

**“VERGİ CEZA HUKUKU KAPSAMINDA
“GİZLEME (İBRAZ ETMEME)” SUÇUNUN
“KANUNİLİK” UNSURU***

*(ELEMENT OF LEGALITY OF THE FELONY OF CONCEALMENT WITHIN THE
SCOPE OF TAX CRIMINAL LAW)*

Yard. Doç. Dr./Asst. Prof. Dr. Serkan AĞAR**

ÖZ

Kanunîlik ilkesi gereğince kanun koyucu suçların tiplerini kanunda gösterir. Suçların tasnifinde, ihlâl edilen hak ve menfaatin niteliği gözetilir. VUK’nun 359/a-2 maddesinde düzenlenen gizleme (defter ve belgelerin ibraz edilmemesi) suçunun kanunilik unsuru yönünden değerlendirilmesi ve kanunun aradığı şartların ortaya konulması önemlidir. Böylece, ilgili hükmün yorumlanmasında ve uygulanmasında çıkabilecek sorunlar karşısında büyük kolaylık sağlanmış olur.

Anahtar Kelimeler: Vergi suçu, vergi kaçakçılığı, vergi ceza hukuku, gizleme suçu, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, suçun unsurları, kanunilik.

ABSTRACT

In accordance with the principle of legality of the legislator indicates the types of crimes which, under. Crimes classified as respected the rights and the nature of the infringement in which subsist. Tax Procedure Law 359/a-2 item held in the evaluation of an element of the secretion legal direction and it is important to put into law the terms

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 12.01.2016 tarihinde Yayınımıza ulaşmış olup, 26.01.2016 tarihinde hakem onayından geçmiştir.

** Mevlâna Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, serkanagar@gmail.com, sagar@mevlana.edu.tr.

are looking for. Thus, in the implementation and interpretation of the relevant provision problems providing great convenience in the face.

Keywords: *Tax crime, tax evasion, tax criminal law, felony of concealment, non presentation of commercial books, elements of crime, legality.*

Giriş

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 359/a-2 maddesinde¹ düzenlenen “gizleme (defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi)” suçunun oluşabilmesi için vergi kanunlarına göre; tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunluluğu bulunan, varlığı noter tasdik ve kayıtları veya sair suretlerle sabit olan bir belgenin bulunması, VUK’nun 253. maddesinde belirtilen beş yıllık saklama süresinin geçmemiş olması, defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişiler tarafından ve vergi incelemesi için VUK’nun 139/2 maddesine göre usulünce istenmiş olması, defter ve belgelerin belirlenen süre içinde getirilmemiş olması ve ayrıca tüm bu şartların bir arada olmasının yanı sıra, geçerli bir mazeret veya mücbir sebep hâli olmaksızın istenilen defter, kayıt ve belgelerin süresinde ibraz edilmemiş olması şarttır. Aşağıda “gizleme (ibraz etmeme)” suçunun kanuni tipi, eş anlatımla bu suçun oluşması için aranan kanuni şartlar incelenmiştir.

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

A. KAVRAM

Suç; isnat (kusur) yeteneğine² sahip³ bir kimsenin kusurlu iradesinin ortaya çıkardığı icrai veya ihmalî bir hareket nedeniyle oluşan, ka-

¹ VUK m. 359: “a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; (...) 2) Defter, kayıt ve belgeleri (...) gizleyenler (...) 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.”

² 765 sayılı (mülga) TCK’nun yürürlükte olduğu dönemde kullanılan “isnat yeteneği” kavramının yerini 5237 sayılı TCK’nu ile “kusur yeteneği” almıştır. Öğretide de, isnat yeteneği ile kusur yeteneği kavramları aynı anlama gelecek şekilde kullanılmak-

nunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak ceza uygulanmasını gerektiren fiildir.⁴ Vergi suçu ise, devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya verdiği melhûz⁵ fiillerdir.⁶

Vergi ceza hukuku, hem ceza hukukunun hem de vergi hukukunun ilkeleri çerçevesinde düzenlenir. Bu nedenle, vergi ceza hukukunun bu iki hukuk dalı ile sıkı bir ilişkisi vardır. Ceza hukukunun konusunu hem suç hem de kabahat niteliği taşıyan hukuka aykırılıklar oluşturur. Vergi hukukunun ceza hukuku ile ilişkisi daha çok vergi hukukunun “Vergi Ceza Hukuku” adı verilen alt dalında kendini gösterir. Gerçekten vergi ceza hukukunda bir kısım hukuka aykırılıklar ve bunlara uygulanan cezalar vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde “idari kabahat” niteliği taşıyan malî ihlâller ve bunlara ilişkin olarak idari yaptırımlar esasına göre düzenlenir. Bir kısmı ise doğrudan TCK anlamında suç ve ceza niteliği taşır.⁷

VUK’nun 176. maddesinde, birinci sınıf tacirlerin bilanço esasına göre, ikinci sınıf tacirlerin ise işletme esasına göre defter tutacağı yazılıdır. Bu kapsamda yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri VUK’nun 182. maddesi uyarınca bilanço esasına göre tutulması gereken defterler arasında yer alırken, işletme hesabı defteri ise aynı kanunun 193. maddesi uyarınca işletme hesabı esasına göre tutulması gereken

tadır, Artuk, Mehmet Emin: Ceza Kanununun Suç Siyaseti Bilimi Açısından Değerlendirilmesi, CHD Ceza Hukuku Dergisi, Ankara, 2006, s. 13; Artuk, Mehmet Emin; Gökçen, Ahmet; Yenidünya, A. Caner: 5237 Sayılı Yeni TCK’ya Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Genel Hükümler-I, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara, 2006, s. 618; Özgenç, İzzet: Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler), Ankara, 2005, s. 246 vd.; Hakeri, Hakan: Ceza Hukuku, Ankara, 2007, s. 200. “Kusurluluğu suçun manevi unsuru dışında kınanabilir normatif bir değer yargısı olarak kabul eden görüğe göre; kusur prensibi esastır ve kusurluluğun ön şartı da isnadiyet/ yüklenebilirliktir. Yüklenebilirlik için de kusur yeteneği şarttır.”, Özkan, Halid: Ceza Hukukunda Azmettirme, Ankara, 2013, s. 139.

³ İsnat (kusur) yeteneği; failin doğruyu yanlıştan, haklıyı haksızdan ayırabilme (idrak edebilme) ve buna göre davranabilme yeteneğine sahip olmaktır. İsnat yeteneği kavramı yerine “mesuliyet (sorumluluk) yüklenme kabiliyeti” kavramı da kullanılır, Pisapia, Gian Domenico: İtalyan Ceza Hukuku Müesseseleri, Genel Kısım, çev. Dr. Atıf Akgüç, Ankara, 1971, s. 27.

⁴ Alacakaptan, Uğur: Suçun Unsurları, Ankara, 1970, s. 10.

⁵ Mülahaza edilen, düşünülen.

⁶ Erman, Sahir: Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku-VI, İstanbul, 1988, s. 2.

⁷ Karakoç, Yusuf, Şenyüz, Doğan, Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, s. 15.

defterler arasındadır. Bu düzenlemelere aykırı hareket edilmesi, VUK’nun 352/2 maddesinde yer alan usulsüzlük fiili ve aynı kanunun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verebilir. VUK’nun 352/2 maddesi uyarınca sayılan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması birinci derece usulsüzlük kapsamına alınmış ve vergisel kabahat niteliğindeki bu fiil için idari para cezası öngörülmüştür. Öte yandan, aynı defterlerin gizlenmesi halinde VUK’nun 359/a-2 maddesi uyarınca 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası uygulanır.

VUK’ndaki idari yaptırımlar teknik anlamda suç karşılığı olmayıp, sadece idari aykırılıkların müeyyidesinden ibarettir.⁸ Bir idari aykırılık olarak nitelendirilen VUK’na göre tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması fiili birinci derece usulsüzlük olarak değerlendirilmiş ve bu fiil için idari yaptırım öngörülmüştür. VUK’nun 359. maddesinde sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmesi halinde ise kaçakçılık suçu işlenmiş olur. VUK’na göre tutulması zorunlu olan defterlerin gizlenmesi fiili, kaçakçılık kapsamında değerlendirilmiş ve bu fiil için hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi suç ve cezaları, vergi ödevlerinin kanunlarda öngörülen kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak ve hazinenin vergi ziyaından dolayı uğradığı ya da uğraması muhtemel kayıplarını önlemek amacıyla tüm hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir.⁹ Vergi suç ve cezalarının temel amacı, vergi alacağının zamanında ve tam olarak tahsilini sağlamak suretiyle devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır.¹⁰

Geniş anlamı ile vergi suçu kavramı, vergi kaybına sebebiyet vermek, vergi kanunlarının öngördüğü usul kurallarına aykırılık ile sahtecilik, tahrifat gibi kamu düzenini bozucu nitelikteki eylemleri kapsar.¹¹ Dar anlamda vergi suçu ise, vergi kanunları ile düzenlenen hukuki ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle kamu tüzel kişilerinin vergi haklarını tehlikeye sokan ya da zarara uğratan kimselerin söz konusu eylemlerinin cezalandırılmasını ifade eder.¹² “Vergiden kaçınma” ile “vergi kaçakçılığı” kavramları birbirinden farklıdır. “Vergiden kaçınma”

⁸ Donay, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, 2008, s. 10.

⁹ Hızlı, Yılmaz: Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984, s. 4.

¹⁰ Hızlı, a.g.e., s. 5.

¹¹ Mutluer, Kâmil: Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, 1979, s. 38.

¹² Tosun, Öztekin: Hileli Vergi Suçları, İstanbul, 1962, s. 36.

ile vergi yükünü azaltmak için hukuka uygun olarak yapılan davranışlar¹³ veya vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmemesi¹⁴ kastedilirken, vergi kaçakçılığı ile hukuka aykırı fiiller ile vergi yükünün azaltılması¹⁵ ifade edilir.

VUK, ceza hükümleri yönünden TCK ve Kabahatler Kanunu'na göre özel, Harçlar Kanunu le Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu gibi diğer vergi kanunlarına göre genel ceza kanunu niteliğindedir.¹⁶ Vergi suç ve cezaları, mali nitelikli suç ve cezalar ile ceza hukuku anlamında (kamusal nitelikli) suç ve cezalar olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutulabilir.¹⁷ VUK'nda düzenlenen mali nitelikli vergi suç ve cezaları, “vergi ziyat” ve “usulsüzlük”tür.¹⁸ VUK'nda düzenlenen kamusal nitelikli vergi suçlarından “kaçakçılık”, “vergi mahremiyetini ihlâl” ve “mükelleflerin özel işlerini yapma” suçları, VUK'nun “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabında özel olarak düzenlenmiştir. Bunların yanında “vergi mahremiyetinde mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz suçu” aynı kanunun 5/son maddesinde ve “ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu”da 246/2 maddesinde hükme bağlanmıştır.

VUK'nda düzenlenen¹⁹ suç ve cezalardan bazıları sadece vergi hukukunu ilgilendirdiği ve bunların fiil ve cezaları idari usuller ile belirlendiği halde, bazıları ceza hukuku anlamında suç niteliğindedir ve bunların saptanması ile ceza verilmesinde mahkemeler görevlidir. Ceza hu-

¹³ Oktar, S. Ateş: Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler, Vergi Sorunları, S. 144, Eylül, 2000, s. 82, dipnot: 32.

¹⁴ Kildiş, Yusuf: Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma, Vergi Dünyası, S. 309, Mayıs, 2007, s. 123.

¹⁵ Eyüpgiller, S. Saygın: Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, Yaklaşım, S. 113, Mayıs, 2002, s. 149.

¹⁶ Bayraklı, H. Hüseyin; Bozdağ, Ahmet: Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği), Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C. X, S. II, 2008, s. 385.

¹⁷ Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 13. Bası, Ankara, 2005, s. 211.

¹⁸ Daha önce mali nitelikli vergi cezaları arasında özel bir yaptırım olarak uygulanan “işyeri kapatma cezası” ise 5228 sayılı kanunun 60/c hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır, RG, 31/07/2004, 25539.

¹⁹ VUK'nun, “Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu kanuna tâbi değildir.” şeklinde düzenleme getiren 2. maddesi uyarınca gümrük ve tekel idarelerince alınan vergi ve resimler hakkında işlenen kaçakçılık eylemleri ile ilgili olarak VUK değil, ilgili diğer kanun hükümleri uygulanır.

kuku anlamında (kamusal nitelikli) vergi suçları ile ceza hukukuna bağlı diğer suçlar arasında, hukuki konu ve sosyal düzeni bozucu amaçlar bakımından herhangi bir fark bulunmaz.²⁰ VUK’nun ilgili hükümleri incelendiğinde, ceza hukukunun iştirak, tekerrür, içtima gibi genel hükümlerine vergi ceza hukukunda da yer verildiği görülür, ancak bu alanda vergi hukukunun kendine özgü niteliğine bağlı düzenlemeler de vardır.²¹

B. UNSURLARI

Kayıtdışı ekonominin en büyük sebeplerinden biri olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği etkin davranışların başında gelir. Mükellef, çeşitli şekillerde vergiye karşı tepki gösterir. Vergiye karşı gösterilen tepkiler içerisinde, şüphesiz en önemlisi vergi kaçakçılığıdır. Vergi mevzuatında, VUK’nun 359. maddesinde, kamu düzenine ve hukuka aykırı bir şekilde vergi kaçırmaya yönelik olarak işlenen vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir. Hürriyeti bağlayıcı cezaları gerektiren vergi suçlarının en önemlisi olarak gösterilen vergi kaçakçılığı suçu ile bu suça iştirak, 4369 sayılı kanun’un 14 ve 15. maddeleri ile yeniden düzenlenmiştir.²² Bu kanun ile VUK’nun ceza sistematğinde yapılan önemli değişikliklerden biri de, 359. maddede yer alan suçlar (kaçakçılık suçları) bakımından vergi ziyanının suçun unsuru olmaktan çıkarılmış olmasıdır.

²⁰ Erman, a.g.e., s. 2.

²¹ Örneğin; vergi aslını ve vergi cezasını sona erdiren nedenlerin büyük çoğunluğu her iki kamu borcu türü için ortak olmakla birlikte; ölüm, af, VUK’nun 376. maddesine göre indirim gibi bazı nedenler sadece cezalar bakımından geçerlidir. Vergi ceza hukukunda, cezayı ortadan kaldıran nedenlerin yanı sıra konunun özelliği gereği suçun ve suçluluğun doğmasına engel olan yanılma, pişmanlık, mücbir sebep gibi nedenler de vardır. Vergi borcu bakımından sadece mükelleflerin ve sorumluların vergi daireesine muhatap olmalarına karşılık, vergi ceza hukuku somut bir vergi borcu ile doğrudan ilgisi bulunmayan üçüncü kişiler de bilgi vermeme, vergi mahremiyetinin ihlali gibi bazı biçimsel ödevlere uyma görevini yükleyip yaptırımları düzenler; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 210-211.

²² VUK’nda; 2365, 2686, 2995, 3505, 3689, 4008, 4108, 4369, 4444, 4842, 5035, 5228, 5479, 5615, 5728, 5904, 6009, 6322, 6455, 6487, 6518, 6637 sayılı kanunlar ve 646 sayılı KHK ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Bu düzenlemelerle, usule ilişkin maddelerin yanı sıra, kamusal nitelikli vergi suçları ile yaptırımların türü, süresi ve miktarına ilişkin değişiklikler hayata geçirilmiştir.

Suçun Unsurları Yönünden Kamusal Nitelikli Vergi Suçları²³

Kanunilik Unsuru	Maddi Unsur	Hukuka Aykırılık Unsuru	Manevi Unsur
Vergi suçuna konu fiillerin, vergi kanunları ile olağanüstü dönem kanun hükmünde kararnamelelerinde gösterilmesidir.	Vergi mükelleflerinin, sorumlularının ve bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarıdır.	Diğer suçlardan farklı bir özellikleri yoktur; ceza hukuku ilkeleri uygulanır.	5237 sayılı TCK'nun 21. maddesi uyarınca "kast" ²⁴ aranır.

Vergi kaçakçılığı suçunun hukuki konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeler ile bu defterler dışında hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter ve belgeler ya da diğer kayıt ortamları olarak belirlenmiştir. Hürriyeti bağlayıcı vergi suç ve cezaları bakımından geçerli olan "suçta ve cezada kanunilik ilkesi" vergi kaçakçılığı suçu için de geçerlidir.²⁵ Bunun yanı sıra Anayasa'nın 38. maddesi ile 5237 sayılı TCK'nda yer alan temel ilke ve esaslar da dikkate alınmak zorundadır.

²³ Açar, Serkan: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 58, 2005, s. 276.

²⁴ TCK m. 21/1: "Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."

²⁵ Ceza hukukunun temel ilkesi, "suçta ve cezada kanunilik ilkesi"dir (kanunsuz suç ve ceza olmaz). Bu ilkenin bir yansıması olan "belirlilik ilkesi" gereğince, kanunda yer alan suç tipi (tanımı), ilke olarak, suçun faili ve konusu ile subjektif unsuru ve hareketi içermelidir. Oysa VUK'nun mükerrer 257. maddesi, değinilen ilkenin açık bir ihlâlidir. Anılan madde gereğince Maliye Bakanlığı, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak yeni bir suç konusu ihdas edebilme ya da kanunda sayılan suç konularını bu kapsamdan çıkarabilme yetkisi ile donatılmıştır. TCK'nun 2/2 maddesi, idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamayacağını açık bir biçimde düzenler. Kaldı ki suç ve cezanın varlığı bir kanun hükmünün varlığına bağlıdır (kanunilik ilkesi); ancak ne acıdır ki idare bakımından ülkemiz uygulaması, yeni TCK'daki gibi açık bir düzenlemeye ihtiyaç duymuştur, Açar, a.g.m., s. 280, d.n. 30.

Vergi kaçakçılığı suçu, kasti (kasıtlı) suçlar arasında kabul edildiği için taksirle işlenemez. Failin eylemi taksirli ise kaçakçılık suçu oluşmaz. Kaçakçılık suçunun varlığı için aranan kast, genel kasttır.²⁶ Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçlarını, “objektif sorumluluğa dayalı mahsus suçlar” olarak tanımlamıştır. Bu tanımın dayanağı olarak da, bu türden suçlarda ceza hukukunun genel ilkelerinden ayrı olarak cezai sorumluluğa, takip şartlarına ve cezaların belirlenmesine ilişkin farklı düzenlemelerin yapılmasını ve özellikle takip şartı olarak bu suçlardan dolayı dava açılabilmesinin vergi idaresinin mütalaasına bağlanmasını göstermiştir.²⁷

Kanunlarda yer alan “ağır hapis” cezalarını, “hapis” cezasına dönüştüren 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un²⁸ 6/1 hükmü ile 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun’un²⁹ 10 ve 11. maddeleri dikkate alındığında, VUK’nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olarak görevli yegâne yargı yerinin “asliye ceza mahkemeleri” olduğu sonucuna ulaşılır. Konumuz açısından bakılırsa; defter, kayıt ve belgeleri “gizleme” fiili ile ilgili olarak açılan davalarda yargılama yeri, asliye ceza mahkemeleridir.

II. “GİZLEME (İBRAZ ETMEME)” SUÇU ve UNSURLARI

A. GENEL OLARAK

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. 08/02/2008 tarihinden önce işlenen suçlarda ceza 6 aydan 3 yıla kadar hapis iken, 5728 sayılı

²⁶ Kusurluluğun tipik biçimi olan kast, kanunun suç saydığı bir fiili ve onu meydana getirecek hareketin sonuçlarını bilerek ve isteyerek işlemek iradesidir. Kastın çeşitlerinden genel kast ise, bütün suçlarda bulunması gereken kasttır, Alacakaptan, a.g.e., s. 139. Kast, kusurlu iradenin tipik, hatta bir anlamda gerçek biçimidir, Toroslu, Nevzat: Ceza Hukuku, Ankara, 1998, s. 88.

²⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 05/03/2002, 2002/11-28-179, YKD, 2002, C. 28, S. 6, s. 932.

²⁸ RG, 13/11/2004, 25642.

²⁹ RG, 07/10/2004, 25606.

kanunla³⁰ bu suçun cezası 08/02/2008 tarihi itibarıyla bir yıldan 3 yıla kadar hapis cezası şeklinde düzenlenmiş, 5904 sayılı kanunla³¹ birlikte 03/07/2009 tarihinden itibaren 18 aydan 3 yıla kadar hapis olarak bugünkü halini almıştır.

VUK'nun 359/a-2 maddesinde “gizleme” fiili; “*varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*” olarak tanımlanmıştır.³²

Bir fiilin “gizleme” olarak değerlendirilebilmesi için;

- Defter, kayıt ve belgelerin tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz zorunluluğunun olması,

- Defter, kayıt ve belgelerin varlığının sabit olması,

- İbrazın vergi incelemesi amaç ve kapsamında istenmesi,

- Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilerce vergi incelemesi amacıyla istenmesi,

- İbraz talebinin saklanma (muhafaza) süresi içinde yapılması,

- İbraz edilmesi için süre verilmesi,

- İbraz edilememe halinde bunun haklı bir sebebe dayanmaması,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekir.³³

Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi (ibraz edilmemesi) çeşitli sonuçları doğurur:

Öncelikle, **(i) vergi, re'sen tarh edilir.** VUK'nun 30/1 maddesine göre; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yap-

³⁰ RG, 08/02/2008, 26781.

³¹ RG, 03/07/2009, 27277.

³² Suç konusu fiil, “defter, kayıt ve belgeleri gizleme” olarak kabul edildiği halde, maddede “gizleme” tanımlanırken “kayıt” ifadesi kullanılmamıştır. Ancak buradan kayıtların ibraz edilmemesinin suç sayılmadığı sonucu çıkarılamaz. Zira ister elektronik, ister kâğıt ortamında tutulsun “kayıt”, defter ve belgelerde yer alan içeriktir. Suça konu defter ve belgeler gizlenmeden kayıtların bozularak veya değiştirilerek gizlenmesi de mümkün olmakla birlikte, kanunda “kayıtları tahrif etme” fiili, ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir.

³³ Şenyüz, Doğan: Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 1, 2013, s. 29-40, s. 29-30.

maya yetkili olanlar tarafından³⁴ düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunur; bu durum, “re’sen vergi tarhiyatı” olarak nitelenir. İnceleme raporunda bu hükme göre belirlenen matrah veya matrah farkı re’sen takdir edilmiş sayılır. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse, vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemişse, VUK’na göre tutulması zorunlu olan defterlerin tümü veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemişse, VUK’na göre tutulması zorunlu olan defterler vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmezse, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca sâlih³⁵ bulunmazsa, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa, VUK’nun mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma zorunluluğu getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı “karine” olarak kabul edilir.

Sayılan durumlardan herhangi birinin varlığı durumunda vergi müfettişi veya takdir komisyonu tarafından (15) günden az olmamak üzere bir süre verilerek, mükelleften, vergi matrahına ilişkin bilgileri vermesi ve kanuni defterlerini ibraz etmesi istenir. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve belgeler ihticaca sâlih bulunmak şartıyla, mükellef hakkında takdir olunacak matrah, defter ve belgelerindeki kayıtlara göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz.

Ticari defterlerin çalınmasının vergi usul hukuku bakımından sonuçlarından en önemlisi, mükellef olan tacir hakkında resen tarhiyatı gerektiren bir durumun ortaya çıkmasına ilişkindir. Vergi hukukunda

³⁴ VUK m. 135: “Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hâl ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

³⁵ “Delil olmaya elverişli olmak” şeklinde tercüme edilebilir.

tarhiyatı gerektiren bir durumun var olup olmadığı kanaati ve ispatı, tutulan defter ve belgelere bağlıdır.³⁶ Mükellef tacirin defterlerini ibraz edememesi durumunda vergi dairesi re'sen tarhiyat yapar. Bu durumda defterleri çalınan tacirin mahkemeden aldığı zayi belgesini ileri sürerek hakkında başlatılacak olan re'sen tarhiyatı durdurma imkânı yoktur. Nitekim Danıştay da bu görüştedir.³⁷

(ii) Özel usulsüzlük cezası kesilir. Defter, kayıt ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyenler hakkında VUK'nun "Bilgi vermekten çekenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza" başlıklı mükerrer 355. maddesine göre "özel usulsüzlük cezası" kesilir. Buna göre; VUK'nun 86,³⁸ 148,³⁹ 149,⁴⁰ 150,⁴¹ 256⁴² ve 257.⁴³

³⁶ Karakoç, Yusuf: Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, İzmir, 1994, s. 90.

³⁷ Danıştay (3). Dairesi, 09/03/1993, 1993/966 Esas, 1994/810 Karar; Danıştay (4). Dairesi, 30/11/1995, 1994/5236 Esas, 1995/4919 Karar; Danıştay (7). Dairesi, 15/11/1993, 1990/2282 Esas, 1993/4709 Karar; Danıştay VDDK, 06/06/1997, 1995/473 Esas, 1997/282 Karar.

³⁸ VUK m. 86: "Zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, kamu idare ve müesseseleri ile devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler. Gerekli gördükleri hallerde bilirkişilere inceleme de yaptırabilirler. Bilgi istemede 148. maddenin ikinci fıkrası hükümleri uygulanır. Komisyonlarca bu hükümlere göre istenilen bilgileri vermeyenler ve bilirkişiliği kabul ettikleri halde gerekli incelemeleri yapmayanlar hakkında mükerrer 355. madde hükmü uygulanır."

³⁹ VUK m. 148: "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tâbi olamazlar."

⁴⁰ VUK m. 149: "Kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar."

⁴¹ VUK m. 150: "Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. 1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; 2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığı'na bildirirler); 3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler); 4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, ema-

maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. madde⁴⁴ uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (kamu idare ve müesseselerinde bilgi

net para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).”

⁴² VUK m. 256: “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

⁴³ VUK m. 257: “Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında, mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar. 1. İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak; 2. İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir); 3. İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak; 4. Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziye Emlak Vergisi Kanunu’nun 31. maddesine göre Maliye Bakanlığı’nca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek (Bu fıkra yazılı mecburiyetler kiracılara da şamildir); 5. İşletmede 134. madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek.”

⁴⁴ VUK mükerrer m. 257: “Maliye Bakanlığı; 1. Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya, 2. Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsi etmekleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye, 3. Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı’nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getir-

meye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye, 4. Bu kanunun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye, 5. Vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya, 6. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, mükelleflere bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin verilmesinde, mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirmeye, bu zorunluluk kapsamına girecek amme alacaklarını tür ve tutar itibarıyla tespit etmeye ve hangi hâllerde bu zorunluluğun aranılmayacağına, bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin basımı, dağıtımı ile sistemin kurulması ve işletilmesi hizmetlerinin, 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na tabi olmaksızın, süresi 5 yılı geçmemek üzere ve 04/01/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu (5. maddesinin beşinci fıkrası hariç) hükümleri çerçevesinde; yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilmesine, bu hizmetlerde ve yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerde bulunması gereken özellikler, yetkilendirilecek gerçek veya tüzel kişilerin faaliyetlerinin yönlendirilmesi, izlenmesi, denetlenmesi, yetkilendirmenin sonlandırılması ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, yetkilidir. Bu kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmi Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir. Maliye Bakanlığı, birinci fıkrada yazılı belge tasdik işlemini; noterlere, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlara veya uygun göreceği diğer mercilere yaptırmaya, ticari kazançları (basit usulde) tespit edilen gelir vergisi mükelleflerine özel bir defter tutturmaya ve bu konulara ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'nın beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gön-

verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil); **2016 yılı için** birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında **1.370,00-TL**, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında **690,00-TL**, sayılanlar dışında kalanlar hakkında **340,00-TL**, özel usulsüzlük cezası kesilir. Bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı’na yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen zorunlulukları yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu zorunlulukları yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu zorunlulukların yerine getirilmemesi halinde kesilecek özel usulsüzlük cezaları bir kat arttırılarak uygulanır. Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın %5’i oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Bir takvim yılı içinde kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı **2016 yılı için 1.100.000,00-TL**’yi geçemez. Elektronik ortamda beyanname verilmesi zorunluluğuna uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda (30) gün içinde verilmesi halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden (30) gün içinde verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır. Elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren (10) gün içinde verilmesi halinde özel usulsüzlük cezası kesil-

derilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur. Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer.”

mez, takip eden (15) gün içinde verilmesi halinde ise kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır. Elektronik ortamda beyanname ile bildirim ve form verme mecburiyetine uymayanlara bu maddeye göre ceza kesilmesi halinde, 352. maddenin vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olmasına ilişkin birinci derece usulsüzlük cezası ile vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olmasına ilişkin ikinci derece usulsüzlük cezası verilmez.

(iii) Vergi ziyai cezası kesilir. Mükelleflerin VUK'na göre tutmak ve muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgelerini, aynı kanunun 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili kimselere, verilen süre içerisinde ibraz etmemelerinden dolayı VUK'nun 341. maddesinde gösterildiği şekilde vergi ziyainın ortaya çıkması halinde, aynı kanunun 344. maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyai, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmemesidir. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine neden olmak da vergi ziyai hükmündedir. Sayılan durumlarda, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması yahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına engel değildir. Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, vergi, zamanında tahakkuk ettirilemediğinde veya eksik tahakkuk ettirildiğinde, mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyaya VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle neden olunması halinde bu ceza (3) kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için vergi ziyai cezası %50 oranında uygulanır.

(iv) Gecikme faizi yürütülür. Tarh edilen vergilerin VUK'nun 111. maddesinde gösterilen zamanlara göre ödendiğinde, ödenecek vergiler üzerinden ayrıca gecikme faizi hesaplanır. Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin va-

desidir.⁴⁵ Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde, beyan edilen vergi tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenir. 500’den fazla mükellefi olan vergi dairelerine para yatırmak bakımından mükelleflere, vadenin bitmesini takip eden tarihten başlayarak (15) gün içinde gün belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı; mücbir sebep hali ilân edilen yerlerdeki mükelleflerin, VUK kapsamında olup, ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile VUK’nun 15/3 maddesi uyarınca verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azamî bir yıl süreyle uzatmaya yetkilidir. Bu yetki; bölge, il, ilçe, mahal ve afetten zarar görenler ile afetten zarar görme derecesi veya vergi türleri itibarıyla farklı süreler tespit etmek suretiyle de kullanılabilir. Bu şekilde belli edilen günler verginin vadesi yerine geçer. VUK’nun 112. maddesinde özel ödeme zamanları ve buna ilişkin gecikme faizi düzenlenmiştir. İkmalen, resen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri belirtilen süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkkanların ikmalen, resen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Belirtilen tahsil süreleri 6183 sayılı kanun gereğince teminat gösterildiği takdirde, vergi kanunu ile belirlenen taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır. Vergi mahkemesinde dava açılması nedeni ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27/3 maddesi gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava

⁴⁵ VUK’nun 15, 17 ve 342. maddelerinin uygulanması dolayısıyla sürenin uzaması halinde vade uzayan sürenin bittiği gündür.

konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında⁴⁶ gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri dikkate alınmaz. Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye ilişkin başvuru tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında⁴⁷ hesaplanan faiz ile birlikte 120. maddeye

⁴⁶ 6183 sayılı kanun m. 51: “Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. Gecikme zammı bir milyon liradan az olamaz. Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre uygulanan vergi ziyai cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez. Bakanlar Kurulu, gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı, yüzde onuna kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgari tutarını iki katına kadar artırmaya, ayrıca gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatmaya yetkilidir.” Gecikme zammı (gecikme faizi), 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, 19/10/2010 tarihinden itibaren aylık %1,40 (yıllık %16,80) oranında uygulanır.

⁴⁷ 6183 sayılı kanun m. 48: “Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı elli bin Türk Lirası’nı (bu tutar dâhil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı elli bin Türk Lirası’nı aşan kısmın yarısıdır. Bakanlar Kurulu; bu tutarı on katına kadar artırmaya,

göre⁴⁸ mükellefe iade edilir. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması

yarısına kadar indirmeye, yeniden kanuni tutarına getirmeye ve alacaklı amme idareleri itibarıyla bu hadler arasında farklı tutar belirlemeye yetkilidir. Borcunun tecilini talep eden ancak talepleri uygun görülmeyle reddedilen borçlular söz konusu borçlarını reddin tebliği tarihinden itibaren idarece 30 güne kadar verilebilecek ödeme süresi içinde ödedikleri takdirde bu amme alacağı ödendiği tarihe kadar faiz alınmak suretiyle tecil olunur. Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olanlar, devlete ait amme alacaklarında ilgili vekiller, vilayet hususi idarelerine ait amme alacaklarında valiler, belediyelere ait amme alacaklarında belediye reisleridir. Haciz yapılmışsa mahcuz mal, değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil edilen amme alacakları ile ilgili olarak daha önce tatbik edilen ve borcun tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır ve buna isabet eden teminat iade edilir. Ancak, mahcuz malların değeri tecil edilen hacizler, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarı mahcuz mal değerinin altına inmediği müddetçe kaldırılmaz. Tecilli borca karşılık alınan teminat ise, tecil şartlarına uygun olarak yapılan ödemeler neticesinde kalan tecilli borç tutarının zorunlu teminat tutarının altına inmesi durumunda, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır. Tecil salahiyetini kullanacak ve bu salahiyeti devredecek olan makamlar; tecil edilecek amme alacaklarını tür ve tutar olarak belirlemeye, amme borçlusunun faaliyetine devam edip etmediğini esas alarak tecil edilecek alacakları tespit etmeye, tecilde taksit zamanlarını ve diğer şartları tayin etmeye ayrıca 213 sayılı kanuna göre doğal afetler nedeniyle ilan edilen mücbir sebep hali kapsamındaki amme borçlularının, mücbir sebep halinin sona erdiği tarihe kadar ödemeleri gereken amme borçları ile mücbir sebep nedeniyle ödeme süreleri ertelenen amme borçlarını faiz alınmaksızın veya yürürlükteki faiz oranından daha düşük faiz oranıyla tecil etmeye yetkilidir. Tecil şartlarına riayet edilmemesi, değerini kaybeden teminatın veya mahcuz malların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının gösterilmemesi hallerinde amme alacağı muaccel olur. Tecil edilen amme alacağının gecikme zammı tatbik edilmeyen alacaklardan olması halinde, ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez.” Tecil faizi, Seri: C Sıra No: 2 Tahsilat Genel Tebliği uyarınca, aylık %1 (yıllık %12) oranında uygulanır.

⁴⁸ VUK m. 120: “Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur. Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanarak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığı’na belirlenir. Bu kanunun 4. maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faali-

gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz 120. maddeye göre iade edilir. İhtirazi kayıtlarla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip, yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır. Defterlerini ibraz edemeyen mükellef tacir, mahkemedен zayi belgesi almış olsa bile, hakkında başlatılan resen tarhiyat sürecini engelleyemez. Resen tarhiyat neticesinde ortaya çıkan vergi borcunun zamanında hazineye intikal etmemiş olması halinde resen tarhiyata bağlı olarak gecikme zammı oranında bir gecikme faizinin hesaplanır (VUK m. 112/3-I). Zayi belgesinin gecikme faizini de durdurucu bir etkisi yoktur. Gecikme faizi ferî bir alacak olup asıl alacağa bağlıdır. Gecikme faizinin iptali/terkini asıl alacağın, yani tarh edilen verginin iptaline/terkinine bağlıdır. Mükellef tacir, zayi belgesini ileri sürerek mücbir sebep halinin varlığından yararlanmak suretiyle gecikme faizinin terkin edilmesini isteyemez. Kaldı ki gecikme faizi, bir ceza da değildir.⁴⁹

(vi) Cumhuriyet savcılıklarına bildirimde bulunulur. VUK'nun 359. maddesi, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçları düzenler. Buna göre, defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi çerçevesinde, VUK'na göre tutmak ve saklamak ödevinde bulundukları defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler ve vergi sorumluları hakkında VUK'nun 359. maddesinin uygulanması bakımından Cumhuriyet savcılıklarına bildirimde bulunulur. VUK'nun 359. maddesi kaçakçılık suçları ve cezalarını düzenler. Buna göre yetkili kimseler tarafından istenildiğinde ticari defterlerin ibrazı kaçınılmazdır.

yete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir.”

⁴⁹ “Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatan yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yarar paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir ceza olarak nitelemek olanaksızdır.”, AYM, 21/09/1988, 1988/7-27, RG, 26/12/1988, 20031, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/69ef435a-ad3f-4ef7-87db-4f733ed28237?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>, Erişim Tarihi: 12/11/2015.

Vergi kanunları uyarınca tutulması ve saklanması ile ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizlemekten ibaret fiil VUK’nun 359. maddesi kapsamında olduğundan, tüm deliller toplanarak ve gerekli soruşturma yapılarak sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekir.⁵⁰ Bu durumda sanığa yüklenen defter ve belgeleri gizlemek suçunun oluşmasında soyut vergi ziyayı yeterli olup, bu suçun oluşmasında somut vergi ziyayı aranmaz.⁵¹ Ancak mükellef gerçekten çalınmaları nedeni ile defter ve belgelerini ibraz edememiş olabilir. Böyle bir durumda zayı belgesi ve VUK’nun mücbir sebep hallerini düzenleyen 13/4 maddesi ile 373. maddesi dikkate alınır. Mükellefin ticari defterlerinin kendi iradesi dışında çalınmış olması, ticari defterlerini ibraz edememesi fiili yönünden mücbir sebep halidir. Zayı belgesi, aksinin ispat edilmesi mümkün bulunan adi-kanuni karine niteliğinde bir delildir. Zayı belgesinin elde bulunması mücbir sebep halinin varlığına delil olacağından mükellef tacirin bu nedenle ceza mahkemesinde yargılanmasını engeller. VUK’nun 373. maddesine göre ise, VUK’nda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin gerçekleştiği biliniyor ise veya böyle bir durum belgelenip ispat olunursa vergi cezası kesilmez. Eş anlatımla, hırsızlık durumunda, soyut çalınma olayı somut delillerle ispat edilmelidir. Örneğin; defter ve belgelerin şirket çalışanının kapı önüne park ettiği aracın içindeyken, araçla birlikte çalınması, tüm belgelerin özel otomobil içinde bulundurulması hali mutatağı olmadığından ve inandırıcı nedenlere dayanmadığından kabul edilemez.⁵² Yargılama aşamasında her ne kadar zayı belgesi olsa da VUK’nun getirdiği özel ispat yöntemleri ile beraber 5271 sayılı CMK’nun öngördüğü ispat yöntemlerinin de kullanılması gerekir. VUK’nun 3/son maddesi, “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutatağı olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene aittir.” hükmünü içermekle birlikte, kanunda gösterilen mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair VUK’nda özel bir hüküm yoktur. Bu durumda CMK’nun delil serbestisi kuralına göre mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabilir.⁵³ Zayı belgesi de bu deliller-

⁵⁰ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 08/06/2000, 2000/2405-2664.

⁵¹ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 06/11/2001, 2001/9468-10261.

⁵² Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 26/03/2001, 2001/1517 Esas, 2001/2227 Karar.

⁵³ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 18/02/2002, 2002/1085-1365; Oktar, S. Ateş: Vergi Hukuku, 4. Baskı, İstanbul, 2009, s. 54; Karakoç, Delil Sistemi, a.g.e., s. 81.

den biridir. İspat meselesi mahkemenin vereceği karara bağlıdır. Mücbir sebebin varlığının mükellef tarafından ispatlanamaması halinde mahkeme mükellefi hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırır.

B. KANUNİLİK UNSURU (TİPİKLİK)

1. Genel Olarak

Kanunîlik ilkesi gereği, kanun koyucu suçların tiplerini kanunun özel kısmında veya özel kanunlarda tek tek gösterir. Kanun koyucu suç tiplerini gösterirken bir sisteme dayanır. Bir düzen içerisinde sınıflandırma yapar. Ayrıca suçların tertip ve tasnifinde, ihlâl edilen hak ve menfaatin niteliğini de gözetir.⁵⁴ Bu şekilde yapılan tasnif, ilgili hükümlerin yorumlanmasında ve ayrıca uygulanmasında çıkabilecek sorunlar karşısında da büyük kolaylık sağlar.

Bir fiilin, vergi suçuna konu olabilmesi için, öncelikle, bu fiillerin vergi kanunları ile olağanüstü dönem kanun hükmünde kararnamelelerinde gösterilmeleri gerekir. Vergi suç ve cezaları, mali nitelikli suç ve cezalar ile ceza hukuku anlamında (kamusal nitelikli) suç ve cezalar olmak üzere ikili bir ayrıma tâbi tutulur.⁵⁵ VUK’nda düzenlenen mali nitelikli vergi suç ve cezaları, “vergi ziyaı” ve “usulsüzlük”tür.⁵⁶ VUK’nda düzenlenen kamusal nitelikli vergi suçlarından “kaçakçılık”, “vergi mahremiyetini ihlâl” ve “mükelleflerin özel işlerini yapma” suçları, VUK’nun “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabında özel olarak düzenlenmiştir. Bunların yanında “vergi mahremiyetinde mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz suçu” aynı kanunun 5/son maddesinde ve “ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu”da 246/2 maddesinde hükme bağlanmıştır.

Ceza hukuku bakımından suçun varlığının o suçla ilgili olarak kanunda açık bir şekilde gösterilmiş kanuni tipin varlığına ihtiyaç duyulur.⁵⁷ Bir hareketin “gizleme” suçuna sebep olabilmesi için, ilk önce, VUK’nun 359/a-2 maddesindeki tanıma uygun olması gerekir. Bu zorunluluk, kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin tabii bir sonucudur.

⁵⁴ Dönmezer, Sulhi: Kişilere Karşı Cürümler, 15. Baskı, İstanbul, 1998, s. 1-2.

⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 211.

⁵⁶ Daha önce mali nitelikli vergi cezaları arasında özel bir yaptırım olarak uygulanan “işyeri kapatma cezası” ise 5228 sayılı kanunun 60/c hükmü ile yürürlükten kaldırılmıştır, RG, 31/07/2004, 25539.

⁵⁷ Kunter, Nurullah: Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi, İstanbul, 1949, s. 45.

VUK’na göre defter tutmak zorunda olanlar, tuttukları defterler ile üçüncü kısımda yazılı belgeleri, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak (5) yıl süre ile muhafaza etmek zorundadır (m. 253).⁵⁸ TTK’nun 82/1 maddesinde defter ve belgelerin saklanma süresi (10) yıl olarak öngörülmüş olup, saklama süresinin; ticari defterlerde son kayıt tarihi, ticari yazışmalarda yazışmaların yapıldığı ve muhasebe belgelerinde belgenin oluşturulduğu takvim yılının bitimiyle başlayacağı düzenlenerek, sürenin başlangıcı yönünden VUK ile uyum sağlanmıştır.

VUK’nun 253 ve 254. maddeleri uyarınca defter ve belgeleri muhafaza sorumluluğu mükellefe⁵⁹ ve/veya vergi sorumlusuna⁶⁰ ait olup, VUK’nun 8/3 maddesi uyarınca, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna⁶² ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacağından,⁶³ defter ve

⁵⁸ Defter tutmak zorunda olmayanlar ise, VUK’nun 232, 234 ve 235. maddelerine göre almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak (5) yıl süre ile muhafaza etmek zorundadır.

⁵⁹ “Vergi mükellefi”, vergi kanunlarına göre kendisine vergi ödeme borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir (VUK m. 8/1).

⁶⁰ “Vergilendirme ilişkisinde, devletin kamu alacağını güvence altına alma amacına yönelik bir müessese olan vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişilerin, yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise vergi yükümlüsü ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade etmektedir.”, Akkaya, Mustafa: Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 46, S. 1-4, 1997, s. 205; “Vergi sorumluluğu, vergilerin zamanında ödenmesini ve kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamaya yönelik bir kurum(dur).”, AYM, 30/12/2015, 2014/183 Esas, 2015/182 Karar, RG, 13/01/2016, 29592.

⁶¹ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 09/05/2002, 2002/3216-4043, nak. Uğur, Hüsamettin; Elibol, Mert: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara, Haziran, 2015, s. 68, dipnot: 140.

⁶² Devletin vergi alacağını güvence altına almayı amaçlayan vergi sorumluluğu, bir kamu hukuku ilişkisi olup, sadece kanunla düzenlenebilir, Öncel, Muallâ: Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, Prof. Dr. Fazıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan, Ankara, 1983, s. 49.

⁶³ VUK’nun 8/3 maddesinde sadece, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin ver dairesini bağlamayacağı düzenlendiğinden, bu türden sözleşmeler, bu hükümden hareketle, 6098 sayılı TBK’nun 27/1 maddesi kapsamında kanunun emredici hükümle-

belgeleri saklama yükümlülüğü vekâletname ile⁶⁴ bir başkasına devredilemez,⁶⁵ bu yönde yapılan sözleşme ve alınan kararlar geçersizdir. Kaldı ki defter ve belgelerin devamlı olarak muhasebecide bulundurulması da mutatağıdır.⁶⁶ Bu konuda, öncelikle, sorumluluğı kaldıran mücbir (zorlayıcı) nedenlerin (VUK m. 13) dikkate alınması gerekir.

VUK'nun 171. maddesinde, mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu, faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, muamelelerini belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergilendirme karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek amacıyla “defter tutma zorunluluğı” getirilmiştir. Defter ve kayıt tutma, işletmede meydana gelen parasal işlemlerin belli bir düzen içerisinde ticari defterlere yazılmasıdır. VUK'nun 171 ilâ 243. maddelerinde defter ve belgelerle ilgili ayrıntılı düzenlemeler vardır. İşletmenin tüm işlemlerinin belgeye dayalı olarak kanunen tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesi gerekir. Defter tutma, mükellef bakımından en önemli vergi ödevlerinden biridir. Yapılacak vergi incelemesinde mükellefin doğru vergi beyan edip etmediğinin sağlıklı bir şekilde tespitinin yapılabilmesi için mükellefin veya vergi sorumlusunun tuttuğı defter, kayıt ve belgelerin vergi idaresine ibrazı gerekir. Vergi kaçakçılığı suçlarından olan defter, kayıt ve belgeleri gizleme (ibraz etmeme) suçu, VUK'nun 359/a-2 maddesinde düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci cümlesine göre, “*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair su retlerle sabit olduğı halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin **ibraz edilmemesi**, bu fıkra hükmünün uygulanmasında **gizleme** olarak kabul edilir.*”

rine veya kamu düzenine aykırı olduğı gerekçesiyle hükümsüz sayılamaz, Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, İstanbul, 1986/1987, s. 85.

⁶⁴ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 04/06/2001, 2001/5241-6129, nak. Uğur, Elibol, a.g.e., s. 68, dipnot: 139.

⁶⁵ “Dairemizin süreklilik gösteren kararlarında açıklandığı üzere; samığa yüklenen defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşmasında defter, kayıt ve belgeleri saklama sorumluluğı mükellefe ait olup devredilemeyeceğı (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 30/05/2006, 2004/1735 Esas, 2006/4897 Karar, nak. Uğur, Elibol, a.g.e., s. 68, dipnot: 139.

⁶⁶ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 26/06/2003, 2002/10277 Esas, 2003/4712 Karar.

Defter, kayıt ve belge gizleme suçunun oluşabilmesi için vergi kanunlarına göre; tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunluluğu bulunan, varlığı noter tasdik ve kayıtları veya sair suretlerle sabit olan bir belgenin bulunması, VUK’nun 253. maddesinde belirtilen 5 (Beş) yıllık saklama süresinin geçmemiş olması, defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişiler tarafından ve vergi incelemesi için VUK’nun 139/2 maddesine göre usulünce istenmiş olması, defter ve belgelerin belirlenen süre içinde getirilmemiş olması ve ayrıca tüm bu şartların bir arada varlığının yanı sıra, geçerli bir mazeret veya mücbir sebep hali olmaksızın istenilen defter, kayıt ve belgelerin süresinde ibraz edilmemiş olması gerekir. Aşağıda “gizleme (ibraz etmeme)” suçunun kanuni tipi, eş anlatımla bu suçun oluşması için aranan kanuni şartlar incelenmiştir.

2. Kapsamı

2.1. Varlığı Noter Tasdik ve Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Olan Defter ve Belgenin Bulunması (Suçun Konusu)

Ceza hukukunun ana kaynakları kanunlardır. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi de bu kanunlardaki ceza normları düzenlenirken dikkat edilmesi gereken temel bir ilkedir. Ceza hukukunun bu temel ilkesi çerçevesinde “kanunsuz suç ve ceza olmaz”. Suçlar ceza kanununu ve davranış (toplumsal hayat) normlarını ihlâl eden insan davranışları olduğuna göre kanun koyucu da düzenlediği suç tipleri ile suçların üzerinde işlenebileceği “şeyleri” korumak istemiştir.⁶⁷ Suçun konusu; “suçun üzerinde işlendiği insan, obje veya şeydir.”⁶⁸ Suç teşkil eden fiil ve ihlâl edilen hukuki değer ile suçun konusu birbirine karıştırılmamalıdır.⁶⁹

“Gizleme (ibraz etmeme)” suçunun konusu, vergi kanunları ile Maliye Bakanlığı’nın aldığı yetkiye göre mükelleflere düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu getirilen defter, kayıt ve belgelerdir. Tutulması zorunlu olmasına rağmen tutulmayan defter ve kayıtlar ile düzen-

⁶⁷ Hafızoğulları, Zeki; Güngör, Devrim: Türk Ceza Hukukunda Suçların Tasnifi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 69, Ankara, 2007, s. 22-23.

⁶⁸ Centel, Nur; Zafer, Hamide; Çakmut, Özlem: Türk Ceza Hukukuna Giriş, 7. Baskı, İstanbul, 2011, s. 222-223; Toroslu, Nevzat: Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu, Ankara, 1970, s. 72, <http://auhf.ankara.edu.tr/kitaplar/kamu-hukuku/curumlerin-tesnifi-bakimindan-sucun-hukuki-konusu/>, Erişim Tarihi: 06/01/2016.

⁶⁹ Özgenç, İzzet: Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik, İstanbul, 1996, s. 127.

lenmemiş olan belgeler bu suçun konusunu oluşturmaz.⁷⁰ Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kam-biyo borsasındaki acenteleri için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.⁷¹ Fatura ve benzeri belgeler ise Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda bastırılır.

VUK'nun 221. maddesi gereğince; öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda; yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefi yete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak (10) gün içinde; tasdike tâbi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadır.

Suçun oluşabilmesi için defter, kayıt ve belgelerin noterden onaylı oldukları veya sair suretlerle incelemeye konu edilen dönem içinde kullanıldıkları tespit edilmelidir. Kanunda, mevcut olduğu halde ibraz etmemenin “gizleme” sayılacağı belirtildiğinden varlığı mutlak surette sabit olmayan defter, kayıt ve belgelerin sadece ibraz edilmemesi ile bu suçun oluşması mümkün değildir. Eş anlatımla defter, kayıt ve belgelerin noterden onaylı olduğunun veya sair suretlerle⁷² incelemeye konu edilen dönem içinde kullanıldığının açıkça tespit edilememesi durumunda bahse konu suçun kanuni unsurları oluşmaz.⁷³ Zira tasdik ettirilmeyen defterlerin ibrazından söz edilemez.⁷⁴ Bu kapsamda, fatura ve benzeri belgelerin de anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması gerekir.

⁷⁰ Tosun, K., Artuç, M., Özel Ceza Yasalarında Asliye Ceza, Ağır Ceza ve İcra Ceza Davaları, Ankara, 2010, s. 1588.

⁷¹ Üstün, Ümit Süleyman: Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, Y. 2011, S. 3, s. 371.

⁷² Defter ve belgelerin varlığı, noter tasdiki dışında “sair suretlerle” de ortaya konabilir. Buna göre, mahkeme kararları, vergi dairesi ve ticaret odası kayıtları gibi delillere dayanılarak defter ve belgelerin varlığı ispat edilebilir. Bunlar da noter tasdik kayıtları gibi defter ve belgelerin mükellefin elinde olduğuna dair karinedir, Şenyüz, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, Bursa, 2011, s. 419.

⁷³ Uğur, Elibol: a.g.e., s. 329.

⁷⁴ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 09/05/2005, 2004/9130 Esas, 2005/2475 Karar.

Tutulması zorunlu olan defter ve belgeler VUK’nun 220. maddesinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Kanunda sayılan defter, kayıt ve belgeler, faaliyet alanına göre mükellef veya yetkili temsilcisi tarafından tutulması zorunlu olup, tasdiğe tâbidir. Bunlar; yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri (basit istihsal vergisi defteri dâhil), nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defteridir. Ayrıca aynı hüküm gereğince VUK’nda izin verilen hallerde sayılan defterlerin yerine kullanılacak olan defterler de tasdiğe tâbidir. Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun oluşması için sayılan defterler ile VUK’nun izin verdiği hallerde bu defterlerin yerine kullanılacak defter, kayıt ve belgelerin varlığı, noter tasdik ve kayıtları veya sair hallerle sabit olmalıdır.

2.2. Defter, Kayıt ve Belgelerin Kanunda Belirtilen Saklama Süresinin Geçmemiş Olması

VUK’nun “Defter ve vesikaları muhafaza” başlıklı 253. maddesine göre, bu kanuna göre defter tutmak zorunda olanlar, tuttukları defter ve belgeleri, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 (Beş) yıl süre ile saklamak zorundadır.⁷⁵ Aynı kanunun 254. maddesinde, bu kanuna göre defter tutmak zorunda olmayanlar, 232, 234 ve 235. maddeler gereğince almak zorunda oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak 5 (Beş) beş yıl süre ile saklamak zorundadır.⁷⁶

⁷⁵ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 253. maddesine göre tuttuğu defter ve belgeleri ait olduğu yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorunluluğu bulunan sanığın, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Grup Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı’nın 12.10.2009 gün ve VDENY-2009-1466/130 sayılı yazısına göre işyerinin taşınması sırasında suça konu faturaların bulunduğu klasörün kaybolması nedeniyle 2004 ve 2006 yıllarına ait toplam 4 adet faturanın ibrazı için usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen aynı kanunun 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadan ibraz etmediği, bu nedenle suçun tüm unsurları itibarıyla oluşup sübuta erdiği ve mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yüklenen suçun neden oluşmadığına ilişkin gerekçede içermeyecek şekilde beraatine dair hüküm kurulması (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 06/02/2013, 2013/134-1731.

⁷⁶ GİB Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 08/09/2015 tarih ve 27192137-105[253-2015/333]-135 sayılı özelgesi: “İlgide kayıtlı

VUK’na göre mükellefler tarafından tutulacak defterler ve belgeler, mükellefin vergi uygulaması bakımından vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu, faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergilendirme karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergilendirme karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek amacıyla tutulur.

Defter, kayıt ve belgelerin saklanma süresi VUK’nun 253. maddesine göre, ilgili bulundukları (örneğin kullanıldıkları) yılı takip eden takvim yılından başlayarak beşinci yılın sonunda biter. “Defterlerin ilgili bulundukları yıl” ifadesinden, defterlerin tahsis edildikleri hesap dönemi, “belgelerin ilgili bulunduğu yıl” ifadesinden ise, belgelerin tarihinin rastladığı yıl anlaşılır.⁷⁷ Kanuni saklama süresi geçen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde suç oluşmaz.⁷⁸

özelge talep formunuzda şirketiniz adına düzenlenen irsaliyeli faturalar ya da sevk irsaliyelerinin Vergi Usul Kanunu gereği en az 1 asıl ve 1 suret olarak gönderildiği, bunları dosyalarken fazla yer kaplamaması ve işlerinizi kolaylaştırması için sadece 1 adet irsaliye veya irsaliyeli faturayı saklayıp diğer suretleri imha edip edemeyeceğiniz hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 253. maddesinde; ‘Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.’ hükmü yer almaktadır. Mezkur Kanunun ‘Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti’ başlıklı 256. maddesinde; ‘Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.’ hükmüne yer verilmiştir. Bu itibarla, belgelerin bütün nüshaları ile birlikte ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi gerekmektedir. Bilgi edinilmesini rica ederim.”

⁷⁷ Parlar, A., Demirel, G., Adli-İdari Vergi Suçları, Ankara, 2002, s. 229.

⁷⁸ Örneğin; 2011 yılına ait defter ve belgelerin saklanma süresi 2012 yılının Ocak ayı başında (01/01/2012) başlar, 2016 yılı sonunda (31/12/2016) biter. Buna göre, 2016

VUK’nun “Defter ve belgeler ile diğer kayıtların ibraz mecburiyeti” başlıklı 256. maddesine göre, gerçek ve tüzel kişiler ile aynı kanunun mükerrer 257. maddesi ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için sunmak zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek usule uygun olarak tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara defter ve belgelerinin incelenmesi amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir. Belirtilen düzenleme ile ibraz zorunluluğu, sadece kanunda sayılan defter, kayıt ve belgelerle sınırlı tutulmamış, mükerrer 257. madde uyarınca Maliye Bakanlığı’nca söz konusu defter ve belgelere ilaveten tutulması veya düzenlenmesi uygun görülen defter, kayıt ve belgelerin (elektronik kayıtlar dâhil) saklanma ve ibraz edilme zorunluluğu da kapsama alınmıştır. Bu zorunluluk nedeni ile defter ve belgeleri manyetik ortamda düzenleyen mükellefler, inceleme sırasında bahse konu kayıtları elektronik ortamda ibraz etmekle yükümlüdürler. Manyetik ortamda sunulan bilgilerin istenilen formatta, okunabilir şekilde ve güvenlik şifresi ile ibrazı zorunludur. Ayrıca VUK’nun 226. maddesinde tasdik edilen hesap ve işlemlerle sınırlı olmak üzere Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek usule uygun olarak tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için defter ve belgelerin yeminli mali müşavire ibraz zorunluluğu da düzenlenmiştir.

Defter, kayıt ve belgelerin beş yıl saklanma zorunluluğu var ise de, VUK’nun 359. maddesindeki suçlarda dava zamanaşımı süresi sekiz yıl (bazı durumlarda uzamak suretiyle on iki yıl) olduğundan, ortaya çıkan sonuç, uygulamada sıkıntı yaratmaya matuftur. Mükellefin beş yıl geçtikten sonra defter, kayıt ve belgeleri saklama zorunluluğu bulunmadığından, elektronik ortamda tutulma ve saklanma süresinin uzatılması veya hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılan mükellefe ait belgele-

yılında hakkında vergi incelemesi yapılacak mükellefin, ancak 2011 yılı ve sonrasına ait defter ve belgeleri incelenmek üzere istenebilir.

rin adli emanete alınması yahut defter ve belgelerin fiziki saklanma sürecinin sekiz yıla çıkarılması gibi çözümler önerilmiştir.⁷⁹

2.3. İbraz İsteminin Yetkili Kimselerce Vergi İncelemesi İçin Yapılmış Olması

2.3.1. Vergi İncelemesi

2.3.1.1. Genel Olarak

Verginin tarhı; mükellefin beyanına, mükellefin beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları da, kanuni unsurları taşıyan belgelere uygun olmalıdır. Ayrıca belgelerin şekli şartlar kadar maddi gerçeği de yansıtması da zorunludur.⁸⁰ Şekli şartlar ve maddi gerçek, yapılacak vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkar. Vergi incelemesi, kural olarak, mükellefin ödevlerini, eş anlatımla belge düzenine uygun davranıp davranmadığının denetimine dayanır. Bu nedenle VUK’na göre defter, kayıt ve belgelerin tutulması, saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

Düzenlenen bir belge bir mükellefin gelirini, işlemin diğer tarafının da giderini gösterir. Bir mükellef hakkında vergi incelemesi yapılırken, belge, kayıt ve işlemlerinin doğruluğunun tespiti için gerektiğinde, başka bir mükellefin kayıt ve belgelerinin incelenmesi gerekebilir. Buna “karşıt inceleme” adı verilir. Karşıt incelemenin amacı, ticari işlemin diğer tarafına ait kayıtların gerçeğe uygunluğunun saptanmasıdır.⁸¹ Alıcı nezdinde inceleme yapılıyorsa satıcı, satıcı nezdinde inceleme yapılıyorsa alıcı nezdinde inceleme yapılarak karşılıklı olarak mutabakat sağlanmalıdır.⁸²

Yoklama, vergi yükümlülüğüne ilişkin maddi olaylar ve kayıtların dış görünüşleri ile araştırılması iken, vergi incelemesi, vergi alacağının sağlıklı bir şekilde belirlenip tahsil edilmesi amacıyla yükümlülükle ilgili olarak yapılan daha ayrıntılı araştırmadır. Hukuki niteliği bakımından vergi inceleme raporu, vergi idaresinin re’sen veya ikmalen yapacağı tarhiyat için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön-işlem olduğundan, tarh işleminden bağımsız olarak dava konusu yapılamaz. Eş anlatımla,

⁷⁹ Uğur, Elibol: a.g.e., s. 331, d.n. 583.

⁸⁰ Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 6. Bası, Ankara, 2012, s. 406.

⁸¹ Danıştay (3). Daire, 20/03/2003, 2000/2859 Esas, 2003/1248 Karar.

⁸² Akgüner, Süha; Sekdur, Mahmut: Naylon Fatura, Ankara, 2004, s. 28

vergi inceleme raporu, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem değildir. Vergi inceleme raporundaki tespitlere ilişkin hukuka aykırılıklar, ancak tarhiyatın ihbarname ile bildirilmesinin ardından ileri sürülebilir.

VUK’na veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklamak ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tâbidir (VUK m. 137). VUK’na göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından gerek görüldüğünde, işletmeye dâhil ekonomik değerlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurlara da teşmil edilebilir (VUK m. 134).

2.3.1.2. Vergi İncelemesinin Yeri, Zamanı ve Süresi

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıнын mükellefe önceden haber verilmesi gerekmez. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyat önerilmesine engel değildir (VUK m. 138). Ancak 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun’un⁸³ 1/4 maddesine göre, mahkeme kararı veya Cumhuriyet savcılıklarının talebi üzerine ya da VUK hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılamaz.

Vergi incelemesi, kural olarak, incelemeye tâbi mükellefin iş yerinde yapılır. Tutanakla tespit edilmesi kayıt ve şartı ile iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması mümkün olmaz veya mükellef veya vergi sorumlusu incelemenin vergi dairesinde yapılmasını isterse, inceleme vergi dairesinde de yapılabilir. Bu durumda, incelemeye tâbi mükellefin defter, kayıt ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazı ile istenir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler bunları ibraz etmemiş sayılır. Bunun üzerine matrah, VUK’nun 30/2, 3 maddesi kapsa-

⁸³ RG, 28/03/2007, 26476.

mında re'sen takdir edilir.⁸⁴ Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmesi için uygun bir süre verilir (VUK m. 139). Hakkında inceleme yapanın izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya buna devam edilmez (VUK m. 140/1, 3). İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilememesi nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir (VUK m. 140/1, 6).

İnceleme esnasında ilgililer tutanakları imzalamaktan çekinirse, tutanak konusu olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Suç delili olmaması şartıyla ilgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler (VUK m. 141/2).

2.3.1.3. Vergi İncelemesine Yetkili Kimseler ve İnceleme Esasları

Vergi denetimi, 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı KHK ile “dağınıklığı ve çok başlılığı ortadan kaldırma” gerekçesi ile yeniden tasarlanmış ve 1876 yılında kurulan Teftiş Kurulu, 1945 yılında kurulan Hesap Uzmanları Kurulu ve daha sonraki tarihlerde kurulan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri birimleri tümü ile kaldırılmış, yerine “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurularak mevcut tüm denetim elemanları yeni isimleri ile bu başkanlık bünyesinde toplanmıştır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan bakana bağlı olarak çalışan, başkan ve başkan yardımcıları, grup başkanları ve vergi müfettişlerinden (vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcıları) oluşur. Merkezi denetim elamanlarının dışında taşrada görev yapan defterdarların, vergi dairesi müdürlerinin ve Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanların da denetim yetkisi vardır.

⁸⁴ “(...) yükümlünün incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemi bulunmaması karşısında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle olayda re'sen takdir sebebi bulunmaktadır.”, Danıştay VDDGK, 27/10/2000, 2000/162-348.

VUK’nun 135. maddesine göre, vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yapılır. Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan önce bunu ilgililere gösterirler (VUK m. 136). Vergi incelemesi esnasında uyulması gereken esaslar VUK’nun 140/1 maddesinde sayılmıştır. Bu kapsamda; incelemeye tâbi olana, bunun konusu işe başlanmadan önce açıklanır, incelemeye başlanılması ve bitirilmesi tuta-nağa bağlanıp birer örneği muhataba verilir.

Vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuata aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemez, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmadan önce, oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluğu yönünden değerlendirilir.

2.3.2. İbraz İsteminin “Vergi İncelemesi İçin” ve “İnceleme Sırasında” Yapılması

VUK’nun 134. maddesine göre, vergi incelemesinin amacı; ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. VUK’nun 135. maddesine göre incelemeye yetkili olan mercilere defter, kayıt ve belgelerin veya mali müşavirlerin sınırlı yetkilerine istinaden istedikleri defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda, VUK’nun 359/a-2 maddesinde düzenlenen “gizleme” suçu oluşur. Suçun oluşumu için suça konu edilen defter, kayıt ve belgelerin “vergi incelemesi için” ve “inceleme sırasında” istenilmesi gerekir. Örneğin; söz konusu defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi için değil de, mükellefin işini terk etmesinden dolayı iptali için istenilmesi durumunda gizleme suçunun yasal unsurları oluşmaz.⁸⁵ Öte yandan işini terk eden mükellefin belgelerini iptal ettirmemesi halinde, hesapları üzerinde vergi incelemesi yapılması amacıyla istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi du-

⁸⁵ “Sanıktan suça konu defter ve belgelerin vergi incelemesi için değil, işini terk etmesi nedeniyle iptal için istendiğinin anlaşılması karşısında, atılı suçun yasal unsurları oluşmadığı düşünülmeden, sanığın beraati yerine mahkûmiyetine karar verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 02/10/2001, 2001/7618-8890.

rumunda ise gizleme suçu oluşur.⁸⁶ Vergi incelemesine yetkisi bulunmayan kimselerin bu amaçla defter ve belgelerin ibrazını istemesi ve defter ve belgelerin de ibraz edilmemesi halinde de suç oluşmaz.

Failin gizleme suçunu işledikten sonra, aynı döneme ait defter, kayıt ve belgelerini yeniden ibraz etmesi istenildiğinde, bunları yetkili mercilere ibraz etmediği gerekçesi ile yeniden yargılanması ve cezalandırılması mümkün değildir.⁸⁷

Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi için ibrazı, yetkili elemanlarca istenmelidir. VUK'nun 135. maddesinde vergi incelemesinin; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı belirtilmiş, ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların her hâl ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz oldukları ifade edilmiştir. 213 sayılı VUK'nun 134. maddesi uyarınca mükellefin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı ile kimlerin vergi incelemesine yetkili olduğu ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.4. Vergi İncelemesinin Mükellefin İşyerinde Yapılması

VUK'nun 139. maddesine göre, kural olarak, defter, kayıt ve belgelerin işyerinde incelenmesi gerekir. Bu durum, vergi mahremiyetine sadık kalınmasını ve mükellefin ticari hayatının aksamamasını temine yöneliktir. İstisnai olarak vergi incelemesi işyerinin dışında, vergi dairelerinde de yapılabilir. Bunun için,

⁸⁶ “İşini terk eden sanıktan belgelerini iptal ettirmemesi üzerine 27.04.1998 günlü yazıyla 1993 ve 1994 yılı hesapları üzerinde vergi incelemesi yapılması amacıyla, bu yıllara ait defter ve belgelerin ibrazı istendiği anlaşılmışına rağmen, iptal için istenildiğinden bahisle beraat kararı verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 02/10/2001, 2001/7785-8889.

⁸⁷ “Dairemizin istikrarlı uygulamalarına göre, defter ve belge gizleme suçunda, gizleme suçu işlendikten sonra aynı döneme ait defter ve belgelerin yeniden ibrazının istenmesine rağmen gizlenmesinin yeni bir suç oluşturmayacağı; 05.10.2006 tarihinde sanığın 2004 yılına ait defter ve belgelerinin istenmesi ve sanığın teslim etmemesi ile atılı suçun oluştuğu gözetilmeden, 10.11.2008 tarihinde aynı döneme ait defter ve belgenin yeniden istenmesi ile kabul edilen suç tarihine göre beraat yerine yazılı şekilde mahkûmiyete karar verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 03/12/2013, 2012/16568 Esas, 2013/18230 Karar.

- İşyerinin müsait olmaması (işyerinin inceleme için elverişli olmaması),
- İşyeri sahibinin ölümü, işin terk edilmesi gibi zorunlu hallerde incelemenin işyerinde yapılmasının imkânsız olması,⁸⁸
- Ayrıca mükellef veya vergi sorumlusunun talep etmesi, halinde inceleme vergi dairesinde yapılabilir.

Bu durumda, incelenecek defter, kayıt ve belgelerin daireye getirilmesi mükelleften yazı ile istenir. İncelemenin dairede yapılması halinde, istenen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösterenlere ise, defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir. Bu itibarla, inceleme elemanlarının VUK’nun 139/2 maddesindeki istisnai şartların varlığını tespit ettikten sonra, incelemenin işyerinde yapılmasını imkânsız kılan nedenler ile mükellefin talebi veya rızasını tutanakla tespit etmeleri gerekir. Aksi halde vergi incelemesinin esas itibari ile işyerinde yapılacağına dair hüküm uyarınca yapılan tebliğatin hukuki geçerliliği olmaz ve suçun yasal unsurları oluşmaz.⁸⁹

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun işini terk etmesi veya ticari hayatına son vermesi durumunda, VUK’nun 139/2 maddesindeki istisnai şartın gerçekleşmesi nedeniyle, defter ve belgelerin vergi daireesine getirilmesinin istenmesinde ve incelemenin dairede yapılmasında

⁸⁸ “Dosya içinde bulunan Sarıgazi Vergi Dairesi’nin 14.05.2007 gün ve 26691 sayılı yazısında; ‘0670344487 vergi numaralı mükellef Ednan Altun’un 27.01.2001 tarihinde emlak komisyonculuğu işinden dolayı mükellef olduğu ve 09.01.2003 tarihinde işini terk ettiği ve bu nedenle incelemenin 213 sayılı VUK’nun 139/2 maddesi gereğince işyerinde yapılmasının mümkün olmadığı’nin’ belirtilmesi karşısında, incelemenin, defter ve belgelerin istendiği tarihte faal olmadığı belirlenen işyerinde yapılması mümkün olmayacağından tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak olunmamıştır.”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 03/12/2013, 2012/16668 Esas, 2013/18243 Karar.

⁸⁹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 09/06/1998, 1998/11-154 Esas, 1998/213 Karar. “Defter ve belgelerin ibrazı için çıkarılan yazının işyeri adresine tebliğ edilmiş olmasına göre, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa, 213 sayılı kanunun 139/2 maddesinde öngörülen istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebliğatin hukuki geçerliliği bulunmadığı cihetle, müsnet suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi yasaya aykırıdır.”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 21/09/2006, 2006/4499-7392.

kanuna aykırı bir yön yoktur.⁹⁰ Ancak mükellefin soyut olarak “İşi bıraktım.” veya “Ticari faaliyetime son verdim.” şeklindeki beyanı yeterli olmayıp, tebligat tarihi itibarıyla ticari faaliyetini sürdürüp sürdürmediği de araştırılmalıdır.⁹¹

Uygulamada sıklıkla vergi incelemesi yapacak birimin, mükellef veya vergi sorumlusundan VUK’nun 256 ve 257. maddelerine istinaden, incelenecek defter, kayıt ve belgeleri belirtilen süre içinde (genellikle 15 gün) vergi dairesi bünyesinde bulunan denetim grup müdürlüğüne ibraz etmesi istendiği görülür. Bunun hemen devamında VUK’nun 139. maddesi uyarınca, işyerinin müsait olması şartıyla, incelemenin işyerinde yapılabileceği belirtilir ve varsa bu husustaki talebin aynı süre içinde denetim grup müdürlüğüne bildirilmesi gerektiği ifade edilir. Böylece yapılan tebligatta, inceleme yeri ve inceleme yerinin hangi esaslara göre belirleneceğine ilişkin kanuni yükümlülük tersine çevrilmiş olur. VUK’nun 139. maddesine göre incelemenin işyerinde yapılması asıl olup, istisnai durumların varlığı tespit edilmeden yapılan tebligat geçersizdir.⁹² Yargıtay içtihadı da bu yöndedir.⁹³

Vergi mükellefi veya sorumlusunun defter, kayıt ve belgeleri kaybettğini, çaldırıldığını,⁹⁴ bulamadığını, muhasebecisinde olduğunu ve ona

⁹⁰ “Sanığın tarh dosyasında bulunan 19.02.1998 tarihli tutanak içeriğinden ve Mevlanakapı Vergi Dairesi’ne verdiği 12.01.1998 tarihli dilekçesinden işini 31.12.1997 tarihinde terk ettiği anlaşılmına göre, 213 sayılı kanunun 139/2 maddesindeki istisnai şartın gerçekleşmesi nedeni ile defter ve belgelerin vergi dairesine istenmesine ilişkin tebligatın usulüne uygun olduğu gözetilmeden, sanığın mahkûmiyeti yerine, beraatine karar verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 03/10/2001, 2001/7542-8967.

⁹¹ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 02/10/2001, 2001/7608-8883.

⁹² Taştan, Mehmet, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, 2014, s. 49.

⁹³ “Defter ve belgelerin ibrazı için çıkarılan yazının işyeri adresinde bizzat sanığa tebliğ edilmiş olmasına göre, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa 213 sayılı kanunun 139/2 maddesinde öngörülen istisnalarından birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmadığı cihetle müsnet suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 08/05/2006, 2004/11576 Esas, 2006/3932 Karar.

⁹⁴ “İstenen defter ve belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibrazından kaçınılması durumunda, süreklilik gösteren dairemiz kararları ve Ceza Genel Kurulu’nun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında açıklandığı üzere usulüne uygun tebligatın aranmayacağı deliller değerlendirilerek hüküm tesisi gerekirken tebligat yapmak ko-

ulaşamadığını ileri sürerek ibrazından kaçınması durumunda ise, usulüne uygun tebligat, eş anlatımla incelemenin iş yerinde yapılması şartı aranmaz. Bu durumda istisnai hallerin varlığı aranmayacağından, diğer şartların gerçekleşmesi halinde gizleme suçu oluşur.⁹⁵

5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun uyarınca her yıl 01 Temmuz ile 20 Temmuz tarihleri arasında mali tatil uygulanır. Kanunun 1/4 maddesine göre mahkeme kararı veya Cumhuriyet savcılıklarının talebi üzerine ya da VUK hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince mükellefin işyerinde incelemeye başlanılamaz.

2.5. Vergi Dairesinde İnceleme Yapılması Halinde Mükellefe Süre Verilmesi

2.5.1. Vergi Hukukunda Süreler

Hukuki anlamda süre, belirli olarak sınırlandırılmamış veya önceden belirlenebilir zaman kesiti olarak tanımlanır, hak ve yetkilerin kazanılması, kullanılması veya kaybedilmesi yönünden büyük önem taşır.⁹⁶ Anayasa’nın 40/2 maddesine göre; devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Verginin tarhından tahsiline kadar vergi hukukunda da çeşitli süreler öngörülmüştür. Bu süreler bir yandan vergi ödevlisine güvence ve belirlilik sağlar, diğer yandan da vergi alacağının süratle ve etkili bir şekilde toplanması amacına hizmet eder.⁹⁷

şulları bulunmadığından bahisle sanığın beraatine karar verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 09/06/2002, 2002/5358-2002/5972.

⁹⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 23/11/1999, 1999/273 Esas, 1999/288 Karar. “2003 takvim yılına ait defter ve belgelerini, 18.05.2005 ve 21.06.2005 tarihli tebligatlara rağmen ibraz etmediği iddia edilen sanığın aşamalarda değişiklik göstermeyen savunmasına göre yurt dışında olduğunu, süre verilirse defter ve belgelerini ibraz edeceğini, ayrıca kolluk görevlileri tarafından alınan 13.04.2007 tarihli beyanında dava konusu defterleri bulamadığını ifade etmesi karşısında; 213 sayılı VUK’nun 139. maddesi kapsamında işyerinin müsait olup olmadığına dair araştırma yapılmasına gerek bulunmadığı cihetle, suçun sübut bulduğu gözetilmeden yazılı şekilde beraatine karar verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 12/03/2014, 2012/22565 Esas, 2014/4550 Esas.

⁹⁶ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, a.g.e., s. 334.

⁹⁷ Bulutoğlu, Kenan: Türk Vergi Sistemi, C. 2, 6. Baskı, Ankara, 1979, s. 379.

VUK'na göre, vergi işlemlerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde (15) günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder (VUK m. 14). VUK'nun 13. maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez.⁹⁸ Bu takdirde tarh zamanaşımı, işlemeyen süreler kadar uzar (VUK m. 15/1). Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir (VUK m. 16).

VUK'nun 18. maddesinde, vergi kanunlarında yazılı sürelerin ne şekilde hesaplanacağı gösterilmiştir. Buna göre;

- Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter,

- Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse, başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği ayda, başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter,

- Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter,

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

Vergi hukukunda yer alan süreler, hukuki niteliklerine göre; hak düşürücü süreler, vergi ödevleri ile ilgili süreler, zamanaşımı süreleri, müsamaha (hoşgörü) süreleri, düzenleyici süreler olarak sınıflandırılmıştır.

2.5.2. Mali Tatil

15/03/2007 gün ve 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1/1 maddesine göre, her yıl Temmuz ayının birinden yirmi-

⁹⁸ “İncelenen olayda, 1997 yılı defter ve belgelerinin 27.06.1998 tarihinde meydana gelen depremde zayı olduğu ileri sürülerek ibraz edilememesi üzerine kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan dava, konuyla ilgili tespit veya mahkeme kararı bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiş ise de, çok sayıda insanın ölmesine ve yaralanmasına neden olan depremde birçok binanın yıkıldığı ya da oturulamaz hale geldiği, halkın uzun süre çadırlarda yaşadığı, kişilerin normal zamanlarda yapabildikleri işleri yapamayacak bir ortamda bulunduklarının dikkate alınması durumunda mücbir sebebin malum olduğunun ve davacının defter ve belgelerini ibraz etmesi için tanınan sürenin mücbir sebep nedeniyle işlemediğinin kabulü gerekmektedir.”, Danıştay (3). Daire, 04/07/2001, 2000/830 Esas, 2001/2680 Karar.

sine kadar (yirmisi dâhil) mali tatil uygulanır. Haziran ayının son gününün tatil günü olması durumunda mali tatil, Temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden başlar. Gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlarla (ithalde alınan KDV, emlâk vergisi, çevre temizlik vergisi gibi) ilgili olarak mali tatil uygulanmaz. Ayrıca kaynak kullanımını destekleme fonu (KKDF) kesintilerine ilişkin olarak verilmesi gereken bildirimlerin verilme ve ödeme süreleri de mali tatil nedeniyle uzamaz.

Son günü mali tatile rastlayan aşağıda belirtilen süreler, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılır:

- Beyana dayalı tarhiyatta, kanuni süresinde verilmesi gereken beyannamelerin verilme süreleri,
- İkmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatta, vadesi mali tatile rastlayan vergi, resim ve harçlarla vergi cezaları ve gecikme faizlerinin ödeme süresi,
- Tarh edilen vergilere ve/veya kesilen cezalara karşı uzlaşma talep etme veya cezada indirim hükümlerinden yararlanmak amacıyla yapılacak başvurulara ilişkin süreler,
- Devamlı bilgi verme hükümleri kapsamında verilmesi gereken bilgilerin verilmesine ilişkin süreler.

VUK’na göre, belirli sürelerde yapılması gereken muhasebe kayıt süreleri, bildirim süreleri ve “vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma süreleri” mali tatil süresince işlemez. Belirtilen süreler mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlar. Örneğin; VUK’nun 219. maddesine göre muamelelerin, defterlere işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve açıklığını bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi gerekmekte olup, bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi uygun değildir. Muamelelerin muhasebe fişlerine kaydedilmesi ve defterlere kayıtların bu fişler üzerinden yapılması durumunda ise, muamelelerin fişlere kaydedilmesi, defterlere kaydedilmesi hükmündedir. Bu durumda, muhasebe fişlerinde yer alan muamelelerin esas defterlere en geç kırk beş gün içinde işlenmesi gerekir. Anılan kayıt sürelerinin mali tatile rastlaması halinde ise süre, mali tatil süresince işlemez.⁹⁹

⁹⁹ Ağar, Serkan: Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara, Şubat, 2009, s. 56.

Bildirmeler, VUK'nun 153 ilâ 170. maddeleri arasında düzenlenmiş ve bildirmelerin hangi süreler içinde yapılacağı VUK'nun 168. maddesinde belirlenmiştir. Bildirim sürelerinin mali tatile rastlaması halinde ise süre, mali tatil süresince işlemez. Örneğin; mobilyacılık faaliyetiyle iştigal eden mükellefin, 12 Haziran 2016 tarihinde vergiye tâbi olmayı gerektiren muamelelerini tamamen durdurmak suretiyle işini bırakması halinde, işi bırakma bildirimini işi bırakma tarihinden itibaren bir ay içerisinde vergi dairesine vermesi gerekir. Ancak mali tatil 2016 yılı için 1 Temmuz'da başladığından, işi bırakma bildiriminde bulunma süresinin mali tatile rastlayan 12 günlük kısmı işlememiş sayılacak ve bildirimde bulunma süresi mali tatilin sona erdiği tarihten itibaren 12 gün uzamak suretiyle 1 Ağustos 2016 tarihinde (bu tarih dahil) sona erecektir.

5604 sayılı kanunun 1/4 maddesine göre, mahkeme kararı veya Cumhuriyet savcılıklarının talebi üzerine ya da VUK'na göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz. Buna göre, mali tatil süresince (fıkra da yer alan haller dışında) mükellefin işyerinde incelemeye başlanılamaz ve inceleme amacıyla defter ve belgelerin bu süre içinde ibrazı istenilemez.

Mali tatil süresince, vergi ve ceza ihbarnameleriyle mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere, vergi ve ceza sorumlularına bildirilmez. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar. İkmalen, resen veya idarece yapılmış olan tarhiyatlara karşı mükelleflerin kendilerine tanınan kanuni haklardan (dava açma, cezada indirim ve uzlaşma talep etme) herhangi birini kullanma süresi bu tarhiyatlara ilişkin vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün olup, tebligatın mali tatil süresi içinde yapılması halinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlar.

Mali tatilin sona erdiği günü izleyen yedi gün içinde biten kanuni ve idari süreler, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılır. Örneğin; vergi sorumlusu (H)'nin, Haziran 2015 vergilendirme dönemine ait gelir (stopaj) vergisine ilişkin muhtasar beyannamesini GVK'nun 98. maddesi uyarınca 23 Temmuz 2015 gününün mesai saati sonuna kadar vermesi gerekmesiyle birlikte, bu tarih mali tatil süresinin sona erdiği günü izleyen

yedi gün içinde yer aldığından, söz konusu beyannamenin verilme süresi, 27 Temmuz 2015 tarihine kadar (bu tarih dâhil) uzar.

Beyana dayanan ve beyanname verme süresi mali tatil nedeniyle uzamış olan vergilerde ödeme süresi (aynı ay içerisinde kalmak kaydıyla), uzayan beyanname verme süresinin son gününden itibaren üçüncü günün mesai saati bitimine kadar uzamış sayılır.

2.5.3. Münasip Süre

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle belirlenmiş olan defter, kayıt ve belgelerin VUK’nun 253. maddesinde belirtilen saklama süresi olan beş yıl içinde aynı kanunun 135. maddesinde sayılan yetkili kişiler tarafından, 139/2 maddesinde yazılı olduğu üzere, vergi incelemesi için usulünce istenmesi ve geçerli bir mazeret olmaksızın belirlenen süre içinde getirilmemesi halinde “gizleme suçu” oluşur. Burada ifade edilen “belirli süre”nin ne olduğu kanunda açıklanmamıştır. Ancak VUK’nun 14/1 maddesinde vergi muamelelerinde sürelerin vergi kanunları ile belli edileceği belirtilmiş, 139/2 maddesinde de yazılı istisnai durumun gerçekleşmesi halinde mükellef veya vergi sorumlusuna uygun bir süre verileceği ifade edilmiştir. Kanunun 14/2 maddesinde, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde (15) günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idarenin belirleyeceği ve bu süreyi ilgiliye tebliğ edeceği hükmolunduğundan, incelemeyi yapacak mercinin mükellef veya vergi sorumlusuna (15) günden aşağı olmayacak şekilde süre vermesi ve bunu da usulüne uygun olarak ilgisine tebliğ etmesi gerekir. Ayrıca inceleme elemanlarınca belirlenecek bu sürenin işletmenin faaliyetine göre (15) günden az olmayacak şekilde belirlenmesi şarttır. Belirlenen bu süre içinde defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde gizleme suçu oluşur.¹⁰⁰

VUK’nun 14/1 maddesinde, vergi muamelelerinde sürelerin vergi kanunları ile belli edileceği belirtilmiş, 139/2 maddesinde ise hükümde öngörülen istisnai durumun gerçekleşmesi halinde mükellef veya vergi sorumlusuna münasip bir sürenin verileceği ifade edilmiştir. Hükümde

¹⁰⁰ “Defter ve belgeleri ibraz yazısının ilk olarak 21.04.2008 tarihinde tebliğ edilmesi karşısında, gerekçeli karar başlığında yanlış yazılan suç tarihinin tebligatın alındığı günden sonraki 16. güne tekabül eden 07.05.2008 olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülmüştür.”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 18/11/2013, 2012/21386 Esas, 2013/17073 Karar.

belirtilen münasip sürenin ne kadar olacağı ile ilgili olarak VUK'nun 14/2 maddesindeki “*Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.*” hükmü uygulanır. Buna göre, incelemeyi yapacak olan denetim merciinin mükellef veya vergi sorumlusuna (15) günden aşağı olmayacak şekilde süre vermesi ve bunu da usulüne uygun olarak tebliğ etmesi gerekir. VUK'nun 139/2 ve 14/2 maddeleri gereğince belirlenen sürenin verilmemesi veya eksik verilmesi durumunda “gizleme (ibraz etmeme)” suçunun yasal unsurları oluşmaz.

2.6. Defter, Kayıt ve Belgelerin Savcılığa veya Mahkemeye İbraz Edilmemiş Olması

Defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması hukuka aykırı olup, bu fiil mükellefin vergi incelemesinden kaçınma iradesini gösterir. Ancak dava aşamasında taraflardan biri vergi mahkemesine veya soruşturma aşamasında savcılığa yahut kovuşturma aşamasında ceza mahkemesine delil mahiyetini taşıyan belgeleri ibraz ettiğinde, resen araştırma ilkesi¹⁰¹ çerçevesinde uyuşmazlığı çözümlemekle görevli vergi mahkemesince

¹⁰¹ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu m. 20: “1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir. 2. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir. 3. Ancak, istenen bilgi ve belgeler devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez. 4. (Mülga) 5. Danıştay, bölge idare, idare ve vergi mahkemelerinde dosyalar, bu kanun ve diğer kanunlarda belirtilen öncelik veya ivedilik durumları ile Danıştay için Başkanlar Kurulunca; diğer mahkemeler için Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kuruluna konu itibarıyla tespit edilip Resmi Gazete’de ilan edilecek öncelikli işler göz önünde bulundurulmak suretiyle geliş tarihlerine göre incelenir ve tekemmül ettikleri sıra dâhilinde bir karara bağlanır. Bunların dışında kalan dosyalar ise tekemmül ettikleri sıraya göre ve tekemmül tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırılır. 6. İdare ve vergi mahkemelerinde heyet halinde görülen davalarda, birinci fıkrada belirtilen bilgi ve belgelerin istenmesine ve ek süre verilmesine ilişkin ara kararları, mahkeme başkanı veya dosyanın havale edildiği üye tarafından da verilebilir.”

veya soruşturmayı yürüten savcı yahut maddi gerçeği ortaya çıkarmakla görevli ceza mahkemesinde bunlar reddedilmemelidir.

Resen araştırma yetki ve görevinin sınırları, VUK’nun ilgili hükümleri de gözetilerek belirlenir. Örneğin; indirim konusu yapılan KDV’nin alış belgelerinde ayrıca gösterildiği, bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiği ve söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığı, ancak VUK’nun öngördüğü yöntemlerle ve vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilir. Eş anlatımla, indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığı ve yüklenilmiş vergi olduğu, yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılamaz. Bu nedenle, defter ve belgelerin vergi mahkemesine sunulduğu durumlarda, vergi mahkemesinin bu deliller hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurması gereklidir. Bu durumda mahkemeye ibraz edilen defter ve belgeler idareye gönderilerek, yalnızca uyuşmazlık konusu tarhiyatı kapsayacak şekilde vergi incelemesi yapılmasının sağlanması gerekir.¹⁰²

Mükellefin defter, kayıt ve belgelerini vergi mahkemesine ibraz ettiği durumlarda, inceleme için vergi idaresine en çok (60) gün süre verilmekte olup, vergi idaresince yapılacak incelemenin mahiyeti dikkate alındığında, bu sürenin yeterli olmadığı haklı olarak dile getirilebilir. Zira faturaların gerçek bir mal teslimine veya hizmet ifasına dayanıp

¹⁰² Danıştay VDDK, 17/04/2009, 2008/363 Esas, 2009/188 Karar. Aynı yönde bkz. Danıştay VDDK, 16/05/2003, 2002/559 Esas, 2003/287 Karar; Danıştay VDDK, 18/02/2005, 2004/141 Esas, 2005/4 Karar; Danıştay VDDK, 24/12/2004, 2004/145 Esas, 2004/204 Karar. Danıştay’ın aksi yöndeki kararları da vardır: “Uygulamada, vergi müfettişine ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edildiği ve bazı mahkemelerce defter, kayıt ve belgelerin vergi dairesine gönderilerek üzerlerinde yeniden inceleme yapılarak neticesinin mahkemeye bildirilmesinin istendiği görülmektedir. Ancak usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi ve yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna delil olabilmesi için ibrazın vergi dairesine veya inceleme elemanına yapılması gerekir. Haklı mazeret olmaksızın defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklamak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir ve ilgilisinin lehine delil olma değerini yitirir. Dolayısıyla vergi mahkemelerinin, vergi idaresine ibraz edilmeyen, ancak kendilerine ibraz edilen defter ve belgeleri esas alarak hüküm tesis etmesi mümkün değildir.”, Danıştay (7). Daire, 23/01/2001, 2000/5258 Esas, 2001/90 Karar.

dayanmadığı; alt firmaları da kapsayacak şekilde karşıt inceleme yapılmasını, fiili ve kaydi envanter çalışmalarını ve hatta arama faaliyetini gerektireceğinden tüm bu çalışmaların en çok (60) gün içinde tamamlanması mümkün değildir. Bu nedenle; VUK'nun “Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti” başlıklı 256. maddesine; “*Herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibrazından kaçınılan defter ve belgeler, bu sebeple yapılacak resen veya ikmalen tarh işlemlerinin uyuşmazlık konusu edildiği davalarda yargı mercileri nezdinde kanıt olma niteliği taşımaz.*” hükmünün eklenmesi gerektiği önerilmiştir.¹⁰³

CMK'nun 172/1 maddesi gereğince Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hallerinde kovuşturmayla yer olmadığına karar verir. Soruşturma devam ederken vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından defter, kayıt ve belgelerin soruşturmayı yürüten savcıya ibraz edilmesi durumunda savcılık makamınca ibraz edilen defter, kayıt ve belgelerin, şikâyet konusu defter, kayıt ve belgeler olup olmadığı noktasında bilirkişi incelemesi yaptırılması suretiyle hâsıl olacak neticeye göre bunların şikâyet konusu defter, kayıt ve belgeler olduğu kanaatine ulaşırsa kovuşturmayla yer olmadığına karar vermesi gerekir. Aynı şekilde, suça konu defter, kayıt ve belgeler kovuşturma aşamasında ceza mahkemesine ibraz edilirse, mahkemenin ibraz edilen defter, kayıt ve belgelerin suça konu defter, kayıt ve belgeler olup olmadığına dair bilirkişi incelemesi neticesinde bunların suça konu defter, kayıt ve belgeler olduğuna kanaat getirmesi halinde sanık hakkında “beraat” kararı vermesi gerekir. Zira bu durumda suçun hukuki konusu ortadan kalkacağından, kanunilik unsuru gerçekleşmemiş, eş anlatımla tipiklik sağlanmamış olur. Bu durumda düşme veya durma kararı verilmesi mümkün değildir. Verilecek karar ancak “beraat” olabilir. Yine, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından defter, kayıt ve belgeler vergi mahkemesine sunulduğunda da, ceza mahkemesi bu durumu vergi mahkemesine müzekkere ile sorup, gelecek cevaba göre “beraat” kararı vermelidir. Hümanist ceza öğretisi bu sonucu gerektirse de, Yargıtay aksi görüştür.¹⁰⁴

¹⁰³ Okumuş, Semi; Göze, Mustafa Kemal: Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter Ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 280, Ocak, 2012, s. 51.

¹⁰⁴ “İşyerini terk eden sanığa 2001 yılına ait defter ve belgelerini ibraz etmesi için yapılan tebligata rağmen süresinde ibraz etmemesi, yurt dışına gittiği ve üç ay sonra

2.7. İbraz Yazısının Tebliğinin Süresinde ve Geçerli Olması

2.7.1. Mali Tebligat

Özel olarak tasarlanmış zarflar içerisinde yapılan tebligatın kabulünden günlük hayatta sıklıkla imtina edilir. Zira tebligat, içerdiği hukuki işlem dolayısıyla muhatabı hakkında ileride önemli gelişmelere neden olabilir. Kuşkusuz bu tebliğin yapılması başlayacak hukuki sürecin ilk ve önemli bir halkasıdır. Bu çerçevede, tebligatın doğru muhataba yapılması ve muhatabının da tebligat içeriğinden zamanında bilgi sahibi olması gerekir. Bireylerin yapılan hukuki işleme karşı kanuni başvuru haklarının kullanılmasına imkân sağlanması, hukuki güvenlik ilkesinin hayata geçirilmesi bakımından hayati bir öneme sahiptir.¹⁰⁵

Anayasa’nın 40/2 maddesindeki, “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” şeklindeki hüküm, temel bir güvence olarak dikkat çeker. Diğer taraftan, bireylerin yürütülen hukuki işleme karşı gerekçelerini ileri sürerek kanuni başvuruda bulunması, Anayasa’nın 36. maddesi ile teminat altına alınmış olan hak arama özgürlüğünün kullanılmasıdır. Hak arama özgürlüğünün hayata geçirilmesinin vazgeçilmez unsuru da bireylerin kendilerini ilgilendiren hukuki işlemlerden zamanında ve doğru bilgilendirilmelerinin sağlanarak hak aramaya elverişli hukuki zeminin sağlanmış olmasıdır. İşte bu zeminin sağlanmasının ilk ve vazgeçilmez şartı, sağlıklı bir tebligat sisteminin varlığıdır.

Tebliğatin, hukuki dinlenilme hakkı ve adil yargılanma hakkı gibi temel hak ve hürriyetlerle yakın ilişkisi vardır.¹⁰⁶ Tebligat, bilgilendirme yanında, belgelendirme özelliği olan bir usul işlemidir. Mülkiyet hakkını doğrudan ilgilendiren vergilendirme işlemlerinde tebligatın büyük önemi vardır. Bu önem, defter-belge ibraz etmeme suçunun oluşumunda daha bârizdir. Bu nedenle, defter-belge ibraz etmeme suçunun hukuken ger-

Türkiye’ye döndüğü şeklindeki mazeretinin, VUK’nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebepler arasında sayılmaması, defter ve belgelerin tebligattan iki sene sonra yakalama sonrası mahkemeye sorgu sırasında ibrazı karşısında, sanığın yasal süresi içerisinde bilerek defter ve belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle müsnet suçun tüm unsurlarının oluştuğu (...), Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 02/12/2011, 2008/18432 Esas, 2011/22708 Karar.

¹⁰⁵ Varol, Asaf; Baştürk, İhsan: Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 73, Sayı: 2015/1, s. 263.

¹⁰⁶ Akcan, Recep; Albayrak, Hakan: Tebligat Hukuku, Güncellenmiş 2. Baskı, Ekim, 2015, Ankara, s. 31.

çekleşip gerçekleşmediğinden söz edilebilmesi için, öncelikle, VUK’ndaki tebligata ilişkin hükümlerin en ufak ayrıntısına kadar uygulanıp uygulanmadığının tespiti gerekir. Tebliğ aşamasında kanunun uygulanmasında esaslı bir eksiklik, suçun oluşumunu doğrudan etkiler niteliktedir.

7201 sayılı Tebligat Kanunu ve 213 sayılı VUK’na dayanılarak hazırlanan Tebligat İşletme Usul ve Esasları’nın 4/1-ğ maddesine göre “tebligat”; hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya muhatap adına kabule kanunen yetkili şahıslara yazılı olarak bildirim ve bu bildirimin yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. Aynı maddenin (ç) bendine göre “mali tebligat” ise; Maliye Bakanlığı’na tespit edilen özel zarf içerisinde kapalı olarak postaya verilen vergi, resim ve harçları ve bunlara ilişkin her türlü yazıyı kapsayan tebligattır.

Mali tebligat konusunda, VUK’ndaki özel düzenlemeler önceliklidir. VUK’nda hüküm bulunmaması halinde mali tebligat; Tebligat Kanunu’nun 51. maddesi uyarınca,¹⁰⁷ Tebligat Kanunu’nun genel hükümleri, Tebligat Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik¹⁰⁸ ve Tebligat İşletme Usul ve Esasları’na göre yapılır.

2.7.2. E-tebligat

23/07/2010 tarih ve 6009 sayılı kanunun¹⁰⁹ 7. maddesi ile VUK’na eklenen 107/A maddesinde, ilgisine, VUK’nun 93. maddesinde sayılan usullere bağlı kalmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebligat yapılabileceği belirtilmiştir. Aynı maddede 27/03/2015 tarih ve 6637 sayılı kanunun¹¹⁰ 5. maddesiyle eklenen ikinci fıkraya göre, elektronik ortamda tebligat, muhatapın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır. Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebliğe ilgili her türlü teknik altyapıyı kurmaya veya kurulmuş olanları kullanmaya, tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirmeye ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılacakları ve elektronik tebliğe ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

¹⁰⁷ Tebligat Kanunu m. 51: “Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılır.”

¹⁰⁸ RG, 25/01/2012, 28184.

¹⁰⁹ RG, 01/08/2010, 27659.

¹¹⁰ RG, 07/04/2015, 29319.

Gelir İdaresi Başkanlığı, e-beyanname ve e-yoklama uygulamasından sonra, vergi mükelleflerine yapılacak tebligatların **01/04/2016** tarihinden itibaren¹¹¹ “elektronik” olarak yapılacağını, 456 seri numaralı VUK Genel Tebliği¹¹² ile açıklamıştır. Buna göre, VUK hükümlerine göre tebliği gereken elektronik imzalı evrak, elektronik tebligat sistemi kullanılmak suretiyle muhatabın elektronik tebligat adresine tebliğ edilir. Tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar şunlardır:

- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit edilenler ile gerçek usulde vergiye tâbi olmayan çiftçiler hariç),
- İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/04/2016 tarihine kadar elektronik tebligat adresine sahip olabilmek için gerekli başvuru işlemlerini tamamlamaları gerekir. Bunun için 456 seri numaralı VUK Genel Tebliği’nin ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Şirketler ve Diğer Tüzel Kişiler İçin)” kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunan vergi dairesine verilir. Bu mükellefler söz konusu bildirimini, ancak, kanuni temsilcileri veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noter onaylı vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla bizzat teslim edebilir. 01/04/2016 tarihinden sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri ise, işe başlama tarihini takip eden (15) gün içerisinde elektronik tebligat talep bildiriminde bulunmak zorundadır.

Gelir vergisi mükelleflerinin de, 01/04/2016 tarihine kadar 456 seri numaralı VUK Genel Tebliğ ekinde yer alan “Elektronik Tebligat Talep Bildirimi (Gerçek Kişiler İçin)” formunu internet vergi dairesinde elekt-

¹¹¹ Uygulama 01/01/2016 günü itibarıyla başlayacak iken, 467 sıra numaralı tebliğ ile 01/04/2016 gününe ertelenmiştir, RG, 29/12/2015, 29577. 456 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nin “5.1. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi”, “5.2. Gelir Vergisi Mükelleflerinin Bildirimi ve Elektronik Tebligat Adresi Edinmesi” ve “10. Diğer Hususlar” başlıklı bölümlerinde yer alan “01/01/2016” ibareleri “01/04/2016” şeklinde değiştirilmiştir. Bu çalışmada 01/01/2016 olarak belirtilen tarihler, 01/04/2016 olarak anlaşılmalıdır.

¹¹² RG, 27/08/2015, 29458.

ronik ortamda doldurmaları ve elektronik tebligat sistemini kullanmaya başlamaları gerekir. İnternet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda bildirimde bulunan gelir vergisi mükelleflerine internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parolası ve şifresi verilmeyecek olup, bu mükellefler sisteme girişlerinde kimlik doğrulaması yapılmak suretiyle elektronik tebligat sistemini kullanabilirler. Gelir vergisi mükelleflerinin, söz konusu bildirim, kendilerinin veya elektronik tebligat sistemi ile ilgili işlemleri yapmaya yönelik özel yetki içeren noter onaylı vekâletnameyle yetkili kılınan kişiler aracılığıyla gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bizzat vermeleri de mümkündür.

İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep eden tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller ise, KDV veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunarak sistemi kullanabilir.

VUK hükümlerine göre tebliği gereken evrak, idarece elektronik imza ile imzalanır ve vergi dairesi adına GİB tarafından tebliğ yapılacak muhatabın elektronik tebligat adresine iletilir. Elektronik tebligat sisteminde internet vergi dairesi üzerinden erişilir. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parolası ve şifresine sahip olan gerçek ve tüzel kişiler, şifreleriyle elektronik tebligat adreslerine ulaşır. İnternet vergi dairesi kullanıcı kodu, parolası ve şifresi olmayan gerçek kişiler (gelir vergisi mükellefleri) ise, sisteme girişte yapılan kimlik doğrulaması ile elektronik tebligat adreslerine erişir. VUK'nun 107/A maddesi gereğince elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılır. Olay kayıtları, işlem zaman bilgisi eklenerek, erişilebilir şekilde arşivlerde otuz yıl süreyle saklanır. Hesaba erişim bilgilerinin iletimi ile sisteme erişimin güvenli bir şekilde yapılması için gerekli tedbirler GİB tarafından alınır. Talep halinde elektronik tebligata ilişkin delil kayıtları ilgisine veya yetkili mercilere sunulur.

Zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dâhil olanların belli bazı durumlar dışında sistemden çıkmaları mümkün değildir. Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği (nevi değişikliği ve birleşme halleri dâhil) tarih itibarıyla elektronik tebligat adresi kapatılır. Gerçek kişilerde ise, ilgilinin ölümü veya gayıplığına karar verildiğinin idare tarafından tespit edildiği durumlarda ölüm/karar tarihi itibarıyla ilgilinin elektronik tebligat adresi resen kapatılır. Mirasçıların bağlı olu-

nan vergi dairesine başvurması halinde de müteveffanın elektronik tebligat adresi kullanıma kapatılır.

Elektronik tebligat sistemine dâhil olması zorunlu olanlardan Tebliğ ile getirilen yükümlülükler uymayanlar için VUK’nun 148, 149 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca, aynı kanunun mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası uygulanır. Ceza uygulaması sonrasında resen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu, parolası ve şifresi gerçek kişilerde mükellefe, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde doğrudan kanuni temsilcisine tebliğ edilir ve elektronik tebligat adreslerine tebligat gönderimine başlanılır. Kanun hükümlerine göre tebliği gereken evrak muhataplara elektronik tebligat sistemi ile tebliğ edilebileceği gibi VUK’nda yer verilen diğer tebligat hükümlerine göre de tebliğ edilebilir. Elektronik tebligat uygulamasına, 01/04/2016 tarihi itibarıyla başlanacaktır. Ancak bu tarihten önce bildirimde bulunanlara 01/10/2015 tarihinden itibaren elektronik tebligat yapılabilir.

E-tebligat uygulaması, vergi kanunlarının uygulanmasına yöneliktir. Vergi idaresinin mükelleflere yapacağı tebligatlar sistemin yürürlüğe girmesi ile elektronik olarak yapılır. KEP (kayıtlı elektronik posta)¹¹³ uygulaması ise,¹¹⁴ 7201 sayılı Tebligat Kanunu ve başta 6102 sayılı TTK olmak üzere vergilendirme işlemleri dışındaki işlemler için kullanılır. Bu durumda KEP sahibi olan mükelleflerin de, vergi ile ilgili tebligatları alabilmeleri için mutlaka elektronik tebligat parolası ve şifresi edinmeleri gerekir. KEP uygulaması ile vergilendirme işlemlerindeki e-tebligat sisteminin herhangi bir ilişkisi yoktur.

¹¹³ Kayıtlı elektronik posta (KEP) projesi, resmi yazışmaların elektronik ortamda, mevzuata uygun, uluslararası standartlarda ve teknik olarak güvenli bir şekilde yapılmasına imkân sağlayan bir sistemdir. Kayıtlı elektronik posta (KEP); elektronik iletilerin, gönderimi ve teslimatı da dâhil olmak üzere, kullanımına ilişkin olarak hukukî delil sağlayan, elektronik postanın nitelikli şeklidir. KEP sisteminin kurulmasından ve işletilmesinden sorumlu gerçek veya tüzel kişi, 10/09/2012 tarihinden itibaren Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu (BTK) tarafından Kayıtlı Elektronik Posta Hizmet Sağlayıcı (KEPHS) olarak yetkilendirilen Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) olarak belirlenmiştir, <http://pttkep.gov.tr/uploads/bilgi-deposu/KEPUE.pdf>, Erişim Tarihi: 08/11/2015.

¹¹⁴ Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG, 25/08/2011, 28036.

2.7.3. İbraz Yazısının Tebliği

Defter, kayıt ve belgelerin ibrazı için ilgisine yapılacak tebligatın hangi esaslara göre, kimlere ve ne surette yapılacağı, VUK'nun 93 ilâ 109. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre yapılacak tebligatlar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli ve taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilân yolu ile tebliğ edilir. Ayrıca ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebligatın daire veya komisyonda yapılması da mümkündür (VUK m. 93). Tebligat, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması yeterlidir. Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bâriz bir surette ehliyetsiz bulunmaması da gerekir (VUK m. 94).¹¹⁵ Mükellef yerine geçen veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlusu birden fazla olursa, tebliğ bunlardan yalnız birine yapılabilir. Şayet tebliğin konusu işe ayrı bir vasi veya kayyım bakmakta ise, tebliğ bunlara yapılır (VUK m. 95). Posta ile tebliğde tebliğ edilecek belge, kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen özel zarflar kullanılır (VUK m. 99).

VUK'nun 253. maddesine göre defter, kayıt ve belgeleri tutmak zorunda olanlar, tuttukları defterler ile belgeleri, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadır. Bu nedenle, vergi incelemesi için görevlilerce ibrazı istenen defter ve belgelerin saklama süresi içinde ibraz yazısının tebliğ edilmiş olması gerekir.

¹¹⁵ VUK'nun 94. maddesinde belirtilen muhatabın gösterilen adreste bulunmaması hali, olağan durumlar için geçerlidir. Eş anlatımla, cezaevinde hükümlü veya tutuklu bulunan kimseye yapılacak tebligat, ikametgâh adresinde bulunanlardan birine yapılmaz, Danıştay (7). Daire, 01/03/1999, 1998/1424 Esas, 1999/829 Karar. Muhatabın bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan birine tebligat yapılması yeterli olup, kanunda, ikametgâh adresinde bulunanların o adreste ikamet etmeleri şartı aranmamıştır, Danıştay (4). Daire, 05/11/2007, 2006/4303 Esas, 2007/3365 Karar.

“Bilinen adres”e gönderilen mektuplar posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarihte tebliğ edilmiş sayılır (VUK m. 100).¹¹⁶ VUK’nun 101. maddesine göre bilinen adresler şunlardır:

- 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 (ilgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla),
- Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler.

Tebliğatın gönderilmesinde bu adreslerden tarih itibarıyla tebligat yapacak makama en son olarak bildirilmiş veya bu makamca tespit edilmiş olanı dikkate alınır. Bu nedenle, mali tebliğ zarflarına, 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 10. ve 23/8 maddesinde belirtildiği şekilde, adres kayıt sisteminden alınan adresin bilinen en son adres olarak kabul edilmesi ve tebligatın mükellefin bu adresine çıkarılarak bu durumun tebliğ evrakında açıkça belirtilmesi halinde bile 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 21. maddesine¹¹⁷ göre işlem yapılmaz.¹¹⁸ VUK’na göre

¹¹⁶ “Defter ve belgeleri istem yazısının VUK’nun 100. maddesi uyarınca sanığın vergi dairesine bildirdiği ikamet adresinde tebliğ edilmesi nedeniyle yapılan tebligatın geçerli olduğu gözetilmeden tebligatın sanığa ulaştırılmadığından bahisle yazılı şekilde beraat kararı verilmesi, yasaya aykırı (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 17/02/2011, 2008/1881 Esas, 2011/1046 Karar, nak. Uğur, Elibol: a.g.e., s. 38.

¹¹⁷ 7201 sayılı Tebligat Kanunu m. 21: “Kendisine tebligat yapılacak kimse veya yukarıdaki maddeler mucibince tebligat yapılabilecek kimselerden hiçbiri gösterilen adreste bulunmaz veya tebellüğden imtina ederse, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir ve memurlarına imza mukabilinde teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırmakla beraber, adreste bulunmama halinde tebliğ olunacak şahsa keyfiyetin haber verilmesini de mümkün oldukça en yakın komşularından birine, varsa yönetici veya kapıcıya da bildirilir. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır. Gösterilen adres muhatabın adres kayıt sistemindeki adresi olup, muhatap o adreste hiç oturmamış veya o adresten sürekli olarak ayrılmış olsa dahi, tebliğ memuru tebliğ olunacak evrakı, o yerin

yapılması gereken tebligat, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılamaz. Bu çerçevede, ibraz yazısı, kapıya haber kâğıdı yapıştırılmak suretiyle mahalle muhtarına bırakılamaz. Zira ibraz yazısının VUK'na göre tebliği gerekir; 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndaki tebliğ usulleri vergi işlemlerinin tebliğinde uygulanmaz.¹¹⁹

Tebliğ evrakının tesliminde izlenecek usul ve esaslar VUK'nun 102. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre; tebliğ olunacak evrakı içerir zarf, posta idaresince muhatabına verilir ve keyfiyet muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur. Muhatabın zarf üzerinde yazılı adresini değiştirmesinden dolayı bulunamamış olması halinde posta memuru durumu zarf üzerine yazar ve mektup posta idaresince derhal tebliği yaptıran daireye geri gönderilir. Muhatabın geçici olarak başka bir yere

muhtar veya ihtiyar heyeti azasından birine veyahut zabıta amir veya memurlarına imza karşılığında teslim eder ve tesellüm edenin adresini ihtiva eden ihbarnameyi gösterilen adresteki binanın kapısına yapıştırır. İhbarnamenin kapıya yapıştırıldığı tarih, tebliğ tarihi sayılır. Muhtar, ihtiyar heyeti azaları, zabıta amir ve memurları yukarıdaki fıkralar uyarınca kendilerine teslim edilen evrakı kabule mecburdurlar.”

¹¹⁸ Tebligat İşletme Usul ve Esasları m. 71.

¹¹⁹ “Dosyanın incelenmesinden, dava konusu ödeme emrinin 14.06.2012 tarihinde davacının Mernis adresinde tebliğe çıkarıldığı, 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 21/2 maddesi uyarınca haber kâğıdı kapıya yapıştırılarak tebliğ evrakı mahalle muhtarlığına teslim edilip, komşuya haber verildiği, ödeme emrine konu borcun ödenmemesi üzerine 03.08.2012 tarihinde davacının banka hesabına e-haciz uygulandığı, davacı tarafından 18.09.2012 tarihli dilekçeyle davalı idareye başvurularak, kendilerine herhangi bir ödeme emri tebliğ edilmediğinden bahisle banka hesabına konulan e-haczin kaldırılması talebinde bulunulması üzerine, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirketin 2010 yılına ilişkin kurumlar vergisi borcunun tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı, e-haciz işlemi hakkında Tahsilat Genel Tebliği'nde gerekli açıklamaların yapıldığı belirtilerek söz konusu taleplerin 02/11/2012 tarih ve 10473 sayılı işlemle reddedildiği, söz konusu işlemin 13/11/2012 tarihinde davacı vekilinin adresinde bulunamaması nedeniyle tebliğ edilemeyerek iade edildiği, ödeme emrinden 11/03/2013 tarihinde haberdar olduğunu ileri süren davacının 15/03/2013 tarihinde mahkeme kaydına alınan dilekçeyle dava açtığı anlaşılmaktadır. 6183 sayılı kanunun 8. maddesi uyarınca dava konusu ödeme emrinin VUK'nun tebliğe ilişkin hükümlerine göre tebliğ edilmesi gerekirken, 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uyarınca yapılan tebligatın usule uygun olmadığı anlaşılmış olup, davacının ıttıla tarihi olarak beyan ettiği 11/03/2013 tarihinde ödeme emrinin tebliğ edildiği kabul edilmek suretiyle uyuşmazlığın esasına ilişkin inceleme yapılması gerekirken, davayı süre aşımı nedeniyle reddeden Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.”, Danıştay (3). Daire, 21/01/2015, 2013/12222 Esas, 2015/29 Karar.

gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde keyfiyet ve beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak altı beyanı yapana imzalatılır. İmzadan imtina ederse, tebliği yapan bu durumu şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak çıkaran merciye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak uygun bir süre sonra yeniden tebligat çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa tebliğ ilân yolu ile yapılır.

Muhatap imza edecek kadar yazı bilmez veya herhangi bir sebeple imza edemeyecek durumda bulunursa sol elinin başparmağı bastırılmak suretiyle tebliğ olunur. Muhatap tebellüğden imtina ederse tebliğ edilecek evrak önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilir. Bu işlemler komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri yahut bir zabıta memuru huzurunda icra ve keyfiyet taahhüt ilmühaberine yazılarak tarih ve imza edilmek ve hazır bulunanlara da imzalatılmak suretiyle tespit olunur. Tebliğin ilânla yapılabileceği haller VUK’nun 103. maddesinde aşağıdaki hallerle sınırlandırılmıştır. Buna göre;

- Muhatabın adresi hiç bilinmezse,
 - Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse,
 - Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
 - Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunmazsa,
- tebliğ ilân yoluyla yapılabilir.

VUK’nun 104. maddesinde ilânın şekli, 105. maddesinde ilânın içeriği, 106. maddesinde ise ilânın sonuçları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir (VUK m. 107).

Vergi mükellefi veya sorumlusunun defter, kayıt ve belgeleri kaybettiğini, çaldırdığını, ileri sürerek ibrazından kaçınması durumunda, usulüne uygun tebligat yapılması şartı aranmaz. Diğer şartların varlığı halinde gizleme suçu oluşur. Vergi incelemesi işyerinin faal olması halinde, kural olarak, incelemeye tâbi işyerinde yapılır. İncelemenin nerede ve hangi esaslara göre yapılacağı VUK’nun 139. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; vergi müfettişi defter ve belgeleri istemeden önce işyerinde yoklama yapar, işyerinin incelemeye uygun olmaması duru-

munda defter ve belgeleri vergi incelemesi yapmak için mükelleften istenilen yere getirmesini isteyebilir. Kural, incelemenin işyerinde yapılmasıdır. Bu şartlar yerine getirilmeden yapılan tebligat geçersiz olup, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde suç oluşmaz. Ancak mükellefin defter ve belgelerin yok olduğu, çalındığı ve suç tarihinde işyerini kapattığı şeklindeki mazeretleri beyan etmesi halinde, bu kez geçerli tebligat şartı aranmaz.¹²⁰

2.8. Mücbir Sebep Olmaması veya Geçerli Bir Mazeret Gösterilememesi

2.8.1. Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat

Ceza muhakemesinde vicdani delil (delil serbestliği) geçerli olduğundan, ceza hâkimi, maddi gerçeği re'sen ve her türlü delille araştırmakla yükümlü olduğu gibi, elde ettiği delilleri serbestçe değerlendirmeye yetkisine de sahiptir. Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir (CMK m. 217/2). Ceza muhakemesinde maksat maddi gerçeğe ulaşmak olduğundan re'sen araştırma ve serbest delil ilkesi geçerlidir.

Taraflar bakımından “ispat”, hâkim bakımından “sabit görme”, maddi husus bakımından ise “sübut” denilen faaliyetler için kullanılan vasıtalara “ispat vasıtası”, “sübut vasıtası” veya kısaca “delil” denilir. Geçmişte ne olduğunu, nasıl olduğunu bilmeye mecbur olan hâkim, bunun için bugünden yararlanmalı ve dünü bugüne dayanarak öğrenmelidir. Bugünden kastedilen ise, bugün mevcut olan ve müşahade edilebilen şey, başka bir deyişle “delil”dir. Maddi gerçeği arayan ceza muhakemesinde “delil serbestliği ilkesi (vicdani delil sistemi)” kabul edilmiştir.

¹²⁰ “(...) istenen defter ve belgeleri bulamadığını, kayb olduğunu söyleyen sanığın işyerinde vergi incelemesi yapılması zorunluluğu bulunmadığı, 213 sayılı kanunun 139/2 maddesindeki istisnai şartların varlığının kabulü gerekeceği, defter ve belgelerin bulunamadığı, kayb olduğunu ileri sürülerek ibrazından kaçınılması durumunda, süreklilik gösteren Dairemiz kararları ve Ceza Genel Kurulu’nun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında açıklandığı üzere mükellefe usulüne uygun tebligat yapılmasının aranmayacağı, aynı kanunun 253. maddesine göre ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin 13. maddede düzenlenen mücbir sebep kapsamında düşünülmesi mümkün olmayan nedenlerden dolayı ibraz edilmediğinin anlaşılması karşısında; yüklenen suçun unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilmeden yazılı şekilde beraat kararı verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 19/12/2013, 2012/17126 Esas, 2013/19594 Karar.

Her şeyin her şeyle ispatlanabilmesi şeklinde de tanımlanan bu ilkeye göre, akla uygun (rasyonel), olayla ilgili (temsil edici) ve hukuka uygun elde edilmiş olmak kaydıyla, yargılama konusu olayla ilgili olarak hâkimin vicdani kanaatinin oluşumuna elverişli her şey delil olabilecek, diğer ifadeyle, ceza muhakemesinde nelerin delil olabileceği ve delil diye ortaya konulanların delil olabilme (ispat) değeri hâkim tarafından serbestçe takdir ve tayin edilebilecektir. Bu husus 5271 sayılı CMK’nun 217. maddesinde de açıkça ifade edilmiştir. Vicdani delil sistemi tabiri ile ifade edilmek istenen, hem delil serbestliği, hem de delillerin değerlendirilmesi serbestliğidir.¹²¹

Aydınlatılmamış olaylar ve iddialar sanığın aleyhine yorumlanarak mahkûmiyet hükmü kurulamaz. Yüksek de olsa bir ihtimale dayanılarak sanığı cezalandırmak, ceza muhakemesinin en önemli amacı olan gerçeğe ulaşmadan, varsayıma dayalı olarak hüküm vermek anlamına gelir. Ceza muhakemesinde mahkûmiyet, büyük veya küçük bir ihtimale değil, her türlü kuşkudan uzak bir kesinliğe dayanmalıdır. Adli hataların önüne geçilebilmesinin başka bir yolu da yoktur.¹²²

2.8.2. Vergi Ceza Hukukunda Delil ve İspat

VUK’nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3/B maddesine göre; “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” VUK’nun 19. maddesi uyarınca devletin vergi alacağı, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkar. Bu çerçevede; vergi hukukunda “vergiyi doğuran olay”ın ispatı gerekir.

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olması,¹²³ vergi hukukunda da, maddi

¹²¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 22/12/2009, 2009/9-93 Esas, 2009/308 Karar.

¹²² Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 21/06/2011, 2011/10-91 Esas, 2011/132 Karar.

¹²³ Bu ifade tarzı, “ekonomik yaklaşım” ilkesinin benimsendiğini gösterir. Ekonomik yaklaşım ilkesi, amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir yorum yöntemidir. Bununla gerçek iktisadi ilişkinin (peçeleme ve muvazaa gibi) çeşitli hukuki kılıflar

gerçeğe ulaşmanın amaçlandığını gösterir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmesi ise, vergi hukukunda da re'sen araştırma ve serbest delil ilkesinin geçerli olduğunu gösterir.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait ise de, kanunda gösterilen mücbir sebeplerin ne şekilde ispat edileceğine ve ispat vasıtalarına dair VUK'nda özel bir hüküm yoktur. Mücbir sebebin ispatında ceza muhakemesindeki delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir. Mücbir sebep, kanunen geçerli her türlü delille ispat edilebilir.¹²⁴ Defter, kayıt ve belgeleri gizleme (ibraz etmeme) suçunda, sanıkların genellikle dayandıkları, belgelerin mücbir sebep sonucu elden çıktığı ve bu nedenle ibraz edilemediği yönündeki soyut veya ekonomik ve ticari hayatın veya genel olarak hayatın olağan akışına uygun düşmeyen savunmalarına itibar edilmez,¹²⁵ bu gibi hallerin ispatlanması gerektiği kabul edilir.¹²⁶

2.8.3. Mücbir Sebep

2.8.3.1. Genel Olarak

Vergi kanunlarına göre düzenlenme, saklanma ve ibraz edilme zorunluluğu bulunan, varlığı noter tasdik ve kayıtları veya sair suretlerle sabit olup saklama süresi geçmemiş belge ve defterlerin, incelemeye yetkili kişiler tarafından vergi incelemesi için usulünce istenmiş olması durumunda mükellef veya vergi sorumlusu tarafından ibraz edilmesi zorunludur. Ancak bazı özel ve olağanüstü durumlarda buna engel teşkil eden haller olabilir. Kanun koyucu bu durumu düşünerek VUK'nun 13.

kullanılarak gizlenmesinin önlenmesi amaçlanmıştır, Şenyüz, Doğan: Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar, Yaklaşım, Y. 16, S. 185, Mayıs, 2008, s. 24.

¹²⁴ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 02/02/2001, 2000/6285 Esas, 2001/784 Karar.

¹²⁵ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 15/12/2003, 2003/6257 Esas, 2003/9264 Karar.

¹²⁶ “(...) defter ve belgelerinin işyerine girenler tarafından alındığını beyan ederek Cumhuriyet savcılığına verdiği şikâyet dilekçesi üzerine soruşturma sonucu verilen takipsizlik kararı ile şikâyet dilekçesinde defter ve belgelerin alındığı hususundan bahsedilmediği de anlaşılacakla bu durumun VUK'nun 13. maddesindeki mücbir sebep ya da irade dışı kaybolmayı kanıtlayıcı kuvvet ve nitelikte bulunmadığından savunmanın geçerli sayılamayacağı (...) defter ve belgeleri gizlemek suçundan mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 14/12/2011, 2008/6768 Esas, 2011/23388 Karar.

maddesinde mücbir sebep hallerini düzenlemiş ve sonraki maddelerde de mükellef lehine bazı kolaylaştırıcı tedbirler öngörmüştür. “Mücbir sebep”; herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi imkânsız, borcun yerine getirilmesine engel, borcunun iradesi dışında meydana gelen beklenmedik olaylardır. Bütün tedbirlere, sahip olunan her türlü imkân ve araca rağmen bir olayın sonuçlarının önlenmesi mümkün değil ise, o olay “mücbir sebep” teşkil eder.¹²⁷ Mücbir sebep, bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen, önceden görülüp, üstesinden gelinmesi imkânı bulunmayan her türlü olaydır.¹²⁸ Yine mücbir sebep; önceden kestirilemeyen, önüne geçilemeyen ve insanın elinde olmayan dış etkenlerin doğurduğu genel nitelikli olaylar şeklinde tanımlanabildiği gibi, zorlayan, mecbur eden sebep, önceden bilinmesine, dolayısıyla neticesinin önlenmesine imkân bulunmayan dış tesirlerden meydana gelen sebep, hadise olarak da ifade edilir.

Mücbir sebep kavramı, ceza hukukunda suçu ortadan kaldıran bir hukuka uygunluk nedeni, özel hukukta ise borcu sona erdiren bir neden olarak düzenlenmiş olup, hemen hemen hukukun tüm dallarında yeri olan ve çağdaş hukuk düzenlerince benimsenmiş bir kavramdır. Mücbir sebepler VUK’nun 13. maddesinde yer almakta olup, ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması, kişinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve belgelerin elden çıkmış bulunması gibi haller olarak sıralanmıştır. Ancak maddede bu gibi hallerde suçluluğun ortadan kalkacağı ifade edilmemiştir. Bununla birlikte pek çok Yargıtay kararında bu gibi nedenlerin genel hukuk ilkeleri dâhilinde ceza sorumluluğunu bertaraf edebileceği yerinde olarak kabul edilmiştir. Zira bu hallerin birçoğunda kusurluluğu ortadan haller söz konusudur. Örneğin; su basması, ağır hastalık, tutukluluk, defter ve belgelerin öngörülemeyen nedenlerle elden çıkması gibi durumlar failin kusurluluğunu ortadan kaldırır.

Mücbir sebep, bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya daimi şekilde etkileyen, bu niteliğinden dolayı sorumluluğu kaldıran veya yerine getirilmesini veya vadesini geciktiren,

¹²⁷ Saban, Nihal: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, İstanbul, Kasım, 2014, s. 180; Gürboğa, Erkan; Atabey, Tuncel; Vural, İrfan: Vergi Rehberi, Ankara, Ağustos, 2014, s. 231.

¹²⁸ Danıştay (7). Daire, 23/09/1999, 1998/993 Esas, 1999/3059 Karar.

kişinin önceden beklemediği, tahmin edemeyeceği, beklese ve tahmin etse bile engel olamayacağı, dıştan gelen olağanüstü nitelikte bir olaydır. Bu engeller, deprem, sel, kasırga gibi doğal afetler, büyük çaplı isyan çıkması, genel grev gibi sosyal patlamalar, hastalık, tutukluluk, büyük ekonomik krizler şeklinde ortaya çıkabilir.

Düzenlemenin getiriliş amacı; vergi mükelleflerine, vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesini imkânsız kılacak olayların etkisini azaltmak ve mücbir sebep dolayısıyla bu ödevlerini zamanında yerine getiremeyen mükelleflere yeni bir olanak sağlanmasıdır.

VUK'nun 13. maddesinde mücbir sebep halleri sayılmıştır. Bunlar;

- Kişinin vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza geçirmesi, ağır hastalığa yakalanması veya tutuklanması,

- Kişinin vergi ödevlerini yerine getirilmesine engel olan; yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi doğal afetlere maruz kalması,

- Kişinin iradesi dışında meydana gelen zorunlu gaybubetler (bulunamama) hâli, (örneğin; mükellefin yol da arabasının arızalanması, karın yolları kapaması veya mükellefin askere alınması gibi durumlar),

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkması (örneğin; defter ve belgelerin çalınması), gibi hallerdir.

Mücbir sebep halleri sınırlı olarak yazılmadığından, somut olaya göre mücbir sebep hâlinin varlığı hâkim tarafından değerlendirilir.¹²⁹ VUK'nun 13. maddesinde sayılan bu gibi durumlarda, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ile ilgili süreler, söz konusu sebepler ortadan kalkıncaya kadar işlemez. Sebebin ortadan kalktığı tarihi izleyen günden itibaren duran süre, kaldığı yerden işlemeye devam eder (VUK m. 15). Böyle durumlarda, mükellefin mücbir sebebin varlığını kanıtlaması gerekir. Örneğin; ağır hastalık hâli söz konusu ise, bunun hastane raporu ile bel-

¹²⁹ “İşyerini terk eden sanığa 2001 yılına ait defter ve belgelerini ibraz etmesi için yapılan tebligata rağmen süresinde ibraz etmemesi, yurt dışına gittiği ve üç ay sonra Türkiye'ye döndüğü şeklindeki mazeretinin, VUK'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebepler arasında sayılmaması, defter ve belgelerin tebligattan iki sene sonra yakalama sonrası mahkemeye sorgu sırasında ibrazı karşısında, sanığın yasal süresi içerisinde bilerek defter ve belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle müsnet suçun tüm unsurlarının oluştuğu (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 02/12/2011, 2008/18432 Esas, 2011/22708 Karar.

gelenmesi şarttır. VUK’nun 17. maddesinde zor durum halinde mükellefe ek süre verilebileceği belirtilmiştir. Mücbir sebebin mâlum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi gerekir.¹³⁰

VUK’nun 373. maddesine göre, bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği mâlum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez. Kanunda yazılı mücbir sebep halinin vukua geldiği herkes tarafından bilinebiliyorsa (örneğin 17 Ağustos 1999 Gölcük depremi gibi), bu durumda söz konusu depremin gerçekleştiğinin ispat edilmesi gerekmez,¹³¹ ancak belgelerin içinde bulunduğu binanın yıkıldığının veya kullanılamaz hale geldiğinin ve vergi incelemesi için ibrazı istenilen defter ve belgelerin de deprem nedeni ile zayı olduğunun ispatlanması gerekir. Bu itibarla, mücbir sebep halinde, mükellef hakkında VUK’nun 373. maddesi gereğince ceza öngörülemez. Bu durum, VUK’nun 359. maddesinde düzenlenen “gizleme (ibraz etmeme)” suçuna da şâmilidir.

VUK’nun 13. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında belirtilen mücbir sebep halleri resmi belge, tutanak, raporlar ve tüm bilgilerle is-

¹³⁰ “Muhasebeci tarafından alıkonulan defter ve belgelerinin icra yoluyla geri alındığına ilişkin belge sunulsa da, mevzuatta, defter ve belgelerin muhasebeci nezdinde muhafaza edileceğine ilişkin zorunluluk bulunmadığından, bu hususun mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceği (...)”, Danıştay (7). Daire, 12/04/2004, 2001/4013 Esas, 2004/963 Karar.

¹³¹ “Marmara Bölgesi’nde meydana gelen depremler nedeniyle 01.09.1999 ve 21.12.1999 tarihli Resmi Gazetelerde yayımlanarak yürürlüğe giren 277 ve 282 sıra nolu VUK Genel Tebliğiyle davacı şirketin bulunduğu ilin de aralarında yer aldığı bazı iller için yükümlüler lehine mücbir sebep hali ilan edilmiş, bu süre zarfında beyanname verme ve vergi ödeme gibi yükümlülüklerin mücbir sebep halinin ortadan kalkmasına karar verildikten sonra yerine getirileceği duyurulmuş ve 14.05.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 285 sıra nolu VUK Genel Tebliği ile de mücbir sebep halinin 31.05.2001 tarihinde sona erdiği ilan edilmiştir. Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden deprem nedeniyle ilan edilen mücbir sebep halinin bölgede yaşayan yükümlüler bakımından beyanname vermek, vergi ödemek gibi eylemlerde kolaylık sağlama ve zaman kazandırma ile hak kaybına engel olma amacıyla getirildiği, vergi idaresi bakımından ise VUK’nda öngörülen tarh zamanaşımı ve yasal defter ve belgelerin muhafaza süresi gibi sürelerle yönelik ve idare lehine uygulama kabiliyeti taşıyan bir düzenleme içermediği anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle anılan tebliğlerle yükümlüler lehine ve beyanname verme, ödeme gibi vergi ödevleri için getirilen mücbir sebep halinin idare lehine ve tarh zamanaşımı, defter ve belge muhafaza süresi gibi süreleri de kapsayacak şekilde düşünülmesi ve uygulanması mümkün değildir.”, Danıştay (9). Daire, 07/06/2007, 2007/507 Esas, 2007/2230 Karar.

patlanabilir iken üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler ile sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması hâlinin ne şekilde ispatlanacağı veya incelemeyi yapanlar tarafından hangi sebeplerden dolayı kabul veya reddedileceği konusunda açık bir hüküm yoktur. Bu durumda incelemeyi yapacak birim veya yargılamayı yapan hâkim tarafından, defter ve belgelerin bilerek ve istenerek ibrazından kaçınılıp kaçınılmadığı ve gizleme iradesinin bulunup bulunmadığı, somut olayın özelliklerine göre değerlendirilir. Örneğin; defter ve belgelerini ibraz etmesi istenen kişinin, suça konu defter, kayıt ve belgelerin önemli bir bölümünü teslim etmesine rağmen cüzi bir kısmını, evrak sayısının çokluğu ve zorunluluk nedeni ile arşiv kısmında tadilat yapılmasından dolayı ibraz edememesi, ancak denetime başlandıktan hemen sonra bulup ibraz etmesi durumunda mükellefin gizleme kastının tayini ve yüklenen suçun manevi unsurunun oluşup oluşmadığı mahkemece değerlendirilmelidir.¹³² Yine, gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi açısından, defter ve belgelerin tam olarak ibraz edilip edilmediği de araştırılarak gerektiğinde incelemeyi yapan veya yapacak olan denetim elemanı da dinlenerek defter ve belgeleri gizleme kastının bulunup bulunmadığı tartışılmalıdır.¹³³

¹³² “Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen sanığın, dava konusu beş adet fatura haricinde diğer bütün defter ve belgelerini ibraz etmesine rağmen, evrak sayısının çokluğu, iş yerini su basması nedeni ile arşiv kısmının yerini değiştirdiklerinden dolayı ibraz edemediğini, faturaların nerede olduğunu araştırdıklarını, denetim sırasında faturaları denetmene vermelerine rağmen vergi suçu raporu düzenlendiğinden bahisle kabul edilmediğini beyan etmesi ve yargılama aşamasında da suça konu faturaları mahkemeye ibraz etmesi karşısında, sanığın gizleme kastının bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkûmiyetine karar verilmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 26/10/2011, 2011/10730-21123.

¹³³ “Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen sanığın, iş yerini devrettiklerini, defter ve belgelerin muhasebecide ya da restoranda olduğunu; tanık olarak dinlenen muhasebeci Hakan Sayılkan’ın ise, defter ve belgelerin kendisinde olduğunu, işlenmiş faturaların ise sanıklarda olduğunu, vergi denetmenliğinin yazısının sanıklar tarafından on beş günlük süre geçtikten sonra kendisine getirilmesi üzerine, evrakları vergi denetmenliğine götürdüğünü, ancak vergi denetmenin raporunu yazdığını belirterek defter ve belgeleri incelemeyi, sonrasında tüm belgeleri vergi mahkemesine ibraz ettiklerini beyan etmeleri; dosya içerisinde bulunan Adana 2. Vergi Mahkemesi’nin 25.09.2008 tarih, ve 2007/1086 Esas, 2008/1119 sayılı kararından 2004 takvim yılına ait defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edildiğinin anlaşılması karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi açısından,

VUK’nda birkaç mücbir sebep gösterildikten sonra “gibi” ilgecinin kullanılması, sayılan durumların tahdidi (sınırlayıcı) değil, tadadi olduğunu (örnek olarak sayıldığını) gösterir. Sayılan durumlara benzer şekilde önceden tahmin edilemeyen veya tahmin edilse bile engellenemeyen her türlü olay veya durum mücbir sebep olarak kabul edilebilir. Örneğin; VUK’nun 13. maddesinde bir suçtan dolayı tutuklanmış olmak mücbir sebep olarak sayıldığına göre,¹³⁴ aynı şekilde gözaltına alınmış olmak, belgelere mahkemece, Cumhuriyet savcılığınca el konulması¹³⁵ halleri de mücbir sebep olarak kabul edilebilir. Tüzel kişilerde birden fazla kanuni temsilci varsa bunlardan biri için geçerli olacak mücbir sebep, ibraz ödevini diğer kanuni temsilciler yerine getirebiliyorsa, tüzel kişilik için ileri sürülemez.¹³⁶

Mücbir sebep, faili engelleyen bir durum ise, örneğin ağır bir hastalık, tutukluluk nedeniyle defter ve belgeler süresinde ibraz edilememişse, engelin ortadan kalkmasıyla birlikte mükellefe verilen süre yeni-

Adana 2. Vergi Mahkemesi’ne ibraz edilen defter ve belgelerin tam olarak ibraz edilip edilmediği araştırılıp, VDENR-2007-V-022/7 sayı ve 24.04.2007 tarihli vergi suçu raporunu düzenleyen vergi denetmen yardımcısı Barış Gezer’in tanık Hakan Sayılkan’ın iddiaları doğrultusunda dinlenip, savunmanın doğruluğu araştırıldıktan sonra sonucuna göre sanığın defter ve belgeleri gizleme kastının bulunup bulunmadığının takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması (...), Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 11/07/2012, 2012/3603-13691.

¹³⁴ “2007 yılında soruşturma aşamasında alınan savunmasında, bir buçuk yıldır uyuşturucu suçundan tutuklu olduğunu beyan etmesi, VUK’nun 13. maddesinde tutukluluğun mücbir sebepler arasında sayılması karşısında; defter ve belgelerin ibrazı için tebligat yapıldığı 06.04.2006 tarihinden önce tutuklanıp tutuklanmadığı ilgili Cumhuriyet savcılığından sorularak sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayin edilmesinin gerekmesi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 02/12/2011, 2008/13158 Esas, 2011/22672 Karar.

¹³⁵ “Sanığın ibraz etmesi istenen defter ve belgelerin bir soruşturma kapsamında Ankara C. savcılığı tarafından el konulduğundan bahisle ibraz edemediğini savunması ve dosya içinde bir örneği bulunan el koyma tutanağında açıklık bulunmaması karşısında, suça konu olabilecek hangi belge ve defterlere el konulduğunun açıklığa kavuşturulması açısından, el konulan defter ve belgelerin, sanığa tebliğ edilen ve ibrazı istenilen defter ve belgeleri kapsayıp kapsamadığının tespiti yapılmadan yazılı şekilde eksik soruşturmaya hüküm kurulması, yasaya aykırı (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 03/04/2013, 2011/9775 Esas, 2013/5579 Karar.

¹³⁶ Parlar, Demirel: a.g.e., s. 240.

den başlar. Mücbir sebep, VUK’nun 17. maddesinde¹³⁷ düzenlenen “zor durum” hâli ile karıştırılmamalıdır. Hangi durumların “zor durum” olacağına ilişkin örnek verilmemiş, bu durum tümüyle idarenin takdirine bırakılmıştır. Mücbir sebep durumunda süre kendiliğinden uzarken, zor durumda süre verilmesi için idareye başvurulması ve idarenin zor durumu kabul ederek ek süre vermesi şarttır.¹³⁸

2.8.3.2. Mücbir Sebep Hâlleri

2.8.3.2.1. Vergi Ödevlerinden Herhangi Birinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Kaza, Ağır Hastalık Ve Tutukluluk Hâli

Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hâli nedeni ile mükellef veya vergi sorumlusu; defter, kayıt ve belgelerini ibraz edememiş olabilir.

Burada dikkat edilmesi gereken ölçüt, bu durumların vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olmasıdır. Kişi eğer vekâlet verebilecek durumda ise, vekâlet vererek vergi ödevlerini gerine getirebiliyorsa engelinin bulunmadığını kabul etmek gerekir. Ayrıca “ağır kaza” hâlinin tutanak ve raporla, “ağır hastalık” hâlinin doktor veya hastane raporuyla, tutukluluk halinin ise mahkeme kararıyla ispatı gerekir.¹³⁹

Vergi idaresi, “ağır hastalık” hâlinde; hastanelerden (özel hastaneler dâhil) alınan raporlar hakkında il sağlık müdürlüğüne veya raporu

¹³⁷ VUK m. 17: “Zor durumda bulunmaları hasebiyle vergi muamelelerine müteallik ödevleri süresi içinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığı’nca münasip bir mühlet verilebilir. Bu mühletin verilebilmesi için:

1. Mühlet isteyen sürenin bitmesinden evvel yazı ile istemde bulunmalıdır.
2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmemelidir.
3. Mühletin verilmesi halinde verginin alınması tehlikeye girmemelidir.

Maliye Bakanlığı mühlet verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalline devredebileceği gibi bölgeler, iller, ilçeler veya sektörler ile iş kolları ya da mükellef grupları itibarıyla yazılı başvuru şartı aramaksızın da kullanabilir.”

¹³⁸ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, a.g.e., s. 363.

¹³⁹ Aydemir, İsa, Danıştay’ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, S. 289, Ekim, 2012, s. 183.

tanzim eden hastane başhekimliğine, hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşları tarafından (aile sağlığı merkezi, toplum sağlığı merkezi gibi) verilen raporlar hakkında da il sağlık müdürlüğüne yazı ile sormak suretiyle raporda belirtilen hastalığın mükellefin vergi ödevini yerine getirmesine engel olacak derecede ağır olup olmadığı hususunu araştırır.¹⁴⁰ “Poliklinik” vergi idaresi tarafından “hastane” olarak kabul edilmez.¹⁴¹ “Ağır kaza” hâlinde de, bu durumun hekim tedavisini gerektirmesinden hareketle yine hastane raporu aranır. Ancak trafik kazası nedeni ile yaralanan bir mükellefin ayakta tedavi olması hâlinde vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede bir ağır kazadan söz edilemez. Diğer yandan, üzerine kazayla dökülen sıcak su nedeni ile ağır şekilde yanan ve hastanelik olan bir mükellefin “mücbir sebep” nedenine dayanması mümkündür.¹⁴²

2.8.3.2.2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Yangın, Yer Sarsıntısı Ve Su Basması Gibi Âfet Durumları

Meydana gelen yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi âfet durumlarının vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engellemesi durumunda mücbir sebepten söz edilebilir. Örneğin; richter ölçeğiyle 4,00 şiddetinde bir yer sarsıntısı olması ve fakat bu sarsıntı sonucunda binalarda hiçbir hasar oluşmaması durumunda mücbir sebebin varlığı kabul edilemez.

Yangın, deprem, su baskını gibi âfetler bir bölgenin tamamını etkileyecek şekilde genel nitelik taşıması halinde mâlum sayılır. Bu durumda mükellefin mücbir sebebin varlığını ispat külfeti ortadan kalkar.¹⁴³ Ancak genel nitelikte olmayan âfetlerde mükellef mücbir sebebin varlığını ve sona erdiğini ispatla yükümlüdür. Vergi idaresi daha önce meydana gelen ve genel nitelik taşıyan deprem bölgelerinde yaptığı uygulamalarda, mahalli idare heyetlerinden aldığı görüşlere göre deprem bölgesindeki tüm mükellefler bakımından mücbir sebep halinin varlığını kabul etmiş, mücbir sebep halinin kalktığını da mahalli idare kurulunun

¹⁴⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 25/12/1986 tarih ve 1886/9 sayılı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi.

¹⁴¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün Ankara Valiliği’ne gönderdiği 07/07/1998 tarih ve 25114 sayılı yazı.

¹⁴² Özyer, Mehmet Ali: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Ankara, Temmuz, 2014, s. 86.

¹⁴³ Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 2004, s. 166.

görüşlerini dikkate alarak mükelleflerin tamamı için belirlemiştir.¹⁴⁴ Bu uygulamanın sebebi, genel nitelik taşıyan âfetlerde tek tek mükelleflerin durumlarını ispat etmeleri, bunun denetiminin sağlanması ve mücbir sebebin mükellefler açısından ayrı ayrı sona erdiğinin ispatındaki güçlüğüdür. Örneğin Danıştay; 29/06/2006 günü Ünye ve Fatsa ilçelerinde meydana gelen sel felâketi nedeniyle davacının mücbir sebep nedeniyle zayı olan defter ve belgelerini ibraz edemediğini kabul etmek suretiyle dava konusu tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir.¹⁴⁵

2.8.3.2.3. Kişinin İradesi Dışında Vukua Gelen Mecburi Gaybubet Hâli

Gaybubet durumunun mecburi olması ve kişinin iradesi dışında meydana gelmesi gerekir. Gaybubet; ortada bulunmama, yokluk, yitiklik anlamındadır. Bu kapsamda; savaş, olağanüstü hâl, seferberlik hallerinde

¹⁴⁴ Eroğlu, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara 1995, s. 48.

¹⁴⁵ Danıştay (4). Dairesi, 01/12/2011, 2008/3479 Esas, 2011/10552 Karar. Ayrıca bkz. “(...) defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının davacı şirket vekiline tebliğ edilmesine karşın, söz konusu evrakların ... plakalı aracın elektrik kontağından çıkan yangın sonucu zayı olduğunun bildirildiği, konu ile ilgili itfaiye ve jandarma tarafından düzenlenen tutanaklarda, davacı şirkete ait hangi evrakların zarar gördüğü hususunda tespit bulunmadığı gibi söz konusu belgelerin yangında zayı olduğu konusunda mahkeme kararı da olmadığı anlaşıldığından, olayda, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilmediği sonucuna ulaşıldığı”, Danıştay (3). Dairesi, 09/11/2010, 2009/1466 Esas, 2010/3512 Karar; “(...) defter ve belgelerin yandığına ilişkin davacının mahkemelerine ibraz ettiği polis memuru ve itfaiye elemanı nezdinde düzenlenen 04.10.2006 tarihli ‘yangın mahallinde zabıta ile müştereken tutulacak yangın raporu’nda defter ve belgelerin yandığına ilişkin bir tespit bulunmadığı gibi davacının ihtilaf konusu döneme ait yasal defterlerinin ve katma değer vergisi indirimine dayanak teşkil eden belgelerin söz konusu yangın olayında zayı olduğuna ilişkin bir mahkeme kararının da bulunmadığı anlaşıldığından davacı tarafından mücbir sebep olmaksızın defter ve belge ibraz edilmediği sonucuna ulaşıldığı”, Danıştay (3). Dairesi, 05/12/2011, 2009/4449 Esas, 2011/7335 Karar; “(...) davacı tarafından ileri sürülen defter ve belgelerin işyerinde çıkan yangında zayı olması nedeniyle ibraz edilemediği ve ilgili yerlerden temin edilen fatura fotokopilerinin inceleme elemanınca kabul edilmediği iddiaları karşısında, inceleme safhasında bu yönde herhangi bir belgenin temin edilmesinin mümkün olmadığının, davacı tarafından beyan edilmiş olması, yetkili yargı yerlerinden temin edilmiş bir zayı belgesinin bulunmaması ve mahkemeye sunulan yangın raporunun ... İnşaat Ticaret Limited Şirketi’ne ilişkin olarak tanzim edilmek üzere doğrudan davacıya ait bir bilgiyi içermediği, bu nedenle mücbir sebep kapsamına alınmasına olanak bulunmadığı”, Danıştay (4). Dairesi, 17/02/2011, 2010/1501 Esas, 2011/792 Karar.

aniden askere alınmalarda mecburi gaybubet halinin varlığı düşünülebilir. Tutukluluk hâli kanun hükmünde ayrıca belirtildiğinden, mecburi gaybubet kavramı içinde değerlendirilemez.

Bir bölgede ulaştırma araçlarında meydana gelen bozulmalar nedeniyle o bölgeden çıkılamaması ile sağlık tedbirleri nedeniyle uygulanan karantina nedeniyle bir bölgeden giriş çıkışların yasaklanması halinde de mecburi gaybubet hâlinin bulunduğu kabul edilebilir.

2.8.3.2.4. Sahibinin İradesi Dışındaki Sebepler Dolayısıyla Defter ve Belgelerinin Elinden Çıkış Bulunması Hâli

Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerinin elinden çıkmış bulunması hâli, yargı kararlarında, mücbir sebep olarak en çok karşılaşılan olaylardan biridir.¹⁴⁶ Taşınma,¹⁴⁷ muhasebeci

¹⁴⁶ “(...) şirket ortağı tarafından defter ve belgelerin Ankara’daki bir muhasebeciye inceletilmek üzere götürülürken, yolda lastiğin patlamasından ötürü bagajdaki tüm eşyaları yere indirdikleri, lastiği değiştirdikten sonra Amasya’da durduklarında evrakların olmadığını gördükleri, bunun üzerine savcılığa kayıp eşya ile ilgili olarak suç duyurusunda bulundukları ancak kovuşturmayaya yer olmadığı kararının verildiği ve kararın kesinleştiği ileri sürülmüş ise de, davacı şirketin kayıp olayı hukuken kabul edilebilir kanıtlarla kanıtlanamamıştır.”, Danıştay (9). Dairesi, 01/11/2011, 2008/2261 Esas, 2011/7293 Karar; “(...) defter ve belgelerin Ankara 16. İş Mahkemesine sunulmuş olması nedeniyle ibraz edilemediği ileri sürülmüşse de bu durumun 213 sayılı VUK’un 13. maddesindeki ‘sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve belgelerin elden çıkması’ olarak kabul edilemeyeceği, ayrıca anılan davanın 20.11.2005 tarihinde sonuçlandırıldığı, defter belge isteme yazısının 05.07.2008 tarihinde davacıya tebliğ edildiği sabit olup, 3 yıla yakın bir süre defter ve belgelerin akıbetinin araştırılmaması mücbir sebep kapsamında (değildir).”, Danıştay (3). Dairesi, 26/04/2011, 2010/639 Esas, 2011/1376 Karar; “(...) park halindeki ... plakalı taşıtta bulunan ve içinde defter ve belgelerin olduğu çantanın çalınması nedeniyle ibraz edilemediği iddia edilmiş ise de, polis memurlarınca düzenlenen tutanakta defter ve belgelerin çalındığına yönelik herhangi bir somut tespit bulunmadığı gibi zayı olduğuna dair mahkeme kararı da bulunmadığından, olayda, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz (edilmediği)”, Danıştay (3). Dairesi, 19/12/2011, 2009/2852 Esas, 2011/7599 Karar.

¹⁴⁷ “(...) defter ve belgelerin geçerli bir mücbir sebep gösterilmeden ibraz edilmemiş olması sebebiyle sanığa yüklenen suçun tüm unsurları itibarıyla oluşup sübuta erdiği ve cezalandırılmasına karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, görgüye dayalı bir tanık beyanına ya da somut bir delile dayanmayan kendi iddiasından ibaret 2001 ve 2004 yıllarına ait defter ve belgelerinin içerisinde bulunduğu kolinin taşınmayla düşünmesi nedeniyle annesinin evine götürdüğü esnada çalındığına ilişkin 17.06.2006 tarihli müracaatı ve sanığın iddiasına konu hırsızlık olayına dair görgüye dayalı bil-

değiştirmek,¹⁴⁸ muhasebeciye ulaşmamak,¹⁴⁹ defter ve belgelerin muhasebecinin bürosundan çalınması,¹⁵⁰ Asliye Ticaret Mahkemesince davacının zayi belgesi istemine yönelik talebinin reddedilmesi,¹⁵¹ zayi belgesi verilmesi için Asliye Ticaret Mahkemesine açılan davanın, davacının saklamak zorunda olduğu, şirket merkezinde saklanması asıl olan dört yıla ait tüm defter ve belgelerin hastane bahçesindeki büfeden cüzi miktardaki gıda maddesiyle birlikte çalındığının iddia edilmesi,¹⁵² defter ve belgelerin şirketin eski sahiplerinde bulunması,¹⁵³ kaybolduğu,¹⁵⁴ defter ve belge isteme yazısı oğluna tebliğ edilmesine rağmen oğlu tarafından tebligattan haberdar edilmediği,¹⁵⁵ defter ve belgelerinin eşi

gisi olmayan tanıkların soyut beyanlarına itibar edilerek atılı suçu işlediğinin sabit görülmediği ve şüphenin oluştuğu gerekçesiyle yazılı şekilde beraatine dair hüküm kurulması, yasaya aykırı (...)", Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 08/03/2012, 2010/3262 Esas, 2012/3147 Karar; "Sanığın aracından defter ve belgelerin çalındığına ilişkin beyanı dışında bir tespitin bulunmadığı, iddia edilen hırsızlık olayı nedeniyle sanığın müşteki sıfatıyla duruşmada 'aracının aynı gün bulunduğu, içinden bir şeyin çalınmadığı ve şikayetçi olmadığına' dair beyanda bulunduğu ve davanın kullanma hırsızlığı kabul edilerek şikayetten vazgeçme sonucu düşürüldüğü, ayrıca 1999 takvim yılına ait defter ve belgeleri 2001 yılı içinde araçta bulundurup saklamanın işin niteliğine ve yaşamın olağan akışına ters düştüğü gibi suça konu belgelere ilişkin TTK'na dayanılarak mahkemeden zayi belgesi verilmesine dair Ticaret Mahkemesinde açtığı davanın da takipsiz bırakıldığı gözetilmeden yazılı şekilde beraatine karar verilmesi, yasaya aykırı (...)", Yargıtay (7). Ceza Dairesi, 31/03/2009, 2006/11364 Esas, 2009/3755 Karar.

¹⁴⁸ Danıştay (3). Dairesi, 24/11/2011, 2009/5173 Esas, 2011/6705 Karar.

¹⁴⁹ Danıştay (9). Dairesi, 08/02/2012, 2009/9527 Esas, 2012/451 Karar.

¹⁵⁰ Danıştay (9). Dairesi, 24/11/2011, 2008/6004 Esas, 2011/7939 Karar.

¹⁵¹ Danıştay (9). Dairesi, 21/09/2011, 2008/3910 Esas, 2011/6244 Karar.

¹⁵² Danıştay (7). Dairesi, 14/06/2005, 2004/3178 Esas, 2005/1220 Karar.

¹⁵³ Danıştay (4). Dairesi, 19/04/2011, 2008/5871 Esas, 2011/2360 Karar.

¹⁵⁴ "Defter ve vesikaların mücbir sebeplerden dolayı kaybolduğunun tespiti için yapılan talep üzerine TTK'na göre mahkemeden alınan kararların, nizasız ve hasımsız kaza (çekişmesiz yargı) usulüne tâbi olması nedeniyle her zaman aksi ispatlanabilir. Yine, sık sık başvurulmuş kaybolmaya dair basın yolu ile ilân yaptırılması ve keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi de bu kapsam ve nitelikte kabul edilmelidir. Ayrıca VUK'nun 253. maddesinde yer alan saklama zorunluluğunun gerektirdiği özenin gösterilmemesinden dolayı defter ve belgelerin kaybedilmesi olgusunun mücbir sebep olarak kabulü olanaksızdır." Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 06/11/2001, 2001/9437 Esas, 2001/10256 Karar.

¹⁵⁵ Danıştay (4). Dairesi, 22/11/2011, 2008/3026 Esas, 2011/9632 Karar.

tarafından çöpe atıldığı¹⁵⁶ gibi iddialar defter ve belgelerin ibraz edilememesinde mücbir sebep olarak kabul edilmemiştir. Ancak vergi idaresince, hastanede yatarak tedavi gören bir serbest muhasebeci mali müşavir için hastanede geçen süreyi hem kendisi ve hem de defterlerini tuttuğu mükellefler için mücbir sebep olarak kabul etmiştir.¹⁵⁷

Buna karşılık, “(...) davacının işyerinde bulunan ve Ankara Emniyet Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlar Şube Müdürlüğü ekiple-rince el konulan defter ve belgelerin inceleme elemanında veya Ankara (15). Asliye Ceza Mahkemesi’nde olduğu anlaşıldığından davacının, defter ve belgelerini mücbir sebep dolayısıyla ibraz edemediği” kabul edilmiştir.¹⁵⁸ Yine, “(...) defter ve belgelerin muhasebecisinin işyerinde olduğu, muhasebecisinin işyerinin talan edildiği, bu nedenle defter ve belgelere ulaşamadığı, muhasebecisinin intihar ettiğinin iddia edildiği, intihar olayına ilişkin olarak ispat edici bilgi ve belgelerin davacı tara-fından dosyaya ibraz edildiği, bu durumun mücbir sebep oluşturduğu” kabul edilmiştir.¹⁵⁹ Yine, ortaklardan birinin diğerleri aleyhine açtığı dava nedeniyle defterlerin bilirkişiler tarafından incelenmesine karar verilmesi de mücbir sebep olarak değerlendirilebilir.¹⁶⁰

2.8.4. Zayi Belgesi Alınmış Olması

6102 sayılı TTK,¹⁶¹ ticari defterlerin saklanması konusunda yeni bir rejim benimsemiştir.¹⁶² TTK’nun 82/5 maddesine göre, ticari defterlerin saklama ve ibraz zorunluluğu (10) yıldır. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilanço-nun düzenlendiği, yılsonu ve konsolide finansal tablolarının hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu tak-

¹⁵⁶ Danıştay (4). Dairesi, 29/11/2011, 2008/5025 Esas, 2011/10526 Karar.

¹⁵⁷ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün Şanhurfa Valiliği’ne gönderdiği 15/07/1999 tarih ve 30257 sayılı yazı.

¹⁵⁸ Danıştay (4). Dairesi, 26/10/2010, 2009/7418 Esas, 2010/5299 Karar.

¹⁵⁹ Danıştay (9). Dairesi, 17/11/2011, 2008/8577 Esas, 2011/7745 Karar.

¹⁶⁰ Pamukçu, Celâl: Vergi İşlemleri İle İlgili Süreler ve Süreleri Uzatın Haller, Vergi Dünyası, S. 17, Ocak, 1983, s. 37.

¹⁶¹ RG, 14.02.2011, 27846.

¹⁶² Yerlikaya, Gökhan Kürşat: Türk Vergi Hukukunda Ticari Defterlerin Çalınması ve Zayi Belgesi Alınmasının Sonuçları, Vergi Sorunları Dergisi, S. 274, Temmuz, 2011, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4507>, Erişim Tarihi: 12/11/2015.

vim yılının bitimiyle başlar (TTK m. 82/6). Gerçek kişi olan tacirin ölümü hâlinde mirasçıları ve ticareti terk etmesi hâlinde kendisi, defter ve kâğıtları saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmî tasfiyesi hâlinde veya tüzel kişi sona ermişse, defter ve kâğıtlar TTK'nun 82/1 gereğince (10) yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır (TTK m. 82/8).

Defter ve belgeleri VUK'nun 253. maddesi gereğince (5) yıl süre ile saklamak zorunda olan mükellefler, defter ve belgelerin saklama süresi içinde; yangın, su baskını ve yer sarsıntısı gibi mücbir sebepler nedeni ile yok olması durumunda, bu durumu öğrendikleri tarihten itibaren (15) gün içinde, işletmenin bulunduğu yer mahkemesine başvurarak kendilerine zayi belgesi verilmesini isteyebilirler. Zira mükellef defter ve belgelerin zayi olduğunu bir belge ile ispat etmek zorundadır. Aksi halde, defter ve belgeler ibraz edilmemiş sayılır (TTK m. 82/7-8, VUK m. 13/4, 30/3, 253 ve 359/a-2).

“Zayi belgesi” alınması imkânı, sadece tacirlere mahsustur. Örneğin; serbest meslek faaliyetinde bulunan bir avukat, bürosundan serbest meslek kazanç defterinin ve makbuzlarının çalındığını iddia ederek mahkemeye başvurmak suretiyle kendisine zayi belgesi verilmesini isteyemez.

TTK'nun 82/7 maddesi; “Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı **gibi**¹⁶³ bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.” şeklindedir. Tek başına zayi belgesinin alınmış olması, mükellefin defter ve belgeleri ibrazdan kaçınma kastı ile hareket etmediği anlamına gelmez. Örneğin, defter ve belgelerin yandığının savunulması halinde,¹⁶⁴ suçun oluşumu bakımın-

¹⁶³ Hükümdeki “gibi” ilgecinden, sayılan durumların sınırlayıcı değil, açıklayıcı olduğu ve emsal olarak gösterildiği anlaşılmaktadır. Bu niteliği nedeni ile hükmün, ticaret mahkemesi hâkimine hukuk yaratma imkânı tanıdığından, defter-belge ibraz etmeme (gizleme) suçunun oluşumu bakımından vergi ceza hukukuna yansımaları da dikkate alındığında, “kanunilik” ilkesinin bir istisnası olduğu söylenebilir.

¹⁶⁴ Asliye Ticaret Mahkemesince işyerinde çıkan yangında zayi olduğuna karar verilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi mücbir sebep halini oluşturur, Danıştay (3). Dairesi, 05/12/2011, 2009/3569 Esas, 2011/7323. “Olayda; davacı tarafından, işyerinde çıkan yangında zayi olduğu belirtilerek defter ve belgeler incelemeye ibraz

dan, yangının meydana geldiğine ilişkin tutanaklar (yangın tutanakları), varsa yürütülen soruşturma veya kovuşturma dosyası getirtilerek yangının gerçekleşip gerçekleşmediği, yangının mahiyeti, çıktığı alan ve yoğunluğu, ibrazı istenen defter ve belgelerin yanması sonucunu doğurmaya elverişli olup olmadığı değerlendirilmeli, gerektiğinde tutanak tanzim eden tanıklar da dinlenerek sonucuna göre karar verilmelidir.¹⁶⁵

Defter kayıt ve belgelerin saklama sorumluluğu mükellefe (veya vergi sorumlusuna) ait olup, bu sorumluluk devredilemez. Bu sorumlu-

edilmemesine karşın, bu konuda adli yargı yerinde alınmış bir zayi belgesi sunulmadığı gibi, itfaiyece olay anında tutulan tutanakta, defter ve belgelerin yandığına dair herhangi bir saptamanın da yapılmadığı dikkate alındığında, mücbir sebebin varlığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.”, Danıştay (7). Daire, 10/06/2004, 2003/1400 Esas, 2004/1701 Karar.

¹⁶⁵ “Sanığın 1993 ve 1994 yıllarına ait defter ve belgeleri istenmesine rağmen yetkililere ibraz etmeyip gizlediği iddia olunarak 213 sayılı kanunun 359. maddesinin uygulanması suretiyle cezalandırılması için kamu davası açılmış; sanık savunmasında, istenen defter ve belgelerin yandığını ileri sürmüş ve İstanbul 4. Ticaret Mahkemesi’nin kararını delil olarak göstermiştir. Defter ve vesikaların mücbir sebeplerden dolayı kaybolduğunun tespiti için yapılan talep üzerine 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 68/son maddesine dayanılarak mahkemeden alınan kararın, nizasız ve hasımsız kaza usulüne tâbi olması nedeniyle her zaman aksi ispatlanabilir. Bu nedenle, sanığın defter ve belgelerin yandığına ilişkin savunması karşısında suçun oluşması yönünden usulüne uygun tebligatın aranmayacağı da gözetilerek, yangının meydana geldiğine ilişkin tutanaklar ve varsa soruşturma evrakı getirtilerek yangının vaki olup olmadığı, mahiyeti, çıktığı alan ve yoğunluğu, ibrazı istenen defter ve belgelerin yanması sonucunu doğurup doğurmayacağı değerlendirilip, karara varılması gerekirken, sanık vekilinin mahkemeye sunduğu, 4. Ticaret Mahkemesi’nin zayi belgesi verilmesine ilişkin kararının onaysız fotokopisine dayanılmak suretiyle ve eksik soruşturma ile beraat hükmü tesisi yasaya aykırıdır.”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 19/04/2001, 2001/3049-3886; “Delil olarak mahkemeye sunulan 13.03.1991 tarih ve 386 numaralı yangın raporu içeriğinden; İdris Pilaş’a ait 507 numaralı muhasebe bürosunda yangın çıktığı ve bu yangın neticesi (miktarı tespit edilemeyen evrakın bir kısmının tamamen, bir kısmının ise kısmen yandığı) belirlenmesine ve sanığın, 04.12.1991 dönemine ait olmak üzere yeni işletme defterini 08.10.1991 tarihinde notere tasdik ettirdiğinde bir uyuşmazlık bulunmamasına, aşamalardaki değişmeyen ısrarlı anlatımlarında da ibrazı istenen defter belgelerin bu yangında yandığını ileri sürmesine göre, savunmaya konu mücbir sebebin dayandığı olayın vukuunun, defter belgelerin sahibinin iradesi dışında elden çıkması sonucunu doğuracak nitelikte ve yoğunlukta olduğu, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik bir tertip niteliğinin bulunmadığı mahkemece serbestçe ve vicdani kanaata dayanılarak kabul ve takdir edilmiş bulunmakla tebliğnamedeki bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir.”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 16/04/2001, 2001/3187-3642.

luğun gerekli kıldığı özenin gösterilmemesi nedeni ile defter ve belgelerin elden çıkmasına sebebiyet verilmesi halinde bu durum irade dışı kaybolma olarak kabul edilmez.¹⁶⁶ Kanunda sayılan ve aynı zamanda noter tasdikleri tamamlanmış¹⁶⁷ defter ve belgeler hakkında “zayi belgesi” talep edilebilir. Örneğin; yazarkasa ticari defterler arasında sayılmadığından, işyerinden çalınan yazarkasa için zayi belgesi alınması mümkün değildir.¹⁶⁸ Zayi belgesi talebine ilişkin dava “çekişmesiz” bir dava türü olup, mahkeme, bu davada gerekli gördüğü tüm delilleri celp edebilir. Bu dava, aslında, defter ve belgelerin zayi olması şeklindeki vakıanın tespitine yönelik olduğundan “delil tespiti” niteliğindedir.¹⁶⁹ Tespit davası¹⁷⁰ ile karıştırılmamalıdır.

Mahkeme, ticari defterlerin zayi olmasına ilişkin tüm vakıaları ve delilleri inceledikten sonra bir karar verir. Örneğin; ticari defterlerin ça-

¹⁶⁶ “Defter kayıt ve belgelerin muhafaza sorumluluğu mükellefe ait olup devredilemeyeceği, bu sorumluluğun gerektirdiği özenin gösterilmemesinden dolayı elden çıkmasına sebebiyet verilmesinin irade dışı kaybolma olarak da kabul edilemeyeceği gözetilmeden tüm unsurları itibarıyla oluşan müsnet defter ve belgeleri gizlemek suçundan sanığın mahkûmiyetine karar verilmesi gerekirken 1995 yılı yasal defter ve belgelerin 29.07.1997 tarihinde meydana gelen trafik kazasında vefat eden M.Ç. tarafından muhafaza edildiği, ölümü nedeniyle bulunamadığından ibraz edemediğine ilişkin savunması ile ölüm belgeleri fotokopilerine dayanarak beraatına dair hüküm kurulması yasaya aykırıdır.”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 21/11/2001, 2001/0007-10725.

¹⁶⁷ “Ticari defterler, notere tasdik ettirilmemiş ise, bu defterler için zayi belgesi istenemez.”, Yargıtay (11). Hukuk Dairesi, 09/06/1997, 1997/4020-4349.

¹⁶⁸ “Davacının yazarkasası işyerinden çalınmış olup, yazarkasa, zayi belgesi istenebilecek defter ve belgelerden değildir.”, Yargıtay (11). Hukuk Dairesi, 15/01/2001, 2000/9127 Esas, 2001/43 Karar.

¹⁶⁹ 6100 sayılı HMK m. 400: “(1) Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir. (2) Delil tespiti istenebilmesi için hukuki yararın varlığı gerekir. Kanunda açıkça öngörülen haller dışında, delilin hemen tespit edilmemesi hâlinde kaybolacağı yahut ileri sürülmesinin önemli ölçüde zorlaşacağı ihtimal dâhilinde bulunuyorsa hukuki yarar var sayılır.”

¹⁷⁰ 6100 sayılı HMK m. 106: “(1) Tespit davası yoluyla, mahkemeden, bir hakkın veya hukuki ilişkinin varlığının ya da yokluğunun yahut bir belgenin sahte olup olmadığının belirlenmesi talep edilir. (2) Tespit davası açanın, kanunlarda belirtilen istisnai durumlar dışında, bu davayı açmakta hukuken korunmaya değer güncel bir yararı bulunmalıdır. (3) Maddi vakıalar, tek başlarına tespit davasının konusunu oluşturmaz.”

lınması¹⁷¹ gerekçesiyle mahkemeden zayi belgesi talep edildiğinde, çalınma fiilinin tutarlı, rasyonel ve ekonomik olması, sahibinin de ticari defterleri korumada dikkatli ve özenli davranması gerekir. Defterlerini çaldıran tacir, mahkemeden aldığı zayi belgesini ileri sürerek mücbir sebep halinden yararlanabilir. Defterleri çalınan tacir mahkemeden aldığı zayi belgesi ile ibraz edememesinin tevsikine yönelik olarak mücbir sebep halinin varlığını ispat etmiş olur. Bu durum, aynı zamanda, tarh zamanlaşımını da durdurur. Ancak zayi belgesi almış olsa bile tacir hakkında resen tarhiyat yapılabilir. Kaldı ki ceza mahkemesi zayi belgesi ile bağlı olmayıp, vakıayı kendisi de tüm yönleri ile araştırabilir. Eş anlatımla, mücbir sebebe müteallik zayi belgesi, mükellef taciri sadece cezai yaptırımlardan korur. Ancak vergi kaybına yol açan fiil ile mücbir sebep arasında nedensellik ilişkisi aranmalıdır.¹⁷² Diğer yandan, ticari defterler notere tasdik ettirilmemiş ise, bu belgeler için zayi belgesi istenemez.¹⁷³ Kaldı ki defterlerin notere tasdik ettirilmediği durumda, “gizleme” suçundan da söz edilemez.

Mükellefler VUK hükümlerine göre tutmak ve saklamak zorunda oldukları defter ve belgelerini yasal olarak incelemeye yetkili bulunan ve VUK’nun 135. maddesinde belirtilen kimselere ibraz etmemeleri durumunda, KDV yönünden her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı olmak üzere matrah takdiri yoluyla tarhiyat yapılır ve vergi dairesine vermiş oldukları KDV beyannamelerinde gösterdikleri indirimler kabul edilmeyerek resen vergi tarh edilir. Ticaretle iştigal eden tacirler çeşitli firmalarla mal ve hizmet alımı ve satımı yaparlar. Bu durumda birbirleriyle ticaret yapan tacirlerin alış ve satış işlemleri birbirlerinin hesap ve kayıtlarında bulunur. Bazı durumlarda da tacirler ticari gereklerden do-

¹⁷¹ “Sanığa 1997-1998 takvim yıllarına ait defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının 20.08.1998 tarihinde tebliğ edilip, verilen 15 günlük yasal sürenin sonu olan 05.09.1998 tarihine kadar istenen defter ve belgelerin ibraz edilmediği, otelinde vuku bulduğunu bildirdiği yalnızca defter ve belgelerinin çalındığına ilişkin yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmeyen hırsızlık olayını ise suç oluştuktan sonra 24.09.1998 tarihinde ihbar ettiği ve dosyaya celp edilen Sulh Ceza Mahkemesinin dosyası kapsamına göre sanığın otelinden hırsızlık yapıldığına dair bir kanıtın bulunmadığı, bu nedenle ileri sürülen defter ve belgelerin çalındığına dair soyut hırsızlık iddiasının mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı gözetilmeden, mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat hükmü tesisi (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 04/05/2005, 2004/8664 Esas, 2005/2398 Karar.

¹⁷² Danıştay (3). Daire, 02/05/2007, 2006/3541 Esas, 2007/1377 Karar.

¹⁷³ Güçlü, Faruk: Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı, Ankara, 1998, s. 58.

layı kendi aralarında KDV iade, indirim ve mahsuplaşmaya gidebilir. Buna göre defterlerini hırsızlık nedeni ile zayi eden ve zayi belgesini elinde bulunduran tacir mükellef, KDV indirimi, iadesi ve mahsubuna esas olan mal ve hizmet satın aldığı veya sattığı firmalardan bu belgelerin fotokopisini alarak elindeki zayi belgesi ile inceleme elemanlarına ibraz eder ve inceleme elemanları da yapacakları karşıt incelemede söz konusu tutarları saptar ise, bu durumda yapılan KDV iadesi, indirimi ve mahsubu kabul edilir. Burada zayi belgesi, tacir mükellefin usul hukuku bakımından hakkını muhafaza eder. Defterleri çalınan tacir elindeki zayi belgesi ile fotokopileri takdim ettiğinde mükellefin gerçek vergisel durumuna vâkıf olunur. Bu da gelirin gerçek olması ve ekonomik yaklaşım ilkesine uygun düşer. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29. maddesine göre, mükellefler, vergiye tâbi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilirler. Aynı kanunun 34/1 maddesine göre; *“Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”*

282 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nin¹⁷⁴ “Katma Değer Vergisi İndirim ve İadesi” başlıklı (7/a) bölümünde, tabii âfet nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin durumlarını TTK uyarınca yetkili mahkeme kararı ile belgelemeleri halinde KDV indiriminin reddedilemeyeceği, bu mükelleflerin nakden veya mahsuben talep ettikleri KDV iadelerinin, iade talebi ile ilgili alış ve giderlerine ait KDV'nin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yapılabileceği belirtilmiştir. Bunun yanında 84 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nin¹⁷⁵ “Mücbir Sebep Nedeniyle Belgeleri Zayi Olanlara İade” başlıklı (1.1.3.2.) bölümünde; VUK'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerin zayi olduğunu TTK'na uygun olarak ispat eden mükelleflerin nakden veya mahsuben iade taleplerinin, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV'lerin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirileceği, indirim konusu yapılan KDV'lerin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin

¹⁷⁴ RG, 21/12/1999, 23913.

¹⁷⁵ RG, 23/11/2001, 24592.

herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde ise iade işleminin inceleme sonucu düzenlenecek inceleme raporuna göre yapılacağı açıklanmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, inceleme elemanı tarafından istenilen kanuni defter ve belgelerin VUK’nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebepler nedeniyle zayi olduğunun TTK uyarınca yetkili mahkemeden alacakları mahkeme kararı ile belgelemeleri ve 282 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nde açıklandığı şekilde, indirim ve iade konusu yapılan KDV’nin de satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğini (satıcının defter ve belgelerinin zayi olması halinde ilgili dönemde verginin ödendiğinin satıcının bağlı bulunduğu vergi dairesi kayıtları ile veya satıcının ibraz ettiği tahakkuk fişi ile) ispat etmeleri, yaptırılacak vergi incelemesi neticesinde inceleme elemanlarınca, satıcı mükelleflerin tahsil ettiği KDV’nin beyan edilerek ödendiğinin tespit edilerek olumlu kanaat oluşması halinde, söz konusu KDV’nin genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması, indirim konusu yapılamayan vergilerin ise iade edilmesi mümkündür. Defter ve belgelerini süresi içinde mücbir sebeple kaybettiğini ispatlayan, ancak zayi belgesi almayan mükelleflerin KDV indirimleri reddedilir.

KDV Genel Uygulama Tebliği¹⁷⁶ ile 1 ilâ 123 seri numaralı KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu Tebliğin “Defter ve Belgelerin Zayi Olması (Yangın, Su Baskını, Çalınma Gibi) Durumunda İade” başlıklı IV/D-2 maddesine göre, VUK’nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu TTK’nun 82. maddesine uygun olarak ispat eden mükelleflerin iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV’nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dâhil edildiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır. Mücbir sebep hali bulunan satıcının beyanname verme ve buna ilişkin vergiyi ödeme süresinin VUK’nun 111. maddesi uyarınca uzamış olması halinde bu süre içindeki iade talepleri de genel esaslara göre yerine getirilir.

KDV Kanunu’nun 29 ve 34. maddeleri gereğince KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için; vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli ve söz konusu belge-

¹⁷⁶ RG, 26/04/2014, 28983.

ler, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir. Buna göre, defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayi olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptıkları vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekir. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyannamesine dâhil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilir.

Aynı Tebliğin “Defter ve Belge İbrahim Etmeme” başlıklı IV/E-9.2 maddesine göre ise; vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca ibraz istenen, varlığı noter kayıtları veya sair surette sabit olan defterlerin ve ilgili dönem kayıtlarına esas belgelerin mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle KDV mükellefleri tarafından ibraz edilmemesi durumunda, mükellef özel esaslar kapsamına alınır. Bu tespitin varlığı için defter ve belge ibrazına ilişkin ek süre dâhil verilen sürenin dolmuş olması gerekir. Özel esas uygulaması bakımından “defter ve belge” ifadesinden, VUK uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılır. Örneğin; ödeme kaydedici cihazı kullanım dışı kaldığı halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servişçe düzenlenmesi gereken tutanağı ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükelleflerin bu fiilleri “defter ve belge ibraz etmeme olumsuz tespiti” kapsamında değerlendirilmez. Aynı şekilde ilgili dönemdeki KDV’ye tâbi mal ve hizmet alışlarına ilişkin fatura ve benzeri belgelerin dökümünü gösteren “İndirilecek KDV Listesi”nin ibraz edilmemesi de bu kapsamda bir olumsuz tespit olarak değerlendirilmez. Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin varlığından söz edilebilmesi için defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının mükellefe tebliği gerekmekte olup, söz konusu yazının VUK’nun 93 ilâ 109. maddeleri arasında düzenlenen “Tebliğ” hükümleri doğrultusunda tebliğinin sağlanmış olması gerekir. Faaliyetini sona erdirenlerin kullanılmayan belgelerini iptal edilmek üzere ibraz etmemesi de bu kapsamdadır.

Mücbir sebep sayılan haller dışındaki nedenlerle defter ve belgelerini ibraz etmedikleri konusunda tespit bulunanların, tespitin ilgili olduğu döneme ait iade talepleri defter ve belgeleri ibraz etmedikleri sürece yerine getirilmez. Henüz sonuçlanmayanlar dâhil diğer dönemlere ait iade talepleri ise iki kat teminat karşılığında veya münhasıran vergi inceleme sonucuna göre yerine getirilir. Teminat vergi inceleme raporu

sonucuna göre çözülür. Defter ve belgelerini daha sonra idareye ibraz eden mükellefin genel esaslara dönüşü sağlanır ve henüz sonuçlanmayan iade talepleri de dâhil olmak üzere iade talepleri genel esaslara göre yerine getirilir. Defter ve belgelerini VUK’nun 13. maddesinde yer alan mücbir sebep hallerinden biri nedeniyle ibraz edemeyen mükelleflere özel esaslar uygulanmaz. Haklarında, tarh zamanaşımı öncesi dönemlere ilişkin olarak defter-belge ibraz etmeme tespiti bulunan mükelleflerin iade talepleri, tarh zamanaşımının dolduğu tarihten itibaren genel esaslara göre yerine getirilir.

Ticaret mahkemesinden alınan zayi belgesi ceza mahkemesini bağlamaz.¹⁷⁷ Dosyadaki deliller; defter ve belgelerin kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı, akla uygun ve inandırıcı ve geçerli kılmalı, hâkimde, bu yönde vicdani kanı oluşturmalıdır. Ceza muhakemesinde hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan hâkim, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların vukuu şekli ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibarıyla mutaat ortam, yer ve mekânda saklanıp saklanmadığını, olayın meydana gelme ihtimalini, doğal ve kaçınılması mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığını, öngörülebilme ve neden-sonuç ilişkisini, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliğinde olup olmadığını araştırmalı, ayrıca sair durumlar ile olayın arz ettiği özelliği, duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre serbestçe takdir edip, irdelleyip değerlendirmelidir.¹⁷⁸ Defter kayıt ve belgelerin irade dışında meydana gelen mücbir sebep hâli nedeni ile tamamen veya kısmen ibraz edilememesi halinde gizleme suçunun yasal unsurları oluşmaz.

Zayi belgesi, aksi ispat edilinceye kadar, geçerliliğini korur. Zayi belgesi talebine ilişkin davalar, TTK’nun 82/7 maddesine göre, çekişmesiz (hasımsız, husumet yöneltilmeden) açıldığından, verilen karar kesin

¹⁷⁷ “Defterlerinin çalındığına ilişkin ticaret mahkemesinden alınmış karar, ceza mahkemelerini bağlayıcı nitelikte değildir. Ceza davalarında kanıtlama (ispat) kanunen geçerli her türlü delil ile olabilir; soruşturulması gerekir.”, Yargıtay (9). Ceza Dairesi, 26/10/1981, 1981/3250-3536.

¹⁷⁸ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 18/02/2002, 2002/1085-1365.

hüküm niteliğinde olmaz.¹⁷⁹ Bu nedenle alındıktan sonra vergi dairesi tarafından iptali de istenebilir.¹⁸⁰

2.8.5. Mücbir Sebebin Süresi

VUK'nun 15. maddesinde, aynı kanunun 13. maddesinde yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği, bu takdirde tarh zamanaşımının işlemeyen süreler kadar uzayacağı, bu hükmün uygulanabilmesi için mücbir sebebin mâlum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesinin lâzım olduğu hükme bağlanmıştır. Mücbir sebep halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyeceği için mücbir sebebin başladığı ve sona erdiği tarihlerin tespiti çok önemli olup, mükellefin ispatına bağlıdır.

Mücbir sebep hâllerinin hepsinde mücbir sebebin başladığı tarih, bu durumlara maruz kalınan andır. Tabii âfetlerde âfetin meydana geldiği gün, şahsî âfetlerde kişinin bu âfete maruz kaldığı gün, ağır hastalık ve ağır kaza hallerinde bunların gerçekleştiği gün, tutuklama halinde cezaevine girildiği gün, mecburi gaybubetlerde gaybubetin meydana geldiği gündür.¹⁸¹ Mücbir sebebin sona erdiği tarih ise, tabii âfetlerde, idare tarafından mücbir sebebin sona erdiğinin ilân edildiği gündür. Şahsî nitelikli âfetlerde ise, mükellef tarafından âfetin kendisi yönünden sona erdiğinin ispat edilebildiği gündür. Ağır kaza halinde yaralanma durumu varsa hastaneden taburcu edildiği gün veya doktor raporunun bittiği gün, yaralanma yoksa ağır kaza hâlinin etkisinin bittiği gün, ağır hastalık hâllerinde duruma göre hastaneden taburcu edildiği gün veya

¹⁷⁹ “2004 yılına ait defter ve belgelerinin incelenmek üzere ibrazı istenen sanık her ne kadar Ağır Ceza Mahkemesindeki davası nedeniyle kaçak durumuna düştüğünü ve işleri ile ilgilenemediğini, işyerinde bulunan defter ve belgelerinin çalındığını beyan etmiş ve bu yönde zayı halinin tespitine ilişkin karar almış ise de, Ağır Ceza Mahkemesi kararının 17.01.2005'te kesinleşmesi, 20.09.2006 tarihinde defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligattan sonra 22.09.2006 tarihinde zayı halinin tespiti için dava açması, alınan zayı kararının nizasız ve hasımsız kaza usulüne tâbi olması, başka bir suç nedeniyle kaçak duruma düştüğü ve işleri ile ilgilenemediği kabul edilse bile defter ve belgelerin muhafazası için gerekli dikkatin gösterilmemesi sonucu kayba sebebiyet verildiğinin anlaşılması nedeniyle kaybın mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceği ve bu durumun sanığın kastını ortadan kaldırmayacağı (...)”, Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 09/12/2011, 2008/17849 Esas, 2011/23107 Karar.

¹⁸⁰ Yargıtay (11). Ceza Dairesi, 07/03/2005, 2004/5487 Esas, 2005/2068 Karar.

¹⁸¹ Arıcı, Mehmet Nadir: Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1989, s. 117.

doktor raporunun bittiği gün, tutukluluk hâlinde tahliye günü, mecburi gaybubet hâlinde gaybubetin sona erdiği gündür.¹⁸²

Sonuç

VUK’nun 359/a-2 maddesinde düzenlenen “gizleme (defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi)” suçunun oluşabilmesi için vergi kanunlarına göre; tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunluluğu bulunan, varlığı noter tasdik ve kayıtları veya sair suretlerle sabit olan bir belgenin bulunması, VUK’nun 253. maddesinde belirtilen beş yıllık saklama süresinin geçmemiş olması, defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişiler tarafından ve vergi incelemesi için VUK’nun 139/2 maddesine göre usulünce istenmiş olması, defter ve belgelerin belirlenen süre içinde getirilmemiş olması ve ayrıca tüm bu şartların bir arada olmasının yanı sıra, geçerli bir mazeret veya mücbir sebep hâli olmaksızın istenilen defter, kayıt ve belgelerin süresinde ibraz edilmemiş olması şarttır.

“Gizleme” suçunun kanunilik unsuru kapsamında yukarıda incelenen şartların her biri ceza mahkemeleri tarafından titizlikle değerlendirilmeli ve suçun kanunilik unsurunun aradığı şartların tümünün bir arada gerçekleşmediği olaylarda sanığa “gizleme (ibraz etmeme)” suçu nedeni ile ceza verilmemelidir.

KAYNAKÇA

AĞAR, Serkan: Vergi Tahsilâtundan Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara, Şubat, 2009.

AĞAR, Serkan: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 58, 2005.

AKCAN, Recep; Albayrak, Hakan: Tebligat Hukuku, Güncellenmiş 2. Baskı, Ekim, 2015, Ankara.

AKGÜNER, Süha; Sekdur, Mahmut: Naylon Fatura, Ankara, 2004.

AKKAYA, Mustafa: Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, AÜHF Dergisi, C. 46, S. 1-4, 1997.

¹⁸² Aydemir, a.g.m., s. 188.

- ALACAKAPTAN, Uğur: Suçun Unsurları, Ankara, 1970.
- ARICA, Mehmet Nadir: Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1989.
- ARTUK, Mehmet Emin: Ceza Kanununun Suç Siyaseti Bilimi Açısından Değerlendirilmesi, Ceza Hukuku Dergisi, Ankara, 2006.
- ARTUK, Mehmet Emin; Gökçen, Ahmet; Yenidünya, A. Caner: 5237 Sayılı Yeni TCK'ya Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Genel Hükümler-I, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, Ankara, 2006.
- AYDEMİR, İsa, Danıştay'ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, S. 289, Ekim, 2012.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin; BOZDAĞ, Ahmet: Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür (Afyonkarahisar Örneği), Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C. X, S. II, 2008.
- BULUTOĞLU, Kenan: Türk Vergi Sistemi, C. 2, 6. Baskı, Ankara, 1979.
- CENTEL, Nur; Zafer, Hamide; Çakmut, Özlem: Türk Ceza Hukukuna Giriş, 7. Baskı, İstanbul, 2011.
- DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, 2008.
- DÖNMEZER, Sulhi: Kişilere Karşı Cürümler, 15. Baskı, İstanbul, 1998.
- ERMAN, Sahir: Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku-VI, İstanbul, 1988.
- EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1995.
- EYÜPGİLLER, S. Saygın: Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, Yaklaşım, S. 113, Mayıs, 2002.
- GÜÇLÜ, Faruk: Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı, Ankara, 1998.
- GÜRBOĞA, Erkan; Atabey, Tuncel; Vural, İrfan: Vergi Rehberi, Ankara, Ağustos, 2014.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki; Güngör, Devrim: Türk Ceza Hukukunda Suçların Tasnifi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 69, Ankara, 2007.
- HAKERİ, Hakan: Ceza Hukuku, Ankara, 2007.
- HIZLI, Yılmaz: Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984.
- KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, İstanbul, 1986/1987.

KARAKOÇ, Yusuf: Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, İzmir, 1994.

KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 6. Bası, Ankara, 2012.

KARAKOÇ, Yusuf, ŞENYÜZ, Doğan, Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir.

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

KUNTER, Nurullah: Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi, İstanbul, 1949.

MUTLUER, Kâmil: Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir, 1979.

OKTAR, S. Ateş: Vergi Hukuku, 4. Baskı, İstanbul, 2009.

OKTAR, S. Ateş: Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler, Vergi Sorunları, S. 144, Eylül, 2000.

OKUMUŞ, Semi; GÖZE, Mustafa Kemal: Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter Ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 280, Ocak, 2012.

ÖNCEL, Muallâ: Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, Prof. Dr. Fazıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan, Ankara, 1983.

ÖNCEL, Muallâ; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: Vergi Hukuku, 13. Bası, Ankara, 2005.

ÖZBALCI, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 2004.

ÖZGENÇ, İzzet: Suça İştirakin Hukuki Esası ve Faillik, İstanbul, 1996.

ÖZGENÇ, İzzet: Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler), Ankara, 2005.

ÖZKAN, Halid: Ceza Hukukunda Azmettirme, Ankara, 2013.

ÖZYER, Mehmet Ali: Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Ankara, Temmuz, 2014.

PAMUKÇU, Celâl: Vergi İşlemleri İle İlgili Süreler ve Süreleri Uzatın Haller, Vergi Dünyası, S. 17, Ocak, 1983.

PARLAR, A., Demirel, G., Adli-İdari Vergi Suçları, Ankara, 2002.

PISAPIA, Gian Domenico: İtalyan Ceza Hukuku Müesseseleri, Genel Kısım, çev. Dr. Atıf Akgüç, Ankara, 1971.

SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, İstanbul, Kasım, 2014.

ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, Bursa, 2011.

ŞENYÜZ, Doğan: Peçeleme İle Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar, Yaklaşım, Y. 16, S. 185, Mayıs, 2008.

ŞENYÜZ, Doğan: Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 1, 2013.

TAŞTAN, Mehmet, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara, 2014.

TOROSLU, Nevzat: Ceza Hukuku, Ankara, 1998.

TOROSLU, Nevzat: Cürümlerin Tasnifi Bakımından Suçun Hukuki Konusu, Ankara, 1970.

TOSUN, Öztekin: Hileli Vergi Suçları, İstanbul, 1962.

TOSUN, K., ARTUÇ, M., Özel Ceza Yasalarında Asliye Ceza, Ağır Ceza ve İcra Ceza Davaları, Ankara, 2010.

UĞUR, Hüsamettin; Elibol, Mert: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara, Haziran, 2015.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman: Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, Y. 2011, S. 3.

VAROL, Asaf; Baştürk, İhsan: Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 73, Sayı: 2015/1.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat: Türk Vergi Hukukunda Ticari Defterlerin Çalınması ve Zayi Belgesi Alınmasının Sonuçları, Vergi Sorunları Dergisi, S. 274, Temmuz, 2011.

