgelerin yalnızca bir kısmının ibraz edilmemesi halinde de suçun oluşacağı görülecektir.²³⁸ Ancak her somut olay kendi içinde değerlendirilip; defter ve belgelerin hangi kısmının ibraz edilmediği, ibraz edilmeyen kısmın vergi incelemesini ne şekilde etkilediği, ibraz etmeme fiilinde failin kastının olup olmadığı hususları araştırılmalıdır.²³⁹

Yargıtay Kararında: ‘defter ve belgeleri vergi incelemesi amacı ile istenen sanığın, iş yerini devrettiklerini, defter ve belgelerin muhasebecide ya da iş yerinde olduğunu...tanık muhasebeci ifadesinde: defter ve belgelerin kendisinde olduğunu, sanıkların vergi denetimi yazısını on beş gün sonra kendisine getirdiğini ve bunun üzerine evrakları vergi denetmenliğine götürdüğünü ancak vergi denetmeninin evrakları incelemediğini...sonrasında evrakların mahkemeye ibraz edildiğinin anlaşılması karşısında, defter ve belgelerin tam olarak ibraz edilip edilmediğinin araştırılıp sanığın gizleme kastının bulunup bulunmadığının tayini gerekirken eksik inceleme ile...’²⁴⁰.

IV.DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ

Ceza hukukunda; suçların temel halinden görünüm bakımından, görünüş bakımından, belirli bakımından ve gerçekleşme bakımından farklılaşarak vuku bulabileceği öngörülerek suça teşebbüs etme, suçların zincirleme olarak işlenmesi, suçların ve cezaların birleşmesi ve suça iştirak müesseseleri ayrıca ele alınmıştır. VUK’ta bazı suçlar bakımından bu müesseselere yer vermiştir. Konumuz olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi bakımından suça teşebbüs, zincirleme suç ve içtima incelenecektir.

1) NİTELİKLİ HAL

Ceza Kanununun özel hükümler kısmında düzenlenen suç tipleri incelendiğinde, suçların önce temel şeklinin tanımlandığı görülür. Cezaya layık haksızlığın oluşması için varlığı zorunlu olan temel unsurları taşıyan suç tipi, o suçun temel şeklini oluşturur. Örneğin kasten öldürmenin (TCK m. 81) temel şekli “bir insanın kasten öldürülmesiyle”, hırsızlığın

²³⁸ ÖZCAN, s.179.

²³⁹ AĞAR, s.291.

²⁴⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 11/07/2012, 2012/3603 E., 2012/13691 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

(TCK m. 141) temel şekli “zilyedinin rızası olmadan başkasına ait taşınır bir malın yarar sağlamak maksadıyla bulunduğu yerden alınmasıyla” oluşur.

Kanun koyucu, temel suç tipine eklediği bazı unsurlarla, o suçun daha ağır veya daha hafif cezalandırılmasını isteyebilir. Nitekim kanunda, suçların büyük bir çoğunluğunda, bu suçların temel şekline göre cezanın artırılmasını veya indirilmesini gerektiren hallerine de yer verilmiştir. İşte suçun temel şekline ilave edilen ve cezanın artırılmasını veya indirilmesini gerektiren bu hallere, suçun nitelikli halleri denir.

Suçun nitelikli hallerini oluşturan unsurların da bu suçun maddi unsurlarına dahil olduğunu belirtmek gerekir. Örneğin kasten öldürmenin temel şekline bu suçun işleniş şekliyle ilgili olarak eklenen “eziyet çektirerek” öldürme, kasten öldürmenin nitelikli halini oluşturmaktadır (m. 82/1-b). Keza hırsızlığın “elde veya üstte taşınan bir eşyayı çekip almak suretiyle işlenmesi” (m. 142/2-b), hırsızlığın temel şekline nazaran daha ağır cezayı gerektiren nitelikli bir haldir.

Görüldüğü gibi, suçun nitelikli halinde, o suçun temel şekline ilişkin tüm unsurlar yanında ayrıca en azından bir tane özel unsur bulunmaktadır. Bir başka deyişle, suçun nitelikli halinde, suçun temel şeklinin bütün unsurları vardır ve ayrıca temel suç tipinin cezasını ağırlaştıran veya hafifleten bir sebep de bulunmaktadır.

Esasen temel suç tipinin bütün özelliklerini taşımayan bir hale, o suçun nitelikli hali denemez. Suçun temel şeklini meydana getiren unsurlardan birisinin bulunmaması halinde, suçun ne temel ne de nitelikli halinden bahsetmek mümkündür.

Defter, kayıt ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellef veya sorumlulara, VUK mükerrer madde 355’e göre özel usulsüzlük cezası kesilir.²⁴¹ Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen zorunlulukları yerine getirmeyenlere yeniden süre verilir ve usulüne uygun tebligat ile bu zorunlulukları yerine getirmeleri tebliğ olunur. Yeniden verilen süreye rağmen bu zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde, kesilecek özel usulsüzlük cezası bir kat arttırılarak uygulanır.(VUK mükerrer m.355)

Vergi ödevlisi hakkında vergi idaresi bir yandan özel usulsüzlük cezası ve şartları varsa vergi ziyai cezası keserken, fiil VUK m. 359 kapsamında ise, Cumhuriyet Savcılığına suç ihbarında bulunur.

²⁴¹ AĞAR, s. 122.

Genel ceza hukuku sistematğine, kanun koyucunun iradesine ve ilgili kanun maddelerinin lafzına bakıldığında; kanun koyucunun VUK mükerrer madde 355'e göre, vergi ödevlisinin defter ve belgelerini ibraz ödevini ilk ihlalinde sadece özel usulsüzlük cezası, yeniden verilen süreye rağmen ikinci kez ihlalinde ise hem bir kat arttırılarak kesilecek özel usulsüzlük cezası ve hem de hürriyeti bağlayıcı ceza öngördüğü anlaşılacaktır. Diğer bir deyişle, ilk ibraz etmeme fiili vergisel kabahat, ikinci kez ibraz etmeme fiili ise hem vergisel kabahat ve hem de vergi kaçakçılığı suçu olarak kabul edilmiştir. Uygulamanın bu şekilde icra edilmesi, kanunun ruhuna uygun hareket edilmesini sağlayacaktır.

Her ne kadar VUK mükerrer madde 355 ışığında yukarıda izah edilen sebeplerle ikinci kez ibraz etmeme fiilinin suça sebebiyet vereceğini savunsak da, kanun bu şekilde yorumlanıp icra edilse bile suçun nitelikli halinden söz edilemez. Zira savunulduğu üzere, ikinci ibraz etmeme halinde gizleme fiilini gerçekleştirdiğinden bahisle savcılığa suç duyurusunda bulunulsa bile bu durum, nitelikli hal olarak değerlendirilemeyecektir.

Bu sebeple, suçun hangi aşamada gerçekleştiğinin bir önemi olmaksızın, gizleme fiiline ilişkin nitelikli halin uygulanamayacağı açıktır.

2) SUÇA TEŞEBBÜS

Ceza kanunlarında 'tamamlanmış' suç ile 'teşebbüs aşamasında kalmış' suç ayrımı yapılarak, teşebbüs aşamasındaki suça görece daha az ceza öngörülür.²⁴²

Suç tipine uygun unsurların tümüyle gerçekleşmemesine rağmen teşebbüs aşamasında kalmış bir suça ceza verilmesinin temel sebebi, ceza kanunlarında teşebbüsün cezalandırılacağına ilişkin açık hükümlere yer verilmesidir.²⁴³

TCK'ya göre teşebbüs: 'Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.' şeklinde hüküm altına alınmıştır.(TCK m.35/1)

Fail, elinde olan sebeplerle icra hareketlerini sonlandırmışsa, bu durumda teşebbüsten söz edilmez, 'gönüllü vazgeçme' hükümleri geçerlidir.²⁴⁴

²⁴² ZAFER, s.412.

²⁴³ İÇEL, Kayıhan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Beta Yayınları , Nisan 2014, s.446.

²⁴⁴ ZAFER, s.426.

4369 sayılı kanunla VUK'ta yapılan değişiklik neticesinde 'vergi ziyai', vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Değişiklikten önceki hali ile VUK m.344'teki fiiller icra edildiği halde vergi ziyai doğmamışsa, diğer şartların bulunması halinde teşebbüsten dolayı ceza verilmekteydi.

Değişiklik sonrasında vergi ziyainın şartlar arasından çıkarılması dolayısı ile, vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsün mümkün olup olmadığı hususu doktrinde tartışılır hale gelmiş; 'vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs ortadan kalkmış olmayıp, vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsün TCK'nın genel hükümlerine göre değerlendirilmesi gerektiği' şeklinde yorumlar getirilmiştir.²⁴⁵

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçu, sırf hareketli ve ani suçlardandır.²⁴⁶

Sırf hareket suçlarında hareketin yapılması ile netice de ortaya çıktığından, bu tip suçlara teşebbüs hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Ancak öğretilde, vergi kaçakçılığı suçunun icrai hareketlerinin parçalara ayrılabildeği durumlarda, somut olayın özelliğine göre teşebbüsün mümkün olabileceğine dair görüşler bulunmaktadır.²⁴⁷ Bu sebeple, somut olaya göre değerlendirme yapmakta fayda vardır.

Saf ihmali bir suç tipi olan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçunda da suç teşkil eden gizleme fiilinin tamamlanmasıyla suçun tamamlanması söz konusu olduğundan, doğası gereği teşebbüse uygun bir suç değildir.²⁴⁸ Nitekim, vergi kaçakçılığı suçları arasında tanıımı yapılmış yegane fiil olan 'gizleme' fiilinin kanundaki tanıımı da, teşebbüse müsait bir zaman aralığının olmadığını desteklemektedir. Buna göre; 'defter ve belgelerin ibrazının mümkün olmaması sebebi ile söz konusu evrakların 15 gün içerisinde daireye ibrazı için kendisine süre tanınan mükellefin, bu süre zarfında suça teşebbüs etmesi mümkün değildir. Çünkü bu süre zarfında suçun icrası ve tamamlanması mümkün olmayacağı gibi, 15 günlük sürenin dolması ile birlikte de suç tamamlanmış olacaktır. Verilen örnekte teşebbüse mümkün zaman aralığı bulunmadığından, gizleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs de mümkün olmayacaktır.'²⁴⁹

²⁴⁵ AYDOĞDU, F. İsmail Hakkı: Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası(yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İzmir, 2009, s.95 Aktaran: AĞAR, s.294.; BAYKARA, Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı ve Zamanaşımının Başlangıcı, Vergi Dünyası, 2004, S.270, s. 11.; KARAARSLAN, Mehmet: Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.64, Mayıs-Haziran 2006, s.138-139.

²⁴⁶ ÖNER, Erdoğan: Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, Şubat 2015, s.157.

²⁴⁷ DONAY, Ceza..., s.152-154.

²⁴⁸ BAYAR, s.126.

²⁴⁹ ÖZCAN, s.242, dipnot:529.

3) İÇTİMA

Kural olarak, suç konu her fiille ortaya çıkan netice, ayrı ve bağımsız bir suçtur. Fail, fiilleri ile ne kadar netice meydana getirmişse o kadar suç oluşur ve her suç için ayrı cezaya hükmedilir. Ancak bir hareketle birden fazla suç oluşabileceği gibi, birden fazla hareketle de tek suç oluşabilir.²⁵⁰

VUK'ta hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçlarının birleşmesine ilişkin hüküm bulunmadığından, gizleme fiili neticesinde oluşan vergi kaçakçılığı suçu için de TCK'nın, suçların içtimasına ilişkin hükümleri uygulanır.²⁵¹

Birbirinden bağımsız, ayrı kasta dayanan ve ayrı unsurlara tabi her hareket, aynı hukuki yarara yönelik ihlal gerçekleştirse de, kaç netice oluşmuşsa o kadar suç meydana gelmiş sayılır. Bu nedenle aynı vergi dönemi içerisinde vergi kaçakçılığına ilişkin ayrı suçlar oluşabilir.²⁵² Yargıtay Kararında: *'...kaçakçılık raporuna uygun olarak sanık hakkında, 2000,2001 ve 2002 yıllarında sahte fatura düzenlemek ve defter ve belgeleri gizlemek suçlarından kamu davalarının açıldığı; suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu gözetilmeksizin, suçların tek eylem kabul edilip tek mahkumiyet kararı verilmesi...'*²⁵³

VUK m.340/2'de belirtilen 'suçların birleşmesi' başlığındaki özel düzenlemeye göre; vergi ziyai neticesinde idari yaptırım kararı alınmasının, VUK m.359'a göre takibat yapılmasına ve yapılan takibat neticesinde ceza verilmesine engel olmayacağı, içtima ve tekrür bakımından fiillerin birleştirilemeyeceği açıktır.²⁵⁴

Bu hükümle birlikte, içtimaya ilişkin kurallar uygulanırken, idari yaptırım gerektiren kabahatler ile hürriyeti bağlayıcı cezalar gerektiren vergi suçları ayrılarak içtima hükümlerinin uygulanması engellenmiştir.²⁵⁵

Suçların tekliği yahut çokluğu anlamında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinde vergi döneminin önemi yoktur. Bu suçta her ibraz etmeme ayrı bir suçtur. Ait oldukları dönem önem arz etmeksizin, defter ve belgelerin aynı yazı ile istenmesi halinde tek bir ibraz

²⁵⁰ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s.114.

²⁵¹ AĞAR, s.303.

²⁵² AĞAR, s.303.

²⁵³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 28/01/2008, 2017/9222 E., 2018/286 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁵⁴ AĞAR, s.304.

²⁵⁵ OK/GÜNDEL, s.163.; ÜSTÜN, Süleyman/ŞİŞMAN, Gülden: Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri, Vergi Dünyası, S.339, Kasım 2009, s.150.

etmeme fiili vardır. Ancak bu belgeler inceleme konusu yapıldıktan sonra tekrar dava konusu edilemez.²⁵⁶ *Yargıtay Kararında: ‘...sanığın yetkilisi olduğu mükellef şirketin kredi kartı kullanılarak hasılat yapılmasına rağmen ilgili dönemlerde KDV beyannamesi verilmediğinin tespiti üzerine ilgili belgeler incelenmek amacı ile istenış, ibraz edilmemesi üzerine sanık hakkında takibat başlatılmış, temyize konu bu dosyada ise 2008 yılına ait defter ve belgelerin ibraz edilmemesi üzerine yargılama başlatılmış, her iki yargılama konusunun farklı olduğu, katılan idareden anılan aylara ait defter ve belgelerin aynı yazı ile talep edilmesi yerine iki ayrı yazı ile talep edilmesinin nedenlerinin sorulması, eksik inceleme neticesinde yazılı şekilde hüküm kurulması kanuna aykırı ...’²⁵⁷*

Yargıtay Kararında: ‘...aynı belgelerin gizleme suçu yönünden dava konusu yapıldıktan sonra tekrar dava konusu edilememesi kuralı, inceleme yönünden söz konusu değildir. Bir sebepten incelenen defterler, muhafaza süresi içinde tekrar incelenebilir...5 yıl saklama yükümlülüğünü kaldırmaz...’²⁵⁸

VUK m.367/4-5’te, VUK m.359’da yazılı suçlardan dolayı ceza verilmesinin, vergi ziyayı yahut usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel olmayacağı açık bir şekilde belirtilmiştir. Fiil tek olsa bile, yani ‘ne bis in idem’ ilkesi gereği ancak bir sefer yargılama konusu olabilecek tek bir fiilden söz edilse de, VUK m.357/son ve VUK m.359/son uyarınca hem suça hem de kabahate hükmedilebilir.²⁵⁹

Ceza hukuku anlamında, her netice ayrı bir suça sebebiyet verir. Fail, kaç netice oluşturan fiil gerçekleştirmişse o kadar suç işlemiş sayılır ve bu fiillerin her birinden ayrı ceza alır.²⁶⁰

Gerçek içtima hükümleri uyarınca; birden fazla fiilin varlığı halinde, kusurlu hareket ile ne kadar suç işlenmişse o kadar cezaya hükmolunur, kanuni unsurların da gerçekleşmesi ile her suçtan ceza verilir.²⁶¹

Ancak bazı hallerde, faile farklı neticelerden çeşitli cezalar verilmesi yerine tek bir ceza verilir. Bu müesseselerden biri de zincirleme suçtur.²⁶²

²⁵⁶ AĞAR, s.305.

²⁵⁷ Yargıtay 19. Ceza Dairesi., 17/06/2015, 2015/2840 E., 2015/2933 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁵⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 12/09/2013, 2012/8485 E., 2013/12823 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁵⁹ AĞAR, s.306-307.

²⁶⁰ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s.128.

²⁶¹ AĞAR, s.297.

TCK m. 43'te belirtildiği üzere: 'bir suç işleme kararının icrası kapsamında değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi ya da aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda bir cezaya hükmedilir.'(TCK m.43/1)

Defter ve belgelerin aynı mükellefiyet dönemi içerisinde talep edilmesine rağmen ibraz edilmemesi, zincirleme suça değil tek suça sebebiyet verecektir²⁶³. Farklı yıllara ait defter ve belgelerin aynı yazı ile istenmesi halinde de zincirleme suç hükümleri uygulanmayacak, tek suç oluşacaktır. Aynı kişiye ait birden fazla mükellefiyet ve bu mükellefiyetler için de ayrı ayrı ibraz sorumluluğunun olması halinde, her ihlal ayrı değerlendirilecek ve ihlal sayısı kadar suç oluşacaktır.²⁶⁴

Ülkemizde, vergi incelemeleri düzenli aralıklarla yapılmadığından, vergi incelemeleri genellikle geriye dönük ve birkaç yılı kapsayacak şekilde icra edilir ve ilgili yılların defter, belge ve kayıtları aynı idari yazı ile istenir. Bu şekilde meydana gelen ihlal tek bir suç oluşturur. *Yargıtay Kararında: '...aynı mükellefiyete ait farklı yıllara ilişkin defter ve belgelerin aynı yazı ile istenmesinin tek bir suç oluşturacağı...'.*²⁶⁵

Uygulama böyle iken; bir mükellef hakkında farklı dönemlere ait defter ve belgelerin, birbirine yakın tarihli yazılarla istenmesi halinde, idarenin tek bir yazı ile isteme olanağı varken neden böyle bir yola tevessül ettiği sorularak, tek bir suçun oluşup oluşmayacağı ihtimali somut olaya göre değerlendirilmelidir.²⁶⁶ *Yargıtay Kararında: '...her iki yıla ait defter ve belgelerin iki ayrı tarihte ayrı yazı ile istenmesi halinde, yazıların birbirine yakın tarihli olması da dikkate alınarak, aynı yazı ile talep edilebilecekken, .. Vergi Dairesi Müdürlüğünden sorularak sonuca göre sanığın durumunun takdiri gözetilmeksizin...'.*²⁶⁷

²⁶² HAKERİ, s.603.

²⁶³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 2012/3265-6519., BAYAR, s.129.

²⁶⁴ AĞAR, s.301.

²⁶⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 25/02/2014, 2013/13621 E., 2014/3343 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁶⁶ UĞUR/ELİBOL, s.380.

²⁶⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 26/09/2014, 2012/28895 E., 2014/15809 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

V. DEFTER VE BELGELERİ İBRAZ ETMEME SUÇUNUN YAPTIRIMI VE KOVUŞTURMA USULÜ

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin hem idari hem de cezai sonuçları vardır. Bu müeyyidelerle ulaşılmak istenen neticeler; vergi sisteminin aksamadan sürdürülmesi, kaçakçılık suçunun cezalandırılarak toplum bakımından caydırıcı bir hale getirilmesi ve topluma vergi bilinci aşılmasıdır.²⁶⁸

Vergi ceza hukukunda genel olarak ‘kabahat’ ve ‘suç’ paralellik gösterir. Vergi sorumlusu hakkında vergi idaresi özel usulsüzlük²⁶⁹ ve şartları varsa vergi ziyai cezası keserken, fiil VUK m.359 kapsamında ise, Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur. Vergi matrahlarının resen takdir edilmesi, tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlandırılmaması diğer kabahat yaptırımlarına örnektir.

Beyan esasına dayalı olan vergi sistemimiz gereği vergi mükellefleri, vergi yükümlülüklerinin hesaplamasını bizzat ibraz ettikleri defter ve belgeler aracılığıyla sağlarlar.²⁷⁰ Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda ise vergi matrahının hesaplanamaması durumu ortaya çıkacaktır. Aslında, vergi matrahının hesaplanamamasına sebep olan haller defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali ile sınırlı değildir. VUK m. 30’da öngörülen bu haller:

-Kanuni süre geçmesine rağmen vergi beyannamesinin verilmemesi,

-Verilmiş olan beyannameye vergi matrahına dair bilgilerin yer almaması,

²⁶⁸ GÜLHAN, Nadir: Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi, Vergi Dünyası, Ekim 2015, S.410, s.78.

²⁶⁹ VUK m. 352: Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili resen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir. I.derece usulsüzlükler: 1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması; 2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması; 3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması; 4. (Mülga); 5. Çiftçiler tarafından 245. Madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi; 6. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması; 7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi; 8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması; 9. Diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması; 10. (Mülga); 11. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342/2de belirtilen sürede verilmiş olması. II.derece usulsüzlükler: 1. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342/1de belirtilen süre içinde verilmiş olması; 2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içerisinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması; 3. (Mülga); 4. Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması; 5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması; 6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması; 7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması; 8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

²⁷⁰ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 90

-Vergi Usul Kanunu anlamında zorunlu kılınan defterlerin tutulmaması yahut tasdik ettirilmemesi veya ibraz edilmemesi,

-Defter ve sair belgelerden vergi matrahının tespit edilemeyecek halde olması veya gerçek dışı olması,

-Vergi Usul Kanununda belirtilen imza veya tasdik zorunluluklarına uyulmamasıdır.

Tüm bu hallerin ortak özelliği, vergi matrahının tespit edilemeyecek durumda olduğuna karine oluşturmalarıdır. Vergi matrahının defter ve belgelerin ibraz edilmemesi sebebiyle yahut kanunda öngörülmüş diğer bir sebeple, kısmen veya tamamen tespit edilememesi durumunda ortaya vergilendirmenin hangi ölçülere dayanarak yapılacağı sorunu çıkar. VUK m. 30'da, bu hesabın takdir komisyonunun takdir ettiği oran üzerinden veya yetkililer tarafından düzenlenen inceleme raporları uyarınca yapılacağı belirtilir.²⁷¹ Bu hesaba göre vergi tahsili, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin idari bir sonucu olan resen vergi tarhiyatı işlemidir. (VUK m.30)

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin bir diğer idari sonucu, resen tarh edilen vergilere VUK m. 111'de belirtilen süreler göz önüne alınarak eklenecek gecikme faizidir. Vergi, ilgili kanunlarda belirtilen süreler içerisinde ödenir. Ödeme süresinin son günü vergi vadesidir. VUK m. 15,17 ve 342 maddelerinin uygulanması neticesinde sürelerin uzaması halinde vade, uzayan sürenin bittiği gündür.²⁷²

Gecikme faizi, asıl vergi alacağının yanında ikincil (feri) niteliktedir. Dolayısıyla, gecikme faizine yapılacak itirazlar, asıl alacağın akıbetiyle bağlı olacaktır. Mükellef tacirin defterleri çalındığı bahsiyle zayi belgesi alması ise, resen tarhiyatı durdurmayacaktır.²⁷³

Danıştay Kararında: Yangın nedeniyle de olsa defter ve belgelerin zayi olmaları yüzünden ibraz edilememesi, vergi matrahının kısmen veya tamamen maddi delillere dayanılarak saptanması olanağını ortadan kaldıracığından olayda resen takdir nedeni bulunmaktadır. Ancak, yükümlü şirketin, yangından kurtarılabilen alış faturalarını inceleme elemanına ibraz ettiği ve alış yaptığı kurum ve kuruluşları bildirdiği halde, bu belge ve bilgilerin gerektirdiği yeterli bir inceleme de yapılmaksızın, yangından geriye doğru gidilerek süresinde verilmiş beyannamelerde indirim konusu yapılmış katma değer vergilerinin

²⁷¹ AĞAR, s.87.

²⁷² AĞAR, s.93.

²⁷³ AĞAR, s.96.

*tamamının kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyatın kaldırılması yönündeki ısrar kararında sonucu itibariyle hukuka aykırılık görülmemiştir.*²⁷⁴

Resen takdir, sebebi her ne olursa olsun, defter ve belgelerin ibraz edilememesi sonucunda muhatabın matrah hesabının yapılabilmesi için zorunlu bir işlemdir. İlgili kararda mükellef, yangın sebebiyle zayi olduğu iddia edilen defter ve belgelerini vergi incelemesi maksadıyla talep eden vergi idaresine ibraz edememiştir. Bunun sonucunda vergi idaresi, resen vergi tarhiyatı yapılmasına hükmetmiştir.

Defter, belge ve kayıtlarını incelemeye ibraz etmeyenler hakkında VUK'un 'bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. Madde hükmüne uymayanlar için ceza' başlıklı başlıklı mükerrer 355. Maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir. Özel usulsüzlük²⁷⁵ cezası kesilmesine rağmen sorumlulukları yerine getirmeyenlere yeniden süre

²⁷⁴ Danıştay VDDK., 06/06/1997, 1995/473 E., 1997/282 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁷⁵ Özel usulsüzlükler ve cezaları başlıklı VUK m. 353: 1. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgeler-de gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kağıt olarak düzenlenmesi ya da bu Kanunun 227. ve 231. maddelerine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 240 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 120.000 Türk lirasını geçemez. 2. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanunun 227. maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 12.000 Türk lirasını, bir takvim yılı içinde ise 120.000 Türk lirasını geçemez. 3. 232. maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer. 4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000. 000 (240 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. 5. (Mülga) 6. Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (5.700 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. 7. Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için

verilir ve tebligat çıkartılır. Çıkarılan tebligatta verilen süre ve yeniden yerinene getirmeme hakkında uygulanacak yaptırımlara ilişkin ikaz yer almak zorundadır. Verilen ikinci süreye rağmen sorumluluklarını yerine getirmeyenler hakkında özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.²⁷⁶

Mükelleflerin, VUK'a göre tutmak ve vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz etmek zorunda oldukları defter, belge ve kayıtları, verilen süre içerisinde ibraz etmemelerinden dolayı VUK m.341 uyarınca vergi ziyayı ortaya çıkması halinde, aynı kanunun 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezası kesilir.²⁷⁷

Vergi ziyayı cezası, VUK m. 344'te düzenlenmiş olup vergi mükellefinin yerine getirmeyi ihmal ettiği vergi ödevinden ötürü verginin eksik tahsil edilmesi veya tahsil edilememesi sebebiyle kesilir. Söz konusu vergi ödevi, tutmak ve muhafaza etmek ile yükümlü olunan defter ve belgeleri ilgili yetkililere öngörülen sürede ibraz etmektir.

Vergi ziyayı cezası, vergi ödevini usulüne uygun yerine getirmeyen mükellefin bir yaptırımla karşılaşması maksadıyla kesilir.²⁷⁸ Zira her türlü cezada, bir noksanı giderme, eksikliği tanzim etme gayesinden çok faile elem verme ve toplumda suç işleme konusunda caydırıcılık fikri oluşmasını sağlama amaçları ön plandadır. Sayılan sebeplerle; şahsi bir takım sebepler öne sürülerek verginin eksik tahakkuk ettirilmesi yahut tahakkuk ettirilememesi durumlarında, daha sonradan giderilen eksikler her ne kadar matrah hesabında tamamlama sağlasa da, mükellefe ceza verilmesinin önüne geçemeyecektir.²⁷⁹ Vergi ziyayına

10.000.000 (290 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. 8. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 (900 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu bent uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı bir takvim yılı içinde 114.000 TL (180.000)'yi aşamaz. 9. 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 (1.200 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler. 10. Bu Kanununun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 (900 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336. madde hükmü uygulanmaz. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

²⁷⁶ AĞAR, s.91.

²⁷⁷ VUK m. 344: 341. Maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Vergi ziyayına 359. Maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanır. Vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.

²⁷⁸ AĞAR, s. 92.

²⁷⁹ AĞAR, s. 93.

VUK m.359’da yazılı fiillerle sebep olunması halinde bu ceza faile üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.(VUK m.344)

VUK m.359, hürriyeti bağlayıcı ceza ile tecziye edilecek vergi kaçakçılığı suçlarını düzenler. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçu aynı zamanda hürriyeti bağlayıcı cezalarla²⁸⁰ müeyyidelendirildiğinden, söz konusu vergi ödevini yerine getirmeyenler cumhuriyet savcılıklarına bildirilir.

Kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak kaydı ile, sulh ceza hakimlikleri ve ağır ceza mahkemelerinin görev alanına girmeyen dava ve işlere asliye ceza mahkemeleri bakar. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunun üst sınırı üç yıldır. Bu suç tipi için özel mahkeme ihdası söz konusu da olmadığından görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

CMK m.12’ye göre yetkili mahkeme, suçun işlendiği yer mahkemesidir.

Vergi incelemeleri, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinin bulunduğu yerde yapılır. Bu sebeple defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunda yetkili mahkeme, gizleme fiilinin işlendiği yer mahkemesidir.

Yargılama sonucunu etkileyecek olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi hakkında ayrıntılı açıklama, birinci bölümün ‘Vergi Kabahatlerini ve Cezalarını Etkileyen veya Sona Erdiren Haller’ başlığı altında incelendiğinden burada mezkur müesseseye kısaca değinilecek, açıklanan husus Yargıtay Kararları ile desteklenecektir.

²⁸⁰ VUK m. 359: a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; 1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Suçla ilişkin yargılama sonunda hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesi halinde sanık, beş yıl boyunca denetime tabidir. Bu süre zarfında kişi hakkında kasıtlı bir suçtan ötürü tekrar hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez. Denetim süresinde kasti bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik hükümlerine aykırı davranılmadığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm kaldırılır ve dava düşürülür. (CMK m.231/10) Bu süre zarfında kasıtlı bir suç işlenir yahut denetim hükümlerine aykırı bir davranış sergilenirse mahkeme hükmü açıklar. (CMK m.231/11)

Burada önem arz eden husus somut zararın nasıl tespit edileceğidir. Yargıtay kararlarında işaret edildiği üzere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçunun yargılamasında somut zarar yerine soyut zarara göre karar verilmesi gerektiğidir. *Yargıtay Kararında: 'Defter ve belgeleri gizlemek suçundan dolayı vergi inceleme raporlarında somut bir zarara yer verilmediğine göre, belgelerin gizlenmesinden dolayı, KDV beyanları yeniden hesaplanmak sureti ile, vergi tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedilmesi, suçtan doğan zarar niteliğinde değildir.'*²⁸¹

*Yargıtay Kararında: 'CMK m. 231.'de açıklandığı üzere HAGB'ye karar verilebilmesi için diğer şartların yanında suçun işlenmesi ile oluşan zararın da giderilmesi gerekmektedir. Burada zarardan kasıt maddi zarardır. Ancak herhangi bir zararın doğmadığı veya zarar doğurmaya elverişli bulunmayan suçlar açısından bu şart aranmayacaktır...suçun varlığı halinde mefruz vergi ziyayı da nevcut olup ayrıca somut vergi ziyayı aranmamalıdır...'*²⁸²

*Yargıtay Kararında: 'HAGB'ye ilişkin zarar, basit bir araştırma ile belirlenebilir, ölçülebilir maddi zarar niteliğindedir. Vergi tekniği raporunda, matrah ve vergi farkı yahut, herhangi bir cezanın öngörülmediğinden cihetle, ...Asliye Hukuk Mahkemesinin ... kararının CMK m. 309 uyarınca bozulmasına...'*²⁸³

Yargıtay Kararında: 'Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunda tarh edilen vergi ve cezalar suçtan kaynaklı zarar mahiyetinde değildir. Şirket borçlarının takip edildiği hesaplara ait belgelerin gizlenmesi nedeni ile ilgili zararın oluşup oluşmadığı tespit edilmeden eksik inceleme ile hazine zararının giderilmediğinden bahisle yazılı şekilde sanık

²⁸¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 23/06/2014, 2012/28408 E., 2014/12356 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁸² Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 30/04/2014, 2014/7788 E., 2014/8404 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁸³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 07/05/2014, 2012/23183 E., 2014/8778 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

*hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığına dair karar verilmesi, yasaya aykırıdır...*²⁸⁴

*Yargıtay Kararında: ...‘defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunda, somut zarara yer verilmediğinden ve suç tarihi itibari ile kasıtlı suçtan kesinleşmiş bir mahkumiyet hükmünün bulunmamasından ötürü, sanık hakkında kamu zararını karşılamadığı gerekçesi ile CMK’nın 231. Maddesinin uygulanmaması kanuna aykırıdır...*²⁸⁵

Mücbir sebepten doğan neticenin yargılamaya etkisi hakkında ayrıntılı açıklama, birinci bölümün ‘Vergi Kabahatlerini ve Cezalarını Etkileyen veya Sona Erdiren Haller’ başlığı altında incelendiğinden burada mezkur müesseseye kısaca değinilecektir.

Mücbir sebep; mükellefin elinde olmayan zorlayıcı nedenlerden meydana gelen, mükellefin iradesini etkileyen ve vergi ödevini engellediği noktada ispatı gereken bir durumdur. Somut olaya konu mücbir sebebin infial yaratacak ve geniş çevrelere ulaşacak bir olay olması halinde ayrıca mükellefçe ispatına gerek yoktur. Ancak bireysellik teşkil eden bir mücbir sebebin mükellefçe tevsik ve ispatı gerekmektedir.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunda, kanunda tanımı yapılmış bulunan gizleme fiilinin mücbir sebep dolayısı ile ibraz edilemediğini iddia eden mükellef, iddiasını ispat etmek durumundadır. Buna göre bu durumun öğrenildiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticaret mahkemesinden ‘zayi belgesi’ alınması gerekmektedir. Somut olaya göre değerlendirilecek iddialar, hayatın olağan akışına aykırı bulunmamalıdır. Aksi durumda mükellefin iddiasını ispat etmesi güçleşecektir.²⁸⁶

Yanılmanın kusuru etkileyip cezayı ortadan kaldırması için esaslı bir hatanın varlığı gerekmektedir. Konuda yapılan hata, ceza verilmesini engellemeyecektir. Başka bir vergi kaçakçılığı suçuna niyet eden mükellef, yanılma hali ile defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçuna sebebiyet vermişse, bu durumda ‘esaslı hatadan’ bahsedilmez; mükellef gerçekleştirdiği fiil neticesinde cezalandırılır.²⁸⁷

Zamanaşımından doğan neticenin yargılamaya etkisi hakkında ayrıntılı açıklama, birinci bölümün ‘Vergi Kabahatlerini ve Cezalarını Etkileyen veya Sona Erdiren Haller’

²⁸⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 06/06/2012, 2012/6719 E., 2012/10842 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁸⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 02/02/2012, 2012/27 E., 2012/884 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

²⁸⁶ ŞENYÜZ, s.430.

²⁸⁷ ŞENYÜZ, s.434.

başlığı altında incelendiğinden burada mezkur müesseseye kısaca değinilecek, konu Yargıtay Kararları ile desteklenecektir.

VUK m.359 gereğince kaçakçılık suçları için öngörülen en yüksek ceza beş yıl hapis cezası olduğundan, bu suçlara ilişkin dava zamanaşımı sekiz yıldır. (TCK m.66/1-e) Zamanaşımı sürecinde, araya zamanaşımını kesen sebeplerden biri girmediği takdirde, sürenin dolması ile kamu davası düşer. Zamanaşımını kesen sebeplerin varlığı halinde süre, en fazla belirlene zamanaşımının yarısı kadar uzar. (TCK m.67/3-4) Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçu ile ilgili belirlenen zamanaşımı süresi sekiz yıl olduğundan, uzatmalı zamanaşımı da en fazla on iki yıl olacaktır. Zamanaşımını kesen sebepler TCK m.67’de gösterilmiştir. Buna göre bir suçla ilgili olarak; şüpheli veya sanıklardan birinin savcı tarafından ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, şüpheli veya sanık hakkında tutuklama kararı verilmesi, suçla ilgili iddianame düzenlenmesi, sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa mahkumiyet kararı verilmesi halinde dava zamanaşımı kesilir. (TCK m.67)

Burada ‘mütalaa’ hususu son derece önem arz etmektedir. Mütalaa zamanaşımını kesen sebeplerden biri olmadığından, mütalaa alınması için yargılamanın durması, zamanaşımını kesmez.²⁸⁸ Bu nedenle mütalaa alınması için verilen karar neticesinde işleyen süre, sanık lehine zamanaşımı süresini devam ettirir. *Yargıtay Kararında: ‘...dava şartı olan mütalaa alınmadan dava açıldığından, eksikliğin giderilmesi verilen durma kararı zamanaşımını kesmediğinden...’*²⁸⁹

*Yargıtay Kararında: ‘...mahkeme tarafından kurulan ara kararda, başka bir mahkemede derdest dosya bekletici mesele yapıp sonucu beklenmişse, TCK m.67/1 gereğince bu süre boyunca zamanaşımı kesilir...’*²⁹⁰

*Yargıtay Kararında: ‘...mütalaa alınması için verilen yargılamanın durması kararı, TCK m.67/1 gereğince zamanaşımının kesilmesine sebebiyet vermeyeceğinden...’*²⁹¹

*Yargıtay Kararında: ‘...mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorulmasına ilişkin ara karar zamanaşımını kesmez...’*²⁹²

²⁸⁸ UĞUR/ELİBOL, s.298.

²⁸⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 14/05/2012, 2012/5247 E., 2012/8561 Aktaran: UĞUR; ELİBOL, s.298.

²⁹⁰ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi., 09/06/1997, 1997/4020 E., 1997/4349

²⁹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 04/09/2013, 2012/25413 E., 2013/12091 Aktaran: UĞUR; ELİBOL, s.298.

²⁹² Yargıtay 11. Ceza Dairesi., 08/05/2012, 2011/11687 E., 2012/7867 Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

VI. SUSMA HAKKININ KULLANILMASI

Susma hakkı; kökeni Roma hukukundaki *nemo tenetur se ipsis accusare* olarak kaynaklara geçen, sanığın kendi aleyhinde ifade vermeye zorlanamaması anlamına gelen ilkedir.²⁹³

Günümüzde hem Anglosakson hem de Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde benimsenen bu ilke, doktrinde²⁹⁴ de *zehirli ağacın meyveleri de zehirlidir* benzetmesiyle yer almıştır. Anayasamızın 38. maddesinde de düzenlenen bu ilkeye göre, şahıslar kendilerinin veya kanunda tanımlanan yakınlarının suçlanmalarına sebep olacak bir beyan veya delil ortaya koymaktan imtina edebilirler. Modern hukuk sistemlerinde yer bulan susma hakkı kişiye söz konusu durumlarda sessiz kalma hakkı sağlaması sebebiyle şüpheli veya sanık, hakkın kullanımı neticesinde dezavantajlı olmamalıdır.²⁹⁵ Susma hakkının kullanılması sonucu şüpheli veya sanığa suç itham etmek, susma hakkının kişi aleyhine yorumlanması anlamına gelir.

Yargıtay Kararında: Medeni ve siyasal haklara ilişkin sözleşmenin 14/3. Maddesinin g bendinde “sanık, kendisine karşı tanıklık yapmaya veya kendisini suçlamaya zorlanamaz” hükmüne yer verilmiştir. İnsan haklarına ilişkin Amerika’nın sözleşmesinin 8/2. Maddesinin g bendi de aynı hükmü belirtmektedir. Alman CMUK.nun 243/4. Maddesinde “sanığa iddia ve esas hakkında açıklamada bulunup bulunmayacağının sorulması” gerektiği hükmü yer almaktadır. Amerika Birleşik Devletleri Yüksek Mahkemesinde de alınan kararla “sorgulamadan önce veya sorgulama sırasında kişinin susmayı tercih ettiğini belirtmesi halinde sorunun duracağı” açıklanmıştır. Türk Hukukunda da sanığın susma hakkını kullanabileceği, doktrin ve uygulamada kabul edilmiştir. Bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere hiçbir hukuk sistemi hakkın suiistimalini kabul etmez.”²⁹⁶

²⁹³ <http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C7S2makale7.pdf>, İNCİ, Özen, Şüpheli ve Sanığa Rağmen Bir Ceza Muhakemesi Hukuku Mu? Şüpheli ve Sanığın Ceza Muhakemesi İşlemlerine Katlanma Yükümlülüğü Ve Bu Yükümlülüğün Sınırları Hakkında Düşünceler, Hacettepe HFD, 2017, s. 119–168, 121.

²⁹⁴ MELLIFONT Kerri, *Fruit of the Poisonous Tree: Evidence derived from illegally or improperly obtained evidence*, The Federation Press, 2010 s.14, Aktaran, KÖSE, Melih, *Amerikan Ceza Muhakemesi Hukukunda Hukuka Aykırı Delillerin Dışlanması*

²⁹⁵ Criminal Justice and Public Order Act of 1994’ün elektronik formattaki hali için bkz. <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/33/contents> (Erişim Tarihi: 01.08.2019), Aktaran, KOCAOĞLU, Susma Hakkı, Ankara Barosu Dergisi, 2011, s.33.

²⁹⁶ Yargıtay CGK., 27/10/1998, 1998/9-271 E., 1998/338 K. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

AİHM susma hakkı konusunda 2012 yılında emsal niteliğinde bir karar vermiştir.²⁹⁷ Chambaz v. İsviçre olarak adlandırılan bu karar, kişinin kendi kendisini suçlamamasına ve vergi soruşturmasını yürüten makamdan talep edilen delillere ulaşım hakkına riayet edilmemesine ilişkindir.

Vergi otoritesi, İsviçre vatandaşı olan Yves Chambaz'ın yatırımlarının büyüklüğü ile gelirlerinin orantılı olmadığı gerekçesine dayanarak, ilgilinin bütün gelir miktarını bildirmediği sonucuna varmıştır. Bu karara itiraz eden Chambaz'dan, itirazı incelenirken ek bir takım belgeler istenmiş olmasına rağmen, şahıs bu belgeleri sağlamayı reddetmiştir. Chambaz'ın hem federal vergiye karşı hem de kanton tarafından talep edilmiş olan bölgesel vergiye karşı itirazı 17 ve 29 Ağustos 1994 tarihlerinde reddedilmiştir. Aynı zamanda şahıs, varlıklarına ilişkin banka ve şirketlerine ait belgeleri mahkemeye sunmayı reddetmesi üzerine ayrı ayrı 2000 ve 3000 İsviçre Frank para cezasına çarptırılmıştır.

Chambaz para cezasına karşı bölge idare mahkemesine itirazda bulunmuştur. İdare mahkemesinde yargılama sürerken federal vergi otoriteleri Chambaz'a karşı vergi kaçakçılığı suçlamasıyla bir soruşturma başlatmıştır. Şahıs, savunma yapabilmek amacıyla soruşturma evraklarına erişme talebinde bulunduysa da bu talebi, çeşitli şirketlerin izni gerekmesi gerekçe gösterilerek reddedilmiştir. 21 Ekim 2002'de idare mahkemesinde yapılan yargılamada şahsın itirazı reddedilmiş ve belirli bilgileri sağlamayı reddetmesi üzerine şahsa kesilen ceza onaylanmıştır. Başvurucu sonuç olarak Federal mahkemede karara itiraz etmiştir. İtirazını desteklemek amacıyla adil yargılanma hakkının çeşitli şekillerde ihlal edildiğini savunmuştur. Bu ihlalin özellikle, vergi kaçakçılığı soruşturması sırasında istenen bilgileri sağlayarak kendi kendisini suçlamaya zorlanmasıyla ortaya çıktığını ileri sürmüştür. Dahası, iki ayrı soruşturmanın eş zamanlı yürütülmesi, masumiyet karinesinin ihlali niteliğinde olduğunu ve kendisine belgelere erişim hakkı verilmemesinin silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğunu savunmuştur. 2 Ekim 2003 tarihinde Federal mahkeme, idare mahkemesinin kararını onamıştır. Mahkemece, Chambaz'ın vergi yükümlülüklerini belirleme maksadıyla yapılan bu soruşturmaların ceza davası niteliğinde olmadıkları ve bu sebeple şahsın kendi kendisini suçlamaya zorlanamama hakkına ve masumiyet karinesinden yararlanma hakkına başvuramayacağına karar verilmiştir. Federal vergi otoritelerinde bulunan belgelere erişimin reddedilmesi konusundaysa Federal mahkeme, şahsın daha önce İdare mahkemesine sunduğu tüm belgelere erişiminin olduğuna hükmetmiştir. Vergi kaçakçılığı soruşturması ise 2006'da

²⁹⁷ Chamber judgment Chambaz v. Switzerland 05.04.2012. Kararın elektronik formattaki hali için bkz. <http://hudoc.echr.coe.int/eng-press?i=003-3905377-4508072> (Erişim tarihi: 01.08.2019)

tamamlanmış ve şahıs sonuç olarak 2,318,458 İsviçre Frank'ı ödenmemiş vergi borcuna ve vergi kaçakçılığı sebebiyle toplamda 1,304,000 İsviçre Frank'ı vergi cezasına çarptırılmıştır.

Chambaz AİHM başvurusunda; AİHS madde 6/1 (adil yargılanma hakkı) ile korunan kişinin kendisini suçlamaya zorlanamama hakkının ihlal edildiğini, federal yargı otoritelerinde bulunan belgelere erişiminin engellendiğini ve AİHS madde 6/2 (masumiyet karinesi) ihlalini ileri sürmüştür.

AİHM; her ne kadar açıkça belirtilmese de sessiz kalma hakkının ve kişinin kendi kendisini suçlamaya zorlanamama hakkının genel olarak uluslararası standartlarda tanındığını ve AİHS madde 6'da yer alan adil yargılanma hakkının temelini oluşturduğunu savunmuştur. Mahkeme, talep edilen belgelerin sağlanmaması neticesinde otoriteler tarafından Chambaz'a kesilen para cezasının şahsı baskı altına aldığına ve bu cezanın başka bir soruşturma (ki bu soruşturma, şahsın sessiz kaldığı ve para cezası kesilen durumla bağlantılıdır) sürerken onanmasını İsviçre mahkemeleri tarafından şahsın kendisini suçlamaya zorlandığına hükmetmiştir. Bu sebeple AİHM, madde 6/1'e aykırılık olduğunu tespit etmiştir.

Vergi işlemlerini yürüten otorite tarafından şahsın suçuna yönelik bir isnatta bulunulmadığı gibi, şahsın vergi kaçakçılığıyla suçlanması ancak vergi işlemleri tamamlandıktan sonra yapılmıştır; ancak tek başına bu suçlama, masumiyet karinesinin ihlal edildiğini göstermez, zira AİHS madde 6/2'de üye devletlere izlemeleri için farklı türde bir işlem sıralaması sunulmamıştır. Bu sebeple AİHM, başvurunun madde 6/2'ye aykırılık iddiasını açıkça dayanaktan yoksun bulmuştur. AİHM, madde 41 uyarınca İsviçre'nin başvurucuya maddi zararlarından ötürü 3,599 Euro, masraflarından ötürü ise 7,198 Euro ödemesine hükmetmiştir.

Chambaz v. İsviçre davasında AİHM, AİHS'te açıkça belirtilmemesine rağmen susma hakkını adil yargılama hakkının bir uzantısı olarak görmüştür. Bu karara göre sanık; bir belge sunması istenerek, bağlantılı bir ceza davasına konu edilerek yahut herhangi bir şekilde kendi aleyhine bir beyanda bulunarak muhakemeye iştirakla mükellef değildir. Sanık fiziksel sebeplerle, duygusal sebeplerle, soruşturma süresince ifade vermeye müsait bulunmadığından, korkusundan, sağlık sorunlarından yahut bir başka sebeple sessiz kalırsa bu durum suçluluğuna karine teşkil etmemelidir²⁹⁸. Her ne kadar AİHM, Chambaz v. İsviçre kararında İsviçre makamlarının masumiyet karinesini ihlal etmediklerine hükmetmiş olsa da; İsviçre makamlarının istedikleri belgeleri teslim etmemesi sonucunda başvurucuya açıkça bir suç

²⁹⁸ KOCAOĞLU, s. 50-54.

isnat etmemiş olmaları, İsviçre makamlarınca şahsın masumiyet karinesinin yok sayıldığı gerçeğini değiştirmez. Zira söz konusu davada şahsın sessizliği neticesinde birbiriyle bağlantılı çokça ceza yaptırımı ve soruşturma söz konusudur.

Doktrinde²⁹⁹ susma hakkının iki yönlü olduğu kabul edilir. Birinci yönü, susma hakkını kullanan kişinin sessizliğinin kendi aleyhinde delil olarak kullanılamayacağı; ikinci yönü, şahsın suçlanmasına sebep olacak belgeleri talep eden otoritelere teslim etmeme hakkıdır.³⁰⁰ Yani susma hakkı bir taraftan sanık veya şüpheli bakımından içsel sonuçlar doğururken diğer yandan soruşturmayı yürüten makamlar bakımından dışsal sonuçlar doğurur.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme kapsamında susma hakkı, kişiye istenen belgeleri teslim etmeme hakkı sağlayacak ve vergi otoritelerinin bu belgeleri zorlama ile alamayacağı sonucunu doğuracaktır.³⁰¹ Zorlama kapsamına sanık veya şüphelinin hürriyetinden yoksun bırakılması, iradesinin etkilenecek cebren talep edilen bilgilerin edinilmesi girmektedir. Şimşek ve Yavaşlar; susma hakkını vergi hukuku bakımından kabul etmenin, tüm defter, belge, makbuz, ve sair bilgilerin ibrazını mükellefin keyfiyetine bırakacağından; beyan esasına dayanan vergi sistemimizde susma hakkının yeri olmadığı görüşündedir³⁰². Donay ise susma hakkının yalnızca sanık veya şüphelinin bir suç saklama maksadıyla başvurusu durumlarında yok sayılması gerektiğini düşünmektedir³⁰³.

Susma hakkının defter ve belgeleri ibraz etmeme bağlamında yorumlanması Yargıtay içtihatlarında ise AİHM kararlarından oldukça farklı bir şekilde değerlendirilmiştir. 11. Ceza Dairesinin önüne gelen 2001/1791 karar numaralı içtihadı konu olan davada sanık Nazir, vergi otoritelerince istenen belgeleri kaybettiğini ileri sürerek ibrazdan kaçınmıştır. Yargıtay; vergi mükelleflerince ibraz edilmesi zorunlu belgeleri, ortada kastı kaldıran sebep yahut mücbir sebep bulunmaması durumunda ibraz edilmemesinden bir vergi kaybı olduğu çıkarımı yapılacağına hükmetmiştir. Talep edilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmesi, kişinin hangi sebeple olursa olsun kendi kendisini

²⁹⁹ AĞAR, s.351.

³⁰⁰ ÜSTÜN, Ümit Süleyman: Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, 2001, S. 3, s. 367-368.

³⁰¹ ÇOLGEZEN, Övül: Defter Ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları, Vergi Dünyası, Ekim 2010, S.350, s.58.

³⁰² YAVAŞLAR, Funda, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2006, s.299; ŞİMŞEK, Mehmet, Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Ankara, Adalet Yayınları, 2016, s. 78.

³⁰³ DONAY, İnsan..., s.135.

suçlamasına sebep olacak bir belge ibrazına zorlanamayacağı ilkesini belirlemiş olan AİHM içtihatlarından epey uzaktır.³⁰⁴

Konuyla ilgili bir diğer içtihat, CGK tarafından karara bağlanan 1999/11-273/288 sayılı davadır. Bu kararda ise CGK, vergi kaçakçılığına teşebbüs suçundan beraat eden Ç. P. hakkındaki kararın bozulmasına hükmetmiştir. Sanık Ç. P. 1990 yılına ait defter ve belgelerinin kaybolduğunu, esasında kendisine usulüne uygun tebligat da yapılmadığını belirtmiştir.

Tebligat müessesesi; bireylerin hakları, görevleri ve yetkileri bakımından bir ön şarttır. Temelini ‘kanunlar önünde eşitlik’ ilkesinden alan bu düşünceden yola çıkarak, 1990 yılına ait belgelerini kanuni süre içerisinde mazeret göstermeksizin beyandan kaçınan Ç. P. Hakkında mahkumiyete karar verilemeyeceğine ilk derece mahkemesince karar verilmiştir. Konuya ilişkin kanuni dayanak VUK m. 253, 256, 359’tir. Bu maddeler sırasıyla defter ve belgeleri muhafaza süresinin beş yıl olduğunu, defter ve belgelerin talep üzerine ibrazı mecburiyetini, defter ve belgelerin gizlenme suçunu ve cezasını düzenlemektedirler. Ceza Genel Kurulunun somut olaydaki görüşü; sanık Ç. P.’nin defter ve belgelerinin, ortadan kaybolan muhasebecisinde olması sebebiyle bu belgelere ulaşamadığından, gizleme halinin olduğu yönündedir. CGK, gizleme suçunun halihazırda oluşmuş olduğu gerekçesiyle Ç. P.’ye defter ve belgelerin ibrazı için bildirim yapılması zorunluluğunun olmadığı düşüncesindedir. Sanık Ç. P.’nin, vergi otoritelerince talep edilen defter ve belgeleri kanuni süresi içinde mazeret göstermeksizin ibraz etmemesi üzerine, vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsuru olan vergi zıyaı da gerçekleşmiştir.³⁰⁵

Açıklanan sebeplere dayanarak Ç. P.’nin vergi kaçakçılığından beraat ettiği yerel mahkeme kararı bozulmuştur. Söz konusu kararda Ç. P.’nin kendisi aleyhine delil göstermeme hakkı, kendi kendisini suçlamama hakkı, susma hakkı tartışılmamakla beraber; usulüne uygun olmayan tebligata hukuki sonuç bağlanarak Ç. P.’nin belgeleri ibraz etmesi için kanuni süre işletilmeye başlanmıştır. Her ne kadar belgelerin ibraz edilmemesi, vergi zıyaına sebebiyet vererek suçun maddi unsurları yerine gelmiş olsa da, hukukun temel ilkelerinden olan “Usul, esastan önce gelir.” prensibi göz ardı edilmiştir.

³⁰⁴ Y11CD, Esas : 2001/1068, Karar : 2001/1791, Tarih : 26.02.2001. Kararın elektronik formattaki hali için bkz.

www.kazancihukuk.com (Erişim tarihi: 01.08.2019)

³⁰⁵ Belirtmek gerekir ki; vergi zıyaı, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkmıştır. Buna göre, herhangi bir vergi zıyaı oluşmamış olsa da eğer şartlar varsa vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır.

Susma hakkı AİHM tarafından içtihatlarla güvence altına alınmış ve defter ve belgelerin ibraz edilmemesi de bu hakkın kapsamına dahil edilmiş olmasına rağmen; Yargıtay içtihatlarında, defter ve belge ibrazı ödevini kamu düzenin sağlanması için bir gereklilik olarak değerlendirilmiş ve susma hakkı kapsamının olabildiğince dışında bırakılmıştır.

AİHM, Chambaz kararında Fransa'yı şahsın belgeleri teslim etmemesi sebebiyle cezalandırmasını şahsın susma hakkına tecavüz şeklinde değerlendirip İsviçre devletini tazminat ödemeye mahkum ederken; gerek Türk doktrininde gerek içtihatlarımızda vergi tahsilatına öncelik verilmesi gerektiği görülmektedir. Bireylerin hakları karşısında devletin gelir kaynaklarının önde tutulması; kamu yararının sağlanması, devletin gelirlerinde kesinti yaşanmaması, vergi kaybının önlenmesi maksadıyladır. Türk içtihatlarında defter ve belge ibraz edilmemesi durumlarında ne susma hakkı ne de kişinin kendi kendisini suçlamaya zorlanamayacağı hakkı bu bağlamda değerlendirilmiştir. İlgili kararlarda, Vergi Usul Kanununa ve Anayasaya kesin bağlılık sağlanarak kanunların uygulanmasının önemi belirtilmiştir.

VII. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türk Vergi Hukuku, vergi mükellefi veya sorumlularının beyanları doğrultusunda işleyen bir sistemdir. Ancak verilen beyanlar tek başına yeterli olmayacağından aynı zamanda bu beyanların denetimine yönelik vergi incelemesi yapılması da şarttır. Vergi incelemesi esas olarak defter tutma mecburiyeti olan gerçek ve tüzel kişilerin bu yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini; bunun yanı sıra, defter ve belgeleri ibrazla mükelleflerin söz konusu vergi ödevlerinin usulünce gerçekleştirildiğini denetlemek maksadıyla yapılmaktadır.

Vergi incelemesinin ilk adımı, vergi mükellefi veya sorumlularının tutmakla yükümlü oldukları defter ve belgeleri bir vergi incelemesine konu olmak üzere vergi elemanına ibraz etmeleridir. Vergi incelemesi esnasında, mükelleflerin vergilerini ödedikleri, defter ve belgeleri usulünce düzenledikleri, sakladıkları ve ibraz ettikleri hususları denetlenir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi neticesinde vergi denetimi yapmak olanaksızlaşacak ve bu vergi denetiminin sonucuna bağlanan tarhiyat işlemi yapılamayacaktır. Vergi idaresinin görevini yapmasına ve toplumsal harcamaların sağlıklı işleyişine engel olan bu durumun önlenmesi adına VUK'ta defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiiline yaptırımlar getirilmiştir. Bu fiil belirli şartların da birlikte yerine gelmesi halinde bazı durumlarda kabahat, bazı durumlarda ise suç olarak nitelendirilmiştir.

Gizleme suçu, içtihatlar doğrultusunda şekillenmiş ve “defter ve belgeleri ibraz etmemek” olarak tanımlanmıştır. İhmali hareketlerle işlenen bu suç, vergi mükellefinin bir vergi incelemesi esnasında vergi görevlisine tutulması, düzenlenmesi ve saklanması zorunlu defter ve belgelerini ibraz etmemesiyle oluşur.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili, VUK m. 359/a-2'de düzenlenen şartların oluşumu halinde bir suç oluşturacaktır. Kanunu “Gizleme suçu” olarak nitelendirdiği bu suç, TCK kapsamındaki gizleme suçundan farklıdır. TCK'da, herhangi bir suç failinin yahut suçun açığa çıkarılmasının engellenmesini gizleme suçu kapsamında değerlendirilmiş ve cezalandırılmıştır. VUK'ta ise gizleme suçunun konusu her türlü delil değil; belirli türde evraklardır. Bu evrakların yalnızca belirli kişiler tarafından, belirli bir amaç doğrultusunda talep edilmesi halinde suç oluşturacağı da düzenlendiği için VUK'ta yer alan gizleme suçunun TCK'da yer alan suçtan daha dar kapsamlı olduğu söylenebilir.

Suç konusu defter ve belgelerin varlıklarının somut delillerle kesin olması, bir vergi incelemesi maksadıyla talep edilmesi, talep eden makamın bir vergi elemanı olması; bu suçun

oluşumu için aranan şartlardandır. Ancak; bu şartların varlığı halinde fiil öncelikle bir vergisel kabahat meydana getirmektedir.

Fiilin suç oluşması, ek bir takım şartlara bağlıdır. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilin gizleme suçunu oluşturup hürriyeti tahdit eder nitelikte cezai yaptırımlarla cezalandırılması için aranan şartların başında, söz konusu fiilin ek süreye rağmen ikinci kez ibraz etmekten kaçınılması olmalıdır. Dolayısıyla fiilin ilk sefer icrası VUK kapsamında kabahat olarak düzenlenmiş ve maddi yaptırımlar getirilmiş; ikinci sefer icrası ise suç olarak düzenlenmiştir ve on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması ön görülmüştür.

Genel ceza hukuku sistematğine, kanun koyucunun iradesine ve ilgili kanun maddelerinin lafzına bakıldığında; kanun koyucunun VUK mükerrer madde 355'e göre, vergi ödevlisinin defter ve belgelerini ibraz ödevini ilk ihlalde sadece özel usulsüzlük cezası, yeniden verilen süreye rağmen ikinci kez ihlalde ise hem bir kat arttırılarak kesilecek özel usulsüzlük cezası ve hem de hürriyeti bağlayıcı ceza öngördüğü anlaşılabacaktır. Diğer bir deyişle, ilk ibraz etmeme fiili vergisel kabahat, ikinci kez ibraz etmeme fiili ise hem vergisel kabahat ve hem de vergi kaçakçılığı suçu olarak kabul edilmiştir. Hal böyle iken, uygulamada ilk ibraz etmeme halinde rapor düzenlenerek doğrudan Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulduğu görülmektedir. Bu durum, VUK mükerrer madde 355'in konu ile ilgili hükümlerini işlevsiz hale getirdiği gibi, VUK'un mezkur konuya ilişkin maddelerinin revize edilerek uygulamanın bu yönde icra edilmesini sağlamak gerekliliği kaçınılmazdır.

Vergi mükellefi veya sorumlusu, gizleme fiilini birçok maksat güdereak yapmış olabilir. Özellikle vergi kaçırmak amacıyla yaptığı usulsüzlükleri saklamak, muhataplar tarafından benimsenen en yaygın amaçlardandır.

Defter ve belgelerin usulüne uygun tutulmaması, eksikliklerin yer alması, tutarsızlıklar bulunması ise birçok suça ve cezaya yol açacaktır. Muhatabın defter ve belgeleri gizlemek fiiliyle asıl amacının devletin işleyen vergi sistemini sekteye uğratmak değil, kendi cezasızlığını sağlamak yahut gelirlerini arttırmak olduğu görülür. Bu yüzden kişinin ortaya çıkması durumunda cezalandırılacağı belgeleri ortaya çıkarmaması, herhangi diğer bir suçta olduğu gibi delilleri gizlemesi, olağan görülür.

Kişinin kendi kendisinin suçlanmasına sebep olacak delilleri sunmaya zorlanamaması ise yaygın biçimde kabul edilen bir ilkedir. Defter ve belgelerin bir vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyip kişinin kendisini bir vergi cezasından korumaya çalışması da aynı ilke

kapsamında değerlendirilmelidir. Susma hakkı olarak da kendisini gösteren bu ilke, kişilere kendileri aleyhinde delil sunmama hakkı vermektedir. Vergi ceza hukukunun da ceza hukukunun bir dalı, özelleşmiş bir alanı olduğu düşünülürse; susma hakkının gizleme fiili için de uygulanması gerektiği sonucuna varılacaktır.

VUK kapsamında defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili, belirli şartları ihtiva etmesi halinde gizleme suçunu oluşturacaktır. VUK'ta düzenlenen bu şartlar:

- 1) Suç konusu evrakların VUK'ta belirtilen evraklardan olması
- 2) Talep edilen evrakların muhafaza süresi dahilinde ibrazdan kaçınılması
- 3) Evrakların talep etmeye yetkili kişiler tarafından istenmesi
- 4) Talep etme usulüne riayet edilmesi
- 5) Tebligatta belirtilen süre içerisinde ibrazdan kaçınılması
- 6) Muhataba ikinci kez süre verilmesi
- 7) İkinci kez ibrazdan kaçınılması
- 8) Somut olay bakımından suç ve cezayı etkileyen hallerin bulunmamasıdır.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili için çeşitli yaptırımlar VUK kapsamında düzenlenmiştir. Söz konusu fiilin icrası şu neticelere yol açabilir:

- 1) Vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından beyan yapılmaması sebebiyle ulaşılamayan vergi oranları, vergi idaresinin resen tarhiyat yapmasına sebep olur.
- 2) İdare, hesaplayacağı matrah farkı miktarı dolayısıyla resen gelir vergisi, katma değer vergisi ve geçici vergi tarh eder.
- 3) Vergi mükellefi veya sorumlusu, resen tarh edilecek vergi miktarları üzerinden 3 kat vergi zıyaı cezası ile cezalandırılır.
- 4) Her ne kadar vergi idaresi, vergi mükellefini defter ve belgeleri ibraz etmemesi fiili sebebiyle cezalandırsa da, ortada hala ibraz edilmemiş dokümanlar söz konusudur. Vergi sisteminde düzeni ve belirliliği sağlamak bakımından evrakların tam ve ulaşılabilir olması şarttır. Bu sebeple vergi idaresi, muhatabından bu defter ve belgeleri bir kez daha isteyecektir. İlki ile aynı şekilde usul şartlarına riayet etmesi gereken bu tebligat da muhatabından tutulması zorunlu defter ve belgelerin verilen süre içerisinde ibrazı talebiyle düzenlenmiştir.

- 5) Defter ve belgelerini ibraz etmekten kaçınan muhatap, gizleme suçunun faili konumundadır. Vergi müfettişi bu sebeple suç raporu hazırlar ve savcılığa havale eder.
- 6) Gizleme suçu neticesinde vergi mükellefi veya sorumlusu on sekiz ay ile üç yıl arasında hükmedilecek hapis cezası istemiyle yargılanır.

Yakın zamana kadar KDV indirimlerinin reddedilmesi uygulaması ise terk edilmiştir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen 8 Şubat 2019 tarihli ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı Kararı ile, defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi halinde bile KDV indirimleri peşinen reddedilmeyecek, yargılama aşamasında yapılan ibraz kabul edilerek haklı görülmesi halinde mükellefler KDV indiriminden faydalanabilecektir. Ancak mükellefler açısından kolaylık arz eden bu husus, ileride uygulama açısından aleyhe hususlar doğurabilecek niteliktedir. Zira defter ve belgeleri ileriki aşamada da ibraz edip KDV indiriminden faydalanacağını düşünen mükellef, gizleme suçu ile karşı karşıya kalıp cezalandırılabilecektir. Bu ihtimal düşünüldüğünde, VUK m.359'un da içtihadı birleştirme kararının getirdiği yenilik gözetilerek revize edilmesi kaçınılmazdır. Aksi halde mükellef açısından kolaylık sağlayan bu husus, kanun ile entegre olmaması hasebi ile ileride mükellefler açısından daha büyük sorunlara yol açacaktır.

Her ne kadar tüm suçun tüm unsurları somut olayda bulunsa dahi bazı durumlarda suç yahut ceza ortadan kalkar. Bu haller: Mücbir sebep, ölüm, zamanaşımı, af, hükmün açıklanmasının geri bırakılması, infaz ve ıslah ve pişmanlıktır.

TCK ve VUK kapsamında düzenlenen gizleme suçlarının bir diğer farkı, ceza muhakemesi bağlamında gizleme suçunun şahsi cezasızlık sebebi olması bakımından ortaya çıkar. Fail, kendi işlediği suçun delillerini gizlerse bu sebepten dolayı ceza almayacaktır. Vergi Usul Kanunu sistematigi bakımından ise bu tür bir yaklaşım izlenmemiştir.

Vergi Usul Kanununda düzenlenen gizleme suçu, kişinin kendi defter ve belgelerini ibraz etmemesini bir şahsi cezasızlık hali olarak kabul etmemiştir. Oysa AİHM kararlarında kişinin kendisi aleyhine delil ibraz etmeye zorlanamayacağı, kişinin kendi kendisini suçlamaya zorlanamayacağı hakları içtihatlarla koruma altına alınmıştır. Gerek İdare Mahkemelerinde gerek Anayasa Mahkemesinde ise bu haklar tartışılmamıştır. Ceza Hukukunun özelleşmiş bir alanı olan Vergi Ceza Hukuku bakımından ne sebeple genel esasların uygulanmadığı incelenmeye değer bir konudur. Bu husus bakımından kanun

koyucunun toplumsal çıkar gözetilerek, devletin gelirleri ve buna bağlı olarak toplumun refahının bireysel çıkarlar karşısında bir adım önde tutulduğu düşünülebilir.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili, ilk sefer icra edildiğinde bir kabahat, ikinci sefer icra edildiğinde bir suç oluşturmaktadır. Gizleme suçunu oluşturması sebebiyle hapis cezasına hükmedilen ibraz etmeme fiili, aynı zamanda bir kabahati oluşturması sebebiyle özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılıp failinin para cezası ödemesine yol açacaktır.

Aynı fiil (defter ve belgelerin ibraz edilmemesi) sebebiyle iki ayrı cezalandırma yapılması, *ne bis in idem* ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Bir eylem sebebiyle iki kez hukuki etki doğamayacağı anlamına gelen bu ilke, Latince kökenli bir doktrin olup AİHM içtihatlarında da benimsenmiştir. 1984 tarihinde imzalanan 7 No’lu Protokolün 4. Maddesinde düzenlenen bu ilke, nihai bir karar verilerek hukuki açıdan bir sonuca varılan kararın aynı eylem sebebiyle tekrarlanmasını yasaklar.

AİHM, 11828/11 No’lu kararında da bu hususu ele almıştır³⁰⁶. Finlandiya vatandaşı olan Nykänen, aynı suçtan dolayı iki kez yargılanma ilkesine aykırılık iddiasıyla, vergi kaçırma dolayısıyla sürdürülen ceza davasına ve vergisel yargılama dolayısıyla kesilen vergi ödemesine itiraz etmiştir. Başvurucu, 1972 tarihinde doğmuş olup Espoo kentinde yaşamaktadır. Vergi otoriteleri tarafından 2005 yılında başvuranın bir şirketine vergi incelemesinde bulunulmuştur. 28 Kasım 2005 tarihinde vergi otoriteleri; başvuranın, bu şirketin 2003 vergi yılı boyunca örtülü kazanç payı olarak 33,000 Euro aldığını tespit etmiştir. Ek bir vergi ve vergi ödemesi yükümlülüğü olarak 1,700 Euro belirlenmiştir. Başvuran Vergi Düzeltme Komitesine itiraz da bulunsa da 25 Ocak 2006’da bu itirazı reddedilmiştir. Vergi otoritesi; başvuranın vergi otoritelerine eksik bilgi vermesi sebebiyle verginin eksik tahsil edildiğini, bu sebeple şahsın çarptırıldığı ek vergi ve vergi ödemesinin yüksek miktarlar olmadığı kanısına varmıştır. Başvuran 29 Mayıs 2008’de Bölge İdare Mahkemesine başvurursa da bu başvurusu Vergi Düzeltme Komitesinin verdiği kararda yer alanlarla benzer sebeplerle reddedilmiştir. Başvuran 1 Nisan 2009’da Yüksek Mahkemeye başvurmuş ve bu başvurusu da reddedilmiştir.

19 Ağustos 2008 tarihinde savcılık, başvurunu 2003 vergi yılında vergi kaçırma suçuyla yargılanması talebinde bulunmuştur. Suçlamalara yönelik olarak başvuran, gelirini beyan ettiği gerekçesiyle vergi kaçırma suçlamasını reddetmiştir. 2003 vergi yılı kapsamında

³⁰⁶ Nykänen v. Finlandiya – 11828/11, 20.05.2014. <http://hudoc.echr.coe.int/eng/?i=001-144112> (Erişim tarihi 01.05.2019)

beyan edilmeyen gelir miktarı 33,000 Euro olup sonuç olarak 2003'te çarptırılan vergi olan 12,420 Euro çok düşük kalmıştır. 13 Şubat 2009 tarihinde Bölge Mahkemesi başvuranı vergi kaçırma suçuna mahkum etmiş ve 8 aylık hapis cezasına hükmetmiştir. Aynı zamanda şahıs, vergi otoritesine 9,500 Euro ve faizini ödemekle yükümlü kılınmıştır. 25 Mart 2010 tarihinde ise Helsinki Yüksek Mahkemesi, başvuranı suçlu bulmuş ve 10 aylık hapis cezasına çarptırmıştır. Bunun yanında başvuran 12,420 Euro ve faizini ödemeye mahkum edilmiştir.

Başvuran, 7 No'lu Protokolün 4. Maddesinde düzenlenen *ne bis in idem* ilkesinin ihlal edildiği gerekçesiyle başvuruda bulunmuştur. Cezalar, sonucunda ek bir vergi ödeme yükümlülüğüne hükmedilen vergi yargılamasına konu olan aynı eylemler sebebiyle verilmiştir. Vergi yargılaması 1 Nisan 2009'da, ceza yargılaması ise 1 Eylül 2010'da son bulmuştur. 7 No'lu Protokolün 4. Maddesi şu şekildedir:

1. Hiç kimse, bir devletin hukuk ve ceza muhakemesi uyarınca nihai olarak beraat ettiği yahut mahkumiyet kararı aldığı bir eylem sebebiyle, aynı devletin yargısı altında tekrar ceza yargılamasında suçlanamaz ve cezalandırmaya konu olamaz.

2. Önceki paragrafta belirtilen hüküm, davanın sonucunu etkileyecek nitelikte yeni bir kanıt bulunursa, yeni keşfedilen unsurlar olursa veya bir önceki yargılamadaki temel bir eksiklik söz konusuysa yeniden açılacak bir davaya engel olamaz.

Mahkeme, başvuranın Madde 35/3-a kapsamında kötü niyetli olmadığına karar vermiştir. Başvuruyu reddetmek için başkaca bir sebep de bulunmamış olduğundan başvurunun kabul edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.

Finlandiya hükümeti, Finlandiya idare yargılamasının hükmettiği ek vergi yükümlülüklerinin ceza hukuku kapsamına girmesi sebebiyle *ne bis in idem* prensibinin tartışılmasını mümkün kıldığı görüşündedir. Aynı zamanda, ikinci cezanın birincisiyle aynı sebepten kaynaklandığını ileri sürmüştür. Ancak somut olayda, ek yargı yükümlülükleri getiren birinci yargılamasının 7 No'lu Protokolün 4. Maddesi anlamında nihayete ermediği, ikinci yargılamasının askıda olduğu belirtilmiştir. Yargılamalar aynı anda sürdüğü için, somut olayda *ne bis in idem* prensibinin uygulanması için aranan *res judicata*³⁰⁷ kriterinin sağlanmadığı ileri sürülmüştür. Hükümet, AIHM içtihatlarında *res judicata* kriterinin ve *lis*

³⁰⁷ Res judicata, kesin hüküm anlamına gelen Latince terimdir. Bir kişinin bir fiilinden dolayı birden fazla kez yargılanamaması ve cezalandırılmaması ilkesinin temel koşulu, verilmiş bir hükme rağmen ikinci bir yargılama yahut hüküm söz konusu olmasıdır. Ortada kesin hüküm oluşturan bir yargılama mevcut değilken aynı anda devam eden birden fazla yargılama, ne bis in idem prensibine aykırılık teşkil etmeyecektir.

*pendens*³⁰⁸ kriterinin yer almadığı konusunda bir eleştiri getirmiştir. Hükümet, bu sebeplere dayanarak başvurana getirilen ek vergi yükümlülüklerinin vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla hükmedilen cezaların uygulanmasına engel oluşturmayacağı kanısına varmıştır. Finlandiya hükümeti, sonuç olarak başvuranın 7 No’lu Protokolün 4. Maddesi kapsamında düzenlenen aynı fiilden dolayı iki kez cezalandırılmama ilkesi anlamında cezalandırılmadığı sonucuna varmıştır.

AİHM, milli yargılamanın hukuki karakteri, 7 No’lu Protokolün 4. Maddesinde düzenlenen *ne bis in idem* prensibinin uygulanabilmesi için tek kriter olmadığını yinelemiştir. Aksi halde, nu hükmün uygulaması, anlaşmaya taraf olan devletlerin bir dereceye kadar inisiyatifine bırakılırdı, ki bu durum anlaşmanın kapsamı ve maksadıyla uyuşmayan neticelere yol açabilirdi. 7 No’lu Protokolün 4. Maddesinde düzenlenen “cezaî yargılama” nosyonu, Konvansiyonun 6. Ve 7. Maddeleri kapsamında yer alan “cezaî yaptırımlar” ve “suç” kavramlarının barındırdığı genel ilkeler ışığında değerlendirilmelidir.

AİHM içtihatlarıyla, “Engel kriterleri” olarak da adlandırılan, somut olayda bir cezaî yaptırım olup olmadığını değerlendirmeye yarayan üç kriter ortaya koyulmuştur. İlk kriter hukuka aykırı fiilin milli hukuktaki bir düzenlemede yer alması, ikinci kriter fiilin tabiatı ve üçüncü kriter de cezanın ciddiliğidir. İkinci ve üçüncü kriterler birbirlerinin alternatifleri olup, kümülatif olarak aranmazlar. AİHM, vergi mükelleflerine uygulanan en vergi yükümlülüklerinin, genel hukuki düzenlemelere göre uygulandığına kanaat getirmiştir. Dahası, Finlandiya hukukuna göre bu vergi yükümlülükleri, tazmin maksadından ziyade caydırıcı ceza mahiyetindedir. Üçüncü Engel Kriteri baz alındığında, cezanın tabiatı Madde 6’da yer alan hususu ortadan kaldırmamıştır. Bu sebeple, ek vergi yükümlülüklerinin tabiatı itibarıyla 7 No’lu Protokolün 4. Maddesinde de belirtilen amaç doğrultusunda, cezaî nitelikte olduğuna kanaat getirilmiştir. Bu sebeplerle, AİHM somut olayda, iki yargılamanın da cezaî nitelikte olduğuna kanaat getirmiştir.

Başvuranın cezalandırılmasına sebep olan hukuka aykırı fiillerin aynı olup olmadığı hususunda AİHM, içtihatları doğrultusunda bir ölçüt geliştirmiştir. Bu ölçüte göre, farklı bakış açıları hukuki belirsizliğe sebep olacağından, aynı fiilden dolayı iki kez yargılanmama olarak bilinen temel ilke ile uyumsuzluğa neden olacaktır. Bu durum, 7 No’lu Protokolün 4. Maddesinde yer alan “Aynı fiil” nosyonu ile benimsenen amaçlara aykırılık teşkil eder. AİHM, iki fiilin hukuki tanımlamasını yapmanın bireylerin haklarını aşırı kısıtlayıcı nitelikte

³⁰⁸ *Lis pendens*, askıda olan dava anlamına gelen Latince terimdir. Ortada askıda bir dava olması, kesin hükmün yokluğuna, dolayısıyla *ne bis in idem* ilkesince aranan kesin hükmün bulunmamasına işaret eder.

olacağını belirtmiştir. Eğer AİHM kendisini, bir kimsenin farklı tanımlardaki fiillerden dolayı cezalandırıldığına kanaat getirerek kısıtlarsa, bu durum 7 No’lu Protokolün 4. Maddesinde korunan hakların riske atılması ve Konvansiyon’un öne sürdüğü şekilde pratik ve etkili bir uygulamaya dönüşmemesine sebep olacaktır. Aynı şekilde, AİHM 7 No’lu Protokolün 4. Maddesinin, ikinci kez cezalandırma veya yargılama yasağının birinci yargılamadaki esaslarla tamamen aynı olması gerektiği şeklinde yorumlanmasına hükmetmiştir. Bu yüzden, aynı davalı ve birbirinden ayrılamaz şekilde birliktelik ihtiva eden esaslar içeren, tam olarak somut gerçekleri oluşturan olaylara odaklanmanın gerekliliği belirtilmiştir.

Somut olayda taraflar iki yargılamanın da aynı unsurlardan kaynaklandığı konusunda hemfikirlerdir. AİHM de taraflara katılmaktadır: iki yargılama da başvuranın gelirini yanlış bildirmesi sebebiyle vuku bulmuştur. Bunun yanı sıra, iki yargılama da aynı zaman dilimini kapsar ve aynı miktardaki kaçırılmış vergiyi konu eder.

Sonuç olarak AİHM, 7 No’lu Protokolün 4. Maddesine aykırılık olduğuna, başvuranın aynı fiili sebebiyle iki ayrı yargılama neticesinde, aynı konu sebebiyle iki defa cezalandırıldığına hükmetmiştir.

AİHM kararlarında yer alan susma hakkı, kişinin kendi kendisini suçlamaya zorlanamayacağı ilkesi, aynı fiilden iki defa yargılama yapılamayacağı ve ceza verilemeyeceği (*ne bis in idem*) ilkeleri; Türk hukukunda göz ardı edilmiştir. Bireyin haklarının karşısında devletin haklarına ağırlık verilen vergisel düzenlemeler ve içtihatlar her ne kadar devletin gelirlerini koruma altına alıp kamu hizmetlerinin kesintisiz biçimde işlemesini sağlasa da, bireysel hakları yok saymaktadır.

Türk Vergi Ceza sistematğinde ilk işleniş kabahat, ikinci işleniş suç olarak düzenlenen defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili; birçok açıdan ihtiyaca cevap vermede yetersizdir. AİHM içtihatları ve AİHS Protokolleri ile koruma altına alınan susma hakkı, kişinin kendi aleyhine delil ileri sürmeye zorlanamaması hakkı Türk içtihatlarında gözetilmemiştir. Bunun yanı sıra aynı fiilin kabahat ve suç olarak düzenlenip iki ayrı ceza verilmesi de *ne bis in idem* ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Sonuç olarak, Avrupa müktesebatına uyum ve evrensel hukuk ilkelerinin gözetilmesi gerekliliği bakımından, defter ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin kanuni düzenlemesinde iyileştirmeye gidilmesi şarttır.

KAYNAKÇA

- AĞAR**, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2016.
- AKIN**, Emre/**YAMAN**, Samet, Defter Ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi, Vergi Raporu, Eylül 2014, S.180.
- AKSOY**, İbrahim, E-Defter Ve E-Fatura Uygulaması İle Birlikte Defter Belge İbraz Etmeme Durumunun Değerlendirilmesi, Vergi Raporu, Ocak 2018, S.220,
- AYAN**, Mehmet, Borçlar Hukuku, 7. Baskı, Mimosza Yayınları, Konya 2012.
- AYDOĞDU**, F. İsmail Hakkı, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası (yayınlanmamış yüksek lisans tezi), İzmir 2009.
- BAŞARAN YAVAŞLAR**, Funda/**ULUSAN**, İlhan, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2009.
- BATUN**, Mehmet, Defter Ve Belgelerin İbraz Edilmemesi: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası, Eylül 2019, S.457.
- BAYAR**, İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, 1. Baskı, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2013.
- BAYKARA**, Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2008
- BAYKARA**, Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı ve Zamanaşımının Başlangıcı, Vergi Dünyası, 2004, S.270.
- BAYRAKLI** Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, 3. Baskı, Afyonkarahisar, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006.
- BİLİCİ**, Nurettin; **BİLİCİ**, Adem, Mali Hukuk, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2016.
- BİYYAN**, Özgür, Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat, Eleştiriler ve Öneriler, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010.
- BUDAK**, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2011.
- CANDAN**, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.
- ÇAĞLAYAN**, Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayınları, Ankara 2006.
- ÇÖLGEZEN**, Övül, Defter Ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları, Vergi Dünyası, Ekim 2010, S.350.
- DONAY**, Süheyl, İnsan Hakları Açısından Sanığın Hakları ve Türk Hukuku, Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1982.
- DONAY**, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Yayınları, 2008

DÖNMEZ, Recai, Vergi Hukukunda Pişmanlık Ve Islah Kurumu, Vergi Dünyası, 1994, S.157.

DURKHEIM, Emile, Kriminalität als normales Phänomen, Frankfurt, 1968.

EDİZDOĞAN, Nihat/**TAŞ**, Metin/**CELİKKAYA**, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2007.

EREM, Faruk, Ümanist Doktrin Açısından Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler, 8. Baskı, C.1, Ankara 1968,

ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1988.

EYÜPGİLLER, S. Saygın, Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, Yaklaşım, S. 113, Mayıs 2002.

HAFIZOĞULLARI, Zeki, Ceza Hukuku Ders Notları.

GERÇEK, Adnan, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, 1. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2006.

GÜLHAN, Nadir, Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi, Vergi Dünyası, Ekim 2015, S.410.

GÜNDÜZ, Necmettin, İçtihatı Birleştirme Kararı Sonrası Mücbir Sebep Olmaksızın Defter Belge İbraz Etmemenin Sonuçları Ve Çözüm Önerileri, Vergi Raporu, Eylül 2019, S. 240

HAKERİ, Hakan, Ceza Hukuku, 19. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara 2016.

HIZLI, Yılmaz, Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984.

İÇEL, Kayıhan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, Beta Yayınları, Nisan 2014.

İÇEL, Kayıhan, Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli ‘Kast’, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 6, S. 12, Güz 2007/2.

İÇEL, Kayıhan; **DONAY**, Süheyl, Ceza Hukuku Genel Kısım, 1. Kitap, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2006.

KANGAL, Zeynel, Kabahatler Hukuku, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2011

KARAARSLAN, Mehmet, Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.64, Mayıs-Haziran 2006.

KARABULUT, Cem, Vergi Suçları ve Yeni TCK İle Yapılan Değişiklikler, Vergi Raporu, Nisan-Mayıs 2006.

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, 2016.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2002.

KARAKOÇ, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Denge Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, İzmir 1994.

KARAKOÇ, Yusuf; **ŞENYÜZ**, Doğan; **BAYRAKLI**, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları, 2012.

KARATEPE, Şükrü: İdarenin Takdir Yetkisi, Türk İdare Dergisi, Y.63, S. 392, Eylül 1991.

KAŞIKÇI, Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler Yayınevi, İstanbul 2007.

KİLDİŞ, Yusuf, Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, Vergi Dünyası, S.309, Mayıs 2007

KIZILOT, Şükrü/**KIZILOT**, Zuhul, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, 2010.

KIZILOT, Şükrü/**ŞENYÜZ**, Doğan/**TAŞ**, Metin/**DÖNMEZ**, Recai, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

KOCAGÖĞÜ, Serhat Sinan, Susma Hakkı, Ankara Barosu Dergisi, 2011/1.

KOÇAKOĞLU, Hamza, Uygulamalı Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ankara 2015.

KUNTER, Nurullah, Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949.

MELLIFONT Kerri, Fruit of the Poisonous Tree: Evidence derived from illegally or improperly obtained evidence, The Federation Press, 2010.

MUTLUER, M. Kamil, Vergi Hukuku, Genel ve Özel Hükümler, 3. Baskı, Ekim, Turhan Yayınları, Ankara 2011.

NAS, Adil, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 61, S. 4, 2012

OK, Nuri/**GÜNDEL**, Ahmet, Açıklamalı İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, 2002.

OKTAR, Ateş, Vergi Hukuku, 5. Baskı, Türkmen Yayınları, İstanbul 2010.

OKTAR, Ateş, Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler, Vergi Sorunları, Eylül 2000.

ÖNCEL, Mualla; **KUMRULU**, Ahmet; **ÇAĞAN**, Nami, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1999.

ÖNER, Erdoğan: Vergi Hukuku, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, Şubat 2015

ÖZBEK, Veli Özer/ **KANBUR**, Mehmet Nihat/**DOĞAN**, Koray/**BACAKSIZ**, Pınar/**TEPE**, İlker, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2014

ÖZCAN, Onur, Vergi Suçları, 1. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2015.

ÖZEN, Mustafa, Ceza Hukukunda Taksir, Adalet Yayınları, Ankara 2011.

ÖZEN, Mustafa, 213 sayılı VUK'ta Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Yayınları, Ankara 2014.

ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Eylül Ankara 2015.

PARLAR, Ali; **DEMİREL**, Güleç, Adli-İdari Vergi Suçları, Adil Yayınları, Ankara 2002.

SONSUZOĞLU, Elif, Medeni Kanun'da Mal Rejimi Düzenlemeleri ve Vergi Hukukuna Etkileri, Legal Yayınları, 2006

SOYASLAN, Doğan: Ceza Hukuku Özel Hükümler, 10. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.

ŞEN, Ersan, Türk Ceza Hukuku, Suçun Genel Esasları ve Unsurları, Der Yayınları, İstanbul 2002.

ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 8. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa 2015.

ŞİMŞEK, Mehmet, Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları, Adalet Yayınları, Ankara 2016.

TAŞDELEN, Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Yayınları, 2010.

TAŞTAN, Mehmet, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet Yayınları, Ankara 2015.

TOROSLU, Nevzat, Ceza Hukuku Genel Kısım, 12. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 2008.

UĞUR, Hüsamettin/**ELİBOL**, Mert, Vergi Suç ve Cezaları, 2. Baskı, Adalet Yayınları, Ankara 2016.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001

ÜSTÜN, Süleyman/**ŞİŞMAN**, Gülden, Vergi Usul Kanununda Düzenlenen Adli Vergi Suçlarının Görünüm Şekilleri, Vergi Dünyası, S.339, Kasım 2009.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, 2001, S. 3.

YAVAŞLAR, Funda, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası Dergisi, 2006.

YILDIRIM, Zübeyr, Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, Ankara 2013.

YİĞİT, Uğur, Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

YÜCE, Mehmet, Yargı Kararı Çerçevesinde Defter Ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu, Vergi Dünyası, Eylül 2016.

ZAFER, Hamide, Ceza Hukuku Genel Hükümler, TCK m. 1-75, 5. Baskı, Beta Yayınları, Ekim 2015.