

**T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
MÜKELLEFLERİN DEFTER VE BELGE
MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETLERİ**

İSKENDER EKİCİ

2502100162

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. MAHMUT KAŞIKCI**

İSTANBUL 2020



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : İSKENDER EKİCİ Numarası : 2502100162
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİ HUKUK Danışmanı : PROF. DR. MAHMUT KAŞIKCI
Tez Savunma Tarihi : 28.01.2020 Saati : 13.30
Tez Başlığı : TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFLERİN DEFTER VE BELGE MUHAFAZA VE
İBRAZ MECBURİYETLERİ

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış,
sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. BEKİR MAHMUT KAŞIKCI		Kabul
2-PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
3-PROF. DR. GÜLŞEN GÜNEŞ		Kabul
4-PROF. DR. TAHİR İRFAN BARLASS		Kabul
5-DOÇ. DR. BARIŞ BAHÇECİ		

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-DOÇ. DR. GÜLŞEN GEDİK		Kabul
2-DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU		

ÖZ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFLERİN DEFTER VE BELGE MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETLERİ

İskender EKİCİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan defter ve belgelerin saklanması ve yetkili memur ve makamlar tarafından istenilmesi halinde ibraz edilmesi kanun koyucu tarafından mükelleflere getirilmiş zorunluluklardandır. “Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri” isimli bu tez, bahsi geçen mecburiyetlere ilişkin kuralları ve bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesinin sonuçlarını incelemek amacıyla hazırlanmıştır. Bu kapsamda ilk olarak, muhafaza ve ibraz ödevlerinin yasal dayanakları ve kapsamı ele alınmıştır. Ardından, defter, belge ve kayıtların ibraz edilmesi süreci ve bu sürece etki eden hususlara yer verilmiştir. İbraz sürecinde karşılaşılan ihtilaflı durumlarda yargı organlarının içtihatları göz önünde bulundurularak çözüm önerilerinde bulunulmuştur. Son olarak, ibraz mecburiyetinin yerine getirilmemesinin adli ve idari sonuçlarının neler olduğu ve ibraz etmeme suçunun cezalandırılmasına etki eden haller incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler : Muhafaza ve ibraz mecburiyetleri, susma hakkı, ibraz etmeme fiili, gizleme suçu.

ABSTRACT

BOOK AND DOCUMENT PROTECTION AND SUBMISSION OBLIGATIONS OF THE TAXPAYERS IN TURKISH TAX LAW

İskender EKİCİ

To keep the books and documents which are required to be kept and arranged in accordance with the Tax Procedures Law No. 213 and to submit them if requested by the authorized officers and authorities are the obligations imposed on the taxpayers by the lawmakers. This thesis titled “Book and Document Protection and Submission Obligations of Taxpayers” has been prepared in order to examine the rules of these obligations and the results of the failure to fulfill these obligations. In this context, firstly, the legal basis and scope of preservation and presentation works are discussed. Subsequently, the process of submitting the books, documents and records and the issues affecting this process are included. In controversial cases encountered during the delivery process, solution suggestions were made considering the case law of judicial bodies. Lastly, the judicial and administrative consequences of non-fulfillment of the obligation to be presented and the circumstances affecting the punishment of non-indictment were examined.

Keywords : Protection and submission obligations, right to silence, non-submission act, crime of hiding book and document.

ÖNSÖZ

Vergi hukukunda yasal defter, belge ve kayıtların muhafaza ve ibraz mecburiyetlerini konu alan bu çalışmanın hazırlanma amacı, Vergi Usul Kanunu'nda mükelleflerin ödevleri arasında sayılan muhafaza ve ibraz ödevlerinin yerine getirilmesi sürecinde karşılaşılan, uyuşmazlık konusu olan veya olabilecek hususların ortaya konulması ve defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin vergisel ve ceza hukuku yönünden sonuçlarının incelenmesidir.

Özellikle, defter, belge ve kayıtların yetkili memur ve makamlar tarafından denetim, kontrol ve sair gerekçeyle görülmek istenilmesi aşamasıyla başlayan ibraz süreci, mücbir sebep halleri, tarh ve dava zamanaşımı, susma hakkı gibi müesseselerle etkileşim halindedir. Bununla birlikte, vergi kanunlarına aykırı davranışlarını gizlemek maksadıyla defter ve belgelerini ibraz etmekten kaçınanlar bir kenara bırakıldığında, ibraz yazısının tebliği, ibraz süresi ve ibraz yerine ilişkin bazı uygulamalar zaman zaman iyi niyetli mükellefleri zor durumda bırakarak onların defter ve belgelerini ibraz etmemiş durumuna düşmelerine ve ardından da vergi idaresiyle karşı karşıya gelmelerine sebep olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında değerlendirilen ibraz etmeme fiili, diğer bir deyişle gizleme, ceza mahkemelerindeki vergi suçuna ilişkin dosyaların en çok karşılaşılan türlerinden biri olup; aslında yalnızca bir ceza hukuku meselesi de değildir. Bu bağlamda, gizleme suçunun unsurlarının tespitinde ticaret hukuku, medeni hukuk, borçlar hukuku gibi disiplinler arası ilke ve kavramlardan da faydalanılmış, inceleme konusuyla bağlantısı ölçüsünde bu hukuk alanlarındaki kurallara da müracaat edilmiştir. Yine, konu hakkındaki Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Yargıtay içtihatları ile doktrindeki görüşlerden yararlanılmış, yeri geldiğinde kendi görüş ve değerlendirmelerimiz de açıklanmıştır.

Tez çalışmalarım sırasında ilgili ve öğretici yaklaşımıyla bana büyük katkıda bulunan Prof. Dr. Gülsen Güneş'e, Prof. Dr. Mahmut Kaşıkçı'ya, kürsü hocalarım Prof. Dr. Esra Ekmekci Çalıcıoğlu'na ve Prof. Dr. İrfan Barlass'a saygı ve minnetlerimi sunarım. Yine, tez çalışmamın hazırlanması sürecinde tavsiyelerinden yararlandığım Doç. Dr. Gülşen Gedik'e ve bana yardımlarını esirgemeyen Dr. Altan

RENÇBER ile Araç. Gör. Selin OVALIOĐLU’na da teşekkürü borç bilirim. Tabii ki her daim dualarını eksik etmeyen, desteklerini bana hissettiren ve yokluğuma büyük sabır gösteren değerli aileme de ayrıca teşekkür ederim.

İskender EKİCİ
İstanbul, 25.01.2020



İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETLERİNİN YASAL DAYANAKLARI VE KAPSAMI

1.1. MUHAFAZA VE İBRAZ MÜESSESELERİNİN VERGİSEL ZORUNLULUK HALİNE GETİRİLMESİNİN DAYANAKLARI VE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER	4
1.1.1. Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Edilmesi Gereksinimi	5
1.1.2. Muhafaza ve İbraz Mecburiyetine İlişkin Yasal Dayanaklar	7
1.1.2.1. Muhafaza Mecburiyetine İlişkin Yasal Dayanaklar	7
1.1.2.2. İbraz Mecburiyetine İlişkin Yasal Dayanaklar	10
1.1.2.3. Vergi Usul Kanunu İle Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkiye İstinaden Yapılan Düzenlemeler	12
1.2. MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETİNİN KAPSAMI	14
1.2.1. Kendilerine Muhafaza ve İbraz Mecburiyeti Getirilen Kişiler	14
1.2.1.1. Defter Tutmak Mecburiyetinde Olanlar	14
1.2.1.1.1. Ticaret ve Sanat Erbabı	14
1.2.1.1.2. Ticaret Şirketleri	15
1.2.1.1.3. İktisadi Kamu Müesseseleri	18
1.2.1.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	18
1.2.1.1.5. Serbest Meslek Erbabı	19
1.2.1.1.6. Çiftçiler	20
1.2.1.2. Defter Tutmak Mecburiyetinde Olmayanlar	20
1.2.1.3. Vergi Karnesi Almaya Mecbur Olanlar	21
1.2.1.4. Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 257 ile Getirilen Zorunluluklara Tabi Olanlar	22
1.2.2. Muhafaza ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Belgeler	23

1.2.2.1. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Zorunlu Olan Defterler	23
1.2.2.1.1. Bilanço-İşletme Esası Ayrımına Göre Tutulması Zorunlu Defterler	26
1.2.2.1.1.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler	26
1.2.2.1.1.1.1. Yevmiye Defteri	26
1.2.2.1.1.1.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)	26
1.2.2.1.1.1.3. Envanter Defteri	27
1.2.2.1.1.2. İşletme Esasına Göre Tutulacak Defter ve Kayıtlar	27
1.2.2.1.2. Sinai Müesseseler Tarafından Tutulması Zorunlu Defterler	28
1.2.2.1.2.1. İmalat Defteri	28
1.2.2.1.2.2. Bitim İşleri Defteri	28
1.2.2.1.3. Faaliyet Türlerine Göre Tutulması Zorunlu Defterler	29
1.2.2.1.3.1. Serbest Meslek Kazanç Defteri	29
1.2.2.1.3.2. Çiftçi İşletme Defteri	30
1.2.2.1.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Defteri	30
1.2.2.1.3.4. Damga Vergisi Defteri	30
1.2.2.1.3.5. Ambar Defteri	31
1.2.2.1.3.6. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri	31
1.2.2.1.3.7. Gemi Hareket Kayıt Jurnalı ve Yakıt Alım Defteri	32
1.2.2.2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Muhafaza ve İbraz Etme Zorunluluğu	
Getirilen Belgeler	34
1.2.2.2.1. Fatura	36
1.2.2.2.2. Perakende Satış Vesikaları	38
1.2.2.2.3. Gider Pusulası	38
1.2.2.2.4. Müstahsil Makbuzu	39
1.2.2.2.5. Sevk İrsaliyesi	40
1.2.2.2.6. İrsaliyeli Fatura	41
1.2.2.2.7. Serbest Meslek Makbuzu	41
1.2.2.2.8. Ücret Bordrosu	42
1.2.2.2.9. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler	42
1.2.2.2.10. Muhabere Evrakı ve Bir Hakkın İspatlanmasında Delil Olarak Kullanılabilen Diğer Belgeler	43
1.2.2.2.11. Vergi Karnesi	44
1.2.2.2.12. Muhasebe Fişi	44
1.2.2.3. Vergi Usul Kanunu ile Vergi İdaresine Verilen Yetkiye İstinaden	
Düzenlenme Gerekliliği Bulunan Belgeler	45
1.2.2.3.1. Fatura Yerine Geçen Belgeler	46
1.2.2.3.1.1. Dekont	46
1.2.2.3.1.2. Sigorta Poliçesi ve Sigorta Komisyon Gider Belgesi	47
1.2.2.3.1.3. İşlem Sonuç Formu	48
1.2.2.3.2. Döviz Alım-Satım Belgesi	48
1.2.2.3.3. Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesi	49
1.2.2.3.4. Adisyon	50
1.3. DEFTER TUTMA VE BELGE DÜZENLEMEDE FİZİKÎ ORTAMDAN DİJİTAL ORTAMA GEÇİŞİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER	51
1.3.1. E-Defter Uygulaması	53

1.3.1.1. Elektronik Ortamda Tutulan Defterlerin Muhafazası	55
1.3.1.2. Elektronik Ortamda Tutulan Defterlerin İbrazı	57
1.3.2. E-Fatura ve E-Arşiv Fatura Uygulamaları	59
1.3.2.1. E-Fatura ve E-Arşiv Faturanın Muhafazası	62
1.3.2.2. E-Fatura ve E-Arşiv Faturanın İbrazı	64
1.3.3. Defter-Beyan Sistemi Uygulaması	65
1.3.4. Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemi Uygulaması	66

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGE İBRAZ MECBURİYETİNİN YERİNE GETİRİLMESİ SÜRECİ VE İBRAZ MECBURİYETİ İLE ETKİLEŞİMDE BULUNAN MÜESSESELER

2.1. VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN DEFTER VE BELGE İBRAZ ETME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ	68
2.1.1. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesi Sürecine İlişkin Türk Vergi Hukukundaki Uygulamalar	68
2.1.1.1. Yetkili Makam ve Memurlar Tarafından İbraz Talebinde Bulunulması	68
2.1.1.1.1. Yetkili Makam ve Memur Terimi	68
2.1.1.1.2. İbraz Talebinin Muhataba Yazılı Olarak İletilmesi	71
2.1.1.2. Defter, Belge ve Bilgi İsteme Yazılarının Tebliği	72
2.1.1.2.1. Tebligatın Geçerliliği Bakımından İbraz Yazısını Tebellüğ Edebilecek Kişiler	74
2.1.1.2.1.1. Mükellefin Faal Olması Durumunda Tebligat	74
2.1.1.2.1.2. Hükümlülük ve Tutukluluk Hallerinde Tebligat	79
2.1.1.2.1.3. Mükellefin Ölmüş/Gayrifaal Olması veya İşyeri Adresini Terk Etmiş Olması Durumunda Tebligat	80
2.1.1.2.1.4. İflas ve Tasfiye Hallerinde Tebligat	82
2.1.1.2.2. Tebligat Usulleri	87
2.1.1.2.2.1. Posta Yoluyla veya Memur Eliyle Tebligat Usulü	87
2.1.1.2.2.2. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ	89
2.1.1.2.2.3. Kapıya Yapıştırılmak Suretiyle Tebliğ	90
2.1.1.2.2.4. Defter ve Belge İsteme Yazısının İlanen Tebliğ Edilip Edilemeyeceği	92
2.1.1.2.2.5. Elektronik Ortamda Tebliğ Usulü	94
2.1.1.2.3. İbraz Ödevini İfa Edebilecek Kişiler	97
2.1.1.2.4. İbraz Etme Ödevinin İfa Edileceği Yer	98
2.1.1.2.4.1. Defter ve Belgelerin İbrazında İncelemenin Yapılacağı Yer Kıstası	98

2.1.1.2.4.2. Vergi İncelemesine İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Dava Aşamasında Mahkemeye İbrazı	101
2.1.1.2.4.2.1. Vergi İdaresince Tatbik Edilen Uygulama	103
2.1.1.2.4.2.2. Danıştay'ın Yaklaşımı	103
2.1.1.2.4.2.3. Öğretideki Görüşler ve Kişisel Değerlendirmemiz	105
2.1.1.2.5. Ödevlilere Verilecek İbraz Etme Süresi	110
2.1.1.2.5.1. İbraz Süresinin Belirlenmesi.....	111
2.1.1.2.5.1.1. Vergi İdaresi Tarafından Rutin Hale Getirilmiş Bilgi ve Belge Taleplerine İlişkin İbraz Zamanları ...	111
2.1.1.2.5.1.2. Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Araştırma ve İnceleme Taleplerine İlişkin İbraz Süreleri	112
2.1.1.2.5.2. İbraz Etme Süresinin İşlememesine veya Uzamasına Neden Olan Durumlar	113
2.1.1.2.5.2.1. İbraz Etme Süresinin İşlememesi	113
2.1.1.2.5.2.2. Haklı Mazeret Gösterilmesi Durumunda İdarenin Takdir Yetkisini Kullanarak İbraz Süresini Uzatması	117
2.1.1.2.5.2.3. Mali Tatil Nedeniyle İbraz Süresinin Uzaması	119
2.1.2. Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazına İlişkin Bazı Ülkelerdeki Uygulamalar	121
2.1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri	121
2.1.2.2. İngiltere	123
2.1.2.3. Almanya	125
2.2. MÜCBİR SEBEP HALLERİNİN İBRAZ ÖDEVİNE ETKİLERİ	129
2.2.1. Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk Halleri	131
2.2.2. Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Basması Gibi Haller	136
2.2.2.1. Doğal Afetler Nedeniyle İbraz Talebinin Ertelenmesi	136
2.2.2.2. Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Baskını Nedeniyle Zayi Olan Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi	137
2.2.2.2.1. Defter ve Belgelerin Zayi Olduğunun Belgelendirilmesi Gerekliliği	138
2.2.2.2.2. Defter ve Belgelerin Ziyaa Uğradığının İspat Vesikası Olarak Zayi Belgesi	141
2.2.2.2.3. Zayi Belgesiyle Tevsik Edilen Mücbir Sebep Hallerinde İbraz ve İspat Mecburiyetlerinin Ortadan Kalkması	144
2.2.3. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetler	147
2.2.4. Defter ve Belgelerin Sahibinin İradesi Dışındaki Nedenlerle Elinden Çıkması	148
2.3. MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETLERİNİN TARH ZAMANAŞIMI KARŞISINDAKİ DURUMU	153
2.3.1. Muhafaza ve İbraz Mecburiyetlerinin Tarh Zamanaşımı Bağlamında Değerlendirilmesi	153
2.3.2. Tarh Zamanaşımı Bakımından Özellik Arz Eden Durumlar	156
2.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri	157
2.3.2.2. Geçmiş Yıl Zararları	157
2.3.2.3. Amortisman Giderleri	159
2.3.2.4. Araştırma-Geliştirme Giderleri	160
2.3.2.5. Kurumların Kâr Payı Tevkifatı	161
2.3.2.6. Tasfiye Halindeki Şirketlerin Durumu	162

2.3.2.7. Şarta Bağlı İstisna ve Muafiyet Uygulamaları	162
2.3.3. Bazı Ülkelerde Tarh Zamanaşımına Yönelik Uygulamalar	163
2.3.3.1. Amerika Birleşik Devletleri	163
2.3.3.2. Almanya	164
2.3.3.3. Fransa	164
2.3.3.4. Belçika	165
2.3.4. Kişisel Görüşümüz	165
2.4. İBRAZ MECBURİYETİNİN CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN DAVA ZAMANAŞIMI KARŞISINDAKİ DURUMU	167
2.5. DEFTER VE BELGE İBRAZ ETME MECBURİYETİNİN SUSMA HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	169
2.5.1. Susma Hakkına İlişkin Genel Açıklamalar	169
2.5.2. Türk İç Hukukunda Susma Hakkını İçeren Düzenlemeler	172
2.5.3. AİHM'nin Vergi Yükümlülerinin Susma Hakkına İlişkin Yaklaşımı	174
2.5.4. Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiili İle İlgili Olarak VUK'ta Yer Alan Yaptırımların Susma Hakkı Karşısındaki Durumu	178
2.5.4.1. Anayasa Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı	179
2.5.4.2. Öğretideki Görüşler	181
2.5.4.3. Kişisel Görüşümüz	186

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER VE BELGE İBRAZ ETMEME FİİLİNİN SONUÇLARI

3.1. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN SONUÇLARI	191
3.1.1. İbraz Etmeme Fiilinin İlk Görünüş Karinesini Çürütmesi ve Re'sen Matrah Takdirini Gerektirmesi	191
3.1.1.1. İbraz Etmeme Fiili Nedeniyle Re'sen Matrah Takdirine Gidilmesinin Koşulları	194
3.1.1.2. Yasal Defterlerin İbraz Edilip Belgelerin İbraz Edilmemesi Durumu	197
3.1.1.3. İbraz Etmeme Fiili Nedeniyle Matrahın Re'sen Takdirinde İzlenen Yol	198
3.1.2. Vergi Kabahati Teşkil Etmesi	201
3.1.2.1. Kabahat ve İdari Yaptırım Kavramları	201
3.1.2.2. Vergi Kabahat ve Yaptırımlarının Genel Çerçevesi	204
3.1.2.3. Bir Vergi Kabahati Olarak Defter ve/veya Belge İbraz Etmeme Fiili	207
3.1.2.3.1. Vergi Zıyaı Kabahati Oluşturması	208
3.1.2.3.2. Usulsüzlük Kabahati Oluşturması	211
3.1.2.3.2.1. (Genel) Usulsüzlük Kabahati Oluşturması	211
3.1.2.3.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati Oluşturması	212
3.1.2.4. İbraz Etmeme Fiilinin Muhtelif İdari Cezayı İstilzam Etmesi	216
3.1.2.5. İbraz Etmeme Fiili Dolayısıyla Uygulanacak Cezalarda Muhatap	218

3.1.2.5.1. Gerçek Kişiler Bakımından	218
3.1.2.5.2. Tüzel Kişiler ve Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklar Bakımından	220
3.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşturması	221
3.1.3.1. Genel Olarak Vergi Kaçakçılığı Suçu Kavramı	221
3.1.3.2. VUK'ta Düzenlenmiş Vergi Suçları Bağlamında VUK-TCK İlişkisi	225
3.1.3.3. İbraz Etmeme (Gizleme) Suçunun Tarihsel Gelişimi	227
3.1.3.3.1. 5432 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	227
3.1.3.3.2. 213 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenleme ve Değişiklikler	229
3.1.3.3.3. 2365 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler	229
3.1.3.3.4. 4008 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler	230
3.1.3.3.5. 4108 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler	232
3.1.3.3.6. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler	232
3.1.3.3.7. 5728 ve 5904 Sayılı Kanunlar ile Yapılan Değişiklikler	233
3.1.3.3.8. Süreç Hakkındaki Değerlendirmemiz	234
3.1.3.4. İbraz Etmeme (Gizleme) Suçunun Oluşumu ve Unsurları	237
3.1.3.4.1. Suçun Faili	237
3.1.3.4.1.1. Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk	239
3.1.3.4.1.2. Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk	241
3.1.3.4.1.3. Tüzel Kişiliğin Olmaması Durumunda Cezai Sorumluluk	245
3.1.3.4.2. Mağdur	248
3.1.3.4.3. Suçun Genel Unsurları	250
3.1.3.4.3.1. Kanuni Unsur (Tipiklik)	251
3.1.3.4.3.1.1. İbraz İstenen Defter, Kayıt ve Belgelerin Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgelerden Olması Gerekliliği	253
3.1.3.4.3.1.2. İbraz İstenen Defter Ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları Veya Sair Suretlerle İspatlanmış Olması	258
3.1.3.4.3.1.3. İbraz Etmeme Fiilinin İnceleme Sırasında Vergi İncelemesine Yetkili Kimselere Karşı İşlenmiş Olması	262
3.1.3.4.3.2. Maddi Unsur	263
3.1.3.4.3.2.1. Hareket	264
3.1.3.4.3.2.1.1. İcrai-İhmali Suç Ayrımı Bakımından	264
3.1.3.4.3.2.1.2. Tek Hareketli-Çok Hareketli-Seçimlik Hareketli Suç Ayrımı Bakımından	266
3.1.3.4.3.2.1.3. Serbest-Bağlı Hareketli Suç Ayrımı Bakımından	267
3.1.3.4.3.2.2. Netice	268
3.1.3.4.3.2.2.1. Sırf Hareket Suçu-Neticeli Suç Ayrımı Bakımından	268
3.1.3.4.3.2.2.2. Zarar Suçu-Tehlike Suçu Ayrımı Bakımından	269
3.1.3.4.3.3. Manevi Unsur	270
3.1.3.4.4. Gizleme Suçunun Zincirleme Suç Oluşturup Oluşturamayacağı Bakımından Değerlendirilmesi	273
3.1.3.5. İbraz Etmeme Suçunun Cezalandırılma Süreci	278
3.1.3.5.1. Fiil Hakkında Suç Duyurusunda Bulunulması	278
3.1.3.5.2. Görevli Mahkemeler ve Olağan Kanun Yolları	280

3.1.3.5.3. Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının İbraz Etmeme Suçu Bağlamında Etkileşimi	282
3.1.3.5.4. Dava ve Ceza İlişkisini Etkileyen Haller	287
3.1.3.5.4.1. Ölüm	288
3.1.3.5.4.2. Zamanaşımı	289
3.1.3.5.4.2.1. Suç Tarihinin Belirlenmesi	289
3.1.3.5.4.2.2. Dava Zamanaşımı	290
3.1.3.5.4.2.3. Ceza Zamanaşımı	292
3.1.3.5.4.3. Af	293
3.1.3.5.4.4. İbraz Etmeme Fiilinin Mücbir Sebep Altında İşlenmesi	293
3.1.3.5.4.5. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	295
3.1.3.5.4.6. Takdiri İndirim Nedenlerinin Uygulanması	298
3.1.3.5.4.7. Cezaların Ertelenmesi	299
3.1.3.5.4.8. Koşullu Salıverme ve Denetimli Serbestlik Tedbiri	300
3.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN SONUÇLARI	302
3.2.1. Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükelleflerin KDV İndirimlerinin Reddedilmesi	302
3.2.2. Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükelleflerin Özel Esaslar Kapsamına Alınması	311
3.3. DEFTER VE BELGE İBRAZ ETMEME FİİLİNE İLİŞKİN VERGİ KANUNLARI DIŞINDAKİ BAZI KANUNLARDA ÖNGÖRÜLEN CEZASAL YAPTIRIMLAR	313
3.3.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar	313
3.3.2. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar	314
3.3.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar	315
3.3.4. 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar	316
3.3.5. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar	317
SONUÇ	318
KAYNAKÇA	329
ÖZGEÇMİŞ	350

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.e.	: Aynı eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AO	: Abgabenordnung (Vergi Düzeni Yasası – Almanya)
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
BpO	: Betriebsprüfungsordnung (İdari İşlem Yönergesi - Almanya)
bs.	: Baskı
BSMV	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
C.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
CvGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin Uygulanması Hakkında Kanun
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
Ed.	: Editörler
E-defter	: Elektronik Defter
E-fatura	: Elektronik Fatura
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HMRC	: HM Revenue & Customs (Gelir ve Gümrük İdaresi – İngiltere)

IRC	: Internal Revenue Code (İç Gelir Yasası –Amerika Birleşik Devletleri)
IRS	: Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi –Amerika Birleşik Devletleri)
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KK	: Kabahatler Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MERNİS	: Merkezi Nüfus İdare Sistemi
mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
prf.	: Paragraf
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
StGB	: Strafgesetzbuch (Ceza Kanunu – Almanya)
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd.	: ve devamı/diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl

GİRİŞ

Mükelleflerin beyanına göre vergi borcunun hesaplandığı modern vergi sistemlerinin etkin ve başarılı bir şekilde işleminde temel unsur, vergi matrahının oluşturulmasına dayanak teşkil eden kayıt ve belge düzeninin sağlanmasıdır. Kayıt ve belge düzeni, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve vergisel işlemlerin gerçeğe uygun olarak kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına dayanmakta olup; böylece mükelleflerin, vergi sorumlularının ve bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet sonuçlarının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, sistemin sağlıklı çalışması adına defter tutma ve belge düzenleme gereksinimleri kanun koyucu tarafından şekli/biçimsel birer yükümlülük haline getirilmiştir.

Vergi matrahı mükelleflerin tuttukları defterler ve düzenledikleri belgelere göre hesap ve beyan edildiğinden, defter ve belgeler bir taraftan mükellefler için kayıt ve beyanlarının doğruluğunu gösteren bir delil, diğer taraftan da vergi idaresi için ödenmesi gereken verginin doğru ve gerçek bildirilip bildirilmediğini kontrol etmek bakımından bir denetim aracıdır. Bu itibarla, hem ödenen vergilerin gerçeğe uygunluğunun tespitinin kolaylaştırılması hem de kayıt ve belge düzenine ilişkin ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin takip edilebilmesi amacıyla tutulan veya düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde ibraz edilmesi ayrı bir vergisel yükümlülük olarak tanımlanmıştır.

Vergi hukukumuzda muhafaza ve ibraz mecburiyetine ilişkin amir hükümler Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Ana hatlarıyla, hangi defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında olduğu, bunların saklanma süresi ve yetkili makamların istemi üzerine hangi zaman diliminde ibraz edilebileceği hususları bu kanunda düzenlenmiştir. Ancak, biraz derinlemesine bakıldığında defter, belge ve bilgi isteme yazılarının tebliğ edilmesi aşamasından başlayarak ibraz etme/etmeme/edememe ile sonuçlanan süreçte, karşılaşılan özellikli durumlarla ilgili Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerin yeterince kavrayıcı olmadığı kolaylıkla görülmektedir. Bu gibi durumlarda, Vergi Usul Kanunu dışında Borçlar

Kanunu, Medeni Kanun, Ticaret Kanunu, İcra ve İflas Kanunu gibi kanunlara müracaat edilmektedir.

Aynı şekilde, defter, kayıt ve belgelerin denetime yetkili kişilere ibraz edilmemesi halinde uygulanacak adli yaptırımlar da yine Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olmasına rağmen, vergi kaçakçılığı suçları arasında yer alan gizleme suçunun unsurlarının oluşup oluşmadığı noktasında Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerine başvurulmaktadır. Dolayısıyla, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün disiplinler arası çözümleme yapmayı gerektiren bir müessese olduğunu ifade etmek mümkündür.

Bu düşüncelerden hareketle, muhafaza ve ibraz süreçlerinde karşı karşıya kalınabilecek müphem durumlarda gerek vergi idaresi gerekse de vergi yükümlüleri tarafından nasıl hareket edildiğini/edilebileceğini yasal ve idari düzenlemeler, yargı kararları ve öğretilerdeki görüşler ışığında ortaya koyan, bununla beraber kendi görüş ve çözüm önerilerimizi de sunabileceğimiz bir çalışma yapılması fikri doğmuştur.

Çalışma üç bölümden oluşmakta olup; birinci bölümünde, “*Vergi Hukukunda Muhafaza ve İbra Mecburiyetlerinin Yasal Dayanakları ve Kapsamı*” başlığı altında; muhafaza ve ibraz müesseselerinin birer yasal mecburiyet haline getirilmesinin dayanakları ortaya konulduktan sonra kendilerine muhafaza ve ibraz mecburiyetleri yüklenen kişilerin kimler olduğu, bunların tutmak ve düzenlemek zorunda oldukları ve aynı zamanda muhafaza ve ibraz mecburiyetlerinin konusuna giren defter ve belgeler ele alınmıştır. Bununla birlikte, bilişim teknolojisindeki ilerlemeye paralel olarak geliştirilen e-defter, e-fatura ve defter beyan sistemi gibi elektronik uygulamalar ile bunların muhafaza ve ibraz mecburiyetlerine ilişkin usul ve esaslar hakkında açıklamalar yapılmıştır.

İkinci bölümde, “*Defter ve Belge İbra Mecburiyetinin Yerine Getirilmesi Süreci ve İbra Mecburiyeti ile Etkileşimde Bulunan Müesseseler*” başlığı altında; Türk vergi hukukunda yasal defter ve belgelerin ibraz edilmesi sürecinin işleyişine dair aşamalar incelenerek sırasıyla, defter ve belge isteme yazılarını tebellüğ edebilecek kişiler ve tebligat usulleri, ibraz ödevinin yerine getirileceği yerin

belirlenmesi, ibraz etme için tanınan süre ve bu süreye etki eden durumlar, mücbir sebep hallerinin ibraz ödevi üzerindeki etkileri, muhafaza ve ibraz mecburiyetinin tarh ve dava zamanaşımı karşısındaki durumu hakkında mevzuatta boşluğu hissedilen ve yargı organlarına intikal etmiş problemler alanlara temas edilmiştir.

Yine bu bölümde, vergi incelemeleri başta olmak üzere vergi uygulamaları bakımından ABD, İngiltere ve Almanya gibi ülkelerde defter ve belge ibraz sürecinin nasıl işlediğine de değinilmiştir. Son olarak, ibraz mecburiyetinin adil yargılanma hakkı kapsamında vücut bulan susma hakkı karşısındaki durumu ile ilgili olarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, defter ve belge ibraz etmeme eyleminin hem idari hem adli sonuçları üzerinde durulmuştur. Öncelikle, ibraz ödevinin yerine getirilmemesi halinde olası bir vergi kaybının önüne geçmek için kanun koyucu tarafından bir tedbir olarak getirilen re'sen tarhiyat müessesesi ve ibraz etmeme fiili nedeniyle vergi matrahının re'sen takdirinde izlenen yol ele alındıktan sonra, bir vergi kabahati olarak ibraz etmeme eyleminin mali cezalar öngören ve mükellefleri Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden etkileyen sonuçları incelenmiştir.

Ardından, defter ve belge ibraz etme yükümlülüğünü yerine getirmeyenlerin karşılaşacakları adli sonuçlar irdelenmiştir. Bu kapsamda, ibraz etmeme fiilinin hangi şartlar altında vergi kaçakçılığı suçu altında tanımlanan 'gizleme' olarak nitelendirilebileceği, suçun faili ve unsurları ceza hukukunun temel ilkeleri, konu hakkındaki yargı kararları ve öğretideki görüşlerden de yararlanılarak ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Ek olarak, gizleme suçunun tarihsel gelişimi, gizleme suçunun cezalandırılmasına yönelik süreç ve failin cezalandırılmasına etki eden hallere de bu bölümde yer verilmiştir. Ayrıca, konunun başka kanunlardaki uygulamalarla mukayese edilebilmesi adına defter, belge ve bilgi ibraz etmeme fiiline ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu dışındaki bazı kanunlarda düzenlenmiş yaptırımlara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETLERİNİN YASAL DAYANAKLARI VE KAPSAMI

1.1. MUHAFAZA VE İBRAZ MÜESSESELERİNİN VERGİSEL ZORUNLULUK HALİNE GETİRİLMESİNİN DAYANAKLARI VE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

Genel olarak, geçmiş zamanda gerçekleşmiş olmakla birlikte, belli usul, esas veya kurallara uygun olarak yerine getirilip getirilmedikleri daha sonraki zamanlarda araştırılan olayların çözümüne hizmet eden muhafaza ve ibraz müesseseleri, özellikle vergi ve ticaret hukuku alanlarında belirleyici bir role sahip olmuştur. Ticaret hukukunda tacirler, vergi hukukunda ise vergi mükellefleri için birer ödev haline getirilen muhafaza ve ibraz müesseseleri ile gerçek mahiyetin ortaya çıkarılması ve buna bağlı olarak da hak kayıplarının yaşanmasının önüne geçilmesini sağlamak adına defter, belge, kayıt vs. ispat araçlarının muhafaza edilerek lüzum görüldüğünde yetkili mercilere ibraz edilmesi amaçlanmaktadır.

Defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı noktasında, uygulamalara yön veren yasal düzenlemelerin yapıldığı alanların başında şüphesiz vergi ve ticaret hukuku gelmekte ise de çalışma konumuzu vergi hukuku ile ilgili kural, ilke, doktrin vs. olgular yönünden ele almak durumunda olmamız dolayısıyla bu bölümde lüzum görülmedikçe ticaret hukukuna müracaat edilmeyecektir. Bu bağlamda, muhafaza ve ibraz müesseselerinin vergi mükellefleri bakımından zorunluluk haline getirilmesine dayanak teşkil eden unsurlar aşağıda ele alınmaktadır.

1.1.1. Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Edilmesi Gereksinimi

Modern vergi sistemlerinde vergi matrahını oluşturan kazancın belirlenmesi, beyana dayalı tarhiyat usulüyle yapılmakta olup; bu usulün tercih edilmesinde, vergilendirilecek kazancın ancak onu elde eden kimse tarafından tam ve kesin olarak tespit edilebileceği¹, başka bir ifadeyle mükelleflerin kendi vergiye tabi unsurlarını başkalarından daha iyi bildiği² varsayımından hareket edilmektedir. Böylece, mükelleflerin vergilendirme sürecine fiilen katılmaları sağlanmaktadır³.

Beyan usulünden beklenen sonuçlara ulaşılmasında, etkin bir şekilde işleyen “belge ve kayıt düzeni” büyük önem taşımaktadır. Zira, mükelleflerin ve onlarla ekonomik ilişkide bulunan kişilerin vergisel işlemlerinin, mükelleflerin servet ve hesap durumları ile faaliyet neticelerinin belirlenmesinin, denetlenmesinin ve tespitinin sağlanması ancak bu sayede mümkün olacaktır. Bu itibarla, beyana dayalı tarhiyat, vergiye tabi olayın meydana geldiği tarihten itibaren ve vergiye tabi işlemler sürdüğü müddetçe bu işlemlerin kayıt altına alınması (defter tutulması) üzerine inşa edilmiştir⁴. Defter tutma yoluyla her türlü işlemler bir düzen içinde sıralanmış, kayıt ve hesap edilmiş ve ayrıca ileride bunlardan bir sonuç elde edilebilecek (beyan edilecek) hale getirilmiş olmaktadır⁵. Böylece, hem mükelleflerin doğru beyan yapması, hem de vergi idaresine beyanların doğruluğunu araştırma imkanı sağlanmaktadır⁶.

Vergi ilişkisinin takip ve kontrolü için öngörülen kayıt sistemin başarısında, defter tutmanın yanı sıra yapılan muamelelere ilişkin kayıtların belgelendirilmesi de büyük öneme sahiptir. Nitekim, VUK md. 227’de, VUK uyarınca tutulan ve üçüncü

¹ Selahattin Dumlu, **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları**, C.I, Akgün Matbaası, İstanbul, 1957, s. 369.

² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 73.

³ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, AİTİA MVHE Yayınları, Ankara, 1979, s. 1.

⁴ Aksoy, **a.g.e.**, s.73.

⁵ VUK md. 171’deki düzenleme ile, vergi uygulaması bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtlar yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulması öngörülmüştür.

⁶ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Matbaacılık, Ankara, 2005, s. 226.

şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Mükelleflerin VUK usul ve esaslarına uygun olarak düzenledikleri belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, “ilk görünüş ya da doğruluk karinesi” adı verilen ve söz konusu kayıt ve belgelerin biçimsel yönden vergi hukukuna uygun olduğu kabulüne dayanan hukuksal bir ön kabulden yararlanmaktadır. Ancak, VUK md. 3’ün “İspat” başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için yalnızca biçimsel uygunluk yeterli olmayıp, belge ve kayıtlarda yer alan işlemlerin aynı zamanda gerçek durumu da yansıtır olması gereklidir. Gerçek durumun ortaya çıkarılması külfeti ise, vergi idaresine ait olup; defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ile olanaklıdır.

Sonuç olarak, defter ve belgeler, bir taraftan mükellefler için kayıt ve beyanlarının doğruluğunu gösteren bir ispat vasıtası, diğer taraftan da vergi idaresi için ödenmesi gereken verginin doğru bildirilip bildirilmediğini kontrol etmek bakımından vergi denetiminin bir aracıdır. Elbette, mükelleflerin bir ortağı konumundaki devlet, belge ve kayıtların dayandırıldığı hukuki işlemlerin vergi idaresi tarafından kavranmasını ve ortaklıktan hissesine düşen payın tam ve doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığını kontrol etmeyi isteyecektir⁷. Bu nedenle, hem kayıt ve belge düzenine ilişkin ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin takip edilebilmesi ve ödenen vergilerin gerçeğe uygunluğunun tespitinin kolaylaştırılması hem de vergi idaresinin denetiminden gizlenmek istenen kimi durumların ortaya çıkarılmasının engellenmesine meydan verilmemesi amacıyla tutulan veya düzenlenen defter, kayıt ve belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde ibraz edilmesi ayrı bir vergisel ödev olarak tanımlanmıştır⁸.

⁷ Dumlu, **a.g.e.**, s.369.

⁸ Adil Nas, “İbraz Ödevi ve İbraz Ödevine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, **Mali Hukuk**, C.9, S.104, Ağustos 2013, s. 5,6.

1.1.2. Muhafaza ve İbraz Mecburiyetlerine İlişkin Yasal Dayanaklar

Bildirimde bulunma, defter tutma ve belge düzenleme gibi, vergi hukukunun mükelleflere yüklediği görevler arasında yer alan muhafaza ve ibraz ödevleri, gerek usule ilişkin kuralların ilk kez derlendiği 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda⁹, gerekse de bu kanunun ilga edilmesinden sonra kabul edilen ve günümüzde de geçerliliğini sürdüren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) yasal zorunluluk olarak düzenlenmiştir. Her iki usul kanunu gözden geçirildiğinde, muhafaza ve ibraz ödevlerine ilişkin olarak 5432 sayılı Kanun'da yer alan madde lafızlarının 213 sayılı Kanun'da da aynı şekilde korunduğu görülmektedir.

1.1.2.1. Muhafaza Mecburiyetine İlişkin Yasal Dayanaklar

Muhafaza mecburiyetine ilişkin emredici hükümler, VUK md. 253-255 arasında, “Defter ve Vesikaları Muhafaza” , “Defter Tutma Mecburiyetinde Olmayanların Muhafaza Ödevi” ve “Karnelerin Muhafazası” şeklinde üç başlık altında toplanmaktadır.

VUK md. 253'te “*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.*” denilmektedir. Buna göre, VUK hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttukları defterler ile VUK md. 227 ila mükerrer 242'nci maddelerinde belirtilen fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu ve müşteri listeleri, muhabere evrakı, elektronik ortamda düzenlenen belgeler ile yine VUK md.

⁹ 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 5432 sayılı Kanun'un kabul edilmesinden önce, vergi uygulamalarına ilişkin hükümler ya doğrudan doğruya ya da bir kanundan diğerine atıf yapılmak suretiyle neredeyse bütün vergi kanunlarında yinelandığı için vergisel işlemlerde prensip birliği ve sadelik sağlanamamaktaydı. Bu dağınıklık karşısında, özellikle mükellefler zor duruma düşmekte ve sıklıkla müeyyidelerle cezalandırılmaktaydılar. Bunun üzerine, söz konusu systemsizlik ve karışıklığa son vermek amacıyla, vergi ile ilgili hükümlerin insicamlı ve ahenkli bir surette tek bir kanun çatısı altında toplanması zarureti kendisini hissettirmiş ve geçmişten bugüne “Vergi Usul Kanunu” adıyla süregelen düzenlemenin temeli atılmıştır. Bilgi için bkz. “5432 sayılı Kanun Gerekçesi”, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, s.1, Erişim Tarihi : 04.02.2019.

242’de belirtilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme kararı, vergi makbuzu ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak giderleri ispat edecek belgeler gibi hüküm ifade eden veya gerektiğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen evraklarını ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etme zorunlulukları bulunmaktadır.

Defter tutma mecburiyetinde olmayanlara ilişkin muhafaza ödevi hakkında ise VUK md. 254’te “ *Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235’inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.*” hükmü yer almaktadır. Nitekim VUK md. 228’de belirtilen haller dışında, vergi matrahının tespiti ile ilgili giderlerin belgelendirilmesi kuralı defter tutma mecburiyetinde olmayanları da kapsamakta olup; söz konusu belgeler kanıtlayıcı vesika olarak kullanılabilecektir¹⁰.

Yine, VUK md. 255’te “ *Mükellefler bu Kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler.*” denilerek diğer ücret sahipleri ile GVK’ya göre indirimden faydalanmak isteyenlere vergi karnelerini saklama ödevi yüklenmektedir.

Muhafaza mecburiyetine ilişkin amir hükümler VUK’ta yer almakla birlikte, diğer vergi kanunlarında da aynı paralelde düzenlemelere rastlamak mümkündür. Örneğin, GVK md.10’da, esnaf muafılığından faydalananların faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklama zorunluluklarının olduğu, aynı kanunun 46’ncı maddesinde ise, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, faaliyetlerine ilişkin mal

¹⁰ Bu konuda, Gayrimenkul Sermaye İradı elde eden bir mükellefin vergi matrahının tespitinde kullandığı eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin belgeleri muhafaza etme mecburiyetlerinin olup olmadığı hakkında Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.02.2012 tarih ve GİB.4.06.18.02-32227-8512-267 sayılı özelgede “*Eğitim ve sağlık harcamaları ise Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendine göre beyanname üzerinden yapılacak indirimlerle ilgili olup, mezkur maddeye göre beyanname üzerinde indirim konusu yaptığınız bu harcamalarla ilgili belgeleri, götürü gider yöntemini seçseniz dahi, yapılacak inceleme sırasında kanıtlayıcı vesika olarak ibraz edilmek üzere, tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeniz gerekmektedir.*” şeklinde görüş bildirilmiştir. Özelge için bkz. (Çevrimiçi) : <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 03.04.2019.

alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklama zorunluluğunda oldukları belirtilmektedir.

Vergi karnelerinin muhafazası bir kenara bırakıldığında, VUK'ta düzenlenen muhafaza ödevinin VUK'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar ile olmayanlar bakımından emredici olduğu; bununla birlikte, saklanma zorunluluğu getirilen defter ve belgelerin de yalnızca VUK uyarınca tutulması ve düzenlenmesi gereken defter ve belgelerden müteşekkil olduğu anlaşılmaktadır. Bize göre, bu çıkarımı, vergi yargılaması ve vergilendime işlemlerinde yasal defter ve belgelerin bağlayıcılığı ile ilişkilendirmek mümkündür. Şöyle ki; VUK'un 3'üncü maddesinin (B) bendinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin¹¹ dışındaki her türlü delille ispatlanabileceği ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan şahit ifadesinin delil olamayacağı belirtilmiştir. Vergi hukukunun delil sistemini düzenleyen bu hüküm, vergilendirmede ispatın konusunu oluşturan temel unsurun vergiyi doğuran olay olduğunu¹², hem vergi idaresi ve mükellef açısından vergilendirme işlemlerinde hem de yargılama sürecinde ispatlama aracı olarak delil serbestliği ilkesinin benimsendiğini göstermektedir. Böylece, vergisel olgular tüm gerçekliği ile kavranabilmektedir¹³.

Yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan şahit ifadesi, vergi hukukunda ispatlama vasıtası olarak kullanılamadıklarından bir bakıma delil serbestliği ilkesinin istisnasıdır¹⁴. Bunun yanında, vergi yükümlülerinin üçüncü şahıslarla olan muamelelerini diledikleri defter ve belgelerle değil, vergi kanunlarında belirtilen defter ve belgelerle ispat etme mecburiyetlerinin bulunması da delil serbestliği ilkesinin bir diğer istisnasıdır¹⁵. VUK'un 227 ve müteakip maddelerinde

¹¹ Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi geçerli olsa da bu ilkeye yemin delili açısından sınırlama getirilmiştir. Bu sayede, haksız ve kötü niyetli mükelleflerin, cebren ödemek durumunda oldukları vergilerden yemin delili ile kurtulmaları engellenmiş olmaktadır. Bkz. Neslihan Alkan-Görkem, "Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil", **Ankara Barosu Dergisi**, Y.2013, C.1, s. 384.

¹² Gülsen Güneş, "Vergi Hukukunda Deliller", **Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'e Armağan İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LII, S.1-4, Gür-Ay Matbaası, 1987, s. 480.

¹³ Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 13. bs., Turhan Yayınevi, Ankara, 2006, s. 200.

¹⁴ Fevzi Yarbaş, **Ticaret ve Vergi Davalarında Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, 3. bs., Adalet Yayınları, Ankara, 1998, s. 200-202.

¹⁵ Selim Kaneti, Esra Ekmekci vd., **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s.83. Karakoç, **a.g.e.**, s. 82.

hangi fiil, işlem ve olguların hangi belgelere bağlanması gerektiği açıklanmış olduğundan yükümlüler tarafından öne sürülen iddiaların ve vergilendirme ile ilgili olguların öncelikle kanunda belirtilen bu belgelerle kanıtlanması veya bu belgelere dayandırılması gerekmektedir¹⁶. Bu bağlamda, yalnızca VUK'ta işaret edilen defter ve belgelere muhafaza zorunluluğu getirilmiş olması ile vergisel işlemlerin öncelikli olarak VUK'ta gösterilen defter ve belgelerle ispat edilmesi mecburiyeti birbiriyle örtüşmektedir.

1.1.2.2. İbraz Mecburiyetine İlişkin Yasal Dayanaklar

Yükümlüler için bir ödev haline getirilen ibraz mecburiyeti esas olarak VUK md. 256'da hükme bağlanmıştır. Söz konusu düzenlemenin ilk hali “*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kısım gereğince muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza suresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburdurlar.*” şeklinde iken zaman içinde yapılan değişikliklerle ibraz yükümlülüğünün kapsamı genişletilmiştir¹⁷.

4369 sayılı Kanun¹⁸ doğrultusunda yapılan değişikliklerle, VUK mükerrer md. 257 ile getirilen zorunluluklara tabi olanlara da kendilerinden istenilen defter, belge ve bilgileri ibraz etme zorunluluğu getirilmiş; defter, belge ve karneler dışında bunlara ilişkin olarak elektronik, manyetik veya dijital ortamlarda yer alan kayıtlar ile bu kayıtlara erişim için gerekli tüm bilgi ve şifrelerin ibraz edilmesi de zorunluluk

¹⁶ Kaneti, Ekmekci vd., **a.g.e.**, s.84; Görkem, **a.g.e.**, s. 385. Nitekim, VUK'un 370'inci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden tesis edilen izaha davet müessesesine ilişkin usul ve esaslar 482 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Söz konusu tebliğde bu müessese, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi şeklinde tanımlanmakta olup; mükelleflerin yapacakları izahı desteklemek amacıyla başta defter ve belgeler olmak üzere VUK'un 3'üncü maddesi kapsamında her türlü delilin sunulabileceği ifade edilmiştir.

¹⁷ VUK'un “*Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti*” başlıklı 256'ncı maddesinin son hali şu şekildedir: “*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdiğe ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.*”

¹⁸ 29.07.1998 tarih ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kapsamına alınmış; ayrıca ibraz mecburiyeti, tasdiğe ve KDV iadelerine 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 (karşıt inceleme yapılması) amacıyla yetkili makam ve memurlar haricinde yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerli kılınmıştır. Söz konusu yetki, tasdiğe ve KDV iade raporlarına konu işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı tutulmuştur. Son olarak, 7104 sayılı Kanun¹⁹ ile yapılan değişiklikle, yeminli mali müşavirlere tanınan sınırlı yetki serbest muhasebeci mali müşavirlere de tanınmıştır.

VUK md. 256'daki amir hüküm yanında, aynı kanunun 148 ve 149'uncu maddelerinde de özellikle bilgi ibraz edilmesi zorunluluğuna ilişkin düzenlemeler mevcuttur. VUK md. 148 uyarınca, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan kişiler vergi idaresinin veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından talep edilen bilgileri vermek zorunluluğundadır. Örneğin, mükelleflerce hazırlanması zorunlu olan transfer fiyatlandırması raporlarının bahsi geçen yetkili makamlar tarafından istenilmesi halinde ibraz edilmesi zorunludur²⁰.

VUK md. 149'a göre ise, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak vergi idaresi tarafından kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur olan kamu kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler²¹ de bahis konusu bilgilere ilişkin elektronik, manyetik vb. ortamlardaki kayıtlarını ve bu

¹⁹ 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ Hakan Dündar, "Transfer Fiyatlandırması Raporları ve İbraz Yükümlülüğü", **Vergi Dünyası**, S.419, Temmuz 2016, s. 167. Vergisel yükümlülüklerin mükelleflerce kolay ve hızlı bir şekilde yerine getirilebilmesi, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, rapor, tutanak ve diğer belgelerin elektronik ortamda verilebilmesi ve bu belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarının ilgililerine elektronik ortamda sunulması amacıyla vergi idaresi tarafından İnteraktif Vergi Dairesi uygulaması oluşturulmuştur. Uygulamaya ilişkin bilgiler 492 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

²¹ Vergi mükellefleri tarafından elektronik ortamda verilen vergi beyannameleri ve mal/hizmet alış-satış bildirimleri devamlı bilgi verme kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun yanında, son olarak 464 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında hizmet veren aracı hizmet sağlayıcılarına, internet üzerinden yapılan satış ve kiralama işlemlerine ait ödemelerle ilgili olarak bankalara, internet ortamında ticari amaçlı reklam hizmetlerinin verilmesine aracılık edenlere ve sahip oldukları M1, M2 ve M3 yetki belgeleri kapsamında takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde gerçekleştirdikleri kargo teslimleri ile ilgili olarak kargo ve lojistik işletmecilerine sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla bu mükellefler de iletmekle yükümlü oldukları bilgileri VUK'un defter, kayıt ve belgeler için öngördüğü muhafaza süreleri içerisinde elektronik ortamda saklamak ve istenildiğinde elektronik araçlar ve ortamlar vasıtası ile ibraz etmekle yükümlüdürler.

kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri ibraz etmek zorundadırlar.

Bilgi toplamaya yönelik emredici düzenlemeleri yukarıdaki gibi hükme bağlayan kanun koyucu, muhatap tarafından bilgi vermekten çekinilebileceği halini de gözetmiş ve kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemeyeceklerini VUK md. 151'de²² hüküm altına almıştır. Ancak, hekimler vd. sağlık memurlarından hastaların hastalıklarına yönelik bilgilerin istenilmesi, kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla bilgileri dahiline giren hususların avukat ve dava vekillerinden istenilmesi, posta idaresi ile telefon operatörlerinin aracısı oldukları iletişim diyalogları hakkında bilgi istenilmesi ile gösterilmesi veya teslim edilmesi uygun olmayan ceza davası evrakının içeriği hakkında bilgi istenilmesi bu kapsam dışında tutulmuştur.

1.1.2.3. Vergi Usul Kanunu İle Maliye Bakanlığı'na Verilen Yetkiye İstinaden Yapılan Düzenlemeler

2365 sayılı Kanun²³ ile VUK'a eklenen mükerrer md. 257; bilgi toplama, belge düzenini sağlama ve vergilendirme konularında mevcut hükümlere ilave olarak zamanın teknolojik ve mali gelişmelerine paralel şekilde yapılabilecek değişiklikler konusunda vergi idaresinin genel manâda yetkili kılındığı bir düzenlemedir. Bu şekilde, ekonomik hayatın hareketliliği ile defter ve belge düzeni arasında geçen

²² Bahis konusu düzenleme şu şekildedir: “Bilgi vermekten imtina edememek: Madde 151 – Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak: 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ne müteallik bilgiler istenemez. 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir. 4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.”

²³ 31.12.1980 tarih ve Mükerrer 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

zamanla orantılı olarak doğan uyumsuzlukların giderilmesi ve böylece olası vergi kayıpları ile daha etkin mücadele imkânlarının yaratılması hedeflenmiştir²⁴.

Bu kapsamda, ilk olarak 1980 yılında VUK'a göre tutulmakta olan defter ve belgelere ilaveten tutulması veya düzenlenmesi uygun görülen başka defter ve belgeler belirlene ve bunlara muhafaza ve ibraz zorunluğu getirme konusunda vergi idaresine yetki verilmiştir.

Daha sonra, 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, muhafaza ve ibrazda teknolojinin imkânlarından yararlanılabilmek adına gerek VUK uyarınca esasen tutulan, gerekse mükerrer md. 257'deki yetkiye istinaden tutulma zorunluluğu getirilen defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş ve elektronik kayıt ortamlarında tutulması veya bu ortamlarda muhafaza edilmesine izin veya mecburiyet getirebilmesi konusunda vergi idaresi yetkilendirilmiştir. Bu tür bir yeniliğe gidilmesinde, çok büyük çapta bilgilerin yükümlülerin işlerini kolaylaştıracak biçimde küçük manyetik kayıt ortamlarında depolanma, taşınabilme ve işleme olanağının bulunması etken olmuştur.

4369 sayılı Kanun ile vergi idaresine getirilen diğer bir yetki sahası ise, büyük ölçekte bilgi vermeyi gerektiren durumlarda, bu bilgilerin kağıt ve yazı ortamı yerine manyetik ortamlarda verilmesi mecburiyeti getirebilmesine ilişkindir. Bu sayede, geniş çaplı bilgilere, idarenin altyapısına uygun şekilde, detaylı ve hızlı değerlendirme yapılabilecek bir şekilde erişilebilmesi sağlanmıştır²⁵.

Bunun yanı sıra, 2001 yılında 4731 sayılı Kanun'un²⁶ kabul edilmesiyle VUK mükerrer md. 242'ye defter, belge ve kayıtların elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda vergi idaresine yetki verilmiştir. Aynı değişiklik kapsamında, kağıt ortamında tutulan defter, kayıt ve belgeler için uygulanan hükümlerin elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeleri de kapsayacağı belirtilerek, defter, kayıt ve

²⁴ “2365 sayılı Kanun ile VUK'ta Yapılan Değişikliklere İlişkin Genel Gerekçe”, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, s.11. Erişim Tarihi: 05.02.2019.

²⁵ “4369 sayılı Kanun'a İlişkin Gerekçe” (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, s. 10. Erişim Tarihi: 05.02.2019.

²⁶ 30.12.2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

belgelere ilişkin VUK'ta yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de uygulanabilirliği sağlanmıştır.

1.2. MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETİNİN KAPSAMI

Çalışmanın bu bölümünde, kendilerine muhafaza ve ibraz ödevi yüklenen kişilerin kimler olduğu, bunların tutmak ve düzenlemek zorunda oldukları ve aynı zamanda muhafaza ve ibraz mecburiyetlerinin konusuna giren defter ve belgeler belirtilmektedir.

1.2.1. Kendilerine Muhafaza ve İbraz Mecburiyeti Getirilen Kişiler

Muhafaza ve ibraz ödevlerini düzenleyen maddeler bir arada değerlendirildiğinde, bu ödevlerle yükümlü olan kişileri VUK uyarınca defter tutmak mecburiyetinde olanlar ve olmayanlar, vergi karnesi kullanma zorunluluğu olanlar ve VUK mük. Md. 257 ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar şeklinde dört başlıkta sınıflandırmak mümkündür.

1.2.1.1. Defter Tutmak Mecburiyetinde Olanlar

Defter tutmak zorunda olan şahıslar VUK'un 172'nci maddesinde, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler olarak sayılmıştır.

1.2.1.1.1. Ticaret ve Sanat Erbabı

Vergi kanunlarında “*ticaret ve sanat erbabı*” ibaresinin muhteviyatı hakkında bir açıklama yer almamakla birlikte, bu tabir ile ticari kazanç elde eden gerçek kişilerin kastedildiği anlaşılmaktadır²⁷. Ticari kazancın tanımı, mevzuatta “*her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç*” olarak yapılmış ve hangi kazançların ticari kazanç sayılacağı GVK md. 37'de hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte, bir organizasyon

²⁷ Yılmaz Ulusoy, **Ticari Defterler Ticari Belgeler**, Olgaç Matbaası, Ankara, 1981, s. 28.

dahilinde ve kazanç elde etmek gayesiyle devamlılık arz edecek şekilde yapılan ticari faaliyetlerin de ticari kazanç kapsamına girdiğini kabul etmek gerekmektedir²⁸.

Ayrıca, tam mükelleflerin yanı sıra Türkiye’de açtıkları işyerleri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kişilerin de VUK’ta öngörülen defter tutma, belge düzenleme ve bunların saklanması ve ibrazı gibi ödevleri eksiksiz yerine getirmesi gerektiği açıktır²⁹.

Diğer yandan, ticaret ve sanat erbabının ölümü halinde mirasçılarının defter tutma yükümlülüğünün devam ettiği ifade edilmelidir. Vergi hukukuna göre, ölüm işi bırakma hükmünde olduğundan ticari, zirai, sınai faaliyette bulunan mükelleflerin ölümü halinde mükellefiyetleri düşmektedir (VUK md. 164). Bu durumda, ölen mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçmektedir (VUK md. 12). Ölen mükellefin mirasçıları mirası reddetmeyip aralıksız olarak işe devam etmek isterlerse, ölüm tarihini takip eden bir ay içinde vergi dairesine bildirimde bulunmaları halinde bu bildirim işe başlama olarak kabul edilerek murisin ödev ve sorumlulukları mirasçılara geçmektedir. Bu husustaki açıklamalara vergi idaresi tarafından yapılan düzenlemede³⁰ yer verilmiştir. Buna göre, murisin mevcut defter ve belgelerinin ölüm tarihini içeren hesap dönemi sonuna kadar işe devam eden mirasçılar tarafından kullanılabilir. Söz konusu hesap döneminin son ayı içinde ise, yeni hesap dönemi için mirasçıların kendi adlarına defter tasdik ettirmeleri ve usulüne uygun olarak belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırarak veya notere tasdik ettirmek suretiyle kullanmaları gerekmektedir.

1.2.1.1.2. Ticaret Şirketleri

VUK md. 177’de defter tutmakla yükümlü olan birinci sınıf tüccarlar arasında ticaret şirketleri de sayılmakta olup; hangi ortaklıkların ticaret şirketi kapsamında

²⁸ Hesap Uzmanları Derneği, **Gelir Vergisi Kanunu Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, MHUD Yayınları, İstanbul, 2013, s. 7,8.

²⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32171-8466-271 sayılı özelgede, Türkiye’de açan dar mükellef bir kurumun defter tutma yükümlülüğünün olduğundan bahsedilmektedir. Özelge için bkz. (Çevrimiçi) : <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 06.04.2019.

³⁰ B.07.0.GEL.0.29/2902-164-27 sayı ve 2001/1 sıra no.lu VUK İç Genelgesi. Ayrıca bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları, Ekim 2018, s. 23.

olduğu belirtilmemiştir. TTK md. 124 uyarınca ticaret şirketleri, kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olup; kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi³¹ sayılmaktadır. Bu bağlamda, adı geçen şirketlerce defter tutması gerektiği hususunda şüphe yoktur³².

Kollektif ve adi komandit şirketlerin nev'i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi, şirket birleşmeleri, devralmalar, limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi gibi yapı değişiklikleri sonucunda tür değiştiren ve devralınan işletmeler bu işlemlere ilişkin kararların Ticaret Sicili'ne tescil edildiği tarih itibarıyla işi bırakmış olacaklarından defter tutma ödevleri de sona erecektir³³. Ortaya çıkan oluşumlara ise, işe başlamada yapıldığı gibi yeni bir mükellefiyet tesisi yapılmakta ve bu mükellefler gerekliliğe göre tasdik ettirerek yeni yasal defterler tutmaya başlamakta³⁴ veya

³¹ Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar (yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları vb.) ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayıldıklarından (KVK md. 2/1) defter tutmak mecburiyetindedirler.

³² Ticaret şirketlerine ait şubelerin defter tutma yükümlülüğü hakkında ise şu şekilde açıklama yapılabilir. İşletmeler zaman içinde üretim ve ticaret hacimlerini artırarak şube ağını genişletebilmektedir. Bununla birlikte, eklenen her şube işletmenin mali durumunun merkezden takibini güçleştirmektedir. Vergi uygulamaları bakımından mükellefler tarafından şubeler için ayrı ayrı defter tutulması gerektiği yönünde düzenleme bulunmamasıyla beraber, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.09.2011 tarih ve GİB.4.34.19.02-019.01-1571 sayılı özelge "*Birden fazla işyeri bulunan mükelleflerin her bir iş yeri için ayrı ayrı defter tasdik ettirmek suretiyle defter tutmaları mümkün olup; bu durumda işyerlerinin mali tablolarının hesap dönemi sonunda konsolide edilmeleri gerekmektedir. Ancak, her bir iş yeri için ayrı ayrı defter tasdik ettirmek yerine merkezden tek bir defter tasdik ettirilerek bu defterde merkez ve şube hesaplarının ayrı ayrı kodlanarak izlenmesi de mümkün bulunmaktadır.*" şeklinde görüş belirtmiştir. Özelge için bkz.(Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 03.04.2019.

³³ e-defter uygulamasına kayıtlı bir kullanıcı, nevi değişikliğine gitmesi halinde 15 gün içerisinde, nevi değişikliğine ilişkin ticaret sicil gazetesinin fotokopisi ve durumu izah eden bir dilekçe ile GİB'e bildirmesi, yeni unvana ait mali mühür temini için de Kamu Sertifikasyon Merkezinin <http://mm.kamusm.gov.tr/> adresinden elektronik ortamda başvurusu gerekmektedir. Yeni vergi kimlik numarası için talep edilen mali mührün mükellefin eline ulaşması ile birlikte <http://edefter.gov.tr/edefterbasvuru.html> web sitesinden yeni kimlik numarası için elektronik defter başvurusu yapılmalıdır. Başvuru da elektronik defter başlangıç tarihi, en erken bir sonraki izleyen ay olarak seçilmekte yani nevi değişikliğinin olduğu tescil tarihi e-Defter başlangıç tarihi olarak seçilememektedir. Yeni nevi'nin elektronik defter başlangıç tarihinin, tescil tarihine çekilebilmesi için elektronik defter başvurusunun yapıldığı ve tarih revizesinin yapılması gerektiği edefter@gelirler.gov.tr adresine elektronik posta gönderilerek bildirilmelidir. Bunun ardından GİB e-defter sisteminde yeni nevi için yapılan başvurunun elektronik defter başlangıç tarihi tescil tarihine göre güncellenecektir. Bu yeni başvuru ile birlikte mükellefin eski vergi kimlik numarası ve yeni kimlik numarası olmak üzere iki adet e-defter hesabı olacağından, mükellef nevi değişikliğinin gerçekleştiği tarihten önceki ay kesrine ait eski unvan ve vergi kimlik numaralı defter ve beratını oluşturma gerekmektedir. Bkz. (Çevrimiçi) <http://www.edefer.gov.tr/sss.html>, Erişim Tarihi: 26.01.2019.

³⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-121 sayılı özelgede, bir şahıs işletmesinin aktif ve pasifiyle bir anonim şirkete devredilmesi

tutmakta olduğu yasal defterlere kayıt yapmaya devam etmektedirler³⁵. Örneğin, iki şirketin birleşmesi halinde birleşen kurumun bilanço değeri bütün halinde birleşilen kurum tarafından devralındığından birleşen kurumun defter tutma yükümlülüğü sona ermektedir. Birleşilen kurum ise tutmakta olduğu deftere kayıt yapmaya devam edecektir.

Diğer taraftan, ticaret şirketleri arasında sayılmayan adi şirketlerin defter tutma ödevi karşısındaki durumuna da değinmekte fayda görüyoruz. Adi şirketlere ilişkin düzenlemeler Borçlar Kanunu'nda yer almaktadır. Adi şirketin tüzel kişiliğı bulunmamasına rağmen gerçek veya tüzel kişiler bir araya gelerek adi ortaklık kurabilmektedir. Vergi kanunları uygulaması bakımından adi şirketler, diğer şirketler gibi KDV yönünden vergi mükellefi ve gelir vergisi stopajı yönünden vergi sorumlusu kılınmış olmalarına rağmen ortaklık tarafından elde edilen kazanç yönünden şirketin kendisi değil şirket ortakları vergiye tabi olmaktadır³⁶. Adi şirketler, VUK md. 172'de defter tutma zorunluluğı olanlar arasında sayılmamıştır. Ancak, aynı kanunun 177'nci maddesinin dördüncü bendindeki parantez içi hükümden adi şirketlerinde defter tutmaları gerektiğı anlaşılmaktadır. Yine KDV Genel Uygulama Tebliğı'ne³⁷ göre, KDV uygulamasında adi ortaklıkların bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahip olmaları nedeniyle adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi gerektiğı belirtilmiştir.

durumunda şahsi sorumluluk altında yürütölen faaliyet son bulacağından bu devrin şahıs işletmesi açısından işi bırakma olarak kabul edilmesi gerektiğı, söz konusu nev'i değışikliğı nedeniyle adi komandit şirket adına tasdik ettirilen defterlerin anonim şirket tarafından kullanılmasının mümkün olmadığı, diğer taraftan devir olan şirket adına basılı bulunan belgelerin en son kullanılanlar ile kullanılmayanlarının bağılı bulunulan vergi dairesince bir tutanakla tespit edilmesi ve kullanılmamış olan belgelerde yer alan eski bilgilerin okunaklı bir şekilde üstü çizilerek doğrusunun yazılması ve bu belgelerin üzerine anonim şirkete ait tüm bilgileri içeren kaşenin basılması suretiyle mevcut belgeler tükeninceye kadar kullanılmasının mümkün bulunduğı belirtilmiştir. Yine, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.04.2014 tarih ve 27575268-105[2013-269]-436 sayılı özelgede, kamu iktisadi teşebbüsü olan bir kurumun statü değışikliğı sonucu anonim şirket haline dönüşmesi nedeniyle, yeni statünün gerektirdiğı defterlerin anonim şirket olarak tescil edilmeden önce tasdik ettirilip statü değışikliğinin hukukten gerçekleştiğı tarihten itibaren kullanılması gerektiğı yönünde görüş bildirilmiştir. Özelgeler için bkz.(Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 08.04.2019.

³⁵ Serdar Kuşçu, "Nev'i Değıştiren Şirketlerde Vergi Kanunları Yönünden Yapılması Gereken İşlemler", **Yaklaşım**, Y.23, S.267, Mart 2015, s. 111,112.

³⁶ Adi şirket ortakları basit usulde gelir vergisine tabi değiller ise, işletme veya bilanço esasına göre defter tutmak durumundadırlar. Bkz.: Hesap Uzmanları Derneğı, **a.g.e.**, s. 9.

³⁷ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Belli bir işin yapılmasını ortaklaşa taahhüt ederek sağlanan kazancı paylaşmak amacıyla kurulan iş ortaklıkları da esasta adi şirket ilişkisine dayanmaktadır. Ancak, iş ortaklığından bahsedebilmek için ortaklardan biri mutlaka kurum olmalıdır. Taraflar dilerse iş ortaklığına doğrudan kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirirler (bu durumda ortakların defter tutma yükümlülüğü kalkar), dilerlerse kazancı paylaşp ayrı ayrı kurumlar ve gelir vergisi öderler³⁸.

1.2.1.1.3. İktisadi Kamu Müesseseleri

İktisadi kamu müesseseleri de defter tutmakla yükümlü şahıslar arasında sayılmıştır. İktisadi kamu müessesesinden ne anlaşılması gerektiği KVK md. 2’de açıklanmıştır. Buna göre, devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup; faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ile kooperatif niteliği taşımayan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup (sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan) ticari, sınai ve zirai işletmeler de iktisadi kamu kuruluşu olarak değerlendirilmektedir.

1.2.1.1.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

5253 sayılı Dernekler Kanunu’na göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır³⁹. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’na göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır⁴⁰.

³⁸ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 24.bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.214, 215.

³⁹ Dernekler, VUK’un 177’nci maddesine göre defter tutma mecburiyeti dışında bırakılmıştır. Ancak, 31.05.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Dernekler Yönetmeliği ile derneklere defter tutma yükümlülüğü getirilmiştir. Derneklerin defter tutma esasları söz konusu yönetmeliğin 31 ila 37. maddelerinde düzenlenmiştir.

⁴⁰ VUK’un 177’nci maddesine göre vakıflar defter tutma mecburiyetinde değildir. Buna karşılık, 27.09.2008 tarih ve 27010 sayılı Vakıflar Yönetmeliği’nin 50/2. maddesi uyarınca yıllık brüt geliri VUK’un 177’nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ve her yıl Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarının üzerinde bulunan vakıflar ile vergi muafiyeti, işletmesi, iştiraki, şube ve temsilciliği olan vakıfların bilanço esasına göre defter tutma zorunluluğu vardır.

Kural olarak dernek ve vakıflar sosyal, kültürel, siyasi, ilmi, sportif amaçlarla kurulmakta olup; iktisadi amaç taşımazlar. Ancak, bu onların kendilerine ait veya bağlı olup; devamlı olarak faaliyet gösteren ticari, sinai ve zirai işletmeleri aracılığıyla iktisadi faaliyette bulunmalarına engel değildir. Bu durumda, dernek ve vakıflara ait yerli ve yabancı işletmeler de defter tutmak mecburiyetindedirler.

1.2.1.1.5. Serbest Meslek Erbabı

GVK md. 66'ya göre, serbest meslek faaliyetini⁴¹ mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak nitelendirilmiştir. Bu tanımdan, bir kişinin serbest meslek erbabı sınıfına dahil olabilmesi için serbest meslek faaliyetini belli bir düzen ve süreklilik içinde yapması gerektiği, mesleği arızı (geçici) olarak yapanların bu kapsamın dışında kaldığı anlaşılmaktadır⁴². Bu hususta 221 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde⁴³ serbest meslek faaliyetini arızı (geçici) olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunluluklarının bulunmadığı belirtilmiştir.

GVK md. 18'deki hüküm gereği, mezkur maddede sayılan faaliyetleri ifa edenler tarafından elde edilen serbest meslek kazançları gelir vergisinden müstesnadır. Mutad meslek halinde ifa edilebileceği gibi arızı olarak da yapılabilen bu faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar istisna edilmiş olsa da mutad meslek kapsamında ifa edildikleri için kazanç sahiplerince KDV mükellefiyetinin tesis edilmesi, defter tutulması ve makbuz düzenleme mecburiyeti gündeme gelmektedir⁴⁴. 224 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'ne⁴⁵ göre, münhasıran GVK md. 18'de sayılan faaliyetlerde bulunup eserlerini sadece GVK md. 94'te sayılan kişi veya kurumlara teslim edenler defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğu dışında bırakılmışlardır. Diğer taraftan, GVK md 66/5'e göre, vergiden muaf tutulan serbest meslek erbaplarının da defter tutma ve makbuz düzenleme mecburiyetleri bulunmamaktadır.

⁴¹ Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır (GVK m. 65).

⁴² Bilici, **a.g.e.**, s. 171.

⁴³ 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁴ İmdat Türkay, "Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defter ve Düzenleyeceği Belgeler-1", **Lebib Yalkın**, S.149, Mayıs 2016, s.27.

⁴⁵ 07.04.1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.2.1.1.6. Çiftçiler

Zirai işletme işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil) çiftçi denilmektedir (GVK md. 52). Çiftçiler GVK md. 94'e göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmekte ise de, GVK'da belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan ve belli araçlara sahip olan çiftçiler gerçek usulde (zirai işletme veya bilanço esasına göre) vergilendirilirler. Ayrıca, Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, vergi dairesinden yazılı olarak istemde bulunmaları halinde ertesi vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usule geçebilirler (GVK md. 53). Çiftçiler hakkındaki vergilendirme esaslarına 219 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde⁴⁶ yer verilmiştir. Buna göre, tevkifat suretiyle vergilendirilen çiftçiler defter tutmayacak ve beyanname vermeyeceklerdir. Ancak bu çiftçiler yaptıkları satış ve hizmetleri dolayısıyla müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutmak ve beyanname vermek, alış ve satışları için belge almak, vermek ve bu belgeleri saklamak zorundadır. Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır.

1.2.1.2. Defter Tutmak Mecburiyetinde Olmayanlar

VUK md. 173'e göre, aşağıda belirtilen gerçek ve tüzel kişiler defter tutma mecburiyeti kapsamından çıkartılmıştır :

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler⁴⁷,
- Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri,
- Kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait işletmeler.

⁴⁶ 31.12.1998 tarih ve 23570 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁷ VUK mükerrer md. 257'nin dördüncü fıkrası uyarınca vergi idaresi, kazançları basit usulde tespit edilen mükelleflere özel bir defter tutturmaya yetkisine sahiptir. Bu kapsamda, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin vergi idaresi tarafından defter-beyan sistemine dahil edildikleri görülmektedir. Defter beyan sistemine ilişkin esaslara çalışmanın ilerleyen kısımlarında yer verilmiştir.

Bununla birlikte, yukarıda sayılan kişilerin muaf tutuldukları gelir veya kurumlar vergileri dışında muaf olmadıkları başka bir vergiye tabi olmaları halinde defter tutma zorunlulukları doğmaktadır.

1.2.1.3. Vergi Karnesi Almaya Mecbur Olanlar

Vergi hukukumuzda vergi karnesi uygulamasının temeli eski tarihlere dayanmaktadır. 5432 sayılı Kanun'un gerekçeler kısmında, vergilerin tarh ve tahakkuk ettirilmesi işlemlerinin vergi dairesi tarafından yapılacak yoklamalara istinat ettirilmesi yerine gerek mükellefiyet tesisleri gerekse de vergilendirme işlemlerinin uygulama kapsamındaki mükellefler tarafından kullanılan karneler üzerinden yapılmasının daha doğru ve eksiksiz sonuçlar vereceği belirtilmiştir⁴⁸.

Vergi karnesi almaya mecbur olanlar VUK md. 247'de; GVK'ya göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler, GVK'ya göre indirimden faydalanmak isteyenler ve yine GVK md. 35/B uyarınca karne almak zorunda olanlar şeklinde sıralanmıştır. Bu kapsamdaki ödevlilerin, vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması icap eden kısımlarını doldurduktan sonra, vergisel durumlarını kayıt ve karneye işaret ettirmek üzere, bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz etme yükümlülükleri bulunmaktadır (VUK md.248).

GVK md. 64'e göre diğer ücret kapsamında vergilendirilen kişiler; basit usulde vergi mükellefi olanların yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri ve gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışan kişiler ve gerçek ücretinin tespitine imkan olmaması nedeniyle Danıştay'ın mütalaasıyla vergi idaresi tarafından diğer ücretli bünyesine alınan kişilerdir. Diğer ücret sahipleri, tarh zamanı geldiğinde vergi karnelerini vergi dairesine ibraz ederek üzerlerine terettüp eden vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar (GVK md. 109).

Mevcut GVK uygulamasında tanımlanan indirimler, engellilik indirimi ve asgari geçim indirimidir. Vergi karnesi kullanma zorunluluğu bulunanlar arasında “GVK'ya

⁴⁸“5432 sayılı Kanun Gerekçesi”, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf>, s.10. Erişim Tarihi : 06.02.2019.

göre indirimden faydalanmak isteyenler” sayılmış olmasına rağmen, günümüzde söz konusu iki indirim müessesesi için vergi karnesi esası uygulanmamakta, başka belgeler istenilmektedir. Örneğin, engellilik indiriminden yararlanma koşulları, 28/04/1981 tarihli Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulanması Hakkında Yönetmelik ve 30/03/2013 tarihli Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik ile belirlenmiştir. Yine, GVK md. 32’de düzenlenmiş olan asgari geçim indirimi müessesesinden yararlanma koşulları aynı maddede belirlenmiş olup; vergi karnesi alınması şart koşulmamıştır.

Son olarak, GVK md. 35/B hükmü gereği gelir vergisi mükellefi olan her kişinin vergi karnesi olarak vergisel durumlarını karnelerine yazdırma zorunlulukları bulunmaktadır. Ancak, bu karnelerin muhteviyatı, kullanılış biçimi, uygulama zamanı vd. usul ve esasları belirleme yetkisi vergi idaresine ait olmasına (GVK md. 35) rağmen, vergi idaresi kendisine verilen bu yetkiyi kullanmamıştır.

1.2.1.4. Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 257 ile Getirilen Zorunluluklara Tabi Olanlar

4369 sayılı Kanun ile VUK mükerrer md. 257’ye yapılan ekleme doğrultusunda, tutulması ve düzenlenmesi mecburi olan defter, belge ve kayıtların elektronik kayıt araçları kullanılarak oluşturulması ve bu ortamlarda muhafaza edilmesine izin verme ve zorunluluk getirme noktasında vergi idaresine yetki tanınmıştır.

Bu paralelde, yine 4369 sayılı Kanun ile VUK md. 256’ya “*mükerrer 257’nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar*” ibaresinin eklenmesiyle, VUK’a göre fiziki ortamda tutulmakta olan defter ve belgelerin yanında elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi vergi idaresince uygun görülen defter ve belgelere ilişkin olarak kendilerine muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirilen ödevlilere de atıfta bulunulmuştur.

Bununla birlikte, yine 4369 sayılı Kanun ile VUK mükerrer md. 257’ye eklenen başka bir hüküm ile vergi idaresine, elektronik ortamda tutulan ve düzenlenen defter, belge ve kayıtlara ilişkin kopyaların vergi idaresi tarafından görevlendirilecek

kurumlarda saklanması dair zorunluluk getirme yetkisi de verilmiştir. Bu durumda, *elektronik kayıtları muhafaza etmekle görevli kurumların* da ibraz mecburiyetine uyması gerekenler kapsamına girdiğini kabul etmek gerekecektir. Örneğin, belirli mükellef grupları tarafından kullanılmakta olan defter-beyan sisteminde mükellefler tarafından dijital ortamda yapılan kayıtların muhafaza görevi GİB uhdesinde olup; gerekli koşulların oluşması halinde, yetkili makamların talebi üzerine defter-beyan sistemine kayıtlı olan verilerin ibrazı GİB tarafından sağlanabilecektir.

1.2.2. Muhafaza ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Belgeler

Muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve belgelere ilişkin genel çerçeve VUK md. 253'te; 'VUK'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanların tuttukları defterler'⁴⁹ ile 'VUK'un 229 ve müteakip maddelerinde belirtilen belgeler' şeklinde belirlenmiştir. Bununla birlikte, VUK mükerrer md. 257 ile vergi idaresine verilen yetkiye istinaden yayımlanan genel tebliğler ile düzenlenme zorunluluğu getirilen defter ve belgeler de bulunmaktadır. Bu bağlamda, muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler VUK md. 253'teki çerçeve esas alınarak aşağıdaki gibi tasnif edilmiştir.

1.2.2.1. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Tutulması Zorunlu Olan Defterler

İşletmelerin kar elde etmek gibi ekonomik, topluma hizmet sunmak gibi sosyal amaçlarının gerçekleştirilebilmesinin yanında varlıklarının uzun ömürlü olabilmesi için bünyelerine uygun bir muhasebe organizasyonu gereklidir. Bu organizasyonda, yapılan işlemlerin kaydedilerek temel verilerin oluşturulduğu ve aynı zamanda

⁴⁹ TTK'nın 64'üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkraları birlikte değerlendirildiğinde, ticari işletmenin muhasebesiyle ilgili olan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri yanında ticari işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi defterlerin de ticari niteliğe sahip defterler arasında yer aldığı görülmektedir. Bu doğrultuda, 2012 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'in 5'inci maddesine göre; yevmiye, envanter ve büyük deftere ilave olarak şahıs şirketlerinin genel kurul toplantı ve müzakere defterini, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini, limited şirketlerin ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterini tutmaları zorunludur. Buna karşılık, ilave olarak tutulması istenen bu defterlerin VUK uyarınca tutulması zorunluluğu bulunmamaktadır.

korunduğu ilk kademe ‘defter tutma’ aşamasıdır⁵⁰. Muhasebe teorisinde defter tutma kavramı “*işletmenin faaliyetlerinden ve işlemlerinden parasal ve malî nitelikte olanlarının bir araya getirilmesi ve belli bir disiplin içinde defterlere işlenmesi*” şeklinde tanımlanmaktadır⁵¹. SEVİLENGÜL’e göre ise defter tutma; geçmiş işlemlerin kaydedilmesi nedeniyle işletmelerin yazılı belleğini oluşturan bilgi toplama ve defterlerden elde edilen bilgilerle geleceğe ait tahmin ve planlamada bulunma amaçlarını icra eden temel bir müessese niteliği taşımaktadır. İşletme ile ilgili sağlıklı karar alınmasında, ekonomik faaliyetlere ilişkin bilgilerin, doğru ve mukayese edilebilir bir şekilde kayıtlara geçirilmesi etken bir unsurdur⁵².

Esasen işletmeler tarafından tutulan defterlerdeki kayıtlar, yalnızca kendi mali işlemlerinin takibi bakımından değil; ticari defterlerin belirli şartlar altında tacir lehine veya aleyhine delil olması yönüyle ticari işletme hukuku açısından, yatırımcının korunması yönüyle sermaye piyasası hukuku açısından, ortakların haklarını elde edebilmesi ve ortaklığın denetimi yönüyle şirketler hukuku açısından⁵³ ve nihayet vergi ödevini yükleyen devlet ile vergi mevzuatı çerçevesindeki ilişkiler yönüyle vergi hukuku açısından⁵⁴ önem arz etmektedir. Bu noktada, defter tutulması, işletmenin borç ve alacak ilişkilerinin, iktisadi ve mali durumunun ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticelerin açıkça ortaya koyularak ortağın, yatırımcının ve kamu yararının korunması amacına hizmet etmektedir⁵⁵.

Cumhuriyetin ilanının ardından defter tutma ödevi, 1926 yılında yürürlüğe giren eski TTK ile yazılı bir kurala bağlanarak şirket hesaplarının tutuluş biçimi ve karın hesaplanması üzerinde durulmuş, bilanço ve kar-zarar tablolarının düzenlenmesi gibi konularda önemli esaslar getirilmiştir. Aynı yıl hayata geçirilen 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu’yla beyanname usulü ile safî kar üzerinden vergi alınması amaçlanmış,

⁵⁰ Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, İstanbul, 2004, s.1.

⁵¹ İsmail Özaslan, **Muhasebenin Teknik Yapısı**, Hüsnütabiat Yayınları, İstanbul, 1972, s.2.

⁵² Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 16.

⁵³ Oğuz İmregün, **Kara Ticareti Hukuku Dersleri**, 12. bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, s.91.

⁵⁴ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 6.bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 222.

⁵⁵ Mehmet Ali Aksoy, “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.6, S.2, Aralık 2016, s. 137.

bunun için mükelleflerin defter tutması, verilecek beyannamelere bilanço ve kar zarar hesabı özetlerinin ilave edilmesi zorunlu tutulmuştur⁵⁶.

Zaman içinde vergi uygulamalarında görülen sistemsizlik ve karışıklığı gidermek, vergi ile hükümleri sade kurallara bağlayarak birbiriyle ahenk içinde bir çatı altında toplamak maksadıyla, Fransa ve Almanya gibi batılı ülkelerin vergi mevzuatından esinlenerek önce 1939 yılında 3962 sayılı Kanun yürürlüğe sokulmuş ise de, zamanla bu kanunun vergi rejimimiz açısından bir çok noktada yetersiz olduğunun anlaşılması üzerine bu kez “*Vergi Usul Kanunu*” adıyla 5432 sayılı Kanun 1950 yılında kabul edilmiştir. Mükelleflerin bildirim verme, defter tutma, vesika ve vergi karnesi düzenleme, muhafaza ve ibraz etme gibi vergi ile ilgili ödevleri ilk kez 5432 sayılı Kanun’da ayrı başlıklar altında düzenlenmiştir⁵⁷. 5432 sayılı VUK’ta yer alan defter tutma ödevine ilişkin kurallar 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı VUK’ta da yerini korumuş⁵⁸ olup; VUK uyarınca tutulması zorunlu olan defterler aşağıda belirtmiştir.

⁵⁶ Semih Öz, **Gelir Vergisi’nde Vergiyi Doğuran Olay Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 11.

⁵⁷ 5432 sayılı Kanun’un gerekçesinde; mükellefin ödevleri arasında en mühim olanının defter tutma mecburiyeti olduğu, bu mecburiyetin vergi hukukundan önce ticaret hukuku ile düzenlenmiş olmasına rağmen mükellef ile işbirliği yapmak suretiyle beyana dayalı olarak vergi tarh olunması sebebiyle defter tutma mecburiyetinin artık ticaret hukukundan daha ziyade vergi hukukunu ilgilendirdiği üzerinde durularak, uygulamada birlik sağlamak amacıyla, defter tutma zorunluluğunu doğrudan doğruya TTK hükümlerine bağlamak, defter tutma hususunda hususi bir kanun çıkararak vergi bakımından defter tutma mecburiyetini bu kanundaki hükümlere bağlamak ve son olarak defter tutma zorunluluğuna ait hükümleri VUK’ta toplamak şeklinde üç öneri tartışılmıştır. Yapılan görüşmeler sonucunda, TTK’da yer alan defter tutmaya ilişkin hükümlerin vergi uygulamaları bakımından gerekli açıklığı, genişliği ve kesinliği ihtiva etmemesi, bu hususlarda TTK’da değişiklik yapmanın hem kolay hem de TTK’nın bünyesine ve ruhuna uygun bir iş olmayacağına kanaat getirilmiş, ayrıca ayrı bir kanun düzenlemek yerine mevcut olan usul kanunu çerçevesinde düzenleme yapmanın daha mantıklı ve pratik olacağı sonucuna varılmıştır. Bu doğrultuda, defter tutma yükümlülüğüne ilişkin hükümlerin sistemli, detaylı ve derli toplu bir şekilde VUK’ta gösterilmesine karar verilmiştir. Bilgi için bkz. “Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu”, (Çevrimiçi) [http:// www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080550175.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080550175.pdf), ss. 1-7, Son Erişim: 07.11.2018.

⁵⁸ Vergi hukukumuzda defter tutma, devletle mükellef arasındaki vergi ilişkisinin düzgün bir biçimde işlemesi amacıyla hizmet eden şekli/biçimsel yükümlülükler arasında yer almaktadır. Aslında ticaret hukukunda da defter tutma yükümlülüğü ile ilgili bir çok düzenleme bulunmaktadır. Ancak, TTK’nın getirdiği yükümlülük sadece tacirleri kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, tacir olmayan bir kimsenin TTK kapsamında defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. VUK ise; içine tacirleri de alan çok daha geniş bir kitleye hitap etmektedir. Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri-I**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 22.

1.2.2.1.1. Bilanço - İşletme Esası Ayrımına Göre Tutulması Zorunlu Defterler

Tüccarlar, defter tutma bakımından bilanço esasına göre defter tutanlar (I'inci sınıf tüccarlar) ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlar (II'nci sınıf tüccarlar) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (VUK md. 176). Buradaki tüccar teriminden kasıt ticari kazanç sahipleridir. Her türlü ticaret şirketleri, kurumlar vergisine tabi olan kişiler ve ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmak isteyenler ile birlikte yıllık alım-satım tutarları ve/veya yıllık gayri safi iş hasılatları her yıl yeniden belirlenen hadleri aşan tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlüdür (VUK md.177). Diğer taraftan, bu sayılanlar dışında kalanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı tarafından izin verilenler de işletme hesabı esasına göre defter tutarlar (VUK md.178).

Bilanço esasına göre defter tutan tüccarlar, hesap dönemi sonunda mevcutlarını, alacaklarını ve borçlarını tasnifli ve karşılıklı olarak işletmenin mali dengesini gösterecek şekilde özet bir tablo haline getirirler (VUK md. 192). Bu işlemi yaparken yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterinden istifade ederler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan tüccarlar ise, dönem sonunda bilanço yerine işletme hesabı hulasası (özet) çıkarırlar (VUK md. 196).

1.2.2.1.1.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

1.2.2.1.1.1.1. Yevmiye Defteri

Bilanço esasına göre defter tutan tüccarlar tarafından tutulan yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir (VUK md. 183). Diğer defterlerdeki kayıtların esasını teşkil etmektedir. Yevmiye defterine yapılan kayıtlar, VUK'un 175 ve mükerrer 257'nci maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden oluşturulan Tek Düzen Hesap Planı dikkate alınarak işlenmektedir.

1.2.2.1.1.1.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)

Büyük defter anlamına gelen arapça kelimelerden türemiş defteri kebir, VUK'un 184'üncü maddesinde, “ *Yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan*

*olarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defter” olarak tanımlanmıştır. Bilanço esasına göre defter tutan tüccarların bilanço çıkarmalarını kolaylaştırmak ve vergi incelemelerinin daha rahat yapılmasını sağlamak amacıyla tutulması zorunlu hale getirilmiştir*⁵⁹.

1.2.2.1.1.1.3. Envanter Defteri

Envanter çıkarmak, işletmeye dahil iktisadi kıymetleri saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir (VUK md. 186). Bu işlem sonrasında tespit edilen değerler ve bu değerlere istinaden oluşturulan bilançolar envanter defterine kaydolunur (VUK md. 185). Bunun yanında, üzerinden amortisman itfası yapılan kıymetlere ilişkin ayrılan amortismanlar envanter defterinin ayrı bir yerinde gösterilebilir (VUK md. 189).

Her ne kadar, esas itibarıyla envanterin defter üzerine çıkarılması kabul edilse de, ürün çeşitliliği çok olan işletmelere envanterlerini listeler halinde düzenleme imkanı getirilmiştir. Ancak, bu listelerin de envanter defteri gibi saklanması ve listelerin muhteviyatının özet halinde envanter defterine kaydedilmesi gerekmektedir (VUK md. 188).

1.2.2.1.1.2. İşletme Esasına Göre Tutulacak Defter ve Kayıtlar

İşletme hesabı esasına göre defter tutanların tutmak zorunluluğunda oldukları tek defter işletme hesabı defteridir. Bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da hasılatlar Tek Düzen Hesap Planı’na bağlı kalınmaksızın kaydedilir. Gider ve hasılat kayıtları; sıra numarası, kayıt tarihi, işlemin nev’i ve tutar bilgilerini içermelidir (VUK md. 194). Defterdeki kayıtlar yıl içerisinde gerçekleştirilen işlemlerin peşin veya kredili oluşu göz önüne alınmadan yapıldığından işletme hesabı defterinde bilanço usulünden farklı olarak, bir işletmenin belli bir zamandaki kasa ve bankadaki mevduat mevcudunu, mal mevcudunu, alacaklarını, borçlarını veya sermayesini saptamak olanaklı değildir⁶⁰.

⁵⁹ Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s. 252.

⁶⁰ Zülküf Kanat, **Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s.89.

Diğer taraftan, işletme hesabı esasına göre defter tutanlardan, hammadde, mal, mamul ve yardımcı malzeme ticareti yapanlarda envanter çıkarmak durumundadırlar. Bununla birlikte, yapılan envanterin ayrıca bir envanter defterine kaydedilmesi veya işletme hesabı defteri sayfalarına yazılması hususunda kendilerine serbestlik tanınmıştır (VUK md. 195).

1.2.2.1.2. Sinai Müesseseler Tarafından Tutulması Zorunlu Defterler

1.2.2.1.2.1. İmalat Defteri

İmalat defteri, bilanço esasına göre defter tutanlardan devamlı olarak imalat işiyle uğraşanlar tarafından tutulması gereken bir defterdir. Bu deftere emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı silsile halinde yazılır (VUK md. 197). Buna karşılık, VUK md. 203'te, imalat defterine kaydolunan bilgileri ihtiva edecek şekilde muhasebe tutanların ayrıca imalat defteri tutmalarına gerek bulunmadığı hükmü yer almaktadır. Yine, 246 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde⁶¹, muhasebe işlemlerini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olarak 7/A seçeneğine göre izleyen mükelleflerin imalat defteri tutma zorunluluklarının bulunmadığı belirtilmiştir.

1.2.2.1.2.2. Bitim İşleri Defteri

VUK md. 200'e göre, bilanço ve işletme hesabı esaslarına göre defter tutanlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanların imalat defteri yerine, bitim işleri defteri tutmaları gerektiği belirtilmiş olup; deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılmaktadır.

Öte yandan kanun koyucu, yükümlülere bitim işleri defteri tutmayarak buraya yazılması gereken bilgileri imalat defterine kaydedebilme sağlamıştır (VUK md. 203/2). Ancak, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ve bilanço esasına göre defter tutan bazı mükellefler (işlemlerini 7/A seçeneğine göre muhasebeleştirenler)

⁶¹ 08.01.1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

için imalat defteri tutma zorunluluğunun olmaması durumu karşısında, (işlemlerini 7/B seçeneğine göre muhasebeleştirip de imalat defteri tutanlar dışında) her iki tüccar sınıfındaki mükelleflerin de bitim işleri defteri tutması yasal bir zorunluluk haline gelmektedir.

1.2.2.1.3. Faaliyet Türlerine Göre Tutulması Zorunlu Defterler

1.2.2.1.3.1. Serbest Meslek Kazanç Defteri

Serbest meslek erbabı, yaptığı giderlerle elde ettiği hasılatı kazanç defterine kaydeder. Serbest meslek kazanç defterine işlenmesi gereken bilgileri protokol defterine kaydetmeleri şartıyla hekimlere kazanç defteri tutmama kolaylığı getirilmiştir (VUK md.210).

Serbest meslek erbabının aynı zamanda menkul veya gayrimenkul sermaye iradı elde etmesi durumunda bunlardan elde edilen iratların ve bunlarla ilgili giderlerin kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veya bir cetvele kaydedilmesi gerekmektedir (VUK md. 208). Bu hususta, kazanç sahibine seçimlik bir hak sunulmuştur. Aynı durum amortisman kayıtları için de geçerlidir. Serbest meslek erbabı, iktisadi kıymetlerine ilişkin itfaları özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde gösterebilirler (VUK md.211). Bununla birlikte, serbest meslek erbabı sınıfına giren noterlerin⁶², noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defterleri kazanç defteri yerine geçmektedir (VUK md. 212).

GVK'nın 65'inci maddesine göre, kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak kabul edildiğinden bu gruptakilerin kazançlarını serbest meslek kazanç defterine kaydetmeleri gerekmekte ise de bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçecektir⁶³. Yine, vergi idaresince verilen bir özelgede⁶⁴, üç serbest meslek mensubu dış hekiminin adi ortaklık şeklinde

⁶² 13.07.1976 tarih ve 15645 sayılı Noterlik Kanunu Yönetmeliği'nin 45'inci maddesine göre, noterler yevmiye defteri, emanet defteri, tescil defteri, muvazene defteri, teftiş defteri, muhabere defteri, zimmet defteri, personel sicil defteri, izin defteri, demirbaş eşya defteri tutmak zorundadırlar.

⁶³ Türkay, **a.g.m.**,s. 25.

⁶⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.11.2011 tarih ve 4.35.18.02-1744-604 sayılı özelge. Bkz. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 05.05.2019.

mükellefiyet tesis ettirerek icra edecekleri dış kliniği hizmetinden elde edecekleri kazançlarının serbest meslek kazancı olduğu ve adi ortaklık olarak serbest meslek kazanç defteri tutulmasının gerektiği, buna karşılık; bilanço esasına göre defter tutulması halinde bu defterin serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği şeklinde görüş bildirilmiştir.

1.2.2.1.3.2. Çiftçi İşletme Defteri

Tevkif suretiyle vergilendirilmeyen ve bilanço esasına göre defter tutmayan çiftçilerin, başka bir deyişle zirai işletme hesabına göre defter tutanların çiftçi işletme defteri tutması gerekmektedir (VUK md. 213). Diğer işletme defterlerinde olduğu gibi bu defterlerin de sol tarafına gider, sağ tarafına hasılat kaydolunur.

1.2.2.1.3.3. Banka ve Sigorta Muameleleri Defteri

VUK md. 204 uyarınca finans kurumlarının BSMV'ye tabi işlemlerini özel olarak kayıt altına almalarını istemektedir. Buna göre banka, banker ve sigorta şirketleri BSMV'nin mevzuuna giren işlemlerini; diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle kendi muhasebe defterlerinde ya da ayrı bir BSMV defterinde takip etmek zorundadırlar. Dolayısıyla, BSMV defterinin tutulma zorunluluğu yoktur. Ancak bu takdirde, işlemlerin mutlaka muhasebe defterlerinde ayrı hesaplarda izlenmiş olması gerekir⁶⁵.

Banka ve sigorta şirketleri, özel mevzuatları gereği, sadece anonim şirket olarak kurulabilmektedir. Bu nedenle, birinci sınıf tüccar olan bu şirketlerin yevmiye, kebir ve envanter defteri tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. İşte ayrı bir BSMV defteri tutmayan banka ve sigorta şirketleri, BSMV'ye tabi işlemlerini söz konusu asli defterlerinin ayrı hesaplarında ve müfredatlı olarak izlemek zorundadır.

1.2.2.1.3.4. Damga Vergisi Defteri

Damga vergisi defteri, VUK mükerrer md. 257 hükmünün verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından tutulma zorunluluğu getirilmiş bir defterdir. Bu

⁶⁵ Mehmet Koyuncu, **Vergi Mükelleflerinin Ödevlerine İlişkin Usul ve Esaslar**, Ankara SMMMO Yayınları, Yayın No: 12, 1996, s. 18.

zorunluluk, 16 Seri No.lu DVK Genel Tebliği'nde sayılan kurum ve kuruluşlara⁶⁶ (iktisadi kamu kuruluşları ve diğer kamu kurumları ile bankalar, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar ve anonim şirketler) ilk defa 20 Seri No.lu DVK Genel Tebliği ile getirilmiştir⁶⁷. Daha sonra, 32 ve 43 seri no.lu DVK Genel Tebliği ile listeye kurumlar vergisine tabi diğer mükellefler, kollektif ve adi komantit şirketler ile bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlar eklenmiş ise de yine 43 Seri No.lu DVK Genel Tebliği'ndeki⁶⁸ hüküm uyarınca listeye son eklenenlerin sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve defter tutmaları ihtiyari hale getirilmiş olup; sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükelleflerin, damga vergisine ilişkin kayıtlarını VUK'a göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır.

1.2.2.1.3.5. Ambar Defteri

VUK md. 209 uyarınca, depo ve ardiye işletmeleriyle nakliye ambarlarının ambar defteri tutmaları mecbur kılınmıştır. Söz konusu işletmeler bu defteri, tutmak zorunda oldukları asli defterlere (yevmiye, kebir, envanter veya işletme hesabı defterlerine) ilave olarak tutacaklardır. Bu defteri tutacak belli başlı kişi ve kurumlar; emtia depoları, emanet olarak sebze, meyve ve süt ürünleri gibi kısa sürede bozulacak türden emtiayı belli bir sıcaklıkta saklayan işletmeler ile az miktarda ancak birden fazla kişinin eşyasını taşıma işini üstlenen nakliyat ambarı işletenlerdir⁶⁹.

1.2.2.1.3.6. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri

VUK md. 207 uyarınca yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acenteleri bir hasılat defteri tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Yabancı ulaştırma işletmelerine ilişkin ülkemizdeki vergilendirme rejimi gereği, hasılat defterine sadece Türkiye'de elde edilen hasılatın kaydedilmesi yeterli olup; yurt

⁶⁶ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁷ 23.03.1983 tarih ve 17996 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu tebliğe göre, düzenledikleri kâğıtlara ait damga vergisini makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle ödeyen mükelleflere damga vergisi defteri tutma zorunluluğu getirilmiştir.

⁶⁸ 04.02.2005 tarih ve 25717 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁹ M. Ali Özeyer, **Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması**, MHUD Yayınları, İstanbul, 2004, s. 298.

dışında elde edilen ulaştırma hasılatının Türkiye’de kullanılan hasılat defterine işlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bunun nedeni, dar mükellefiyete tabi olan gerçek veya tüzel kişilerce işletilen yabancı nakliyat firmalarının sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve/veya iratlar üzerinden vergilendirilecek olmalarıdır⁷⁰.

Anılan maddede hüküm altına alınan bir husus da, hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumlarının bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmak mecburiyetinde olmadıklarıdır. Buna karşılık, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında ulaştırma işi yapan kurumlar bu faaliyetleri dışında Türkiye’de başka faaliyetlerinin olması halinde bu faaliyetlerin gerektirdiği defterleri de ayrıca tutmak zorundadır.

1.2.2.1.3.7. Gemi Hareket Kayıt Jurnalı ve Yakıt Alım Defteri

Gemi jurnalı tutma yükümlülüğü, esasen TTK md. 1096 ile hükme bağlanmıştır. Buna göre, gemi kaptanı veya ehil bir gemi adamı tarafından her yolculukta eşyanın yüklenmeye başlanması anından itibaren geçecek (hava ve rüzgar durumu gibi meteorolojik veriler, geminin izlediği rota ve aldığı yol, geminin bulunduğu enlem ve boylam dairesi, gemi veya eşyanın uğradığı bütün kazalar ve bunların ayrıntılı açıklaması, gemide işlenen suçlar, gemideki doğum ve ölüm olayları gibi) belli başlı olaylar bu deftere yazılmakta olup; bir liman içinde yolculuk yapan küçük gemilerin jurnal tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Gemi jurnalı tutma mükellefiyeti olmayan gemiler için ise, 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği⁷¹ ile getirilen zorunluluk gereği, gemi hareket kayıt jurnalı tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu deftere de yine gemi hareketleri, gemiye alınan yakıt ve yük, hava ve rüzgar durumu ile geminin izlemiş olduğu rota gibi bilgilerin kaydedilmektedir.

1/7/2003 tarihli ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın⁷² 1’inci maddesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj

⁷⁰ Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, C.I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.766.

⁷¹ 31.12.2003 tarih ve 25333 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. ÖTV’nin yürürlüğe girdiği 2002 yılından 2014 yılı sonuna kadar düzenlenen tebliğler, 2015 yılında dört ‘Uygulama Genel Tebliği’ başlığı altında güncellenmiştir. Yakıt alım defterine ilişkin düzenlemeler 05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde yer almaktadır.

⁷² 16.07.2003 tarihli ve 25170 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) tutarı sıfıra indirilmiştir.

Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı'na atıfta bulunularak düzenlenen 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği uyarınca, Kararname kapsamında deniz yakıtı alabilecek deniz araçları arasından deniz yakıtı talep edenlere, her deniz aracına ait olmak üzere liman başkanlığı tarafından verilen ve Deniz Ticaret Odası, liman başkanlığı ile ilgili vergi dairesince onaylanmış olan bir yakıt alım defteri kullanma zorunluluğu getirilmiştir. İlgili birimler tarafından onaylanmış yakıt alım defteri, deniz yakıtı kullanıcılarına ÖTV'si indirilmiş deniz yakıtı alma hakkı tanımaktadır. Deniz yakıtı kullanıcıları, yakıt alım defterinde belirlenmiş olan azami yakıt miktarlarının üzerinde deniz yakıtı alamazlar. Her yakıt tesliminde yakıt alım defterinde alıcı için ayrılmış olan kısımlar doldurularak imzalanmak zorundadır. Ayrıca, teslim alınan deniz yakıtı deniz aracının jurnaline işlenmek zorundadır.

Deniz aracına ait genel bilgilerle ana ve yardımcı makinelerin ayrı ayrı makine gücü, kullanabilecekleri yakıt cinsi, bir defada ve bir yılda alabilecekleri azami deniz yakıtı miktarları, ana ve yardımcı makinelerine ait yakıt tank kapasiteleri, yıllık azami sarf kapasiteleri, personel sayısı, avlanma ruhsatının geçerlilik süresi ve numarası gibi bilgileri içeren yakıt alım defteri, sıra ve seri numarası dahilinde teselsül ettirilmekte ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca her deftere ayrı bir numara verilmektedir.

Kararname'nin uygulama usul ve esaslarına yönelik olarak, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğlerde belirlenmiş usul ve esaslara uyulmaması hali, VUK md. 344 uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile VUK md. 359'da sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanılmış olması halinde, vergi daireleri ya da vergi incelemesine yetkili memurlar, deniz aracının deniz yakıtı alma hakkını ilgili liman başkanlığınca bloke koydurmak suretiyle geçici olarak durdurabilir veya yakıt alım defterine el koyabilirler.

VUK'un mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, yakıt alım defteri, gemi jurnali ve gemi hareket kayıt jurnalinin kayıt, muhafaza ve ibraz yönünden VUK hükümleri kapsamına alındığı 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nde ayrıca belirtilmiştir.

1.2.2.2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Muhafaza ve İbraz Etme Zorunluluğu Getirilen Belgeler

Eski dilde kullanılan “varaka, vesika” kavramları günümüzde yerini “belge” tabirine bırakmıştır. Türk Dil Kurumu kaynaklarına göre, belge “*bir gerçeğe tanıklık eden yazı, fotoğraf, resim, film vb. vesika, doküman*” olarak tanımlanmakla⁷³ birlikte, üzerinde her türlü bilginin kayıtlı olduğu nesne ya da madde, bir iddianın veya olayın doğruluğunu gösteren yazı⁷⁴ şeklindeki tanımlara da rastlanmaktadır. Bu bağlamda, kağıt, parsömen, papirüs, sesli ve görüntülü materyaller, dataların kayıtlı olduğu VCD, DVD, hard disk vs. belge olarak sayılabilir. Bir harita, kitap, eski para, pul, kaset, disk bir belgenin parçası olabilmektedir⁷⁵. Nitekim, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu⁷⁶ md. 3'te belgenin *kurum ve kuruluşların sahip oldukları 4982 sayılı Kanun kapsamındaki yazılı, basılı veya çoğaltılmış dosya, evrak, kitap, dergi, broşür, etüt, mektup, program, talimat, kroki, plân, film, fotoğraf, teyp ve video kaseti, harita, elektronik ortamda kaydedilen her türlü bilgi, haber ve veri taşıyıcılarını* ifade ettiği belirtilerek, belgenin sadece kağıt ortamındaki verilerden ibaret olmadığına işaret edilmiştir. Ayrıca bu tanım, belge ile ilgili olarak bir kanun metninde yer alan ilk ve en geniş tanım olma özelliğini taşımaktadır.

Bununla birlikte, 6100 sayılı HMK'da da belge kavramına ilişkin çerçeve bir tanımlama yapılmış olup; Kanun'un 199'uncu maddesinde “*Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf,*

⁷³ (Çevrimiçi) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.57e12005812947.91853332, Son Erişim: 20.09.2018.

⁷⁴ Bir yazının belge niteliği taşıyabilmesi için taşınabilirlik, belli bir kişiye ait olma ve hukuken değer taşıma unsurlarının hepsini haiz olması gereklidir. Duvar yazısı gibi yazılar taşınmadığı için belge değildir. Taşınabilir yazılar genellikle kağıt, flaş bellek gibi nesneler üzerinde yer alırlar. Ayrıca yazıyı yazan kişi veya kurum belirli olmalıdır. Bir yazının hukuki değer taşıması ve dolayısıyla ispat aracı olarak kullanılabilmesiyle söz konusu yazı belge kimliğine bürünebilir. Bkz. M. Süha Akgüner, Mahmut Sekdur, **Vergi Hukukunda Naylon Fatura**, Tekağaç Eylül Yayınları, Ankara, 2004, s.1,2.

⁷⁵ (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr>, Son Erişim : 20.09.2018.

⁷⁶ 24.10.2003 tarih ve 25269 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir.” denilmiştir. Bu tanımlamanın oluşturulmasında, hukuk alanında uygulama bütünlüğünün sağlanması bakımından, 4982 sayılı Kanun’da geçen belge tanımından yararlanıldığı söylenebilir⁷⁷.

Aşağıda da değinileceği gibi VUK’ta, vergi hukukunda yer alan belgelerin biçimi ve düzenlenme usullerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. TTK’da, belgelerin kullanılış yeri, şekli ve tabi olacakları hükümler konusunda ayrıntılı hükümler getirilmemiş sadece genel ifadelerle yetinilmiştir⁷⁸. Türk Ceza Kanunu’nda ise belge sözcüğü kullanılmış ancak tanımlanmamıştır⁷⁹. Bununla birlikte, geçmiş tarihte Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından belgenin, “*Hukuki sonuç doğurmaya veyahut bir durumu belli veya ispat etmeye yarayan yazılar*” şeklinde tanımlandığı görülmektedir⁸⁰.

Vergi ilişkisinin takip ve kontrolü için öngörülen kayıt sisteminin önemli dayanaklarından birini de belge düzeni oluşturmaktadır. Bu bağlamda, üçüncü şahıslarla olan işlemlere ilişkin kayıtların belgelendirilmesi mecburi kılınarak⁸¹

⁷⁷ Bazı durumlarda ise belge kavramı, hizmet ettiği amaç doğrultusunda anlam kazanmaktadır. Örneğin, gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belgeyle ispat edilen taşınmazların milli ekonomiye kazandırılması amacıyla kabul edilen 6486 sayılı Kanun’un 13’üncü maddesinde kanaat verici belge, Devlet tarafından veya Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicilleri; banka, banker, aracı kurumlar ve benzeri mali kurumlar ile posta idaresi, noter gibi kurum ve kuruluşların kayıt ve belgelerini, VUK’un ikinci kitabının üçüncü kısmında yer alan belgeler ve muadili belgeler ile bilgi değişiminde bulunulan yabancı ülkelerde yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ya da konsoloslukları, yoksa ilgili ülkenin Türk menfaatini koruyan aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgeleri ifade etmektedir.

⁷⁸ Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4.bs., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011, s. 34.

⁷⁹ Türk Ceza Kanunu’nun TBMM Adalet Komisyonu’nda görüşülmesi sırasında belge kavramının tanımlanması tartışılmıştır. Tartışmada, belgenin tanımlanmasının uygulamaya bir süre sonra dar gelebileceği vurgulanarak bu tanımın uygulamacılarca yapılmasının uygulamayı rahatlatacağı ve doğruya varmada kolaylık sağlayacağı belirtilmiştir. Bkz. Zekeriya Yılmaz, **Gereke ve Tutanaklarla Yeni Türk Ceza Kanunu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2004, s. 1012.

⁸⁰ Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 04.04.1983 tarih ve 6-13/155 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 20.01.2020.

⁸¹ Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler, vesikanın teminine imkan olmayan giderler, vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için ispat edici kağıt aranmamaktadır (VUK md.228) Bkz.Uysal, Eroğlu, **a.g.e.**, s.293-295. Diğer taraftan, 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 459 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’ne göre, fatura düzenlemek ve almak zorunluluğu olan mükelleflerin, kendi aralarında ve diğer şahıslarla, 7.000 TL’yi aşan tutardaki her türlü tahsilat ve ödemelerini aracı finansal kurumlar kanalıyla yapmaları ve bu tahsilat ve ödemeleri söz konusu kurumlarca düzenlenen belgeler ile tevsik etmeleri zorunludur.

kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde, bunların vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır (VUK md. 227).

VUK'ta geçen belgeler, gelir unsurları ve faaliyet alanının özelliği esas alınarak; fatura (VUK md. 229–232), sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri) (VUK md. 233), gider pusulası (VUK md. 234), müstahsil makbuzu (VUK md. 235), serbest meslek makbuzu (VUK md. 236–237), ücret bordrosu (VUK md. 238–239), taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri), muhabere evrakı (her türlü ticari işlemler dolayısıyla yapılan yazışmalar, hesap özetleri vs.) ve diğer vesikalar (mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamı, ihbarname, karar örneği, vergi makbuzu) (VUK md. 240–242) olarak sayılabilir⁸².

1.2.2.2.1. Fatura

Ticari işlerde sık kullanılan belgelerden biri olan fatura; bir yandan, düzenlenmesine yol açan akdi ilişkiden doğan borcun gereği gibi ifa edilip edilmediğinin kanıtlanmasına yardımcı olan, diğer yandan da vergi mükelleflerinin kayıtlarını doğrulayan, başka bir ifadeyle mükellefin gelir ve giderlerini ispatlamaya ve böylece vergi matrahının tespitine yarayan bir belgedir⁸³.

Fatura ile ilgili hususlar, Türk hukuk mevzuatında genel itibarıyla TTK'nın 21'inci maddesi ile VUK'un 229 ila 232'nci maddelerinde düzenlenmiştir. TTK'nın 21'inci maddesinde *“Ticari işletmesi bağlamında bir mal satmış, üretmiş, bir iş*

⁸² 17.02.1985 tarih ve 18669 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 164 seri no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, yukarıda sayılan belgelerden fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listelerinin Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalarda bastırılmış veya anılan tebliğde belirlenen esaslar doğrultusunda notere tasdik ettirilmiş şekilde kullanılması mecburiyeti getirilmiş olup; aksi halde bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Yine aynı tebliğe göre, fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları, yolcu taşıma biletleri ve sevk irsaliyesinin bir asıl bir örneğinin; taşıma irsaliyesi ve yolcu listesinin bir asıl iki örneğinin; günlük müşteri listesinin bir aslının anlaşmalı matbaaya bastırılmış olması veya noterden tasdiki yeterli bulunmaktadır.

⁸³ Oğuz Kürşat Ünal, **Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat Kuvveti**, y.y., Ankara, 1997, s.4.

görmüş veya bir menfaat sağlamış olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.” hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere, TTK’da fatura kavramı tarif edilmemiş, tacir sıfatına bağlanmış ve tacir olmanın bir sonucu olarak düzenlenmesi öngörülmüş bir vesikadır. Maddeye göre, tacirin fatura düzenleme yükümü müşterisinin talebine bağlıdır.

VUK’un 229’uncu maddesinde fatura, *“Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan kişi veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika”* olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun’un 230 ve 231’inci maddelerinde, faturalarda asgarî hangi bilgilerin bulunması gerektiği ve fatura düzenlenirken uyulması gereken kuralların neler olduğu hususlarına yer verilmiş olup; faturaların en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenleneceği belirtilmiştir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan, kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden herhangi birinin yine birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunanlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermeleri, emtia veya hizmeti alanların ise fatura istemeleri ve almaları TTK’nın aksine zorunludur⁸⁴ (VUK md. 232). Türk Ticaret Kanunu’nun fatura ile ilgili hükümleri tacir ve ticari işletmesini esas alarak düzenlenmişken, VUK’ta vergi matrahının kavranabilmesi amacıyla tacir olsun olmasın tüm vergi mükellefleri kapsamıştır⁸⁵.

Vergi mevzuatımızda, mal ve/veya hizmet satışı sonrası tarafların birbirlerine fatura düzenleyemeyeceği durumlar öngörülerek fatura yerine geçecek belgeler de tanımlanmıştır. Perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzu bu belgelerdendir.

⁸⁴ Aynı maddedeki sair düzenlemeye göre, bu maddede sayılan fatura istemek ve almak zorunluluğundaki şahıslar dışındakilerin, fatura vermek mecburiyetindeki şahıslardan (504 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2019 tarihinden itibaren) 1.200,00 TL’yi geçen emtia veya hizmet alımları sonrasında veya işlem tutarı bu bedelden az olsa dahi istemeleri halinde satıcının fatura verme zorunluluğu bulunmaktadır.

⁸⁵ Ünal, **a.g.e.**,s.6.

1.2.2.2.2. Perakende Satış Vesikaları

Perakende satış vesikaları, satış ve hizmet ifalarının belgelendirilmesi için kullanılan bir tevsik unsurudur. Bu bakımdan perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri⁸⁶) fatura yerine geçen vesika olarak ifade edilmektedir.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin nihai tüketiciye yaptıkları emtia satışı veya yaptıkları iş bedelinin fatura düzenleme haddini (2019 yılı için) 1.200,00-TL'yi aşmaması ve nihai tüketicilerin de fatura istememesi durumunda perakende satış vesikası düzenlenmesi zorunludur. Perakende satış fişi ve yolcu taşıma biletleri, kopyalı iki nüsha olarak düzenlenmeli ve bir nüshası müşteriye verilmelidir (VUK md. 233).

1.2.2.2.3. Gider Pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için düzenleyip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirilen gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. İki nüsha olarak düzenlenen gider pusulasının bir örneği işi yapana veya malı satana verilir (VUK md. 234).

Ancak, söz konusu düzenlemenin uygulama biçiminde yaşanan duraksamalar ve ihtiyaçlar doğrultusunda, Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan genel tebliğler ve verilen özelgelerle gider pusulasının kullanım alanının vergiden muaf esnafla sınırlı

⁸⁶ 25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 462 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde hava yolu ile yurt içi veya yurt dışı yolcu taşımacılığı işi ile işgal eden mükelleflerin, elektronik ortamda bilet düzenlemeleri, düzenledikleri e-Biletleri muhatabına iletmeleri ile bu belgeleri muhafaza ve ibraz etmelerine ilişkin usul ve esaslar belirtilmiştir.

tutulmayıp genişletildiği görülmüştür⁸⁷. 224 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'ne⁸⁸ göre, GVK md. 18'de⁸⁹ belirtilen faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbabına yapılan ödemeler için gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. Yine, 221 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'ne⁹⁰ göre arızı serbest meslek faaliyetinde⁹¹ bulunanlara yapılan ödemeler de gider pusulası ile belgelendirilmektedir.

1.2.2.2.4. Müstahsil Makbuzu

Fatura yerine geçen diğer bir belge ise, müstahsil makbuzudur. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, kazancı basit usulde tespit edilenlerin, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden yaptıkları alışlar dolayısıyla alış yapanlar tarafından düzenlenmekte ve alış yapılan çiftçiye imzalatılmaktadır (VUK md. 235). 487 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'ne⁹² göre, dileyen mükellefler düzenlemek zorunda oldukları müstahsil makbuzlarını 01.01.2018 tarihinden itibaren e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına dahil olarak elektronik ortamda düzenleyebilmekte idi. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin⁹³ yayımlanmasıyla birlikte, söz konusu tebliğde sayılan mükelleflere e-Müstahsil Makbuzu uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır.

⁸⁷ C.Barlas Arslan, "Gider Pusulasının Vergiden Muaf Esnaf Dışındakilere de Düzenleneceği", **Yaklaşım**, Y.21, S.252, Aralık 2013, s.176,177. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-8070-342 sayılı özelgede, faturası düzenlenerek satılan makinenin iade edilmesi halinde satın alanın vergi mükellefiyetinin bulunmaması durumunda şirkete yapılan iade karşılığında daha önce düzenlenen belge ile ilişki kurmak suretiyle gider pusulası düzenlenerek kayıt altına alınmasının mümkün bulunduğu yönünde görüş bildirilmiştir. Bununla birlikte, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 16.11.1999 tarih ve 49938 sayılı özelgede, şirket tarafından kullanılmak üzere vergi mükellefiyeti olmayan (nihai tüketici) kişiden alınan binek otomobil için gider pusulası düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiş ise de Danıştay 3'üncü Dairesi tarafından verilen 13.04.2017 tarih ve E:2016/10706-K:2017/2848 sayılı kararda, davacı şirket tarafından noter satış senediyle satın alınan otomobilin 213 sayılı Kanun'un 234'üncü maddesinde belirtilen altın, mücevher gibi kıymetli eşya niteliği taşımadığının ve aracın satıcısının vergiden muaf esnaf olmadığının tartışmasız olduğu olayda, alım satıma konu araçla ilgili olarak gider pusulası düzenlenmesi zorunluluğundan söz edilemeyeceğinden, kesilen özel usulsüzlük cezasında kanuna uyarlılık bulunmadığından bahsedilmektedir.

⁸⁸ 07.04.1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁹ GVK'nın 18'inci maddesinde telif kazançları istisnası olarak da bilinen serbest meslek kazançlarında istisna düzenlenmiştir.

⁹⁰ 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹¹ GVK'nın "Arızı Kazançlar" başlıklı 82'nci maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendinde arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat, arızı kazanç olarak sayılmıştır.

⁹² 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹³ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin belge düzenleme yükümlülüğü olmadığı için yukarıda sayılan mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden yaptıkları alışları için bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz düzenleyerek kendilerinde kalan nüshayı alış yaptıkları çiftçiye imzalattırmaları gerekmektedir. Çiftçide kalan nüsha ise alış yapan mükellef tarafından imzalanmalıdır. Bu şekilde düzenlenen müstahsil makbuzu gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler tarafından verilmiş fatura hükmünde olup; bunlardan yapılan alışların belgelendirilmesinde kullanılmaktadır.

1.2.2.2.5. Sevk İrsaliyesi

VUK'un 230'uncu maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendine göre, yapılan satış işlemi sonrasında veya malın satılmak üzere bir komisyoncu veya aracıya gönderilmesi durumunda sevk edilen malın muhteviyat ve miktarını gösteren sevk irsaliyesinin düzenlenmesi zorunlu kılınmıştır⁹⁴. Kural olarak, fatura bulunsun veya bulunmasın mal hareketinin mutlaka sevk irsaliyesine bağlanması mecburidir. Sevk irsaliyesi, malın satıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde satıcı, alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde ise alıcı tarafından düzenlenmeli ve taşıtta bulundurulmalıdır. Taşıtta mal sevkinin olmadığı durumlarda ise boş sevk irsaliyesinin bulundurulması ve ibrazı zorunlu değildir⁹⁵.

487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre, dileyen mükellefler düzenlemek zorunda oldukları sevk irsaliyelerini 2018 yılından itibaren e-İrsaliye uygulamasına dahil olarak elektronik ortamda düzenleyebilmekte idi. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin yayımlanmasıyla birlikte, söz konusu tebliğde sayılan mükellef gruplarına e-İrsaliye uygulamasına geçiş zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır.

⁹⁴ Yargıtay 9. Ceza Dairesi'nin, 31.05.1994 tarih ve E: 1994/1972, K: 1994/3014 sayılı kararına göre, herhangi bir mal satışı ve bağımsız kazanç sağlanması söz konusu olmasa bile, işyeri kapsamına giren depodan ekonomi içerisindeki mal hareketlerini düzenli bir şekilde izlemek ve ticari emtianın nakli sırasında kolayca kontrol edilmesini belgelendirmenin daha sağlıklı biçimde islemesini sağlamak amacıyla sevk irsaliyesi düzenlemek zorunludur. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 15.11.2018.

⁹⁵ Koyuncu, **a.g.e.**, s. 41.

1.2.2.2.6. İrsaliyeli Fatura

Fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı ayrı düzenlenmesinin zamanla mükelleflerin faaliyetlerini aksattığı görüldüğünden uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla 232 Seri No.lu VUK Genel Tebliği⁹⁶ ile fatura ve sevk irsaliyesinin ayrı belgeler olarak değil, isteyen mükellefler açısından *irsaliyeli fatura* adı altında tek belge olarak düzenlenmesi ve kullanılmasının önü açılmıştır. Böylece, faturanın ve sevk irsaliyesinin şartları bir belgede toplanarak, daha önce sevk irsaliyesi düzenlenmiş satışa ilişkin olarak ayrıca fatura düzenlenmesindeki yanılma, unutmama gibi nedenlerle mükelleflerin cezai işleme uğramamaları hususunda fayda sağlanmıştır.

1.2.2.2.7. Serbest Meslek Makbuzu

GVK md. 66'da, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olarak nitelendirildiği ve bu maddenin uygulanmasında kimlerin serbest meslek erbabı sayıldığı belirtilmiştir. Serbest meslek erbabına mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu getirilmiştir (VUK md. 236).

379 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği⁹⁷ ile getirilen düzenlemede, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin⁹⁸, iş yerlerinde kredi kartı okuyucularından (POC cihazı) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

⁹⁶ 05.12.1994 tarih ve 22132 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁷ 05.01.2008 tarih ve 26747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁸ Bu noktada hekimlerle ilgili bir hususa da değinmek yerinde olacaktır. 1989 yılında düzenlenen 191 seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde, VUK'un mük. 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak 1 Haziran 1989 tarihinden itibaren, özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimlerce özel muayene ve tedaviler için düzenlenen reçetelerin VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alındığı belirtilmiştir. Konu ile ilgili olarak VUK mük. 257'nci maddesi birinci fıkrası hükmünün, Anayasanın 6, 7, 8, 38, 73 ve 124 üncü maddelerine aykırı olduğu iddiası ile Danıştay 4. Dairesi'nce Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan başvurulmuş olup; Anayasa Mahkemesi 1990/29 Esas, 1991/37 Karar No.lu kararı ile Maliye Bakanlığınca dava konusu kanun maddesine dayanılarak çıkartılan tebliğlerle getirilen düzenlemelerin Anayasa'ya aykırı bulunmadığına ve iptal isteminin REDDİNE karar vermiştir. Daha sonra 2012 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 418 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile reçete düzenleme zorunluluğu kaldırılmıştır. Bkz.: Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3.bs, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s.254-258.

487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre, dileyen mükellefler düzenlemek zorunda oldukları serbest meslek makbuzlarını 2018 yılından itibaren e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dahil olarak elektronik ortamda düzenleyebilmekte idi. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin yayımlanmasıyla birlikte, vergiden muaf olmayan serbest meslek erbabının en geç 01.06.2020 tarihine kadar e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dahil olarak serbest meslek makbuzlarını e-Serbest Meslek Makbuzu olarak düzenlemeleri zorunlu hale getirilmiştir.

1.2.2.2.8. Ücret Bordrosu

VUK'a göre tutulması zorunlu olan belgelerden biri de ücret bordrosudur. Ücret bordroları işverenler tarafından düzenlenmekte olup; ücret bordrolarında ücretlinin adı soyadı, ücreti aldığına dair imzası, birim ücreti, çalışma süresi ve ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı gibi bilgilerin yer alması zorunludur (VUK md. 238).

1.2.2.2.9. Taşıma ve Otel İşletmelerine Ait Belgeler

VUK md. 240'taki düzenlemeye göre, ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzel kişilere naklettikleri eşya için *taşıma irsaliyesi* düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Bu hüküm nakliye komisyoncuları ve acenteleri de kapsamakla birlikte, taşımanın kara, deniz, hava ve demiryolu ile yapılması sonucu değiştirmemektedir. Taşıma irsaliyesi en az üç nüsha olarak düzenlenmekte olup; bir nüshası taşımayı yaptıran, bir nüshası eşyayı taşıyan aracı kullanan şahsa verilir. Diğer nüsha ise eşya taşıyan mükellefçe muhafaza edilmelidir.

Şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında yolcu bileti kesen mükelleflere, taşıtların her seferi için iki nüsha *yolcu listesi* düzenleme ve bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta, diğer nüshasını ise işyerinde bulundurma zorunluluğu getirilmiştir.

Yine aynı maddedeki hüküm uyarınca, otel, motel ve mansiyon gibi konaklama yerleri tarafından *günlük müşteri listelerinin* düzenlenmesi ve işletmede bulundurulması mecburidir.

1.2.2.2.10. Muhabere Evrakı ve Bir Hakkın İspatlanmasında Delil Olarak Kullanılabilen Diğer Belgeler

VUK'un 'Muhabere Evrakı' başlıklı 241'inci maddesinde “*Tüccarların her nev'i ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (Telgraflar ve hesap özetleri dahil) muhabere evrakını teskil eder. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının, islerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir.*” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıda ifade edilen belgeler dışında kalan ve bir hüküm ifade eden ya da gerektiğinde bir hakkın ispatlanmasında delil olarak kullanılan sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilâmları gibi hukukî belgelerle ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi evrakları yükümlüler muhafaza etmek zorundadırlar (VUK md.242). Örneğin, yükümlüye ait banka kayıtları delil sayılır. Yükümlünün ilişkili olduğu üçüncü kişilerin banka kayıtlarının da delil olarak kabul görmesi doğaldır. Noterler tarafından düzenlenen belgeler ve yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları aksi ispat edilmedikçe hukuken geçerli belgelerdir. Kambiyo senetleri de vergiyi doğuran olaya ilişkin olduklarının tespiti şartıyla delildirler⁹⁹.

Burada, sözü edilen belgeleri diğer sayılan belgelerden ayıran bir hususa temas etmeyi kayda değer buluyoruz ki o da, muhabere evrakı veya bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen bahis konusu belgelerin diğer sayılan belgeler gibi muhafaza ve ibraz mecburiyeti kapsamında olmalarına karşılık, vergi kanunları uyarınca tutulması veya düzenlenmesi gereken belgelerden olmamaları nedeniyle yetkili makamlar tarafından istenilmesi halinde ibraz edilmemeleri durumunda bunun 'gizleme' fiili çerçevesinde değerlendirilemeyeceğidir. Bu konudaki açıklamalara çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmektedir.

⁹⁹ Mehmet Tuncer, “Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, **Maliye Postası**, S.358, Ağustos 1995, s. 29. Yine, Kurumlar Vergisi Kanunu md. 13/3'te, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım satımı sırasında emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunlu olduğu belirtilmektedir. Vergi uygulamalarında bu tür belgelere ilişkin örnekleri çoğaltmak mümkündür.

1.2.2.2.11. Vergi Karnesi

Vergi karnesi, niteliği itibarıyla mükellefler tarafından tutulan bir defter veya düzenlenen bir belge olmasa da mevzuatta belirtilen kişilerin vergi karşısındaki durumlarının izlendiği bir evrak olması dolayısıyla saklanmalı ve gerektiğinde ibraz edilebilmelidir. Bu bağlamda, çalışmanın bu kısmında vergi karnesi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Basit usulde vergi mükellefi olanların yanlarında çalışan kişiler, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdıkları inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar, GVK md. 64'e göre 'Diğer Ücretli' sayılmaktadır. VUK'un 247 ve müteakip maddelerine göre, diğer ücret kapsamında vergilendirilen kişiler vergi karnesi almak ve kullanmak zorundadırlar. Mükellefler vergi dairesinden ücretsiz olarak temin edebildikleri vergi karnesinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işlettirmek üzere, bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederler.

1.2.2.2.12. Muhasebe Fişi

Muhasebe fişi ile ilgili olarak VUK'ta açıkça bir tanım yapılmamakla birlikte, VUK md. 219/b'de "*Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir.*" şeklinde bir izahata yer verildiği görülmektedir.

Muhasebe fişi, para ile ifade edilebilen mali olayların yevmiye defterine yapılacak muhasebe kaydının yevmiye defterine kayıt yapılmadan önce üst makama doğruluğunun onaylatılması maksadıyla hazırlanan, kullanım zorunluluğu olmayan, standart bir şekli bulunmayan taslak belge olarak tanımlanabilir¹⁰⁰. Esasen muhasebe işlemlerinin yevmiye defterine doğrudan kaydedilmesi mümkün ise de, kayıtlarda kontrol ve düzenin sağlanması, yanlış kayıt yapılmasının önlenmesi, aynı nitelikteki

¹⁰⁰ Suat Sarıgül, **Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, 2016, s. 39.

işlemlerin toplu olarak kaydedilmesi gibi faydalar sağladığı için muhasebe fişleri ile de kayıt yapılabilir¹⁰¹.

“*Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti*” başlıklı VUK md. 256’nin lafzında ‘muhasebe fişi’ ifadesine açıkça yer verilmemiş olsa da, muhasebe fişlerinin de bu kapsamda değerlendirilerek, yetkili makam veya memurlar tarafından istenilmesi halinde ibraz ve inceleme için arz edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Nitekim, 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde yapılan güncelleme¹⁰² ile e-defter kayıtlarını muhasebe fişi kullanarak gerçekleştiren mükelleflere, kağıt ve/veya elektronik ortamda tuttukları muhasebe fişlerini e-defter kayıtları ile birlikte muhafaza ve yetkili mercileri tarafından istenildiğinde ibraz etme zorunluğu getirilmiş, muhasebe fişlerini yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre VUK ve TTK’nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

1.2.2.3. Vergi Usul Kanunu ile Vergi İdaresine Verilen Yetkiye İstinaden Düzenleme Gerekliliği Bulunan Belgeler

Yukarıda sayılanlar dışında, VUK mükerrer md. 257’ye¹⁰³ istinaden vergi idaresine verilen yetkiye dayanılarak yapılan ikincil düzenlemelerle, teknik gelişmelere ve ortaya çıkan gereksinimlere göre düzenlenmesi ve kullanılması zorunlu belgeler kapsamına alınan başka belgeler de bulunmaktadır. Bu belgeler de, usulüne uygun düzenlendikleri sürece önemli birer delil olarak gerek idarî işlemlerde gerekse yargı aşamasında kullanılabilirler¹⁰⁴.

¹⁰¹ “Muhasebe Fişi Nedir?, Muhasebe Fişi Türleri”, (Çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2018/04/18/muhasebe-fisi-nedir-muhasebe-fisi-turleri>, Erişim Tarihi : 14.12.2019.

¹⁰² Bahis konusu güncelleme 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği ile yapılmıştır.

¹⁰³ Bu madde 1980 yılında VUK’a eklenmiş olup; değişikliğin gerekçesinde batı ülkelerindeki uygulamalara paralel olarak getirilen bu hüküm ile iktisadi hayatın hareketliliği ile defter ve belge düzeni arasında geçen zamana orantılı olarak doğan uyumsuzlukların giderilmesinin istenildiği belirtilmiştir. Bkz.: Ahmet Somuncu, “Mükerrer Vergi Hukuku: VUK’un Maliye Bakanlığı’na Yetkiler Veren ‘Yetki’ Başlıklı Mük. 257’nci Maddesini Tarihi Süreçte Anayasal İlkeler ve Yargı Kararları Işığında Yeniden Okumak”, **Legal Mali Hukuk**, Y.6, S.66, Haziran 2010, s.1259-1273.

¹⁰⁴ Özgür Biyan, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: ‘Eleştiriler ve Öneriler’” **DOÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel S., 2010 (Basım Yılı :2012), s. 50.

İbraz mecburiyeti açısından, VUK md. 256'ya sonradan eklenmiş olan “mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar” ibaresi uyarınca vergi idaresine verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan ikincil düzenlemeler doğrultusunda oluşturulan belgeleri düzenleyenlerin ve kullananların da ibraz zorunluluğu kapsamında olduğunu, dolayısıyla da söz konusu belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü içerisinde olduğunu ifade etmek mümkündür.

1.2.2.3.1. Fatura Yerine Geçen Belgeler

VUK hükümlerine göre düzenlenen belgelere ilave olarak, çeşitli sektörlerde faaliyet göstermekte olan mükelleflerle ilgili vergi dışındaki diğer mevzuatta da bu mükelleflerce düzenlenmesi gereken belgelere ilişkin düzenlemeler ve bu hususta farklı kamu idarelerine düzenleme yapma yetkisi veren hükümler bulunmaktadır. Bu itibarla, mükellefler bazı hallerde aynı amaca hizmet eden birden fazla belge düzenlemek zorunda kalabilmektedir.

Bunun üzerine, VUK mükerrer md. 257'nin vergi idaresine verdiği yetkiye dayanılarak mükerrer belge düzenleme zorunluluğunun ortaya çıkardığı külfetleri azaltmak amacıyla sigorta şirketleri ve acenteleri, bankalar, sermaye piyasası aracı kurumları ve ikrazatçılıkla uğraşanların¹⁰⁵ faaliyetleri sırasında düzenleyecekleri belgelerle ilgili olarak 243 Seri No.lu VUK Genel Tebliği¹⁰⁶ yayımlanarak uygulamaya aşağıdaki şekilde yön verilmiştir. Daha sonra yayımlanan 509 Seri No.lu VUK Genel Tebliği¹⁰⁷ ile de istenilmesi halinde, söz konusu belgelerin elektronik ortamda da düzenlenebileceği ilan edilmiştir.

1.2.2.3.1.1. Dekont

Bankalar, yaptıkları tüm hizmetler veya satışlar dolayısıyla lehlerine tahakkuk edecek tutarları, kayıtlarının dayanağı olan fatura yerine, *dekont*larla belgelemek

¹⁰⁵ 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, ödünç para verme işleriyle iştigal etmesi konusunda kendisine izin verilen ikrazatçılar tarafından verilen borçlara ilişkin olarak ödünç alan ve ikrazatçı arasında düzenlenen “ödünç sözleşmeleri” 243 sıra no.lu VUK Tebliği gereği düzenlenmesi zorunlu olan belgeler arasına dahil edilmiştir. Ancak, 2012 yılında kabul edilen 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu md. 52 gereğince 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırıldığı için artık ödünç sözleşmeleri düzenlenmemektedir.

¹⁰⁶ 07.09.1995 tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰⁷ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

durumundadır. En az iki örnek olarak düzenlenme zorunluluğu olan dekontların basımı izne tabi tabi değildir. Dekontların notere tasdik ettirilmeleri zorunlu olmamakla birlikte anlaşmalı matbaalara bastırılması da mecburi değildir.

Bankalar dışında 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu¹⁰⁸ kapsamında faaliyet gösteren finansman şirketleri de banka sigorta muamele vergisine tabi bütün hizmet veya satışlarını fatura yerine geçmek üzere düzenleyecekleri dekontlarla belgelendirmek durumundadır¹⁰⁹. Bahis konusu dekontların hangi şartlara uygun olarak düzenlenmesi gerektiği 435 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde¹¹⁰ açıklanmıştır. Buna göre, en az iki örnek olarak düzenlenecek olan dekontların anlaşmalı matbaalara bastırılması veya notere tasdik ettirilmesi zorunlu bulunmamaktadır. Ayrıca, bir ay içinde düzenlenen dekontlara ilişkin bilgilerin, takip eden ayın on beşinci günü sonuna kadar internet üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesi gerekmektedir.

1.2.2.3.1.2. Sigorta Poliçesi ve Sigorta Komisyon Gider Belgesi

Sigorta şirketleri tarafından düzenlenen *sigorta poliçeleri* ve ek belgelere (zeyilnameler) konu işlemlere ait tutarlar için ayrıca fatura düzenlenmesi gerekmemektedir. Sigorta poliçelerinin basımı için önceden herhangi bir kurumdan izin alınması, poliçelerin notere tasdik ettirilmesi veya anlaşmalı matbaalara bastırılması zorunlu değildir.

Sigorta prodüktörleri ve acenteler tarafından sigorta şirketlerine verilen hizmetler dolayısıyla ödenen bedeller ise, sigorta şirketleri tarafından düzenlenmekte

¹⁰⁸ 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁹ 6361 sayılı Kanun'un ikinci maddesinin birinci fıkrasında Türkiye'de kurulu finansman şirketlerinin mezkur Kanun hükümlerine tâbi olduğu, 39'uncu maddesinde ise finansman sözleşmesinin, her türlü mal veya hizmet alımının, malı veya hizmeti satın alan gerçek veya tüzel kişinin nam ve hesabına mal veya hizmetin teslim veya temini ile birlikte doğrudan satıcıya ödeme yapılması suretiyle kredilendirilmesini öngören sözleşme olduğu, kredi geri ödemelerinin adına kredi açılanlar tarafından finansman şirketlerine yapıldığı, finansman şirketlerinin, kredilendirecekleri mal veya hizmetleri temin eden satıcılarla önceden yazılı şekilde genel bir sözleşme yapmalarının ve finansman sözleşmesinin yazılı şekilde düzenlenmesinin zorunlu olduğu hükümleri yer almaktadır. 6361 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren finansman şirketleri banker kapsamında banka sigorta muamele vergisi mükellefi olup, bunların yaptığı (13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen) işlemler banka sigorta muamele vergisine, bu işlemlerin dışında kalan diğer işlemleri ise KDV'ye tâbidir.

¹¹⁰ 03.04.2014 tarih ve 28961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olan *Sigorta Komisyon Gider Belgesine* istinaden kayıtlara alınmaktadır. Prodüktörler ve acenteler komisyon bedelleri için ayrıca fatura düzenlememekle birlikte, bu bedelleri sigorta şirketleri tarafından verilecek sigorta komisyon gider belgesine istinaden hasılat kaydetmektedirler. Sigorta komisyon gider belgeleri, “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalara bastırılmalı veya notere tasdik ettirilmelidir.

1.2.2.3.1.3. İşlem Sonuç Formları

Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca menkul kıymet alım-satımlarına aracılık faaliyetinde bulunan kurumlar; yaptıkları alım satımların, verdikleri hizmetlerin ve bunlar için alınan ücretin mahiyetini göstermek üzere işlem sonuç formu, türev araç işlemlerine ilişkin olarak türev araçlar işlem sonuç formu, kaldıraçlı alım satım işlemleri için kaldıraçlı alım satım işlemleri işlem sonuç formu düzenleyeceklerdir¹¹¹.

Aktiflerinde yer alan menkul kıymetlerini aracı kurumlar vasıtasıyla satan kurumlar ve gelir vergisine tabi mükellefler, bu satışları için ayrıca fatura veya başka bir belge düzenlemek zorunda olmayacak, bu satışlarını aracı kurumlar tarafından kendilerine verilecek olan belgelerle tevsik edeceklerdir. En az iki örnek olarak düzenlenecek olan işlem sonuç formlarının notere tasdik ettirilmeleri zorunlu olmamakla birlikte anlaşmalı matbaalara bastırılması da mecburi değildir.

1.2.2.3.2. Döviz Alım-Satım Belgesi

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar’da¹¹² tanımlanan yetkili müesseseler (Hazine Müsteşarlığı’nın bağlı bulunduğu Bakanlıkça tesbit edilen usul ve esaslar çerçevesinde dövizle ilişkin işlemler yapmasına izin verilen ve kıymetli maden, taş ve eşyalara ilişkin işlemler de yapabilen anonim şirketler) Karar ile yetkili müesseselere döviz alış ve satışlarında döviz alım ve satım belgesi düzenleme zorunluluğu getirilmiş ve bu belgelerle ilgili olarak şekle, usule ve esasa ilişkin

¹¹¹ İşlem sonuç formlarının düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 45’inci maddesine dayanılarak hazırlanan Yatırım Hizmet ve Faaliyetleri ile Yan Hizmetlere İlişkin Belge ve Kayıt Düzeni Hakkında Tebliğ’de yer almaktadır.

¹¹² 11.08.1989 tarih ve 20249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

hususların Merkez Bankasınca belirlenmesi öngörülmüştür. Bu itibarla, düzenlenen 226 Seri No.lu VUK Genel Tebliği¹¹³ ile yetkili müesseseler tarafından kullanılması öngörülen döviz alım-satım belgeleri VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Ayrıca bu belgelerin (bilgisayarla düzenlenenler dahil) anlaşmalı matbaalarda bastırılmak veya noterlere tasdik ettirilmek suretiyle kullanılması zorunludur.

1.2.2.3.3. Kıymetli Maden Alım-Satım Belgesi

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin 2006-32/32 No.lu Tebliğ¹¹⁴ ile yetkili müesseselere; Kıymetli Madenler Borsasına üye olmak kaydıyla, ilgili yönetmelik ve mevzuat hükümleri çerçevesinde işlenmemiş kıymetli madenler ile barlar veya külçeler halindeki işlenmiş kıymetli madenlerin ithalini, ihracını ve söz konusu Borsa'da sürdürülmekte olan kıymetli madenlere ilişkin işlemleri yapma ve Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü tarafından üretilen basılı altınlar ile bir kilogramdan küçük külçe şeklindeki standart altınların alım satımını yapma yetkisi verilmiştir.

VUK mükerrer md. 257'nin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak düzenlenen 379 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara İlişkin 2006-32/32 No.lu Tebliğ'de kendilerine kıymetli maden alım/satım yapma yetkisi verilen yetkili müesseselere; 1/3/2008 tarihinden geçerli olmak üzere, kıymetli maden alımında "Kıymetli Maden Alım Belgesi", satımında da "Kıymetli Maden Satım Belgesi" düzenleme zorunluluğu getirilmiştir¹¹⁵. Bu belgelerin VUK uyarınca düzenlenmesi gereken belgeler kapsamına alınması uygun görülmüş olup; anlaşmalı matbaalarda bastırılmaları ya da noterler tarafından tasdik ettirilmeleri gerekmektedir.

¹¹³ 05.04.1994 tarih ve 21896 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 415 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile karayolu yolcu taşımacılığında kullanılan yolcu listelerinin elektronik ortamda düzenlenebilmesinin önü açılmıştır.

¹¹⁴ 22.09.2006 tarih ve 26297 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁵ 2008 yılında düzenlenen 385 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile, dileyen yetkili müesseselere söz konusu belgeleri döviz alım/satım belgesi ve kıymetli maden alım/satım belgesi olarak ayrı belgeler olarak değil, döviz ve kıymetli maden alımında "Döviz ve Kıymetli Maden Alım Belgesi", satımında da "Döviz ve Kıymetli Maden Satım Belgesi" adı altında tek belge olarak düzenlemesi imkânı getirilmiştir.

1.2.2.3.4. Adisyon

Adisyon, sunulan hizmetin ve emtianın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen bir belge olup; hizmetin tamamlanmasından sonra adisyon müşteriye ibraz edilerek bu adisyona dayanılarak hesap ödenmektedir. Bu itibarla, adisyon ödemeyi kanıtlayan bir belge değildir. Adisyonun işlevsel görevi hizmet işletmesinde müşterinin tükettiği maddeleri göstermeye yöneliktir¹¹⁶. İki örnek olarak düzenlenen adisyonun ilk örneği fatura, perakende veya yazar kasa fişi ile birlikte müşteriye verilmelidir. Adisyon düzenleme mükellefiyeti, kapsama giren hizmet işletmelerinde kayıt dışılığı, vergi kayıp ve kaçagını önlemek, hizmet verilen müşteriye bilgilendirmek ve hesabın ödenmesi sırasında karışıklığı gidermek içindir¹¹⁷.

Vergi mevzuatımızda, adisyon kullanmak zorunda olan hizmet işletmeleri ile adisyon kullanımına ilişkin usul ve esaslar 185, 200, 298 ve 299 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. 185 Seri No.lu VUK Genel Tebliği¹¹⁸ uyarınca, adisyonların anlaşmalı matbaalarda bastırılması zorunludur. Bu şekilde bastırılmamış, üzerine tarih yazılmamış veya müşteri masasına bırakılmamış adisyonlar hiç düzenlenmemiş hükmündedir.

298 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde¹¹⁹, VUK hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane gibi işletmelerin adisyon kullanmak mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir.

299 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde¹²⁰ ise, yukarıda sayılan hizmet işletmelerinin alkollü içki servisi yapmaları halinde adisyon düzenleme mecburiyetlerinin bulunduğu, alkollü içki servisi yapmayan veya self servis olarak

¹¹⁶ Veysi Seviğ, "Adisyon nedir ve neden önemlidir?", **Dünya**, 01.07.2005.

¹¹⁷ Salih Er, "**Adisyon Kullanımına İlişkin Usul ve Esaslar**", (Çevrimiçi) <http://www.alomaliye.com/2007/06/19/adisyon-kullanima-iliskin-usul-ve-esaslar/>, Son Erişim : 04.10.2018.

¹¹⁸ 13.07.1995 tarih ve 22342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁹ 05.08.2001 tarih ve 24484 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁰ 18.08.2001 tarih ve 24497 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

alkollü içki servisi yapılan¹²¹ hizmet işletmelerinin ise adisyon düzenleme zorunluluklarının söz konusu olmadığı yönünde değişikliğe gidilmiştir.

1.3. DEFTER TUTMA VE BELGE DÜZENLEMEDE FİZİKİ ORTAMDAN DİJİTAL ORTAMA GEÇİŞİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Tutulması zorunlu olan defterlerin kağıt ortamında tasdik ettirilip basılı hale getirilmesi, fatura vd. ispat edici kağıtlar ile yasal defterlerin arşivlenip muhafaza edilmesi firmalar için önemli bir maliyet unsuru olmakla birlikte, binlerce sayfayı bulan yasal defterler üzerinden inceleme yapmak denetim elemanlarının inceleme sürelerini gereksiz yere uzatmaktadır. Yine, defter ve belgelerin VUK’a göre 5, TTK’ya göre 10 yıl boyunca istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesinin gerektirdiği mekan ihtiyacı, bu maliyetleri kağıt baskı maliyetlerinin ötesine götürmektedir¹²². Ayrıca, hırsızlık, yangın ve su basması gibi nedenlerle söz konusu belgeler ve yasal defterler kullanılamaz hale geldiğinden mükellefler ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu tip sorunları aşmak ve gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinin nimetlerinden yararlanmak, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunu artırmak ve kayıt dışılığı azaltmak amacıyla elektronik defter (e-defter) ve elektronik fatura (e-fatura) uygulamalarına geçiş yönünde adımlar atılmıştır¹²³.

VUK’un mükerrer 257’nci maddesinin birinci fıkrasının 3’üncü bendinde Maliye Bakanlığı’nın; tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin

¹²¹ 185 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’ne göre self servisten maksat, müşterinin yiyecek ve içecek maddelerini alarak kendisine servis yapması ve masaya oturmadan önce fatura veya perakende satış fişini almasıdır. Muğla Vergi Dairesi tarafından verilen 20.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.02-48.15.02/VUK17-100 sayılı özeltede; içkilerin bardan bedeli ödenerek alındığı, ancak burger, cips gibi yiyecek hizmetinin masaya servis edildiğinin vergi idaresince tespit edildiği bir bar işletmesinde, hizmetin servis yapılarak verilmemesi, diğer bir ifade ile bedeli alındıktan sonra içeceklerin müşterilerin kendilerince servis edilmesi (self servis) esasına göre hizmet verilmesi durumunda masaya oturmadan önce fatura veya ödeme kaydedici cihaz fişinin düzenlenmesi ve alınması şartıyla adisyon düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı ancak, yiyecek ve içki hizmetinin masalara servis yapılarak verilmesi durumunda, bu hizmetler için adisyon düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Bkz. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 01.02.2019.

¹²² Selahattin Tuncer, “Elektronik Defter Uygulaması ve Belge Düzenlemesi”, **Yaklaşım**, Y:21, S.252, Aralık 2013, s.15. Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-VUK-MUKTEZA-16 sayılı özeltede, yasal defterlerin kapanış tasdiki şerhinden sonraki kullanılmamış boş sayfalarının da beş yıllık süreyle muhafaza edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.

¹²³ Ercan Alptürk, **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 2005, s.246-250.

mikro film, mikro fis veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye yetkili olduğu, aynı Kanun'un mükerrer 242'nci maddesinin ikinci fıkrası ile de elektronik defter, kayıt ve belgelerin oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafazası ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılındığı hükme bağlanmıştır¹²⁴. Verilen bu yetkilere istinaden Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili birimlerin işbirliğiyle e-defter ve e-fatura kullanımına ilişkin bir dizi düzenleme yapılmıştır.

Muhafaza yükümlülüğü, başkasına devredilebilen bir görev türü olmadığından, sorumluluk doğrudan mükelleflerin uhdesindedir. Buna karşılık, vergi incelemelerinin dairede yapılması durumunda teslim tutanağı ile alınan defter ve belgeleri muhafaza etmek doğal olarak inceleme elemanının sorumluluğundadır¹²⁵. Bu sorumluluğun süresi, incelemenin tamamlanması gereken yasal müddete¹²⁶, rapor değerlendirme komisyonunun nihai değerlendirmesini yapacağı tarihe¹²⁷, nezdinde inceleme yapılanın vergi inceleme tutanağını imzalayıp imzalamamasına¹²⁸ ve ibraz edilen

¹²⁴ Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2017 yılında kabul edilen 7061 sayılı Kanun md. 78'e istinaden yapılan ekleme) Ek Madde 4'e göre, 5018 sayılı Kanun kapsamındaki tüm iş ve işlemler de Sayıştay'ın uygun görüşü alınmak kaydıyla elektronik ortamda gerçekleştirilebilecektir. Bu uygulama ile ilgili olarak defter, kayıt, belge ve benzeri içeriklerin elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yine Maliye Bakanlığı yetkilidir.

¹²⁵ Tayfun Şahin, "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Seçiminin, Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazi ve Mükellefe İadesi Konusundaki Etkileri", **Yaklaşım**, Y.20, S.234, Haziran 2012, s. 55.

¹²⁶ VUK'un 140'ıncı maddesine göre, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam incelemelerin en fazla bir yıl, sınırlı incelemelerin ise en fazla altı ay içerisinde bitirilmesi esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Vergi incelemesinin aramalı inceleme şeklinde olması halinde ise, incelemenin VUK'un 145'inci maddesi uyarınca en geç üç ay içinde bitirilmesi gerekmekte ise de bu süre sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

¹²⁷ Vergi İncelemeleri Hakkında Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 22'nci maddesine göre, nezdinde inceleme yapılanın defter ve belgeleri, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun rapora ilişkin nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletilindiği tarihten itibaren en geç on beş gün içerisinde bir tutanak ile iade edilir.

¹²⁸ VUK'un 141'inci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme esnasında gerekli görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını vergi inceleme tutanakları ile tespit ve tevsik ederler. Nezdinde inceleme yapılanların tutanakları imzalamaktan çekinmeleri halinde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer bu tutanakları imzalamaları halinde defter ve belgelerini geri alabilirler.

defter ve belgelerin suç delili olup olmamasına¹²⁹ göre değişmektedir. Bu hususta, e-defter ve e-fatura uygulamalarının yaygınlaşmasına paralel olarak hem mükelleflerin hem de inceleme elemanlarının defter ve belge muhafaza külfetinin azalacağı düşüncesindeyiz.

1.3.1. E-Defter Uygulaması

E-defter uygulamasına ilişkin genel çerçeve 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği¹³⁰ ile çizilmiştir. Düzenlemede elektronik defter, “*Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa ve/veya Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü*” olarak tanımlanmış olup; 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 3 Sıra No.lu Genel Tebliği¹³¹ ile bu tanıma “... bu uygulama yoluyla defter dosyalarının elektronik dosya biçiminde hazırlanması, kağıda bastırılmaksızın oluşturulması, kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun elektronik imza/mali mühür araçları ile garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesi sağlanmaktadır.” ibaresi eklenmiştir.

Yine, 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde e-defter tutma zorunluluğuna uymak zorunda olanlar; e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler ve TTK hükümleri uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler şeklinde sayılmıştır¹³². Halihazırda, sadece yevmiye defteri ve büyük defterin e-defter

¹²⁹ VUK’un 141 ve 145’inci maddeleri uyarınca, incelemeye ibraz edilen veya aramada bulunan defter ve belgelerin ilgisine iade edilebilmesi için suç delili olmamaları şarttır. Vergi İncelemeleri Hakkında Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 16’ncı maddesi gereğince, suç delili olan defter ve belgeler nezdinde inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alıkonulur. Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile nezdinde inceleme yapılanın bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır.

¹³⁰ 13.12.2011 tarih ve 28141 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³¹ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³² Halihazırda, e-defter uygulaması kapsamına girenler şu şekilde sıralanabilir : 10 Milyon TL ve üzeri brüt satış hasılatı olma (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) şartını 2018 yılında sağlayan mükellefler, 5 Milyon TL ve üzeri brüt satış hasılatı olma (veya satışları ile gayrisafi iş hasılatı) şartını 2018 veya 2019 hesap dönemlerinde sağlayan mükellefler (1/7/2020 tarihinden itibaren e-faturaya geçmeleri gerektiği için 2021 yılı itibarıyla), ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı liste kapsamındaki mallar nedeniyle EPDK’dan lisans alımı veya mezkur Kanuna ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların imal, inşa veya ithalini 2019 yılında gerçekleştirenler (1/7/2020 tarihinden itibaren e-faturaya geçmeleri gerektiği için 2021 yılı itibarıyla), Aracı hizmet sağlayıcıları, internet reklamcılığı hizmet aracıları ile internet ortamında ilan yayınlayanlar ((1/7/2020 tarihinden itibaren e-faturaya geçmeleri gerektiği için 2021 yılı itibarıyla), Komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticaretiyle iştigal eden

kapsamında tutulması öngörülmektedir¹³³. E-defter, aylık dönemler halinde oluşturulmaktadır.

E-Defter tutabilmenin ön koşulları; mükelleflerin mali mühür¹³⁴ temin etmiş olması¹³⁵ ve e-Defterin tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın, GİB’den uyumluluk onayı almış bir yazılım olması¹³⁶ olarak 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde belirlenmiştir.

E-defterler, mutlaka tüzel kişilerde mali mühür (gerçek kişilerde e-imza) ile imzalanmalıdır. GİB de e-defter üzerindeki mükellef imzasını kendi mührüyle imzalar ve böylece berat dosyası¹³⁷ oluşur. E-defterdeki bilgilere ilişkin beraatın içinde GİB’in imzası da olduğundan bu e-defter artık değiştirilemez, inkar edilemez ve güvenilir olacaktır. İlgili ayın defteri oluşturulup GİB beratı alındıktan sonra geriye dönük düzeltme için mevcut kaydı silip GİB’ten yeni bir berat alınamaz. Bunun yerine, içinde

mükellefler (1/1/2020 tarihine kadar e-faturaya geçmeleri gerektiği için 2020 yılı itibarıyla) ve 19/10/2019 tarihi itibarıyla Türk Ticaret Kanununun 397’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler. Ayrıca GİB, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. Bunun yanında, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşları ile e-Defter uygulamasından yararlanma zorunluluğu bulunmayan diğer mükellefler isteğe bağlı olarak uygulamaya dahil olabileceklerdir.

¹³³ “e-Defter Hakkında”, (Çevrimiçi) <http://www.edeafter.gov.tr/edeafterhakkında.html>, Son Erişim : 30.10.2019.

¹³⁴ VUK 397 sıra no.lu Genel Tebliği’ne göre mali mühür, gerçek kişi veya tüzel kişi mükelleflere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve GİB adına TUBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını ifade etmektedir. Üzerinde mali mühür olmayan faturanın veya e-defterin hiç bir hükmü olmayacak ve yok sayılacaktır.

¹³⁵ Gerçek kişi mükelleflerin Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen Nitelikli Elektronik Sertifikaya (NES) sahip olmaları da yeterlidir.

¹³⁶ Uyumlu yazılım, müşterilerinin ihtiyaçları doğrultusunda özel veya paket yazılım üreten yazılım üreticileri ile yazılımlarını kendi geliştiren mükelleflerin Elektronik Defter Genel Tebliği ve ilgili teknik kılavuzlara uygun olarak e-defter üretebilen ve bu konuda GİB tarafından yapılan testler sonunda www.e-defter.gov.tr internet sitesinde yayımlanan yazılımdır. Bkz. Salih Bayar, M. Gökem Ülkar, “E-Defter ve E-Fatura Teknik Analizi : Örnek Bir Uygulama”, **Vergi Sorunları**, S.322, Temmuz 2015, s. 103.

¹³⁷ 1 sıra no.lu Elektronik Defter Tebliği’nde yer alan bilgiler çerçevesinde berat dosyası, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak GİB tarafından belirtilen standartlara uygun bilgileri içeren ve başkanlık mali mührü ile onaylanmış elektronik dosyadır. Berat, mali mührün defterle ilişkisini ispatlayan, defterlerin yasal sürecinde değiştirilemeyeceğini garanti eden önemli bir dökümandır. Mükellef, e-defterini mali mühürle onaylayarak gerekli beratını yapmış olur. GİB de aynı şekilde kendi beratını e-deftere yüklediğinde artık berat dosyası oluşmaktadır. Buna göre, e-defterde sonradan bir nokta bile değiştirilse, berattaki imzalar birbirini doğrulamayacağından yeni işlem geçersiz olacaktır.

bulunulan cari dönemde, geçmiş dönem hatalı işlemi için gerekli düzeltme kaydı yapılabilir. Yine, ilgili ayda GİB beratı alınmış e-deftere, sonradan gelen bir fatura işlenemez. Bu fatura ancak sonraki aylara işlenebilir¹³⁸.

Berat dosyası, ilgili deftere ait bilgileri (defter adı, dönemi vb.) içermektedir ve berat dosyası olmaz ise defterin hiçbir geçerlilik hükmü yoktur. Defterler, mali mühür beratlarıyla saklanmalı¹³⁹ ve gerektiğinde bu beratıyla ibraz edilmelidir. E-fatura ve e-defterde aynı mali mühür kullanılabilmektedir¹⁴⁰.

1.3.1.1. Elektronik Ortamda Tutulan Defterlerin Muhafazası

Elektronik ortamda tutulan bu defterlere ilişkin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, 1, 2 ve 3 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde¹⁴¹ düzenlenmiştir. Buna göre, mükellefler tarafından aylık dönemlerde oluşturulan e-Defter dosyalarının elektronik imza veya mali mühür ile imzalanması sonucu oluşan imza değeri, e-Defter beratı adı verilen bir belge ile GİB'e bildirilmektedir. Yapılan bu bildirim sonrasında GİB, berat dosyalarını kendisine ait mali mühür ile imzalayarak tekrar ilgili mükellefin erişimine sunmaktadır¹⁴². Her ay için tekrarlanan bu işlem bir güvenlik tedbiri olarak mükelleflerin aylık dönemler itibarıyla yasal defterlerini fiilen oluşturmalarını ve sonrasında değiştirememelerini sağlamaktadır¹⁴³.

¹³⁸ Fatma Tektüfekçi, "Türkiye'de E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Belge Ve Defter Kontrolü İle Denetimi Üzerine Bir İnceleme", **İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.1, S.1, 2018, s.111.

¹³⁹ Mali mührün çalınması halinde e-fatura uygulamasının akıbeti hakkında Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.12.2016 tarih ve 31977385-105[MÜK.242-2014/8]-98 sayılı özelgede, "Mali mührün çalındığının ve başka bir mali mührü sahip olunmadığının, ispat veya tevsik edilmesi şartlarıyla, söz konusu olayın anılan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesi kapsamında mücbir sebep sayılması yerine 397 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği göre "mükellefin kendi sistemlerinde meydana gelebilecek arıza ve kesinti durumları" içerisinde mütalaa edilmesi mümkün bulunmakta olup bu durumda yeni mali mühür temin edilene kadar kağıt fatura düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan belirtilen şartlarla mali mühür temin edilinceye kadarki süreçte kesilen kağıt faturalar vergi mevzuatı açısından hukuken geçerli fatura olarak kabul edilmekte ve yerine elektronik faturanın düzenlenmesi gerekmemektedir. Belirtilen şartlar altında düzenlenmiş ve hukuken geçerliği bulunan kağıt faturaların KDV indiriminde kullanılabileceği de tabiidir." denilmiştir.

¹⁴⁰ "E-Defter İle İlgili Açıklamalar", (Çevrimiçi) http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/165_2.pdf, s.7, Son Erişim: 24.10.2018.

¹⁴¹ 2 seri No.lu Tebliğ 24.12.2013 tarih ve 28861 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴² GİB tarafından gerçekleştirilen berat onay işlemi, ilgili defterlerde yer alan kayıtların içerik ve gerçeğe uygunluk denetimi anlamına gelmemekte ve herhangi bir vergi incelemesini veya diğer incelemeleri ifade etmemektedir.

¹⁴³ Berat dosyasının oluşturulmasından sonra, beratın ilgili olduğu defter dosyasında yapılacak herhangi bir değişiklik, ilgili defter dosyası ile beratta bildirilen imza değeri arasındaki bağın kopmasına ve

Berat ve e-defter dosyasının birbiriyle uyumlu olup olmadığı “e-defter görüntüleme aracı” isimli bir program aracılığıyla kontrol edilebildiğinden, başka bir deyişle doğrulama işlemi sadece elektronik ortamda yapılabildiğinden berat ve e-defter dosyalarının kağıt ortamında saklanması mümkün değildir¹⁴⁴. Bu nedenledir ki 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği uyarınca, mükellefler söz konusu berat dosyasını, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu defter dosyası ile birlikte kendilerine ait elektronik, optik veya manyetik bilgi işlem sistemlerinde, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde muhafaza etmek zorundadır¹⁴⁵. Diğer taraftan, herhangi bir deftere ilişkin beratın saklanmaması, defter dosyasının VUK ve TTK karşısında yasal defter olarak kabul edilmesini olanaksız kılmaktadır¹⁴⁶.

e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve GİB’den bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da GİB’in bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur¹⁴⁷. Yine, bahsi geçen tebliğler uyarınca yıl içinde e-defter uygulamasına geçen mükelleflerin e-defter tutmaya başladıkları tarih itibarıyla eski defterlerine kapanış tasdiki yaptırarak genel hükümler çerçevesinde muhafaza etmeleri gerekmektedir.

neticede imza değerinin geçersiz olmasına neden olacaktır. Bkz.: Arif Yıldırım, “E-Defter Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S.387, Kasım 2013, s. 141.

¹⁴⁴ **A.e.**, s.141. Bununla birlikte, 3 sıra no.lu Genel Tebliğ ile yapılan değişiklik ile VUK md. 219/b’de belirtilen ve defter kaydı yerine geçecek belgelerin (muhasabe fişi, primanota gibi), e-Defter kayıtları ile birlikte muhafaza edilmesi ve yetkili merciler tarafından istenildiğinde kağıt ve/veya elektronik ortamda ibraz edilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

¹⁴⁵ Bazı Avrupa ülkelerinde bulut sistem adı verilen bir teknoloji vasıtasıyla verilerin saklanması izin verilmektedir. Bu sistemde, yeryüzünde duran bir sunucuda saklanan verilere internet bağlantısıyla istenildiği zaman ve dilenen sayıda kişiyle erişilebilmektedir. Böylece, işletmeler veri merkezi alanına ve bu alanın güvenliğini sağlamaya ihtiyaç duymamaktadır. Ancak, henüz yeni bir çözüm olan bu sistem hakkında veri güvenliği ve hizmet sürekliliği ile ilgili tartışmalar devam etmektedir. Bkz.: Ertürk Özer, “Vergi İncelemesinde Yeni Dönem: E-defter”, **Vergi Sorunları**, S.322, Temmuz 2015, s. 68.

¹⁴⁶ Yıldırım, **a.g.e.**, s.141.

¹⁴⁷ Başkanlıktan e-Defter saklama hizmeti konusunda izin alan özel entegratörler, saklama hizmeti verdikleri mükelleflere ait e-Defter dosyaları ve beratları ile bunlara ilişkin bilgileri, mükellefin yazılı izni olmaksızın Başkanlık ve Genel Müdürlük dışında üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Bkz. 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nin güncelleştirilmiş hali md.4.1.1/e,f., (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi : 20.12.2019.

1.3.1.2. Elektronik Ortamda Tutulan Defterlerin İbrazı

Elektronik ortamda tutulan veya düzenlenen defter ve faturaların ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar yayımlanan Elektronik Defter Genel Tebliği ile VUK Genel Tebliği'nde ilan edilmiştir. Buna göre, e-defterlerin resmi delil niteliğindeki xml., csv., txt., xlsx., xls. uzantılı dosya formatlarından en az birisi ile kaydedilmesi ve ilgili olduğu berat ile birlikte eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz edilmesi gerekmektedir. E-defter beratı olmaksızın saklanan defterin hiçbir geçerlilik hükmü bulunmamaktadır. Vergi incelemesinde veya bir mahkeme tarafından istenildiğinde, e-defterin mutlaka GİB onaylı son beratıyla birlikte ibraz edilmesi gerekmektedir¹⁴⁸. E-defterlerin boyutu 200 megabyte ile sınırlandırıldığından bir aya ait e-defter dosyasının boyutu bu büyüklüğü aştığında o aya ait birden fazla e-defter parçası oluşmaktadır. Bu durumda, her bir parça için ayrı berat alınması gerekmektedir¹⁴⁹.

GİB'e e-defter beratının yüklenmesi, beraberinde muhasebe kayıtlarının da GİB'e aktarıldığı anlamına gelmemektedir. E-defter üzerindeki denetimler halihazırda yalnızca Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılmaktadır. Mükellefler elektronik ortamda tuttukları defterden onay beratı alınmış olanları vergi incelemesine yetkili kimselere dijital ortamda ibraz ederler. İnceleme elemanları, dijital ortamda getirilen defter dökümünü GİB veri tabanına entegre olan internet sitesinde yalnızca kendileri tarafından görülen "E-Defter Görüntüleyici" bölümüne girerek ilgili sayfadan yüklerler. Eğer incelemeye ibraz edilen e-defterde herhangi bir değişiklik yapılmamışsa sistem hata vermeden açılmakta ve defterin sisteme yüklü hali tam olarak görüntülenmektedir¹⁵⁰. E-defter görüntüleme aracıyla, e-defterin imzasının

¹⁴⁸ "E-Defter İle İlgili Açıklamalar", (Çevrimiçi) http://www.erturkymm.com.tr/dosyalar/duyuru/165_2.pdf, s.15, Erişim tarihi: 24.10.2018; 1 Seri No.lu Elektronik Defter Tebliği'ne göre, defterlerini elektronik defter biçiminde tutmaya başlayanlar, söz konusu defterlerini kağıt ortamında tutamayacaktır. Dolayısıyla, bu kapsamdaki mükelleflerin e-defter standartlarına uygun şekilde değil, kağıt ortamında tutarak incelemeye ibraz ettikleri defterler nedeniyle ibraz etmeme yaptırımları ile karşı karşıya kalacakları kanaatindeyiz.

¹⁴⁹ Berat, ilgili olduğu defterin türü, dönemi, beratın oluşturma tarihi ve tekil numarası adı altında verilen o beratı has bir numara ile mükellef ve mali müşaviri hakkında bilgiler yer almaktadır. Beratı olmayan bir e-defterin, noter tasdik şerhi olmayan kağıt ortamında tutulmuş defter gibi hukukilik vasfından yoksundur. Bkz.: Özer, **a.g.e.**, s.67-69.

¹⁵⁰ Ayrıca, e-defter kullanmakta olan mükellefler, sisteme yükledikleri aylık kayıtlarını defterin onay beratını alarak sistem üzerinden onaylı olarak indirip, kendi kayıt ortamlarına almakta ve istenildiği

veya mührünün doğru olup olmadığı, e-defter beratında bulunan mükellef imzası veya mührünün doğru olup olmadığı, e-defterde bulunan mükellef imzası veya mührü ile e-defter beratında bulunan deftere ait imza veya mühür değerinin birbiriyle aynı olup olmadığı, e-defter beratında bulunan GİB mali mührünün doğru olup olmadığı gibi kontroller yapılabilmektedir¹⁵¹.

Mükelleflerin ibraz ödevi, e-defterlerin, beratların ve arşivlenen faturaların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Defterlere, e-faturalara istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi, defter ve faturaların okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.

Diğer taraftan, e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının muhafaza işleminin GİB'ten izin alan özel entegratörlerin ya da GİB'in bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmamaktadır. Bu bağlamda, e-Defter ve berat dosyalarının yetkili makamlara ibraz edilmesi öncelikle ilgili mükelleften yazılı olarak istenilecektir. Yazılı talebe rağmen, ilgili mükellef tarafından e-Defter dosyaları ile beratlarının yetkili makamlara ibraz edilmediğinin veya edilemediğinin tevsikini müteakip, saklama hizmetini veren özel entegratörden GİB aracılığı ile ya da muhafaza işleminin GİB sistemlerinde yapılması halinde ise GİB'ten, resmi yazılı talepte bulunularak söz konusu e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının ibrazı istenebilecektir. Bu suretle GİB aracılığı ile özel entegratörden e-Defter dosyaları ve beratlarının ibrazı talep edildiğinde, ilgili özel entegratör ivedilikle (her

zaman yetkililere ibraz edebilmektedir. E-defterin mükellefin kayıt ettiği ortamda bir şekilde bulunamaması halinde mükellefler e-imza veya mali mühür yoluyla www.edeafter.gov.tr adresine girerek daha önce sisteme yükleyip onaylamış oldukları defter dökümlerini tekrar elde edebilirler. Hatta, mükellef e-imza veya mali mührünü kaybetmiş olsa dahi bunları tekrar talep edebilmekte ve ilgili e-deftere tekrar ulaşım imkanı sağlayabilmektedir. Bkz. Ersin Nazalı,"E-Defter ve E-Fatura Uygulamasıyla Birlikte Defter Belge İbraz Etmeme Durumunun Değerlendirilmesi", (Çevrimiçi) <https://www.mondaq.com/turkey/x/695146/tax+authorities/Edeafter+ve+efatura+uygulamasıyla+birlikt+e+defter+belge+ibraz+etmeme+durumunun+değerlendirilmesi>, Erişim tarihi:20.11.2018.

¹⁵¹ Tektüfekçi, **a.g.e.**, s. 111.

hal ve şartta talebin tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süreyi aşmayacak şekilde) GİB'e talep edilen e-Defter ve berat dosyalarını ibraz etmek mecburiyetindedir¹⁵².

1.3.2. E-Fatura ve E-Arşiv Fatura Uygulamaları

En yaygın kullanılan ispat edici belgelerden biri olan fatura, alıcı ve satıcı arasındaki fatura kesme ve alma işlemlerini hızlandırması, zaman ve maliyet tasarrufu sağlaması, süreç kontrollerini kolaylaştırması ve çevre dostu olması gibi avantajları bakımından elektronik ortamda belirli bir formatta standart hale getirilmiştir¹⁵³. Avrupa'daki kullanımı 1960'lı yıllara uzanan e-fatura ilk kez demiryolu sektöründe denenmiş olup; uygulamanın temelinde büyük işletmelerin ticari akışlarını bir sistematığa bağlama ihtiyacı ve karmaşıklaşan iş süreçlerini standart sistemler üzerinden kullanmak istemeleri yatmaktadır. Yüksek maliyetli ve sermaye yoğun bir araç olması nedeniyle 1990'lı yılların sonlarına kadar sadece büyük işletmelerce kullanılan e-fatura, geliştirilen program ve formatlar sayesinde geniş kullanım ağına ulaşmıştır. Bugün özellikle Latin Amerika ülkelerinde kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve kaçakçılığı önleme çalışmalarının sonucu olarak e-fatura zorunlu tutulmuştur¹⁵⁴.

E-fatura uygulamasına yön vermek üzere ülkemizde yapılan ilk düzenleme 2010 yılında yayımlanan 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁵ olmuştur. Tebliğde elektronik belge “*Şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü*” olarak tanımlanmıştır. Elektronik ortamda fatura düzenlenmesi, gerekli şartların sağlanması koşuluyla başlangıçta mükelleflerin isteğine bırakılmıştır.

¹⁵² Bkz. 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin güncelleştirilmiş hali md. 4.1.1/g., (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi : 20.12.2019.

¹⁵³ Mustafa İnanç, “Elektronik Fatura (E-Fatura) Düzenlenmesi, İletilmesi, Muhafaza ve İbrası Usul ve Esasları”, **Mali Çözüm**, S.101, Eylül-Ekim 2010, s. 181.

¹⁵⁴ Salih Bayar, M. Görkem Ülkar, “Türkiye’de ve Avrupa’da E-Fatura Uygulaması”, (Çevrimiçi) <https://biltek.sanayi.gov.tr/Bilimsel%20almalarımız/10-Turkiyede%20ve%20Avrupada%20E-Fatura%20Uygulaması.pdf>, Erişim Tarihi: 31.10.2018.

¹⁵⁵ 05.03.2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Daha sonra yayımlanan 421 ve 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği¹⁵⁶ ile bazı mükellef gruplarına e-defter ve e-fatura¹⁵⁷ uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiş¹⁵⁸, defterlerini e-defter biçiminde tutmaya başlayanların ayrıca kağıt ortamında defter tutamayacakları ve hatta kâğıt ortamında defter tutulması halinde hiç defter tutmamış gibi sayılacakları belirtilmiştir. E-fatura uygulamasına dâhil olan mükelleflerin e-fatura uygulamasına kayıtlı olan diğer mükelleflere düzenleyecekleri faturaların da e-fatura olması zorunluluğu getirilmiştir¹⁵⁹. Buna karşılık, e-fatura

¹⁵⁶ 421 sıra no.lu Tebliğ 14.12.2012 tarihli ve 28497 sayılı Resmî Gazete’de, 454 sıra no.lu Tebliğ 20.06.2015 tarih ve 29392 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵⁷ Elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla bu alanda geçmişte yayımlanmış diğer tebliğleri içine alacak şekilde hazırlanarak yayımlanan 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’ne göre şu mükellef gruplarının e-fatura uygulamasına dahil olma zorunlulukları bulunmaktadır: 2018 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 5 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’ndan (EPDK) lisans alan mükellefler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler, mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 23.10.2014 tarih ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’da tanımlanan başkalarına ait ticari ve iktisadi faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek veya tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, 5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze veya meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler. Ayrıca GİB, yapılan analiz ve incelemeler neticesinde riskli veya vergi uyum seviyesi düşük olduğu tespit edilen mükellef gruplarına yazılı bildirim yapmak ve geçiş aşaması için en az 3 ay vermek kaydıyla e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu getirme yetkisine sahiptir.

¹⁵⁸ Bununla birlikte, elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirilen mükelleflerin tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme) veya tür (nev’i) değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev’i) değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükelleflere de elektronik fatura uygulamasına geçme ve elektronik defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Bu durumda uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçmemelidir (448 sıra no.lu VUK Genel Tebliği).

¹⁵⁹ Bu noktada, tasfiye halindeki şirketlerin e-fatura kullanma yükümlülüklerine de değinmek kanımızca yerinde olacaktır. Bilindiği gibi tasfiye, tüzel kişilerin mükellefiyetlerinin sona erdirildiği hallerden biridir. Başka bir ifadeyle mükellefin işi bırakmış sayılabilmesi için işi ile ilgili tedarik işlemlerini durdurmasının yanı sıra, işletmede bulunan emtia stokları ile diğer döner ve sabit değerlerinin de elden çıkarılması veya bu varlıkların işletme sahiplerince işletmeden çekilmiş olması, tüzel kişiliğe haiz mükelleflerin ayrıca tasfiye sürecinin tamamlanarak ticaret unvanlarının sicilden silinmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, tasfiye işlemlerinin tamamlandığı tescil ve ilan edilmeden tasfiyenin sona erdiğinin kabul edilmesi ve şirketin tüzel kişiliğinin ortadan kaldırılması mümkün değildir. Bu açıklamalar ışığında, tasfiye süreci sona ermemiş bir firmanın hala faal kabul edileceği, henüz tasfiye sürecine girmemiş olmakla beraber gayri faal durumda olan bir firmanın ise bağlı bulunulan vergi dairesi tarafından re’en terk ettirilmediği müddetçe 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’ndeki şartları haiz ise e-fatura kapsamında olacağı tabiidir. Buna göre; her ne kadar bir şirket gayri faal olsa bile henüz kurumun tasfiye sürecine girmemiş ve vergi dairesi kayıtlarında halen faal mükellef olarak görünmesi sebebiyle e-defter ve e-fatura kullanma zorunluluğu bulunmaktadır. Bkz. Tayfun Şahin, “Tasfiye Halindeki Şirketlerin e-Fatura Yükümlülüğü”, **Yaklaşım**, Y.21, S.251, Kasım 2013, s. 28-30. Ayrıca Bkz.: Koray Ateş, “Gayri Faal Olan ve Tasfiyeye Girecek Firmalarda E- Fatura Kullanımı Olacak Mıdır?”, (Çevrimiçi) http://www.muhasabetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=1392, Son Erişim: 20.10.2019.

kullanmak zorunda olan mükelleflerin nihai tüketicilere ya da e-fatura kullanmayan mükelleflere kâğıt fatura (e-arşiv uygulamasına dahil olanlar ise uygulamaya dahil oldukları tarihten itibaren e-arşiv fatura) düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır¹⁶⁰.

Ardından 475 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği¹⁶¹ ile e-fatura uygulamasına kayıtlı olan mükelleflerden mal ihracı ve yolcu beraberli eşya ihracı kapsamında fatura düzenleyecek olanlara da, bu faturalarını 01.07.2017 tarihinden itibaren elektronik ortamda düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir.

Son olarak, elektronik belge uygulamalarında bütünlüğün sağlanması amacıyla bu alanda geçmişte yayımlanmış diğer tebliğlerdeki düzenlemeleri içine alacak şekilde 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği¹⁶² yayımlanmıştır.

E-arşiv fatura uygulaması ise, VUK mükerrer md. 242 uyarınca Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden geliştirilmiş bir sistem olup; 433 ve 464 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği¹⁶³ ile bu uygulamaya yön verilmiştir. E-arşiv fatura yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir¹⁶⁴. Uygulamanın temel amacı, e-faturayı yoğun olarak kullanan mükelleflerin e-fatura kullanıcısı olmayanlara ve nihai tüketicilere e-arşiv fatura olarak oluşturarak verdikleri/gönderdikleri faturaların işletmelerde kalan ikinci nüshalarının elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesine imkân sağlamaktır¹⁶⁵. Başka bir deyişle, e-arşiv uygulamasına dahil olan mükellefler, e-fatura kullanıcısı olmayanlara ve nihai tüketicilere düzenleyecekleri faturaları elektronik ortamda e-arşiv fatura olarak oluştururlar. Alıcının talebine göre e-arşiv fatura kâğıt veya elektronik ortamda iletilir.

¹⁶⁰ Elektronik fatura uygulamasından yararlanan mükelleflerin fatura düzenlemeden önce muhatabın www.efatura.gov.tr internet adresinde yer alan kayıtlı kullanıcı listesine kayıtlı olup olmadığını kontrol etmeleri, kayıtlı kullanıcı ise elektronik fatura, kayıtlı kullanıcı değilse kâğıt fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

¹⁶¹ 15.12.2016 tarih ve 29919 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan bavul ticareti kapsamındaki satışlar açısından bu tarih 07.01.2020 olarak belirlenmiştir.

¹⁶² 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶³ 433 sıra no.lu Tebliğ 30.12.2013 tarih ve mükerrer 28867 sayılı Resmi Gazete'de, 464 sıra no.lu Tebliğ 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁴ Bahadır Altaş, "e-Arşiv Fatura Nedir?", (Çevrimiçi) <http://www.alomaliye.com/2015/09/17/e-arsiv-fatura-nedir>, Son Erişim : 01.10.2019.

¹⁶⁵ Uğur Doğan, İ. Gür Nalçacı, "E-Arşiv ve E-Fatura Arasındaki Farklılıklar", **Vergi Sorunları**, S.321, Haziran 2015, s.145.

Düzenleyene ait nüsha ise elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilir. Elektronik ortamda üretilen belgenin alıcısına verilen/iletilen şekli belgenin aslı, düzenleyen tarafından muhafaza edilen elektronik hali ise ikinci nüshadır.

Yapılan düzenlemelere göre, e-arşiv uygulamasından yararlanabilmek için öncelikle e-fatura uygulamasına geçmiş olmak gerekmektedir. 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne göre, e-fatura uygulamasına dahil olanların en geç 01.01.2020 tarihine kadar e-arşiv fatura uygulamasına geçiş zorunlulukları bulunmaktadır. Yine, aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında reklam yayınlayanlar ve internet reklamcılığı hizmet araçlarının 01.01.2020 tarihi itibarıyla e-arşiv fatura uygulamasına geçmeleri gerekmektedir.

1.3.2.1. E-Fatura ve E-Arşiv Faturanın Muhafazası

E-fatura ve e-arşiv faturanın muhafaza ve ibraz yükümlülüğü hususunda usul ve esaslara ilişkin ilk düzenleme 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmış olup; daha sonra yayımlanan 416, 421, 433, 443 ve 447 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği¹⁶⁶ ile uygulamaya yön verilmiştir.

Yapılan düzenlemelere göre, e-faturanın veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilemezliği e-defterde olduğu gibi e-faturada da mali mühürle ve nitelikli elektronik imza ile garanti altına alınmaktadır. Elektronik imzanın ve mali mührün doğruluk ve geçerlilik kontrolünün ancak elektronik ortamda yapılabilmesi nedeniyle e-faturanın kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Bu nedenle mükellefler, düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları, üzerindeki mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dâhilinde muhafaza etmelidirler¹⁶⁷.

¹⁶⁶ 416 sıra no.lu Tebliğ 28.06.2012 tarih ve 28337 sayılı Resmi Gazete'de, 443 sıra no.lu Tebliğ 30.12.2014 tarih ve 29221 sayılı Resmi Gazete'de, 447 sıra no.lu Tebliğ 04.04.2015 tarih ve 29316 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶⁷ 416 sıra no.lu VUK Genel Tebliği md. 2., (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi : 22.12.2018.

Muhafaza yükümlülüğü, arşivlenen faturaların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan her türlü elektronik kayıt ve veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamaktadır¹⁶⁸.

Mükellefler muhafaza yükümlülüğünü kendi bünyelerindeki bilgi işlem sistemlerinde yerine getirebilecekleri gibi bilgi işlem sistemi entegrasyonunu sağlamış ve GİB'den saklama hizmeti verme izni almış özel entegratörlerden elektronik saklama hizmeti olarak da gerçekleştirebilirler¹⁶⁹. Ancak, başka mükelleflerden elektronik saklama hizmetinin alınması mükelleflerin e-faturalarının muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Bununla birlikte, e-faturaların muhafazasının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yapılması zorunlu kılınmıştır¹⁷⁰.

E-arşiv uygulaması kapsamındaki mükellefler, gerek vergi mükellefi olmayanlara gerekse de e-fatura uygulamasına kayıtlı olmayan vergi mükelleflerine e-arşiv uygulaması kapsamında elektronik ortamda oluşturdukları faturaların ikinci nüshalarını ve (faturaların başlık bilgileri ile dönem içerisinde iptal edilen fatura bilgilerini içeren ve belli periyotlarla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildirilen) e-arşiv raporunu vergi kanunları ve diğer kanuni düzenlemelerin kâğıt nüshalar için

¹⁶⁸ 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliği md. 6.e., (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi : 16.12.2018.

¹⁶⁹ Söz konusu entegratörler, faaliyetleri kapsamında elde ettikleri ticari sır niteliğindeki e-fatura bilgilerinin güvenliğinden ve gizliliğinden sorumludurlar. Bu kuruluşlar, işleme taraf olanların yazılı izni olmaksızın, hizmet verdikleri mükelleflere ait e-fatura bilgilerini üçüncü kişilerle paylaşmaları halinde ilgili kanunlarda öngörülen müeyyidelerle karşı karşıya kalacaklardır. Ayrıca GİB tarafından saklama hizmeti verme izinleri iptal edilebilir. Diğer taraftan, GİB'den elektronik fatura saklama hizmeti izni almadan saklama yapılması GİB nezdinde hüküm ifade etmemektedir. Bkz. 447 sıra no.lu VUK Genel Tebliği md. 2., (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi : 22.12.2018.

¹⁷⁰ 421 sıra no.lu VUK Genel Tebliği md. 4.4. , (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi : 22.12.2018. Diğer yandan kayıt saklama gereksinimi çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulması ve istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi istenen kayıtların Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde saklanması zorunluluğu "Kanunların Mülkiliği" ilkesinin doğal bir sonucudur. Herhangi bir inceleme veya denetim sürecinde ilgili kayıtlara erişim sürecinin vergi kanunlarımızın geçerli olduğu Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi zorunludur. Bu zorunluluk, kayıtlara erişim yetkisinin mükellefin sorumluluğunda kalması şartıyla, kayıtların tutulması ve muhafazasında kiralık sunucu kullanılmasına da bir sınırlama getirmemektedir. Kayıtların kiralık sunucularda tutulması, bu kapsamdaki mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Ayrıca elektronik ortamda yapılan kayıtların, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisindeki bir sunucuda tutulması yeterli olup, bu durum asıl işletme operasyonlarının yurt dışından yürütülmesine ve kayıtların bir örneğinin yurt dışında bulundurulmasına engel teşkil etmemektedir. Bkz. 29.12.2014 tarih ve 70 sıra no.lu VUK Sirküleri, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 09.01.2019.

öngörmüş olduğu süreler dâhilinde kendi bilgi işlem sistemlerinde veya istemeleri halinde (Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan saklama izni almış) özel entegratörler aracılığıyla muhafaza etmekle yükümlüdür.

Mükellefler tarafından muhafaza edilen faturalar muhatabına gönderilen nüshalar ile aynı içerikte ve istenildiğinde aynı görüntüde basılabilecek şekilde kendilerine ait mali mühür ya da nitelikli elektronik sertifika ile onaylayarak saklanmalıdır.

E-defter ve e-fatura uygulamalarında olduğu gibi, e-arşiv uygulamasında da elektronik belge ve raporların Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının geçerli olduğu alanlarda muhafaza edilmesi zorunlu olup; muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, elektronik belgelerin ve ilişkili raporların doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin her türlü elektronik veri, veri tabanı dosyası, saklama ortamı veya doğrulama ve görüntüleme araçlarını kapsamaktadır¹⁷¹.

1.3.2.2. E-Fatura ve E-Arşiv Faturanın İbrazı

Mükellefler tarafından düzenlenen ve alınan e-faturalar, üzerindeki mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde ibraz edilmelidir. E-arşiv faturaların ibrazı da aynı şekilde mali mühür veya elektronik imzayı ihtiva etmelidir. Ek olarak, e-arşiv faturalar ilişkili oldukları e-arşiv raporlarıyla birlikte ibraz edilmelidir. E-fatura ve e-arşiv fatura özel entegratörlerin bilgi işletim sistemlerinde saklanabilmektedir. Bu itibarla, gerekli görülen durumlarda, yazı ile bildirmek ve hazırlık için yeterli süre tanımak şartıyla, saklama hizmeti verenlere ait bilgi işlem sistemlerine sürekli erişimin sağlanması sureti ile belgelerin uzaktan ibraz edilmesinin önü açılmaktadır. Bununla birlikte, başka mükelleflerden elektronik saklama hizmetinin alınması mükelleflerin elektronik belgelerinin ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Gerekli görülen durumlarda Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda üretilen kayıtların ibrazını, belirlenecek standartlara uygun olarak mükelleflere ait bilgi işlem

¹⁷¹ 433 sıra No.lu VUK Genel Tebliğı md. 3.e ve 9, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 23.10.2018.

sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması da dâhil olmak üzere farklı yöntemler kullanmak suretiyle isteyebilecektir. Bu kapsamda kullanılacak yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreçler, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Yine, Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine, ilgili bilgi sistem veya sistemlerinin bulunduğu adres veya adreslerde inceleme ve tespit yapılabilmesi için gerekli olacak her türlü teknik ve fiziki imkân (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) mükellefler tarafından sağlamak zorundadır.

1.3.3. Defter-Beyan Sistemi Uygulaması

Vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, bu kayıtlardan hareketle defter ve beyannamelerin otomatik olarak oluşturulması ve muhafaza edilmesi, bu sayede yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması, vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılması ve kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 2018 yılı itibarıyla Defter-Beyan Sistemi adlı bir yeni bir oluşum hayata geçirilmiştir. Sistemin işleyişine ilişkin genel usul ve esaslar 486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde¹⁷² açıklanmıştır.

Buna göre, ilk etapta serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükellefleri kapsayacak şekilde tasarlanan bu sistemde, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilmekte olup; bu defterler, VUK kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan, VUK kapsamında düzenlenme zorunluluğu bulunan fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi ve benzer diğer vesikalar, özel mevzuatlarında yer alan düzenlemelere uygun olarak, Defter-Beyan sistemi üzerinden veya bu sistem vasıtasıyla elektronik ortamda düzenlenebilecektir.

¹⁷² 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Defter-Beyan sistemini kullanmakla yükümlü olan mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların, bu sisteme dahil olduktan sonra kâğıt ortamında tutacakları defterlerin artık hukuki geçerliliği bulunmayacaktır. Ayrıca, sistem üzerinden defterlerin görüntülenmesi, yazdırılması veya çeşitli dosya formatları ile indirilmesi (kaydedilmesi) mümkün olmakla birlikte, bu şekilde indirilmiş (kaydedilmiş) olan defterlerin hukuki geçerliliği de olmayacaktır. Yine, sistemi kullanan mükellefler sistem dışında kâğıt veya elektronik ortamda kayıt yapamayacak, defter tutamayacak ve sistem harici yollarla kâğıt veya elektronik beyanname gönderemeyecektir. Bu mükellefler sistem dışında kâğıt veya elektronik ortamda kayıt ve defter tutmaları halinde, hiç kayıt ve defter tutmamış sayılacakları gibi Defter-Beyan sistemi dışından gönderecekleri beyannameler hiç verilmemiş kabul edilecektir.

Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü, sistemin veri tabanını kontrolünde tutan GİB'e aittir. Kendisinden mükellefiyetine ilişkin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilen mükellefler, talepte bulunan birim ile ibrazı talep edilen bilgilerin mahiyetini ibraz talep yazısının bir örneği ile birlikte ibraz süresinin sonundan en geç 10 gün önce gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla GİB'e bildirmek zorundadır.

1.3.4. Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemi Uygulaması

Bilgi-iletişim ve finansal teknoloji alanındaki gelişmeler, ödeme ve tahsilat süreçlerinde de mükelleflere yenilikler sunmaktadır. Bunun son örneğini, usul ve esasları 507 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde¹⁷³ belirtilen “Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemi” uygulamasında görmekteyiz.

Söz konusu uygulama kapsamında mal ve hizmet satışlarına ait bedellerin tahsilatı fiziksel/klasik tahsilat araçları (fiziki POS cihazları) yerine kullanımı kolay ve mobilitesi yüksek ödeme araçları¹⁷⁴ ile gerçekleştirilecek, bununla

¹⁷³ 01.06.2019 tarih ve 30791 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁷⁴ Bankalar, elektronik para kuruluşları ve ödeme kuruluşlarınca ödeme işlemlerinin yapılmasına olanak sağlayan fiziki/sanal kartları ya da bu kuruluşların hesaplarından ödemeyi gerçekleştirebilecek bilgileri barındıran ve fiziki niteliği bulunmayan QR, NFC vb. yazılımsal uygulamaları ifade etmektedir.

beraber ödeme kabul eden araçların¹⁷⁵ kullanılması suretiyle gerçekleştirilen mal ve hizmet satışlarına ait ödeme işlemlerinin, özel entegratör kuruluşları aracılığıyla, belge düzenleyecek mükellefin mükellefiyet türüne uygun şekilde, anlık olarak, mevzuatta öngörülen elektronik belgelere dönüştürülmesi ve düzenlenen bu belgenin elektronik (e-posta,sms, bankacılık uygulamaları vb.) ve/veya kağıt ortamda muhatabına iletilmesi sağlanmaktadır.

01/09/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe giren uygulamaya ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, serbest meslek kazancı elde eden mükellefler, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazancı elde eden mükellefler ve vergiden muaf esnaflar ihtiyari olarak dahil olabilirler¹⁷⁶. Sisteme dahil olanlar, sistem kapsamında gerçekleştirdikleri mal satışı ve hizmet ifasına ilişkin olarak VUK gereğince kendilerine düzenleme zorunluluğu getirilen mali belgeleri, elektronik belge olarak düzenlemek ve müşterilerine belgenin türü ve niteliğine bağlı olarak elektronik ve/veya kağıt ortamda iletmek zorundadırlar.

Sistemi mükelleflere sunan finans kuruluşları tahsilata ilişkin bilgileri, özel entegratörler ise bu sistem kapsamında oluşturulan elektronik belgeleri 10 yıl süre ile gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde muhafaza etmek zorundadırlar. Ancak bu zorunluluk, hizmetten yararlanan mükelleflerin VUK ile getirilen muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.

¹⁷⁵ Ödeme aracını kabul ederek ödemeyi gerçekleştirebilen fiziki donanım veya yazılımsal uygulamaları ifade etmektedir.

¹⁷⁶ Bahis konusu hizmet, sisteme dahil olacak mükelleflere finans kuruluşları ya da ödeme kaydedici cihaz üreticileri tarafından sunulacak olup; mükelleflere hizmet vermek isteyen finans kuruluşlarının e-belge düzenlenmesi konusunda işbirliği yapacağı özel entegratör ile birlikte, ödeme kaydedici cihaz üreticilerinin ise işbirliği yapacağı banka, elektronik para kuruluşu ya da ödeme kuruluşu ve özel entegratör ile birlikte gerekli teknik, yazılım ve altyapı hazırlıklarını yaparak Gelir İdaresi Başkanlığı'na yazılı olarak başvurması gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

DEFTER VE BELGE İBRAZ MECBURİYETİNİN YERİNE GETİRİLMESİ SÜRECİ VE İBRAZ MECBURİYETİ İLE ETKİLEŞİMDE BULUNAN MÜESSESELER

2.1. VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN DEFTER VE BELGE İBRAZ ETME SÜRECİNİN İŞLEYİŞİ

Vergi hukukunda ibraz yükümlülüğü, (bazı kurumların belli aralıklarla ve devamlı olarak bilgi vermeleri, yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen muhtelif raporların belirli zamanlarda vergi dairesine ibraz edilmesi gibi) bazı istisnalar dışında, vergi ödeme veya beyanname verme gibi süreklilik arz eden ödevlerin aksine, önceden belirlenmiş bir takvime dayanmayan, yetkili makam ve memurlarca talep edilmesi halinde ortaya çıkan bir zorunluluktur. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle, vergi hukukumuzda göre mükellef ve vergi sorumlularının ibraz yükümlülüğünü başlatan ve etkileyen unsurlara değinilmiş, ardından defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesine ilişkin olarak seçilmiş bazı ülkelerdeki uygulamalara yer verilmiştir.

2.1.1. Defter ve Belgelerin İbraz Edilmesi Sürecine İlişkin Türk Vergi Hukukundaki Uygulamalar

2.1.1.1. Yetkili Makam ve Memurlar Tarafından İbraz Talebinde Bulunulması

2.1.1.1.1. Yetkili Makam ve Memur Terimi

VUK md. 256'ya göre mükellef veya vergi sorumlularının ibraz zorunluluğu, yetkili makam ve/veya memurların talebi üzerine ortaya çıkmaktadır. Ancak, maddenin devamında 'yetkili makam ve/veya memurlar' ibaresi ile kimlerin kastedildiğine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Bir bütün olarak VUK

maddelerinin birbiriyle bağlantısı göz önünde bulundurulduğunda, anılan madde lafzında geçen ‘yetkili makam ve memurlar’ ifadesiyle kanaatimizce, VUK’un 5’inci maddesinde sayılan ve vergi mahremiyeti dolayısıyla öğrendikleri bilgileri ifşa edemeyen kişilere atıfta bulunulmuş olabilir. Zira, VUK md. 5 ile kendilerine yasak getirilen kişiler, görevleri dolayısıyla öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken bilgileri tarh dosyası, hizmete özel bilişim sistemleri vd. araçlarla sağlayabildikleri gibi mükelleflerden veya ilgili şahıslardan defter, belge, kayıt veya bilgi isteyerek de elde edebilmektedirler. Bu bağlamda, vergi muameleleri ile uğraşan memurlar, vergi inceleme elemanları¹, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler², vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler³, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar⁴ gördükleri lüzum üzerine yükümlülerden defter, belge, kayıt ibrazı ve bilgi talebinde bulunabilirler.

Bununla birlikte, vergi güvenliğinin sağlanması veya yükümlülerin bazı vergisel haklardan yararlanabilmeleri amacıyla VUK mükerrer md. 257 ile Maliye

¹ VUK’un 135’inci maddesine göre vergi incelemesine yetkili kişiler; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Ayrıca, VUK’un ‘Takdir Komisyonu’nun Yetkileri’ başlıklı 75’inci maddesine göre, illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden oluşan takdir komisyonları VUK’un 74’üncü maddesindeki görevleri dolayısıyla inceleme yetkisine haizdirler.

² VUK’ta bilirkişilik müessesesi hakkında bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, İYUK’un 31’inci maddesine göre, bilirkişiler hakkında 6754 sayılı Bilirkişilik Kanunu ve 6100 sayılı HMK’nın ilgili hükümlerinin uygulanacaktır. HMK’nın 275/2’nci maddesindeki hüküm uyarınca bilirkişi, incelemesini gerçekleştirebilmek için bazı hususların tespiti ile bazı kayıt ve belgelerin getirtilmesine ihtiyaç duyuyorsa, bunun sağlanması için bir hafta içinde kendisini görevlendiren mahkemeye bilgi verir ve talepte bulunur.

³ Vergilendirme işlemleri ile ilgili olarak ilk akla gelen komisyonlardan biri takdir komisyonlarıdır. Takdir komisyonları, görevleri dolayısıyla lüzumlu gördükleri bilgileri mükelleflerden, resmi veya yarı resmi teşekküllerden isteyebilirler (VUK md.75,79).

⁴ İYUK’un 20’nci maddesinde, idare ve vergi mahkemeleri ile Danıştay’ın bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri, tarafların herhangi bir isteminin varlığı aranmaksızın kendiliklerinden yapması, gerek gördükleri belgelerin gönderilmesini ve bilgilerin verilmesini sadece taraflardan değil, ilgili gördükleri diğer yerlerden isteyebilecekleri öngörülmek suretiyle idari yargı yerlerine, re’sen araştırma yetki ve görevi verilmiştir. Verilen bu yetki ve görev, hukuka uygunluk denetiminin gerektirdiği her çeşit incelemeyi kapsamaktadır. Aynı Kanun’un 31’inci maddesinin 2’nci fıkrasında ise İYUK ve HMK’ya gönderme yapılan haller saklı kalmak üzere vergi uyuşmazlıklarının çözümünde, VUK’un ilgili hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Bu nedenle, vergilendirmeye karşı açılan davalarda ilgililer adına yapılan vergilendirmenin hukuka uygunluğu konusunda bir yargıya ulaşabilmek için idari yargı yerlerince, kendilerine tanınan re’sen araştırma yetki ve görevinin sınırlarının VUK’un ilgili hükümleri de gözetilerek belirlenmesi gerekmektedir. Konu hakkında bkz.: DVDDK’nın 22.01.2010 tarih ve E:2008/880 - K:2010/9 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 10.11.2018.

Bakanlığı'na verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan tebliğlerde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda gerekli bilgi ve belgelerin belirli zamanlarda ibrazının istenilmesini de “yetkili makam” tarafından yüklenen bir ödev olarak değerlendirmek gerekecektir. Örneğin, 246 Seri No.lu VUK Genel Tebliği⁵ uyarınca işi bırakan mükelleflerin, VUK uyarınca notere tasdik ettirmiş veya "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik" hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırmış oldukları belgelerden, kullanılmamış olanlar ile en son kullandıkları ciltleri, işi bırakma bildiriminde bulunacakları süre içinde bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz ederek kullanılmamış belgelerin iptal edilmesini sağlamaları gerekmektedir. Başka bir örnekte, 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'ne⁶ göre, diğer ülke mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukim oldukları ülke yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini duruma göre ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Yine, mal veya hizmet ihracından doğan KDV iadesi taleplerinde; gümrük beyannamesi, istisna belgesi, yatırım teşvik belgesi gibi belgelerin vergi dairesine ibrazı şarttır. Bu tip belgelerin süresinde ibraz edilmemesi veya eksik ibraz edilmesi mükelleflerin KDV iadelerini almalarını geciktirmektedir⁷.

Yetkili memurlar arasında, bilgi ve belgeye en fazla ihtiyaç duyan grubun - yaptıkları araştırma, inceleme ve raporlama dolayısıyla- denetim elemanları olduğu söylenebilir. Vergi incelemesi sırasında mükellefler tarafından inceleme konusu ve

⁵ 08.01.1996 tarih ve 22577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tebliğe göre, belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, son kullanılan ciltlere ilişkin olarak, belgenin nev'i, seri ve sıra numarası, en son belgenin düzenlendiği tarih ile kullanılmamış bulunan ciltlerin ilk ve son seri ve sıra numaraları bir tutanakla tespit edilecek ve düzenlenen tutanak vergi dairesi yetkilileri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanacaktır. Bu suretle tespit edilen seri ve sıra numaraları, anlaşmalı matbaa işletmecileri ile noterler tarafından gönderilen bilgi formlarında yer alan seri ve sıra numaraları ile karşılaştırılarak kullanılmayan belgelerden ibraz edilmeyenlerin bulunup bulunmadığı tespit edilebilecektir.

⁶ 26.09.2012 tarih ve 30192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Fethi Aygün, “Mal ve Hizmet İhracından Doğan KDV'nin Nakden ve Mahsuben İadesinde Belgelerin İbraz Edilmesinin Önemi”, **Lebib Yalkın**, S.91, Temmuz 2011, s. 39-41.

dönemiyle⁸ ilgili olarak ibraz edilen defter, kayıt ve belgelerin tetkik edilmesi, inceleme konusuna ilişkin gerçek mahiyetin ortaya konulmasında temel hareket noktasıdır⁹.

2.1.1.1.2. İbraz Talebinin Muhataba Yazılı Olarak İletilmesi

VUK md 139’da, vergi incelemesine tabi olanların defter ve belgelerinin yazılı olarak istenilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in¹⁰ 12’nci maddesine göre, defter ve belgelerin yazıyla istenilmesi halinde yazıda; ibraz edilecek defter ve belgeler, ibraz süresi ve yeri ile ibraz etmeme durumunda uygulanacak müeyyidelere yer verilmelidir. Aynı maddede, mükelleflerin kendilerine yapılan sözlü bildirim üzerine, yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibraz edebilecekleri belirtilmiştir. Ancak, ibraz etmeme durumunda uygulanacak müeyyidelerin veya ibraz etme sürecinin dayanak noktası olarak hüküm ifade etmesi bakımından defter ve belgelerin yazıyla istenilmesi önem arz etmektedir. Yine, adresinde bulunamayan ödevlinin bu durumunun tespiti adresine çıkarılan yazıyla mümkün olmaktadır¹¹. Nitekim, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi’nde¹² defter ve belge ibrazının sözle değil, yazıyla istenilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

Diğer taraftan, vergi incelemeleriyle ilgili olarak VUK md. 148’de belirtilen birim ve şahıslardan bilgi istenilmesi ve karşıt incelemeler sırasında gerçekleştirilecek işlemlerin belirlenmesi amacıyla Vergi İncelemeleri İle İlgili Bilgi Taleplerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge¹³ (Yönerge) uygulamaya konulmuştur.

⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 18.01.2017 tarihinde yayımlanan Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi md. 8 gereğince, inceleme elemanları görevlendirildikleri konu ve inceleme dönemi dışında vergi incelemesi yapamayacak, mükelleften inceleme konusu ve dönemiyle ilgisi olmayan bilgi veya belge talep edemeyecektir.

⁹ Şenol Kocaer, “Vergi Müfettişlerine Hangi Belge ve Bilgileri Ver(me)liyiz?”, **Vergi Dünyası**, S.408, Ağustos 2015, s. 47.

¹⁰ 31.10.2011 Tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹ Ahmet Tok, “Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Hakkında İlanen Tebliğ Yolu Kullanılarak Defter Belge İbraz Etmeme Fiili İsnad Edilebilir Mi?”, **Vergi Raporu**, S.118, Temmuz 2009, s. 52.

¹² Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 18.01.2017 tarihinde yayımlanmıştır.

¹³ Türk Dil Kurumu’na göre yönerge, yönetmeliklerde değinilmeyen herhangi bir konuya açıklık getirmek ve izlenecek yolu belirlemek için belli esaslara dayanılarak üst makamlardan alt makamlara

Yönerge'nin 13'üncü maddesine göre, vergi incelemeleri için ihtiyaç duyulan bilgi yazılı veya sözlü olarak istenebilmekle birlikte, bilgi talebinin yazılı olarak yapılması halinde, yazıda en az hakkında bilgi istenen kişilerin vatandaşlık veya vergi kimlik numarası, unvanı, adresi, bilgi istenen kurum, tereddüte düşürmeyecek şekilde istenen bilgi, bilgi talebine cevap verme süresi, iletişim bilgileri ve cevap verilmemesi halinde öngörülen müeyyidelere ilişkin somut unsurlar bulunmalıdır.

2.1.1.2. Defter, Belge ve Bilgi İsteme Yazılarının Tebliği

Tebliğ, hukuki sonuç doğurucu işlemlerin muhatabına bildirilmesi ve bu bildirimin belgelendirilmesi işlemlerinin kanunla gösterilen usule göre yapılmasıdır¹⁴. Aynı zamanda tebliğ, bir idari işlemin hukuk alanında var olabilmesinin ilk koşulu olup; kendisine bir takım sonuçlar bağlanan sürelerin başlamasına esas teşkil etmektedir¹⁵. Türk hukukunda tebliğ işlemleri 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda¹⁶ düzenlenmiş olmasına rağmen, vergilendirme işlemleri temel hak ve özgürlükleri doğrudan ilgilendirdiği için tebliğ esaslarına ilişkin olarak VUK'ta özel hükümlere yer verilmiştir¹⁷. Başka bir ifadeyle, vergilendirmeye ilişkin tebligat işlemleri VUK'ta özel hükümlere bağlanmış olup; bu hükümler genel nitelik taşıyan Tebligat Kanunu hükümlerinden önce gelmektedir¹⁸. VUK'ta açıklık olmayan veya hüküm bulunmayan hallerde ise genel kanun niteliğindeki Tebligat Kanunu hükümleri uygulama alanı bulacaktır (Tebligat Kanunu md. 51). Diğer taraftan, İYUK md. 60 uyarınca idari yargı safhasındaki her türlü tebliğ işleri Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır.

verilen talimattır. Yönergeler Resmi Gazete'de yayımlanmamaktadır. Vergi İncelemeleri İle İlgili Bilgi Taleplerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge, Maliye Bakanı'nın 20.02.2015 tarihli oluruyla uygulamaya konulmuştur. Yönerge'ye göre, yürütülen vergi incelemelerine ilişkin karşıt incelemeler de bilgi talebi kapsamında değerlendirilmektedir.

¹⁴ Selim Kaneti, Esra Ekmekci vd., **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s.191; Timuçin Muşul, **Tebligat Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.41.

¹⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 24.bs., Seçkin Kitabevi, Ankara, 2010, s.68; Memduh Aslan, "Vergilendirmede Tebligat sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu", **Legal Mali Hukuk**, C.10, S.112, Nisan 2014, s.4.

¹⁶ 19.02.1959 tarih ve 10139 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷ Zehra Taşözü, "Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat", **Legal Mali Hukuk**, C.8, S.87, 2012, s. 126. Mali tebligatın diğer tebligattan farklı hükümlere göre yapılmasının en önemli nedeni, vergi mahremiyeti nedeniyle mali tebligatın gizli yapılması gereğidir. Bkz. Danıştay Başkanlığı, **İdare Hukuku ve İdari Yapı İle İlgili İncelemeler II**, Ankara, 1978.

¹⁸ Kaneti, Ekmekci vd., **a.g.e.**, s. 191.

Vergi hukukunda tebliğ, vergilendirmeye ilişkin olan ve hukuki sonuç doğuran bilumum belge ve yazıların yetkili makamlar tarafından mükellefe, ceza sorumlusuna ve diğer ilgililere yazıyla bildirilmesidir (VUK md. 21,93). Vergilendirmenin tarhiyat aşamasıyla ilgili olmaları ve gereğinin yerine getirilmemesi halinde ödevlilere müeyyide uygulanması nedeniyle defter belge ibraz yazıları ile bilgi isteme yazıları da tebliği gereken yazı kapsamına girmektedir¹⁹. Bu tür yazıların tebliğ edilmesi, hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etki yaratan ve nihai nitelikte olan kesin ve yürütülmesi gerekli işlemlerden olmadığı için tek başına idari davaya konu edilmesi mümkün değildir²⁰.

Defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olduğundan (VUK md. 30/3), defter ve belge isteme yazılarının doğru kişiye ve usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi kişilerin haklarının ve

¹⁹ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s.284; Hatice Yurtsever, “ Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat”, **Yönetim ve Ekonomi**, C.23, S.2, 2016, s. 457; Tok, **a.g.m.**, s.53. Bu noktada, defter ve belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibraz edilmesinden kaçınılması halinde, usulüne uygun bir tebligat yapılmasına gerek duyulmadığı yönündeki istikrar kazanmış Yargıtay kararlarına dikkat çekmek istiyoruz. Konu ile ilgili olarak, ceza yargılamasında ekseriyetle Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 23.11.1999 tarih ve 11-273/288 sayılı Kararı’na atıfta bulunulduğu görülmekte olup; anılan kararın son kısmı şu şekildedir: “ *Somut olayda sanık, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süreyle saklama ve istenildiklerinde ibraz etme yükümlülüğünde bulunduğu kanuni defter ve belgelerinin, adresi dahi belirlenemeyen ve bu nedenle bilgisine başvurulmasına olanak görülemeyen bir muhasebecide olduğunu savunmuş olup; diğer bir anlatımla artık incelenmelerinin mümkün bulunmadığını belirtmiştir. Bu durumda sanığa kanuni defter ve belgelerin ibrazı için ayrıca tebligat yapılmasında zorunluluk yoktur. Zira gizleme hali oluşmuştur.*” Yine, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 15.03.2017 tarih ve E:2017/339-K:2017/1862 sayılı kararı “ ... *mükellef veya vergi sorumlusunun defter, kayıt ve belgeleri kaybettiğini, çaldırıldığını veya bulamadığını ileri sürerek ibrazdan kaçınması halinde, usulüne uygun tebligat ve incelemenin işyerinde yapılması şartı aranmaz. İstenen defter ve belgelerin soruşturma aşamasındaki beyanlarında çalındığını söyleyen sanığın işyerinde, vergi incelemesi yapılması zorunluluğu bulunmadığı, 213 Sayılı Kanunun 139/2. maddesindeki istisnai şartların varlığının kabulü gerekeceği, defter ve belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibrazından kaçınılması durumunda, süreklilik gösteren dairemiz kararları ve Ceza Genel Kurulunun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında açıklandığı üzere mükellefe usulüne uygun tebligat yapılmasının aranmayacağı...*” şeklindedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 11.12.2018.

²⁰ Aslan, **a.g.e.**, s. 13. İskender Ekici, “Vergi Mahkemelerinin Görev Alanına Giren Uyuşmazlıklarda Anonim ve Limited Şirketlerin Dava Ehliyeti”, **Vergi Sorunları**, Y.34, S.273, Haziran 2011, s. 226. Ayrıca Bkz.: DVDDK’nın 11.04.1997 tarih ve E:1995/425-K:1997/187 sayılı, Danıştay 4. Dairesi’nin 23.12.1986 tarih ve E:1985/1209-K:1986/4141 sayılı, Danıştay 7. Dairesi’nin 06.11.2002 tarih ve E:2000/5610-K:2002/3488 sayılı, Danıştay 7. Dairesi’nin 15.06.2005 tarih ve E:2004/2885-K:2005/1244 sayılı kararları, (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 12.12.2018.

çıkarlarının ihlal edilmemesi açısından önem arz etmektedir²¹. Aşağıda defter, belge ve bilgi isteme yazılarının tebligatı hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

2.1.1.2.1. Tebligatın Geçerliliği Bakımından İbraz Yazısını Tebellüğ Edebilecek Kişiler

Yetkili makam ve memurlar tarafından düzenlenen defter, belge ve bilgi isteme yazılarının ancak doğru kişiye tebliğ edilmeleri halinde yükümlülerin ibraz mecburiyetinden bahsedilebilecektir. Aksi halde, başlangıç noktası olarak kabul edilen usulsüz tebligat nedeniyle, kesilen cezalar ve yapılan vergi tarhiyatları yasal dayanaktan yoksun kalacaktır²². VUK'ta tebliğ yapılacak kimseler Kanun'un 94 ila 98'inci maddeleri arasında belirtilmiş olup; defter, belge ve bilgi isteme yazılarının tebliğ edileceği kişiler hakkında bu hükümler bağlayıcı olmaktadır. Defter ve belge isteme yazıları, ibraz yükümlüğü bulunan mükellef, kanuni temsilci veya vergi sorumlularına bizzat ulaşılabilmesi durumunda tebligat yapılabilecek diğer kişiler tarafından tebellüğ edilebilecektir²³. Bu durumda, kendisine tebligat yapılan kişinin asıl muhatapla olan ilişkisini ortaya koyacak şekilde kimliği ile adı ve soyadı tebliğ alındısına açık bir şekilde yazılmalı²⁴, zamanaşımının ve sürelerin hesaplanması bakımından alındıya tebliğ tarihinin konulmasına dikkat edilmelidir²⁵.

2.1.1.2.1.1. Mükellefin Faal Olması Durumunda Tebligat

Defter ve belgelerinin ibrazı istenen ödevlinin faaliyetine devam eden gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi olması durumunda genel kural tebliğin işyerinde bizzat

²¹ Ayşe Gınalı, "Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar", **Mali Çözüm**, S.104, Mart-Nisan 2011, s. 223.

²² Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, **Tebligat Hukuku**, 6. bs., Yetkin Yay., Ankara, 2013, s.39,40.

²³ Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yay., Bursa, 1997, s. 96.

²⁴ **A.e.**

²⁵ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Hukuku ve Uygulaması**, C.I, Yaklaşım Yay., Ankara, 1994, s.879. Diğer taraftan, Yargıtay'ın süregelen yerleşik uygulamalarına göre, defter ve belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde usulüne uygun tebligat yapılması aranmamakta ve irade dışında kaybolmanın kanıtlanamaması durumunda gizleme suçu tüm unsurlarıyla olduğu kabul edilmektedir. Bkz. Muzaffer Hatipoğlu, Ali Parlar, **Ekonomik ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 201.

gerçek kişi veya tüzel kişinin mevcut²⁶ kanuni temsilcisinin şahsına yapılmasıdır²⁷. VUK md. 94'e göre, kanuni temsilcilerin birden çok olması durumunda tebligatın bunlardan sadece birine yapılması yeterlidir. Limited şirketlerde şirket müdürü, anonim şirketler, kooperatifler ve derneklerde ise yönetim kurulu başkanı (veya temsil yetkisi verilen yönetim kurulu üyesi) temsil ve ilzama yetkili kişilerdir. Ticaret şirketlerinin ve kooperatiflerin kanuni temsilcileri, bunların ana sözleşmelerinde yer almakta ise de zaman içinde kanuni temsilciler değişebileceğinden yazının doğru muhataba gönderilebilmesi için Ticaret Sicil Gazetesi kayıtlarının veya vergi dairesi tarh dosyasının²⁸ araştırılması mühimdir.

Faal bir mükellefin işyeri adresi, aynı zamanda mükellef tarafından vergi dairesine bildirilmiş²⁹ olması dolayısıyla, VUK'a göre bilinen adrestir. Tebligatın çalışma saatleri içerisinde yapılabildiği düşünüldüğünde muhatap bu zaman zarfında işyerinde bulunabileceği gibi, her hangi bir sebeple işyerinden ayrılmış da olabilir. O halde tebliğ, orada hazır bulunan 18 yaşından büyük görünen memur veya müstahdemlerden³⁰ birine yapılmalıdır³¹ (VUK md. 94/3). Buradaki memur veya

²⁶ Danıştay 9. Dairesi'nin 04.06.2007 tarih ve E:2005/872-K:2007/329 sayılı kararında, şirketten defter ve belgelerinin ibrazının istenilmesine ilişkin yazının, şirketteki hisselerinin tamamını devretmiş olan kişiye tebliğ edilerek defter ve belge ibrazının şirketle ilgisi olmayan bu kişiden istenilmesinde hukuka uygunluk olmadığından bahsedilmektedir. Bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 17.12.2018.

²⁷ Erdoğan Duman, "Yargı Kararları Işığında 213 sayılı VUK'taki Tebligatla İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Y.35, S.420, Ağustos 2016, s. 115. Bu hususta, Danıştay 4. Dairesi'nin 17.02.2015 tarih ve E:2012/8869-K:2015/399 sayılı Kararı'nda, şirketin bilinen adresine tebliği denenmeden şirketin yönetim kurulu başkanının ikametgah adresinde tebliğ edilmeye çalışıldığı belirtilerek yapılan tebliğin usulüne uygun olmadığından bahsedilmektedir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 17.12.2018.

²⁸ Tarh dosyası, mükelleflerin sicil kaydı, bildirim, yazışma, tarhiyat gibi vergisel işlemlerine ilişkin belgelerin derlendiği ve vergi dairesinin himayesinde olan evraklar bütünüdür.

²⁹ İşe başlayan, adres değiştiren ve işi bırakan mükelleflerin vergi dairesine bildirimde bulunma yükümlülüğü vardır (VUK md. 153,157,160).

³⁰ Danıştay 4. Dairesi'nin 07.03.2012 tarih ve E:2009/8772-K:2012/712 sayılı kararında, şirketin başkan, müdür veya kanuni temsilcisinin tebligat anında işyerinde bulunmadığının tebliğ alındısına yazılmamasının işyeri adresinde sekretere yapılan tebligatı kusurlandırmayacağından bahsedilmektedir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 17.12.2018.

³¹ 2012 yılında yayımlanan Tebligat Kanunu'nun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'te de aynı paralelde bir düzenleme yapılmış olduğu görülmektedir. Yönetmeliğin 21'inci maddesinde, tebliğ yapılacak kimselerin herhangi bir sebeple mutat iş saatlerinde iş yerinde bulunmadıkları veya o sırada evrakı bizzat alamayacak bir halde oldukları takdirde kendisine tebliğ yapılacak memur veya müstahdemin, tüzel kişinin o yerdeki teşkilatı veya personeli içinde vazife itibarıyla tebligatın muhatabı olan tüzel kişinin temsilcisinden sonra gelen bir kimse veya evrak müdürü gibi esasen bu kabil işlerle vazifelendirilmiş bir kişi olması gerektiği, bunların da bulunmadığı tebliğ mazbatasında tespit edildiği takdirde tebligatın, o yerdeki diğer bir memur veya müstahdeme yapılacağı düzenlenmiştir.

müstahdem tabirlerinden anlaşılması gerekenin, işçi-işveren ilişkisi içerisinde bir hizmet akdine bağlı olarak çalışan ve resmi makamlara bildirilmiş kişi mi yoksa resmi bir iş ilişkisi bulunmasa bile işyerinde bulunan veya kayıt dışı çalışan kişi mi olduğu ise çoğu kez uyuşmazlık konusu olmuştur³². Bu hususta, yerleşik hale gelmiş Danıştay içtihatları, VUK'ta tebliğ yapılacak kimsenin sigortalı olması gerektiği yönünde bir hüküm olmaması ve kişinin işçi, çırak vb. sıfatlarda görünür olmasının kendisine tebliğ yapılabilmesi için yeterli olduğu yönündedir³³.

Dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişiler adına yapılacak tarhiyatın muhatabı bunların daimi temsilcileri veya müdürleridir. Eğer müdür veya daimi temsilci mevcut değil ise tarhiyat kazanç ve iratları yabancı kişi veya kuruma sağlayanlar adına yapılmaktadır (GV md. 107/4, KVK md.28/1). Bu nedenle, dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere yapılacak tebligatın normal olarak öncelikle bunların temsilci veya müdürlerine yapılması, bu görevler için tayin edilen kişi bulunmaması halinde ise kazanç ve iradı sağlayanlara tebliğ edilmesi gerekmektedir³⁴.

Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde tebliğ, bunları idare edenlere ve temsilcilerine yapılmaktadır (VUK md. 94/2). Bu durumdaki oluşumlardan biri de, Borçlar Kanunu'nda tanımlanan adi ortaklıklardır. Adi ortaklıklarda yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir³⁵. Ortaklığa genel yetkili bir temsilci atanması ve ortaklığın olağan dışı işlerinin yürütülmesi için bütün ortakların oybirliği gerekmektedir. Ancak, gecikmesinde sakınca olan hallerde,

³² Taşöz, **a.g.m.**, s.130,131. Duman, **a.g.e.**, s. 117.

³³ Tebligat yapılacak şahsın sigortalı çalışan olması yönünde kanuni bir zorunluluk bulunmaması (Danıştay 4. Dairesi'nin 16.10.2015 tarih ve E:2012/5511-K:2015/4333 sayılı kararı), tebligatı alan kişinin sigorta kaydının olmamasının bu kişinin işletme ile ilgisinin olmadığı veya o işyerinde çalışmadığını göstermediği (Danıştay 9. Dairesi'nin 02.11.2010 tarih ve E:2009/859-K:2010/5595 sayılı kararı), kanunların gerektirdiği kayıt ve işlemlerin ortada bir hizmet akdinin varlığına karine olabileceği; ancak, hiçbir şekilde anılan akdin geçerlilik koşulu olarak ileri sürülemeyeceği, bu bakımdan tebellüğ belgesini imzalayan kişinin sigorta kaydının bulunmaması ve işyeri kayıtlarında adına rastlanılmamış olmasının, davacı ile bu kişi arasında hizmet ilişkisinin olmadığına kanıt alınabilecek nitelikte olmadığı (Danıştay 7. Dairesi'nin 18.04.2000 tarih ve E:1999/2804-K:2000/1088 sayılı kararı) gibi gerekçelerle yapılan tebliğlerin hukuka uygun olduğuna hükmedilmiştir. Bu kararlar ışığında, şirket adına düzenlenen defter, belge ve bilgi isteme yazısının işyerinde çalışmakta olan şirket ortağına da tebliğ edilebileceği mülahaza edilebilir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 19.12.2018.

³⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, 2012, s.290.

³⁵ Mehmet Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004, s. 102.

yönetici ortaklardan her biri yetkili sayılmaktadır (Borçlar Kanunu md. 625). Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi vardır. (Borçlar Kanunu md. 637). Vergi uygulamaları bakımından katma değer vergisi mükellefiyeti ve gelir vergisi tevkifatı açısından da sorumluluğu olan adi ortaklıklarda ortaklar tarafından tutulan defterlerden bağımsız olarak yasal defter tutulmaktadır³⁶. Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, adi ortaklığa ait defter ve belgelerin ibraz talebine ilişkin yazının muhatabı ortaklık olmakla birlikte, tebligat varsa yöneticiye yoksa ortaklardan herhangi birine yapılabilmektedir. Bu durum, KVK md. 2’de geçen, adi ortaklık statüsündeki iş ortaklıkları için de geçerlidir³⁷.

Bilindiği üzere, vergi hukukunda mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir (VUK md. 9). Medeni hukuk anlamında hak ehliyetine sahip olan herkes gerekli şartların oluşması durumunda vergi mükellefi olabilir. Nitekim, hak ehliyeti tüm kişilere tanınan, kişinin yaşı, fikri ve bedeni gelişmesi göz önünde tutulmadan tüm kişilere eşit olarak tanınan, aynı zamanda icra takibine taraf olmayı da içeren ehliyettir³⁸. Bu itibarla, hak ehliyeti olan ve fakat fiil ehliyetine sahip olmayan biri vergi mükellefi olduğunda tebligat onun yerine veli, vasi veya kayyım durumundaki kanuni temsilciye yapılır (VUK md. 95). Dolayısıyla, veli, vasi veya kayyımlar adına düzenlenerek bu şahısların adreslerine gönderilecek defter, belge ve bilgi isteme yazılarına istinaden ibraz ödevinin de yine bu şahıslarca yerine getirilmesi gerekmektedir³⁹.

³⁶ Hesap Uzmanları Derneği, **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Acar Matbaacılık, İstanbul, 2013, s.9.

³⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01.12-55 sayılı özelgede, iş ortaklıklarında defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ile beyanname verme gibi ödevlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Özelge için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 26.12.2018.

³⁸ Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 236.

³⁹ Danıştay 3. Dairesi’nin 04.03.2015 tarih ve E:2014/4520-K:2015/967 sayılı Kararında, bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkum olan şahsın, kendisine vesayet makamınca vasi atanması, vesayet altına alınan kişilere yapılacak tebligatın vasi açısından sorumluluk doğurabilmesi için de tebligatın vasi adına düzenlenen tebliğ belgesiyle vasiinin adresinde vasiye yapılması gerektiğinden bahsedilmektedir. Yine, Danıştay 4. Dairesi’nin 14.03.2013 tarih ve E:2012/1480-K:2013/1349 sayılı Kararında, kronik şizofreni hastalığı nedeniyle medeni haklarını kullanma yönünden vesayet altında olan davacı hakkında hüküm ifade eden hususlara ilişkin tebliğlerin vasisine yapılmasının yasal bir zorunluluk olduğu, bu nedenle davacının oğluna yapılan tebliğ işleminde hukuka uyarlık bulunmadığından bahsedilmektedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 19.12.2018.

VUK'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrası hem gerçek hem de tüzel kişileri kapsıyor gibi görünse de esasta, sadece gerçek kişilere yapılan tebligat ile ilgili olduğu öne sürülmektedir⁴⁰. Bu husus, uygulayıcılar⁴¹, vergi hukuku teorisiyle uğraşanlar⁴² ve usul hukukçuları⁴³ tarafından yapılan çalışmalarda, birinci fıkranın⁴⁴ gerçek kişilerde tebligat yapılacak kişileri, ikinci fıkranın⁴⁵ ise tüzel kişilerde tebligat yapılacak kişileri belirlediği şeklinde yorumlanmaktadır. Bu bağlamda madde metnindeki umumi vekilden kasıt, gerçek kişinin verdiği vekaletnameyle onun her işini görmesi yanında tebliğ alma yetkisi de olan kişidir⁴⁶. Tebliğ alma yetkisi, vekaletnamede açık ve özel bir hüküm olarak yer alabileceği gibi en azından vekilin mali konularda yetkili olduğunu gösteren bir hükmün bulunması da yeterli sayılabilir ve ayrıca vekilin avukat olması şart değildir⁴⁷. Bu bağlamda, mükellef adına düzenlenmiş defter, belge ve bilgi isteme yazılarının, kendisine sadece genel yetki verilmiş olan avukat ve mali müşavirlere tebliğ edilmesi geçersizdir⁴⁸. Bize göre, gerek vekil-mükellef arasındaki olası bir iletişim kopukluğu nedeniyle mükellefin ibraz süresi yönünden zor durumda

⁴⁰ Bekir Baykara, "VUK'a Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler", **Vergi Dünyası**, S.291, Kasım 2005, s.14.

⁴¹ Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2.bs., HUD Yayınları, Ankara, 2008, s. 146. Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s.198,199.

⁴² Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.131. Nihal Saban, **Vergi Hukuku: Genel Kısım**, 2. bs. Der Yayınları, İstanbul, 2003, s. 205. Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5. bs, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.275.

⁴³ Ejder Yılmaz, Tacar Çağlar, **Tebligat Hukuku**, 4. bs., Yetkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 996.

⁴⁴ Söz konusu hüküm "*Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır.*" şeklindedir.

⁴⁵ Söz konusu hüküm "*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 mütaaddit müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bunlardan birine yapılması kafi'dir.*" şeklindedir.

⁴⁶ Duman, **a.g.e.**, s.115.

⁴⁷ Özbalcı, **a.g.e.**, s.288. Özyer, **a.g.e.**, s. 151., Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Kanunu**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir, 2009, s. 57. Ayrıca, vekil atanmayı sağlayan vekalet ilişkisinin sona erme tarihinin belirlenmediği durumlarda bu sürenin temyiz kudretinin kaybedilmesi durumunda sona ermesi gerekmektedir. Bkz. Tayfun Şahin, "Temsil ve Vekalet Müessesesinde Temsilci ve Vekil Yönünden Temyiz Kudretine Sahip Olma Koşulu", **Yaklaşım**, S.244, Nisan 2013, s. 288.

⁴⁸ Mustafa Alparslan, Eda Kaya, "Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", **Vergi Dünyası**, S.375, Kasım 2012, s. 114,115 ; Ahmet İnneci, N. Coşkun Karadağ, "VUK'a Göre Tebliğde Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı", **Maliye**, S.169, Temmuz-Aralık 2015, s. 65. Danıştay 3. Dairesi'nin 11.04.2001 tarih ve E:1999/1967-K:2001/1260 sayılı ve Danıştay 9. Dairesi'nin 16.10.2002 tarih ve E:2001/424- K:2002/4205 sayılı kararları, belli konularda temsil yetkisi bulunan kişilerin umumi vekil olarak kabul edilemeyeceği, mükellefin muhasebecisine veya serbest muhasebecinin işyerinde yapılan tebligatın hükümsüz olacağı yönündedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 29.12.2018.

kalabileceği⁴⁹ gerekse de usul bakımından izlenmesi icap eden silsile gözetilerek öncelikle tebligatın muhatabı olan mükellefe ulaşılmaya çalışılmalıdır.

Diğer taraftan, defter, belge ve bilgi isteminin idari yargı organları tarafından yapılması halinde Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacağından, eğer yargı yoluna başvuruda vekil kullanılmışsa tebligatın vekile yapılması gerektiği tabiidir. (Tebligat Kanunu md. 11).

2.1.1.2.1.2. Hükümlülük ve Tutukluluk Hallerinde Tebligat

Medeni Kanun md. 407’de, bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkûm olan her erginin kısıtlandığı, böyle bir hükümlünün cezasını çekmeye başladığının, kendisine vasi atanmak üzere cezayı yerine getirmekle görevli makam tarafından hemen yetkili vesayet makamına bildirilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. VUK md. 10’da ise, kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır.

VUK’ta tutuklu ve hükümlülere vergilendirme ile ilgili tebligatın ne şekilde yapılacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamasına karşın, Tebligat Yönetmeliği’nin 19’uncu maddesinde kanuni temsilcisi bulunanlara yapılacak tebligatın temsilciye yapılacağı, kanuni temsilcisi olmayıp da bulunması gerekenlere usulüne göre kanuni temsilci tayin edilmesi yoluna gidilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu doğrultuda, mükellef veya vergi sorumlusu olan hükümlüden istenecek defter ve belgelere ilişkin ibraz yazısının, eğer varsa kısıtlının yerleşim yerindeki vesayet dairesi (sulh hukuk mahkemesi) tarafından tayin olunan vasi veya kayyım tebliğ edilmesi gerektiği görüşündeyiz.

Diğer taraftan Medeni Kanun’a göre tutukluluk, vesayet gerektiren haller arasında sayılmadığından vesayet makamının tutukluya kanuni temsilci ataması da

⁴⁹ Defter ve belge isteme yazısı yetki almış vekile tebliğ edilebilse de VUK’un 8’inci maddesinde yer alan “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*” hükmü uyarınca vergisel ödevler başkalarına devredilemeyeceğinden ibraz ödevinin yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluk mükellefe aittir.

zorunlu değildir. Tebligat Kanunu md. 19 gereğince, tutuklulara⁵⁰ tebligat yapılmasını, bu kişilerin bulunduğu kurum müdürü, müdür yoksa orayı idare eden memur temin etmelidir. Bu durumda, defter ve belge isteme yazısının öncelikle cezaevi müdürü veya yetkili memur vasıtasıyla tutukluya tebliğ edilmesine çalışılması, ancak doğrudan ve usulüne uygun olarak iş yerindeki memur veya müstahdemlere veya ikametgah adresinde bulunanlara tebliğ edilebilmesinin önünde de yasal bir engel bulunmadığı kanaatindeyiz⁵¹.

2.1.1.2.1.3. Mükellefin Ölmüş/Gayrifaal Olması veya İşyeri Adresini Terk Etmiş Olması Durumunda Tebligat

Ölüm halinde, mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş⁵² yasal veya vasiyetname ile atanmış mirasçılara geçmektedir (VUK md. 12). Uygulamada, mükellefin ölümünün ardından mirasçılara defter ve belgelerin ibrazı için tebligat yapılması gereken durumlarda, öncelikle defter ve belgelerin hangi mirasçıya intikal ettiğinin araştırılması yoluna gidilmektedir. Yapılan araştırma neticesinde defter ve belgelerin hangi mirasçıda olduğu tespit edilirse yalnızca bu mirasçıya, tespit edilemezse; bütün mirasçılara tebligat gönderilmekte,⁵³ istenilen defter ve belgelerin mirasçılardan biri tarafından ibraz edilmesi durumunda tüm mirasçılar ibraz yükümlülüğünden kurtulmaktadır. Buna karşılık, mirasın reddedilmesi halinde mirasçılara yapılan tebligat hüküm ifade etmeyecektir⁵⁴.

⁵⁰ Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 100'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, "*Sadece adli para cezasını gerektiren suçlarda veya vücut dokunulmazlığına karşı kasten işlenenler hariç olmak üzere hapis cezasının üst sınırı iki yıldan fazla olmayan suçlarda tutuklama kararı verilemez.*"

⁵¹ Konuyla ilgili olarak, Danıştay 3. Dairesince 13.12.2005 tarihinde karara bağlanan ve E:2005/2436-K:2005/2685 sayılı davada davacı adına düzenlenen ihbarnamenin işyeri adresinin kapalı olması nedeniyle şirket yetkilisinin ikamet adresine memur eliyle tebliği yoluna gidildiği, ancak bu kişinin tutuklu olması nedeniyle mevcut adreste eşinin imzadan imtina etmesi üzerine muhtar nezdinde düzenlenen tutanakla tebligat yapılmasından sonra ödeme emri düzenlendiği, ödeme emrinin dayanağı olan vergi ve ceza ihbarnamesinin, tutuklu olan şirket yetkilisine Tebligat Kanununun 19'uncu maddesine göre tebliğ edilmesi gerekirken, şirket yetkilisinin eşine yapılan usulsüz tebligat nedeniyle kamu alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararını onanmıştır. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 29.12.2018.

⁵² Türk Medeni Kanunu'nun 606'ncı maddesine göre miras, üç ay içinde reddolunabilmekte olup; bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır.

⁵³ Vergi Denetim Kurulu'nun 22.02.2016 tarihli Vergi İncelemelerinde Uygulama Birliği Sağlama ve Koordinasyon Genelgesi.

⁵⁴ Ürel, **a.g.e.**, s. 200.

Faaliyetine devam eden mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine veya umumi vekillerine ulaşılabilmesi halinde işyerinde bulunan memur veya müstahdemlerine tebligat yapılabilir. İşyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde ise tebligat, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin⁵⁵, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılmaktadır⁵⁶ (VUK md. 101/3). Bu noktada, özellikle terk veya gayri faal durumdaki mükellefiyetler ile ilgili olarak gönderilecek ibraz yazılarında ve tebliğ zarflarında, kendisine tebligat yapılacak kanuni temsilci vs. kişilerin terk, ölmüş veya gayri faal durumdaki mükellefler ile olan bağlantısının belirtilmiş/kurulmuş olmasına dikkat edilmelidir.

Yerleşim yeri adresinde muhatap yerine, kendisine tebliğ yapılacak diğer kimselerin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz olmaması gerekmektedir⁵⁷ (VUK md. 94/3).

⁵⁵ Şirketlerin kuruluş sözleşmelerinde kanuni temsilci olarak belirlenen şahıslar genellikle sınırlı süreliğine yetkili kılınmakta, temsil süresi sona erdiğinde temsil ve ilzama yetkili olacak kişiler yeniden belirlenmektedir. Ancak, bazı şirketlerde kanuni temsilciler için belirlenen süre bitmesine rağmen yeni görevlendirme yapılmadığından tebligatta muhatap alınacak kişi bilinmemektedir. Bu gibi durumlarda limited şirketler özelinde eski TTK'nın 540'ıncı maddesi göz önünde bulundurularak ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezur ve mecbur oldukları kabul edilmekteydi. Buna karşılık, yeni TTK'da bu tür bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla, kanuni temsilcisinin kim olduğu daha önce tescil ve ilan edilmemiş ve daha sonra vergi dairesi tarafından re'sen terk ettirilmiş bir limited şirkete ilişkin tebligatın yapılacağı kişi belirsiz hale gelmektedir. Örneğin, 2010 yılında kurulmuş bir limited şirketin esas sözleşmesinde kanuni temsilcinin A şahsı olduğu ve beş yıl süreyle şirketi temsil ve ilzama yetkili olduğu belirtilmiş ve bu sözleşmenin tescil ve ilan edilmiş olması karşısında, 2015 yılında kanuni temsilcinin kim olduğu yeniden belirlenmemiş ve şirket de 2017 yılında re'sen terk ettirilmiş ise şirketin 2016 ve 2017 yılı defter ve belgelerini ibraz mecburiyetinin kimin sorumluluğunda olacağı belirsizdir.

⁵⁶ Danıştay 3. Dairesi'nin 14.02.2017 tarih ve E:2015/5036-K:2017/841 sayılı kararında, "*Davalı idarenin bilgisi dahilindeki davacı şirkete ait iş yeri adresine tebliğe çıkarılan 08.05.2013 tarihli defter ve belge isteme yazısının, aynı adreste bir başka mükellefin faaliyet göstermesinden kaynaklanan imkansızlık nedeniyle tebliğ edilemediğinin usulüne uygun biçimde düzenlendiği görülen adres tespit tutanağıyla saptandığı olayda, VUK md. 157'deki kural gereği üzerine düşen adres değişikliği bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen davacı şirket tüzel kişiliğinin kanuni temsilcisi olduğunda duraksama bulunmayan kişinin ikamet adresinde eşi imzasına tebligat yapılmış olmasında usule aykırılıktan söz edilemez.*" denilmektedir. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 27.12.2018.

⁵⁷ VUK'un 94'üncü maddesine 2365 sayılı Kanun ile eklenen üçüncü fıkraya ilişkin hükümet gerekçesine göre bu düzenlemenin amacı, muhataba tebligat yapılamadığında, ilan tebligat yerine Tebligat Kanununda olduğu gibi tebligatın ikametgah adresinde bulunan aile fertlerine yapılmasını sağlamaktır. Gerekçeye göre, aile fertlerine tebliğ yapılması halinde, tebliğ muhatabının haberdar olma ihtimali, ilan tebligata göre daha fazladır. Ancak, Bütçe Plan Komisyonu'nda maddeye "...veya

Gerçek kişi mükelleflerin muhatap olduğu durumlarda tebligat anında ikametgahta bulunanlara tebligat yapılabilmesi için bunların aile ferdi olması veya sürekli mükellefle birlikte oturma şartı bulunmamakta olup; kısa bir süre için mükellefle birlikte oturan uzak bir akrabaya da tebliğ yapılabilecektir⁵⁸. Buna karşılık, aynı adreste oturmayan yakın akrabaya yapılan tebligat geçersiz olacaktır⁵⁹.

Diğer taraftan, faal durumda olmayan şirketin ortağına herhangi bir adreste defter ve belge isteme yazısının tebliğ edilmesi halinde yapılan tebliğ şirket ortağını bağlamamaktadır⁶⁰.

2.1.1.2.1.4. İflas ve Tasfiye Hallerinde Tebligat

Ticaret hukukunda, tasfiye halinde bulunan şirketler tasfiye memuru tarafından temsil olunmaktadır (TTK md. 280, 539, 643). Aynı şekilde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un⁶¹ 32'nci maddesine göre, tüzel kişilerin tasfiye işlemlerinin yürütülmesinden ve tüzel kişiliğin vergisel ödevleri yerine getirilmesinden tasfiye memurları sorumlu tutulmaktadır. Bu doğrultuda, hukuki varlığı henüz sona ermemiş tasfiye halindeki tüzel kişilerin gerek tasfiyeye giriş öncesi gerekse de tasfiye dönemine ait cezalı vergi tarhiyatına ilişkin tebligatın tasfiye memurlarına yapılması gerekliliği⁶² karşısında, yine, hukuki varlığı henüz sona

işyerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır.” ifadesi eklenmiş ve fıkra hem gerçek hem de tüzelkişiler için uygulanır duruma gelmiştir. Bkz. Baykara, “VUK’a Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler”, s.18.

⁵⁸ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 27.10.2015 tarih ve E:2015/10636-K:2015/6242 sayılı kararında, “...2008 takvim yıllarına ait varlığı matbaa basım formları ile sabit olan belgelerin 19.02.2013 tarihinde sanığın ikametinde hizmetçisine usulüne uygun olarak yapılan tebligat ile istenildiği halde, geçerli bir mazeret ileri sürülmeksizin yasal süresinde ibraz edilmediğinin anlaşılması karşısında; sanığın “eşi ile arasındaki sorunlar nedeniyle eve uğramadığı ve bu nedenle tebligattan habersiz olduğu” şeklindeki savunmasının, 213 sayılı VUK'nın 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlerden birine dayanmaması nedeniyle saklama ve ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağı cihetle; atılı suçun unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilmeden mahkumiyetleri yerine yazılı şekilde beraatlerine karar verilmesi...” kanuna aykırı bulunmuştur. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 27.12.2018.

⁵⁹ Alparslan, Kaya, **a.g.m.**, s. 113. Bkz. Danıştay 4. Dairesi'nin 13.02.2002 tarih ve E:2001/4553, K:2002/541 sayılı kararında, mükellef ile aynı adreste oturmayan kız kardeşine yapılan tebligatı geçersiz sayılmıştır. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 27.12.2018.

⁶⁰ Taşöz, **a.g.m.**, s.132.

⁶¹ 28.07.1953 tarih ve 8459 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶² Sarılı, **a.g.e.**, s.130; İsa Tekin, Hikmet Dere, “Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişiler Adına Salınacak Vergi ve Cezalarda Tarhiyatın Muhatabı İle Defter ve Belgeleri Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, **Vergi Raporu**, S.11, Eylül 2011, s. 27; Taşöz, **a.g.m.**, s. 132; İnneci, Karadağ, **a.g.m.**, s. 64.

ermemiş tasfiye halindeki tüzel kişilerin tasfiyeye giriş tarihi öncesi döneme ait defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının tasfiye memuruna mı yoksa tasfiyeye giriş tarihi ibraz isteminin ilgili olduğu dönemdeki kanuni temsilciye mi tebliğ edileceği kanaatimizce tartışmaya açıktır.

Şöyle ki; hem VUK md. 10'nun dördüncü fıkrasında hem de AATUHK'nın mükerrer md. 35'te, tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını⁶³ ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, tasfiyeye giriş tarihi öncesi döneme ilişkin defter ve belge ibraz yazısının tasfiye memuruna tebliğ edilmesine karşılık söz konusu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde bahis konusu dönemde indirim konusu yapılan KDV'nin reddedilmesi⁶⁴ gündeme gelecek ve yapılacak cezalı tarhiyatın tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilememesi halinde ilgili dönemdeki kanuni temsilci, tebligatın muhatabı olmadığı halde tarhiyatın muhatabı olarak amme alacağının ödenmesinden sorumlu olacaktır.

Halbuki, mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı, müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde ve kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle gerçekleşen eylemden sorumlu tutulmaları adalet ve hakkaniyetle bağdaşmamaktadır. Bunun önüne geçmek amacıyla, tasfiye halindeki tüzel kişiliğin tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönem defter ve belgelerine ilişkin ibraz yazısının tasfiye memuruna tebliğ edilmesiyle birlikte, ibraz yazısına rağmen defter ve belgelerin tasfiye memurunca ibraz edilmemesi durumunda tarhiyat işlemlerine

⁶³ Burada, sorumluluk kavramının VUK md. 10 ve AATUHK mükerrer md. 35 açısından farklılık arz ettiğini belirtmek gerekir. VUK md. 10'da bahsedilen sorumluluk, kusur sorumluluğu olup; kişilerin kanuni temsilci oldukları dönemde yerine getirmeleri gerektiği halde yerine getirmedikleri beyanname verme, bildirimde bulunma gibi ödevlerden doğmaktadır. AATUHK mükerrer md. 35'teki sorumluluk ise, VUK md. 10'daki sorumluluk türünden bağımsız olarak, amme alacağının ödenmesi konusunda kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın kanuni temsilciyi bağlayan kusursuz sorumluluktur. Bkz. Sarılı, **a.g.e.**, s. 220-222.

⁶⁴ Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle KDV indirim şartlarının yitirildiğinden bahisle ibraz edilmeyen defter ve belgelerin ait olduğu dönemde indirim konusu yapılan KDV'nin tamamı reddedilerek indirim konusu olmaktan çıkarılmaktadır. Bu konu çalışmanın üçüncü bölümünde yeniden ele alınacaktır.

başlanmadan önce ilgili dönemin kanuni temsilcisine de yazı gönderilerek defter ve belgelerin akıbeti hakkında bilgi istenilmesinin yerinde olacağı düşüncesindeyiz⁶⁵.

Uygulamada hukuki varlığı sona ermiş tüzel kişilerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin de vergi incelemeleri yapıldığı görülmektedir. Yargı kararlarında tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmeleriyle sona eren şirketlerin bu tarihten sonra, haklara sahip olmalarının, borçlu kılınmalarının ve temsillerinin hukuken olanaklı olmadığı, bu hukuki durum karşısında tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmekle hukuk alemindeki varlığı sona eren şirketin yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti bulunmadığı vurgulanmaktadır⁶⁶. Bu içtihatlar nedeniyledir ki, VUK md. 10/5 ile getirilen düzenleme uyarınca tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin yapılacak vergi tarhiyatları tasfiyeye giriş öncesi dönem için kanuni temsilciler, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurları adına yapılmaktadır. Bu bağlamda, tüzel kişiliği bulunmadığından tarhiyatın muhatabı olmaktan çıkan mükelleflerin aynı zamanda defter ve belge isteme yazısının muhatabı olmaktan da çıktığı rahatlıkla söylenebilir.

TTK md. 82/8’de, tüzel kişiliğin sona ermesi halinde defter ve belgelerin on yıl süreyle sulh mahkemesi⁶⁷ tarafından saklanacağı belirtilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde tüzel kişiliğe ait defter ve belgelerin tasfiye memuru veya tasfiyeye giriş öncesi dönem kanuni temsilcileri tarafından sulh mahkemelerine tevdi edilmesi halinde tasfiye memuru veya kanuni temsilcilerin muhafaza yükümlülüklerinin bundan etkileneyeceği açıktır. O halde, muhafaza mecburiyeti bulunmayan bu kişilerin defter ve belgeleri sulh mahkemesine teslim etmeleri durumunda ibraz yükümlükleri de sona ermekte midir? Kanaatimizce, defter ve belgelerin sulh mahkemesinde

⁶⁵ Uygulamada genellikle tasfiye öncesi döneme ilişkin son kanuni temsilcinin tasfiye memuru olarak atandığı görülmekte olup; inceleme konusu dönemdeki kanuni temsilci ile tasfiye memurunun aynı kişi olması durumunda belirsizlik kendiliğinden ortadan kalkacaktır.

⁶⁶ DVDDK’nın 20.01.2016 tarih ve E:2015/999-K:2016/11, 10.02.2016 tarih ve E:2016/41-K:2016/164, 11.05.2016 tarih ve E:2016/512-K:2016/585, 17.06.2015 tarih ve E:2015/414-K:2015/304 sayılı kararları. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 27.12.2018.

⁶⁷ TTK’da açıklık olmamakla birlikte, kanaatimizce burada işaret edilen sulh mahkemesi tüzel kişiliğin merkezinde bulunan sulh mahkemesidir. Eski TTK döneminde tüzel kişilik sona erdikten sonra defter ve belgeler noter tevdi edilmekte idi (Eski TTK md. 68/3). Yeni TTK’da bu düzenlemeden vazgeçilmiş olup; kanunun gerekçesinde noterde saklama usulünün neden değiştirildiği hususunda bir açıklık bulunmamaktadır.

saklanıldığıının vergi idaresi tarafından bilinmesi/öğrenilmesi durumunda, ihtiyaç duyulan belgelerin teminini sağlamak bakımından sulh mahkemesine gönderilecek bilgi isteme yazısına istinaden mahkeme makamı tarafından görevlendirilecek bir kayyım vasıtasıyla ibraz işlemi yerine getirilebilir veya incelemeyi yürütenlerce delil tespiti talebinde bulunularak mahkeme makamınca belirlenecek bir mekanda inceleme yapılabilir.

Ancak, tasfiyenin sonuçlandırılarak tüzel kişiliğin ticaret sicilinden silinmesinin ardından defter ve belgelerin sulh mahkemesine teslim edilmemiş olması da muhtemeldir. VUK md. 253 ile defter tutmak mecburiyetinde olanlara getirilen muhafaza görevi karşısında, tasfiye sürecinin tamamlanarak ticaret sicilinden silinmesi nedeniyle ortada tüzel kişiliği kalmayan teşekküllerde defter ve belgelerin kimin tarafından muhafaza edileceğiyle ilgili vergi kanunlarında açık bir düzenleme bulunmazken, VUK md. 10/4'teki '*Tüzel kişilerin tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.*' kuralına atfen, en azından tasfiye öncesi dönemlere ilişkin defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevinin tasfiye memurlarına ait olmadığı ifade edilebilir⁶⁸. Böyle bir halde, ibraz yükümlülüğünün kimde olduğu ve defter ve belge isteme yazısının kime tebliğ edileceği hususunda, bir görüş tasfiye öncesi dönemdeki son kanuni temsilciyi işaret ederken⁶⁹, başka bir görüşte ise; tebligatın tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilciye, tasfiye dönemi için tasfiye memuruna yapılması gerektiği belirtilmektedir⁷⁰.

Kanaatimizce de ikinci görüş doğrultusunda, VUK md. 10/5⁷¹ de göz önünde bulundurularak muhtemel bir vergi tarhiyatı hangi dönemle ilgili ise o dönemdeki kanuni temsilci veya tasfiye memurundan defter ve belge istenilmesi uygun olacaktır. Bu durumda, nasıl ki kanuni temsilcilerin ve tasfiye memurlarının tasfiye edilmiş

⁶⁸ Feride Yahşi, "Tasfiyesi Biten Şirketlerde Vergi İncelemesi", (Çevrimiçi) <http://www.avddenetim.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/tasfiyesi-biten-sirketlerde-vergi-incelemesi>, Son Erişim : 22.01.2019.

⁶⁹ Tekin, Dere, **a.g.m.**, s.33,34.

⁷⁰ Muharrem Özdemir, **Vergi İcra Hukuku**, Muhasebe Network Yayınları, Manisa, 2014, s. 33.

⁷¹ VUK md. 10/5'teki hüküm şu şekildedir: "*Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır.*"

kurumun vergi borçlarına ilişkin maddi sorumlulukları devam ediyorsa, tasfiye edilmek ile sona ermeyecek (defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı gibi) şekli ödevlere ilişkin sorumlulukların da aynı şekilde devam ettiğinden bahisle⁷², tasfiyeye giriş öncesi döneme ilişkin olarak kanuni temsilcilerin, tasfiye dönemine ilişkin olarak ise tasfiye memurlarının defter ve belge isteme yazısının muhatabı olmalarını kabul etmek gerekecektir.

İzaha ihtiyaç duyulan başka bir konu da, iflas halindeki mükelleflerin temsil kabiliyetleridir. 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun⁷³ 184'üncü maddesinde, iflasın açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün mallarının hangi yerde bulunursa bulunsun bir masada toplanacağı, müflis namına gelen tüm mektupların iflas masasına gönderilmesi gerektiği ve bunların iflas idaresi tarafından açılacağı, 223'üncü maddesinde iflas idaresinin üç kişiden oluşacağı, 226'ncı maddesinde ise masanın kanuni mümessilinin iflas idaresi olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Buna karşılık, TTK'nın 534'üncü maddesinde, iflas halinde tasfiyenin iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı, şirket organlarının temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için koruyacağı hükme bağlanmış ve fakat iflas idaresi tarafından temsil edilmeyen hususlar belirtilmemiştir. Birbiriyle çelişen bu düzenlemeler ışığında, vergisel ödevlerin müflis mükellef tarafından yerine getirilemeyeceğinden⁷⁴ bahisle mükellefe yapılacak tebligatın eğer iflas masası oluşturulmuşsa iflas masası memurluğuna⁷⁵, oluşturulmamışsa son kanuni

⁷² Murat Yıldırım, "Tasfiyesi Tamamlanmış Şirketler Hakkında Vergi İncelemesi", **Vergi Raporu**, S.240, Eylül 2019, s. 82.

⁷³ 19.06.1932 tarih ve 2128 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s.149,150. Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.04. 2013 tarih ve 11395140-105[Mük 257-012/ VUK-1-] sayılı özelgesinde; "*İflas halinde, mükellefin varlığı ve varsa gelirleri üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkmakta ve bütün varlığı ve gelirleri iflas masasına intikal etmektedir. Bu nedenle vergilemeyle ilgili ödevlerin mükellef tarafından yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.*" şeklinde, 28.01. 2013 tarih ve 39044742-KDV 41-99 sayılı özelgesinde ise; "*İflasa girmiş olan şirketin tasfiye dönemine ilişkin beyannamelerin verilmesi dahil tüm vergisel yükümlülüklerin iflas idaresi tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.*" şeklinde görüş bildirilmiştir.

⁷⁵ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, Sözkese Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 178; Mehmet Fil, "'İflâs halinde" kararı alınmış olan bir şirketin müdürü hakkında defter belge ibraz etmeme nedeniyle suç raporu yazılabilir mi ?", **Lebib Yalkın**, S.157, Ocak 2017, s.116,117. Bkz. DVDDK'nın 15.02.2017 tarih ve E:2017/59-K:2017/92 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi'nin 07.04.2004 tarih ve E:2003/1554-K:2004/686 sayılı kararları ile Danıştay 3. Dairesi'nin 29.04.2015 tarih ve E:2013/10564-K:2015/2625 sayılı kararı bu yöndedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.kazanci.com.tr>, Erişim Tarihi : 22.12.2018.

temsilcisine yapılması⁷⁶ gerektiğini benimseyen, bizim de katıldığımız görüş ve içtihatlar olduğu gibi; iflas idaresinin sadece masayı yönetmekle yetkili olduğu, bunun dışındaki hususlarda şirket organlarının şirketi temsil yetkisi ve sorumluluğunun devam ettiğini benimseyen geçmiş zamana ait bir Danıştay kararı da mevcuttur⁷⁷.

2.1.1.2.2. Tebligat Usulleri

VUK'ta düzenlenen tebliğ usulleri; posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ şeklinde sayılabilir⁷⁸. Bununla birlikte, 2017 yılında kabul edilerek VUK md. 102'de değişiklik yapan 7061 sayılı Kanun⁷⁹ ile bu usullere kapıya yapıştırmak suretiyle tebliğ yöntemi de eklenmiştir. GÜNEŞ'e göre, yürütmenin düzenleyici işlemleri ile bu sayılanlar dışında yeni bir tebliğ yöntemi getirmek mümkün değildir. Aksi takdirde verginin yöntem ilişkilerini düzenleyen bir temel ögesi zedeleneceğinden verginin yasallığı ilkesi bertaraf edilmiş olacaktır⁸⁰. Aşağıda, defter ve belge isteme yazılarının tebliğ yöntemleri üzerinde durulmaktadır.

2.1.1.2.2.1. Posta Yoluyla veya Memur Eliyle Tebligat Usulü

VUK md. 93'te, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta yoluyla, adresi bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edileceği hüküm altına alınmış olup; aynı Kanun'un 107'nci maddesinde tebliğlerin posta yerine memur vasıtasıyla yaptırılabilmesi hususunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir⁸¹. Memur eliyle tebliğ yönteminin zamanla posta

⁷⁶ Danıştay 9. Dairesi'nin 22.06.2010 tarih ve E:2008/1641-K:2010/3259 sayılı kararı, iflas masasının henüz teşekkül ettirilemediği durumlarda borçlu şirketin haklarını doğrudan etkileyen ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde şirketin son kanuni temsilcisinin yetkili olduğunun kabulü gerektiği yönündedir. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 26.12.2018.

⁷⁷ Danıştay 9. Dairesi'nin 28.05.2012 tarih ve E:2011/7889 – K:2012/3054 sayılı kararı bu yöndedir. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 26.12.2018.

⁷⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 6.bs., Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2011, s. 119.

⁷⁹ 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁰ Güneş, **a.g.e.**, s.146.

⁸¹ 10.08.1968 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 98 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde, posta yoluyla yapılan tebliğde, muhatabın adresini değiştirmemesine veya geçici olarak başka bir yere gitmemesine rağmen tebliğin yapılmaması gibi özel hallerde ikinci tebliğin, 213 sayılı Kanun'un 107'nci maddesi uyarınca, memur vasıtasıyla yapılmasının uygun görüldüğü belirtilmektedir. Bununla birlikte, uygulamada inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen defter, belge ve bilgi isteme

yoluyla tebliğ yöntemi gibi yaygınlaşması karşısında, tebliğ yöntemlerinin esas itibarıyla VUK'un 93'üncü maddesinde düzenlendiğinden hareketle memur eliyle tebliğ usulüne ancak istisnai -zamanaşımı gibi ivedilik arz eden- durumlar için başvurulması gerektiği öne sürülmekte ise de⁸² vergilendirmede, tebligat işleminin yapılış şeklinden ziyade karşı tarafı bilgilendirme işlevi öne çıktığı için günümüzde bu iki yöntem birbirini ikame eder hale gelmiştir⁸³.

Tebliğat ister posta usulüyle ister memur eliyle yapılsın muhatabın adres bilgisinin tespit edilmiş olması, tebligatın sağlıklı ve hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesinin ilk adımını oluşturmaktadır⁸⁴. Bu bağlamda, hangi adreslerin muhatabın bilinen adresleri⁸⁵ olduğu VUK'ta belirlenmiş ve tebliğ işleminde öncelikle bilinen adreslerin dikkate alınması gerektiği hüküm altına alınmıştır (VUK md. 101).

7061 sayılı Kanun ile tebliğ usul ve esaslarına değişiklik getirilmeden önce, VUK'ta sayılan bilinen adreslerle muhataba ulaşma yolları tüketildiğinde, VUK md. 101'de sayılmamış olsa da İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulan ve kamu kurumlarıyla paylaşılan MERNİS veri tabanından yararlanılarak tespit edilen gerçek kişi yerleşim adreslerine gönderim yapılmakta idi⁸⁶. Bu uygulamanın başlamasında, 2011 yılında Tebligat Kanunu'na eklenen bir hükümle bilinen en son adresin tebligata elverişli olmadığına anlaşılmaması veya tebligat yapılamaması halinde, muhatabın (5490 sayılı Kanun⁸⁷ ile kabul edilen) adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinin bilinen en son adresi olarak

yazılarının tebliğ edilmesinde zamanaşımına meydan vermemek adına genellikle doğrudan memur vasıtasıyla tebliğ usulü tercih edilmektedir.

⁸² Cenk Murat Arslan, "Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı", **Vergi Dünyası**, S.378, Şubat 2013, s. 33.

⁸³ Taha Emre Çiftçi, Selçuk Buyrukoğlu, "Türk Vergi Sisteminde Elektronik Tebligat Uygulaması", **Mali Hukuk**, C.12, S.143, Kasım 2016, s. 3268.

⁸⁴ Mehmet Tosuner, Ahmet İnneci, "Vergi Tebligatı Açısından Bilinen Adres Kavramı ve Tebliğ Konusu Belgenin Tesliminde Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Sorunları**, S.349, Ekim 2017, s.96.

⁸⁵ VUK'un 101'inci maddesine göre, bilinen adresler şunlardır: (1) Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri, (2) Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri, (3) 25/04/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'na göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

⁸⁶ Arslan, **a.g.m.**, s. 35.

⁸⁷ 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu 29.04.2006 tarih ve 26153 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanun'un 51'inci maddesine göre, adres beyanı ile yükümlü kişi ve kurumlar yerleşim yeri adreslerine ilişkin değişiklikleri yirmi iş günü içinde ilçe nüfus müdürlüklerine bildirmekle yükümlüdür.

kabul edilerek tebligatın bu adrese yapılması (Tebliğat Kanunu md. 10) etkili olmuştur⁸⁸.

7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra ise, muhatabın 5490 sayılı Kanun’a göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi de bilinen adresler arasına dahil edilmekle birlikte, tebliğin öncelikle mükellef tarafından bildirilen veya vergi dairesi tarafından tespit edilen işyeri adreslerinde gerçekleştirilmesi, ancak bu adreslerde muhataba ulaşılabilmesi, işin bırakılması gibi hallerde MERNİS kayıtlarındaki yerleşim yeri adresine gidilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

2.1.1.2.2.2. Dairede veya Komisyonunda Tebliğ

VUK md. 93’e göre, muhataba yapılacak tebligat dairede veya komisyonda da gerçekleştirilebilir. Ancak bu tebligatın yapılabilmesi ilgilinin kabul etmesi şartına bağlanmıştır. Biz, maddede geçen daire ve komisyon ibareleriyle, vergi idaresi çatısı altında bulunan ve içinde vergilendirme ile ilgili işlemlerin yapıldığı vergi dairesi, vergi inceleme bürosu, uzlaşma komisyonu, takdir komisyonu gibi müesseselerin kastedildiği kanaatindeyiz. Bu bağlamda, sözlü iletişim kanalları kullanılarak davet edilen veya kendisine bırakılan görüşme mektubu⁸⁹ üzerine daireye gelen muhataba defter, belge veya bilgi isteme yazılarının vergi dairesi veya vergi inceleme bürosunda tebliğ edilebilmesi mümkündür.

Ancak, muhatap ile kurulan diyalog sırasında yasal defter ve belgelerin kaybolduğu, çalındığı gibi gerekçelerle ibraz edilemeyeceğinin belirtilmesi halinde, durumun bir tutanağa bağlanması kaydıyla usulüne uygun bir tebligat yapılmasına

⁸⁸ Bünyamin Çitil, “VUK’ta Tebliğe İlişkin Hükümler ve Mernis Adresinin Bilinen Adres Kavramındaki Yeri”, (Çevrimiçi) <http://www.siyamiozkan.org/vuk-teblige-iliskin-hukumler-ve-mernis-adresinin-bilinen-adres-kavramindaki-yeri/>, Son Erişim : 28.02.2019.

⁸⁹ Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md. 26’ya göre, muhatap adresinden ayrılmadığı halde tebliğ memurunun kendisini aradığı anda yerinde bulunmayabilir ve dönüş saati belli olmayabilir. Bu durumda da, tebliğ memuru tarafından ‘Görüşme Mektubu’ düzenlenerek orada bulunanlara verilir veya münasip bir yere bırakılır. Görüşme mektubu üzerine, daireye veya komisyona gelen muhatap veya temsilcilerine kabul etmeleri halinde bu yerlerde tebligat yapılabilir. (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, vergi dairelerindeki hizmet birimlerinin çalışma usul ve esaslarını belirlemek ve uygulama birliğini sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 2000 yılında yürürlüğe konulmuştur.)

lüzum kalmayabilir. Bu hususta Yargıtay'ın istikrar kazanmış kararları bulunmaktadır⁹⁰.

2.1.1.2.2.3. Kapiya Yapıştırılmak Suretiyle Tebliğ

7061 sayılı Kanun ile VUK'a yeni bir tebliğ yöntemi olarak eklenen kapiya yapıştırmak suretiyle tebliğ usulü, esasen Tebligat Kanunu'nun 21'inci maddesinde düzenlenmiştir. Tebligat Kanunu md. 51'de geçen, kendi özel kanunlarında açıklık bulunmayan hallerde mali tebliğlerin Tebligat Kanunu'na göre yapılacağı hükmü uyarınca, vergiye müteallik işlemlerde VUK'taki tebliğ usullerinin işlerliği kalmadığı durumlarda geçmişte nadir de olsa bahsi geçen yöntemle başvurulduğu olmuştur⁹¹.

VUK md. 102/3'e göre, kapiya yapıştırmak suretiyle tebliğ usulüne iki durumda başvurulabilmektedir. Bunlardan ilki, muhatabın tebellüğden imtina etmesidir ki, böyle bir halde tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği ifadesini içeren bir pusula kapiya yapıştırıldıktan sonra, vaziyet tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ olunacak evrak tebliği yaptıran idareye teslim edilmektedir. Bu durumda tebliğ, pusulanın kapiya yapıştırıldığı tarihte yapılmış sayılmaktadır⁹².

⁹⁰ Konu ile ilgili olarak, ceza yargılamasında ekseriyetle Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 23.11.1999 tarih ve 11-273/288 sayılı Kararı'na atıfta bulunulduğu görülmekte olup; anılan kararın son kısmı şu şekildedir: “Somut olayda sanık, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süreyle saklama ve istenildiklerinde ibraz etme yükümlülüğünde bulunduğu kanuni defter ve belgelerinin, adresi dahi belirlenemeyen ve bu nedenle bilgisine başvurulmasına olanak görülemeyen bir muhasebecide olduğunu savunmuş olup; diğer bir anlatımla artık incelenmelerinin mümkün bulunmadığını belirtmiştir. Bu durumda sanığa kanuni defter ve belgelerin ibrazı için ayrıca tebligat yapılmasında zorunluluk yoktur. Zira gizleme hali oluşmuştur.” Yine, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 15.03.2017 tarih ve E:2017/339-K:2017/1862 sayılı kararı “... mükellef veya vergi sorumlusunun defter, kayıt ve belgeleri kaybettiğini, çaldırıldığını veya bulamadığını ileri sürerek ibrazdan kaçınması halinde, usulüne uygun tebligat ve incelemenin işyerinde yapılması şartı aranmaz. İstenen defter ve belgelerin soruşturma aşamasındaki beyanlarında çalındığını söyleyen sanığın işyerinde, vergi incelemesi yapılması zorunluluğu bulunmadığı, 213 Sayılı Kanunun 139/2. maddesindeki istisnai şartların varlığının kabulü gerekeceği, defter ve belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibrazından kaçınılması durumunda, süreklilik gösteren dairemiz kararları ve Ceza Genel Kurulunun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında açıklandığı üzere mükellefe usulüne uygun tebligat yapılmasının aranmayacağı...” şeklindedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.kazanci.com.tr>, Erişim Tarihi : 22.12.2018.

⁹¹ Okan Coşgun, “Vergiye Müteallik İşlemlerde Kapiya Yapıştırmak Suretiyle Tebliğin Sakatlıkları”, **Yaklaşım**, S.271, Temmuz 2015, s. 253; Yurtsever, **a.g.e.**, s. 460.

⁹² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 12.12.2007 tarih ve E:2007/12-976-K:2007/973 sayılı kararında, ilgilinin adreste bulunmasına rağmen tebliğ evrakını almak istememesinin, işi sürüncemede bırakıp keyfilğe yol açacağından, bir başka deyişle; tebliğ işleminin muhatabın rızasına terkedilmiş olacağından bahsedilmektedir.

Kapıya yapıştırmak suretiyle tebliğ usulüne başvuru ikinci hal, tebliğ yapılacak kişinin yerleşim yeri adresinde bulunamaması halidir⁹³. Böyle bir durumda memur, muhatabın adreste bulunamadığını⁹⁴ tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza ederek evrakı gönderildiği idareye iade etmektedir. Bunun üzerine, tebliği çıkaran merci tarafından tayin olacak münasip bir süre⁹⁵ sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği bilgisini içeren bir pusula kapıya yapıştırılır. Yine bu durum, memur tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir⁹⁶. Tebliğ evrakı, pusulanın yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde muhatabı tarafından alınırsa alındığı günde, bu süre içinde alınmaması halinde ise, pusulanın kapıya yapıştırılmasını müteakip on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır⁹⁷.

⁹³ Bu yönetime başvurulabilmesi için önce, VUK md. 101’de işaret edilen işyeri adreslerine tebliğ çıkılması, muhatabın bu adreslerde bulunamaması durumunda yerleşim yeri adresine müracaat edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, 485 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’nde belirtildiği üzere, bilinen yerleşim yeri adresi olarak sadece 5490 sayılı Kanun’a göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi kabul edildiğinden, mükellef tarafından vergi idaresine yerleşim yeri adresi bildirimi yapılmayacak, şayet yapılmış ise bu bildirimde yer alan adres yerleşim yerine yapılacak tebligatlarda dikkate alınmayacaktır.

⁹⁴ Vergi idaresi tarafından memur eliyle yaptırılan tebliğlerde Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin 26’ncı maddesine göre, muhatabın bulunduğu şehir, kasaba veya köyden seyahat, iş, hastalık veya benzeri sebeplerle geçici olarak veya bilinen adresinden kesin olarak ayrıldığı, adreste bulunanlar veya komşular tarafından ifade edildiği takdirde, ‘Adres Tespit Tutanağı’ düzenlenerek bilgiyi verene imzalatılmalıdır. Bu şahısların, imzadan kaçınmaları halinde isimleri tutanağa kaydedilerek çekinme sebepleri belirtilir, açıklamanın altı sadece memur tarafından imzalanır ve tebliğ edilmesi istenen evrakla birlikte tebliği yaptıran birime gönderilir.

⁹⁵ Gerek VUK md. 102’de gerekse de 485 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’nde ‘münasip süre’ ile ilgili bir belirlemeye yer verilmemiştir. Kanaatimizce bunun nedeni, kendisine tebligat yapılacak kimsenin vergi idaresi tarafından öngörülemez özel durumlarıyla ilgili olup; bekleme süresine ilişkin olarak vergi idaresine bir serbesti tanınmıştır. Buna karşılık, ‘münasip süre’nin tayininde VUK md. 14’te düzenlenmiş olan asgari 15 gün kuralının esas alınabileceği de öne sürülmektedir. Bkz. Eyyüp İnce, “Vergi Tebligatında Yapılan Yeni Düzenlemeler ve Özellikli Durumlar”, **Vergi Sorunları**, S.352, Ocak 2018, s. 123.

⁹⁶ Tebliğ olunacak evrak VUK’a göre evrakı gönderen birime iade edilir iken; Tebligat Kanunu’na göre, kapıya yapıştırmak suretiyle tebliğ olunacak evrak, o yerin muhtar veya ihtiyar heyeti veya meclisi üyesinden birine ya da kolluk amir veya memuruna imza karşılığında teslim edilmelidir (Tebligat Kanunu md. 20,21, Tebligat Yönetmeliği md. 31). Böylece, vergi mahremiyetinin ihlali söz konusu olmamaktadır.

⁹⁷ Kapıya yapıştırılma usulünde “yapılmış sayılma” için gereken 15 günlük süreçte muhatabın tebliğ evrakını almak için idareye başvurmasına engel bir durumu olması halinde sürenin uzayıp uzamayacağı belirsiz olsa da, vergi hukukunda süreleri uzatan mali tatil, mücbir sebep ve zor durum halinin bu sürenin işleyişine etki edeceği sanılmaktadır. Bkz. Ahmet İnneci, Neslihan Coşkun Karadağ, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Tebliğe İlişkin Hükümlerde 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler: Bilinen Adres & Kapıya Yapıştırma Usulü, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.26, S.3, 2017, s. 106.

Konuya defter ve belge isteme yazılarının tebliği açısından yaklaşıldığında, VUK md. 102'nin revize edilmesiyle, muhatap veya muhatap adına tebligat yapılabilecek kişilerin muhatabın yerleşim yeri adresinde ikamet ettikleri halde hiçbirinin tebliğ anında gösterilen adreste mevcut olmamaları ve muhatap adına kendilerine tebligat yapılabilecek kişilerin tebellüğden imtina etmeleri hallerinde söz konusu ibraz istemli yazıların kapıya yapıştırılma suretiyle tebliğ edilebilmesinin önü açılmıştır. Bu sayede, ibraz yazısının muhatabına ulaştırılması ihtimali güçleneceğinden defter ve belgeler üzerinden inceleme yapılabilmesi olanağı artmıştır.

Diğer taraftan, tebliğ pusulasının kapıya yapıştırıldığı tarihi takip eden on beşinci günde tebligatın gerçekleşmiş sayılması, varsayımsal bir sonuç olarak yorumlanabilir. Adresten geçici ayrılma halinde bu varsayım, muhatabın durumdan “haberdar” olduğu/edileceği kabulüne dayansa da; (adres değişikliğinin 20 günlük yasal sürede bildirilmediği) daimi ayrılmalarda problemler yaşanabilecektir⁹⁸.

Başka bir ifadeyle, muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunu bir tarafa bıraktığımızda, ibraz yazısının ikinci defa gidilmesine rağmen adresinde bulunmayan kişilere kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ yapılması hakkaniyete uygun olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Zira, tebligatın yapılmış sayılması, aynı zamanda sonu ibraz etmeme eylemi ile bitebilecek bir süreci harekete geçirdiğinden, belki de hiçbir şeyden haberi olmayan ödevli hakkında gizleme suçu işlediği gerekçesiyle suç duyurusunda bulunulacak⁹⁹ ve diğer idari yaptırımlar uygulanacaktır.

2.1.1.2.2.4. Defter ve Belge İsteme Yazısının İlanen Tebliğ Edilip Edilemeyeceği

Tebliğ imkânsızlığı nedeniyle muhatabına tebliğ edilemeyen evrak, ilan yoluyla tebliğ edilebilmektedir. Hangi durumlarda tebliğin ilanla yapılacağı VUK'un 103'üncü maddesinde sayılmıştır. Bunlar; muhatabın VUK md. 101 kapsamında bilinen adresinin olmaması, muhataba VUK md. 101/1'in birinci ve ikinci bentlerinde

⁹⁸ İnneci, Karadağ, **a.g.m.**, s. 104,105.

⁹⁹ Defter ve belge isteme yazısının kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ edilmiş sayılmasının her şart ve şekilde gizleme suçunun oluşmasıyla sonuçlanmayacağı görüşü için bkz. Yıldırım Akbulut, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Tebliğ Edilmiş Varsayılma Durumunun Gizleme Suçuna Etkisi”, **Vergi Raporu**, S.240, ss. 102-112.

sayılan bilinen adreste tebliğ yapılamaması halinde, muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bir adresinin bulunmaması, çeşitli nedenlerle tebliğ yapılmasına ve yurt dışında bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmaması halleridir.

Uygulamada defter ve belge isteme yazılarının ilanen tebliğ edilmesi yoluna gidilmemesine karşın, VUK'un tebliğ esaslarını düzenleyen 93'üncü maddesindeki *"...vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar ... adresi bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir."* ifadesinden yola çıkılarak defter belge ibraz yazısının da hüküm ifade eden, yani muhatabını kanunen bir şey yapmaya mecbur eden bir yazı olduğu, bu nedenle de defter belge isteme yazılarının da ilanen tebliğ edilebileceği savunulan bir görüşür¹⁰⁰. Bu görüş, nezdinde inceleme yapılması muhtemel olan ve herhangi bir mali ve adli cezaya muhatap olmamak için izini kaybettirme gayretindeki mükelleflerin bilinen adreslerinde bulunamamaları nedeniyle bunlar hakkında başkaca bir işlem tesis edilmemesinin önüne geçmek ve hukuksal sonuçların doğmasını sağlamak amacıyla bu mükelleflere ilanen tebliğ yoluyla şeklen ulaşılmış sayılması temeline dayanmaktadır¹⁰¹.

Kanaatimizce de mükelleflerin bilinen adreslerini değiştirdiklerini vergi dairesine bildirmemeleri objektif iyi niyet kurallarıyla bağdaşmamaktadır. Buna karşılık, VUK'un ilanen tebliğ ile ilgili hükümlerine bakıldığında bu tebliğ yönteminin daha çok vergi ve cezalara müteallik olduğu anlaşılmaktadır (VUK md. 104,105). Defter ve belge isteme yazılarında ise tarh edilecek vergi veya ceza tutarlarına önceden

¹⁰⁰ Tok, **a.g.m.**, s.53. Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 25.11.2015 tarih ve E:2015/14585-K:2015/7750 sayılı kararında *"Varlığı noter tasdik kayıtları ile sabit olan defterlerin dosya içinde bulunan 25.12.2009 gün ve VDENEY-2009-xxxx/116 sayılı yazı ile istenildiği, bu yazının da bilinen adresinde bulunmayan sanığa 213 sayılı Kanun'un 104. maddesinde belirlenen usule uygun olarak vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılmak ve sanığın bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmek suretiyle ilan yolu ile tebliğ edildiğinin anlaşılması karşısında, gizleme fiilinin 213 sayılı VUK'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlerden birine de dayanmadığı cihetle; tebligatın geçerli olduğu da gözetilerek atılı suçun unsurları itibariyle oluştuğu gözetilerek mahkûmiyeti yerine, yazılı şekilde hatalı gerekçe ile beraatine karar verilmesi..."* kanuna aykırı bulunmuştur. Aynı ceza dairesinin 20.01.2016 tarih ve E:2015/21935-K:2016/659 sayılı kararı ise, *"... Defter ve belgelerin ibrazı için çıkarılan tebligatın 7201 sayılı Kanun'un 21. maddesine göre yapılmasına karşın, tebligat için uygulanması gereken usul 213 sayılı Kanun'un 93-109. maddelerinde açıklanmış olup, aynı Kanun'un 102/3. maddesinde, ilgili yazının tebliğ edilememesi halinde ilan yoluyla tebligatın yapılacağının belirtilmiş olması karşısında, söz konusu tebligatın usulsüz olduğu ..."* yönündedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.kazanci.com.tr>, Erişim Tarihi : 06.01.2019.

¹⁰¹ Tok, **a.g.m.**, s. 57.

yer verilmesi mümkün değildir. Buna bağlı olarak, yapılacak ilanen tebliğin yerel bir gazetede mi yoksa ulusal çapta yayın yapan bir gazetede mi yapılacağı yoksa buna hiç gerek kalmadan tebliğ konusu yazının ilgili vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılmasının yeterli olup olmayacağı belirsizdir. Öte yandan, söz konusu yazının ilanen tebliğ edilebildiğinin kabulü halinde defter ve belgelerini ibraz etmeyen (gizleyen) mükellefler hakkında VUK'un 359'uncu maddesine göre kaçakçılık suçu işlendiği düşünülecek olsa da, kendisinden defter ve belgelerinin isteneceğini öngöremeyen mükellef tarafından işlendiği öne sürülen gizleme fiilinin suçun manevi (kast) unsurunu¹⁰² içerdiğini iddia etmek mümkün gözükmemektedir. Kanaatimizce defter ve belge isteme yazılarının ilanen tebliğ edilmesi halinde, ibraz ödevini yerine getirmesi gerektiğinden haberi olmayan mükellefin gizleme fiilini isteyerek işlediğinden söz edilemeyeceği için illiyet bağı kesilmektedir.

2.1.1.2.2.5. Elektronik Ortamda Tebliğ Usulü

6009 sayılı Kanun'un¹⁰³ 7'nci maddesine istinaden 2010 yılında VUK'a eklenen hükümle tebliğlerin elektronik ortamda yapılabilmesi yönünde ilk adım atılmış olup; VUK'un 107/A maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiyle, VUK hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, VUK md. 93'te sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda tebliğ yapılabilmesinin önü açılmıştır. Elektronik tebligat sistemi sayesinde, usulsüz tebliğ nedeniyle vergi idaresi aleyhine sonuçlanan davaların sayısında düşüş beklenmektedir¹⁰⁴. Diğer taraftan, fiziki tebligata nazaran elektronik tebligat sisteminin kullanılmasıyla kişilere daha hızlı ulaşılabacağından hem hukuka

¹⁰² Türk Ceza Kanunu'nun 21'nci maddesi gereği "Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır." Aynı maddede kast, "Suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek işlenmesi" şeklinde tanımlanmıştır. O halde, (varlığı noter kayıtları ve sair suretlerle sabit olan) defter veya belgelerini gizleyenlerin bu fiillerini en azından isteyerek gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

¹⁰³ 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁴ Güngör Gezer, "Elektronik Tebligat Sistemi İle İlgili Bilinmesi Gereken Hususlar", **Lebib Yalkın**, S.145, Ocak 2016, s. 113.

aykırılık nedeni ile iptali istenen işlemin yargıya intikali¹⁰⁵ hem de görülen davaların makul sürede bitirilmesine¹⁰⁶ önemli katkı sağlanacaktır.

6009 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin gerekçesinde, söz konusu düzenlemeyle vergi mevzuatı çerçevesinde yapılacak tüm tebligatın elektronik ortamda yapılabilmesine ve tebliğin elverişli elektronik bir adrese yapılması¹⁰⁷ suretiyle, muhatabın hukuki sonuçlar açısından tebliğden haberdar olmasına imkan sağlandığı belirtilmiştir¹⁰⁸. Elektronik ortamda tebligata ilişkin usul ve esasların belirlendiği 456 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde¹⁰⁹, vergi dairelerince düzenlenen evrakın elektronik tebligata konu olduğu ifade edilse de bu belgelerin isim veya türleri hakkında halihazırda net bir belirleme yapılmamıştır. Daha sonra yayımlanan 511 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde¹¹⁰ ise, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından da 1/1/2020 tarihinden itibaren elektronik tebligat sisteminin kullanılmaya başlanacağı ilan edilmiştir. Dolayısıyla, 2020 yılı başından itibaren defter ve belge isteme yazılarının da elektronik ortamda tebliğ edilebilmesinin önü açılmıştır.

VUK'un 107/A maddesinde elektronik yolla gönderilen tebligatın, beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacağı hükme bağlanmış olup; tebligatı yapan birim tarafından kendisine gönderilen yazıyı alıp almamasının sorumluluğu tamamen muhataba bırakılmış görünmektedir¹¹¹. Bu durum, öngörülen süre zarfında elektronik

¹⁰⁵ Mehmet Arslan, Mine Biniş, "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları**, C.14, S.1, Ocak 2016, s.314.

¹⁰⁶ Asaf Varol, İhsan Baştürk, "Hukuki Ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat İle Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi", **Ankara Barosu Dergisi**, 2015/1, s. 267.

¹⁰⁷ Vergiye ilişkin elektronik tebligat uygulamasından (e-tebligat) önce uygulamaya konulan Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi (KEP) ve Ulusal Elektronik Tebligat Sistemi (UETS) esasen VUK kapsamında tebliği gereken belgelerin (bilgi isteme yazısı, defter belge isteme yazısı gibi) mükellefe tebliğ edilmesine ilişkin bir sistemler olmayıp TTK'nın 18/3. maddesi uyarınca Tebligat Kanunu'nun elektronik tebligata ilişkin hükmü olan 7/A maddesi ile ilgilidir. Bu bağlamda, mükellef ve vergi sorumluları KEP'ten ve UETS'den sahip oldukları elektronik adresleri kullanamayacak olup; VUK'a tabi vergiye ilişkin elektronik tebligat sistemini kullanabilmeleri için bağlı bulundukları vergi dairesine başvurarak bir elektronik adres temin etmelidirler. E-tebligat sistemine giriş internet vergi dairesi ile yapılmaktadır. Bkz. Mehmet Yüce, Muhammed Çelik, **Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku**, Ekin Yay. Bursa, 2017, s. 139.

¹⁰⁸ "6009 sayılı Kanun Gerekçesi", (Çevrimiçi) <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>, Son Erşim: 06.03.2019.

¹⁰⁹ 27.08.2015 tarih ve 29458 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁰ 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹¹ Çiftçi, Buyrukoğlu, **a.g.e.**, s. 3273. Konuyla ilgili olarak, VUK md. 107/A'da yer alan "Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır." kuralının iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itiraz başvurusunda 19.09.2019 tarih

ortamdaki adresine ulaşma imkanından ağır hastalık, kaza gibi nedenlerle yoksun bulunan muhatapların hak arama özgürlüğünü sınırlandırmaktadır¹¹².

456 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin "6.Elektronik Tebligatın Gönderilmesi ve Muhatabına İletilmesi" başlıklı bölümüne yapılan eklemeye¹¹³, kendisine elektronik ortamda tebligat yapılacak kişi tarafından bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine, gönderilen tebligata ilişkin bilgilendirme mesajı gönderilebileceği belirtilmiştir. Fakat her ne kadar tebligat yapıldığında tebligatı yapan birim tarafından gönderilecek kısa mesaj ve/veya elektronik postalarla mükellefler bilgilendirilecek olsa da dava açma, itiraz, bildirim ve ibraz sürelerini kaçırmamak adına elektronik tebligat adreslerin düzenli olarak takip edilmesinde yarar vardır¹¹⁴. Zira idare, bilgilendirme mesajının herhangi bir nedenle muhataba¹¹⁵ ulaşmamış olmasının tebligat süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceğini yukarıda geçen değişiklikle birlikte ilan etmiştir.

Diğer taraftan uygulamaya idare penceresinden bakıldığında, vergi dairesince re'sen terk ettirildiği halde ticaret sicilinden kaydı silinmemiş tüzel kişilerle ilgili olarak problem yaşanabileceği söylenebilir. Şöyle ki; 456 Sıra No.lu Tebliğ'e göre, tüzel kişilerin elektronik tebligat sisteminden çıkmaları ticaret sicilinden kayıtlarının silinmesine bağlanmıştır. Ancak, ticaret sicil kaydı silinmese dahi gerekli koşulların

ve E:2018/144-K:2019/72 sayılı karar alınarak oyçokluğuyla itirazın reddine karar verilmiştir. (Bkz. 26.11.2019 tarih ve 30960 sayılı Resmi Gazete)

¹¹² İnci Solak Akman, "Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş "Yetkilendirme" Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler", **Ankara Barosu Dergisi**, 2016/2, s. 282. Bireylerin kendileri veya temsil etmekle yükümlü oldukları şahıslar hakkında yürütülen hukuki işlemlere karşı gerekçelerini ileri sürerek yasal başvuruda bulunmaları, Anayasa md. 36 ile teminat altına alınan hak arama özgürlüğünün kullanılmasıdır. Bu özgürlüğünün hayata geçirilmesin temel unsuru, bireylerin söz konusu hukuki işlemlerden zamanında ve doğru bilgilendirilmelerinin temin edilmesi sayesinde hak aramaya elverişli hukuki zeminin sağlanmış olmasına bağlıdır. İşte bu zeminin sağlanmasının ilk şartı ise, sağlıklı bir tebligat sistemin varlığıdır. Serkan Ağar, "Vergi Ceza Hukukunda "Gizleme (İbraz Etmeme)" Suçunun "Kanunilik" Unsuru", **Mali Hukuk**, C.12, S.134, Şubat 2016, s. 512.

¹¹³ Söz konusu eklemeye 511 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılmıştır.

¹¹⁴ Mehmet Emek Kurt, "Vergi Uygulamalarında E-Tebligat Dönemi Başladı", **Vergi Dünyası**, S.410, Ekim 2015, s. 62.

¹¹⁵ 456 sıra no.lu Tebliğe göre, elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorunda olanlar; kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler şeklinde belirlenmiştir.

oluşması durumunda gayri faal olanların mükellefiyet kayıtları yapılan yoklamalara istinaden vergi dairesi tarafından re'sen terkin¹¹⁶ edilebilmektedir. Bu durum, mükellefiyeti olmayan bir işletmenin elektronik tebligat sisteminde var olması sonucunu doğuracağı gibi, bu mükellefe elektronik ortamda gönderilecek tebligatın muhatabını bağlayıp bağlamayacağı sorgulanır hale gelecektir¹¹⁷. Dolayısıyla, re'sen terk durumdaki mükelleflere yapılacak tebligatın elektronik tebligat yöntemi dışındaki usullerle gerçekleştirilmesinin daha makul olacağı fikrindeyiz.

2.1.1.2.3. İbraz Ödevini İfa Edebilecek Kişiler

İbraz yükümlülüğünün doğrudan mükellef, kanuni temsilci veya vergi sorumluları tarafından yerine getirilmesi yasal bir zorunluluk değildir. Konuyla ilgili olarak, 2017/1 Sıra No.lu Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi'nin¹¹⁸ 4'üncü maddesinde, vergi incelemelerinde nezdinde inceleme yapılan gerçek kişilerde kendisi, tüzel kişilerde kanuni temsilcisi, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bu teşekkülleri idare edenler tarafından hazırlanan imzalı bir muvafakatnamenin verilmiş olması şartıyla, 3568 sayılı Kanun kapsamında yetkisi bulunan meslek mensupları ile avukatlar ve mükellefler tarafından belirlenen diğer kişilerin mükellefle birlikte veya mükellef olmaksızın vergi incelemesini yürütenlere defter ve belge sunmasının mümkün olduğu, muvafakat verilen bu kişilerden ayrıca resmi vekaletname istenmeyeceği belirtilmiştir.

¹¹⁶ Re'sen terkin, VUK'un 160'ncı maddesi gereğince işi bırakma bildiriminde bulunmayanlardan, yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda işi bıraktığı tespit edilen veya bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilemeyen mükellefler ile münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilen mükelleflerin, mükellefiyet kayıtlarının vergi dairelerince terkin edilmesi işlemidir. Halihazırda, re'sen terkin işlemleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.05.2016 tarihli 2016/2 sıra no.lu Uygulama İç Genelgesi doğrultusunda yapılmaktadır.

¹¹⁷ Arslan, Biniş, **a.g.e.**, s. 313.

¹¹⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 27.04.2017 tarihinde yayımlanmıştır. Genelge'de ayrıca, söz konusu muvafakatname için özel bir şekil şartı aranmayacağı, bu muvafakatnamenin incelemeyi yürütenlerin huzurunda düzenlenebilmesinin veya önceden düzenlenerek inceleme elemanına ibraz edilmesinin mümkün olduğu ve muvafakatnamenin yalnızca yürütülen incelemeye ilişkin hüküm ifade ettiği belirtilmiştir.

2.1.1.2.4. İbraz Etme Ödevinin İfa Edileceği Yer

2.1.1.2.4.1. Defter ve Belgelerin İbrazında İncelemenin Yapılacağı Yer Kıstası

Defter, belge ve kayıtların ibraz edilmesinde en yaygın gerekçe vergi incelemesi yapılmasıdır. İncelemenin yürütüleceği yerin belirlenmesine bağlı olarak yükümlülerin ibraz ödevini yerine getirecekleri yer de belli olmaktadır¹¹⁹. Örneğin, yürütülecek inceleme cari döneme ait bir randıman incelemesi veya emtia sayımına ilişkin ise verilerin sağlıklı olarak tespiti ve değerlendirilmesi bakımından incelemenin iş yerinde yapılması elzemdir¹²⁰. Bundan amaç, inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasının sağlanmasıdır¹²¹. Diğer taraftan, defter ve belgelerin işyerinde ibraz edilmesiyle birlikte, taraflar incelemenin dairede sürdürülmesi konusunda mutabık kalabilirler. Nitekim bir Danıştay kararında¹²², KDV iadesine ilişkin inceleme yalnızca defter ve belge üzerinden yapılacağı için incelemenin işyerinde yapılmasına gerek bulunmadığından bahsedilmektedir.

VUK md. 139’da, vergi incelemesinin esas olarak incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı belirtilmiş olup; bu kuralın devamında iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle veya yükümlünün istemesi halinde incelemenin dairede yapılabileceği hükme bağlanmıştır¹²³. Aynı maddeye göre, incelemenin dairede yapılması durumunda defter ve belgelerin daireye getirilmesi yazı ile istenilir. Buna rağmen, belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirilmeyen defter ve vesikalar ibraz edilmemiş sayılır. Bu hükümlerden çıkan sonuca göre, vergi

¹¹⁹ Tayfun Şahin, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Seçiminin, Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazı ve Mükellefe İadesi Konusundaki Etkileri”, s. 54.

¹²⁰ Fisun Türkmen, Nadir Gülhan, “Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, **Vergi Dünyası**, S.418, Haziran 2016, s. 99.

¹²¹ Kerim Bilici, “Defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini”, **Vergi Sorunları**, S.191, Ağustos 2004, s.86.

¹²² Danıştay 11. Dairesi’nin 16.09.1997 tarih ve E:1996/4490-K:1997/2781 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 25.12.2018.

¹²³ 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığına Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik md. 8/3’e göre, “*Ticaret şirketlerinin işlemleri, şirketin merkezinde ve gerektiğinde şubelerinde veya ticari işletmesinde denetlenir. Ancak, denetimin belirtilen yerlerde yürütülmesine ilişkin koşulların yeterli ve uygun olmaması halinde denetim çalışmaları, denetim elemanının belirleyeceği yerde sürdürülür.*”

incelemesinin işyerinde yapılması halinde yükümlüye önceden bir duyuruda bulunulması zorunluluğunun olmamasına karşılık, dairede vergi incelemesi yapılacağı durumlarda, yükümlünün yazılı olarak davet edilmesi gerekmektedir¹²⁴. İş yerinin müsait olmaması veya diğer zaruri hallerde incelemenin dairede yapılması, inceleme elemanı tarafından bizzat işyerine gidilerek yapılan gözlem sonucunda, durumu açıklayan usulüne uygun olarak düzenlenmiş bir tutanağa dayandırılabilmesi gibi¹²⁵, nezdinde inceleme yapılanın yazılı veya tutanağa geçirilmiş sözlü başvurusuna istinaden de mümkündür¹²⁶.

Diğer taraftan, faaliyetini terk eden mükelleflere ilişkin olarak yürütülecek vergi incelemeleri, mükellefin veya kanuni temsilcinin MERNİS'te kayıtlı adresi esas alınarak adresin bulunduğu ilin bağlı olduğu inceleme birimi tarafından sonuçlandırılabilir¹²⁷. Örneğin, İstanbul'da sürdürmekte olduğu faaliyetine son vererek Ankara'da ikamet etmeye başlayan bir kişi, hakkında yürütülecek incelemenin Ankara'da yapılmasını talep ederek ibraz yükümlülüğünü Ankara'da yerine getirebilecektir.

Uygulamada, defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin olarak yükümlülere gönderilen yazıda; yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren yükümlülere 15 günden aşağı olmamak üzere süre verilerek defter ve belgelerin daireye ibraz edilmesi istenilmekte, işyerinin müsait olması şartıyla incelemenin işyerinde yapılmasının mümkün olduğu, ancak bu husustaki talebin yazıyı gönderen birime yazılı olarak yapılması gerektiği belirtilmektedir¹²⁸. Bu yöntem, incelemenin yapılacağı yere ilişkin

¹²⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s. 310.

¹²⁵ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 198.

¹²⁶ Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2015, s. 489.

¹²⁷ Vergi Denetim Kurulu, **Genel Çalışma Planı**, Ankara, 2016, s. 93.

¹²⁸ Fatih Özlükü, "Vergi İncelemesi İşyerinde Mi Yapılmalıdır?", **Lebib Yalkın**, S.145, Ocak 2016, s. 76. İncelemenin işyerinde yapılacağı kuralı, ilk kabul edilen haliyle VUK'ta yer alan bir kural olup; 1960'lı yıllarda inceleme elemanlarının iş yüklerinin (incelenecek mükellef sayısının) daha az ve bu mükelleflerin faaliyetlerinin nitelik ve niceliğinin daha basit olması bu kuralın uygulanmasını mümkün kılmıştır. Ancak zamanla, inceleme elemanlarının iş yüklerinin artması nedeniyle aynı zamanda başka incelemelerin de yürütülmesi, faaliyet gösterilen iş kollarının karmaşılaşması, incelemenin işyerinde yapılması halinde müşterilerde olumsuz intiba uyandırılması gibi nedenler incelemelerin işyerinde yapılması eğilimini azaltan faktörler olmuştur. Bkz. Soydan, **a.g.e.**, s. 486.

istisnai durumların varlığı tespit edilmeden yapılan bu tür tebligatların yasal işleyişi tersine çevirdiği gerekçesiyle eleştirilmektedir¹²⁹.

Yapılan araştırmalarda, defter ve belgelerini dairede ibraz etmesi istenen yükümlülerin, defter ve belgelerini ibraz etmeme gerekçesi olarak incelemenin işyerinde yapılması gerektiğini öne sürdükleri görülmektedir¹³⁰. Konu, yapılan tarhiyatlar boyutuyla idari yargıda, ibraz edilmeyen defter ve belgeler nedeniyle VUK md. 359 (kaçakçılık suçu) kapsamında adli yargıda ele alınmaktadır. Danıştay’a intikal eden davalarda, inceleme elemanı tarafından faal durumdaki yükümlüye gönderilen defter, belge isteme yazısında işyerinin müsait olması durumunda ve incelemenin işyerinde yapılmasının istenmesi halinde bu hususun bildirilmesine ilişkin ihtarin yer almasına rağmen, yükümlünün incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemi bulunmaması karşısında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle olayda re’sen takdir nedeni bulunduğu yönünde kararlar mevcuttur¹³¹.

Yargıtay’da ise, defter ve belgelerin dairede ibraz edilmediği durumlarda; incelemenin işyerinde yapılmamasına dair vergi incelemesine yetkili olanların bir tespitte bulunup bulunmadığının araştırıldığı, VUK md. 139 öngörülen istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukukî geçerliliğinin bulunmadığının belirtildiği, yalnızca işyerinde zorunlu nedenlerle inceleme yapılamaması durumunda defter ve belgelerin daireye istenebileceği yönündeki kararların istikrar kazandığı görülmektedir¹³². Bu hususta, Maliye Bakanlığı

¹²⁹ Mehmet Taştan, “Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2)”, **Adalet**, S.45, 2013, s.172.

¹³⁰ Bkz. Türkmen, Gülhan, **a.g.m.**, s. 94-98.

¹³¹ Bkz. Danıştay 4. Dairesi’nin 29.04.2010 tarih ve E:2009/5837-K:2010/2349 sayılı kararı, DVDDK’nın 27.10.2000 tarih ve E:2000/162-K:2000/348 sayılı kararı, Danıştay 3. Dairesi’nin 25.02.2003 tarih ve E:2000/5119-K:2003/921 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 02.02.2019.

¹³² Yargıtay 11’inci Ceza Dairesi’nin 21.01.2015 tarih ve E:2013/5232-K:2015/903 sayılı, 27.04.2016 tarih ve E:2014/7870-K:2016/3737 sayılı, 12.01.2015 tarih ve E:2013/201-K:2015/315 sayılı kararları, Yargıtay 21’inci Ceza Dairesi’nin 17.01.2017 tarih ve E:2016/1610-K:2017/215 sayılı kararı, Yargıtay 19’uncu Ceza Dairesi’nin 20.01.2016 tarih ve E:2015/8824-K:2016/668 sayılı ve 16.12.2015 tarih ve E:2015/14689-K: 2015/8676 sayılı kararları. (Çevrimiçi) <https://www.kazanci.com.tr>, Erişim Tarihi : 02.02.2019.

tarafından hazırlanarak 2015 yılında kamuoyunun tartışmasına açılan Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı'nda, 'İncelemenin Yapılacağı Yer' başlıklı maddenin "*Vergi incelemeleri, incelemeye tabi olanın iş yerinde veya dairede yapılır.*" şeklinde değiştirilmesiyle tartışmaların sonlandırılacağı düşünülmektedir¹³³.

Bilindiği gibi, 6009 sayılı Kanun'un kabul edilmesiyle birlikte VUK'un 'İncelemede Uyulacak Esaslar' başlıklı 140'ıncı maddesinde 2011 yılından itibaren geçerli olmak üzere çeşitli düzenlemeler eklenmiştir. Bunlardan biri de vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek 'İncelemeye Başlama Tutanağı' ile başlanılmasıdır. Söz konusu tutanakta yer alması gereken hususlar, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 11'inci maddesinde belirtilmiş olup; incelemenin dairede yapılmasına dair nezdinde inceleme yapılanın muvafakatini içeren ifade de bu hususlar arasındadır. Bu bağlamda, yükümlü ile yapılacak ilk görüşmede düzenlenecek incelemeye başlama tutanağında incelemenin yapılacağı yerin karşılıklı mutabakatla belirlenmesinden sonra defter, belge ve kayıtların ibrazının istenilmesi bu konuda yaşanabilecek uyuşmazlıkları bize göre minimize edecektir. Alman vergi hukukunda olduğu gibi, (idari işleme) 'birlikte etki etme' ilkesi temelinde, inceleme yerinin yükümlüyle birlikte tayin edilmesi yaklaşımı sorunun çözümüne hizmet edecektir¹³⁴.

2.1.1.2.4.2. Vergi İncelemesine İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Dava Aşamasında Mahkemeye İbrazi

İncelemeye yetkili kişiler tarafından usulüne uygun şekilde istenilmesine ve ibraz etmemenin yaptırımları yazılı olarak bildirilmesine rağmen incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgeler, cezalı tarhiyatların mükelleflere tebliğ edilmesinin ardından idare aleyhine açılan davalarda mahkemelere ibraz edilebilmektedir. İlk derece yargı mercii olarak vergi mahkemelerine ibraz edilen bu defter ve belgeler,

¹³³Başar Soydan, "Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı'nda 'Vergi İncelemesi'", (Çevrimiçi) <http://www.dunya.com/gundem/vergi-usul-kanunu-tasri-taslagi039nda-vergi-incelemesi-haberi> 309668, Son Erişim :13.03.2019.

¹³⁴ İSMMMO, **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyon Raporu**, 2016, s.30.

mahkeme tarafından istenilen bilgileri ihtiva edecek şekilde sınırlı süre içerisinde tetkik edilmek üzere vergi idaresine gönderilmektedir¹³⁵.

Defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişiler yerine mahkemeye ibraz edilmesinin arkasında, genel olarak, indirim konusu yapılan KDV'nin gerçek mal/hizmet alışlarına dayanıp dayanmadığı, KDV'nin alış ve gider belgelerinde gösterilerek kaydedilip kaydedilmediğinin tespiti amacıyla vergi inceleme birimleri tarafından yapılan ibraz talepleri yatmaktadır¹³⁶. İbraz mecburiyetine uymayarak defter ve belgelerini incelemeye sunmayan mükelleflerin KDV indirimleri, KDV Kanunu md. 29 ve 34'teki şartların yerine getirilmediği ve bu nedenle de haksız KDV indirimi yapıldığı karinesine dayanılarak reddedilmektedir.

Esasen VUK'ta, kendilerine tanınan süre içerisinde defter ve belgelerini incelemeye sunmayan mükelleflerin KDV indirimlerinin haksız sayılacağı şeklinde açık ve emredici bir hüküm bulunmadığından, bu karinenin adi bir karine olduğu anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi, aksi ispatlanana kadar hukuken geçerli olan adi karineler, aksi ispatlandığında ise geçerliliğini kaybetmektedir. Nitekim vergi yargısının, incelemeye sunulmayan defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibraz edilebileceği yönünde gelişen içtihadı da, ibraz etmeme sonucunda KDV indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyatların adi karineye dayandığını işaret etmekte olup; mahkemelere ibraz edilen defter ve belgelerin vergi idaresine gönderilmesi ile haksız KDV indirimi yapıldığı karinesi aksi ispatlanabilir hale gelmektedir¹³⁷.

Aşağıda defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi ile oluşan bu yeni hukuki durum karşısında, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen uygulama, Danıştay'ın yaklaşımı ve konuyla ilgili öğretideki görüşlere yer verilmektedir.

¹³⁵ Semi Okumuş, Mustafa Kemal Göze, "Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi", **Vergi Sorunları**, S.280, Ocak 2012, s. 50.

¹³⁶ Bkz. Ömer Gören, "Katma Değer Vergisinde Mükellef Kayıt ve Belgelerinin İspat Gücü", **Ankara Barosu Dergisi**, Y.67, S.3, Yaz 2009, s.71.

¹³⁷ Murat Yıldırım, "Defter ve Belgelerin Gizlenmesine Vergi Ziyat Cezası Yanlış Mı Uygulanıyor?", **Vergi Raporu**, S.243, Aralık 2019, s.175.

2.1.1.2.4.2.1. Vergi İdaresince Tatbik Edilen Uygulama

İndirim konusu yapılan katma değer vergilerine ilişkin belgelerin kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediği vs. hususların düzenlenecek bir rapora bağlanarak mahkemeye bildirilmesi amacıyla mahkeme tarafından vergi idaresine gönderilen defter ve belgeler, vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce incelenmektedir. Bu süreçte vergi idaresi, yapılan incelemenin yeni bir vergi tarhiyatı önerilmeksizin yalnızca bir araştırma raporu mahiyetinde olması gerektiği yaklaşımından hareketle, mahkeme makamına bir nevi “Görüş ve Öneri Raporu” sunmaktadır. Zira, ilk yapılan tarhiyatlar, nihai yargı kararı ile kaldırılmadığı sürece geçerliliğini korumaktadır¹³⁸.

2.1.1.2.4.2.2. Danıştay’ın Yaklaşımı

Defter ve belgelerin herhangi bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmeyip yargı yerlerine ibraz edilmesi hususunda, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından E:2013/3-K:2019/1 sayılı karar¹³⁹ verilmeye kadar, Danıştay daireleri arasında yerleşik hale gelmiş bir yaklaşım oluşmamış idi.

Bazı Danıştay kararlarında, yargı organlarının defter ve belgeleri incelemek suretiyle karar verme yetkisinin bulunmadığı, vergi idaresinin incelemesi gereken defter ve belgelerin yargı organlarınca incelenip karar verilmesi durumunda İYUK md. 2/2’de¹⁴⁰ belirtilen yasağa aykırı bir sonuç ortaya çıkacağı, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen ödevlilerin dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz etmesinin vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasına sebebiyet vereceği gerekçeleriyle vergi idaresi tarafından yapılan cezalı tarhiyat hukuka aykırı bulunmamıştır¹⁴¹.

¹³⁸ Vergi idaresince benimsenen uygulama için bkz. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları Çalışmalarına İlişkin Rehber**, 2018, s. 33.

¹³⁹ 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁴⁰ İYUK md. 2/2 şu şekildedir : “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.”

¹⁴¹ Bkz. DVDDK’nın 25.03.2015 tarih ve E:2015/16-K:2015/135 sayılı kararı, Danıştay 3. Dairesi’nin 30.01.2017 tarih ve E:2013/2910-K:2017/407 kararı, Danıştay 4. Dairesi’nin 30.12.2016 tarih ve

Diğer bazı Danıştay kararları ise, davacılar tarafından dava dosyasına sonradan sunulan defter ve belgeler hakkında davanın diğer tarafında yer alan vergi idaresinin görüş ve saptamaları alındıktan sonra karar verilmesi gerektiği yönünde olmuştur¹⁴². Bu kararlarda; idari yargı yerlerinin denetim yetkisinin, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılışının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsadığı, idari yargı yerinin idarece yapılamayan incelemeyi yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabul edilemeyeceği¹⁴³, indirim konusu yapılan vergilere ait faturaların yevmiye defterine kayıtlı olup olmadığının (biçimsellik şartı)¹⁴⁴ ve faturalarda gösterilen verginin varsa gerçekten yapılmış bir teslimi ifade edip etmediğinin (gerçek mahiyet esasının) takdiri delil niteliğindeki bilirkişi incelemeleri yerine, VUK'un vergi idaresine tanıdığı yetki ve (karşıt inceleme gibi) tekniklere göre tespit edilmesi gerektiği hususları gerekçe gösterilmiştir¹⁴⁵.

Bu itibarla, Danıştay daireleri ve DVDDK arasında aynı hukuk kuralının farklı biçimde yorumlanmasından kaynaklanan ve devamlılık kazanmış görüş aykırılığının,

E:2016/997-K:2016/7964 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <https://www.kazanci.com.tr>, Erişim Tarihi : 22.02.2019.

¹⁴² Bkz. DVDDK'nın 13.12.2017 tarih ve E:2017/627-K:2017/623 sayılı, 09.04.2014 tarih ve E:2013/214-K:2014/208 sayılı, 30.11.2011 tarih ve E:2009/47-K:2011/666 sayılı, 22.01.2010 tarih ve E:2008/880-K:2010/9 sayılı, 12.10.2011 tarih ve E:2011/529-K:2011-559 sayılı, 22.01.2010 tarih ve E:2008/43-K:2010/13 sayılı, Danıştay 9. Dairesi'nin 24.12.2015 tarih ve E:2015/11049-K:2015/18441 sayılı kararları. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 26.02.2019.

Ayrıca bkz. Cihangir ÖZKÖK, "İnceleme Elemanına İbraz Edilmeyen Defter ve Belgelerin Yargı Aşamasında İbrazinin KDV İndirimine Etkisi", (Çevrimiçi) <https://www.alomaliye.com/2017/01/20/defter-ve-belgelerin-yargi-asamasinda-ibrazi>, Son Erişim : 14.03.2019.

¹⁴³ İYUK md. 20 uyarınca, mahkemeler bakmakta oldukları davalarla ilgili lüzum gördükleri belgelerin gönderilmesini taraflardan isteyebilirler. Bu istem, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işleminden kaynaklanan idari uyumsuzluğun çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya konu olan idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacıyla davaya bakan yargı yerine sunulmasından ibaret olup; idari yargı yerine, idarenin yerine geçerek idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapma yetkisi vermemektedir. Bkz. Ramazan Çağlayan, **İdari Yargılama Hukuku**, 8. bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 203-206. Halil Kalabalık, **İdari Yargılama Usulü Hukuku**, 7. bs., Sayram Yayınları, Konya, 2014, s. 11,12.

¹⁴⁴ İndirim konusu yapılabilecek katma değer vergisinin indirilebilmesi için KDV Kanunu bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. KDV Kanunu'nun indirim için aradığı şekil şartları Kanun'un 34'ncü maddesinde hükme bağlanmış olup; bunlardan biri de, üzerinde KDV gösterilen mal ve hizmetlere ait alış faturalarının kanuni defterlere kaydedilmesidir. Bundan amaç, indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce belgelendirilmesidir. Bkz. Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 5. bs., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2014, s. 1223,1224.

¹⁴⁵ Nadir Gülhan, "Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi", **Vergi Dünyası**, S.410, Ekim 2015, s. 77,78.

içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi amacıyla Danıştay Başkanı tarafından istenilmesi üzerine DİBK tarafından E:2013/3-K:2019/1 sayılı karar alınmış olup; mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye ibraz etmeyen KDV mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda, davacılar tarafından vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler incelenip, bunlar hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve tespitleri de alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır¹⁴⁶.

2.1.1.2.4.2.3. Öğretideki Görüşler ve Kişisel Değerlendirmemiz

Konu ile ilgili olarak CANDAN özetle, inceleme sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi yargısı organlarınca incelenmesinin vergi incelemesinden beklenen sonuçları ortadan kaldıracığını, bu defter ve belgelere dayanılarak karar verilmesinin hukuka uygun düşmeyeceği şeklinde bir yaklaşımı benimsemiştir¹⁴⁷.

¹⁴⁶ 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 40/1 uyarınca, DİBK tarafından alınan E:2013/3-K:2019/1 sayılı bu karara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak mecburiyetindedir.

¹⁴⁷ Bu yaklaşımın gerekçelerini Candan şu şekilde izah etmektedir: “...Defter ve belgelerin ibrazının, vergi inceleme elemanına yapılması esastır. Böyle olması, beyana itibar ederek, mükellefin katma değer vergisi indirimlerini ilk aşamada kabul eden vergi dairesine, beyanın doğruluğunu zamanaşımı süresi içerisinde inceleyip araştırma yetkisi verilmiş olmasının amacına ve Türk Kamu İdaresi için geçerli olan “idari rejim” kurallarının gereklerine uygundur. İdari rejim kurallarına göre; kamu idaresi, idari karar alırken, bu kararın alınmasına yol açan maddi ve hukuki sebepleri (kararın sebep unsurunu), bizzat, araştırıp tespit etme görev ve yetkisine sahiptir. Bu sebeplerin araştırılması ve tespiti, birer idari yetkidir. Bu yetkinin idari yargı yerlerince kullanılması, Anayasa’nın 125’inci; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun da 2’nci maddesinin 2’nci fıkrasıyla yasaklanmıştır. Bunun sonucu olarak; idareye ibraz edilmeyen belge ve defterlerin yargı yerine ibrazı sonucu, bu belge ve defterlere dayanılarak hüküm kurulmasının anılan idari yetkinin yargı yerince kullanılarak vergilendirme işleminin idarece dayanan (defter ve belgeler haklı bir neden gösterilmeksizin incelemeye ibraz edilmediğinden, mükellefin indirim hakkından yararlanamayacağı şeklinde kurulan) sebebinin değiştirilmesi sonucu yaratması kaçınılmazdır./... İdari Yargılama Usulü Kanununun 20’nci maddesinde idari yargı yerlerine, idarenin kendi inceleme ve araştırmaları sonucu işlemine dayanak aldığı maddi ve hukuki sebebin gerçeğe ve hukuka uygunluğunun her türlü araçla ortaya çıkarılması amacıyla, tanınan re’sen araştırma yetkisi, idarece yapılamayan inceleme ve araştırmaların, idarenin yerine geçerek, idari yargı yerince yapılmasına olanak vermeyeceğinden, idareye ibraz edilmeyen ve bu nedenle gerçek mahiyet incelemesine tabi tutulamayan belgelere dayanılarak, davada karar verilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, idari işlemin tesisinden sonra, yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme ve araştırmaların sonucuna göre, maddi olayın değişiklik göstermesi olası bulunduğu gibi; ibraz edilmeyen defterlerdeki kayıtların, yasal süresi içerisinde yapıldığının, bu sürenin sona ermesinden sonra, mahkemece tespiti de mümkün değildir. Bu bakımdan; mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemece incelenmesi, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçları ortadan kaldıracığından, davada, bu defter ve belgelere

TAYLAR, inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibraz edilmesinin ve vergi mahkemeleri tarafından bu defter ve belgeler üzerinde vergi idaresinin görüşünü almak kaydıyla inceleme yapılmasının vergi denetimini işlevsiz hale getireceği düşüncesine katılmamakla birlikte, ibraz etmeme fiilinin gerçekleşmesiyle birlikte oluşan ‘gizleme’ suçu dolayısıyla VUK md. 359 uyarınca uygulanması öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezanın mükelleflerin vergi denetiminden kaçınmalarının önüne geçerek onları caydırdığını savunmaktadır¹⁴⁸.

Belirtelim ki, saklanması zorunlu olan defter ve belgelerin mücbir sebep sayılamayacak gerekçeler ileri sürülerek idare yerine mahkemeye ibraz edilmesinin, idarenin denetiminden kaçınma ve gizlenmek istenen durumların, karşıt inceleme ve diğer teknikler kullanılarak ortaya çıkarılmasını önleme amacına hizmet ettiği düşüncesine¹⁴⁹ biz de katılmaktayız. Bazı mükellef veya vergi sorumluları tarafından izlenen bu yol, idarenin denetim fonksiyonunun zayıflamasına kapı aralayacaktır.

Bu bağlamda, olası bir hazine zararının ve vergi incelemesinden kaçınma eğiliminin önüne geçebilmek adına VUK md. 256’ya, “*Herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibrazından kaçınılan defter ve belgeler, bu sebeple yapılacak re’sen veya ikmalen tarh işlemlerinin uyumsuzluk konusu edildiği davalarda yargı mercileri nezdinde kanıt olma niteliği taşımaz.*” şeklinde bir hüküm eklenmesi önerilmekte¹⁵⁰ ise de bize göre, böyle bir düzenleme hak arama hürriyeti ve adil yargılanma hakkı bakımından her zaman eleştiriye açık olacaktır.

Elbette, hukuk kurallarına uygun hareket eden mükellefler ile bu kuralları görmezden gelenler aynı çerçevede değerlendirilmemelidir. Ancak şu da bir gerçek ki, ibraz etmeme fiili için öngörülen yaptırımlar ne kadar ağırlaştırılmış olsa da bu durum,

dayanılarak karar verilmesi hukuken kabul edilemez.” Turgut Candan, “30’uncu Yılında KDV Uygulamaları-3”, Aktaran : Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.20, S.2, 2018, s. 380,381.

¹⁴⁸ Taylar, **a.g.e.**, s. 387.

¹⁴⁹ Mustafa Sefa Kara, “Yargıya İbraz Edilen Yasal Defter ve Belgeler”, (Çevrimiçi) <http://www.vergialgi.net/vergi/yargiya-ibraz-edilen-yasal-defter-ve-belgeler/>, Son Erişim :15.03.2019. Bu hususta bkz. DVDDK’nın 26.12.2012 tarih ve E:2010/707-K:2012/618 sayılı ve 24.02.2016 tarih ve E:2016/59-K:2016/195 sayılı kararlarında da aynı kanaat ifade edilmektedir. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 24.12.2019.

¹⁵⁰ Okumuş, Göze, **a.g.m.**, s. 51.

bazı mükelleflerin defter ve belgelerini vergi idaresi yerine mahkemelere ibraz etmelerinin önüne geçmemektedir. İlgili dönemdeki KDV indirimlerinin tamamının reddedilmesi, üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılması, özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve özel esaslar kapsamına alınma gibi yaptırımlarla karşılaşan mükellefler belki de lehlerine hafifletici bir sonuç çıkar düşüncesiyle defter ve belgelerini yargı aşamasında mahkemeye sunmakta ve bilirkişi veya mahkeme tarafından matrah takdirinde bulunulmasını talep etmektedir.

Ancak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların VUK md. 135'te tahdidî olarak sayılmış olması karşısında mükelleflerin matrahın bilirkişi veya mahkeme tarafından takdir edilmesine yönelik talepleri hukuki dayanaktan yoksundur¹⁵¹. Kaldı ki, -defter ve belgelerin usulüne uygun tutulmadığı ve maddi gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığının tespiti idarenin yetki alanı içinde olduğundan- böyle bir talep erkler ayrılığı ilkesine de aykırılık içermektedir¹⁵².

Aslında herhangi bir gerekçeyle hakkında vergi ihbarında bulunulmuş bir mükellefin mahkemeye ibraz edilmiş defter ve belgeleri üzerinde vergi idaresince inceleme yapılması, incelemede ulaşılabilecek sonuçlar bakımından kamu yararına doğrudan hizmet edecektir. Muhbirin öne sürdüğü iddiaların gerçekliğinin araştırılması sırasında, mükellef tarafından hukuka aykırılık teşkil eden bir fiilin işlenip işlenmediği ve hatta böyle bir fiil organizasyon dahilinde işlenmiş ise diğer mükelleflerin tespitleri, ancak vergi idaresince yapılacak inceleme sayesinde ortaya konulacak ve diğer mükellefler hakkında gerekli işlem ve süreçler idare tarafından ivedilikle başlatılabilecektir.

DİBK'nın E:2013/3-K:2019/1 sayılı kararı sonrasında, defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişiler yerine mahkemeye ibraz edilmesi üzerine, artık mahkemeler doğrudan tarhiyatı onayacak şekilde karar alamayacak, defterlerdeki kayıtlar tetkik edilecek ve ayrıca davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüş ve tespitlerini almak

¹⁵¹ Övül Çölgezen, “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, S.350, Ekim 2010, s. 55.

¹⁵² Mehmet Yüce, “Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu”, **Vergi Dünyası**, Y.36, S. 421, Eylül 2016, s. 17,18; Nadir Gülhan, “Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”, **Vergi Dünyası**, S.410, Ekim 2015, s. 78.

üzere defter ve belgeler vergi idaresine gönderilecektir. Böylece, silahların eşitliği ilkesi¹⁵³ de uygulanma alanı bulmuş olacaktır.

Kanaatimizce, DİBK kararı doğrultusundaki bu uygulama başka bir çekinceyi de beraberinde getirecektir. Şöyle ki, görüş ve saptamalarının alınması için vergi idaresine gönderilen defter ve belgeler üzerinden yapılan incelemede, mükellef adına ek vergi tarh edilmesi gereken bir durumun vergi idaresi tarafından tespit edilmesi halinde bu vergi farkının tarh zamanaşımı süresi de gözetilerek mükelleften aranılıp aranılmayacağı belirsizdir. Zira, mahkemeden vergi idaresine intikal ettirilen defter ve belgelerin ait olduğu döneme ilişkin olarak daha önce dava konusu yapılmış re'sen tarhiyatın iptal/terkin edilerek yeni bir tarhiyat yapılması, tarh edilecek vergi alacağının zamanaşımına uğramış/uğrayabilecek olması nedeniyle her zaman mümkün olmayabilir. Örneğin, 2020 yılında yapılmak istenen bir vergi incelemesinde 2015 dönemine ait yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi dolayısıyla mahkemeye 2021 yılında intikal eden olay için mahkemenin vergi idaresinden tarhiyat içeren yeni bir inceleme raporu istemesi, tarh zamanaşımı süresinin dolmuş olması nedeniyle anlam ifade etmeyecektir.

Bu itibarla, kanun koyucu tarafından vergi alacağının tarh zamanaşımına uğramasına engel olacak düzenlemeler getirilmesi ile sürecin yönetilebileceği düşüncesindeyiz. Örneğin, defter ve belgelerin tarh zamanaşımı süresi dolmadan önce mahkemeye ibraz edilmesi halinde ibraz tarihi itibarıyla zamanaşımı süresinin işleyişinin durması gibi bir düzenleme yapılması bize göre mümkündür. Yine, defter ve belgelerin tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra mahkemeye ibraz edilmesi durumu için ise, zamanaşımı süresinin makul bir ek süre kadar uzatılması fikri tartışılabilir.

Diğer taraftan, E:2013/3-K:2019/1 sayılı DİBK kararında, mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin bilirkişi marifetiyle incelenemeyeceği noktasında bağlayıcı/sınırlayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Bu konuda, vergi idaresinin görüş

¹⁵³ *Silahların eşitliği ilkesi*, davanın taraflarının usulî haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelmektedir. Bkz. (Çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2018/02/24/silahlarin-esitligi-ilkesi>, Erişim Tarihi : 20.12.2019.

ve saptamalarının alınması için vergi idaresine gönderilecek defter ve belgeler üzerinde, mahkeme tarafından ayrıca bilirkişiye de araştırma yaptırılmasına ihtiyaç olup olmadığı tartışılabilir.

CANDAN'a göre, vergi denetiminden kaçınmak isteyen kimi vergi mükelleflerinin, usulüne göre kendilerinden istenilmiş olmasına karşın, defter ve belgelerini inceleme elemanına değil de, dava açtıklarında, getirip vergi incelemesi yapma yetkisi olmayan, vergi mahkemesine ibraz etmeleri; vergi mahkemesinin de tayin ettiği bilirkişinin biçimsel incelemesine dayanarak, dava hakkında karar vermesi, denetim ve yargılama sisteminin ters işlemesine; gerçek mahiyetin, bilirkişinin yapmış olduğu biçimsel incelemeye feda edilmesine yol açmaktadır¹⁵⁴.

AĞAR'a göre, delil mahiyetini taşıyan defter ve belgelerin yargı aşamasında mükellefler tarafından mahkemeye ibraz edilmesi durumunda, re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde mahkemece bu defter ve belgeler reddedilmemelidir. Bununla birlikte, vergisel uyumsuzluklar kendine has durumlar içerdiğinden, bu durumlar ancak VUK'un öngördüğü yöntemlerle ve vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleriyle açıklığa kavuşturulabilecektir¹⁵⁵.

KAŞIKÇI, mahkemeye sunulan belgeler üzerinde iddia sahibi vergi idaresine inceleme yaptırılmasını eleştirerek, davanın tarafı haline gelmiş olan idarenin dava sırasında tarafsız bir değerlendirme yapamayacağını öne sürmektedir¹⁵⁶.

GÖREN'e göre ise, re'sen araştırma ve delil serbestisi ilkesi çerçevesinde yargı mercilerine ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılabilmesi mümkündür. Ancak, vergi idaresi yerine mahkemeye ibraz etme davranışının mükellefler tarafından yaygınlaştırılmasının vergi incelemelerinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden bahisle öncelikle cezalı tarhiyatı yapan ve davanın tarafı olan vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gereklidir. Kaldı ki, vergi idaresince yapılan saptamalardan

¹⁵⁴ Turgut Candan, "Vergi Yargısında İspat", (Çevrimiçi) <http://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/>, Son Erişim : 26.03.2019.

¹⁵⁵ Ağar, **a.g.e.**, s. 136.

¹⁵⁶ Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Yayınevi, İstanbul, 2017, s. 204.

sonra yargıç uygun gördüğü takdirde, İYUK md. 31/1¹⁵⁷ uyarınca bilirkişiye başvurulması olanaklıdır¹⁵⁸ ki, bu düşünceye biz de bazı çekincelerle iştirak etmekteyiz. Bu çekincelerden biri, mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi için uygulamada vergi idaresine 60-90 gün gibi inceleme yapmaya yeterli gelmeyecek süreler verilmesidir. Diğer çekincemiz ise, söz konusu inceleme esnasında mükellefin defter kayıtları hakkında kendisinden bilgi alınacak bir muhataba ulaşıp ulaşılmayacağıdır. Zira, artık davacı taraf olan mükellef, kendisini denetleyen inceleme elemanı ile yüz yüze gelmekten kaçınabilecektir.

Son olarak ifade etmek gerekirse, defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesine bağlı olarak, (diğer tüm koşul ve unsurların mevcut olduğu kabul edildiğinde) gizleme suçu oluşmaktadır. Bu suç, neticesi harekete bitişik bir suç olduğu için ibraz etmeme fiili gerçekleştiğinde suç tamamlanmakta, defter ve belgelerin sonradan mahkemeye ibraz edilmesi suçun oluşmasını önlememektedir.

2.1.1.2.5. Ödevlilere Verilecek İbraz Etme Süresi

Vergi hukukunda süreler, kural olarak Anayasa md. 61’de geçen vergilerin kanuniliği ilkesi gereği kanunla belirlenmiş olup; idarenin yetki alanı dar tutulmuştur. Bu bağlamda beyan, bildirim, zamanaşımı ve ödeme gibi vergisel işlemlerle ilgili süreler vergi kanunlarıyla belirlenmiş vaziyettedir¹⁵⁹. Özel bazı durumlarda ise vergi kanunları idareye takdir yetkisi vermektedir ki, VUK md. 14/2’deki sürelerle ilişkin düzenleme de bu durumlardan biridir¹⁶⁰. Söz konusu maddede, vergi muamelelerinde sürelerin vergi kanunları ile belli edileceği (kanuni süre), kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde ise 15 günden az olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan

¹⁵⁷ İYUK md. 31/1’de “Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.” denilmektedir.

¹⁵⁸ Ömer Gören, “Derdest Vergi Davasında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?”, **Ankara Barosu Dergisi**, Y.67, S.4, Güz 2009, s.103-104.

¹⁵⁹ Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975, s.16,17.

¹⁶⁰ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. bs., Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 177.

idarenin belirleyeceği (idari süre) hüküm altına alınmıştır¹⁶¹. İdari süreler, henüz sona ermeden, bu süreleri verenler tarafından uzatılabilecekleri gibi, sürenin dolması durumunda da yeni bir süre verilmesi olanağı bulunmaktadır¹⁶². Vergi idaresi tarafından ibrazı istenen bilgi ve belgelere ilişkin olarak ödevlilere tanınan ibraz süreleri ve bu sürelere etki ederek uzamasına sebep olan durumlara aşağıda yer verilmektedir.

2.1.1.2.5.1. İbraz Süresinin Belirlenmesi

Defter ve belgelerin vergi idaresine ibrazı, ibraz etme süresinin tayini bakımından iki ayrı başlıkta ele alınabilir. Bunlardan biri, ibraz edilmesi idare tarafından rutin hale getirilmiş olan belgeler için önceden belirlenmiş ibraz zamanları; diğeri ise, (tarh zamanaşımı süresi dışında) herhangi bir zaman dilimine bağlı kalınsız vergisel tetkik, araştırma veya incelemelere yönelik talep edilen defter ve belgeler için idare tarafından belirlenen ibraz süresidir. Şimdi bu ayrımları inceleyelim.

2.1.1.2.5.1.1. Vergi İdaresi Tarafından Rutin Hale Getirilmiş Bilgi ve Belge Taleplerine İlişkin İbraz Zamanları

Süreklilik arz eden birtakım vergisel uygulamalara ilişkin olarak bazı bilgi ve belgelerin vergi idaresine ibraz edilmesi sistematik hale getirilmiştir. Yetkili makamlara sunulmasına ihtiyaç duyulan bu bilgi ve belgelerin ibraz zamanları hakkında vergi kanunlarında veya ikincil mevzuatta süre yönünden düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin diğer ücret sahipleri, hizmeti ifa ettikleri takvim yılının ikinci ayında vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar (GVK md. 109). Yine, 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nde¹⁶³

¹⁶¹ Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik md. 10'a göre, ticaret şirketlerinin ilgili birimleri gizli dahi olsa yazılı veya elektronik ortamda bulunan her türlü materyali denetim elemanlarının talebi üzerine uygun süre içinde vermekle, incelemelerine hazır bulundurmakla veya gösterecekleri yere getirip tutanak karşılığında teslim etmekle yükümlüdür. Burada geçen uygun süre, iki iş gününden az on iş gününden fazla olamaz. Bu süre, ticaret şirketinin işlem hacmi, organizasyon yapısı ve denetimin kapsamı göz önünde bulundurularak denetim elemanınca belirlenir ve yazılı veya sözlü olarak ilgililere bildirilir. Haklı sebeplerin varlığı halinde bu süre denetim elemanınca uzatılabilir.

¹⁶² Selahattin Dumlu, **Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları**, C.1, İstanbul, 1957, s. 174.

¹⁶³ 22.12.2003 tarih ve 25324 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapılan açıklamalar doğrultusunda, madeni yağ imalatçıları satın aldıkları baz yağlardan, baz yağın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde madeni yağ imal ederek, ÖTV Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde ihraç ettiklerini tevsik eden yeminli mali müşavir raporunu, baz yağı satın aldıkları mükellefin ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesine aynı süre içinde ibraz etmek durumundadırlar. Görüldüğü üzere, muhtelif vergisel işlemlerin kontrolünün sağlanmasında ibraz edilmesine lüzum görülen evraklar için öngörülen ibraz zamanları, gerek kanun hükmü gerekse de idari düzenlemelerle kural haline getirilebilmektedir.

2.1.1.2.5.1.2. Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Araştırma ve İnceleme Taleplerine İlişkin İbraz Süreleri

Vergi idaresince gerçekleştirilen vergi incelemeleri ve bilgi taleplerine ilişkin olarak ödevlilere verilecek defter, belge ve bilgi ibraz müddeti hakkında vergi mevzuatımızda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bilgi istemlerine ilişkin olarak, VUK md. 148'de, bilginin yazılı olarak veya sözle istenebileceği, sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyetin yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunacağı belirtilmiştir. Buradaki münasip bir mühlet ile ilgili olarak VUK md. 14/2'deki *“Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”* hükmüne göre idari süre verilmesi gerekmektedir¹⁶⁴.

Defter ve belgelerin yürütülecek bir vergi incelemesine ibraz edilmesinde ise, ibraz süresinin belirlenmesinde incelemenin yapılacağı yer önem arz etmektedir. Bilindiği gibi, inceleme esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılmalıdır (VUK md. 139/1). İşyerinde yapılacak incelemelerde, defterlerin ibrazı için süre verilmesi şart değildir. Anında ibraz esastır. Defter ve belgelerin, başka bir mekanda arşivlenmesi vb. gerekçeler dışında, anında ibraz edilmemesi halinde, durumun tespiti ile re'sen takdir yoluna gidilmesi mümkün olacaktır¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Rüknettin Kumkale, **Hukukî ve Malî Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 224; Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.6, S.4, 2012, s. 1322.

¹⁶⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.235.

Buna karşın, VUK md. 139/2’de öngörülen ölüm, işin terk edilmesi, mükellef tarafından incelemenin dairede yapılmasının istenilmesi vb. istisnai durumlarda, lüzumlu defter ve belgelerin dairede ibraz edilmesi için mükellefe, bilgi istemlerinde olduğu gibi en az 15 günlük bir mühlet verilmesi gerekmektedir ki, Danıştay kararları da bu yöndedir¹⁶⁶.

2.1.1.2.5.2. İbraz Etme Süresinin İşlememesine veya Uzamasına Neden Olan Durumlar

VUK md. 139/2 ve 14/2 gereğince, defter ve belgelerini dairede incelemeye ibraz etmeleri için mükelleflere verilen en az 15 günlük sürenin bazı durumlarda işlememesi bazı hallerde ise uzaması söz konusu olabilir. Sürelerin işlemesine engel olan nedenlerle, sürelerin uzatılması halleri birbirine karıştırılmamalıdır. Örneğin, sürelerin işlememesi noktasında; kanunda bir ay olarak belirlenmiş bir süre, ortaya çıkan bir engel nedeniyle iki katına çıkmaz. Engel durumun devamı kadar sürenin işlemesi durur ve engel durum ortadan kalktıktan sonra aynı süre yeniden işlemeye başlar. Sürelerin uzatılması durumunda ise, kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesiyle, yine kanunda belirtildiği kadarıyla veya idarece belirlenen miktarlar kadar süreler uzatılır¹⁶⁷. Şimdi ibraz etme süresinin işlememesine veya uzamasına etki eden hallere bakalım.

2.1.1.2.5.2.1. İbraz Etme Süresinin İşlememesi

Bilindiği üzere, mücbir sebebin sürelerin işlemesini durdurucu etkisinin bir sonucu olarak, mücbir sebep ortadan kalktıktan sonra yapılan işlemler ve ödevler zamanında yapılmış gibi geçerli olmaktadır¹⁶⁸. Bunun yanında mücbir sebebin, ancak bir vergisel ödevin yapılması için belirlenen süre içinde var olması halinde süre,

¹⁶⁶ Danıştay 9. Dairesi’nin 27.11.1997 tarih ve E:1996/5259-K:1997/3924 sayılı kararı “*İnceleme elemanınca, mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmesi için en az 15 gün süre verilmesi gerekir. 15 günlük süre beklenilmeden incelemenin sonuçlandırılması yoluna gidilemez.*” şeklindedir. Ayrıca bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin 29.12.1993 tarih ve E:1992/5672-K:1993/5499 sayılı, Danıştay 11. Dairesi’nin 19.03.1997 tarih ve E:1996/381-K:1997/1042 sayılı kararları. Aktaran: Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, C.3, Ankara, 1996, s.676,677.

¹⁶⁷ Çağan, **a.g.e.**, 138.

¹⁶⁸ Fazlı Emektar, “Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları-II”, **Yaklaşım**, Y.22, S.253, Ocak 2014, s. 105.

mücbir sebebin başladığı tarih ile sona erdiği tarih arasında geçen ve işlememiş bulunan süreler kadar uzayacaktır¹⁶⁹. Örneğin, gelir vergisi beyannamesini verme süresi içinde 10 günlük bir mücbir sebep hali yaşayan basit usulde vergilendirilen bir mükellefin beyanname verme süresinin son günü, kanuni süre olan şubat ayının yirmi beşinci gününden itibaren 10 gün uzayacaktır.

Elbette mücbir sebep halleri, ibraz etme sürelerinin işlememesine sebep olabildikleri için mükelleflerin ibraz mecburiyetini de etkileyebilmektedir. Biz bu etkileri iki başlıkta değerlendirmeye çalıştık. Bunlardan biri, vergi incelemesi yapılması amacıyla mükelleflere tanınan 15 günlük ibraz etme süresi sırasında ve öncesinde vuku bulan mücbir sebep hallerinin ibraz mecburiyetine etkisi, diğeri ise mükelleflere tanınan beş yıllık ibraz ve muhafaza süre dilimi içerisinde vuku bulan mücbir sebep hallerinin ve diğer etkenlerin ibraz mecburiyetine etkisi şeklindedir.

Öncelikle, vergi incelemesine ilişkin tanınan 15 günlük ibraz süresinin işlememesinin, mücbir sebep hallerinin ancak ibraz yazısının tebellüğ edilmesinden önce başlayarak tebellüğ tarihinden sonra da devam etmesi veya tebligatın yapılmasıyla başlayan en az 15 günlük süre içerisinde gerçekleşmesi ile mümkün olduğunu ifade etmek gerekecektir. Mücbir sebep halinin 15 günlük sürenin bitiminin ardından vuku bulması, ibraz etmeme fiiline yönelik yaptırımların uygulanıp uygulanmaması noktasında idareyi bağlayıcı değildir¹⁷⁰.

Mücbir sebep hallerinden birinin, defter ve belge ibraz yazısının mükellefe tebliğ edilmesinden önce vuku bulması durumunda, VUK md. 15/1 uyarınca bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süre işlemeye başlamaz. Mücbir sebep halinin, defter ve belge ibraz etme yazısının mükellefe tebliğ edilmesinden sonra gerçekleşmesi halinde ise, ibraz için öngörülen sürenin işlemesi durur. Mücbir sebebin etkisi ortadan kalktığında, durmuş olan süre kaldığı yerden tekrar işlemeye devam eder. Dolayısıyla -mücbir sebep, sürelerin işlemlerini kesmeyip yalnızca durdurduğu için- mücbir sebebin gerçekleşmesinden önce işlemeye başlamış olan ibraz süresi, ibraz

¹⁶⁹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 142.

¹⁷⁰ Çağan, **a.g.e.**, s.151.

mecburiyetinin yerine getirilmesi için verilen sürenin hesaplanmasında dikkate alınmalıdır¹⁷¹.

İkinci olarak, mücbir sebep hallerinin ve diğer etkenlerin sürelerin işlemlerini durdurucu etkisine beş yıllık bir zaman dilimini içine alan ibraz mecburiyeti açısından bakalım. Esasen, beş yıllık muhafaza ve ibraz mecburiyeti süresinin işlemlerinin durup durmayacağı hususu, çok sınırlı sayıdaki yargı kararına konu olmuş afetlerden kaynaklanan mücbir sebep halleri dışında geçmişten bugüne pek tartışılan bir konu olmamıştır. Örneğin Danıştay’a intikal eden bir davada¹⁷², 12.11.1999 tarihinde meydana gelen deprem nedeniyle Bolu ve Düzce illerinin merkez ve ilçelerinde 12.11.1999-31.05.2001 tarihleri arasındaki sürenin mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi karşısında; idare, mücbir sebep hali boyunca 213 sayılı Kanun’da belirtilen sürelerin işlemeyeceği ve sürelerin işlemeyen süreler kadar uzayacağından bahisle 2000 yılına ilişkin defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz süresinin 31.05.2006 tarihine kadar uzadığı, dolayısıyla defter ve belgelerin incelemeye ibraz yükümlülüğünün de bu tarihe kadar devam edeceğini iddia etmişse de; mahkeme, mücbir sebep halinin ilan edildiği süre zarfında beyanname verme ve vergi ödeme gibi yükümlülüklerin mücbir sebep halinin ortadan kalkmasına karar verildikten sonra yerine getirileceğinin vergi idaresince düzenlenen tebliğlerle duyurulduğu ve bunun mükelleflere kolaylık sağlama, zaman kazandırma ve hak kayıplarına engel olma amacıyla yapıldığı, bu nedenle de mücbir sebep halinin idare lehine uygulama kabiliyeti taşımadığı ve beş yıllık defter, belge muhafaza ve ibraz süresinin uzatılamayacağı yönünde karar vermiştir.

Muhafaza ve ibraz mecburiyeti için öngörülen beş yıllık süre, istisnai haller dışında tarh zamanaşımı süresi ile başa baş gitmektedir. Ancak, muhafaza ve ibraz mecburiyeti ile arasında etkileşim bulunan tarh zamanaşımı müessesesi için VUK’ta sürelerin işlememesini öngören düzenlemeler (md. 15, md.114) bulunmasına rağmen, beş yıllık muhafaza ve ibraz mecburiyeti süresini durduran veya uzatan bir hükme

¹⁷¹ Selahattin Tuncer, “Vergi Hukukunda Mücbir Sebep”, **Yaklaşım**, Y.9, S.104, Ağustos 2001, s.18.

¹⁷² Danıştay 9. Dairesi’nin 07.06.2007 tarih ve E:2007/507-K:2007/2230 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <https://www.corpus.com.tr>, Erişim Tarihi : 26.03.2019.

VUK'ta yer verilmemiştir. Bu durum, tarh zamanaşımı süresinin işleyişinin durduğu hallerde, ibraz yükümlülüğü açısından sorgulanır hale gelmektedir. Bu savımızı yakın zamanda hayata geçirilmiş olan bir düzenleme üzerinden açıklamaya çalışalım. Bilindiği üzere, Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun'a¹⁷³ göre, mükelleflerin 2013-2017 yıllarında beyan ettikleri; gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını, gelir/kurumlar stopaj vergileri ile katma değer vergilerini Kanunda öngörülen oranlarda artırmaları ve tahakkuk eden vergileri Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödemeleri halinde bu yıllara ve vergi türlerine ilişkin olarak vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

7143 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde “... bu Kanun kapsamındaki alacaklarla ilgili olarak mevzuatlarında yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla taksit ödeme süresince zamanaşımı süreleri işlemmez.” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde, matrah ve vergi artırımında bulunan ancak tahakkuk eden vergileri 7143 sayılı Kanun'da öngörülen süre ve şekilde ödemeyen mükellefler nezdinde yapılacak vergi incelemeleri ve tarhiyat işlemlerinde taksit ödeme süresince işlemeyen sürenin, tarh zamanaşımı süresinin hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacağı yapılan idari düzenleme ile ilan edilmiştir¹⁷⁴. Böylece, “taksit ödeme süresi” bir bakıma mücbir sebep hali gibi hukuki etki oluşturarak tarh zamanaşımı süresinin işlememesini sağlamıştır. Ancak, tarh zamanaşımı ile ilgili böyle bir kural getirilmesi karşısında, 7143 sayılı Kanun'da beş yıllık muhafaza ve ibraz mecburiyeti süresine ilişkin bir düzenlemeye rastlanmamıştır. Bu durumda, 2013 yılına yönelik matrah artırım koşullarını ihlal eden katılımcıların 2019 yılında vergi incelemesine tabi tutulmaları halinde defter ve belgelerini ibraz mecburiyetleri kanaatimizce bulunmamaktadır. Çünkü, ibraz süresi dolduktan sonra kendisinden ibraz talebinde

¹⁷³ 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁴ 26.05.2018 tarih ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7143 sayılı Kanun'a İlişkin 1 Sıra No.lu Tebliğin V-E-1 kısmında söz konusu düzenleme şu şekilde örneklendirilmiştir. “Örneğin, 2013 yılına ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden matrah artırımında bulunan ve altı eşit taksitte ödeme seçeneğini tercih eden mükellef, Eylül/2018 taksitini ödemiş olmakla birlikte ikinci taksit olan Kasım/2018 taksitini süresinde ödemediğinden Kanun hükümlerinden yararlanma hakkını kaybetmiştir. Bu durumda mükellefin matrah artırım şartlarını ödeme yönünden ihlal ettiği tarihe kadar olan süre tarh zamanaşımının hesabında işlemeyen süre olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla işlemeyen süre 1 Eylül 2018 ile 1 Aralık 2018 tarihleri arasında geçen 91 gün olup 2013 yılıyla ilgili yapılacak tarhiyatlarda zamanaşımı süresi 1 Nisan 2019 tarihine kadar uzamış olacaktır.”

bulunulan mükellefi VUK md. 253 çerçevesinde bağlayan bir hüküm kalmadığından, tarh zamanaşımı süresi uzamış olsa dahi matrah veya vergi farkının tespit edileceği defter veya belgelerin mevcut hükümler çerçevesinde mükellef tarafından ibraz edilmesi mecburiyeti ortadan kalkmış durumdadır.

Bize göre, tarh zamanaşımı sürelerinin çeşitli nedenlerle uzamasına bağlı olarak muhafaza ve ibraz sürelerinin uzayıp uzamayacağı hususunda yasal bir boşluk bulunmaktadır. Nasıl ki, VUK md. 15'te, tarh zamanaşımı süresi dolmadan önce ortaya çıkan ve tarh zamanaşımı süresinin dolmasından sonra bertaraf olan mücbir sebep halleri için tarh zamanaşımı süresinin işlemeyen süreler kadar uzayacağı hüküm altına alınmışsa, muhafaza ve ibraz süresi olarak VUK md. 253'te işaret edilen beş yıllık periyodun bitiminden önce ortaya çıkan ve beş yıllık dilimin bitiminden sonra ortadan kalkan mücbir sebep, vd. durumları için de mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün bir süre daha devam edeceğini hükme bağlayan bir düzenleme bizce VUK md. 15'e ilave edilebilir.

2.1.1.2.5.2.2. Haklı Mazeret Gösterilmesi Durumunda İdarenin Takdir Yetkisini Kullanarak İbraz Süresini Uzatması

Kanunlarda kesin sınırlar ifade eden hükümlerin değişen şartlara uymayabileceği ve ihtiyaçlara cevap vermeyebileceği dikkate alınarak, bazı vergi kanunlarında bu hükümleri uygulayacak vergi idaresine takdir yetkisi tanınmıştır. Bu yetkinin kullanıldığı durumlardan biri de idari sürelerin belirlenmesine ilişkindir ¹⁷⁵.

VUK md. 17'de, vergisel işlemlere ilişkin ödevlerini süresi içinde yerine getiremeyecek düzeyde zor durumda olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde ise bir ayı geçmemek üzere Maliye Bakanlığı veya yetkisini devrettiği birim tarafından uygun bir mühlet verilebileceği hüküm altına alınmıştır¹⁷⁶. Bu maddede, “zor durum” ibaresinin tanımı yapılmadığı gibi zor durum

¹⁷⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s.327. Ayrıca bkz. Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 153-155.

¹⁷⁶ VUK'un 17'nci maddesinde mühletin verilebilmesi için üç şarttan bahsedilmektedir. Bunlar; mühletin kanuni sürenin bitmesinden evvel yazı ile istenilmesi, mühlet isteminde gösterilen mazeretin mühlet verecek makam tarafından kabule layık görülmesi ve mühletin verilmesi halinde verginin alınmasının tehlikeye girmemesidir.

halleri de tek tek sayılmamıştır. Dolayısıyla zor durum halinin oluşup oluşmadığı idarenin takdirine bırakılmış olup; mücbir sebep sayılmamakla birlikte, mükellef veya vergi sorumlusunu vergisel ödevleri ifa etmekten alıkoyan pek çok neden zor durum olarak değerlendirilebilir¹⁷⁷.

Bilindiği gibi, VUK md. 149’a istinaden bazı mükellefler belli aralıklarla ve devamlı surette yazıyla bilgi vermek mecburiyetindedirler. Bu mükelleflerden istenen bilgiler çoğunlukla genel tebliğlerle belirlenen sürelerde iletilmekte veya ibraz edilmektedir¹⁷⁸. Ancak, zor durumda olan yükümlüler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, idare takdir yetkisini kullanarak VUK md. 17’ye göre belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verebilmektedir. Örneğin bir özelgede¹⁷⁹, yeminli mali müşavir üretim tasdik raporunun (tebliğ ile belirlenen) 3 aylık süre içinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin makul mazeret bildirilmesi halinde vergi dairesince VUK’un 17’nci maddesine göre 3 aylık sürenin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebileceğinden bahsedilmektedir.

Diğer taraftan, VUK’un 139’uncu maddesinde, incelemenin dairede yapılması halinde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve belgelerini daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak istenileceği, istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin bunları ibraz etmemiş sayılacağı, haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmeleri için münasip bir mühlet verileceği hükmü yer almaktadır. Mühlet vermeye ilişkin amir hüküm olan VUK md. 17’nin lafzında yalnızca kanuni sürelerle atıfta bulunulmuş olması karşısında, VUK md. 139’daki “münasip bir mühlet” tabirinin verilen idari süreye ilişkin yeni bir idari karar gerektirdiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, VUK md. 17 dayanak gösterilerek

¹⁷⁷ Mehmet Yücel, “Vergi Hukukunda Zor Durum Sebebi İle Mühlet Verme Uygulaması”, **Lebib Yalkın**, S.121, Ocak 2014, s. 90.

¹⁷⁸ Örneğin 464 sıra no.lu Tebliğ’e göre; aracı hizmet sağlayıcıları, bankalar, internet reklamcılığı hizmet aracıları, kargo ve lojistik işletmeleri tarafından bahsi geçen tebliğde istenen bilgilerin aylık dönemler halinde, ertesi ayın son gününe kadar iletilmesi zorunludur. Yine, 1 Sıra No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği’ne göre, mükelleflerin birtakım teşvik unsurlarından yararlanmaları yeminli mali müşavir tarafından düzenlenecek Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu’nun en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın şubat ayının 15’inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi şartına bağlanmıştır.

¹⁷⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-03-714 sayılı Özelge. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr>, Erişim Tarihi : 01.03.2019.

aynı maddede belirtilen asgari ve azami hadlerin, defter ve belgelerin ibrazı için verilen asgari 15 günlük idari süreye ek süre verilmesinde, bağlayıcı olmaması gerektiği ve özellik arz eden bu husustaki belirlemenin mazeretin kabul edilip edilmeyeceğine karar verecek birimin takdirinde olduğu görüşündeyiz. Tabiidir ki, mazeretin ve sürelerin takdiri noktasında yetki kullanılırken keyfî davranmayıp, bir yandan kamu yararı gözetilirken diğer yandan da mükelleflere hakkaniyete uygun ve eşit şekilde muamele yapılmalıdır¹⁸⁰.

2.1.1.2.5.2.3. Mali Tatil Nedeniyle İbraz Süresinin Uzaması

Mükelleflerin kamu kurum ve kuruluşlarıyla olan ilişkilerinin yürütülmesinde, verilmesi gereken beyan ve bildirimlerin düzenlenmesinde, çeşitli yasal yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilmesinde 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarının önemli bir rol oynadığı bilinmektedir. Yorucu bir iş temposuyla çalışmakta olan meslek mensuplarını yoğun iş stresinden uzaklaştırarak, daha verimli ve sağlıklı çalışmalarını sağlamak amacıyla¹⁸¹ kabul edilen 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun¹⁸² ile her yıl temmuz ayının birinden (haziran ayının son gününün resmi tatil olması halinde ise temmuz ayının ilk iş gününü takip eden günden) yirmisine kadar mali tatilin uygulanmasına karar verilmiştir. Uygulama ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliği'nde¹⁸³ açıklamalar yapılmıştır.

5604 sayılı Kanun'un 1'nci maddesinin (d) bendi uyarınca, vergi dairesince devamlı bilgi verme çerçevesinde istenecek bilgilerin verilmesine ilişkin sürenin son gününün mali tatile rastlaması halinde anılan süre, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren yedi gün uzamış sayılacaktır.

Anılan Kanunun 1'inci maddesinin (4) numaralı fıkrasında, "*Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da VUK hükümlerine göre yapılan*

¹⁸⁰ Fazıl Tekin, Ali Çetinkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 113; Nas, "İbraz Ödevi ve İbraz Ödevine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları", s. 11.

¹⁸¹ "Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun Gerektirisi", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/5604/5604_sayili_kanun.pdf, Son Erişim : 30.05.2019.

¹⁸² 28.03.2007 tarih ve 26476 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸³ 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz." hükmüne yer verildiğinden, mali tatil süresince (fıkra da yer alan haller dışında) mükellefin işyerinde incelemeye başlanılamayacak ve inceleme amacıyla defter ve belgelerin bu süre içinde ibrazı istenilemeyecektir¹⁸⁴. Öte yandan, vergi inceleme elemanları tarafından mali tatil süresinden önce yapılan tebligat ile mükelleften defter ve belgelerinin ibrazının talep edilmesi ve söz konusu talebe ilişkin olarak da mükellefe tanınan sürenin son gününün mali tatile rastlamış olması halinde, bu sürenin mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren 7 gün uzamış sayılması uygun görülmüştür.

Yine, 1'nci maddenin beşinci fıkrasına göre, mali tatil süresince, mahsup taleplerine yönelik olanlar hariç, bilgi isteme talepleri mükelleflere veya vergi sorumlularına bildirilmeyecektir. Ancak tatil süresi içinde gerçekleşen tebligat işlemlerinde süre, mali tatilin son gününden itibaren işlemeye başlayacaktır. Mahsup taleplerine yönelik bilgi isteme talepleri ise mali tatil süresi içerisinde de muhataplarına bildirilebilecek olup; gerek mali tatil süresinden önce gerekse de mali tatil süresi içerisinde gerçekleşen söz konusu bilgi isteme taleplerine ilişkin tebligat işlemlerinde sürenin, mali tatil nedeniyle uzaması söz konusu olmayacaktır¹⁸⁵.

Son olarak, aynı maddenin altıncı fıkrasında, mali tatilin sona erdiği günü izleyen beş gün içinde biten bu madde kapsamındaki kanuni ve idari sürelerin, mali tatilin son gününü izleyen tarihten itibaren beşinci günün mesai saati bitiminde sona ermiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Örneğin, vergi dairesinin 20 Haziran 2019 tarihli ve mükellef (N)'ye tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yerine getirilmesi istenilen bilgi isteme talebine ilişkin yazısı, posta idaresince 24 Haziran 2019 tarihinde

¹⁸⁴ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 27.05.2015 tarih ve E:2015/1946-K:1996 sayılı kararı " 5604 sayılı Kanun'un 1/1-4 maddesine göre, her yıl temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağı ve mali tatil süresi içinde inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenemeyeceğinin hükme bağlanması karşısında, sanıklardan M.S.'e istem yazısına ilişkin tebliğin yapıldığı 12.07.2012 tarihinin mali tatile denk gelmesi nedeniyle üzerine atılı suçun yasal unsurları oluşmayacağından, beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi kanuna aykırıdır." şeklindedir. Aynı dairenin 18.11.2015 tarih ve E:2015/14782-K:7346 sayılı kararı da benzer doğrultudadır. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 28.03.2019.

¹⁸⁵ Ayşe Gınalı, "Mali Tatil Nedeniyle Uzayan ve İşlemeyen Süreler", **Lebib Yalkın**, S.91, Temmuz 2011, s.169.

mükellefe tebliğ edilmiş olsun. Bu durumda, mükellefe tanınan 30 günlük idari süre, 23 Temmuz 2019 tarihinde bittiğinden ve bu tarih de mali tatil süresinin sona erdiği günü izleyen beş günlük süre içinde yer aldığından, söz konusu süre 28 Temmuz 2019 tarihinde (bu tarih dahil) sona erecektir.

2.1.2. Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrahimine İlişkin Bazı Ülkelerdeki Uygulamalar

2.1.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri'nde vergilerin toplanması ve inceleme programlarının yürütülmesi görevi, temelleri 1860'lı yıllara dayanan IRS (Internal Revenue Service - İç Gelir İdaresi) tarafından ve IRC (Internal Revenue Code - İç Gelir Yasası) hükümlerine göre yerine getirilmektedir¹⁸⁶. IRC md. 7602 uyarınca, Hazine Bakanlığı, herhangi bir beyannamenin doğruluğunu sağlayıcı bir materyali ya da beyanname ile ilgili herhangi bir belgeyi, kaydı, defteri ya da veriyi inceleyebilme konusunda yetkilendirilmiştir¹⁸⁷.

Amerikan vergi sistemi de ülkemizdeki gibi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının vergi kanunlarıyla olan uyumunu sağlamak ve geliştirmek için denetim ve incelemeler öncelikle beyanname üzerinden gerçekleştirilmekte olup; bireysel ve şirket beyannameleri gerek IRS elemanları gerekse de bilgisayar programları tarafından kontrollere tabi tutulmaktadır. Bu kontrollerin en önemli fonksiyonu, beyannamelerde belirtilen gelir miktarı ile bunlarla ilgili indirimler veya üçüncü kişilerden gelen bilgiler arasındaki uyumsuzlukların ortaya çıkarılmasıdır¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2006, s.22.

¹⁸⁷ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7602>, Son Erişim: 12.02.2019. ABD'de vergi incelemesi ile görevli olanlar; vergi denetçileri (Seçilen gelir vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergileri konusunda görevlidirler.), vergi uyum yetkilileri (Seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelerler.), gelir ajanları (İş yerinde inceleme yaparlar Yüksek tutarlı matrahların incelemesinden sorumludurlar.), gelir bürosu denetçileri (ücretlilerden yapılan tevkifatlara yönelik beyanları incelerler) ve cezai soruşturma birimidir (Vergi suçlarını soruşturmakla birlikte, kara para aklama gibi konularda diğer uygulama birimleriyle ortak çalışırlar.). Bkz. Tekin, Çetinkaya, **a.g.e.**, s. 186.

¹⁸⁸ Feyyaz Yazır, Keramettin Tezcan, "ABD'de Vergi Denetimi ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu", **Vergi Dünyası**, S.305, Ocak 2007, s. 46,47.

Yapılan kontroller sırasında tespit edilen beyannameler vergi incelemesine konu edilmektedir. Mükellefin tabi olacağı inceleme şekli, beyannamenin incelenme nedeni, belirlenen hata çeşidi ve mükellefiyet türüne göre değişmektedir. Bu doğrultuda incelemeler; yazışma (mektup) yoluyla inceleme (correspondence audit), dairede inceleme (office audit) ve alan incelemesi (field audit) olarak üç ana başlık altında yürütülmektedir¹⁸⁹.

En yaygın inceleme şekli, yazışma yoluyla yapılan incelemelerdir. Bu yöntemde, mükelleflere genellikle gelir, gider, indirim, harcama, muafiyet, istisna, zarar mahsubu gibi konularda açıklamanın istenildiği mektuplar gönderilerek inceleme karşılıklı yazışma yoluyla yapılmaktadır¹⁹⁰.

Dairede yapılan incelemeler; karmaşık ve riskli bulunan beyannamelere ilişkin olarak mükellefler nezdinde vergi dairesinde inceleme yapılmasını gerektiren durumlara özgüdür. Bu incelemeler, belirli bir tarihte mükellefin inceleme ofisinde bulunmasını talep eden yazı ile başlar. Yazıya mükellefin görüşmeye gelirken getirmesi gereken belgeleri içeren bir liste de eklenir. Sınırlı bir kapsamda olan bu tür incelemelerde genellikle, mükellefin gelir kaynakları, yaşam standardı, varlık alımlarını, elinde bulundurduğu nakde ilişkin denge, borç ödemeleri ve borçlandığı fonların belgeleri sorgulanmaktadır¹⁹¹.

İşyerinde yapılan incelemeler ise, daha çok ticari işletme beyannameleri ile daha büyük ve karmaşık bireysel beyannamelere ilişkin olup; mükellefin işyerinde defter ve kayıtlarının tetkik edilmesini gerektiren konularla ilgilidir ve kapsam sınırlaması bulunmamaktadır. Bu incelemelere de mükellefe beyannamesinin inceleme için seçildiğini ve ortaklaşa uygun bir zamanda ve yerde görüşme yapmak istenildiğini içeren bir yazı gönderilmesiyle başlanılmaktadır¹⁹².

Amerika’da vergi suçu teşkil eden fiiller, IRC’nin 7201 ve müteakip maddelerinde sayılmış olup; bunların başlıcaları, vergi kaçırmaya teşebbüs, kasıtlı

¹⁸⁹ Yazar, Tezcan, **a.g.m.**, s. 49,50.

¹⁹⁰ Yazar, Tezcan, **a.g.m.**, s. 52.

¹⁹¹ Karyağdı, **a.g.e.**, s. 52,53.

¹⁹² Karyağdı, **a.g.e.**, s. 53,54.

olarak vergi kaçırma, kasıtlı olarak beyanname vermeme, bilgi sunmama veya vergi ödememe, yalan veya yanıltıcı beyan, sahtekarlık ve yalan beyana yardım olarak sayılabilir¹⁹³. IRC'nin 7203'üncü maddesine göre, sunmaları gereken bilgileri sunmayanlar veya bu ödevi kanun veya düzenlemelerle öngörülen zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında, IRC'de öngörülen diğer cezaların yanında, bir yıla kadar hapis cezası¹⁹⁴ veya gerçek kişiler için \$25.000'e (tüzel kişiler için \$100.000) kadar para cezası veya bu cezaların her ikisi birden verilebilir¹⁹⁵.

2.1.2.2. İngiltere

İngiltere'de vergi yönetimi, 2005 yılında kurulmuş olan HMRC (HM Revenue & Customs - Gelir ve Gümrük İdaresi) tarafından gerçekleştirilmektedir. HMRC adına denetim yapan inceleme elemanları vergi kanunlarında kendilerine verilen görevleri; yazışma, işyeri incelemeleri yapma, mükelleflere tavsiyelerde bulunma, gerekli durumlarda anlaşma sağlama, yöntemlerini kullanarak yerine getirmektedirler¹⁹⁶.

İngiltere'de vergi incelemeleri daha çok mükelleflerin beyannamelerinde yer alan kayıtların doğruluğunu teyit etmek amacıyla yapılan uygunluk kontrolleri (compliance checks) şeklinde yapılmaktadır. Bu kontroller, en basit haliyle telefonda bilgi alış verişinde bulunulması veya mükellefe mektup gönderilerek ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin talep edilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir¹⁹⁷. Bu mektuplara mükellef tarafından cevap verilmemesi veya diğer bazı özellikli durumlarda, mükellefe, hukuki bağlayıcılığı olan ve hangi belgelerin nasıl ve ne zaman ibraz edileceği ile mükellefin itiraz haklarına dair bilgileri içeren bilgi istemi (information notice) gönderilmektedir.

¹⁹³ Ertürk Özer, “Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi-Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı mı?), **Vergi Sorunları**, S.317, Şubat 2015, s. 82,83.

¹⁹⁴ Türkiye’de suçlar için ceza alt ve üst limiti öngörüldüğü halde, ABD’de sadece üst ceza limitine yer verilmiş ve hakime geniş bir takdir alanı bırakılmıştır. Konuyla ilgili olarak bkz. Hasan Aykın, “Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezaları : Amerika Birleşik Devletleri Örneği”, **Yaklaşım**, S.211, Temmuz 2010, s.37.

¹⁹⁵ <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7203>, Son Erişim: 13.02.2019.

¹⁹⁶ Debi Konukçu Önal, “Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi”, **Bastırılmamış Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2011, s. 125,126.

¹⁹⁷ “General Information About Compliance Checks”, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/675422/CC-FS1a_01_18.pdf, s.1, Son Erşim : 14.02.2019.

Mükellef, bilgi isteminin makul olmadığı veya kontrolün gereksiz olduğu kanaatindeyse vergi davalarına bakan mahkemede itiraz yoluna gitme hakkına sahiptir. Ancak, bu bilgi talebinin daha önce mahkeme tarafından onaylanmış olması halinde itiraz yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. İstenilen bilgilerin, hastalık, bir yakının ölümü, kayıt ve belgelerin doğal afet nedeniyle kaybolması gibi makul mazeretler olmaksızın, sunulmaması halinde £300 para cezası tahakkuk ettirilebileceği gibi, bu cezaya ek olarak ibraz zorunluluğuna uyulmayan her gün için günlük £60'a kadar para cezası uygulanabilir. Eksik ve kasıtlı olarak yanlış bilgi verildiğinin tespit edilmesi halindeyse verilecek ceza her bir yanlışlık için £3.000'a kadar çıkabilmektedir. Ayrıca, bu mükellefler hakkında cezaî kovuşturma yürütülmesine de karar verilebilir. Yine, mahkemenin kararına dayanan bir bilgi talebinde ibrazı istenilen dökümanların gizlenmesi veya yok edilmesi ise cezaî kovuşturma gerektiren bir suç olarak kabul edilmiştir¹⁹⁸.

Uygunluk kontrollerinin işletmelerde veya duruma göre mükellefin evinde yapılması da mümkündür. İşletmelerde yapılan kontroller, önceden haber verilerek yapılabilirdiği gibi, haber vermeden yapılan ziyaretler şeklinde de olabilir. Önceden haber verilmesi yoluyla yapılan ziyaretlerde, ya telefon veya mektup yoluyla işletmeyle planlanan ziyaret tarihinden en az yedi gün önce iletişime geçilerek randevu alınır ya da yasal belgelerin işyerinde inceleneceğine dair işletmeye yasal bir bildirim (notice of inspection) yapılır. İşletme sahibinin tercihine bağlı olarak kayıtlar, işletme danışmanı veya inceleme elemanının ofisinde de kontrol edilebilir. İşlerin evden yürütülmesi veya evin işyeri olarak kullanılması halinde evde de işle ilgili incelemeler yapılabilir. Önceden bildirim yapılmasına karşılık, işletme sahibi, makul mazeret olmaksızın denetim yapılmasına izin vermez ise bu kez vergi idaresince mahkemeden onay kararı alınması yoluna gidilir. Buna rağmen yine izin verilmez ise, £300 para ceza uygulanır. Ek olarak, inceleme yapılmasına izin verilinceye kadar günlük £60'a

¹⁹⁸ "Information Notices", https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/609163/CC_FS2_03_17_.pdf, s.1-3. Son Erişim: 14.04.2019. Vergi idaresinin cezaî takibat başlatma kararı konusunda yetkisi bulunmaktadır. Vergi idaresinin tercih ettiği politika, idari soruşturmadır. Ancak caydırıcı mesaj vermek istediğinde cezaî takibat başlatmaktadır. İşlenen suç göre hapis cezasının süresi değişiklik göstermektedir. Bkz. Y. Burak Aslanpınar, E. Burak Onat, "Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri ile Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi", **Yaklaşım**, S.282, Haziran 2016, s. 255.

kadar para cezası uygulanmasına devam edilir¹⁹⁹. Bu ceza uygulamaları, haber vermeden yapılan ziyaretlerde denetimin yapılmasına izin verilmeyen işletmeler için de geçerlidir²⁰⁰.

Bir mükellefin vergi karşısındaki durumunun veya vergi kanunlarına muhalefet ettiği halde kimliği belirlenemeyen bir kişinin (birinci taraf), başka bir mükelleften (üçüncü taraf) edinilen bilgi ve belgeler aracılığıyla kontrol ve tespit edilmesi İngiltere’de uygulanan diğer bir yöntemdir. Üçüncü tarafın bilgi ve/veya belgelerine ihtiyaç duyulduğunda, ondan birinci tarafa ilişkin bilgi isteminde (third party information notice) bulunulur. Üçüncü tarafın bu isteme kayıtsız kalması, istenilen bilgi ve/veya belgeleri gizlemesi veya yok etmesi halinde £300 para cezası uygulanmaktadır. İbrahim yükümlülüğünün yerine getirilmediği her gün için £60’a kadar para cezası uygulanmasına devam edilmektedir. Bilerek yanlış bilgi verildiğinin tespit edilmesi durumunda ise £3.000’a kadar para cezası kesilmektedir²⁰¹.

2.1.2.3. Almanya

Alman sistemindeki vergi incelemesiyle ilgili bağlayıcı kurallar, temel olarak 1977 yılında yürürlüğe giren AO (Abgabenordnung - Vergi Düzeni Yasası) ve Alman Eyalet Temsilciler Meclisi tarafından 2000 yılında çıkarılmış olan BpO’da (Betriebsprüfungsordnung - İdari İşlem Yönergesi) yer almaktadır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin genel uygulama esasları ve yaptırımlar yine AO’da sayılmış, bunlar dışında kalan ve vergi kanunları ile ilgili birtakım suçlar ise StGB’de (Strafgesetzbuch - Ceza Kanunu) düzenlenmiştir²⁰².

¹⁹⁹ “Visits - By Agreement Or With Advance Notice”, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/663912/CCFS3_11_17.pdf, s.1,2. Son Erişim: 19.04.2019. Kontroller sırasında, inceleme elemanları tarafından tetkik edilmesi gerekli görülen belge ve kayıtların ibraz edilmesinde, görevlilere kolaylık sağlanıp sağlanmaması veya inceleme konusu hakkında tespit edilen hataların düzeltilmesinde özen gösterilip gösterilmemesi gibi hususlar, kontrolün sonucunda varsa ortaya çıkacak ceza tutarının azaltılması veya artırılmasında rol oynamaktadır.

²⁰⁰ “Unannounced Visits For Inspections”, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/663689/CC-FS4_11_17.pdf, s. 1,2. Son Erişim: 14.03.2019.

²⁰¹ “Third Party Information Notice”, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/608127/cc_fs23_04_17.pdf, s.1-4, Son Erişim : 14.03.2019.

²⁰² Serkan Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 100.

Çoğu ülkede olduğu gibi, Almanya’da da vergi beyannamesi verme zorunluluğu olan kişiler vergi kanunlarıyla belirlenmektedir. Vergi kanunlarında aksi öngörülmedikçe, bir takvim yılına veya yasal olarak belirlenen bir döneme ilişkin vergi beyannamelerinin, bu sürenin sona ermesinden itibaren en geç beş ay içinde verilmesi öngörülmüştür (AO Md.149).

Mükellefler tarafından verilen beyannameler (steuererklärung), tarh zamanasını dönemi içinde bir kez de temelini mükelleflerin hesap ve kayıtlarının oluşturduğu ve vergi idaresince yapılan bir değerlendirmeye tabi tutulmaktadır (AO md. 155,158). Yapılan değerlendirmede bildirilen vergi matrahının gerçeği yansıtmadığı sonucuna varılması halinde hazırlanan vergi değerlendirme bildirimi (steuerbescheid) mükellefe yazılı olarak gönderilmektedir (AO md. 157)²⁰³. Bu değerlendirmede kural olarak, önce mükellef beyanına ilişkin bilgi talep edilmekte²⁰⁴, ancak istenen bilgi verilmezse veya yetersizse ya da doğruluğu hakkında şüpheler varsa, defter ve belgelerin ibraz edilmesi istenilmektedir²⁰⁵.

Vergi değerlendirme bildiriminin oluşturulması sırasında, mükellefin kendi beyanıyla ilgili olarak ayrıntılı açıklama yapmaya istekli olmaması veya bilgi vermeyi reddetmesi hallerinde, mükellef, vergiye tabi gelirin beyan edilen gelirden daha yüksek olduğunu kabul etmiş sayılmaktadır (AO md. 162/2). Hesap ve kayıtlarını ibraz etmeyen mükellefe, €500 ceza tahakkuk ettirilir ve ayrıca son ibraz süresi olarak

²⁰³ https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1178, Son Erişim: 27.02.2019. Önal, **a.g.e.**, s. 120.

²⁰⁴ Vergilendirme için önem taşıyan husuları tespit etmek için mükellefler ile diğer kişilerden bilgi talebinde bulunulabilir. Bu talebin yazılı olarak yapılması esastır. Bilgi vermekle yükümlü olan kişinin istenen bilgiyi yazılı, elektronik, sözlü veya telefon yoluyla vermesi mümkündür. Bilginin özellikle yazılı olarak verilmesi istenilebileceği gibi, tutanağa bağlanmak kaydıyla sözlü bildirimler de kabul edilmektedir (AO md. 93). Kendi vergisel işlemleriyle ilgili olarak bilgi verme zorunluluğu olmayan bir kişinin akrabaları hakkında bilgi istenmesi durumunda, bu kişinin bilgi vermeyi reddetme haklı saklıdır (AO md. 101). Aynı şekilde, hakkında bilgi istenen kişinin avukatı, vergi danışmanı, denetçileri ve muhasebecilerinin de kişiyle ilgili mesleki sırlara ilişkin bilgi vermeyi reddetme hakları mahfuzdur (AO md. 102).

²⁰⁵ AO md. 93 ve md. 97’deki hükümlerin bir arada değerlendirilmesi sonucunda şöyle bir delil sıralaması öngörülmektedir : Önce ödevlilerden vergi beyannamelerine ilişkin bilgi alınacaktır. Eğer bilgi yetersiz veya doğruluğu konusunda şüpheler varsa, ödevlilerden belge ibraz etmeleri istenilecektir. Eğer ödevliler vasıtasıyla durum açıklanamamışsa ya da daha en başından onlar vasıtasıyla durumun açıklanamayacağı açıksa, üçüncü kişilerden bilgi istenilecektir. Eğer diğer kişilerin verdiği bilgiler yetersiz veya doğrulukları konusunda şüpheler varsa, diğer kişilerden belge ibraz etmeleri istenilecektir. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 162.

tanınan tarihten sonraki her bir tam gün için en az €100 ceza kesilmek suretiyle toplam ceza €1.000.000 tutarına ulaşınca kadar uygulamaya devam edilmektedir (AO md. 162/4)²⁰⁶.

Beyannameler üzerinde yapılan kontroller dışındaki incelemeler, özel bir gerekçeye bağlı kalınmaksızın sınırsız inceleme yetkisiyle yapılan incelemeler ve bir gerekçeye bağlı olarak sınırlı biçimde yapılan incelemeler şeklinde iki başlık altında sınıflandırılabilir. Birinci gruptaki incelemeler, ticari ve zirai faaliyet gösteren işletmeler²⁰⁷ ve serbest meslek erbabı ile ticari, zirai ve serbest meslek geliri dışında bir yıl içinde €500.000 tutarından fazla safı gelir elde eden vergi ödevlilerine; ikinci gruptaki incelemeler ise, vergi kesmek zorunda olanlar, vergilendirme açısından önem taşıyan durumlarının aydınlatılması gereken ve incelemeye tabi tutulacak konunun çeşidi ve kapsamı bakımından, incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmeyeceği vergi ödevlileri ve Almanya ile bilgi değişiminde bulunmayan ülkelerle iş ilişkisi içinde olup da hesap ve kayıt tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri yerine getirmeyen vergi ödevlilerine yöneliktir²⁰⁸. Vergi incelemeleri belli sektörlerde eğitilerek uzmanlaşmış denetim kadroları tarafından gerçekleştirilmektedir²⁰⁹. Etkin bir denetim örgütüne sahip Almanya’da vergi

²⁰⁶ http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1178, Son Erişim: 28.02.2019.

²⁰⁷ BpO md. 3’e göre, işletmeler büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler olarak dört grupta sınıflandırılmışlardır. Bir işletmenin hangi sınıfa dahil olduğunun belirlenmesi, Federal Maliye Bakanlığı ile birlikte her bir eyaletin en üst maliye idaresi tarafından beraberce yapılmaktadır. İncelemeye yetkili makamların her bir işletme için bir “işletme kartı” düzenleyip, işletmeleri bu kartta takip etmeleri ve onunla sınıflandırmaları öngörülmüştür. Sınıflandırma kural olarak her üç yılda bir gözden geçirilmekte, işletmelerden de kendilerini hangi sınıfa dahil ettiklerini beyannamelerinde belirtmeleri istenmekte ve bu belirleme tarh sonuçlarına göre kontrol edilmektedir. İşletmenin bu üç yıllık süreç içinde büyüklük sınıfının değişimini gerektirecek değişiklikleri, ancak üç yılın sonunda yapılacak olan yeniden gözden geçirmede dikkate alınacaktır. İşletmelerin incelenme sıklığı, bu şekilde yapılan büyüklük sınıflandırmasına göre belirlenmektedir. Büyük işletme kapsamındaki şirketlerin hiçbir vergilendirme döneminde denetimsiz kalmaması hedeflenmiş ve her bir inceleme döneminin önceki inceleme dönemini takip etmesi benimsenmiştir. Dolayısıyla bu işletmelerdeki inceleme sıklığının, ideal olarak üç yıllık vergilendirme dönemlerini kapsayacak şekilde, aralıksız olması öngörülmüştür. Bkz. Ali Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu : Kamu Maliyesinde Denetim Tebliğler Kitabı**, Sakarya, 2016, s. 25,26.

²⁰⁸ 2009 yılında yürürlüğe giren Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yasası ile şartsız vergi incelemesine alınabilecekler listesine, bir yıl içinde €500.000 tutarını geçen safı gelir sahipleri de eklenmiştir. Bu düzenlemeden önce istisnai olarak ve özel bir gerekçeyle incelenebilen bu kişiler, özellikle vergi cennetleri ve beraberinde meydana gelen kaçakçılık olayların artması üzerine kapsama alınmışlardır. Bkz.: Değirmendereli, **a.g.m.**, s.22-24.

²⁰⁹ Sevil Şin, **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul, 2005, s. 138.

denetimleri, mahallelere kadar örgütlenmiş birimler tarafından yürütüldüğünden hemen her mahallede bir vergi denetçisi bulunabilmektedir²¹⁰.

İnceleme kararını düzenleme yetkisi, inceleme yapmaya yetkili mali idarededir. İnceleme kararının içeriğinin, belirsizlik ve soru işaretlerine yer vermeyecek kadar net ve ayrıntılı olması gerekmektedir. Eğer yapılacak inceleme bir kısa inceleme ise bunun gerekçeleri ile belirtilmesi zorunludur. Ek olarak, vergi ödevlisinin inceleme sırasındaki hak ve ödevleri de kararda belirtilmelidir. İnceleme kararının yazılı olarak ödevliye ya da yetkilendirilmiş mali müşavir veya avukatına bildirilmesi şarttır. Bildirimin elektronik ortamda da yapılması mümkün hale gelmiştir. İnceleme kararı, vergi ödevlisine, inceleme başlamadan uygun bir süre öncesinde verilmek zorundadır. Bu sürenin büyük işletmelerde dört hafta, diğer durumlarda ise iki hafta olması uygun görülmüştür. Buradaki amaç, ödevlinin incelemeye hazırlık yapılabilmesine imkan tanımadır. Vergi ödevlisi, incelemenin daha erken başlamasına da izin verebileceği gibi incelemenin ertelenmesini veya ileri bir tarihte başlamasını da talep edebilir (BpO md. 5)²¹¹.

Bir vergi incelemesine başlanılabilmesi ancak yazılı inceleme kararının anlatıldığı şekilde düzenlenmesine ve tebliğ edilmesine bağlıdır. İnceleme kararı olmadan veya tebliğ edilmeden vergi incelemesine başlanması hukuka uygun değildir. Vergi incelemesi ile inceleme kararı birbirinden ayrı idari işlemler olup; inceleme kararı dava konusu yapılabilen icrai nitelikte bir idari işlemdir. Ancak, inceleme kararına karşı dava açılmış olması, vergi incelemesinin yapılmasına engel teşkil etmemektedir²¹².

AO md. 200/2 uyarınca vergi incelemesinin iş yerinde yapılması zorunludur. Çünkü vergi ödevlisi, inceleme için gerekli olan defter ve belgeleri inceleme yerinde sunmak zorundadır²¹³. Dolayısıyla, vergi ödevlisinin iş yerinde incelemenin

²¹⁰ Tevfik Gürdal, Furkan Beşel, “Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi”, **2. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi Bildiriler Kitabı**, Cilt 2 : Ekonomik Araştırmalar, Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi (PESA) Yayınları, Sakarya, 2017, s.192.

²¹¹ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuertemen/Betriebspruefung/Pruefungsordnung/betriebspruefungsordnung-2000-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4, Son Erişim: 20.03.2019.

²¹² Değirmendereli, **a.g.m.**, s.30

²¹³ Yavaşlar, **a.g.e.**, s. 273.

yapılabileceği uygun bir yerinin olması durumunda, incelemenin başka bir yerde yapılmasına imkan tanınmamıştır. Ödevlinin incelemeyi başka bir yerde mesela mali müşavirinin bürosunda yapılmasına yönelik talebi, idarenin ölçülülük ve uygunluk kriterleri açısından yapacağı değerlendirmeye bağlıdır. İnceleme nerede yapılırsa yapılsın, ödevlinin uygun mekanı ve gerekli araçları ücretsiz sunma zorunluluğu bulunmaktadır. Yine, AO md. 200'e göre, vergi ödevlisi, inceleme başladığında, sahip olduğu belge ve kayıtlarla ilgili olarak geniş bir görev listesi ile muhataptır. Buna göre, bilgi vermek, kayıt, defter diğer belgeleri ibraz etmek, istendiğinde bu belge ve kayıtların anlaşılması için açıklamalar yapmak, kayıtların elektronik ortamda olması durumunda bu kayıtları okunabilir hale getirmek için veri depolama aygıtları aracılığıyla veya ihtiyaç duyulan belgelerin çoğaltılması yoluyla ibraz mecburiyeti yerine getirilmelidir²¹⁴.

Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği AO md. 370'te, vergi kaybına sebebiyet verecek veya haksız bir vergisel avantaj sağlayacak şekilde kasıtlı olarak, kazancıyla ilgili faaliyetleri hakkında vergi idaresinin bilgi edinmesini engelleyenler için beş yıla kadar hapis cezası veya para cezası öngörülmüş ise de madde metninde defter, kayıt ve belgeleri gizlemek şeklinde bir fiile yer verilmemiştir. Buna karşılık, Ceza Kanunu'nda, vergi kanunları uyarınca tutulması gereken defter, belge ve kayıtların tutulması görevinin ihlal edilerek bunların gizlenmesi, hasar görmesi ve yok edilmesi halinde fail hakkında iki yıla, bu fiillerin ödevlinin iflas halindeyken işlenmesi durumunda ise beş yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılması öngörülmüştür (StGB md. 283)²¹⁵.

2.2. MÜCBİR SEBEP HALLERİNİN İBRAZ ÖDEVİNE ETKİLERİ

Mücbir sebep, neredeyse hukukun bütün dallarında uygulaması görülen bir kavram olup; bir sorumluluğun yerine getirilmesini kısmen veya tamamen, geçici veya sürekli şekilde imkansız hale getiren, kişinin iradesi dışında gelişen, alınacak önleme

²¹⁴ Değirmendereli, **a.g.m.**, s.30-32.

²¹⁵ Açar, **a.g.e.**, s. 101-103.

karşın önüne geçilemeyen olayları ifade etmektedir²¹⁶. Mücbir sebebin mevcudiyeti için söz konusu olayların gerçekleşmiş olması gerekmekte olup; olması muhtemel veya farz edilen bir olay mücbir sebep sayılmaz²¹⁷.

VUK metninde mücbir sebebin tanımı yapılmayıp sadece örneklendirme yoluna gidilerek hangi hallerin mücbir sebep sayılacağı aynı kanunun 13'üncü maddesinde hüküm altına alınmış ve maddenin devamında "gibi hallerdir" ibaresi kullanılarak mücbir sebep halinin kabulü konusundaki değerlendirme vergi idaresinin takdirine bırakılmıştır²¹⁸. Günümüz ekonomik hayatının hızlı değişmesi ve gelişmesi nedeniyle vergi yükümlülerinin ödevlerini yerine getirmelerine engel olan VUK'ta sayılmamış çok farklı durumlar ortaya çıkabilmekte ise de, vergi idaresinin nedensellik bağı çerçevesinde takdir yetkisini kullanarak mükellef veya vergi sorumlularının mücbir sebebin var olduğu iddiasını kabul etmemesi muhtemeldir. Böyle bir durumda, yükümlülerce yargı organlarına başvurulabilmesinin yolu açıktır²¹⁹.

²¹⁶ Mehmet Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 152. Akif Akarca, Mehmet Şafak " Mücbir Sebepler ve Vergileme", (Çevrimiçi) <http://www.ozdogrular.com/content/view/8365/255/>, Son Erişim: 10.04.2019.

²¹⁷ A. Polat Gözübüyük, **Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller**, Kazancı Yayınları, 3.bs.,Ankara, 1977, s.86.

²¹⁸ Neslihan Coşkun Karadağ, "Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödemeye Eleştirel Bakış", **Ankara Üniversitesi Dergisi**, C.61, S.3, Yıl:2012, s. 1034. VUK'un 15'inci maddesinin gerekçesinde, mücbir sebeplerin mükellef haklarını korumaya yönelik bir düzenleme olduğu açıkça ifade edilmiş, fakat mükellef açısından tek taraflı olarak düzenlenen bu hükmün idare açısından zararı 'mücbir sebeplerin zamanaşımını uzatacağı' hükmüne yer verilerek telafi edilmiştir. Bkz. 5432 sayılı VUK'un bazı maddelerini değiştiren VUK Tasarısı'nın Milli Birlik Komitesi'ne gönderilen gerekçe metni, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf, s. 306, Son Erişim : 11.04.2019.

²¹⁹ Mehmet Ali Çetin, "Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep", **Vergi Sorunları**, S.94, Temmuz 1996, s.74. Mücbir sebep halinin oluşup oluşmadığı hususuyla ilgili olarak Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi tarafından verilen bazı kararlarda şu şekilde bir açıklamaya yer verilmiştir: " Ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi olan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibariyle mutat ortam, yer ve mekanda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılmazı mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilme ve neden sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği ve sairle olayın arz ettiği özelliği duruşmadan, tahkikattan, gerektiğinde rapor veya tutanak düzenleyicisi tanıklar da dinlenerek edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yok olması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde 213 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde düzenlenen mücbir sebep olarak kabul etmelidir." Bkz. Yargıtay 11'inci Ceza Dairesi'nin 15.03.2010 tarih ve E:2007/3959-K:2010/3134 sayılı, 03.04.2012 tarih ve E:2012/3546-K:2012/4614 sayılı kararları. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 28.03.2019.

Kanun koyucu VUK'un 13'üncü maddesinde yazılı mücbir sebeplerin herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceğini belirtmiş, bu hükmün uygulanmasını mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat ve tevsik edilmesi şartına bağlamıştır (VUK md. 15). Bu bağlamda, ispatlanma açısından mücbir sebebi ikiye ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki idare tarafından bilinen yangın, yer sarsıntısı, yer kayması ve sel gibi afetlerdir. Bunlar herkes tarafından bilindiği için ayrıca ispatlanmasına gerek yoktur. İkinci gruba giren mücbir sebepler ise, sadece ödevlinin şahsına yönelik ya da idare tarafından bilinmeyen durumlardır ki bunların tevsik ve ispat edilmeleri gerekmektedir²²⁰. VUK'ta geçen başlıca mücbir sebepler; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler ile kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler ve sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması gibi hallerdir.

Yetkililerin talebi üzerine kendilerine tanınan ibraz süreleri²²¹ içerisinde süregelen veya ortaya çıkan mücbir sebep halleri, mükellefler tarafından tutulan defter ve defter kayıtlarına ilişkin belgeler ile vermek zorunda oldukları bilgilerin ilgililere sunulmasına, eş deyişle mükelleflerin ibraz yükümlülüklerine de şüphesiz etki etmekte olup; çalışmanın bu bölümünde söz konusu etkiler ele alınmıştır.

2.2.1. Ağır Kaza, Ağır Hastalık ve Tutukluluk Halleri

VUK'un 13'üncü maddesine göre; ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hallerinin mücbir sebep olarak sayılmasında kıstas, bu durumların vergi ödevlerinin herhangi birinin yerine getirilmesine engel olmasıdır²²². Vergi idaresince malum olunmadığı durumlarda mücbir sebep halini ispat külfeti mücbir sebebi iddia eden

²²⁰ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yay.,2007, s. 202, 203.

Mehmet Yüce, "Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu", **Vergi Dünyası**, S.421, Eylül 2016, s. 15.

²²¹ VUK'un 13'üncü ve 15'inci maddelerinde, mücbir sebebin etkisi bakımından kanuni ve idari süreler arasında bir ayırım yapılmamıştır. Bkz. Kumkale, **a.g.e.**, s.224. Emektar, **a.g.e.**, s. 107. Bu bağlamda, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından gönderilen defter ve belge isteme yazılarının yükümlülere tebliğ edildiği tarihten itibaren işlemeye başlayan idari sürelerin de -mücbir sebebin ortaya çıkmasına bağlı olarak- aynı kapsamda değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

²²² Mehmet Batun, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, S.345, Mayıs 2010, s. 64.

tarafa yüklenmiştir (VUK md.15). Ağır kaza halinin tutanak veya raporla, ağır hastalık halinin doktor raporuyla, tutukluluk halinin ise mahkeme kararıyla ispatı gerekmekte ise de, bir görüşe göre yükümlü eğer vekalet verebilecek durumda ise ve vekalet vererek vergi ödevlerini yerine getirebiliyorsa engelinin bulunmadığı kabul edilebilir²²³. Bu durumda, vekilin veya vasinin tayin edildiği tarih itibarıyla mücbir sebep hali sona erer²²⁴.

Diğer taraftan, kaza, hastalık veya tutukluluk halleri yükümlü için mücbir sebep hali sayılsa da, eğer yükümlü bu hallerden birine düşmeden önce umumi bir vekil tayin etmiş ise, o zaman vergisel ödevler ile ilgili sürelerin mücbir sebep dolayısıyla durmaması gerekir²²⁵.

Mücbir sebep halinin vergi sorumlusu konumunda olan yükümlünün kanuni temsilcisinde vuku bulması durumunda, bir görüşe²²⁶ göre sürelerin işleminin duracağı konusunda tereddüt edilmemeli iken, Danıştay'ın bir kararında²²⁷ şirket müdürünün tutuklu olmasının asıl ödevli şirket için mücbir sebep sayılamayacağından bahsedilmektedir. Bununla birlikte, eğer bir şahsın ortağı veya temsilcisi olduğu tüzel kişiliğin birden fazla kanuni temsilcisi varsa ve ibraz ödevini diğer kanuni temsilciler yerine getirebiliyorsa, bu durumun tüzel kişilik bakımından mücbir sebep oluşturmadığını kabul etmek gerekecektir²²⁸.

Halihazırda, mükellefler tarafından ibraz edilen raporlarda belirtilen hastalıkların “ağır hastalık” kapsamında olup olmadığının değerlendirilmesi, 1986/9 Sıra No.lu VUK İç Genelgesi'nde²²⁹ açıklanan esaslara göre yapılmakta olup; özel doktorlardan alınan raporlar dikkate alınmamaktadır. Düzenlemeye göre, raporda yer alan hastalığın vergi ödevlerini yerine getiremeyecek derecede ağır hastalık olup

²²³ İsa Aydemir, “Danıştay’ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı”, **Vergi Sorunları**, S.289, Ekim 2012, s. 183 ; Özbacı, **a.g.e.**, s.168.

²²⁴ Çağan, **a.g.e.**, s.145.

²²⁵ **A.e.**, s. 152.

²²⁶ **A.e.**, s.151.

²²⁷ Danıştay 4. Dairesi’nin 23.06.2004 tarih ve E:2004/178-K:2004/1479 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 02.04.2019.

²²⁸ Ali Parlar, Güleç Demirel, **Adli-İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, s. 240; Batun, **a.g.m.**, s. 65.

²²⁹ 25.12.1986 tarihinde Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanmıştır.

olmadığı hususu, hastanelerden (özel hastaneler dahil) alınan raporlarda İl Sağlık Müdürlükleri'nden veya raporu tanzim eden hastane Başhekimliklerinden; hastaneler dışındaki resmi sağlık kuruluşlarınca verilen raporlar hakkında ise İl Sağlık Müdürlükleri'nden yazı ile sorulmak suretiyle açıklığa kavuşturulacaktır.

Bununla birlikte, Medeni Kanun md. 408'e göre, ağır hastalığı sebebiyle işlerini gerektiği gibi yönetemediğini ispat eden her ergin, kısıtlanmasını sulh veya asliye hukuk mahkemelerinden isteyebilmektedir. Bu sayede, tayin olunan vasi hukukî işlemlerde kısıtlıyı temsil edebilecektir. Konuyla ilgili olarak, gelir vergisi mükellefi olan babasının aklî melekelerinin her zaman yerinde olmadığını belirten kişinin, babasının mükellefiyetinden doğan işlemleri yapıp yapamayacağı hakkında bilgi talep etmesi karşısında, vergi idaresince verilen bir özelgede²³⁰; aklî dengesinin yerinde olmaması nedeniyle babasına ait mükellefiyetin çocuğuna devrinin söz konusu olmadığı, bu durumun ancak resmi sağlık kurulu raporu ile tespit edilerek Sulh Hukuk Mahkemesi tarafından vasi tayin edilmesi halinde babasının vergisel ödevlerinin babası adına vasi olarak çocuğu tarafından yerine getirilebileceği şeklinde görüş bildirilmiştir.

Anayasamızın 19'uncu maddesine göre, suçluluğu hakkında kuvvetli belirti bulunan kişiler, kaçmalarını, delillerin yok edilmesini veya değiştirilmesini önlemek maksadıyla veya bunlar gibi tutuklamayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hallerde hâkim kararıyla tutuklanabilirler. Masumiyet karinesinden yararlanan şüpheli veya sanığın hareket etme özgürlüğünün geçici olarak kısıtlanması şeklinde tanımlayabileceğimiz tutukluluk, kanun koyucu tarafından sayılan başka bir mücbir

²³⁰ Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-55-30 sayılı özelge. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/>, Erişim Tarihi : 02.04.2019.

sebepler halidir²³¹. Gözaltına alma ise hakim kararına dayanmadığından tutukluluk kapsamında değerlendirilmez²³².

Hükümlülük hali, VUK'ta geçen mücbir sebep halleri arasında sayılmamaktadır. Medeni Kanun md. 407'de *"Bir yıl veya daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı bir cezaya mahkûm olan her ergin kısıtlanır. Cezayı yerine getirmekle görevli makam, böyle bir hükümlünün cezasını çekmeye başladığını, kendisine vasi atanmak üzere hemen yetkili vesayet makamına bildirmekle yükümlüdür."* hükmü yer almaktadır. Bu hususta, bir Yargıtay kararında²³³, bir yıl ve daha uzun süreli mahkumiyet halinde, kişinin kısıtlanması ve kendisine vasi atanması gerektiği, bundan sonra hükümlü adına yapılacak tebligatların vasisine yapılarak geçerlilik kazanacağı, bunun kamu düzenine ilişkin olduğu ve mahkemece re'sen gözetilmesi gerektiği belirtilmiştir. O halde, mükellef ödevlerinin atanacak vasi tarafından yerine getirilebilecek olması nedeniyle, bir yıldan uzun süreyle hüküm giyen mükelleflerin kendilerine vasi atanıncaya kadar geçen süre zarfında mücbir sebep halinden yararlanabilecekleri kanaatindeyiz²³⁴.

²³¹ 18.10.2000-13.11.2000 tarihleri arasında tutuklu bulunan bir mükellefin, geçici vergi beyannamesi verme süresi içerisinde kalan tutukluluk halinin mücbir sebep olarak kabul edilip edilmeyeceği hakkında vergi idaresine görüş sorulmuş olup; Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 22.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2810-13-828/4124 sayılı özeldgede; 2000/Temmuz, Ağustos, Eylül dönemi geçici vergi beyanname verme süresinin 1 Ekim ile üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15'inci günü olan 15 Kasım 2000 tarihine kadar olduğu, mükellefin bu tarihler arasında (18.10.2000-13.11.2000) tutuklu bulunması nedeniyle kullanılamayan bu sürenin mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, bu nedenle tutuklu bulunulan 26 günlük sürenin beyanname verme süresinin son günü olan 15.11.2000 tarihine ilave edilmesi ile bulunacak olan 11.12.2000 tarihine kadar beyannamenin verilmesi halinde beyannamenin süresinde verilmiş beyanname olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yine, Yargıtay 11.Ceza Dairesi'nin 01.03.2018 tarih ve E:2017/853-K:2018/1875 sayılı kararında *"... Sanığın vergi denetmeni tarafından alınan 20.04.2011 tarihli ifadesinden o tarihte Bartın Cezaevinde olduğu anlaşılmakla, tebliğin yapıldığı 10.05.2011 tarihinde sanığın cezaevinde olup olmadığı araştırılarak şayet cezaevinde ise VUK'nın 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik araştırma ve inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması bozmayı gerektirmiştir."* denilmiştir. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 14.04.2019.

²³² Çetin, a.g.m., s. 70.

²³³ Yargıtay 12. Hukuk Dairesi'nin 24.06.2013 tarih ve E:2013/16024-K:2013/23497 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 14.04.2019.

²³⁴ Bu konuyla ilgili olarak Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 21.10.2015 tarih ve E:2015/8881-K:2015/5933 sayılı kararında, suç tarihinde cezaevinde bulunduğu anlaşılan sanığın defter ve belgeleri ibraz etmemesinin 213 sayılı Kanun'un 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep kapsamında kaldığından bahsedilmektedir. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi: 14.04.2019.

CMK md. 102’de, tutuklulukta geçecek azami sürelerle yer verilmiş olup; ağır ceza mahkemesinin görevine girmeyen işlerde tutukluluk süresi en çok bir yıl olarak belirlenmiş; ancak bu sürenin zorunlu hallerde gerekçeleri gösterilerek altı ay daha uzatılabileceği hükme bağlanmıştır. Ağır ceza mahkemesinin görevine giren işlerde ise, tutukluluk süresi en çok iki yıl olarak belirlenmiş ve bu sürenin de zorunlu hallerde gerekçesi gösterilerek toplam üç yılı geçmeyecek şekilde uzatılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, kural olarak tutukluluk halinde özgürlüğü bağlayıcı ceza söz konusu olmadığından tutuklu vesayet altına girmemektedir²³⁵. Bu hükümler çerçevesinde, tutukluluk halinin beş yıla kadar sürebilmesi ve bu zaman zarfında mükellefin defter ve belgelerinin beş yıllık muhafaza ve ibraz süresinin dolması muhtemeldir.

Medeni Kanun’un 426’ncı maddesine göre, ergin bir kişi, başka bir yerde bulunması veya benzeri bir sebeple ivedi bir işini kendisi görebilecek veya bir temsilci atayabilecek durumda değilse, vesayet makamı tarafından ilgilinin isteği üzerine re’sen temsil kayyımı atanabilmektedir. Temsil kayyımlığı, kayyımın yapmakla görevlendirildiği işin bitirilmesiyle sona ermektedir (Medeni Kanun Md. 477). Bu düzenleme, tutuklu olduğu halde nezdinde yürütülmek istenen vergi incelemesinden çekinmeyen mükellef tarafından izlenebilecek bir yol olarak değerlendirilebilir.

Bu hususta, İcra ve İflas Kanunu’nun 54’üncü maddesindeki düzenlemenin tutuklu bulunan mükelleflere yapılacak defter ve belge isteme, ödeme emri ve ceza ihbarnamesi gibi vergilendirme ile ilgili tebliğatlar için de uygulanabilirliğinin sağlanmasında fayda olacağı görüşündeyiz. Anılan madde gereğince, temsilcisi olmayan bir tutuklu veya hükümlü aleyhine yapılan icra takibinde, tayini vesayet makamına ait olmadıkça, icra memuru bir temsilci tayin etmesi için tutuklu veya hükümlüye uygun bir süre vermekte ve icra takibini bu sürenin bitmesine bırakmaktadır. Bu süre içinde temsilci tayin edilmediği takdirde tutuklu veya hükümlü hakkındaki takibe devam edilmektedir²³⁶.

²³⁵ Karadağ, **a.g.e.**, s. 1037.

²³⁶ Tutuklu ve hükümlüler nezdindeki icra takipleri hakkında Yargıtay 12. Dairesi tarafından verilen çoğu kararda, İcra ve İflas Kanunu’nun bu emredici kuralına uyulmadan yapılan işlemler hükümsüz olacağı, bu nedenle de icra müdürlüğünce yapılan tebliğler sırasında borçlunun tutuklu veya hükümlü olup olmadığının araştırılıp, temsilci tayininin gerekip gerekmediğinin önceden değerlendirilmesinin

2.2.2. Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Baskması Gibi Haller

2.2.2.1. Doğal Afetler Nedeniyle İbraz Talebinin Ertelenmesi

Yangın, yer sarsıntısı ve su baskınları mükelleflerin defter ve belge ibraz yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engelleyebilecek olaylardır. Bu olayların doğal afet olarak mücbir sebep hali ilan edilmesi, afetten etkilenenlerin ibraz yükümlülüğünü erteleyebileceği gibi ödevlilerin ibraz yükümlülüklerini yerine getirememeleri nedeniyle karşılaşacakları vergi cezalarını da ortadan kaldıracaktır. Nitekim, VUK'un 373'üncü maddesine göre, VUK'ta geçen mücbir sebeplerden birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilemeyecektir.

Doğal afet boyutundaki olayların, mükelleflerin ibraz yükümlülüğünü askıya alarak defter ve belgelerin ibraz süresini öteleyeci etki oluşturmaları iki şarta bağlıdır. Bunlar, afetlerin mükelleflerin mükellefiyet kaydının bulunduğu bölgenin genelini etkileyecek malum bir nitelik taşımaları ve Maliye Bakanlığı tarafından bu bölge, il, ilçe veya mahalde mücbir sebep halinin varlığının ilan edilmesidir (VUK Md.15). Böylece, söz konusu mükelleflerin mücbir sebebin varlığını ispat külfetleri ortadan kalkmakta²³⁷, defter ve belgelerini mücbir sebep hali sayılan süre içinde ibraz etmeleri için bu mükellefler yükümlü tutulmamaktadır²³⁸. Başka bir deyişle, mücbir sebep hali ilan edilen bölgede faaliyet gösteren mükelleflere mücbir sebep ilan olunan süre içerisinde yetkili birimlerce defter ve belge ibraz etme yazısı tebliğ edilmiş olsa bile, ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi için tayin olunan idari süre VUK md. 15 hükmü gereği ancak mücbir sebep halinin ortadan kalktığı tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır.

önem arz ettiği belirtilmektedir. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 25.04.2019.

²³⁷ Hüseyin Karakoç, "Danıştay Kararları Işığında Mücbir Sebep ve Zor Durum Hallerinde Sürelerin Uzaması", **Lebib Yalkın**, S.126, Haziran 2014, s.129.

²³⁸ Musap Şahin, "Mücbir Sebepler Nedeniyle Defter ve Belgelerin Zayi Olması ve Afet Sonucu Zayi Olan Veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, S.256, Ocak 2010, s. 123. Buna karşılık Özbalcı, bir bölgede meydana gelen genel nitelikteki bir afetin, bu bölgede bulunan bütün vergi yükümlülükleri bakımından mücbir sebep olarak kabul edilmesini doğru bulmamakta, afetin tek tek bütün yükümlülükleri hangi ölçüde etkilediğinin araştırılması gerektiğini savunmaktadır. Bkz. Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara,1975, s. 41.

Daha önce meydana gelen ve genel nitelik taşıyan deprem ve su baskını gibi afetlerde vergi idaresince yapılan uygulamalarda, afet bölgelerindeki tüm mükellefler bakımından mücbir sebep halinin varlığı kabul edilmiş, mücbir sebep halinin sona ermesi de yine mükelleflerin tamamı için geçerli olmuştur. Bunun sebebi, genel nitelik taşıyan afetlerde mükelleflerden her birinin durumlarını ispat etmelerinin, bunun denetiminin sağlanmasının ve mücbir sebebin hangi mükellefler açısından sona erdiğinin tespit edilmesinin güçlüğüdür²³⁹.

2.2.2.2. Yangın, Yer Sarsıntısı ve Su Baskını Nedeniyle Zayi Olan Defter ve Belgelerin İbraz Edilememesi

Yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi genel nitelikteki afetler bazı kereler ibraz yükümlülüğünün konusunu oluşturan muhafaza altındaki defter ve belgelerin yanmasına, zarar görmesine veya kaybolmasına neden olabilmektedir. Keza, afet boyutunda olmayıp sadece bir veya birkaç mükellefi etkileyen boyutlarda meydana gelen yangın ve su basması gibi kazalar sonrasında da ibraza konu defter ve belgeler zayi olabilmektedir. Genel nitelikte olmayan, idare tarafından bilinmesine imkan olmayan ve vergisel işlemlerin süresi içerisinde yerine getirilmesinin engelleyen bu tip kazaların ve bunların devam ettiği sürelerin ödevliler tarafından kanıtlanması zorunludur²⁴⁰.

Vergi hukuku açısından her ne kadar mücbir sebeplerin sayıldığı VUK'un 13'üncü maddesinin ikinci bendinde 'afet' ifadesi kullanılmış olsa da, madde metninin sonunda 'gibi haller' ifadesi yer aldığından mücbir sebep hallerine kanun metni üzerinde bir sınırlama getirilmediği anlaşılmaktadır. Esasen herhangi bir olayın vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi açıdan mücbir sebep hali oluşturup oluşturmadığı vergi idaresinin uhdesindedir. Vergi idaresi takdir yetkisini kullanarak ödevlinin mücbir sebep iddiasını kabul etmemişse vergi yükümlülükleri yargı organlarına başvurulabilirler. Sonuçta, yargı organlarının mücbir sebep hali olarak kabul ettiği olayların mücbir sebep kapsamında değerlendirileceği tabiidir²⁴¹.

²³⁹ Aydemir, **a.g.m.**, s.184.

²⁴⁰ Çağan, **a.g.e.**, s.146.

²⁴¹ Mehmet Yolcu, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler ve Mücbir Sebep Kapsamında Değerlendirilen Haller", **Vergi Raporu**, S.144, Eylül 2011, s. 17. Sadece defter ve belgelerin bulunduğu ortamda çıkan

2.2.2.2.1. Defter ve Belgelerin Zayi Olduğunun Belgelendirilmesi Gerekliliği

Hangi şekilde olursa olsun, zayi olması dolayısıyla defter ve belgelerin ibraz edilememesinin vergisel açıdan mücbir sebep hali olarak nitelendirilebilmesi için daha önce de ifade edildiği üzere, durumun öncelikle ilgililerce ispat ve tevsik edilmesi gerekmektedir. VUK'ta mücbir sebep halinin mutlak surette zayi belgesi ile delillendirilmesi gerektiği yönünde bir hüküm bulunmamasına ve bu konuda TTK hükümlerine atıf yapılmamasına rağmen, defter ve belgelerin ziyaa uğradığının ispat ve tevsikinde zayi belgesi vergi idaresi tarafından aranan bir vesika haline gelmiştir²⁴².

Vuku bulan genel nitelikli afetler ile ilgili olarak geçmiş zamanda vergi idaresi tarafından yapılan düzenlemelerde zayi belgesine işaret edilerek mükelleflere yol gösterildiği görülmektedir²⁴³. Örnek vermek gerekirse, 1999 yılında Marmara Bölgesi'nde meydana gelen deprem nedeniyle defter ve belgeleri zayi olan mükellefler hakkında 282 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde²⁴⁴ açıklamalar yapılmış olup; bu kapsamdaki mükelleflerin durumlarını belgелendirmeleri gerektiği, TTK ve VUK'a

yangın veya oluşan su baskını vb. olumsuzluk dolayısıyla defter ve belgelerinin zayi olduğunu öne süren vergi yükümlüsünün bu iddiasını itfaiye raporu, polis tutanağı ve mahkemeden aldığı tespit kararı ile kanıtlaması karşısında, vergi idaresinin meydana gelen olayda kasıt olduğuna dair bir şüphesi veya itirazı varsa bu savın idare tarafından yemin dışında herhangi bir ispat aracıyla ortaya koyması gereklidir. Bkz. Davut Altun, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Lebib Yalkın**, Sayı:130, Ekim 2014, s. 214; Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, "İdari ve Yargısal Açıdan Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu'nda Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Vergi Dünyası**, S.357, Mayıs 2011, s. 157-160.

²⁴² Hatipoğlu, Parlar, **a.g.e.**, s. 201. Bu uygulamadan farklı olarak, özel tüketim vergisi indirilmiş yakıt alım defterinin zayi olması halinde defteri tutmakla yükümlü kullanıcının Türkiye genelinde yayımlanan ulusal bir gazeteyle verdiği ilanla birlikte, defterin zayi olduğu günü takip eden 15 gün içerisinde yakıt alım defterini onaylayan liman başkanlığına başvurması yeterli bulunmuştur. Ancak, Bu başvuru üzerine liman başkanlığı, yakıt alım defterine sistem üzerinden bloke koymakta ve yakıt alım defteri zayi olan deniz aracı ile ilgili olarak deniz yakıtı kullanıcısı vergi dairesi tarafından vergi incelemesine sevk edilmektedir (ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği md. 1.5.3).

²⁴³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 12.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-944 sayılı özelgede, su baskını sonucu zayi olan kanuni defterlerdeki bilgilerin ayrıca şirketin bilgisayar kayıtlarında yer alması halinde bu kayıtların ispat edici defter, belge ve vesika olarak kabulünün mümkün bulunmadığı ve fakat zayi olduğu ilgili mahkeme kararı ile ispatlanan defterlerin yerine kullanılacak yeni defterlerin kullanılmaya başlanılmadan önce tasdik ettirilmesi halinde bu defterlerin VUK'un defter tutma hükümlerine uygun olarak tutulmuş defterler olarak kabul edileceği, ayrıca, bilgisayar kayıtlarında yer alan defterlere ilişkin bilgilerin yeni tasdik edilen defterlere yazılmasının mümkün olduğu şeklinde görüş bildirilmiş olup; kanuni defterleri zayi olan bir mükellef için bir nevi telafi yolu açılmıştır. Akt: Ayşe Gınalı, "Defter ve Belgelerin Zayi Olması", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.275, Mart 2011, s. 126.

²⁴⁴ 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göre tutulması ve tasdiki zorunlu defterleri ile kullanmak mecburiyetinde bulunduğu belgelerini kaybeden mükelleflerin durumu öğrendikleri tarihten itibaren 2 ay içinde yetkili mahkemeden kendilerine bu durumu tespit eden bir belge verilmesini isteyebilecekleri belirtilmiştir.

Aynı şekilde, Danıştay'da alınan kararlarda da zayi belgesine çokça atıfta bulunulmuştur²⁴⁵. Bununla birlikte, DVDDK tarafından 2017 yılında alınan bir kararda,²⁴⁶ dava dosyasına sunulan zayi belgesi ve/veya diğer deliller göz önüne alınarak, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle vergi idaresine ibraz edilip edilemediğinin, yargı yerlerince her uyuşmazlıkta ayrı ayrı değerlendirilerek karar verilmesi gerektiği; mükelleflerin, defter ve belgelerin zayi olduğu hususunu, Ticaret Mahkemesinden alacakları zayi belgesi ile ispat edebilecekleri gibi diğer resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebilecekleri belirtilmektedir.

Yine, Yargıtay'da intikal eden uyuşmazlıklarda²⁴⁷ da, ilgili mahkemeye müracaat edilerek usulünce alınmış bir zayi belgesinin de bulunmaması karşısında;

²⁴⁵ Örnek olarak bkz. Danıştay 9. Dairesi'nin 14.06.2017 tarih ve E:2014/7292-K:2017/5862 sayılı kararı, Danıştay 3. Dairesi'nin 09.11.2010 tarih, E:2009/1466-K:2010/3512 sayılı ve 05.12.2011 tarih, E:2009/4449-K:2011/7335 sayılı kararları, Danıştay 4. Dairesi'nin 17.02.2011 tarih ve E:2010/1501,K:2011/792 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 24.04.2019.

²⁴⁶ Bkz. DVDDK'nın 13.12.2017 tarih ve E:2017/428-K:2017/636 sayılı kararı. Ayrıca kararda "... Davacı şirketin arşiv olarak kullandığı binanın su basması nedeniyle, defter ve belgelerinin okunamaz ve kullanılamaz durumda olduğu, gerek Jandarma Karakol Komutanlığı, Zabıta Amirliği ve İtfaiye Müdürlüğü tarafından düzenlenen tutanaklarla, gerek Sarıyer 2. Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporla ortaya konularak, 213 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi uyarınca mücbir sebep halinin varlığının ispatlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda davacıdan, defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceği gibi katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen davacının, indirim uygulama koşullarından ikincisi olan, indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğü de bulunmamaktadır." denilmektedir. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 24.04.2019.

²⁴⁷ Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 20.11.2018 tarih ve E:2016/4850-K:2018/9294 sayılı ve 26.02.2018 tarih ve E:2017/6614-K:2018/1687 sayılı kararı, Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 26.04.2016 tarih ve E:2016/3444-K: 2016/3760 sayılı kararı. Bu konuda Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 15.02.2010 tarih ve E:2007/3959-K:2010/3134 sayılı ve 03.04.2012 tarih ve E:2012/3546-K:2012/4614 sayılı kararlarında özetle, sanığın defter ve belgelerin ibrazına ilişkin sürenin bitimine bir gün kala yandığını savunması karşısında; yangın raporu ve tutanakta ne tür belgelerin yandığından bahsedilmemesi, şirkete ait defterlerin koğuş olarak kullanılan yerde bulundurulması, sanık tarafından hukuk mahkemelerinden usulüne uygun alınmış bir zayi belgesinin olmaması gözetilerek, yangının mahiyeti, defter ve belgelerin yanıp yanmadığı yöntemince araştırılarak sonucuna göre karar verilmediğinden ilk derece

soyut beyana dayanan durumların mücbir sebep ya da irade dışı zayi olmayı kanıtlayıcı kuvvet ve nitelikte olmadığı yönünde yaklaşım sergilendiği görülmektedir. Hatta bazı kararlarda²⁴⁸, ileri sürülen mücbir sebebin varlığının ve niteliğinin kuşkuya yer bırakmayacak biçimde belirlenmesi bakımından, savunmada beyan edilen zayi belgesi talebine ilişkin dava dosyasının getirtilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örnekleri dosya arasına konulup, konuyla ilgili kişiler tanık sıfatı ile dinlenilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği şeklinde de hüküm kurulmuştur.

Kağıt ortamında tutulan defter ve düzenlenen belgelerin muhafaza edilmesinde yaşanan zorluklar karşısında; elektronik, manyetik ve optik ortamlarda arşivlenebilen elektronik defter ve faturaların yükümlülere muhafaza ve ibraz etme noktasında kolaylıklar getirdiği açıktır. Bununla beraber, elektronik defterlere ait kayıtların bozulması, silinmesi, zarar görmesi, işlem görememesi halleri ile olağanüstü durumların meydana gelmesi de ihtimal dahilindedir. Böyle bir durumda kağıt ortamındaki defterlerin zayi olması durumunda öngörülen süreç ve işlemlerin elektronik ortamda tutulan defterler için de gerçekleştirilmesi gerekmektedir²⁴⁹.

mahkemelerinin kararları bozulmuştur. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 23.04.2019.

²⁴⁸ Bkz. Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 21.09.2016 tarih ve E:2016/6414-K:2016/5653 sayılı kararı, Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 23.12.2015 tarih ve E:2015/21359-K:2015/9096 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 23.04.2019.

²⁴⁹ 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği (3 Sıra No.lu Tebliğ ile güncellenmiş hali) md. 7.1. uyarınca “e-Defter tutanlar, Vergi Usul Kanununda belirtilen “Mücbir Sebep” halleri nedeniyle e-Defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Başkanlıktan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde, söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip, zayi belgesi ile birlikte durumun Başkanlığa yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayi olan e-Defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir.”

2.2.2.2.2. Defter ve Belgelerin Ziyaa Uğradığının İspat Vesikası Olarak Zayi Belgesi

Zayi belgesinin alınmasına dayanak teşkil eden hüküm, 6102 sayılı TTK'nın 82'nci maddesinin yedinci fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, bir tacirin²⁵⁰ saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgelerin yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve yasal saklama süresi içinde ziyaa uğraması halinde, bu durumun öğrenildiği tarihten itibaren on beş gün içinde, tacir tarafından ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesine kendisine zayi olayını tevsik edici bir belge verilmesi için hasımsız olarak dava açılabilir. On beş günlük dava açma süresinin geçmesi hak düşürücü nitelikte olduğundan hakim tarafından re'sen dikkate alınmaktadır²⁵¹.

6100 sayılı HMK'nın 382'nci maddesinin ikinci fıkrasının (e) bendine göre, ticarî defterlerin ziyai halinde belge verilmesi ticari hukukundaki çekişmesiz yargı²⁵² işleri arasında sayılmıştır. TTK md. 5'te ise, ticari nitelikteki çekişmesiz yargı işlerine asliye ticaret mahkemesinin bakmakla görevli olduğu; asliye ticaret mahkemesi

²⁵⁰ Zayi belgesi istenilmesi için tacir olma mecburiyeti bulunmamaktadır. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 32/k maddesine göre, dernekler tarafından tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin, gerekli dikkat ve özen gösterilmiş olması şartıyla elde olmayan bir nedenle okunamayacak hâle gelmesi veya kaybolması hâlinde, dernek yöneticilerinin öğrenme tarihinden itibaren on beş gün içinde dernek merkezinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesine zayi belgesi almak için dava açma zorunluluğu vardır.

²⁵¹ Rüknettin Kumkale, "Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Mevzuatlar Açısından Zayi Belgesi Alınması", **Terazi**, Y.7, S.75, Kasım 2012, s. 68. 6102 sayılı HMK'nın 94'üncü maddesi uyarınca, kanunun belirlediği süreler kesindir ve kesin süre içinde yapılması gereken işlemi, süresinde yapmayan tarafın o işlemi yapma hakkı ortadan kalkmaktadır. Bu hususta, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 29.11.2010 tarih ve E:2009/5942-K:2010/12102, 10.02.2010 tarih ve E:2008/10015-K:2010/1416, 02.03.2010 tarih ve E:2008/11484-K:2010/2353 sayılı kararları emsal gösterilebilir. Diğer taraftan, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 17.04.2013 tarih ve E:2012/12713-K:2013/7558 sayılı kararında, 6102 sayılı TTK'ya göre çekişmesiz yargı işi kapsamında olan zayi belgesi verilmesi istemine ilişkin açılan hasımsız davaların, 6100 sayılı HMK'nın 103/ğ maddesi uyarınca adli tatil içerisinde de görülebilir mahiyette olduklarından yine HMK'nın 104'üncü maddesi uyarınca sürelerin adli tatil içerisinde de işleyeceğine hükmetmiştir. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 28.04.2019.

²⁵² Çekişmesiz yargı, HMK md.382 ila 388 arasında düzenlenmiştir. Çekişmesiz yargıda karşı taraf yoktur. İlgili kavramı esas olup; ilgililer, çekişmesiz yargı sonunda verilen kararla hukuki durumları etkilenen kişi veya kişilerdir. Ayrıca, çekişmesiz yargıda bir uyuşmazlık söz konusu değildir. Dolayısıyla, uyuşmazlık içerisinde bulunan bir kişi yoktur. Bilgi için bkz. Sami Karahan, **Ticari İşletme Hukuku**, 27.bs., Mimoza Yayınları, Konya, 2015, s. 77,78.

bulunmayan yargı çevrelerinde asliye hukuk mahkemesince davaya devam olunacağı hüküm altına alınmıştır²⁵³.

Zayi belgesi talebinde bulunan yükümlünün defter ve belgelerini saklama hususunda gerekli özeni göstermiş ve tüm koruma tedbirlerini almış olması, ayrıca bu konuda kusurunun bulunmaması gerekmektedir²⁵⁴. Bu talebe ilişkin olarak yargı mercilerince en çok, beyan edilen mücbir sebep ile defter ve belgelerin kaybolması arasında zaman, mekan, sebep, sonuç ilişkileri yönünden hayatın olağan akışı içerisinde makul ve mantıksal bir ilişkinin kurulabilmesi ve iddia sahibinin samimi olup olmadığı üzerinde durulmaktadır²⁵⁵. Mahkemeye zayi belgesi için müracaat ederken, kayba yol açan olaya ilişkin delillerin (itfaiye tarafından tutulan tutanak, hasar tespit tutanağı, hırsızlık durumunda polis tarafından düzenlenecek olay yeri inceleme tutanağı ve benzeri) yanı sıra hangi defter ve belgeler için zayi belgesi istenildiğinin de belirtilmesi gereklidir. Aksi takdirde, neyin zayi olduğunun tevsiki mümkün olmayacaktır²⁵⁶.

Zayi belgesi talebinin mahkeme tarafından reddedilmesi halinde, 6102 sayılı HMK'nın 387'nci maddesine istinaden yükümlü tarafından kararın öğrenilmesinden itibaren iki hafta içinde bölge adliye mahkemelerinin görevli hukuk dairelerine istinaf yoluna başvurulabilmektedir.

Bu noktada, değinilmesi gereken bir husus da kullanılmamış (boş) faturalar ve tasdik edilmemiş defterler için zayi belgesi istenilip istenilemeyeceğidir. TTK'nın 82/6'ncı maddesinde saklama süresinin muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlayacağı, 82/7'inci maddesinde ise zayi belgesi talebinin saklamakla yükümlü olunan defter ve belgeler için yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, doldurulmamış bir fatura henüz geçerli bir özel belge konumuna gelmediği için

²⁵³ Görevli mahkeme ile ilgili olarak bkz. Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 13.05.2014 tarih ve E:2370-K:2014/9121 sayılı, 03.06.2013 tarih ve E:2012/13309-K:2013/11544 sayılı kararları. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 20.04.2019.

²⁵⁴ Önder Topal, **Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2015, s.64.

²⁵⁵ Karahan, **a.g.e.**, s.307. Soner Altaş, "Zayi Belgesi Talep Ederken Nelere Dikkat Edilmelidir?", **Mali Hukuk**, C.9, S.97, Ocak 2013, s. 62.

²⁵⁶ Hasan Aykın, "Defter ve Belgelerim 'Zayi Oldu', 'Çalındı', 'Kayboldu'. Ne Yapmalıyım?", (Çevrimiçi) <https://vergidosyasi.com/2017/02/03/calinan-kaybolan-zayi-olan-defter-ve-belgeler-icin-yapilmasi-gerekenler>, Son Erişim : 29.09.2018.

saklama süresi başlamayacağından boş fatura için zayi belgesinin istenilmesi mümkün olmayacaktır²⁵⁷. Yargıtay'ın istikrar kazanmış kararları da bu yöndedir²⁵⁸.

Yine öğretide, tasdik edilmemiş defterler için zayi belgesi verilmemesi gerektiğinin savunulduğu görülmektedir. Şöyle ki, defterler ancak yasalara uygun olarak tutulduklarında sahipleri lehine delil olabilirler. Defterlerin onaylanmamış olması halinde yasalara uygun şekilde tutulmadıklarından bahisle özensiz davranarak kendilerine düşen yükümlülükleri yerine getirmeyen ödevlilere bir de zayi belgesi verilerek daha güçlü bir hukuki durum kazanmalarını sağlamak onları ödüllendirmek anlamına gelmektedir²⁵⁹.

Diğer taraftan, 6102 sayılı HMK'nın 388'inci maddesinde, çekişmesiz yargı kararlarının maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeyeceği belirtildiğinden zayi belgesi verilmesine ilişkin mahkeme kararları kesin kanıt oluşturmadığı gibi aksi iddia ve ispat edilebilir²⁶⁰. Nitekim, DVDDGK'ya intikal eden bir uyuşmazlıkta²⁶¹,

²⁵⁷ Bülent Sezgin, “Zayi Olan Boş Faturalar İçin Mükellefler Veya Vergi Sorumluları Neler Yapmalıdır?”, **Mali Çözüm**, S.105, Mayıs-Haziran 2011, s. 186; Altaş, **a.g.m.**, s.56.

²⁵⁸ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 23.01.2006 tarih ve E:2005/442-K:2006/365 sayılı, 08.05.2006 tarih ve E:2005/5235-K:2006/5347 sayılı ve 24.06.2010 tarih ve E:2010/5277-K:2010/7371 sayılı kararlarında, boş fatura koçanları çalınan, afet sonucu yok olan veya kaybolan yükümlülerin zayi belgesi talepleri dava açılmasında hukuki yararlarının bulunmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Ancak, kullanılmamış faturaların art niyetli kişilerin eline geçmesi neticesinde sahte fatura düzenlenmesi gibi yükümlü aleyhine sonuç doğurabilecek fiillerin işlenmesi ihtimaline karşı, serbest delil sistemi çerçevesinde itfaiye raporu, polis tutanağı vs. tevsik edici belgelerle zayi olan faturalar ile söz konusu olay arasında ilişkilendirme yapılması, bağlı olduğu vergi dairesini yazılı olarak haberdar edilmesi vb. önlemler alınabilir. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 05.05.2019.

²⁵⁹ Karahan, **a.g.e.**, s.309. Ayrıca bkz. İstanbul Anadolu 10. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 19.02.2019 tarih ve E:2019/271-K:2019/171 sayılı kararında, Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 20.11.1992 tarih ve E:1991/3729- K:1992/10671 sayılı kararındaki "*Ticari defterlerini onaylatmayan tacirlerin Türk Ticaret Kanunu'nun 68. maddesinin dördüncü fıkrasında sözü edilen zayi belgesini alma imkanları bulunmamaktadır.*" hükmüne atıfta bulunulmak suretiyle gerekli tasdikler yaptırmayan tacirlerin zayi belgesi alamayacakları hükme bağlanmıştır. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 05.12.2019.

²⁶⁰ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 17. bs., Bankacılık Ens. Yayınları, Ankara, 2012, s. 343; Yaşar Karayalçın, **Ticaret Hukuku Dersleri: I.Giriş-Ticari İşletme**, 2.bs., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yay., Ankara, 1960, s.354; Bumin Doğrusöz, “Zayi Belgesi”, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/zayi-belgesi>, Son Erişim : 19.09.2019; Yolcu, **a.g.e.**, s.18.

²⁶¹ DVDDGK'nın 17.04.2009 tarih ve E:2008/711-K:2009/1950 sayılı kararında, Vergi Mahkemesince (...) Asliye Hukuk Mahkemesi'nden istenmesi üzerine gönderilen (...) tespit dosyasının incelenmesinden, bilirkişi raporundaki tespitlerin yetersiz olduğu ve defter ve belgelerin mükellefin kusura bulunmadan zayi olduğunun somut ve doyurucu delillerle ispatlanamadığı sonucuna varıldığından bahisle gerçekte herhangi bir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini ibraz etmeyen ve indirim hakkını kanıtlayamayan davacının, katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi nedeniyle yapılan vergilendirmede hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Ret kararı Danıştay 9. Dairesi tarafından davacının yasal defter ve belgelerinin zayi

çekişmesiz yargı kararı niteliğinde olan zayi kararının uyulması zorunlu bir niteliğinin olmadığı ve takdiri delil²⁶² olarak dikkate alınması gerektiğine hükmedilmiştir²⁶³.

2.2.2.2.3. Zayi Belgesiyle Tevsik Edilen Mücbir Sebep Hallerinde İbraz ve İspat Mecburiyetlerinin Ortadan Kalkması

VUK'ta mücbir sebep hallerinin, bir etken olarak yalnızca sürelerin işlememesine ve vergi cezası kesilmemesine yol açtığına hüküm altına alınması karşısında, diğer vergisel ödevler bakımından ne tür etkilerinin olduğuna değinilmemiş olması, vergi idaresi ve yargı organları arasında zaman zaman yorum farklılıklarının oluşmasına sebep olmaktadır.

olduğuna ilişkin yargı kararları bulunduğu ve yargı kararları üst yargı yerince bozulmadığı sürece aksine değerlendirme yapılması mümkün olmayan kesin delil niteliğinde olduğundan, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle ibraz edilemediğinin kabulünün gerektiği gerekçesiyle bozulmuşsa da Vergi Mahkemesi kararında ısrar etmiştir. Davacının temyizi sonrasında ise Genel Kurul, defter ve belgelerin zayi olduğuna ilişkin kararın bilirkişi raporlarındaki tespitler uyarınca verildiğini ve kararda; yağmur suyu basmasının ne şekilde olduğu yolunda herhangi bir saptama bulunmadığını, adli yargı mercilerince verilen çekişmesiz yargı kararı niteliğindeki zayi kararının yargı yeri aracılığıyla ve tespit isteyen tarafından tespiti istenen şekliyle saptandığını, buna karşılık çekişmeli yargı açısından ise zayi kararının tespit isteyen tarafından kanıt olarak konulması halinde, zayi kararı veren yargı yerlerinin tespit ve dayanaklarının incelenen davaya etkisi yönünden takdiri delil niteliğinde olduğunu gerekçe göstererek ısrar kararını onamıştır. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 05.05.2019.

²⁶² Takdiri delil sisteminde, uyumsuzluk konusu olayın ispatında her türlü delil sayı ve nitelik yönünden sınırlandırılmaksızın (delil serbestliği ilkesi) ve hakimın görüş, tecrübe, bilgi ve sorumluluk bilincine göre serbestçe (delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi) takdir edilmektedir. Takdiri delillerin hakimi bağlayıcı niteliği bulunmamaktadır. Özellikle re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi ve ceza yargılaması alanlarında hakim, takdiri delillere bağlı kalmadan serbestçe delil araştırması yapabilir. Bilgi için bkz. İsmail Ercan, **Medeni Usul Hukuku**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, ss.282-285.

²⁶³ Benzer bir durum, kendisine kanunla tanınmış olan adli bilirkişilik görevini bilimsel kıstas ve tespitler ışığında, tarafsız ve güvenilir şekilde icra etmek; gerçeğin ortaya çıkmasına ve adaletin tecellisine mümkün olan en hızlı şekilde katkı sağlamak misyonuyla hareket eden Adli Tıp Kurumu tarafından düzenlenen raporlar için de geçerlidir. Bazı Yargıtay kararlarında Adli Tıp Kurumu raporlarının yetersiz bulunması durumunda, başka bilirkişi kurullarından rapor alınması öngörülmüştür. Örneğin, Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin 16.03.2006 tarih ve E:2005/6060-K:2006/10174 sayılı kararında: "Adli Tıp İhtisas Dairelerince verilen raporlar mahkemece bağlayıcı değildir. Doktor veya hastane hatasından kaynaklanan bir olayda doktorun özen borcunu gerektiği gibi yerine getirip getirmediği konusunda Adli Tıp raporunda gerekçeli ve aydınlatıcı bir açıklama olmaması karşısında, mahkemece, konusunda uzman üniversite öğretim üyelerinden oluşturulacak bilirkişi kurulu aracılığı ile davacıya ait tüm raporlar incelenerek, davalının özen borcunu yerine getirip getirmediğinin, bir kusur olup olmadığının tespiti istenmeli ve sonucuna göre bir karar verilmelidir" denilmiştir. Yine, Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin 06.03.2003 tarih ve E:2002/13959- K:2003/2380 sayılı kararında, "İçeriği yönünden inandırıcı ve tatminkâr olmayan Adli Tıp Kurumu raporuna dayanılarak hüküm kurulamaz. Bu nedenle, üniversiteden seçilecek uzmanların oluşturduğu bilirkişi kurulundan rapor alınmalıdır." denilmektedir. Bkz. Ahmet Çelik, "Adli Tıp Kurumu'na Başvurmak Zorunlu Değildir", (Çevrimiçi) http://www.tazminathukuku.com/dosyalar/369_adli-tip-kurumu-hakkinda.pdf, ss.1-3, Erişim Tarihi : 09.04.2019.

Yasal defter ve belgelerin ziyaa uğradığı hususunun, muteber bir vesika olan zayi belgesi ile tevsik edilmesi, idare açısından defter ve belgelerin asıllarının ibraz mecburiyetini ortadan kaldıran bir durum olarak nitelendirilmekte ise de; idareye göre, yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesine gerekçe olarak zayi olduklarına dair mahkeme kararı sunulması, ilgili dönem vergi indirimlerinin doğruluğunu ispat yükümlülüğünü değiştirmeyeceğinden indirim konusu yapılan vergilere ilişkin alış belgeleri suretlerinin temin edilerek ibraz edilmesi noktasında mükelleflerin yükümlülükleri devam etmektedir. Kanaatimizce idarenin bu yönde bir tutum içerisinde olmasının altında, ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde hazine yararını koruma güdüsü yatmaktadır. Nitekim VUK md. 3/B uyarınca, olayın özelliğine göre normal ve alışlagelmiş olmayan bir durumun öne sürülmesi halinde ispat külfeti bunu öne süren tarafa yüklenmiştir. Acaba bu ilke doğrultusunda, normal ve mutad bir durum olarak özümselemeyecek -aynı zamanda idarenin hiçbir tesirinin bulunmadığı- defter/belge zayiatında da vergi indirimlerinin doğruluğunun ispatı mükelleflere ait olmalı mıdır?

Özellik arz eden bu konuyla ilgili olarak mahkemeye intikal eden uyuşmazlıklar genel olarak KDV indirimleri ile ilgili olup; yakın zamana kadar yargı makamlarının da tam bir görüş birliği içinde olmadığı gözlenmekteydi. Şöyle ki; yasal defter ve belgeleri zayi olan ve bu durumu zayi belgesi ile tevsik eden mükellefler tarafından indirim konusu yapılan KDV'nin (KDV Kanunu md. 34'teki KDV'nin alış belgesinde gösterilme ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilme şartlarının yerine getirildiğinin ispat edilememesi nedeniyle) vergi idaresi tarafından kabul edilmemesi sonrasında davaya konu edilen tarhiyatlar bazı ilk derece mahkemelerinde reddedilebilmekteydi²⁶⁴. Vergi mahkemeleri buna, mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemeyen ve elinde zayi belgesi de bulunan davacının, KDV Kanunu md. 34'te belirtilen şekil şartlarını gerçekleştirememesinin indirime engel olmadığını, vergilendirmede gerçek durumun esas alınması gerektiğini,

²⁶⁴ Bkz. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi'nin 21.04.2011 tarih ve E:2009/24-K:2011/1066 sayılı ; Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nin 19.06.2008 tarih ve E:2008/305-K:2008/929 sayılı kararları. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 06.05.2019.

davacının indirim konusu yaptığı KDV'nin gerçekte ödenip ödenmediği yolunda vergi idaresince de bir incelemeye gidilmediğini gerekçe göstermekteydi.

Buna karşılık temyiz istemlerini inceleyen Danıştay ise, vergi idaresinin uygulamasına paralel bir yaklaşım sergileyerek KDV indirimi için gerekli şekil şartlarının yerine getirildiği noktasında, zayi belgesiyle tevsik edilse dahi mücbir sebep halinin mükellefleri ispat sorumluluğundan alıkoymayacağını, davacı tarafından mal alınan işletmeler nezdinde gerekli girişimlerde bulunulup temin edilebilen alış faturalarının inceleme elamanına ibraz edilmesi suretiyle kanıtlama yükünün yerine getirilebileceğini gerekçe göstererek ilk derece mahkemesi kararlarını bozabilmekteydi²⁶⁵. Vergi mahkemelerinin ilk kararlarında ısrar etmeleri nedeniyle dava dosyalarının intikal ettiği DVDDK'nın bu husustaki istikrar kazanmış içtihadı ise yukarıda bahsi geçen durumda olan mükelleflerin ispat ve ibraz yükümlülüklerinin ortadan kalktığı yönündeydi²⁶⁶. Danıştay daireleri ile DVDDK arasında oluşan bu içtihat aykırılığının, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi amacıyla Danıştay Başkanı'nın istemi üzerine, konu Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nda görüşülmüş ve söz konusu içtihat farklılığının DVDDK'nın 13.12.2017 tarih ve E:2017/428-K:2017/636 sayılı kararı²⁶⁷ doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmiştir²⁶⁸.

²⁶⁵ Bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 26.01.2017 tarih ve E:2016/13674-K:2017/278 sayılı, Danıştay 9. Dairesi'nin 18.09.2017 tarih ve E:2015/2325-K:2017/6128 sayılı, 04.02.2013 tarih ve E:2011/6202-K:2013/58 sayılı, 18.05.2016 tarih ve E:2013/8285-K:2016/4600 sayılı kararları ile Danıştay 4. Dairesi'nin 23.09.2010 tarih ve E:2008/7383-K:2010/4699 sayılı, 14.06.2017 tarih ve E:2016/1229-K:2017/5294 sayılı kararları. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 06.05.2019.

²⁶⁶ Bkz. DVDDK'nın 13.12.2017 tarih ve E:2017/428-K:2017/636 sayılı, 09.04.2014 tarih ve E:2013/182-K:2014/224 sayılı, 30.12.2014 tarih ve E:2014/345-K:2014/1246 sayılı kararları. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 06.05.2019.

²⁶⁷ DVDDK'nın bu kararının son kısmı şu şekildedir “...davacıdan defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceği gibi katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen davacının, indirim uygulama koşullarından ikincisi olan, indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğü de bulunmadığından, ibraz ödevinin yerine getirilmediği gerekçesiyle yapılan tarhiyata karşı açılan dayayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.” (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 09.05.2019.

²⁶⁸ DİBK'nın vermiş olduğu kararın gerekçesinde “... katma değer vergisi indiriminden yararlanmış bir mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığının tespiti amacıyla, defter ve belgelerinin ibrazı istenildiğinde, 213 sayılı Kanun'da tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayi olan bir mükellefin, ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemez. Böyle bir nedenden dolayı, ibraz ödevini yerine getirmeyen mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi hukuka uygun düşmeyecektir. Defterlerle birlikte zayi olan ve katma değer vergisi indirimine esas olan alış belgelerinin, alış yapılan mükelleflerden temin edilerek inceleme elemanına veya mahkemeye ibrazını beklemek de gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Zira,

Bize göre, yasal defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin nasıl bir yol izlemeleri gerektiği hususunda en azından genel tebliğ seviyesinde bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır. Her ne kadar ticaret hukukunda bu konuya ilişkin olarak düzenlemeler mevcut olsa da, TTK'daki hükümlerin vergi hukuku açısından bağlayıcı olup olmadığı hakkında mükellefler, vergi idaresi ve idari yargı arasında görüş farklılıkları oluşmaktadır. Bilhassa, defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin bu durumlarını yalnızca zayi belgesi ile mi tevsik edebilecekleri, itfaiye, polis, jandarma vb. mercilerden alınan raporların vergi idaresi nezdinde geçerli ve yeterli olup olmadığı, defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin ibraz ve ispat yükümlülüklerinin nasıl bir hal aldığı gibi hususlar yoruma açık konulardandır. Kanaatimizce mükellefler, defter ve belgelerinin zayi olduğu hususunu, zayi belgesiyle ile ispat edebilecekleri gibi olayın özelliğine göre diğer resmi makamlardan temin edecekleri hukuken itibar edilebilir nitelikteki sair belgelerle de ispat edebilmelidir.

Diğer taraftan belirtmek gerekirse, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle zayi olması durumunda ispat ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin sorumluluğun mükellef ve idare arasında paylaşılması gerektiği görüşündeyiz. Bu durumdaki mükelleflerin basiretli bir tacirden beklenen özenli çabayı göstererek alış ve gider belgelerinin birer örneklerini veya bir listesini inceleme elemanına ibraz etmeleri; inceleme elemanının ise, bir yandan belge örneklerini dikkate alarak bütün KDV indirimlerinin reddi yoluna gitmemesi diğer yandan da bu belgeler üzerinde karşıt inceleme yapmak suretiyle gerçek mahiyetin saptanmasına çalışması isabetli olacaktır.

2.2.3. Kişinin İradesi Dışında Meydana Gelen Mecburi Gaybubetler

Gaybubet, ortada bulunamama ve yokluk anlamlarına gelmektedir²⁶⁹. Gaybubet durumunun mücbir sebep hali olabilmesi için kişinin iradesi dışında ve mecburî olarak meydana gelmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, askere alınmayı bir gaybubet hali

alın yapılan mükelleflerin bazen faaliyetini terk etmeleri ve bulunamamaları, bazen de belge asıllarını vermemeleri gibi sebeplerle bu belgeler temin edilememektedir. Dava aşamasında mahkemece, bu belgelerin temin edilmesinin davacıdan istenildiği durumlarda, alın yapılan mükelleflerin defter belge saklama yükümlülük süresi de çoğu zaman dolduğundan, istenilen belgelerin temin edilmesi imkansız hale gelmektedir.” denilmektedir.

²⁶⁹ Yılmaz Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s.228.

olarak değerlendirenler²⁷⁰ olduğu gibi, askere alınmanın önceden belli olması ve mükellefiyet ödevlerinin atanacak bir temsilci veya vekil eliyle yürütülebileceği de ileri sürülmektedir²⁷¹. Bununla birlikte, sağlık tedbirleri dolayısıyla bir bölgede uygulanan karantina nedeniyle giriş çıkışların yasaklanması, başkaları tarafından kaçırılmış veya zorla alıkonulmuş olması, doğal afete maruz kalan mükellef veya vergi sorumlusunun bir yerde mahsur kalması nedeniyle kendisinden haber alınamaması halleri de mücbir sebep olarak kabul edilebilir²⁷². Diğer mücbir sebep hallerinde olduğu gibi bu tür gaybubet hallerinde de somut olayın şartlarına göre durumun ispat vesikalarıyla belgelendirilmesi ve gerekçenin vergi idaresince kabul görmesi kaydıyla ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemenin cezai yaptırımları ile karşılaşılmayacaktır.

2.2.4. Defter ve Belgelerin Sahibinin İradesi Dışındaki Nedenlerle Elinden Çıkmış Olması

Mükellef ve vergi sorumlularının defter, belge ve kayıtlarını esas itibarıyla kendi işyerlerinde bulundurmaları ibraz yükümlülüğünün doğrudan ve ivedilikle yerine getirilmesini kolaylaştırmaktadır. Buna karşılık bazı durumlarda, yükümlülerin kendi iradeleri dışındaki nedenlerle defter ve belgelerine ulaşma imkanları ortadan kalkmaktadır²⁷³. Bu durumlardan biri, mükellef veya vergi sorumluları ile meslek mensubu muhasebeciler arasındaki sorunlar veya muhasebecilerden kaynaklanan problemler nedeniyle defter ve belgelerin muhasebeciler tarafından hazır bulundurulmamasıdır. Esasen, muhasebeciler mükellefin ödevleri bakımından vergi idaresine muhatap veya idareye karşı sorumlu değildir. Dolayısıyla, muhasebecinin şahsıyla ilgili mücbir sebepler mükellef açısından geçerli olmayacaktır²⁷⁴.

Diğer taraftan, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in²⁷⁵ 26'ncı maddesinde, ücretin ödenmemesi ve meslek mensubuna tevdi edilen belgelerin sağlıklı ve güvenilir

²⁷⁰ Adil Nas, "Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler", **Vergi Dünyası**, Sayı:353, Ocak 2011, s.106;

Özyer, **a.g.e.**, s. 66.

²⁷¹ Aydemir, **a.g.m.**, s. 185.

²⁷² M.Öncel, N.Çağan, A.Kumrulu, **Vergi Hukuku**, 25.bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2016, s. 121.

²⁷³ Ahmet Erol, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.103, Eylül-Ekim 2012, s. 211.

²⁷⁴ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 169.

²⁷⁵ 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olmaması gibi haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile tarafların aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilecekleri ve bu takdirde alınmış olan defter ve belgelerin bir ay içinde devir teslim tutanağı düzenlenmek suretiyle sahiplerine geri verileceğine dair düzenleme mevcut ise de, uygulamada anlaşmazlıklar yaşanabilmektedir. Bazı yargı kararlarında, dava konusu edilen bu tür uyuşmazlıkların mücbir sebep hali olarak kabul edilmediği görülmektedir²⁷⁶.

Defter ve belgelerin sahibinin iradesi dışında yok olduğu nedenlerden bir diğeri, hırsızlık ve kaybolma vakalarıdır. 6762 sayılı eski TTK'nın zayi belgesiyle ilgili hükmü düzenleyen 68'inci maddesinde yer almayan "hırsızlık", 6102 sayılı TTK'nın 82'nci maddesine defter ve belgelerin ziyaa uğrama sebeplerinden biri olarak eklenmiş olmasına rağmen, 6102 sayılı TTK'nın yürürlük tarihinden önceki yargı kararlarında da hırsızlık olayı 68'inci madde kapsamında göz önünde bulundurulmuş²⁷⁷, fakat ekseriyetle yükümlüler tarafından basiretli bir tacir olmanın ve muhafaza görevinin gerektirdiği dikkat ve ihtimamın gösterilmemesi, defterlerin hırsız açısından maddi bir değer ifade etmemesi nedeniyle öne sürülen olayların inandırıcı olmaması ve ticari hayatın akışına ters düşmesi gibi gerekçelerle zayi belgesi istemleri reddedilmiş veya dava konusu olaylar mücbir sebep hali olarak kabul görmemiştir²⁷⁸. Gerçekten de

²⁷⁶ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 07.10.2010 tarih ve E:2010/8686-K:2010/9845 sayılı kararında; kendisi dış hekimisi olan davacının, defter ve kayıtlarını tutması için anlaştığı muhasebecinin ölmesiyle defterlerinin kendi iradesi dışında başka muhasebecilere verildiğini, defterleri geri istemesine rağmen verilmediğini, bu kişiler hakkında suç duyurusunda bulunduğunu öne sürerek zayi belgesi verilmesini istemesine karşılık, mahkeme davacının talebinin TTK'da geçen zayi belgesi verilme şartlarını taşımadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Danıştay 7. Dairesi'nin 12.04.2004 tarih ve E:2001/4013-K:2004/963 sayılı kararında ise, "*Her ne kadar davacı şirket, muhasebeci tarafından alıkonulan defter ve belgelerini icra yoluyla geri aldığını belirterek buna ilişkin belge sunmuş ise de, mevzuatta defter ve belgelerin muhasebeci nezdinde muhafaza edileceğine ilişkin zorunluluk bulunmadığından, bu hususun mücbir sebep olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır.*" şeklinde bir açıklamaya yer verilmiştir. Yine, Danıştay 4. Dairesi'nin 21.10.2010 tarih ve E:2008/3231- K: 2010/5199, 29.04.2014 tarih ve E:2014/271-K:2014/2893 sayılı kararlarında, defter ve belge saklama ve ibraz yükümlülüğü olan, ispat yükü kendisine düşen ve fakat yasal defterlerinin muhasebecisinde olduğunu ileri süren davacı tarafından mücbir sebebin varlığına dair hukuken itibar edilebilecek herhangi bir belge ibraz edilmediğinden mücbir sebep hali olmadan defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek indirim hakkından yararlanmak için yasal koşullardan birini yerine getirmeyen davacı adına tarh edilen vergiler üzerinden kesilen üç kat vergi ziyai cezasında hukuka aykırılık bulunmadığından bahsedilmektedir. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 09.05.2019.

²⁷⁷ Özyer, **a.g.e.**, s. 67-69.

²⁷⁸ Beyoğlu Asliye Ticaret Mahkemesi'ne yapılan bir başvuruda davacı, vergi denetimi için işletme defterlerinin istenmesi üzerine defter, irsaliye ve faturaları Kadıköy'de bulunan muhasebecisine aracıyla götürdüğünü, saat erken olduğu için aracı park edip kahvaltıya gidip geldikten sonra aracın camının kırılarak defter ve belgelerin bulunduğu çantanın çalınmış olduğunu ileri sürerek zayi belgesi istemiştir. Ancak, mahkeme defter ve belgelerin korunmasında gerekli özenin gösterilmemiş olduğu

yükümlünün vergi denetiminden kaçmak için defterlerini çalınmış göstermesi ve bu konuda bir tertibin olduğunun anlaşılması durumunda mücbir halinin geçerli olmayacağı açıktır²⁷⁹. Buna karşılık, defterlerin hırsızlık veya başka nedenlerle kaybolmasında yükümlünün kusurunun olmadığı kanıtlandığı takdirde, mücbir sebebin varlığının kabulü gerekmektedir²⁸⁰.

Ekonomik hayatta karşılaşılan bir durum da daha önceden mahkemelere sunulmuş olmaları dolayısıyla defter ve belgelerin mükellef veya vergi sorumluları tarafından vergi idaresine ibraz edilememesi halidir ki böyle durumlarda mücbir sebebin oluştuğu yükümlülerce ileri sürülebilir. Gerçekten de mükellefin veya vergi sorumlusunun taraf olduğu bir davada, hukuk, iş veya ticaret mahkemeleri tarafından defter ve/veya belgelerin ibraz edilmesi talep edilmiş olabilir²⁸¹. Bu hususta bir Danıştay kararında²⁸², “...defter ve belgelerin Ankara 16. İş Mahkemesine sunulmuş olması nedeniyle ibraz edilemediği ileri sürülmüşse de bu durumun 213 sayılı Kanun’un 13’üncü maddesindeki ‘sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve belgelerin elden çıkması’ olarak kabul edilemeyeceği ...” şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak, Bölge Adliye ve Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Cumhuriyet Başsavcılıkları İdarî ve Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesine Dair Yönetmelik ‘in²⁸³ 260’ıncı maddesine göre, taraflardan birinin verdiği belgelerin iade edilmesini istemesi halinde; dava sonuçlanmamış veya verilen hüküm kesinleşmemiş

gereğesiyle davayı reddetmiş, söz konusu karar Yargıtay tarafından da onanmıştır (Yargıtay 11. Hukuk Dairesi’nin 02.02.2010 tarih ve E:2009/11302-K:2010/1126 sayılı kararı). Ayrıca bkz. aynı dairenin 14.10.2010 tarih ve E:2010/8975-K:2010/10234 sayılı, 11.10.2010 tarih ve E:2009/4188-K:2010/10073 sayılı, 10.06.2010 tarih ve E:2010/3411-K:2010/6684 sayılı kararları. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 22.01.2010 tarih ve E:2008/372-K:2010/12 sayılı kararı, Danıştay 9. Dairesi’nin 01.11.2011 tarih ve E:2008/2261-K:2011/7293 sayılı kararı. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 09.05.2019.

²⁷⁹ Veysi Seviğ, “Defterlerin Çalınması Mücbir Sebep Sayılır mı?”, **Yaklaşım**, S.106, Ekim 2001, s.32.

²⁸⁰ Ürel, **a.g.e.**, s. 134.

²⁸¹ TTK’nın 83’üncü maddesine göre, ticari uyumsuzluklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, re’sen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir. Aynı Kanun’un 85’inci maddesinde ise, malvarlığı hukukuna ilişkin olarak mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyumsuzluklarda, mahkemenin ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebileceği hükme bağlanmıştır.

²⁸² Danıştay 3. Dairesi’nin 26.04.2011 tarih ve E:2010/369-K:2011/1376 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 01.05.2019.

²⁸³ 06.08.2015 tarih ve 29437 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ise, mahkeme başkanı ya da yetkilendirdiği üyenin, hâkimin, Cumhuriyet başsavcısı veya yetkilendirdiği Cumhuriyet savcısının izniyle, belgelerin tasdikli suret veya fotokopisi dosyasına konulmak kaydıyla, istenilen belgeler yazı işleri müdürü veya görevlendireceği zabıt kâtibi nezaretinde ilgisine geri verilebilir. O halde, defter ve belgelerin mahkemeye sunulmuş olması mücbir sebebin varsayılması için yeterli değildir²⁸⁴. Bununla beraber, bir vergi tarhiyatının zamanaşımına uğraması veya yasal inceleme sürelerinin tükenebileceği ihtimali varsa defter ve belgelerin muhafaza edildiği yerde gerekli tetkiklerin yapılmasının usule uygun olacağı²⁸⁵ veya incelemenin türüne göre “Aslı Gibidir” onaylı²⁸⁶ defter ve belgelerle de ibraz yükümlülüğünün yerine getirilebileceği kanaatindeyiz.

Diğer taraftan, defter ve/veya belgelere mahkeme veya savcılık tarafından el konulmuş ya da VUK’taki kurallar çerçevesinde vergi incelemesine yetkili kişilerce teslim alınmış olabilir. Gerçekten de bazı durumlarda, mahkemeler tarafından alınan tedbir dolayısıyla yükümlülerin talebine rağmen defter ve belgeler üzerinde tasarruf etme olanağı kalmayabilir ki burada mücbir sebebin varlığını kabul etmek gerekir²⁸⁷. Nitekim, Danıştay’a intikal eden uyuşmazlıklarda, defter ve belgelerin mahkeme tarafından alıkonulmasının mücbir sebep hali olarak kabul edildiği görülmektedir²⁸⁸.

²⁸⁴ Akif Akarca, Mehmet Şafak, “ Mücbir Sebepler ve Vergileme”, (Çevrimiçi) <http://www.dunya.com/kose-yazisi/mucbir-sebepler-ve-vergileme/5240>, Son Erişim : 22.03.2019; Özbalcı, **a.g.e.**, s. 162.

²⁸⁵ Eğer dava Adli Yargı İlk Derece Hukuk Mahkemelerinde görülmekte ise, Bölge Adliye ve Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Cumhuriyet Başsavcılıkları İdarî ve Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesine Dair Yönetmelik hükmüne binaen zabıt kâtibinin gözetimi altında dava ile ilgili olanlar bunu ispatlamak kaydıyla başkan veya hâkimin ya da bu konuda yetkilendirdiği yazı işleri müdürünün izniyle dosyayı inceleyebilir (Yönetmelik Md. 202/1). Eğer dava Bölge Adliye Mahkemeleri Hukuk veya Ceza Daireleri’nde görülmekte ise, mezkur Yönetmelik’in ilgili hükmü uyarınca dosyanın bulunduğu aşamaya göre Cumhuriyet başsavcısı veya görevlendireceği Cumhuriyet savcısı, daire başkanı ya da görevlendireceği üyenin izni olmadan mahkeme evrakı kimseye gösterilemez (Yönetmelik Md.100/7).

²⁸⁶ Dava ister Adli Yargı İlk Derece Hukuk Mahkemelerinde ister Bölge Adliye Mahkemelerinde görülsün, önceki dipnotta geçen Yönetmelik hükmüne binaen davacı, davalı ve bunların vekilleri dava dosyasındaki veya elektronik ortamdaki bütün tutanak ve belgelerin onaysız fotokopi ya da çıktısını harçsız olarak alabilirler. Avukatların belge örneği alabilmeleri için vekâletnamelerinin bulunması zorunludur. Taraflar güvenli elektronik imza sahibi olmak koşuluyla UYAP Vatandaş veya Kurum Bilgi Sistemi vasıtasıyla tarafı oldukları dava ve işlere ait tüm evrakı inceleyebilir, örnek alabilirler (Yönetmelik Md. 202/3,6. Md.100/2,5).

²⁸⁷ Öncel, Çağan, Kumrulu, **a.g.e.**, s. 122.

²⁸⁸ DVDDK’nın 13.12.2017 tarih ve E:2017/534-K:2017/604 sayılı kararında “*Dosyanın incelenmesinden, davacının 2007 yılına ait yevmiye defteri ile defteri kebirinin 15.4.2011 tarihinde, davalı konumunda bulunduğu borca itirazın iptaline ilişkin bir dava nedeniyle Konya 1. Sulh Hukuk Mahkemesine sunulduğu, defter ve belge ibraz yazısının kendisine tebliğ edildiği 4.4.2012 tarihinden*

Vergi idaresi tarafından verilen bir özeldede²⁸⁹ de Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından el konulan defter ve belgelerin muhafaza altına alındığı tarihten, mükellefe iade edildiği tarihe kadar geçen sürenin mükellef açısından mücbir sebep hali olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Yine, inceleme elemanları tarafından dairede yapılan rutin incelemeler veya VUK'un 142'nci maddesine istinaden yapılan aramalı incelemeler dolayısıyla yükümlülerin defter ve belgeleri idare tarafından muhafaza altına alınmış olabilir²⁹⁰. O halde, mükellef veya vergi sorumlusu, istenildiğinde ibraz etmekle yükümlü olduğu defter ve belgelerini diğer memur veya makamlara kendi iradesi dışındaki bir nedenle sunamayacağından bu durum mücbir sebep hali kapsamında değerlendirilmelidir²⁹¹.

yaklaşık dört ay sonra defter ve belgelerin anılan Mahkeme tarafından 27.8.2012 tarihli tutanakla kendisine teslim edildiğinin anlaşılması karşısında, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesinin haklı bir sebebe dayandığı, bu durumda yukarıda değinilen hükümler kapsamında olayda re'sen tarh sebebinin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından, uyumsuzluk konusu cezalı tarhiyatın kaldırılması gerekirken davanın reddi yolunda verilen ısrar kararında hukuki isabet görülmemiştir." denilmektedir. Ayrıca bkz. Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 06.10.1998 tarih ve E:1997/3302-K:1998/3458 sayılı, 26.10.2010 tarih ve E:2009/7418-K:2010/5299 sayılı kararları, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 13.05.2019.

²⁸⁹ Maliye Bakanlığı tarafından verilen 11.10.2004 tarih ve B.07.0.GEL.032/3204-1031 sayılı özeldesi, (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr> , Erişim Tarihi : 01.05.2019.

²⁹⁰ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayımlanan 10.07.2015 tarihli Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge md. 12 uyarınca, inceleme yapılan mükellef nezdinde kaçakçılık suçunun işlendiğine ilişkin delil niteliğindeki defter ve belgeler mükellefe iade edilmez ve alıkonulur. Alıkonulan defter ve belgeler, düzenlenecek vergi suçu raporuna ilişkin ilgili rapor değerlendirme komisyonunun nihai değerlendirmesinin incelemeyi yapana iletildiği tarihten itibaren 15 gün içinde bir yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu yer vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır.

²⁹¹ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 30.12.2015 tarih ve E:2015/20814-K:2015/9693 sayılı kararında, "Sanığın temyiz dilekçesine eklediği 2012/68-1627 sayılı İstanbul 11. Vergi Mahkemesi kararına göre, sanıktan ibrazı istenen defter ve belgelerin bir vergi inceleme elemanında bulunduğu ve 17.11.2011 tarihinde incelemeye başlanıldığına dair tespit yapılmış olması karşısında, sanığın üzerine atılı suçun oluşup oluşmadığının belirlenmesi açısından, sanıktan 03.11.2011 tarihinde istenen defter ve belgelerin bu tarihte halen vergi inceleme memurlarında bulunup bulunmadığının araştırıldıktan sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekir..." denilmektedir. Yine, Danıştay 9. Dairesi'nin 03.04.2002 tarih ve E:2001/1632-K:2002/1179 sayılı kararında "Yükümlüye ait defter ve belgelerin daha önce inceleme elemanına ibraz edildiği hususu taraflar arasında ihtilaflı olmadığına göre, yükümlünün defter ve belgelerin kendilerine iade edilmediği iddiasına karşı idarece aksini ispat edici herhangi bir belge sunulmaması karşısında bu iddianın doğru olduğu, dolayısıyla defter ve belgelerin kendi iradesi dışında elinden çıkması nedeniyle olayda mücbir sebep hali bulunduğu kabulü gerekir." şeklinde bir hüküm tesis edilmiştir. Bkz. Nas, **a.g.m.**, s. 107. Erol, **a.g.m.**, s. 211. Ayrıca, 29 sıra no.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nin 5.2 bölümünde de bu paralelde bir düzenleme mevcuttur. Buna göre, beyanname verme süresinin bitimini takip eden iki ay içerisinde ilgili vergi dairesine teslim edilmesi gereken tasdik raporlarının konusu ile ilgili defter ve belgelerin, vergi inceleme elemanları tarafından incelenmek üzere alınmış olduğu durumlarda bunun tevsik edilmesi kaydıyla tasdik raporlarının vergi incelemesinin tamamlanmasından sonra düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, tasdik raporları, defter

2.3. MUHAFAZA VE İBRAZ MECBURİYETLERİNİN TARH ZAMANAŞIMI KARŞISINDAKİ DURUMU

2.3.1. Muhafaza ve İbraz Mecburiyetlerinin Tarh Zamanaşımı Bağlamında Değerlendirilmesi

Süre terimi, soyut bir kavram olan zamanın belirli olarak sınırlandırılmış veya önceden saptanabilir zaman kesimi olarak ifade edilebilir. Bu zaman sınırları, özel hukukta olduğu gibi kamu hukukunda da çeşitli hukuki sonuçların doğmasını sağlayacak şekilde kullanılmakta olup; zamanaşımı müessesesi de bu kullanım alanlarından biridir²⁹².

Vergi hukukunda zamanaşımı, mükellefin bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır (VUK md.113). Bir vergi alacağının zamanaşımına uğraması için bu alacağın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmemiş olması gerekmektedir (VUK md. 114). Yine, vergi ziyaı cezasının bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip yılın birinci gününden; VUK md. 353 ve mükerrer md. 355 uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl; genel usulsüzlükte ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra vergi cezası kesilememektedir (VUK md. 374). Devletin vergi alacağı taleplerinin zamanaşımı süreleri ile sınırlandırılması, vergiden doğan hukuki ilişkinin uzun zaman askıda kalmadan açıklığa kavuşmasını sağlar. Böylece vergi idaresi, alacaklarını takip etme konusunda daha dikkatli olma zorunluluğunda olacaktır²⁹³.

Defter ve belge istenilerek üzerlerinden tespit yapılması, vergi ve ceza alacağının hesaplanarak ilgisine tebliğ edilmesinden daha önceki bir evre olduğundan tayin edilen tarh zamanaşımı süreleri, aynı zamanda yetkili makam veya memurlar tarafından defter ve belgelerin ibrazının istenebileceği zaman dilimini de

ve belgelerin mükellefe iadesinden itibaren iki ay içerisinde düzenlenecektir. Ancak, vergi incelemesi beyanname verme süresinin bitiminden sonra başlamış ise, beyanname verme süresinin bitimi ile vergi incelemesine başlama tarihi arasında geçen süre söz konusu iki aylık süreden indirilecektir.

²⁹² Çağan, **a.g.e.**, s. 1.

²⁹³ **A.e.**, s. 105.

belirlemektedir²⁹⁴. Bu bakımdan vergi hukukunda zamanaşımı müessesesinin, yükümlüleri defter ve belgelerini yıllarca saklama ve ibraz etme külfetinden, bunların elden çıkmış olması halinde doğacak ispat zorluklarından ve vergi incelemelerinden kurtarması, yargı organlarını gecikmiş davaların yarattığı aşırı yükten uzak tutması gibi hukuki yararları bulunmaktadır²⁹⁵.

Bilindiği gibi, mükellefler ve vergi sorumluları defter ve belgelerini ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak²⁹⁶ beş yıl süre ile muhafaza ve bu muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurlar tarafından istenilmesi halinde ibraz etmek zorundadırlar (VUK md. 253, 256). Muhafaza ve ibraz süresinin beş yıl olarak belirlenmesinin nedenini tarh zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olayı takip eden yıldan itibaren beş yıl olarak saptanmasına bağlamak gerekir²⁹⁷.

VUK'un 254'üncü maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olmayanların almak zorunda oldukları belgelerin muhafaza edileceği sürenin başlangıcı, açıkça bunların düzenlendiği tarihle ilişkilendirilmiş iken, diğer yükümlülerin muhafaza ödevini düzenleyen VUK'un 253'üncü maddesinde “...*ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak...*” ibaresine yer verilmesi görüş farklılıkları doğurmuş olup; bu deyimden neyin anlaşılması gerektiği açıklanmaya muhtaçtır²⁹⁸. Görüşlerden birine göre, ‘defterlerin ilgili bulundukları yıl’ ifadesinden, defterlerin tahsis edildikleri yıl; ‘belgelerin ilgili bulunduğu yıl’ ifadesinden de belgelerin düzenlendiği yıl anlaşılmalıdır²⁹⁹. Karşı görüşe göre ise, bu hükümden, defter tutmak mecburiyetinde olanlar bakımından defter ve belgelerin sadece tutuldukları veya düzenlendikleri yılı değil, ihtiva ettiği kayıt veya durum dolayısıyla vergi matrahına

²⁹⁴ Yusuf İleri, “Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi”, **Vergi Dünyası**, S.345, Mayıs 2010, s. 97.

²⁹⁵ Karakoç, **a.g.e.**, s. 332.

²⁹⁶ Eğitim ve öğretim işletmeleri gibi özel hesap dönemine tabi mükelleflerin defter ve belgelerini muhafaza süreleri, özel hesap döneminin sona erdiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren başlamaktadır.

²⁹⁷ İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 45.

²⁹⁸ Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 68.

²⁹⁹ Parlar, Demirel, **a.g.e.**, s. 229.

etki edilen yılı takip eden takvim yılından başlanarak beş yıl süreyle muhafaza edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır³⁰⁰ ki vergi idaresinin yaklaşımı da bu yöndedir³⁰¹.

VUK'ta muhafaza ve ibraz süresini uzatan herhangi bir özel hüküm bulunmadığından, defter ve belgelerin ilgili oldukları yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl geçtikten sonra yükümlülerden defter veya belge istenilmesi hukuki güvenlik ilkesiyle örtüşmemektedir³⁰². Ayrıca bu husus, hukukî güvenlik ilkesi yanında bunun uzantısı olarak ortaya çıkan belirlilik gibi anayasal ilkeler bakımından da değerlendirilmeye açıktır. Hukukî güvenlik, bireylerin bağlı oldukları hukuk kurallarını önceden bilmeleri ve davranışlarını bu kurallara göre güvenle düzene sokabilmeleri ile ilgilidir. Amaç, bireylerin haklarının güvence altına alınmasıdır³⁰³. Belirlilik ilkesi ise, Anayasa Mahkemesi'nin tarh zamanaşımı ile ilgili bir kararında, *“Vergilemede belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Nitekim, matrah takdiri için vergi dairesince takdir komisyonuna başvurulması neticesinde tarh zamanaşımının durdurulmasının (VUK md. 114/2) ardından, beş yıllık ibraz süresi geçtikten sonra yükümlülerden defter ve belge istenilmesi de hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle yıllarca tartışılmış³⁰⁴,

³⁰⁰ Yiğit, **a.g.e.**, s. 69; Fahri Arıkan, “Defter Tutmakla Yükümlü Olanların Muhafaza ve İbraz Ödevi”, **Vergi Dünyası**, S.172, Aralık 1995, s. 22; Atilla Budak, “TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrası ve Bazı Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, S.293, Ocak 2006, s.104 ; İsa Tekin, R. Engin Akın, “Defter Saklama ve İbraz Süresinin İstisnaları”, **Vergi Raporu**, S.137, Şubat 2011, s. 8.

³⁰¹ Hayrullah Doğan, Yüksel Yavuz, **Örneklerle Vergi İncelemeleri**, Acar Yayınları, İstanbul, 2004, s. 415.

³⁰² Konuyla ilgili olarak bkz. VUK'un 114/2'nci maddesinde geçen, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda zamanaşımının süresiz olarak durması kuralının iptal edilmesine ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E:2006/124-K:2009/146 sayılı kararı. Yine, söz konusu AYM kararının tahlili için bkz. Gülşen Gedik, “Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz : Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi”, **Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C.16, S.1-2, 2010, ss.317-332.

³⁰³ Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 47,48.

³⁰⁴ Konu ile ilgili görüşler için bkz. Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s. 149-152; Mehmet Yücel, “Tarh Zamanaşımı Müessesesinin Hukuki Mahiyeti ve Zamanaşımını Durdurmak İçin Takdir Komisyonuna Sevk Uygulamasının Geleceği”, **Legal Mali Hukuk**, Y.6, Şubat 2010, ss.337-352; Tayfun Şahin, “Zamanaşımı Süresi Dolmak Üzereyken Takdire

dava konusu edilmiş ve müstakar hale gelen yargı kararlarıyla³⁰⁵ vergi daireleri tarafından yapılan tarhiyatların reddedildiği görülmüştür.

Bu doğrultuda, yaşanan ihtilafa son vermek adına vergi idaresi tarafından 27.04.2017 tarih ve 2017/1 sayılı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi yayımlanmış olup; tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemelerine ilişkin görevlendirmeler en geç içinde bulunulan yılın Haziran ayı sonuna kadar yapılacağı, bu tarihten sonra zamanaşımılı döneme ilişkin olarak gelen vergi inceleme talepleri hakkında vergi incelemesine ilişkin görevlendirme ve/veya takdire sevk işlemi yapılmayacağı, ayrıca, içinde bulunulan yılda başlanıp da o yılın sonu itibarıyla zamanaşımına uğrayacak dönemlere ilişkin vergi incelemeleriyle ilgili olarak takdire sevk işleminin de yapılmayacağı duyurulmuştur. Ancak söz konusu düzenleme, 5 yıl olarak öngörülen tarh zamanaşımı süresinin yasal bir değişiklik değil, idari bir tasarrufla fiilen 4 yıl 6 aya indirildiğinden vergilerin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir³⁰⁶.

2.3.2. Tarh Zamanaşımı Bakımından Özellik Arz Eden Durumlar

Defter ve belgeleri ibraz müddeti, esas itibarıyla VUK'un 114'üncü maddesinde geçen beş yıllık tarh zamanaşımı süresiyle uyumlu görünmekte³⁰⁷ ise de bazı özellikli durumlarda, defter ve belgelerin tahsis edildikleri veya düzenlendikleri dönem üzerinden beş yıllık muhafaza ve ibraz süresi geçmiş olsa bile muhtemel bir vergi

Sevk Edilen Mükellef Hakkında Vergi İncelemesi Sürdürülebilir Mi?", **Lebib Yalkın**, S.100, Nisan 2012, s. 25,26; Ekrem Işık, "Zamanaşımının Son Gününde Takdire Sevk Edilen İncelemeler", **Vergi Sorunları**, S.299, Ağustos 2013, s. 93-100; Mustafa Sakal, "Zamanaşımı Süresi Bitmek Üzere İken Takdire Sevk Olunan Vergi Mükellefi Hakkında Vergi İncelemesi", **Mali Hukuk**, S.89, Mayıs 2012, s.153-161.

³⁰⁵ Konuyla ilgili olarak bkz. DVDDK'nın 05.07.2017 tarih ve E:2017/325-K:2017/334 sayılı, Danıştay 4. Dairesi'nin 14.10.2014 tarih ve E:2013/3222-K:2014/5621 sayılı ve Danıştay 9. Dairesi'nin 22.05.2013 tarih ve E:2012/9726-K:2013/5028 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 09.05.2019.

³⁰⁶ Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, s. 199. Kaşıkçı'ya göre, VUK'taki tarh zamanaşımı süresinin, yasal bir değişiklik değil, idari bir tasarrufla kısaltılmış olması anayasaya aykırı bir düzenlemedir.

³⁰⁷ Örneğin, 2017 yılında yapılan bir ihbarda, A Ltd.Şti. tarafından 2015 yılında belgesiz satış yapıldığına dair delil öne sürülmesi durumunda, belgesiz satıştan dolayı vergiyi doğuran olayın yılı ile belgesiz satış kayıtlarının yer aldığı defter ve belgelerin ait olduğu yıl aynı olduğundan hem tarh zamanaşımı hem de A Ltd.Şti.'nin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü 2020 yılı sonuna kadar sürecektir.

kaybının önüne geçebilmek için defter ve belgelerin incelenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bahsi geçen başlıca özellikli durumlara aşağıda yer verilmiştir.

2.3.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl saptanmakta ve tamamı o yılın geliri sayılarak işin bittiği yıl beyannamesinde gösterilmektedir (GVK md. 42). Bunun anlamı, vergiyi doğuran olayın işin bittiği yılda gerçekleşmesi nedeniyle, vergilemenin ve buna bağlı olarak tarh zamanaşımının başlangıç süresinin tehir edilmesidir³⁰⁸. Diğer taraftan, vergilendirilecek olan istihkak-maliyet arasındaki farkın tespitinin işin bittiği yıl yapılacak olması dolayısıyla, VUK md. 253'te geçen "ilgili bulunduğu yıl" ibaresinin, yıllara sari inşaat ve onarım faaliyetleri bakımından, "işin bittiği yıl" ifadesi ile özdeşleştiği kabul edilecek olursa, söz konusu faaliyetlere yönelik defter ve vesikaların muhafaza ve ibraz mecburiyetinin de işin bittiği yılı takip eden takvim yılı başından başlayacağı sonucuna ulaşılmaktadır³⁰⁹. Bu bağlamda, örneğin 2010 yılında başlayan bir inşaat işinin 2015 yılında bitirilmiş olması halinde, tarh zamanaşımı 2016 yılında başlayıp ve 31.12.2020 tarihinde biteceğinden 2010 yılı defter ve belgeleri 2020 yılına kadar saklanmalı ve gerektiğinde ibraz edilebilmelidir.

2.3.2.2. Geçmiş Yıl Zararları

Geçmiş yıl zararlarının, ilgili olduğu hesap dönemini izleyen beş yıl içinde beyan edilen gelirden indirilebilmesine imkân tanınmaktadır (GVK md. 88). Bununla birlikte, geçmiş yıllarla ilgili mahsup edilen zararın gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılabilmesi için mahsup edilen zararların tevsik lüzumuna bağlı olarak defter ve belgelerin ibraz mecburiyeti de ortaya çıkmaktadır³¹⁰. Bu noktada Danıştay'ın içtihadına göre³¹¹, zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olsa da

³⁰⁸ Memiş KÜRK, "Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları", **Mali Çözüm**, S.98, 2010, s. 178.

³⁰⁹ Arıkan, **a.g.m.**, s. 18 ; Tekin, Akın, **a.g.m.**, s. 12.

³¹⁰ Arıkan, **a.g.m.**, s.19.

³¹¹ Danıştay 4. Dairesi'nin 29.03.1973 tarih ve E:1972/1565-K:1973/1524 sayılı Kararı " VUK'un 114,138, 252 ve 256'ncı maddeleri göz önüne alındığında, 1969'da girilen vergi incelemesi üzerine 1963 yılının vergilendirilmesi ve 1963 yılı vergilemesi için o yıla ilişkin defter ve belgelerin istenmesi zamanaşımı nedeniyle mümkün değilse de, 1967 yılı hesaplarının incelenmesi sırasında inceleme elemanınca, 1963 yılından gelen zararın kabul edilmemesi üzerine sözü geçen zararın defter ve

söz konusu zarar sonraki yılların matrahını etkilediği için mükelleflerin muhafaza ve ibraz sorumlulukları ortadan kalkmamaktadır. Örneğin, 2013 döneminden gelen geçmiş yıl zararını 2015 dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından mahsup eden bir şirketin 2015 dönemi hesap ve işlemleri 2020 yılında vergi incelemesine tabi olsun. 2013 dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ekindeki gelir tablosu hesaplarının tetkiki sırasında, bazı hesap hatalarının yapıldığına veya bazı hesap kalemlerinin önceki dönemlere nazaran olağan dışı şekilde yüksek veya alçak tutarlarda seyrettiği tespitine bağlı olarak inceleme elemanı tarafından 2013 yılına ait geçmiş yıl zararının gerçek mahiyette olup olmadığının şirketin defter, belge ve kayıtları üzerinden araştırılmak istenilmesi imkân dahilinde olsa da, beş yıllık muhafaza ve ibraz süresinin dolduğundan bahisle defter, belge ve kayıtlar şirket yetkilileri tarafından incelemeye sunulmayabilir. Böyle bir durumda, 2013 dönemi beyannamesinde yer alan ve matrahı etkileyen unsurların tevsik ve ibraz edilmemiş olması dolayısıyla zararın mahsubu kabul edilmeyebilecektir³¹².

Buna karşılık, başka bir yaklaşımda ise VUK'un 114'üncü maddesindeki *“zamanaşımı süresinin vergi alacağının doğmasına bağlı olarak başladığı”* kuralına atıfta bulunularak, geçmiş yıl zararlarının başlı başına bir vergi alacağını doğurmadığından hareketle, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yıldan itibaren başlayan tarh zamanaşımının, zararın doğduğu yıldan itibaren başlamasının mümkün olmadığı savunulmaktadır³¹³.

Esasen VUK md. 114'teki *“Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”* lafzının mefhum-u muhalifinden hareketle, zararla kapanan bir yılın tarh zamanaşımı süresinin başlangıcı olarak kabul edilemeyeceği şeklindeki bir yorum makûl karşılanabilir. Ancak diğer taraftan, zararla kapanan dönem sadece ait

belgelerle tevsiki ve kanuniliğinin ortaya konması VUK'un 227'nci maddesi icabı, 1967 yılı için henüz devlete karşı vergi borçlusu durumunda bulunan mükellefe düşmektedir.” şeklindedir. Aktaran: Özbacı, **a.g.e.**, s. 596.

³¹² M. Ali Büyükeşe, “Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Ödevi”, **Bastırılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 1990, s. 259. Onur Temizyürek, “Tarh Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazı”, **Yaklaşım**, S.215, Kasım 2010, s. 127.

³¹³ Erdoğan Arslan, “Tarh Zamanaşımı”, **Vergi Dünyası**, S. 314, Ekim 2007 s. 38.

olduğu yılı etkilememekte olup; GVK md. 88’de belirtildiği üzere, bir dönemde hasıl olan zararın arka arkaya beş yıl içinde ilgili dönemlerin gelirlerinden indirilmesi noktasında mükelleflere olanak tanınmaktadır. Başka bir ifadeyle, bir dönem içinde vuku bulan zarar diğer dönemlerin vergilendirilebilecek gelirine/kazancına da sirayet edebilmektedir. Pek tabii mükelleflerin zarar etmesi, ekonomik hayatın akışı içinde mümkündür. Bununla birlikte, mükelleflerin hata, hile, kusur veya kastı dolayısıyla da bir dönem zararla kapanmış olabilir ve ihtimal dahilinde olan böylesi durumlarda, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak maksadıyla yapılan vergi incelemeleri bir kat daha önem kazanmaktadır. O halde, nasıl ki VUK md. 114/3’te, şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresinin, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başladığına dair bir hüküm mevcutsa; zararla kapanan yıl veya yıllara ilişkin zamanaşımı süresinin de kâra geçilen ilk yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacağı yönünde bir düzenleme yapılarak yasal zemin oluşturulabileceği kanaatindeyiz. Fakat, çözüme katkı sağlaması bakımından yasal defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz sürelerinin de özellikli durumlara uyum sağlayacak şekilde gözden geçirilmesi gerekecektir.

2.3.2.3. Amortisman Giderleri

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetler, iktisap bedelleri üzerinden amortisman ayırma yoluyla yıl olarak hesaplanan süre boyunca giderleştirilmektedir (VUK md. 313). Amortisman süresinin hesaplanmasında iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü esas alınmakta olduğundan bazı kıymetler için bu süre beş yılı aşmaktadır. Bu nedenle, amortisman uygulamasının doğruluğunu inceleyebilmek için amortisman tabii kıymetin ilk elde edilişine ilişkin belgelerin ve amortisman kayıtlarının tarh zamanaşımını da kapsayacak şekilde iktisadi kıymetin tamamen itfa edildiği dönemi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl daha saklanması gerekmektedir³¹⁴. Şöyle ki; 2010 yılında işletme aktifine dahil edilen ve faydalı ömrü altı yıl olan bir iktisadi

³¹⁴ Özbacı, **a.g.e.**, s. 595; Özbek, **a.g.e.**, s. 65; Arif Akarca, Mehmet Şafak, “ VUK’a Göre Defter ve Belgelerin Saklanması ve Yeni Düzenlemeler”, (Çevrimiçi) <http://www.dunya.com/koseyazisi/vuk039a-gore-defter-ve-belgelerin-saklanması-ve-yeni-duzenlemeler/15205>, Son Erişim: 03.02 2019.

kıymet, 2015 yılı sonunda tamamen itfa edilmiş olacaktır. 2015 yılına ilişkin olarak en geç 2020 yılında yapılacak bir vergi incelmesinde söz konusu iktisadi kıymete yönelik itfa bedelinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını tespit edebilmek için iktisadi kıymetin edinimine ilişkin belge ve defter kayıtlarının ibraz edilmesi önem arz etmektedir.

2.3.2.4. Araştırma-Geliştirme Giderleri

Mükelleflerin işletme bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik Ar-Ge harcamalarının %100'ü 'Ar-Ge İndirimi' adı altında gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilebilmektedir. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devretmektedir (GVK md. 89/9, KVK md. 10/1-a). Ancak, bu uygulamadan yararlanma süresi kazanç veya gelirin varlığına ve büyüklüğüne bağlı olduğundan Ar-Ge indiriminin sonlandırıldığı tarih önceden saptanamamakta ve böylece belge ve kayıtların 5 yıllık muhafaza ve ibraz zorunluluğuna ilişkin genel hüküm kifayetsiz kalmaktadır.

Bu hususta, her ne kadar Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nin³¹⁵ 'Damga Vergisi İstisnası Uygulaması' başlıklı 13'üncü maddesinde Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak düzenlenen ve istisnaya konu olan kâğıtlar ile istisnanın uygulanmasına dayanak teşkil eden belgelerin ve kâğıtların, düzenlendiği tarihten itibaren beş yıl muhafaza edileceği ve gerektiğinde ilgili kişi ve kurumlara ibraz edileceği belirtilmiş ise de, amortisman giderlerinde olduğu gibi Ar-Ge indirimlerinde de ilgili belgelerin muhafaza süresinin Ar-Ge indiriminin sonuçlandığı yılı izleyen yılın başından itibaren beş yıl daha devam etmesi gerektiği kabul edilebilir³¹⁶. Yoksa, yükümlüden istenilmesine rağmen muhafaza süresinin dolduğu gerekçesiyle bir gider belgesinin ibraz edilmemesi halinde, tevsik edilmediğinden bahisle söz konusu giderin reddedilmesinin önü açılacaktır³¹⁷.

³¹⁵ 31.07.2008 tarih ve 26593 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹⁶ Fatma Turna, "Tarih Zamanaşımı Süresinin Bazı Durumlarda Uzaması Halinde Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Durumu", **Mali Çözüm**, S.131, Eylül-Ekim 2015, s. 45.

³¹⁷ Temizyürek, **a.g.m.**, s.128.

2.3.2.5. Kurumların Kâr Payı Tevkifatı

Kurumlar tarafından GVK md. 75/1,2,3 kapsamında menkul sermaye iradı olarak dağıtılan kâr payları, yine aynı Kanun'un 94/6'ncı maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmaktadır. Genel itibarıyla kâr paylarının, (ilgili kurum tarafından kâr dağıtımına karar verilmiş olması halinde) fiilen dağıtımına başlanıldığı tarihte elde edildiği kabul edilmektedir³¹⁸. O halde, fiilen dağıtımına başlanıldığı tarih, aynı zamanda vergi alacağının doğduğu tarih olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte, vergi alacağının doğuşu vergi tevkifatının yapılmasına bağlanmamalıdır. Çünkü, verginin kaynakta kesilmesi ise, vergiyi doğuran olay değil, verginin bir tahsil edilme şeklidir³¹⁹. Kâr payı dağıtımını yapıldığına dair yasal deftere kayıt yapılmış olmasına rağmen tevkifatın gerçekleştirilmemesi vergi alacağının doğmasına engel değildir.

Dağıtılan kâr paylarına ilişkin vergiyi doğuran olay, bir vergilendirme döneminde oluşan kurum kazancının vergilendirme takviminden farklı olarak daha ileriki bir tarihte gerçekleşmekte ve buna bağlı olarak tarh zamanaşımı süresinin işlemesi kurum kazancının ait olduğu dönemi izleyen yıl başından itibaren değil de fiilen kâr dağıtımının yapıldığı yılı izleyen yıldan itibaren başlamaktadır. Örneğin, 2014 dönemine ilişkin bir kurum kârının 2016 yılında ortaklara dağıtılmış olması halinde, kurum kazancına yönelik tarh zamanaşımı süresi 2015 yılından itibaren işlemeye başlamış ve 2019 yılında bitmiş iken, ortağın elde ettiği menkul sermaye iradına ilişkin tarh zamanaşımı süresi 2017 yılında işlemeye başlamış olup; 2021 yılı sonuna kadar sürecektir. 2020 yılında eğer vergi idaresince görülen lüzum üzerine, 2016 yılında GVK md. 94/6 uyarınca tevkif edilen vergiye matrah teşkil eden (veya dağıtıldığı halde vergi tevkifatı yapılmadığı saptanan) kâr payı tutarının doğru bir şekilde hesaplanıp hesaplanmadığının tespit edilmesi istenirse, 2016 dönemi defter ve

³¹⁸ Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf imkânının doğduğu anda meydana gelmiş olur. Hukuki tasarruf, gelir sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkını; ekonomik tasarruf ise ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eder. Kâr dağıtımına başlanıldığı halde ortağın kâr payını tahsil etmemiş olması hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleştiği için kâr payının elde edilmediği anlamına gelmemektedir. Ayrıca, kurum yetkili organlarınca kâr dağıtımına ilişkin hukuki prosedür tamamlanmamakla birlikte, kâr payının fiilen dağıtıldığı ve ortak tarafından tahsil edildiği durumda da fiili tasarruf gerçekleştiğinden kâr payı elde edilmiş olmaktadır. Bilgi için bkz. **GVK Beyanname Düzenleme Rehberi**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, 2018, s. 378.

³¹⁹ Çağan, **a.g.e.**, s. 120.

kayıtları yanında 2014 dönemi defter ve kayıtlarının tetkik edilmesine de gerek duyulabilir. Zira, üzerinden kâr payının belirlendiği kurum kazancının finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığı ancak 2014 dönemi kurum kazancının elde edildiği yıla ilişkin defter ve kayıtların incelenmesi ile mümkündür. VUK md. 253'te geçen defter ve belgelerin “ilgili bulundukları yıl” ifadesiyle örtüştüğü kanaatinde olduğumuz böyle bir durumda, muhtemel bir re'sen veya ikmalen tarhiyat için tarh zamanaşımı 2021 yılı sonuna kadar sürecek olmasına karşılık, kurumun 2014 dönemine ait defter ve belgelerinin muhafaza ve ibraz süresi 2019 yılının bitimiyle birlikte sona erdiği için 2020 yılında mükellef kurumun ibraz mecburiyeti de ortadan kalkmıştır.

2.3.2.6. Tasfiye Halindeki Şirketlerin Durumu

Kurumların bir yıldan uzun süren tasfiye işlemlerinde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yılda başlamaktadır (KVK md. 17/1-ç). Bu durumda, yani tasfiye sürecinin birden fazla tasfiye dönemini kapsaması halinde, tüm tasfiye dönemlerine ait tarh zamanaşımı tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren beşinci yılın sonuna kadar sürecektir³²⁰. Böylece, tasfiye karı her dönemde vergilendirilmiş olmasına rağmen, tasfiye bir bütün olarak kabul edilmiş ve nihai vergilemenin tasfiye sonucunda gerçekleştirilmiş olması esas göz önünde bulundurularak tarh zamanaşımının tasfiyenin tamamlandığı tarihi takip eden takvim yılından başlatılması amaçlanmıştır³²¹. Örneğin, 09.09.2012 tarihinde tasfiyeye giren bir kurumda, tasfiyenin 26.08.2015 tarihinde sonuçlanmış olması halinde tarh zamanaşımı 01.01.2016 tarihinden itibaren başlar ve 31.12.2020 tarihine kadar 09.09.2012 – 26.08.2015 tarihlerini kapsayan tasfiye dönemleri hakkında tarhiyat yapılabilir.

2.3.2.7. Şarta Bağlı İstisna ve Muafiyet Uygulamaları

Şarta bağlı istisna ve muafiyet uygulamaları sonucu alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği tarihi takip eden yıl

³²⁰ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C.II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1990, s.1526.

³²¹ Ahmet Kavak, **Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 129.

başından itibaren işlemektedir (VUK md.114). Bunun doğal sonucu olarak, uygulamadan yararlanan kişilerin defter ve belgelerini muhafaza etmeleri gereken süre uzamaktadır³²². Örneğin, A Ltd. Şti., KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan bir yatırımı 2013 yılında tamamlamış ve yatırımı işletmeye açmıştır. Aynı yılda yatırımdan elde ettiği kazanç üzerinden indirimli kurumlar vergisi uygulamıştır. Ancak, kurumun yatırım belgesinin, teşvik koşullarının ihlali gerekçesiyle 2015 yılında iptal edildiği varsayıldığında 2013 – 2015 yılları arasında yatırımcının yararlandığı indirimli kurumlar vergisi vergi idaresi tarafından geri istenecektir. Bu durumda, VUK md. 114/3'e göre zamanaşımı, kurumun istisna koşullarını ihlal ettiği 2015 yılını izleyen yıldan itibaren başlayacak ve 2020 yılı sonuna kadar kurum adına istisna koşullarının ihlali nedeniyle tarhiyat yapılabilecektir. Eş ifadeyle, 2020 yılında kurumun 2013 ve 2014 dönemi işlemleri incelenebilecektir. Ancak bu, 2013 ve 2014 dönemlerine ilişkin defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi seçeneğinin kurum tarafından tercih edilmesine bağlı olacaktır.

2.3.3. Bazı Ülkelerde Tarh Zamanaşımına Yönelik Uygulamalar

2.3.3.1. Amerika Birleşik Devletleri

Zamanaşımı, Türkiye'de olduğu gibi ABD'de de bir mükellef hakkı olarak vergi tahsil yetkisini ortadan kaldıran nedenlerden biridir. Amerikan vergi hukukundaki zamanaşımı müessesesine ilişkin hükümler, IRC'nin 6501 ve müteakip maddelerinde yer almaktadır. Buna göre, IRS yetki alanına giren vergilerde tahakkuk zamanaşımı süresi, beyanda bulunulması kaydıyla, yıllık gelir vergisi beyanname verme süresinin son gününden itibaren başlamakta ve bu tarihten başlayarak üç yıl içinde vergi incelemesi yoluyla tarh edilmeyen ek vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Buna karşın, mükellef vergi beyannamesinde beyan ettiği toplam gelirin %25'ini aşan oranda bir vergi kaybına neden olmuşsa zamanaşımı süresi altı yıl olarak uygulanmaktadır. Ayrıca, mükellef o yıl sıfır vergi beyan etmişse veya beyanname vermemişse ya da kayıtlı mükellef değilse, o mükellef adına sonradan yapılacak vergi incelemelerinde ortaya çıkan tarhiyatlar için zamanaşımı süresi uygulanmamaktadır.

³²² Büyükbeşe, a.g.e., s.260.

Yine, vergi kaçırma ya da kazancı gizleme niyetiyle beyan dışı bırakılan ve fakat daha sonra yapılan inceleme üzerine tespit edilen vergi kayıpları da zamanaşımına uğramış sayılmamaktadır³²³.

2.3.3.2. Almanya

Almanya’da mükelleflerin hesapları, muhasebe kayıtları, yıllık mali tabloları, bilançoları, diğer vergi kanunlarında aksi belirtilmedikçe on yıl süreyle, alınan ve gönderilen ticaret ve iş mektuplarının kopyaları ile vergilendirme ile ilgili diğer belgeler ise altı yıl süreyle muhafaza edilmektedir (AO md. 147/3). Defter, kayıt ve belgelerin muhafazası, defter tutma ve kayıt yapma zorunluluğuna bağlanmış bir ödevdir. Bu nedenle, defter tutmak ve kayıt yapmak zorunda olmayanların, bunları muhafaza ödevi yoktur³²⁴. Kayıt ve hesaplara ilişkin muhafaza süresi, en son kayıt girişinin yapıldığı takvim yılı sonunda başlamaktadır (AO md. 147/4). Vergi tarh dönemi, bir verginin doğduğu veya ortaya çıkması şartına bağlanan vergiler için bu şartın oluştuğu takvim yılının sona ermesi üzerine başlamakta olup (AO md. 170/1); vergi tespit zamanaşımı süresi, tüketim vergileri ve tüketim vergisi indirimleri için bir yıl, diğer vergi ve vergi indirimleri için ise dört yıl olarak öngörülmüştür (AO md. 169/2). Eğer vergi kaçakçılığı suçu işlenmişse tespit zamanaşımı on yıla çıkmaktadır (AO md. 169/4)³²⁵.

2.3.3.3. Fransa

Fransa Gelir Vergisi Kanunu’na göre ise, esas zamanaşımı süresi üç yıldır ve bu süre kazanılmış veya elde edilmiş gelirin bulunduğu takvim yılının sona ermesinden itibaren işlemeye başlar. Bu kuralın birkaç istisnası bulunmaktadır. Örneğin, inceleme elemanları, vergi kaçakçılığı için suç duyurusunda bulunurlarsa, mükellefi üç yıla ek olarak iki yıl için daha ek gelir vergisi tarhiyatı yapmak için inceleyebilirler. İkinci olarak, mükellefin düzeltme bildirimi vermesi gibi bazı özellikli durumlarda, kesilen

³²³ Kazım Okan Erol, “ABD Vergi Hukukunda Süreler ve Zamanaşımı Müessesesi”, **Vergi Sorunları**, S.308, Mayıs 2014, s. 165-168. Ayrıca bkz. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6501>, Son Erişim : 13.06.2019.

³²⁴ Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s. 157.

³²⁵ Madde metinleri için bkz. (Çevrimiçi) https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p117, Son Erişim : 20.07.2019.

üç yıllık zamanaşımı süresi yeniden başlamaktadır. Son olarak, örneğin, eğer yasal soruşturma veya idari dava mükellefin vergilendirilecek gelirini beyan etmediğini gösteriyor ise, inceleme elemanlarının yasal soruşturma veya idari davada nihai hükmün verilmesinden itibaren ek tarhiyat yapabilmek için on iki aylık süreleri bulunmaktadır. Ancak, kazanılmış ve elde edilmiş gelirin ait olduğu yıldan itibaren on yıldan fazla bir süre geçmiş ise, ek tarhiyat yapılamaz³²⁶.

2.3.3.4. Belçika

Belçika Gelir Vergisi Kanunu'na göre, vergi inceleme elemanlarının gelir vergisi tarhiyatı yapabilmeleri için gelirin elde edildiği takvim yılının sona ermesinden itibaren üç yıl süreleri bulunmaktadır. Bununla beraber denetim elemanı eğer mükellefin vergi kaçırmaya yönelik hareket ettiğini ispatlayabilirse, bu süre yedi yıla kadar uzayabilir. Ayrıca, sadece belirli durumlarda uygulanabilen zamanaşımı süresini uzatan haller vardır. Örneğin, eğer hukuk veya ceza mahkemesinde, yargılama sürecinde, usule ilişkin işlemlerin başlamasından önce beş yıl içerisindeki bir yıla ait vergilendirilecek gelirin beyan edilmediği tesadüfen ortaya çıkarsa, vergi inceleme elemanları yargılamanın sona ermesi ve hükmün verilmesinden sonra iki ay içinde beyan edilmediği söylenen bu gelir üzerinden tarhiyat yapabilirler³²⁷.

2.3.4. Kişisel Görüşümüz

Gerek muhafaza ve ibraz mecburiyeti gerekse de tarh zamanaşımı müessesesinin sınırlı süreye bağlanmasıyla birlikte vergi idaresinin daha etkin ve verimli çalışması gözetilmektedir. Ancak, birbiriyle ilişki içerisinde bulunan bu iki olgu için beşer yıllık zaman dilimi belirlenmesine rağmen; tarh zamanaşımı süresinin vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren işlemesi karşısında, muhafaza ve ibraz süresinin başlangıcının defter ve belgelerin ilgili oldukları yıl ile ilişkilendirilmesi, söz konusu beşer yıllık periyodun bazı özellikli vergi uygulamaları bakımından farklı

³²⁶ Daniel Garabean, “Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Aykırılık Durumlarında Vergi Mükellefinin Korunması”, Çev.: Gülşen Gedik, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi**, Ed.: Bahri Öztürk, F. Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.188.

³²⁷ Garabean, **a.g.m.**, s.184.

tarihlerde başlayıp farklı tarihlerde bitmesine sebep olmakta ve bu durum mükellefler ile vergi idaresi arasında kanunu yorumlama farklılığı doğurmaktadır.

Şöyle ki; VUK'un katı bir şekilde yorumlanması durumunda, her hal ve takdirde mükellefin defter ve belgeleri ibraz zorunluluğunun sadece tarh zamanaşımı süresi içinde geçerli olduğu ve kanunda ayrıca belirtilmedikçe bu süreden sonra hiçbir sebeple ibrazın istenemeyeceği, esnek bir şekilde yorumlanması durumunda ise, mükellefin tarh zamanaşımı süresi içinde ibraz zorunluluğu olmakla birlikte, VUK'ta ayrıca belirtilmemesine rağmen vergi kanunlarının uygulanması sırasında tarh zamanaşımına uğramış dönemlerin sonraki dönem matrahlarını ilgilendirmesi durumunda ibraz zorunluluğunun sürebileceği sonucu ortaya çıkmaktadır³²⁸.

Kanaatimizce, bu yorumlama farklılığına gidilmesinin temel nedeni, çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde bahsedilen özellikli durumlarda ibraz yükümlülüğünün nasıl yerine getirileceği veya bu durumlarda önceki dönemlerle ilgili ibraz yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı hakkında VUK'ta veya ikincil mevzuatta bir düzenlemeye gidilmemiş olmasıdır. Hal böyle olunca, muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin başlangıç noktası olan '*defter ve belgelerin ilgili bulundukları yıl*' ibaresi geniş bir şekilde yorumlanarak çıkış yolu aranmaya çalışılmaktadır. Ancak, izlenen bu yöntem vergi tekniği açısından bir çözüm olarak görülse de, defter ve belgelerini ibraz etmeyen/edemeyen bu durumdaki mükellefler bakımından gizleme suçunun oluşup oluşmaması yönüyle tartışmaya açıktır.

Yakın zamana kadar birtakım incelemelerin tarh zamanaşımının son yılına yığılması nedeniyle, yapılacak incelemede ortaya çıkarılması muhtemel bir vergi kaybının önüne geçmek maksadıyla inceleme konusu matrahların takdir komisyonuna sevk edilmesine bağlı olarak VUK md. 114/2 uyarınca zamanaşımının durdurulması sağlanmakta idi. Ancak, yapılan idari bir düzenleme ile tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemelerine ilişkin görevlendirmelerin en geç içinde bulunulan yılın haziran ayı sonuna kadar yapılacağı kurala bağlanmıştır. Böylelikle, özellik arz eden durumlara yönelik incelemeler dışında kalan incelemelerde, 'vergi alacağının doğduğu

³²⁸ Ünsal Özbek, "Tarh Zamanaşımının Geçmiş Olmasının İbraZ Zorunluluğuna Etkisi", **Vergi Raporu**, S.132, Eylül 2010, s. 65.

yıl' ile 'defter ve belgelerin ilgili bulunduğu yıl' genellikle kesiştiği için defter ve belgelerin incelemeye ibrazı hususunda kural olarak bir ihtilaf oluşması beklenmemektedir. Buna karşılık, tarh zamanaşımı süresinin yasal bir değişiklikle değil, idari bir tasarrufla fiilen 4 yıl 6 aya indirilmesinin verginin yasallığı ilkesiyle bağdaşmadığı görüşüne³²⁹ biz de katılıyoruz.

Vergi mevzuatımızdaki muhafaza ve ibraz yükümlülüğü-tarh zamanaşımı ilişkisi bakımından gelişmiş ülkelerdeki düzenlemelerden istifade edebileceği düşüncesindeyiz. Gerekli denetim altyapısı sağlandığı takdirde zamanaşımı süresinin daha kısa süreye indirilmesi bununla birlikte, sürenin tek bir zaman dilimi ile sınırlandırılmayıp, özellikli durumları da gözeterek şekilde (örneğin vergi kaçakçılığı suçunun tespiti gibi) daha uzun süreleri kapsayacak şekilde uzatılması yönünde bir revizyona gidilebilir. Yine, muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin sürenin beş yıl ile sınırlandırılmayıp, tarh zamanaşımı süresine bağlanması veya (ceza hukukuna ilişkin dava zamanaşımı süresi de gözetilerek) beş yıldan daha uzun bir süreye yayılması tartışılabilir.

2.4. İBRAZ MECBURİYETİNİN CEZA HUKUKUNA İLİŞKİN DAVA ZAMANAŞIMI KARŞISINDAKİ DURUMU

TCK md. 66'da düzenlenen dava zamanaşımı, suçun işlendiği tarihten itibaren belli bir süre geçtiği halde dava açılmamış veya dava açılmasına rağmen kanuni süre içinde sonuçlandırılmamış ise, devletin cezalandırma hakkından vazgeçmesi ve ceza davasının düşmesi sonucunu doğuran bir ceza hukuku müessesesidir.

TCK'ya göre dava zamanaşımı süresi, her suç için kanunda belirlenen cezanın üst sınırı dikkate alınarak ayrı ayrı belirlenmektedir (TCK md. 66/4). Önce suçun üst sınırı bulunmakta, sonra da bu üst sınıra göre TCK md. 66/1'de düzenlenen zamanaşımı süresinin dolup dolmadığı tespit edilmektedir. TCK md. 66/6 uyarınca, dava zamanaşımı süresi, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlamaktadır. Yine aynı maddeye göre, beş yıldan fazla olmamak üzere hapis cezasını gerektiren suçlarda kamu davası sekiz yıl geçmesiyle düşmektedir.

³²⁹ Kaşıkçı, *Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi*, s. 199.

VUK md. 359/a-2’de “*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*” olarak tanımlanan gizleme fiilini işleyenler için on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Dolayısıyla, gizleme suçu için dava zamanaşımı süresi sekiz yıl olarak hesaplanmaktadır.

Gizleme suçu için belirlenen dava zamanaşımı, başka bir ifadeyle kamu davası açma süresinin sekiz yıl olması karşısında, yasal defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme süresinin beş yıl ile sınırlandırılmış olması, nadiren de olsa vergi idaresini hukuki çıkmazda bırakmaktadır. Bu durumu bir örnek olay ile açıklayalım.

Yürütülmesi gereken bir inceleme görevi kapsamında mükellef kurumun 2012 hesap dönemi işlemlerinin incelenmesi amacıyla inceleme elemanı tarafından işyeri adresine 2017 yılında defter ve isteme yazısı gönderilmiş ve yazı muhatabına tebliğ edilmiştir. Kurum temsilcisi incelemenin dairede yapılmasını talep etmiş ise de, kendisine tanınan idari süre içerisinde kurumun defter ve belgeleri incelemeye ibraz edilmemiştir. Gizleme suçunun tüm unsurlarıyla vuku bulduğunu belirleyen inceleme elemanı ilgili rapor değerlendirme komisyonun da mütalaasıyla keyfiyeti Cumhuriyet Başsavcılığı’na bildirmiştir. Üzerine atılı suç dolayısıyla savcılık makamı tarafından kurum temsilcisi hakkında iddianame düzenlenmesi sürecinde, kurum temsilcisinin verdiği ifadede 2013 yılında VUK md. 359’da yazılı (defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması, sahte belge düzenlenmesi gibi) başka kaçakçılık suçlarının işlendiğini anlayan savcılık makamı VUK md. 367/2 uyarınca, ilgili vergi birimini 2019 yılında haberdar ederek 2013 yılına ilişkin inceleme yapılmasını talep etmiştir.

Bu noktaya kadar olayın ceza yargılaması boyutu bakımından bir sorun bulunmamaktadır. Zira, savcılık makamının ıttılana giren diğer kaçakçılık suçları için dava zamanaşımı süresi (2013 + 8 yıl=) 2021 yılına kadar ve hatta zamanaşımı süresinin uzaması³³⁰ halinde (2013 +12 yıl=) 2025 yılına kadar devam edebilecektir.

³³⁰ Ceza hukukunda ‘asli dava zamanaşımı süresi’ ve ‘uzamış dava zamanaşımı süresi’ olmak üzere iki çeşit dava zamanaşımı süresi vardır. Zamanaşımın kesilmesi sebepleri varsa, şüpheli veya sanık hakkında ‘uzamış zamanaşımı süresi’ uygulanır. Zamanaşımı süresinin kesilmesi, işleyen zamanaşımı süresinin adli makamların yaptığı bazı işlemler nedeniyle kesilmesi, zamanaşımı süresinin kesildiği gün tüm olağan zamanaşımı süresinin yeniden işlemeye başlamasını ifade eder (TCK md. 67/3). Sürenin

Ancak, inceleme talebi kendisine ulaşan denetim birimi bakımından olayın seyri değişmiştir. Çünkü, hem muhtemel bir vergi alacağının tarh zamanaşımı süresi, hem de kurumun defter ve belgelerini muhafaza ve ibraz mecburiyeti 2019 yılında sona ermiş bulunmaktadır.

2.5. DEFTER VE BELGE İBRAZ ETME MECBURİYETİNİN SUSMA HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.5.1. Susma Hakkına İlişkin Genel Açıklamalar

Temel hak ve özgürlüklerin korunmasına hizmet eden öğeler arasında, adil yargılanma hakkı önemli bir yer teşkil etmektedir. Hukuki temelinin 1215'te imzalanan Magna Carta'ya dayandığı kabul edilen adil yargılanma hakkına ilişkin olarak, bugüne kadar gerek insan hakları hukukunda gerekse de uluslararası ceza hukuku ve iç hukuk metinlerinde herhangi bir tanım yapılmamıştır³³¹. Bununla birlikte, adil yargılanma hakkının genel olarak, siyasi iktidarın, başta ceza hukuku ve ceza muhakemesi hukuku olmak üzere, hukukun genel ilkelerine uygun norm oluşturması, bu normlara uygun yargılama yapması ve yine bu normlara uygun icrai faaliyette bulunmasını içerdiğini ifade etmek mümkündür³³².

Yalnızca ulusal hukukun bir parçası değil, aynı zamanda Avrupa anayasal düzeninin de ortak bir değeri ve hukuk devleti anlayışının ayrılmaz bir parçası olan adil yargılanma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde de kendine yer bulmuştur. Sözleşme'nin "*Adil Yargılanma Hakkı*" başlıklı 6'ncı maddesi³³³, özellikle

kesilmesi halinde, zamanaşımı süresi, ilgili suç hakkında belirlenen sürenin en fazla yarısına kadar uzar (TCK md. 67/4). Şüphelinin savcı huzurunda ifadesinin alınması, zamanaşımını kesen nedenlerden biridir (TCK md. 67/2).

³³¹ Çağrı Kan Aydın, "Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak 'Susma Hakkı'", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Y.23, S.91, Kasım-Aralık 2010, Ankara, s. 148.

³³² **A.e.**, s.151.

³³³ Madde-6: 1.Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir. 2. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır. 3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir: a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı

kovuşturma aşamasında adil yargılanma hakkının sekteye uğratılmamasına ilişkin genel kuralları içeren bir çerçeve niteliğindedir. AİHM tarafından görülen davalarda, adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği hususunda söz konusu maddeye atıfta bulunulmakla beraber, zaman içerisinde verilen kararlarda hakkın içeriğinin genişletildiği görülmektedir. Örneğin, 6'ncı maddede açıkça sayılmamasına rağmen susma hakkı, kendi aleyhine tanıklık etmeme hakkı, silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli dava ilkesi, AİHM içtihatlarına göre, yargılamanın adil olmasının şartları arasında yer almaktadır³³⁴.

Esasen susma hakkı ve kendi aleyhine tanıklık etmeme hakkı da, adil yargılanma hakkı gibi, evrensel ve geleneksel ceza yargılaması kavramlarından olup; 16. yüzyıldan itibaren İngiliz hukukunda, 18. yüzyıldan itibaren de Kıta Avrupası sistemlerinde zımnen de olsa yer bulmaya başlamışlardır³³⁵. Bugüne kadar gerek uluslararası ölçekteki belgelerde susma hakkına yönelik özel bir düzenleme yapılmamış olmaması nedeniyle, susma hakkına ilişkin değerlendirmeler adil yargılanma veya kendi aleyhine tanıklık etmeme haklarına yönelik düzenlemeler bağlamında gerçekleştirilmiştir³³⁶.

bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek; b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak; c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, re'sen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek; d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek; e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

³³⁴ **Silahların eşitliği ilkesi**, davanın taraflarının usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelmektedir. **Çelişmeli yargılama ilkesi ise**, taraflara dava malzemesi hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınmasını ve bu nedenle tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda, tarafların dinlenilmemesi, delillere karşı çıkma imkanı verilmemesi, yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hale gelmesine neden olabilecektir. Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılanma hakkı, kural olarak bir hukuk ya da ceza davasında tüm taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanı vermektedir. Örnek kararlar ile ilgili olarak bkz. Gilles Dutertre, **Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler**, (Türkçe Çeviri) Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003, s.166-172.

³³⁵ Serhat Sinan Kocaoğlu, "Susma Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, Y.69, S.2011/1, s. 32,33.

³³⁶ Mutlu Kağıtçıoğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.134, Ocak-Şubat 2018, s. 117. Örneğin, Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkına ilişkin 14-3/g maddesinde, "*Hakkında bir suç isnadı bulunan bir kimsenin, bu isnadın karara bağlanmasında, ... kendi aleyhine tanıklık yapmaya veya bir suçu itirafa zorlanmama hakkına sahip*

Kendi aleyhine tanıklık etmeme veya başka bir ifadeyle kendi kendini suçlamama hakkı (the right not to incriminate oneself), bir ceza davasında savcılık makamının sanığın iradesi dışında tehdit veya tazyik yöntemleriyle elde edilmiş delillere başvurmadan sanığa karşı iddiasını kanıtlamaya çalışmasını öngörür ve öncelikle sanığın sessiz kalma isteğine saygı gösterilmesiyle ilgilidir³³⁷. Susma hakkı ise, hakkında suç şüphesi bulunan bir kişinin bu suç ile ilgili olarak hiçbir zorlamaya maruz kalmadan dilediğinde sessiz kalabilme tercihinin soruşturma ve kovuşturma makamı tarafından saygı duyulması olarak ifade edilebilir³³⁸. Bu bakımdan susma hakkı, kişinin ifade hürriyetini negatif manada, yani cevap vermeme özgürlüğü şeklinde kullanması olarak da yorumlanabilir³³⁹.

Her ne kadar susma hakkı, kelime anlamıyla sözle yapılacak açıklama ve ifadelerde bulunmaya zorlanmamak şeklinde anlaşılmaya müsait ise de söz dışındaki belge ve delilleri de ihtiva eden bir kapsama sahiptir³⁴⁰. Bu bakımdan susma hakkı, aynı zamanda, kişinin kendi aleyhine delil vermemek suretiyle, kendi mahkumiyetinin hazırlanmasına katılmaması anlamına da gelmektedir³⁴¹. AİHM genel olarak uluslararası norm olarak kabul ettiği kendini suçlamama ve susma haklarının varlık nedenini, sanığı yetkililerin haksız zorlamalarına karşı korumak ve böylece adli hatadan kaçınılmasına katkıda bulunarak AİHS md. 6'da geçen amaçları yerine getirmek şeklinde açıklamaktadır³⁴². Dolayısıyla, kendini suçlamama hakkı ve susma

olduğu..." belirtilmiştir. Ayrıca bkz. Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi md. 10, Avrupa Birliği Temel Haklar Bildirgesi md. 48.

³³⁷ Bu açıklama AİHM'de görülmüş olan Saunders/Birleşik Krallık Davası Başvuru no. 19187/91, 17.12.1996, prf. 69'da yer almaktadır. Açıklamanın Türkçe tercümesi için bkz. Dutertre, **a.g.e.**, s. 171. İtişgen ise, kişinin kendini suçlamaya zorlanamaması ilkesini "*Bir kişinin kendi suçsuzluğunu ispat yükü altında olmaması, suçun ispatı hususunda yargılama makamlarına yardım etmeye zorlanamaması ve yargılamadaki pasif tutumunun kendi aleyhine yorumlanamaması*" şeklinde ifade etmektedir. Bkz. Rezzan İtişgen, **Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi ve Susma Hakkı**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s.3.

³³⁸ İtişgen, **a.g.e.**, s.4.

³³⁹ Kocaoglu, **a.g.m.**, s.32.

³⁴⁰ Sibel İnceoğlu, **Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4)**, Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi Yayınları, 2018, s. 160-162; Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunlarındaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15,S.1, 2014, s. 31.

³⁴¹ Faruk Erem, "Susma Hakkı", **Yargıtay Dergisi**, C.18, S.3, Temmuz 1992, s. 297.

³⁴² Saunders/Birleşik Krallık Davası Başvuru no. 19187/91, 17.12.1996, prf. 68. (Aktaran: Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", s.28.).

hakkının cezai soruşturma ve kovuşturma sırasında birbiriyle bütünlük arz eden savunma araçları olduğunu ifade etmek yanlış olmaz.

Susma hakkının özünde, şüpheli veya sanığın susma hakkını kullandığı zaman, yetkililerin bu kişiyi bilgi vermeye zorlama yollarına başvurmaması yatmaktadır. Buradaki zorlama, kişinin kendisini suçlar mahiyetteki bilgi, belge ve hatta ifadeyi, tehdit altında ve istek dışı olarak, yetkili makamlara vermesini sağlamak için onun iradesini etkilemek demektir. İstenilen bilgi, belge ve ifadenin verilmemesi halinde uygulanan her çeşit yaptırım zorlama anlamına gelir ve susma hakkını ihlal eder³⁴³ ya da tersinden söylenecek olursa, soruşturma aşaması da dahil olmak üzere, bir kişiye kendi aleyhinde delil vermesi yönünde zor yöntemler kullanılmadıkça susma hakkı ihlal edilmiş sayılmaz³⁴⁴. Jalloh/Almanya davasında, AİHM, bir ulusal prosedürün kendi kendini suçlama hakkının özüne zarar verip vermediğini belirlemek için şu unsurların dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir: Delil elde etmek için kullanılan zorlamanın niteliğini ve derecesi, iç hukuk prosedürü bünyesinde kişiyi kendisine yöneltilecek ithamdan koruyacak güvence mekanizmalarının varlığı veya yokluğu, üçüncü olarak ise zorlama ile elde edilen delillerin kullanılıp kullanılmadığıdır³⁴⁵.

2.5.2. Türk İç Hukukunda Susma Hakkını İçeren Düzenlemeler

Türk iç hukukunda susma hakkının kabul edildiğine yönelik en temel düzenleme Anayasa md. 38/5'te yer almaktadır. Bu hükme göre, “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*” Buna göre, kişinin kendini suçlayıcı belge veya belgelerde yer alabilecek bilgiler de delil kapsamında kabul göreceğinden, bunların vermeye zorlanması da susma hakkının ihlali olarak değerlendirilebilecektir³⁴⁶.

³⁴³ Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, **Vergi Dünyası**, S.285, Mayıs 2005, s. 29.

³⁴⁴ Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunlarındaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, s. 30.

³⁴⁵ Jalloh/Almanya Davası, Başvuru no. 54810/00, 11.07.2016. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <http://hudoc.echr.coe.int/tur?i=001-116467>, Son Erişim :16.10.2019.

³⁴⁶ Kağıtçıoğlu, **a.g.m.**, s. 118. Konuyla ilgili olarak, Amerikan Anayasası’nın ekinde yer alan Haklar Bildirgesi’nin “Ceza Davalarında Haklar” başlıklı 5 no.lu maddesi, “... *Hiç kimse herhangi bir ceza davasında kendi aleyhinde tanıklık yapmaya zorlanamayacak...*” şeklindedir. Buradaki kendi kendini suçlamama hakkı, resmi makamlar tarafından talep edilen ticari kayıtları ve tüzel kişileri kapsamayıp; kişiyi sadece ifade alma sırasında koruyan bir güce sahiptir ve sözlü beyan delilleriyle sınırlıdır. Bu

Susma hakkının esas itibarıyla ceza yargılamasına ilişkin bir kavram olması nedeniyle, CMK'ta da bu hakkı güvence altına alan düzenlemelere yer verilmiştir. Bu doğrultuda, yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının şüpheli veya sanığın kanuni hakkı olduğunun söylenmesi, ifade ve sorgu usulünün kuralları arasında sayılmıştır (CMK md.147/1-e). Böylece, üzerine suç atılan veya şüphe altına sokulan kimsenin savunma hakkının güvence altına alınması amaçlanmıştır³⁴⁷. Yine, duruşma evresinde de sanığa yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanuni hakkı olduğunun bildirilmesi CMK md. 191/1-c'de hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Anayasa md. 90'ın son fıkrasında, “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. ... Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*” denilmektedir³⁴⁸. Bu bağlamda, Türkiye tarafından imzalanan ve onaylanan AİHS'yi uluslararası bir hukuk standardı ve aynı zamanda iç hukukumuzun ikincil ve tamamlayıcı bir parçası gibi göz önünde bulundurup, temel hak ve özgürlüklere ilişkin çıkacak uyuşmazlıklarda bu sözleşme hükümlerini de dikkate almak gerekmektedir³⁴⁹. Elbette, sözleşme tarafından garanti altına alınan hakların bireylere sağlanmasında temel görev öncelikle taraf devletlere düşmektedir. Ancak, devletlerin başarısız olduğu durumlarda sözleşme mekanizması devreye girmekte ve bireyin hak kayıpları önlenmeye çalışılmaktadır³⁵⁰.

bakımdan 1982 Anayasası, ABD Anayasası'nın ilerisine geçen bir yaklaşım göstermektedir. Bkz. Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, s. 25,26.

³⁴⁷ CMK md. 147'nin gerekçesinde, susma hakkının AİHS md. 6/2'de yer alan suçsuzluk karinesinin tamamlayıcı bir unsuru olduğu ve “isnat edilen suç” hakkında açıklamada bulunmamayı kapsadığı ifade edilmiştir. Bkz. Fahrettin Demirağ, **Açıklamalı Ceza Muhakemesi Kanunu**, Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2007, s. 259.

³⁴⁸ Türkiye AİHS'yi 04.11.1950 tarihinde imzalamış ve 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı Kanun ile onaylamıştır. Hem kanun hem de sözleşme 19.03.1954 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Sözleşmenin onay belgesi 18.05.1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne depo edilmiş olup; bu tarih sözleşmenin Türkiye bakımından yürürlüğe girdiği tarih olmaktadır. Bkz. “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Eki Protokollerde Yer Alan Haklar ve Özgürlükler”, (Çevrimiçi) <http://www.ihd.org.tr/avrupa-insan-haklari-sozlesmesi-ve-eki-protokollerde-yer-alan-haklar-ve-ozgurlukler/>, Son Erişim:10.10.2019.

³⁴⁹ Billur Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, s. 27.

³⁵⁰ Serkan Cengiz, “AİHM Kararlarının İç Hukuka Etkisi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.79, 2008, s. 350.

Bununla birlikte, AİHS hükümlerinin uygulanmasından doğan uyumsuzlukları karara bağlayan AİHM kararları, sadece davaya taraf olan devletleri bağlayacak olsa da, insan haklarının korunmasında ve geliştirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu kararlar sayesinde taraf devletler, AİHS ile üstlendikleri uluslararası hukuktan kaynaklanan sorumluluk çerçevesinde, kendi ülkelerinde sözleşmeye aykırı bir tasarrufun gerçekleşmesini önleme fırsatını yakalamaktadır³⁵¹.

İYUK md. 53/1'ya eklenen ve “Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana hürriyetlerini korumaya Dair Sözleşmenin” veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa insan hakları mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olmasını yargılamanın yenilenmesi sebebi sayan hüküm karşısında, hem idarenin hem de idari yargı yerlerinin AİHM’nin AİHS düzenlemeleriyle bütünleştiği kabul edilen içtihadını göz önünde bulundurmaları zorunlu hale gelmektedir.

2.5.3. AİHM’nin Vergi Yükümlülerinin Susma Hakkına İlişkin Yaklaşımı

AİHM, susma ve kendini suçlayıcı beyanda bulunmama hakkını AİHS md. 6/1’de düzenlenen adil yargılanma hakkı ile md. 6/2’de düzenlenen masumiyet karinesinin birer uzantısı olarak kabul etmektedir³⁵². AİHM, susma hakkına ilişkin iddialarda, delillerin kabul edilebilirliği ile ilgili kuralları belirleme yetkisinin ulusal hukuka ait olduğunu; kendisinin ise delilin elde ediliş yöntemi, AİHS’deki diğer bir hakkın ihlal edilip edilmediği, yapılan ihlalin niteliği ve hukuka aykırılık sorununu

³⁵¹ AİHS md. 46’ya göre, sözleşmeciler, taraf oldukları davalarda AİHM’nin verdiği kesinleşmiş kararlara uymayı taahhüt etmiş sayılırlar. Sözleşmenin ihlali, sözleşmeye aykırı bir kanundan kaynaklandığı takdirde, uygulamacıların (hükümet, idare, yargı) o kanunu AİHM’nin anlayış ve yorumu doğrultusunda uygulamaları gerekecektir. Ancak, ilgili kanunun kesin hükümler ihtiva etmesi nedeniyle yoruma elverişli olmaması halinde, o kanunu değiştirmekten başka çare kalmayacaktır. Bkz. Şeref Ünal, Avrupa İnsan Hakları Kararlarının Türk İç Hukukuna Etkileri”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C.17, 2000, s. 63-68. 2577 sayılı İYUK md. 53/1’e 2003 yılında eklenen bent ile “*Hükümün, İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetlerini Korumaya Dair Sözleşmenin veya eki protokollerin ihlali suretiyle verildiğinin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kesinleşmiş kararıyla tespit edilmiş olması*” da yargılamanın yenilenmesi sebepleri arasına girmiştir. Bu durumda, hem idarenin hem de idari yargı yerlerinin, AİHS düzenlemeleriyle bütünleştiği kabul edilen AİHM içtihadını göz önünde bulundurmaları önem arz etmektedir. Yine 53’üncü maddeye göre yargılanmanın yenilenmesi, AİHM kararının kesinleştiği tarihten itibaren 1 yıl içinde esas kararı vermiş olan mahkemece karara bağlanır.

³⁵² Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 140,141; Bekir Baykara, “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, **Vergi Dünyası**, S.314, Ekim 2007, s. 8.

inceleyerek, yargılamanın tamamının adil olup olmadığına ilişkin değerlendirme yaptığını verdiği kararlarda vurgulamaktadır³⁵³.

AİHM tarafından özellikle 1990'lı yıllardan itibaren alınan -susma ve kendi kendini suçlamama hakkına atıfta bulunulmuş- kararların tetkikinde, genel olarak ceza yargılaması yönünden getirilmiş güvenceler olarak benimsenen bu hakların, cezai soruşturma ya da kovuşturma aşamalarının öncesinde, vergi incelemesi süreci bakımından da geçerli olduğuna dair içtihat geliştirildiği anlaşılmaktadır³⁵⁴.

Vergi idaresi tarafından yapılan araştırma ve incelemelerde, delil olarak ihtiyaç duyulan defter, belge, kayıt ve bilgilerin vergi yükümlülükleri tarafından ibraz edilmemesi karşısında idare tarafından yaptırım uygulanmasının yükümlünün susma hakkını ihlal ettiği yönündeki bazı AİHM kararlarına aşağıda yer verilmiştir.

AİHM, adil yargılanma hakkının bir uzantısı olarak susma hakkını ilk kez Funke/Fransa davasında değerlendirmiştir. Mahkeme, -davacı kişinin evinde yapılan arama faaliyetinin hukuka uygun olup olmadığı hususunu hiç sorgulamadan- Gümrük Kanunu hükümleri gereği hakkında bir suç isnadı bulunan kişinin, kendisinden talep edilen belgeleri ibraz etmemesi halinde bu kişiye para cezası, yani yaptırım uygulanması durumunun talebi yerine getirmeyen kişi açısından “zorlama” anlamına geldiğini, dolayısıyla bu ceza tehdidinin kişinin susma ve kendi kendini suçlamama hakkını ihlal ettiğini karara bağlamıştır³⁵⁵.

³⁵³ İtişgen, **a.g.e.**, s.9.

³⁵⁴ Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, s.27-30.

³⁵⁵ **A.e.**, s.28. Funke/Fransa Davası, Başvuru No. 10828/84, 25.02.1993. Davanın özü şu şekildedir: Vergi dairesinin bilgilendirmesi üzerine Fransız gümrük yetkilileri, adli polis memuru ile birlikte satış temsilcisi olarak çalışan Funke’nin evinde yurtdışındaki malvarlıklarının ayrıntılarına ulaşmak üzere arama yapmışlardır. Yapılan aramada, yabancı bankalardan alınmış hesap özetlerine ve banka çek defterlerine el konulmakla birlikte, yurtdışındaki bankalarla ilgili başka bazı belgelerin de ibrazı istenilmiş ancak Funke bu talebi reddetmiştir. Bunun üzerine, Funke hakkında belgelerin ibraz edilmemesi suçuna ilişkin yargılama başlatılmıştır. İlk derece mahkemesi, ibraz etmeme eylemi nedeniyle Funke’yi 1200 frank para cezasına çarptırmış ve başvurucunun belgeleri ibraz etmesine, etmemesi halinde ise her gün için 20 frank para cezası ödemesine karar vermiştir. Bu kararlar ulusal üst mahkemeler tarafından onanmışsa da Funke kendi aleyhine delil vermeme hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle olayı AİHM’ye intikal ettirmiştir. Davanın ayrıntıları için bkz. Sibel İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, 4.bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s. 273-274.

AİHS md. 6'nın lafzına bakıldığında, adil yargılanma hakkının, kişilerin medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da hakkında bir suç isnadı bulunan kişilerle ilgili cezai kovuşturmaları konu aldığı anlamı çıkarılsa da, Funke davasının karara bağlanmasıyla birlikte bu kapsamın cezai soruşturmaları da içine alacak şekilde AİHM tarafından geliştirildiği görülmüştür³⁵⁶.

Buna ilave olarak AİHM, AİHS m. 6 bağlamında yalnızca cezai alanda yöneltilen suçlamalar bakımından dava konusu edilebilir gördüğü olayları, daha sonra idari yaptırımları da içerecek şekilde genişleterek³⁵⁷, sözleşmeye taraf olan devletlerin iç hukukundaki idari yaptırım-ceza tanımlamalarına bağlı kalmadan kendi geliştirdiği kriterleri kullanarak ulusal hukukta idari yaptırım olarak kabul edilen bir yaptırımı cezai yaptırım şeklinde nitelendirebilmiştir. Örneğin Bendenoun/Fransa davasında³⁵⁸, Fransa'da vergi yükümlülükleri için idari yaptırım sayılan kimi mali yaptırımlar, AİHM'nin uyguladığı ölçütlere göre, ceza suçlamaları kapsamına dahil edilerek, bu yaptırımlar da AİHS md. 6 bakımından değerlendirilmiştir³⁵⁹.

J.B./İsviçre davası³⁶⁰ vergi yükümlüsünün inceleme süreçlerinde kendi aleyhine delil vermeme hakkının irdelendiği bir davadır. Dava konusu olay şu şekildedir: Vergi idaresi tarafından bir mükellefin incelenmesi sırasında J.B.'nin o mükellef ve onun şirketlerine yatırım yaptığı tespit edilmiştir. Bunun üzerine, kendisinden ilgili döneme ilişkin geliri ile ilgili bütün belgeleri vermesi istenilmiş ancak J.B. bu isteği yerine getirmemiştir. Müteaddit defalar yapılan talebe karşı J.B. bilgi ve belgeleri vermemiş

³⁵⁶ Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", s.28.

³⁵⁷ Kağıtçıoğlu, **a.g.m.**, s. 131.

³⁵⁸ Bendenoun/Fransa Davası Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994. Bu karar ayrıca, susma hakkının vatandaşlar dışında vergi yükümlülükleri tarafından da kullanılabilceğini ortaya koyan ilk AİHM kararı özelliğini taşımaktadır. Dava hakkındaki ayrıntılar için bkz. Billur Yaltı, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I", **Vergi Sorunları**, S.143, Ağustos 2000, s. 163.

³⁵⁹ Durmuş Tezcan, "AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı", 2006 Yılı İdari Yargı Sempozyumu, (Çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/12_03_2014_105203.pdf, s. 25,26. Son Erişim : 15.10.2019. Bendenoun/Fransa kararının 47. paragrafında AİHM tarafından uygulanan bu ölçütler özetle şu şekilde ifade edilmiştir: Yaptırımın özel statüye sahip belli bir grubu değil, tüm vergi mükelleflerini ilgilendirmesi; yaptırımın bir zararın parasal tazminini değil, benzeri davranışların tekrarını önlemek için kurala bağlanmış caydırma amaçlı bir cezalandırmayı hedeflemesi; para cezasının yüksek tutarlı olması ve bu cezanın ödenmemesi halinde hapis cezasının uygulanabilecek olması. Mahkemeye göre, bu ölçütlerin hiç biri tek başına idari yaptırımların cezai boyutunu ön plana çıkarmasa da, topluca ve birbirleriyle iç içe değerlendirilmeleri olaya AİHS md. 6 bağlamında cezai bir nitelik kazandırmaktadır.

³⁶⁰ J.B./İsviçre Davası, Başvuru No. 31827/96, 03.05.2001. (Aktaran: Yaltı, "Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu", s.30.)

ve kendisine para cezaları kesilmiştir. Bu cezalara karşı J.B. İdare Mahkemesi'nde dava açmıştır. Dava devam ederken vergi idaresi bir taraftan da J.B. hakkında vergi kaçakçılığı incelemesi başlatmıştır. J.B. davasını AİHM'ye taşımış olup; dava sonucunda mahkeme şu şekilde karar vermiştir:

“Bu davada bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesini sağlamak amacıyla, vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesi değerlendirilmemektedir. ... Bir kişinin kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilaflına baskı ve eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır... Yetkililerin vergi tarh edebilmek için başvuruçuyu, geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıkları anlaşılmaktadır.... Sonuç olarak, AİHS md. 6/1'deki kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiştir.”

Böylece, susma ve kendini suçlamama hakkının uygulanabilirliği cezai soruşturma ve kovuşturmalar dışında ceza uygulanması riskini barındıran vergi inceleme süreçlerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir³⁶¹. O halde vergi yükümlüsünün kendisinden istenilen bilgi ve belgeleri, kendi aleyhine delil teşkil edeceği gerekçesiyle vermeyen kişilere hapis cezası bir yana, para cezası uygulanacak olması dahi susma hakkının ihlali anlamına gelmektedir.

Chambaz/İsviçre davasında³⁶² ise, servetinin artışı ile beyan ettiği vergilendirilebilir gelir arasındaki orantısızlığın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi üzerine, kendisinden bu durum hakkında bilgi istenilmesine rağmen, bilgi vermeyi reddeden Chambaz'a bu fiilinden dolayı hem para cezası kesilmiş hem de vergi kaçakçılığı incelemesi başlatılmıştır. Kaçakçılık incelemesi sonucunda da tespit edilen vergi kaybına bağlı olarak indirgenmiş haliyle 869.333,00 EURO para cezası uygulanmıştır. Olayın AİHM'ye intikal ettirilmesi sonrasında mahkeme, bilgi ve belge vermemesi nedeniyle Chambaz'a yetkililerce para cezası kesilmesinin yükümlü üzerinde tehdit oluşturma anlamına geldiğine hükmederek AİHS md. 6'daki

³⁶¹ Yaltı, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, s.28,29; Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, S.3, 2011, s. 383.

³⁶² Chambaz/İsviçre Davası, Başvuru No. 11663/04, 05.04.2012. (Çevrimiçi) <http://ndfr.nl/Pdf/echr-11663-04.pdf>, Son Erişim : 12.10.2019, (Aktaran: Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, s. 348).

uluslararası standartlardan sessiz kalma ve kendini suçlama hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Statüsü gereği AİHM, sözleşmeye taraf devletlerin ulusal hukuk kurallarının uygunluk veya yerindelik denetimini değil, bu kuralların AİHS ile güvence altına alınmış hak ve uluslararası standartlara aykırılık teşkil edip etmediğini incelemektedir. Gelineen noktada, YALTI'ya göre, belgelerin ibrazının istenilmesinin yasal temelleri ve gerekçeleri değil, delilleri ibraz etmeme fiilinin yaptırıma bağlanmasının kişiler üzerinde baskı oluşturması susma hakkının ihlal edilmesinde temel etmen olmaktadır³⁶³. İNCEOĞLU'na göre ise, kendini suçlayıcı bilgi ve belgeleri vermesi için kişinin zorlanmasına ilişkin AİHM'de bir ihlal kararı çıkması için, bu belge ve bilginin istenildiği kişi hakkında ya bir ceza yargılaması resmi olarak başlamış olmalı veya başlatılması bekleniyor olmalıdır. Diğer bir deyişle, ilgili kişi kuşku altında olmalı ve istenen bilginin potansiyel olarak kendini suçlayıcı olması gereklidir. Aksi halde, böyle bir kuşku altında olmayan kişiye yönelik zorlayıcı düzenlemeler AİHM'e göre Sözleşme'yi ihlal etmeyecektir³⁶⁴.

2.5.4. Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiili İle İlgili Olarak VUK'ta Yer Alan Yaptırımların Susma Hakkı Karşısındaki Durumu

Türk vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin, yapılacak bir vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kişilere ibraz edilmemesi halinde ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen ödevliler hem idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşı karşıya kalmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde, ibraz mecburiyetinin yerine getirilmemesi durumunda uygulanması öngörülen yaptırımlar, susma hakkı bakımından değerlendirilmektedir. Bu doğrultuda, Anayasa Mahkemesi'nin konuya yaklaşımı ele alındıktan sonra, öğretilerdeki görüşlere ve son olarak kişisel düşüncelerimize yer vereceğiz.

³⁶³ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 148.

³⁶⁴ İnceoğlu, **İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı**, s. 278.

2.5.4.1. Anayasa Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı

VUK md. 359/a-2 uyarınca, ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin gizleyenler (*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.*) hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Dolayısıyla, defter ve belge ibraz etmeyen vergi yükümlülükleri kaçakçılık suçu işlemekte ve hapis cezasına çarptırılabilir. Ancak, eğer ibraz talebi ödevli aleyhine delil niteliği taşıyan defter ve belgelere yönelik ise, bunların ibraz edilmemesi durumda ceza uygulanması kendi kendini suçlamama ve susma hakkının ihlal edildiği anlamına gelmekte midir?

VUK md. 359/a-2, Anayasa'ya aykırılık iddiası ile bugüne kadar iki defa Anayasa Mahkemesi'nin gündemine gelmiştir. Bunlardan ilkinde³⁶⁵, VUK md. 359'da işaret edilen defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili için hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanmasının Anayasa'nın 2 ve 38'inci maddelerine* aykırılık teşkil ettiği savıyla iptali istenilmiştir. Başvuruyu esas yönünden inceleyen Anayasa Mahkemesi, ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı ceza konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık olmadığı ve söz konusu hapis cezasının devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırım olduğu, dolayısıyla devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi toplumsal sözleşme olarak nitelemek suretiyle Anayasa md. 38/8'deki sözleşme kavramıyla bağdaştırmanın mümkün olmadığı gerekçeleriyle istemi reddetmiş olup; karar gerekçesinde adil yargılanma hakkı ve susma hakkı çerçevesinde herhangi bir değerlendirmeye yer verilmemiştir.

³⁶⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 11.03.2003 tarih ve E:2002/55-K:2003/8 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://kararlariyeni.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi : 23.04.2019.

*Anayasa'nın 2'nci maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti bir devlettir. Hukuk Devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalet ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. Anayasa'nın 38/8'inci maddesinde, “Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.” denilmektedir.

İkinci başvuruda ise, gizleme fiilinin suç kabul edilmesinin, AİHS md. 6'da yer alan adil yargılanma hakkına uygun bir düzenleme olmadığı gibi Anayasa md. 38/5'teki "*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*" hükmüne de aykırı olduğu öne sürülerek ilgili maddenin iptal edilmesi talep edilmiştir³⁶⁶. Mahkeme başvurusu esastan inceledikten sonra, defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesinin, vergi borcunun tespiti ve ödenmesini sağlayarak vergi kaybının önlenmesi ve kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararının sağlanmasına hizmet ettiğini; Anayasa md. 38/5'te yer alan hükmün özündeki susma hakkının suçlanmayla başlayan bir hak olup; kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerli olduğunu; ibraz zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmenin birbirinden farklı durumlar olduğunu, ibraz etme görevinin yasalarla yükümlülere verilen bir görev olduğunu belirterek VUK md. 359/a-2 hükmünü susma hakkının ihlali kapsamında değerlendirmemiştir³⁶⁷.

Anayasa Mahkemesi her iki kararda da gerekçesini, vergisel yükümlülüklerin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesinin kamu yararının sağlanmasındaki önemi üzerine oturtmuştur. İkinci kararda, Anayasa md. 38/5'te düzenlenen kurala, AİHM

³⁶⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 31.07.2007 tarih ve E:2004/31-K:2007/11 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi : 23.04.2019.

³⁶⁷ Buna karşılık, Anayasa Mahkemesi üyesi Osman Alifeyyaz PAKSÜT, yukarıda bahsi geçen karara ilişkin vermiş olduğu karşı oy yazısında, "*Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağına ilişkin Anayasa'nın 38/5 bendinde herhangi bir sınırlama sebebi belirtilmemektedir. ... Susma hakkının ancak belirli koşullarda yani kişi hakkında soruşturma ve kovuşturma başlaması durumunda doğacağı kabul edilmekle, bu temel hakkın ancak "sanık" ya da "şüpheli" konumundaki kişiler için geçerli olacağı sonucuna varılmakta ve böylelikle, hak süjesi yönünden bir sınırlandırma yapılmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi ya da bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur. ... Esasen 38. Maddedeki diğer hak ve güvenceler (lehe kanun uygulaması, masumluk karinesi, kanunsuz elde edilmiş delil, zamanaşımı gibi) ceza hukukundaki soruşturma ve kovuşturma işlemleri ile sınırlı olmayan, idari cezalar, disiplin cezaları ve kabahatler için de geçerli olan evrensel kurallardır. Susma ve kendisini veya yakınlarını suçlayıcı delil göstermeye mecbur edilmeme hakkının farklı şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, İngiltere aleyhine açılan bir davada "...şirket devrini soruşturan müfettişlere cezai yaptırım tehdidi ile verilen ifadedeki beyanların yargılama sırasında kullanılması"nın AİHS'nin ihlalini oluşturduğuna hükmetmiştir. Bu karar susma hakkının idari soruşturma aşamasında da geçerli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşüne karşıyım.*" diyerek iptal isteminin reddine ilişkin karara katılmamıştır.

içtihadının aksine, daraltıcı bir yorum getirilerek, susma hakkının işlerliğini sadece soruşturma ve kovuşturma aşamaları ile sınırlandırılmıştır.

2.5.4.2. Öğretideki Görüşler

Defter ve belge ibraz etmeme fiiline yönelik yaptırımların susma hakkı karşısındaki durumuna ilişkin olarak bugüne kadar çeşitli görüşler ortaya konulmuştur. Görüş sahiplerinden bazıları defter ve belge ibraz etmeme fiilinin para ve/veya hapis cezası ile sonuçlandırılmasını susma hakkının ihlali olarak değerlendirirken, bazıları ibraz etmeme fiiline karşılık yaptırım uygulanmasının ancak belli şartlar altında susma hakkını ihlal edebileceğini belirtmekte, bazıları ise ibraz etmeme eylemine yaptırım uygulanmasının susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceğini savunmaktadır. Şimdi bu görüşleri inceleyelim.

AİHM tarafından verilen kararlar nezdinde araştırmalar yaparak, konuyu ülkemizin vergi hukuku literatürüne ilk taşıyan YALTI, bir kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde “zorlayıcı” yöntemlere başvurulmasının susma hakkının ihlali sonucunu doğuracağını, susma hakkının sadece ifade ve beyan verilmesi ile sınırlı olmayıp belge tedarikini de kapsadığını, diğer taraftan vergi sistemimizin defter, kayıt ve belge düzeni üzerine kurulduğunu ve vergi idaresinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlama amacıyla denetim yetkileriyle donatıldığını, denetim fonksiyonunun ise defter ve belgeler üzerinden yapılan araştırma ve incelemeler yoluyla gerçekleştirildiğini, bu itibarla denetlenmek üzere ibrazı istenen defter, belge veya başka bilgilerin kişinin kendi aleyhine delil niteliği taşıması halinde, susma hakkının vergi hukuku alanında da uygulanabilirliği olduğunu, bu açıdan vergi yükümlüsünün susma hakkının hem ifade hem de defter ve belgeleri vermeyi reddetmeye ilişkin bir koruma alanı oluşturduğunu, susan ve kendi aleyhine delil vermeyi reddeden vergi yükümlüsünün para veya hapis cezasına çarptırılmasının, yani zorlanmasının susma hakkının ihlali anlamına geldiğini, dolayısıyla VUK’taki bilgi verme ve ibraz mecburiyeti kurallarına bağlanan cezai hükümlerin yeniden değerlendirilmesi gerektiğini ileri sürmektedir³⁶⁸.

³⁶⁸ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s. 140-149. Aynı yöndeki görüşler için bkz. Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s.

ŞENYÜZ, defter ve belgelerini ibraz etmeyen yükümlüye hapis cezası yani cezai yaptırım verilmesini, kişinin kendi kendisini suçlamaya “zorlayıcı” bir yöntem olarak kabul ettikten sonra, susma hakkını, AİHM kararlarına bağlı kalmaksızın, Anayasa md. 38/5’teki norm kapsamında değerlendirmiştir. Ona göre, eğer gizleme fiili ceza hukuku anlamında bir suç oluşturuyorsa, yani hapis cezasıyla cezalandırılıyorsa ortada idari bir yaptırım değil, cezai bir yaptırım vardır. VUK md. 359/a-2’deki norm tartışmasız bir şekilde Anayasa md. 38/5’e aykırılık arz etmektedir. Ancak diğer taraftan, defter ve belge ibraz etmeme fiilinin yaptırımsız bırakılması belge ve kayıt düzenine dayalı vergi sisteminin çalışmasına zarar verecektir. Bu durumda, ibraz mecburiyeti ihlalinin hapis cezası gerektiren suç fiili olmaktan çıkarılarak, fiilin bir kabahat olarak düzenlenmesi susma hakkı bakımından Anayasa’ya aykırılık sorununu ortadan kaldıracaktır³⁶⁹.

DONAY’a göre, bir kimse kendi aleyhine kanıt vermek zorunda değildir ve bu husus Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Ayrıca, susma hakkı ve kendisi hakkında aleyhte sonuç doğuracak delil vermeme hakkı evrensel hukuk tarafından da kabul edilmiş ilkelerdir. Diğer taraftan, devlet vergisini almak için bazı zorlayıcı önlemlere başvurabilir. İşte bu noktada, susma hakkı ile devletin kamu düzenini koruma hakkı birbiriyle çatışmaktadır. O halde bu hususta, susma hakkı ile kamu düzeninin korunması arasında denge kurulmalı ve salt belge gizlemenin bir hak kullanma olarak değil de, işlediği bir suçtan kaçınmak şeklinde yorumlandığı takdirde bunun Anayasa’ya aykırı olmadığı sonucuna varılmalıdır³⁷⁰.

CANDAN, usulüne göre istenen defter ve belgelerin verilen süre içerisinde ibraz edilmemesinin ihmali nitelikte bir davranış olduğunu ve bu eylemin kendi aleyhine sonuç doğuracak bir olayın ortaya çıkartılmasına yarayacak delillerin vergi denetimine

201,202; Ercan Sarıcaoğlu, **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınları, Ankara, 2017, s. 359-369.

³⁶⁹ Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunlarındaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, s. 35-39. Aynı yöndeki görüş için bkz. Mehmet Tank, **Türk ve Amerika Birleşik Devletleri Vergi Yargılama Hukuklarında Delillerin Değerlendirilmesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2016, s. 433; Üstün, **a.g.e.**, s. 388. Bununla birlikte Üstün, ibraz etmeme fiilinin sadece para cezasına çarptırılacak olması halinde de kişinin susma hakkının ihlal edileceği yönündeki AİHM yaklaşımına katılmamaktadır.

³⁷⁰ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 134,135.

sunulmaması amacıyla yapıldığını, vergi yükümlüsünün defter ve belgelerini verdiği takdirde, geçmişte yapmış olduğu kanunsuzluğun ortaya çıkacağını ve bu yüzden adli veya idari ceza ile cezalandırılacağını bildiğini belirttikten sonra, yükümlünün vergi kaçırdığı veya vergi suçu işlediği kuşkusu yaratan bulgulardan hareketle defter ve belgelerin ibrazının istenilmesi ve yalnızca bu gerekçeye bağlı olarak incelemeye başlanmış olması halinde susma hakkından bahsedilebileceği³⁷¹, buna karşılık ibraz isteminin önceden planlanmış/programlanmış rutin vergi denetimleri çerçevesinde yapılması durumunda aynı şeyi düşünmenin doğru olmadığını, bu nedenle vergi idaresinin denetim yetkisi ile kişinin susma hakkı arasında bir dengenin kurulmasının zorunlu olduğunu ifade etmiştir³⁷².

³⁷¹ Kanaatimizce, vergi yükümlüsünün vergi kaçırdığı veya vergi suçu işlediği kuşkusu yaratan bulgulardan hareketle defter ve belgelerin ibrazının istenilmesi halinde susma hakkından bahsedilebileceği görüşü, VUK md. 142-147’de bahsi geçen aramalı inceleme müessesesi açısından da geçerlilik kazanmaktadır. Şöyle ki, aramalı incelemede de vergi kaçırdığına işaret eden bir emare bulunan yükümlü nezdinde gizlenmiş bir delilin ortaya çıkarılması amacıyla önce arama ardından da arama neticesinde alınan defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılabilir. Her ne kadar VUK’ta hakkında arama yapılan yükümlünün arama sırasındaki ibraz mecburiyetine ilişkin bir açıklama yer almasa da VUK md. 147’de, arama ile ilgili VUK’ta hüküm bulunmayan hallerde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun arama ile ilgili hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtildiğinden bu hususta 5271 sayılı Kanun’a başvurulabilecektir. 5271 sayılı Kanun’un 123 ve 124’üncü maddelerinde, arama sırasında, ispat aracı olarak yararlı görülen bir eşyayı yanında bulunduran bir kişinin, istem üzerine bu şeyi ibraz ve teslim etmekle yükümlü olduğu, kişinin bu yükümlülüğünden kaçınması halinde hakkında disiplin hapsine ilişkin hükümlerin uygulanacağı, ancak bu yaptırımın şüpheli veya sanıklar hakkında uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı ile ilgili görülen ve nezdinde arama yapılan yükümlü aynı zamanda ceza hukuku bakımından şüpheli konumunda ise kendisinden istenilen şeyi ibraz etmek mecburiyetinde değildir. Şüpheli veya sanık kişilere tanınan bu ayrıcalık, aslında Anayasa md. 38/5’te yer alan kuralın, başka bir ifade ile kendi kendini suçlamama hakkının bir gereğidir. Velez ki bu şekilde hukuka aykırı olarak delil elde edilmiş olsa da bu Anayasa md. 38/6 uyarınca kesin olarak delil niteliğini haiz olmayıp hükme esas alınamayacaktır. Hazine çıkarı veya kamu yararı gibi amaçlar hukuka aykırı olarak elde edilen bulguların kullanılmasını meşru kılamaz. Hukuka aykırı aramanın sonuçları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)**, Ethemler Yayınları, İstanbul, 2007, s. 178-210.

³⁷² Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed.: İlhan Ulsan, Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 276,277. Aksi görüş için bkz. Üstün, **a.g.e.**, s. 390; Kağıtçıoğlu, **a.g.m.**, s. 136,137. Üstün’e göre, vergi incelemeleri arasında normal vergi incelemesi ve vergi kaçakçılığı şüphesi barındıran inceleme gibi bir ayrım yapmak kolay değildir. Kaldı ki, normal bir incelemesi sırasında dahi vergi kaçakçılığı yapıldığına dair verilere rastlanılması mümkündür. Kağıtçıoğlu’na göre ise, bir suç isnadı ile yürütülmeyen, örneğin bir vergi suçu şüphesi ile yapılmayan olağan bir vergi incelemesinde dahi mükellef, aleyhine suçlamaya konu olacak bir riski önlemek adına, vergi idaresine belge sunmamayı tercih edebilecektir. Bu halde de VUK md. 359’un bir ceza yaptırımı öngörmesi nedeniyle Anayasa md. 38’e aykırılık söz konusu olacaktır. Çünkü, Anayasa md. 38/5’teki “delil” lafzına ifade, bilgi, belge yönünden bir muafiyet, istisna veya sınırlama getirilmemiştir.

Aslında CANDAN'ın öne sürdüğü görüşlerin, vergi ödevlisinin bilgi ve ibraz için zorlanamaması hakkında Alman Vergi Usul Kanunu'nda (AO) yer alan düzenlemelerle de örtüştüğü söylenebilir. Zira, AO md. 393'e göre, hakkında bir ceza usulü başlamış ya da başlatılabilecek olan vergi ödevlilerine karşı, kendilerini suçlu ya da kabahatli duruma düşürecek bilgi ve belgeleri vermeleri için zorlayıcı araçların³⁷³ kullanılması yasaklanmaktadır. Bu hükmün uygulanabilmesi için muhakkak adli ceza usulüne ya da para cezası usulüne başlanmış olması şart olmayıp; ceza tatbikine başlama tehlikesinin mevcudiyeti yeterlidir. Tehlike ise, vergi suçu ya da kabahati teşkil eden bir fiilin işlenmiş olduğu yönünde güçlü dayanaklar ortaya çıkması ve buna bağlı olarak bir adli veya idari ceza tatbikine başlanması ya da devam ettirilmesi ihtimalinin var olması halinde söz konusudur. Bununla birlikte, eğer vergi idaresi, somut olayda bir vergi suçu ya da kabahatinin işlendiği şüphesini taşıyor ve buna bağlı olarak vergi ödevlisinin kendisini suçlu ya da kabahatli duruma düşürme tehlikesini öngörüyorsa, ödevliyi bilgi ve belge vermekten kaçınma hakkı olduğuna dair bilgilendirmek durumundadır. Ancak, vergi ödevlisi bu hakkından haberdar edilmese ve buna bağlı olarak kendisinden talep edilen bilgi ve belgeyi verse, alınan bilgi ve belgenin delil olarak değerlendirilmesi mümkündür. Son olarak, ödevlinin bilgi ve belge vermemesi yalnızca zorlayıcı araçların kullanılmasını yasaklamakta, matrah takdiri yapılmasına engel olmamaktadır³⁷⁴.

BAŞARAN YAVAŞLAR, öncelikle kendini suçlamama hakkının vergilendirme sürecinde uygulanabilirliği hususunda; bu hakkın ancak bir ceza yargılamasına ait "suçlama"nın ortaya çıkması ile birlikte kullanılabileceğini, söz konusu hakkın vergilendirme süreci içinde uygulanmaya başlanması halinde bilgi talep eden vergi idaresinin hangi andan itibaren suç isnadında bulunacağını belirsiz olduğunu savunmaktadır. Bununla birlikte ona göre, kendisinden istenen bilgi ve belgeleri - kendini suçlamama hakkına dayanarak- ibraz etmeyen yükümlüye, bu mecburiyetini

³⁷³ AO'da zorlayıcı araçlar md.329 ila 333 arasında düzenlenmiş olup bunlar; zorlayıcı para ödemesi, ikame icra ve doğrudan zorlamadır. Çalışma konumuz dolayısıyla bu araçlar arasında bizi ilgilendireni bilgi ve belge ibraz ödevine uyulmaması halinde başvurulacak zorlayıcı para ödemesi aracıdır. Bu yöntem, icra usulünde uygulanan ve vergi ödevlisinin kendisine tanınan belli bir süre içinde ödevini yerine getirmemesi üzerine vergi idaresinin uygulayabileceği toplamda belli bir tutarı aşmaması gereken bir zorlama önlemidir. Bkz. Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, s. 111.

³⁷⁴ A.e., s. 112-114.

yerine getirmesini sağlamak üzere hiçbir yaptırım uygulamamak, defter tutma belge düzenleme/alma/verme ve bunları saklama ödevlerinin yerine getirilmesini mükellefin keyfine bırakmak anlamına gelmektedir. İbraz yükümlülüğünden kaçınma hakkına sahip yükümlüler, ibraz etmek zorunda olmadığı defterleri tutmaktan, belgeleri düzenleyerek alıp vermekten ve saklamaktan da üşenebilecektir. Dolayısıyla, kendini suçlamama hakkı, denetimin sık yapılamadığı ülkelerde kayıt dışılığı, vergi kaçakçılığını, re'sen tarhiyatları ve aramaları artıran bir durum yaratabilecektir³⁷⁵.

GÜNEŞ'e göre, notere tasdik ettirilen defterleri elde etmeye yönelik mevzuat zorlamaları, susma hakkının aktif hale gelmesini sağlayan koşulları taşıyor gibi görünse de vergi yükümlüsünün başlangıçta resmi makam (noter) ile mutabakatı (tasdik işlemi yaptırması) dikkate alındığında zaten susma hakkına giden yolların çok önceden kapatılmış olduğunu izlemek mümkündür. Nasıl ki, AHİM içtihadı uyarınca ceza muhakemesinde sanıktan, onun iradesinden bağımsız olarak kan, nefes, idrar örnekleri ve DNA testi için vücut dokusu elde edilmesi susma hakkını ihlal etmiyorsa³⁷⁶, devletin alacaklı taraf ve hiyerarşik üst olarak yer aldığı vergi alacağı ilişkisinde *yükümlünün kendi rızası ile notere tasdik ettirdiği defterlerini* elde etmeye yönelik mevzuat zorlaması yapması da susma hakkını ihlal etmeyecektir. Susma hakkı açısından vergisel alanın istisna alanı olarak kabul edilerek benimsenmesi ve gereğinde pozitif hukuk mevzuatında bunun açıkça düzenlenmesi uygun olacaktır. Vergi hukuku alanı ve zorlayıcı alanın (ceza hukuku , vergi icra hukuku) susma

³⁷⁵ Başaran Yavaşlar ayrıca, AHİM'nin konuya yaklaşımının adli cezalara uygulanacak kurallar ile idari cezalara uygulanacak kuralların giderek aynılaşmasına yol açan, aradaki farklılıkları ortadan kaldıran bir yaklaşım olduğunu, oysa “yargılamanın adil olması” ile “idare hukukunun gereklerine uygun bir yargılama usulü”ne sahip olmanın birbirinden farklı şeyler olduğunu ifade etmektedir. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu (11-12 Mayıs 2006)**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara, 2008, s. 149,150.

³⁷⁶ Saunders-Birleşik Krallık davasının karar metninin 69'uncu paragrafında AHİM şu görüşü bildirmiştir : “*Kendi aleyhine tanıklık etmeme hakkı öncelikle, sanığın sessiz kalma isteğine saygı gösterilmesiyle ilgilidir. Sözleşmeye Taraf Devletler'in hukuk sistemlerinde ve başka yerlerde yaygın olarak anlaşıldığı üzere bu hak, ceza davalarında sanıktan cebren elde edilmiş olabilecek malzemenin kullanılmasını kapsamamakla beraber, şüphelinin iradesinden bağımsız olarak mevcut bulunan, arama emri sonucunda ele geçirilen evrak, tükürük, kan ve idrar örnekleri ile DNA testi için alınan beden dokularının kullanılması mümkündür.*” (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr/media/3600/aihmkararlarindanornekler.pdf>, s.171, Erişim Tarihi : 25.12.2019.

hakkının işlemediği, susma hakkına kapalı bir alan olarak değerlendirilmesi gerekmektedir³⁷⁷.

ÖZEN'e göre, ancak CMK anlamında bir suç soruşturması başladıktan sonra ifade alma ve sorgu aşamalarında susma hakkından bahsedilebilir. Vergi incelemesinde ceza soruşturması söz konusu değildir. Susma bir haktır. Defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişilere ibraz edilmesi ise bir yükümlülüktür. Hak ile yükümlülük karşı karşıya geldiğinde, yükümlülük üstün gelir. Diğer bir deyişle, hakkı devre dışı bırakır. Buradaki yükümlülük, kişinin kendisi veya yakınları aleyhine suçlayıcı beyanda bulunma yükümlülüğü olarak düşünülemez³⁷⁸.

Bu görüşlere ilave olarak; ŞİMŞEK, ibraz mecburiyetine uyulmaması halinde yaptırım öngörülmesinin tabii olduğunu, susma hakkının ancak kanunen tutulması ve ibrazı zorunlu olan defterler dışında kayıtdışı bırakılan kazancın kaydedildiği el defteri gibi defterlerin ibrazının istenildiği durumda geçerli olabileceğini³⁷⁹; YASİN, idare tarafından talep edilen belgeler eğer sadece kişi aleyhine bir idari işlem tesisine neden olacak ise, kişilerin susma hakkının bulunduğu savunulamayacağını, aksi halde idarenin kolluk faaliyetlerinin yürütülmesinin ve kamu düzeninin korunmasının sekteye uğrayacağını, bununla birlikte istenilen belge kişinin işlediği suçun ispatlanmasına katkı sağlıyorsa ancak bu durumda kişinin ceza hukukundan doğan susma hakkının bulunduğunu³⁸⁰; ERDEM ise, vergi incelemesi için defter ve belgelerin talep edilmesi ya da bunların ibrazı anında bir suç ithamı olmaması nedeniyle ibraz etmeme eyleminin susma hakkı kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmayacağını³⁸¹ ileri sürmüşlerdir.

2.5.4.3. Kişisel Görüşümüz

Vergi hukukumuz, ödenen verginin doğruluğunun araştırılması amacıyla, mükelleflere vergisel işlemlerde kullandıkları belgeleri (yetkili makamlar tarafından

³⁷⁷ Gülşen Güneş, "Susma Hakkının Vergisel Alandaki Görünümü ve Karşılıklı Sınırlar", Yayınlanmamış Tebliğ, **VEHUP 4. Ulusal Kongresi :Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır**, Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Alanya, 20. 10. 2017.

³⁷⁸ Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2.bs., Adalet Yayınları, Ankara, 2018, s.38,39.

³⁷⁹ Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınları, Ankara, 2016, s. 76-80.

³⁸⁰ Melikşah Yasin, **İdari Yargılama Usulünde İspat**, On İki Levha Yay., İstanbul, 2015, s. 65-69.

³⁸¹ Tahir Erdem, "Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?", **Mali Pusula**, Yıl:3, S.36, Aralık 2007, s.34-45.

istenildiğinde) ibraz etme yükümlülüğü getirmiştir. Bu yükümlülük yerine getirilmeden, vergi ile ilgili işlemlerin gerçek mahiyetlerinin ortaya çıkarılması (yani ilk görünüş karinesinin aksinin kanıtlanması) hemen hemen olanaksızdır. Bu doğrultuda, mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmeme fiilinden kaçınarak vergi idaresine yüklenen inceleme ve araştırma görevinin gereği gibi yürütülmesi amacına hizmet etmelerini sağlamak maksadıyla, ibraz mecburiyetine uymayanlar hakkında zorlayıcı yaptırımlar uygulanması öngörülmüştür.

Aslında konuya daha geniş bir perspektiften bakıldığında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesine bağlı olarak uygulanması öngörülen yaptırımların vergi hukukunun yanı sıra sigorta, sermaye piyasası, gümrük ve ticaret hukuku alanlarında da düzenlenmiş olduğu görülmektedir³⁸². Ancak, olayın vergisel boyutunun daha geniş kitleleri etkilemesi nedeniyle itirazlar öncelikle bu alanda yükselmeye başlamıştır.

İbraz mecburiyetinin yerine getirilmemesi, yalnızca Türk vergi hukukunda değil çoğu Avrupa ülkesinin vergi mevzuatında da yaptırıma bağlanmıştır. Bu itibarla, ibraz etmeme fiilinin yaptırıma bağlanmış olmasının bireysel yararı koruyan susma ve kendi kendini suçlayıcı beyanda bulunmama haklarını ihlal edildiği gerekçesiyle 1990'lı yıllardan bu yana AİHM'de birçok dava görülmüştür.

AİHM kararlarında vurgulandığı üzere susma hakkı, adil yargılanma hakkının tamamlayıcı bir unsurudur. Adil yargılanma hakkı ise AİHS md. 6'da güvence altına alınmıştır. Söz konusu madde metnine bakıldığında buradaki ifadelerin ceza yargılamasına özgü terimler içerdiği görülse de, AİHM'nin zamanla gelişen içtihadı susma hakkının ceza davalarından önceki aşamalarda ve hatta kamu yararına hizmet eden vergi inceleme süreçlerinde de geçerli olduğuna işaret etmektedir. Nitekim, bazı AİHM kararlarında, *“Adli olmayan soruşturmalar sırasında zorla alınan cevapların yargılanma aşamasında sanıkları suçlamak için kullanılmasının gerekçesi olarak kamu yararının ileri sürülemeyeceği sonucuna varılmıştır.”* ifadesi kullanılmıştır³⁸³.

³⁸² Defter veya belge ibraz etmeme fiiline ilişkin olarak VUK dışındaki bazı kanunlarda öngörülen cezasal yaptırımlara çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilmiştir.

³⁸³ Heaney ve McGuinness/İrlanda Davası (prf. 58), Başvuru no. 34720/97, 21.10.2000; Saunders/Birleşik Krallık Davası (prf.74), Başvuru no. 19187/91, 18.11.1996. Bkz. Dutertre, **a.g.e.**, s.171.

Öte yandan, bir kişiye kendi aleyhinde delil vermesi yönünde zor yöntemler kullanılmasını, susma hakkının ihlali olarak değerlendiren AİHM, sadece hapis cezasını değil, idari para cezasını da zorlama unsuru olarak kabul etmektedir. Bu durumda, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlüler için, zorlayıcı yöntemler diyebileceğimiz, VUK md. 359/a-2’de öngörülen hapis cezası ile diğer idari para cezalarının mevcut AİHM içtihadına aykırılık oluşturduğu ortadadır. Ancak, kanaatimizce susma ve kendini suçlamama hakkının ihlal edildiğine dair sözleşmeye taraf olan Türkiye’den AİHM’ye bugüne kadar açılmış bir davanın bulunmaması kanun koyucunun dikkatini bu yöne çekmemiştir.

Esasen, AİHM’nin susma hakkına ilişkin içtihadı ile anayasamızın 38/5’inci maddesindeki “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya ve bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*” hükmünün aynı paralelde olduğu söylenebilir. Hükmün her hangi bir zümreyi değil geneli kapsayacak şekilde düzenlenmiş olması nedeniyle, bu maddenin vergi yükümlüleri bakımından da uygulanmaması için geçerli bir neden bulunmadığı görüşündeyiz.

Ancak bu durumda, vergi yükümlüleri tarafından ‘vergi inceleme süreçlerinde elbet bir vesileyle kendilerini suçlayan bir beyan veya delilin ortaya çıkabileceği’ endişesi ile Anayasa md. 38/5 hükmüne atıfta bulunup susma hakkının ihlal edileceği öne sürülerek ibrazdan kaçınılabilecektir. Şöyle ki, sahte belge kullanma veya sahte belge düzenleme gibi kaçakçılık suçlarını teşkil eden fiillerin gerçekten işlenip işlenmediğinin tespiti için istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi karşısında yükümlünün hapis ve idari para cezaları ile baskı altına alınması, yükümlünün kendini suçlayıcı bir delil sunmaya zorlandığı gerekçesiyle Anayasa’ya aykırı bulunabilir. O halde, yalnızca beyan edilen vergilerin doğruluğunun araştırılması maksadıyla yapılacak incelemelerin bu kapsam dışında tutulabileceği düşünülebilir. Çünkü, bu tür incelemelerin gerekçesi doğrudan kaçakçılık suçlarının tespitine yönelik değildir. Buna karşın, kontrol amacıyla yapılması planlanan bu incelemeler sırasında da yasal defter ve belgeler üzerinde vergi kaçakçılığı suçu işlenildiğine işaret eden bir delil bulunması mümkündür ve vergi yükümlüsü bu ihtimali göz önünde bulundurarak ibraz görevini yerine getirmeyebilir. Böyle bir halde, yükümlünün susma hakkından bahsedilecek midir?

İşte bu noktada, VUK'ta düzenlenen idarenin defter ve belgelerin ibrazını isteme hakkı ve korunan kamu yararı ile Anayasa md. 38/5 düzenlenen susma hakkı ve korunan bireysel yarar arasındaki norm çatışması problem oluşturmaktadır. Ortaya konulacak çözüm, bir yandan kamu menfaati çerçevesindeki vergisel faaliyetlerin etkili işleyişini engellemeden kamu otoritesini vergi yükümlüleri üzerinde hissettirmeli diğer yandan da bireyin anayasal güvence altına alınmış susma ve kendi aleyhine delil göstermeme hakkını zedelememelidir.

Bu bağlamda, Anayasa md. 38/5'teki kendi kendini suçlamama hakkına yönelik içeriğin vergi ve gümrük hukuku gibi alanları müstesna tutacak şekilde yeniden düzenlenmesi ya da Anayasa'nın mevcut düzenlemesine aykırılık oluşturan kanun hükümlerinin ve diğer düzenleyici işlemlerin Anayasa'ya uygun hale getirilmesi birbirine alternatif çıkış yolları olarak görülebilir. Kanaatimizce, vergisel anlamda bu ikilemden kurtulmak için atılacak en sağlıklı adım, e-defter ve e-fatura kullanımının tüm mükellefleri kapsayacak şekilde süratle yaygınlaştırılması ve ardından elektronik ortam üzerinde işlenen bu verilerin, altyapısı yalnızca vergi idaresi tarafından oluşturulmuş ve yine yalnızca vergi idaresi tarafından kontrol edilebilen bir sisteme entegre edilerek depolanmasının sağlanmasıdır³⁸⁴. Böylece, vergi idaresi dilediği mükellefin yasal defter, kayıt ve belgelerini dilediği tarihte inceleyebilme olanağına sahip olacak, bu sayede mükellefler defter/belge ibraz etme külfetinden ve onları ibraza zorlayıcı yaptırımlardan kurtulabilecektir.

³⁸⁴ Halihazırda, belirli bir mükellef grubu tarafından kullanılan defter-beyan sistemi kısmen de olsa bu doğrultuda hizmet vermektedir. Hatırlatmak gerekirse bu sistem, serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkan tanıyan bir sistem olup; sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Gelir İdaresi Başkanlığına aittir. Başkanlık ayrıca, istenildiğinde defterlerin kağıt, elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz edilmesine yönelik önlemleri almak ve ibraza yönelik farklı usuller belirlemek konusunda yetkili kılınmıştır. Söz konusu sistemin işleyişine yönelik bilgi için bkz. 486 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve (Çevrimiçi) <https://www.defterbeyan.gov.tr/tr>.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER VE BELGE İBRAZ ETMEME FİİLİNİN SONUÇLARI

Vergi ceza hukukunda bir kısım hukuka aykırılıklar ve bunlara uygulanan cezalar, vergi hukuku ilkeleri çerçevesinde “idarî kabahat” niteliği taşıyan malî ihlallere karşılık idarî yaptırım uygulanması esasına göre, bir kısmı ise; suç niteliği taşıyan fiillerin hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi tutulması şeklinde düzenlenmiştir¹.

Defter ve belgelerin vergi inceleme elemanlarının isteği üzerine süresinde ibraz edilmemesi hem idarî ve hem de adlî sonuçları olan bir fiil olup; VUK’un ilgili maddeleri uyarınca kabahat sayılan bir davranış olarak yaptırımlara yol açabildiği gibi, aynı zamanda gizleme suçunun unsurlarını taşıması halinde VUK md. 359’da düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı eylemlerinden biri olarak hapis cezasının uygulanmasına sebebiyet verebilmektedir. Aynı zamanda, ibraz etmeme eyleminin KDV Kanunu bakımından da sonuçları bulunmaktadır. Aşağıda defter ve belge ibraz edilmemesi fiilinin işlenmesi halinde vergisel ve cezaî yönden karşı karşıya olunan yaptırımlara yer verilecektir.

Ancak bu bölüme geçmeden önce bir hususa dikkat çekmek istiyoruz ki o da, vergi hukukumuzda ibraz müessesesi gibi muhafaza müessesesi de mükellefin ödevleri arasında sayılmış olmasına karşın, ibraz mecburiyetini yerine getirmeyenler için idarî yaptırım veya cezalar öngörülmüş iken, muhafaza mecburiyetini yerine getirmeyenler için herhangi bir yaptırım veya cezanın öngörülmemiş olmasıdır. Bize göre bu konuya şu şekilde bir açıklama getirilebilir. Her ne kadar muhafaza ve ibraz ödevleri iki ayrı eylem olarak karşımıza çıkmakta ise de, ibraz zorunluluğunun yerine

¹ Yusuf Karakoç, Doğan Şenyüz, H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2012, s.15.

getirilebilmesi yasal defter ve belgelerin muhafaza edilmiş olmasına bağlı olduğu için ibraz ödevini muhafaza ödevinden bağımsız olarak değerlendirmek olanaksızdır. Başka bir ifadeyle, ibraz müessesesi muhafaza mecburiyetinin yerine getirilmiş olduğu kabulüne dayanmaktadır. O halde, muhafaza mecburiyetini yerine getirmeyen bir mükellef zaten ibraz mecburiyetini de yerine getiremeyecek hale gelmiş demektir. Mükellef muhafaza mecburiyetine uymamış olabilir fakat, vergi idaresi tarafından yasal defter ve belgelerin ibraz edilmesi istenilmedikçe, defter ve belgelerin muhafaza edilmemiş olması tek başına bir anlam ifade etmemektedir. İbrazi istenilen defter ve belgelerin muhafaza etmeme veya (mücbir sebep halleri nedeniyle) edememe nedeniyle ibraz edilmemesi durumunda, esasen ibraz etmeme fiili kapsamında uygulanan müeyyideler bir bakıma muhafaza ödevinin yerine getirilmemiş olmasına da yöneliktir. Eş anlatımla, muhafaza mecburiyetini yerine getirmeyenler ile ibraz mecburiyetini yerine getirmeyenler için vergi ceza hukukumuzda öngörülen yaptırımlar “ibraz etmeme” kapsamında iç içe girmiş durumdadır.

3.1. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN SONUÇLARI

3.1.1. İbraz Etmemе Fiilinin İlk Görünüş Karinesini Çürütmesi ve Re’sen Matrah Takdirini Gerektirmesi

Genel olarak hukukta karine kavramı, varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan diğer bir olumlu veya olumsuz bir olayın varlığı veya yokluğu sonucunun çıkarılmasına olanak veren hükümler olarak tanımlanmakta² olup; çeşitli ayrımlara tabi tutulmaktadır. Bu ayrımlardan biri karinenin aksinin ispat edilip edilemeyeceği ile ilgilidir. Aksi ispat edilebilen karineler aksi ispat edilinceye kadar delil olmaktadır³. Bunun nedeni, hukuki görünüşe güveni sağlamak amacıyla belirli şartlar altında bir olayın var olduğunun kabul edilmesinde ya da tespit edilmiş olarak nitelendirilmesinde hukuki yararın söz konusu olmasıdır⁴.

² Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C.II, 6.bs., Demir Yayınları, İstanbul, 2001, s.2006.

³ Bilge Umar, Ejder Yılmaz, **İspat Yükü**, 2.bs., Kazancı Yayınları, İstanbul, 1980, s. 165.

⁴ Gökçen TOPUZ, **Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat**, Yetkin Yay., Ankara, 2012, s. 59.

Vergi hukukunda yükümlülerin vergilendirmeye ilgili muameleleri belgeye bağlama ve tasdik ettirilmiş yasal defterlerine kayıt düzeni içinde yansıtma ödevleri vardır. Bu ödevlerin yükümlü tarafından yerine getirilmesi halinde vergiyi doğuran olayla ilgili tüm işlemleri bütünüyle yansıtan yasal defter, belge ve beyanların ‘*ilk görünüş karinesi*’ çerçevesinde doğruluğu kabul edilmektedir. Ancak, bu belge ve kayıtlara dayanan muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için biçimsel uygunluk yeterli olmayıp, söz konusu işlemlerin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir⁵. Bu noktada, oluşan karineyi çürütmek başka bir deyişle defter, belge, bildirim ve beyanların gerçeği yansıtmadığını ispat etme yükü vergi idaresine düşmektedir⁶.

Bununla birlikte, matrahın tespiti konusunda vergi idaresi emin olamıyorsa (vergi idaresinin, matrahın tespitine yönelik ulaşılması ve değerlendirilmesi mümkün bütün araçları kullanmasına rağmen matrah tespit edilemiyor veya hesaplanamıyor ise) ‘negatif ispat yükü kuralı’ uygulanmakta, olayın açıklığa kavuşturulması kimin menfaatine aitse, ispat yükünün ona ait olduğu kabul edilmektedir. Buna göre, vergi alacağını gerekçelendiren veya vergi alacağını yükselten durumların ispatı vergi idaresine, vergi alacağını ortadan kaldıran veya miktarını azaltan ya da sınırlandıran veya indirim, istisna, muafiyet gibi vergi avantajlarına dayanan veyahut bunların miktarını yükselten hususların ispat yükünün ise bu hususları ileri sürene aittir⁷. Örneğin, tasdik ettirilmemiş ancak sahipleri tarafından kabullenilen ya da mükellefe

⁵ Fazıl Tekin, Ali Çetinkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 110.

⁶ Selim Kaneti, Esra Ekmekci vd., **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s.78. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. bs., Beta Yay., İstanbul, 2013, s. 80; Danıştay 7. Dairesi’nin 07.06.2004 tarih ve E:2003/2670-K:2004/1570 sayılı kararında “213 sayılı VUK hükümlerine göre tutulması ve düzenlenmesi ve belirli bir süre muhafazası zorunlu olan, kesin delil niteliğindeki defter ve belgelerin, mahkemelerce teslim alındıktan sonra muhtemel zayi ve gaybubet risklerine karşı, öncelikle korunması ve gerekli ihtimamın gösterilmesi gerekli olduğu izahtan varestedir.” denilerek VUK hükümlerine göre tutulması ve düzenlenmesi ve belirli bir süre muhafazası zorunlu olan defter ve belgelerin kanuni (kesin) niteliğinde olduğundan bahsedilmektedir. Bu yaklaşım, bir inceleme sürecinde içerdikleri hususların gerçek durumu yansıtmadığına dair bir delil bulunmadığı müddetçe yasal defter ve belgelerin doğru olduğu kabulüne dayanmaktadır. Ancak doktrinde, tutulması zorunlu defter ve belgelerin içeriğinin gerçek mahiyette olduğu yönündeki “*ilk görünüş karinesi*” çürütülebilir bir karine olduğu için, yükümlü lehine delil olma özelliğini kaybedeceğinden kesin delil olarak kabul edilmemesi savunulmaktadır. Bkz. Gamze Gümüşkaya, “Türk Vergi Hukukunda İspat”, **Bastırılmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2015, s.268,269.

⁷ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi İdaresinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013, s.246,247.

ait oldukları herhangi bir şekilde kanıtlanan muavin defterlere yapılan kayıtların vergi matrahını azaltıcı nitelikte olmadığına ispatı mükellefe düşecektir.

Buna karşılık, yükümlünün tutmak zorunda olduğu defterlerin tutulmaması, defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerin mevcut olmaması veya defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi⁸ gibi durumlarda söz konusu defter ve belgeler yükümlü yararına kanıt olabilme niteliklerini yitirdiğinden ilk görünüş karinesinden yararlanılamaz⁹.

Çağdaş vergi sistemlerinde verginin matrahı, ‘*Bir kişinin ne kadar kazanç elde ettiğini en iyi kendisi bilir*’ varsayımından hareketle yükümlülerin beyanı üzerine belirlenmektedir¹⁰. Ancak, yükümlülerin matrah tespitinde vergi ahlakına ve vergi hukuku kurallarına uygun davranmayabileceği dikkate alınarak bazı hallerde matrahın hesap edilmesi görevi idareye bırakılmakta veya matrah ikmalen tarh, re’sen tarh ve

⁸ Defterlerinin muhasebecisinde iken kaybolduğundan bahisle defterlerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefin, beyanların bilgisayar ortamında tutulan kayıtlarla uyumlu olduğunu ileri sürerek onaysız bilgisayar çıktılarına incelemeye ibraz etmesi karşılığında ibraz etmeme fiilinin bir mücbir sebep varlığına dayanmaması ve yasal defterlere kayıt şartının varlığının kanıtlanamaması nedeniyle vergi idaresince yapılan re’sen tarhiyat dava konusu yapılmış olup; DVDDK’ya intikal eden olaya ilişkin mahkeme tarafından verilen 2009/15 Es. ve 2011/617 K. sayılı Kararda, bilgisayarda tutulduğu iddia edilen ancak, hangi veri ortamında üretildiği, üretildiği koşullar, dayanakları ve güvenilirliğinin ne şekilde sağlandığı belirsiz kayıtların VUK hükümlerine göre kanıt olarak kabulüne olanak bulunmadığı yönünde hüküm tesis edilmiştir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 06.05.2019.

⁹ Nezih Şeker, **Hukuki Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 1994., s.252. Konuyla ilgili olarak DVDDK’nın 24.02.2016 tarih ve E:2016/234-K:2016/217 sayılı kararında şu açıklamaya yer verilmiştir: “*Vergi hukuku, mükellefi öncelikle Kanunun öngördüğü biçimde ödevlerin yerine getirmesinden ve akabinde de ödevlerini yerine getirme esnasında oluşturduğu kanuni delillerle durumunu ispatlamasından sorumlu tutmuştur. Kanunun öngördüğü biçimde ödevlerin yerine getirilmesiyle mükellefler; basit (adi) karinenin özel bir türü olan ve doğruluk karinesi de denilen ilk görünüş karinesinin yarattığı hukuksal bir ön kabulden yararlanır. Mükellef tarafından delil serbestisi ve ekonomik delillerden yararlanma, bu sayede ilk görünüş karinesine sahip işlemlerinin doğruluğunu teyit ve ispat etmede başvurulabilecek bir yöntem olabilecektir. Yükümlü işe başlama, adres ve iş yeri değişikliklerini bildirmeye belge ve defter düzenine uyma gibi ödevlerini yerine getirmese ya da yasaya uygun olarak yerine getirmese mükellefiyetle ilgili ileri sürülen maddi olaylar ve defter ve belgeler yükümlü yararına kanıt olabilme niteliklerini yitirirler. Bununla birlikte, vergi idaresince tarhiyat nedeni hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek surette ortaya konulduğunda da ilk görünüş karinesinin oluşturduğu hukuksal durum sona erer.*”, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 06.05.2019.

¹⁰ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s.133.

idarece tarh yöntemlerine göre tespit edilmektedir¹¹. Öğretide olağandışı tarhiyat yolları olarak da adlandırılan¹² bu usullerden re'sen tarhiyata ilişkin düzenlemeler VUK md. 30'da yer almaktadır. Buna göre, eğer vergi matrahı kısmen veya tamamen yükümlünün defter, kayıt ve belgelerine veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilemiyorsa, verginin, vergi incelemeye yetkili olanlarca¹³ düzenlenmiş vergi inceleme raporlarına göre veya takdir komisyonları tarafından re'sen takdir edilen matrah üzerinden tarh edilmesi yoluna gidilmektedir. Dolayısıyla, verginin re'sen tarh olunabilmesi için öncelikle, re'sen takdir olunmuş bir matrah veya matrah farkının varlığı gereklidir¹⁴.

3.1.1.1. İbraz Etmeme Fiili Nedeniyle Re'sen Matrah Takdirine Gidilmesinin Koşulları

Hangi durumlarda matrahın re'sen takdir edilmesi yoluna başvurulacağı yine VUK md. 30'da altı bent halinde sayılmış olup¹⁵; bunlardan biri de VUK'a göre tutulması gereken defterlerin hepsi veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili

¹¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5. bs., Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s. 255,256. İkmalen vergi tarhiyatında matrahın belirlenmesine ilişkin olarak ilk aşamada izlenecek yöntemlerin tespitinde idarenin takdir yetkisini kullanması söz konusudur. Matrahın kanunca tespit edilmesini ifade eden idarece tarh yönteminde ise, herhangi bir takdir yetkisi kullanılması söz konusu olmayıp kanunda belirlenen matrah üzerinden tarhiyatın yapılması esastır (VUK mük. md. 30). Bkz. Gerçek, **a.g.e.**, s.134.

¹² Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 6. bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 111.

¹³ İnceleme elemanlarının vergi matrahını doğrudan takdir edebilme yetkisi 1983 yılında yürürlüğe giren 2791 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle gerçekleşmiştir. Değişiklik yapılmadan önce, inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlar üzerine re'sen vergi tarhı için takdir komisyonlarında karar alma zorunluluğu bulunmakta idi. Bu değişiklik sayesinde vergi incelemesi sonucu vergi ziyanına sebebiyet verdiği tespit edilen mükelleflerin vergisinin daha hızlı salınmasına imkân verileceği düşünülmüştür. "2791 sayılı Kanun'a İlişkin Madde Gerekçeleri", https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK/d01/c008/mgk_01008127ss0516.pdf, s.3. Son Erişim: 06.03.2019. Kaneti, bu değişikliğe şu şekilde bir eleştiri getirmektedir: "*VUK'un temel düzeninde, vergi inceleme elemanları, beyanname, defter ve belge düzenlerine uyulup uyulmadığını ve bu düzenin yansıttığı biçimsel görünüşün gerçeğe uyup uyumadığını araştırmak ve bu yoldan ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak ile görevlidirler. Matrahın re'sen takdiri ise, tarh edilecek verginin matrahının, gerekli araştırmalar yapılarak, gerçeğe en yakın biçimde saptanmasını kapsamaktadır. Bu açıdan, kıyaslama, değerlendirme ve ölçümleme unsurlarını kapsayan matrah takdirinin, nesnel olguları ortaya çıkarmakla görevlendirilmiş inceleme elemanlarına bırakılmış olması, kuramsal yönden yerinde görülmez.*" Bkz. Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.125.

¹⁴ Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 66.

¹⁵ Kaneti'ye göre, maddede genel bir re'sen tarhiyat nedenine yer verildiği için bentler halinde sayılan durumların sınırlayıcı değildir (Kaneti, **a.g.e.**,119). Candan ise, re'sen takdir nedenlerinin VUK md. 30'da sayılanlarla sınırlı olduğu görüşündedir (Candan, **a.g.e.**, s. 69).

olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesidir¹⁶ (VUK md. 30/II-3) . Burada geçen ‘herhangi bir sebeple’ ibaresi dikkat çekicidir. Zira, çalışmanın ilerleyen bölümlerinde görüleceği üzere, ibraz etmeme (gizleme) suçunun oluşmasına kast unsurunun oluşmaması nedeniyle mani olan mücbir sebep halleri, ilgili dönem matrahın re’sen takdirine engel olmamaktadır¹⁷. Başka bir ifadeyle, re’sen tarhiyatta ibraz etmeme eyleminin kasten veya taksirle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin bir önemi bulunmamaktadır.

Mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, disket vb. ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri

¹⁶ Yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin bir re’sen takdir nedeni olması, DVDDK’nın 26.12.2012 tarih ve E:2010/707-K:2012/618 sayılı kararında şu şekilde açıklanmıştır: “... öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtır olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir. // Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise, defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. Bu amaçla, Vergi Usul Kanunu’nun 253’üncü maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256’ncı maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş; aynı Kanun’un 134 ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir. // Bütün bu açıklamalardan; usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna kanıt olabilmesi için, ibrazın vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. // Yasada öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanunu’nun 30’uncu maddesinin 2’nci fıkrasının 3’üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re’sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur.”, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 10.05.2019.

¹⁷ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 1993, s. 165.

muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve incelemeye arz etmek zorundadırlar (VUK md. 256). Öngörülen bu ibraz ödevinin geniş bir kapsamı haiz olması karşısında, VUK md. 30 uyarınca re'sen matrah takdirini gerektiren ibraz etmeme eylemi, yalnızca tutulması zorunlu olan defterlerle ilgili olup; tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin değil, bir kısmının ibraz edilmemesi re'sen takdir için yeterlidir¹⁸. Yine, re'sen takdirden bahsedebilmek için söz konusu defterlerin sadece incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemiş olması şarttır. Vergi incelemesine yetkili olmayanlara defterlerin ibraz edilmemesi re'sen tarh nedeni oluşturmamaktadır.

Re'sen matrah takdiri yoluna gidilmesi için yasal defterlerin incelemeye yetkili olanlara 'inceleme sırasında' ibraz edilmemiş olması gerekip gerekmediği hususunda, VUK md. 30/II-3'te açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu hususta bir Danıştay kararlarında¹⁹, re'sen tarhiyat için defter ve belgelerin vergi incelemesi yapılmak üzere istenilmesi gerektiği vurgulanırken, daha yakın tarihli başka bir kararda²⁰; kanunen tutulması zorunlu defterlerin tümünün veya bir kısmının ibraz edilmemesinin dönem matrahının re'sen takdirini gerektirebilmesi için ibraz isteğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmış olması yeterli bulunup defterlerin vergi incelemesi sırasında istenilmiş olması koşulunun düzenlemede yer almadığından bahsedildiği görülmektedir.

VUK md. 3/A'da vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunları hükümlerinin; konuluştaki maksat ve

¹⁸ Candan, **a.g.e.**, s. 89.

¹⁹ Yargıya intikal eden bir olayda, vergi idaresi yapılacak bir işleme esas olmak üzere defter ve belgeleri yazı ile yükümlüden istemiş, ancak yazıda defter ve belgelerin vergi incelemesi yapılmak üzere istendiğine ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir. Vergi mahkemesi ise, VUK'da belirtilen re'sen tarh sebebinin gerçekleştiğinden söz edilemeyeceği gerekçesi ile tarh edilen katma değer vergisini kaldırmıştır. Danıştay ise vergi mahkemesinin kararını, defter ve belgelerin vergi incelemesi yapılmak üzere istendiğine ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiş olması gerekçesi ile onanmasına karar vermiştir. Bkz. Danıştay 11. Dairesi'nin 13.05.1999 tarih ve E:1998/50- K:1999/1961 sayılı kararı (Aktaran: Uğur Tülü, "Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh", **Bastırılmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi SBE, 2006, s. 46,47.)

²⁰ Bkz. DVDDK'nın 18.02.2005 tarih ve E:2004/186-K:2005/27 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 10.05.2019.

hükümlerin diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Her ne kadar VUK md. 30/II-3'teki hüküm lafzen açık gözükse de, vergi incelemesi ve ibraz yükümlülüğü olgularının birbiriyle bağlantısı ve VUK md. 359/a-2'de geçen gizleme fiilinin tanımı bir arada düşünüldüğünde re'sen matrah takdirine gidilebilmesi için ibraz etmeme fiilinin 'inceleme sırasında' işlenmiş olması gerektiği görüşüne katılmaktayız²¹. Kaldı ki, defter ve belgelerin incelemeye yetkili olanlar tarafından vergi incelemesi dışındaki amaçlarla istenilmesi karşılaşılan bir durum değildir²². Bu bağlamda, incelemeye yetkili olanlar tarafından ihtiyaç duyulan defter ve belgelerin; incelemenin iş yerinde yapılması esası, ibraz yazısının yazılı olarak ve tebliğ hükümlerine ilişkin usullere uygun biçimde doğru muhataba tebliğ edilmesi, en az on beş günlük ibraz süresi ve istemin defter ve belgelerin muhafaza süresi içerisinde gerçekleştirilmesi gibi VUK hükümlerine aykırılık oluşturmayacak şekilde istenilmesi önem arz etmektedir. Aksi takdirde, yapılan re'sen tarhiyat sakatlanmaktadır²³.

3.1.1.2. Yasal Defterlerin İbraz Edilip Belgelerin İbraz Edilmemesi Durumu

VUK md. 30/II-3'te sadece yasal defterlerden bahsedilmesi, defterlerini ibraz edip defter kayıtlarına ilişkin belgeleri ibraz etmeyen mükelleflerin vergi matrahlarının

²¹ Candan, **a.g.e.**, s. 91.

²² Burada, defter ve belgelerin incelemeye yetkili olanlar tarafından karşıt inceleme yapmak maksadıyla istenilmesini ayrı değerlendirmek gerekecektir. Çünkü karşıt incelemede, vergi ziyasına sebebiyet verip vermediği araştırılan mükellef hakkında bu mükellefin ticari ilişki içerisinde olduğu üçüncü kişilerden bilgi toplanması amaçlanmaktadır. Nitekim, karşıt incelemeye davet edilen mükellefe gönderilen yazının içeriği de farklıdır.

²³ Övül Çölgezen, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları", **Vergi Dünyası**, S.350, Ekim 2010, s.60; Adil Nas, "Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı ve Re'sen Vergi Tarhına Gidebilme Koşulları", **Mali Hukuk**, C.9, S.97, Ocak 2013, s.37,38; Konuyla ilgili olarak, DVDDK'nın 14.12.2016 tarih ve E:2016/676-K:1218 sayılı kararında, "*Davaya konu yapılan vergilendirmenin dayanağı olan defter ve belgelerin ibrazına ilişkin 11.10.2010 tarihli yazı, şirketle herhangi bir bağlantı kurulmaksızın şirketin kanuni temsilcisi olduğu anlaşılan ... adına düzenlenmiş, adı geçen kişinin ikametgah adresinde 3.11.2010 tarihinde kızına tebliğ edilmiştir. Bu durumda, davacı şirket adına düzenlenmediği gibi şirketle hiçbir şekilde de irtibatlandırılmayan ve şirketle ilgisi bulunmayan bir adrese tebligata çıkarılan defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının gereğinin yerine getirilmediğinden; dolayısıyla re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden, defter ve belge ibraz yazısının usulüne uygun düzenlenerek tebliğ edildiğinin kabulü suretiyle verilen kararda yasaya uygunluk görülmemiştir.*" denilmektedir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi: 11.05.2019.

re'sen takdir edilmeyeceği anlamına gelmemektedir. Çünkü, VUK md. 30'daki tanımda belgelere de atıf yapılmıştır. Uygulamada, yapılan vergi incelemeleri sırasında yasal defterlerin ibraz edilip yasal kayıtların dayanağı olan belgelerin ibraz edilmediği durumlarda, vergi idaresince tarhiyatın VUK md. 30/II-4'e göre önerilmesi gerektiği benimsenmekte²⁴ olup; söz konusu bentte geçen düzenleme, defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan olmaları dolayısıyla delil olmaya elverişli bulunmamaları halinde vergi matrahının re'sen takdir edileceği şeklindedir. Bu konuda Danıştay'ın, defterler ibraz edildiği halde belgelerin ibraz edilmemesinin de re'sen takdir nedeni olarak sayılması gerektiği yönünde bir kararı bulunmaktadır²⁵.

3.1.1.3. İbraz Etmeme Fiili Nedeniyle Matrahın Re'sen Takdirinde İzlenen Yol

Defter ve belgelerin herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi halinde, ispat külfeti artık büyük ölçüde mükellefe ait olmaktadır. Zira, maddi delillerini yitiren mükellef, mal ve hizmet ilişkisi içerisinde olduğu kişilerden temin edeceği belgelerle, banka hareketleriyle vs. beyanlarının doğruluğunu kanıtlamak durumundadır. Bunun yanında, mükellef tarafından sunulan delilleri tetkik edecek ve değerlendirecek takdir komisyonu veya inceleme elemanının da mükellef nezdinde çalışan personel, araç-

²⁴ Bkz. Vergi Denetim Kurulu tarafından yayımlanan 22.02.2016 tarih ve 7259 sayılı Vergi İncelemelerinde Uygulama Birliği Sağlama ve Koordinasyon Genelgesi md. 1.2.1. Aynı şekilde, Candan da defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin, VUK md. 30/II-4 hükmüne göre re'sen takdir nedeni sayılması gerektiğini, dayanağı olan belgeleri ibraz edilmeyen yasal defterlerin, ihticaca salih olmadığı, yani delil olarak kabule elverişli olmadığını savunmaktadır. Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 83.

²⁵ Konuyla ilgili olarak, Danıştay 9. Dairesi'nin 22.01.1997 tarih ve E:1997/2792-K:1998/2160 sayılı kararında, "*Vergi mahkemesince 213 sayılı Kanun'un 30/3. maddesine göre belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni sayılmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise de: incelemeye ibraz edilen defterlerde yer alan kayıtların doğruluk derecesinin tespiti ancak bu kayıtlara dayanak alınan belgelerin ibraz edilmesi ve incelemesi ile mümkün olacağından, sadece kanuni defterlerin incelemeye ibrazı yeterli olmayıp belgelerin ibrazı da zorunludur. Olayda; mükellef tarafından kanuni defter kayıtlarına ilişkin belgeler ibraz edilmediğinden defter kayıtlarının vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan olması nedeniyle, defter kayıtları ihticaca salih bulunmadığından 213 sayılı Kanunun 30/4. üncü maddesi uyarınca re'sen tarh sebebi vardır.*" denilmiştir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.05.2019.

gereç ve ekipman sayısı, makine ve imalat kapasitesi, sektör karlılığı gibi göstergeleri dikkate alarak matrah takdir etmesi gerektiği tabiidir²⁶. Aksi halde, dayanaktan ve gerekli açıklamalardan yoksun olan takdir kararı veya inceleme raporu delil olma niteliğini kaybedecektir²⁷.

Gerek yasal defterlerin gerekse de yasal kayıtların dayanağı olan belgelerin incelemeye yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemesine bağlı olarak vergi matrahının re'sen takdir edilmesi aşamasında inceleme elemanının önünde iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan ilki, inceleme elemanının elde edeceği bilgi ve bulgulara, yapacağı araştırma ve incelemelere göre vergi matrahını kendisinin takdir etmesidir ki, vergi inceleme raporunda da belirtilen bu matrah, takdir komisyonunca takdir edilmiş matrah hükmünde olacağından ayrıca takdir komisyonuna gidilmesine lüzum yoktur. İkinci seçenekte ise, inceleme elemanı matrahın re'sen takdirini gerektiren nedeni sadece raporunda belirtmekle yetinerek, matrahın takdir komisyonu tarafından belirlenmesini sağlamak amacıyla dosyayı vergi dairesi aracılığıyla takdir komisyonuna intikal ettirmektedir²⁸.

Mükelleflerin defter ve/veya belge ibraz etmemeleri, bir re'sen takdir nedeni olmasının yanında, çalışmanın ilerleyen kısımlarında açıklanacağı üzere, KDV yönünden de sonuçlar doğurmakta ve bu doğrultuda inceleme elemanı tarafından düzenlenecek inceleme raporuna istinaden ödenecek vergi miktarını etkilemektedir. Bu nedenle, bir yandan inceleme bütünlüğünü sağlayarak ibraz etmeme fiilinin

²⁶ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 222; Çölgezen, **a.g.m.**, s. 60; Bekir Baykara, "Ticari Deftere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları", **Vergi Dünyası**, S.427, Mart 2017, s. 28. Danıştay 4. Dairesi'nin 23.02.2000 tarih ve E:1999/1531-K:2000/686 sayılı kararında, yangın nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememesinin re'sen takdir nedeni olduğu, ancak takdir komisyonunca gelir elde edildiği somut bilgi ve belgelerle saptanmadan genel ifadelerle matrah takdir edilemeyeceğinden bahsedilmektedir. Aktaran: Rüknettin Kumkale, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Defter ve Belgeler**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2003, s. 237.

²⁷ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. bs., MKM Yayınları, Bursa, 2011, s. 93. Mükelleflerin yasal defter veya belgeleri, inceleme yapmaya yetkili olanların ibraz taleplerinden önce zayi edilmiş olabilir. Bu durumda da mükellefin kazancının re'sen takdiri yapılmalıdır. Takdir işlemi, ilgili dönem beyannamesini vermeden önce mükellef tarafından yapılan müracaat veya vergi dairesinin talebi üzerine takdir komisyonunca gerçekleştirilerek mükellefe bildirilir. Mükellef, bildirilen matrah üzerinden beyanda bulunabileceği gibi bildirilen matrahı kabul etmeyip dava yoluna gidebilir. Bilgi için bkz. Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yay., Ankara, 2003, s.59.

²⁸ Kaneti, Ekmekci vd., **a.g.e.**, s.185.

vergisel sonuçlarını tek bir inceleme raporunda ele almak ve ödenecek verginin süratle tarh edilmesini sağlamak, diğer taraftan da takdir komisyonlarının iş yükünü arttırmamak adına inceleme elemanlarınca birinci seçenekte ifade edildiği şekilde hareket edildiği gözlemlenmektedir.

Vergi hukukunda gerçek gelirin vergilendirilmesi esas olduğundan, takdir komisyonları ve inceleme elemanları tarafından re'sen takdir olunacak matrahın keyfilikten uzak olarak gerçeğe en yakın biçimde saptanmaya çalışılması elzemdir²⁹. Nitekim bunun sağlanabilmesi için, takdir komisyonlarında gelir idaresince belirlenen üyeler dışında ticaret odaları ve mesleki teşekkül temsilcilerine de yer verilmektedir (VUK md. 72,73). Bununla birlikte, vergi inceleme elemanlarının gerekli nitelik, bilgi birikimi ve muhakeme yeteneklerine sahip oldukları da bir gerçektir. Ancak, komisyonlar ve inceleme elemanları matrah takdiri için özenli davranarak verecekleri kararın gerekçelerini ortaya koymaya çalışsalar da, neticede defter ve belgelere dayandırılmadan inisiyatif kullanılarak yapılan takdir işlemi subjektiflik içerecek olup; ispatını yapmak pek mümkün değildir³⁰. Kaldı ki, yapılan tespitin gerçeğe az ya da çok yaklaşması mümkün gözükse de tamamen gerçeğe uygun bir matrah veya matrah farkının bulunamayacağı kabul edilmelidir³¹. İşte bu nedenle, mükellefler tarafından verilen vergi beyannamelerinin gerçeğe aykırı olduğu yolunda idarece ileri sürülmüş bir iddia ya da yapılmış bir tespit bulunmadığı müddetçe inceleme elemanınca bir matrah belirlenmesi ve bunun tarhiyata esas alınması mümkün olmayıp, mükellef beyanına itibar edilmesi ile yetinilebilir³².

Diğer yandan, defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen/edemeyen mükelleflerin, söz konusu defter ve belgelerin ilgili olduğu döneme ilişkin vergi beyannamelerinin gerçeği yansıtmayıp mükellef tarafından eksik beyanda bulunulduğu yönünde tespit yapılması halinde –defter ve belgelerin zayi

²⁹ Oğuzhan Aslan, Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Adalet Yayınları, Ankara, 2016, s. 44.

³⁰ Zeynep Arıkan, Ersan Öz, “Re'sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, **Yaklaşım**, S.128, Ağustos 2003, s.181.

³¹ Candan, **a.g.e.**, s. 67.

³² Özbalcı, **a.g.e.**, s. 222; İsmet Polat, “Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi-1”, **Lebib Yalkın**, S.114, Haziran 2013, s. 126.

olduğu gerekçesiyle mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesi durumunda dahi-cezalî tarhiyat yapılabilecektir. Her ne kadar, vergi ile ilgili ödevlerin mücbir sebep nedeniyle yerine getirilememesi halinde ceza uygulanmayacağı VUK md. 373'te kurala bağlanmış olsa da, burada tarhiyatın dayanağı, zayi olan defter ve belgelerin ibraz edilememesi ile ilgili değil, eksik beyanda bulunulduğunun başka delillerle ortaya konulmasıdır. Dolayısıyla, mücbir sebep ile vergi kabahati arasında nedensellik bağı bulunmadığı için tespit edilen vergi kaybı nedeniyle vergi ziyayı cezası³³ kesilebilecektir³⁴.

3.1.2. Vergi Kabahati Teşkil Etmesi

3.1.2.1. Kabahat ve İdari Yaptırım Kavramları

5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girdiği 2005 yılına kadar suçlar, cürümler ve kabahatler olarak ikiye ayrılmakta iken; ceza hukuku politikasındaki gelişmelere bağlı olarak yeni TCK ile kabahat suç olmaktan çıkarılmış ve düzenlenen 5326 sayılı Kabahatler Kanunu³⁵ (KK) ile ayrı bir idare hukuku dalı ortaya çıkmıştır. Toplum hayatının düzenini kurmak, kuralların varlığı kadar bu kurallara uymayı da zorunlu kılmaktadır. Bu kuralların en önemli kısmını hukuk kuralları oluşturmakta olup; hukuk kurallarının ihlali devlet gücü ile desteklenmiş yaptırımlara bağlanmıştır. Korunmak istenen hukuki yarar veya değerin önemi ve büyüklüğü ihlal karşılığında uygulanacak yaptırımın şiddetini belirlemektedir. Söz konusu ihlaller, yapılan hareketin ağırlığına

³³ Danıştay 3. Dairesi'nin 01.03.2005 tarih ve E:2004/1800-K:2005/525 sayılı kararında, "... VUK md. 373'te bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği kurala bağlanmıştır. Söz konusu kurallar, mücbir sebeplerin vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesini engellemesi halinde uygulanabilecektir. Beyanname verdikten sonra, defter ve belgelerinin mücbir sebep sayılan bir nedenle zayi olduğunu beyan eden mükellefin beyanının gerçek durumu yansıtmadığı, diğer delillerle tespit edilerek re'sen tarhiyat yoluna gidilmesi halinde, vergi ziyayı nedeniyle ceza kesilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır. Zira bu durumda, tarhiyatın nedeni, defter ve belgelerin zayi edilmesinden değil, eksik beyanda bulunulduğunun başka delillerle ortaya konulmasından kaynaklanmıştır." denilmektedir. Aktaran: Mehmet Batun, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, S.345, Mayıs 2010, s. 68.

³⁴ Bir görüşe göre, defter ve belgelerin kısmen veya tamamen gizlenmek suretiyle incelemeye ibraz edilmemesi fiili ile vergi matrahının hiç beyan edilmemiş veya eksik beyan edilmiş olması arasında doğrudan bir illiyet bağı kurulması mümkün değildir. Çünkü, buradaki ibraz etmeme fiili re'sen takdir nedeni sayılmakla birlikte, vergilendirme açısından tek başına matrah veya matrah farkı sonucunu doğuran bir fiil değildir. Bu nedenle de matrahın re'sen takdir edilmesi sonucu ortaya çıkan vergi ziyayı için ceza, üç kat olarak değil tek kat olarak uygulanmalıdır. Bkz. Polat, "Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi-1", s. 127.

³⁵ 31.03.2005 tarih ve Mükerrer 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göre suç veya kabahat olarak nitelendirilmektedir. Suç olarak nitelendirilen ağır ihlallere ceza hukuku ilkelerine göre işlem yapılırken, kabahat olarak nitelendirilen fiillere idare hukuku kuralları uygulanmaktadır³⁶.

Kabahat kavramının sözlükteki karşılığı çirkin hareket, uygunsuz iş, kusur olarak geçmektedir. Eski TCK'da kabahatin kavramsal olarak açıklanmasından çok, bir eylemin kabahat olup olmadığının kanun ile belirlenmesi yönünde bir düzenleme yapılmıştır³⁷. KK'da ise kabahat kavramı için '*karşılığında idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık*' ifadesi kullanılmıştır (KK md. 2).

KK md. 4'te yer alan "*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*" şeklindeki düzenleme, bir fiilin ancak kanunda açıkça suç sayılması halinde cezalandırılabilmesi anlamını taşıyan kanunilik ilkesinin (TCK md. 2), kabahat fiillerinin tespiti bakımından esnetildiğini göstermekle birlikte, idareye de çerçeve kanuna uygun olarak kabahat fiillerini belirleme yetkisi vermektedir³⁸. Ancak, kabahat

³⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 10. bs., Ekin Yayınları, Bursa, 2017, s.1-4. Suç ve kabahat ayrımı hususunda Kaşıkçı, bunlar arasında nitelik farkı olmadığını, nicelik farkının ise öze ilişkin olmayıp; yasa koyucunun tercihinden kaynaklanan bir fark olduğunu ve her ikisinin terminolojik karışıklığa sebebiyet verilmemesi açısından ayırt edilmesinde yarar olduğunu belirtmiştir. Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayınları, İstanbul, 2007, s. 115.

³⁷ Fatih Selami Mahmutoglu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1985, s. 11.

³⁸ Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayınları, Ankara, 2006, s. 133. Konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarih ve E:1990/29-K:1991/37 sayılı kararında, VUK mük. md. 257'de verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymamanın usulsüzlük cezasını gerektirmesi durumu anayasaya aykırı bulunmamıştır. Mahkeme'ye göre, suç (kabahat) sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi kararla suç (kabahat) ortaya konulması anlamına gelmemektedir (Bkz. Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Yayınları, Ankara, 2007, s.155,156.). Bu hususta örneğin, VUK mük. md. 257/1 ile Maliye Bakanlığı'na, VUK'a göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulması veya düzenlenmesi uygun görülen defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirleme, bunlarda değişiklik yapma yetkisi verilmiş olup; bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 486 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflere kayıtlarını elektronik ortamda tutma (Defter-Beyan Sistemi) zorunluluğu getirilmiş ve tebliğde belirlenen süreler dahilinde elektronik ortamda kayıt yapma, defter tutma vb. yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere VUK'un ilgili ceza hükümleri tatbik olunacağı belirtilmiştir. Böylece, sayılan mükellef grupları

fiillerinin tespiti açısından getirilen bu yumuşama, aynı fillere uygulanacak yaptırımların belirlenmesi konusunda geçerli değildir. Zira, KK md. 4/2’de “*Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.*” denilmektedir.

Kabahat sayılan bir fiilin işlenmesi halinde bu ihlale hukuk düzeni tarafından verilen cevap, devlet gücü kullanılarak idari yaptırım uygulanmasıdır. Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında³⁹ idari yaptırım, “*idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlar ile verdiği cezalar*” şeklinde tanımlanmıştır. İdari yaptırım ile idari ceza kavramları hemen hemen aynı manaya gelse bile idari yaptırım kavramı daha geniş bir kapsama sahiptir. Ceza terimi, yaptırım teriminin içeriğinin tamamını karşılamaz. Yani her ceza aynı zamanda yaptırımdır, ancak her yaptırım her zaman sadece ceza niteliği taşımamaktadır⁴⁰.

KK’ya göre, kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirler olarak iki gruba ayrılmakta, idari para cezaları; maktu ve nispi para cezaları, idari tedbirler ise; mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda geçen diğer tedbirler olarak yine ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır (KK md. 16,17).

KK ile toplum düzeni, genel ahlâk, genel sağlık ve çevre ile birlikte vergisel kamu düzenini de içine alan ekonomik düzenin korunması amaçlanmıştır⁴¹. Vergi

tarafından kağıt ortamında kayıt yapılması veya defter tutulması özel usulsüzlük kabahati olarak kabul edilmiştir.

³⁹ 18.09.1997 tarih ve 23114 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 23.10.1996 tarih ve E:1996/48-K:1996/41 sayılı AYM kararı. Bkz. Cengiz Otacı, İbrahim Keskin, **Türk Kabahatler Kanunu**, Adalet Yayınları, Ankara, 2010, s. 5,6.

⁴⁰ Ali Dursun Ulusoy, **İdari Yaptırımlar**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s. 5. Örneğin, 167 sayılı Yeraltı Suları Hakkında Kanun’un 8’inci maddesinde belirlenen şartlara uymadan kuyu açıldığı takdirde, 18’inci maddeye göre idari para cezasının yanında, diğer şartların da oluşması halinde kuyunun kapatılmasına ve masrafın kuyuyu açandan alınmasına karar verilecektir. Burada kuyunun kapatılması ve masrafın kuyuyu açandan alınması işlemlerinin idari cezadan ziyade tedbir niteliğindeki bir idari yaptırım olduğu açıktır. Bkz. Otacı, Keskin, **a.g.e.**, s. 4.

⁴¹ Aziz Taşdelen, “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, **Akdeniz Üni. Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.59, S.4, 2010, s. 770.

kabahatleri esas itibarıyla VUK'ta düzenlenmiş olsa da Kabahatler Kanunu'nun, tüm kabahatler için ortak genel hükümler ortaya koyması dolayısıyla vergi kabahatlerini de kapsadığı öne sürülmektedir⁴². Aksi yönde olan görüşlere göre de KK'nın vergi kabahatlerine etkisi tam ve açık şekilde ifade edilmemiştir⁴³ ve zaten VUK, KK'ya göre özel bir kanun olduğundan genel kanun-özel kanun ilişkisi içerisinde VUK hükümleri halen yürürlükte olmalıdır⁴⁴.

3.1.2.2. Vergi Kabahat ve Yaptırımlarının Genel Çerçevesi

Eski TCK'da suç kavramının cürüm ve kabahat olarak iki grupta ele alınması, 1940'lı yıllarda hazırlanmakta olan Vergi Usul Kanunu'nun ihdası çalışmalarına da etki etmiştir. Bu bağlamda, 1947 yılında kamuoyuyla paylaşılan Vergi Usul Kanunu Tasarısı gerekçesinde, suçlar; ceza hukukuna göre tabi suçlar (cürüm) ve vergi cezası uygulanacak davranışlar olarak belirlenen kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük fiilleri (kabahat) şeklinde düzenlenmiş ve kabahat niteliğindeki fiiller için “vergi suçu” kavramı kullanılmıştır⁴⁵. Ancak, kabahatlerin suç olmaktan çıkarılmasıyla birlikte suç ve kabahat kavramlarının hukuki kaynağının farklılaşması nedeniyle “vergi suçu” kavramı sadece VUK'ta düzenlenen ve cezaî yaptırımları öngören hukuka aykırı fiilleri kapsar hale gelmiş olduğundan VUK'un 344'üncü maddesinin başlığı “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası” iken “Vergi Ziyai Cezası” olarak değiştirilmiştir⁴⁶.

Vergi kabahatlerinin belirlenmesi ve bunlara ilişkin yaptırımların uygulanmasıyla geçmişten bu yana hedeflenen şey, devletin vergi gelirlerine zarar veren veya zarar vermesi mülahaza edilen ödevlere aykırı davranışların işlenmesinin önlenerek veya tekrarlanmasının önüne geçilerek vergi düzeninin korunmasıdır⁴⁷. Vergi kabahatlerine karşı uygulanacak yaptırımların tamamına yakınının idari para

⁴² Funda Başaran Yavaşlar, “ Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, S.6, 2008, s. 2840.

⁴³ Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 413.

⁴⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 137.

⁴⁵ Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, C.3, Ankara, 1988, s.20.

⁴⁶ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Yay., Ankara, 2010, s. 9.

⁴⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. bs., Yetkin Kitabevi, Ankara, 2007, s. 451; Üstün, **a.g.e.**, s.152; Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Adalet Yayınları, Ankara, 2016, s.3.

cezası olduğu göz önünde bulundurulduğunda, mali yaptırıma başvurulması ile güdülen maksadın; mükellefin vergi kanunlarına riayet ettiği takdirde katlanacağı mali külfetle, riayetsizlik halinde karşılaşılabileceği mali yaptırımı mukayese edip ikinci durumun daha büyük bir fedakârlığı gerektireceğini anlayarak vergi kanunlarına riayet etme seçeneğini tercih etmesini sağlamaktan ibaret olduğu ifade edilebilir⁴⁸. Bu doğrultuda vergi kabahati kavramını, vergi kanunları uyarınca karşılığında idari para cezası veya idari tedbir öngörülmüş olan haksızlık şeklinde tanımlamak mümkündür⁴⁹.

Vergi kabahatleri ile vergi kaçakçılık suçları arasında çeşitli açılardan farklılıklar bulunmaktadır. Kabahatlerin suçlara göre daha hafif ihlalleri engellemeye yönelik olması dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı değil mali ve kişisel yaptırımları içermesi, kabahatlere ilişkin yaptırımların idari mercilerce ve idarî usullere (yoklama, inceleme gibi) göre belirlenmesi karşısında suçlara ilişkin yaptırımların ceza mahkemeleri tarafından ceza hukuku usul ve kurallarına göre saptanması, vergi kaçakçılık suçunu işleyen failin cezalandırılması açısından fiilin kasten işlenmesi şart iken vergi kabahatinde yaptırıma karar verilebilmesi için fiilin taksirle işlenmesi yeterli görülüp kastın varlığının şart olmaması, suçlar bakımından sadece gerçek kişiler yargılanabilmekte iken tüzel kişinin organ ve temsilcisi olarak görev yapan kişinin bu görevi kapsamında işlemiş olduğu kabahatten dolayı tüzel kişilik hakkında da yaptırım uygulanabilmesi, suçların cezaları ertelenebilirken kabahatlerin yaptırımlarının ertelenememesi, suç ve kabahatlere ilişkin zamanaşımı sürelerinin farklı olması bunlardan başlıcalarıdır⁵⁰.

Vergi kabahatleri büyük ölçüde VUK'ta düzenlenmiş olmakla birlikte diğer vergi kanunları içinde yer alan kabahat hükümlerine de rastlamak mümkündür.

⁴⁸ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul Üni. Döner Sermaye İşl. Yayınları, İstanbul, 1988, s. 2.

⁴⁹ Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 56. Bunun yanında, Öncel, Kumrulu, Çağan vergi kabahatini “*vergi idaresinin vergi ödevlerinin ihlali nedeniyle idarî yaptırım uyguladığı fiiller*” olarak ifade etmektedir. Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s. 215. Karakoç’a göre ise vergi kabahati, “*Mükellef ve vergi sorumlusu başta olmak üzere, vergi ödevlilerinin vergi kanunları ile VUK’ta belirtilen usul ve şekle veya görev ve/veya ödevle ilişkin hükümlerine yaptırımı gerektirecek şekilde kısmen ya da tamamen aykırı davranılmasıdır.*” Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yay., Ankara, 2016, s. 105.

⁵⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 29-39; Ramazan Çağlayan, **İdari Yaptırımlar Hukuku**, Asil Yayınları, Ankara, 2006, s. 29,30; Taşdelen, **a.g.e.**, s. 68.

Özellikle yeni kanunlar çıkarılırken ya da kanunlarda değişiklik yapılırken sistematik yapı korunamamış ve bazı hükümler VUK'taki kabahatlere bazıları da sadece vergi cezalarına atıf yapar şekilde düzenlenmiştir⁵¹.

Hali hazırda, vergi kabahatlerine yönelik uygulanmakta olan idarî yaptırımlar, VUK'ta vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak adlandırılan idarî para cezalarıdır. Bunlardan, vergi ziyayı cezası vergi alacağı miktarı ile oranlanarak (nispî olarak) belirlenmekle birlikte kayba uğratılan verginin bir katı tutarındadır (VUK md. 344/1). Vergi ziyasına VUK md. 359'daki fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır (VUK md. 344/2). Kanuni süresi geçtiği halde vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilen vergi beyannameleri için ise kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır (VUK md. 344/3).

Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, şartlara göre maktu (sabit) veya nispî (değişken) olarak belirlenmektedir. Bunlardan usulsüzlük cezaları, işlenen fiilin ihlal derecesi ve mükellef grupları baz alınarak hazırlanan tarifedeki -her yıl yeniden değerlendirme oranı nispetinde artırılan- maktu tutarlar üzerinden uygulanmaktadır. Usulsüzlük fiilinin ödevlinin başvurusuyla değil, vergi incelemesine yetkili kişiler veya takdir komisyonu tarafından tespit edilmesi halinde ceza iki kat kesilmektedir⁵²

⁵¹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.224. Örneğin, Harçlar Kanunu md. 63'e göre, gayrimenkul iktisaplarında tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden ikmalen veya re'sen tarh edilir ve tarh edilen bu harç için vergi ziyayı cezası %25 oranında uygulanır.

⁵² Usulsüzlük fiilinin re'sen takdiri gerektirmesi halinde bağlı cetvelde yazılı cezaların iki kat olarak kesileceği kuralı, 24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5815 sayılı Kanun ile 5432 sayılı VUK'un usulsüzlük cezalarını düzenleyen 333'üncü maddesine eklenmiştir. Bu değişikliğin gerekçesi ilgili komisyon raporunda şu şekilde açıklanmıştır : *"Re'sen tarh müessesesini nizamlayan vergi usulü kanunumuzda re'sen tarhı icabettiren fiiller için, vergi ziyayı dışında gerçi bir usulsüzlük cezası derpiş edilmiştir. Ancak bu maktu ceza çok cüz'i olduğu için kötü niyetli mükelleflerin defter ve vesikalarını ibraz etmemek suretiyle hakiki durumlarını gizlemelerini önliyecek mahiyette değildir. Bu halin ilerde genişliyerek vergi tatbikatını tehlikeye düşürmesi varittir. ... Bâzı mükellefler beyannamelerini süresinde verdikleri halde hakiki gelirlerini veya muamelelerini göstermemek ve tevsik edilmemiş indî bir takdire istinat edecek tarhiyatın kaza mercilerince terkin edileceğini mülâhaza ederek bilhassa noksan vergi vermek maksadiyle defterlerini ibrazdan imtina etmekte ve bu sebeple tarhiyattan birçoğunun re'sen takdir yoluyla yapılması zarureti hâsıl olmaktadır. Gerekçenin umumi mütalâlar kısmında da açıklandığı üzere bu gibi kötü maksatla yapılmış hareketleri önlemek için re'sen takdiri gerektiren hallerde usulsüzlük cezalarının artırılması uygun görülmüş ve bu sebeple bu maddenin birinci bendinin sonuna, re'sen takdiri gerektiren usulsüzlüklerde kanuna bağlı cetvelde*

(VUK md. 352). Özel usulsüzlük cezaları ise ihlal edilen fiile göre maktu veya nispî şekilde uygulanmaktadır. Usulsüzlük cezasından farklı olarak bazı özel usulsüzlük cezaları için üst sınır getirilmiştir (VUK md. 353, 355, mük.355).

3.1.2.3. Bir Vergi Kabahati Olarak Defter ve/veya Belge İbraz Etmeme Fiili

Vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan unsurlardan vergi kabahatleri, temel olarak VUK'ta düzenlenmiş olup; vergi ziyai kabahati ve usulsüzlük kabahatleri olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Bunlardan vergi ziyai kabahati vergi alacağının tahakkukunu, usulsüzlük kabahatleri ise; tahakkuka ilişkin normları korumak için oluşturulmuştur. Vergisel idari düzenin sağlanması bakımından vergi ziyai kabahati maddi (parasal) ödevlerin, usulsüzlük kabahatleri ise; şekli ödevlerin ihlallerini engellemeyi ve cezalandırmayı amaçlar. Şekli ödevlerin yerine getirilmemesi, vergi alacağının tahakkukuna olumsuz etki yapması ihtimali nedeniyle verginin kayba uğraması açısından tehlike oluşturmaktadır⁵³. Nitekim, VUK md. 352'de sayılan I'nci derece usulsüzlük fiillerine bakıldığında, bunlardan bazılarının aynı zamanda re'sen takdir nedeni olduğu görülmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekirse, bir vergi kabahatinin tevsik ve ispat edilebilen veya herkesçe bilinen bir mücbir sebep haline dayandırılması durumunda, VUK md. 373 uyarınca usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları kesilmemektedir⁵⁴.

yazılı cezaların iki kat olarak kesileceği hakkında bir fıkra ilâve edilmiştir.” Gerekçe metni için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>, Son Erişim : 02.03.2019.

⁵³ Taşdelen, **a.g.e.**, s. 22.

⁵⁴ VUK'un 373'üncü maddesi, “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.” şeklindedir. Konuyla ilgili olarak Danıştay 9. Dairesi'nin 08.11.2012 tarih ve E:2009/7114-K:2012/6565 sayılı kararında “Dava dosyasının incelenmesinden, davacının 2003 ve 2004 yıllarına ilişkin defter ve belgelerinin aracından çalındığını ileri sürerek başvurduğu Kadıköy 4. Asliye Hukuk Mahkemesi'nce söz konusu defter ve belgelerin zayi olduğunun davacı tarafından kanıtlandığı gerekçesiyle zayi belgesi verilmesine karar verildiği anlaşılmıştır. Bu durumda, yukarıda anılan 213 sayılı Yasa'nın 373. maddesi hükmü uyarınca, davacının defter ve belgelerini mücbir sebep nedeniyle ibraz edemediğinin kabulü gerektiği sonucuna varıldığından, kesilen vergi ziyai cezası ile özel usulsüzlük cezasının terkinin icap etmektedir.” denilmektedir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 12.05.2019.

3.1.2.3.1. Vergi Ziyayı Kabahatini Oluşturması

VUK md. 341’de vergi ziyayı “ *Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi*” şeklinde tarif edilmiştir. Dolayısıyla, vergi ziyayından söz edebilmek için mutlaka neticenin, daha açık bir ifadeyle zamanında tahakkuk ettirilmemesi nedeniyle kayba uğramış bir vergi alacağının olması gerekmektedir⁵⁵. Vergi ziyayı kabahatinde manevi unsur olarak kast aranmamaktadır. Ziyaya sebep olan hareketin bilerek veya bilmeyerek yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır⁵⁶.

VUK’ta, hangi fiillerin usulsüzlük kabahatlerini oluşturduğunun ayrı ayrı sayılması karşısında, vergi ziyayı kabahatini oluşturan fiiller için böyle bir belirleme yapılmamıştır. Bunun yerine, sonuç odaklı bir tanım yapılmış ve VUK md. 341’de öngörülen sonuçları ortaya çıkaran hareketler “*kabahat*” olarak kabul edilmiştir⁵⁷. Kanaatimizce bunun nedeni, özü vergi alacağının güvence altına alınması esasına dayanan⁵⁸ vergi ziyayı kabahatinin belli başlı fiiller ile sınırlandırılmayıp, bu sayede vergi ziyayına sebebiyet veren her türlü eylemin kavranabilmesinin sağlanmasıdır.

⁵⁵ Taşdelen, **a.g.e.**, s. 53. Ayrıca Candan’ın, vergi ziyayının kasta dayalı olmayan bir kabahat olması hakkındaki açıklamaları şu şekildedir: “*Kanuna aykırı eylem ve yarattığı sonuç (vergi ziyayı) esas itibarıyla vergi mükellefinin ve sorumlusunun kusurlu iradesinden kaynaklanmaktadır. Vergi ziyayına neden olan kanuna aykırı davranış, iradi bir eylemdir; yani sahibinin iradesinin ürünüdür. Amaç, vergi kaçırmak, vergi ziyayına neden olmak olmasa da, eylem vergi mükellefi tarafından istenerek yapılmıştır. Ancak iradi olarak yapılan bu eylem, kanuna aykırı olması nedeniyle, iradeyi kusurlu kılmaktadır. Bu nedenle, kanuna aykırı eylemin ve yarattığı sonucun (vergi ziyayının) gerçekleşmesi, bu kusurlu iradenin göstergesidir. Bu yüzden, Ceza Hukuku’ndaki taksirli suçlara benzeyen bu vergi suçlarının cezalandırılması için, eylemin ve neden olduğu vergi ziyayının usulüne uygun olarak tespit edilmiş olması yeterlidir. Vergi dairesinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi için ayrıca söz konusu kusurlu iradenin varlığını da kanıtlaması gerekli değildir.*” Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs. Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 70. “*Hukuka aykırı eylem, kusurlu iradenin göstergesi olamaz. Önce iradeyi saptayıp sonra eylemi nitelendirmek gerekir. Vergi suçu ile birlikte vergi ziyayına da sebep olunmuşsa, suçlar kasten işlenebildiğine göre, buna bağlı vergi ziyayı için de kast aranacaktır.*” şeklindeki aksi görüş için bkz. Donay, **a.g.e.**, s.99-101.

⁵⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 128.

⁵⁷ F. Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ed.: İlhan Ulusan, Funda Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 289.

⁵⁸ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s.7. Bu hususta Mutluer, vergi kaybına neden olmak çok çeşitli yollarla yapılabileceğinden, sayma usulü yerine genel ifade kullanma yoluna gidilmesinin yerinde olduğunu ifade etmektedir. Ona göre, vergi hukukunun kasta dayanmayan fiilleri cezalandırmadaki amacı, vergi mükelleflerini tabi

Defter ve belge ibraz etmeme fiili, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine doğrudan etki eden bir eylem olmadığı, -başka bir deyişle ibraz etmeme eylemiyle vergi kaybı arasında illiyet bağı olmadığı- için direkt vergi ziyayı kabahatini oluşturmamasına rağmen⁵⁹; bir yandan VUK md. 359/a-2’de tanımlanan gizleme suçunu teşkil etmesi, diğer yandan da KDV Kanunu md. 29/3 ve 34/1’de belirtilen KDV indirimine ilişkin şartları bertaraf etmesi veya VUK md. 30/II-3 uyarınca dönem matrahının re’sen takdirini gerektiren ibraz etmeme eylemi dolayısıyla yapılan matrah takdiri ile vergi ziyayı doğduğuna işaret edilmesi nedenleriyle, defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler hakkında VUK md. 344/2 uyarınca⁶⁰ ziyaa uğrayan verginin üç katı⁶¹ tutarında vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır⁶².

oldukları ödevler bakımından disipline etmek, vergilerin verimliliğini yükseltmek ve vergi davalarının görülmesi sırasında kastı ispat için zorlanmamak gibi düşüncelerdir. Bkz. M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2.bs., İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s. 289-293.

⁵⁹ Murat Yıldırım, “Defter ve Belgelerin Gizlenmesine Vergi Ziyayı Cezası Yanlış Mı Uygulanıyor?”, **Vergi Raporu**, S.243, Aralık 2019, s.174. Yazara göre “*Vergi ziyayı, mükellef veya sorumlunun kusurlu davranışı nedeniyle verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi sonucunda oluşmaktadır. Bu tanım, vergi ziyasının tamamen tahakkuku esas alan bir kavram olduğu ve vergi ziyasının sebep unsurunun vergilendirme ve beyan döneminde yapılan veya yapılmayan fiiller arasında aranması gerektiğini göstermektedir. Diğer bir tabirle de, vergilendirme ve beyan dönemi geçtikten sonra işlenen fiiller, vergi ziyasının sebep unsurunu oluşturamayacaktır.*”

⁶⁰ VUK md. 344/2’ye göre, vergi ziyasına VUK md. 359’daki fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat olarak uygulanmaktadır.

⁶¹ 2001 yılına ait defterlerinin muhasebecisinde olduğu ve bulunmadığını ileri sürerek incelemeye ibraz etmeyen davacının, yasal defterlerinin iradesi dışında kaybolduğunu iddia etmesine karşın, bu iddiasını ispatlayamadığı, mücbir sebep bulunmaksızın defterlerin incelemeye ibraz edilmemesi karşısında; Ankara 5. Vergi Mahkemesi’nin 23.11.2007 tarih ve E:2007/593-K:2007/1434 sayılı kararında; 359’uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği, uyumsuzluk konusu olayda somut vergi ziyasına 359’uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmediğinden verginin bir katı üzerinden ceza kesilmesi gerektiği gerekçesiyle katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle salınan katma değer vergisine ilişkin kesilen üç kat vergi ziyayı cezasını bir kat üzerinden değiştirmiş, ceza fazlasını kaldırmıştır. Olayın DVDDK’ya intikal etmesi üzerine ise Kurul, 16.04.2010 tarih ve E:2009/157-K:2009/179 sayılı kararında “ ... ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeleri gizleyenler hakkında 359’uncu madde hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. VUK’un 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ise vergi ziyasına 359’uncu maddedeki fiillerle yol açılması halinde vergi ziyayı cezasının üç kat kesilmesi öngörülmüştür. Davanın katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesine ilişkin kısmı, defter ve belgeleri incelemeye ibrazdan kaçınması nedeniyle reddedilmişken cezanın bir kata indirilmesi yargılama usulüne ve hukuka uygun düşmemiştir.” şeklinde hüküm vermiştir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 12.05.2019.

⁶² Vergi ziyasına, bir kaçakçılık suçu olan gizleme fiiliyle sebebiyet verildiği gerekçesiyle re’sen tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşma müessesinden yararlanılamamaktadır (VUK Ek Md. 1).

İbraz etmeme fiilinin vergi ziyasına neden olan diğer fiillere göre daha ağırlaştırılmış bir yaptırıma tabi tutulması, defter ve belgelerin gizlenmesine bağlı vergi kayıplarına ve vergi düzeninin sarsılmasına mükellefin nitelikli eylemi ve kastıyla neden olduğu düşüncesine dayandırılmaktadır⁶³.

Gizleme fiilinin işlenmesine bağlı olarak öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza ve vergi ziyayı cezası için içtima hükümlerinin yürütülebileceği düşünülse de, VUK md. 340 uyarınca aynı kanunun 359'uncu maddesinde yazılı cezalar ile vergi ziyayı cezası içtima hükümleri bakımından birleştirilememektedir⁶⁴. Diğer taraftan, üç kat vergi ziyayı cezasının kesilmesi için gizleme fiilini işleyen yargılanması veya hüküm giymesi yani ceza yargılamasının sonucu beklenmemektedir. Önemli olan gizleme fiili için kanunda öngörülen unsurların tamamının gerçekleşmiş olmasıdır⁶⁵. Nitekim, VUK md. 367'de, ceza mahkemesi kararlarının vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı, idari makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamayacağı belirtilmiştir.

Geçmiş döneme ait bir defterin cari yılda ibraz edilmemesi neticesinde, ibraz etmeme fiili cari yılda işlenmesine rağmen, indirim konusu olmaktan çıkarılan KDV ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezası, talep edilen defterlerin ait olduğu geçmiş dönemle ilişkilendirilmektedir. Konu, illiyet (nedensellik) bağı çerçevesinde ele alındığında, cari yılda gerçekleşen bir sebebin, önceki yıldaki bir sonuçta etkili olduğu şeklinde bir anlam çıkmaktadır ki; sebebin sonuçtan kronolojik olarak önce gelmesi hukuken, mantıken ve fiilen mümkün değildir. Bu nedenle, uygulamanın dönemsellik ilkesiyle çeliştiği öne sürülmektedir⁶⁶. Örneğin, 2016 yılında kullanılan bir sahte belgenin veya yapılan bir muhasebe hilesinin (sebeb) 2016 yılında vergi ziyasına sebebiyet verdiği (sonuç), 2020 yılında yapılacak bir incelemeyle ortaya

⁶³ Tahir Erdem, "Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu ve Üç Kat Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesi", **Lebib Yalkın**, S.130, Ekim 2014, s. 190.

⁶⁴ Ceyhan İnaltong, "Vergi Suçları ve Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması", **Vergi Dünyası**, S.353, Ocak 2011, s. 9.

⁶⁵ Erdem, **a.g.m.**, s.188.

⁶⁶ İsmet Polat, "Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi-2", **Lebib Yalkın**, S.115, Temmuz 2013, s. 98; Y. Burak Aslanpınar, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi (Gizleme) Sebebiyle Geçmişe Dönük Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesinin Hukuka Aykırılığı Üzerine", **Yaklaşım**, S.288, Aralık 2016, s. 263.

çıkarılabilirken; 2020 yılında incelemeye sunulması istenen 2016 yılı yasal defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi (sebeep) nedeniyle, 2016 yılında vergi ziyaının oluşup oluşmadığı saptanamadığı halde, 2016 yılında indirim konusu yapılan tüm KDV reddedilmekte, reddedilen tutarlar üzerinden üç kat vergi ziyası cezası kesilmektedir (sonuç).

3.1.2.3.2. Usulsüzlük Kabahati Oluşturması

Usulsüzlük kabahatindeki hukuka aykırılık, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi şeklinde kendini göstermektedir (VUK md. 351). VUK'ta usulsüzlük bir çatı kavram olarak kullanılmıştır. Kendi içinde genel usulsüzlük kabahati (VUK md. 352) ve özel usulsüzlük kabahati (VUK md. 353, 355 ve mük. 355) olmak üzere iki başlıkta düzenlenmiştir. Bir görüşe göre, özel usulsüzlüğü genel usulsüzlükten ayıran fark, özel usulsüzlük kabahatlerinin vergi ziyayı meydana getirme gücünün daha yüksek olmasıdır. Bu nedenle, özel usulsüzlük cezaları daha ağırdır⁶⁷. Başka bir görüşe göre ise, sadece idari yaptırımın ağırlığına bakılarak özel usulsüzlüğün hukuki varlığını veya niteliğini açıklamak yanlış olur. Kanun koyucu, pek tabii mükelleflerin dikkatini çekmek için böyle bir ayrıma gitmiş olabilir⁶⁸. Genel usulsüzlük kabahatleri, kendi içindeki öncelik ve ağırlıklarına göre I. ve II. derece usulsüzlük fiilleri olmak üzere ikili derecelendirmeye tabi tutulmuş ve bu fiiller teker teker sayılmıştır⁶⁹.

3.1.2.3.2.1. (Genel) Usulsüzlük Kabahati Oluşturması

VUK'ta sayılan usulsüzlük kabahatlerine bakıldığında, genel olarak defter ve/veya belge ibraz etmemeye ilişkin, biri I'inci derece usulsüzlük diğeri de II'nci derece usulsüzlük grubunda yer alan iki ayrı fiil türünün düzenlendiği görülmektedir. Bunlardan I'inci derece usulsüzlük grubundaki fiil, VUK md. 352/I-4'te *“Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen muhafazası mecburi vesikalarla*

⁶⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 162.

⁶⁸ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 249.

⁶⁹ Fiillerin bu şekilde katalog usulüyle sayılmış olması nedeniyle, ihlalleri usulsüzlük kabahatini teşkil eden diğere durumların kapsamadığı eleştirisi için bkz. Funda Başaran Yavaşlar, “Usulsüzlük Kabahatinin İşlevselliği”, **Mali Hukuk**, S.123, Mart 2015, s.21-36.

evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi” şeklinde hüküm altına alınmış ise de, bu hüküm 4369 sayılı Kanun’un 82/1-a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bir görüşe göre bu fiilin (genel) usulsüzlük kabahati olmaktan çıkarılmasının nedeni, (genel) usulsüzlük kabahati için öngörülen ceza tutarının, aynı zamanda özel usulsüzlük kabahati olarak düzenlenmiş olan bu eylem için öngörülen ceza tutarının çok altında kalmış olmasıdır⁷⁰.

İbraz etmeme fiiline ilişkin diğer usulsüzlük kabahati ise, “*Hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması ve ibraz edilmemesi*” olarak düzenlenmiştir (VUK md. 352/II-8). Burada belirleyici olan, görülen lüzum üzerine ibrazı istenildiği halde sunulmayan belgelerin, vergi matrahının tespitine yönelik hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozmayacak belgelerden olmasıdır. Başka bir deyişle, söz konusu evrak veya vesikanın eksikliğine rağmen doğru bir vergi incelemesi yapılabilirdir⁷¹. Örneğin, KDV iadesi talebinde bulunan bir mükellefin faaliyette olup olmadığının tespiti bakımından işyerine ait elektrik ve su faturalarının vergi idaresi tarafından istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi bu kapsamda değerlendirilebilir.

3.1.2.3.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati Oluşturması

Defter ve belge ibraz etmeme fiili, 1999 yılına kadar hem genel usulsüzlük kabahati⁷² (VUK md. 352/I-4) hem de özel usulsüzlük kabahati (VUK md. 353/4) olarak sayılmıştır. 4369 sayılı Kanun’un⁷³ yürürlüğe girmesiyle, bilgi verme zorunluluğuna (VUK md.148, 149) ve defter, kayıt ve belge ibraz mecburiyetine (VUK md. 256) ilişkin hususlara uymayanlara uygulanacak cezaların güncelleştirilmesine yönelik VUK mük. md. 355’de ekleme ve değişiklikler

⁷⁰ Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2008, s.458.

⁷¹ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 260.

⁷² Söz konusu kabahatin yürürlükten kaldırılmadan önceki hali “ *Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi*” şeklindeydi. Bunun dışında, VUK md. 352/II-8’de “*Hesap ve muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi*” şeklinde bir genel usulsüzlük kabahati daha sayılmış olsa da, bu bentte bahsedilen evrak ve vesikalardan önem derecesi düşük belgelerin kastedildiği anlaşılmaktadır.

⁷³ 29.07.1998 tarih ve Mük. 23417 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yapılmıştır. Bu doğrultuda, ikinci uyarıya rağmen bilgi vermekten çekinenlere bir aydan üç aya kadar hapis cezası verilmesini öngören VUK md. 361 hükmü yürürlükten kaldırılarak, bu tür ekonomik kabahatlerin para cezası ile cezalandırılması prensibi benimsenmiştir. Ayrıca, bilgi verme zorunluluğuna uymayan (gerçek ve tüzel kişilere ek olarak) kamu idare ve müesseseleri yöneticileri ile tutmak, düzenlemek ve muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgelerle diğer kayıtlarını yetkili makamlara ve iade veya tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirlere ibraz ödevini yerine getirmeyenler için özel usulsüzlük cezası⁷⁴ kesilmesinin yolu açılmıştır⁷⁵. Özel usulsüzlük kabahatinin oluşumu bakımından kast unsuru aranmamakta, ibraz ödevinin kusura dayalı olarak bile yerine getirilmemesi idari para cezasının uygulanması için yeterli olmaktadır⁷⁶.

Önceki bölümde de belirtildiği üzere, VUK md. 256’da geçen ibraz mecburiyeti, gerçek ve tüzel kişiler açısından oldukça geniş ve genel bir düzenleme olup; maddede kullanılan “yetkili makam ve memurların talebi üzerine” ibaresinden, ibraz talebinde bulunabilecek merciin sadece vergi incelemeye yetkili olanlar ile sınırlandırılmadığı anlaşılmaktadır. Veleve ki, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından ibraz talebinde bulunulacak olsa da incelemeye başlanılmış ve iş yerine gidilmiş olunması şart değildir. Ayrıca, VUK md. 359’da gizleme fiilinin oluşumundan farklı olarak, yalnızca vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen defter ve belgeler değil, VUK md.

⁷⁴ Halihazırda, uygulanmakta olan ceza ibraz etmeme fiilini işleyen konumuna göre üç gruba ayrılmıştır. Birinci grup; birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı (01.01.2020’den itibaren 2.300,00 TL), ikinci grup; ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler (01.01.2020’den itibaren 1.200,00 TL), üçüncü grup ise bu sayılanlar dışında kalanlardır (01.01.2020’den itibaren 600,00 TL). Ceza uygulamasında, ibrazı istenen defter veya belgenin ait olduğu yıl değil, hangi yıl ibraz talebinde bulunulduysa o yıla ilişkin tutar üzerinden ceza kesilmesi gerekmektedir.

⁷⁵ Bu değişikliğin temel gerekçesi, yeminli mali müşavirlerce tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgeler ile sınırlı olmak üzere yapılan defter ve belge ibrazına ilişkin taleplerin yerine getirilmemesi konusunda bir yaptırıma gidilememesinin oluşturduğu hukukî boşluğun giderilmesi ve bilgi vermekten çekinen kamu idareleri yöneticilerinin yaptırım kapsamına alınması maksadıdır. Yapılan düzenlemeyle, kamu idare ve müesseselerinin bilgi vermekten kaçınan yöneticileri için de özel usulsüzlük cezası kesilebilmesinin yolu açılmıştır. Yönetici tabiri ile kastedilenler, bilgi isteme yazısına imza atması gerekenler ile bilgi verme konusunda yetkili kılınmış olanlardır. Bkz. “4369 sayılı Kanun Genel Gerekçesi”, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, s.13, Son Erişim : 13.03.2019.

⁷⁶ Tahir Erdem, “Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu ve Üç Kat Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesi”, s. 187.

256’da yazılı defter, belge, her türlü kayıt, bilgi ve şifrenin ibraz edilmemesi halinde de özel usulsüzlük kabahati oluşmaktadır⁷⁷.

Yine, aynı maddenin devamında bu zorunluluğun, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgeler ile sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerli olduğu belirtilmektedir⁷⁸. Dolayısıyla, defter ve belgelerin, vergi incelemesine yetkili kişiler dışında vergi dairesince veya yeminli mali müşavirler tarafından talep edilmesine rağmen süresinde ibraz edilmemesi de özel usulsüzlük kabahatini oluşturmaktadır⁷⁹. Bu noktada hemen belirtelim ki, defter ve belgelerin karşıt inceleme yapılması maksadıyla vergi müfettişleri tarafından istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi durumunda da özel usulsüzlük kabahati oluşmakla birlikte, buna neden olan fiil ibraz etmeme değil VUK md. 148’de düzenlenmiş olan bilgi verme ödevinin yerine getirilmemesidir⁸⁰.

⁷⁷ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.330,331. Örneğin, sadece kira geliri elde eden gerçek kişi mükelleflerin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülükleri olmamasına rağmen, gerçek gider yöntemini seçen mükelleflerin, yaptıkları giderlerle ilgili belgeleri ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan başlayarak 5 yıl süresince saklamaları ve vergi dairesince istenildiğinde ibraz etmeleri gerekmektedir. İbraz ödevini yerine getirmeyen bu kapsamdaki mükellefler için de özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir.

⁷⁸ 06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar İle 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 20’nci maddesiyle 213 sayılı Kanun’un 256’ncı maddesinin son cümlesinde yer alan; “tasdike” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora” ibaresi ve “yeminli mali müşavirler” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve serbest muhasebeci mali müşavirler” ibaresi eklenmiştir. Bu değişiklikle birlikte, iade işlemleri kapsamında sınırlı olmak üzere defter ve belgelerin, serbest muhasebeci mali müşavirlerce talep edilmesine rağmen süresinde ibraz edilmemesi de özel usulsüzlük kabahati olarak değerlendirilebilecektir.

⁷⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 209,210. Defter ve belgelerin yeminli mali müşavirlere tetkik amacıyla ibraz edilmesi konusundaki açıklamalar 27 seri no.lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği’nde yapılmıştır. Kendisine defter ve belge ibraz edilmeyen yeminli mali müşavirler, idarenin yerine geçerek mükellefe ceza kesme yetkileri bulunmadığından, ibraz ödevini yerine getirmeyen mükellefleri bunların bağlı oldukları vergi dairelerine yazılı olarak bildirmektedirler. Vergi daireleri ise bu mükellefler hakkında VUK’un mük. 355’inci maddesi uyarınca işlem yapmadan önce defter ve belgelerin ibraz taleplerinin anılan tebliğde yapılan düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol etmektedir. Halihazırda, 7104 sayılı Kanunun 23’üncü maddesiyle 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 8’inci maddesinden sonra gelmek üzere 8/A maddesi eklenmiş olup; bu düzenlemeyle Maliye Bakanlığı’na, serbest muhasebeci mali müşavirlere 3065 sayılı KDV Kanunu kapsamında yapılacak iadeye dayanak teşkil edecek rapor düzenlettirme yetkisi verildiğinden, kendisine defter ve belge ibraz edilmeyen serbest muhasebeci mali müşavirler için de aynı ceza kesme sürecinin işletilmesi mümkün gözükmektedir.

⁸⁰ Vergi İncelemeleri ile İlgili Bilgi Taleplerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge md. 15/3-d uyarınca, Vergi Müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri kapsamında yapılacak karşıt tespitler ile ilgili olarak talep edilen bilginin verilmemesi halinde, ilgili mükellef nezdinde bilgi vermemeye ilişkin

VUK mük. md. 355'te, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetlerini yerine getirmeyenlerin yeniden verilen sürede bu mecburiyetleri yerine getirmemesi halinde maddede belirtilen cezaların bir kat artırılarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinin aynı zamanda re'sen takdir nedeni olması dolayısıyla ilgili dönem matrahının saptanarak rapora bağlanması gerektiğinden, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 02/07/1999 tarih ve 1999/5 Sıra No.lu VUK İç Genelgesi'ne⁸¹ istinaden, uygulamada vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için sürenin beklenilmesine gerek görülmemektedir⁸².

Diğer taraftan VUK md. 353/4'e göre, Maliye Bakanlığı tarafından tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri özel usulsüzlük kabahati olarak belirlenmiştir. Burada, günü gününe kayıt zorunluluğunun ve/veya ibraz etme yükümlülüğünün ihlali nedeni ile cezanın uygulanabilmesi, aradaki bağlacın 've' şeklinde belirlenmiş olması dolayısıyla, hem defterin tutulma zorunluluğunun hem de günü gününe kayıt edilme mecburiyetinin Maliye Bakanlığı tarafından getirilmiş olması ile ilgilidir. Yani kabahatin oluşabilmesi, söz konusu iki şartın birlikte gerçekleşmesine bağlıdır. Gerek tutulma zorunluluğu gerekse de günü gününe kayıt zorunluluğu açısından akla gelen belki de tek defter serbest meslek kazanç defteridir.

Ancak, söz konusu zorunluluklar Maliye Bakanlığı'na ait düzenlemelerle değil, doğrudan VUK'tan kaynaklandığı için serbest meslek kazanç defteri bu kapsamda

gerekli cezai müeyyide uygulanmakla birlikte, ilgili Grup Başkanlığı'ndan mükellef nezdinde vergi inceleme talebinde de bulunmaktadır.

⁸¹ Söz konusu genelgedeki görüş, 07.12.1999 tarih ve 23899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 280 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde de yayımlanmıştır.

⁸² Yeniden süre verilmeden mükellefin defter ve belgeleri yok sayılarak bütün KDV indirimlerinin reddedilmesi, VUK mük. md. 355'teki hükme aykırı biçimde inceleme yapıldığı gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bkz. Sakıp Şeker, "Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları", **Yaklaşım**, S.92, Ağustos 2000, s. 150,151; Yüce, "Yargı Kararları Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu", s.13.

değerlendirilmemelidir⁸³. Veleve ki, değerlendirilecek de olsa 486 seri No.lu VUK Genel Tebliği ile 2018 yılı itibarıyla uygulamaya sokulan Defter-Beyan Sistemi sayesinde, serbest meslek kazancı elde eden mükellefler (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) bir muhasebe programına ihtiyaç duyulmaksızın internetin olduğu her yerden vergisel ve ticari işlemlerini elektronik ortamda ve muhafaza yükümlülüğü vergi idaresine ait olacak şekilde kayıt altına alabilmektedir. Bu bakımdan, VUK md. 353/4'teki düzenleme kanaatimizce işlevselliğini tamamen yitirmiş durumdadır.

3.1.2.4. İbraz Etmeme Fiilinin Muhtelif İdari Cezayı İstilzam Etmesi

Vergi hukukuna göre, cezayı gerektiren tek bir fiil ile hem vergi ziyayı hem de usulsüzlük birlikte işlenmiş ise bunlara ait cezalardan yalnızca tutar olarak en ağırının kesilmesi kurala bağlanmıştır (VUK md. 336). Bu hüküm aynı zamanda, KK md. 15/1⁸⁴ ile uyum arz etmektedir. Söz konusu madde lafzî yönüyle incelendiğinde, maddede geçen usulsüzlük tabirinin özel usulsüzlük cezasını gerektiren kabahatleri de kapsadığı düşünülebilir. Ancak, VUK'un vergi cezalarıyla ilgili hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, özel usulsüzlük cezaları ile diğer vergi cezalarının birleştirilemeyeceği sonucuna ulaşmaktayız.

Şöyle ki; VUK md. 339'da yer alan tekerrür müessesesinde de benzer bir düzenleme yapıldığı görülmekte olup; madde hükmü “*Vergi ziyayına sebebiyet*

⁸³ Bumin Doğrusöz, “Serbest Meslek Defteri İş Yerinde Olmalı Mı?”, **Dünya**, 15 Ağustos 2017. Bu konuda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede “... iş yerinde bulundurulmaması ve günü gününe kayıt edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecek defterler, Maliye Bakanlığınca kendisine verilen yetkiye dayanılarak ihdas edilip tutulma ve günü gününe kayıt edilme zorunluluğu getirilenlerdir. Ancak, Serbest Meslek Kazanç Defteri VUK'un 210'uncu maddesi uyarınca tutulma ve aynı Kanun'un 219'uncu maddesinin birinci fıkrasının "c" bendine göre de günü gününe kaydedilme zorunluluğu olan bir defter olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nın yetkisine dayanılarak ihdas edilmiş bir defter değildir. Buna göre, serbest meslek kazanç defterini işyerinde bulundurma zorunluluğunun bulunmamasıyla birlikte, söz konusu defterin ibrazı için tarafınıza verilecek münasip bir süre içerisinde ibraz görevini yerine getirmemeniz halinde adınıza VUK'un mük. 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesileceği, ayrıca serbest meslek kazanç defterinin günü gününe tutulmadığının, kayıt nizamına uyulmadığının tespiti halinde ise aynı Kanun'un 352'nci maddesi uyarınca ceza kesileceği tabiidir.” denilmektedir.

⁸⁴ KK md. 15/1 “ Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir.” şeklindedir.

vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyaı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.” şeklindedir. Usulsüzlük tabirinin bir çatı kavram olduğu göz önünde bulundurularak özel usulsüzlük cezalarının da bu madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülse de, özel usulsüzlük kabahatinin tekerrür etmesi halinde uygulanacak usul hakkında VUK mük. md. 355’te farklı, başka bir ifadeyle kendine özgü bir uygulamadan bahsedildiği görülmektedir⁸⁵. Kanaatimizce bu düzenleme, özel usulsüzlüğün (genel) usulsüzlük cezasından ayrıştırılmak istenildiğinin, başka bir ifadeyle özel usulsüzlük cezasının VUK md. 336 kapsamı dışında tutulduğunun bir göstergesidir.

Yine, bazı özel usulsüzlük fiillerini ve cezalarını düzenleyen VUK md. 353’ün son kısmındaki *“Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyaı cezası da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336’ncı madde hükmü uygulanmaz.”* hükmüne göre, bu maddedeki fiillerden doğan özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyaı cezası birleştirilememektedir.

Bu doğrultuda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesine bağlı olarak indirimi reddedilen KDV’nin üç katı tutarında öngörülen vergi ziyaı cezası ile yine defter ve belgelerin ibraz edilmemesi karşısında uygulanan özel usulsüzlük cezasının mukayese edilerek ağır olanının kesilmesi, VUK’taki mevcut düzenlemeler çerçevesinde mümkün değildir. Kaldı ki, bize göre bu iki cezanın aynı fiile dayandırılarak mukayese edilmesi de tartışmalıdır. Çünkü, bizi KDV indirimlerinin reddedilmesi sonucuna götüren silsilenin başlangıç noktası her ne kadar defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili olsa da, KDV indirimlerinin reddedilmesinin temel gerekçesi, KDV’nin

⁸⁵ Söz konusu hüküm, *“Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.”* şeklindedir. Genel usulsüzlük ve özel usulsüzlüğün tekerrür bakımından birlikte değerlendirilmemesi gerektiği yönündeki görüş için bkz. Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 39; Yılmaz Özbalcı, **VUK Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.809; Şükrü Kızılot, **Zühal Kızılot, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009, s.257.

düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi şartlarının sağlanamamış olmasıdır. Daha öz bir ifadeyle, KDV indirimlerinin reddedilmesi nedeniyle kesilen vergi ziyai cezası, direkt olarak ibraz etmeme eyleminden doğan bir sonuç değil; KDV Kanunu md. 29 ve 34'teki şartlara aykırı hareket edilmesinin bir neticesidir. Öyle ki, indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde gösterilmiş olduğunun karşıt inceleme veya diğer araştırmalarla kanıtlanması halinde, KDV indirimi kabul edilebilmekte ve dolayısıyla bu vergi tutarı için vergi ziyai cezası uygulanmamaktadır. Ancak bu durum, özel usulsüzlük cezası kesilmesine engel olmamaktadır.

3.1.2.5. İbraz Etmeme Fiili Dolayısıyla Uygulanacak Cezalarda Muhatap

3.1.2.5.1. Gerçek Kişiler Bakımından

Vergi mükellefi olan bir gerçek kişinin defter ve belge ibraz etme ödevini yerine getirmemesinden dolayı ceza sorumluluğu kendisine aittir. Bununla birlikte, ekonomik hayatta gerçek kişiler, sahip oldukları işletmelerin bir takım işleriyle ilgili kendi adlarına hareket etmek üzere, ticari mümessil, genel müdür gibi sıfatlarla çalışanlarına yetkilerini devredebilmektedir. Böyle bir durumda, kendisine yetki verilen kişinin işletmeye ait defter ve belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle ortaya çıkan kabahat çalışanı değil, işletme sahibi gerçek kişiyi bağlamaktadır⁸⁶.

Vergi mükellefinin velayet ve vesayet altında bulunan veya işlerinin idaresi bir kayyım devredilmiş olan bir şahıs olması durumunda, vergisel ödevlerin veli, vasi ve kayyım tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu kişilerin temsil ettikleri şahısların vergilendirme ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmemeleri durumunda ortaya çıkacak vergi cezalarından dolayı asıl vergi mükellefleri değil, cezalandırmaya neden olan hareketi bizzat yapan veli, vasi veya kayyım doğrudan

⁸⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 65. VUK md. 8'e atfen uygulanan bu yaklaşımın esasen cezaların şahsiliği ilkesiyle çatıştığı kanaatindeyiz. Konuya KK açısından bakıldığında ise, temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde (KK md. 4) dahi temelde cezaların şahsiliği ilkesinin benimsendiği, buna ilaveten temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idari yaptırım uygulanabileceğinin (KK md. 8/2) hükmüne bağlandığı görülmektedir.

muhatap ve sorumlu olacaktır (VUK md. 332). Ayrıca, veli, vasi, veya kayyımların vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı kesilen vergi cezalarını ödemeleri durumunda, ödedikleri bu cezalar için temsil ettikleri şahıslara rücu etmeleri de mümkün değildir⁸⁷.

VUK'un mirasçılarının sorumluluğunu düzenleyen 12'inci maddesine göre, vergi kaydı bulunan mükellefin ölümü halinde, mükellefin sağlığında yerine getirmesi gereken tüm vergisel ödevler mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılara geçmektedir⁸⁸. Mirası reddeden mirasçılar ise, mirasçılığın sağladığı hakları kaybettikleri gibi, murisle ilgili vergisel yükümlülükler nedeniyle ortaya çıkması muhtemel amme borcundan da sorumlu olmayacaklardır⁸⁹. Ölüm halinde, mükellefin defter ve belgelerin ibrazı için mirasçılara tebligat yapılması gereken durumlarda vergi idaresinin uygulaması şu şekildedir. Öncelikle, defter ve belgelerin mirasçılarının hangisine intikal ettiği araştırılarak ibraz istemi yazısı sadece o mirasçıya tebliğ edilmektedir. Eğer defter ve belgelerin mirasçılardan hangisine intikal ettiğinin tespiti yapılamaz ise, defter ve belgelerin ibraz edilmesi için tüm mirasçılara tebligat yapılmaktadır. Kendilerine tebligat yapıldığı halde, ibraz ödevini mazeretsiz olarak yerine getirmeyen (mirası reddetmemiş) mirasçılar adına VUK mük. md. 355 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmekte ayrıca mükellefin KDV indirimleri reddedilmektedir⁹⁰. İndirimi reddedilen KDV'ye ilişkin üç kat vergi ziyai cezası ise, VUK md. 372'deki "*Ölüm halinde vergi cezası düşer.*" hükmüne istinaden yürütülmemektedir.

⁸⁷ Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s.76. Ancak, cezalar için geçerli olan bu kural vergi alacakları açısından söz konusu değildir. Zira, VUK md. 10'da küçük ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevleri yerine getirecek kanuni temsilcilerin vergisel ödevleri yerine getirmemeleri halinde, vergi ve buna bağlı alacakların öncelikle mükellef ve vergi sorumlularının malvarlığından alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda, kanuni temsilcilerin kendi mal varlıklarından ödedikleri vergiler için temsil ettikleri kişilere rücu etme hakları saklıdır. Bkz. Sarılı, **a.g.e.**, s. 222,223.

⁸⁸ Ayşe Gınalı, "Mükellefin Ölümü Halinde Mirasçılarının Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluğu", **Lebib Yalkın**, S.140, Ağustos 2015, s. 39.

⁸⁹ Sarılı, **a.g.e.**, s. 123.

⁹⁰ Bkz. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayımlanan 22.02.2016 tarihli Vergi İncelemelerinde Uygulama Birliği Sağlama ve Koordinasyon Genelgesi md. 1.6.

3.1.2.5.2. Tüzel Kişiler ve Tüzel Kişiliği Olmayan Topluluklar Bakımından

Tüzel kişiler faaliyetlerini temsil organları vasıtasıyla yürütmektedirler. Vergi hukukumuzda, vergi kabahatleriyle ilgili olarak tüzel kişilerin faaliyetleri çerçevesinde görev üstlenen kanuni temsilcilerin işlemiş oldukları kabahatlerden dolayı tüzel kişilerin doğrudan ceza muhatabı olmaları kuralı benimsenmiştir (VUK md.333). Buna göre, tüzel kişi temsilcilerinin görev ve yetkileri kapsamında işlemiş oldukları kabahatlerden doğan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilmektedir. Cezaların tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilememesi halinde, bu kez vergi kanunlarına aykırı hareket eden kanuni temsilcilerin mal varlığına müracaat edilmektedir (VUK md. 10).

Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklar, KDV uygulamasında bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahip olduklarından adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, usulüne uygun olarak istenilmesine rağmen, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyai cezaları adi ortaklık adına kesilebilmekte olup; ortakların tüm işlerden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde işlenen bu kabahate ilişkin cezalardan her ortak müteselsilen sorumlu tutulmaktadır⁹¹.

⁹¹ Rızkullah Çetin, “Adi Şirketlerin Genel Özellikleri Ve Bu Şirketlerin Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm**, S.136, Temmuz-Ağustos 2016, s. 179. Bu hususta, Danıştay 9. Dairesi’nin 14.04.2009 tarih ve E:2007/5234, K:2009/1707 sayılı kararında, “...açıkça anlaşılacağı üzere katma değer vergisi uygulaması bakımından işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda mal teslimi ve hizmet ifası adi ortaklık tarafından yapıldığından, katma değer vergisi mükellefi adi ortaklık olacak, katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek, ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine verilecek, ancak verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulacaktır. Aynı zamanda adi ortaklıklar Vergi Usul Kanununda belirtilen bütün mükellefiyetleri yerine getirmek zorundadırlar. Bu açıdan, Kanunun belirtmiş olduğu belge düzenine uymaları, yani, fatura, gider pusulası gibi belgeleri bastırmaları, defter tutmaları, kullandıkları defter ve belgeleri zamanasımı süresi içinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmeleri gerekmektedir. Bu durumda, vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ...” bahsedilmektedir. (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi :12.05.2019.

Yine, VUK md. 10'a göre, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılacaktır. Bu kapsama girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde ise, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılacaktır.

Bu hüküm, bir mükellefin tasfiye öncesi dönemdeki kanuni temsilcilerine, bu mükellef tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olsa dahi defter ve belge muhafaza ve ibraz yükümlülüğü noktasında sorumluluk yüklemektedir. Dolayısıyla, tasfiye öncesi dönemde kanuni temsilcilik yapmış şahısların ileriki tarihlerde, ciddi vergi ve ceza yüküyle karşılaşmamaları adına en azından temsilcilik yaptıkları döneme ait defter ve belgelerin takipçisi olmaları önem arz etmektedir.

3.1.3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU OLUŞTURMASI

Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve aynı zamanda saklama ve ibraz mecburiyeti getirilen defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi, beraberinde gerekli unsurların var olması halinde gizleme fiili adı altında vergi kaçakçılığı suçunu teşkil etmektedir. Çalışmanın bu kısmında, gizleme suçunu oluşturan unsurlar ve bu suçun cezalandırılmasına ilişkin hükümler ele alınmaktadır.

3.1.3.1. Genel Olarak Vergi Kaçakçılığı Suçu Kavramı

Bilindiği gibi, tüm hukuk kurallarının genel amacı toplumsal düzeni sağlamaktır. Diğer hukuk disiplinleri gibi ceza hukuku da kendi araçlarıyla bu amaca hizmet etmekte, suç teşkil eden fiilin unsurlarını belirleyerek bunlara uygulanacak ceza ve

güvenlik tedbirlerinin neler olduğunu göstermektedir⁹². Ceza hukukunun üstlenmiş olduğu bu fonksiyona ilişkin temel hükümler ülkemizde TCK'da belirtilmiştir.

Bütün suçların TCK'da düzenlenmesinin mümkün olmaması nedeniyledir ki muhtelif suçlar birçok kanuna cezai hükümler serpiştirilerek düzenlenmiştir. Bu ayrışmaya tabi olan suç gruplarından biri de ekonomik yaşamın düzenlenmesiyle ilgili olan ve devlet hazinesi yararına karşı işlenen vergi suçlarıdır⁹³. ERMAN'a göre⁹⁴, nihai amaç sosyal düzenin birtakım caydırıcı müeyyidelerle korunmasından ibaret olduğu için vergi suçlarının diğer suçlardan farkı yoktur. Ancak, vergi suçlarının önlenmesindeki özel maksat, devletin gelir kaynaklarının korunmasına yönelik olduğundan bu tür suçları bir ad altında gruplandırmak mümkündür⁹⁵. CANDAN ise, sadece yarattığı veya yaratması muhtemel sonuçlara bakılarak yapılan vergi suçu tanımlarını yetersiz bulmakta ve belki de 5432 sayılı VUK gerekçesindeki⁹⁶ vergi suçu tanımından esinlenerek vergi suçunu, *“vergi mükellefi ve sorumlularıyla bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri”* şeklinde ifade etmektedir⁹⁷.

⁹² Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, 3.bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 31.

⁹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s.209.

⁹⁴ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İÜ Fen Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1988, s. 2.

⁹⁵ Bu noktada, vergi suçu kavramıyla birlikte zikredilen mali suç kavramının gerçekte daha geniş bir çerçeveye sahip olduğunu belirtmekte fayda vardır. Başka bir deyişle, mali suç birtakım ortak özelliklere sahip –bazı vergi suçlarının da aralarında bulunduğu- birden çok suç tipinin oluşturduğu bir suç kategorisini ifade etmektedir. Vergi suçları dışında, kara para aklama suçları, gümrük kaçakçılığı suçları, yolsuzluk suçları, bankacılık suçları gibi suçlar bu kategoriye girmektedir. Bununla birlikte, vergi mahremiyetini ihlal, mükelleflerin özel işlerini yapma vb. suçlar bir vergi suçu türü olmasına karşın mali suç kapsamında değerlendirilmezler. Çünkü, mali suçların tanımında hazineyi mali anlamda kayba uğratma vardır. Vergi suçlarından mali suç niteliğine haiz olanlar, vergi kaçakçılığı suçu ile kendisi esasen bir kabahat olan vergi ziyadır. Bkz. Hasan Aykın, “Mali Suç”, **Yaklaşım**, S.203, Kasım 2009, s.49.

⁹⁶ 15.06.1949 tarih ve 7233 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yerini 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na bırakmıştır. 5432 sayılı Kanun’un gerekçesinin IV/3. bölümünde vergi suçu, *“Vergi kanunlarının koyduğu vazife ve mecburiyetlerin mükellefler tarafından cezayı icabettirecek şekilde yerine getirilmemesi”* olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, doktrinde yer alan diğer vergi suçu tanımları için bkz. Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 39-41.

⁹⁷ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3.bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s.57.

Vergi suçlarının büyük bölümü, VUK'ta düzenlenmiş olmakla birlikte; başka kanunlarda da vergi ile ilgili suçların yer aldığı görülmektedir. Bu itibarla, çalışmamızda vergi suçlarının sınıflandırılması bakımından suçların VUK'ta yer alıp almadıkları kıstas alınarak, söz konusu suç türlerine konumuzdan sapmamak adına kısaca yer vermekle yetinilecektir.

VUK'ta yer alan, vergi kaçırmaya yönelik davranışların esas alındığı vergi suçları “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlığı altında kanunun 359'uncu maddesinde derlenmiştir. Kaçakçılık suçlarının hukuki konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar ile bu defterler dışında hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter ve belgeler veya diğer kayıt ortamları oluşturmaktadır⁹⁸. Kaçakçılık suçu ile vergi ziyai kabahatinin fiilleri hemen hemen örtüşmekte ise de vergi ziyai kabahatinde vergi ziyai yaratılması kabahatin varlığı için aranmakta iken, kaçakçılık suçunda böyle bir netice aranmamakta sadece 359'uncu maddede yer alan fiillerin kasten işlenmesi yeterli olmaktadır⁹⁹. Nitekim, BAYRAKLI da kaçakçılık suçunu, “*Vergi ziyai şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiillere verilen ad*” şeklinde tanımlamıştır¹⁰⁰.

VUK'un 359'uncu maddesine göre, kaçakçılık suçunu teşkil eden fiiler “defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, tahrif etmek, yok etmek”, “hesap ve muhasebe hilesi yapmak”, “gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerde ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak”, “yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek”, “defter sayfalarını değiştirmek”, “sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak”, “Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak”

⁹⁸ Yiğit, **a.g.e.**, s.60.

⁹⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s.400.

¹⁰⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3.bs. Külcüoğlu Kültür Merk. Yay., Afyon, 2006, s. 241.

şeklinde sayılabilir. Kaçakçılık suçları işleyenler hakkında hapis cezası öngörülmele birlikte, yapılan hareket aynı zamanda vergi ziyaına da sebebiyet veriyor ise faile hürriyeti bağlayıcı ceza yanında para cezası da verilebilmektedir¹⁰¹.

Madde metninde kaçakçılık suçunu işlemeye yönelik birden fazla fiilin yer alması ve failin bu hareketlerden herhangi birini işlemesiyle suçun oluşuyor olması, kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli bir suç olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, belirtilen hareketlerden birkaçının yapılması halinde işlenen her bir eylemden dolayı ayrı ayrı cezalandırma yapılacaktır¹⁰².

Kaçakçılık suçları dışında, VUK'ta düzenlenmiş diğer vergi suçları “Vergi Mahremiyetini İhlal” (md.5,362), “Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma” (md.6,363), “Haysiyet ve Şerefte Tecavüz (Hakaret)” (md.5), “Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe” (md.246) suçlarıdır.

VUK dışında düzenlenmiş vergi suçlarının başında, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu¹⁰³ kapsamında işlenen gümrük kaçakçılığı suçlarının geldiği söylenebilir. Zira, yurda girişi gümrüğe tabi eşyaların gümrük işlemleri yapılmadan ülkeye sokulması nedeniyle eşyaların gümrüğe tabi tutulmamasından dolayı ithalat sırasında ilgili gümrük idareleri tarafından tahsil edilmesi gereken gümrük vergisi, KDV, damga vergisi vd. vergilerin ziyaına sebebiyet verilmektedir ve bu fiil ithalat kaçakçılığı olarak nitelendirilmektedir (5607 s. Kanun md.3/1). Yine, ihracat gerçekleşmediği halde gerçekleşmiş gibi göstererek veya ihracata konu malın cins, nitelik, miktar veya fiyatını farklı göstererek KDV iadesi müessesesinden yararlanılması şeklindeki davranışlar da hayali ihracat veya ihracat kaçakçılığı suçu olarak kabul edilmektedir (5607 s. Kanun md. 3/9).

VUK dışında düzenlenmiş olan vergi suçlarının yer aldığı diğer kanun, 4358 sayılı Vergi Kimlik Numarasının Yaygınlaştırılması Hakkındaki Kanun'dur¹⁰⁴. Bu

¹⁰¹ Hakan Aslaner, **Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları**, Ekin Yayınları, Bursa, 2017, s. 85.

¹⁰² Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016, s. 51.

¹⁰³ 31.03.2007 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁴ 04.04.1998 tarih ve 23307 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kapsamda, vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında mükelleflerin zamanında tespit edilmesi ve dolayısıyla vergi ziyaına sebebiyet verilmemesi bakımından düzenlen belge ve tutulan kayıtlarda vergi kimlik numaralarına yer verilmesi bahsi geçen kanunun yürürlüğe girmesiyle zorunlu hale getirilmiş olup; vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında hem idari para hem de hapis cezası öngörülmüştür. Ayrıca, vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında da yine hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmiştir.

Son olarak, öğretide yer alan bir görüşe göre, verginin de bir amme alacağı olduğundan bahisle 6183 Sayılı AATUHK kapsamında yer alan “Mal Bildiriminde Bulunmama” (md.60), “Sırrın İfşası” (md.107), “Açık Artırmaya Katılma Yasağını İhlal” (md.108), “Malları Kaçırma” (md.110), “Gerçeğe Aykırı Bildirimde Bulunma” (md.111), “Mal Artışlarını Bildirmeme” (md.112), “ Amme Borçlusuna Ait Elinde Bulunduğu Malı Bildirmeme” (md.113), “Bilgi Vermeme” (md.114) suçları da vergi mükellefleri tarafından işlenebilir durumdadır ve bunlar vergi suçları olarak nitelendirilebilir¹⁰⁵.

3.1.3.2. VUK'ta Düzenlenmiş Vergi Suçları Bağlamında VUK-TCK İlişkisi

Ülkemizde vergi suçları vergi hukuku içinde oluşmuş ve yukarıda da belirtildiği gibi büyük bölümü VUK'ta düzenlenmiş olup; bu suçlar esasen, TCK'da suç olarak kabul edilmiş olan bazı fiillerin vergi hukukundaki özel görünüş şekilleri olarak gözlenmektedir. Örneğin, VUK'un 359'uncu maddesinde geçen sahte belge düzenleme fiili, TCK'nın 207'nci maddesindeki özel belgede sahtecilik suçunun; yine aynı maddede geçen defter, kayıt belgeleri tahrif etme ve gizleme fiilleri, TCK'nın 208'inci maddesindeki özel belgeyi bozma, yok etme ve gizleme suçunun özel görünüş şeklidir. Yine, VUK'un 362'inci maddesindeki “Vergi Mahremiyetinin İhlali”, TCK'nın 134'üncü maddesindeki özel hayatın gizliliğini ihlal ve 239'uncu maddedeki

¹⁰⁵ Şenyüz, a.g.e., s.452.

ticari sır, bankacılık sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçlarının özel görünüş şeklini oluşturmaktadır¹⁰⁶.

Diğer suçlarda olduğu gibi vergi suçlarının da ceza normuyla karşılık bulması, vergi hukuku ve ceza hukukunu yakın ilişkiye sokarak vergi ceza hukuku adı altında bir alt ayırma gidilmesini sağlamıştır¹⁰⁷. Bu haliyle vergi ceza hukuku, genel ceza hukuku nazarında ceza hukukunun tamamlayıcı bir parçasını oluşturmakta; suç ve ceza hükümleri barındıran VUK ise, genel kanun olan TCK karşısında bir nevi özel ceza kanunu niteliği arz etmektedir¹⁰⁸.

Buna karşılık, VUK'ta geçen suç ve ceza hükümlerinin tatbikinde TCK'nın genel hükümlerine riayet edilmesi gerekmekte olup; TCK'nın 5'inci maddesindeki *"Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."* hükmü bağlayıcıdır¹⁰⁹. Böylelikle cezalandırılabilir davranışın koşulları ve sonuçları hakkında tüm suçlar bakımından geçerli olan ortak kurallar genel hükümler sistematigi ile belirlenmiş olmaktadır¹¹⁰. Bu bağlamda, genel kanun olan TCK dışında ceza hükümleri barındırması dolayısıyla "yan-özel ceza kanunu" niteliği arz eden VUK'ta düzenlenmiş olan vergi suçlarının, gerçekte suçun unsurlarını taşıyıp taşımadıklarının tespiti ve kovuşturması genel ceza hukuku kurallarına göre yapılmaktadır. Örneğin, VUK'un 360'ıncı maddesinde *"359. maddede yer alan suça iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması halinde TCK'nın suça iştirak hükümlerine göre verilecek*

¹⁰⁶ F. Başaran Yavaşlar, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar", s. 289.

¹⁰⁷ Ercan Sarıcaoglu, **Vergi Suç ve Kabahatleri bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınları, Ankara, 2017, s. 124.

¹⁰⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 10.bs., Ekin Yayınları, Bursa, 2017, s. 349.

¹⁰⁹ Maddenin gerekçesi şu şekilde kaleme alınmıştır: *"Özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlarda suç tanımlarına yer verilmesinin yanı sıra, çoğu zaman örneğin teşebbüs, iştirak ve içtima gibi konularda da bu kanunda benimsenen ilkelerle çelişen hükümlere yer verilmektedir. Böylece, ceza kanununda benimsenen genel kurallara aykırı uygulamaların yolu açılmakta ve temel ilkeler dolanılmaktadır. Tüm bu sakıncaların önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği sağlamak ve hukuk güvenliğini sağlamak için; diğer kanunlarda sadece özel suç tanımlarına yer verilmesi ve bu suçlarla ilgili yaptırımların belirlenmesi ile yetinilmelidir. Buna karşılık, suç ve yaptırımlarla ilgili olarak bu kanunda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir."* (Çevrimiçi) <https://www.tckmadde.com/5-2/>, Son Erişim : 07.12.2018.

¹¹⁰ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.35.

cezanın yarısı indirilir.” hükmü bulunmaktadır. Buna göre, kaçakçılık suçuna iştirak edilip edilmediği konusunda TCK’da yer alan genel hükümlere müracaat edilecek, eğer menfaat gözetilmeden iştirakte bulunulduğu yönünde bir değerlendirme yapılırsa VUK’un 360’ıncı maddesinde geçen indirim devreye girecektir.

3.1.3.3. İbraz Etmeme (Gizleme) Suçunun Tarihsel Gelişimi

3.1.3.3.1. 5432 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

Türk vergi sisteminde usul ve şekile yönelik hükümler ile ceza normlarının bir arada düzenlendiği ilk kanun 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu olmuştur¹¹¹. Cezayı gerektirecek fiiller; kaçakçılık, kusur, usulsüzlük ve ceza kanununa göre cezalandırılacak suçlar olmak üzere dört grupta toplanmıştır. Kanunun 324’nci maddesinde kaçakçılık, *mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi kaçırmak kastıyla sekiz bent halinde sayılan şekillerde vergi ziyanına sebebiyet vermesi* olarak tarif edilmiş olup; *aynı kanuna göre tutulması zorunlu olan defter ve vesikaların gizlenmesi* maddenin altıncı bendi uyarınca kaçakçılık fiilleri arasında sayılmıştır. Ayrıca, aynı maddenin sekizinci bendinde geçen “*vergilendirmeye ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazıyla istenilen bilgiyi idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik vermek veya tayin edilen süre içerisinde vermemek*” fiili de kaçakçılık kapsamına alınmıştır¹¹². Kaçakçılık fiilleri sadece idari yaptırıma bağlanmış ve kanunun 325’inci maddesinde, kaçakçılık yapan mükelleflere kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmesi hüküm altına alınmıştır.

Kaçakçılıklar için konulmuş olan 3 kat vergi cezasının, vergi kaçakçısını korkutacak ve ammeye karşı böyle bir suç işlemekten alıkoyacak yeterlilikte

¹¹¹ Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 176.

¹¹² Madde kapsamındaki diğer fiiller şunlardır: çift defter kullanmak, sahte belge düzenlemek veya bilerek kullanmak, 5432 sayılı Kanun’a göre tutulması mecburi olan defter kayıtları veya vesikaları tahrif etmek, tutulması mecburi olan tasdikli defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, gerçekte olmayan veya işletmeyle ilgisi olmayan adlara hesap açmak ve her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak, tutulması mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek, hasılatı tutulması mecburi olan defterlerden hiç birinde veya beyannamede göstermemek.

bulunmadığından hareketle¹¹³ yürürlüğe sokulan 5815 sayılı Kanun¹¹⁴ ile VUK'un bazı maddelerinde ekleme ve değişikliklere gidilmiştir. Bu bağlamda, kaçakçılığın tanımı 324'üncü maddede; “*mükellef veya vergi sorumlusu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*” olarak revize edilmiş¹¹⁵ ancak, 5432 sayılı Kanun'da kaçakçılık başlığı altında sayılan ve gizleme fiilinin de aralarında bulunduğu fiillerin tamamı kanuna eklenen “Hileli Vergi Suçları” başlığı altında toplanmıştır (5432 s. Kanun Ek md. 2-4). Kaçakçılıkta olduğu gibi hileli vergi suçlarının işlenmesinde de, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesine (vergi ziyanının olup olmadığına) bakılacağı hüküm altına alınmıştır (Ek md.2).

Hileli vergi suçlarının cezalandırılmasında, idari yaptırımların (usulsüzlük ve kaçırılan verginin üç katı tutarında vergi cezası) yanı sıra hürriyeti bağlayıcı cezaların da uygulanması öngörülerek, gizleme fiilini işleyenler hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıyla birlikte failin ceza müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten yasaklanması ve masrafı hükümlüden daha sonra tahsil edilmek üzere durumun gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmayan yerlerde ise uygun vasıtalarla ilan edilmesine hükmolunmuştur¹¹⁶ (Ek md. 3).

Ayrıca, gizleme fiiline “*Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter veya vesikaların ibraz edilmemesi*” şeklinde bir tanımlama da ilk kez 5815 sayılı Kanun ile getirilmiştir.

¹¹³ Bilgi için bkz. S. Ateş Oktar, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, *Vergi Sorunları*, S.144, Eylül 2000, s.75,76.

¹¹⁴ 24.07.1951 tarih ve 1682 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹⁵ Bu değişiklikle birlikte 324'üncü maddede, vergi kaçırmak kastıyla işlenen fiillerin tek tek tatat ve tayin edilmesi yolu terkedilerek; sadece vergi ziyasına sebebiyet veren (beyannamelerin süresinde veya hiç verilmemesi gibi) bazı haller sıralanmıştır. Bu haller nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesinde, vergi kaçırma kastının varsayılp başkaca şart aranmaksızın kaçakçılık cezasının uygulanacağı belirtilmiştir. Kaçakçılık suçunu işleyenler için sadece mali cezaların verilmesine devam edilmiştir.

¹¹⁶ Bu cezaların yasalaşmasından önce Amerika, İngiltere, Belçika, Almanya, Fransa, İsviçre gibi ülkelerin vergi sistemleri ile bu yerlerde vergi kaçırıcılar hakkında uygulanan cezalar mukayese edilmiştir. Bu bağlamda, hileli vergi suçları için va’zedilen cezalarda Almanya’daki uygulamalardan esinlendiği anlaşılmaktadır. Bkz. “TBMM 232 No.lu Komisyon Raporu”, (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>, s. 3,4, Son Erişim : 17.12.2018.

3.1.3.3.2. 213 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenleme ve Değişiklikler

213 sayılı VUK, 5432 sayılı Kanun’u mülga ederek 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Kaçakçılık, VUK’un 344’üncü maddesinde düzenlenmiş ve (5815 sayılı Kanun ile yapılan) tanımında değişikliğe gidilmemiştir. 344’üncü madde metninde sayılan hareketlerden biriyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde, aynı zamanda kast unsurunun da bulunduğu kabul edilmiş, kaçakçılıkta kastın var olup olmadığını ispat külfetinin mükellef veya vergi sorumlusuna ait olduğu kanun metninde açıkça ifade edilmiştir.

Gizleme suçu, hileli vergi suçları¹¹⁷ arasında yer almaya devam etmiş ancak, vergilendirmeye ilgili olaylar hakkında vergi idaresince yazıyla istenilen bilginin idareyi yanıltacak şekilde yalan veya eksik verilmesi veya tayin edilen süre içerisinde verilmemesi fiili suç olmaktan çıkarılmıştır.

Hileli vergi suçlarını işleyenler hakkında 213 sayılı Kanun’un 345’inci maddesindeki “*Kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara kaçırıldıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir.*” hükmüne atıfta bulunularak idari para cezası verilmesinin yanı sıra üç aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Yine, (5432 sayılı Kanun’da da yer verildiği gibi) ceza müddeti boyunca ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet ve mahkumiyetin yazılı yayın organları vasıtasıyla ilan edilmesi cezalarının uygulanmasına devam edilmiştir.

3.1.3.3.3. 2365 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

1981 yılında yürürlüğe girmek üzere 2365 sayılı Kanun¹¹⁸ ile VUK’ta bir dizi değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle kaçakçılık; mükellef veya sorumlu tarafından madde metninde bentler halinde yer alan fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tarif edilmiş ve “kast” ibaresi tanımdan çıkarılmıştır. Bu sayede,

¹¹⁷ 213 sayılı Kanunu’nun 357’nci maddesinde hileli vergi suçu, beyanname verilmiş olsun veya olmasın 357’nci maddede sayılan yedi bentteki hareketlerden biriyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır.

¹¹⁸ 31.12.1980 tarih ve Mük.17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bentler halinde sayılan (objektif ölçü¹¹⁹ olarak esas alınan) fiillerin herhangi birinin tespit edilmesi durumunda kaçakçılık cezasının uygulanması öngörülmüştür¹²⁰.

Yine yapılan değişiklikle, hileli vergi suçu terimi VUK metninden tamamen çıkarılarak bu kapsamdaki fiiller kaçakçılığı düzenleyen 344'üncü maddeye aktarılmıştır¹²¹. Gizleme fiilinin de aralarında bulunduğu hareketleri işleyenlere, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmesi (md.345), üç aydan üç yıla kadar hapis cezası verilmesi, mahkumiyet süresi boyunca meslekten men ve mahkumiyetin yazılı yayın organları vasıtasıyla ilan edilmesi (md. 359) müeyyidelerinin uygulanmasına devam edilmiştir.

Son olarak, ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar başlığı altında yer alan “bilgi vermekten çekinme” fiili, bu bölümden çıkarılarak özel usulsüzlük cezasını gerektiren hareketler arasına dahil edilmiştir (Mük. md. 355).

3.1.3.3.4. 4008 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

4008 sayılı Kanun¹²² ile getirilen düzenlemeyle, “Kaçakçılığın Tarifi” olan 344'üncü madde başlığı “Kaçakçılık Suçunun Tarifi” olarak değiştirilmiş olup; yeni düzenlemeyle kaçakçılık suçunun tanımına, “kasten” ibaresi yeniden eklenerek, “*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi*” şeklinde

¹¹⁹ Buradaki objektif ölçüden maksat, içinde bulunulan mücbir sebep gibi subjektif durumlar dışında, fiilin işlenmesinde mükellef veya sorumlunun kast ve niyetinin nazara alınmamasıdır.

¹²⁰ Buna ilaveten, aynı maddenin son bendine “*Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyaına sebep olunması*” ibaresi konularak öngörülemeyen fakat tespit edilen başkaca hallerde de kaçakçılık cezasının uygulanmasının önü açılmıştır. Buna göre, kaçakçılık cezasının uygulanmasında, kasit unsuru sadece bu son bent hükmüne göre işlem yapılması halinde aranacak ve bu hallerde mükellef veya sorumlunun kastını ispat külfeti mali idareye ait olacaktır. Bkz. “MGK 84 No.lu Komisyon Raporu”, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, s.15, Son Erişim : 15.12.2018.

¹²¹ Ayrıca, vergi ziyama bağlı suçların, suçtaki manevi unsurun ağırlık derecesine göre gerektiği şekilde kademeleştirilemeyip suçun kasten işlenmesi dışındaki bütün hallerin kusurluluk olarak mütalaası ve kaçakçılıkla kusur cezası arasındaki büyük farklılık, zaman zaman suçla ceza arasındaki ilişkinin zedelendiğini hissettirdiğinden, yapılan değişiklikle vergi ceza sisteminde, suç ve cezaların kademeleştirilmesi yoluna gidilerek kaçakçılıkla kusur arasında, ağır kusur fiil ve cezası ihdas edilmiştir. Bu ilavenin yapılmasında, kusurluluk halinin o dönemdeki ceza hukuku ilkelerine uygun olarak (ağır taksir, adi taksir ve hafif taksir halleri gibi) farklılaştırılmamış olması rol oynamıştır. Bkz. “MGK 84 No.lu Komisyon Raporu”, s. 14.

¹²² 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yapılmış ve kaçakçılık suçunun işlenmesi madde metnindeki fillerle sınırlandırılmamıştır. Ayrıca, “*Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.*” denilerek vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde kastın varlığına ilişkin ispat külfeti iddia edene yani vergi idaresine yüklenmiştir. Buna karşılık, madde metninde sayılan hallerden¹²³ herhangi biriyle vergi ziyana sebep olunması halinde bu hallerde kastın varlığı kabul edilmiştir. “*Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması ve bu defterlere kaydı gereken hususların kaydedilmemesi*” fiilleri kaçakçılık suçları arasına dahil edilmiştir.

Diğer taraftan, 344’üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında tatbik edilecek hapis cezasının alt sınırı üç aydan altı aya çıkarılmış, üst sınır üç yıl olarak tutulmuştur. Ayrıca, sahte belge düzenlemek, kullanmak, çift defter tutmak gibi hileli yollara başvurarak kasten vergi ziyana sebebiyet verenlerin, uzlaşma gibi hafifletici uygulamalardan yararlanmalarını önlemek için, kaçakçılık suçu cezası kesilmesini gerektiren fiillere bağlı vergi ve cezalar tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşma kapsamından çıkartılmıştır¹²⁴. Buna karşılık, kaçakçılık suçunun işlendiğinin ve cezaya çarptırılma durumunun yazılı yayın organları vasıtasıyla ilan edilmesi uygulamasına son verilmiştir.

¹²³ “Madde 344 — Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir. Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kağıtlara kaydetmek.

2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum, adlara hesap açmak veya her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)”

¹²⁴ “TBMM 659 No.lu Komisyon Raporu”, (Çevrimiçi)<https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf>, s.9, Son Erişim : 15.12.2018.

3.1.3.3.5. 4108 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

02.06.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanun¹²⁵ ile getirilen önemli değişikliklerden biri, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterleri tutmamanın kaçakçılık suçu olmaktan çıkarılması olmuştur¹²⁶.

Kaçakçılık suçlarına verilecek hürriyeti bağlayıcı cezalarda hapis cezası ve ağır hapis cezası ayrımlarına gidilmiştir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme, bunları bilerek kullanma veya belgeleri tahrif etme suçlarını işleyenlere üç yıldan beş yıla ağır hapis cezası öngörülürken, 344'üncü maddede sayılan diğer suçları işleyenler hakkında hükmolunan altı aydan üç yıla kadar hapis cezasının paraya çevrilebilmesinin¹²⁷ yolu açılmış ve fakat bu para cezasının ertelenmesine olanak tanınmamıştır. Yine, geçmiş dönemlerde kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında uygulanan meslekten men cezası da bu değişikliklerle kaldırılmıştır.

213 sayılı Kanun'un yürürlüğe tarihten bu yana var olan, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında hükmolunacak hapis cezasının VUK'un 345'inci maddesinde geçen vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hususu 359'uncu maddede ayrı bir fıkra olarak düzenlenmiştir.

3.1.3.3.6. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

4369 sayılı Kanun¹²⁸ ile yapılan değişiklik uyarınca daha önce VUK'un 344'üncü maddesinde¹²⁹ "Kaçakçılık suçları" olarak düzenlenen fiiller, bu kez suçlar

¹²⁵ 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁶ Değişikliğe ilişkin gerekçede, " 'tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek' şeklindeki ifadenin iyi niyetli mükelleflerin hata veya elde olmayan sebeplerle işleyebilecekleri fiilleri de kapsadığı hususu dikkate alındığında, bu fiillerin kasıt karinesi sayılan haller arasından çıkarılmasına gerek duyulmuştur." denilmektedir. Bkz. "TBMM 813 No.lu Komisyon Raporu", (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>, s.4, Son Erişim : 15.12.2018.

¹²⁷ Öngörülen hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgarî ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınmıştır.

¹²⁸ 29.07.1998 tarih ve Mük. 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁹ Kaçakçılık suçlarının 359'uncu maddeye taşınması sonrasında VUK'un 344'üncü maddesinde, kanun metnine ilk kez giren "Vergi Ziyai Suçu ve Cezası" tanımlanmış olup; (Türk Ceza Kanunu'ndaki değişime uyum sağlanmak amacı ile kabahati suç olmaktan çıkarma eğiliminin sonucu olarak 2008 yılında yapılan değişiklikte madde başlığı "Vergi Ziyai Cezası" olarak değiştirilmiştir.) kaçakçılık, ağır kusur ve kusur fiillerinin işlenmesiyle ortaya çıkacak vergi kaybına yönelik idari yaptırımlar tek

için öngörülen cezalarla birlikte "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" başlıklı bölümün altında 359'uncu maddede -"Hileli Vergi Suçu" başlığı değiştirilerek- "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığıyla düzenlenmiştir. Maddede "Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesidir" hükmüne yer verilmeyerek, sayılan fiillerin vergi kaybına yol açıp açmadığına bakılmaksızın, kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamaya yönelik düzenleme yapılmıştır¹³⁰. Diğer taraftan, düzenlemeden "kasten" ibaresinin çıkarılması, söz konusu suçların varlığı bakımından artık kastın aranmayacağı sonucunu doğurmamakta olup; TCK'nın 21'inci maddesine göre suçun oluşumu kastın varlığına bağlandığından suçun tarif eden tipik düzenlemede suçun kasten işlenebileceğinin ayrıca belirtilmesine gerek yoktur¹³¹.

Gizlemenin tanımı "*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*" şeklinde revize edilmiş, gizleme suçu için öngörülen hapis cezası hadlerinde ve hapis cezasının paraya çevrilebilmesi hususlarında değişikliğe gidilmemiştir.

3.1.3.3.7. 5728 ve 5904 Sayılı Kanunlar ile Yapılan Değişiklikler

5728 sayılı Kanun'un¹³² kabul edilmesiyle, diğer bazı suçlarla birlikte gizleme suçu için de öngörülen hapis cezasının alt sınırı altı aydan bir yıla çıkarılmış, hapis

kademede toplanmıştır. Mülga olmadan önce 345'inci maddede geçen, kaçakçılık suçunu işleyenlere kaçırıldıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmesi kuralına paralel şekilde, 344'üncü maddede; vergi ziyaına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanacağı kuralı getirilmiştir.

¹³⁰ TBMM 626 No.lu Komisyon Raporu", (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>, s.13, Son Erişim : 18.12.2018. Raporda ayrıca, kaçakçılık fiillerinin kast unsuru taşıyıp taşımadığı hakkında "*Bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve malî otoritenin zayıflatılmasına hatta çöktürülmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabilir. Muhasebe hileleri, defter ve belgelerin gizlenmesi ya da yok edilmesi, denetim ve kontrolden kaçmak amaçlı davranışlar ve sahte veya içerik açısından yanıltıcı belge düzenleyip kullanmak gibi fiiller bu kategoride sayılabilir. Bu nevi fiillerin ortak özelliği niyet, amaç ve plan unsurlarını taşımalarıdır. Bu üç unsur fiilde kastın varlığını ortaya koyar.*" şeklinde bir değerlendirme yapılmıştır.

¹³¹ Bahri Öztürk, M. Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, 14.bs., Seçkin Yay., Ankara, 2014, s. 258.

¹³² 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

cezasının paraya çevrilmesi ve para cezasının ertelenemeyeceğine ilişkin hükümler kanundan çıkarılmıştır. Ancak, cezanın paraya çevrilebilmesi hususunun kanun metninden çıkarılmasına rağmen bir yıl hapis cezası alan şahsın TCK hükümlerine göre¹³³ bu cezayı para cezasına çevrilebilmesi mümkün olduğundan bu kez, yürürlüğe konulan 5904 sayılı Kanun¹³⁴ ile hükmolunacak hapis cezasının alt sınırı bir yıldan on sekiz aya çıkarılmış ve verilecek hapis cezasının adli para cezasına çevrilmesinin önüne geçilmiştir. Diğer taraftan, gerekli şartların¹³⁵ varlığı halinde gerekli şartların varlığı halinde hapis cezasının ertelenebilmesi uygulaması geçerliliğini korumaktadır.

3.1.3.3.8. Süreç Hakkındaki Değerlendirmemiz

Gizleme fiili, ceza hükümlerinin 5432 sayılı Kanun ile ilk kez bir araya toplandığı 1950’li yıllardan bu yana suç teşkil eden vergi kaçakçılığı fiilleri arasında mütemadiyen yer almıştır. Geçmişten bugüne kadar diğer kaçakçılık suçlarının tabi olduğu ceza hükümleri gizleme fiili için de geçerli olmuştur. Kaçakçılık suçunu işleyenlere hapis ve idari para cezalarının öngörülmesi yanında Alman vergi ceza sisteminden esinlenilerek yürürlüğe konulan ve 1995 yılına kadar yürürlükte kalan mahkumiyet halinin yazılı yayın organlarında ilan edilmesi ve ceza müddeti boyunca ticari, sanatsal ve mesleki faaliyetlerden men cezaları da uygulanabilecek müeyyideler arasında yer almıştır.

1994 yılında kabul edilen düzenleme ile kaçakçılık suçları arasına alınan ‘tutulması zorunlu olan defterleri tutmama’ fiilinin, bir yıldan daha az süre içerisinde kaçakçılık suçu olmaktan çıkarılarak sadece (genel) usulsüzlük yaptırımıyla tecziye edilmesi karşısında, gizleme fiili için bugün hem görece daha ağır idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi kanaatimizce vergi ceza sistemimizin

¹³³ Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezaları kısa süreli hapis cezaları olup; bu cezalar suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre adli para cezasına çevrilebilir (TCK md.49,50).

¹³⁴ 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³⁵ İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilen kişinin cezası ertelenebilmektedir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekmektedir (TCK md.51).

adalet terazisini dengeden uzaklaştıran ve günümüzde de tartışılan¹³⁶ bir konudur.

1999 yılına kadar kaçakçılık suçunun oluşumunda, kaçakçılık fiillerinin vergi kaybına yol açması şartı aranırken, 4369 sayılı Kanun'un kabulünden sonra cezaların caydırıcılığını artırarak ve suçluların kolayca adli yargıya intikalini sağlayarak belge düzeni ve mali otoritenin zayıflatılmasını önlemek amacıyla bu şart kaldırılmıştır¹³⁷. Bu noktada, 1999 yılından önce vuku bulan gizleme fiilinin kaçakçılık suçu kapsamında cezalandırılması kanaatimizce tartışmalıdır. Şöyle ki; 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye kadar kaçakçılık suçunun oluşumunda kural olarak, işlenen hareketin aynı zamanda vergi ziyana da sebebiyet vermesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, çift defter tutma, sahte belge düzenleme veya kullanma, muhasebe hileleri yapma, defter ve belgeleri tahrif etme gibi eylemlerin kaçakçılık suçunu teşkil edip etmediği, yapılacak araştırma ve tetkikler neticesinde bu eylemlere bağlı olarak kanuni süresinde tarhiyatı yapılamamış bir verginin bulunmasına bağlıydı¹³⁸. Hatta, kaçakçılık suçunu işleyen mükellef ve sorumluların cezalandırılmasında (kaçırdıkları vergi ölçü alınarak) kaçırılan verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmekteydi.

Buna karşılık gizleme, her ne kadar vergi kaçırılması eğilimini bünyesinde barındıran hileli bir eylem olarak kabul edilse de yukarıda sayılan fiiller gibi doğrudan vergi kaybına neden olan bir hareket değildir. Çünkü, gizlenen şey, vergi ziyana sebebiyet verilip verilmediği tespitinin yapılacağı, yani suçun konusunu oluşturan defter, belge ve kayıtların kendisidir. Dolayısıyla, gizleme fiilinin tek başına bir vergi kaybına sebep olmasından bahsedilemeyeceğinden¹³⁹, söz konusu dönemde gizleme

¹³⁶ Bkz. M. Sefa Kara, "Yasal Defterlerin Tutulmaması İle İbraz Edilmemesi Arasındaki Uçurum", **Yaklaşım**, Y.23, S.275, Kasım 2015, s. 89-92; Ahmet Ozansoy, "Bir Bilmecem Var: Defter Tutmamanın Cezası Nedir?", **Lebib Yalkın**, S.100, Nisan 2012, s. 34-39; Övül Çölgezen Batun, "Defter Tutulması İle Defterlerin Gizlenmesi/Yok Edilmesinin Yaptırımları Arasındaki Uçurum", **Vergi Dünyası**, S.386, Ekim 2013, s.41-43.

¹³⁷ Bir görüşe göre, maddenin 4369 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki biçiminde; kaçakçılık suçu, oluşumu vergi ziyanın doğmasına bağlı, devlet hazinesine karşı işlenmiş bir suç olarak görülmüşken; bu Kanun ile yapılan değişiklikle kaçakçılık suçu, topluma karşı işlenmiş suç olarak yeniden tanımlanmıştır. Bkz. (Çevrimiçi) <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c005/tbmm22005035ss0053.pdf>, s. 2, Son Erişim :05.02.2019.

¹³⁸ Murat Batı, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, S.421, Eylül 2016, s. 30.

¹³⁹ Vergi sorumlusu olan sanığın 1992 yılına ait yasal defter ve belgelerini ibrazdan kaçındığı iddiasıyla açılan davada şahsın beraatine ilişkin asliye ceza mahkemesince verilen kararın, katılan hazine vekili

fiilinin kaçakçılık suçu kapsamında cezalandırılmasının dayanaktan yoksun olduğu ve bu bakımdan 4369 sayılı Kanun ile yerinde bir değişiklik yapıldığı görüşündeyiz¹⁴⁰.

Halihazırda, kaçakçılık fiillerinin aynı zamanda vergi ziyanına sebep olması şartı aranmadığından, suçun unsurlarını ihtiva etmesi kaydıyla tek başına gizleme eyleminin işlenmesi hürriyeti bağlayıcı cezaya tabi olunabilmesi için yeterli kabul edilmekte olup¹⁴¹; 2009 yılında hapis cezasının alt sınırının on sekiz aya çıkarılmasıyla hapis cezanın para cezasına çevrilebilmesinin önüne geçilmiştir.

tarafından temyiz edilmesi üzerine, dosyayı inceleyen ilgili Yargıtay Ceza Dairesi tarafından; “213 s. Kanunun 253 üncü maddesine göre tuttuğu defterlerle belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süreyle muhafaza etmek mecburiyetinde bulunan sanığın usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen istenen defter ve belgelerini aynı kanunun 13 üncü maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadan yetkililere ibraz etmemesi şeklinde oluşan eylemiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin kabulünde zorunluluk bulunduğu gözetilmeden bilirkişinin yetersiz raporuna dayanılmak suretiyle beraat kararı verilmesi” isabetsizliğinden, bir daire üyesinin “Suçun oluşması için vergi kaybının tespiti şart. Bilirkişi de vergi kaybının olmadığını belirtmiştir. Buna karşın vergi inceleme raporundaki varsayıma dayalı vergi kaybı esas alınarak cezalandırılma düşüncesi isabetli değildir.” görüşüyle kullandığı karşı oy ve oyçokluğuyla hükmün bozulmasına karar verilmiştir. Yerel Mahkeme ise, “Dosyada bulunan ve mahkememizce makbul görülen bilirkişi raporuna göre vergi ziyanının tespit edilemediğinin bildirildiği, dosyada suçun oluştuğu hususunda katılan idarenin muhtemel hesaplarına dayanan raporu dışında delil ve belge bulunmadığı, bu durumda sanığın mahkemeye gelip kasten defter ve belgeleri ibraz etmediğini söylemesi halinde dahi mahkûmiyet hükmü vermenin mümkün olmadığı; suçun unsurlarının oluşmadığının anlaşılması halinde sanığın savunması alınmadan beraat kararı vermenin de ceza yargılaması hukukuna aykırı olmadığı” gerekçesiyle önceki hükümde direnmiştir. Bu kararın da katılan hazine vekili tarafından temyiz edilmesi üzerine dosya Ceza Genel Kurulu’na intikal etmiş ve sanığın beraatine ilişkin hüküm, **sanığın eylemiyle vergi kaybına sebebiyet verdiğinin kabulünde zorunluluk olduğundan bahisle** bozulmuştur. Bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 06.11.2001 tarih ve E:2001/11-233-K:2001/234 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 28.03.2019.

¹⁴⁰ Bu değerlendirme, 1985 yılında yürürlüğe giren KDV Kanunu’nun beraberinde getirdiği uygulamalardan bağımsız olarak yapılmıştır. Bilindiği gibi, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle, KDV’nin 34’üncü maddesinde geçen indirim şartlarının (edinilen mal ve hizmetlere ait KDV’nin alış belgelerinde gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi şartları) yerine getirilip getirilmediği tespit edilemediği için mükellef tarafından indirim konusu yapılan tüm KDV reddedilmektedir. Bu işlem dolayısıyla ziyaa uğratılan vergiye bir kaçakçılık suçu olan gizleme fiili ile sebebiyet verildiğinden vergi ziyai cezası üç kat olarak tatbik edilmektedir (VUK md.344).

¹⁴¹ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 137. Ekonomik bir sözleşme olan 213 sayılı Kanun’un karşısında cezanın da ekonomik olması gerektiği, toplumsal bir sözleşme olan verginin alınması için belge ve defterlerin istenilmesi sonucunda bunların ibraz edilmemesinden dolayı hapis cezasına hükmedilmesinin Anayasa’nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu iddiasıyla Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesi’ne yapılan başvuru sonucunda Anayasa Mahkemesi’nin 11.03.2003 tarih ve E:2002/55-K:2003/8 sayılı kararında yer alan şu gerekçeyle dava reddedilmiştir: “Anayasa’nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında, “Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.”, onbirinci fıkrasında, “İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz.”; maddenin gerekçesinde de, “...4 no.lu protokol gereği sözleşmeden doğan bir yükümlülük nedeniyle hiç kimsenin

3.1.3.4. İbraz Etmeme (Gizleme) Suçunun Oluşumu ve Unsurları

Suçun unsurları, bir fiilin ceza yaptırımı ile karşılanabilmesi için gerekli olan şartların neler olduğunu belirten çerçeveyi göstermektedir. Diğer suçlarda olduğu gibi, gizleme suçunu da Suç Genel Teorisi ışığında kendine özgü asli ve tali unsurlara¹⁴² ayırmak suretiyle incelemek mümkündür. Ancak, öncelikle gizleme suçunun 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan bu yana tarihte geçirmiş olduğu evrelere bakalım.

3.1.3.4.1. Suçun Faili

Fail, TCK md. 37'de, suçun kanuni tarifindeki fiili gerçekleştiren kişi olarak tanımlanmıştır. İradi hareket edebilme yeteneği sadece insana ait bir özellik olduğundan, ceza hukukunda hareket yeteneğine yalnızca insanlar sahiptirler¹⁴³. Bu nedenle, suç teşkil eden bir fiil ancak gerçek kişiler tarafından gerçekleştirilebilir. Tüzel kişilerin hareket ve kusur yeteneğine sahip olmadıklarından suç faili olmaları mümkün değildir¹⁴⁴.

özgürlüğünden alıkonulamayacağı hükmü eklenmiştir. Sözleşmeden doğan yükümlülük içinde borçlar da vardır.” denilmektedir. // İtiraz konusu kuralla, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi eylemi müeyyideye bağlanmıştır. Kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır. Kaldı ki, devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi toplumsal sözleşme olarak nitelemek suretiyle Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen sözleşme kavramıyla bağdaştırmak da mümkün değildir. // Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idarî bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır. // Anayasa'nın, Cumhuriyetin nitelikleri başlıklı 2. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk Devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, toplum yaşamında adalete ve eşitliğe uygun bir hukuk düzeni kuran ve bu düzeni sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün davranışlarında hukuk kurallarına ve Anayasa'ya uyan, işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlettir. // Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir. Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur.” Karar metni için bkz. 16.12.2003 tarih ve 25318 sayılı Resmi Gazete.

¹⁴² Suçun asli ve kurucu unsurlarının yanı sıra bir de suçun (ikinci derecede) tali unsurları vardır ve bu tali unsurlar suçun varlık ya da yokluğuna tesir etmeyip, yalnız onun ağırlığını azaltmakta ya da çoğaltmaktadır. Tali unsurlar teşebbüs, iştirak ve içtima halleri olup; suça etki eden sebepler olarak da adlandırılmaktadır. Konuyla ilgili olarak bkz. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 103-105.

¹⁴³ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 289.

¹⁴⁴ Özgenç, **a.g.e.**, s.191.

Vergi kaçakçılığı suçlarında, VUK md. 359’da suç olarak nitelendirilmiş fiilleri işleyebilecek kimseler bakımından, genel manâda mükellef, vergi sorumluları veya kanuni temsilciler fail olarak kabul edilse de anılan maddede vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde suç teşkil eden bir takım eylemler gerçekleştiren kişilerin cezalandırılacağından bahsedildiği için, mükellef, vergi sorumluları ve kanuni temsilciler dışındaki kişilerin de fail olması muhtemeldir¹⁴⁵. Örneğin, mal veya hizmet satımı olmadığı halde komisyon karşılığı sahte fatura düzenlenmesi fiili, mükellefin yanında çalışan bir personel tarafından işleniyor olabilir. Ancak, fiili işleyen kişinin tespit edilmesindeki güçlük nedeniyle, çoğunlukla işlenen fiilin sorumluluğunu taşıması gereken kişiler muhatap alınmaktadır¹⁴⁶.

Buna karşılık, gizlemenin tarifinde, ibraz etmeme eyleminin inceleme sırasında incelemeye yetkili kişilere karşı işlenmiş olmasından bahsedilmesi sebebiyle gizleme suçunun failinin “incelemeye tabi olanlar”¹⁴⁷ ile sınırlandırılmış olduğu söylenebilir. Buna ilave olarak, vergi incelemeleri ödenecek vergilerin doğruluğunu tespit etmek, sağlamak ve araştırmak maksadıyla yapıldığından (VUK md.134), incelemelerin - üzerine vergi borcu terettüp eden- mükellef ve -verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan- vergi sorumluları nezdinde yapıldığı açıktır. Öte yandan, VUK md. 10’a göre, tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda bunların vergi ödevlerinin yerine getirilmesi kanuni temsilcilere yüklenmiştir. O halde, gizleme fiilinin faillerini mükellef, vergi sorumlusu veya kanuni temsilciler olarak değerlendirmek mümkündür¹⁴⁸.

Kural olarak, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca ceza sorumluluğu sadece fiili işleyene aittir (TCK md. 20). Bu ilke, gizleme suçu bakımından da değişmemekle

¹⁴⁵ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.185; Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.368.

¹⁴⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s. 104.

¹⁴⁷ İncelemeye tabi olanlar, VUK md. 137’de “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler*” şeklinde belirlenmiştir.

¹⁴⁸ Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınları, Ankara, 2008, s. 196; Açar, **a.g.e.**, s. 198.

birlikte, suçun failinin belirlenmesinde, gerçek ve tüzel kişiler açısından özellik arz eden durumlar bulunmaktadır. Bu durumlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

3.1.3.4.1.1. Gerçek Kişilerde Cezai Sorumluluk

İşletmesini kendisi idare eden bir gerçek kişi mükellef¹⁴⁹, defter ve belgelerini inceleme sırasında incelemeye yetkili kişilere kasıtlı olarak ibraz etmemesi halinde, VUK md. 256'ya göre ibraz mecburiyeti kendisine yüklenmiş olduğundan, gizleme suçuna ilişkin cezadan sorumlu olacaktır¹⁵⁰.

Bazı mükellefler, işlerinin takibi için şehir veya yurt dışında bulunmaları vs. nedenlerle işlerinin başında bulunamadıkları gerekçesiyle iradi temsil çerçevesinde VUK'un emrettiği ödevlerin yerine getirilmesini de kapsayacak şekilde başka kişi veya kişilere noter kanalıyla düzenlenmiş resmi nitelikte vekâletname vermektedir. Bilindiği gibi, VUK md. 8/3 uyarınca, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacaktır. Bu hükmün anlamı, tarafların kendi aralarında yükümlülük veya sorumluluk düzenlemiş olmaları durumunda dahi, vergi idaresi veya kanunları tarafından kim yükümlü veya sorumlu tutulmuşsa, yükümlülüğün veya sorumluluğun gereklerinin yerine getirilmesinin ancak o kişiden istenebileceğidir¹⁵¹. Ancak, bu hüküm acaba suç fiilleri dolayısıyla ortaya çıkan ceza sorumluluğunu da kapsamakta mıdır?

Bir görüşe göre, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevinin, gerçek kişi mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki bir kişiye ait olması veya vekaletname ile devredilmesi mümkün değildir¹⁵². Diğer görüşe göre ise, mükellefin vergiyi doğuran

¹⁴⁹ VUK md. 8/4'te, kanunda geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacak şekilde kullanıldığından bahsedilmesi nedeniyle, burada da bu kurala riayet edilmiştir.

¹⁵⁰ Karakoç, **a.g.e.**, s. 147.

¹⁵¹ Kaneti, Ekmekci vd., **a.g.e.**, s. 147.

¹⁵² Açar, **a.g.e.**, s. 206. Bu hususta, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 30.05.2006 tarih ve E:2004/1735-K:2006/4897 sayılı ve 04.06.2001 tarih ve E:2001/5241-K:2001/6129 sayılı kararlarında, defter ve belgeleri muhafaza sorumluluğunun mükellef ve/veya vergi sorumlusuna ait olduğundan ve bu sorumluluğun vekâletname ile devrinin mümkün olmadığından bahsedilmektedir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 22.04.2019.

olaya yönelik faaliyetlerini vekili veya müdürü aracılığıyla yürütmesi halinde cezaların şahsiliği ilkesi gereği suç fiilleri dolayısıyla sorumluluk suçu işleyen vekil veya müdüre ait olmalıdır¹⁵³. Başka bir anlatımla, mükellefin kendi yerine birini vekil tayin etmesinin onu vergisel ödevler bakımından mutlak biçimde sorumluluktan kurtarmadığı kabulü karşısında, gizleme fiilinin kendisi dışındakiler tarafından işlendiğinin mükellefçe ispat edilebilmesi halinde cezai yönden sorumlu tutulmaması gerekecektir. Sonuç olarak, cezaya muhatap alınacak kişi, ceza hukuku prensipleri çerçevesinde belirlenecektir¹⁵⁴. Bize göre, gizleme fiilini işleyen şahıs her ne kadar mükellef gerçek kişi tarafından yetkilendirilmiş biri olsa da VUK md. 8/3 hükmü açıktır ve böyle bir hüküm ortadayken mükelleflerin ceza sorumluluğundan kurtulmaları mümkün değildir.

Mükellef, velayet veya vesayet altında bulunan veya işlerinin idaresi kayyıma devredilmiş biri olabilir. Bu durumda, defter ve belgelerin muhafazası ve yetkili makamlara ibraz ödevinin yerine getirilmesi görevi VUK md. 332'ye göre, kanuni temsilci olarak veli, vasi veya kayyıma aittir. Bunların ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemelerinden dolayı temsil ettikleri şahıslar cezaya muhatap olmayacaktır¹⁵⁵. Ancak VUK'un bu hükmü, vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresi bir kayyıma devredilmiş olanların kasten işlemiş oldukları fiillerden dolayı fail olmalarını engelleyen bir düzenleme olarak kabul edilmemelidir¹⁵⁶. Örneğin, hürriyeti bağlayıcı bir cezaya mahkum edilmiş bir mükellefin cezaevine girmeden önce yasal defter ve belgelerinin mücbir sebep olmaksızın yok olması karşısında, söz konusu defter ve belgelerin daha sonra incelemeye yetkili kişiler tarafından inceleme yapılması maksadıyla mükellefe tayin olunan vasiden istenilmesine rağmen ibraz edilememesi

¹⁵³ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 376; Çavuş, **a.g.e.**, s. 74; Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 202; Kızılot, Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Nasyon Fatura İhtilafları**, s.564. Atilla Budak, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", Vergi Dünyası, S.315, Kasım 2007, s.98. Konuyla ilgili olarak, Yargıtay 19. Dairesi'nin 20.01.2016 tarih ve E:2015/3102-K:2016/615 sayılı kararında; işyeri kendi üzerine kayıtlı olmasına rağmen işlerle eşinin ilgilendiğinden bahisle, noter tarafından düzenlenen vekaletname ile ticari defter ve belgelerin yetkili makamlara ibrazı da dahil olmak üzere birçok konuda işyeri sahibi tarafından eşinin yetkilendirilmesi karşısında, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak suçun, şekli sorumlusu yerine ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kişiye yani vekil tayin edilen eşe ait olacağından bahsedilmektedir. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 22.04.2019.

¹⁵⁴ Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınları, Ankara, 2008, s. 194.

¹⁵⁵ Sarılı, **a.g.e.**, s. 223.

¹⁵⁶ Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s. 565.

durumunda (defter ve belgelerin vasi tayin olunmadan önce ortadan kaybolduğunun ispatlanması kaydıyla) vasiyi sorumlu tutmak cezaların şahsiliği ilkesiyle bağdaşmaz.

Bilindiği üzere, ölüm halinde mükellefin sağlığında yerine getirmesi gereken tüm vergisel ödevler mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir (VUK md. 12). Mirasçıların cezai olarak sorumlu tutulabilmeleri için bahsedilen ödevlerin mirasçılara verilmiş bir göreve ilişkin olması gereklidir ki, murise ait geçmiş dönem defter ve belgelerin istenildiğinde ibraz edilmemesi bu görevlerden biridir¹⁵⁷. Ancak, bunun için öncelikle defter ve belgelerin mirası reddetmemiş kanuni veya mansup mirasçıya fiilen intikal ettiğinin kanıtlanması lazımdır. Yoksa, defter ve belgelerin mirasçılarının hakimiyetinde olduğu ortaya konulmadan gizleme suçunun oluştuğundan bahsedilemez¹⁵⁸. Yine, ölen mükellefin kaybettiği ya da imha ettiği defter ve belgelerden mirasçıları sorumlu tutmak ceza adaletiyle bağdaşmamaktadır¹⁵⁹.

3.1.3.4.1.2. Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk

VUK md. 10’da tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği; aynı kanun md. 333’te ise, VUK md. 359’da yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller hakkında öngörülen cezaların fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeler doğrultusunda, ibraz görevini yerine getirmeyen kanuni temsilciler gizleme suçunda, suçun ve cezanın muhatabı olmaktadır¹⁶⁰. Bununla birlikte, bazı

¹⁵⁷ Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011, s. 51,52.

¹⁵⁸ Şenyüz, **a.g.e.**, s.377. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 04.06.2013 tarih ve E:2012/3241-K: 2013/9319 sayılı kararında, vergi inceleme raporuna dayanak oluşturan defter ve belgeleri isteme yazısında 2006 yılında vefat eden M.. U..’ın, mirası reddetmemiş mirasçısı A.. U..’a intikal eden 2004, 2005 ve 2006 yılı dahil defter ve belgelerin ibraz edilmesinin istenildiğinin belirtilmesi, sanığın savunmasında, ölen kardeşinin yasal mirasçılarının kendisiyle birlikte diğer 3 kardeşi olduğunu beyan etmesi karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenebilmesi amacıyla; öncelikle asıl mükellefe ait veraset ilamı getirtilerek, diğer mirasçılarının dinlenilmesinden sonra, defter ve belgelerin sanığa intikal edip etmediği araştırılıp sanığın atılı suçtan sorumluluğunun bulunup bulunmadığı belirlenerek toplanan tüm delillerin birlikte değerlendirilmesi ve sonucuna göre hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken eksik inceleme ile mahkumiyet kararı verilmesi yasaya aykırı bulunarak yerel mahkemenin kararı bozulmuştur. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 22.04.2019.

¹⁵⁹ Ok, Gündel, **a.g.e.**, s. 39,40.

¹⁶⁰ Açar, **a.g.e.**, s. 214. Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2016/2677-K:2016/8233 sayılı kararında, “Sanık ...’in, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi istemini içerir tebligatın yapıldığı tarihte şirketin ortağı olmanın ötesinde şirketi temsil ve ilzama yetkisinin olmaması, temsil ve ilzam yetkisinin

şirketlerde, şirketin kanuni temsilcileri kendilerine düşen vergi ödevlerinin ifasını mali müşavir, muhasebeci veya diğer personele vekalet vererek devredebilmekte ise de, VUK md. 10 ile bu ödevleri yerine getirme ödevi kanuni temsilcilere verilmiş olduğu için söz konusu yetki devrini sorumluluğun devri bakımından kabul etmek doğru olmayacaktır. Bu bağlamda, sorumluluğun kendilerine ait olması sebebiyle, VUK md. 359’da yer alan fiillerin işlenmesinden dolayı, bu fiiller için öngörülen cezalara kanuni temsilcilerin muhatap olacakları açıktır¹⁶¹.

Tüzel kişilerin temsile yetkili organının birden fazla kişiden oluşması halinde, temsil yetkisinin bölüşümündeki sınırlara göre suçun meydana gelmesinde rolü olan temsilcinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Eğer suçun fikir ve eylem birliği içerisinde işlenmediği anlaşılabiliyorsa, sorumluluk cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacaktır¹⁶². Bu kuralı da göz önünde bulundurarak tüzel kişiliğe sahip olan mükelleflerde ceza muhataplarına göz atalım.

sanık ...'a ait olması karşısında, yüklenen suçun yasal unsurlarının bulunmadığı, mahkemece suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmadığından bahisle verilen beraat kararı sonucu itibarıyla doğru...” bulunmuştur. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 22.04.2019.

¹⁶¹ Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, s. 174. Konuyla ilgili olarak, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 20.11.2018 tarih ve E:2016/4844-K:2018/9298 sayılı kararı şu şekildedir: “*Sanık hakkında defter ve belge ibraz etmeme suçundan verilen mahkumiyet hükmüne yönelik olarak sanık müdafinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; ...Tarım İnş. Maden Ltd.Şti.’nin sahibi ve yetkilisi olan sanık, şirketi idare etmesi için ... isimli kişiye vekalet verdiğini savunmuş ise de 213 sayılı Kanun’un 253 ve 254. maddeleri uyarınca defter ve belgeleri muhafaza ve istenildiğinde ibraz etme sorumluluğunun, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olması, bu yükümlülüğün vekaletname ile devrinin mümkün bulunmaması karşısında tebliğnamede bu konuya yönelik bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir. Sanık müdafinin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükmün onanmasına oybirliğiyle karar verilmiştir.*” Yine 11. Ceza Dairesi tarafından verilen 05.12.2018 tarih ve E:2016/5686-K:2018/9953 sayılı, 12.12.2018 tarih ve E:2017/6840-K:2018/10265 sayılı kararlar da aynı doğrultudadır. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 25.04.2019.

¹⁶² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 380. Bu hususta, Yargıtay 11. Ceza Dairesi tarafından verilen 16.10.2014 tarih ve E:2012/29609-K:2014/16657 sayılı kararda, “*Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere, tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekli sorumlusunun değil, ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı cihetle, temsil yetkisinin bölüşümü araştırılarak hukuki durumun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme sonucu mahkumiyet kararı verilmesi yasaya aykırıdır.*” denilmektedir. Bkz. Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 10.12.2015 tarih ve E:2015/2796-K:2015/8509 sayılı kararı ile Yargıtay 21. Ceza Dairesi’nin 07.12.2016 tarih ve E:2016/5524-K:2016/7508 sayılı kararı da emsal niteliktedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 25.04.2019.

Anonim şirketler, yönetim kurulu tarafından temsil olunur (TTK md. 365). Yönetim kurulu, esas sözleşmeyle atanmış olabileceği gibi, genel kurul tarafından seçilmiş bir veya daha fazla kişiden oluşabilir (TTK md. 359/1). Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye¹⁶³ veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. Ancak, en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır (TTK md. 370). Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri şirket adına yapabilirler (TTK md. 371). Temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararın noterce onaylanmış sureti, yönetim kurulunca ticaret sicilinde tescil ve ilan ettirilir (TTK md. 373/1). Bu itibarla, anonim şirketlere ait defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde cezanın muhatabı murahhas üye veya müdür olacaktır.

Limited şirketlerde yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenmektedir. Şirketin temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilmektedir. En azından bir ortağın, şirketi temsil yetkisinin bulunması yasal bir zorunluluktur (TTK md. 623). Şirketi temsile yetkili kişiler ve temsil yetkisinin kullanım şekli, şirket sözleşmesinde bulunması gereken diğer unsurlarla birlikte tescil olunmalıdır (TTK md. 587). Sözleşmede yapılan her değişiklik tescil edilmelidir (TTK md. 589). Bu durumda, ibraz etmeme nedeniyle doğan sorumluluk fiili işleyen temsilci yani müdüre ait olacaktır¹⁶⁴.

¹⁶³ Murahhas üye, özel yetki ile donanmış yönetim kurulu üyesi olup; yönetim kurulunun devredilmesi mümkün olan tüm yetki ve sorumluluğunu devralmış kişidir. Anonim şirketin yönetiminin bırakıldığı kimse, yönetim kurulu üyesi değilse, bu kimse murahhas müdür olarak adlandırılır. Bilgi için bkz. Bekir Karaca, **Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 13,14.

¹⁶⁴ Uygulamada, özellikle bazı limited şirket sözleşmelerinde temsile yetkili kişi veya kişilerin ne kadar süreyle bu görevi yürütecekleri belirlenmesine rağmen, belirlenen sürenin dolmasından sonra temsil yetkilisine ilişkin yeni bir ilan ve tescil yapılmadığı görülmektedir. Bu durum, hem ibrazla yükümlü gerçek kişinin hem de gizleme suçunun işlenmesi halinde cezanın muhatabının tespitini olanaksız hale getirmektedir. 6762 sayılı eski TTK'nın yürürlükte olduğu dönemde, bu tür bir durumla karşılaşılması durumunda anılan kanunun 540'ıncı maddesindeki "*Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar.*" hükmü esas alınarak işlem yapılmaktaydı. Ancak, mevcut TTK'da buna benzer bir hüküm bulunmaması vergi uygulamaları bakımından hukuki boşluk oluşturmaktadır.

Anonim ve limited¹⁶⁵ şirketlerin tasfiye ve iflas haline geçmiş olmaları, işlenmesi muhtemel bir gizleme fiiline ilişkin fail unsurunu da etkilemektedir. Şirketin tasfiyeye girmesiyle birlikte, tasfiye halindeki şirketi temsil yetkisi tasfiye memurlarına geçmektedir¹⁶⁶. Ancak, ibraz mecburiyetinin yerine getirilmesi bakımından defter ve belge isteminin tasfiye öncesi döneme mi yoksa tasfiye dönemine mi ilişkin olduğu önem arz etmektedir. Zira, VUK md. 10/4'e göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ait sorumluluklarını kaldırmamaktadır. Bu itibarla, tasfiyeye giriş tarihinden önceki döneme ilişkin olarak hazırlanan defter ve belge isteme yazısının o dönemdeki kanuni temsilciye tebliğ edilmiş olması halinde, eğer ibraz görevi yerine getirilmezse kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamayabilir¹⁶⁷.

İflas halindeki şirketlerin temsili hususunda ise, çalışmamızın ikinci bölümünde ifade edildiği üzere, bize göre yoruma açık bir durum söz konusudur. Kanaatimizce TTK ve İİK hükümleri¹⁶⁸ birlikte değerlendirildiğinde, eğer iflas masası oluşturulmuşsa mükellefin mevcut mal varlığı ile birlikte defter ve belgeleri de iflas

¹⁶⁵ Anonim şirketlerin tasfiye edilmesine ilişkin hükümlere TTK'nın 536 ila 548'inci maddelerinde yer verilmiş olup; aynı kanunun 643'üncü maddesinde limited şirketlerin tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

¹⁶⁶ Tasfiye işlemleri, pay sahipleri veya üçüncü kişiler arasından belirlenen tasfiye memurları tarafından yürütülmekte olup; tasfiye memurlarının ticaret siciline tescil ve ilan ettirilmesi zorunludur. (TTK md. 536). Tasfiye hâlindeki şirketi tasfiye ile ilgili konularda mahkemelerde ve dış ilişkide tasfiye memurları temsil etmektedir (TTK md. 539). Tasfiye işlerine başlanılmasıyla birlikte, şirkete ait defter ve belgeler tasfiye memurlarınca devir alınarak muhafaza edilir (TTK md. 540).

¹⁶⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 17.03.2014 tarih ve E:2012/19574-K:2014/4940 sayılı kararında, "İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.05.2008 tarihli yazısıyla, 2003 ve 2004 takvim yıllarına ait defter ve belgelerin vergi incelemesine esas olmak üzere ibrazı için gönderilen tebligatın usulüne uygun olarak sanığa 07.05.2008 tarihinde tebliğ edilmiş olmasına rağmen, şirkete ait defter ve belgelerin yasal süre içerisinde ibraz edilmediği, VUK md. 253'teki muhafaza mecburiyetine ilişkin hüküm ile VUK md. 10'daki kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihi öncesindeki zamanlara ait sorumluluklarını düzenleyen hükümler bir arada dikkate alındığında, şirketin tasfiye sürecinde olmasının gizleme suçuna konu defter ve belgeleri saklama ve ibraz mecburiyetlerini ortadan kaldırmayacağı cihetle, sanığa yüklenen suçun tüm unsurlarıyla oluştuğu gözetilmeden beraat kararı verilmesi yasaya aykırı..." denilmektedir. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 25.04.2019.

¹⁶⁸ 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 184'üncü maddesinde, iflasın açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün mallarının hangi yerde bulunursa bulunsun bir masada toplanacağı, müflis namına gelen tüm mektupların iflas masasına gönderilmesi gerektiği ve bunların iflas idaresi tarafından açılacağı, 223'üncü maddesinde iflas idaresinin üç kişiden oluşacağı, 226'ncı maddesinde ise masanın kanuni mümessilinin iflas idaresi olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Buna karşılık, TTK md. 534'te, iflas halinde tasfiyenin, iflas idaresi tarafından İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılacağı ve şirket organlarının temsil yetkilerini, ancak şirketin iflas idaresi tarafından temsil edilmediği hususlar için koruyacağı belirtilmiştir.

idaresi uhdesine gireceğinden ibraz sorumluluğunun iflas idaresinde olduğu kabul edilmelidir¹⁶⁹. Aksine, defter ve belgelerin incelemeye ibrazının istenildiği zamanda henüz iflas masası oluşturulmamış ise ibraz sorumluluğu şirketin son kanuni temsilcisinde olmalıdır.

Kollektif, komandit¹⁷⁰ ve kooperatif şirketler tüzel kişiliğe sahip diğer ticaret şirketleridir. Bu şirketlerdeki temsilci belirleme süreci de anonim ve limited şirketlerdeki gibi işlemekte, sözleşmede belirtilen temsile yetkili kimseler, ticaret siciline de ilan ve tescil edilmektedir. Kooperatifleri temsil edecek şahısların seçilmesi, temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda¹⁷¹ açıklanmıştır. Aynı şekilde vakıf, dernek veya bunlar tarafından işletilen işletmelerin vakıf senedi veya dernek tüzüğü ile belirlenen temsile yetkili organlarının tespiti cezai sorumluluk açısından önem arz etmektedir.

3.1.3.4.1.3. Tüzel Kişiliğin Olmaması Durumunda Cezai Sorumluluk

Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, VUK md. 10'a göre, bunlara düşen ödevler bu teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. O halde, bu teşekküllere ait vergi ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında da vergi kanunlarına aykırı hareketlerin bunları idare veya temsil edenler tarafından yapıldığını kabul etmek gerekecektir¹⁷². Bu hususla ilgili olarak, eski tarihli bir Yargıtay kararında, tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda suç konusu olaydan önce, vekaletname ile yönetimi yüklenen, suçun

¹⁶⁹ İflas idaresi memurlarının tasfiye memuru sıfatı taşıdıkları, bu nedenle de vergi sorumluluklarının belirlenmesinde tasfiye memurlarının sorumluluklarına ilişkin vergi kanunlarında yer alan hükümlerin iflas idaresi memurları için de aynen geçerli olduğu yönündeki görüş için bkz. Sarılı, **a.g.e.**, s. 134.

¹⁷⁰ Komandit şirketler iki tür ortağı aynı anda bünyesinde barındırmaktadır. Bunlardan komandite ortak sınırsız, komanditer ortak ise sınırlı sorumludur. Komandite ortağın gerçek kişi olması zorunlu iken, komanditer ortakta böyle bir şart bulunmamaktadır. TTK'nın 257'nci maddesine göre, komandit şirketlerde şirketi idare ve temsil yetkisi komandite ortağa verilmiş olup, komanditer ortak sadece sermaye sağlayan durumundadır.

¹⁷¹ 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷² Çavuş, **a.g.e.**, s. 69.

ayrıntılarını bilen ve suçun oluşmasında rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları gerektiğinden bahsedilmektedir¹⁷³.

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda¹⁷⁴ düzenlenen adi ortaklıklar da tüzel kişiliği olmayan teşekküllerden biridir¹⁷⁵. Adi ortaklıklar, KDV uygulamasına göre vergi mükellefiyetine sahip olmaları dolayısıyla defter tutma, belge düzenleme, bunları muhafaza ve ibraz etme gibi mükellefiyetle ilgili ödevleri yerine getirmek zorundadırlar¹⁷⁶. Ortaklıkta yönetim, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortaklar ortaklığı yönetme hakkına sahiptir (BK md. 625/1). Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır (BK md. 637/3). Öyleyse, işbölümü yapıldığı durumda, yönetim ve temsil yetkisi kendisinde bulunan ortağın, şirket adına yaptığı fiillerden dolayı cezai sorumluluğu bulunur. Çünkü, şirketin tüzel kişiliği bulunmadığından bu ortağın fail vasfının gerçek kişinin sorumluluğundan farkı yoktur. Buna karşılık, tüm ortakların yönetici konumunda olması ve temsil yetkisinin işbölümü yapılarak dağıtılmamış olması durumunda ise, ortakların şirketin tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde suç fiilinin fikir ve eylem birliği içinde işlendiği kabul edilerek her bir ortağın suçun faili olduğu kabul edilecektir¹⁷⁷.

Bununla birlikte, bütün ortakların oybirliği ile ortaklığa genel yetkili bir temsilci atanması mümkündür (Borçlar Kanunu md. 625/3). Bu temsilciye, defter ve belgelerin ibraz edilmesi hususunda muvafakatname veya vekaletname de verilmiş olabilir. Ancak, ibraz ödevinin bu (iradi) temsilci tarafından yerine getirilmemesi durumunda, defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı konusunda yasal mecburiyet (VUK md. 253,256) adi şirket ortaklarına ait olduğundan ve üçüncü bir şahsın vekil tayin

¹⁷³ Bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 25.11.1991 tarih ve 9-228/326 sayılı Kararı (Aktaran: Yiğit, **a.g.e.**, s. 77.)

¹⁷⁴ 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁷⁵ Nami Barlas, **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri**, Vedat Yay., İstanbul, 2012, s. 74. Adi ortaklığın temeli, iki veya daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca ulaşmak için birleştirmeyi üstelendikleri bir sözleşmeye dayanmaktadır (BK md. 620).

¹⁷⁶ Mustafa Yavaşoğlu, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 36.

¹⁷⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.378.

edilmesiyle bu yükümlölükten mutlak biçimde kurtulunamayacağından (VUK md.8/3), defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi hangi ortağa yüklenmişse o ortağın, aksi halde tüm ortakların gizleme suçundan sorumlu olması gerekmektedir¹⁷⁸. Kanaatimizce, adi ortaklıkta tayin edilen bir temsilcinin gizleme fiilinden dolayı cezai sorumluluğunun doğabilmesi, ancak ortaklık sözleşmesine bu şahsın genel yetkili bir temsilci olduğuna dair bir hüküm konulmasıyla mümkün olacaktır. Çünkü, -ortaklık sözleşmesinin ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi zorunluluğu bulunmadığından- temsilcinin temsil kabiliyeti yalnızca bu sayede, kanuni temsil çerçevesinde değerlendirilebilecektir.

Bu başlık altında yer vermek istediğimiz başka bir husus da, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş şirketler hakkında geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılacak vergi incelemelerinde, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde kanuni temsilciler ile tasfiye memurlarının ceza muhatabı olup olamayacaklarıdır. Esasen temsil ve ceza kabiliyeti olmayan bu zümrenin tasfiye öncesi dönemler ve tasfiye dönemleri için sonradan vergi incelemesine tabi tutulup tutulamayacağıyla ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, tüzel kişiliğin sona ermesinden sonra, vergi idaresi ile olan ilişkiler dışında tüzel kişilik ile ilgili başkaca sorunlar da ortaya çıkabilir. Örneğin, tasfiye olmuş bir ortaklığa ait belgeler arasında yer alan bir makbuz, alacak hakkının olduğunu iddia eden bir kişinin alacağının ödenmiş olduğuna dair ispat aracı olabilir. Bu bağlamda, tüzel kişiliğin sona ermesinden sonra defter ve belgelerin sulh hukuk mahkemesinde saklanmasına ilişkin TTK'da özel düzenleme mevcuttur (TTK md. 82/8). Dolayısıyla, buradan tasfiye

¹⁷⁸ Açar, **a.g.e.**, s. 212. Konuya ilişkin olarak, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 22.01.2002 tarih ve E:2000/11768-K:2002/410 sayılı kararında, "*Dairemizin süreklilik gösteren içtihatları ve Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 tarih ve 312-340 sayılı kararında açıklandığı üzere adi ortaklıkta cezai sorumluluğun, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan ortağa ait olduğu, buna göre oğul sanık Turgut Baytek'in askerlik görevini yaptığı sırada, babası olan diğer sanığın faaliyete son verdiği ve oğlunun tebligat tarihinde askerde olduğuna ilişkin savunmaları araştırılıp dikkate alınarak fiilde hangi sanığın cezai sorumluluğunun bulunduğu kesin bir şekilde belirlenmeden ve suçtan her iki sanığın ne şekilde cezai sorumlulukları olduğu karar yerinde açıklanmadan... yerel mahkemece mahkumiyetine karar verilmesi*" hukuka aykırı bulunmuştur. Adi ortaklık dışından birinin işletmenin idaresi konusunda vekil belirlenmesi halinde cezai sorumluluğun vekile ait olduğu yönündeki görüş için bkz. Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, s. 176.

sonunda tüzel kişiliğe ait defter ve belgelerin tasfiye memurları tarafından bu mahkemelere sunulması gerektiği anlamı çıkmaktadır¹⁷⁹.

Hatırlatılacak olursa çalışmamızın ikinci bölümünde, ibraz sorumluluğu ile ilgili görüşlere yer vermiş ve muhtemel bir vergi tarhiyatı hangi dönemle ilgili ise o dönemdeki kanuni temsilci veya tasfiye memurundan defter ve belge istenilmesinin hakkaniyete uygun olacağı düşüncesine yakın olduğumuzu belirtmiştik. Ancak, defter ve belge ibraz etmeme fiili için vergi ceza hukukunda hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüş olması karşısında, muhafaza ve ibraz ödevinin kimde olduğu hususunda açıklık bulunmayan bu konuda, herhangi bir ispatlayıcı belge olmadan tasfiye memurları ve kanuni temsilcilerden hangisinin ceza sorumlusu olacağını belirlemek kolay değildir¹⁸⁰. Daha önceden tutulmuş ve muhafaza edilmiş olan defter ve belgelerin usulüne uygun bir şekilde teslim ve tevdi edilip edilmediğinin tespit olunamadığı bir durumda, tek başına ibraz yükümlülüğünün emredici bir kural olarak varlığı, bu kişilerin suçun faili olması için yeterli olmayacaktır¹⁸¹.

3.1.3.4.2. Mağdur

Ceza hukukunda mağdur, suçun konusunun ait olduğu¹⁸² veya suçla korunmak istenen hukuki yararın sahibi olan¹⁸³ kişi ya da kişileri ifade etmektedir. Mağdur için ayrıca, “*normun koruduğu değer veya menfaatin hamili olan ve suçun var olması için zorunlu olan ihlalin doğrudan doğruya muhatabı bulunan kimse*” tarifi de

¹⁷⁹ Oruç Hami Şener, “Anonim Ortaklığın Tasfiye Edilerek Sona Ermesinden Sonra Defter ve Belgelerinin Saklanması”, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/anonim-ortakligin-tasfiye-edilerek-sona-ermesinden-sonra-defter-ve-belgelerinin-saklanması/328010>, Son Erişim: 22.01.2019.

¹⁸⁰ Her ne kadar VUK md. 10’da, tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağından bahsedilse de, bu sorumluluk kanuni temsilcinin tasfiye öncesi dönemde yapmış veya yapmamış olduğu fiilleri ilgilendir. Oysa ibraz etmeme, tasfiye sonrası dönemde işlenen bir fiil olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹⁸¹ Özcan, **a.g.e.**, s. 122. Bununla birlikte, Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 17.03.2004 tarih ve E:2002/10548-K:2004/2039 sayılı kararında; TTK’ya göre, şirketlerin tasfiyesi halinde tasfiye sürecinde defter, kayıt ve belgelerin saklama ve ibraz mecburiyetlerinin tasfiye memurlarına ait olduğu, bu nedenle de somut olayda 1995-1996 yıllarında tasfiyesi yapılan şirkete ait defter ve belgelerin TTK’nın 448’inci maddesi yollamasıyla 68/3’üncü madde ve fıkrası uyarınca notere tevdi gerektiği halde tevdi edildiğine dair bir bilgi ve belge bulunmadığından tasfiye memuru olan sanığın sorumlu olduğu gözetilmeden yerel mahkemece beraat kararı verilmesi yasaya aykırı bulunmuştur. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 21.03.2019.

¹⁸² Özgenç, **a.g.e.**, s.208.

¹⁸³ V. Özer Özbek, M. Nihat Kanbur, vd., **Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, 5. bs., Seçkin Yay., Ankara, 2014, s. 222.

yapılmaktadır¹⁸⁴. Bu itibarla suçun mağdurunun tespit edilebilmesinde, öncelikle suçun maddi konusunun ve suçla ihlal edilen hukuki yararın belirlenmesi önem arz etmektedir.

VUK md. 359’da düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu genel olarak, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerdir¹⁸⁵. Bu suçlar ile korunan hukuki değer hususunda ise, öğretide birbirini tamamlayan görüşler mevcuttur. DONAY’a göre, vergi kaçakçılığı suçları ile devletin vergi gelirlerinden kısmen veya tamamen mahrum kalmasına sebep olacak fiillerin engellenmesiyle ekonomik alanda kalan kamusal düzenin korunmaya çalışılması ve bu suretle kamu güveninin tesis edilmesi amaçlanmıştır¹⁸⁶. SONSUZOĞLU’na göre; hazine zararının oluşmadığı, hatta matrah ve verginin fazla gösterildiği durumlarda bile VUK md. 359’daki fiiller nedeniyle cezaya hükmedilebileceği göz önünde bulundurularak, kaçakçılık suçları ile sadece hazine yararı değil kamu yararı, yani mali sistemin güvenilirliği de korunmaktadır¹⁸⁷. ÖZCAN’a göre ise korunan asıl hukuki değerler, hem beyannameye dayalı vergi sisteminin işleyişinde önemli rolü bulunan defter, kayıt ve belgelere toplumda duyulan güven hem de dürüst mükellefler ile vergi toplanmasında menfaati bulunan tüm kişi ve kurumların menfaatidir¹⁸⁸.

Bu bağlamda, defter ve belgeler üzerinde vergi idaresi tarafından yapılacak denetimin engellenmesi durumunda mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun ve gerçekliğinin teyidini sağlayacak sağlıklı verilere ulaşılmasını mümkün kılmayan gizleme fiilinin suç sayılması ile korunan hukuki değer de kamu yararı ve kamu güveni olduğu bize göre açıktır.

¹⁸⁴ Zeki Hafizoğulları, **Ceza Hukuku Ders Notları**, (Çevrimiçi) <http://www.baskent.edu.tr/~zekih/ogrenci/CezaHukuku.pdf>, s. 316. Son Erişim : 11.01.2019.

¹⁸⁵ Bekir Baykara, “VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları İle İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)”, **Vergi Dünyası**, S.446, Ekim 2018, s. 62.

¹⁸⁶ Donay, **a.g.e.**, s.12.

¹⁸⁷ Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyatı Şart mı?”, **Yaklaşım**, S.210, Haziran 2010, s. 30.

¹⁸⁸ Özcan, **a.g.e.**, s. 96.

Suçla korunmak istenen hukuki yarar belli bir kişiye değil de, toplumu oluşturan fertlerin hepsine ait ise, mağdur bu toplumu oluşturan herkeştir¹⁸⁹. O halde, gizleme suçunun mağdurları toplumu oluşturan bireylerin tümüdür. Zira, kamu yararı ve kamu güveni gibi olgular toplumun tamamını ilgilendirmektedir.

Bu noktada, genel manada kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak mağdur ve suçtan zarar gören kavramlarını ayırt etmek gerekmektedir. Mağdur, aynı zamanda suçun işlenmesinden zarar gören kişi olmakla birlikte, suçtan zarar gören kişi her zaman suçun işlenmesi dolayısıyla mağdur edilen kişi olmayabilir. Örneğin, bir bankanın veznedarı hileli hareketlerle aldatılıp elindeki paralar alınmış olsa, suçun mağduru hileye maruz kalan veznedar olduğu halde, suçtan zarar gören malvarlığında azalma olan bankadır¹⁹⁰. Bu nedenle, her ne kadar gizleme suçunun mağduru toplumu oluşturan bireylerin tümü olsa da suçtan dolayı otoritesi ve menfaati zedelenerek suçtan zarar gören vergi idaresi ve kamu hazinesidir¹⁹¹.

3.1.3.4.3. Suçun Genel Unsurları

Suçun unsurları, bir eylemin ceza kanunlarında öngörülen yaptırımlarla cezalandırılabilmesi için aranan asli koşullardır ve belirli bir suça has olmayıp tüm suçlara özgü genel ve objektif kurallardır¹⁹². Ceza hukuku araştırmacılarının tamamı suçun yalnızca şekli bir tanımını yapmakla yetinmeyerek suçu unsurlara ayırarak analiz etmişlerdir. Bununla birlikte, suçun unsurlarının sayısı ve özü konusunda bir birlik bulunmamasının bir sonucu olarak her araştırmacı suçun analitik yapısını kendi kabul ettiği yöntem doğrultusunda incelemiştir¹⁹³.

Vergi ceza hukuku üzerine çalışma yapan yazarların eserlerine bakıldığında, vergi kaçakçılığı suçlarının kurucu unsurlarının suçun kanuni unsuru (fiilin kanuni kalıba uygun olması), suçun maddi (objektif) unsuru ve suçun manevi (subjektif)

¹⁸⁹ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s. 152.

¹⁹⁰ Özgenç, **a.g.e.**, 209.

¹⁹¹ Özcan, **a.g.e.**, s. 133.

¹⁹² Kayıhan İçel, Köksal Bayraktar, Hans Heinrich Jescheck, “Almanya Federal Cumhuriyeti Ceza Hukukuna Giriş ve Türk Ceza Hukukuna İlişkin Açıklamalar”, (Çev.: Feridun Yenisey), İstanbul, 1989, s. 143.

¹⁹³ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 194.

unsuru temelinde ele alındığı görülmektedir¹⁹⁴. Dolayısıyla biz de çalışmamızda bu düzene riayet edeceğiz.

3.1.3.4.3.1. Kanuni Unsur (Tipiklik)

Genel anlamda tipiklik, insan hareketlerinin soyut kavramlarla tanımlanması olarak tarif edilmektedir. Yapılan bir somut hareketin, daha önce tanımı yapılmış olan bu soyut tanım ile örtüşmesi halinde o hareketin tipe uygunluğundan bahsedilmektedir. Ceza hukuku yönünden tipiklik ise; gerçekleştirilen fiillerin, haksızlığı oluşturan davranış tarzları olarak ceza kanununda yer alan suçların tanımlarıyla uyuşmasıdır¹⁹⁵. Başka bir ifadeyle, bir davranış daha önce kanunda tanımlanan bir suçun haksızlık unsurlarını gerçekleştirirse, o davranışın kanundaki tipe uygun olduğu söylenir. Bu bakımdan her suçun tanımı, o suça ilişkin davranışın cezalandırılabilirliği bakımından bulunması gereken fiile ve faile ilişkin tüm unsurları kapsamaktadır¹⁹⁶.

Türk doktrininde, tipiklik yerine daha çok kanuni unsur kavramı kullanılmakla birlikte, bu başlık altında suçta ve cezada kanunilik ilkeleri incelenmektedir¹⁹⁷. Zira, Anayasa'nın 38/1 ve TCK'nın 2/1'inci maddelerinde yer alan “kanunsuz suç olmaz” ilkesi gereğince; bir eylemin suç oluşturabilmesi için, öncelikle o suçu oluşturan eylemin kanunda tarif edilmiş olması ve kişilere uygulanacak yaptırımın kanunda gösterilmesi gerekmektedir. Kanunda suç olarak tanımlanmayan bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılması mümkün değildir¹⁹⁸. Vergi kaçakçılığı suçlarında tipiklik unsuru diğer suçlardan bir farklılık arz etmemektedir. Kanuni tip olan VUK md.

¹⁹⁴ Konu; Şenyüz tarafından kanuni unsur, maddi unsur (hareket ve netice) ve manevi unsur olmak üzere üçlü (Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 10. bs., Ekin Yayınları, Bursa, 2017.); Çavuş tarafından, maddi unsur (hareket ve netice) ve manevi unsur olmak üzere ikili (Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2016); Candan tarafından maddi unsur ve manevi unsur şeklinde ikili (Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. bs. Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2010); Uğur ve Elibol tarafından maddi unsur (suçun konusu, fiili faili) ve manevi unsur olmak üzere ikili (Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Vergi Suçları**, Adalet Yay., Ankara, 2016) ve Özen tarafından maddi unsur (hareket ve netice) ve manevi unsur olmak üzere ikili (Mustafa Özen, **Vergi Suçları ve Kabahatleri**, 2.bs., Adalet Yayınları, Ankara, 2018) düzende ele alınmıştır.

¹⁹⁵ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.145.

¹⁹⁶ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, 8. bs. Seçkin Yay., Ankara, 2009, s. 115.

¹⁹⁷ Bkz. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C.I, 14.bs, Beta Yay., İstanbul, 1997, s. 495-497; Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, 3.bs., Yetkin Yay., Ankara, 2005, s. 211.

¹⁹⁸ Hakeri, **a.g.e.**, s. 107.

359’de düzenlenmiş yasal kalıplara uygun olan bir hareketi, tipe uygun bir hareket olarak kabul etmek gerekecektir¹⁹⁹.

Gizleme suçu VUK’ta aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 – (Değişik :23/1/2008-5728/276 md.)

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) ...

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya **gizleyenler** veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.”

Gizleme suçunun varlığından bahsedilebilmesi için ibraz etmeme fiilinin ilk olarak, kanunda açık bir şekilde gösterilmiş kanuni tip ile örtüşmesi gerekmektedir²⁰⁰. Aksi halde, ibraz etmeme tek başına suç teşkil eden bir hareket olamaz.

Gizleme suçunun oluşması için bir arada bulunmasına ihtiyaç duyulan kanuni şartlara geçmeden önce bu başlık altında bir hususa değinmek istiyoruz ki, o da gizleme fiili ile (yine VUK md. 359/b’ye suç sayılan) yok etme fiili arasındaki ince çizgidir. VUK’ta gizlemenin tanımı yapılmış olmasına karşın yok etmenin tanımı yapılmamıştır. Yok etme, vergisel bakımdan defter, belge ve kayıtların maddi varlığının mücbir sebep ve kaza dışında bizzat failin iradesiyle tamamen ortadan kaldırılması olarak ifade edilebilir²⁰¹. Örneğin, faturaların yırtılması veya yakılması

¹⁹⁹ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 196.

²⁰⁰ Nurullah Kunter, **Suçun Kani Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, İÜ Hukuk Fak. Yay., 1949, s. 45. Bu noktada belki de dikkat çekilmesi gereken bir husus, hem VUK (md. 359) hem TCK’da (md. 208) suç sayılan gizleme fiilinin çözümlemesinde hangi kanuna göre değerlendirme yapılacağıdır ki; burada belirleyici unsur, gizleme fiilinin tipiklik çerçevesinde vergisel sonuç doğurmak üzere işlenip işlenmediği ile ilgilidir. Eğer gizleme, VUK’ta belirtilmiş kanuni tip ile örtüşüyorsa VUK’a göre, örtüşmüyorsa TCK’ya göre suç oluşmuş olacaktır. Bkz. Şenyüz, **a.g.e.**, s. 350.

²⁰¹ Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s.184.

bunların yok edildiği anlamına gelir. Ancak, bu fiillerin yok etme suçu ile ilişkilendirilebilmesi için -gizleme suçunda olduğu gibi- öncelikle söz konusu defter, belge veya kayıtların daha önceden var olduğunun ispatlanması ve ardından bunların yok edildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir²⁰². İşte bu noktada, mevcut olduğu daha önce tespit edildiği halde, yok edilen bir belgenin, yok edildiği ispatlanamadığı sürece yok etmeden değil, gizlemeden söz edilecektir²⁰³.

3.1.3.4.3.1.1. İbrazı İstenen Defter, Kayıt ve Belgelerin Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgelerden Olması Gerekliliği

Gizleme suçunun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerin kanuni tipe uygun olmalarının ilk koşulu, bunların vergi kanunlarına dayanılarak getirilen zorunluluk uyarınca tutulan defter ve kayıtlar ile düzenlenen belgeler arasında yer almalarıdır²⁰⁴. Madde metninde “vergi kanunları” tabirinin kullanılması, hangi defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesinin suç teşkil edeceğinin belirlenmesi açısından genel bir çerçeve mahiyetindedir.

Vergi kanunları, VUK’un 3’üncü maddesine göre; VUK ile VUK hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade etmektedir²⁰⁵. Bu doğrultuda, VUK’un 182-214’üncü maddelerinde sayılan defter ve kayıtlar ile 227-252’nci maddelerinde sayılan belgeler ile VUK’un mükerrer 242 ve mükerrer 257’nci maddeleriyle Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiye istinaden yapılan düzenlemelerle elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi öngörülen defter, belge ve kayıtların yanı sıra diğer vergi kanunlarına göre tutulma ve düzenleme zorunluluğu getirilen defter ve belgeler de

²⁰² Kızılot, Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, s. 530.

²⁰³ Memduh Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 40.

²⁰⁴ Yiğit, **a.g.e.**, s. 61.

²⁰⁵ Suç teşkil eden hareketlerin gümrük idarelerinden alınan vergi ve resimlerle ilgili olarak icra edilmesi halinde, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler VUK hükümlerine tabi olmadığından (VUK md. 1,2,) kaçakçılık suçunu oluşturması mümkün görünmemektedir. Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Seçkin Yay., Ankara, 2015, s. 101.

359'uncu maddenin uygulanması bakımından gizleme suçunun konusunu oluşturabilir²⁰⁶.

Buna karşılık, VUK'un mükerrer 257'inci maddesiyle Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye²⁰⁷ istinaden düzenleme ve tutma zorunluluğu getirilen defter ve belgelerin de bu kapsamda olup olmadığı konusunda karşıt görüşler bulunmaktadır. CANDAN'a göre, VUK'un 359'uncu maddesinin 'a' fıkrasında geçen "*vergi kanunlarına göre*" ibaresi, aynı maddenin 'b' fıkrasında geçen "*vergi kanunları uyarınca*" ibaresine göre daha dar anlamlı olduğundan, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkilere dayanılarak muhafaza ve ibrazları konusunda zorunluluk getirilen defter, belge ve kayıtları kapsayacak anlam genişliğine sahip değildir. Fakat, VUK'un "Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti" başlıklı 256'ncı maddesinde, mük. 257'nci maddeyle getirilen zorunluluklara tabi olanların da muhafaza etmek durumunda oldukları her türlü defter vs.'yi ibraz ve incelemeye arz zorunluluğuna atıfta bulunulduğundan idari düzenlemelere dayandırılan defter, kayıt ve belgeler de 359'uncu maddenin 'a' fıkrası kapsamında değerlendirilebilecektir²⁰⁸.

Aksi görüşte olan ERDEM'e göre ise, idarenin getirdiği zorunluluğa aykırı bir davranışın suç oluşturması, idarenin eliyle ceza normunun içeriğinde suç eyleminin tanımlanması anlamına gelecektir ki, bu ceza hukukunda suç ve cezalar için mümkün kılınmamıştır. Bu durum, TCK'nın 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, "*İdarenin*

²⁰⁶ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s. 349.

²⁰⁷ Bu yetkiyle, sadece idari bir kararla kanunda sayılmayan yeni bir suç konusu oluşturabildiği veya mevcut bir suç konusunun ortadan kaldırabildiğinden bahisle suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bir durum olduğu öne sürülmektedir. (Bekir Baykara, "İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2005, s.285; Yiğit, **a.g.e.**, s. 70, Tahir Erdem, Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler, **Vergi Sorunları**, S.266, Kasım 2010, s.94. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından verilen 15.10.1991 tarih ve E.1990/29-K.1991/37 sayılı kararda, "*VUK'nun mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı'nın hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı'na yetki kanunla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazete'de yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirdiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır. Suç sayılan eylem ve cezası kanunda gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez.*" denilerek VUK'un mük. 257'nci maddesindeki düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır. Karar için bkz. (Çevrimiçi) <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi: 24.04.2019.

²⁰⁸ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.350.

düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.” şeklindeki katı ifade tarzıyla açıkça belirtilmiştir. İdarenin belge düzenine ilişkin tasarrufu vergi kanunlarının verdiği izin çerçevesinde kanunda öngörülen alanın güncellenmesi olarak vergi kanunlarının uzantısı olarak yorumlansa da vergi ilişkisi açısından geçerli olan bu yorum, ceza hukuku alanına taşınamaz. O halde, VUK’un 359’uncu maddesinin kapsamını belirleyen “*vergi kanunlarına göre*” ibaresi vergi kanunlarının idareye tanıdığı yetki maddesine istinaden yapılan düzenlemeleri VUK md. 359 açısından suçun konusunun dışında tutmaktadır²⁰⁹.

Konuyla ilgili olarak biz de CANDAN’ın düşüncesine iştirak etmekle birlikte, vergi idaresine verilen yetkiye dayanılarak idari düzenlemeler aracılığıyla ilave defter ve belge tutma ve kullanma zorunluluğu getirilmesinin verginin yasallığı ilkesi ile örtüşmeyeceği, ancak, gerek 1980 yılından bu yana geçerliliğini koruyan VUK mük. md. 257’nin gerekse de bu yetki maddesine istinaden düzenlenen tebliğlerin hukuka aykırı oldukları gerekçesiyle iptal edilmeyerek mevcudiyetlerini korumaları karşısında, vergi hukukumuzda artık yerleşik hale gelmiş olan bu düzenlemelerin hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturduğunun iddia edilemeyeceğini bu nedenle de özellikle vergi hukuku konusuna giren bu gibi bazı durumlarda olayların, hukuki görünüşleri yerine ekonomik sonuçlarına göre değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Devam edecek olursak, tutulması zorunlu defterlerin yerine geçecekleri vergi kanunlarında öngörülen defterler²¹⁰ dışında, VUK’un 359/a-1 maddesi kapsamında suç oluşturan başka ortamlarda tutulan özel defterlerin ibraz edilmemesi gizleme suçu olarak nitelendirilemeyecektir²¹¹. Aynı şekilde, vergi kanunlarına göre değil, TTK uyarınca tutulan ve muhafaza edilmesi zorunlu olan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri gibi ticari defterler de gizleme suçunun konusu dışındadır²¹².

²⁰⁹ Tahir Erdem, “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, **Vergi Sorunları**, S.263, Kasım 2010, s. 61.

²¹⁰ Örnek olarak, VUK’un 212’nci maddesinde, noterlerin ve bu görevi ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defterlerinin, bu kanunda öngörülen “kazanç defteri” yerine geçeceği belirtilmiştir.

²¹¹ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.351.

²¹² Özcan, **a.g.e.**, s.102. Sarıcaoğlu, **a.g.e.**, s. 173.

Ayrıca, VUK'un 227'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, VUK veya VUK'un Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyamaması halinde, bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağından bu belgelerin ibraz edilmemesi de gizleme suçu kapsamında değildir²¹³. Bununla birlikte, varlığı basım bilgileriyle sabit olan bir belgenin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıyıp taşımadığı ancak belgenin ibraz edilmesi üzerine yapılacak inceleme ile ortaya konulabileceğinden ibraz talebini geç de olsa yerine getirmeyen yükümlü hakkında vergi idaresi tarafından suç duyurusunda bulunulması kaçınılmazdır. Konu hakkında, Yargıtay tarafından verilen bir kararda,²¹⁴ dava konusu faturaların kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadıkları yönündeki tespitin gözetilmesi gerektiğine işaret edilmiştir.

Gizleme suçunun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerin kanuni tipe uygun olmalarının diğer bir şartı, bunların vergi kanunlarına göre muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirilmiş defter, belge ve kayıtlardan olmaları gerekliliğidir. Mükellef ve vergi sorumlularına muhafaza ve ibraz mecburiyeti getirilmiş defter, belge ve kayıtlar genel olarak VUK'un 253 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş olup; VUK'un 256'ncı maddesiyle vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen hem kağıt hem de elektronik ortamdaki defter, belge ve kayıtların tümü ayırım gözetilmeksizin ibraz ödevine dahil edilmiştir²¹⁵. Ancak, gizlemenin 359'uncu maddede geçen tanımında "defter ve belgeler" terimleri kullanılırken; "kayıt" ibaresine ise yer verilmemesi, kayıtların gizleme suçunun kapsamına girip girmediği hususunu müphem hale getirmiştir.

²¹³ Serkan Ağar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yay., Ankara, 2016, s. 111.

²¹⁴ Yargıtay 19. Ceza Dairesi tarafından verilen 07.10.2015 tarih ve E:2015/1965-K:2015/5230 sayılı kararda, sahte fatura kullanma suçunda suçun maddi konusunun fatura olması, 213 sayılı Kanun'un 227/3 maddesindeki düzenlemeye göre de faturaların VUK'un 230'uncu maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesi gerekeceğinden vergi inceleme ve tekniği raporlarında 2008 takvim yılına ait faturaların varlığından söz edilmesine rağmen dosya içine konulmadığı cihetle; anılan yıla ait faturaların onaylı suretlerinin getirilip incelenmesi, faturaların mevcut olmadığına ya da *kanunda öngörülen şekil şartlarını taşımadığının* tespiti halinde bu durumun gözetilerek bir karar verilmesi gerekirken eksik kovuşturmayla yetinilerek yerel mahkeme tarafından verilen mahkumiyet kararı bozulmuştur.

²¹⁵ Ağar, **a.g.e.**, s. 116.

Esasen VUK'un 359'uncu maddesinde sözü edilen kayıttan kasıt, vergi kanunlarına göre tutulan defter ve düzenlenen belgelerdeki damga resmi kayıtları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlar, elektronik ortamdaki kayıtlar, envanter ve amortisman listeleri gibi kayıtlar olup; bunlar zaten defter ve belgelerin içeriğini oluşturmaktadır²¹⁶. VUK'un 256'ncı maddesinde geçen "ibraz mecburiyeti getirilen kayıtlar" ise, 359'uncu maddede sözü edilen kayıtları da içine alacak bir anlam genişliğine sahiptir. Bu durumda, parantez içi hükümdeki tanım "defter ve belgeler" ile sınırlandırılmış olduğundan, kanunilik ilkesi gereği, defter ve belgeler dışında kalan mikro film, mikro fiş, cd, disket vb. ortamlardaki kayıt ve materyal gizleme fiilinin konusunu teşkil etmediği için bu suç kapsamında değerlendirilmemelidir²¹⁷.

359'uncu maddenin 'a' fıkrasındaki "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen" ibaresi ile "saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan" ibaresi arasında "ve" bağlacı yer almakta olup; bu bağlaç metinde geçen "defter, belge ve kayıt" kavramlarını niteleyen sıfatları birleştirmek amacıyla kullanılmıştır. Bu nedenle, gizleme suçuna konu olacak defter, belge ve kayıtların hem vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme hem de vergi kanunlarına göre saklanma ve ibraz mecburiyeti getirilmiş olma vasıflarını birlikte taşıması gerektiği görüşündeyiz. Bu düşünce doğrultusunda, VUK'a göre saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan vesikalar arasında yer almasına rağmen, vergi kanunlarına dayanılarak düzenlenmeyen (varlığı sabit) çek, bono, poliçe, senet²¹⁸ gibi kıymetli evrakın veya kredi ve kira sözleşmesi gibi belgelerin ibraz edilmemesi halinde gizleme suçundan bahsedilmemesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, özel hukuk ya da kamu hukukunun diğer alanlarındaki hükümlere göre düzenlenmiş olan ve vergi hukuku alanında tevsik ya da

²¹⁶ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Vergi Suçları**, Adalet Yay., Ankara, 2016, s. 360,361.

²¹⁷ Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.138; Özcan, **a.g.e.**, s. 162; Kızılot, Kızılot, **a.g.e.**, s.500.

²¹⁸ Mükellefler tarafından satılan emtia veya yapılan işler nedeniyle ortaya çıkan alacak ve borçlar için düzenlenen bu belgeler, VUK'un "Vesikalar" başlıklı üçüncü kısmında mük. 241'inci maddede geçmekte olup; aynı kanunun 253 ve 256'ncı maddeleri uyarınca muhafaza ve ibraz mecburiyetine tabidir. Her ne kadar, belge düzenini sağlamak açısından bu kambyo senetlerinin ihtiva edeceği bilgileri belirleme noktasında Maliye Bakanlığı yetkili olsa da söz konusu belgeler Ticaret Kanunu uyarınca düzenlenmektedir.

ispat amacıyla kullanılan bu belgeler VUK md. 359'daki eylemlere konu olacak nitelikte değildirler²¹⁹.

Keza, VUK'un üçüncü kısmında geçtiği için saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan yeminli mali müşavir tasdik raporları da aynı çerçevede değerlendirilebilir. Zira, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar, vergi kanunu niteliğinde olmayan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanan Yönetmelik²²⁰ ile belirlenmiştir.

3.1.3.4.3.1.2. İbrarı İstenen Defter Ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları Veya Sair Suretlerle İspatlanmış Olması

Gizleme suçunun kanuni unsurlarından bir diğeri, ibraz etmek iktidarına sahip iken ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mevcut olduğunun vergi idaresince kanıtlanmasıdır²²¹. Esasen, defter tutmaya mecbur olduğu halde hiç defter tutmayan mükellefin zaten defterini gizlemiş olmasından bahsedilemez. Yine, tutulması zorunlu olmasına rağmen tutulmayan defter ve kayıtlar ile koçanlarda yer alan düzenlenmemiş belgeler gizleme suçunun konusunu oluşturmayacaktır²²².

Defter ve belgelerin varlığının ispat araçları, noter tasdik kayıtları ile ispat değeri olan diğer belgelerdir²²³. Noter tasdik kayıtları, tasdik ettirilme zorunluluğu bulunan kağıt ortamındaki defterlerin VUK'ta belirtilen dönem ve sürelerde noterler tarafından

²¹⁹ Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", s.59.

²²⁰ Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²²¹ Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 16.12.2015 tarih ve E:2015/21025-K:2015/8642 sayılı kararında, defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi ile oluşacağı, ancak dosyada bulunan vergi suçu raporunda, istenilen defterlerin tasdik bilgisine rastlanılmadığının belirtilmesi karşısında; yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden sanığın beraati yerine mahkumiyeti yönünde verilen yerel mahkeme kararı bozulmuştur. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 25.05.2019.

²²² Erman, **a.g.e.**, s. 61. Defter tutmamak, belge düzenlememek veya almamak VUK'un 352 ve 353'üncü maddeleri uyarınca idari bir kabahat olarak usulsüzlük cezasını gerektirse de suç değildir.

²²³ Çavuş, **a.g.e.**, s.121.

onaylandığını belgeleyen kayıtlardır²²⁴. Mükellefin dönem başında bir defter tasdik ettirmiş olması²²⁵, bunun var olduğunun kabulü açısından bir karine sayılmış olduğundan, inceleme sırasında defter talep edildiği anda mükellefin bunu uhdesinde bulundurduğunu ispata ihtiyaç yoktur²²⁶.

Esasen, gizlemenin tanımındaki “veya sair suretlerle” ifadesinden anlaşıldığı üzere, defter ve belgelerin varlığını ispata yarayacak araçlarda sınırlama getirilmemiştir. Önemli olan bu araçların defter, belge ve kayıtların inceleme öncesinde varlığına karine teşkil eden araçlar olmasıdır²²⁷. Bu hususta DONAY, onay zorunluluğu olan defter veya belgelerin mükellef tarafından onaylatılmamış olması halinde, bunların mevcudiyetinin başka bir şekilde ve tabii ki hukuka uygun bir biçimde kanıtlanması durumunda da ibraz zorunluluğunun doğduğuna işaret etmektedir²²⁸.

Kağıt ortamındaki defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçuna ilişkin dosyalarda ispat belgesi olarak ekseriyetle, noter ve ticaret sicil memurluğu kayıtları²²⁹ ile anlaşmalı matbaa basım formlarına yer verilmekte olup;²³⁰ yargıya intikal eden bazı uyuşmazlıklarda, öncelikle defter ve belgelerin incelemeye konu edilen dönem içinde kullanıldıklarının göstergesi olan noter tasdik kaydı ya da matbaa belge basım bilgilerinin mevcudiyetinin arandığı, böyle bir tespitin bulunmaması halinde, gizleme suçunun kanuni unsurunun oluşmadığı yönünde kararlar verildiği görülmektedir²³¹.

²²⁴ Yiğit, **a.g.e.**, s. 131.

²²⁵ 10.03.2018 tarih ve 30356 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7099 sayılı Kanun md. 2 uyarınca, 213 sayılı Kanun md. 223/3 şu şekilde değiştirilmiştir : “*Defterler anonim ve limited şirketler ile kooperatiflerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili müdürlüğünce tasdik edilir.*” Düzenlemenin eski hali “, *şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicil memuru veya noter tarafından tasdik edilir.*” şeklindeydi. Dolayısıyla, bahsi geçen ortaklıkların defterleri kuruluş aşamasında artık sadece ticaret sicil müdürlükleri tarafından tasdik edilebilecektir.

²²⁶ Erman, **a.g.e.**, s. 61.

²²⁷ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 281.

²²⁸ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yay., İstanbul, 2008, s.138.

²²⁹ Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilmektedir (TTK md. 64/3).

²³⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s.100. Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 363. Konuyla ilgili olarak bkz. Yargıtay 19.Ceza Dairesi’nin 21.10.2015 tarih ve E:2015/14556-K:2015/5982 sayılı, 25.11.2015 tarih ve E:2015/15226-K:2015/7780 sayılı kararları, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 24.04.2019.

²³¹ Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 16.12.2015 tarih ve E:2015/21369-K:2015/8607 sayılı kararında, “VUK’un 359/a-2. maddesinde düzenlenen defter ve belgeleri gizlemek suçunun konusunun “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” defter ve belgeler

Gizleme suçunun elektronik ortamdaki defter, belge ve kayıtlar üzerinden işlenmesi de mümkün olmakla birlikte, yakın zamana kadar defter ve belgelerin yalnızca kağıt ortamında var olmaları nedeniyle, gizleme suçu hakkında yapılan çalışmalarda elektronik ortamda tutulan defter ve kayıtlar ile düzenlenen belgelerle ilgili saptamalara henüz rastlanmamaktadır²³². Biz bu bölümde, gizleme suçuna konu olan elektronik ortamdaki defter ve belgelerin varlığının ispatına ilişkin tespitlerimize ana hatlarıyla yer vereceğiz.

Dönemler itibarıyla belirlenen satış hadlerini aşan gerçek ve tüzel kişiler tarafından elektronik ortamda tutulan yevmiye defteri ve büyük defter yanında, 486 seri no.lu VUK Genel Tebliği²³³ ile getirilen defter-beyan sisteminin²³⁴ uygulamaya girmesiyle işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri, bitim işleri defteri ile basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin

olduğu, aynı Kanun'un 220 ve devamı maddelerine göre defterlerin notere tasdik ettirilmelerinin gerektiği, tasdik ettirilmeyen yasal defterler usulsüzlük cezası gerektirse de ibraz edilmemesinin suç oluşturmayacağı, 05.03.2012 tarihli vergi suçu ve ekindeki vergi inceleme raporlarında ibrazı istenen 2007 takvim yıllarına ait defterlerin tasdik bilgileri ile anlaşmalı matbaalarda bastırılmış belge bilgilerinin belirtilmemesi ve istem yazısı suretinin dosyada bulunmaması karşısında, VUK'un 223. maddesi gözetilerek sanığın yetkilisi olduğu şirketin 2007 takvim yılına ait defter ve belgelerin noter tasdik bilgileri ve/veya matbaa belge basım form suretleri ve istem yazısının onaylı suretinin ilgili vergi dairesinden istenmesi, gerekirse şirketin bulunduğu yerdeki noterliklerden defterlerin tasdik edilip edilmediğinin araştırılmasının ardından defter ve belgelerin noter tasdik kaydı yada matbaa belge basım bilgilerinin tespiti halinde suçun unsurları itibarıyla oluşacağı..." vurgulanmıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 09.05.2005 tarih ve E:2004/9130-K:2005/2475 sayılı kararı ve Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 17.01.2017 tarih ve E:2016/1596-K:2017/209 sayılı kararı da aynı yöndedir. Diğer taraftan, Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 18.11.2015 tarih ve E:2015/15349-K:2015/7397 sayılı kararında "... 2004 takvim yılına ait defter ve belgeleri 24.07.2009 tarihli tebligat ile istenen sanığın Vergi Suçu Raporuna göre defter tasdik ettirdiğine dair bilgi mevcut değil ise de 04.06.2004 tarihinde 3 cilt fatura teslim aldığı ve savunmasının 213 sayılı VUK'nın 13. maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadığının anlaşılması karşısında, üzerine atılı suçun unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilerek ve mahkumiyeti yerine, CMK'nın 63. maddesi gereğince hakimlik bilgisiyle çözümü gereken hususta gereksiz bilirkişi incelenmesi de yaptırılarak, yazılı şekilde beraatine karar verilmesi..." kanuna aykırı bulunmuştur. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 24.04.2019.

²³² Açıklanan verilere göre, 2019 yıl sonu itibarıyla e-defter kullanıcı sayısı 108 bini, e-fatura kullanıcı sayısı ise 131 bini aşmıştır. Bilgi için bkz. (Çevrimiçi) <https://ebelge.gib.gov.tr/efatura/kayitlikullanici.html>, <http://edefter.gov.tr/edefterkayitlikullanici.html>, Son Erişim : 28.12.2019.

²³³ 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³⁴ Bu sistem, serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması amacıyla 01.01.2018 tarihi itibarıyla faaliyete geçirilmiştir.

kayıtların elektronik ortamda tutulabilmesine olanak sağlanmış olup; bu defterlerin açılış onaylarının noterler tarafından yapılmasına son verilmiştir.

Yevmiye defteri ve defteri kebir ile ilgili elektronik defter oluşturma sürecinin düzenlendiği 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği'ne göre, noterler tarafından yapılan tasdik işleminin yerini GİB'in onayıyla oluşturulan berat dosyası almıştır. Elektronik defterlerin aylık dönemler halinde oluşturulması gerektiği için söz konusu onay işleminin her ay tekrarlanması icap etmektedir. Hesap döneminin ilk ayının beratının alınması ise açılış onayı yerine geçmektedir. Elektronik defter tutanlar tarafından sistem üzerinden indirilen beratlar, istenildiğinde ibraz edilmek üzere ilgili olduğu elektronik defterler ile birlikte muhafaza edilebilmektedir. Beratlarla ilişkin bilgiler aynı zamanda GİB bünyesinde oluşturulmuş ve vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından da kullanılabilen GİB bilgi işletim sisteminden sorgulanabilmektedir. Bu sayede, elektronik ortamda tutulduğu halde ibraz edilmeyen yevmiye defteri ve defteri kebirin varlığı sistem kayıtlarıyla ispatlanabilmektedir.

Elektronik ortamda tutulan diğer defterlere ilişkin olarak 486 seri no.lu VUK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre; bu defterler, yevmiye defteri ve defteri kebirin aksine, muhafaza yükümlülüğü vergi idaresine ait olacak şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kontrolü altındaki bir sistemde tutulmaktadır. Defterlerin açılış onayları da yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik olarak yapılmakta ve bu onay VUK'ta öngörülen tasdik hükmünde olmaktadır. Bu bağlamda, elektronik ortamda tutulan bu defterlerin varlığının da vergi dairesi kayıtlarıyla ispatlanması kanaatimizce mümkündür.

Vergi uygulamalarında yaşanan gelişmelerin bir tezahürü olarak, fatura yanında 2018 yılı itibarıyla serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu ve irsaliyenin de elektronik ortamda düzenlenebilmesinin önü açılmıştır. Sözü edilen bu elektronik belgeler, bir yandan belgeyi düzenleyen tarafından mali mühür veya nitelikli elektronik sertifika kullanılarak onaylanırken; diğer yandan da belgenin üretildiği zamanın tespit edilebilmesi bakımından zaman damgasıyla kayıt altına

alınmaktadır²³⁵. Bu onay ve kayıt bilgileri ile düzenlenen belgelere ilişkin diğer veriler, vergi idaresi tarafından getirilen zorunluluk gereği belli aralıklarla Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bilgi işlem sistemine raporlanmaktadır. Bu durumda, elektronik defterlerde olduğu gibi elektronik ortamda düzenlenen belgelerin varlığı da vergi idaresinin uhdesinde bulunan kayıtlarla ispat edilebilecektir.

3.1.3.4.3.1.3. İbraz Etmeme Fiilinin İnceleme Sırasında Vergi İncelemesine Yetkili Kimselere Karşı İşlenmiş Olması

Gizlemenin tanımında açıkça geçen hüküm uyarınca, ibraz etmemenin suç kapsamında değerlendirilebilmesi için fiilin inceleme sırasında ve vergi incelemesine yetkili kimselere karşı işlenmiş olması gerekmektedir. Vergi inceleme süreci başlamadan veya bittikten sonra, eş anlatımla vergi inceleme süreci dışında kalan zaman dilimi içinde yapılan ibraz istemine karşılık verilmemesi gizleme fiilini oluşturmaz²³⁶.

Vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu, VUK'un 135'inci maddesinde belirtilmiş olup; burada sayılanlar dışındaki kişiler (Sayıştay denetçileri, yeminli mali müşavirler, banka yeminli murakıpları, vergi yoklama memurları gibi) tarafından yükümlünün defter, kayıt ve belgeleri istenildiğinde, bunların ibraz edilmeyip gizlenmeleri suç teşkil etmez. Ayrıca, defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişiler tarafından vergi incelemesi dışındaki bir amaçla istenilmesi halinde yükümlü tarafından ibraz talebinin karşılanmaması durumunda da gizlemeden bahsedilemez²³⁷.

²³⁵ 487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre mali mühür; 397 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığı için oluşturulan elektronik sertifika alt yapısını, nitelikli elektronik sertifika; 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 9'uncu maddesinde tanımlanan ve yalnızca gerçek kişi mükelleflerce kullanılabilen elektronik sertifikayı, zaman damgası; bir elektronik verinin üretildiği, değiştirildiği, gönderildiği, alındığı ve/veya kaydedildiği zamanın tespit edilmesi amacıyla elektronik sertifika hizmet sağlayıcısı tarafından doğrulanan kaydı ifade etmektedir.

²³⁶ Sarıcaoglu, **a.g.e.**, s. 189. Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 01.02.2001 tarih ve E:2000/6169-K:2001/674 sayılı kararında, belgelerin –vergi incelemesi için değil de- iptal edilmesi için istenilmesi sonucu bu belgelerin ibraz edilmemesi halinde suçun yasal unsurlarının oluşmadığına karar verilmiştir, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 16.04.2019.

²³⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s.100. Bir mükellef nezdinde yürütülmekte olan vergi incelemesi sırasında, mükellefin hesap ve işlemlerinin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla başka mükellefler nezdinde yapılması öngörülen ve vergi incelemesi yapılmasını gerektirmeyen tespit ve kayıt kontrolü mahiyetindeki karşıt inceleme (tespit) işlemleri de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Kaldı ki, Vergi

Buna ilaveten, incelemeye yetkili kişiler tarafından yapılan defter ve belge istemlerine müteakip ibrazın gerçekleştirilmemiş olması nedeniyle suçun oluşması için ibraz isteminin VUK'taki tebligat, süre, incelemenin yapılacağı yer gibi hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi de gereklidir²³⁸. Yükümlüye defter ve belgelerini ibraz etmesi için VUK'un 14'üncü maddesi uyarınca 15 günden az olmamak üzere idare tarafından belirlenecek münasip bir süresinin verilmesi, ibraz talebini içeren yazının VUK'taki usul ve esaslara uygun olarak doğru olarak tespit edilmiş muhatabına tebliğ edilmesi, tebligatın defter ve belgelerin muhafaza süresi içinde yapılması unsurlarından birinin eksikliği halinde ibraz etmeme fiili gizleme suçunu oluşturmayacaktır²³⁹. Nitekim, dairede inceleme yapılma şartlarının oluşmamasına rağmen, defter ve belgelerin daireye istenilmesi yönündeki tebligatların hukuki geçerliliği olmadığından bahisle gizleme suçunun kanuni unsurları itibarıyla oluşmadığına dönük çok sayıda yargı kararları mevcuttur²⁴⁰.

3.1.3.4.3.2. Maddi Unsur

Maddi unsur, kanunda suç olarak tanımlanan tipe uygun fiilin gerçekleşmesine yönelik kavramları ifade etmektedir²⁴¹. TCK'da maddi unsur kavramına; hareket, netice, suçun konusu, fail, mağdur öğeleri dahil edilmektedir. Eğer suç, neticeli suç olarak nitelendirilmekte ise hareket ve netice arasındaki illiyet (nedensellik) bağıını da bu başlık altında ele almak mümkündür²⁴². Bu unsurlar gizleme suçu bakımından

İncelemeleri ile İlgili Bilgi Taleplerinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönerge uyarınca, karşıt inceleme (tespit) taleplerine ilişkin olarak ilgililerden defter belge isteme yazısı değil, bilgi isteme yazısı ile talepte bulunmaktadır.

²³⁸ Serkan Açar, “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Gizleme (İbraz Etmeme) Suçunun Kanunilik Unsuru”, **Mali Hukuk**, C.12, S.134, Şubat 2016, s. 470; Yiğit, **a.g.e.**, s.132.

²³⁹ Hatipoğlu, Parlar, **a.g.e.**, s. 194. Çavuş, **a.g.e.**, s.110.

²⁴⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 16.12.2014 tarih ve E:2013/2038-K:2014/21827 sayılı kararında, VUK'un 139/2. maddesinde öngörülen incelemenin dairede yapılmasına imkan veren istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan şirkete defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmadığından ve bu nedenle atılı suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığından bahsedilmektedir. Ayrıca bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 30.03.2017 tarih ve E:2016/5900-K:2017/2381 sayılı kararı ile Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 03.06.2015 tarih ve E:2015/2987-K:2015/2269 sayılı, 14.05.2015 tarih ve E:2015/8821-K:2015/5594 sayılı kararları, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 18.04.2019.

²⁴¹ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yay., Ankara, 2016, s. 271.

²⁴² İzzet Özgenç, **Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi (Genel Hükümler)**, Seçkin Yay., Ankara, 2005, s. 183.

aşağıda ele alınacaktır. Ancak, suçun konusuna daha önceki başlıklarda değinilmiş olması nedeniyle burada ayrıca yer verilmeyecektir.

3.1.3.4.3.2.1. Hareket

Tipe uygun haksızlığın gerçekleşebilmesi için öncelikle, suçun kanuni tanımında belirlenmiş tarza uygun, insan iradesiyle hükmedilebilen ve düşünce veya istek aşamasında kalmamış hareket ya da hareketler gerçekleştirilmelidir. Yapılan hareket tipe uygun değilse, ceza hukuku açısından suçun esasını oluşturan bir fiilden bahsedilemeyeceğinden, artık diğer unsurlar bakımından değerlendirilme yapılmasına gerek kalmaz²⁴³.

Hareketin tipte tanımlanışına göre suçlar; hareketin şekline göre icrai-ihmali suçlar, hareketin sayısına göre tek hareketli-çok hareketli-seçimlik hareketli suçlar, hareketin önemine göre bağlı-serbest hareketli suçlar şeklinde ayrıma tabi tutmak mümkündür²⁴⁴. Ayrıca, ibraz etmeme fiilinin bazı şartlar dairesinde müteselsil olarak işlenmesi hükmolunacak cezayı da etkilemektedir. Şimdi gizleme suçunu bu açılardan inceleyelim.

3.1.3.4.3.2.1.1. İcrai-İhmali Suç Ayrımı Bakımından

Bir fiilin cezalandırılması esasen insanın dış dünyaya yansıyan icrai ya da ihmali bir davranışının bulunmasına bağlıdır. Bir şeyi yapma şeklindeki davranış icrai, yapmama şeklindeki davranış ise ihmali davranıştır²⁴⁵. Kanun koyucu tarafından yapılması yasaklanan, sahte belge düzenlemek, defter ve belgelerde tahrifat yapmak gibi, hareketlerin failin aktif davranışıyla gerçekleştirilmesi halinde icrai suçtan bahsedilirken²⁴⁶; kanunun kişiden beklediğinin yapılmamış olması, kanunun emrine itaatsizlik edilmesi ihmali suça vücut vermektedir²⁴⁷. Bu bağlamda, ibraz

²⁴³ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s. 157.

²⁴⁴ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, 3. bs. Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.175.

²⁴⁵ Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, A.Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, 4. bs., Turhan Yay., Ankara, 2009, s. 391.

²⁴⁶ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 15

²⁴⁷ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 9. bs., Beta Yay., İstanbul, 2016, s. 251.

yükümlülüğünün yerine getirilmeyerek defter ve belgelerin gizlenmesi ihmal suretiyle işlenen suç örneğini oluşturmaktadır²⁴⁸.

Bununla birlikte, fail tarafından sahte belge düzenleme gibi icrai, gizleme gibi ihmali suçun bir arada işlenmiş olması olasılığı da bulunmaktadır. Bu durumda, bu suçların birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olduğu, birinin diğerinin unsuru ya da ağırlatıcı nedeni olarak düzenlenmediğinin gözetilmesi gerekmektedir²⁴⁹.

Diğer taraftan, defter ve belgelerin eksiksiz olarak ibraz edilmesi şart olduğundan, istenilenlerden herhangi birinin ibraz edilmemesi ya da sadece bir kısmının ibraz edilmiş olması suçun oluşumunu önlemeyecektir²⁵⁰.

²⁴⁸ Bu noktada, defter-beyan sistemine tabi mükelleflerin sistem üzerinde tutulan defterlerinin ibraz usulüne ilişkin düşüncemize yer vermek istiyoruz. Şöyle ki; sisteme yönelik uygulamaların açıklandığı 486 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nin 10'uncu maddesinde, sisteme girilen kayıtları ve bu kayıtlardan hareketle oluşan defterlerin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda muhafaza edileceği ve mükelleflerin kullanımına hazır halde bulundurulacağı, kendisinden mükellefiyetine ilişkin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilen mükelleflerin, talepte bulunan birim ile ibrazı talep edilen bilgilerin mahiyetini ibraz talep yazısının bir örneği ile birlikte ibraz süresinin sonundan en geç 10 gün önce gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bildireceği, ilgili makamlar tarafından defter ve kayıtlarının ibrazı istenilen mükellefe ulaşılamaması ya da ibraz yazısının mükellefe tebliğ edilememesi hallerinde, bu durumu tevsik eden belgelerle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurulacağı belirtilmiştir. Açıklamadan anlaşıldığı üzere, ibraz yazısının mükellefe tebliğ edilememesi veya mükellefe ulaşılamaması hallerinde incelemeye yetkili kişilerce Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvuruda bulunularak defter ve kayıtlara ilişkin verilere ulaşılabilecek ve mükellef bir bakıma dolaylı olarak da olsa ibraz sorumluluğundan kurtulacaktır. Buna karşılık, ibraz yazısının mükellefe ulaştırılmasına rağmen tebliğ metninde geçen bildirim ödevinin yerine getirilmemesi halinde mükellef, gizleme suçuyla karşı karşıya kalabilecektir. Oysa, hem kontrolü hem de muhafaza yükümlülüğü vergi idaresinde olan bu sistemde, bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda dahi incelemeye yetkili olanların defter ve kayıt bilgilerine ulaşabilmeleri mümkündür. Bu itibarla, sisteme dahil olan mükelleflere gönderilecek yazının ibraz mecburiyetinden ziyade bilgilendirme ve incelemeye başlama konularını içermesi gerektiği kanaatindeyiz.

²⁴⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 06.07.2011 tarih ve E:2011/5028-K:2011/4033 sayılı kararında; sanık hakkında 11.11.2005 tarihli Vergi Dairesi Başkanlığı mütalaasıyla 16.09.2005 tarihli vergi suçu raporuna göre 2004 takvim yılında sahte fatura düzenlemek ve aynı yıla ilişkin defter ve belgeleri ibraz etmemek suçlarını işlediğinden bahisle ihbarda bulunulması üzerine Adana C. Başsavcılığı'nın 17.04.2006 tarihli iddianamesiyle, 2004 takvim yılında sahte fatura düzenlemek ile defter ve belgeleri ibraz etmemek suçlarından cezalandırılması istemiyle kamu davası açılması karşısında, yüklenen suçların birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olduğu, birinin diğerinin unsuru ya da ağırlatıcı nedeni olarak düzenlenmediği gözetilmeden tek suç sayılması gerektiğinden bahisle yazılı şekilde hüküm kurulması yasaya aykırı bulunarak yerel mahkeme kararı bozulmuştur. Ayrıca bkz. aynı dairenin 16.10.2014 tarih ve E:2012/30204-K:2014/16775 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 18.04.2019.

²⁵⁰ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yay., Ankara, 2002, s. 163; Özcan, **a.g.e.**, s. 179. Gizleme fiilinin tanımında, defter ile belgenin birbirine "ve" bağlacı ile bağlanmış olmasından hareketle, suçun ancak hem defter hem de belgelerin birlikte ibraz edilmemesi halinde

3.1.3.4.3.2.1.2. Tek Hareketli-Çok Hareketli-Seçimlik Hareketli Suç Ayrımı Bakımından

Herhangi bir suçun oluşumu için kanuni tanımda gösterilen birden fazla hareketin yapılmasını gerektiren suçlara çok hareketli suç denilmektedir. Örneğin, özel belgede sahtecilik suçunun (TCK md. 207) oluşabilmesi için failin hem sahte bir özel belge düzenlemesi hem de bu belgeyi kullanması gerekmektedir. Kanuni tanımına göre, meydana gelmesi için tek hareketin yeterli olduğu suçlar ise tek hareketli suçlardır. Kasten adam öldürmek (TCK md. 81) tek hareketli suçla örnek teşkil etmekte olup; suçun oluşumu için öldürme hareketinin yapılması yeterlidir. Tek hareketli suçlarda, yapılan hareketin çokluğu veya tekliği doğal anlamda değil hukuki anlamda anlaşılmalıdır. Örneğin, öldürme suçunun işlenmesi sırasında atılan kurşun sayısının veya vurulan bıçak darbesinin birden fazla olması halinde hareket birden fazla olsa da hukuki anlamda fiilin tek bir hareketle işlendiği kabul edilmelidir²⁵¹. Gizleme de tek hareketli suç kapsamındadır. Zira, suçun oluşumu için vergi incelemesi amacıyla istenen defter ve belgelerin belirlenen süre içinde yetkililere ibraz edilmemesi yeterlidir.

Seçimlik hareketli suçlara gelince, bunlar birbirinin alternatifi olarak gösterilen birden çok fiilin bir arada toplanması şeklinde düzenlenmişlerdir. Öğretide seçimlik hareketli suç, kanuni tipte suçun gerçekleştirilebilmesi için birden fazla hareketin gösterildiği ve suçun işlenmesi için bu hareketlerden birinin gerçekleştirilmesinin yeterli kabul edildiği suçlardır²⁵². Böylece, alternatif hareketlerin hepsinin bir arada yapılmasına gerek kalmaksızın, kanuni tanımda gösterilen seçimlik hareketlerden herhangi birinin gerçekleştirilmesiyle suç oluşmaktadır²⁵³.

VUK'un "Kaçakçılık Suçları" başlıklı 359'uncu maddesinin a-2 bendinde, "*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla*

oluşacağı görüşü için bkz. Burçin Bozdoğanoglu, "Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar", **Vergi Sorunları**, S.330, Mart 2016, s. 133-135.

²⁵¹ Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 256.

²⁵² Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 428; Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, 5. bs., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 201; Bahri Öztürk, M.Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 9.bs., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 128.

²⁵³ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 159; Özgenç, **Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, s. 177,178.

yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” denilmektedir. Bu bentte sayılan hareketlerden herhangi birinin yapılması kaçakçılık suçunun oluşması için yeterli olmakla birlikte, ŞENYÜZ’e göre bu alternatif hareketlerden hangisi olursa olsun, birden fazlasının yapılmış olması halinde hukuki manada ortada tek bir fiil bulunmaktadır ve faile tek ceza verilmelidir²⁵⁴. KOCA ve ÜZÜLMEZ’e göre, bir suçu oluşturan hareketlerin seçimlik hareket mi olduğu, yoksa bağımsız suçları mı oluşturduğu, bu hareketlerin hepsinin konusunun aynı olup olmadığına bakılarak belirlenmektedir. Eğer kanuni tarifte yer alan hareketlerin her birinin konusu aynı ise seçimlik hareketli suç, farklı ise ayrı ayrı suçlar söz konusudur²⁵⁵. Bu bağlamda, VUK md. 359’da ifade edilen sahtecilik suçları, gizleme suçu ve çifte defter tutma suçunun farklı konulara sahip oldukları rahatlıkla söylenebilir²⁵⁶. Yargıtay kararlarında ise, aynı gayeye hizmet eden suç tipleri bile bağımsız suç olarak nitelendirilmekte olup; aynı bentte sayılan örneğin sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin farklı iki suç olarak kabul edildiği görülmektedir²⁵⁷.

3.1.3.4.3.2.1.3. Serbest-Bağlı Hareketli Suç Ayırımı Bakımından

Bir suçun kanuni tanımında o suçu oluşturan hareketin şekli, yani nasıl bir hareketle işlenebileceği hususunda bir özelleştirme yapılmamışsa serbest hareketli suçtan bahsedilmektedir. Örneğin, kamu görevinin kötüye kullanılması suçunda (TCK md. 257) suçu oluşturan hareket somutlaştırılmamıştır. Kamu görevlisinin görevinin gereklerine aykırılık teşkil eden kasti her hareketi suçun maddi unsurunun oluşması bakımından yeterlidir. Bağlı hareketli suçlarda ise, suçun kanuni tanımında hangi tarz hareketlerle işlenebileceği belirtilmekte ve suçu oluşturan hareketler somutlaştırılmaktadır. Örneğin, yağma suçunun tarifinde (TCK md. 148) cebir veya

²⁵⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 17. M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 303. Tahir Erdem, “Yeni Ceza Yasası Sonrasında Kaçakçılık Suç ve Cezaları”, **Vergi Sorunları**, S.205, Ekim 2005, s.103.

²⁵⁵ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 159,160.

²⁵⁶ Kaneti, Ekmekci vd., **a.g.e.**, s. 383.

²⁵⁷ Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 04.04.2018 tarih ve E:2017/13918-K:2018/3082 sayılı, 03.10.2017 tarih ve E:2017/11255-K:2017/6252 sayılı kararı ile Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 20.05.2015 tarih ve E:2015/1454-K:2015/1590 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 18.04.2019.

tehditle bir malın alınmasından bahsedilmektedir. O halde cebir veya tehdit dışındaki bir hareketle (örneğin hile ile) malın alınması halinde yağma suçu oluşmayacaktır²⁵⁸. Bu doğrultuda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin suç teşkil etmesi -ibrazın inceleme sırasında ve incelemeye yetkili kişilere yapılması gibi- bazı şartların varlığına dayandırılmış olduğu için gizleme suçunun da bağlı hareketli bir suç olduğu açıktır.

3.1.3.4.3.2.2. Netice

Klasik suç teorisinde netice, hareket ve nedensellik bağı ile birlikte suçun maddi unsurları arasında yer almaktadır. Bu teoriye göre, suçun kanuni tanımında neticeye yer verilmese bile, her suçta mutlaka bir netice vardır²⁵⁹. Günümüz ceza hukuku anlayışında ise; netice, ancak, suçun kanuni tanımında varsa bir unsur olarak dikkate alınmaktadır. Bunun sonucu olarak klasik suç teorisinde geçerli olan “neticesiz suç yoktur” anlayışı terkedilmiş; neticenin ifade ettiği haksızlık üzerine kurulu suç teorisi yerine, hareketin ifade ettiği haksızlığa dayalı bir suç teorisi geliştirilmiştir²⁶⁰. Aşağıda gizleme suçuna ilişkin olarak netice unsuru bakımından değerlendirmelere yer verilmiştir.

3.1.3.4.3.2.2.1. Sırf Hareket Suçu - Neticeli Suç Ayrımı Bakımından

Bazı suçların kanuni tarifinde, o suçun tamamlanabilmesi için hareketin meydana gelmesinden sonra hareketin konusu üzerinde bir neticenin gerçekleşmesi de aranmaktadır. Neticeli veya maddi suç denilen bu suçlarda, gerçekleştirilen hareketin dış dünyada meydana getirdiği her değişiklik değil, sadece suçun kanuni tarifinde unsur olarak yer alan değişiklik esas alınmaktadır. Başka bir ifadeyle, eğer bir suçun kanuni tarifinde unsur olarak neticeye yer verilmişse, suçun tamamlanabilmesi için bu netice gerçekleşmelidir. Örneğin, bir kişiyi öldürmek için ateş edilmiş olması, suçun tamamlanması için yeterli olmayıp mağdurun bu ateş sonucunda ölmesi gerekir. Şekli

²⁵⁸ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler*, s. 176; Artuk, Gökçen, Yenidünya, *a.g.e.*, s. 269.

²⁵⁹ Dönmezer, Erman, *a.g.e.*, s. 518; Centel, Zafer, Çakmut, *a.g.e.*, s. 258; Hakeri, *a.g.e.*, s.141,142.

²⁶⁰ Özgenç, *Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler*, s. 179; Artuk, Gökçen, Yenidünya, *a.g.e.*, s. 274.

suç olarak da denilen sırf hareket suçu ise kısaca, tamamlanması için neticenin aranmadığı, sadece hareketin yapılmasının yeterli olduğu suç olarak tarif edilebilir²⁶¹.

Gizleme suçunu düzenleyen kanun hükmüne göre ibraz etmeme fiili, beraberinde herhangi bir neticenin gerçekleşmesi şartı aranmaksızın suç teşkil ettiğinden yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde gizleme suçu sırf hareket suçu olarak karşımıza çıkmaktadır. Suçun tanımında zarar veya zarar ihtimali şeklinde bir tehlikeye yer verilmeyip, varsayımsal bir tehlike netice olarak kabul edildiğinden neticenin harekete bitişik şekilde ortaya çıktığı kabul edilmektedir²⁶². Bu bakımdan gizleme suçu teşebbüse elverişli değildir²⁶³. Ayrıca, suçun tanımında somut bir netice tanımlanmadığı için fiilin yapılması ile suç tamamlandığından, bu suçlarda hareket ile netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisini ifade eden illiyet (nedensellik) bağı aranmamaktadır. Zira, illiyet bağı neticeli suçlarda bulunması gereken bir olgudur²⁶⁴.

3.1.3.4.3.2.2.2. Zarar Suçu-Tehlike Suçu Ayrımı Bakımından

Bir suçun işlenmesiyle hareketin konusu ya zarara uğratılır ya da tehlikeye maruz bırakılır. Suçun konusu üzerindeki etkinin yoğunluk derecesine göre suçları tehlike suçları ve zarar suçları şeklinde ikiye ayırmak mümkündür. Tehlike suçlarında, korunmak istenen hukuki değerın zarara uğrama tehlikesinin ortaya çıkması yeterli iken; zarar suçlarında, hareketin yöneldiğı hukuki değer gerçek anlamda (sadece parasal kayıplarla sınırlı olmayan) zarara uğramaktadır²⁶⁵. Kanun koyucu bazı hukuki değerleri daha etkin bir şekilde koruyabilmek bakımından, bunları ihlal eden davranış dolayısıyla failin cezalandırılabilmesi için, tehlike suçları vasıtasıyla hareketin suçun konusu üzerinde zarar tehlikesi yaratabilme imkanının varlığını suç tipinin işlenmiş sayılması için yeterli görmüştür²⁶⁶.

1999 yılına kadar kaçakçılık suçunun oluşumunda kaçakçılık fiillerinin vergi kaybına yol açması şartı arandığından ibraz etmeme fiiliyle vergi kaybına sebebiyet

²⁶¹ Özgenç, a.e., s. 180; Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.e., s. 275.

²⁶² Hamide Zafer, **Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, 5. bs., Beta Yay., İstanbul, 2015, s. 197.

²⁶³ Ağıar, a.g.e., s. 295.

²⁶⁴ Koca, Üzülmöz, a.g.e., s. 165.

²⁶⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 21.

²⁶⁶ Artuk, Gökçen, Yenidünya, a.g.e., s.306. Hakeri, a.g.e., s.90.

verildiğinin kabulü zorunluluk olarak addedilmekte idi. Ancak, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda vergi kaybının suçun unsuru olmaktan çıkarılmasıyla gizleme suçu artık bir zarar suçu olmaktan çıkıp tehlike suçu sınıfına girmiştir. Esasen ibraz etmeme fiilinin aynı zamanda VUK md. 30/3 uyarınca re'sen tarhiyat nedeni olmasına bağlı olarak, ilgili dönem kurumlar vergisi ve KDV beyanlarının yeniden hesaplanması suretiyle vergi ve ceza tarhiyatı yapılabilenekte ise de, Yargıtay'ın istikrar kazanmış içtihadına göre, bu tarhiyat eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmamaktadır²⁶⁷.

3.1.3.4.3.3. Manevi Unsur

Bir kimsenin cezalandırılabilmesi için fiilen bilinçli olarak gerçekleştirilen eylem dışında, fiili gerçekleştiren kişi ile gerçekleştirdiği eylem arasında manevi bir bağın da olması gerekmektedir. Eylemin onu işleyen kişiye isnat edilebilmesi ve kişinin hem ahlakî hem de hukukî açıdan kınanabilmesi, eylemin kasten veya taksirle²⁶⁸ işlenmiş olmasıyla ilgilidir²⁶⁹.

Kast, failin kanunun yasakladığı neticenin ortaya çıkacağını bilerek ve isteyerek hareket etme iradesidir (TCK md. 21). Kastın gerekliliği TCK md. 21'de, “*Suçun*

²⁶⁷ Bu konuda, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin “... defter ve belgelerini vergi incelemesine esas olmak üzere vaki istem üzerine merciine teslim etmediğinden bahisle eylemine uyan 213 sayılı VUK md. 359/a-2 uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açılan sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında somut bir zarara yer verilmediği, ancak defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinden dolayı, geçmiş dönemlere ilişkin gelir vergisi ile katma değer vergisi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği, bir başka ifade ile tarh edilen bu vergi ve cezaların eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmadıkları anlaşılmaktadır.” şeklinde müstekar hale gelmiş kararları mevcuttur. Bkz. aynı dairenin 12.06.2012 tarih ve E: 2010/10496 - K:2012/11400 sayılı, 06.07.2011 tarih ve E:2011/5028 - K:2011/4033 sayılı, 19.10.2011 tarih ve E:2011/9958 K:2011/20908 sayılı kararları, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 30.04.2019.

²⁶⁸ Kural olarak kast, istisnai olarak da taksir manevi unsurun temel iki şeklini oluşturmaktadır. TCK md. 22'de taksir, “*Dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre, kanunda açıkça ve ayrıca belirtilmedikçe taksirli hareketler cezalandırılmaz. Kast ve taksir, zorunlu olarak, bir kişiye karşı işlenen fiilde birlikte bulunamaz. Yani aynı hareketle, aynı suç tipi bakımından ve aynı konu veya mağdurla ilgili olarak, aynı anda kasten ve taksirle hareket edilemez. Vergi suçlarına ilişkin fiillerin taksirle işlenebildiği konusunda kanunda açık bir belirleme yapılmadığından vergi suçlarına ilişkin fiiller ancak kasıtlı işlendiklerinde cezalandırılacaklardır. Eş anlatımla, taksirle vergi suçu işlenmesi mümkün değildir. Şenyüz, **a.g.e.**, s. 424.

²⁶⁹ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 176. Hakeri, **a.g.e.**, s. 203.

oluşması kastın varlığına bağlıdır.” şeklinde ifade edilmiştir. Bu şekilde kanun koyucu, suçları düzenlediği her özel maddede kasttan ayrıca söz etmek yerine, genel bir hüküm öngörmüş ve böylece suçların ancak kastla işlenebileceğini hükme bağlamıştır²⁷⁰.

Suçun oluşumunun kastın varlığına bağlı olması kuralının bir gereği olarak, VUK md. 359’da “kast” ibaresine yer verilme de vergi kaçakçılığı suçlarının ancak kasten işlenebileceğini kabul etmek gerekmektedir²⁷¹. Kaldı ki, defter ve belgelerin ibrazı yazıyla istenilmekte, bu yazıda yerine getirilmesi istenilen ödev, buna ilişkin süre ve ödevin yerine getirilmemesinde uygulanacak yaptırım açıkça belirtilmektedir²⁷². Bu kapsamda, vergi incelemesi için istenen defter ve belgeleri ibraz etmeyen failde, gizleme bilinç ve iradesinin bulunduğunu kabul etmek gerekecektir²⁷³. Esasında, tehlike suçları arasında yer alan gizlemede vergi idaresinin kastın varlığını tespit için bir çaba harcanması da gerekmez. Çünkü, olayda kasten hareket etmediğini öne süren failin, bu iddiasını ispat etmesi kolay değildir²⁷⁴. Bununla birlikte, kanunu bilmemekten veya yanlış yorumlamaktan kaynaklanan ve gizleme fiilinin bir kaçakçılık suçu olduğunun bilinmemesi sonucunu doğuran hallerde, ceza kanunlarını bilmemenin mazeret sayılmayacağı kuralı (TCK md. 4), vergi kaçakçılığı suçları için de geçerlidir²⁷⁵.

Diğer taraftan, defter ve belgelerini vuku bulan bir mücbir sebep dolayısıyla ibraz edemeyen mükellef veya vergi sorumlusunun, bu durumunu zayi belgesi gibi kanaat verici bir vesikaya veya idari bir düzenlemeye dayandırması halinde suçun manevi unsurunu oluşturan kast gerçekleşmediğinden failin ceza sorumluluğunun doğmaması gerekir²⁷⁶. Mücbir sebeplerin defter ve belgelerin ibrazına etkisi,

²⁷⁰ Zafer, **a.g.e.**, s. 235.

²⁷¹ Donay, **a.g.e.**, s. 99; İ. Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı**, Mali Akademi Yay., Ankara, 2013, s. 120.

²⁷² Gülhan, “Defter ve/veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”, s. 79.

²⁷³ Açar, **a.g.e.**, s. 289.

²⁷⁴ Bayar, **a.g.e.**, s. 172.

²⁷⁵ Erman, **a.g.e.**, 14. Ceza kanunları bir kez usulüne uygun olarak yayınlanıp ilan edildiğinde, bunları herkesin bildiğini varsaymak bir gerekliliktir. Yoksa her olayda, hem suçlunun fiilinin hem de suçlunun kanunu bildiğinin kanıtlanması gerekirdi. Bu ise, çoğu zaman imkansızdır. Bu nedenle, herkesin kanunu bildiğinin kabulü sosyal bir zorunluluktur. Bkz. Mutluer, **a.g.e.**, s. 313-315.

²⁷⁶ Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 29.12.2015 tarih ve E:2015/22116-K:2015/9536 sayılı kararında, “Defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve

çalışmanın ikinci bölümünde ele alındığında bu kısımda yeniden detaylandırılmamıştır.

Bazı suç tiplerinde kast dışında, kastı hazırlayan bir düşünce olarak kasttan önce gelen ve ilgili suç tipinde açıkça düzenlenen özel bir maksat veya özel bir saikten bahsedilir. Bazen suçun basit şekli bazen nitelikli şekli bakımından bir unsur olarak kabul edilen bu amaç, “özel kast” olarak kabul edilmektedir²⁷⁷. Bu noktada belirtelim ki, özel kast gizleme suçunun varlığı için aranan bir unsur değildir. Zira, gizlemenin tanımında özel kastın varlığına dair bir ifade yer almadığı gibi ibraz etmeme fiilinin hangi amaçla işlendiğinin de bir önemi yoktur. Ayrıca, gizleme suçu bir sırf hareket suçu olduğundan, yani suçun oluşumunda bilinip istenecek somut bir neticenin varlığı aranılmadığından kastın sadece ibraz etmeme hareketini kapsaması suçun tamamlanması açısından yeterlidir²⁷⁸.

saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine esas olmak üzere yetkili kimselerce usulüne uygun yapılan tebligata rağmen yasal süresinde ibraz edilmemesi ile oluşacağı, sanık hakkında düzenlenen 05.07.2012 tarihli vergi suçu raporunda, sanığa yapılan 04.04.2012 günlü tebligat ile 2007 takvim yılına ait defter ve belgelerini ibraz etmesinin istenildiğinin belirtilmesi, sanığın ise savunmasında, 2010 yılında meydana gelen sel felaketinde işyerinin tamamen su altında kalması nedeniyle tüm defter ve belgelerinin zayi olduğunu savunarak olaya ilişkin fotoğraflar, itfaiye tutanağı ile Asliye Hukuk Mahkemesi'ne açtığı tespit davasında alınan bilirkişi raporunu sunması ve gerek tutanak gerekse bilirkişi raporundan sanığın 2000-2010 yılları arası tüm defter ve belgelerinin zayi olduğunun anlaşılmış olması karşısında, bu durumun 213 sayılı Kanunun 13. maddesi kapsamında mücbir sebep niteliğinde olup yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden, beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine hükmolunması” yasaya aykırı bulunmuştur. Aynı doğrultudaki kararlar için bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 19.11.2018 tarih ve E:2016/4021-K:2018/9193 sayılı, 01.03.2018 tarih ve E:2017/853-K:2018/1873 sayılı kararları, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 30.04.2019.

²⁷⁷ Koca, Üzülmüş, **a.g.e.**, s.178, 179. Özel kasta verilen en tipik örnek, hırsızlık suçudur (TCK md.141). Hırsızlık suçunun oluşabilmesi için bu fiilin “bir yarar sağlamak maksadıyla” işlenmesi gerektiğinden bu suçta özel kast aranır.

²⁷⁸ Açar, **a.g.e.**, s. 289,290. Anayasa Mahkemesi'nde görülmüş olan bir davaya ilişkin olarak verilen 31.01.2007 tarih ve E:2004/31-K:2007/11 sayılı kararda üye Osman Alifeyyaz Paksüt'e ait karşı oy gerekçesinde, defter ve belge ibraz etmeme fiilinin özel kastla işlenemeyeceğini şu şekilde ifade edilmektedir: “Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi, VUK md. 359'da belirtilen ve suçu oluşturan diğer eylemlerden farklıdır. Anılan maddede sayılan diğer tüm hallerde (defter ve belgelerin yok edilmesi dahil) suç, icrai davranışlarla gerçekleştirilmektedir. Bu davranışlar yanıltma ve gerçeğe aykırı kayıt veya belgeler oluşturma kastı ile yani özel kastla gerçekleştirilebilir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi ile pratikte aynı sonucu doğuran, 359. maddenin (b) fıkrasının (1) numaralı bendinde düzenlenmiş olan “defter, kayıt ve belgeleri yok etme” eylemi de, birtakım icrai davranışlar gerektirmektedir. Uygulamada yaygın şekilde başvuru, işyerine hırsız girmiş, su basmış veya yangın çıkmış süsü verilerek defter veya belgelerin yok edilmesi, özel kast ile işlenen suçlardır. Buna karşılık, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, aynı maddede düzenlenen ve yukarı haddi üç yıl olan hapis cezasıyla cezalandırılan diğer hileli ve yanıltıcı eylemlerin ihmali davranışlarla gerçekleştirilen bir

3.1.3.4.4. Gizleme Fiilinin Zincirleme Suç Oluşturup Oluşturamayacağı Bakımından Değerlendirilmesi

TCK md. 43'e göre zincirleme (müteselsil) suç, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesidir. Bu tanımlamadan hareketle zincirleme suçun şartları, birden çok fiilin bulunması, fiillerin her birinin farklı zamanlarda işlenmek kaydıyla aynı suçu oluşturması, aynı suçun birden çok defa aynı kişiye karşı işlenmesi²⁷⁹ ve işlenen fiillerin suç işleme kararının icrası kapsamında gerçekleştirilmesi şeklinde sayılabilir²⁸⁰.

Aslında zincirleme suç halinde ortada birden çok fiil ve birden çok suç bulunmaktadır²⁸¹. Nitekim, madde metninde de zincirleme suçun bir suç sayılmasından değil, bir cezaya hükmedilmesinden bahsedilmektedir. Faile bu suçların hepsinden değil, sadece bir tanesinden ceza verilmekte²⁸² ve fakat ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılarak uygulanmaktadır.

Kanunda geçen “aynı suç işleme kararı” ifadesi, kastı içine alan ve hatta ondan önce gelen bir iradeyle²⁸³ aynı suçu müteaddit defa işlemek hususunda önceden kurulan bir plan veya niyet²⁸⁴ olarak anlamlandırılabilir. Suç işleme iradeleri arasına,

çeşidi olmayıp; genel kastla işlenmesi ve yarattığı tehlikenin (vergi incelemesinin uzaması, vergi kaybı olasılığı) büyüklüğü açısından farklılık gösteren bir eylemdir.” (18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı RG).

²⁷⁹ Zincirleme suça ilişkin düzenlemede aynı suçun bir kişiye karşı değişik zamanlarda işlenmesinden bahsedilmesi, toplumu oluşturan herkesin mağdur olduğu suç tiplerinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı noktasında tereddüt olduğu için 43'üncü maddeye “*Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.*” şeklinde hüküm eklenmiştir. Bu durumda, topluma, millete, devlete karşı işlenen suçlar için de zincirleme suç kuralı uygulanacaktır. Bkz. Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s.463.

²⁸⁰ Koca, Üzülmöz, **a.g.e.**, s. 458,459.

²⁸¹ Zincirleme suçun, cezaların şiddetini azaltmak ve üçüncü bir hırsızlık suçunu işleyen kimsenin ölüm cezasına mahkum olacağına dair kanun hükmünün uygulanmamasını sağlamak amacıyla, Orta Çağ hukukçuları tarafından ileri sürülen ve daha sonra doktrin ve mevzuata geçmiş olan bir müessese olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Türkan Yalçın Sancar, **Müteselsil Suç**, Seçkin Yayınları, Ankara, 1995, s. 40. BAYRAKLI'ya göre ise, nasıl zincir birden çok halkanın yan yana gelmesiyle oluşuyorsa, zincirleme suç da birden çok suç halkalarının bir araya gelmesiyle oluşan birleşme türüdür. Bunları “bir suç işleme kararı” bir araya getirmektedir. Zincirleme suç kavramı, bu halkaları ayrı ayrı suç mu sayalım veya bir suç olarak mı görelim cümlesine aranan cevaptan doğmuştur. Eğer bir suç kabul edilecekse birden fazla suç fiilini nasıl anlamlandıralım; her bir halkaya ayrı cezalar verirse ceza toplamı ömür boyu cezaya mı dönüşür sorularına cevap aranmaya çalışılmıştır. Bkz. H.Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.30, Nisan 2017, s. 5,6.

²⁸² Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 682.

²⁸³ Kayıhan İçel, **Suçların İçtimai**, İstanbul Üni. Yay., İstanbul, 1972, s. 136.

²⁸⁴ Dönmezer, Erman, **a.g.e.**, s. 387.

failin planını esaslı şekilde değiştirmeye sevk eden nedenlerin girmesi halinde suç işleme kararındaki birlik kesilebilir. Örneğin, işlediği ilk suça ilişkin olarak fail hakkında iddianame düzenlenmesi veya mahkumiyet kararı verilmesinin ardından aynı suçun tekrar işlenmesi durumunda son işlenen suç ayrı bir suç olarak kabul edilerek zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması mümkündür. Ancak bu değerlendirme her olayda ayrı ayrı ve diğer şartlar da dikkate alınarak yapılmalıdır²⁸⁵.

Suç teşkil eden fiillerin değişik zamanlarda işlenmesini, bir suç tüm unsurlarıyla gerçekleştirildikten sonra diğer suçun kayda değer bir zaman farkı olmadan icra edilmesi olarak anlamak gerekir²⁸⁶. Esasen işlenen suçların arasında kısa zaman aralıklarının olması, suç işleme kararında birlik olduğuna; uzun zaman aralıklarının olması ise, suç işleme kararında birlik olmadığına karine teşkil edebilecektir. Yine de suçlar arasında çok uzun veya az zaman aralığının var olması bu suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlendiğini ya da işlenmediğini göstermeyecektir²⁸⁷.

Kayda değer bir zaman aralığı, yargıçlar tarafından her suça göre farklı farklı tayin edilebilir²⁸⁸. Örneğin, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun bir kararında²⁸⁹, *katma değer vergisi indirimlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma eylemleri için sadece bir hesap dönemi veya takvim yılının teselsül eden suç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği* yönünde hüküm tesis edilmiş olup; kararın içeriğinde, VUK md. 174'te vergi uygulaması bakımından mükelleflerin defter ve kayıt tutup kapatmalarına ilişkin olarak 'hesap dönemi' kavramına yer verildiği, hesap döneminin bir takvim yılı olarak tanımlandığı ve kural olarak hesap döneminin 1 Ocak- 31 Aralık arası bir dönemi ifade ettiğine atıfta bulunulmuştur. Bu kararı dayanak olarak verilen bir Yargıtay Ceza Dairesi kararında²⁹⁰ ise, *ancak aynı takvim yılı içindeki farklı tarh dönemlerinde birden çok sahte fatura kullanılması durumunda*

²⁸⁵ Özcan, **a.g.e.**, s. 263.

²⁸⁶ Koca, Üzülmez, **a.g.e.**, s. 462.

²⁸⁷ Türkan Yalçın Sancar, "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Zincirleme Suç", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.70, 2007, s. 255.

²⁸⁸ Bayraklı, **a.g.m.**, s. 6.

²⁸⁹ Bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 05.03.2002 tarih ve E:2002/11-28 - K:2002/179 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 30.04.2019.

²⁹⁰ Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 20.05.2014 tarih ve E:2012/25524 - K:2014/9675 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 30.04.2019.

*zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ve her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiğinden bahsedilmiştir*²⁹¹.

Kanaatimizce gizleme suçu için zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi bakımından gerekli şartların oluşması pek mümkün gözükmemektedir. Esasen muhafaza ve ibraz müddeti içerisinde incelenmek maksadıyla defter ve belgeleri değişik zamanlarda kendisinden yazı ile istenilmesine rağmen, mücbir sebep hallerine bağlı mazeretler dışında, ibraz görevinin yerine getirilmemesi, failin vergi denetiminden kaçmak, işlenen bir kaçakçılık suçunun ortaya çıkmasını önlemek gibi niyetlerle aynı suçu işleme kararını önceden planlamış olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Buna karşılık, yukarıdaki yargı kararlarında sahte belge kullanma suçu için ifade edilen *aynı fiilin bir hesap döneminde tekrarlanması* şartının gizleme suçu için de geçerli olduğunun kabul edilmesi halinde, gizleme suçu bakımından zincirleme suç hükümlerini gündeme getirmek güçleşecektir²⁹². Şöyle ki; gizleme suçu, sahte belge kullanma gibi aktif bir davranış şeklinde değil, yasal olarak getirilmiş bir mecburiyete itaatsizlik şeklinde ortaya çıkan, yani ihmalî olarak işlenebilecek bir suçtur. Sahte belge kullanma fiilinin her aylık tarh döneminde mükellefin iradesine bağlı olarak

²⁹¹ Bu konuda aksi görüşte olan ŞEN, Yargıtay'ın zincirleme suçun farklı hesap dönemi ve takvim yıllarını kapsayacak şekilde gerçekleşmesinin mümkün olmayacağı yönündeki yaklaşımına, birden fazla aynı vergi suçunu işleyen failde, farklı hesap dönemi ve takvim yıllarını kapsasa bile bir suç işleme kararının varlığının bulunabileceği gerekçesiyle katılmamaktadır. Buna göre, Yargıtay kararları benimsendiğinde fail, eski hesap dönemi ve takvim yılının son ayında işlediği bir vergi suçunu takip eden hesap dönemi ve takvim yılının ilk ayında işlediğinde, her bir eylemden ayrı ayrı cezalandırılacaktır. Takip eden aylar aynı hesap dönemi ve takvim yılının kapsamına girdiğinde ise faile, ihlal kaç kez olursa olsun "aynı suç işleme kararı" kıstasının varlığından hareketle artırılmış bir ceza verilecektir. Bunun kabulü ve "aynı suç işleme kararı" kavramını bir hesap dönemi ve takvim yılı ile sınırlandırılan düşüncenin "zincirleme suç" kavramına uygunluğu savunulamaz. Bkz. Ersan Şen, "Vergi Suçlarında Zincirleme Suç Kavramı", (Çevrimiçi) <http://www.hukukihaber.net/vergi-suclarinda-zincirleme-suc-kavrami-makale,3629.html>, Son Erişim : 24.05.2019.

²⁹² Burada, zincirleme suç müessesesinin mağdurun hukukundan ziyade failin menfaatine hizmet etmek amacıyla mevzuata girmiş olduğu hakikati çerçevesinde, gizleme suçunun bir hesap dönemi içinde değil de tarh zamanaşımı müddeti içinde yinelenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği yorumunun da yapılabileceği görüşündeyiz. Çünkü, gizleme, sahte belge kullanma gibi aktif bir davranış şeklinde değil, yasal olarak getirilmiş bir mecburiyete itaatsizlik şeklinde ortaya çıkan, yani ihmalî olarak işlenebilecek bir suçtur. Sahte belge kullanma fiilinin her aylık tarh döneminde mükellefin iradesine bağlı olarak gerçekleşebilme sıklığı karşısında, ibraz etmeme fiili vergi incelemesi maksadıyla defter ve belgelerin istenilmesine bağlı olup; inceleme yapılması veya yapılacaksa ne zaman yapılacağı mükellefin iradesine bağlı değildir. Dolayısıyla, ibraz etmeme eyleminin teselsül halinde işlenmesi pek mümkün değildir.

gerçekleşebilme sıklığı karşısında, ibraz etmeme fiili vergi incelemesi maksadıyla defter ve belgelerin istenilmesine bağlı olup; inceleme yapılması veya yapılacaksa ne zaman yapılacağı mükellefin iradesine bağlı değildir. Dolayısıyla, ibraz etmeme eyleminin teselsül halinde işlenmesi zordur.

Diğer taraftan, ülkemizde vergi incelemeleri rutin aralıklarla yapılmamakla birlikte, yapılan incelemeler genellikle geçmiş dönemlere ilişkin olarak birkaç dönemi kapsayacak şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu itibarla, incelemeye yetkili kişiler tarafından mükellef veya vergi sorumlusuna gönderilen tek bir yazıda birden fazla döneme ilişkin defter ve belgelerin istenilmesi yoluna gidilmektedir²⁹³. Bu yolla istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinde tek suçun varlığının kabulü gerekir²⁹⁴. Bu açıdan gizleme suçunun zincirleme biçimde işlenmiş örneğine rastlanmamaktadır²⁹⁵.

Bazı mükellefler tarafından farklı kaynaklardan temin edilmiş sahte faturalar nedeniyle, aynı defter ve belgelerin aynı hesap döneminin değişik zamanlarında incelenmek üzere birden çok defa ibraz edilmesinin istenilmesi nadir de olsa uygulamada karşılaşılan bir durumdur. Bu istemlerin mükellefler tarafından yerine getirilmemesi halinde de zincirleme suç hükümlerine başvurulamayacaktır. Çünkü, zincirleme suçtan bahsedilebilmesi için işlenen birden çok fiilin her birinin başlı başına yani birbirinden bağımsız olarak suç oluşturması gerekmektedir. Yoksa, aynı suçu meydana getiren hareketlerin tekrarlanması başka bir deyimle hareketlerin hukuki anlamda birlik arz etmesi durumunda zincirleme suç oluşmaz²⁹⁶. Bu nedenle, kanaatimizce aynı yıla ait defter ve belgelerin aynı hesap döneminde müteaddit defa

²⁹³ Aynı mükellefe ait farklı dönemlere ilişkin defter ve belgelerin tek yazıyla istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi halinde gizleme suçunun tek hareketle işlendiği başka bir ifadeyle tek gizleme suçunun oluştuğu kabul edilmelidir. Yiğit, **a.g.e.**, s.130.

²⁹⁴ Hatipoğlu Parlar, **a.g.e.**, s.205. Bayar, **a.g.e.**, 129. Konuyla ilgili olarak Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 25.02.2014 tarih ve E:2013/13621-K:2014/3343 sayılı kararında, aynı mükellefiyete ait farklı yıllara ilişkin defter ve belgelerin aynı yazı ile istenilmesinin tek bir suçu oluşturacağına değinilmiştir.

²⁹⁵ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 380.

²⁹⁶ Örneğin, bir failin mağduru on bıçak darbesi veya on kurşunla öldürmesi halinde, her kurşun veya her bıçak darbesi başlı başına bir suç meydana getirmeyip, tek bir kasten öldürme suçunun icra hareketlerini oluşturur. Bkz. İçel, **a.g.e.**, s. 111.

ibraz edilmemesi durumunda ortada bir suç olduğu için faile tek ceza verilir ve fakat suç zincirleme biçimde işlendiği gerekçe gösterilerek ceza artırımına gidilemez.

Gelinen noktada, zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi bize göre ancak, aynı inceleme elemanı²⁹⁷ tarafından aynı hesap döneminde farklı yıllara ilişkin defter ve belgelerin farklı yazılarla istenmesine rağmen ibraz edilmemesi ve birbirinden bağımsız fiillerin aynı mütalaa ile ilgili makama bildirilmesi durumunda mümkün olabilecektir. Ceza yargısında ender rastlanabilen böyle durumlarda, mahkemenin vergi idaresi ile yazışma yaparak defter ve belgelerin birbirini izleyen tarihli veya kısa aralıklarla gönderilen yazılarla istenilmesinin nedenlerini araştırdığı, eğer tüm yazıların bir defada ibrazının talep edilmesi mümkün ise tek bir suçun oluştuğuna karar verdiği görülmektedir²⁹⁸. Zira, idare davranışının keyfi olup olmaması sanığın alacağı cezanın artmasında rol oynamaktadır.

Her ne kadar gizleme suçunun aynı hesap dönemi içinde tekrarlanması yıllık dönemler halinde kağıt ortamında tutulan defterler için mümkün gözükmesine de, elektronik ortamda tutulan defterler zaten aylık dönemler halinde ibraz edilebildiğinden, inceleme elemanları tarafından aynı hesap döneminde farklı aylara ilişkin defterlerin farklı ibraz yazılarıyla birden çok defa istenilmesinin konuya farklı bir bakış açısı getireceği görüşündeyiz.

²⁹⁷ VUK md. 367 uyarınca, vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından VUK md. 359’da yazılı suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla durumun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, farklı inceleme elemanları tarafından yazı gönderilmesi durumunda iki ayrı suç duyurusu söz konusu olacağı için birinci duyuruya ilişkin düzenlenecek iddianamenin fiiller arasında hukuki kesinti meydana getirdiğinden bahsedilebilecektir. İddianamenin düzenlenmesinden sonra işlenen fiil ayrı bir suçu oluşturur. Hukuki kesinti için bkz. Baran Doğan, “Zincirleme Suç Nedir?”, (Çevrimiçi) <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/zincirleme-suc-nedir-tck-43.html>, Son Erişim : 30.05.2019.

²⁹⁸ Bumin Doğrusöz, “Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme”, **Dünya Gazetesi**, 01 Haziran 2017. Konuyla ilgili olarak bkz. Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 10.12.2015 tarih ve E:14910-K:8428 sayılı kararı “... yüklenen suçun unsurları itibarıyla oluştuğu ancak birden fazla yıla ilişkin belgelerin incelenmesinin tek bir yazı ile istenmesi halinde bir suçun oluşacağına ilişkin yerleşik uygulama gözetildiğinde, 2005 ve 2006 takvim yıllarına ait hesapların incelenmesinin aynı yazı ile talep edilebilecek iken, birbirine yakın iki ayrı tarihli yazıyla istenilmesinin nedenleri Vergi İdaresi’nden sorulup, sonuca göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği ...” yönündedir. Aynı dairenin 16.09.2015 tarih ve E:2015/2827-K:4515 sayılı kararı da benzer doğrultudadır. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 30.05.2019.

3.1.3.5. İbraz Etmeme Suçunun Cezalandırılma Süreci

Daha öncede belirtildiği gibi vergi kaçakçılık suçlarını düzenlemesi nedeniyle VUK, TCK nazarında bir “özel-tamamlayıcı ceza kanunu” niteliğine sahiptir. Bu haliyle, TCK’nın genel hükümlerinin (md.1-75) VUK’ta geçen vergi suçları hakkında uygulanması gerekliliğinin (TCK md. 5) yanında, söz konusu vergi suçlarına ilişkin fiiller, öngörülen cezalar, suç duyurusuna ilişkin usul ve süreç gibi hususlarda VUK’ta düzenlenen özel hükümler göz önünde bulundurulmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde gizleme suçunun cezalandırılmasına ilişkin uygulanacak usul ile suçun cezalandırılmasına etki eden haller, TCK ve VUK’ta yer alan hükümler çerçevesinde ele alınmaktadır.

3.1.3.5.1. Fiil Hakkında Suç Duyurusunda Bulunulması

VUK md. 367’deki emredici hüküm gereği, vergi inceleme yetkisine sahip kimselerin VUK md. 359’da yazılı vergi kaçakçılık suçlarından birini işlendiğini tespit etmeleri halinde, bu kimseler tarafından düzenlenecek *Vergi Suçu Raporuna* istinaden ilgili rapor değerlendirme komisyonlarının mütalaasıyla²⁹⁹ durumun ilgili Cumhuriyet

²⁹⁹ Kaçakçılık suçundan dava açılabilmesi suç kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığı noktasında savcılık makamını aydınlatacak özel ve teknik bir bilginin yer aldığı mütalaanın yetkili komisyona verilmiş olması kovuşturmayaya başlanılmasının, değişik tabirle iddianame düzenlenebilmesinin bağlayıcı şartıdır. Bkz. Şenyüz, **a.g.e.**, s. 368,369. Konuyla ilgili olarak, Yargıtay 21. Ceza Dairesi’nin E:2016/4372-K:2016/6160 sayılı kararında, “... sanıklar hakkında verilmiş bir mütalaa bulunmadığı görülmekle, öncelikle durma kararı verilip, 213 sayılı VUK’un 367. maddesi gereğince sanıklar hakkında “defter ve belge ibraz etmeme” suçundan dava şartı olan mütalaanın verilip verilmeyeceği anılan Vergi Dairesi Başkanlığı’ndan sorularak, sonucuna göre hukuki durumlarının takdir ve tayini gerekirken, dava şartı olan vergi mütalaası bulunmadığı halde, yargılamaya devamla hüküm tesis edilmesi ...” yasaya aykırı bulunmuştur. Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 10.07.2015 tarih ve 780 sayılı Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge’nin 5/2 maddesine göre, VUK md. 359 kapsamındaki aynı nev’iden fiillerin farklı yıllarda veya farklı fiillerin aynı veya farklı yıllarda işlenmesi halinde, zamanaşımı gibi haller hariç, fiilleri işleyenlerin tamamı hakkında tüm bu hususları içeren bir vergi suçu raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin, bir incelemede mükellef tarafından üç farklı yılda sahte belge düzenlenmiş olduğu tespit edilmişse, bu fiiller için tek vergi suçu raporu düzenlenecektir. Yine, bir incelemede hem gizleme hem de sahte belge düzenleme fiillerinin aynı yıl işlendiği tespit edilmişse, bu fiilleri işleyenler hakkında düzenlenecek vergi suçu raporu bu hususları içermelidir. Aynı şekilde, savcılık makamına verilecek mütalaada da suç teşkil eden bu fiillere ayrı ayrı değinilmelidir. Nitekim, CMK md. 225/1’e göre, kamu davasında hüküm, ancak iddianamede unsurları gösterilen suça ilişkin fiil ve faili hakkında verilecektir. Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin 30.10.2017 tarih ve E:2016/3206-K:2017/7245 sayılı kararında, “ Sanık hakkında defter belge ibraz etmeme suçundan açılan kamu davasında, 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan 11.07.2006 tarihli mütalaanın “sahte fatura düzenlemek” suçuna ilişkin olduğu cihetle; defter belge ibraz etmeme suçuna ilişkin yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığından mahkemece durma

Başsavcılığına bildirilmesi, başka bir deyimle ihbar edilmesi mecburiyeti bulunmaktadır³⁰⁰. Kamu davasının açılması³⁰¹, bu suç duyurusunun yani yetkili makamlarca hazırlanan mütalaanın aslı veya onaylı suretinin Başsavcılığa iletilmesine bağlıdır³⁰². Cumhuriyet savcılığı tarafından hazırlanan iddianamenin yargı makamınca kabul edilmesiyle kamu davası açılmış ve kovuşturma evresi başlamış olur (CMK md. 175). Vergi gelirleri konusunda düzenleme ve işlemleri yapma yetkisinin Maliye Bakanlığı'nda olması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarında davaya (müdahil olma) katılma hakkı da Maliye Bakanlığı'na aittir. VUK md. 359'da düzenlenmiş olması dolayısıyla, gizleme suçunun da yukarıdaki şekilde savcılık makamına bildirilmesi gerekmektedir.

Gizleme suçu bakımından vurgulanması gereken noktalardan biri, ödevlinin işyerinde ibrazdan kaçındığı durumda inceleme elemanının bunu tutanakla belirlemesi, tutanağın objektifliğinin sağlanması bakımından tutanağa üçüncü kişilerin de katılımının sağlanması ve hakkında inceleme yapılanın da varsa itirazlarının kayda alınması gerekliliğidir³⁰³. Yine, vergi dairesinde ibrazdan kaçınılan durumda ise, defter ve belge ibraz yazısının ve yazının muhatabına ulaştırıldığıнын göstergesi olan 'Tebliğ Alındısı' aslının vergi suçu raporuna eklenmesi zorunludur. Çünkü bu evraklar suçun tespitine dair temel delil niteliğindedir³⁰⁴.

kararı verilip ilgili vergi dairesinden "defter belge ibraz etmeme" suçundan mütalaa verilip verilmeyeceği sorulup, verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşürülmesine karar verilmesi gerekeceği gözetilmeden yazılı şekilde mahkûmiyet hükmü kurulması yasaya aykırı ..." bulunarak ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur. Yargı kararları için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr> , Erişim Tarihi : 30.05.2019.

³⁰⁰ TCK md. 279'da, kamu adına soruşturma ve kovuşturmayı gerektiren bir suçun işlendiğini göreviyle bağlantılı olarak öğrenip de yetkili makamlara bildirimde bulunmayı ihmal eden veya bu hususta gecikme gösteren kamu görevlisinin altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmektedir.

³⁰¹ CMK md. 170'e göre, ceza mahkemelerinde dava açma görevi Cumhuriyet savcılarına aittir. Yargılamanın kamu adına yapılması nedeniyle bu davalara kamu davası denilmektedir. Kamu davası görevli ve yetkili ceza mahkemesine hitaben düzenlenen bir iddianameyle açılır. İddianame bir bakıma savcının dava dilekçesi konumundadır. İddianamede şüphelinin kimliği, yüklenen suç oluşturulan olaylar, suçun delilleri ile suçun kanuni unsurlarıyla uygulanması gereken kanun maddeleri ve cezaları yanında anılan kanun maddesinde belirtilen diğer hususlara yer verilmesi yasal zorunluluktur.

³⁰² Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 169.

³⁰³ **A.e.**, s. 281.

³⁰⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 02.03.2017 tarih ve E:2016/3891-K:2017/1519 sayılı kararında, defter ve belge isteme yazısının içeriğine ilişkin belgeye dosya içerisinde rastlanamadığından, vergi idaresinden buna dair belgenin aslı ya da onaylı örneği getirtilip incelenerek hangi takvim yıllarına ilişkin defterlerin talep edildiği, süresi içerisinde talep edilip edilmediği hususunun denetime olanak

Dikkate değer başka bir husus da, mütalaanın düzenlenmesi ile ilgilidir. Mütalaa kimin için verilmiş ise onun için geçerlidir, başka biri için kullanılamaz. Bu nedenle, eylemin gerçekleştirilmesiyle cezai sorumluluğu olan kişinin doğru tespit edilmesi önemlidir³⁰⁵. Aksi halde, örneğin gizleme suçunun ceza sorumlusu olmayan bir temsilci hakkında mütalaa bildirilmiş, ancak sonradan sorumlu kişinin başkası olduğu anlaşılmışsa, bu kişi için yeniden mütalaa verilmesi gereklidir. Böyle bir durumda, yüklenen suçun ilk mütalaada belirtilen şahıs tarafından işlenmediğinin sabit olması dolayısıyla bu şahıs hakkında beraat kararı verilecektir.

Diğer yandan, ibraz edilmeyen/edilemeyen belgelerin birden fazla dava konusu edilemeyeceğine de değinmekte fayda görüyoruz. Kural olarak her ibraz etmeme fiili ayrı bir suçtur. Ancak, bir veya birkaç döneme ait belgeler dava konusu yapıldıktan sonra aynı belgeler tekrar dava konusu edilemez³⁰⁶. Yoksa, non bis in idem (aynı fiil nedeniyle faile ancak bir ceza verilir) ilkesine aykırı hareket edilmiş olur³⁰⁷.

3.1.3.5.2. Görevli Mahkemeler ve Olağan Kanun Yolları

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkındaki Kanun³⁰⁸ uyarınca, konusu suç teşkil eden fiillere ilişkin davalar ilk derece mahkemeleri olarak, asliye ceza ve ağır ceza mahkemelerinde görülmektedir. Bu iki mahkemenin görev alanı anılan kanunun 11 ve 12'nci maddelerinde belirtilmiş olup; on yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlarla ilgili davalara ağır ceza mahkemelerinin, ağır ceza mahkemesinin görev alanı dışında kalan davalara ise asliye ceza mahkemelerinin bakacağı hüküm

verecek biçimde tespiti gerektiğinin gözetilmemesi bozma nedenlerinden biri olarak sayılmıştır. Ayrıca bkz. aynı dairenin 08.12.2016 tarih ve E:2016/2677-K:2016/8233 sayılı kararı ile Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 24.12.2015 tarih ve E:2015/22426-K:2015/9275 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 31.05.2019.

³⁰⁵ Özcan, a.g.e., s.531.

³⁰⁶ CMK md. 223/7'de, "Aynı fiil nedeniyle aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir." denilmektedir.

³⁰⁷ Uğur, Elibol, a.g.e., s.381. Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 9. Ceza Dairesi'nin 28.02.2017 tarih ve E:2017/407-K:2017/507 karar sayılı kararı, Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 04.11.2014 tarih ve E:2013/970-K:18338 sayılı kararı ile 25.02.2014 tarih ve E:2013/13621-K:2014/3343 sayılı kararlarında özetle; aynı belgelerin ibraz edilmemesinin bir kez dava konusu edilebileceği, tekrar istenmesinin yeni bir suç oluşturmayacağı, ikinci davanın mükerrer olacağı ve reddinin gerektiği vurgulanmıştır. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.kazanci.com.tr>, Erişim Tarihi : 01.06.2019.

³⁰⁸ 07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

altına alınmıştır. Bu bağlamda, vergi kaçakçılık suçları için öngörülen cezaların on yıldan fazla olmaması nedeniyle kaçakçılık suçları açısından görevli mahkeme asliye ceza mahkemesidir.

CMK md. 12/1'e göre, davaya bakmakla yetkili mahkeme suçun işlendiği yer mahkemesidir. Dolayısıyla, mükellefiyetle ilgili kaçakçılık suçları bakımından yetkili mahkeme, mükellefin vergi dairesinin yer açısından bağlı bulunduğu mahkeme olacaktır³⁰⁹. Örneğin, Küçükçekmece Asliye Ceza Mahkemesi'nin yargı çevresi içerisinde bulunan Halkalı Vergi Dairesi'ne bağlı bir mükellefin gizleme suçunu işlemesi halinde davaya bakmaya Küçükçekmece Asliye Ceza Mahkemesi yetkili olacaktır.

Asliye ceza mahkemesi kararına karşı, ilgililerin kararı öğrendiği günden itibaren yedi gün içinde kararı veren mercie itirazda bulunulabilir. Kararına itiraz edilen mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir, yerinde görmezse en çok üç gün içinde, itirazı incelemeye yetkili merci olan aynı yargı çevresindeki ağır ceza mahkemesine gönderir (CMK md. 268).

İlk derece mahkemelerinden verilen hükümlere karşı sanık veya Cumhuriyet savcısı tarafından istinaf yoluna³¹⁰ başvurulabilir (CMK md. 272). İstinaf istemi, hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde hükmü veren mahkemeye bir dilekçe verilmesi veya zabıt kâtibine bir beyanda bulunulması suretiyle yapılmaktadır

³⁰⁹ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 356.

³¹⁰ İstinaf kanun yolu, ilk derece mahkemesi ile temyiz incelemesi arasında, ikinci derece bir denetim mekanizması ve kanun yoludur. İstinaf kanun yolunun uygulanması durumunda, ilk derece mahkemesi kararından sonra, karar önce istinaf denetimine tâbi tutulacak, istinaf denetiminden sonra temyiz yolu açıksa temyize başvurulabilecektir. İstinafta, iş ve nüfus yoğunluğuna göre, belirli bölgelerde teşkilatlanacak olan bölge adliye mahkemeleri, istinaf incelemesini yapacaklardır. 05.08.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Hakimler ve Savcılar Kurulu Genel Kurulu Kararı'na göre 20 Temmuz 2017 itibarıyla dokuz yerde bölge adliye mahkemesi kurulması kabul edilmiştir. İstinaf incelemesi temyizden farklı olarak, kararın hem hukukî hem de maddî yönden incelenmesi sonucunu doğuracak, ayrıca bölge adliye mahkemesi belirli durumlarda yeni bir yargılama yaparak yeniden karar verebilecektir. Temyiz incelemesinde ise, sadece hukukî denetimle sınırlı bir inceleme söz konusu olmakta, karar hukuken doğru bulunmadığında yeni bir yargılama yapılmamakta, sadece bozularak tekrar mahkemesine geri gönderilmektedir. Kısaca istinaf, yeni bir temyiz veya ara bir temyiz yolu değil, kendine özgü yeni bir kanun yoludur. Bu sayede, bir kararın iki ayrı üst yargı organınca denetlenmesi, daha sağlıklı ve doğru karar verilmesi imkânının artırılması hedeflenmektedir. Bkz. Muhammet Özkes, (Çevrimiçi) <http://www.hukukiyaridim.gov.tr/sayfalar/istinaf.pdf>, s. 1,2. Son Erişim : 30.05.2019.

(CMK md. 273). Buradan çıkarılan sonuç, ilk derece mahkemesi tarafından hükmün açıklanmasının geriye bırakılması yönünde karar verilmesi halinde istinaf yoluna gidilemeyeceğidir. İstinaf incelemeleri bölge adliye mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. 5235 sayılı Kanun'un 25'inci maddesi uyarınca, bölge adliye mahkemelerinin yargı çevrelerinin belirlenmesine, değiştirilmesine veya bu mahkemelerin kaldırılmasına Adalet Bakanlığı'nın önerisi üzerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca karar verilmektedir.

CMK md. 286'ya göre, bölge adliye mahkemeleri ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri ile anılan maddede bentler halinde sayılan haller dışındaki kararlar için Yargıtay'da temyiz yoluna gidilebilmektedir. Örneğin, ilk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarına karşı istinaf başvurusunun esastan reddine dair bölge adliye mahkemesi kararları temyiz edilemeyecektir. Gizleme suçu için VUK md. 359'da üst sınırı üç yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. O halde, hakkında gizleme suçu dolayısıyla mahkumiyet kararı verilen bir sanığın istinaf başvurusunun bölge adliye mahkemesi ceza dairelerince esastan reddedilmesi halinde bu karar temyiz edilemeyecektir. Yine, on yıl veya daha az hapis cezasını gerektiren suçlardan, ilk derece mahkemesince verilen beraat kararları ile ilgili olarak istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları ile davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına ilişkin ilk derece mahkemesi kararlarıyla ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen bu tür kararlar veya istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararlar da temyiz edilemeyecektir. Buna karşılık, ilk derece mahkemeleri tarafından verilen hükmün açıklanmasının geriye bırakılması yönündeki kararlar için temyiz yoluna gidilebilmektedir.

3.1.3.5.3. Vergi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının İbraz Etmeme Suçu Bağlamında Etkileşimi

Tüm unsurlarıyla birlikte işlendiği kabul edilen bir gizleme fiili, hem VUK md. 359/a-2 kapsamında suç teşkil etmekte, hem de VUK md. 344/2 ve mük. md. 355 uyarınca vergi kabahati oluşturmakta olup; VUK md. 359/son fıkrasına istinaden, kaçakçılık suçları için öngörülen cezaların uygulanması VUK md. 344'te yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel olmamaktadır. Bu hususa VUK md.

367/4'te de değinilerek, VUK md. 359'da yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına mani olmayacağı hükme bağlanmıştır.

VUK md. 340/2'ye göre, VUK hükümleri uyarınca vergi cezasıyla cezalandırılan fiillerin aynı zamanda VUK md. 359'a göre suç oluşturması halinde, vergi cezasının kesilmesi ayrıca takibat yapılmasına engel olmamaktadır³¹¹. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiiller, hem suç hem de kabahat dolayısıyla gerek ceza yargısına gerekse de vergi yargısına konu olabilmektedir.

Bu husus, non bis in idem ilkesi³¹² (aynı fiil³¹³ nedeniyle aynı kişi³¹⁴ hakkında birden fazla dava açılmaması veya hüküm verilmemesi) bakımından, AİHM'de dava

³¹¹ Bu noktada, VUK md. 340/2 hükmü ile KK md. 15/3'teki "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmışsa, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanmayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır." hükmü arasındaki ayrışma, özel kanun (VUK)-genel kanun (KK) çatışmasını da beraberinde getirmektedir. Kural olarak böyle bir çatışmada, özel kanunun uygulanması gerekmekte ise de, eğer genel tarihli kanun yeni tarihli, özel kanun eski tarihli ise bu durumda kanun koyucunun amacına bakılmalıdır. Esasen KK'nın gerekçesine bakıldığında kanun koyucunun amacının, KK'daki genel düzenlemelerin özel kanunlarda yer alan tüm kabahatlere uygulanması yönünde olduğu görülmektedir. Bu durumda, KK'nın genel hükümleri arasında yer alan md. 15/3'teki düzenleme, diğer kabahatler hakkında da uygulanabilmelidir. Tartışma için bkz. "AİHS'ne Ek 7 No'lu Protokolün 4. Maddesi ile AİHM kararlarıyla belirlenen ilkeler Kapsamında 213 sayılı Kanunda Yer Alan Vergi Ceza Yaptırımlarının Değerlendirilmesi" (Çevrimiçi) <http://www.vehup.org/assets/non-bis-in-idem.pdf>, Son Erişim : 14.09.2018.

³¹² Non bis in idem ilkesinden ilham alan ve bireyin çifte cezalandırılmama veya yargılanmama hakkını koruyan, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine ek 7 no.lu Protokol'un 4. maddesi, Türkiye adına 14.03.1985 tarihinde imzalanmış olup; Protokolün onaylanmasının uygun bulunduğu dair 6684 sayılı Kanun 25.03.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Böylece, Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru hakkının kapsamı, ek 7 no.lu Protokolün getirdiği yeni hak ve güvenceler ölçüsünde genişlemiştir ki aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama güvencesi de bunların arasındadır. Yine, iç hukuk yollarının tüketilmesine müteakip Türkiye aleyhine AİHM'de bireysel başvuruda bulunulabilecektir. Bkz. "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine Ek 7 No.lu Protokolün İçeriği ve Yürürlüğe Girmesiyle İlgili Bilgi Notu", (Çevrimiçi) <https://www.barobirlik.org.tr/Haberler/avrupa-insan-haklari-sozlesmesi-bilgi-notu-70364>, Son Erişim : 26.09.2018.

³¹³ Bu konuda Taşdelen, suç ve kabahati fiil kavramı yönünden ele alarak, bunların aynı fiil olarak değerlendirilemeyeceğini ifade etmiştir. Şöyle ki; kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerde hareket belirtmekle birlikte, (soyut olarak kamu düzeni ihlal edilse de) somut bir netice öngörülmemektedir. Ancak, vergi ziyayında durum farklıdır. Hareket kısmında VUK md. 341'deki haller, netice kısmında ise vergi ziyasına sebebiyet verilmesi aranmaktadır. Sonuç olarak, kaçakçılık fiillerinin vergi ziyayında olduğu gibi bir netice unsuru taşımaması nedeniyle, aynı fiil olarak kabul edilmeleri mümkün görünmemektedir. Bkz. Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Turhan Yayınları, Ankara, 2010, s.65,66.

³¹⁴ Bazı vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmiş olmasının sonuçları her zaman non bis in idem ilkesi ile çelişmeyecektir. Çünkü, suçu işleyen failin gerçek kişi olması karşısında, vergi kabahati yönünden hakkında dava yürütülen kişi gerçek kişi olmayıp, tüzel kişi de olabilir. Başka bir ifadeyle, aynı fiil nedeniyle tüzel kişi temsilcisinin adli ceza, tüzel kişinin ise idari ceza yaptırımı ile muhatap olması

konusu olmuştur³¹⁵. Yine, Anayasa Mahkemesi'ne de bireysel başvuruda bulunulmuştur³¹⁶. Ancak, çalışma alanımız dışına çıkmamak adına vergi ceza hukukumuz bakımından genel bir değerlendirme gerektiren bu konuyu burada ele almamayı yeğliyoruz.

Vergi ve ceza mahkemeleri kararlarının etkileşimi konusunda öğretide, ceza mahkemelerinin ve vergi mahkemelerinin verdiği kararların birbirlerini etkileyip etkilemeyeceği yönünde karşıt görüşler bulunmaktadır. Bunlardan, kararların birbirini etkilemeyeceğine ilişkin görüşün, VUK md. 367'nin son fıkrasında geçen; ceza mahkemesi tarafından verilen kararların vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimini bağlamayacağı hükmünden destek bulduğu anlaşılmaktadır³¹⁷. Bu görüşe göre, bu hükmün konulmasındaki maksat, ceza

durumunda cezalandırma aynı kişi üzerinden olmamaktadır. Zira, VUK md. 333 uyarınca, tüzel kişilerin idaresi sırasında vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilmektedir. Dolayısıyla, non bis in idem ilkesine yönelik aykırılıkların gerçek kişi mükellefler ile sınırlı olduğu görülmektedir. Bkz. Barış Bahçeci, "İHAM'ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu", **Barolar Birliği Dergisi**, S.136, Mayıs-Haziran 2018, s. 151.

³¹⁵ AİHM, çifte ceza yasağıyla ilgili olarak önüne gelen Ponsetti ve Chesnel başvurusunda (36855/97-41731/98 başvuru no.lu 14.09.1999 tarihli karar) idari ceza ve adli cezaların aynı anda uygulanmasının çifte ceza yasağını ihlal edip etmediğini tartışmış ve sonuçta "vergi kaçakçılığı suçunun kasten işlenebilen bir suç olduğu, bu yönüyle kurucu unsurlarının diğer mali suçlardan farklı olduğu" kararına varmıştır. Buradan çıkan sonuç, aynı fiil için öngörülen idari yaptırım ve hapis cezası için ,ancak, suçun unsurlarının aynı olması halinde çifte cezadan bahsedilebileceğidir. Örneğin, kast unsuru vergi kaçakçılığı suçları açısından gerekli bir unsur iken, vergi ziyaı ve usulsüzlük kabahatleri için aranan bir unsur değildir. Bkz. Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 159,160; Ancak, AİHM daha sonra verdiği 20.08.2014 tarihli Glantz kararında, öz olarak, aynı vergi mükellefi hakkında aynı suçtan dolayı hem hapis hem de idari yaptırım uygulanmasının -idari yaptırımların da cezai nitelikte kabul edilmesi nedeniyle- non bis in idem ilkesini ihlal ettiğine işaret etmiştir. Yaltı'ya göre kararın gerekçesi, Türk hukuku'nda non bis in idem kuralının işletilmesi bakımından vergi kaçakçılığı suçlarında hem hapis hem de vergi ziyaı cezası uygulamasının yeniden gözden geçirilmesini gerektirmekte olup; bu aynı zamanda adil yargılanma hakkının da bir parçası olarak değerlendirilmelidir. Bkz. Billur Yaltı, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine", **Vergi Sorunları**, S.317, Şubat 2015, s. 91; Gemlik 3. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından Glantz kararı dayanak gösterilerek, VUK md. 359/b maddesinin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvuru da bulunulsa da, talebin başvuru yöntemine uygun olmayan bir şekilde gerçekleştirildiği gerekçesiyle esas incelemeye geçilmeden itiraz başvurusu reddedilmiştir. Bkz. 15.11.2017 tarih ve E:2017/168-K:2017/151 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, (Çevrimiçi) <https://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, Son Erişim : 05.12.2018.

³¹⁶ Bkz. Bir vergi incelemesi sonucuna bağlı olarak komisyon karşılığında sahte belge düzenleyerek gelir elde etme fiili nedeniyle yeniden yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin ihlal edildiği iddiasıyla yapılan 2018/9115 no.lu bireysel başvuruya ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi'nin 27.03.2019 tarihli kararı. (16.05.2019 tarih ve 30776 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

³¹⁷ Donay, **a.g.e.**, s. 78. Şenyüz, **a.g.e.**, s. 361.

hakiminin vergi mahkemesi tarafından verilecek kararların etkisinden tamamen uzak tutmak değil, vergi mahkemesince verilecek kararların ceza hakimi için bağlayıcı olduğu hissinin engellenmesi şeklinde anlaşılmalıdır³¹⁸.

Karşı görüş ise, aynı fiil nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlığı farklı boyutlarıyla da olsa yargılayan ceza ve vergi mahkemelerinin birbirlerini etkilemeyeceğinin savunulamayacağı, prensipte böyle bir kural öngörülse dahi, fiilin işaret edilen kişi tarafından işlenmediği veya suçun unsurlarının oluşmadığı yönündeki ceza mahkemesi kararının vergi mahkemesini de bağlaması gerektiği yönündedir. Kaldı ki, VUK md. 367'nin son fıkrası ile kastedilen şey, mahkeme kararları arasındaki etkileşime ilişkin değil, vergi cezalarını uygulayacak makam ve merci konumundaki vergi idaresi ile ceza mahkemesi kararları arasındaki etkileşim ile ilgilidir. Bu bakımdan söz konusu hüküm, aynı fiil nedeniyle uygulanabilecek farklı nitelikteki yaptırımlar nedeniyle çıkması olası tereddütleri, özellikle de ceza mahkemelerinin verecekleri kararların vergi idaresinin ceza uygulama yetkisini kaldırıp kaldırmayacağı tartışmalarını önlemeyi amaçlayan bir düzenlemedir³¹⁹.

Esasen ceza mahkemesi veya vergi mahkemesinden birinin, ilişkili davalarda ileri sürülen görüş, savunma ve kararlardan yararlanması çıkacak kararların isabet oranını arttıracaktır. Aksi halde, ceza mahkemesinin yanı sıra vergi mahkemesinin de olayı aynı unsur yönünden inceleyecek olması, mükerrer yargılanma algısını gündeme getirmekle birlikte yargıya olan güven ile hak ve adalet duygularını

³¹⁸ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s.180. Konuyla ilgili olarak, yeterli ve gerekli tespit ve araştırmalar yapılmadan verilmiş Vergi Mahkemesi kararlarına dayalı olarak karar veren ceza mahkemesi kararlarının Yargıtay tarafından bozulduğuna ilişkin kararlar mevcuttur. Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 28.10.2010 tarih ve E:2008/19974-K:2010/12024 sayılı, 23.03.2005 tarih ve E:2003/16997, K:2005/1338 sayılı kararları, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 29.03.2019.

³¹⁹ Mustafa Akkaya, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.49, S.1-4, Yıl:2000, s. 95; Melikşah Yasin, **İdari Yargılama Usulünde İspat**, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2015, s. 161. Aynı yönde bir AYM kararı için bkz. 22.11.202 tarih ve E:2012/136-K:2012/181 sayılı karar: "*İtiraz konusu kuralda yer alan 'bu Kanun'un dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı olan vergi cezalarını uygulayacak makam ve merciler' ibaresiyle idari makam ve mercilerin kastedilmekte olduğu, vergi veya idare mahkemesi ya da yargı yetkisini kullanan diğer bir mahkemenin kastedilmediği açıktır. Dolayısıyla, itiraz yoluna başvuran mahkemenin, itiraz konusu kuralı uygulayarak vergi mahkemesi kararlarını dikkate alamaması söz konusu değildir.*" (Çevrimiçi) <https://kararlaryeni.anayasa.gov.tr>, Erişim Tarihi: 12.12.2019.

zedeledebilecektir³²⁰. Örneğin, gizleme fiilini işlediği gerekçesiyle, adına, ziyaa uğrattığı verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası tarh edilen ve kaçakçılık suçunu işlediğinden bahisle hakkında mütalaa verilen bir mükellefin; ceza mahkemesinde görülen davasında hakim tarafından suçun kast unsurunun oluşmadığına hükmedilmesi karşısında mükellef adına kesilen vergi ziyayı cezasına karşı vergi mahkemesinde yürütülen davada cezanın üç kat olarak uygulanıp uygulanmaması gerektiği sorgulanır hale gelecektir. Zira, VUK md. 344/2'ye göre cezanın üç kat uygulanabilmesi, vergi ziyasına VUK md. 359'da yazılı fiillerle sebebiyet verilmesine bağlanmıştır. Böyle bir durumda, ceza hakiminin fiilin kast unsurunu taşımadığı yönündeki hükmü, vergi mahkemesi tarafından verilebilecek aksi yöndeki bir kararla çelişebilecektir³²¹.

Konuyla ilgili olarak doktrinde bazı görüşler ileri sürülmüştür. KARAKOÇ'a göre, vergi ziyasının 3 kat olarak uygulanabilmesi için bu fiillerin gerçekleştirildiği konusunda ceza mahkemesi kararının varlığı gereklidir. Kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde temel ceza kesilmeli, gerçekten suçun şüpheli tarafından işlendiği ceza mahkemesi kararı ile sabit olduğunda, ek ceza devreye sokulmalıdır³²². DOĞRUSÖZ, idarenin önce kayba uğratılan verginin bir katı ceza kesmesi, ceza mahkemesinde mahkumiyet kararı alınmasının ardından iki kat daha ceza kesilmesi şeklinde bir uygulamaya gidilmesini ifade ederek, üç kat idari para cezası yerine idari para cezasının tek kata indirilmesini aradaki iki katlık farkın ise ceza hakimi tarafından adli para cezası olarak hükmedilebilmesini önermektedir³²³. DONAY ise, soyut olarak VUK md. 359'un ihlal edilmesinden bahisle cezanın üç kat

³²⁰ Kaneti, Ekmekci vd., **a.g.e.**, s.405; Adnan Çavuş, Vergi Usul Kanunu'nun 367'nci Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararları ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi, **Adalet Dergisi**, S.5, Ekim 2000, (Çevrimiçi) [https://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet/deergisi/05.sayi/3 adnan.pdf](https://www.yayin.adalet.gov.tr/adalet/deergisi/05.sayi/3%20adnan.pdf), s. 4., Erişim Tarihi : 05.06.2019.

³²¹ Bahçeci, **a.g.m.**, s. 163; Aslan, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, s. 36.

³²² Yusuf Karakoç, "Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel Sayı, Basım Yılı:2012, s. 13.

³²³ Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemimizin Aksaklıkları ve Öneriler", **Referans Gazetesi**, 23 Şubat 2009. (Aktaran: (Çevrimiçi) http://muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=3931, Son Erişim : 17.09.2018.) Aynı yöndeki görüş için bkz. Özgür Biyan, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyayı Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması : Non Bis İn İdem İlkesi", **Lebib Yalkın**, S.145, Ocak 2016, s.100-107.

olarak kesilmesinin mümkün olmadığı, suçun işlendiği konusunda Yargıtay tarafından onanmış kesin bir hüküm verilinceye kadar üç kat vergi ziyaı cezasının kesilemeyeceği kanaatindedir³²⁴. Bu görüşler, 3 kat vergi ziyaı cezası uygulamasına ilişkin olarak, ceza mahkemesi kararlarının esas alınması gerektiğine işaret etmektedir.

Bize göre ise, her ne kadar ceza ve ceza muhakemesi hukuku ile vergi hukuku farklı kural ve ilkelere tabi disiplinler olsa da, vergi ziyaı cezasının üç kat olarak uygulanıp uygulanmayacağı yönündeki vergi mahkemesi kararının, ceza mahkemesi tarafından verilecek karara göre şekillenmesi hakkaniyete uygun olacaktır. Böylece, vergi ziyaı cezasının tek kata indirilip indirilmemesi gerektiği hususu (Anayasa md. 35'te yer alan) mülkiyet hakkının korunmasına hizmet edecek şekilde göz önünde bulundurulabilecektir. Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında köprülerin kurulması hukuki güvenlik ve adil yargılanma ilkelerinin uygulanabilirliğine de katkı sağlayacaktır.

3.1.3.5.4. Dava ve Ceza İlişisini Etkileyen Haller

VUK'ta gizleme suçunu işleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmekte olup; fail için hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmolunması durumunda bu cezayı sona erdiren en doğal yol, cezanın tüm sonuçlarıyla birlikte infaz edilmesi yani yerine getirilmesidir³²⁵. İnfaz bakımından mahkumiyet; hapis ve/veya adli para cezaları yaptırımlarına tabidir (TCK md. 45-50). Hükmedilen hapis cezasının bir yıl veya daha az süreli olması halinde, suçlunun kişiliği, sosyal ve ekonomik durumu, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlık ve suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak cezanın adli para cezası olarak uygulanması mümkündür (TCK md. 50). Fakat, öngörülen ceza alt sınırının on sekiz ay olması sebebiyle, gizleme suçu için hükmolunan hapis cezası adli para cezasına çevrilememektedir.

Görülmekte olan kamu davasında ceza mahkemesi tarafından, suçun işlendiği sabit görülerek cezaya hükmedilmesi (mahkumiyet) kararı verilebildiği gibi, cezayı

³²⁴ Donay, **a.g.e.**, s. 151. Aynı yöndeki görüş için bkz. Eyyüp İnce, "Vergi ve Ceza Mahkemeleri Kararının Birbirine Etkisi", **Vergi Sorunları**, S.357, Haziran 2018, s. 28,29.

³²⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. bs., Yetkin Yay., Ankara, 2014, s. 575.

etkileyen veya sona erdiren haller³²⁶ gerekçe gösterilerek beraat, davanın reddi ve davanın düşmesi gibi kararlar da alınabilmektedir. Bununla birlikte failler, süreli hapis cezalarının sakıncalarını gidermek amacıyla oluşturulan erteleme, koşullu salıverme ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi müesseselerden yararlanabilmektedir. Gizleme suçu açısından cezalandırılmaya etki eden başlıca haller aşağıda ele alınmıştır.

3.1.3.5.4.1. Ölüm

Gizleme suçunu işlemiş olduğu halde, Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunmadan önce ölmüş olan bir kişi hakkında mütalaa verilmesi söz konusu olamaz³²⁷. Bunun yanında, sanığın kamu davası görüldüğü sırada yani kovuşturma aşamasında iken ölmesi halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir (TCK md. 64/1).

Ceza mahkemesi tarafından yürütülen dava sonucunda hakkında hapis cezasına hükmolunan failin ölümü halinde ise, hapis cezası ortadan kalkmaktadır (TCK md. 64/2). Cezaların şahsiliği kuralı uyarınca, bir kişi ancak kendi işlediği kusurlu fiiller nedeniyle sorumlu tutulabileceğinden, onun dışındaki kişiler işlenen fiilden dolayı sorumlu tutulamaz. Bu bağlamda, gizleme suçunu işleyen fail ile devlet arasındaki ceza ilişkisi de bu fiili işleyen sanık veya hükümlünün ölümüyle son bulmakta ve kesinleşmiş cezaların düşmesine neden olmaktadır.

³²⁶ Ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenlere VUK'ta da yer verilmiştir. Yanılma ve görüş değişikliği (md. 369), mücbir sebepler (md. 373), zamanaşımı (md. 374), cezalarda indirim (md. 376) bunlardan bazılarıdır. Ancak, bu müesseseler vergi ziyai ve usulsüzlük gibi idari para cezalarına yönelik düzenlemeler olup; kaçakçılık suçları dolayısıyla öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalara etki etmezler. Yalnızca, VUK md. 371'deki pişmanlık şartlarına uygun olarak hareket edenler hem idari hem de adli cezalardan kurtulabilir ise de gizleme suçu için bu da mümkün olamaz. Çünkü, tespit mercilerinden biri olan incelemeye yetkili kişilere karşı ibraz etmeme fiilini işleyen mükellefin 'kaçakçılık suçunu teşkil eden fiilin işlendiğinin tespitinden önce ilgili birime haber verilmesi' şartını sağlaması imkan dahilinde değildir.

³²⁷ Nitekim, 10.07.2015 tarih ve 780 sayılı Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge md. 6 gereğince, suçu işleyenlerin ölmüş olması, VUK md. 371'deki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumun ilgili makamlara bildirilmiş olması ve dava zamanaşımı süresinin geçmiş olması hallerinin varlığı hallerinde vergi suçu raporu düzenlenmez.

3.1.3.5.4.2. Zamanaşımı

Suç teşkil eden bir fiilin işlenmesiyle doğan cezalandırma yetkisini devlet, suçlu aleyhine kamu davası açmak ve bu dava sonunda verilen cezayı çektirmek suretiyle kullanmaktadır. Ancak devlet, suç işledikten sonra geçen zaman dilimi içinde failin vicdan azabı ve pişmanlık duygularının etkisi altında nefsinin ıslah ettiği gibi bazı düşüncelerle suçun işlenmesinden itibaren belirli bir süre geçtikten sonra cezalandırma yetkisini kullanmaktan vazgeçmektedir ki, bahsi geçen süre zamanaşımı olarak ifade edilmektedir³²⁸.

VUK'ta kaçakçılık suçları için özel zamanaşımı hükümleri yer almadığından, TCK'da düzenlenmiş zamanaşımı hükümleri kaçakçılık suçları için de geçerlidir. TCK'da zamanaşımı, işlenen suç için belirli sürenin geçmesi üzerine fail hakkında kamu davası açmamak (dava zamanaşımı) veya kesinleşmiş mahkumiyetin gereği olan infazı artık gerçekleştirmemek (ceza zamanaşımı) şeklinde ortaya çıkmaktadır³²⁹. Zamanaşımı sürelerinin dolması, soruşturma, kovuşturma, istinaf ve temyiz aşamalarının tümünü etkiler ve mahkemeler tarafından re'sen dikkate alınır. Şüpheli, sanık ve hükümlülerin bundan vazgeçmesi hüküm ifade etmez (TCK md. 72/2).

3.1.3.5.4.2.1. Suç Tarihinin Belirlenmesi

TCK md. 66'da, zamanaşımı süresinin tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiş olduğu için suçun meydana geldiği tarihin tespiti önem arz etmektedir. Gizleme suçu bakımından, eğer yükümlüye defter ve isteme yazısı gönderilmiş ve geçerli bir tebligat gerçekleştirilmişse, suç tarihi ibraz yazısında verilen sürenin³³⁰ sona erdiği tarihi izleyen gündür³³¹. İbraz süresinin son

³²⁸ Koca, Üzülmez, **a.g.e.**, s. 612,613.

³²⁹ Murat Kayaççek, **Ceza Hukuku ve Kabahatler Hukukunda Zamanaşımı**, Adalet Yayınları, Ankara, 2014, s.319.

³³⁰ VUK'ta defter ve belgelerin ibraz süresi hakkında açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, VUK md. 139/3'te "*İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar.*" denilmiştir. Bu durumda, VUK md. 14'e göre defter ve belgelerin ibrazı için verilecek süre on beş günden az olamayacaktır.

³³¹ Ağar, **a.g.e.**, s. 321,322. Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 19.06.2014 tarih ve E:2012/27830-K:2014/12189 sayılı kararında, "... ibraz için verilen sürenin bitimini izleyen tarihin suç tarihi olduğu cihetle, sanığın ikamet adresinde eşine 12.05.2008 tarihinde tebligat yapıldığı ve ibraz için 15 gün süre verildiği gözetildiğinde suç tarihinin 28.05.2008 olduğu ..." denilmektedir. Yine, Yargıtay 21. Ceza

gününün resmi tatile rastlaması durumunda, takip eden ilk iş günü ibraz süresinin son günü olacağından suç tarihi ilk iş gününü takip eden gündür³³². Bu noktada, ispat ve tevsik edilebilen mücbir sebep halleri nedeniyle bu sebepler ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceğini bir kez daha hatırlatmakta yarar vardır.

Diğer taraftan, istenen defter ve belgelerin çalınma vs. nedenlerle kaybedildiği ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde ise, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadı doğrultusunda, yükümlülere usulüne uygun tebligat yapılmasının aranmayacağı yönünde süreklilik kazanmış yargı kararları mevcuttur. Böyle bir durumda, yükümlünün defter ve belgelerini kaybettiği için ibraz edemeyeceğini beyan ettiği bir tutanağın düzenlendiği tarih suç tarihi olarak kabul edilmektedir³³³.

3.1.3.5.4.2.2. Dava Zamanaşımı

Suçun işlenmesinden sonra TCK'da öngörülen belirli sürelerin geçmesiyle, sanık hakkında soruşturmanın yürütülmesine, kamu davasının açılmasına veya açılmış kamu davasının devamına engel olan kuruma dava zamanaşımı denilmektedir³³⁴. Gizleme suçunda, dava zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi, eğer inceleme işyerinde yapılıyorsa ödevlinin ibrazdan kaçındığı³³⁵; inceleme dairede yapılacaksa ödevliye

Dairesi'nin E:2016/1625-K:2017/510 sayılı ve 17.01.2017 tarih ve E:2016/1596-K:2017/209 sayılı kararları emsal niteliktedir. Kararlar için (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 10.06.2019.

³³² VUK md. 18'e göre, *süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz* ve son günün tatil saatinde biter. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Ancak, son gün resmi tatile rastlarsa süre, tatili takip eden ilk iş gününün tatil saatinde bitecektir. Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 06.05.2013 tarih ve E:2012/438-K:2013/7300 sayılı kararı, "... *tebliğ tarihini izleyen 15. gün olan 04.06.2005 tarihinin Cumartesi gününe isabet ettiği, bu nedenle ibraz süresinin, bu günü izleyen ilk iş günü olan 06.06.2005 Pazartesi gününe kadar uzadığı, bu tarihte de ibraz edilmediğine göre, suç tarihinin 07.06.2005 olduğu* ..." şeklindedir, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 10.06.2019.

³³³ Hatipoğlu, Parlar, **a.g.e.**, s. 205. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 17.06.2014 tarih ve E:2012/27519-K:2014/11901 sayılı kararında, vergi inceleme elemanına 'bir cilt faturayı kaybettiği için ibraz edemeyeceğine' ilişkin beyanını içeren tutanağın düzenlendiği 30.05.2005 tarihinin suç tarihi olarak kabulü gerektiğinden bahsedilmektedir. Ayrıca bkz. aynı dairenin 15.03.2017 tarih ve E:2017/339 – K:2017/1862 sayılı, 26.10.2016 tarih ve E:2016/6293-K:2016/7227 sayılı kararları da aynı yöndedir, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 10.06.2019.

³³⁴ Kayıhan İçel, Füsün Sokullu Akıncı vd., **İçel Yatırım Teorisi**, 2. bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 339.

³³⁵ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 257.

tebliğ edilen defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazıda belirtilen ibraz süresinin sona erdiği gündür³³⁶.

Dava zamanaşımına ilişkin süreler, TCK md. 66'da belirlenmiş olup; beş yıldan fazla olmamak üzere hapis cezası cezasını gerektiren suçlarda zamanaşımı süresi suçun işlendiği tarihten itibaren sekiz yıl olarak tayin edilmiş ve bu sürenin dolmasını müteakip kamu davasının düşeceği belirtilmiştir³³⁷. Ayrıca, suçlara ilişkin zamanaşımı sürelerinin belirlenmesinde suçun kanunda yer alan hapis cezasının üst sınırının dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle, gizleme suçu için öngörülen hapis cezası üst sınırının üç yıl olması dolayısıyla, *gizleme suçuna ilişkin dava zamanaşımı süresinin sekiz yıl olduğu* sonucuna varılmaktadır.

Dava zamanaşımının hesaplanmasında, TCK md. 67'de belirtilen, zamanaşımını kesen ve durduran haller de göz önünde bulundurulmalıdır. TCK md. 67/1'ye göre, soruşturma ve kovuşturma yapılmasının izin veya karar alınmasına bağlı bulunması halinde, suçun işlendiği tarihten itibaren başlayan dava zamanaşımı izin veya kararın alınması için ilgili makama başvurulmasıyla duracaktır. İzin veya kararın verilmesiyle kaldığı yerden işlemeye devam edecektir³³⁸. Her ne kadar VUK md. 367'deki mütalaa şartı soruşturmaya başlanılabilmesi için ön koşul olsa da, zamanaşımını durduran sebeplerden biri olarak kabul edilmemektedir³³⁹.

TCK md. 67/2'de ise zamanaşımını kesen nedenler sayılmış³⁴⁰ olup; bu nedenlerin varlığı halinde o ana kadar işlemiş bulunan süre sıfırlanır, bu nedenler ortadan kalkınca hiç işlememiş gibi yeniden başlar. Kesilme halinde, zamanaşımı süresi ilgili suça ilişkin olarak TCK md. 66'da belirlenen zamanaşımı süresinin en fazla yarısına kadar uzar. Bu durumda, sekiz yıllık zamanaşımına tabi olan gizleme

³³⁶ Kayaççık, **a.g.e.**, s.319.

³³⁷ Nitekim, CMK md. 223/8'te de TCK'da öngörülen düşme sebeplerinin varlığı halinde, davanın düşmesine karar verilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

³³⁸ Kayaççık, **a.g.e.**, s.102.

³³⁹ Ağar, **a.g.e.**, s. 239. Özcan, **a.g.e.**, s. 397.

³⁴⁰ Bir suçla ilgili olarak; a) Şüpheli veya sanıklardan birinin savcı huzurunda ifadesinin alınması veya sorguya çekilmesi, b) Şüpheli veya sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, c) Suçla ilgili olarak iddianame düzenlenmesi, d) Sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkûmiyet kararı verilmesi halinde dava zamanaşımı kesilir.

suçunda kesilme söz konusu olduğunda dava zamanaşımı süresi en fazla (8+4=) 12 yıla kadar uzayacaktır³⁴¹.

3.1.3.5.4.2.3. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı, üst yargı organlarına başvuru yollarının tüketilmesiyle ortaya çıkan hükmün, kesinleşmesinden itibaren belli bir süre içinde infaz edilmemesi durumudur. Dolayısıyla ceza zamanaşımından sanıklar değil sadece kesin hüküm giymiş olanlar yararlanabilir. Ceza zamanaşımı süreleri TCK md. 68’de belirtilmiş olup; beş yıldan fazla olmamak üzere hapis cezasına hükmedilen cezalarda zamanaşımı süresi on yıl olarak belirlenmiştir³⁴². Gizleme suçu için öngörülen hapis cezasının üst haddinin üç yıl olması dolayısıyla, gizleme suçu için söz konusu olan ceza zamanaşımı süresi de on yıl olmaktadır. Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır (TCK md. 68/5). TCK md. 71’de ceza zamanaşımı kesen nedenler de sayılmıştır. Buna göre, mahkum olan bir kişinin üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlemesi³⁴³ durumunda zamanaşımı kesilecek ve süre kesilme sebebinin gerçekleştiği gün yeniden işlemeye başlayacaktır³⁴⁴. Örneğin, gizleme suçundan dolayı mahkumiyeti kesinleşen ve kaçak durumda olan bir şahsın daha sonra sahte belge düzenleme suçu işlemesi halinde, son sahte belgenin düzenlendiği gün kesilen ceza zamanaşımı yeniden ve tam olarak işlemeye başlayacaktır.

³⁴¹ “Gerekçeli karar başlığına “2002-2003” şeklinde yanlış yazılan suç tarihinin, en aleyhe kabulle sanığın vergi denetmenine bir kısım belgeleri ibraz edemeyeceğini beyan ettiği 15.12.2005 tarihi olarak mahallinde düzeltilmesi mümkün görülmüştür. Sanığa yüklenen “defter ve belge ibraz etmeme” suçunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2 maddesindeki cezasının türü ve üst sınırı itibarıyla tabi olduğu, suç tarihinde yürürlükte bulunan 5237 sayılı Kanunun 66/1-e, 67/4. maddelerinde öngörülen olağanüstü dava zamanaşımının, suç tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmış ve sanık hakkındaki kamu davasının gerçekleşen olağanüstü dava zamanaşımı nedeniyle 5237 sayılı TCK’nın 66/1-e, 67/4 ve 5271 sayılı CMK’nın 223/8. maddeleri gereğince DÜŞÜRÜLMESİNE, 17.01.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi.” Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin E:2017/16487 ve K:2018/378 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 10.06.2019.

³⁴² Fahri Gökçen Taner, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 139,140.

³⁴³ Ceza zamanaşımını kesen diğer sebepler, infaz için hükümlüye tebligat yapılması ve mahkumiyet hükmünün infazı için hükümlünün yakalanması halleridir.

³⁴⁴ Zamanaşımı süresi içerisinde işlenen ikinci suçun ilk suç ile aynı türden olması şartı bulunmamaktadır. Bilgi için bkz. Taner, **a.g.e.**, s. 154,155.

3.1.3.5.4.3. Af

Af, gerçekleşiş zamanına göre bazen sadece kesinleşmiş mahkumiyetin gereğı olan cezaları kaldıran, hafifleten veya değıştiren, bazen de kamu davasını düşüren veya mahkumiyeti bütün neticeleri ile kaldıran bir kamu hukuku işlemleri olarak tanımlanabilir³⁴⁵.

Vergi kaçakçılığı suçlarının affına ilişkin olarak ülkemizde yapılan son düzenleme 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu³⁴⁶ olmuştur. Kanunun 14'üncü maddesi uyarınca, VUK md. 359'da sayılan fiilleri³⁴⁷ 31.8.2002 tarihinden önce işleyenler hakkında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunulmayacağı, soruşturma aşamasında olanlar için takibat yapılmayacağı, açılmış bulunan kamu davaları ortadan kaldırılacağı ve kesinleşmiş mahkûmiyet kararlarının infaz edilmeyeceğı hüküm altına alınmıştır³⁴⁸.

3.1.3.5.4.4. İbraz Etmeme Fiilinin Mücbir Sebep Altında İşlenmesi

Mücbir sebep, alınan önlemlere karşı kişinin iradesi dışında meydana gelen, önceden bilinmesi ve önlenmesi imkansız, hukuken yükümlü olunan görevlerin yerine getirilmesine engel olan olağanüstü olay olarak tanımlanabilir³⁴⁹. Mücbir sebep ile karşı karşıya kalınması, şüphesiz mükelleflerin vergisel ödevlerini yerine getirmesine de engel teşkil etmektedir. Bu bakımdan genel mahiyet arz eden mücbir sebep olgusu hakkında vergisel uygulamalar bakımından belirsizliğin ortadan kaldırılması adına VUK md. 13'te mücbir sebep halleri düzenlenmiştir. Fakat, bu mücbir sebep hallerinin

³⁴⁵ Selahattin Keyman, **Türk Hukukunda Af**, Ankara Üniversitesi Yayınevi, Ankara, 1965, s. 42.

³⁴⁶ 27.02.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴⁷ Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ve belgeleri sahte olarak basmak fiilleri, ağır hapis cezası uygulanacak suçlar arasında sayıldığından bu düzenleme kapsamına alınmamıştır (4811 sayılı Kanun md. 14/2).

³⁴⁸ İşlenen kaçakçılık suçlarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verildiğı hallerde, yukarıdaki hükümden yararlanılabilmesi için salınan vergi ve kesilen cezalar ile gecikme faizi ve zamlarının, kanunun yürürlüğünden önce ya da bu kanun hükümlerinden yararlanılmak suretiyle öngörülen süre ve tutarda tamamen ödenmiş olması ve bunlara karşı idari yargı yerlerinde dava açılmaması veya açılan davalardan vazgeçilmesi şart koşulmuştur (4811 sayılı Kanun md. 14/3).

³⁴⁹ Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s. 362.

ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair VUK'ta özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, CMK'nın delil serbestisi kuralına göre mücbir sebeplerin kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabileceği kabul edilmektedir³⁵⁰.

İnsan kontrolü dışında gelişen bu haller, mükelleflerin kusurluluğunu ortadan kaldırdığı için, ispatlanması şartıyla, ilgili mükellefler adına vergi cezası kesilmez (VUK md. 373). Aynı şekilde, kast unsurunu ortadan kaldıran ölçü ve derecedeki bu haller, gizleme suçuna ilişkin ceza yargılamasında da göz önünde bulundurulmaktadır³⁵¹. Nitekim CMK md. 223/2-c'de, yüklenen suç açısından failin kast veya taksirinin bulunmaması durumunda beraat kararının verileceği belirtilmiştir. Ancak bunun için öncelikle, mücbir sebep halinin yargılama makamı tarafından kabul görmesi gerekmektedir³⁵².

Konu hakkında değinilmesinde fayda gördüğümüz başka bir husus, defter ve belgelerinin ziyaa uğraması nedeniyle aldığı zayi belgesini incelemeye yetkili kişiye

³⁵⁰ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1994, s. 81.

³⁵¹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 287; Şenyüz, **a.g.e.**, 391; Donay, **a.g.e.**, s. 103,104. Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 04.12.2012 tarih ve E:2010/10587-K:2012/20940 sayılı kararında, "Ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibarıyla mutlak ortam yer ve mekanda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılmaz mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilir ve neden sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği ve sair ile olayın arz ettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği ve defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yok olması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde 213 sayılı Kanunun 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep olarak kabul etmelidir. Bu nedenle, sanığın defter ve belgelerin işyerinden yapılan hırsızlık sırasında çalındığını savunması ve temyiz dilekçesi ekinde hırsızlık olayına ilişkin şikayetçi sıfatıyla ifade verdiği İzmir 5. Çocuk Mahkemesinin 2005/1275 esas sayılı dosyasına ait duruşma tutanağını ibraz etmesi karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek biçimde belirlenmesi bakımından, anılan dava dosyası getirilip incelenerek mücbir sebebin var olup olmadığı araştırılmadan eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi ..." yasaya aykırı bulunmuştur, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 12.06.2019.

³⁵² Yargıtay 21. Ceza Dairesi'nin 26.04.2016 tarih ve E:2016/3444-K:2016/3760 sayılı kararında, "... defter ve belgelerin çalındığının vergi dairesine bildirilmemesi, hukuk mahkemelerine müracaatla usulünce alınmış bir zayi belgesinin de bulunmaması karşısında; soyut beyana dayanan bu durumun mücbir sebep ya da irade dışı zayi olmayı kanıtlayıcı kuvvet ve nitelikte olmadığı, bu nedenlerle savunmanın geçerli sayılamayacağı cihetle, sübut bulan suçtan mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde beraatine karar verilmesi ..." yasaya aykırı bulunarak yerel mahkeme kararı bozulmuştur, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 12.06.2019.

sunan mükellef için vergi suçu raporu düzenlenip düzenlenmeyeceği ile ilgilidir. Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge md. 6/1’de, vergi suçu raporu düzenlenmeyecek haller; pişmanlık şartlarına uygun olarak durumun ilgili makamlara bildirilmiş olması, suçu işleyenlerin/iştirak edenlerin ölmüş olması ve dava zamanaşımı süresinin geçmiş olması olarak sayılmış, ancak defter ve belgelerin ziyaa uğradığının zayi belgesiyle tevsik edilmesi bu kapsamda değerlendirilmemiştir. Kanaatimizce vergi idaresinin bu yönde bir tasarrufta bulunması, pişmanlık hükümlerinden yararlanma, ölüm ve zamanaşımı hallerinin devletin ceza verme yetkisini ortadan kaldırdığının kanunlarda açık ve tartışmasız bir şekilde ortaya konulmuş olması³⁵³ karşısında; kesin delil niteliğinde olmayan yani aksi ispatlanabilen zayi belgesinin ve bu belgenin dayandırıldığı durumun, gerçekten de ibraz etmeme fiilinin oluşumunda kastı ortadan kaldıran bir mücbir sebep nedeni olup olmadığının ancak ceza yargısı tarafından takdir edileceği kabulünün bir sonucudur. Kaldı ki, düzenlenecek suç raporunda incelemeye yetkili kişiler tarafından yapılan araştırmalar neticesinde, ibraz etmeme fiilinin failin iradesiyle işlendiğine dair ceza hakimi nezdinde kanaat uyandıracak bulgulara yer verilebilir.

3.1.3.5.4.5. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Ceza yargılaması sonucunda kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasına hükmün açıklanmasının geri bırakılması denilmektedir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması için, yargılama sonunda hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olması gerekir (CMK md. 231/5). Bunun yanında, sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı mahkumiyetinin bulunmaması, mahkemenin sanığın yeniden suç işlemeyeceği hususunda olumlu kanaate varması, suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın giderilmesi ve sanığın hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul etmesi şartları da birlikte sağlanmalıdır (CMK md. 231/6). Bu şartlar altında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi halinde, sanık beş yıllık denetim süresine tutulacak

³⁵³ Daha önce de belirtildiği gibi, sanığın ölümü (TCK md. 64/1) ve dava zamanaşımı (TCK md. 66) kamu davasını düşüren hallerdendir. Yine, VUK md. 359’daki hüküm uyarınca, VUK md. 371’deki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında kaçakçılık suçlarına ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

(CMK md. 231/8) ve bu süre içinde kasten yeni bir suç işlemeyip denetimli serbestlik tedbirinin gereği olan yükümlülöklere uygun davrandığı takdirde açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak davanın düşmesine karar verilecektir (CMK md. 231/10).

Halihazırda, gizleme suçu için öngörölen hapis cezasının alt sınırının on sekiz ay olması, bu suçu işleyen fail hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının alınmasını mümkün kılmaktadır³⁵⁴.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin gizleme suçu bakımından uygulanabilirliğine ilişkin yargı kararlarına bakıldığında, bazı yerel ceza mahkemelerince, gizleme fiili nedeniyle ortaya çıkan zararın (vergi kaybının) karşılanmadığı ve dolayısıyla da “suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın giderilmesi” şartının sağlanmadığı gerekçesiyle hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına yer olmadığı yönünde kararlar verildiği görölmektedir. Ancak, Yargıtay Ceza Daireleri tarafından, zaman içinde yerleşik hale

³⁵⁴ Suçun faili aynı dava kapsamında birden fazla kaçakçılık suçundan yargılanır ve hakkında birden fazla suçtan mahkûmiyet hükmü kurulursa, her bir suçtan verilen cezanın tür ve miktarı ayrı ayrı göz önünde tutulur. Örneğin, hem gizleme hem de sahte belge düzenleme suçlarından mahkum olan bir mükellef hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin tatbik edilip edilmeyeceği, hükmolunan cezaların toplanmasıyla değil, ayrı ayrı baz alınması suretiyle belirlenecektir. Bkz. Özcan, **a.g.e.**, 417.

gelen Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararlarına³⁵⁵ atıf yapılarak, ilk derece mahkemelerin kararları bozulmuştur³⁵⁶.

Diğer taraftan, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca tahakkuk ettirilmesi gereken KDV ve buna bağlı vergi ziyayı ise, Yargıtay tarafından ibraz etmeme eyleminden doğan zarar niteliğinde bulunmadığından hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına engel oluşturmamaktadır³⁵⁷.

Sonuç olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesinde dikkat edilecek husus, suçun soyut olarak zarar doğurabilecek nitelikte olması değil, somut olarak aranan zararın gerçekleşmiş olmasıdır. Çünkü ancak bu şekilde, zararın sanık

³⁵⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 22.05.2001 tarih ve 99/104 sayılı kararının özü, "Defter ve belgelerin gizlenmesi halinde, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacağı açıktır. Vergi denetimi olanağını kaldıran bu halde artık somut bir vergi ziyayının tespiti olanağı da ortadan kalkmaktadır. O halde, mükellefin sorumluluğunu kaldıracak olan ve 213 sayılı Yasa'nın 13. maddesinde düzenlenen durumlarda veya kastı ortadan kaldıran diğer hallerin kanıtlanması dışında, vergi ziyayının varlığının kabulü de zorunludur. Bir başka anlatımla yukarıda değinilen haller dışında mefruz (soyut) vergi ziyayı bulunduğu kabul edilmeli, müspet (somut) vergi ziyayının varlığı aranmamalıdır. Kaldı ki, 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında "vergi ziyayının varlığı" suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun oluştuğu hükme bağlanmıştır." şeklindedir. 03.02.2009 tarih ve 2008/250-13 sayılı Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararının özü ise, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin olarak işaret olunan zarar kavramının kanaat verici bir basit araştırma ile belirlenebilir, ölçülebilir maddi zararlara ilişkin olduğu, manevi zararların bu kapsama dahil edilmemesi gerektiği, zarar koşulunun ancak zarar suçlarında dikkate alınması gereken bir unsur olduğu, defter ve belge ibraz etmemek suçunda somut bir zarardan söz edilemeyeceği şeklindedir, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 13.06.2019.

³⁵⁶ Bkz. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 01.12.2014 tarih ve E:2014/17802-K:2014/20555 ve 29.12.2014 tarih ve E:2013/4224-K: 2014/225 sayılı kararları, 19. Ceza Dairesi'nin 05.11.2015 tarih ve E:2015/8781-K:2015/6687 sayılı kararı, 21. Ceza Dairesi'nin 08.02.2017 tarih ve E:2016/1699-K:2017/598 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 13.06.2019.

³⁵⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 30.06.2016 tarih ve E:2016/7305-K:2016/6235 sayılı kararı, "2004 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerini vergi incelemesine esas olmak üzere vaki istem üzerine merciine teslim etmediğinden bahisle eylemine uyan 213 sayılı VUK'un 359/a-2. maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açılan sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda; somut bir zarara yer verilmediği, ancak defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinden dolayı, katma değer vergisi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği, bir başka ifade ile tarh edilen bu vergi ve cezaların eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmadıkları anlaşılmaktadır. Şu halde sanığın vaki eylemi nedeniyle CMK'nın 231'inci maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanmasına engel oluşturabilecek somut bir zararın meydana geldiğinin kanıtlanamadığı..." yönündedir. Aynı dairenin 30.04.2014 tarih ve E:2014/7788-K:2014/8404 sayılı, 23.06.2014 tarih ve E:2012/28408-K:2014/12356 sayılı kararları da aynı doğrultudadır. Kararlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, Erişim Tarihi : 13.06.2019.

tarafından giderilip giderilmediği araştırılabilecektir. Gizleme, somut olarak vergi kaybı doğurabilecek nitelikte olan muhasebe hilesi yapmak, sahte belge kullanmak gibi bir eylem olmayıp, soyut suç niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, zarar yönünden hükmün açıklanmasına engel bir durum söz konusu olmamalıdır³⁵⁸.

3.1.3.5.4.6. Takdiri İndirim Nedenlerinin Uygulanması

TCK mad. 61'e göre, somut olayda hakim tarafından suçun işleniş biçimi, suçun işlenmesinde kullanılan araçlar, suçun işlendiği zaman ve yer, suçun konusunun önem ve değeri, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığı, failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığı, failin güttüğü amaç ve saiki göz önünde bulundurarak işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında temel ceza belirlenir.

Bunun dışında TCK, hakime ayrıca, tayin olunan ceza üzerinden indirim yapma yetkisi de vermektedir. Takdiri indirim yetkisi denilen bu müessesenin uygulanıp uygulanmaması herhangi bir isteme bağlı olmayıp; bu yetkinin kullanılmasında failin geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonraki ve yargılama sürecindeki davranışları, cezanın failin geleceği üzerindeki olası etkileri gibi hususların nazara alınacağı TCK md. 62/2'de hükme bağlanmıştır. Fail yararına cezayı hafifletecek takdiri nedenlerin varlığı halinde, süreli hapis cezaları bakımından öngörülen indirim oranı altıda bire kadardır (TCK md. 62/1).

Konuya gizleme suçu bakımından yaklaşıldığında, suçu işleyen failin takdiri indirim nedenlerinden yararlanmasının önünde bir engele rastlanmamaktadır. Hatta bu uygulama, hükmün açıklanmasından önceki safhaya ilişkin olduğundan mükelleflerin hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinden yararlanmalarına hizmet de edebilir. Örneğin, hakim tarafından TCK md. 61'deki hususlar göz önünde bulundurulurken sanık hakkında yirmi sekiz ay hapis cezası tayin edilmesinin ardından takdiri indirim yetkisinin de 1/6 olarak kullanılması halinde sanık, diğer şartları da

³⁵⁸ Uğur, Elibol, **a.g.e.**, s. 302,303.

sağlaması durumunda hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinden faydalanabilecektir.

3.1.3.5.4.7. Cezaların Ertelenmesi

TCK md. 51'deki düzenlemeye göre erteleme, iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, mahkûmlara, belirlenen deneme süreleri içerisinde öngörülen yükümlülüklerin yerine getirilmesi³⁵⁹ ve kasıtlı olarak yeni bir suçun işlenmemesi kaydıyla mahkûmiyetin gereği olan cezanın infaz edilmiş sayılacağı güvencesini getiren bir müessese olarak tanımlanabilir³⁶⁰.

Ertelme kararının verilebilmesi için öncelikle kişinin; daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması gerekmektedir (TCK md. 51/1). Ancak, bu şartlar gerçekleşmiş olsa dahi, erteleme hususunda takdir yetkisi mahkemededir. Sanık erteleme konusunda istemde bulunsa da hakim vereceği gerekçeli kararla bu talebi ret veya kabul edebilir³⁶¹.

Mahkeme erteleme kararı verirse, bu kararla birlikte hükmedilen hapis cezasının infazı deneme süresi kadar geri bırakılmaktadır. TCK md. 51/3'e göre deneme süresi, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere erteleme kararına ilişkin hükmün kesinleştiği tarihten başlamak üzere hakim tarafından belirlenir³⁶². Söz konusu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinin altında olamaz ki bu, deneme süresinin en az bir yıl olacağı anlamına gelmektedir.

Mahkeme tarafından gizleme suçunu işleyen sanık hakkında, on sekiz ay ile yirmi dört ay arasında bir hapis cezasına hükmolunması halinde, diğer şartların da

³⁵⁹ TCK md. 51/4'e göre bu yükümlülükler; bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesi, bir meslek veya sanat sahibi olan hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılması şeklinde olabilir.

³⁶⁰ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 510.

³⁶¹ Özgenç, **Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, s. 616.

³⁶² Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 516.

sağlanmış olması kaydıyla, hakimın re'sen vereceği kararla erteleme müessesesi işletilebilecektir.

3.1.3.5.4.8. Koşullu Salıverme ve Denetimli Serbestlik Tedbiri

Gizleme suçunu işleyen failin, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin şartları taşımaması veya şartları taşımasına rağmen bu uygulamadan yararlanmayı kabul etmemesi durumunda ya da mahkeme tarafından failin iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilmesine rağmen hakimın takdir yetkisini kullanmayıp cezanın ertelenmesine karar vermemesi durumunda, hapis cezasının bir kısmını infaz kurumunda çeken fail için söz konusu olabilecek başka bir müessese de koşullu salıverme uygulamasıdır.

Bir ceza infaz kurumu olması dolayısıyla koşullu salıvermeye ilişkin kurallar, 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin Uygulanması Hakkında Kanun'da³⁶³ düzenlenmiştir. Buna göre, süreli hapis cezalarına mahkûm edilmiş olup; cezalarının üçte ikilik infaz süresini iyi halli olarak, yani serbest bırakıldığında bir daha suç işlemeyeceği konusunda güven verecek şekilde³⁶⁴, geçiren mahkûmlar koşullu salıverilmeden yararlanabilirler (CvGTİHK md. 107/1,2).

Koşullu salıvermenin uygulanması için hükümlünün talebine ve rızasına ihtiyaç yoktur. Koşullu salıverilme şartlarının gerçekleşmesi halinde, mahkûmiyet hükmünü veren mahkeme veya hükümlü başka bir yerdeyse o yerde bulunan aynı derecedeki mahkeme tarafından bu konudaki karar verilir³⁶⁵ (CvGTİHK md. 107/11).

Koşullu salıverilme halinde cezanın kalan kısmı, hükümlünün denetim süresine tabi tutulması kaydıyla, özgür ortamda infaz edilecektir. Denetim süresi, hükümlünün infaz kurumunda geçirmesi gereken sürenin yarısı kadardır. Örneğin, gizleme suçunu işlediği gerekçesiyle otuz aylık hapis cezasına mahkûm edilen hükümlünün, koşullu

³⁶³ 29.12.2004 tarih ve 25685 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶⁴ Özgenç, **Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler**, s. 632. İyi halin belirlenmesinde, hükümlünün infaz süresini ceza infaz kurumlarının düzen ve güvenliği amacıyla konulmuş kurallara içtenlikle uyarak, haklarını iyi niyetle kullanarak, yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirerek geçirmesi ve uygulanan iyileştirme programlarına göre de toplumla bütünleşmeye hazır olduğunun ilgili birim tarafından saptanmış olması esas alınmaktadır (CvGTİHK md. 89)

³⁶⁵ Hakeri, **a.g.e.**, s. 540.

salıverme uygulanmasından yararlanabilmesi için öncelikle infazın yirmi aylık süresini iyi halli olarak geçirmesi, ardından da denetim süresi olarak hesaplanan beş aylık süreyi hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlemekten ve mahkeme tarafından kendisine yüklenen yükümlülüklerle³⁶⁶ uyarak geçirmesi gerekmektedir. Aksi halde, koşullu salıverme kararı geri alınacaktır (CvGTİHK md. 107/12).

Bunun yanında, hükümlülerin dış dünyaya uyumlarını sağlamak, aileleriyle bağlarını sürdürmelerini ve güçlendirmelerini temin etmek amacıyla; cezasının son altı ayını kesintisiz³⁶⁷ olarak geçiren ve koşullu salıverilmesine bir yıl veya daha az süre kalan iyi halli hükümlülerin talebi hâlinde, cezalarının koşullu salıverilme tarihine kadar olan kısmının denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle infazına, infaz hâkimi tarafından karar verilebilir (CvGTİHK md. 105/A-1)

Denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle cezasının infazına karar verilen hükümlünün, koşullu salıverilme tarihine kadar; kamuya yararlı bir işte ücretsiz olarak çalıştırılması, bir konut veya bölgede denetim ve gözetim altında bulundurulması, belirlenen yer veya bölgelere gitmemesi, belirlenen programlara katılması yükümlülüklerinden bir veya birden fazlasına tabi tutulmasına, denetimli serbestlik müdürlüğünce karar verilir³⁶⁸ (CvGTİHK md. 105/A-5) . Hükümlünün bu yükümlülüklerle ilişkin olarak kendisi için hazırlanan denetim planına uymaması üzerine, denetimli serbestlik müdürlüğünün talebiyle, koşullu salıverilme tarihine kadar olan cezanın infazı için yeniden infaz kurumuna gönderilmesine infaz hâkimi tarafından karar verilir (CvGTİHK md. 105/A-6).

³⁶⁶ CvGTİHK md. 7’de değinilen bu yükümlülükler, cezanın ertelenmesi müessesesi için TCK md. 51/4’te öngörülen yükümlülüklerle aynıdır.

³⁶⁷ Kasten işlenen suçlarda üç yıl veya daha az süreli hapis cezalarının infazı, hapis cezalarının infazına başlanmış olsa bile, hükümlünün yükseköğrenimini bitirebilmesi, ana, baba, eş veya çocuklarının ölümü veya bu kişilerin sürekli hastalık veya malullükleri nedeniyle ailenin ticari faaliyetlerinin yürütülebilmesinin veya tarım topraklarının işlenebilmesinin imkânsız hâle gelmesi veya hükümlünün hastalığının sürekli bir tedaviyi gerektirmesi gibi zorunlu ve çok ivedi hâllerde, Cumhuriyet Başsavcılığınca altı ayı geçmeyen sürelerle hapis cezasının infazına ara verilebilir (CvGTİHK md. 17).

³⁶⁸ Hakim, koşullu salıverilen hükümlünün kişiliğini ve topluma uyumdaki başarısını göz önünde bulundurarak; denetim süresinin, denetimli serbestlik tedbiri uygulanmadan veya herhangi bir yükümlülük belirlemeden geçirilmesine karar verebileceği gibi, denetimli serbestlik tedbiri uygulanmasını veya belirlenen yükümlülükleri denetim süresi içinde kaldırabilir (CvGTİHK md. 105/A-10) . Denetim süresinde uygulanacak yükümlülükler ve denetimli serbestlik tedbirleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. 05.03.2013 tarih ve 28578 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Denetimli Serbestlik Hizmetleri Yönetmeliği.

Gizleme suçundan dolayı mahkûm olan şahısların denetimli serbestlik tedbiri uygulamasından faydalanmalarının önünde bir engel bulunmamaktadır. Hakkında VUK mad. 359/a-2’de öngörülen üst sınır olan (üç yıl) otuz altı aylık hapis cezasının infazına karar verilen gizleme fiilini işlemiş bir hükümlünün, koşullu salıverilmesi için cezasının üçte ikilik yani yirmi dört aylık kısmını hapis yatması gerekmekte ise de, infazın ilk on iki aylık kısmı iyi halli şekilde geçirildikten sonra, koşullu salıverilme için geriye kalan bir yıl (on iki aylık süre) denetimli serbestlik tedbiri uygulanmak suretiyle infaz edilebilecektir.

3.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN SONUÇLARI

3.2.1. Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükelleflerin KDV İndirimlerinin Reddedilmesi

KDV Kanunu’na göre mükellefler, bir dönem içerisinde teslim ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla tahsil ettikleri KDV’den, satın aldıkları mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV’yi indirerek aradaki farkı vergi dairesine ödemektedir. Alınan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV tahsil edilen KDV’den fazla ise aradaki fark ‘Devreden KDV’ olarak sonraki dönemde indirim konusu yapılmaktadır³⁶⁹. Ancak, kanun koyucu KDV’nin indirim konusu yapılabilmesini bazı şartlara bağlamıştır. Bunların bir kısmı şekle, bir kısmı ise esasa yöneliktir³⁷⁰.

KDV Kanunu’nun 29’uncu maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den kanunda aksine hüküm bulunmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla *düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen* KDV’yi indirebilecekleri, aynı Kanun’un 34’üncü maddesinin 1’inci bendinde ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV’nin *alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek* koşuluyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu

³⁶⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Yayınları, Ankara, 2002, s. 262.

³⁷⁰ Polat, **a.g.m.**, s. 92,93.

bağlamda, mükellefiyetle ilgili emtia veya hizmet alışını temsil eden fatura veya yerine geçen belgelerin, yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesi, KDV indirimi yapılabilmesinin koşulları olarak öne çıkmaktadır³⁷¹. Söz konusu şekilsel koşullara ilaveten, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olması da elzemdır. Şekilsel koşulların tespitinde olduğu gibi, indirim konusu yapılan bir verginin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının tam manasıyla saptanması da ancak mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin ibraz edilmesiyle mümkün olacağından, defter ve belgelerini herhangi bir nedenle incelemeye ibraz etmeyen mükelleflerin ilgili vergilendirme dönemine ilişkin KDV indirimleri, KDV Kanunu md. 29 ve 34'teki hükümlere istinaden kabul edilmemektedir³⁷².

Daha önce bahsedildiği gibi, vergilendirmede asıl olan beyana dayalı tarhiyat olmakla birlikte, mükelleflere beyanlarının dayanağını ortaya koyan defter, belge ve kayıtlarını sağlıklı bir vergi incelemesine el verecek şekilde muhafaza ve ibraz etme ödevi verilmiştir. Ancak, bu ödevlerin mücbir sebeplerle dahi olsa yerine getirilmemesi, mükellef beyanlarının doğruluğu (ilk görünüş) karinesini çöktürmekte ve re'sen tarhiyatın yolunu açmaktadır³⁷³. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi, VUK md. 30/II-3 ve/veya VUK md. 30/II-4 uyarınca re'sen takdir nedeni

³⁷¹ Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulaması**, 6.bs., Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.1503.

³⁷² Soner Ülgen, "Defter ve Belge İbraz Edilmemesinin KDV Kanunu Açısından Sonuçları ve Konuya İlişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları", **Maliye Postası**, Kasım 2011, s. 65,66. DVDDK'nın 15.06.2007 tarih ve E:2007/12-K:2007/220 sayılı kararında, işlemlerinin tümünün bilgisayar hafızasında kayıtlı ve bilgisayar kayıtlarının her an incelenebilme olasılığının bulunması halinde dahi, katma değer vergisi açısından indirim hakkının kullanılabilmesi için mükellef tarafından defter ve belgelerin mutlak suretle inceleme elemanına ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 13.06.2019. Buna karşılık, idarenin bu yaklaşımıyla, VUK md. 3/B hükmünde yer alan "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." şeklindeki düzenlemeyi göz ardı ettiği, mükelleflerin defter kayıtları dışında fatura, banka ve envanter kayıtları gibi belgelerle mal/hizmet alımının gerçekliğini ortaya koyabilmelerine ve bu alımlara konu KDV ödemelerini indirebilmelerine müsaade edilmediğini, bu noktada, mükelleflerin ticari işlemlerinin gerçekliğini defte kayıtları dışında başkaca belgelerle ortaya koymasına imkan tanınmayarak KDV indiriminin reddi yoluna gidilmesinin, VUK md.3/B hükmüne aykırı tarhiyatlara sebebiyet verdiği düşünülmektedir. Bkz. Erdem Ateşagaoglu, "Vergi Usul Kanunu MD.3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.XX, S.1,2016, s.237.

³⁷³ Kaneti, **a.g.e.**, s.119.

olduğu için indirim konusu olmaktan çıkarılan KDV nedeniyle ödenmesi gereken vergiler de uygulamada incelemeye yetkili kişiler tarafından düzenlen vergi inceleme raporlarına³⁷⁴ göre re'sen tarh edilmektedir.

Esasen, re'sen tarhiyat usulüne dayandırılarak salınan bu vergilerin VUK'ta belirtilen re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yöntemlerinden³⁷⁵ biriyle ilişkilendirilmesi, kanaatimizce, yapılan işlemin gerekliliği karşısında çıkış yolu bulunamamasının bir sonucudur. Zira, re'sen vergi tarhiyatını düzenleyen hükme göre, tarh olunacak verginin kaynağı, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrahtır (VUK md. 30). Oysa, indirimi reddedilen KDV tutarlarının ilgili dönem KDV matrahlarıyla bir ilişkisi bulunmamaktadır. Başka bir ifadeyle, bir mükellef tarafından indirim konusu yapılan KDV tutarları, aynı mükellefin KDV matrahlarından bağımsız değişkenlerdir. Herhangi bir aylık vergilendirme döneminde ne KDV matrahında yapılan bir artırma veya eksiltme o dönemdeki indirilecek KDV'yi etkilemekte, ne de indirilecek KDV'deki bir değişiklik ilgili dönemdeki matraha etki etmektedir.

VUK md. 112/3 gereğince, indirimi reddedilen KDV tutarının ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine veya (söz konusu tarhiyat dava konusu yapılmış ise) yargı kararının tebliğ

³⁷⁴ Takdir komisyonlarının VUK md. 74 ve 75'te düzenlenmiş görev ve yetkilerine ilişkin hükümler bir bütün olarak değerlendirildiğinde, kendilerine matrah, servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş bu komisyonların KDV indirim reddi yetkilerinin olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, inceleme elemanları tarafından (takdir komisyonuna veri oluşturmak için dahi olsa) hazırlanan 'Takdire Done Raporu' gözetilerek komisyonca KDV indirimi yoluna gidilmesi, konu yönünden yetkisizlik şeklinde kabul edilmektedir. Daha fazla bilgi için bkz. Aslan, Karakoç, **a.g.e.**, s.74-82.

³⁷⁵ VUK md. 29'da İkmalen vergi tarhı, *"Her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi"* şeklinde tanımlanmış; VUK mük. md. 30'da ise verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen tarhiyat usulleri dışında kalan hallerde mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirlenmiş zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden vergi idaresi tarafından tarh edilmesi olarak tarif edilmiştir. Bu bağlamda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi neticesinde KDV indirimlerinin reddedilmesini bu yöntemler kapsamında değerlendirmenin mümkün olmadığı görüşündeyiz.

tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi uygulanmaktadır³⁷⁶. İdarenin uygulamasına göre, zayi belgesi alınmış olması KDV indirimlerinin reddine engel olmadığı gibi, gecikme faizini durdurucu bir etki de yapmamaktadır. Ceza olarak nitelendirilemeyen³⁷⁷ gecikme faizi, asıl alacağa bağlı fer'i bir alacak olduğu için iptal edilmesi veya terkinin de asıl alacağın, yani tarh edilen verginin iptaline veya terkinine bağlıdır³⁷⁸.

Bazı mükellefler, defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyip, cezalı vergi tarhiyatının ardından idari yargı safhasında mahkemeye sunmaktadır. Vergi incelemesinden kaçınma iradesini gösteren bu durum karşısında, azınlıkta da olsa bazı Danıştay kararlarında³⁷⁹ re'sen araştırma ilkesi (İYUK md. 20) bağlamında hareket edilerek ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde mahkeme tarafından (bilirkişi marifetiyle) araştırma yapıp indirilecek KDV miktarının saptanarak yeniden karar verilmesi gerektiği yönünde hüküm verilirken; çoğu Danıştay kararında³⁸⁰ İYUK md. 2/2'deki idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları ve idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar veremeyecekleri hükmüne atıfta bulunularak mahkemenin vergi idaresinin

³⁷⁶ Gecikme faizi olarak uygulanan oran, 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranı ile aynıdır. 2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gecikme zammı oranı % 1,40 olarak belirlenmiştir.

³⁷⁷ “Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir ceza olarak nitelemek olanaksızdır.” Bkz. Anayasa Mahkemesi’nin 26.12.1988 tarih ve 20031 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 21.09.1988 tarih ve 1988/7-27 sayılı kararı.

³⁷⁸ Serkan Ağar, “Vergi Ceza Hukuku Kapsamında “Gizleme (İbraz Etmeme)” Suçunun “Kanunilik” Unsuru”, **Mali Hukuk**, C.12, S.134, Şubat 2016, s. 487.

³⁷⁹ Bkz. Danıştay 9. Dairesi’nin 06.04.2005 tarih ve E:2004/2871-K:2005/836 sayılı kararı ile 11.09.2015 tarih ve E:2015/5600-K:2015/8646 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi’nin 10.10.2006 tarih ve E:2006/397-K:2006/1801 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 10.04.2019.

³⁸⁰ Bkz. Danıştay 4. Dairesi’nin 15.11.2012 tarih ve E:2009/9359-K:2012/3655 sayılı kararı ile 01.04.2013 tarih ve E:2010/895-K:2013/1648 sayılı kararı, Danıştay 7. Dairesi’nin 29.01.2004 tarih ve E:2003/2112 ve K:2004/173 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi: 10.04.2019. Ayrıca bkz. Mehmet Çavuş, “Mücbir Sebep Olmaksızın İncelemeye İbraz Edil(e)meyen Defter ve Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergilerinin Akıbeti”, **Yaklaşım**, S.251, Kasım 2013, s.121-123.

re'sen takdir yetkisini kaldırarak şekilde hareket edemeyeceği ve ibraz edilen defter ve belgelerin biçimsel kurallara uygunluğunun ve gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığının ancak vergi idaresince yapılacak incelemeyle mümkün olabileceği yönünde hüküm tesis edilmiştir. Bu konuda, DVDDK'ya intikal eden olaylarda ikinci yaklaşımı destekler mahiyetteki kararların³⁸¹ müstakar hale geldiği görülmüş ise de Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen E:2013/3-K:2019/1 sayılı karar³⁸² ile bu husustaki görüş aykırılığı giderilmiş bulunmaktadır.

İbraz ödevinin yerine getirilmemesi, -mücbir sebep haline dayandırılrsa dahi- vergi uygulamalarında ispat yükünün tarafını düzenleyen VUK md. 3/B'ye göre, olağandışı veya alışılmamış bir durum olarak değerlendirildiğinden, vergi idaresi nazarında KDV indirimlerinin kabul edilmesi, şekle yönelik şartların (artık iddia eden konumuna geçen) mükellef tarafından kanıtlanmasına bağlı olmuştur³⁸³. Nitekim,

³⁸¹ Bkz. DVDDK'nın 27.12.2002 tarih ve E:2002/472-K:2002/549 sayılı kararında, "2577 sayılı *İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, vergi mahkemeleri, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştıramayacakları tabiidir. Bu bakımdan mahkemece, davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu defter ve belgeler üzerinde, davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkân sağlanması ve bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerekirken, mahkemenin incelemeyi (bilirkişi marifetiyle) kendisi yapmak suretiyle tarhiyatın terkin yolunda karar verilmesi hukuka uygun bulunmamıştır.*" denilmektedir. Kurul tarafından verilen 26.12.2012 tarih ve E:2010/707-K:2012/618 sayılı, 17.04.2009 tarih ve E:2008/890-K:2009/178 sayılı, 16.05.2003 tarih ve E:2002/514-K:2003/286 sayılı, 22.01.2010 tarih ve E:2008/880-K:2010/9 sayılı kararlar da aynı yöndedir. Kararlar için (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 10.04.2019.

³⁸² Danıştay daireleri ve DVDDK arasında aynı hukuk kuralının farklı biçimde yorumlanmasından kaynaklanan ve devamlılık kazanmış görüş aykırılığının, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi amacıyla Danıştay Başkanı tarafından istenilmesi üzerine DİBK tarafından karar alınması yoluna gidilmiş olup; mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye ibraz etmeyen KDV mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda, davacılar tarafından vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler incelenip, bunlar hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve tespitleri de alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.(Söz konusu karar için bkz. 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete)

³⁸³ Ülgen, **a.g.m.**, s. 66. DVDDK'nın 24.12.2004 tarih ve E:2004/145-K:2004/204 sayılı kararında, mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edemeyen mükellefin, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek durumunda olan bir alıcının gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip bulunduğundan bahsedilmiştir. Diğer yandan, indirim konu belgelerin sadece ibraz edilen kısmı için indirim hakkının söz konusu olacağı yönündeki görüş için bkz. Türksal Hanedan, Defter ve Belgelerin İnceleme Yerine Mahkemeye İbrazının İdari Uygulamalar ve Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.306, Ekim 2013, s. 85. Firmanın faaliyet konusu nedeniyle çeşitli yerlerden mal aldığı ve belgelerin tamamını temin imkanı bulunmadığı, ancak büyük kısmı ibraz edildiğinden yapılan tarhiyatta isabet görülmediği hakkındaki mahkeme kararı için bkz. DVDDK'nın

konuyla ilgili olarak bir Danıştay kararında³⁸⁴, VUK md. 13'te sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, mükellefin KDV Kanunu'nun 34/1. maddesinde öngörülen *belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olduğunu kanıtlama yükümlülüğünün* ortadan kalktığı, ancak *indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde gösterilmiş olduğunu kanıtlama yükümlülüğünün* devam ettiğine vurgu yapılmıştır. İbraz etmeme fiilinin vergi idaresince kabul edilen mücbir sebep veya zayi belgesine dayandırıldığı böyle bir durumda, vergi idaresince mükelleflere bir bakıma çözüm yolu sunulmuş ve mal/hizmet satın alınan yerlerden temin edilen alış belgelerine ait suretlerin idareye ibraz edilmesi yoluyla bunlarda yer alan KDV'lerin indiriminin kabul edilmesi sağlanmıştır³⁸⁵ ki, bazı Danıştay kararlarında³⁸⁶ da bahsi geçen yönteme işaret edildiği görülmektedir. Bilhassa defter ve belgeleri zayi olan mükelleflere katkı sağlamak adına, incelemeye yetkili kişiler tarafından yapılan karşıt inceleme ve diğer araştırmalar neticesinde erişilen bilgi ve belgeler de ispatlama vasıtası olarak dikkate alınabilir. Zira, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle ibraz edilememiş olması, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması için araştırma ve inceleme yapılmasına engel değildir³⁸⁷.

Aksi halde, inceleme konusu dönemde faaliyette olan, mal veya hizmet üreten mükellefin KDV indirimlerinin tamamının reddedilmesi, bütün maliyet ve giderlerin belgesiz gerçekleştirildiği veya hiç yapılmadığı anlamına gelecektir ki, bu da yine

09.12.2005 tarih ve E:2005/272-K:2005/281 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 09.04.2019.

³⁸⁴ DVDDK'nın 16.05.2003 tarih ve E:2003/34-K:2003/81 sayılı kararı ile DVDDK'nın 18.02.2005 tarih ve E:2004/141-K:2005/4 sayılı kararında da aynı prensipten bahsedilmektedir, (Çevrimiçi) <http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>, Erişim Tarihi : 09.04.2019.

³⁸⁵ Baykara, **a.g.m.**, s. 29.

³⁸⁶ Bkz. Danıştay 3. Dairesi'nin 26.01.2017 tarih ve E:2016/13674-K:2017/278 sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesi'nin 14.06.2017 tarih ve E:2016/1229-K:2017/5294 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 09.04.2019.

³⁸⁷ Ateşgöğüş, **a.g.m.**, s. 266; Tezcan Atay, "Son Değişikliklerle Mükelleflerin Defter ve Belgelerini İbraz Etme ve Muhafaza Mecburiyeti", **Vergi Sorunları**, S. 123, Aralık 1998, s. 78. Mükellefler tarafından aylık dönemler halinde verilen Ba (Büyük alış) bildirimleri yapılacak karşıt incelemeler için yol gösterici olmaktadır.

VUK md. 3/B’göre iktisadi ve teknik icaplara uymayan bir durum olup; vergilendirme mantığı ile uyuşmamaktadır³⁸⁸.

Buna karşılık Danıştay’ın son yıllardaki bazı kararlarında³⁸⁹, defter ve belgeleri zayi olan mükelleflerin alış belgelerini defterlerine kaydettiklerini kanıtlama yükümlülüklerinin ortadan kalkmasının yanında, KDV indirim koşullarından ikincisi olan indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğünün de ortadan kalktığına hükmedilmiştir.

Hal böyle iken, kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi neticesinden ibraz ödevinin yerine getirilemediğinden bahisle yapılan tarhiyat hukuka uygun olup olmadığı hakkında Danıştay daireleri arasındaki görüş ayrılıklarını gidermek amacıyla DİBK devreye girerek E:2013/3-K:2019/1 kararı ile mücbir sebebin varlığı halinde, indirim konusu yapılan KDV’nin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını ispatlama yükümlülüğünün de bulunmadığına hükmetmiştir. Bilindiği üzere, 2575 sayılı Danıştay Kanunu md. 40/1 gereğince, DİBK tarafından alınan kararlara Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemelerin yanısıra idare de uymak zorundadır. Bu doğrultuda, özellikle defter ve belgeleri zayi olan mükelleflere ibraz ödevini yerine getirmedikleri gerekçesiyle tarhiyat yapılmasının güç hale geldiği söylenebilir.

Şimdi, ibraz etmeme fiilinin vergisel sonuçlarına ilişkin olarak çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanan hususları, aşağıda kurguladığımız fiktif olay vasıtasıyla örneklendirelim.

Olay: Anadolu Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün 333 333 3333 vergi kimlik numaralı mükellefi Sistem Reklam ve Organizasyon San. ve Tic. Ltd. Şti., 2012

³⁸⁸ Polat, **a.g.m.**, s. 95,96. Şeker, **a.g.m.**, s.145. Bu konuyla ilgili olarak, 22.02.2016 tarihli Vergi İncelemelerinde Uygulama Birliği Sağlama ve Koordinasyon Genelgesi md. 1.1.4’te, “*Daha önce tamamlanmış bir vergi incelemesinde ibraz edilen yasal defter ve belgeler üzerinden KDV indirimlerinin mükellefin defter kayıtlarına, belgelerine ve beyanlarına uyumlu olduğunun tespiti yapılmışsa, daha sonradan yapılacak bir vergi incelemesi için istenilen yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle beyannamelerdeki tüm KDV indirimleri reddedilmeyecektir.*” denilmektedir.

³⁸⁹Bkz. DVDDK’nın 13.12.2017 tarih ve E:2017/428-K:2017/636 sayılı kararı ve Danıştay 9. Dairesi’nin 18.09.2017 tarih ve E:2015/2325-K:2017/6128 sayılı kararı, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi : 09.04.2019.

yılından bu yana faaliyet göstermektedir. Mükellef kurum hakkında Risk Analiz Merkezi tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda kurumun 2015 hesap ve işlemlerinin incelenmesi gereği hasıl olmuş ve vergi incelemesi yapılması maksadıyla inceleme görevi oluşturulmuştur. İş emri görevi kendisine tevdi edilen vergi müfettişi tarafından hazırlanan ‘defter ve belge isteme yazısı’ mükellef kuruma elektronik tebligat yöntemiyle 06.05.2019 tarihinde tebliğ edilmiştir. Bunun üzerine, kurum temsilcisi vergi müfettişi ile irtibata geçerek incelemenin dairede yapılmasını istemiş, ancak kendisine tanınan on beş günlük süre içerisinde kurumun 2015 dönemine ait defterlerini incelemeye ibraz edilmemiştir. Daha sonra, kurum adına yapılan cezalı vergi tarhiyatının iptal edilmesi istemiyle dava açılmış ve fakat dava reddedilmiştir. Dava sonucu, 07.02.2020 tarihinde vergi dairesine tebliğ edilmiştir.

Yapılan tetkikte, kurumun 2015 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının 213.700,00 TL, aylar itibarıyla verilen KDV beyannamelerine ilişkin özet bilgilerin ise aşağıdaki çizelgede görüldüğü gibi olduğu tespit edilmiştir.

Dönemi (2015)	Matrah Toplamı	Toplam KDV	Önc. Dön. Dev. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Gereken KDV	Son. Dön. Dev. KDV
Ocak	0,00	0,00	1.379,40	0,00	1.379,40	0,00	1.379,40
Şubat	51.355,00	4.108,40	1.379,40	3.920,59	5.299,99	0,00	1.191,59
Mart	30.283,30	2.422,66	1.191,59	2.270,75	3.462,34	0,00	1.039,68
Nisan	0,00	0,00	1.039,68	0,00	1.039,68	0,00	1.039,68
Mayıs	55.981,50	8.078,17	1.039,68	8.094,81	9.134,49	0,00	1.056,32
Haziran	0,00	0,00	1.056,32	47,70	1.104,02	0,00	1.104,02
Temmuz	1.320,00	105,60	1.104,02	6,04	1.110,06	0,00	1.004,46
Ağustos	15.753,20	1.260,26	1.004,46	1.206,75	2.211,21	0,00	950,95
Eylül	0,00	0,00	950,95	3.704,20	4.655,15	0,00	4.655,15
Ekim	10.200,00	816,00	4.655,15	4.085,32	8.740,47	0,00	7.924,47
Kasım	5.329,63	426,37	7.924,47	6.351,38	14.275,85	0,00	13.849,48
Aralık	43.477,67	7.293,23	13.849,48	57,07	13.906,55	0,00	6.613,32

Uygulanacak İdari İşlemler: Mükellef kurumun VUK’a göre tutulması mecburi defterlerinin vergi incelemesi yapmaya yetkili olan vergi müfettişine ibraz edilmemesi, VUK md. 30/II-3 uyarınca re’sen tarhiyat nedenidir. (Mükellefin kurumlar vergisi ve KDV matrahlarının re’sen takdir edilmesi gerekmekte ise de, kurumun ilgili dönem matrahlarının doğru olarak tespitinin güç olması sebebiyle bu örnekte kurum beyanlarının esas alınması yoluna gidilmiştir.)

Mükellef kurumun 2015 hesap dönemine ilişkin yasal defterlerinin ibraz edilmemesi nedeniyle, KDV Kanunu'nun 29 ve 34'üncü maddelerinde geçen indirim şartlarının sağlanıp sağlanmadığı tespit edilemediğinden 2015 döneminde indirim konusu yapılan KDV tutarlarının reddedilmesi neticesinde mükellef kurumun 2015/1-12 dönemleri itibarıyla KDV beyanları aşağıdaki şekilde revize edilecektir.

Dönemi (2015)	Matrah Toplamı	Toplam KDV	Önc. Dön. Dev. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Gereken KDV	Son. Dön. Dev. KDV
Ocak	0,00	0,00	1.379,40	0,00	1.379,40	0,00	1.379,40
Şubat	51.355,00	4.108,40	1.379,40	0,00	1.379,40	2.729,00	0,00
Mart	30.283,30	2.422,66	0,00	0,00	0,00	2.422,66	0,00
Nisan	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Mayıs	55.981,50	8.078,17	0,00	0,00	0,00	8.078,17	0,00
Haziran	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Temmuz	1.320,00	105,60	0,00	0,00	0,00	105,60	0,00
Ağustos	15.753,20	1.260,26	0,00	0,00	0,00	1.260,26	0,00
Eylül	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ekim	10.200,00	816,00	0,00	0,00	0,00	816,00	0,00
Kasım	5.329,63	426,37	0,00	0,00	0,00	426,37	0,00
Aralık	43.477,67	7.293,23	0,00	0,00	0,00	7.293,23	0,00

Yapılan düzeltme sonucunda kurum adına aşağıdaki tutarlarda yer alan fark verginin tarh ettirilmesi ve tarh edilecek vergiler üzerinden VUK md. 341 uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi, söz konusu vergi ziyasına 359'uncu maddede yazılı gizleme fiiliyle sebebiyet verildiği için cezanın üç kat uygulanması gerekmektedir.

Dönemi (2015)	Beyan Edilen Ödenecek KDV	Olması Gereken Ödenecek KDV	Tarh Edilecek KDV	Vergi Ziyai Cezası (3 Kat)
Şubat	0,00	2.729,00	2.729,00	8.187,00
Mart	0,00	2.422,66	2.422,66	7.267,98
Mayıs	0,00	8.078,17	8.078,17	24.234,51
Temmuz	0,00	105,60	105,60	316,80
Ağustos	0,00	1.260,26	1.260,26	3.780,78
Ekim	0,00	816,00	816,00	2.448,00
Kasım	0,00	426,37	426,37	1.279,11
Aralık	0,00	7.293,23	7.293,23	21.879,69
Toplam	0,00	23.131,29	23.131,29	69.393,87

VUK md. 256'da belirtilen ibraz yükümlülüğüne uyulmadığı gerekçesiyle, yine VUK mük. md. 355 uyarınca (2019 yılı için) 1.900,00 TL özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Cezanın muhatabı VUK md. 333 gereğince mükellef kurumdur.

Son olarak, VUK md. 112/3 gereğince, indirimi reddedilen KDV tutarının ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizi³⁹⁰ uygulanması gerekmektedir.

Dönemi (2015)	Tarh Edilecek KDV	Hesaplanan Yaklaşık Gecikme Faizi Tutarı
Şubat	2.729,00	2.507,95
Mart	2.422,66	2.192,51
Mayıs	8.078,17	7.084,56
Temmuz	105,60	89,65
Ağustos	1.260,26	1.052,32
Ekim	816,00	658,51
Kasım	426,37	338,11
Aralık	7.293,23	5.681,43
Toplam	23.131,29	19.605,04

Gelinen noktada kurum, defter ve belge ibraz etmeme fiiline bağlı olarak cereyan eden süreç içerisinde toplamda (vergi aslı + vergi ziyayı + özel usulsüzlük + gecikme faizi =) 114.030,20 TL’lik bir bedel ile karşı karşıya kalmaktadır. Bununla birlikte, kurum adına r0e’sen tarh edilecek/edilen vergi ve bunlara ilişkin vergi ziyayı cezasına VUK md. 359’da yazılı fiillerle sebebiyet verildiğinden bahisle söz konusu tutar için tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden de yararlanılamayacaktır (VUK Ek md.1,11).

3.2.2. Defter ve Belgelerini İbraz Etmeyen Mükelleflerin Özel Esaslar Kapsamına Alınması

KDV Kanunu md. 32’de yer alan “*Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.*” hükmüne istinaden yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği’nde³⁹¹ KDV

³⁹⁰ Gecikme faizi, (2010/965 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’na istinaden) 19/10/2010 tarihinden itibaren her ay için %1,40 ; (62 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’na istinaden) 05/09/2018 tarihinden itibaren her ay için %2 ; (1266 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’na istinaden) 01.07.2019 tarihinden itibaren her ay için %2,5 ; (1592 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’na istinaden) 02.10.2019 tarihinden itibaren her ay için %2; (1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı’na istinaden) 30.12.2019 tarihinden itibaren her ay için %1,6 olarak uygulanmaktadır. Oranlar için bkz. (Çevrimiçi) <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gecikme-zammi-orani>, Erişim Tarihi : 15.01.2020.

³⁹¹ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

iadesine ilişkin çeşitli düzenlemelere yer verilmiş olup; iade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazine'ye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş, gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemek amacıyla anılan tebliğ kapsamında 'Özel Esaslar Uygulaması' hayata geçirilmiştir. Buna göre, haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan mükelleflerin iade talepleri, özellikli durum arz etmeleri nedeniyle yükseltilmiş oranda teminat karşılığında veya münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilmektedir³⁹².

Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, tutulması zorunlu olan defterleri tutan ve düzenlenmesi gereken belgeleri tanzim eden mükellefler, aksi ispatlanıncaya kadar defter kayıtları ve belgelerin gerçek mahiyette olduğu anlamına gelen ilk görünüş (doğruluk) karinesinden yararlanmaktadır. Ancak bu varsayım, vergi incelemesine yetkili olanlarca veya takdir komisyonlarınca istenilmesine rağmen, defter ve belgelerini³⁹³ mücbir sebep sayılan haller³⁹⁴ dışındaki nedenlerle ibraz etmeyen mükellefler bakımından geçerliliğini yitirmektedir. Bu itibarla, söz konusu mükellefler

³⁹² Mehmet Yüce, **Vergi Dava Rehberi**, Ekin Yayınları, 2. bs., Bursa, 2017, s. 736,737.

³⁹³ KDV Genel Uygulama Tebliği md. IV/E-9.2'ye göre, özel esaslar uygulaması bakımından "defter ve belge" ifadesinden, 213 sayılı Kanun uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgeler anlaşılmalıdır. Örneğin, ödeme kaydedici cihazı kullanım dışı kaldığı halde ödeme kaydedici cihaz mali hafıza raporunu ve buna dair yetkili servisçe 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 tabi 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.

³⁹⁴ 213 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde belirtilen mücbir sebep hali nedeniyle defter ve belgelerinin zayi olduğunu TTK md. 82'ye uygun olarak ispat eden mükelleflerin iade talepleri, iade talebi ile ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin satıcılar tarafından ilgili dönem beyanlarına dahil edildiğinin ispatına bağlı olarak yerine getirilmektedir. İndirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyan edilip ödendiğinin herhangi bir şekilde tevsik edilememesi halinde vergi inceleme raporuna göre işlem yapılır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 29 ve 34'üncü maddeleri gereğince KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için; a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli, b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşımamak 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 indirime hak kazanıp kazanmadıklarının harici delillerle tespiti gerekmektedir. Bu kapsamda indirim konusu yapılan verginin satıcılar tarafından beyannamesine dahil edildiğinin tespiti delil olarak kabul edilmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği md. IV/D-2)

veya bu mükelleflerden mal veya hizmet alan işletmelerin KDV iade işlemleri, özel esaslar kapsamında değerlendirilmekte ve ibraz etmeme tespiti yapıldığı döneme ait iade talepleri defter ve belgeler ibraz edilmediği sürece yerine getirilmemektedir (KDV Genel Uygulama Tebliği md. IV/E-9.2).

3.3. DEFTER VE BELGE İBRAZ ETMEME FİİLİNE İLİŞKİN VERGİ KANUNLARI DIŞINDAKİ BAZI KANUNLARDA ÖNGÖRÜLEN CEZASAL YAPTIRIMLAR

Defter, belge ve kayıtlar üzerinde inceleme ve araştırmaların yapılması sadece vergi hukukuna özgü bir durum değildir. Ticarî hayatın bir düzen içerisinde işlenmesini sağlamak bakımından ihtiyaç duyulduğunda ticari işletmelere ait defter ve belgeler incelenmekte, sosyal güvenlik destek primleri vb. katılma paylarına ilişkin işveren kayıtları sigorta hukuku kapsamında denetlenmekte, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına ilişkin olarak bu eşya ve taşıtlara uygulanan ithalat veya ihracat vergileri gümrük mevzuatı uyarınca kontrol edilmektedir. Bu bağlamda, defter ve belgelerin gerektiğinde ibraz edilebilmesi vergi hukukunda olduğu gibi ticaret, sigorta, sermaye piyasası ve gümrük hukuku açısından da önem arz etmekte olup; yükümlülerin ibraz ödevine riayet etmemelerini önlemek amacıyla bu alanları düzenleyen kanunlarda bazı yaptırımlara yer verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde, VUK'ta yer alan yaptırımlarla mukayese edebilmek adına defter ve belge ibraz etmeme fiiline yönelik bazı kanunlarda yer alan uygulamalar ele alınmıştır.

3.3.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar

Gümrük Kanunu³⁹⁵ md. 11 uyarınca, gümrük işlemleriyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili bulunan kişiler, Gümrük Müsteşarlığı'nın veya gümrük idarelerinin talebi üzerine gümrük işlemleri ile sınırlı olmak kaydıyla belirlenen süreler içinde gerekli bütün belge ve bilgileri vermek ve her türlü yardımcı sağlamakla yükümlü kılınmıştır. Aynı Kanun'un 13'üncü maddesinde ise, ilgili kişilerin 11'inci maddede belirtilen

³⁹⁵ 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

belge ve bilgileri gümrük kontrolü amacıyla beş yıl süre ile saklamak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Yukarıda ifade edilen muhafaza veya ibraz ödevlerinin yükümlülerce yerine getirilmemesi halinde, Gümrük Kanunu md. 241 gereğince *usulsüzlük cezası*³⁹⁶ uygulanması öngörülmüştür. Buna göre, Kanun'un 11'inci maddesi hükmüne göre kendilerinden yazılı olarak bilgi ve belge istenilmesine rağmen bilgi ve belge ibraz etmeyenlere dört kat usulsüzlük (md. 241/4-ı), Kanun'un 13'üncü maddesinde belirtilen belgelerin beş yıl süreyle saklanmaması durumunda ise sekiz kat usulsüzlük cezası (md. 241/6-d) kesilmektedir.

3.3.2. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar

5510 sayılı Kanun³⁹⁷ md. 86 uyarınca, işveren ve işyeri sahiplerine işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yıl başından başlamak üzere on yıl süreyle, kamu idarelerine otuz yıl süreyle, tasfiye ve iflâs idaresi memurlarına ise görevleri süresince saklamak ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nun denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde on beş gün içinde ibraz etmek zorunluluğu getirilmiştir. Bu yükümlülüğü, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılan yazılı ihtarla rağmen, mücbir sebep olmaksızın tam olarak yerine getirmeyen; bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü olanlara *aylık asgari ücretin on iki katı tutarında*, diğer defterleri tutmakla yükümlü olanlara *aylık asgari ücretin altı katı tutarında*, defter tutmakla yükümlü olmayan şahıslara *asgari ücretin üç katı tutarında* idari para cezası uygulanması hükme bağlanmıştır³⁹⁸ (5510 s. Kanun md. 102/e).

³⁹⁶ 31/12/2019 tarih ve 30995 (4. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gümrük ve Ticaret Bakanlığının 163 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ile bu fıkra yer alan usulsüzlük cezasının 1/1/2020 tarihinden itibaren 159,00 TL olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

³⁹⁷ 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁹⁸ Uygulamada bazı art niyetli işverenlerin, işyeri kayıtlarını incelemeye ibraz etmeleri durumunda, ibraz etmeme fiili nedeniyle muhatap olacakları cezadan daha yüksek tutarda bir cezaya tabi olacaklarını düşünmeleri nedeniyle kayıtlarını denetim elemanlarına ibraz etmemeyi yeğledikleri, buna karşılık denetim elemanlarının da sadece ibraz etmeme fiiline yönelik cezayı uygulayabildikleri ve böylece incelemenin başlamadan sona erdiği ifade edilmektedir. Bkz. Murat Ünlü, "İşverenlerin Kayıt ve Belge İbraz Etme Yükümlülükleri ve İbraz Edilmeyen Kayıt ve Belgelerin Delil Niteliği", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.280, Ağustos 2011, s. 189.

Yine, 5510 sayılı Kanun md. 100 uyarınca, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar ile diğer gerçek ve tüzel kişiler doğrudan, münferit olarak bilgi ve belge istenmesi hariç olmak üzere kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ise Kurumla yapılacak protokoller çerçevesinde, kendilerinden istenecek her türlü bilgi ve belgeyi sürekli ve/veya belli aralıklarla vermeye, bilgilerin elektronik ortamda görüntülenmesini sağlamaya, görüntülen bu bilgilerin güvenliğini sağlamaya, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü belge ile vermek zorunda oldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm sistem ve şifreleri incelemek için ibraz etmeye mecbur kılınmış olup; Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından istenen bilgi ve belgeleri belirlenen süre içinde mücbir sebep olmaksızın vermeyen kamu idareleri, bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulmuş kurum ve kuruluşlar ile diğer gerçek ve tüzel kişiler hakkında, *aylık asgari ücretin beş katı tutarında*, geç verilmesi halinde ise *aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası* uygulanması hüküm altına alınmıştır (5510 s. Kanun md. 102/i).

3.3.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar

TTK'ya göre suç ve kabahat sayılan fiiller ile bunlara ilişkin öngörülen cezalar, genel olarak kanunun 562'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin birinci ve ikinci fıkralarında kabahatlere ilişkin eylem ve cezalar, müteakip fıkralarda ise; hapis ve adli para cezası gerektiren eylemler ve cezalar belirtilmiştir³⁹⁹. Buna göre, saklanması zorunlu olup; sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla

³⁹⁹ Esasen maddenin ilk düzenlenen halinde, maddede sayılan tüm fiiller birer suç eylemi olarak öngörülerek bunların sadece hapis ve adli para cezaları ile cezalandırılması usulü benimsenmiştir. Örneğin, defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmemesi durumunda üç aydan iki yıla kadar hapis cezası uygulanması gerekmekte idi. Ancak, bu vb. hükümler, şirket yöneticileri ve yasal temsilciler hakkında yapılacak ceza yargılamaları sonucunda verilecek cezaların bu kişilerin adli sicilinde sabıka kaydına işlenmesine bağlı olarak ticari hayatın sekteye uğrayacağı gerekçesiyle eleştirilmiş ve 'Ekonomik Suça Ekonomik Ceza Verilmesi' prensibi savunulmuştur. (Bkz. Bumin Doğrusöz, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İhdas Ettiği Suçlar, Cezaları ve Olası Sorunlar", **Yaklaşım**, S.228, Aralık 2011, s. 252-255). Daha sonra 2012 yılında yürürlüğe giren 6335 sayılı Kanun ile TTK md. 562'de değişikliğe gidilerek suç sayılan bazı fiiller kabahat sayılmış, hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen bazı fiillerin hapis cezaları ise adli para cezasına dönüştürülmüştür.

ibraz edebilen evrakın (TTK md. 86), daha öz bir ifadeyle elektronik ortamda saklanan belgelerin, ibraz edilmemesi kabahat olarak sayılmış ve bu fiili işleyenlere idari para cezası uygulanması gerektiği hükme bağlanmıştır⁴⁰⁰ (TTK md. 562/1-f).

Diğer taraftan, TTK hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, (denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın) denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenlerin, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde *üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla*⁴⁰¹ cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır⁴⁰² (TTK md. 562/4). Aynı şekilde, TTK hükümlerine uygun biçimde saklanmaması halinde de, sorumlular hakkında *üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası* uygulanması öngörülmüştür (TTK md. 562/6).

3.3.4. 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar

6361 sayılı Kanun⁴⁰³ md. 17/2'ye göre Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türkiye'de kurulu finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin

⁴⁰⁰ Söz konusu fiil için 2020 yılında uygulanacak (yeniden değerlendirme oranına göre güncellenmiş) ceza tutarı 9.400,00 TL olarak belirlenmiştir. İdari para cezaları, aksine hüküm bulunmayan hallerde, mahallin en büyük mülki amiri tarafından verilmektedir (TTK md. 562/13). TTK'da tanımlanan kabahatlerden birinin idari yaptırım kararı verilinceye kadar birden çok işlenmesi halinde, ilgili gerçek veya tüzel kişiye bir idari para cezası verilmekte ve ilgili hükme göre verilecek ceza iki kat artırılmaktadır (TTK md. 562/14).

⁴⁰¹ Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır (TCK md. 45). Adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yedi yüz otuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından hazineye ödenmesinden ibarettir. Bir gün karşılığı tutarı en az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olan adli para cezası, ödenmediği takdirde hapis cezasına çevrilir (TCK md. 52). Ayrıca bilgi için bkz. 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hk. Kanun md. 106.

⁴⁰² 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Ticaret Şirketlerinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik md. 10/3'e göre, defter ve belgelerin denetime ibraz edilmemesi sonrasında işleyen süreç şu şekildedir: "*Denetim elemanlarınca istenilen defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgilerin belirlenen sürede verilmemesi veya eksik verilmesi ya da denetim elemanlarının görevlerini yapmalarının engellenmesi halinde bu fiillerden sorumlu olanlar denetim elemanlarınca yazılı olarak uyarılır. Uyarı yazısında, verilen süre içinde yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin Kanun'un 562'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca cezai sorumluluk gerektirdiği belirtilir. Söz konusu yazıyı tebellüğ etmekten kaçınan veya uyarı yazısına rağmen verilen süre içinde yükümlülüklerini yerine getirmeyenler hakkında ise kamu adına soruşturma ve kovuşturma yapılması için soruşturma raporu düzenlenir.*"

⁴⁰³ 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergiyle ilgili kayıtları dahil olmak üzere tüm defter, kayıt ve belgelerini incelemeye yetkilidir. Söz konusu şirketler ise, defter, kayıt ve belgelerini incelemeye hazır bulundurmakla, tüm bilgi işlem sistemini denetim amaçlarına uygun olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun yerinde denetim yapan meslek personeline açmakla ve muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmekle yükümlüdürler.

Aynı Kanun'un 44/1-i maddesine göre, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu kararıyla ve gerekçesi belirtilmek şartıyla, 6361 sayılı Kanun'un 17/2'nci maddesine aykırı davranan şirketlere *iki bin Türk Lirasından beş bin Türk Lirasına kadar idari para cezası* uygulanması hükme bağlanmıştır. Kanun'un 47/1'inci maddesinde ise, yetkilendirilen merciler ve denetim görevlileri tarafından istenen bilgi ve belgeleri vermeyen kişilerin *bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş yüz günden bin beş yüz güne kadar adli para cezası* ile cezalandırılacağı belirtilmektedir.

3.3.5. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda Öngörülen Yaptırımlar

6362 sayılı Kanun'un 89/1'inci maddesine göre, sermaye piyasası faaliyetlerinin ve sermaye piyasası ile ilgili hükümlerin uygulanmasının denetimiyle görevlendirilen meslek personeli, ilgili kişilerden bu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın sermaye piyasasına ilişkin hükümleriyle ilgili lüzum gördükleri bilgi ve belgeleri, bunların vergi ile ilgili kayıtları dahil olmak üzere tüm defter ve belgeleri ile elektronik ortamda tutulanlar dahil tüm kayıtları ve bunlara erişimin sağlanmasını istemeye yetkilidir.

Aynı Kanun'un 111/1'inci maddesi uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulu veya 6362 sayılı Kanun'a göre görevlendirilenler tarafından istenen bilgi, belge ve elektronik ortamda tutulanlar dâhil kayıtları hiç veya istenen şekliyle vermeyen kişilerin *bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılmaları öngörülmektedir. Yine 112'nci maddede ise, kanunen muhafaza etmekle yükümlü oldukları defter ve belgeleri kasıtlı olarak kanuni süresince saklamayanların *altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası* ile cezalandırılacakları hüküm altına alınmıştır.

SONUÇ

“Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri” isimli bu tez, muhafaza ve ibraz ödevlerinin yerine getirilmesi sürecinde karşılaşılan durumların, içinde yer aldığı bütünlükten koparılmadan somut olaylarla desteklenmiş şekilde incelendiği bir çalışma niteliği taşımaktadır.

Devlet ile şahıs, şahıs ile diğer şahıslar arasındaki ilişkileri düzenleyen ve içeriğinde belge ve kayıt düzenini barındıran yazılı hukuk kurallarının neredeyse tamamında muhafaza ve ibraz müesseseleri birer mecburiyet haline getirilmiştir. Bu gereksinimin temelinde, genel olarak hak kayıplarının önlenmesi amacının yattığı söylenebilir. Sermaye piyasası hukukunda piyasa aktörlerinin, ticaret hukukunda tüccarların, vergi hukukunda ise devlet ile vergi ödevlisinin birbirleriyle olan ilişkilerinde ispat vasıtası olan defter ve belgelerin muhafaza edilerek lüzum görüldüğünde ibraz edilmesi gerçek mahiyetin tespitinde belirleyici rol oynamaktadır.

Beyana dayalı vergilendirme sisteminden beklenen sonuçların elde edilmesinde kayıt ve belge düzenine uyulması kadar, vergisel işlemlerin gerçeği yansıtacak şekilde defter ve belgelere işlenip işlenmediğinin kontrolü de büyük önem arz etmektedir. Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu’nda mükellefin ödevleri belirlenirken “Muhafaza ve İbraz Yükümlülüğü” ile ilgili olarak kanun koyucu tarafından ayrı bir başlık altında düzenlemeler yapılmıştır. Bahis konusu emredici kuralların yanı sıra -yasal defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi sürecinde- Vergi Usul Kanunu’nda yer alan tebliğ, mücbir sebepler, süreler gibi konulara ilişkin düzenlemelere de müracaat edilebilmektedir.

Defter, kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyetlerine ilişkin usul ve esasların ele alındığı bu çalışmada, özellikle ibraz müessesesi ile ilgili olarak bazı problem alanlarını ortaya koyma ve bu problemlere ilişkin çözüm önerisi sunma fırsatı doğmuştur. İbraz sürecine yönelik tespitler ve ibraz etmeme fiili sonrasındaki uygulamalara dair eleştiriler şeklinde iki grup halinde sınıflandırılabilen bu saptamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

1- Ticaret hukukuna göre, tasfiye halinde bulunan şirketler tasfiye memuru tarafından temsil olunmaktadır. Aynı şekilde, Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun md. 32 gereğince, tüzel kişilerin tasfiye işlemlerinin yürütülmesinden ve tüzel kişiliğin vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinden tasfiye memurları sorumlu tutulmaktadır. Bu doğrultuda, hukuki varlığı henüz sona ermemiş tasfiye halindeki tüzel kişilerin gerek tasfiyeye giriş öncesi gerekse de tasfiye dönemine ait cezalı vergi tarhiyatına ilişkin tebligatın tasfiye memurlarına yapılması gerekmektedir. Buna karşılık, hukuki varlığı henüz sona ermemiş tasfiye halindeki tüzel kişilerin tasfiyeye giriş tarihi öncesi döneme ait defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının tasfiye memuruna mı yoksa ibraz isteminin ilgili olduğu dönemdeki kanuni temsilciye mi tebliğ edileceği kanaatimizce tartışmaya açıktır.

Hem Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında (kusur sorumluluğu), hem de Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde (kusursuz sorumluluk), tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, tasfiyeye giriş tarihi öncesi döneme ilişkin defter ve belge ibraz yazısının tasfiye memuruna tebliğ edilmesine karşılık söz konusu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde bahis konusu dönemde indirim konusu yapılan KDV'nin reddedilmesi gündeme gelecek ve yapılacak cezalı tarhiyatın tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil edilememesi halinde ilgili dönemdeki kanuni temsilci, tebligatın muhatabı olmadığı halde tarhiyatın muhatabı olarak amme alacağının ödenmesinden sorumlu olacaktır.

Halbuki, mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı, müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde ve kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle gerçekleşen eylemden sorumlu tutulmaları adaletle bağdaşmamaktadır. Bunun önüne geçmek amacıyla, tasfiye halindeki tüzel kişiliğin tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönem defter ve belgelerine ilişkin ibraz yazısının tasfiye memuruna tebliğ edilmesiyle birlikte, ibraz yazısına rağmen defter ve belgelerin tasfiye memurunca ibraz edilmemesi durumunda tarhiyat işlemlerine başlanmadan önce ilgili

dönemin kanuni temsilcisine de yazı gönderilerek defter ve belgelerin akıbeti hakkında bilgi istenilmesinin (yönerge, yönetmelik gibi düzenlemelerde) yazılı bir kural haline getirilmesinin yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

2- Ekonomik hayatın akışı içinde çeşitli sebeplerle bir sermaye şirketinin iflas sürecine girmesi muhtemeldir. Vergi Usul Kanunu md. 10'da tüzel kişilerin mükellef olması halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükmü karşısında, iflas halindeki mükelleflerin temsil kabiliyetlerine ilişkin İcra ve İflas Kanunu'nda yer alan hükümler ile Ticaret Kanunu'nda yer alan hükümler farklı tarafları işaret etmektedir. Böylece bu kapsamdaki şirketlere ait defter ve belge isteme yazılarını tebellüğ etmeye yetkili kişilerin ve defter ve belgeleri ibraz etmekle yükümlü kanuni temsilcilerin kimler olduğu noktasında bir belirsizlik oluşmakla birlikte, vergi incelemesi süreci de bundan olumsuz etkilenmektedir. Bu hususta, yargıda da istikrar kazanmış bir içtihadın henüz oluşmadığı görülmektedir. Dolayısıyla, konu hakkında vergi idaresi tarafından yapılacak bir düzenleme ile uyumsuzluklar ve inceleme süreçlerindeki aksaklıklar giderilebilir.

3- Yakın zamanda yeni bir tebliğ yöntemi olarak Vergi Usul Kanunu'na kapıya yapıştırma suretiyle tebliğ usulü eklenmiştir. Tebliğ yapılabilecek kişilerin adreslerinde bulunmamaları veya muhatabın tebellüğden imtina etmesi halinde başvurulacak bu yöntemin, defter ve belge isteme yazılarının tebliği bakımından eleştiriye açık olduğu kanaatindeyiz. Muhatabın tebellüğden imtina etmesi durumunu bir tarafa bıraktığımızda, ibraz yazısının ikinci defa gidilmesine rağmen adresinde bulunmayan kişilere kapıya yapıştırılmak suretiyle tebliğ yapılması hakkaniyete uygun olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Zira, tebligatın yapılmış sayılması, aynı zamanda sonu ibraz etmeme eylemi ile bitebilecek bir süreci harekete geçirdiğinden, belki de hiçbir şeyden haberi olmayan ödevli hakkında gizleme suçu işlediği gerekçesiyle suç duyurusunda bulunulacak ve diğer idari yaptırımlar uygulanacaktır.

Esasen ibraz yazılarının elektronik ortamda tebliğ edilmesi halinde de benzer bir durumla karşı karşıya kalınabilir. Her ne kadar, elektronik yolla gönderilen tebligatın, beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacağı hükme bağlanmış olsa da, muhatabın

elektronik tebligat adresine ulaşan yazının gerçekten tebellüğ edilip edilmediği vergi idaresi tarafından bilinmemektedir. Dolayısıyla, gönderilen yazının ulaşp ulaşmadığının sorumluluğu tamamen muhataba bırakılmış görünmektedir.

4- Defter ve belgelerini dairede ibraz etmesi istenen yükümlülerin, defter ve belgelerini ibraz etmeme gerekçesi olarak incelemenin işyerinde yapılması gerektiğini öne sürmelerinden kaynaklanan uyuşmazlıklara sıkça rastlanmaktadır. Konu, yapılan tarhiyatlar boyutuyla idari yargıda, ibraz edilmeyen defter ve belgeler nedeniyle Vergi Usul Kanunu md. 359 (kaçakçılık suçu) kapsamında adli yargıda ele alınmaktadır. Danıştay’a intikal eden davalarda, inceleme elemanı tarafından faal durumdaki yükümlüye gönderilen defter, belge isteme yazısında işyerinin müsait olması durumunda ve incelemenin işyerinde yapılmasının istenmesi halinde bu hususun bildirilmesine ilişkin ihtarın yer almasına rağmen, yükümlünün incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemi bulunmaması karşısında, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle olayda re’sen takdir nedeni bulunduğu yönünde kararlar mevcuttur. Yargıtay’da ise, defter ve belgelerin dairede ibraz edilmediği durumlarda; incelemenin işyerinde yapılmamasına dair vergi incelemesine yetkili olanların bir tespitte bulunup bulunmadığının araştırıldığı, Vergi Usul Kanunu’nun 139’uncu maddesinde öngörülen istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden yapılan tebligatın hukukî geçerliliğinin bulunmadığının belirtildiği, yalnızca işyerinde zorunlu nedenlerle inceleme yapılamaması durumunda defter ve belgelerin daireye istenebileceği yönündeki kararların istikrar kazandığı görülmektedir. Bu hususta, Vergi Usul Kanunu’ndaki ‘İncelemenin Yapılacağı Yer’ başlıklı maddenin “*Vergi incelemeleri, incelemeye tabi olanın iş yerinde veya dairede yapılır.*” şeklinde değiştirilmesiyle tartışmaların sonlanacağını düşünüyoruz. Ayrıca, yükümlü ile yapılacak ilk görüşmede düzenlenecek incelemeye başlama tutanağında incelemenin yapılacağı yerin karşılıklı mutabakatla belirlenmesinin ardından defter, belge ve kayıtların ibrazının istenilmesinin bu konuda yaşanabilecek uyuşmazlıkları minimize edeceği görüşündeyiz.

5- İncelemeye yetkili kişiler tarafından usulüne uygun şekilde istenilmesine ve ibraz etmemenin yaptırımları yazılı olarak bildirilmesine rağmen herhangi bir mücbir

sebeup olmaksızın incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgeler, tarhiyatlar ve ceza kesme işlemi tamamlandıktan sonra açılan davalarda yargı yerlerine ibraz edilebilmektedir. Bazı mükellef veya vergi sorumluları tarafından izlenen bu yöntemin sürdürülmesi şüphesiz idarenin denetim fonksiyonunun zayıflamasına neden olmaktadır. Konu hakkında yakın zamanda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından alınan karar ile davacılar tarafından dava dosyasına sonradan sunulan defter ve belgeler hakkında davanın diğer tarafında yer alan vergi idaresinin görüş ve saptamaları alındıktan sonra karar verilmesi gerektiğine hükmedilmiştir. Bize göre de defter ve belgelerin mahkemeye sunulduğu durumlarda, -vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların Vergi Usul Kanunu md. 135'te tahdidî olarak sayılmış olması karşısında mükelleflerin, bilirkişi veya mahkeme tarafından matrah takdirinde bulunulması yönündeki talepleri hukuki dayanaktan yoksun olduğu için- vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gerekmektedir. Ancak, mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin zamanaşımli döneme ait olması, görüş ve tespitler için mahkeme tarafından vergi inceleme birimlerine tanınan sürelerin çok kısıtlı olması gibi handikaplar Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından alınan kararın ayrıca yasal düzenlemeler ile bir çerçeveye oturtulması gereğine işaret etmektedir.

6- İbraz mecburiyetinin yerine getirilmemesinin yaptırıma bağlanması durumunun, bireysel yararı koruyan susma ve kendi kendini suçlayıcı beyanda bulunmama haklarını ihlal ettiği yönündeki 1990'lı yıllardan bu yana süregelen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihadı, genel olarak ceza yargılaması yönünden getirilmiş güvenceler olarak benimsenen bu hakların, -cezai soruşturma ya da kovuşturma aşamalarının öncesinde- vergi incelemesi süreci bakımından da geçerli olması gerektiği şeklinde yorumlanmaktadır. Aslında, Anayasamızın 38/5'inci maddesindeki *“Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya ve bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”* hükmünün de Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin susma hakkına ilişkin içtihadı ile aynı paralelde olduğu görülmektedir. Hükmün her hangi bir zümreyi değil geneli kapsayacak şekilde düzenlenmiş olması nedeniyle, bu maddenin vergi yükümlüleri bakımından da uygulanmaması için geçerli bir neden bulunmadığı söylenebilir. Buna karşılık, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen idarenin defter ve belgelerin ibrazını isteme hakkı ve

korunan kamu yararı ile Anayasa md. 38/5 düzenlenen susma hakkı ve korunan bireysel yarar arasındaki norm çatışması problem oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bir yandan kamu menfaati çerçevesindeki vergisel faaliyetlerin etkili işleyişini engellemeden kamu otoritesini vergi yükümlülükleri üzerinde hissettiren diğer yandan da bireyin anayasal güvence altına alınmış susma ve kendi aleyhine delil göstermeme hakkını zedelemeyen bir çözüm arayışına gidilmelidir.

7- Vergi hukukumuzda, gerek muhafaza ve ibraz mecburiyeti gerekse de tarh zamanaşımı müessesesi için beşer yıllık zaman dilimi belirlenmesine rağmen; tarh zamanaşımı süresinin vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan itibaren işlemesi karşısında, muhafaza ve ibraz süresinin başlangıcının defter ve belgelerin ilgili oldukları yıl ile ilişkilendirilmesi, söz konusu beşer yıllık periyodun bazı özellikli vergi uygulamaları bakımından farklı tarihlerde başlayıp farklı tarihlerde bitmesine sebep olmakta ve bu durum mükellefler ile vergi idaresi arasında kanunu yorumlama farklılığı doğurmaktadır. Bu konuda, gelişmiş ülkelerdeki uygulamaları da göz önünde bulundurarak, muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin sürenin beş yıl ile sınırlandırılmadığı, tarh zamanaşımı süresine bağlandığı veya (dava zamanaşımı süresi de gözetilerek) beş yıldan daha uzun bir süreye yayıldığı bir düzene geçiş yapılabilir.

8- Mükellefler, belge ve kayıt düzenine vergi kanunlarında yer aldığı şekliyle uyarak defter ve belgelerinde bulunan bilgilerin doğruluğu hakkında ilk görünüş karinesinden yararlanabilmektedir. Kural olarak, bu karineyi çürütmek, diğer bir deyişle defter, kayıt ve belgelerin gerçeği yansıtmadığını ispat etmek vergi idaresine düşmektedir. Ancak, sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli olsa dahi, herhangi bir nedenle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde belge ve defter kayıtlarına dayanma durumu ortadan kalkacağından ilk görünüş karinesinden istifade edilememekte ve vergi matrahının re'sen takdir edilmesi yoluna başvurulmaktadır.

Defter ve belge ibraz etmeme fiili, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine doğrudan etki eden bir eylem olmadığı, -başka bir deyişle ibraz etmeme eylemiyle vergi kaybı arasında illiyet bağı olmadığı- için direkt vergi ziyayı kabahatini oluşturmamasına rağmen; bir yandan Vergi Usul Kanunu md. 359/a-2'de tanımlanan gizleme suçunu teşkil etmesi, diğer yandan da Katma Değer

Vergisi Kanunu md. 29/3 ve 34/1’de belirtilen Katma Değer Vergisi indirimine ilişkin şartları bertaraf etmesi veya Vergi Usul Kanunu md. 30/II-3 uyarınca dönem matrahının re’sen takdirini gerektiren ibraz etmeme eylemi dolayısıyla yapılan matrah takdiri ile vergi ziyayı doğduğuna işaret edilmesi nedenleriyle, defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu md. 344/2 uyarınca ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır

Bizi Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesi sonucuna götüren silsilenin başlangıç noktası her ne kadar defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili olsa da, Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesinin temel gerekçesi, Katma Değer Vergisi’nin düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi şartlarının sağlanamamış olmasıdır. Daha öz bir ifadeyle, Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesi nedeniyle kesilen vergi ziyayı cezası, direkt olarak ibraz etmeme eyleminden doğan bir sonuç değil; Katma Değer Vergisi Kanunu md. 29 ve 34’teki şartlara aykırı hareket edilmesinin bir neticesidir. Bu nedenle, üç kat olarak uygulanan vergi ziyayı cezasının tek kata indirilmesinin daha orantılı ve ölçülü bir ceza tatbiki sağlanması bakımından doğru bir adım olacağı kanaatindeyiz. Çünkü bu yaptırımın gayesi, idarenin uğradığı zararın tazmin edilmesi değil, mükelleflerin ibraz etmeme eylemine yönelmesini engellemeye yönelik bir caydırma aracı olmasıdır.

9- Geçmiş döneme ait bir defterin cari yılda ibraz edilmemesi neticesinde, ibraz etmeme fiili cari yılda işlenmesine rağmen, indirim konusu olmaktan çıkarılan Katma Değer Vergisi ve buna bağlı olarak kesilen vergi ziyayı cezası, talep edilen defterlerin ait olduğu geçmiş dönemle ilişkilendirilmektedir. Konu, illiyet (nedensellik) bağı çerçevesinde ele alındığında, cari yılda gerçekleşen bir sebebin, önceki yıldaki bir sonuçta etkili olduğu şeklinde bir anlam çıkmaktadır ki; sebebin sonuçtan kronolojik olarak önce gelmesi hukuken, mantıken ve fiilen mümkün değildir. Bu nedenle, uygulamanın dönemsellik ilkesiyle çeliştiği görüşünderiz. Örneğin, 2016 yılında kullanılan bir sahte belgenin veya yapılan bir muhasebe hilesinin 2016 yılında vergi ziyasına sebebiyet verdiği, 2019 yılında yapılacak bir incelemeyle ortaya çıkarılabilirken; 2019 yılında incelemeye sunulması istenen 2016 yılı yasal defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi nedeniyle, 2016 yılında vergi ziyasının oluşup

oluşmadığı saptanamadığı halde, 2016 yılında indirim konusu yapılan tüm Katma Değer Vergisi reddedilmekte, reddedilen tutarlar üzerinden üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir. Yani, 2016 yılına ilişkin yapılan cezalı tarhiyatın sebebi 2019 yılında gerçekleştirilen ibraz etmeme fiili olmaktadır.

10- Vergi Usul Kanunu mük. md. 355'te, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetlerini yerine getirmeyenlerin yeniden verilen sürede bu mecburiyetleri yerine getirmemesi halinde bahis konusu cezaların bir kat artırılarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinin aynı zamanda re'sen takdir nedeni olması dolayısıyla ilgili dönem matrahının saptanarak rapora bağlanması gerektiğinden, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 02/07/1999 tarih ve 1999/5 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'ne istinaden, uygulamada vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve rapor düzenlenmesi için sürenin beklenilmesine gerek görülmemektedir. Bu bağlamda, emredici kural mükellefe yeniden süre verilmesini gerektirirken, idarenin düzenleyici işlemine dayanılarak mükellefin bütün Katma Değer Vergisi indirimlerinin reddedilmesi, Vergi Usul Kanunu mük. md. 355'teki hükme aykırı biçimde inceleme yapıldığı gerekçesiyle eleştirilebilir.

11- Yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler bazı kereler ibraz yükümlülüğünün konusunu oluşturan muhafaza altındaki defter ve belgelerin yanmasına, zarar görmesine veya kaybolmasına neden olabilmektedir. Vergi uygulamaları bakımından, defter ve belgelerin zayi olması dolayısıyla ibraz edilememesinin mücbir sebep hali olarak nitelendirilebilmesi için durumun öncelikle ilgililerce ispat ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Herhangi bir olayın vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından mücbir sebep hali olup olmadığı ise vergi idaresinin uhdesindedir. Ziyaa uğrayan defter ve belgelerin ispat ve tevsiki için gerek vergi idaresi gerekse de yargı makamları tarafından zayi belgesi en geçerli vesika olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, Hukuk Mukakemeleri Kanunu md. 388'de çekişmesiz yargı kararlarının maddi anlamda kesin hüküm teşkil etmeyeceği belirtildiğinden zayi belgesi verilmesine ilişkin mahkeme kararları kesin kanıt oluşturmadığı gibi aksi iddia ve ispat edilebilir. Nitekim, Danıştay Vergi Dava

Daireleri Kurulu'na intikal eden bir uyuşmazlıkta, çekişmesiz yargı kararı niteliğinde olan zayi kararının uyulması zorunlu bir niteliğinin olmadığı ve takdiri delil olarak dikkate alınması gerektiğine hükmedilmiştir.

Vergi Suçu Raporlarının Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge md. 6/1'de, vergi suçu raporu düzenlenmeyecek haller; pişmanlık şartlarına uygun olarak durumun ilgili makamlara bildirilmiş olması, suçu işleyenlerin/iştirak edenlerin ölmüş olması ve dava zamanaşımı süresinin geçmiş olması olarak sayılmış, ancak defter ve belgelerin ziyaa uğradığının zayi belgesiyle tevsik edilmesi bu kapsamda değerlendirilmemiştir. Kanaatimizce vergi idaresinin bu yönde bir tasarrufta bulunması, pişmanlık hükümlerinden yararlanma, ölüm ve zamanaşımı hallerinin devletin ceza verme yetkisini ortadan kaldırdığının kanunlarda açık ve tartışmasız bir şekilde ortaya konulmuş olması karşısında, kesin delil niteliğinde olmayan yani aksi ispatlanabilen zayi belgesinin ve bu belgenin dayandırıldığı durumun, gerçekten de ibraz etmeme fiilinin oluşumunda kastı ortadan kaldıran bir mücbir sebep nedeni olup olmadığının ancak ceza yargısı tarafından takdir edileceği kabulünün bir sonucudur. Bu itibarla, söz konusu durum özelinde incelemeye yetkili kişiler tarafından düzenlenmesi gerektiğini düşündüğümüz vergi suçu raporlarına, varsa zayi belgesinin eklenmesinin yanında eğer yapılan araştırmalar neticesinde ibraz etmeme fiilinin failin iradesiyle işlendiğine dair ceza hakimi nezdinde kanaat uyandıracak bulgular varsa bunların da raporda irdelenmesi önem arz edecektir.

12- Vergi ceza hukukundaki tanımıyla gizleme, ceza hükümlerinin 5432 sayılı Kanun ile ilk kez bir araya toplandığı 1950'li yıllardan bu yana suç teşkil eden vergi kaçakçılığı fiilleri arasında mütemadiyen yer almıştır. Geçmişten bugüne kadar diğer kaçakçılık suçlarının tabi olduğu ceza hükümleri gizleme fiili için de geçerli olmuştur. Kaçakçılık suçunu işleyenlere hapis ve idari para cezalarının öngörülmesi yanında Alman vergi ceza sisteminden esinlenilerek yürürlüğe konulan ve 1995 yılına kadar yürürlükte kalan 'mahkumiyet halinin yazılı yayın organlarında ilan edilmesi' ve 'ceza müddeti boyunca ticari, sanatsal ve mesleki faaliyetlerden men' cezaları da uygulanabilecek müeyyideler arasında yer almıştır.

1994 yılında kabul edilen düzenleme ile kaçakçılık suçları arasına alınan ‘tutulması zorunlu olan defterleri tutmama’ fiilinin, bir yıldan daha az süre içerisinde kaçakçılık suçu olmaktan çıkarılarak sadece (genel) usulsüzlük yaptırımıyla tecziye edilmesi karşısında; tasdik zorunluluğuna uyup iyi-kötü defter tutan, fakat inceleme sırasında ibraz etmeyen kişi için bugün hem görece daha ağır idari para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmesi, bize göre bir hukuk devletinin hukuk kuralları arasında bulunması gereken denge, adalet ve ölçülülük kıstaslarıyla uyuşmamaktadır. Bu bakımdan gizleme fiilinin de kaçakçılık suçları arasından çıkarılması değerlendirilebilir.

13- Ceza ve vergi mahkemelerinde görülen davaların birbirine etkileşimde bulunup bulunmadığı öteden beri tartışılmaktadır. Gizleme fiili özelinde, bu fiilin işlendiği gerekçesiyle adına, ziyaa uğrattığı verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası tarh edilen ve kaçakçılık suçunu işlediğinden bahisle hakkında mütalaa verilen bir mükellefin; ceza mahkemesinde görülen davasında hakim tarafından suçun kast unsurunun oluşmadığına hükmedilmesi karşısında, mükellef adına kesilen vergi ziyai cezasına karşı vergi mahkemesinde yürütülen davada cezanın üç kat olarak uygulanıp uygulanmaması gerektiği sorgulanır hale gelecektir. Zira, Vergi Usul Kanunu md. 344/2’ye göre cezanın üç kat uygulanabilmesi, vergi ziyaya Vergi Usul Kanunu md. 359’da yazılı fiillerle sebebiyet verilmesine bağlanmıştır. Böyle bir durumda, ceza hakiminin fiilin kast unsurunu taşımadığı yönündeki hükmü, vergi mahkemesi tarafından verilebilecek aksi yöndeki bir kararla çelişebilecektir. Her ne kadar ceza ve ceza muhakemesi hukuku ile vergi hukuku farklı kural ve ilkelere tabi disiplinler olsa da, vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanıp uygulanmayacağı yönündeki vergi mahkemesi kararının, ceza mahkemesi tarafından verilecek karara göre şekillenmesi hakkaniyete uygun olacaktır. Böylece, vergi ziyai cezasının tek kata indirilip indirilmemesi gerektiği hususu (Anayasa md. 35’te yer alan) mülkiyet hakkının korunmasına hizmet edecek şekilde göz önünde bulundurulabilecektir. Vergi mahkemeleri ile ceza mahkemeleri arasında köprülerin kurulması hukuki güvenlik ve adil yargılanma ilkelerinin uygulanabilirliğine de katkı sağlayacaktır.

14- Ceza yargılaması sonucunda kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmaması olarak tanımlanabilecek hükmün açıklanmasının geri bırakılması

müessesesinden yararlanabilmek için Ceza Muhakemeleri Kanunu'na göre, yargılama sonunda hükmolunan cezanın iki yıl veya daha az süreli hapis veya adlî para cezası olması gerekmektedir. Bunun yanında, sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı mahkumiyetinin bulunmaması, mahkemenin sanığın yeniden suç işlemeyeceği hususunda olumlu kanaate varması, suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın giderilmesi ve sanığın hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul etmesi şartları da birlikte sağlanmalıdır.

Gizleme suçu için öngörülen hapis cezasının alt sınırının on sekiz ay olması, bu suçu işleyen fail hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının alınmasını mümkün kılmaktadır. Ayrıca, sanığın takdiri indirim nedenlerinden yararlanması, hükmün açıklanmasından önceki safhaya ilişkin olduğundan, hakimnin takdiri indirim yetkisini kullanması halinde de hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinden yararlanılabilecektir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesinde dikkat edilecek husus, suçun soyut olarak zarar doğurabilecek nitelikte olması değil, somut olarak aranan zararın gerçekleşmiş olmasıdır. Çünkü ancak bu şekilde, zararın sanık tarafından giderilip giderilmediği araştırılabilecektir. Gizleme, somut olarak vergi kaybı doğurabilecek nitelikte olan muhasebe hilesi yapmak, sahte belge kullanmak gibi bir eylem olmayıp, soyut suç niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, 'zarar' kıstası yönünden hükmün açıklanmasına engel bir durum söz konusu değildir.

Buna karşılık, gizleme suçunu işleyen sanığın iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkum edilmesi durumunda, sanık üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmek kaydıyla 'cezaların ertelenmesi', 'koşullu salıverme' ve denetimli serbestlik' müesseselerinden de yararlanabilmektedir. Hapis cezasının infaz edilmesine yönelik sanığa tanınan bu kolaylıklar, gizleme suçu için öngörülen cezaların caydırıcılığını sorgulanır hale getirmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman :	Kamu Maliyesi , Gazi Yayınları, Ankara, 2002.
Akgüner, M. Süha Sekdur, Mahmut :	Vergi Hukukunda Naylon Fatura , Tekağaç Eylül Yayınları, Ankara, 2004.
Ağar, Serkan :	Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu , Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
Alptürk, Ercan :	Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi , Kazancı Matbaacılık, İstanbul, 2005.
Arkan, Sabih :	Ticari İşletme Hukuku , 17. bs., Bankacılık Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2012.
Arslan, Mehmet :	Vergi Hukukunda Zamanaşımı , Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.
Arslan, Mehmet :	Vergi Hukuku , 7.bs., MKM Yayınları, Bursa, 2011.
Artuk, M. Emin Gökçen, Ahmet Yenidünya, A.Caner :	Ceza Hukuku-Genel Hükümler , 4. bs., Turhan Yay., Ankara, 2009.
Aslan, Oğuzhan Karakoç, Hüseyin :	Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği , Adalet Yayınları, Ankara, 2016.
Aslaner, Hakan :	Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları , Ekin Yayınları, Bursa, 2017.
Barlas, Nami :	Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri , Vedat Yay., İstanbul, 2012.
Barlass, T.İrfan :	Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu , Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.
Bayar, İ. Nihat :	Vergi Kaçakçılığı , Mali Akademi, Ankara, 2013.
Bayraklı, H. Hüseyin :	Vergi Ceza Hukuku , 3.bs. Külcüoğlu Kültür Merk. Yay., Afyon, 2006.
Başak, Levent :	Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme , C.I, Yaklaşım, Ankara, 2007.
Başaran-Yavaşlar, Funda :	Vergi İdaresinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü , Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013.
Bilici, Nurettin :	Vergi Hukuku , 24.bs., Seçkin, Ankara, 2010.

Budak, Tamer :	Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları , On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.
Candan, Turgut :	Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma , Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
Candan, Turgut :	Vergi Suçları ve Cezaları , 3.bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
Centel, Nur Zafer, Hamide Çakmut, Özlem:	Türk Ceza Hukukuna Giriş , 9. bs., Beta Yay., İstanbul, 2016.
Çağan, Nami :	Vergi Hukukunda Süreler , Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975.
Çağlayan, Ramazan :	İdari Yargılama Hukuku , 8.bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2016.
Çağlayan, Ramazan :	İdari Yaptırımlar Hukuku , Asil Yay., Ankara, 2006.
Çavuş, Adnan :	Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları , Beta Yayınları, İstanbul, 2016.
Edizdoğan, Nihat Taş, Metin Çelikkaya, Ali :	Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku , Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.
Çomaklı, Ş. Ertan :	Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı , Savaş Yayınları, Ankara, 2008.
Çomaklı, Ş.Ertan :	Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç , Savaş Yayınları, Ankara, 2008.
Danıştay Başkanlığı :	İdare Hukuku ve İdari Yapı İle İlgili İncelemeler II , Ankara, 1978.
Değer, Nuri :	Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu , 5.bs.,Yaklaşım, Ankara, 2014.
Demirağ, Fahrettin :	Açıklamalı Ceza Muhakemesi Kanunu , Türkiye Barolar Birliği Yayını, Ankara, 2007.
Demirbaş, Timur :	Ceza Hukuku Genel Hükümleri , 5. bs., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007.
Doğan, Hayrullah Yavuz, Yüksel :	Örneklerle Vergi İncelemeleri , Acar Yayınları, İstanbul, 2004.
Donay, Süheyl :	Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları , Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
Dönmezer, Sulhi Erman, Sahir :	Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku , C.I, 14.bs, Beta Yay., İstanbul, 1997.

Dutertre, Gilles :	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarından Örnekler , (Türkçe Çeviri), Avrupa Konseyi Yayınları, Almanya, 2003.
Dumlu, Selahattin :	Vergi Usul Kanunu Şerh ve İzahları , C.I, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957.
Ercan, İsmail :	Medeni Usul Hukuku , On İki Levha Yay., İstanbul, 2011.
Erdem, Tahir :	Vergisel Kabahatler , Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
Erman, Sahir :	Vergi Suçları , İstanbul Üni. Döner Sermaye İşl. Yayınları, İstanbul, 1988.
Gelir İdaresi Başkanlığı :	Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi , Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2018.
Gençtürk, Muharrem :	Ticari Defterlerin Delil Niteliği , Yaylın Yay., İstanbul, 1997.
Gerçek, Adnan :	Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi , Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.
Gözübüyük, Polat :	Mücbir Sebepler Beklenmeyen Haller , Kazancı Yayınları, 3.bs.,Ankara, 1977.
Güneş, Gülsen :	Verginin Yasallığı İlkesi , 3.bs, On iki Levha Yayınları, İstanbul, 2011.
Hakeri, Hakan :	Ceza Hukuku-Genel Hükümler , 8. bs. Seçkin Yay., Ankara, 2009.
Hatipoğlu, Muzaffer Parlar, Ali :	Ekonomik ve Ticari Suçlar , Turhan, Ankara, 2005.
Hesap Uzmanları Derneği:	Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu , Acar Matbaacılık, İstanbul, 2013.
İçel, Kayıhan :	Suçların İctimai , İstanbul Üni. Yay., İstanbul, 1972.
İçel, Kayıhan Akıncı, F. Sokullu vd. :	İçel Yatırım Teorisi , 2.bs., Beta, İstanbul, 2000.
İmregün, Oğuz :	Kara Ticareti Hukuku Dersleri , 12. bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.
İnceoğlu, Sibel :	Adil Yargılanma Hakkı (Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru El Kitapları Serisi-4) , Avrupa Konseyi Ankara Program Ofisi Yayınları, 2018.

İnceoğlu, Sibel :	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı , 4.bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
İSMMMO :	Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyon Raporu , 2016.
İtişgen, Rezzan :	Kişinin Kendini Suçlamaya Zorlanamaması İlkesi ve Susma Hakkı , On İki Levha Yay., İstanbul, 2013.
Kalabalık, Halil :	İdari Yargılama Usulü Hukuku , 7.bs., Sayram Yayınları, Konya, 2014.
Kanat, Zülküf :	Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma , Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.
Kaneti, Selim :	Vergi Hukuku , Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
Kaneti, Selim Ekmekci, Esra Güneş, Gülsen Kaşıkçı, Mahmut :	Vergi Hukuku , Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
Karaca, Bekir :	Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları , Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.
Karahan, Sami :	Ticari İşletme Hukuku , 27.bs., Mimoza Yayınları, Konya, 2015.
Karakoç, Yusuf:	Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi , 2.bs., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.
Karakoç, Yusuf :	Genel Vergi Hukuku , 5. bs, Yetkin, Ankara, 2011.
Karakoç, Yusuf :	Vergi Ceza Hukuku , Yetkin Yay., Ankara, 2016.
Karakoç, Yusuf Şenyüz, Doğan Bayraklı, H.Hüseyin :	Vergi Ceza Hukuku , Anadolu Üni. Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Eskişehir, 2012.
Karayalçın, Yaşar :	Ticaret Hukuku Dersleri: I.Giriş-Ticari İşletme , 2.bs., Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yay., Ankara, 1960.
Karyağdı, Nazmi :	Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi , Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2006.
Kaşıkçı, Mahmut :	Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi , Filiz Yayınevi, İstanbul, 2017.

Kaşıkcı, Mahmut :	Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları , Ethemler Yay., İstanbul, 2007.
Kaşıkcı, Mahmut :	Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama) , Ethemler Yay., İstanbul, 2007.
Kavak, Ahmet :	Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir ve Bölünme İşlemleri , Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
Kayançıçek, Murat :	Ceza Hukuku ve Kabahatler Hukukunda Zamanaşımı , Adalet Yayınları, Ankara, 2014.
Keyman, Selahattin :	Türk Hukukunda Af , Ankara Üniversitesi Yayınevi, Ankara, 1965.
Kızıl, Ahmet :	Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları , Bahar Yayınevi, İstanbul, 2004.
Kızılot, Şükrü :	Vergi Usul Hukuku ve Uygulaması , C.I, Yaklaşım Yay., Ankara, 1994.
Kızılot, Şükrü:	Açıklamalı ve İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulaması , 6.bs.,Yaklaşım, Ankara, 2012.
Kızılot, Şükrü :	Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması , C.II, y.y., Ankara, 1990.
Kızılot, Şükrü Kızılot, Zuhal :	Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları , Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2009.
Koca, Mahmut Üzülmez, İlhan :	Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler) , 3.bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.
Kocahanoğlu, O. Selim :	Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi , Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.
Koyuncu, Mehmet :	Vergi Mükelleflerinin Ödevlerine İlişkin Usul ve Esaslar , Ankara SMMM Yayınları, No: 12, 1996.
Kumkale, Ruknettin :	Hukukî ve Malî Yönleriyle Defter ve Belgeler , Seçkin Yayınları, Ankara, 2003.
Kunter, Nurullah :	Suçun Kani Unsurları Nazariyesi , İstanbul, İÜ Hukuk Fak. Yay., 1949.
Kuru, Baki :	Hukuk Muhakemeleri Usulü , C.II, 6.bs., Demir Yayınları, İstanbul, 2001.
Mahmutoğlu, F. Selami :	Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi , Kazancı Yayınları, İstanbul, 1985.
Maliye Bakanlığı :	Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri , C.3, Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 1988.

Muşul, Timuçin :	Tebliğat Hukuku , Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
Mutluer, M. Kamil :	Vergi Genel Hukuku , Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
Ok, Nuri Gündel, Ahmet :	Vergi Kaçakçılığı Suçları , Seçkin, Ankara, 2002.
Oktar, S. Ateş :	Vergi Hukuku , 6.bs., Türkmen, İstanbul, 2011.
Otacı, Cengiz Keskin, İbrahim :	Türk Kabahatler Kanunu , Adalet, Ankara, 2010.
Öncel, Mualla Çağan, Nami Kumrulu, Ahmet :	Vergi Hukuku , 25. bs., Turhan, Ankara, 2016.
Özaslan, İsmail :	Muhasebenin Teknik Yapısı , Hüsnütabiat Yay., İstanbul, 1972.
Özbalcı, Yılmaz :	Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları , Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.
Özbek, V. Özer Kanbur, M. Nihat vd. :	Türk Ceza Hukuku-Genel Hükümler , 5. bs., Seçkin Yay., Ankara, 2014.
Özcan, Onur :	Vergi Suçları , Seçkin Yay., Ankara, 2015.
Özdemir, Muharrem :	Vergi İcra Hukuku , Muhasebe Network Yayınları, Manisa, 2014.
Özen, Mustafa :	Vergi Suçları ve Kabahatleri , 2.bs., Adalet Yayınları, Ankara, 2018.
Özgenç, İzzet :	Türk Ceza Kanunu (Genel Hükümler) , 3.bs., Seçkin Yay., Ankara, 2008.
Özgüven, Volkan :	Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi , Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.
Öztan, Bilge :	Medeni Hukukun Temel Kavramları , Turhan Yay., Ankara, 2010.
Öztürk, Bahri Erdem, M. Ruhan :	Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku , 14.bs., Seçkin Yay., Ankara, 2014.
Özyer, M.Ali :	Vergi Usul Kanunu Uygulaması , 2.bs., HUD Yayınları, Ankara, 2008.
Parlar, Ali Demirel, Güleç :	Adli-İdari Vergi Suçları , Adil Yay., Ankara, 2002.
Saban, Nihal :	Vergi Hukuku , 5. bs., Beta Yay., İstanbul, 2013.
Saban, Nihal:	Vergi Hukuku: Genel Kısım , 2. bs. Der Yayınları, İstanbul, 2003.

Sancar, T. Yalçın :	Müteselsil Suç , Seçkin Yayınları, Ankara, 1995.
Sarıcaoğlu, Ercan :	Vergi Suç ve Kabahatleri bakımından Yorum ve İspat , Adalet Yayınları, Ankara, 2017.
Sarıgül, Suat :	Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe , Vergi Müfettişleri Derneği Yayını, Ankara, 2016.
Sarılı, M. Ali :	Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk , Kazancı Yayınları, İstanbul, 2004.
Sevilengül, Orhan :	Genel Muhasebe , Gazi Kitabevi, Ankara, 2000.
Soydan, Başar :	Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi , On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2015.
Soyaslan, Doğan :	Ceza Hukuku-Genel Hükümler , 3.bs., Yetkin Yay., Ankara, 2005.
Şeker, Nezih :	Hukuki Yapısıyla Vergi İncelemesi , Beta Yayınları, İstanbul, 1994.
Şenyüz, Doğan :	Vergi Usul Hukukunda Tebligat , Yaklaşım Yay., Bursa, 1997.
Şenyüz, Doğan:	Vergi Ceza Hukuku , 10.bs., Bursa, 2017.
Şimşek, Mehmet :	Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları , Adalet Yayınları, Ankara, 2016.
Şin, Sevil :	Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları , İTO Yayınları, İstanbul, 2005.
Taner, F. Gökçen :	Ceza Hukukunda Zamanaşımı , Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.
Tank, Mehmet :	Türk ve Amerika Birleşik Devletleri Vergi Yargılama Hukuklarında Delillerin Değerlendirilmesi , On İki Levha, İstanbul, 2016.
Taşdelen, Aziz :	Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri , Turhan Yayınları, Ankara, 2010.
Topal, Önder :	Ticari Defterlerin Delil Niteliği , Yetkin Yayınları, Ankara, 2015.
Topuz, Gökçen :	Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat , Yetkin Yay., Ankara, 2012.
Tosuner, Mehmet Arıkan, Zeynep :	Vergi Usul Kanunu , Kanyılmaz Matb., İzmir, 2009.
Tuncer, Selahattin :	Vergi Hukuku ve Uygulaması , Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Uğur, Hüsamettin Elibol, Mert :	Vergi Suçları , Adalet Yay., Ankara, 2016.
Umar, Bilge Yılmaz, Ejder :	İspat Yüğü , 2.bs., Kazancı Yayınları, İstanbul, 1980.
Ulusoy, Yılmaz :	Ticari Defterler Ticari Belgeler , Olgaç Matbaası, Ankara, 1981.
Ulusoy, A. Dursun:	İdari Yaptırımlar , XII Levha Yay., İstanbul, 2013.
Uysal, Ali Eroğlu, Nurettin :	Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu , Sözkese Yayıncılık, Ankara, 2005.
Ünal, O. Kürşat :	Türk Ticaret Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda Fatura ve İspat Kuvveti , y.y., Ankara, 1997.
Ürel, Gürol:	Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması , 3. bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.
Yaltı, Billur :	Vergi Yükümlüsünün Hakları , Beta, İstanbul, 2006.
Yavaşoğlu, Mustafa :	Katma Değer Vergisi Uygulaması , Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.
Yarbaş, Fevzi :	Ticaret ve Vergi Davalarında Ticari Defterlerin Delil Niteliği , 3. bs., Adalet Yayınları, Ankara, 1998.
Yasin, Melikşah :	İdari Yargılama Usulünde İspat , On İki Levha Yay., İstanbul, 2015.
Yiğit, Uğur :	Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları , Beta Yayınları, İstanbul, 2004.
Yılmaz, Ejder Çağlar, Tacar :	Tebliğat Hukuku , 6. bs., Yetkin Yay., Ankara, 2013.
Yılmaz, Ejder :	Hukuk Sözlüğü , Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
Yılmaz, Zekeriya :	Gerekçe ve Tutanaklarla Yeni Türk Ceza Kanunu , Seçkin Yayınları, Ankara, 2004.
Yüce, Mehmet Çelik, Muhammed :	Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku , Ekin Yay., Bursa, 2017.
Yüce, Mehmet :	Vergi Dava Rehberi , 2.bs.,Ekin, Bursa, 2017.
Zafer, Hamide :	Ceza Hukuku-Genel Hükümler , 5. bs., Beta Yay., İstanbul, 2015.

BASTIRILMAMIŞ TEZLER

Biyan, Özgür :	“Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Bastırılmamış Doktora Tezi , Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2009.
Büyükbeşe, M.Ali :	“Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Ödevi”, Bastırılmamış Yüksek Lisans Tezi , İstanbul Üniversitesi SBE, 1990.
Gümüşkaya, Gamze :	“Türk Vergi Hukukunda İspat”, Bastırılmamış Doktora Tezi , İstanbul Üniversitesi SBE, 2015.
Önal, Debi Konukçu :	“Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi”, Bastırılmamış Doktora Tezi , Gazi Üniversitesi SBE, Ankara, 2011.
Sadıç, Ertuğrul :	“Vergi Uyuşmazlıklarında Tebliğat Usulü”, Bastırılmamış Yüksek Lisans Tezi , On Dokuz Mayıs Üniversitesi SBE, 2016.

SÜRELİ YAYINLAR - BİLDİRİLER

Ağar, Serkan :	“Vergi Ceza Hukuku Kapsamında “Gizleme (İbraz Etmeme)” Suçunun “Kanunilik” Unsuru”, Mali Hukuk , C.12, S.134, Şubat 2016, ss.469-547.
Alkan-Görkem, Neslihan :	“Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil”, Ankara Barosu Dergisi , Yıl:2013, C.1, ss.381-386.
Akkaya, Mustafa :	“Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C.49, S.1-4, 2000, ss.85-96.
Akman, İnci Solak :	“Türk Vergi Hukukunda Norm Koyma ve Normun Uygulanmasında Kronikleşmiş “Yetkilendirme” Sorununa Yeni Bir Örnek: Elektronik Ortamda Tebliğ Usulüne İlişkin Düzenlemeler”, Ankara Barosu Dergisi , 2016/2, ss.265-285.
Aksoy, M. Ali :	“Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi , C.6, S.2, Aralık 2016, ss.135-168.

Alparslan, Mustafa Kaya, Eda :	“Vergi Uygulamasında Tebligat İşlemleri ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, Vergi Dünyası , S.375, Kasım 2012, ss.111-115.
Altaş, Soner :	“Zayi Belgesi Talep Ederken Nelere Dikkat Edilmelidir?”, Mali Hukuk , C.9, S.97, Ocak 2013, ss.49-64.
Altun, Davut :	“Vergi Usul Kanunu’na Göre Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, Lebib Yalkın , S.130, Ekim 2014, ss.208-217.
Arıkan, Zeynep Öz, Ersan :	“Re’sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu”, Yaklaşım , S.128, Ağustos 2003, ss.180-187.
Arslan, C. Barlas :	“Gider Pusulasının Vergiden Muaf Esnaf Dışındakilere de Düzenleneceği”, Yaklaşım , Y.21, S.252, Aralık 2013, ss.175-180.
Arslan, Cenk Murat :	“Vergi Usul Kanunundaki Tebliğ Müessesesi ve Bilinen Adres Kavramı”, Vergi Dünyası , S.378, Şubat 2013, ss.32-37.
Arslan, Erdoğan :	“Tarh Zamanaşımı”, Vergi Dünyası , S.314, Ekim 2007, ss. 27-43.
Arslan, Mehmet Biniş, Mine :	“Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları , C.14, S.1, Ocak 2016, ss.300-317.
Aslan, Memduh :	“Vergilendirmede Tebligat sorunları: Muhatabın Adreste Yokluğu”, Legal Mali Hukuk , C.10, S.112, Nisan 2014, ss.3-18.
Aslanpınar, Y. Burak :	“Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi (Gizleme) Sebebiyle Geçmişe Dönük Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesinin Hukuka Aykırılığı Üzerine”, Yaklaşım , S.288, Aralık 2016, ss. 261-265.
Aslanpınar, Y. Burak Onat, E. Burak :	“Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri ile Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi”, Yaklaşım , S.282, Haziran 2016, ss.253-258.
Atay, Tezcan :	“Son Değişikliklerle Mükelleflerin Defter ve Belgelerini İbraz Etme ve Muhafaza Mecburiyeti”, Vergi Sorunları , S. 123, Aralık 1998, ss.72-79.
Ateşgaoğlu, Erdem :	“Vergi Usul Kanunu MD.3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C.XX, S.1,2016, ss.235-268.

Aydemir, İsa :	“Danıştay’ın Bakış Açısıyla Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Kavramı”, Vergi Sorunları , S.289, Ekim 2012, ss.182-188.
Aydın, Çağrı Kan :	“Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak ‘Susma Hakkı’”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi , Y.23, S.91, Kasım-Aralık 2010, Ankara, ss.147-180.
Aygün, Fethi :	“Mal ve Hizmet İhracından Doğan KDV’nin Nakden ve Mahsuben İadesinde Belgelerin İbraz Edilmesinin Önemi”, Lebib Yalkın , S.91, Temmuz 2011, ss.35-44.
Aykın, Hasan :	“Mali Suç”, Yaklaşım , S.203, Kasım 2009, ss.49-54.
Aykın, Hasan :	“Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezaları : Amerika Birleşik Devletleri Örneği”, Yaklaşım , S.211, Temmuz 2010, ss.35-40.
Bahçeci, Barış :	“İHAM’ın Vergi Cezalarında Ne Bis İn İdem İçtihadı İle Türk Hukukunun Uyum Sorunu”, Türkiye Barolar Birliği Derg. , S.136, Mayıs-Haziran 2018, ss.141-166.
Başaran-Yavaşlar, Funda :	“Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, İstanbul Barosu Dergisi , C.82, S.6, 2008, ss.2839-2859.
Başaran-Yavaşlar, Funda :	“Usulsüzlük Kabahatinin İşlevselliği”, Mali Hukuk , S.123, Mart 2015, ss.21-36.
Başaran-Yavaşlar, Funda :	“İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu (11-12 Mayıs 2006) , Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara, 2008, ss.131-180.
Batı, Murat :	“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluğu”, Vergi Dünyası , S.421, Eylül 2016, ss.21-41.
Bayar, Salih Ülkar, M. Görkem :	“E-Defter ve E-Fatura Teknik Analizi : Örnek Bir Uygulama”, Vergi Sorunları , S.322, Temmuz 2015, ss.102-110.
Baykara, Bekir :	“Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları”, Vergi Dünyası , S.314, Ekim 2007, s.8.
Baykara, Bekir :	“VUK’a Göre Tebliğ ve Tebligat Yapılacak Kimseler”, Vergi Dünyası , S.291, Kasım 2005, ss.12-20.
Baykara, Bekir :	“Ticari Deftere İlişkin Zayi Belgesi ve Ticaret, Vergi ve Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sonuçları”, Vergi Dünyası , S.427, Mart 2017, ss.23-32.

Baykara, Bekir :	“İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, Vergi Dünyası , Mayıs 2005, s.218-287.
Baykara, Bekir :	“VUK 359. Maddedeki Kaçakçılık Suçları İle İhlal Edilen Menfaat (Suçun Hukuki Konusu)”, Vergi Dünyası , S.446, Ekim 2018, ss.61-76.
Bayraklı, H. Hüseyin :	“Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi , S.30, Nisan 2017, ss.1-18.
Batun, Mehmet :	“Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, Vergi Dünyası , S.345, Mayıs 2010, ss.62-73.
Bilici, Kerim :	“Defter Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini”, Vergi Sorunları , S.191, Ağustos 2004, ss.84-92.
Biyan, Özgür :	“Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: ‘Eleştiriler ve Öneriler’ “ DOÜ Hukuk Fakültesi Dergisi , C: 12, Özel S., 2010, ss.27-55.
Biyan, Özgür :	“Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyat Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması : Non Bis İn İdem İlkesi”, Lebib Yalkın , S.145, Ocak 2016, s.100-107.
Budak, Atilla :	“Vergi Suçlarında Fail Meselesi”, Vergi Dünyası , S.315, Kasım 2007, ss.97-102.
Bozdoğanoglu, Burçin :	“Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçunun Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar”, Vergi Sorunları , S.330, Mart 2016, ss. 128-136.
Candan, Turgut :	“Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu , Ed.: İlhan Uluşan, F. Başaran Yavaşlar, İstanbul Kültür Üniversitesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 276,277.
Cengiz, Serkan :	“AİHM Kararlarının İç Hukuka Etkisi”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi , S.79, 2008, ss.334-350.
Coşgun, Okan :	“Vergiye Müteallik İşlemlerde Kapıya Yapıştırmak Suretiyle Tebliğin Sakatlıkları”, Yaklaşım , S.271, Temmuz 2015, ss.253-259.
Çavuş, Mehmet :	“Mücbir Sebep Olmaksızın İncelemeye İbraz Edil(e)meyen Defter ve Belgelerde Yer Alan Katma Değer Vergilerinin Akıbeti”, Yaklaşım , S.251, Kasım 2013, ss.118-124.
Çetin, M. Ali :	“Vergi Hukukumuzda Mücbir Sebep”, Vergi Sorunları , S.94, Temmuz 1996, ss.66-78.

Çiftçi, Taha Emre Buyrukoğlu, Selçuk :	“Türk Vergi Sisteminde Elektronik Tebligat Uygulaması”, Mali Hukuk , C.12, S.143, Kasım 2016, s.3268.
Çölgezen, Övül :	“Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, Vergi Dünyası , S.350, Ekim 2010, ss.53-62.
Çölgezen-Batun, Övül :	“Defter Tutulması İle Defterlerin Gizlenmesi/Yok Edilmesinin Yaptırımları Arasındaki Uçurum”, Vergi Dünyası , S.386, Ekim 2013, ss.41-43.
Değirmendereli, Ali :	“Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu : Kamu Maliyesinde Denetim Tebliğler Kitabı , Sakarya, 2016, ss.17-37.
Doğan, Uğur Nalçacı, İ. Gür :	“E-Arşiv ve E-Fatura Arasındaki Farklılıklar”, Vergi Sorunları , S.321, Haziran 2015, ss.144-152.
Doğrusöz, Bumin :	“Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun İhdas Ettiği Suçlar, Cezaları ve Olası Sorunlar”, Yaklaşım , S.228, Aralık 2011, ss.252-255.
Doğrusöz, M. Ezhan :	“Vergilendirme İşlemlerinde Tebligat-I”, Yaklaşım , Y.23, S.273, Eylül 2015, s.118.
Duman, Erdoğan :	“Yargı Kararları Işığında 213 sayılı VUK’taki Tebligatla İlgili Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası , Y.35,S.420,Ağustos 2016,ss.113-126.
Dündar, Hakan :	“Transfer Fiyatlandırması Raporları ve İbraz Yükümlülüğü”, Vergi Dünyası , S.419, Temmuz 2016, ss.164-168.
Emektar, Fazlı :	“Türk Vergi Hukukunda Mücbir Sebep Halleri ve Sonuçları”, Yaklaşım , Y.22, S.253, Ocak 2014, ss.105-112.
Erdem, Tahir :	“Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu ve Üç Kat Vergi Zıyaı Cezası Kesilmesi”, Lebib Yalkın , S.130, Ekim 2014, ss.186-190.
Erdem, Tahir :	“Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, Vergi Sorunları , S.266, Kasım 2010, ss.91-114.
Erdem, Tahir :	“Gizleme Suçu Mu, Susma Hakkı Mı?”, Mali Pusula , Yıl:3, S.36, Aralık 2007, s.34-45.
Erem, Faruk :	“Susma Hakkı”, Yargıtay Dergisi , C.18, S.3, Temmuz 1992, ss.296-302.

Erol, Ahmet :	“Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi , S:103, Eylül-Ekim 2012, ss. 200-222.
Erol, Kazım Okan :	“ABD Vergi Hukukunda Süreler ve Zamanaşımı Müessesesi”, Vergi Sorunları , S.308, Mayıs 2014, ss.165-168.
Fil, Mehmet :	““İflâs halinde” kararı alınmış olan bir şirketin müdürü hakkında defter belge ibraz etmeme nedeniyle suç raporu yazılabilir mi ?”, Lebib Yalkın , S.157, Ocak 2017, ss.111-117.
Garabean, Daniel :	“Belçika ve Fransız Gelir Vergisi Kanunlarına Göre Vergi Denetim Sürecindeki Yasaya Aykırılık Durumlarında Vergi Mükellefinin Korunması”, Çev.: Gülşen Gedik, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun Ve Etkin Kamu Denetimi , Ed.: Bahri Öztürk, F. Başaran Yavaşlar, Seçkin, Ankara, 2010, ss.181-204.
Gedik, Gülşen :	“Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz : Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi”, Marmara Üni. Hukuk Araştırmaları Dergisi , C.16, S.1-2, 2010, ss.317-332.
Gezer, Güngör :	“Elektronik Tebligat Sistemi İle İlgili Bilinmesi Gereken Hususlar”, Lebib Yalkın , S.145, Ocak 2016, ss.110-119.
Gınalı, Ayşe :	“Defter ve Belgelerin Zayi Olması”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog , S.275, Mart 2011, ss.124-127.
Gınalı, Ayşe :	“Vergi Dairelerince Yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar”, Mali Çözüm , S.104, Mart-Nisan 2011, ss.215-224.
Gınalı, Ayşe :	“Mali Tatil Nedeniyle Uzayan ve İşlemeyen Süreler”, Lebib Yalkın , S.91, Temmuz 2011, ss.164-170.
Gören, Ömer :	“Katma Değer Vergisinde Mükellef Kayıt ve Belgelerinin İspat Gücü”, Ankara Barosu Dergisi , Y.67, S.3, Yaz 2009, ss.71,72.
Gören, Ömer :	“Derdest Vergi Davasında Vergi İncelemesi Yapılabilir Mi?”, Ankara Barosu Dergisi , Y.67, S.4, Güz 2009, ss.101-104.

Güneş, Gülsen :	“Vergi Hukukunda Deliller” Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası , C.LII, S.1-4, Gür-Ay Matbaası, 1987, ss.475-494.
Güneş, Gülsen :	“Susma Hakkının Vergisel Alandaki Görünümü ve Karşılıklı Sınırlar”, Yayınlanmamış Tebliğ, VEHUP 4. Ulusal Kongresi : Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır , Alaaddin Keykubat Üniv., Alanya, 20.10.2017.
Gülhan, Nadir :	“Defter Ve/Veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”, Vergi Dünyası , S.410, Ekim 2015, ss.73-80.
Gürdal, Tefik Beşel, Furkan :	“Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi”, 2. Uluslararası Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Kongresi Bildiriler Kitabı , Cilt 2 : Ekonomik Araştırmalar, Politik, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi (PESA) Yayınları, Sakarya, 2017, ss.190-200.
Hanedan, Türksal :	“Defter ve Belgelerin İnceleme Yerine Mahkemeye İbrazının İdari Uygulamalar ve Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog , S.306, Ekim 2013, ss.80-91.
İleri, Yusuf :	“Zamanaşımı Müessesesine Yargı Müdahalesi”, Vergi Dünyası , Sayı:345, Mayıs 2010, ss. 96-102.
İnaltong, Ceyhan :	“Vergi Suçları ve Cezalarının Tekerrüründe Ceza Uygulaması”, Vergi Dünyası , S.353, Ocak 2011, ss.4-14.
İnanç, Mustafa :	“Elektronik Fatura (E-Fatura) Düzenlenmesi, İletilmesi, Muhafaza ve İbrazı Usul ve Esasları”, Mali Çözüm , S:101, Eylül-Ekim 2010, ss.181-192.
İnce, Eyyüp :	“Vergi Tebligatında Yapılan Yeni Düzenlemeler ve Özellikli Durumlar”, Vergi Sorunları , S.352, Ocak 2018, ss.119-123.
İnce, Eyyüp :	“Vergi ve Ceza Mahkemeleri Kararının Birbirine Etkisi”, Vergi Sorunları , S.357, Haziran 2018, ss.24-30.
İnneci, Ahmet Karadağ, N. Coşkun :	“VUK’a Göre Tebliğde Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, Maliye , S.169, Temmuz-Aralık 2015, ss.55-69.

Işık, Ekrem :	“Zamanaşımının Son Gününde Takdire Sevk Edilen İncelemeler”, Vergi Sorunları , S.299, Ağustos 2013, ss.93-100.
Kağıtçıoğlu, Mutlu :	“Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var Mıdır?”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi , S.134, Ocak-Şubat 2018, ss.116-152.
Karadağ, N. Coşkun :	“Zamanaşımı Sürelerine Etkisi Açısından Mücbir Sebepler ve Ödemeye Eleştirel Bakış”, Ankara Üniversitesi Dergisi , C.61, S.3, 2012, ss.1017-1055.
Karadağ, N. Coşkun Organ, İbrahim :	“İdari ve Yargısal Açından Mücbir Sebepler ve Vergi Usul Kanunu’nda Yapılması Gereken Düzenlemeler”, Vergi Dünyası , S.357, Mayıs 2011, ss.149-160.
Karakoç, Hüseyin :	“Danıştay Kararları Işığında Mücbir Sebep ve Zor Durum Hallerinde Sürelerin Uzaması”, Lebib Yalkın , S.126, Haziran 2014, ss.122-130.
Karakoç, Yusuf :	“Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C.12, Özel Sayı, Basım Yılı:2012, ss.3-26.
Kocaer, Şenol :	“Vergi Müfettişlerine Hangi Belge ve Bilgileri Ver(me)liyiz?”, Vergi Dünyası , S.408, Ağustos 2015, ss.45-48.
Kocaoğlu, Serhat Sinan :	“Susma Hakkı”, Ankara Barosu Dergisi , Y.69, S.2011/1, ss.29-58.
Kumkale, Rüknettin :	“Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Mevzuatlar Açısından Zayı Belgesi Alınması”, Terazi , Y.7, S.75, Kasım 2012, ss.67-69.
Kuşçu, Serdar :	“Nev’i Değiştiren Şirketlerde Vergi Kanunları Yönünden Yapılması Gereken İşlemler”, Yaklaşım , Y.23, S.267, Mart 2015, ss.110-114.
Kurt, Mehmet Emek :	“Vergi Uygulamalarında E-Tebliğat Dönemi Başladı”, Vergi Dünyası , S.410, Ekim 2015, ss.58-64.
Kürk, Memiş :	“Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, Mali Çözüm , S.98, 2010, ss.175-184.
Nas, Adil :	“Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı ve Re’sen Vergi Tarhına Gidebilme Koşulları”, Mali Hukuk , C.9, S.97, Ocak 2013, ss.25-48.

Nas, Adil :	“İbraz Ödevi ve İbraz Ödevine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, Mali Hukuk , C.9, S.104, Ağustos 2013, ss.3-23.
Nas, Adil :	“Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C.6, S.4, 2012, ss.1307-1336.
Nas, Adil :	“Vergi Hukukunda Mücbir Sebepler”, Vergi Dünyası , S.353, Ocak 2011, ss.103-110.
Oktar, S.Ateş :	“Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, Vergi Sorunları , S.144, Eylül 2000, ss.75-93.
Okumuş, Semi Göze, M.Kemal :	“Vergi İnceleme Elemanına İbrazdan Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbraz Edilmesi”, Vergi Sorunları , S.280, Ocak 2012, ss. 46-51.
Ozansoy, Ahmet :	“Bir Bilmecem Var: Defter Tutmamanın Cezası Nedir?”, Lebib Yalkın , S.100, Nisan 2012, ss.34-39.
Özbek, Ünsal :	“Tarh Zamanaşımının Geçmiş Olmasının İbraz Zorunluluğuna Etkisi”, Vergi Raporu , S.132, Eylül 2010, ss.62-66.
Özer, Ertürk :	“Vergi İncelemesinde Yeni Dönem: E-defter”, Vergi Sorunları , S.322, Temmuz 2015, ss.65-70.
Özer, Ertürk :	“Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi-Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı mı?)”, Vergi Sorunları , S.317, Şubat 2015, ss.72-84.
Özülkü, Fatih :	“Vergi İncelemesi İşyerinde Mi Yapılmalıdır?”, Lebib Yalkın , S.145, Ocak 2016, ss.74-77.
Polat, İsmet :	“Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi-2”, Lebib Yalkın , S.115, Temmuz 2013, ss.92-101.
Sakal, Mustafa :	“Zamanaşımı Süresi Bitmek Üzere İken Takdire Sevk Olunan Vergi Mükellefi Hakkında Vergi İncelemesi”, Mali Hukuk , S.89, Mayıs 2012, ss.153-161.
Sancar, T. Yalçın :	“Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç”, Türkiye Barolar Birl. Dergisi , S.70, 2007, ss.244-259.
Seviğ, Veysi :	“Defterlerin Çalınması Mücbir Sebep Sayılır Mı?”, Yaklaşım , S.106, Ekim 2001, s.32,33.
Seviğ, Veysi :	“Adisyon nedir ve neden önemlidir?”, Dünya , 01.07.2005.

Sezgin, Bülent :	“Zayi Olan Boş Faturalar İçin Mükellefler Veya Vergi Sorumluları Neler Yapmalıdır?”, Mali Çözüm , S.105, Mayıs-Haziran 2011, ss.183-192.
Somuncu, Ahmet :	“Mükerrer Vergi Hukuku: VUK’un Maliye Bakanlığı’na Yetkiler Veren ‘Yetki’ Başlıklı Mük. 257’nci Maddesini Tarihi Süreçte Anayasal İlkeler ve Yargı Kararları Işığında Yeniden Okumak”, Legal Mali Hukuk , Y.6, S.66, Haziran 2010, ss.1259-1273.
Sonsuzoğlu, Elif :	“Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyatı Şart Mı?”, Yaklaşım , S.210, Haziran 2010, ss.22-30.
Şahin, Musap :	“Mücbir Sebepler Nedeniyle Defter ve Belgelerin Zayi Olması ve Afet Sonucu Zayi Olan Veya Değeri Düşen İktisadi Kıymetlerin Vergisel Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları , S.256, Ocak 2010, s. 120-129.
Şahin, Tayfun :	“Zamanaşımı Süresi Dolmak Üzereyken Takdire Sevk Edilen Mükellef Hakkında Vergi İncelemesi Sürdürülebilir Mi?”, Lebib Yalkın , S.100, Nisan 2012, ss. 22-26.
Şahin, Tayfun :	“Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer Seçiminin, Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrazi ve Mükellefe İadesi Konusundaki Etkileri”, Yaklaşım , Y.20, S.234, Haziran 2012, ss.53-57.
Şahin, Tayfun :	“Tasfiye Halindeki Şirketlerin e-Fatura Yükümlülüğü”, Yaklaşım , Yıl:21, S.251, Kasım 2013, ss.26-30.
Şahin, Tayfun :	“Temsil ve Vekalet Müessesesinde Temsilci ve Vekil Yönünden Temyiz Kudretine Sahip Olma Koşulu”, Yaklaşım , S.244, Nisan 2013, ss.281-288.
Şenyüz, Doğan :	“Susma Hakkı Karşısında Vergi Kanunlarındaki Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C.15, S.1, 2014, ss.29-40.
Taşdelen, Aziz :	“Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, Akdeniz Üni. Hukuk Fakültesi Dergisi , C.59, S.4, 2010, ss.767-795.
Taşöz, Zehra :	“Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat”, Legal Mali Hukuk , C.8, S.87, 2012, ss.125-157.
Taştan, Mehmet :	“Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2)”, Adalet , S.45, 2013, ss.165-182.

Taylar, Yıldırım :	“Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C.20, S.2, 2018, ss.375-408.
Tekin, İsa Dere, Hikmet :	“Hukuki Varlıkları Sona Eren Tüzel Kişiler Adına Salınacak Vergi ve Cezalarda Tarhiyatın Muhatabı İle Defter ve Belgeleri Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, Vergi Raporu , S.11, Eylül 2011, ss.25-36.
Tektüfekçi, Fatma :	“Türkiye’de E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Belge Ve Defter Kontrolü İle Denetimi Üzerine Bir İnceleme”, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İİBF Dergisi , C.1, S.1, 2018, ss.101-119.
Temizyürek, Onur :	“Tarh Zamanaşımı, Tarh Zamanaşımının Hukuki Sonuçları ve Zamanaşımı Süresi Dolmuş Dönemlere İlişkin Defter ve Belge İbrazı”, Yaklaşım , S.215, Kasım 2010, ss. 121-128.
Tok, Ahmet :	“Bilinen Adreslerinde Bulunamayan Mükellefler Hakkında İlanen Tebliğ Yolu Kullanılarak Defter Belge İbraz Etmeme Fiili İsnad Edilebilir Mi?”, Vergi Raporu , S.118, Temmuz 2009, ss.49-60.
Tosuner, Mehmet İnneci, Ahmet :	“Vergi Tebligatı Açısından Bilinen Adres Kavramı ve Tebliğ Konusu Belgenin Tesliminde Özellik Arz Eden Hususlar”, Vergi Sorunları , S.349, Ekim 2017, ss.95-107.
Tuncer, Mehmet :	“Verginin Tarhı Açısından Maddi Delil Kavramı”, Maliye Postası , S.358, Ağustos 1995, ss.27-38.
Tuncer, Selahattin :	“Elektronik Defter Uygulaması ve Belge Düzenlemesi”, Yaklaşım , Y:21, S.252, Aralık 2013, ss.9-15.
Turna, Fatma :	“Tarh Zamanaşımı Süresinin Bazı Durumlarda Uzaması Halinde Defter ve Belgelerin Muhafaza ve İbraz Durumu”, Mali Çözüm , S.131, Eylül-Ekim 2015, ss.41-54.
Türkay, İmdat :	“Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defter ve Düzenleyeceği Belgeler-1”, Lebib Yalkın , S.149, Mayıs 2016, ss.20-30.
Türkmen, Fisun Gülhan, Nadir :	“Yargı Kararı İncelemesi: Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer”, Vergi Dünyası , S.418, Haziran 2016, ss.92-101.

Ülgen, Soner :	“Defter ve Belge İbraz Edilmemesinin KDV Kanunu Açısından Sonuçları ve Konuya İlişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararları”, Maliye Postası , Kasım 2011, ss.64-68.
Ünal, Şeref :	“Avrupa İnsan Hakları Kararlarının Türk İç Hukukuna Etkileri”, Anayasa Yargısı , C.17, 2000, ss.63-85.
Ünlü, Murat :	“İşverenlerin Kayıt ve Belge İbraz Etme Yükümlülükleri ve İbraz Edilmeyen Kayıt ve Belgelerin Delil Niteliği”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog , S.280, Ağustos 2011, ss. 186-192.
Üstün, Ümit Süleyman :	“Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi , C.15, S.3, 2011, ss.363-390.
Varol, Asaf Baştürk, İhsan :	“Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat İle Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, Ankara Barosu Dergisi , 2015/1, ss.263-278.
Yaltı, Billur :	“Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a) (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası , S.285, Mayıs 2005, ss.24-33.
Yaltı, Billur :	“İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I”, Vergi Sorunları , S.143, Ağustos 2000, s.163.
Yaltı, Billur :	“İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non Bis İn İdem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, Vergi Sorunları , S.317, Şubat 2015, ss.85-92.
Yazar, Feyyaz Tezcan, Kerametdin :	“ABD’de Vergi Denetimi ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumu”, Vergi Dünyası , S.305, Ocak 2007, ss.35-58.
Yıldırım, Arif :	“E-Defter Uygulaması”, Vergi Dünyası , S.387, Kasım 2013, ss.135-149.
Yıldırım, Murat :	“Tasfiyesi Tamamlanmış Şirketler Hakkında Vergi İncelemesi”, Vergi Raporu , S.240, Eylül 2019, ss. 78-85.
Yıldırım, Murat :	“Defter ve Belgelerin Gizlenmesine Vergi Ziyat Cezası Yanlış Mı Uygulanıyor?”, Vergi Raporu , S.243, Aralık 2019, ss.168-179.
Yurtsever, Hatice :	“Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi , C.23, S.2, 2016, ss.451-466.

Yüce, Mehmet :	“Yargı Kararı Çerçevesinde Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu”, Vergi Dünyası , Y.36, S. 421, Eylül 2016, ss.12-20.
Yücel, Mehmet :	“Vergi Hukukunda Zor Durum Sebebi İle Mühlet Verme Uygulaması”, Lebib Yalkın , S.121, Ocak 2014, ss.88-94.
Yücel, Mehmet :	“Tarh Zamanaşımını Müessesesinin Hukuki Mahiyeti ve Zamanaşımını Durdurmak İçin Takdir Komisyonuna Sevk Uygulamasının Geleceği”, Legal Mali Hukuk , Y.6, Şubat 2010, ss.337-352.

ÇEVİRİMİÇİ KAYNAKLAR

https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar
https://www.ebelge.gov.tr
https://www.gib.gov.tr
https://www.anayasa.gov.tr
https://www.muhasabenet.net
https://www.alomaliye.com.tr
https://www.edeften.gov.tr/edeftenhakkında.html
https://www.mondaq.com
https://www.law.cornell.edu
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file
https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html
http://hudoc.echr.coe.int
https://karararama.yargitay.gov.tr
https://emsal.danistay.gov.tr
https://www.vehup.org/assets/non-bis-in-idem.pdf
https://www.barobirlik.org.tr
https://www.corpus.com.tr
https://www.lebibyalkin.com.tr
https://www.lexpera.com.tr
https://www.kazanci.com.tr

ÖZGEÇMİŞ

İskender EKİCİ 01.01.1982 tarihinde İstanbul’da doğdu. İlk ve orta öğrenimini İstanbul’da tamamladı. 2004 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nden mezun oldu. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Politikaları bilim dalında başladığı yüksek lisans öğrenimini “Avrupa Birliği’ne Üyelik Sürecinde Türkiye’de Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik Devlet Yardımları” isimli çalışmasının başarılı bulunması suretiyle 2007 yılında tamamladı. Son olarak, 2010 yılında İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk bilim dalında doktora öğrenimine başladı.

Meslek hayatına ilk adımı 2006 yılında Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı’nda Gelir Uzman Yardımcısı unvanıyla attı. 2010 yılından bu yana Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nda Vergi Müfettişi olarak çalışmaya devam etmektedir. Evli ve iki çocuk babasıdır.