

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA ÇİFT DEFTER
TUTMA FİİLİ

ZEYNEP AVCI ÖZKAN

2501170604

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. YASEMİN TAŞKIN

İstanbul-2021

ÖZ

VERGİ CEZA HUKUKUNDA ÇİFT DEFTER TUTMA FİİLİ

ZEYNEP AVCI ÖZKAN

Geçmişten günümüze devletin görevleri giderek artma eğilimi göstermiştir. Artan bu görevler karşısında devletin kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamaya yönelik kamu gelirlerini hatasız, vaktinde ve kayıpsız şekilde toplaması zorunlu bir hal almıştır. Vergileme aşamasında vergi yasaları ve vergi idaresi vasıtasıyla kayıp ve kaçağın engellenebildiği ölçüde devlet gelir dağılımında adalet, kaynak dağılımında etkinlik, ekonomik istikrar gibi toplumsal barışı destekleyen ekstra fiskal fonksiyonlarını yerine getirebilecektir. Vergi Ceza Hukuku, vergi kanunlarında düzenlenmiş olan vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesinden doğan kabahat ve yine vergi kanunlarında yasa koyucu tarafından tanımı yapılan vergi suçlarının ve bunlar hakkında öngörülen cezai yaptırımları inceleyen bir bilim dalıdır. Vergi kaçakçılığı suçuna yol açan fiiller ve bu suç için öngörülen cezai yaptırımlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bu çalışmada, vergi kaçakçılığına yol açan fiillerden biri olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-1 bendinde düzenlenen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” fiili doktrindeki adı ile çift defter tutma fiilinin hukuk sistemi içindeki yeri incelenerek bu fiile yol açan sebepler ile e-defter uygulamasına geçilmesinin ardından fiilin tespitinin ne şekilde yapılabileceği ve son olarak fiilin işlendiğinin tespitinin ne gibi yöntemlerle ortaya çıkarılabileceği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Çift Defter Tutma, Vergi Matrahının Azalması

ABSTRACT

ACTION OF DOUBLE BOOK KEEPING IN TAX CRIMINAL LAW

The duties of the state have shown a tendency to increase gradually from the past to the present. In the presence of these increasing duties, it has become compulsory, for the state, to collect public revenues, for the provision of the financing of public goods and services, in an error-free, on time and without loss manner. The state will be able to fulfill its extra fiscal functions such as justice in income distribution, efficiency in resource distribution and economic stability that support social peace, to the extent that loss and subterranean can be prevented through tax laws and tax administration in the taxation phase. Tax Criminal Law is a branch of science that examines the misdemeanors arising from the non-fulfillment or incomplete fulfillment of the tax obligations regulated in the tax laws, and the tax offenses, described by the legislator in the tax laws, and the penal sanctions, stipulated about them. The acts that lead to tax evasion crime and the penal sanctions, stipulated for this crime, are regulated in the Tax Procedure Law and the Criminal Law. In this study, the place of “the act to, completely or partially, record the accounts and transactions, required to be recorded in the books, to another book, document or other recording media in a manner that it will result in a decrease in the tax base”, as one of the acts that lead to tax evasion crime which are regulated in the Clause of 359 / a-1 of the Tax Procedure Law, in other words, the act of double book keeping, with its name in the doctrine, in the judicial system are assessed and the reasons that lead to this act, and in which way the act can be determined following the commence of the e-ledger implementation and, finally, by what kind of methods the determination of the fulfillment of this act can be revealed, are evaluated.

Keywords: Tax evasion, Double Book Keeping, Decrease In The Tax Base

ÖNSÖZ

Devletin egemenlik gücünü esas alarak vatandaşlarından elde etmekte olduğu kamu gelirleri açısından kayıp ve kaçığın önlenmesi geçmişten beri devlet tarafından ihtiyaç duyulan ve arzu edilen bir durumdur. Gerek kaçakçılığa yönelik yasal düzenlemelerin yapılması, gerekse denetim mekanizmalarının kurulup geliştirilmesi de bu durumu destekleyen tutumlardandır.

Teknolojinin gelişmesiyle değişen ve gelişen yeni dünya düzeninde vergisel uygulamaların da bu duruma uyum göstermesi kaçınılmaz hale gelmiştir. Ülkemizde de vergi uygulamalarının pek çoğu elektronik ortama taşınmış veya taşınma aşamasında bulunmaktadır. Bu uygulamalardan e-defter uygulamasının getirilmesi ile defter tutma mecburiyeti bulunan ve yasal mevzuata göre belirli şartları taşıyan mükellefler defterlerini fiziki ortam yerine elektronik ortamda tutmaya başlamışlardır.

Defterlerin elektronik ortamda tutulması ile sistematik ve bütüncül bir yapıya bürünen şirket muhasebelerinin denetimi kolaylaşmış ve hız kazanmıştır. Bu bakımdan vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi geçmişe nazaran kolaylaşmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/1-a maddesinde düzenlenmiş olan çift defter tutma fiili hakkındaki çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde defter tutma ödevi kapsamlı şekilde ele alınarak defter tutma ödevinin gizli ve özel çıkarlara hizmet edecek şekilde kullanılması ile ortaya çıkan çift defter tutma fiili tanımlanarak bu fiilin ortaya çıkabilmesi için gerekli kanuni şartların açıklamalarına yer verilmiştir. İkinci bölümde çift defter tutma fiili ceza hukuku kapsamında incelenerek çift defter tutma fiilini işlemeye sevk eden nedenlerden bahsedilmiştir. Son bölümde ise, çift defter tutma fiilinin idari ve cezai açıdan sonuçlarına yer verilerek e-defter uygulamasına geçilmesi ile çift defter tutma fiili arasında ilişki kurulmaya çalışılmış, ardından çift defter tutma fiilinin idarece ortaya çıkarılması ve Cumhuriyet savcısı tarafından kamu davasının açılması ile birlikte yargılama usullerine değinilmiştir.

Çalışmamızın hazırlık aşamasında çift defter tutma fiilinin sıklıkla işlenen bir konu olmaması nedeniyle ve defter tutma fiilinin elektronik ortama aktarılması ile çift defter tutma fiilinin elektronik ortama taşınıp taşınamayacağı hususunda herhangi bir

çalışmaya rastlanmadığından güçlüklerle karşılaşmıştır. E-defter uygulamasının çift defter tutma fiili ile ilişkilendirilmesi nedeniyle özgün olduğunu düşündüğüm bu çalışmanın çift defter tutma fiili hakkında araştırma yapanlar açısından faydalı olmasını temenni etmekteyim. Tez çalışmalarım sırasında büyük bir sabırla destek sağlayan tez danışmanım Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a, yüksek lisans eğitimine başladığım ilk günden itibaren verdiği derslerle ufukumuzu genişleten Prof. Dr. S. Ateş Oktar'a, dersleri takip edebilmem için bana imkan tanıyan Çamlıca İhtisas Vergi Dairesi Eski Müdürü Mürsel Köse'ye ve benimle birlikte hayallerime inanıp destek veren babam Selahattin Avcı'ya, annem Yonca Meral Avcı'ya, kardeşim Ertuğrul Avcı'ya, eşim Servet Özkan ve oğlum Kemal Özkan'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Zeynep AVCI ÖZKAN

İstanbul, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA DEFTER TUTMA ÖDEVİ

1.1. Defter Tutma Ödevinin Tanımlanması ve Hukuki Niteliği	4
1.2. Türk Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma	7
1.2.1. Türk Muhasebe Standartları Açısından Defter Tutma.....	7
1.2.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutma	8
1.2.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma	10
1.3. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Tutulması Zorunlu Defterler	13
1.3.1. Bilanço Esasına Tabi Olanların Tutması Gereken Defterler	14
1.3.1.1. Yevmiye Defteri	14
1.3.1.2. Defter-i Kebir (Büyük Defter)	15
1.3.1.3. Envanter Defteri	16
1.3.2. İşletme Hesabına Tabi Olanların Tutması Zorunlu Olan Defterler.....	16
1.4. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Diğer Defterler	17
1.5. Defterlere Kayıt Düzenine Egemen Olan İlkeler	17
1.5.1. Defterlerin Türkçe Tutulması ve Kayıtlarda Türk Parası Kullanılması.....	18
1.5.2. Defterlerin Mürekkeple Yazılması	19
1.5.3. Defterlerdeki Kayıtların Düzeltilmesi	19

1.5.4. Boş Satır Bırakılamayacağı ve Sayfaların Yok Edilemeyeceği	19
1.5.5. Defterlere Kayıt Zamanı	20
1.6. Defter Kayıt Düzenine Egemen Olan İlkelere Uyumlu Şekilde Defter Tutmanın Sonuçları	21
1.6.1. Defterlerin Muhafaza, Teslim ve İbrazı	21
1.6.1.1. Defterlerin Muhafazası	21
1.6.1.1.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin Muhafazası ..	21
1.6.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Muhafazası.....	22
1.6.1.2. Defterlerin Teslimi	22
1.6.1.2.1. Ölüm Durumunda Defterlerin Teslimi	23
1.6.1.2.2. Şirket Tasfiyesi Durumunda Defterlerin Teslimi	23
1.6.1.3. Defterlerin İbrazı	23
1.6.1.3.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İbrazı	23
1.6.1.3.2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin İbrazı.....	24
1.6.1.3.3. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Defterlerin İbrazı.....	24
1.6.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerle İspat ve Defterlerin Delil Olarak Kullanılması	25
1.7. Kayıt Düzenine Egemen Olan İlkelere Uyumlu Olmayan Şekilde Defter Tutulmasının Sonuçları	27
1.7.1. Kayıt Düzenine Egemen Olan ilkelere Uyumlu Olmayan Şekilde Defter Tutulmasının Vergi Usul Kanunu'na Göre Sonuçları	27
1.7.2. Kayıt Düzenine Egemen Olan ilkelere Uyumlu Olmayan Şekilde Defter Tutulmasının Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sonuçları	31
1.8. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defter Tutma Ödevi İle Yükümlü ve Muaf Olan Mükellefler	32
1.9. Defter Tutmada Hesap Dönemi	34
1.10. Defterlerin Tasdiki	34
1.10.1. Tasdike Tabi Defterler	36
1.10.2. Tasdik Zamanı ve Tasdik Yenileme	37

1.10.3. Tasdik Makamı	38
1.11. Defter Tutma Ödevinin Sona Ermesi	38
1.12. Defter Tutmama ve Cezai Yaptırımı	38
1.13. Defter Tutma Ödevini Kendi Yararına Kullanma: Çift Defter Tutma Fiili	39

İKİNCİ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA FİİLİ VE KAÇAKÇILIK SUÇU İLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ

2.1. Çift Defter Tutma Fiilinin Tanımlanması ve Kaçakçılık Suçu İle İlişkilendirilmesi.....	41
2.2. Çift Defter Tutma Fiilinin Ortaya Çıkabilmesi İçin Gerekli Şartlar	46
2.2.1. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Bir Defterin Bulunması	47
2.2.2. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Haricindeki Bir Ortama Kayıt ve Diğer Kayıt Ortamı Kavramı	48
2.2.3. Yasal Defterler Harici Yapılan Kayıtların Vergi Matrahını Azaltması.....	50
2.2.4. Yasal Defterler Harici Yapılan Kayıtlar ile Vergi Matrahının Azalması Arasında İliyet Bağı Bulunması	58
2.3. Mükellefleri Çift Defter Tutma Fiiline Sevk Eden Sebepler	59
2.3.1. Toplumsal Gelenekler.....	61
2.3.2. İdari Sebepler	61
2.3.3. Hukuki Sebepler	62
2.3.4. Siyasi Sebepler	63
2.3.5. Psikolojik Sebepler	63
2.3.6. İktisadi ve Mali Sebepler	64
2.3.7. Sosyal Sebepler	64
2.3.8. Kişisel Sebepler	65
2.4. Çift Defter Tutma Fiiline Alternatif Mükellef Davranışları.....	66

2.5. Bir Hesap Döneminde Çift veya Mükerrer Defter Tutmayı Zorunlu Kılan Özellikli Durumlar	67
2.5.1. Bir Hesap Döneminde Yapılan Kayıtlara Defterlerin Yetmemesi	68
2.5.2. Aramalı İnceleme Vasıtasıyla Defterlere El Konulması	68
2.5.3. Defterlerin Mücbir Sebep Sonucu Kaybolması veya Zayi Olması	69
2.5.4. Mükellef Tarafından Edinilen Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları İçin Ayrı Defter Tutulması	70
2.5.5. Mükellef Sermayesinin Yabancı Kaynaklı Olması	71
2.6. Çift Defter Tutma Fiilinin Ceza Hukukundaki Yeri ve Suçun Unsurları.....	74
2.6.1. Çift Defter Tutma Fiilinin Kanuni Unsuru	74
2.6.2. Çift Defter Tutma Fiilinin Maddi Unsuru	75
2.6.2.1. Çift Defter Tutma Fiilinde Hareket	75
2.6.2.2. Çift Defter Tutma Fiilinde Fail	77
2.6.2.3. Çift Defter Tutma Fiilinde Netice	77
2.6.2.4. Çift Defter Tutma Fiilinde İliyet Bağı	78
2.6.3. Çift Defter Tutma Fiilinin Manevi Unsuru	78
2.6.4. Çift Defter Tutma Fiilinin Hukuka Aykırılık Unsuru	79
2.6.5. Çift Defter Tutma Fiilinin Özel Görünüm Şekilleri	81
2.6.6. Çift Defter Tutma Fiilinde İştirak (Katılma)	81
2.6.7. Çift Defter Tutma Fiilinde Tekerrür	85
2.6.8. Çift Defter Tutma Fiilinde Birleşme (İçtima)	86
2.3.8.1 Çift Defter Tutma Fiili İle Çeşitli Suç İşlenmesi ve Çift Defter Tutma Fiilinin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi	88
2.6.8.1.1. Çift Defter Tutma Fiili ile Çeşitli Suç İşlenmesi	88
2.6.8.1.2. Çift Defter Tutma Fiilinin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi.....	88
2.6.8.1.3. Çift Defter Tutmada Fiil Ayrılığı	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA FİİLİNİN İDARİ VE CEZAİ AÇIDAN SONUÇLARI

3.1. Çift Defter Tutma Fiilinin İdari Açidan Sonuçları ve İdari Açidan Cezalandırılmasında Sorumluluk	89
3.2. E-Defter Uygulaması ve Çift Defter Fiili İle İlişkilendirilmesi	93
3.2.1. E-Defter Uygulamasına Tabi Olan Mükellefler	94
3.2.2. E-Defter Uygulamasının Avantajları	94
3.2.3. E-Defter Uygulamasının Dezavantajları	95
3.2.4. E-Defter Uygulamasına Tabi Olup Olmamanın Mükellef Hakları Açısından Değerlendirilmesi	96
3.2.5. E-Defter Uygulamasına Geçilmesinin Çift Defter Tutma Fiiline Etkileri.....	97
3.3. Çift Defter Tutma Fiilinin Cezai Açidan Sonuçları ve Adli Açidan Cezalandırılmasında Sorumluluk	100
3.4. Çift Defter Tutma Fiilinin Yoklama ve Vergi İncelemesi Müesseseleri ile Ortaya Çıkarılması	103
3.5. Çift Defter Tutma Fiilinin Aramalı İnceleme Müessesesi ile Ortaya Çıkarılması.....	104
3.5.1. Çift Defter Tutma Fiilinin Ortaya Çıkarılmasında Arama Müessesesine Başvurulmasını Gerektiren Durumlar	107
3.5.2. Aramanın Şartları	108
3.5.3. Arama Esnasında Ele Geçirilen Delillerin Hukuki Niteliği	111
3.5.4. Aramanın Amaçları	114
3.5.5. Arama Çeşitleri	115
3.5.6. Vergi Hukukunda Arama ile Ceza Hukukunda Aramanın Kıyaslanması.....	115
3.5.7. Aramalı İnceleme Esnasında Bulunabilecek Kişiler	116
3.5.8. Çift Defter Tutma Fiilinde Kovuşturma Usulü	116
3.6. Çift Defter Tutma Fiili Hakkında İdari ve Adli Mercilerce Verilecek Yargı Kararlarının Etkileşimi	118

3.7. Çift Defter Tutma Fiilinin İdari ve Cezai Sonuçlarının Non Bis In Idem İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi	120
SONUÇ	124
KAYNAKÇA	129



KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e. : Adı Geçen Eser

a.g.m. : Adı Geçen Makale

Başkanlık: Gelir İdaresi Başkanlığı

E. : Esas

GİB. : Gelir İdaresi Başkanlığı

İVDB : İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

K. : Karar

KDV : Katma Değer Vergisi

s. : Sayfa

T.C. : Türkiye Cumhuriyeti

TCK : Türk Ceza Kanunu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

VUK : Vergi Usul Kanunu

Yrg. : Yargıtay

GİRİŞ

Devletin gelir kaynakları arasında en büyük paya sahip olan vergi kalemi, kanuni dayanak ve düzenlemesini T.C. Anayasasının 73. maddesinden alarak devlet tarafından kamusal ihtiyaçların finansmanı için egemenlik gücüne dayanılarak vatandaşlardan toplanmaktadır. Devletin görevlerinin giderek artması nedeniyle, kamu gelirlerinin kayıpsız veya mümkün olan en az kayıp ile elde edilmesi gerekmektedir. Bunun için de devlet tarafından vergi mükelleflerine birtakım haklar tanıdığı ve bunun karşılığında da birtakım yükümlülükler getirilmiştir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğduğu varsayılan vergi mükellefiyetinin getirdiği bazı sorumluluklar bulunmaktadır. Bu sorumluluklar genel olarak, bildirme, belge düzenleme, belge temin ve iptali, defter tutma ve muhafaza ve ibraz mecburiyeti olarak ifade edilebilir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini başlangıç kabul ettiğimizde, mükellefin sırasıyla işe başlamayı bildirmesi, ticari ve mali faaliyetlerine ilişkin belge düzenlemesi ve temini, gerektiğinde iptal etmesi, bu belgeleri kanuni defterlerine kaydetmesi ve kanuni defter ve belgeleri de muhafaza ve ibraz etmesi gerekmektedir.

Mükellefin defter tutma ödevi ile yükümlü kılınmasının temel nedeni olarak, ticari ve mali faaliyetlerin kayıt altına alınması gerekliliğini gösterebiliriz. Diğer bir ifade ile amaçlanan, kayıt dışı ekonominin önüne geçmektir. Defter tutma ödevinin gerçekleştirilmesi ile kayıt altına alınan ticari ve mali faaliyetler, dönem sonlarında hesapların kapatılıp finansal tabloların oluşturulmasının ardından vergi sistemimizin temelini oluşturan beyan esasına göre mükelleflerce beyan edilecektir. Kazancın vergiye tabi değerini oluşturan matrahın beyan edilmesinin ardından vergi idaresince vergi tarh, tahakkuk ve tahsil edilecektir. Tüm bu vergilendirme aşamalarının kusursuz şekilde işleyebilmesi ve devletin kayıpsız ya da mümkün olan en az kayıpla kamu gelirlerini elde etmesi için vergi kanunlarının titizlikle düzenlenmiş ve vatandaşlara da vergi ödevlerini gereği gibi yerine getirmeleri için gerekli vergi bilinci eğitiminin verilmiş olması gerekmektedir.

Vergi ceza hukuku, genel manada vergi kanunlarına karşı işlenen kabahat ve suçları ve bunlar için öngörülen cezai yaptırımları incelemektedir. Vergi kanunlarında öngörülen kabahat ve suçlardan idari ve adli olanlar bir bütün olarak vergi ceza

hukukunun konusuna girmekte olup, vergi kaçakçılığı fiili de bu konulardan birini oluşturmaktadır.

Çalışmamızın konusu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığına yol açan fiilleri düzenleyen 359. maddesinin a-1 bendinde düzenlemesini bulan, "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek" fiilidir. Söz konusu fiil doktrinde, "çift defter tutma fiili" olarak adlandırılmaktadır. Çift defter tutma fiilinin işlenmiş sayılabilmesi için, kanunen tutulması zorunlu bir defter bulunması, yasal defterler haricindeki bir ortama kayıt yapılması, yapılan bu kayıtların vergi matrahının azalmasına yol açması ve diğer kayıt ortamına yapılan kayıtlar ile vergi matrahının azalması arasında illiyet bağının mevcut olması gerekmektedir. Sayılan şartlardan herhangi birinin eksikliği halinde çift defter tutma fiilinin gerçekleştiğinden söz edilemeyecektir.

Vergi otoritesi tarafından mükellefe yüklenen defter tutma ödevi, mükelleflerce art niyetlerle kullanılarak çift defter tutma fiilinin gerçekleştirilmesi suretiyle vergi kaçakçılığına neden olunabilmektedir. Çift defter tutan mükellef bu fiilin gerçekleşme şartlarından biri olan yasal defterlerini tutmaktadır ancak yasal defterler yanında diğer kayıt ortamlarına yaptığı kayıtlarla vergi matrahını azaltmakta ve vergi kaçırma fiilini işlemektedir.

Teknolojinin gelişmesi ile birlikte tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de elektronik vergi uygulamalarına geçiş hızlanmıştır. Elektronik vergi uygulamaları kullanılarak verginin etkin, hızlı ve kayıpsız şekilde toplanması sağlanmaya çalışılmaktadır. E-fatura ve devamında da e-defter uygulamaları ile ticari ve mali hayatın kaydı fiziki ortamdan elektronik ortama taşınmaktadır. Bu uygulamalar sayesinde vergi denetimi de hız kazanarak pratik bir hal almış, vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti kolaylaşmıştır.

Çalışmamızda çift defter tutma fiilinin hangi hallerde gerçekleşmiş sayılacağı, tespitinin ne şekilde yapılacağı ve e-defter uygulamasının kullanılmaya başlanmasının ardından fiilin elektronik ortamda işlenip işlenemeyeceği tartışılacak ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Çalışmamız, giriş ve sonuç bölümü dışında üç ana bölümden teşekkül etmektedir.

Birinci bölümde, vergi hukukunda defter tutma ödevi incelenecek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi defterler sayılarak, kayıt düzenine hakim olan ilkelere yer verilecek, defter tutmak zorunda olanlar ve bu ödevden muaf olanlar belirtilecek, defterlerin tasdik usulüne yer verilecek, defter tutmama halinde öngörülen cezai yaptırımlar belirtilecek ve son olarak mükellefin defter tutma ödevini kendi yararına kullanması durumu olan çift defter tutma fiiline yer verilecektir.

İkinci bölümde, çift defter tutma fiilinin kaçakçılık suçu ile ilişkisi kurulacak, çift defter tutma fiilinin ortaya çıkabilmesi için gerekli şartlar tanımlanacak, mükellefleri çift defter tutmaya sevk eden nedenlere, çift defter tutmayı gerektiren özellikli durumlara yer verilecek ve ardından çift defter tutma suçunun unsurları sayılarak tanımlanacaktır.

Son bölüm olan üçüncü bölümde ise, çift defter tutma fiilinin idari sonuçları açıklanacak, e-defter tutma fiili ile çift defter tutma fiili ilişkilendirilecek, e-defter tutmak zorunda olan mükellefler sayılarak e-defter tutmanın avantaj ve dezavantajları belirtilecek, çift defter tutma fiilinin tespitinin ne şekilde yapılacağı belirtilecek, kovuşturma usulünden bahsedilecek ve son olarak non bis in idem ilkesi de incelenerek konunun yargı mecrasında değerlendirilmesi yapılacaktır. Çalışmamızın tüm bölümlerinde ilişkili yargı kararlarına da yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA DEFTER TUTMA ÖDEVİ

1.1. Defter Tutma Ödevinin Tanımlanması ve Hukuki Niteliği

Devlet, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanını garanti altına almak amacıyla hükümlerlik gücünden aldığı yetkiye dayanarak kanun koyucu tarafından belirlenmiş olan Anayasal ilkelerin sınırları dahilinde birtakım gelirler toplar. Bu gelirler içinde en büyük oran ve önemi taşıyan ise vergi gelirleridir. Vergi, devlet tüzel kişiliğinin veya devlet tüzel kişiliğinden elde ettiği yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin sundukları mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamak için, gerçek ve tüzel kişilerden mali güçleri ile orantılı şekilde karşılıksız ve mecburi olarak, önceden belirlenmiş bazı kurallara istinaden alınan parasal meblağlardır¹. Teorik olarak vergiler cebri ve karşılıksız olarak tanımlansa da, devletin vergi gelirlerini toplamaktaki asıl amacı, kamu hizmetlerinin maliyetini karşılamaktır.

Anayasa'nın 73. maddesine göre; "...vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Anayasamızda yer verilen bu madde ile kanun koyucu esasen vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemeyi amaçlamaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, devletin vergilendirme sürecinde yapacağı nesnel düzenlemeler ve bunun ardından yapacağı öznel düzenlemelerde şahsı kollayıcı bir görev görmekle birlikte vergi mevzuatı doğrultusunda devletin toplaması gereken kamu gelirlerine de teminat oluşturmaktadır². Vergilerin toplanma esasları da vergi kanunları ile belirlenir. Verginin sağlıklı şekilde tespit edilip toplanabilmesi için kanunlarca mükelleflere bildirme, defter tutma, faaliyetlerine ilişkin belge tedarik etme ve gerektiğinde bu

¹ Binhan Elif Yılmaz, Murat Şeker, **Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları (İstanbul Örneği) Araştırma Raporu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Yayın No: 86, İstanbul, 2009, s. 15

² Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 77

belgelerin iptalini sağlama, belge düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti gibi ödevler yüklenmiştir.

Vergi yükümlülüğü, mükellefin ticari hayatta faaliyet göstermeye başlamasını müteakip işe başlamayı bildirme ödevi ile başlamaktadır. Daha sonra mükellef ticari ve mali faaliyetlerini kanıtlamak üzere kanunun belirlediği esaslara göre belge düzenlemeli ve temin etmeli, bu belgeleri sistematik bir şekilde kanunda öngörülen defterlere aktarmalı ve bu defterleri de kanunda öngörülen süreler boyunca muhafaza ve gerektiğinde de yetkili makamlara ibraz etmelidir. Mükellefin ticari alanda faaliyet göstermeyi bırakması, ticareti terk etmesi ile de işi bırakmayı bildirme yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.

Devletin vergi gelirlerini toplayabilmesi için ticari hayatta faaliyet gösteren vergi mükelleflerinin defter tutması çok büyük önem teşkil etmektedir. Mükelleflerin ticari hayatlarında günlük olarak yürüttüğü mal/hizmet alım-satımı gibi faaliyetlerine belge düzenlemesi veya belge edinmeleri ile bunları kanunda öngörülen süre sınırlarında mecburi olarak tutmakla yükümlü oldukları defterlere işlemekle soyut görünümlü ticari günlük hayat somut bir görünüme kavuşmaktadır.

Ticari işletmelerin kurulmalarındaki temel amaç, kardır. Aynı zamanda varlıklarını sürdürebilmeleri de bu karlılığın varlığına bağlıdır. İşletmelerin kar elde etme saiki ile dönem içinde göstermiş olduğu faaliyetlerin bir bütün halinde görülmesini sağlayan tablolar, finansal tablolardır. Bu finansal tabloların dayanağını da işletmelerin dönem içinde tutmuş olduğu defterler oluşturmaktadır. Mükelleflerin dönem içinde kanuni defterlere yapmış olduğu kayıtlar dönem sonunda finansal tablolara dönüşecek, bu finansal tablolarda yer alan bilgiler de vergi sistemimizin temelini oluşturan “beyan esası” ile mükellef tarafından vergi idaresine beyan edilecek daha sonrasında ise vergi idarece tarh ve tahakkuk ettirilecektir.

Ticari işletmelere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu³ ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda⁴ yapılan düzenlemeler uyarınca defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda belirtildiği üzere, tüm tacirler ticari işlemlerine konu ticari defterleri tutmak ve bu defterlerde ticari işletmelerine ait iktisadi ve mali vaziyetlerini, borç ve alacak hesap durumlarını ve hesap dönemi sonlarında elde edilen sonuçları şeffaf bir şekilde açıklamak durumundadırlar⁵. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nca mükelleflere yüklenen defter tutma ödevinin amacı, mükellefe ve mükellefiyete ait vergisel durumların kanunen tutulması zorunlu defterler aracılığıyla tayin edilmesinin ve kontrol edilmesinin istenmesidir⁶. Vergi mevzuatımızın temelleri vergiyi doğuran olayın dayandığı işlemlere ait belgelerin düzenlenmesi, işlemlerin taraflarınca bu belgelerin alınması ve verilmesi ile söz konusu belgelerin kanuni süreler içerisinde kanun tarafından öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayanmaktadır⁷.

Vergi sistemimizin temelinde beyana dayalı sistem bulunmaktadır. Mükellef veya vergi sorumlusu vergiyi doğuran olayı belgelendirecek, ardından kanunda belirtilen ilgili defterlere kaydedecek son olarak da yine kanunca belirlenen dönemler dahilinde beyanname verecektir. Beyana dayalı vergi sistemi mükellef ile vergi idaresi arasındaki ortak yürütülen bir çalışmayı ifade ettiğinden, defter tutma ödevi de bu sistem içinde ayrı bir önem taşımaktadır⁸. İşletmeler hem kanun gereklerini yerine getirmek hem de dönem içi ve dönem sonlarındaki faaliyetlerini ve bunlara bağlı olarak performanslarını değerlendirebilmek için defter tutarlar. Ticari işletmeler haricinde başka mükelleflere de kanunlar uyarınca defter tutma yükümlülüğü

³ 14.02.2011 tarih, 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.03.2021

⁴ 10.01.1961 tarih, 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.03.2021

⁵ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul, 2017, s. 237

⁶ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 11. Baskı, Ankara, 2019, s. 77

⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s.360

⁸ Mehmet Nadir Arıca, "Vergi Uygulamasında Defter Tutmanın Amacı", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl:27, Sayı: 584, Ekim 2013, s. 73

getirildiği görülmektedir. Defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmesi aşamasında mükellef bu yükümlülüğün esas ödevlisidir ancak bazı istisnai durumlarda bu yükümlülüğün sınırlı bir kısmının vergi sorumluları tarafından yerine getirilebileceği öngörülmüştür⁹. Kanuni defterlere kaydedilmesi gereken işlemler için kayıt süresi hakkında kanun koyucu tarafından gerekli düzenlemeler yapılmıştır¹⁰.

M. Nadir Arıca'ya göre, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda defter tutmaktan daha çok tüccarın ticari işlemlerini denetlemek hedef alınmışken, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ise mükellefin vergisel durumu belirlenmeye çalışılmıştır¹¹.

1.2. Türk Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma

Defter tutma ödevi, kanun koyucu tarafından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. İki ayrı kanunda yer alan düzenlemeler tasdik, amaç, tutulma zorunluluğu gibi konularda farklılık göstermektedir.

1.2.1. Türk Muhasebe Standartları Açısından Defter Tutma

Muhasebe, ticari ve mali hayatta faaliyet gösteren unsurların varlık ve kaynaklarının özünü, içeriğini ortaya koyan, faaliyet konusuna dair gerçekleştirilen iş ve işlemler nedeniyle kaynaklarında oluşan artış ve azalışları ve unsura ait finansal hali anlatan bilgileri gösteren ve bu bilgileri gerekli kişi ve kuruluşlarla paylaşan bir bilgi düzenidir¹². Muhasebe düzeni aracılığı ile işletmeler ticari ve mali olayları kaydeder, sınıflandırır, özetleyerek rapor eder ve nihayetinde ortaya çıkan sonuçları yorumlayarak kendileri için bir yol haritası çıkarırlar. Muhasebe açısından defter

⁹ Bünyamin Çitil, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları Vergilendirme ve Sorumluluk Hükümleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 27

¹⁰ Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Tavaslı Matbaacılık, İstanbul, 2009, s. 211

¹¹ Mehmet Nadir Arıca, **a.g.m.**, s. 75

¹² Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2020, s. 3

tutmanın amacı, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenleme alanı bulan defter tutma amaçları ile bağdaşmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinde belirtilen defter tutma amaçları muhasebe hukuku açısından da geçerlidir.

Muhasebe sistemi ticari işletmeye ait:

- İktisadi ve mali vaziyetini,
- Borç ve alacak ilişkilerini,
- Hesap dönemi neticelerini

belirleyecek şekilde tasarlanmalı ve faaliyet göstermelidir¹³.

İşletmelere ait faaliyetlerin kaydedilmesi ve sınıflandırılması defter tutma şeklinde adlandırılmakta ve defter tutma ödevi ile kastedilen bir deftere kayıt yapılması değil, işletmenin bütününe ait muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınmasıdır¹⁴.

İşletmeler defter tutarak, iktisadi ve mali vaziyetlerini, borç-alacak durumlarını ve dönem sonu faaliyet sonuçlarını değerlendirmekte, kendilerine gelecek dönem için bir yol haritası çizmeyi amaçlamaktadırlar.

İşletmeye ait muhasebe sisteminden işletmeye ait iktisadi ve mali vaziyet ve borç-alacak münasebetleri hakkında detaylı bilgi aktarması beklenmektedir¹⁵. Bu sebeple, defterlere kaydedilecek nihayetinde de işletmenin finansal tablolarını oluşturacak ticari iş ve işlemlerin doğru şekilde kaydı büyük önem arz etmektedir.

1.2.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutma

Vergiye doğuran olay, verginin konusu ile mükellef arasında kanunun öngördüğü tipte bir ilişkinin ortaya çıkması halinde doğmakta ve mükellefi vergi borçlusu haline

¹³ Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988, s. 61

¹⁴ Mehmet Ali Aksoy, **Ticaret Hukuku Bilgisi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 56

¹⁵ Mahcemal Seyhan, **“Vergi Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü”**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı, Ankara, 2014, s. 23

getirmektedir¹⁶. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre, defter tutma ödevinin başlaması için, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması, diğer bir ifade ile iştiğal edilecek işe başlanması şartı aranmaktadır. Vergi yükümlüsünün verginin konusuna giren işlemi gerçekleştirmesi ile birlikte defter tutma yükümlülüğü de başlamış olacaktır. Vergiyi doğuran olayın vukuu ile vergi mükellefiyeti doğmuş, buna bağlı olarak da vergi mükellefi olmaktan kaynaklanan hak ve yükümlülükler mükellef nezdinde zuhur etmiş olacak ve dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü de başlayacaktır.

Defter tutma ödevi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinde düzenlenmesini bulmuş ve bu ödevin amaçları da sayılmak suretiyle kanun koyucu tarafından belirtilmiştir. Anılan maddeye göre defter tutmanın amaçları şu şekildedir:

- Vergi konusuna giren varlık, sermaye ve işletme hesap vaziyetinin ortaya konulması,
- Verginin konusuna giren iş ve işlemlerin hesap durumlarının ortaya konulması,
- Vergiyi doğuran olay kapsamındaki faaliyetlerin belirtilmesi,
- Verginin konusuna giren işlemlerin hesaplar üzerinden kontrol edilmesi ve denetlenmesi,
- Hesap ve defter kayıtlarının ışığında üçüncü şahısların verginin konusuna giren durumlarının kontrol edilmesi ve denetlenmesi.

Kanunumuzda defter tutma yükümlülüğüne ilişkin gösterilen bu amaçların ilk dördü mükellefin kendi iş ve işlemlerini denetleyebilmesi açısından önem taşımaktadır. Defter tutarak ve belirli aralıklarla bilanço ve gelir tablosu düzenleyerek mükellefler yürüttükleri ticari faaliyetlerin karlılığı ve sürdürülebilirliği hakkında fikir sahibi olurlar. Beyana dayalı sistemin geçerli olduğu vergi türlerinde, mükellefler defter tutma ödevini yerine getirerek ticari ve mali hayatta gerçekleştirmiş oldukları iş ve işlemlerini belgelendirerek faaliyetlerine şeffaf bir görünüm kazandırmakta

¹⁶ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1999, s. 49

böylelikle kayıt dışı ekonominin yol açtığı müeyyidelerden kurtulmakta, devlet de kolay ve eşit bir şekilde vergilendirme işlemini tamamlamaktadır¹⁷.

Kanunda sayılmış olan beşinci amaç ise, mükellef ile ticari anlamda etkileşime girenlere yöneliktir. Nitekim, bir yükümlünün hesapları incelenirken bu hesapların sağlıklı olup olmadığını denetleyebilmek için, başka yükümlülerle işlemlerini, onların kayıt ve hesaplarına göre de incelemek gerekir. Yapılan bu inceleme türüne, ‘karşıt inceleme’ adı verilmektedir¹⁸.

Karşıt incelemede amaç vergiye tabi olan işlemleri yürüten mükelleflerin aynı anda karşılaştırmalı olarak incelenmesidir. Bu inceleme türü ile gerektiğinde devlet, bir vergi mükellefinin beyan esası ile beyan etmiş olduğu vergi matrahının doğruluğunu onunla ticari ilişkide bulunan diğer mükelleflerin hesapları üzerinden karşılaştırma yapmak suretiyle tespit edebilir. Kanun koyucu vergi mevzuatı kapsamında defter tutma ödevini, mükellefin ve üçüncü kişilerin verginin konusuna giren iş ve işlemlerini denetlemek, doğruluğunu ortaya çıkarmak, eksik vergi tahsilatının önüne geçmek, hakkaniyetli şekilde mükelleflerden vergi toplamak için düzenlemiştir.

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de elektronik vergi uygulamalarının kullanımı yaygınlaşmaktadır, bu doğrultuda e-fatura ve e-defter uygulamalarına geçişin hızlı ve zorunlu bir hal almasıyla birlikte işletmeler tarafından tutulan fiziki defterlerin yerini elektronik defterler almaktadır.

1.2.3. Türk Ticaret Kanunu Açısından Defter Tutma

Defter tutma ödevi 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 64. maddesinde düzenleme bulmaktadır. Söz konusu maddeye göre, tacirler ticari defterleri tutarak bunlara ticari işlemleri kaydetmek, böylelikle işletmenin ekonomik ve parasal vaziyetini, alacak münasebetlerini, her hesap dönemi sonunda oluşan sonuçları ortaya

¹⁷ Mevlüt Güngör, “Yıl İçerisinde Çift veya Mükerrer Defter Tutmayı Gerektiren Özellikli Durumlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl: 2015, Sayı:144, s. 68

¹⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 360

koymak zorundadır. Görüldüğü üzere, ilgili maddede gösterilen amaçlar işletmenin ticari ve mali faaliyet sonuçlarını takip etmek ve denetlemek, alınması gereken önlemleri almak ve bu önlemler dahilinde yol haritası çıkarıp takip etmek için gerekli olan hususlardır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda hakkında ticari defter tutma zorunluluğu öngörülenler; tacirler, tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlardır. Defter tutma yükümlülüğü bu kişiler için sayılan sıfatların kazanılması ile başlayarak tacir sıfatının kaybedilmesine kadar devam eder. Ticari işletmenin devredilmesi suretiyle tacir sıfatı kaybedilmiş ise, artık defter tutma yükümlülüğü ticari işletmeyi devralana geçecektir, tasfiye durumunda ise şirket tüzel kişiliği hukuk alanında var olmaya devam ettiğinden tasfiye sonuçlanana kadar tacir defter tutmaya devam edecektir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 12. maddesinde tacir, tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlar açıkça tanımlanmıştır. İlgili maddeye göre, ticari bir işletmeyi tamamen veya kısmen kendi adına işleten kimseye tacir, ticari bir işletme açtığını muhtelif vasıtalar ile vatandaşlara duyuran veya ticaret siciline tescil ile bir işletme açtığını ilan eden kimse faaliyete başlamış olmasa bile tacir sayılacak, var olmayan ticari bir işletmeyi açmış gibi kendi adına veya kanunen varlığı tanınmamış bir şirket hesabına ortak sıfatıyla ticari iş yürüten kimseler ise tacir gibi sorumlu olacaklardır.

Yasa koyucunun ‘tacir sayılanlar’ ve ‘tacir gibi sorumlu olanlar’ sıfatlarını tanımlayarak bu hususta düzenleme yapmış olmasının nedeni, üçüncü kişilerin iyi niyetinin korunması ihtiyacıdır. Hukuk sistemi yaptığı ticari işlemlerde karşısındakinin hukuki durumunu bilmekle yükümlendirilmemiş olanların niyetlerini koruma altına almış; buna karşılık tacir olmadığı halde tacirmiş gibi davrananları ise kanunun tacirlere yüklemiş olduğu sorumlulukların ağırlığı altında bırakmıştır¹⁹. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda belirtilen tacir gibi sorumlu olan kişiler, kanunun tacir olanlara tanımış olduğu haklardan faydalanamamalarına rağmen, tacir olanlara

¹⁹ M. Vefa Toroslu, **VUK ve TTK Kapsamında Ticari Defterler ve Belgeler**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018, s. 30

getirilen yükümlölükleri taşımak zorunda olduklarından, defter tutma ödevini de yerine getirmekle mükelleftirler²⁰.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, kendisine defter tutma mecburiyeti getirilen tacirlerde, gerçek kişi tacir söz konusu ise bizzat kendisi, tüzel kişi tacir söz konusu ise vaziyete göre değişecek şekilde yönetim kurulu veya yöneticiler defter tutmakla yükümlüdür. Kanun tarafından kendisine defter tutma ödevi yüklenen kişiler, defterin tutulmasını bu konuda uzmanlık sahibi başka kişilere de yaptırabileceklerdir. Defter tutma fiilinin teknik bilgi sahibi kişilerce yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkacak herhangi bir usulsüzlük veya yanlışlığın meydana gelmesiyle asıl ödevliye cezai sorumluluk yüklenebilecektir.

Defter tutma ödevini düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesinde ayrıca, defterlerin üçüncü kişi uzmanlara işletmenin ticari iş ve işlemleri ve finansal vaziyeti ile ilgili bilgi verebilecek durumda olması gerektiği düzenlenmiştir. İlgili maddede defterlere ilişkin kopyaların çeşitli vasıtalarla saklanması gerektiği vurgulanmış olup, defter tasdiklerinin de defter açılış ve kapanışları esnasında noterlerce yapılacağı belirtilmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tutulması zorunlu kılınan defterlere yapılacak kayıtlar sırasında dikkate alınması gereken birtakım ilkeler belirlenmiştir. Bu ilkeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tutulması zorunlu kılınan tüm defterlerin tacirlerce tutulması,
- Defterlere yapılan kayıtlara dayanak oluşturan tüm belgelerin tacir tarafından saklanması,
- Tutulması zorunlu kılınan defterlerin açılış ve kapanışlarına dair tasdiklerin yaptırılması,
- Defterlerde yer alan para biriminin Türk lirası cinsinden ve Türkçe dilinde tutulması,

²⁰ M. Vefa Toroslu, **a.g.e.** , s. 30

- Defterlerin kanunen gösterilen şekilde tutularak işletme ile ilgili gerçek finansal vaziyeti göstermesi.

1.3. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Tutulması Zorunlu Defterler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, tutulması gereken defterleri belirlerken öncelikle tüccarları sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Defter tutmakla yükümlü olanların ne gibi defterleri tutacağı vergi türleri ve mükellefiyetin çeşitliliği bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir²¹. Kanunun 176. maddesine göre, tacirler defter tutma açısından birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Birinci sınıfa tabi olan tacirler, bilanço, ikinci sınıf tacirler ise işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca bazı mükelleflerin ise isteğe bağlı şekilde bilanço esasının gerektirdiği usulde defter tutabilecekleri kanunda belirtilmiştir.

Tüccarların bu ikili ayrıma tabi tutulması ise yıllık alım tutarı, satış tutarı, iş hasılatı, şirket türleri veya ihtiyarılık gibi bazı şartlara bağlı kılınmıştır. Birinci sınıfa tabi tüccarlar ile ilgili şartlar şu şekildedir:

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alım tutarı ve satış tutarı şartları her yıl güncellenmekle birlikte 2021 yılı için **300.000 TL ve 420.000 TL** olarak belirlenmiştir.
- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satma işi haricindeki işlerle uğraşanların bir takvim yılındaki iş hasılatları **150.000 TL** olarak belirlenmiştir.

Defter tutma ile ilgili zorunluluk, vergi mükellefiyetinin başlaması halinde ortaya çıkabileceği gibi, tüm vergi mükellefleri de vergi mevzuatında düzenlenen tüm defterleri tutmak mecburiyetinde değildir²². Bilanço esasına göre defter tutma

²¹ Şükrü Kızılot, vd., **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2008, s.102

²² Adnan Çavuş, **Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.87

yükümlülüğü bulunanlar, Yevmiye Defteri, Defteri Kebir (Büyük Defter) ve Envanter Defterini mecburi olarak tutacaklar, diğer tutacakları defterler ise ihtiyari olacaktır. İşletme hesabı esasına tabi bulunan mükellefler ise sadece işletme defteri tutacaklar, başka bir defter tutma şartı aranmayacaktır.

Ticaret şirketleri de birinci sınıfa tabi tüccar olarak gösterilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen ticaret şirketleri; komandit şirket, kolektif şirket, limited şirket ve anonim şirkettir. Adi şirketlerin ise birinci veya ikinci sınıf tüccar kapsamına alınma durumu faaliyet gösterdiği ticari alana göre belirlenecektir. Nitekim, adi şirket düzenlemesini 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'ndan değil, Türk Borçlar Kanunu'ndan almaktadır.

1.3.1. Bilanço Esasına Tabi Olanların Tutması Gereken Defterler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen birinci sınıfa tabi tüccarlar bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlendirilmiştir. Bilanço esasına göre tutulması zorunlu kılınan defterler ise; yevmiye defteri, defterikebir (büyük defter) ve envanter defteridir.

1.3.1.1. Yevmiye Defteri

Muhasebe sistemi, işletmelere ait mali vaziyeti yevmiye defterini araç olarak kullanarak ilgililerine aktarmaktadır²³. Yevmiye defteri, bilanço esasına tabi mükelleflerce tutulması mecburi defterlerdendir. Yevmiye defteri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 183. maddesinde düzenlemesini bulmuştur. Bu maddeye göre;

Ticari işlemlere dayanak oluşturan belgeler, tarih ve madde sırası gözetilerek yevmiye defterine sıralı şekilde kaydedilmektedir²⁴. Yevmiye defteri, sayfaları zincirleme bir düzen halinde giden ciltli defterdir. Mükellefler ihtiyari olarak yevmiye defterini müteharrik yapraklı şekilde kullanabilirler. Günümüzde yevmiye defterleri e-

²³ Hasan Abdioğlu, **Uygulamalı Genel Muhasebe**, Dora Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, 2016, s. 106

²⁴ M. Vefa Toroslu, **a.g.e.**, s. 82

defter uygulamasının yaygınlaşması ve zorunlu bir hal alması nedeniyle büyük oranda elektronik ortama taşınmıştır.

Yevmiye defterinin içermesi gereken asgari bilgiler; madde sıra numarası, tarih, borçlu ve alacaklı hesaplar, meblağ ve kayda konu vesikanın tür, tarih ve sıra numarası olmalıdır. Yevmiye defteri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3 bendine ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesine göre tasdike tabi defterlerdendir.

1.3.1.2. Defter-i Kebir (Büyük Defter)

Defter-i kebir, bilanço esasına tabi mükellefler tarafından tutulması zorunlu olan kanuni defterlerden biridir. Defter-i kebir (Büyük Defter) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 184. maddesinde düzenleme alanı bulmuştur. Söz konusu maddeye göre;

Defterikebir, yevmiye defterine daha önceden kaydedilmiş işlemlerin alınarak sistematik bir usulle ilgili hesaplara pay eden ve düzenli bir şekilde bu hesaplarda toplayan defterdir. Defter-i kebirin içermesi lazım olan asgari bilgiler; tarih, yevmiye numarası, meblağ ve hesap isimleridir.

Defter-i kebir, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tutulması mecburi defterlerden değildir. Defter-i kebir için tasdik zorunluluğu yalnızca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda bulunmaktadır²⁵.

Yevmiye defteri için tarih sırası esas olmakla beraber, defteri kebir için sınıflandırma esas alınmıştır²⁶. Yevmiye defterindeki kayıtlar işlemlerin tarih sırası ile silsile halinde kaydedilmesinden ibaret olup, defteri kebir yalnızca bu kayıtların sistematik bir şekilde sınıflandırmaya tabi tutulmasını sağlamaktadır. Bu bakımdan, defter-i kebirin yevmiye defterine yapılan kayıtların bir sınıflandırması ve özeti

²⁵ A. Ömer Arpacı, "Kurumlarda Defter Tutma Zorunluluğu Defterlerin Tasdiki ve İbrazı", **Maliye Postası**, Yıl:37, Sayı:848, 2016, s. 46

²⁶ Yaşar Karayalçın, a.g.e., s. 72

olduğunu söylemek mümkündür. Bu iki deftere yapılan kayıtlar özünde aynı ticari işlemlere dayanmaktadır.

Geçmişte fiziki ortamda tutulan defteri kebirin yerini e-defter uygulamasına geçiş ile birlikte elektronik ortamda tutulan defteri kebir almıştır.

1.3.1.3. Envanter Defteri

Envanter defteri, yine bilanço esasına tabi mükellefler tarafından tutulması zorunlu kılınmış defterlerden biridir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 185. Maddesinde envanter defteri düzenlenerek, envanter çıkarma usul ve esaslarına 186-187-188-189-190. maddelerde yer verilmiştir. 185. maddeye göre; envanter defteri, ticari işletmenin açılması esnasında ve bunun ardından her hesap döneminin bitiminde aktif ve pasif eşitliği altında varlık, borç ve sermayeye ilişkin tüm alt kalem tutarlarının (nakit, borç-alacak, gayrimenkul vb.) teker teker kayıt altına alındığı ciltli ve sayfaları birbirini takip eden numaralar taşıyan defterdir²⁷.

Envanter defteri de yevmiye defteri gibi hem 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3 bendinde, hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesinde tasdiki zorunlu kılınan defterlerdendir.

1.3.2. İşletme Hesabına Tabi Olanların Tutması Zorunlu Olan Defterler

İkinci sınıfa tabi tacirler işletme hesabı esasına göre defter tutma ödevi ile yükümlendirilmiştir. İşletme hesabı esasına tabi olanlar, işletme defteri tutacaklardır.

İşletme defteri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 194. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; işletme hesabının sol tarafında gider, sağ tarafında gelirler bulunmaktadır. Gider bölümüne, işletmenin yapmış olduğu işlemler dolayısıyla ödemiş veya borçlanmış olduğu paralar ve işletme ile ilgili diğer tüm giderler, gelir bölümüne ise, işletmenin yapmış olduğu işlemler dolayısıyla tahsil ettiği paralar, tahakkuk eden tüm alacaklar ve işletme ile ilgili tüm gelirler kaydolunur.

²⁷ M. Vefa Toroslu, a.g.e. s. 86

Gider ve gelirlere ilişkin kayıtlar asgari olarak, sıra numarası, tarih, işlemin cinsi ve tutarı içermelidir.

Ayrıca taşınmaz ve tesisat gibi yıpranma payına tabi olan kıymetlerin işletme hesabına intikal ettirilmeyeceği vurgulanmış olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 189. maddesinde gösterilen amortisman kaydının tutulması koşuluyla belirtilen kıymetlere ayrılan amortismanların gider olarak kaydedilebileceği de belirtilmiştir.

1.4. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Diğer Defterler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda birinci ve ikinci sınıf tüccarların tutacağı defterler haricinde mükellefin durumuna uygun olarak tutulması gereken başkaca defterlerden de bahsedilmektedir. Bu defterler:

- Serbest meslek mensuplarının tutacağı serbest meslek kazanç defteri,
- Zirai kazanç sahiplerinin tutacağı çiftçi işletme defteri,
- Sınai müesseselerin tutacakları imalat ve bitim işleri defterleri,
- Diğer müessese adı altında düzenlenen banka, banker ve sigorta şirketlerinin gider vergisine ait defter,
- Damga vergisi kayıt defteri,
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri,
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin kayıtların düğüldüğü defter,
- Ambar defteridir.

1.5. Defterlere Kayıt Düzenine Egemen Olan İlkeler

Tutulması kanun tarafından zorunlu kılınan defterlere yapılacak kayıtlar ticari ve mali hayata ilişkin belgelere ve kanun tarafından düzenlenen bazı kayıt düzeni ilkelerine dayanılarak yapılmaktadır. Defterlerin kayıt düzenine ilişkin düzenlemelere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 215, 216, 217, 218 ve 219. maddelerinde yer verilmiştir. Bu düzenlemelerden çıkarılabilen kayıt düzenine egemen olan ilkeler şunlardır:

- Defterlerin Türkçe Tutulması ve Kayıtlarda Türk Parası Kullanılması
- Defterlerin Mürekkeple Yazılması
- Defterlerdeki Kayıtların Düzeltilmesi
- Boş Satır Bırakılamayacağı ve Sayfaların Yok Edilemeyeceği

1.5.1. Defterlerin Türkçe Tutulması ve Kayıtlarda Türk Parası Kullanılması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 215. maddesine göre, tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Defterlere yapılacak kayıtların Türkçe karşılıklarının da bulunması şartı ile diğer dillerde de kayıt yapılması mümkündür.

Kayıt ve belgelerde Türk para biriminin kullanılması zorunludur ancak Türk para birimi cinsinden karşılıklarının bulunması şartı ile yabancı para cinsinden de kayıt yapılabilir. Yurt dışındaki müşterilere düzenlenen belgelerde Türk para birimi cinsinden karşılığın olmaması kanuna aykırılık oluşturmaz.

Vergi mevzuatımızda mülkilik ilkesinin benimsenmiş olması nedeniyle, kanunen tutulması gereken defterlere Türkçe tutulma ve yapılacak kayıtlarda Türk parası cinsinden kayıt yapma zorunluluğu getirilmiştir²⁸. Mülkilik ilkesine göre, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan herkes, vatandaşlık esası gözetilmeksizin uygulamadaki tüm vergi kanunlarına uyum göstermek mecburiyetindedir²⁹. Mülkilik ilkesine göre, devletin coğrafi sınırlarının belirlemiş olduğu yurt içi – yurt dışı kavramları aynı zamanda vergilendirme açısından da sınırları oluşturmaktadır.

Yine bu ilkenin bir sonucu olarak, vergi mükelleflerinin Türk parası haricindeki para birimleriyle kayıt tutmaları durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin a bendi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamayacakları kanun koyucu tarafından hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul

²⁸ Şadi Çetin, **Vergi Hukukumuzda Defter Tutma**, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Araştırma ve Etüd Raporu, Rapor Sayısı XVIII 9/1, Ankara, 1990, s.86

²⁹ Salahaddin Zorlu, **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/222, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1981, s. 23

Kanunu'nun 215. maddesinin b bendi uyarınca Türk para birimi ile kayıt yapılmaya başlanmasından itibaren üç yıllık süre zarfında yine enflasyon düzeltmesinden yararlanılamayacaktır.

1.5.2. Defterlerin Mürekkeple Yazılması

Kanunumuza göre, tutulması mecburi defterlere kayıtlar mürekkeple veya makine ile yapılmalıdır. Kopya kağıdı kullanılması, mühür vb. damga aletleri aracılığıyla kopya konulması yerinde olacaktır. Yapılan kayıtlardaki tutarların kanuni defterlerin kapatılmasına kadar kurşun kalem ile toplanmasında sakınca bulunmamaktadır. Kanun koyucunun buradaki amacı, defterlerin mürekkepli kalemle yazılmasının ardından, bu kayıtların değiştirilmemesinin sağlanmasıdır, mürekkepli kalemle yazılan kayıtların silinmeye çalışılması halinde defterlerde tahribat oluşacak ki bu durum da bizi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık fiillerine götürecektir.

1.5.3. Defterlerdeki Kayıtların Düzeltilmesi

Yevmiye defterine işlenen kayıtlarda yapılan hatalar yalnızca muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzeltilebilir. Yevmiye defteri haricindeki defter ve kayıtlara sayı ve yazıların yanlış yazılması halinde düzeltme bu sayı ve yazının üzerinin işlem sonrası okunaklı kalacak şekilde çizilmesini müteakiben üst veya yan tarafına doğrusunun yazılması suretiyle yapılabilir.

Defter ve kayıtlarda daha önceden yer alan yazıların üzerini çizmek, kazımak veya silmek suretiyle okunaksız hale getirmek kanunca yasaklanmıştır.

1.5.4. Boş Satır Bırakılamayacağı ve Sayfaların Yok Edilemeyeceği

Defter ve kayıtlarda usulsüz olarak satır atlama, boş bırakma yapılamaz. Ciltli şekilde zilyetlikte bulunan defterin sayfaları koparılamaz, tasdikli defterlerin yaprak sayfaları bozulamaz. Kanuni defterleri tutarken boş satır bırakılamamasının nedeni; kayıtların daha sonra mükellefler tarafından kendi yararına doldurulmasının istenmemesidir. Kayıtlar dayandıkları belgeler esas alınarak olduğu gibi yapılmalıdır.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 218. maddesinde belirtildiği üzere defter sayfaları koparılıp bütünlüğü bozulamaz. Böyle bir eylemin gerçekleştirilmesi demek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde 'defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek' olarak belirtilen kaçakçılık fiilinin gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir ki bu da hem idari hem adli yaptırımlara bağlanmıştır.

1.5.5. Defterlere Kayıt Zamanı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesinde muamelelerin defterlere zamanında kaydedileceği hususu vurgulanmış ve kayıt zamanına ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

- Faaliyetlerin işin büyüklüğüne ve durumuna uygun olarak muhasebenin düzen ve anlaşılabilirliğini bozmayacak sürede kaydedilmesi zorunludur. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmemesi gerekmektedir.
- Kayıtlarını sürekli olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan düzgün belgelere dayanarak yürüten işletmelerde, faaliyetlerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmiş gibi hüküm ifade edecektir. Bu kayıtların tutulması zorunlu defterlere geçirilme süresi ise 45 gündür.
- Günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler aynı gün kaydedilecektir.

1.6. Defter Kayıt Düzenine Egemen Olan İlkelerin Sonuçları

Mevzuatımızda öngörülen kayıt düzenine egemen olan ilkelere uyumlu şekilde davranıp davranmamanın yol açtığı birtakım sonuçlar bulunmaktadır. Kayıt düzenine uygun şekilde davranmak mükellefi kanun ve yargı mercileri karşısında avantajlı kılarken, uygun şekilde davranmamanın da yol açtığı bazı yaptırımları mevcuttur.

1.6.1. Kayıt Düzenine Egemen Olan İlkelere Uyumlu Şekilde Defter Tutulmasının Sonuçları

Defterlerin kayıt düzenine uyumlu bir şekilde tutulmasının yol açtığı sonuçlar teslim, ibraz ödevi ve ispat ve delil hususları ile ilgili olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.6.1.1. Defterlerin Muhafaza, Teslim ve İbrazi

Defterlerin muhafaza ve ibrazı hususları hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hem de Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmişken, defterlerin teslimi hususu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir.

1.6.1.1.1. Defterlerin Muhafazası

Defterlerin muhafazası müessesesi hukukumuzda hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hem de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir.

1.6.1.1.1.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin Muhafazası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesine göre, defter tutmakla yükümlü olanlar tuttukları defterleri ve bunlara dayanak teşkil eden belgeleri, ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Kanun koyucu tarafından belirlenen bu beş yıllık süre bazı istisnai hallerde (amortisman payı, geçmiş yıl zararları, yatırım indirimi vb.) uzayabilmektedir³⁰.

Defter tutmakla yükümlendirilmemiş olanlar ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 254. maddesine göre yine aynı kanunun 232, 234 ve 235. maddelerine istinaden almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih bazında sıralı olarak düzenlenme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle muhafaza edeceklerdir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergi karnesi alanların durumu ise, 255. maddede düzenlenerek bu kişilerin karneleri için sürdüğü ve Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimlere ilişkin olanların ise bu indirimlerden yararlandıkları süre zarfında muhafaza ile yükümlü oldukları belirtilmiştir.

³⁰ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2018, s. 121

1.6.1.1.1.2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defterlerin Muhafazası

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin muhafazası hususu 82. maddede düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre tüm tacirler,

- Ticari faaliyetlerine ilişkin defterlerini, envanterlerini, açılış ve ara bilançolarını, finansal tablolarını, senelik faaliyetlerine ilişkin faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve senelik faaliyetlerine ilişkin raporlarını ve bu vesikaların anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma yönergeleri ile diğer organizasyon vesikalarını,
- Ticari faaliyetler nedeniyle kabul edilen ticari mektupları,
- Ticari faaliyetler nedeniyle verilen ticari mektupların nüshalarını,
- Ticari defterlere yapılan kayıtlara esas teşkil eden belgeleri,

sınıflandırılmış bir halde muhafaza etmekle yükümlüdür.

Yine aynı maddenin 5. fıkrasında saklanmakla yükümlü olunan belgelerin on yıl boyunca muhafaza edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, muhafaza süresinin ticari faaliyetlerin kaydedildiği defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun tanzim edildiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların tanzim edildiği, ticari faaliyetlere konu ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe vesikalarının olduğu takvim yılının sonlanması ile başlayacağı vurgulanmıştır.

1.6.1.1.2. Defterlerin Teslimi

Defterlerin teslimi hususu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 85. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca, miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesi gibi mal varlığını ilgilendiren uyuşmazlıkların ortaya çıkması halinde, mahkemece ticari defterlerin teslimi istenip incelemesi yapılabilecektir.

1.6.1.1.2.1. Ölüm Durumunda Defterlerin Teslimi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 82. maddesinin 8. fıkrasına göre, tacirin ölümü halinde mirasçılarının yine aynı maddenin 1. fıkrası uyarınca ticari defter ve belgeleri saklaması gerektiği belirtilerek, mirasın resmi tasfiyesi ile defter ve belgelerin on yıl süresince Sulh Mahkemesi'nce saklanacağı vurgulanmıştır.

1.6.1.1.2.2. Şirket Tasfiyesi Durumunda Defterlerin Teslimi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 82. maddesinin 8. fıkrasına göre, tüzel kişiliğin sona ermesi halinde yine aynı maddenin 1. Fıkrası uyarınca defter ve belgelerin on yıl süresince Sulh Mahkemesi'nce saklanacağı vurgulanmıştır.

1.6.1.1.3. Defterlerin İbrazı

Defterlerin ibraz yükümlülüğü hususu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yanında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda³¹ da düzenlenmiştir.

1.6.1.1.3.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İbrazı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesine göre defter ve belgeleri muhafaza etmekle yükümlendirilenler muhafaza ettikleri defter, belge, karneler ile kendilerinden teslimi istenen bilgilere ait mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket vb. ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklama süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için teslim etmek mecburiyetindedirler.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesine göre ibraz zorunluluğu Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca *“belirlenecek usule uygun olarak, tasdike 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*

³¹ 04.02.2011 tarih, 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.03.2021

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.”

1.6.1.1.3.2. Türk Ticaret Kanunu’na Göre Defterlerin İbrazi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen defterlerin ibrazı müessesesi, sadece uyuşmazlık konusuna ilişkin ticari defter kayıtlarının ve bunlara dayanak teşkil eden belgelerin mahkeme tarafından tetkik edilmesi ile sınırlandırılmıştır³². 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 83. maddesinde, ticari uyuşmazlıkların söz konusu olduğu davalarda mahkemece re’sen veya dava taraflarından herhangi birinin talebi halinde ticari faaliyete konu defterlerin ibrazının istenebileceği belirtilmiştir.

1.6.1.1.3.3. Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na Göre Defterlerin İbrazi

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda defterlerin ibrazı hususu 222. maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, ticari uyuşmazlıkların söz konusu olduğu davalarda re’sen veya tarafların talebi üzerine mahkeme ticari defterlerin ibrazını isteyebilecektir. Ayrıca, ticari defterlerin delil teşkil edebilmesi için kanunda belirtilen şekli ile tam ve usulüne uygun olarak tutulmuş olması ve açılış-kapanış onaylarının tamamlanmış ve birbiri ile örtüşüyor olması gerekmektedir. Bu şekilde olan defterlerin sahibi olanın yararına kanıt teşkil etmesi için, karşı tarafın kayıt ve defterleri ile örtüşüyor olması veya karşı tarafın ticari faaliyetlerine ilişkin ticari defterlerini ibraz etmemesi defter kayıtlarının tersinin sair delillerle ispatlanmamış olması zorunludur. Karşı tarafın usulüne uygun olarak tasdik ettirilmiş ve tutulmuş defterlerinin uyuşmazlık konusu hakkında kayıt içermemesi durumunda ise ticari defterler sahibi çıkarına kanıt değeri taşımayacaktır. Usulüne uygun tutulmayan ve açılış-kapanış tasdikleri yapılmamış, içerdiği kayıtlar tutarlı olmayan ticari defterler ise ancak sahibi aleyhine kanıt teşkil edebilecektir. Bu hususlar haricinde yine aynı maddede, ticari işlemin taraflarından biri tüccar olmasa bile tüccar olan karşı tarafın ticari

³² Mehmet Ali Aksoy, **a.g.e.**, s. 60

defterlerindeki hususları kabul edeceğini bildirir ancak tüccar olmayan ticari defterlerini ibrazdan imtina ederse, ibrazı isteyen tarafın ileri sürdüğü iddiayı kanıtlamış kabul edileceği belirtilmiştir.

1.6.1.2. Vergi Usul Kanunu’na Göre Defterlerle İspat ve Defterlerin Delil Olarak Kullanılması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde ispatın tanımı yapılarak ispat ve delil müessesesine yer verilmiştir. Anılan maddeye göre,

- *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*
- *Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*
- *İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”*

Vergiyi doğuran olay ile ilgili işlemlerin “gerçek mahiyetinin esas alınması” ile vurgulanmak istenen, vergilendirmedeki ekonomik yaklaşımdır³³. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesine göre “*vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” Bu madde doğrultusunda devlet için vergi alacağı hukuki bir olayın zuhur etmesi veya hukuki bir işlemin yapılması ile ortaya çıkmaktadır. Hukuki olay, ortaya çıkması halinde hukuk düzeninin kendisine birtakım sonuçlar bağladığı olaylardır. Hukuki işlem, bir veya daha fazla kişinin iradesinin açıklanması ile birtakım sonuçlar ortaya çıkaran işlemlerdir. Görüldüğü üzere hukuki olayda herhangi bir iradenin bulunması aranmazken, hukuki işlemde kişi iradesi veya iradelerinin bulunması beklenmektedir. Kanun maddesinden hareketle, vergi hukuku alanında vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin de hukuki olay veya hukuki işlemlere bağlandığını görmekteyiz.

³³ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 113

Mükellef açısından vergi borcunun ortaya çıkması ise, vergiyi doğuran olay ile kişi arasındaki ilişkinin kurulması ile başlamaktadır. Vergiyi doğuran olay ile ilişki kuran kişi vergi mükellefi unvanını kazanmakta ve bünyesinde vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Buradan sonra ise vergiyi doğuran olayın saptanması, vergi hukukunda ispatın konusunu oluşturacaktır.

Yargı mercilerinin önüne gelen bir davada, nizalı (çekişmeli) hususların davanın taraflarından hangisi tarafından kanıtlanması gerektiğine ispat yükü adı verilmektedir³⁴. Hukukta ispat müessesesinin temelini Türk Medeni Kanunu’nun ispat yükünü düzenleyen 6. maddesi oluşturmaktadır. Bu maddeye göre, kanunda bu hükme karşıt başka bir hüküm yoksa, taraflar ileri sürdükleri hakkın mevcudiyetini ispat ile mükelleftir. Bir işlemin vergiye konu olma niteliğinin delilleri kullanarak ortaya çıkarılması ispatı ifade etmektedir³⁵. Uyuşmazlığa konu olan bir hukuki hakkın hukuk alanında mevcut sayılabilmesi için, söz konusu hakkın doğumunu sağlayacak tüm unsurların ortaya çıkmış olması gerekmektedir³⁶. Davanın taraflarından olan kişinin ileri sürdüğü hakkın mevcut bulunduğu iddiasını ispat etmek maksadı ile faydalandığı araçlara delil adı verilmektedir. Vergiyi doğuran olayların yemin haricindeki tüm deliller aracılığı ile ispatlanabilecek olması ise, vergi yargılamasındaki “delil serbestisi” ilkesini ifade etmektedir. İdari yargılamanın bir parçası olan vergi yargılamasında, ispat ve delilin de dahil olduğu usul hükümleri ise İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde değerlendirilir³⁷. Vergi yargılamasında ayrıca uyuşmazlık konusu ile ilgisi bulunmayan kişilerin mahkeme önünde şahitliğinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir. Vergi, ticari ve mali hayata ait bir olgu olduğundan, kanun koyucu art niyetli şahit ifadeleri ile yargının yanıltılmasının önüne geçmek istemiştir. İspat yükü ile ilgili yasal düzenleme oluşturulurken, vergiyi doğuran olaya yol açan

³⁴ Filiz Berberoğlu Yenipınar, **Hukuk Davalarında İspat**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s.13

³⁵ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 66

³⁶ Metin Taş, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa, 2005, s. 70

³⁷ Ercan Sarıcaoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017, s. 110

ticari ve mali işlemlerin gerçek mahiyetinin normal ve mutad teknik icaplara uygun olması gerektiği göz önünde bulundurulmuştur³⁸.

Hukuki manada ispat yükü, yargılama sürecinde uyuşmazlık konusu olayda öne sürülen iddiaların ispatının kim tarafından yapılacağı anlamına gelmektedir. Uyuşmazlık konusu davada taraflardan her biri kendi iddiasını ispat etmekle yükümlüdür. Mükellefler kanuni defterleri kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun şekilde tutmak zorundadırlar. Mükellef bu şekilde kayıt düzenine egemen olan ilkelere uygun olarak defterlerini tutmuşsa, ilk görünüş karinesine göre mükellefin beyanı esas kabul edilecek, dolayısıyla defterlerdeki kayıtlar da doğru kabul edilecektir. Defterlerdeki kayıtların doğruluğu karinesinin aksini kanıtlamak, bunu iddia edilen vergi idaresinin üzerine düşen ispat yükünün yerine getirilmesi ile mümkün olabilecektir³⁹. Diğer bir ifade ile şayet vergi idaresi defterlerdeki kayıtların gerçek işlemleri yansıtmadığını savunuyorsa, bunun ispatını da bizzat kendisi yapacaktır.

1.6.2. Kayıt Düzenine Egemen Olan İkelere Uyumlu Olmayan Şekilde Defter Tutulmasının Sonuçları

Kayıt düzenine egemen olan ilkelere uyumsuz şekilde defter tutulması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yanında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da yaptırımlara tabi tutulmuştur.

1.6.2.1. Kayıt Düzenine Egemen Olan ilkelere Uyumlu Olmayan Şekilde Defter Tutulmasının Vergi Usul Kanunu'na Göre Sonuçları

Defter kayıt düzenine uygun şekilde defter tutulmaması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na fiillerin ağırlıkları oranında usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyayı ve kaçakçılık cezasından dolayı adli yaptırımlara tabi tutulmuştur.

³⁸ Metin Taş, **a.g.e.**, s. 71

³⁹ M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019, s. 72-73

Kanunumuzun usulsüzlük cezalarını düzenleyen 352. maddesine göre,

- Tutulması kanunen mecburi olan defterlerden herhangi birisinin tutulmamış olması 1. Derece Usulsüzlük cezası yaptırımına,
- Defter ve belgelerin vergi incelemesine engel olacak şekilde eksik, usulsüz veya karışık olması halinde 1. Derece Usulsüzlük cezası yaptırımına,
- Tasdiki zorunlu kılınan kanuni defterlerden herhangi birinin noter tasdikinin yaptırılmamış olması 1. Derece Usulsüzlük cezası yaptırımına,
- Tasdiki zorunlu kılınan kanuni defterlerden herhangi birinin tasdikinin tasdik süresinin sona ermesinden başlamak üzere bir aylık süre zarfında yaptırılmış olması 2. Derece Usulsüzlük cezası yaptırımına tabi olacaktır.

Kanunumuzun özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen 353. maddesine göre,

- Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından aynı gün kaydı gereken işlemlere ait defterlerin işyerinde olmaması, söz konusu defterlere kaydı icap eden işlemlerin aynı gün kaydedilmemesi veya yoklama ve inceleme yetkisine haiz olanlara talep edildiğinde gösterilmemesi durumları ile vergi levhası bulundurma ve asma mecburiyeti olan mükelleflerin söz konusu mecburiyete uymamaları durumunda her bir tespit için **380 TL** özel usulsüzlük cezası, (m. 353/4)
- Bu kanunda düzenlenmiş olan muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara yönelik usul ve esaslar ile muhasebe kayıtlarını tutmak için bilgisayar programlarının imal edilmesine ve işletilmesine yönelik kural ve standartlara aykırı davrananlara **9.000 TL** özel usulsüzlük cezası kesilecektir. (m. 353/6)

Kanunumuzun özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen 353. maddesinde ayrıca aynı maddede belirtilen özel usulsüzlükler sonucu verginin ziyaa uğratılmış olması halinde

ayrıca vergi ziyayı cezasının da kesileceğini ve 336. maddede⁴⁰ belirtilen hükümlerin uygulanmayacağı da vurgulanmıştır.

Kanunumuzun vergi ziyayı cezasını düzenleyen 341. maddesine göre, vergi ziyayı, vergiye ilişkin yükümlülüklerin vaktinde yerine getirilmemesi veya noksan şekilde yerine getirilmesi sebebiyle verginin vaktinde tahakkuk ettirilmemesi veya noksan şekilde tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde ise, hangi hallerde kaç kat vergi ziyayı cezası kesileceği düzenlenmiştir. 341. maddede belirtilen haller ile vergi ziyasına neden olunması durumunda bir kat, 359. maddede yazılı fiiller nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde üç kat ve bu fiillere katılanlara bir kat, vergi incelemesinden önce veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler dışında kalan kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için yarım kat vergi ziyayı cezası kesilecektir.

Vergi ziyayı cezasının konumuzu ilgilendiren kısmı, defter tutmakla yükümlü olanların bu yükümlülüğü yerine getirmeyerek vergi ziyasına sebep olması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı kaçakçılığa yol açan fiillerin bazılarıdır. Defter tutmakla yükümlü olanların bu ödevi yerine getirmemesi, verginin vaktinde tahakkuk etmemesi veya noksan tahakkuk etmesine neden olarak, yükümlünün vergi ziyayı cezası ile cezalandırılmasına yol açacaktır⁴¹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılma suretiyle düzenlenen kaçakçılık fiillerinden kayıt düzenine egemen olan ilkelere ihlal oluşturacak içeriğe sahip olanlar şunlardır:

⁴⁰ “Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırı kesilir. Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olması, bu cezanın ziyaya uğratan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayyesine ve noksan kesilen cezanın ikmalina mani değildir.” çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 13.10.2020

⁴¹ Mahcemal Seyhan, “**Vergi Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü**”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı, Ankara, 2014, s. 166-167

- Kanunen tutulması zorunlu olan defter ve defter kayıtlarında hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek dışı veya kayda konu işlemlerin tarafı olmayan kişiler adına hesap açmak, (359/a-1)
- Kanunen tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (çift defter tutmak), (359/a-1)
- Kanunen tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, (359/a-2)
- Kanunen tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, (359/a-2)
- Kanunen tutulması zorunlu defter, kayıt ve vesikaları ortadan kaldırmak, (359/b)
- Kanunen tutulması zorunlu defter sayfalarını yok etmek, o sayfayı ikame edecek farklı sayfa koymak veya hiç koymamak. (359/b)

Bu fiillerden 359. maddenin a bendinin 1. ve 2. fıkralarında belirtilenler için on sekiz aydan üç yıla kadar, b bendinde belirtilenler için ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Ayrıca bu cezalar için yine kayba uğratılan vergi tutarı kadar vergi ziyayı cezası yaptırımını da uygulanacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda defter ve belgelerin muhafazası ile ilgili hükümlere yer verilmiş ancak bunların muhafaza edilmemesi halinde tabi olacağı yaptırımlar ile ilgili herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Nitekim defter ve belgeleri muhafaza ödevi defterlerin ibrazı durumunda önem kazanmakla birlikte bu iki kavram birbirine bitişik olarak değerlendirilmiştir. Bu duruma göre defter ve belgelerin istenildiği takdirde ibraz edilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar muhafaza ödevinin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar ile aynı olmaktadır.

Kanun koyucu tarafından defter ve belgeleri ibraz müessesesi olabildiğince geniş manada düzenlenmiş olup, ibraz mecburiyeti defter ve belgelerin yanında muhasebe sistemine ait tüm bilgi ve şifreleri de kapsamaktadır. Nitekim, ibrazı istenen defter, belge, bilgi ve şifrelerden herhangi birinin ibraz edilmemiş olması halinde, ibraz

yükümlülüğünün yerine getirilmemesine ilişkin yaptırımların uygulanmasına sebebiyet verebilecektir⁴². 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine göre, muhafaza ve ibraz mecburiyetini yerine getirmeyenler hakkında mükellefiyetin türüne bağlı olarak uygulanacak özel usulsüzlük cezaları belirtilmiştir. İlgili maddeye göre,

- “1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında **2.500 TL**,
- 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında **1.300 TL**
- 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında **650 TL** özel usulsüzlük cezası kesilecektir.”

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ibraz yükümlülüğüne uyulmamasının bir başka sonucu da mükellef nezdinde re'sen tarh uygulanması olarak düzenlenmiştir⁴³. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre, re'sen vergi tarhı, vergi matrahının büsbütün veya kısmen kanuni defter, belge ve kayıtlara veya yasal kıstaslara göre tespit edilememesi halinde, takdir komisyonları veya vergi inceleme raporları vasıtasıyla gösterilen matrah veya matrah farkına göre verginin tarh edilmesidir. İnceleme raporlarında gösterilen matrah veya matrah farklı re'sen takdir edilmiş sayılır.

1.6.2.2. Kayıt Düzenine Egemen Olan ilkelere Uyumlu Olmayan Şekilde Defter Tutulmasının Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sonuçları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre kayıt düzenine egemen olan ilkelere uyumsuz şekilde defter tutulmasının yaptırımları 562. maddede sayılmak suretiyle düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre,

⁴² Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, Bursa, 2017, s. 209

⁴³ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 123

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesine göre defter tutmayan tüccarlar,
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesine göre belgelerinin kopyasını çıkarmayanlar,
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64. maddesine göre defterlerinin açılış-kapanış tasdiklerini yaptırmayanlar,
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 65. maddesine uygun şekilde defter tutmayanlar 4.000 TL idari para cezası yaptırımına tabi olacaklardır.

Ayrıca yine aynı maddede ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde tabi olunacak yaptırımın düzenlemesine de yer verilmiştir: Söz konusu kanun maddelerine göre tutulması veya muhafazası mecburi olan defter, kayıt ve belge ile ilgili bilgileri, denetim sürecinden geçirilen gerçek ve tüzel kişiyle ilişkili olsun olmasın, madde 210/1'e⁴⁴ göre denetim yetkisi bulunanlar tarafından istenmesi durumunda ibraz etmeyenler, eksik ibraz edenler ya da denetim elemanlarının görev yapmalarına engel olanlar, gerçekleştirdikleri eylemler nedeniyle daha ağır ceza icap ettiren başka bir suç meydana gelmediği halde en az üç yüz gün adli para cezasına çarptırılırlar.

1.7. Vergi Usul Kanunu'na Göre Defter Tutma Ödevi İle Yükümlü ve Muaf Olan Mükellefler

Vergi mükelleflerinin bir kısmı, bir hesap planı dahilinde kanun koyucu tarafından gösterilmiş olan defterleri tutmakla yükümlü kılınmışlardır.

Defter tutma ödevi ile yükümlendirilen gerçek ve tüzelkişi mükellefler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesinde sayılma suretiyle düzenlenmiştir. Buna göre,

⁴⁴ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı bu Kanunun ticaret şirketlerine ilişkin hükümlerinin uygulamasıyla ilgili tebliğler yayımlamaya yetkilidir. Ticaret sicili müdürlükleri ve şirketler bu tebliğlere uyarlar. Ticaret şirketlerinin, bu Kanun kapsamındaki işlemleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı denetim elemanları tarafından denetlenir. Bu denetimin ilkeleri ve usulü ile denetime tabi işlemler Bakanlıkça hazırlanan yönetmelikle düzenlenir. çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 12.09.2020

- *“Ticaret ve sanat erbabı*
- *Ticaret şirketleri*
- *İktisadi kamu müesseseleri*
- *Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler*
- *Serbest meslek erbabı*
- *Çiftçiler*
- *İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.”*

Defter tutma ödevi kanun koyucu tarafından vergi türüne göre değil, ödevlinin tacir sıfatını taşıyıp taşıyamamasına, ticaret şirketi veya iktisadi kamu kuruluşu olup olmamasına göre düzenlenmiştir⁴⁵.

Ticari hayatı oluşturan tüm alanlarda faaliyet gösteren tüm işletmeler faaliyet konularına göre kanunda gösterilen defterleri yine kanunda gösterilen ilkeler doğrultusunda tutmak durumundadırlar. Söz konusu gereklilik vergi mevzuatının yanı sıra ticari ve mali faaliyetlerin içeriğinden de kaynaklanmaktadır⁴⁶. Mükelleflere defter tutma yükümlülüğünün getirilmesinin temel olarak iki amacı bulunmaktadır. İlk amaç, vergi sistemimizin beyan esasına dayalı olmasından kaynaklanmaktadır. Kanun koyucu, mükelleflere defter tutma ödevi yükleyerek ticari ve mali faaliyetlerin kayda geçirilmesini, dönem sonlarında da çeşitli vergi türlerinin beyannamelerine dayanak oluşturmasını ve beyanname verilmesini böylelikle vergi ödevinin yerine getirilmesini hedeflemiştir.

İkinci amaç ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 171. maddesinde belirtilen defter tutma amaçlarından “mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunu kontrol etmek ve incelemek” yani defter ve belgelerin ispat vasıtası olarak kullanılmasıdır. Burada mükellefin tutmuş olduğu yasal defterler ticari ve mali işlemleri ispat edici delil niteliği taşımaktadır ve karşıt

⁴⁵ Erdoğan Öner, **a.g.e.** s. 77

⁴⁶ Şadi Çetin, **a.g.e.** s.3

incelemeler yoluyla mükellefler gerçekleştirmiş oldukları işlemler üzerinden denetlenmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 173. maddesine göre, tüm mükellefler defter tutma ödevine tabi tutulmamış olup, bazıları bu ödevden muaf kılınmıştır. Bunlar:

- “*Gelir vergisinden muaf olan esnaf*”
- *Gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler*
- *Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler*
- *Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler”*

Kanunun bu maddesinde sayılma suretiyle yer verilen mükellefler sadece gelir vergisinden veya sadece kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Öte yandan bu mükellefler diğer vergi türlerinin konusuna giren işlemlerinde götürü usule tabi değillerse defter tutma yükümlülüğü ortaya çıkabilecektir.

Kanunda yapılan defter tutmadan muafiyet düzenlemesi ile, bu kapsama alınan ve halihazırda işlem hacmi düşük bulunan mükelleflerin ek bir ödevden hariç tutulması hedeflenmiştir, bu mükelleflerin ek bir yükümlülüğten kurtulmaları sağlanmıştır.

1.8. Defter Tutmada Hesap Dönemi

Kanunen tutulması zorunlu defterler, hesap dönemleri itibari ile tutulmaktadır. Defterler hesap dönemleri boyunca tutulduktan sonra hesap sonlarında kapatılmakta, bir sonraki dönemde ise yeni defterler tasdik ettirilerek tutulmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre, hesap dönemi kavramı normal şartlar altında bir takvim yılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre hesap dönemi 1 Ocak günü başlayarak 31 Aralık günü de son bulmaktadır.

1 Ocak ile başlayarak 31 Aralık ile biten hesap dönemlerinin mükellefin faaliyet gösterdiği konularına uygun düşmemesi halinde mükelleflerin Hazine ve Maliye

Bakanlığı'na başvurmaları durumunda bakanlıkça bu mükelleflere 12'şer aylık özel hesap dönemi belirlenebilecektir.

Bir takvim yılının bitmesinden önce gerçekleşen işi bırakma durumlarında da yarım bırakılan takvim yılı yine bir hesap dönemi olarak kabul görmektedir.

1.9. Defterlerin Tasdiki

Kanun koyucu tarafından tutulması zorunlu kılınan defterler ayrıca tasdike de tabi tutulmuştur. Yasal düzenlemesini 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3 bendinden ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesinden alan tasdik müessesesi kanun koyucu tarafından ilk tasdik ve tasdik yenileme şeklinde kapsamlı şekilde düzenlenmiştir.

Defter tutmakla yükümlendirilmiş olanlar, söz konusu defterleri vergi mevzuatında belirtilmiş olan amaçlara ve kayıt düzenine egemen olan ilkelere uygun şekilde tutmak zorunda olup, ayrıca yine mevzuatta öngörülen makamlara öngörülen süreler içerisinde tasdik ettirmekle mükelleftirler⁴⁷.

Tutulması zorunlu kılınan defterlerin geçerlilik şartı, mevzuatta öngörülen tasdiklerin yaptırılmasıdır⁴⁸. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında kanun koyucu tarafından tasdik işleminin zorunlu kılınmasının temel amacı, defterlerin herhangi bir ticari uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde yargı sisteminde sahibi lehine delil teşkil edebilecek nitelik taşıması durumudur. Söz konusu durum 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun "Ticari defterlerin ibrazı ve delil olması" başlıklı 222. maddesinde düzenleme bulmuştur. Bu maddeye göre, yargılama makamı, ticari işlemlere ilişkin davalarda dava taraflarının ticari işlemlerine konu defterlerinin ibrazına re'sen veya taraflardan birinin istemi nedeniyle karar verebilir. Ticari işlemlere konu defterlerin, ticari işlemlere ilişkin davalarda kanıt olarak kabul edilebilmesi için, yasada gösterildiği şekilde tam ve usulüne uygun olarak tutulmuş,

⁴⁷ Şükrü Kızılot, vd., **a.g.e.**, s.102

⁴⁸ A. Ömer Arpacı, **a.g.m.**, s. 46

açılış-kapanış tasdiklerinin yaptırılmış ve her iki tarafın defter kayıtlarının birbirine ters düşmemiş olması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında tasdik işleminin zorunlu kılınması ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun re'sen vergi tarhını gerektiren halleri düzenleyen 30. maddesinin 3. bendinde açıkça belirtilmiştir. Bu bende göre, yasal olarak tutulması zorunlu kılınan defterler tamamen ya da kısmen tutulmamış veya tasdikleri yaptırılmamışsa veya söz konusu defterler istendiği halde ibraz edilmemişse, mükellef hakkında re'sen tarh yapılacaktır. Bu hükümlere göre kanunen belirlenen sürelerde tasdiki yaptırılmayarak hiç tasdik ettirilmemiş nitelikte bulunan defterler re'sen takdire konu olabilecektir⁴⁹. Defter kayıtları üzerinde tahrifatlar yapma, sayfalara zarar verme, silme ve yeni sayfalar ekleme gibi keyfi uygulamaların önüne geçilmesi tasdik müessesesi ile kanun koyucu tarafından sağlanmaya çalışılmıştır⁵⁰. Tasdik işleminin yapılması ile, yasal olarak tutulması zorunlu kılınan defterler kanun koyucu tarafından tanınmış, yasal bir statüye kavuşmuş olmaktadır.

1.9.1. Tasdike Tabi Defterler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda gösterilen tutulması mecburi olan defterlerin neredeyse tümü tasdike de tabi kılınmıştır. Kanunumuzun 220. maddesine göre hangi defterlerin tasdik şartına tabi tutulacağı sayılmak suretiyle düzenlenmiştir, buna göre tasdike tabi defterler; yevmiye ve envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal defteri (basit istihsal vergisi defteri dahil), nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteridir. Tasdik kuralının tek istisnası defterikebirdir. Defteri kebirdeki kayıtlar, yevmiye defterindeki kayıtların sistematik bir biçimde sınıflandırılmasından meydana gelmektedir⁵¹. Burada kastedilen, yevmiye defteri ile kayda alınan işlemlerin daha

⁴⁹ Rüknettin Kumkale, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler Şirketler-Dernekler-Vakıflar-Kooperatifler-Siyasi Partiler-Sendikalar**, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara, 2012, s. 41

⁵⁰ Şükrü Kızılot, vd., **a.g.e.**, s.104

⁵¹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2006, s.375

sonra hesap bazında defter-i kebire aktarılmasıdır. Defter-i kebire aktarılan işlemler yeni işlemler değil, daha önceden yevmiye defterinde kayda alınan işlemlerdir. Yevmiye defterine kaydedilen belgelerin aynıları esas alınarak defter-i kebir kayıtları yapılmaktadır. Muhasebe sisteminde defter-i kebirin görevi, yevmiye defteri ile finansal tablolar arasında bir köprü kurmaktır. İşletmeler finansal tablolarını oluşturma aşamasında işlemleri hesap bazında gördükleri defter-i kebirden yararlanırlar.

1.9.2. Tasdik Zamanı ve Tasdik Yenileme

Tasdike tabi defterlerin ilk tasdiki veya yenileme tasdiki için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 221. ve 222. maddelerinde özel hükümlere yer verilmiştir.

- Gelecek yıl da aynı işe devam edecek olan mükelleflerin kullanacakları defterler gelecek yıldan önceki son ayda,
- Maliye Bakanlığı tarafından özel hesap dönemi kullanması uygun görülmüş olanlar, özel hesap dönemi başlangıcından önceki son ayda,
- Tekrar işe başlama, sınıf değişikliği ve yeni mükellefiyet açılması halinde, söz konusu durumların ortaya çıkma tarihinden önce, vergi mükellefiyeti sonlananlar, muafiyetin bitme tarihinden itibaren on gün içinde,
- Tasdik zorunluluğu olan defterlerinin dolması veya benzeri durumlarda mükellefler yeni defter kullanımına başlamadan tasdiki yaptırmalıdır.

Tasdik yenileme konusunda ise, bir hesap döneminde kullandıkları defterlerini bir sonraki yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, kendileri için özel hesap dönemi belirlenmiş olanlar ise özel hesap döneminin birinci ayı içinde tasdiki yaptırmak durumundadırlar hükmü getirilmiştir.

1.9.3. Tasdik Makamı

Tasdik müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun onuncu bölümünde düzenlenmiştir. Mükellefler kanunen tutmak mecburiyetinde oldukları defterleri işyerlerinin bulunduğu yerin, işyerleri bulunmuyorsa ikametgah adreslerinin bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevi yapmakla görevlendirilenlere tasdik

ettirmek zorundadırlar. Menkul kıymet ve borsa acentelerinin tasdik işlemleri borsa komiserliğince yapılacaktır⁵².

1.10. Defter Tutma Ödevinin Sona Ermesi

Defter tutma ödevi genel anlamda, işi bırakma sonucu mükellefiyetin terkinini ile son bulmaktadır. İş bırakma, ticari faaliyetin tamamen durdurulması ile gerçekleşmektedir.

Defter tutma yükümlülüğü, gerçek kişi tacirler bakımından tacir sıfatının kaybedilmesi, diğer bir ifade ile işin sonlandırılması, vergiyi doğuran olaya yol açacak herhangi bir işlemin artık yapılmayacak olması ile sona ermektedir⁵³. Tüzel kişi tacirin defter tutma yükümlülüğü ise, ticari işletmenin devri ile tacir sıfatının kaybedilmesi sonucu tüzel kişiliğin sona ermesi ile nihayete ermektedir. Tüzel kişiliğin sona ermesi, infisah veya iflas sonucu tasfiyeye girme yolu ile olmaktadır.

1.11. Defter Tutmama ve Cezai Yaptırımı

Mükelleflerin kanunda tutulması zorunlu olarak gösterilmiş defterlerden herhangi birini hiç tutmaması, bu defterlere gerekli kayıtları yapmamış olması yani defterleri boş bırakmış olması veya tutulması mecburi defterlerden yanlış defteri tutması durumları ‘defter tutmama’ fiili olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanun tarafından kendisine birkaç kanuni defterin tutulması ödevi yüklenmiş olan kimse söz konusu defterlerden birini hiç tutmamış, kanunda öngörülen mercilere gerekli onayları yaptırmamış, onayları yaptırmış olmasına karşın defterleri hiç kullanmamış veya tutması gereken defter yerine sehven başka defter tutmuş ise defter tutmama fiili ortaya çıkmış olacaktır⁵⁴.

Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerden birden fazlasının tutulmamış olması durumu ile tek fiil meydana gelecek ve tek ceza verilecektir. Bu tek fiile verilecek ceza

⁵² Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s.183

⁵³ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2006, s.377

⁵⁴ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.142

ise, genel usulsüzlük kabahati olup, birinci dereceden fiil sayılacak ve vergi idaresi tarafından ceza tarhiyatı yapılacaktır. 2021 yılı için ceza tutarı, **240 TL** olarak belirlenmiştir.

1.12. Defter Tutma Ödevini Kendi Yararına Kullanma: Çift Defter Tutma Fiili

“Çift defter tutma” fiili, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde sayılma sureti ile düzenlenen kaçakçılığa yol açan fiillerden “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” şeklinde tanımlanmak suretiyle düzenlenmiştir. “Çift defter tutma” şeklindeki adlandırma ise, uygulamaya mahsus bir durumdur.

Çift defter tutma fiili, tutulması gereken yasal defterlere kaydedilmesi gereken hususların bu defterler haricindeki diğer kayıt ortamlarına (bloknote, ajanda, takvim, vb.) kaydedilmesi ve bu kayıtların da vergi matrahının azalması sonucuna yol açması sureti ile işlenmektedir⁵⁵. Çift defter tutma fiilinde; gelirler olduğundan az, giderler ise olduğundan fazla gösterilmeye çalışılır.

Mükellefler tarafından muhasebe sistemlerinde yapılan hilelerin temel gayesi, vergi matrahlarının olması gereken halinden daha az tutarda yansıtılması vasıtasıyla vergisel anlamda çıkar elde edilmesi bu nedenle de kamu güveninin suistimale uğramasıdır⁵⁶.

Çift defter tutma fiilinin işlenmesi esnasında, kanunen tutulması zorunlu defterler tutulmakta, bunun yanında ayrıca başka defter, ajanda, elektronik ortam veya benzerlerine kayıt yapılmaktadır⁵⁷. Yükümlünün çabası defter tutmamak yönünde

⁵⁵ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.341

⁵⁶ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 2019, Sayı:249

⁵⁷ 213 sayılı VUK’nun 359/a-1 bendine dayanılarak yorumlanmıştır.

değil, bazı ticari ve mali faaliyetlerinin kayıtlarını kendi çıkarlarına hizmet edecek şekilde kaydetmek yönündedir.

Tutulması mecburi defterlere kaydı gereken hususların hiçbir kayıt ortamına kaydının yapılmaması, çift defter tutma fiiline yol açmayacaktır⁵⁸. Kanunen tutulması zorunlu kılınmış defterlerin tutulmaması durumunda, mükellefe defter tutmama cezası verilecek, çift defter tutma fiilinden kaynaklanan kaçakçılık cezası verilmesi söz konusu olmayacaktır⁵⁹. Oysa ki çift defter tutma fiilinin işlendiği durumda faaliyetler iki kez kaydedilmektedir. İlki doğru verileri içeren kayıtların kanuni defterlere kaydedilmesi; ikincisi ise, mükellefin kendi çıkarları doğrultusunda tuttuğu eksik veya fazla tutarlı kayıtlardır. Mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla defter tutma fiilini kendi çıkarları doğrultusunda çift defter tutarak suiistimal edebilmektedir. Nitekim gelirler olduğundan az, giderler ise olduğundan fazla şekilde kayıtlara geçirilirse, vergi matrahının azalması böylelikle de ödenecek verginin düşmesi sağlanacaktır. Burada mükellef olumlu gibi görünen defter tutma ödevini yerine getirmekte, diğer bir deyişle kanuni yükümlülüğünü yerine getirmekte; öte yandan ayrıca gizli kayıtlar tutarak olumsuz yani art niyetli bir fiil işlemekte, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine konu kaçakçılık fiillerinden birini işlemektedir. Mükellefin işlemiş olduğu suçun tespitinin ardından mükellef hakkında kanunda öngörülmüş olan idari ve adli cezalara hükmedilecektir.

Elektronik vergi uygulamalarına geçişin hız ve zorunluluk kazanması nedenleriyle bu uygulamalardan önce yalnızca fiziki ortamda işlenme ihtimali bulunan çift defter tutma fiilinin günümüzde elektronik ortamda da işlenme ihtimali ortaya çıkmıştır.

⁵⁸ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.95

⁵⁹ Ahmet Gündel, Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları, Adil Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 1995, s. 3

İKİNCİ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA FİİLİ VE KAÇAKÇILIK SUÇU İLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ

2.1. Çift Defter Tutma Fiilinin Tanımlanması ve Kaçakçılık Suçu İle İlişkilendirilmesi

Direkt olarak mali düzenin, belge nizamının ve mali otoritenin zedelenmesini hatta yıkılmasını hedef alan ve ferdi veya organizasyon şeklinde gerçekleşebilen kaçakçılık suç ve cezaları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde sayılma suretiyle düzenlenmiştir⁶⁰.

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya

⁶⁰ Mehmet Yaşın, “Vergi Ziyat Kaçakçılık Suçunun Unsuru Mudur?”, **Yaklaşım**, Yıl:18, Sayı:205, Ocak 2010, s. 55

duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Kaçakçılık suçuna yol açan fiiller kanun koyucu tarafından tek tek sayılarak düzenlendiğinden ve kaçakçılık suçu bu fiillerden birinin işlenmesi halinde ortaya çıkabileceğinden, bu suçlara “bağlı hareketli suç” adı verilmektedir⁶¹. Diğer bir ifadeyle, bağlı hareketli suç, kanun koyucunun bir suçun ortaya çıkması için gerçekleştirilmesi gereken fiilleri sayarak düzenlemesi, failin de bu fiillerden herhangi birini gerçekleştirmesi durumunu ifade etmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde bu şekilde sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmesi ile kaçakçılık suçu ortaya çıkacağından, bu suçlar “seçimlik hareketli suç” kapsamına girmektedir. Kanun koyucu tarafından öngörülen suçun ortaya çıkması, kanunda gösterilen birkaç hareketten birinin gerçekleştirilmesi ile mümkün oluyorsa, “seçimlik hareketli suç” söz konusudur⁶². Suçu ortaya çıkarma iradesi gösteren faile, sayılan hareketler üzerinden seçim serbestisi tanınmış olmaktadır. Seçimlik hareketli suçlarda, suçun hukuk alanında vücut bulabilmesi için

⁶¹ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Beta Basım Yayın, İstanbul, Cilt:1, 1997, s. 362

⁶² Bünyamin Çitil, **a.g.e.**, s. 106

kanunda sayılmış olan herhangi bir hareketin yapılması yeterli sayılmaktadır. Ancak fail, kanunda sayılan fiillerden birden fazlasını işlerse, suçu birden fazla kez işlemiş sayılmayacaktır ve içtima hükümleri uygulanmayacaktır.

Çalışmamızın konusu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a bendinde düzenlenmiş olan *“defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek”* fiilidir. Söz konusu fiil uygulamada çift defter tutma, çift defter kullanma fiili olarak bilinmektedir.

Çift defter tutma fiili, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına göre tutmak zorunda olduğu yasal defterlere kaydedilmesi zorunlu olan hususları yasal defterler yanında başka defter veya kayıt ortamlarına da kaydetmesi durumudur. Bu fiilin gerçekleştirilmesindeki gaye, esas vergi matrahının tespit edilmesini engelleyerek vergilendirmeye ilişkin işlemlerin doğruluktan sapmasını sağlamaktır⁶³.

Kanunda suçun doğumu için aynı zamanda vergi matrahının azalması sonucunun ortaya çıkmış olması şartı öngörülmüştür. Çift defterden kasıt, mükelleflerin tutmak, muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde oldukları yasal defterler haricinde kayıt dışı kazançlarını izleyebilmek için tuttıkları başkaca defter ve kayıtlardır⁶⁴. Bu fiilin işlenmesi ile mükellefler vergi matrahına konu olacak hasılatlarını olduğundan az gösterme amacını güderler. Çift defter tutma amacı ile hareket eden mükellefler kanuni defterlerinin yanında ortaya çıkmasının istemedikleri işlemlerini kaydettikleri defter, ajanda, harici bellek tarzında özel nitelikli belgeler bulundurmaktadırlar. Mükellefler yapmış oldukları satış veya vermiş oldukları hizmetlere ilişkin belge düzenleme ödevine uymayarak bu işlemleri birtakım gizli

⁶³ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethem Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 274

⁶⁴ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s.98

kayıt ortamlarına kaydedip buradan takip ederek vergi matrahının azalmasına sebep olmaktadırlar⁶⁵.

Defter tutmakla ödevli olanlar çift defter tutma fiilini gerçekleştirirken, söz konusu fiil sonucunda vergi matrahının azalttığını ve bu nedenle de devletin vergiyi eksik tahsil edeceğini bilmeli ve istemelidir. Bu şekilde bilme ve isteme yoluyla mükellef tarafından fiili işlemekteki kastın varlığını kanıtlama görevi ise, vergi idaresine düşmektedir. Mükellef ise, fiili işlerken kastının mevcut bulunmadığını ispat etmek suretiyle çift defter tutma fiili hakkında kanunda öngörülen yaptırımlardan kurtulma imkanını bulabilecektir⁶⁶. Ayrıca, kanunen tutulması zorunlu defterlere kaydı gerekmeyen hususların başkaca defter veya kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması durumunda çift defter tutma suçu ortaya çıkmayacaktır.

Mükellefin yasal defterlerini tutmamış olması halinde, hesaplarının takibi için gerçekleştirmiş olduğu özel kayıtlar tek bir defter niteliği taşıyacağından çift defter tutma fiili gerçekleşmemiş olacaktır⁶⁷. Bu durumda kaçakçılık fiili hukuk alanında doğmamış olacağından, çift defter tutma fiili için öngörülen ceza değil de defter tutmama fiilinin cezasına hükmedilecektir.

Çift defter tutma fiilinin ortaya çıkabilmesi için kanunen tutulması mecburi defterlere kaydedilmesi icap eden hesap ve işlemlerin kanuni defterler haricindeki bir ortama vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, mükellef tarafından yapılacak ilk kayıtların kanunen tutulması zorunlu olan deftere gerçek hali yansıtacak şekilde, ikinci kayıtların ise diğer kayıt ortamlarına gerçek hali yansıtmayacak şekilde yapılması gerekmektedir⁶⁸. Bu

⁶⁵ Ahmet Gündel, **a.g.e.**, s. 4

⁶⁶ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:5, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, No:4, Afyon, 1996, s.100

⁶⁷ Şükrü Kızılot, vd., **a.g.e.**, s.204

⁶⁸ İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı**, Mali Akademi, Akademi Serisi Yayın No:4, Yetkin Basımevi, 2013, s. 98

durumda yapılan iki kaydın da gerçek hali yansıtması diğer bir deyişle birbirinin aynısı olması durumunda çift defter tutma fiilinden söz edilemeyecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer verilen kaçakçılık suçu, kanuna muhalefet edilmek suretiyle toplumsal çıkarları tehdit eden, devletin egemenlik yetkisine karşı gelen ve otoritesini güçsüzleştirmeye yönelen bir suçtur⁶⁹.

Çift defter tutma fiilinin işlenmesi ile tüm kaçakçılık fiillerinin işlenmesinde de olduğu gibi kanun koyucunun tanımlamış olduğu yasalar çiğnenmekte, kimi zaman da devlet hazinesi zarara uğramaktadır. Devlet hazinesi, toplumda yaşayan tüm vatandaşların ortak varlığı olarak sayıldığından kaçakçılık fiillerinin gerçekleştirilmesi halinde hem kamu otoritesi hem de toplumda yaşayan tüm bireyler zarar görmektedir. Görüleceği üzere, çift defter tutma fiilinde suçun mağduru, devlettir. "Kamunun güveni, hukuk düzeninin herhangi bir hukuki olayı ispat kabiliyetini tanıdığı şeylerle, doğruluk ve gerçekliğine herkes tarafından güvenilmesini emrettiği dış şekil ve alametlerin sahtekarlıktan korunmalarını görmek ve bilmekten ibaret genel ve içtimai bir hak ve menfaattir"⁷⁰. Mehmet Yüce'ye göre, vergi kaçakçılığı suçu temel olarak devlet hazinesine karşı işlenen ve ekonomik niteliği olan suçlardandır⁷¹.

Vergi kaçakçılığı fiili gelir dağılımında adaletin ve iktisadi istikrarın sağlanamaması, vergilendirme işleminin sağlıklı şekilde yapılamaması, kamusal mal ve hizmetlerin gerektiği gibi üretilip vatandaşlara sunulamaması gibi durumlara yol açmaktadır⁷². Vergi kaçakçılığı fiilinin toplumda yaygınlaşması nedeniyle kamu gelirleri sağlıklı şekilde toplanamayacak ve bu nedenle de devlet üzerine düşen

⁶⁹ Ersan Öz, Ayşe Armağan, "Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 33, Yıl: 2018, s.4

⁷⁰ Sahir Erman, **Sahtekarlık Cürümleri**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1550, Hukuk Fakültesi Yayınları No:336, 3. Baskı, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1970, s. 9

⁷¹ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü-Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu**, Adalet Basım Yayın Dağıtım, Ankara, 2018, s. 30

⁷² Güray Akbal, "Vergi Baskısı ve Vergi Baskısında Karşı Bazı Mükellef Tepkileri", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2019, Sayı: 184, s. 119

görevleri yerine getiremeyecektir. Devletin üzerine düşen görevleri gereği gibi yerine getirememesi durumunda ise toplumsal barışı tehdit eden durumlar ortaya çıkabilecektir.

Mükellefler ve kanuni temsilcilerin çift defter tutma fiilini gerçekleştirmelerinin arkasında temel olarak kendi özel çıkarlarına hizmet etme arzusu bulunmaktadır. Örnek verirsek,

- Vergi mevzuatının getireceği olası denetim durumlarında, kanunen tutmak zorunda oldukları defterleri tuttuklarından kanundan doğan ödevlerini yerine getirmiş bulunmak ve ceza muhatabı olmamak,
- Vergi ödememek veya az vergi ödemek maksadı ile gelirleri olduğundan az, giderleri ise olduğundan fazla göstermeye çalışmak,
- Ticari ve mali faaliyetlerinde borç-alacak, işletme stokları vb. gibi belirli başlı hesap kalemlerinin gerçek vaziyetlerini diğer kayıt ortamlarında izlemek vb.

2.2. Çift Defter Tutma Fiilinin Ortaya Çıkabilmesi İçin Gerekli Şartlar

Uygulamada “çift defter tutma” olarak adlandırdığımız fiil kanun koyucu tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin a-1 bendinde *“defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle, çift defter tutma fiilinin ortaya çıkabilmesi için dört şartın bir arada bulunması gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır:

- Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan bir defterin bulunması,
- Vergi Kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin haricindeki bir ortama kayıt ve diğer kayıt ortamı kavramı,
- Yasal defterler haricindeki ortamlara yapılan kayıtların vergi matrahını azaltması,

- Yasal defterler haricindeki ortamlara yapılan kayıtlar ile vergi matrahının azalması arasında uygun bir illiyet bağı bulunması gerekmektedir.

Özetle çift defter tutma suçunun vücut bulabilmesi için ticari ve mali işlemlerin kanuni defterler haricindeki ortamlarda izlenmesi yeterli olmayıp, bu kayıtların aynı zamanda vergi matrahını azaltıcı etkide bulunması şarttır. Kanun koyucu çift defter tutma fiilini tanımlarken biri diğerinin sonucu olacak şekilde iki şart öngörmüştür. İlki kanuni defterler haricindeki bir ortama kayıt yapma, ikincisi ilk şartın sonucu olacak şekilde vergi matrahının azalmasıdır. Ayrıca fiil tanımında belirtilen bu iki şartın birbirine bağlı olarak gerçekleşmesi, diğer bir ifade ile aralarında illiyet bağının var olması zorunludur.

2.2.1. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Bir Defterin Bulunması

Çift defter tutma fiilinin ortaya çıkabilmesi için ilk şart, ortada kanunen tutulması zorunlu bir defterin bulunmasıdır. Kanunen tutulması zorunlu defterler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesine göre tasdike tabi kılınmıştır. Diğer bir ifade ile kanun koyucu tarafından tutulması zorunlu olarak sayılan defterlerin kanunen tanınma şartı, noter tasdikinin yapılmış olmasıdır. Çift defter tutma fiilini işleyecek olan fail, yasal olarak defter tutma ödevi ile yükümlendirilmiş olmalıdır. Nitekim, şahsına defter tutma ödevi yüklenmemiş kişi, çift defter tutma fiilinin faili olamayacaktır. Örneğin, kanunen defter tutma fiilinden muaf olan gelir vergisinden muaf esnaf, gerçek usule tabi olmayan çiftçi vb. mükellefler çift defter tutma fiilini gerçekleştiremeyeceklerdir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176. maddesinde hangi mükelleflerin hangi defterleri tutacağı açıkça düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre, birinci sınıfa tabi olan tacirler bilanço esasına tabi olarak bu esasa istinaden yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutacakken, ikinci sınıfa tabi olan tacirler işletme hesabı esasına tabi olarak işletme defteri tutacaklardır. Defter tutmakla yükümlü mükelleflerin kanunen tutması gereken defterler yerine bilerek veya bilmeyerek başka yasal defterleri tutması durumunda çift defter tutma fiilinin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği hususu doktrinde

tartışmalıdır. Ali Çakmakcı ve Semra Köseer'e göre bilerek veya sehven tutması gereken kanuni defter yerine başka kanuni defteri tutan mükellef çift defter tutma fiilini işlemiş olmayacak, defter tutmamış gibi muamele görüp bunun yaptırımlarına maruz kalacaktır⁷³. Onur Özcan'a göre ise, kanunen tutması gereken defter yerine kanunda sayılan diğer bir defteri tutan ve tuttuğu deftere yapmadığı kayıtları vergi matrahını azaltacak şekilde diğer kayıt ortamına kaydeden mükellef, çift defter tutma fiilini işlemiş sayılacak ve bunun yaptırımlarına tabi olacaktır⁷⁴.

2.2.2. Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Haricindeki Bir Ortama Kayıt ve Diğer Kayıt Ortamı Kavramı

Çalışmamızın ilk bölümünde bahsedildiği üzere, kanun tarafından belirlenmiş olan mükellefler belirli kayıt düzeni ilkelerine uyarak yine kanun tarafından belirlenmiş defterleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek mecburiyetindedirler. Kanunda belirtilen defterler haricinde başkaca defterlere veya kayıt ortamlarına ticari ve mali olayların işlenmesi, çift defter tutma fiilinin ortaya çıkması için gerekli şartlardan birisidir. Çift defter tutma fiilinde suçun konusunu, vergi mevzuatına göre tutulması, muhafaza ve ibraz edilmesi gereken defterlere kaydedilmesi gereken hususların kaydedildiği gizli defter, belge ve diğer kayıt ortamları oluşturmaktadır⁷⁵.

Teknolojik gelişmelerle birlikte çift defter kapsamı genişlemiştir, zaten kanunumuzda da 'diğer kayıt ortamı' ifadesi kullanılarak yapılacak yorumun durumun gereğine göre genişletici şekilde uygulanmasına imkan sağlanmıştır. "Diğer kayıt ortamı" ibaresi ile kanun koyucu tarafından aynı amaç için kullanılan tüm kayıt

⁷³ Ali Çakmakcı, Semra Köseer, **Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019, s. 173

⁷⁴ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 154

⁷⁵ Nuri Ok, GÜNDEL, Ahmet Gündel, **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.341

ortamları kapsama alınmaya çalışılmıştır⁷⁶. “Diğer kayıt ortamı” kavramı ile kastedilen; özel defter, bloknot, ajanda, takvim gibi fiziki ortamların yanında teknolojinin gelişmesi ile bunlara eklenen cd, disk, elektronik belge gibi elektronik ortamlardır.

Çift defter tutma fiilinde, mükellef kanun tarafından kendisine yüklenen defter tutma ödevini yerine getirmekte ancak bunun yanı sıra diğer kayıt ortamına da ayrıca kayıt yapmaktadır. İki farklı ortama kayıt yapılması, mükelleflerce özel bir amaç güdülerek gerçekleştirilebilmektedir. Kanun koyucu, bu özel amacın matrahta azalma sonucuna neden olacak şekilde gerçekleştirilmesine cezai yaptırım yüklemiştir. Suçun vücut bulabilmesi için, yapılan bu iki kaydın birbirini tutmaması esastır, diğer bir deyişle iki kayıt birbirinden farklı olmalıdır. Mükellefin ikinci kaydı yapmasındaki maksat vergi matrahını azaltmak olmalıdır, vergi matrahının azalması ile mükellef ya hiç vergi ödemeyecek ya da olması gerekenden az vergi ödeyecektir. Böylelikle çift defter tutma fiilinin işlenmesi suretiyle kaçakçılık suçu ortaya çıkmış olacaktır.

Çift defter tutma fiili ile sadece ticari defterlerde değil bunların yanında pay defteri, karar defteri vb. çeşitli defterlerde de çokça karşılaşılmaktadır. Söz konusu defterler tamamen doldurulmadan yenisi kullanılabilmekte, uyumsuzluk durumlarında ise yargı merciine farklı farklı defterler sunulabilmektedir⁷⁷.

Çift defter tutma fiilinin gerçekleştirilmesi aşamasında bir yanda kanunen tutulması mecburi olan defterler bulunmaktayken diğer yanda bu defterler yerine özel amaçlarla tutulan başka defter, belge vb. kayıt ortamları bulunmaktadır. Mükellef tasdiki yaptırılmış kanuni defterlerinin yanında vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde başka defter, belge vb. ortamlara da kayıt yapmaktadır⁷⁸. Burada suçun

⁷⁶ Eda Özdiler Küçük, “Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından “Diğer Kayıt Ortamı” Kavramı”, **Leges Mali Hukuk Dergisi**, s. 62

⁷⁷ Murat Batı, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluk”, **Vergi Dünyası**, Yıl:36, Sayı:421, 2016 s. 34

⁷⁸ İbrahim Hüvez, Adnan Uyar, “Çift Defter Kullanmak”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 178, Yıl: 1996, s.77

tespiti; aramalı vergi incelemesi ile ele geçirilecek defter, belge ve bilgilerin incelenmesinin ardından yapılacaktır.

Çift defter tutma fiilinin gerçekleştirilmesi esnasında kanuni defter haricindeki birden fazla diğer kayıt ortamına (ajanda, bloknot, takvim, disk, elektronik belgeler vb.) kayıt yapılmış olabilir. Bu durumda, işlenen birden fazla fiil bulunmaktaysa da işlenen fiillerin tümü yalnızca bir amaca hizmet eden fiiller olduğundan, hukuk alanında tek bir fiil ortaya çıktığından tek bir suç ve bunun cezasından söz edilebilecektir⁷⁹.

2.2.3. Yasal Defterler Harici Yapılan Kayıtların Vergi Matrahını Azaltması

Kanunen tutulması zorunlu defterler haricindeki ortama veya diğer kayıt ortamına kaydedilen işlemlerin suç kapsamına girebilmesi için, gerçekleştirilen fiil sonucunda vergi matrahının azalması gerekmektedir. Çift defter tutma fiilini diğer kaçakçılık fiillerinden farklı kılıp ayıran özellik, suçun işlenmiş sayılabilmesi için vergi matrahının azalması şartının aranıyor olmasıdır⁸⁰.

Çift defter tutma fiilinde, çift defterin tutulduğu hesap döneminde vergi ziyayı ortaya çıkmasa bile, mükellefin beyannamesinde Devreden KDV kalemi bulunuyorsa, sonraki hesap dönemlerinde vergi ziyasının doğması muhtemel görünmektedir. Bunun yanında yine vergi incelemesine konu hesap döneminde büyük meblağlarla stok girişleri yapılmışsa, vergi kaybı ortaya çıkmayabilir⁸¹.

Vergi ziyasının daha sonraki dönemlerde doğup doğmadığının tespiti de olanaklı değildir. Bazı özellikli durumlarda, çift defter tutma fiilinin gerçekleştirildiği hesap döneminde geçmiş yıllar mali zararının bulunması sebebiyle vergi matrahı ortaya çıkmamakta ancak çift defter tutma fiilinin gerçekleştirildiği hesap döneminden

⁷⁹ Onur Özcan, **a.g.e.**, s. 153

⁸⁰ Ercan Sarıcaoğlu, **a.g.e.**, s.183

⁸¹ Bünyamin Çitil, **a.g.e.**, s. 143

sonraki dönemlerde vergi matrahının azalması sonucu doğabilmektedir⁸². Bu halde, vergi matrahındaki azalma çift defter tutma fiilinin akabinde gerçekleşmesi de zamanaşımına tabi olan dönem içinde vergi matrahına etkisi gözlemlenebilecektir. Mükellefin matrahı pozitif beyan etmesi ve bu tutarın da geçmiş yıllar mali zararına ait tutardan büyük olması durumunda, daha önceki dönemlerde mükellef tarafından işlenen çift defter tutma fiilinin emarelerine rastlanabilir.

Çift defter tutma fiilinin cezalandırılabilmesi için yalnızca çift kayıt tutulmasının tespiti yeterli olmayacak, ayrıca tutulan bu çift kayıtlar nedeniyle vergi matrahında azalma meydana gelmiş olması da aranacaktır⁸³. Matrahı kısaca verginin üzerinden hesaplandığı değer olarak tanımlayabiliriz. Vergi matrahının azalması ise, matrahın normal şartlarda olması gerekenden daha düşük gösterilmesi durumunu ifade etmektedir. Mükellefin kanunen tutulması zorunlu olan defterler haricindeki ortamlara yaptığı kayıtlar, vergi matrahına esas teşkil edecek bilgileri içermelidir. Vergi matrahı ile ilgisi bulunmayan kayıtlar çift defter tutma fiilinin tespitinde göz önünde bulundurulamayacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sıralanan çift defter tutma haricindeki diğer kaçakçılık fiillerinde suçun oluşabilmesi için herhangi bir sonuç aranmamaktadır. Çift defter tutma fiili bu yönüyle diğer kaçakçılık fiillerinden ayrılmaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu⁸⁴ bakımından çift defter tutma fiiline “neticeli suç” diyebiliriz. “Maddi unsurun gerçekleşmesi için kanuni tanımda hareketin yanında ondan ayrı olarak dış dünyada meydana gelen değişikliğin arandığı suçlara neticeli suç adı verilmektedir”⁸⁵.

⁸² Ali Çakmakcı, Semra Köseer, **a.g.e.**, s. 116

⁸³ Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyat Şart mı?”, **Yaklaşım**, Sayı:210, Yıl:18, Haziran 2010, s.26

⁸⁴ 12.10.2004 tarih, 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.03.2021

⁸⁵ Berrin Akbulut, **Türk Ceza Hukuku Temel Bilgiler**, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2020, s. 136

Çift defter tutma fiili ile ikinci defter ve kayıtlarda yaratılan matrah farkının, yasal olarak tutulması gereken defterler lehine olması, diğer bir ifade ile ikinci defter ve kayıtlarda bulunan vergi matrahının yasal defterlerdeki vergi matrahından daha az olması halinde, çift kayıt tutan kaçakçılık suçunu işlemiş de sayılabilir, işlememiş de sayılabilir⁸⁶. Buradaki görüş farklılığı, kanuni defterlere yapılan kayıtlardaki matraha esas tutarın, diğer kayıt ortamına yapılan kayıtlardaki matraha esas tutardan daha fazla olması halinde fiili işleyen faile ceza verilip verilemeyeceği hususunda oluşmaktadır. Doktrinde bazı akademisyenlere göre bu durumda ‘maddi gerçeklik meydana gelmediğinden’ faile ceza verilemeyeceği savunulmasına rağmen, bazı akademisyenlere göre ise fail bu kayıtları kendi lehine çıkar meydana getirmek saiki ile gerçekleştirdiğinden ceza verilmesi yerinde olacaktır⁸⁷.

Yılmaz Hızlı’ya göre; çift defter tutma fiilinin belirli bir sistem içerisinde gerçekleştirilerek vergi matrahına esas olan bilgilerin özel defterlere kaydedilmesi durumunda, özel defterlerden matrah tespiti yapılamasa da kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacaktır⁸⁸.

Burada suçu gerçekleştirmeye yönelik failin iradesi önemsenmektedir, diğer bir ifadeyle fail suçu oluşturacak fiili bilerek ve isteyerek işlediye, kaçakçılık suçu gerçekleşmiş sayılacaktır. Süheyl Donay’a göre ise, özel defterlere yapılan kayıtlar vergi matrahını azaltmıyorsa kaçakçılık suçu gerçekleşmemiş sayılacaktır. Örnek vermek gerekirse, mükellef kanunen tutmak mecburiyetinde olduğu defterlere yapmış olduğu kayıtları özel bir defter, belge vb. kayıt ortamına aktarırsa ancak bu kayıtlar birbirinin aynı olursa vergi matrahında bir azalma meydana gelmemiş olacak ve çift defter tutma suçu da işlenmemiş sayılacaktır⁸⁹.

⁸⁶ İbrahim Hüvez, Adnan Uyar, **a.g.m.** s.83

⁸⁷ Süheyl Donay’a göre maddi gerçeklik meydana gelmemiştir, Yılmaz Hızlı’ya göre ise maddi gerçeklik meydana gelmiştir.

⁸⁸ Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 120

⁸⁹ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2008, s. 130

Vergi ziyana sebebiyet veren vergi matrahındaki farklılığın mükellefçe tutulan kanuni defterler haricindeki ikinci defter veya diğer kayıt ortamına yapılan kayıtlardan çıkarılması gerekmektedir⁹⁰. Çift defter tutma suçunu meydana getiren bu unsorda vergi matrahında meydana gelen azalmanın ne miktarda olacağının önemi yoktur. Yeter ki inceleme esnasında inceleme elemanı çift defter tutma fiili sonucu vergi matrahında azalma meydana geldiğine kanaat getirebilsin, nihayetinde burada matrahta meydana gelmenin az veya çok olması önemsizdir. Ancak burada matrahtaki azalmanın miktarı ve miktardaki azlığın cezalandırılıp cezalandırılmayacağı konusunda doktrinde bir görüş ayrılığı mevcut olup, Mustafa Özen'e göre, vergi matrahındaki azalmanın miktarının az olması, cezanın alt sınırdan belirlenmesinde dikkate alınmalıdır. Yine Mustafa Özen'e göre, eğer, miktar önemsiz derecede az ise, fiilin toplumsal uygunluğu veya işlenen fiilin haksızlık derecesinin azlığı nedeniyle cezai sorumluluk yoluna gidilmemelidir⁹¹. Ali Çakmakçı ve Semra Köseer ise, kanun koyucunun vergi matrahı açısından özel bir sınır belirlemediği ve tespitle bulunmadığını belirterek, sorgulanması gereken durumun suçu oluşturan fiil ile herhangi bir verginin matrahının aşındırılmış olup olmadığı hususunu vurgulamıştır⁹². Bize göre, çift defter tutma fiili kaçakçılık fiiline yönelen bir irade ile gerçekleştiriliyorsa, kamu menfaati ihlal edildiğinden fiilin cezasız kalmaması gerekmektedir. Diğer taraftan matrahtaki azalmanın hangi vergi türünde gerçekleştiğinin de bir önemi bulunmamaktadır. Nitekim tek vergi türünde gerçekleşecek matrahtaki azalma da birden fazla vergi türünde gerçekleşecek matrahtaki azalma da çift defter tutma fiilinin cezalandırılması için yeterli sayılacaktır.

Vergi matrahını azaltmaya yönelik fiillere örnek olarak; şirkete ait varlıkların değerlemelerinin düşük yapılmasını, şirkete ait borçların olduğundan yüksek gösterilmesini ve şirkete ait amortisman tutarı, geçmiş yıl zararları gibi negatif değer

⁹⁰ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.96

⁹¹ Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, İstanbul, 2018, s. 25

⁹² Ali Çakmakçı, Semra Köseer, **a.g.e.**, s. 117

taşıyan varlıkların olduğundan yüksek gösterilmesini verebiliriz⁹³. İşletmenin sahip olduğu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin az gösterilmesi ile de vergi matrahı azaltılabilir. Mükellefler pozitif değerli varlıkların eksik değerlendirilmesi adına, bir dönem içinde yapmış oldukları satışları olduğundan az tutarlı olarak; borçların fazla gösterilmesi adına, bir dönem içinde borçlandıkları tutarları olduğundan fazla tutarlı olarak yazabilirler.

Mükellefin kendi özel yaşantısına dair yaptığı harcamaları ayrı bir deftere veya kayıt ortamına kaydetmesi vergi matrahında azalma meydana getirmeyecek olup, kaçakçılık fiilinin ortaya çıkmasına meydan vermeyecektir. Diğer bir ifade ile, mükellefin ailesi için yaptığı alışverişi, evine yaptığı harcamaları veya benzerlerini özel bir kayıt ortamına kaydetmesi kanun tarafından yasaklanan bir fiil değildir. Burada önemli olan nokta, özel kayıt ortamına kaydı yapılan hususların ticari işletmeyi ilgilendirmemesidir.

Vergi matrahının azaltılması, gelirlerin olduğundan az veya giderlerin olduğundan fazla yazılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bir örnek vermek gerekirse, tacir Ahmet, tacir Mehmet'e ticari mal satmıştır. Tacir Ahmet alacak hesaplarını takip edebilmek amacıyla diğer kayıt ortamına tacir Mehmet hesabına 5.000-TL alacak yazmıştır. Ancak fazla vergi ödememek amacıyla bu ticari mal satışını yevmiye defterine 500-TL olarak kaydetmiştir. Bu kayıt yapıldığında hesap dönemi henüz sona ermemiş olduğundan bir vergi kaybı doğmamıştır ancak işlenen fiilin vergi matrahının azalmasına yol açacak bir fiil olması nedeniyle kaçakçılık suçlarından çift defter tutma suçunun gerçekleştiğini söylemek mümkündür.

Kanun koyucu, çift defter tutma fiilini cezalandırma koşulu olarak vergi matrahında ortaya çıkacak bir azalmayı aramaktadır. Buradan hareketle matrahta azalma bir sonuçtan ziyade neden olarak düzenlenmiştir. Çift defter tutma fiili ile

⁹³ Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s. 62

birlikte matrahta azalma meydana gelmesi halinde, kaçakçılık fiili ortaya çıkacak ve kanunun öngörmüş olduğu cezaya hükmedilebilecektir.

Vergi matrahında gerçekleşen azalmanın tutarı önem taşımamaktadır, yalnızca matrahta meydana gelen azalmanın çift defter tutma fiili sonucu meydana gelmiş olması gerekmektedir.

Doktrinde vergi ziyayı ile vergi matrahının azalması arasındaki fark, tartışma konusu olmuştur. Adnan Çavuş ve Doğan Şenyüz'e göre, vergi ziyayının ortaya çıkması ile matrahın azalması aynı sonucu ortaya çıkarmayabilir. Nitekim, vergi matrahını azaltmaya yönelik gelirleri azaltıcı, giderleri arttırıcı faaliyetlerde bulunulması her zaman vergi ziyayı sonucuna yol açmamaktadır. Gelirin, belirli giderler düşüldükten sonra vergiye konu olan bölümü olan vergi matrahının azaltılması sonucu, yükümlünün vergi idaresine ödeyeceği vergi tutarı da azalacaktır. Yükümlünün vergi matrahını azaltmaya yönelik faaliyetleri, dolaylı olarak vergi ziyayı cezasına yol açacaktır. Burada kanun koyucunun vergi ziyayını değil, vergi matrahının azalması şartını arama saikinin nedeni doktrinde çokça tartışılmıştır.

Adnan Çavuş'a göre, çift defter tutma suçunun meydana gelebilmesi için vergi ziyayı değil, vergi matrahının azalması şartı aranmıştır⁹⁴. Doğan Şenyüz'e göre, çift defter tutma suçunun ortaya çıkabilmesi için, vergi matrahının azalması sonucu aranmıştır. Buna ek olarak yazar yine aynı eserinde “vergi ziyayını doğuran matrah farkının ikinci defter veya kayıt ortamından çıkarılması şarttır” diyerek vergi matrahının azalmasının sonucunu vergi ziyayı şartına bağlamıştır⁹⁵. Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya ise, kanun koyucunun çift defter tutma fiilinde kastın yanında “vergi ziyayı” şartını da aradığını belirtmiştir. Bu görüşlerden hareketle, Adnan Çavuş ve Doğan Şenyüz'ün aksine Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya'nın çift defter tutma fiilinin kanuni tanımındaki “vergi matrahının azalması” sonucunu

⁹⁴ Adnan Çavuş, **a.g.e.**, s. 103

⁹⁵ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s. 99, s. 410

“vergi ziyai” ‘nın ortaya çıkması ile eş anlamlı olarak gördüğü ve değerlendirdiğini söyleyebiliriz.

İbrahim Nihat Bayar’a göre, çift defter tutma fiilinin oluşumu esnasında vergi ziyai yerine vergi matrahının azalmasının istenmesinin iki nedeni bulunmaktadır. Kanun koyucu vergi ziyainın tanımını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde yapmıştır. Söz konusu maddeye göre, verginin vaktinde tahakkuk ettirilmemesi veya noksan şekilde tahakkuk ettirilmesi durumu vergi ziyainı ifade etmektedir ve bunun tespiti vergi idaresi tarafından yapılacaktır. Vergi matrahının azalması ise, kanunda tanımı bulunmayan fiili bir durumu ifade etmektedir. Vergi ziyai ile vergi matrahının azalması arasındaki fark nedeniyle vergi ziyainın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti hesap döneminin kapanıp ilgili döneme ilişkin beyannamelerin verilmesinden sonra yapılabilecektir. Vergi ziyainın bulunduğu tespiti 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olan şekillerle vergi idaresi tarafından yapılmalıdır. Diğer taraftan vergi matrahının azalmasının tespiti için vergi ziyainın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi zorunlu değildir. Çift defter tutma fiili gelirlerin olduğundan az giderlerin ise olduğundan fazla gösterilmek suretiyle vergi matrahının azaltılması ile gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, vergi matrahının azalmasına yol açan çift defter tutma fiilinin ön tespit ile ortaya çıkarılması veya fiilin gerçekleştirildiği hesap döneminin kapanması şartı aranmayacaktır⁹⁶.

Vergi matrahının azalması ve vergi ziyai kavramlarının ikisinin de vergi kaybı anlamına geleceği düşünülse de, bu kavramlar farklı anlamlar taşımakta ve farklı sonuçlara yol açmaktadır. Vergi matrahında azalma meydana gelmesi, vergi ziyai kabahatinin gerçekleşmesinden önceki evreye ilişkindir⁹⁷. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda “vergi matrahının azalması” kavramına kaçakçılık fiillerinden biri olan çift defter tutma fiilini oluşturan unsurlar arasında yer verilmiş olup, vergi ziyai kavramına ise kanunun 341. maddesinde belirli vergi kabahatlerinin yaptırımını olan idari bir ceza şeklinde yer verilmiştir. Nitekim çift defter tutma fiilinin yaptırımını hem

⁹⁶ İbrahim Nihat Bayar, **a.g.e.**, s. 101

⁹⁷ Mustafa Özen, **a.g.e.**, s. 27

hapis cezası hem de vergi ziyayı cezası olarak düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile, vergi ziyayı idari anlamda bir cezayı ifade ederken, çift defter tutma fiili ile vergi matrahının azaltılması fiili hem adli hem idari bir cezayı gerektirmektedir. Vergi matrahının azalması genel olarak vergi ziyayının ortaya çıkmasına neden olmakta ise de, her zaman bu sonucu doğurmayabilir.

Örneğin, mesken satışı alanında faaliyet gösteren bir işletmenin vergi dairesine beyan ettiği KDV matrahında hata bulunmamasına rağmen, net alanı 150 m²'nin üstünde⁹⁸ bulunan meskenlerin satışlarını yaparken %1 oranında KDV uygulaması durumunda vergi ziyayı meydana gelmiş olacaktır. Diğer yandan, KDV matrahının esas tutarından daha az olduğu durumda mükellefin KDV beyannamesinde devreden KDV'nin de var olması halinde, vergi matrahında azalma meydana gelecek ama vergi ziyayı meydana gelmeyecektir. Bu örnekten hareketle vergi matrahının azalması ile vergi ziyayının farklı kavramları ifade ettiği aşıkardır.

Çift defter tutma fiilini gerçekleştirmeye yönelik hareket bazen giderlerin gerçekte olduğu tutarın üzerinde gösterilmesi suretiyle gerçekleştirilebilmektedir. Mükellef tarafından ticari hayatının sürdürülmesi için gerçekleştirilen bir giderin kanunen tutulması mecburi defterlere kaydedilmeksizin özel deftere kaydedilmesi vergi matrahı üzerinde arttırıcı bir etkide bulunacağından yapılan bu özel deftere kaydetme fiili çift defter tutma fiili kapsamında değerlendirilmeyecektir⁹⁹.

Çift defter tutma fiilini bir örnek ile açıklamak gerekirse; mükellefin almış olduğu bazı malları faturasız alması veya talep ettiği halde faturanın kendisine verilmemesi durumunda, işletmesinin stoklarında faturası bulunmayan mallar mevcuttur ve fatura bulunmadığı için de bu malların kaydı kanuni defterlere yapılamamaktadır. Oysa ki mükellef bu malları kimden, ne miktarda ve ne tutarda aldığını bilmekte ve kanuni defterler haricindeki bir ortamda bu kayıtları tutmaktadır.

⁹⁸ 150 m²'nin altında net alana sahip meskenlerde KDV oranı %1 olarak, 150 m²'nin üstünde net alana sahip meskenlerden KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır. çevrimiçi https://ivdb.gib.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/konut_isyeri_kdv_orani.pdf 29.01.2021

⁹⁹ Onur Özcan, **a.g.e.**, s. 151

Kanuni defterler haricinde tutulan bu kayıtlar da çift defter tutma fiilinin ortaya çıkmasına neden olmakta ve dolaylı olarak kayıt dışı ekonomiden kaynaklanmaktadır.

Çift defter tutmanın her hali bu suçun ortaya çıkması için yeterli olmamaktadır. Şöyle ki; kanuni defter tutulmuş, bunun yanı sıra başka bir defter de tutulmuş ise, kayıtlar incelenir ve iki defter arasında matrah farkı olup olmadığına ve bu farkın da matrahi azaltıp azalmadığına bakılır. Matrahta herhangi bir azalma yoksa ya da aksine artış varsa, çift defter tutma suçu ortaya çıkmayacak, çift defter tutanlara herhangi bir yaptırım uygulanmayacaktır. Aksi durumda ise, iki defter arasında meydana getirilen matrah farkının azalma yönünde bulunduğu durumlarda ise, çift defter tutan bu fiilin kanunda gösterilen sonuçlarına katlanmak durumunda kalacaktır.

2.2.4. Yasal Defterler Harici Yapılan Kayıtlar ile Vergi Matrahının Azalması Arasında İlliyet Bağı Bulunması

İlliyet bağı, hukuk alanında meydana gelen değişikliğin suça konu fiili gerçekleştiren kişinin fiiline isnat edilmesidir¹⁰⁰. Diğer bir ifade ile illiyet bağı bir neden-sonuç ilişkisini ifade etmektedir. Çift defter tutma fiilinin meydana gelebilmesi için, tutulması gereken defterler haricindeki bir ortama kayıt ve bu diğer kayıt ortamına yapılacak kayıtların vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gerekmektedir, yani arada bir illiyet bağı bulunmalıdır. Matrah azalması sonucu, diğer kayıt ortamına yapılan kayıtlar neticesinde ortaya çıkmalıdır.

Burada kanun koyucu, çift defter tutma fiilinin gerçekleşmiş olup cezalandırılabilmesi için vergi matrahının azalmasını özel bir netice olarak öngörmüştür. Ceza kanunumuza göre, çift defter tutma fiili kanundaki tanımı dolayısıyla neticeli bir suç olarak karşımıza çıkmaktadır. Suçun ortaya çıkmış sayılabilmesi için yalnızca hareketin gerçekleşmesinin değil ayrıca hareketin hukuk alanında yarattığı bir sonucun da ortaya çıkmış olmasının arandığı suçlara, neticeli

¹⁰⁰ Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s. 72

(maddi) suç denilmektedir¹⁰¹. Yargıç çift defter tutma fiilini değerlendirirken, vergi matrahının azalmış olması sonucunun tutulması gereken defterler harici bir defter ve kayıt ortamına yapılan kayıtlara bağlı olması şartı ile re'sen göz önünde bulunduracaktır¹⁰². İdari yargı alanındaki re'sen araştırma ilkesi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun Dosyaların İncelenmesi Başlıklı 20. Maddesinde yasal düzenleme bulmuştur.

Mahkemeler ilgi alanlarına girmeyen, uzmanlık gerektiren konularda yerinde karar verebilmek amacıyla yargılama esnasında konusunda uzmanlaşmış kişilere diğer bir ifade ile bilirkişilere başvurabilmektedirler. Çift defter suçunun işlenmiş sayılması kanunca vergi matrahının azalması sonucuna bağlandığından, ceza mahkemeleri yargılama esnasında bilirkişilere başvurabilmektedir. Bilirkişiler hazırladıkları raporlarla vergi matrahının azalıp azalmadığı hususunda mahkemeye görüş bildirmektedirler. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2017/1165 Esas No'lu kararına göre, sanıkların yetkilisi oldukları şirketlerden birinin iştirak payı diğer şirkete satılmakta, ancak satış bedeli nakdi olarak iştirak payının satın alındığı şirkete verilmemekte ve bu verilmeyen satış bedeli kısmı aynı tarihte şirket kaşesi ile ortaklar tarafından başka bir şirket hesabına yatırılmaktadır. Bu yatırılan tutar ise ortaklardan alınan borç para olarak gösterilmekte ve nihayetinde iştirak payı düşük bedelden gösterilerek vergi matrahının azaltılması yönünde fiilde bulunmaktadır. Vergi matrahında meydana getirilen değişikliğin tespiti için bilirkişiye gidilmiş olup, bilirkişi tarafından tanzim edilen raporda yeteri kadar inceleme yer almaması nedeni ile yargı mercii tarafından sanık hakkında beraat hükmü verilmiştir¹⁰³.

¹⁰¹ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2017, s. 128

¹⁰² İYUK m. 20/1'e göre: "Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

¹⁰³ Yrg 11. Ceza Dairesi 18.06.2020, 2017/1165 E., 2020/3282 K. çevrimiçi www.yargitay.gov.tr 10.08.2020

Mükellefin çift defter tutma fiili ile vergi matrahının azalması sonucu birbiriyle ilişkili değilse, vergi matrahının azalması herhangi başka bir nedenden kaynaklanmıyorsa burada illiyet bağı mevcut olmadığından kaçakçılık suçu oluştuğuna kanaat getirilemeyecek, cezaya da hükmedilemeyecektir.

2.3. Mükellefleri Çift Defter Tutma Fiiline Sevk Eden Sebepler

Devletin vergileme tekeli ve vergilendirme süreci egemenlik gücü, anayasa ve kanunlara dayanmakta olsa da devlet tarafından vergi gelirlerinin toplanması cebren gerçekleştirildiğinden bu duruma karşı mükellefler tarafından olumsuz tepkiler ortaya konabilmektedir. Mükellefler tarafından geliştirilen bu olumsuz psikolojik durumlar devlet hazinesine karşı tepkiler şeklinde ortaya çıkmaktadır¹⁰⁴. Negatif tepkilerden en büyük payı taşıyan vergi kaçırma olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olay normal şartlarda vergi borcunun ortaya çıkmasına yol açsa da vergiyi doğuran olayın vergi idaresi tarafından tespit edilemeyecek hale getirilmesi ile vergi borcunun tamamı ya da bir kısmı ödenmeyebilir¹⁰⁵.

Vergi genel manada zorunlu ve karşılıksız olarak toplanan bir gelir olduğundan mükellefler tarafından olumsuz davranışlara yol açabilmektedir. Halbuki devletin vergi gelirlerini toplamadaki amacı, kamusal hizmetlerin finansmanını sağlamaktır.

Mükellefler elde ettikleri gelirlerin bir kısmını ihtiyaçlarına, bir kısmını tasarruflarına ayırırken devletin de egemenlik gücüne dayanarak talep ettiği vergi, mükelleflerce olumsuz davranışların ortaya konmasına yol açabilmektedir. Vergi baskısı, vergi mükelleflerinin mükellefiyete ilişkin gerçekleştirmiş oldukları işlemlerde ileride karşılaşılabilecekleri yaptırımları göz önünde bulundurarak hareket etmesidir¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Güray Akbal, **a.g.m.**, s. 116

¹⁰⁵ Binhan Elif Yılmaz, Murat Şeker, **a.g.e.**, s. 18

¹⁰⁶ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 21. Baskı, Ankara, 2021, s. 201

İşletmeler çift defter tutarak faaliyet sonuçlarının gerçek halini ve kar-zarar durumlarını izleme gayesi güderler¹⁰⁷. Mükelleflerin çift defter tutarak kanuna muhalefet davranışlarının altında birtakım psikolojik nedenler yatmaktadır.

Genel anlamda vergi suçlarının altında yatan nedenleri sekiz grup altında toplayabiliriz, çift defter tutma fiili de vergi suçlarının bir çeşidi olduğundan aynı sebepler bu suç için de geçerli olacaktır. Bu sekiz gruptan oluşan sebepler şunlardır:

- Toplumsal gelenekler,
- İdari sebepler,
- Hukuki sebepler,
- Siyasi sebepler,
- Psikolojik sebepler,
- İktisadi ve mali sebepler,
- Sosyal sebepler,
- Kişisel sebepler¹⁰⁸.

2.3.1. Toplumsal Gelenekler

Vergiler, eski çağlardan beri devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak vatandaşlarından topladıkları gelirlerdir. Günümüzde vergilerin toplanma amacı devlet tarafından sunulan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak olsa da, geçmişte bu hizmetlerin planlı olarak sunulması gibi bir durum yoktu ve keyfi uygulamalar söz konusu olabilmekteydi.

Tarihte kamu gelirlerinin ilk ortaya çıktığı zamanlarda toplanan vergi gelirlerinin hükümdarın özel zevkleri için sarfedilmesi halk arasında vergi vermekten kaçınma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Günümüzde ise vergi algısı benzer şekilde gelişerek kişilerin kamu harcamalarının gereksiz alanlara yönlendirildiğine dair inancı

¹⁰⁷ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **a.g.e.**, s.98

¹⁰⁸ Mehmet Tıkaç, **Türk Ceza Hukukunun Genel Esasları ve Vergi Ceza Hukukumuz**, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, XVIII-6/1 sayılı Araştırma ve Etüd Raporu, Ankara, 01.05.1990, s. 45

ve yönetimlerin temsili yapıya bürünmesi ile doğrudan müdahale edemedikleri siyaset nedeniyle kişilerin vergiye karşı direnci artmıştır¹⁰⁹.

2.3.2. İdari Sebepler

Vergi tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilini uygulayan vergi idaresinin bilgi yönünden zayıf olması, işlemleri eksik ve hatalı yapması, bunun yanı sıra vergi denetiminin yetersiz olması gibi durumlar mükellefi kaçakçılığa teşvik edebilmektedir.

Vergi gelirlerini toplayan vergi idaresinin etkili bir biçimde faaliyette bulunmaması halinde bu durumdan mükellefin vergiye karşı göstereceği tepkiler de etkilenmektedir. Vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini gerçekleştirmeyen mükelleflerin ivedilikle gerekli yaptırımlara tabi tutulması, yükümlülüklerini vaktinde gerçekleştirilen mükelleflere de devletin hoşgörü ile yaklaşması böylelikle vergiye uyumun sağlanması, vergi idaresinin dinamik bir şekilde çalışması ile mümkün olabilecektir¹¹⁰.

Vergi sistemimiz beyan esasına dayanmaktadır ve kanun tarafından mükellefe bu beyanı oluşturmaya dayanak teşkil edecek belge alma ve verme yükümlülüğü, defter tutma, bildirimlerde bulunma yükümlülüğü gibi ödevler yüklenmiştir. Mükellefin üzerinde düşen bu ödevleri eksik yerine getirmesi sonucu beyana dayalı tarhiyat sekteye uğrayacaktır. Eğer mükellefler bu eksik veya hatalı işlemleri sonucu yaygın ve yoğun denetime tabi tutulamıyor, bu işlemleri tespit edilip cezalandırılmıyor ise, sistemin bu açığandan faydalanmak isteyecekler ve vergi kaçakçılığına yönelebileceklerdir.

¹⁰⁹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 1993, s. 48

¹¹⁰ Yasemin Taşkın, “**Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri**”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, Yıl: 2010, s. 72, çevrimiçi <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7890> , 19.03.2020

2.3.3. Hukuki Sebepler

Vergi mevzuatının genişliği, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, sık sık çıkarılan vergi af ve yapılandırmaları, vergi zamanaşımının kısa olması ve vergi cezalarının yetersizliği gibi nedenlerle mükellefler kaçakçılığa yönelebilmektedir.

Hukuki nedenler arasında en büyük paya sahip olan kuşkusuz ki vergi cezalarının yetersizliği ve buna bağlı olarak vergi af ve yapılandırmalarının sık sık yinelenmesidir. Çıkarılan vergi afları ile, dergilerini zamanında ödeyen vergiye uyumlu mükellefler vergi ödemeyenler karşısında dezavantajlı duruma düşmektedir¹¹¹. Diğer bir ifade ile, zamanında vergisini ödeyen vergiye uyumlu mükellef, ödediği verginin bugünkü nakit tutarından mahrum kalmakta; vergisini zamanında ödemeyen vergiye karşı direnç gösteren mükellef ise bu dezavantajı yaşamamaktadır.

Vergi cezalarının yeterli olması durumunda, mükellefler vergi kanunlarına karşı gelmekten çekineceklerdir. Cezaların yetersizliği durumunda da kanuna yapılan muhalefetin yanlarına kar kalacağını düşünen mükellefler niyet ettikleri kaçakçılık fiilini gerçekleştirmekten geri durmayacaklardır.

2.3.4. Siyasi Sebepler

Temsili demokrasilerde, vatandaşların verdiği oylar doğrultusunda seçilen vekiller siyasi politikaları yürütürler. Bütçe hükümetin bir tasarrufudur ve toplanacak vergiler de tahmini olarak bütçede yer alan kalemlerden biridir.

Demokratik sistemlerde halk tarafından seçilen temsilcilerin parlamentoda yer alması, bu parlamentonun da yasama organı olarak hareket etmesi sonucu vergiler de dolaylı olarak çoğunluğun seçimine göre belirlenmektedir. Bu çoğunluğun dışında azınlıkta kalan bireyler hükümetlerin politikalarını beğenmediklerinde kanuna muhalefet etme güdüsü ile hareket edebilirler.

¹¹¹ A. Kerim Gök, “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** , Cilt XXII, Sayı 1, Yıl:2007, s. 149 çevrimiçi <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3699> 04.04.2020

Mükelleflerin kamu harcamaları hakkındaki düşünceleri, vergiye karşı ortaya koyacakları tepkileri büyük oranda etkilemektedir. Mükellefler politik süreçlerin sağlıklı işlemediğini, kontrol mekanizmasının çalışmadığını, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına ilişkin toplanan gelirlerin keyfiyetle harcandığını düşünüyorlarsa, vergiye karşı negatif reaksiyon gösterebilmektedirler¹¹². Kamu otoritesi tarafından toplanan vergilerin gerekli yerlere harcanmadığı düşüncesi mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkileyecektir. Devlete itimatı olmayan, siyasi durumdan hoşnut bulunmayan, ve kamu gelirlerinin savurganlıkla harcandığını düşünen mükellefler vergiye gönüllü uyum göstermeyeceklerdir¹¹³.

2.3.5. Psikolojik Sebepler

Mükellefleri vergi suçu işlemeye iten pek çok psikolojik neden sayılabilir. Bu psikolojik nedenlerden başlıcaları, vergi kaçırma eyleminden zevk alma, şahsi menfaat beklentisi içinde olma ve sıkıntıdan uzaklaşma arzusu ve meyilidir¹¹⁴.

Vergi suçu işleyen bazı mükellefler vergi kaçırmaı kendilerine göre övünülecek bir durum olarak algılamakta, bir çeşit zevk olarak düşünmektedirler¹¹⁵. Vergi yükümlülüklerini yerine getirdiklerinde kendilerini aşağılanmış ya da kullanılmış hissedebilirler, toplum tarafından geliştirilen ‘herkes vergi kaçırıyor’ psikolojisine kapılabilirler. Bu psikolojiye kapılarak, vergi yükümlülüklerini yerine getirdiklerinde kendilerini haksızlığa uğramış olarak hissetmeleri muhtemeldir. Herkesin vergi kaçırdığına veya kimsenin vergi yükümlülüklerini yerine getirmedigine ilişkin olumsuz düşünceler sonucu toplumda genel bir vergi ahlakı bozulması diğer bir ifade ile vergi ahlakı yozlaşması ortaya çıkacaktır. Toplumda vergi yükümlülüklerini yerine getirdiğinde kendisini haksızlığa uğramış gibi hissetme

¹¹² Yasemin Taşkın, “**Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması**”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s. 23

¹¹³ Ali Rıza Gökbunar, Ramazan Gökbunar, “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası**, Yıl:26, Sayı:311, Temmuz 2007, s. 96

¹¹⁴ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 1993, s. 52

¹¹⁵ Mehmet Tıkaç, **a.g.e.**, s. 50

durumu yaygınsa, vergi idaresi bakımından da vergi toplama işlemi oldukça zorlaşacaktır. İşte bu noktada devreye kanuni olarak caydırıcı vergi cezası düzenlemeleri girmelidir.

2.3.6. İktisadi ve Mali Sebepler

Kamu gelirleri, devlet için kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak üzere toplanan bir gelir unsuru olsa da mükellefler için ticari faaliyetleri sonucu elde ettikleri hasılatlarından bir kesinti, maliyet unsurunu ifade etmektedir. Mükellefler kendileri için bir maliyet olan vergiyi ödemek yerine kaçınma veya kaçakçılık fiillerini sergileyerek bu yükten kurtulmayı yeğlerler.

2.3.7. Sosyal Sebepler

Vergiye karşı bakış açısının oluşmasında sosyal ve kültürel etkenlerin payı azımsanamayacak bir paya sahiptir. Mükelleflerin vergiyi idrak etme aşamasında vergi bilinci, vergi ahlakı, vergiye uyum, sosyo-ekonomik durum vb. etkenler etkili olabilmektedir¹¹⁶.

Kişi bazında vergiye uyum önemlidir ancak toplumsal açıdan vergiye uyum daha da önemlidir. Vergi ahlakı vergi mükelleflerinin vergi yasalarında düzenlenmiş olan ödevleri dürüstlikle gerçekleştirme durumunu ifade etmektedir¹¹⁷. Toplumun vergi konusunda yeterince bilgi sahibi olmaması, vergi bilincinin zayıf olması, vergi ahlakının olmaması gibi nedenlerle mükellefler kaçakçılık fiiline yönelme eğiliminde bulunurlar.

¹¹⁶ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, Yıl: 2010, s. 72, çevrimiçi <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7890> , 19.03.2020

¹¹⁷ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e.**, s. 193

2.3.8. Kişisel Sebepler

Failin kendi iç dünyasından kaynaklanan sebeplerle vergi suçu işlemesi halinde kişisel nedenlerin varlığından söz edebiliriz. Kişisel nedenleri de başlıca dört maddede toplayabiliriz:

- Toplanan kamu gelirlerinin aslında devlet tasarrufunda olmadığı,
- Kişi tarafından ödenen vergiler ile yararlanılan kamu hizmeti arasında doğru orantı olmaması,
- Adaletsizliğe maruz kalma hissi,
- Hasılat bildiriminde tehlikeli bir durum oluşabileceği endişesi¹¹⁸.

Vergi mükellefi suç işlemeyen önce ödemiş olduğu vergilerin devlete değil de özel kişilere aktarılan bir kaynak olarak düşünebilmektedir, ödemiş olduğu vergi ona göre adeta kendisinden çalınmış gibi hissetmektedir.

Vergiler her ne kadar devlet tarafından kamu hizmetlerinin finansmanı için toplansa da aslında devlet egemenlik gücüne dayanarak vergileri toplar ve vergiler karşılıksızdır. Bireyler kamu hizmetlerine olan taleplerini açıklamazlar ki daha fazla vergi ödemesinler, bu talep açıklamama durumu kamu maliyesi literatürüne göre bedavacılık sorununu ifade etmektedir¹¹⁹. İşte burada ödediği verginin yararlandığı kamu hizmetine karşılık gelmediğini düşünen mükellefler vergi suçlarına yönelebilmektedir.

Vergi sistemindeki muafiyet ve istisnaların fazlalığı mükelleflerde haksızlığa uğramış olma duygusunu ardından da suç işleme güdüsünü tetikleyebilmektedir.

Bazı mükellefler ticari faaliyet sonuçlarını tamamen açıkladıklarında kendilerinden daha fazla vergi alınacağı korkusuna kapılarak suç işlemeye yönelebilmektedirler.

¹¹⁸ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **a.g.e.**, s. 60

¹¹⁹ Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Agon Bilgi Akademisi, 17. Baskı, Ankara, 2017, s. 33

2.4. Çift Defter Tutma Fiiline Alternatif Mükellef Davranışları

Mükellefler üstlerine düşen vergi yükünden kurtulmak için kanuna muhalefet ederek vergi kaçakçılığı yoluna başvurmak yerine kanun tarafından yasaklanmamış olan vergiden kaçınma yollarına da başvurabilirler.

Vergiden kaçınma, genel kabul gören hali ile vergi mevzuatına karşı gelmeksizin ödenecek vergiyi kanuni sınırlar dahilinde az ödeme yolunda gösterilen çabaların tümüdür¹²⁰. Vergiden kaçınma iki yol ile mümkün olabilmektedir¹²¹. Bunlardan ilki vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını engellemektir. Vergi avantajı elde etme gayesi ile bir hesap döneminde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasının engellenmesi ve sonraki bir hesap döneminde ortaya çıkmasının sağlanması durumu, vergiden kaçınma kavramını ifade etmektedir ve bu fiilin herhangi bir cezai yaptırımı bulunmamaktadır. Vergiden kaçınma, vergi mevzuatına göre kabahat ve suç niteliği taşımadığından, bir hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilebilir¹²². Bir örnek ile vurgulamak gerekirse; bir kişinin herhangi bir malı tüketmemesi durumunda, bu mala konu tüketim vergisinin ortaya çıkmaması durumudur. KDV'ye tabi herhangi bir malın bir kişi tarafından tüketilmesi ile kişi ile verginin konusu arasında ilişki kurulmuş, dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak, kişi tüketime bağlı olarak tükettiği malın KDV'sini ödeyecektir. KDV ödememe isteğine bağlı olarak tüketimden kaçınma gibi ekstrem bir halin varlığı halinde vergiyi doğuran olay ortaya çıkamayacaktır.

Mükellefler vergiyi doğuran olay ile ilişki kurmayarak verginin ortaya çıkmasını engellemek suretiyle veya kanun boşluklarından ve farklı kanun yorumlarından faydalanarak vergiden kaçınabilmekte böylelikle vergi kaçakçılığına konu eylemler ortaya çıkmadığından vergi cezalarına çarptırılmamaktadırlar. Diğer bir

¹²⁰ Doğan Gökbek, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 37

¹²¹ Murat Batı, **Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı**, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2021, s. 99

¹²² S. Ateş Oktar, "Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 2009, Sayı:249

deyişle, vergi yasalarına aykırı bir fiil işlemediklerinden, herhangi bir cezanın muhatabı olmamaktadırlar.

İkinci yol ise, vergi mevzuatında yer alan kanun boşluklarından faydalanarak veya kanunları farklı açılardan yorumlayarak verginin ortaya çıkmasını engellemektir. Bu aşamada mükellefler, geniş mevzuat bilgisine sahip meslek mensuplarına veya vergi danışmanlarına başvurma yoluna gitmektedirler. İstisna ve muafiyetlerden faydalanma, şirketlerde tür değiştirme ve birleşme, gider kalemlerini arttırma ve götürü usulden yararlanma gibi pek çok eylem vergiden kaçınmanın ikinci yolunu oluşturmaktadır.

2.5. Bir Hesap Döneminde Çift veya Mükerrer Defter Tutmayı Zorunlu Kılan Özellikli Durumlar

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlemesini bulan çift defter tutma fiilinin istisnası olarak bazı durumlarda mükellefler bir hesap dönemi içerisinde çift defter tutsalar da bu durum kanunun tipiklik unsuruna uymadığından suç sayılmayacaktır. Diğer bir ifadeyle, suçun unsurlarından kanuni unsur bulunmadığından suç ortaya çıkmayacak dolayısıyla da ceza söz konusu olmayacaktır. Mevlüt Güngör'e göre bu özel durumları şu şekilde sıralayabiliriz¹²³:

- Bir hesap dönemi içinde kullanılan defterlerin yapılan kayıtlara yetmeyerek dolması hali,
- İnceleme elemanlarınca yapılan aramalı incelemelerde mükelleflerin defterlerine el konulması hali,
- Mücbir sebeple karşı karşıya kalan mükelleflerin defterlerinin kaybolması veya zayi olması hali,
- Mükellefçe elde edilen menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için ayrı bir defter tutulması hali,
- Mükellefin yabancı sermayeye sahip olması hali.

¹²³ Mevlüt Güngör, **a.g.m.**, s.68

Sayılan durumlarda çift defter tutma suçunun kanuni tanımında yer alan “vergi matrahının azalması” sonucu, tutulan çift kayıtlara bağlanamayacağından çift defter tutma suçu işlenmiş olamayacaktır.

Bu durumları tek tek açıklamaya çalışırsak:

2.5.1. Bir Hesap Döneminde Yapılan Kayıtlara Defterlerin Yetmemesi

Bir hesap dönemi içinde kullanılan defterlerin kayıtlara yetmeyerek dolması halinde, mükellef yeni bir defter tasdik ettirerek kullanmaya başlayacak ve aynı döneme ait işlerin kaydını gerçekleştirecektir, burada tasdiki yapılan ikinci defter, söz konusu döneme ait ilk kullanılan kanuni defterin devamı hükmünde olduğundan, vergi matrahının azalması sonucu gerçekleşmeyecek ve çift defter tutma fiili de işlenmemiş olacaktır.

2.5.2. Aramalı İnceleme Vasıtasıyla Defterlere El Konulması

Mükellef nezdinde aramalı inceleme yapılması halinde, aramayı yapanlarca gerekli görülen defter, belge ve kayıtlara el konulabilir, bunların muhafazası inceleme sürecinde idare tarafından yapılabilir böylelikle de mükellefler kanuni defter ve diğer kayıt ortamlarından mahrum kalabilir. Böyle durumlarda, ticari faaliyetler devam etmekte ve bu faaliyetlerin de kaydı gerekmektedir¹²⁴.

Defterlere kaydı gereken hususların kaydının yapılamaması halinde, mükellefler inceleme sonrası kendilerine iade edilecek kanuni defterlere makul bir süre içinde aktarılmak şartı ile inceleme süresi zarfında gerçekleştirdikleri faaliyetlerin kayıtlarını başkaca defter veya kayıt ortamına kaydedebileceklerdir. Mükelleflerin bu

¹²⁴ VUK m. 146’ya göre: “Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219 uncu madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.”

zorunlu durumda faaliyetlerini kanuni defter harici ortamlara kaydetmeleri çift defter tutma suçunun vücut bulmasına mahal vermeyecektir.

Mükellef ibrazı istenen defterlerini vergi idaresi veya inceleme elemanına teslim etmişse defterlerin vergi idaresi veya inceleme elemanı nezdinde bulunduğu süre içerisinde gerçekleştirmiş olduğu ticari ve mali işlemleri ister yeni tasdik ettireceği defterlere isterse de defterlerin iadesinin ardından eski defterlerine kaydedebilir¹²⁵. Mükellefin muhafaza alınan defterlerinin iadesini beklediği süreçte kanuni defter harici ortamlara yaptığı kayıtlar sonucu çift defter tutma fiilinin vücut bulmayacağı açıktır. Aynı şekilde eğer mükellef muhafaza altındaki defterlerinin iadesini beklerken yeni defter tasdiki yaptırır da muhafaza altındaki defterlere geçirilmek üzere bu yeni defterler üzerinden kayda devam ederse burada da yine çift defter tutma fiili vücut bulmayacaktır. Nitekim burada vergi matrahını azaltmaya yönelik bir fiil gerçekleştirilmiyor olup; mükellef yalnızca kanundan doğan yükümlülüğünü yerine getirmeye çalışmaktadır ki ticari faaliyetlerinin kayıtlarını aksatmayıp kanuni süresinde beyannamelerini verebilsin.

2.5.3. Defterlerin Mücbir Sebep Halinde Kaybolması Veya Zayi Olması

Kanunen tutulması zorunlu defterlerin usulüne uygun olarak tutulması ve yetkili merciler tarafından istenildiği takdirde ibraz edilmesi şarttır. Bu defterler kanuni zamanaşımı sürelerinden kaynaklı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre beş yıl, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre ise on yıl süresince saklanmalıdır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun belgelerin saklanması ve saklama süresini düzenleyen 82. maddesinin 7. bendine göre, kanuna göre saklamakla yükümlü olunan defter ve belgelerin yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık nedeniyle ve yasal saklama süresi içinde ziyaa uğraması durumunda, tacir tarafından ziyam öğrenildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmenin

¹²⁵ Ercan Alptürk, "Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Bilgisayar Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi", **Maliye Postası**, Yıl:24, Sayı:537, Ocak 2003, s. 96

bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden belge talep edilmelidir. Tacirin belge talebi için açacağı dava hasımsız olarak Asliye Ticaret Mahkemesi'nde veya bu yoksa Asliye Hukuk Mahkemesi'nde görülecektir. Mahkemenin zayi belgesi vermek üzere göreceği dava esnasında delil toplanması emredilebilecektir.

Mücbir sebep¹²⁶ kapsamına giren durumlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde şu şekilde sayılmıştır:

- Vergiye ilişkin yükümlülüklerinden birini gerçekleştirmesini önleyecek kadar ağır kaza, hastalık veya tutukluluk,
- Vergiye ilişkin yükümlülüklerini gerçekleştirmesini önleyecek yangın, deprem ve sel gibi afetler,
- Kişinin isteği haricinde meydana gelen zorunlu kayıplar,
- Sahibinin isteği dışında bir nedenle defter ve belgelerin elden çıkması gibi durumlardır.

Mükelleflerin cari yıl içerisinde kullanmakta oldukları ticari defterlerinin ister mücbir sebepler dolayısıyla isterse de hırsızlık ve benzeri nedenlerle zayi olması ya da elinden çıkmış olması ve de mükelleflerin defterleri kaybolduktan sonraki işlemlerini ticari defterlere kaydetme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır¹²⁷.

Mücbir sebep sonucu kanuni defterleri kaybolan veya zayi olan mükellefler, durumu vergi idaresine bildirecek ve yeni kanuni defterlerini tasdik ettirerek kullanabileceklerdir. Bu durum, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mühlet Verme başlıklı 17. maddesine dayanmaktadır. Anılan maddeye göre, zor durumda bulunan ve bu durum dolayısıyla vergi ödevlerini gerçekleştiremeyecek olanlara ödevlerin yerine getirilmesi için Maliye Bakanlığı'nca uygun bir mühlet verilecektir. Mücbir sebebe maruz kalma sonucu elden çıkan defterler yerine kullanılacak defterler çift defter tutma fiili kapsamında değerlendirilmeyecektir.

¹²⁶ S. Ateş Oktar'a göre "mücbir sebepler, mükellefin iradesi dışında meydana gelen, kontrolü ve önlenmesi mümkün olmayan ve vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyen olay ve durumlardır." S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 102

¹²⁷ Mevlüt Güngör, **a.g.m.**, s.71

2.5.4. Mükellef Tarafından Edinilen Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları İçin Ayrı Defter Tutulması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtları düzenleyen 208. maddesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmakla yükümlendirilen gerçek kişilerin Gelir Vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayeler ile bunlardan elde edilen gelirleri ve bunlara ilişkin giderleri defter-i kebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere ayrı şekilde kaydetmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Ayrıca mükellefin bu tutmuş olduğu kayıtların diğer kazanç kayıtları ile karıştırılmayacağı ve birleştirilemeyeceği de açıkça vurgulanmıştır. Defter tutmakla yükümlü olanların menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için tutacağı bu ayrı kayıt ve defterler vergi matrahının azalması sonucunu doğurmayacağından çift defter tutma fiilinin de oluşmasına mahal vermeyecektir.

2.5.5. Mükellef Sermayesinin Yabancı Kaynaklı Olması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Kayıt Nizamı başlıklı dokuzuncu bölümündeki 215. maddesinde defterlerin Türkçe dilinde tutulması ve Türk parası kullanma zorunluluğu düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gereken defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunluluğu açıkça belirtilmiştir. Ancak bu hale mükellefin yabancı sermayeye sahip olması durumunda bir istisna getirilmiştir. Bu istisnaya göre, Türkçe kayıtların da bulunması şartıyla kanunen tutulması zorunlu defterlere başka dilde kayıt yapılabilecektir. Çift defter tutma fiilinin suç kapsamında değerlendirilebilmesi için, kanunen tutulması mecburi kılınan defterlere kaydedilmesi icap eden işlemlerin vergi matrahının azalması sonucuna yol açacak şekilde başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi gerektiğinden, yasal defterlere kayıt için öngörülen kanuni süreler zarfında yasal defterlere kaydı icap eden işlemlerin diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçun ortaya çıkmasına neden olmayacaktır¹²⁸.

¹²⁸ Onur Özcan, **a.g.e.**, s. 153

Yapılan kayıtlar vergi matrahı üzerinde bir değişiklik meydana getirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek başkaca defterlere de yapılabilecektir. Bu yeni tasdik edilen ve vergi matrahında değişiklik meydana getirmeyen kayıt ve defterler, çift defter tutma fiilinin ortaya çıkmasına neden olmayacaktır. Burada çift defter tutma fiilinin vukuu bulmamasının sebebi, kanunda çift defter tutma fiilinin gerçekleşme şartlarından biri olarak sayılan vergi matrahının azalması sonucunun ortaya çıkmamasıdır. Mükellefin kanuni defterleri ile kendi diline ait tasdik ettirdiğı defterlerdeki kayıtları birbiri ile örtüşmektedir.

2.6. Çift Defter Tutma Fiilinin Ceza Hukukundaki Yeri ve Suçun Unsurları

Çift defter tutma fiilinin cezai müeyyidesine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/a'nın 2. bendinde yer verilmiştir. Bu bende göre “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğerk kayıt ortamlarına kaydedenler” hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Çift defter tutma fiilinde fail, çift defter tutma fiilini doğrudan kanunda yapılan tanımı ile gerçekleştiren kimsedir. Çift defter tutma fiiline öngörülen cezai yaptırımlarla kanun koyucu tarafından korunan hukuki yarar, yasal düzen ve defter belge düzenidir.

Hukuk sistemimizin bir bütünlük oluşturması sebebi ile söz konusu cezai müeyyidenin yaptırımları 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu uyarınca uygulanacaktır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 49. maddesinde “sürelili hapis cezasının” tanımı, “Sürelili hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz.” şeklinde yapılmıştır. Buradan hareketle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda çift defter tutma suçu için belirtilen on sekiz aydan üç yıla kadar olan hapis cezası, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu uyarınca “sürelili hapis cezası” niteliğini taşımaktadır. Yine 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu uyarınca, iki yıl veya iki yıldan daha kısa sürelili hapis cezaları ertelenebilecektir. Burada kanunda bir istisna öngörölmüş olup, iki yıllık sürenin üst sınırı eylemin işlendiğı zaman on sekiz yaşını doldurmamış

veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler için üç yıl olarak uygulanacaktır. Burada 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun öngördüğü iki şart bulunmaktadır:

- Kasıtlı bir suç nedeniyle daha önce üç ay üzeri süreyle hürriyeti bağlayıcı ceza almış olmak,
- Yargı merciinin sanığın suç fiilini gerçekleştirdikten sonra yargılama aşamasında duyduğu pişmanlık nedeniyle yeniden suç fiilini gerçekleştirmeye yönelmeyeceği konusunda kanaat getirmesi gerekir.

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'da belirtildiği üzere kaçakçılık suçlarının yargılaması Asliye ceza mahkemelerince yapılacaktır. Asliye ceza mahkemeleri, tek hakimle görev yapan mahkemelerdir. 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'a göre, tek hakimle görev yapan mahkemelerin kararlarına karşı hükmün açıklanmasından itibaren yedi gün içinde Bölge adliye mahkemesi ceza dairelerine başvuruda bulunulabilmektedir. Burada karşımıza çıkan tek istisna Asliye ceza mahkemesince verilmiş olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararıdır. Yargı mercii tarafından hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verildiyse, sanığın suç işlediğine kanaat getirilmiş ancak kanunda öngörülen özel denetim süreleri ve özel bazı şartlar dahilinde bu suç herhangi bir yaptırıma tabi tutulmamış olacaktır. Bölge adliye mahkemelerinin vermiş olduğu bozma kararı haricindeki diğer kararlara karşı ise temyiz mercii olan Yargıtay'ın Ceza Dairelerine başvurulabilmektedir. Ceza mahkemelerinin yargılama usulü, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na¹²⁹ göre yapılan re'sen araştırma ve serbest delil ilkelerinin de göz önüne alındığı ceza yargılaması usulüdür.

Yargılama aşamasında delillerle ilgili değerlendirmelerin yapılacağı ana unsur 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi olacaktır. Bu maddeye göre, "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek

¹²⁹ 17.12.2004 tarih 25673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.03.2021

mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Hukuki manada ispat, maddi ve manevi vakıaların gerçekliğine ilişkin hakim nezdinde kanaat oluşturmak amacıyla konuya ilişkin kanıtların yargı merciine takdim edilmesidir.¹³⁰ Delil ise, ispat için kullanılacak araçları ifade etmektedir¹³¹. Yargıcı ikna etmek isteyen taraf, çeşitli deliller sunarak iddiasını ispatlamakla mükelleftir.

2.6.1. Çift Defter Tutma Suçunun Unsurları

Suçları genel manada dört unsura ayırarak incelememiz mümkündür. Bu unsurlar: kanuni, maddi, manevi ve son olarak hukuka aykırılık unsurlarıdır¹³². Biz de çalışmamızda çift defter tutma fiilini kanuni, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurları kapsamında inceleyeceğiz. Söz konusu unsurların birinin veya birkaçının bulunmaması halinde suçun ortaya çıkmayacağı hem doktrinde hem de hukuki manada kabul edilmektedir¹³³. Çift defter tutma fiilinin hukuk aleminde vücut bulmuş sayılmasının ilk koşulu, suçu oluşturan tüm unsurların hep birlikte bulunmasıdır.

2.6.1.1. Çift Defter Tutma Suçunun Kanuni Unsuru

Kanuni unsur, bir eylemin yasada ifadesini bulan tarife elverişli bir tipte bulunması anlamına gelmektedir¹³⁴. Kanunda kanun koyucu tarafından suç olarak tanımı yapılmamış bir fiilin suç olarak adlandırılması ve cezalandırılması mümkün

¹³⁰ Metin Taş, **a.g.e.**, s. 70

¹³¹ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 67

¹³² Mehmet Yaşın, **a.g.m.**, s.54

¹³³ S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:249, Yıl: 2009

¹³⁴ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 341

olmayacaktır. Kanunilik, suçun kanuni tanımına uygun olması durumunu ifade etmektedir.

Çift defter tutma fiilinde kanuni unsur, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a bendinde tanımlanan “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmektir.*” Kanuni unsurun hukuk aleminde vücut bulabilmesi için, fail tarafından defterlere kaydı gereken hususlar vergi matrahını azaltacak şekilde kanuni defterler haricindeki ortamlara kaydedilmelidir.

Hukuki manada suçun ortaya çıkması ile birlikte bir sosyal zarar da meydana gelmektedir¹³⁵. Buradaki zarar, suça konu eylem ile devletin çıkarları arasındaki çatışmadan doğmaktadır. Çift defter tutma fiilindeki zarar, kanunun da doğrudan bu fiilin oluşmuş sayılabilmesi için gösterdiği şartlardan biri olan, vergi matrahının azalmasıdır.

2.6.1.2. Çift Defter Tutma Suçunun Maddi Unsuru

Çift defter tutma fiili açısından değerlendirirsek; suça ait maddi unsur; tutulması, muhafaza ve ibraz edilmesi kanun koyucu tarafından mecburi kılınan yasal defterlere kaydı icap eden hususların başkaca defter, belge vb. kayıt ortamlarına kaydedilmesidir¹³⁶.

Suçun maddi unsurunu hareket, netice ve illiyet bağı alt başlıkları ile inceleyebiliriz. Maddi unsurun ortaya çıkabilmesi için ortada bir hareket ve bu harekete illiyet (nedensellik) bağı ile bağlı bir sonucun var olması gerekmektedir.

2.6.1.2.1. Çift Defter Tutma Suçunda Hareket

Çift defter tutma suçunun ortaya çıkabilmesi için işlenmesi gereken fiil defter tutma ödevine bağlı olarak tanımlandığından bu suç yalnızca defter tutmak mecburiyetinde olanlar tarafından işlenebilecektir. Defter tutma yükümlülüğü ile

¹³⁵ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, Savaş Yayınevi, 12. Baskı, Ankara, 2008, s. 102

¹³⁶ Nuri Ok, Ahmet Gündel, **Vergi Suçları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 341

yükümlendirilmemiş olanlar tarafından çift defter tutma fiili işlenemeyecektir¹³⁷. Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 2016/12266 esas no'lu emsal kararında, hisse sahibi ortağa isnat edilen çift defter tutma suçu sonucu açılan kamu davasında, çift defter tutma suçunun failinin vergi mükellefleri ve vergi sorumluları ile bunların kanuni ve iradi temsilcileri olabileceği, bunlar haricindekilerin ise suça sadece iştirak edebileceği belirtilmiştir¹³⁸. Burada kimin fail olduğuna, bizzat çift defter tutma fiilini gerçekleştiren kimsenin tespiti ile karar verilecektir.

Çift defter tutma fiili yalnızca defter tutma mecburiyetinde olanlar tarafından gerçekleştirilebileceğinden, “genel nitelikli mahsus suç özelliği taşımaktadır¹³⁹”. Kanun koyucunun belirlemiş olduğu bazı istisnalar hariç tüm vergi mükellefleri vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden yani vergi mükellefiyetinin başlamasından itibaren kanuni defterleri tutmakla yükümlüdürler. Defter tutma ödevi neredeyse tüm vergi mükelleflerine atfedildiğinden genel nitelikli mahsus suçtan bahsedilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılığa yol açan fiiller kanun koyucu tarafından sayılma suretiyle düzenlendiğinden, bu fiillerden herhangi birinin işlenmesi ile, diğer bir deyişle seçimlik hareketin gerçekleştirilmesi ile kaçakçılık suçu vuku bulacak, suç ise “seçimlik hareketli suç” olarak nitelendirilecektir.

Neticeli suçlarda nedensellik bağı ve netice fiilin olmazsa olmaz unsurlarıyken, neticesiz suçlarda ise yalnızca hareketin gerçekleştirilmesi ile fiil doğmuş olmakta ayrıca bir netice unsuru aranmamaktadır¹⁴⁰. Bu bağlamda, çift defter tutma suçunda fiil, nedensellik bağı ve neticeden oluşmaktadır. Bunun nedeni, çift defter tutma fiilinin gerçekleşme şartlarından birinin vergi matrahının azalması sonucunun gerçekleşmesidir.

¹³⁷ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.95

¹³⁸ Yrg 11. Ceza Dairesi, 26.03.2019, 2016/12266 E., 2019/3133 K. çevrimiçi www.yargitay.gov.tr 10.08.2020

¹³⁹ Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s.192

¹⁴⁰ Yaprak Öntan, **Davranış ve Netice**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 287

Çift defter tutma fiilinde, çift kayıt yapılan hesap dönemine ait kayıtlar tutulmaya devam edildikçe suç da işlenmeye devam eder. Bu yönüyle çift defter tutma fiili, “mütemadi (kesintisiz) suç” niteliği taşımaktadır. “Kanuni tanımında yer alan fiilin icrasının devam ettiği suçlara kesintisiz suç adı verilmektedir¹⁴¹”. Mütemadi suç kapsamında gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının her birine değil, toplamına bir kez çift defter tutma suçuna ait ceza verilecektir. Birden fazla hareketin gerçekleştirilmesi tek bir irade ile yapılmakta ve tek bir netice ortaya çıkarmaktadır.

2.6.1.2.2. Çift Defter Tutma Suçunda Fail

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 37. maddesinin birinci bendinde, “Suçun kanuni tanımında gösterilen fiili işleyen şahıslardan her biri fail olarak sorumludur.” denilmek suretiyle failin dolaylı olarak tanımı yapılmıştır. Bu maddeye göre fail, kanuni tipe uygun fiili işleyen ve bu fiile iştirak edenlerden her biridir.

Çalışmamızın konusu olan çift defter tutma fiilinde ise fail, kanunen tutulması zorunlu defterlere kaydı icap eden hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde büsbütün veya kısmen başkaca defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler yani çift defter tutanlardır. Burada dikkat çeken husus, kanun koyucunun çift defter tutma fiilini gerçekleştiren “mükellef” ya da “vergi sorumlusu” vb. demek yerine, doğrudan çift defter tutanları işaret etmesidir. Diğer bir deyişle çift defter tutma fiilini gerçekleştirenler bu fiilin yaptırımlarına maruz kalacaklardır. Defter tutma mecburiyetinde bulunanların defterlerini tutturdukları kimselerden çift defter tutma suçunu işleyenler suçun faili olacaklardır. Sadece mükellef değil, mükellefin kanuni temsilcisi de cezanın muhatabı olabilecektir. Ayrıca bu fiile asıl failin yanında çıkar gözeterek veya gözetmeksizin iştirak edenler de iştirak hükümlerine göre yargılanacaklardır.

¹⁴¹ Berrin Akbulut, **a.g.e.**, s. 123

2.6.1.2.3. Çift Defter Tutma Suçunda Netice

Çift defter tutma fiilinin sonucu olarak matrahın azalması şartı da arandığından bu suç, “neticeli suç (maddi suç)” kapsamında değerlendirilmelidir. Çünkü bu suçun hukuk alanında vücut bulabilmesi için, çift defter tutma fiilinin işlenmesinin ardından bunun sonucu olarak vergi matrahının azalması yoluyla vergi kaybına ilişkin bir zararının da meydana gelmesi gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun kaçakçılık fiillerine sayma suretiyle yer veren 359. maddesinde yer alan diğer suçlarda sonuç aranmadığından bunlar “şekli suç” olarak tanımlanmaktadır. “Şekli suçlarda” (neticesiz suçlar) gerçekleştirilen fiil sonucu hukuk alanında maddi bir zararın meydana gelmesi aranmamakta, yalnızca fiilin işlenmesi ile suç ortaya çıkmaktadır.

Kanunen tutulması zorunlu defterlere kaydı icap eden hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde büsbütün veya kısmen başkaca defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilinde kanun koyucu kanuni defterler haricindeki ortamlara yapılan kayıtların vergi matrahının azalması dolayısıyla da bir vergi kaybı ortaya çıkması sonucunu aramaktadır. Çift defter tutma suçu, suç genel teorisine göre hareketin yanında zararın da gerçekleşme şartının arandığı “zarar suçu” kapsamına girmektedir¹⁴². Suçu işleyen yalnızca kanuni defterlere ve bunlar haricindeki bir ortama çift kayıt yapması yeterli olmayıp, ayrıca yaptığı bu kayıtlarla vergi matrahının azalması sonucuna yol açması şartı da aranmıştır¹⁴³.

2.6.1.2.4. Çift Defter Tutma Suçunda İlliyet Bağı

Hasan Hüseyin Bayraklı’ya göre illiyet bağı, “dış alemdeki değişikliğin suç işleyen kişinin hareketlerine bağlanabilmesidir¹⁴⁴.” Ceza hukukunda nedensellik bağına ifade eder, failin gerçekleştirdiği fiil nedeniyle hukuk düzeninde meydana gelen sonucu ifade etmektedir. Çift defter tutma fiili özelinde ise, “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt

¹⁴² Bünyamin Çitil, **a.g.e.**, s. 143

¹⁴³ Mehmet Yüce, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 35

¹⁴⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s.73

ortamlarına kaydedilmesi” ile vergi matrahının azalması sonucunun doğması arasındaki sebep sonuç ilişkisi illiyet bağıını ifade etmektedir. Bu illiyet bağıının yokluğu halinde, vergi matrahı azalmasının kanuni defterler harici ortamlara yapılan kayıtlardan kaynaklanmaması durumunda çift defter tutma fiili de gerçekleşmemiş olacaktır. Diğer bir ifadeyle, çift defter tutma suçu belli bir sonuca bağlandığından, illiyet bağıının yokluğu halinde kanun koyucunun aradığı sonuç gerçekleşmemiş, suç da vukuu bulmamış olacaktır.

2.6.1.3. Çift Defter Tutma Suçunun Manevi Unsuru

Kişinin kanuna muhalefet oluşturan eylem ile ilişki içinde bulunması, suçun manevi unsurunu ifade etmektedir¹⁴⁵. Manevi unsurun temelini isnat kabiliyeti ve kusur oluşturmaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda isnat kabiliyetinin doğrudan tanımı bulunmamakla beraber yorum yoluyla doktrinde tanımı yapılmıştır. Buna göre isnat (kusur) kabiliyeti, kişinin gerçekleştirdiği fiillerin dış dünyada yarattığı etkisinin sonuçlarını algılayabilecek, ayırt edebilecek durumda olmasıdır. Kusur ise, failin gerçekleştirdiği fiilin sonucundan sorumlu tutulup tutulamamasını ifade etmektedir. Kusurluluğu etkileyen haller, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun ‘Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Nedenler’ başlığı altında 24-34. maddeleri altında sayılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 332. maddesinde ‘Küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller’ başlığına vurgu yapılarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun düzenlemiş olduğu ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan hallerden yaş küçüklüğü ve akıl hastalığına işaret edilmiştir. Yaş küçüklüğü ve akıl hastalığı durumlarında ceza sorumluluğu azalacak ya da duruma göre ortadan kalkacaktır.

Kaçakçılık suçu için kanun koyucu kastın varlığını aramaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 21. maddesine göre, “Kast suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.” Hakim maddi olayı değerlendirerek suçun işlenmesi sırasında kastın mevcut olup olmadığına karar

¹⁴⁵ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 11

verecektir. Suçun manevi unsuru ceza hukuku bağlamında kast karinesi olarak adlandırılmış, vergi mevzuatı özelinde ise bu karinenin tespiti vergi inceleme elemanlarına yüklenmiştir¹⁴⁶. Çift defter tutma fiili özelinde bakacak olursak, kanuni defterlere kaydı gereken hususlar bu defterler haricindeki ortamlara vergi matrahını azaltma kastı ile kaydedilmelidir.

2.6.1.4. Çift Defter Tutma Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuk kuralları, toplumsal düzeni sağlamak ve bireylerin birbirlerinin özel alanlarına müdahale etmeden kendi hak ve hürriyetlerini kullanabilmesi için yasa koyucu tarafından oluşturulmuş düzenlemelerden meydana gelmektedir. Hukuka aykırılık ise, bir kişi tarafından işlenen fiilin hukuk kurallarının bütününe karşı gelmesi durumunu ifade etmektedir. Suçun unsurlarından biri olarak sayılan hukuka aykırılık unsurundan bahsedilebilmesi için, ceza hukuku alanında düzenlenmiş olan kurallara muhalefet oluşturacak bir eylemin mevcut olması ve bu eyleme hukuk sistemi tarafından izin verilmemiş olması gerekmektedir¹⁴⁷. Burada ceza hukuku alanından söz ettiğimiz için fiili işleyeni de fail olarak adlandırmak yerinde olacaktır.

Hukuka aykırılığın vücut bulmasını önleyen bazı sebepler bulunmaktadır, bunlara hukuka uygunluk sebepleri denilmektedir. Hukuk sisteminde bulunan hukuka uygunluk sebeplerinden (kanunlarda yer alan bir hükmün yerine getirilmesi, hakkın kullanılması, amirin emrini yerine getirme, ilgilinin (mağdurun) rızası, meşru savunma, zorunluluk hali (ıztırrar hali) vb.) yalnızca zorunluluk hali (ıztırrar hali) kaçakçılık suçları açısından bir hukuka uygunluk sebebi niteliği taşıyabilmektedir¹⁴⁸. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 25. maddesinde zorunluluk hali, kendisine veya diğer bir kişiye ait bir hakkı hedef alan gerçekleşmekte, gerçekleşmesi veya yinelenmesi kesin bulunan ve haklı bir nedene dayanmayan saldırıyı gerçekleştirme

¹⁴⁶ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 9. Baskı, İstanbul, 2019, s. 445

¹⁴⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2006, s. 271

¹⁴⁸ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s. 377

anındaki koşullara uygun şekilde savuşturmak mecburiyeti içinde gerçekleştirilen fiillerdir. Zorunluluk hali durumunda gerçekleştirilen fiillere de ceza verilmeyecektir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemesi yapılan kaçakçılık fiilleri bakımından zorunluluk haline iflas durumunu örnek gösterebiliriz. Mükellef beyannamelerini gereği gibi verip ödenecek vergisini de olması gerektiği şekilde derse iflas edeceğine ilişkin bir kaygı taşımaktadır ve iflasa maruz kalmamak için de gelirini beyan etmemekte veya eksik beyan etmektedir. Öte yandan iflas tehlikesi kendisinden değil de politik, ekonomik veya sosyal durumlardan kaynaklanırsa zorunluluk halinin bulunduğu kabul edilmelidir¹⁴⁹.

2.6.1.5. Çift Defter Tutma Suçunun zel Görünüm şekilleri

Suçlar, taşıdıkları nitelikler itibariyle farklılık arz ettiklerinden dolayı kasıtlı, taksirli ve ihmali suçlar olarak sınıflandırılmışlardır¹⁵⁰. Ceza hukukunda esas olan, failin suçu tamamlamaya yönelmiş iradesidir yani kasttır. Kast, failin işlediği fiili ve bunun yol açacağı sonuçları bilmesi ve istemesi durumunu ifade etmektedir. Kanun koyucu suç ve cezaları düzenlerken kastın varlığını esas almaktadır. Suçun kanunda düzenlenen tanımına birebir uymayıp, atipik sayılan, cezalandırılabilirliği genişleten ve daraltan fiiller suçun özel görünüm şekilleri olarak adlandırılmaktadır. Suçun zel görünüm şekillerini iştirak, tekerrür ve birleşme olarak sayabiliriz¹⁵¹.

2.6.1.5.1. Çift Defter Tutma Suçunda İştirak (Katılma)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki iştirak hükümleri 22/07/1998 tarih 4369 sayılı kanunun 82. Maddesiyle mülga edilmiş olup, bu tarih itibariyle iştirake ilişkin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun suça iştiraki düzenleyen 37-41. madde hükümleri

¹⁴⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 2006, s. 300

¹⁵⁰ Mahmut Koca, Suçun zel Görünüm şekillerine İlişkin Yargıtay İçtihatlarının Değerlendirilmesi, evrimii <https://cdn.istanbul.edu.tr/file/1CD58DF90A/D728EB6974C94FEDBC56E34FD4FC23ED?doi=>, 04.12.2020, s. 104

¹⁵¹ TCK'ya göre tek kişinin tek fiil ile işlediği suç haricindeki durumlar, suçun özel görünüm şekilleridir.

uygulanmaya başlamıştır. İştirak, ceza kanunları tarafından suç olarak tanımlanmış ve bir kişi tarafından işlenmesi cezai açıdan yaptırıma tabi tutulması için yeterli olan suçların birden fazla kişi tarafından anlaşmaya dayalı olarak birlikte işlenmesi halidir¹⁵². 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 37. maddesinde ise, suça sebebiyet veren fiili beraberce işleyen kişilerden her birinin teselsül ilkesi gereği fail olarak sorumlu tutulacağı belirtilmiştir.

Vergi kanunlarımıza göre kaçakçılık suçlarına katılanların vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olma koşulu bulunmamaktadır. Suçun kanunda gösterilen tipine katılma fiilini sergileyenlerin hepsi iştirakçi yani şerik¹⁵³ olacaktır. “Suç ortaklığı da denilen şeriklik, azmettirmeyi ve yardım etmeyi kapsayan üst bir kavramdır¹⁵⁴.”

Vergi kaçakçılığı fiilinin manevi unsurunun kast olduğunu daha önce belirtmiştik, işte buradan hareketle kanun tarafından fail gibi sorumlu tutulacak şeriklerin de fiili bilerek ve isteyerek yani kast kapsamında işledikleri varsayılacaktır. Burada önem taşıyan husus, iştirak edenlerin işledikleri fiilin ortaya çıkaracağı sonucu bilmesi ve istemesidir, tesadüfen ortaya çıkan iştirak eylemlerinde kişinin veya kişilerin cezalandırılması mümkün olmayacaktır. Tesadüfi durum sonucu iştirak eden konumuna düşen kimselere yanılma hükümleri uygulanarak ceza verilmeyecektir. Öte yandan, suçun mevcut olmadığı bir durumda da iştirakten bahsedilemeyecektir. İşlenmiş ve tamamlanmış bir suça iştirak söz konusu olamayacaktır. İştirak halinde işlenen suçlarda, suçu işleyen esas failin beraatine hükmedilirse, suç söz konusu olmayacağından iştirak ve iştirakten dolayı cezalandırma da söz konusu olmayacaktır¹⁵⁵. Böylece, şeriklere de herhangi bir ceza verilemeyecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun vergi ziyayını düzenleyen 344. maddesinde, vergi ziyayına 359. maddede düzenlenen fiillerle diğer bir ifadeyle kanunun kaçakçılık

¹⁵² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2015, s.216

¹⁵³ Türk Dil Kurumu tanımına göre şerik: ortak anlamında kullanılmaktadır. Ceza hukuku bağlamında ise, suça ortak olan anlamını taşımaktadır. Çevrimiçi www.tdk.gov.tr 30.04.2021

¹⁵⁴ Berrin Akbulut, **a.g.e.**, s. 295

¹⁵⁵ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.462

suçuna ilişkin saymış olduğu fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, vergi ziyayı üç kat, bu fiillere katılanlara ise bir kat uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Çift defter tutma fiilinin işlenmesi durumunda faile üç kat, bu fiile iştirak edenlere ise bir kat vergi ziyayı cezası verilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesine göre; 359. maddede düzenlenen kaçakçılık suçuna konu eylemlerin gerçekleştirilmesi esnasında birden fazla kişi eyleme katılıyorsa, eyleme katılanlardan veya bizzat işlemiş olanlardan hepsi eylem nedeniyle ayrı ayrı maddi çıkar beklentisi içinde olmaları şartı ile eyleme ilişkin ceza ile cezalandırılacaklardır¹⁵⁶. Kaçakçılık suçuna katılanlara verilecek ceza miktarı, katılanın çıkarının bulunmaması durumunda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu m. 39/1'e göre verilen asıl cezanın yarısı düşürülerek verilir. Katılanın çıkar beklentisi içinde olmaması halinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen cezanın yarısı indirilerek verilecektir¹⁵⁷.

İştirak edenin beklenti içinde olduğu menfaat maddi olabileceği gibi manevi de olabilmektedir. Örneğin, çift defter tutma fiilinde menkul, gayrimenkul mallar vb. gibi maddi çıkar vaad edilmiş olabileceği gibi eylemin gerçekleştirilmesinden önce ya da sonra kişinin çalıştığı şirkette üst düzey bir göreve getirilmesi gibi manevi bir çıkar da vaad edilmiş olabilir. Ayrıca menfaatin elde edildiği zaman aralığı da önemli değildir, suçtan önce de sonra elde edilebilir. Suça iştirak edenin menfaat sağladığını hakim doğrudan inceleme yaparak belirleyebilecektir. Aynı şekilde maddi çıkar işlenen suçun akabinde sağlanmış olması aranmamakta, iştirakçinin suçun işlenmesi nedeniyle maddi çıkar beklentisi içinde olması yeterli sayılmaktadır¹⁵⁸. Diğer bir ifade ile, iştirak edenlerin cezalandırılabilmesi için maddi menfaatin fiilen yerine getirilmiş, iştirakçinin herhangi bir kazanç elde etmiş olmasına bakılmayacaktır.

¹⁵⁶ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 158

¹⁵⁷ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.463

¹⁵⁸ Ekrem Işık, "Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyayı Cezasına İştirak", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 2014, Sayı:306, Mart 2014, s. 138

Yine çift defter tutma fiili ile ilişkilendirecek olursak; fiilin işlenmesi esnasında maddi menfaat gözetenler veya söz konusu fiilin işlenmesinde azmettiren olanlar kanunda fiile öngörülen cezanın tamamı ile, maddi menfaatin söz konusu olmadığı iştirak durumlarında ise, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine uygulanacak ve fail hakkında verilecek cezanın yarısı ile cezalandırılacaklardır. Kaçakçılık suçuna iştirakte bulunan kimselere hem vergi ziyai cezası uygulanacak hem de Asliye Ceza Mahkemesi'nce hapis cezasına hükmedilecektir.

Kanun koyucu pişmanlık müessesesini düzenlerken iştirak hususuna da yer vermiştir¹⁵⁹. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine göre, beyan esası kabul edilmiş vergilerde vergi ziyai cezasına neden olan mükellefler ile vergi ziyayı gerektiren kabahatin gerçekleştirilmesine katılanların bu kabahate ilişkin fiillerini yetkili mercilere kendiliğinden dilekçe vasıtasıyla bildirmesi durumunda, haklarında bazı şartların varlığı halinde vergi ziyai cezası uygulanmaz.

Bu şartlar şunlardır:

- Mükellefin durumu bildirdiği tarihten önce bir ihbarcı tarafından resmi bir mercie dilekçe vasıtasıyla veya sözel şekilde bildirilip tutanakla belgelendirilerek bildirilen konuyla ilgili ihbarda bulunulmaması, (dilekçe veya tutanak resmi makamlarca işleme alınmış olmalıdır)
- İhbar dilekçesinin mükellef hakkında vergi incelemesine başlanmadan veya mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmeden (kaçakçılık suçlarında bu suç işlenmeden) önce verilmiş ve resmi makamlarca işleme alınmış olması,
- Verilmeyen vergi beyannamelerinin ihbar dilekçesinin verilmesinden itibaren on beş gün içinde verilmesi,
- Noksan veya hatalı şekilde verilen beyannamelerin mükellefin durumu bildirme tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

¹⁵⁹ Nihal Saban, **a.g.e.**, s. 417

- “Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.”

Söz konusu maddeye ilişkin hükümler emlak vergisinin uygulanmasında esas alınmayacaktır.

Kaçakçılık fiillerinde suçu işleyen mükellef veya vergi sorumlusu fail konumunda bulunmaktadır, bu fiile katılanlar ise, iştirakçi konumunda bulunmaktadır¹⁶⁰. İştirak edenler, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler veya mükellefe bağlı çalışanlar olabilmektedir. Mükellefin kanuni defterlerini tutmakla yükümlü meslek mensupları, mükellefin gerçekleştirdiği kaçakçılık fiillerinden de iştirak hükümlerine göre müsterek ve müteselsil olarak sorumlu olacaktır. Çalışmamızın konusu olan, çift defter tutma fiilinin gerçekleşmesi halinde, mükellefin muhasebe işleriyle ilgilenen meslek mensupları da adli ve idari yönden kaçakçılık suçunun cezai hükümleriyle muhatap olacaklardır. Mükellefe bağlı çalışanlar ise, meslek mensuplarıyla benzer şekilde kaçakçılık fiiline iştirakten yargılanabilecektir.

2.6.1.5.2. Çift Defter Tutma Suçunda Tekerrür

Önceden işlediği bir suçtan dolayı hakkında verilen hüküm kesinleşen bir kişinin yasal mevzuatta öngörülen süreler zarfında tekrar suç işlemesi halinde verilecek cezaya ilişkin artırım uygulanmasını sağlayan sebep, tekerrürdür¹⁶¹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 339. maddesinde, haklarında vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası kesilen ve bu cezaları kesinleşenlere, cezaların kesinleştiği tarihten sonra gelen yıl başından itibaren vergi ziyayı cezasında beş, usulsüzlük cezasında iki yıl süresince yine ceza kesilmesi halinde, vergi ziyayı cezasının yüzde elli, usulsüzlük cezasının yüzde yirmi beş nispetinde artırılarak kesileceği belirtilmektedir.

¹⁶⁰ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **a.g.e.**, s.28

¹⁶¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.216

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçlarına özgü tekerrür hakkında herhangi bir düzenleme bulunmamakta olup, sadece idari cezalar (vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları) açısından tekerrürle ilgili sınırlı bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu durumda hali hazırda kaçakçılık suçlarının yargılaması ve infaz kuralları da 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu kapsamında belirlendiğinden, tekerrür açısından da yine bu kanun hükümleri esas alınacaktır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesi suçta tekerrür müessesesini düzenlemektedir. Bu maddeye göre, önceden işlenen bir suçun hükmü kesinleşmiş, daha sonra tekrar yeni bir suç işlenmişse, tekerrür hükümleri uygulanacaktır. Tekerrür hükümlerinin uygulanması esnasında cezanın infaz edilip edilmediğine bakılmayacaktır. Aynı maddede;

- Tekerrüre ilişkin hükümler, evvelce işlenen suç nedeniyle beş yıl üzeri hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılma durumunda, söz konusu cezanın infazının gerçekleştirildiği tarihten başlamak üzere beş yıl,
- Beş yıl ve altı hürriyeti bağlayıcı ceza ya da adli para cezasına çarptırılma durumunda, söz konusu cezanın infazının gerçekleştirildiği tarihten başlamak üzere üç yıl dolduktan sonra işlenen suçlar nedeniyle uygulanmaz, denilmektedir.

Yine bu maddede; tekerrüre ilişkin durumlarda ikinci işlenen suç için kanunda seçimlik olarak hürriyeti bağlayıcı ceza veya adli para cezası düzenlenmişse, sanığa hürriyeti bağlayıcı ceza verilecektir, denilmektedir.

Çift defter tutma fiili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerince on sekiz aydan üç yıla kadar hürriyeti bağlayıcı cezası gerektirmektedir. Kaçakçılığa konu eylemlerin tekerrür ile gerçekleştirilmesi halinde tekerrüre ilişkin süre, verilen hükmün kesinleşme tarihinden başlayarak üç yıldır¹⁶². Tekerrürün ortaya çıkmasını sağlayan koşullardan bir tanesi de, mükellef tarafından gerçekleştirilen son eylem ile ilk

¹⁶² Şükrü Kızılot, Zuhal Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2010, s.650

eylemin aynı türden olmasıdır¹⁶³. Buradan anlaşılması gereken, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sayılan kaçakçılığa yol açan fiillerden birden fazlasının işlenmesi durumu veya idari cezalar açısından tekerrürün kendi içinde uygulanacağı durumudur. Tekerrür kapsamında idari ve adli cezalar ayrı ayrı kendi aralarında değerlendirilecektir.

2.6.1.5.3. Çift Defter Tutma Suçunda Birleşme (İçtima)

Ceza mevzuatına ilişkin ana ilkelerden biri; fail tarafından işlenen kaç tane hareket varsa o hareket sayısınca suç, kaç tane suç varsa o suç sayısınca ceza mevcuttur¹⁶⁴. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun fikri içtimaı düzenleyen 44. maddesinde, İşlediği bir eylem ile birden çok farklı suçun meydana çıkmasına neden olan kişinin bu suçlardan en ağır ceza yaptırımına tabi olan suçtan dolayı cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Fikri içtima durumunda işlenen fiilin birden fazla olmasına rağmen fiillere ait cezalardan en ağır yaptırıma tabi olana çarptırılma sebebi, fiili işleyen tek bir suçu işlemek üzere eylemde bulunmasıdır¹⁶⁵.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerin her biri ile kaçakçılığa sebebiyet verilebildiğinden, kaçakçılık seçimlik hareketli bir suçtur. Kaçakçılık suçunun seçimlik hareketli bir suç olmasına ilişkin ifade edilmesi gereken önemli hususlardan biri de kanunda sayılan kaçakçılık fiillerinden birden fazlasını işleyen failin işlediği fiillere ilişkin ayrı ayrı cezalarla değil de, tek bir kaçakçılık suçunun cezası ile cezalandırılacak olmasıdır¹⁶⁶.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesine göre, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede sayılan kaçakçılığa sebebiyet veren suçlar ve diğer kanunlarda düzenlenen cezalar içtima ve tekerrür açısından birleştirmeye tabi tutulamayacaktır. Kaçakçılık suçlarına bakıldığı zaman biri diğerinin unsurunu veya

¹⁶³ M. Kamil Mutluer, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2011, s.200

¹⁶⁴ Nihal Saban, **a.g.e.**, s. 412

¹⁶⁵ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s.454

¹⁶⁶ M. Kamil Mutluer, **a.g.e.**, s.191

ağırlaştırıcı nedenini oluşturan fiillere rastlanmadığı görülür. Bu bakımdan kaçakçılık suçları, bileşik suçun meydana gelmesi konusunda uygun şartları sağlamamaktadır¹⁶⁷.

Mükellefin kaçakçılık suçu haricinde kalan vergi cezalarına muhatap olması, aynı fiillerle ayrıca kaçakçılık suçuna da sebebiyet vermiş olması halinde kaçakçılık suçundan dolayı yargılanmasının önüne geçemeyecektir¹⁶⁸. Diğer bir deyişle, idari cezaların uygulanması adli mercilerce cezaya hükmedilmesini engellemez ki zaten 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık fiili için hem idari hem adli açıdan yaptırım öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre birleşmeyi tek fiil ve çeşitli suç işlenmesi ve fiil ayrılığı şeklinde sınıflandırabilmekteyiz.

2.3.1.5.3.1. Çift Defter Tutma Fiili ile Çeşitli Suç İşlenmesi ve Çift Defter Tutma Fiilinin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi

İçtima hükümleri, tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi ve tek fiilin muhtelif cezayı gerektirmesi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.3.1.5.3.1.1. Çift Defter Tutma Fiili ile Çeşitli Suç İşlenmesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, vergi ziyayı yaptırımına tabi olan tek bir eylem ile birden çok vergi türü ziyaa uğratılmış olursa, tüm vergi türleri için ayrı ayrı ceza kesilecektir. Mükellef tarafından çift defter tutma fiilinin gerçekleştirilmesi ile, hem kurumlar vergisi hem de kdv matrahının azalmasına yol açılmış olabilir. Burada her vergi türüne ilişkin matrahtaki azalma vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenecek olan vergi inceleme raporu marifetiyle tespit edilip, ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

2.3.1.5.3.1.2. Çift Defter Tutma Fiilinin Muhtelif Cezayı Gerektirmesi

¹⁶⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, "Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme İçtima", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 30, 2017, s. 11 çevrimiçi <https://yayin.taa.gov.tr/yuklenenler/dosyalar/dergiler/taad/taad-30/taad-30.pdf> 30.05.2020

¹⁶⁸ S. Ateş Oktar, **a.g.e.**, s.350

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, cezayı gerektiren tek bir eylem ile vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının birlikte işlenmesi halinde, ceza bakımından en ağır olanı mükellef adına tarh edilecektir.

Usulsüzlük cezası ile vergi ziyasına da sebep olunmuş ancak bu durum usulsüzlük cezası kesildikten sonra fark edilmişse, bu ceza yine de ziyaa uğratılan vergi sonucu kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile karşılaştırılacak ve gerekirse ikmalen tarhiyat yapılacaktır.

2.3.1.5.3.2. Çift Defter Tutmada Fiil Ayrılığı

Ayrı ayrı fiiller ile vergi ziyasına ve usulsüzlük cezalarına sebep olunmuşsa, bunlara ilişkin cezalar ayrı ayrı kesilecektir. Ancak, birinci ve ikinci dereceden olup olmadıkları gözetilmeksizin aynı cinsten olan usulsüzlük cezalarına aynı takvim yılı içinde birden fazla kez muhatap olunursa, ilk usulsüzlük cezasından sonraki tüm usulsüzlük cezaları için, birinciye ait cezanın dörtte biri kesilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA FİİLİNİN İDARİ VE CEZAI AÇIDAN SONUÇLARI

3.1. Çift Defter Tutma Fiilinin İdari Sonuçları ve Cezalandırmada Sorumluluk

Vergi inceleme elemanlarınca gerçekleştirilecek vergi incelemesi sonucunda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kanun tarafından sayılan kaçakçılık fiillerinin vukuu bulduğuna kanaat getirilirse, yükümlü gerçekleştirmiş olduğu fiilin kanunda düzenlenmiş olan idari yaptırımlarına katlanmak durumunda kalacaktır. Bu tipteki idari yaptırımlar yargılama sürecine ihtiyaç duymaksızın idare hukukundan alınan yetki ile idare tarafından gerçekleştirilen uygulamayı kolaylaştırıcı yaptırımlardır¹⁶⁹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde vergi ziyai cezası, vergi mükellefi veya sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemesi veya noksan şekilde yerine getirmesi sebebiyle verginin tahakkuk ettirilmemesi veyahut noksan tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan kaçakçılık fiilleri verginin tahakkuk ettirilmesine engel teşkil etmek için gerçekleştirildiğinden, idari anlamda cezası vergi ziyai cezası olacaktır. Kaçakçılık suçunun zuhur etmesi, vergi zıyanının gerçekleşmiş olması şartına bağlanmamıştır¹⁷⁰. Kaçakçılık suçlarından neticeye bağlanan tek fiil, çift defter tutma fiilidir.

Vergi inceleme elemanlarınca mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarının tarhiyat içermesi halinde, yetkili vergi idaresi tarafından mükellef veya

¹⁶⁹ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 270

¹⁷⁰ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınevi, 42. Baskı, Ankara, 2017, s. 104

kanuni temsilci adına tarhiyat yapılarak ilgililere tebliğ edilecektir. Mükellefe tebliğ edilen ceza ihbarnamelerine itiraz edilmemesi halinde ve dava açma süresi olan 30 günün bitiminde dava açılmamış olması halinde, cezalar tahakkuk etmiş sayılacak ve ödenme aşamasına gelmiş olacaktır. Hakkında ceza ihbarnamesi düzenlenen mükellef ortaya çıkan vergi uyuşmazlığının çözümü için idari yolları tercih edebileceği gibi ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük süre zarfında Vergi Mahkemesi'nde dava da açabilecektir. Mükellefin vergi uyuşmazlıkları ile ilgili başvurabileceği çözüm yolları; tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma ve vergi idaresinden vergi hatalarının düzeltilmesini talep etmektir. Mükellefin vergi ceza ihbarnamelerine karşı dava açması durumunda ise, görevli ilk derece mahkemesi Vergi Mahkemesi olacaktır. Vergi mahkemelerinin tek hakimle bakacağı davalarda 2021 yılı üst sınır tutarı 57.000 TL olacaktır. Bu tutarın üzerindeki davalara Vergi Mahkemeleri heyet şeklinde bakacaklardır. Vergi mahkemesince verilecek 7.000 TL'yi¹⁷¹ geçmeyen uyuşmazlıkları içeren kararlar haricindeki kararlara karşı kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde Bölge İdare Mahkemesi'ne istinaf başvurusunda bulunulabilir¹⁷². Bölge İdare Mahkemesi kararlarına karşı ise nihai karar mercii olan Danıştay'a otuz gün içinde temyiz başvurusu yapılabilir. Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'ın yargılama usulü, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre yapılacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde ise, vergi ziyana kaçakçılığın düzenlendiği 359. maddede yazılı fiillerle neden olunması halinde vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Bu maddeden hareketle, kaçakçılık fiilleri ile vergi ziyana neden olunursa, bu fiiller üç kat vergi ziyayı cezası ile idari yönden cezalandırılacaktır.

¹⁷¹ Bumin Doğrusöz, "Vergi Yargısında 2021'in Ölçütleri", **Dünya Gazetesi** çevrimiçi <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2021in-olcutleri/606163> , 20.12.2020

¹⁷² 2021 yılı için 7.000 TL'yi geçmeyen uyuşmazlık konusu davalar hakkında Vergi mahkemelerinin vereceği kararlar kesin hüküm teşkil etmektedir.

Ayrıca, yükümlüye kaçakçılık fiillerinden ötürü idari ceza yaptırımında bulunulması, adli ceza yaptırımında (hürriyeti bağlayıcı ceza) bulunulamayacağı anlamına gelmemektedir. Nitekim, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılma suretiyle düzenlenen kaçakçılık fiillerinin ne kadar süre ile hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma uğratılacağı açıkça düzenlenmiştir.

Kanun koyucu tarafından vergi kaçakçılığı suçuna hem idari hem adli ceza öngörülmüştür, vergi cezalarında güdülen amaç, yükümlüyü hem cezaya çarptırma hem de zararı ödetmedir. Diğer bir deyişle, yükümlüye sadece vergi kanunlarına muhalefetten dolayı ceza verilmez. Bununla birlikte, ödenmesi gereken verginin ödenmemesi sebebiyle maruz kalınan zararın ödetilmesi de öngörülmektedir¹⁷³. Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi sonucu zarara uğrayan taraf, devlettir. Kanun koyucu bu zararın tazmini için idari ve adli yaptırımlar düzenlemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiillerinin işlenmesi durumunda mükellefe veya sorumluya kesilecek vergi ziyai cezası üç kat olacak, bu fiillere katılanlara ise bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir.

Mükellef veya sorumlunun gerçek kişi olması halinde vergi ziyai cezası doğrudan mükellef adına tarh edilecektir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 332. maddelerine göre, mükellef veya sorumlunun küçük veya kısıtlı olması halinde, cezalarla ilgili tarhiyat kanuni temsilci adına yapılmalıdır, nedeni ise bunlar adına yürütülen iş ve işlemlerin kanuni temsilciler tarafından yapılıyor olmasıdır. Velayet altında bulunanlar için tarhiyat veliye, vesayet altında bulunanlar için tarhiyat vasiye, kısıtlanmış olanlar adına yapılacak tarhiyat ise kayyıma ait olacaktır.

Mükellefin Türk Borçlar Kanunu'nda düzenleme alanı bulan adi şirket olması halinde, kaçakçılık fiilini işleyen ortak veya ortaklar sorumlu olacak, fiili kimin işlediği hususu net değil ise, ortakların tamamı sorumlu olacaktır. Türk Borçlar

¹⁷³ Kürşat Ataç, "Vergi Ziyai Olmadan Vergi Ziyai Cezası Olur Mu?", **Vergi Dünyası**, Yıl: 35, Sayı 416, Nisan 2016, s. 111

Kanunu'na göre, adi şirketlerde ortaklar şirketin borçlarından dolayı birinci dereceden, sınırsız ve müteselsilen sorumludur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesine göre, tüzel kişilerin fiillerinden doğan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet durumunda yapılacak tarhiyatlara muhatap yine tüzel kişinin kendisi olacaktır. Kaçakçılık fiilini işleyen mükellefin tüzel kişi olması halinde, vergi ziyai cezası doğrudan bu tüzel kişi adına tarh edilecektir. Ancak burada ortakların sorumluluk türlerine göre farklı uygulamalar karşımıza çıkmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen birden fazla şirket çeşidi bulunmakta olup, bunların sorumluluk esasları birbirinden farklıdır. Örneğin, ticaret şirketlerinden anonim şirketin genel müdürünün vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde vergi cezası doğrudan şirket tüzel kişiliği adına kesilecektir. Kolektif şirkete ait vergi matrahının şirket ortaklarınca eksik beyan edildiğinin ortaya çıkması halinde, eksik bildirilen matraha ek olarak tarh edilen matrah ortakların adına tarh edilecek, söz konusu fiile ilişkin cezai yaptırım ise şirket tüzel kişiliğine uygulanacaktır¹⁷⁴.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketlerinde sorumluluk şu şekilde düzenlenmiştir:

- Bir şahıs şirketi türü olan kollektif şirketlerde şirket ortakları şirkete ait tüm borçlardan dolayı kendi mal varlıkları ile birinci dereceden, sınırsız ve müteselsilen sorumludurlar,
- Bir sermaye şirketi türü olan komandit şirketlerde komandite ortaklar şirket borçlarından dolayı ikinci dereceden, sınırsız ve müteselsilen; komanditer ortaklar şirket borçlarından dolayı ikinci dereceden, sınırlı ve müteselsilen sorumludurlar¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Akif Akarca, Mehmet Şafak, "Vergi Cezalarının Muhatabı", Verginin Gündemi, çevrimiçi <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-cezalarinin-muhatabi/21375> 19.10.2020

¹⁷⁵ Bu maddede dikkat çeken husus, TTK'nın komandite ortakların sadece gerçek kişi olabileceği, komanditer ortakların ise hem gerçek hem tüzel kişi olabileceğini düzenlemiş olmasıdır. Bizce burada korunmak istenen hem kamu hukuku alanında hem de özel hukuk alanındaki borç alacak ilişkisidir, sınırsız sorumlu ortağın sadece gerçek kişi olması istenmiştir.

- Bir sermaye şirketi türü olan anonim şirketlerde şirket ortakları yalnızca şirkete koymayı taahhüt ettikleri pay oranında şirkete karşı yani ikinci dereceden, sınırlı ve müteselsilen sorumludurlar,
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 573. maddesinde düzenlenen limited şirkette ise şirket ortakları şirkete ait borçlardan sorumlu olmayıp yalnızca şirkete taahhüt ettikleri ana sermaye payı borcunun yerine getirilmesinden ve şirket sözleşmesinde düzenlenmiş olan ek ve yan edimleri yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirketin muhatap olacağı tarhiyat şirket adına yapılacak olup, başvuru şirket kanuni temsilcisine olacaktır.

3.2. E-Defter Uygulaması ve Çift Defter Fiili İle İlişkilendirilmesi

Bazı sektör ve mükelleflere 2013 yılı itibariyle e-faturaya geçiş mecburiyeti öngören 421 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 14.12.2012 tarih, 28497 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Belirlenen mükelleflerin e-fatura uygulamasını kullanmaya başlamasıyla birlikte yine aynı tebliğde bazı gerçek kişi ve tüzel kişi mükellefler için 2014 yılı itibariyle e-defter tutma mecburiyeti getirilmiştir.

E-defter, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerde bulunması icap eden bilgileri içeren elektronik kayıtlardan müteşekkil bir defter olup, fiziki ortamda tutulmaksızın elektronik ortama tamamen aktarılan, değişmezliği e-imza ile sağlanan ve ispat vasıtası olarak kullanılan kayıtların bütünüdür¹⁷⁶.

E-fatura, e-defter gibi uygulamaların kullanıma açılması ile işletmelerin ticari ve mali nitelikteki işlemlerinin işlendiği muhasebe sistemleri bir bütün olarak elektronik ortama aktarılmaya başlanmıştır. Ticari ve mali hayata ait bilgilerin elektronik ortamda yer alması ile muhasebe verilerinin denetimi kolaylaşmış ve

¹⁷⁶ <https://www.gib.gov.tr/3-sira-nolu-elektronik-defter-genel-tebliği-sira-no-1nde-değişiklik-yapilmasina-dair-tebliğ> 31.03.2020

hızlanmış, kanun koyucu tarafından vergi kaçakçılığının önüne bu uygulamalar aracılığıyla set çekilmeye çalışılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/1-a bendinde yer alan “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme” fiili diğer bir ifadeyle çift defter tutma fiilinin ortaya çıkması e-defter uygulaması getirilerek engellenmek istenmiştir.

3.2.1. E-Defter Uygulamasına Tabi Olan Mükellefler

E-defter uygulamasına tabi olan mükellefler, Elektronik Defter Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Daire Tebliğ’de sayılmıştır. Bu tebliğe göre e-defter uygulaması kullanacak mükellefler şunlardır:

- E-Fatura uygulamasını kullanması mecburi kılınan mükellefler,
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397/4 fıkrası gereği bağımsız denetimden geçeceği belirtilen şirketler.

3.2.2. E-Defter Uygulamasının Avantajları

Teknolojinin giderek gelişmesiyle birlikte tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de vergi alanında elektronik uygulamaların kullanımına geçilmiştir. Daha önce kağıt ortamında yapılan pek çok işlem elektronik ortama aktarılmıştır. Ticari ve mali hayatın faaliyetlerinin elektronik ortama aktarılmasıyla kayıt dışı işlemler kayıt altına alınır olmuş, bu vesile ile de vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine yönelik büyük bir adım atılmıştır.

Mükellefler, kanunda gösterilen zorunlu defterleri tutmak durumundadırlar, bu defterlerden yevmiye defteri ve defterikebirin fiziki ortamda tutulması büyük bir basım, onay ve saklama maliyetine yol açmaktadır. İdare açısından bakarsak, kağıt ortamında tutulan defterler vergi incelemelerinin yavaşlamasına ve zorlaşmasına neden olmaktadır. Fiziki defterler üzerinde yapılan incelemelerde bütün işlemlerin işlemlere esas belgelerle karşılaştırmalı olarak incelenmesi hem fazlaca zaman kaybına yol açmakta hem de bazı ayrıntıların atlanmasına neden olabilmekteydi. Diğer

tarafından mükellef tarafından incelenmek üzere ibraz edilen defter, belge ve bilgilerin muhafazası da vergi idaresini zorlamaktaydı. E-defter uygulaması ile standart bir yapıya kavuşan muhasebe defterleri, vergi incelemelerinin dinamik ve seri bir şekilde yapılmasına olanak sağlayacaktır¹⁷⁷.

E-defter uygulamasının avantajlarını şu şekilde ifade edebiliriz:

- Mükellefler açısından defter basım maliyetlerinin ortadan kalkması,
- Defterler kağıt ortamında tutulmadığından noter tasdikine gerek kalmaması,
- Defterlerin fiziki ortamda muhafaza maliyetinin ortadan kalkması,
- Vergi incelemelerinin hızlanması ve kolaylaşması,
- Defterlere gerektiğinde en hızlı şekilde ulaşma imkanı,
- Fiziki olarak basılmayan defterlerin doğaya katkısı.

3.2.3. E-Defter Uygulamasının Dezavantajları

E-defter uygulaması büyük ölçekli işletmeler ve idare açısından genel olarak olumlu sonuçlara yol açmakta ise de, özellikle küçük ölçekli işletmeler bakımından birtakım ek mali külfetlere yol açmıştır. Bu ek mali külfetlere örnek küçük işletmelerin personel ve teknik donanım yetersizliğini örnek olarak gösterebiliriz.

E-defter uygulamasının dezavantajlarını genel olarak şu şekilde ifade edebiliriz:

- Bugünkü uygulamada sadece yevmiye defteri ve defterikebirin e-defter uygulaması kapsamında tutulabilmesi,
- E-defter uygulamasını kullanmak durumunda olan küçük ölçekli işletmelerin gerekli alt yapıya sahip olmaması,
- Defterlerin elektronik ortamda tutulması nedeniyle güvenlik endişesi duyulması,
- E-defterlerin vergi mahremiyeti ihlaline konu olup olamayacağı.

¹⁷⁷ Ertürk Özer, “E-defter ile Vergi İncelemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:39, Sayı:332, Mayıs 2016, s.70

3.2.4. E-Defter Uygulamasına Tabi Olup Olmamanın Mükellef Hakları Açısından Değerlendirilmesi

2014 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'na yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'ne göre genel kanunlardan kaynaklanan mükellef hakları şunlardır¹⁷⁸:

- “Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı
- Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı
- Dava Açma Hakkı
- Temsil Hakkı
- Eşit Muamele Görme Hakkı
- Mükellef Memnuniyeti“

Konumuz kapsamında yapılmış olan yasal düzenlemelere göre e-defter uygulamasını kullanmak zorunda olan mükellefler açısından mükellef haklarında “Eşit Muamele Görme Hakkı” ve “Mükellef Memnuniyeti” ilkelerine aykırılık olduğu söylenebilecektir.

Hukuk düzeninin hakim olduğu bir devlet yönetim sisteminde kanun koyucu tarafından düzenlenen yasaların kişilerin adil davranışlarla muhatap olmasına saygı göstermesi gerekmektedir¹⁷⁹. Kanun önünde eşitlik ilkesi ise, herkesin idari makamlar önünde eşit olması ve kanunların herkese eşit olarak uygulanması ile ilgilidir. Diğer taraftan, “Eşit Muamele Görme Hakkı”nda Vergi Kanunlarında uygulama birliği sağlanacağı Gelir İdaresi Başkanlığı'na Mükellef Hakları Bildirgesi'nde güvence altına alınmışsa da tüm mükelleflerin e-fatura ve dolayısıyla e-defter uygulamasına geçmemeleri bazı uygulama farklılıklarına yol açmaktadır.

¹⁷⁸<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf> 01.10.2020

¹⁷⁹ Adnan Gerçek, vd., **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 71

Öte yandan ‘Mükellef Memnuniyeti hakkına da bir muhalefet durumu ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni, mükelleflerin e-defter tutabilmek için bir alt yapı, buna bağlı olarak konuda eğitilmiş personele ihtiyaç duyması ve mükelleflerin fiziki ortamda tutulan muhasebe sistemini kullanma alışkanlıklarıdır.

3.2.5. E-Defter Uygulamasına Geçilmesinin Çift Defter Tutma Fiiline Etkileri

19.10.2019 tarih, 30923 sayılı Resmi Gazete’de (son tebliğ) yayınlanan Elektronik Defter Tebliğinde mükelleflerin kendi e-defter yazılımlarını üretebilecekleri ve bu yazılımların Başkanlıkça¹⁸⁰ teste tabi tutulacağı, onay verilmesi halinde kullanılabileceği belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kullandığı test aracı, yevmiye defteri ve büyük defterin belirlenen standartlar çerçevesinde oluşturulup çalıştığına dair denetimleri gerçekleştiren otomatik bir sistemdir¹⁸¹. Yazılım testlerinin yapılması ile hedeflenen, geliştirilen yazılımlardaki kusurların tespit edilmesidir¹⁸². Burada önemli olan husus, Başkanlıkça yapılacak test incelemelerinin teknik donanım ve bilgi açısından yeterliliğidir. Mükellef tarafından Başkanlığa sunulan e-defter yazılımlarının tabi tutulduğu testlerin niteliği büyük önem arz etmektedir. Şayet kullanılan test aracı ile yalnızca yazılım çalışabilirliği denetlenebiliyor, yazılımlarda kötü niyet güdülerek meydana getirilen deformasyonların tespiti gerçekleştirilemiyorsa e-defterlerin vergi idaresi açısından güvenilirliğinden bahsedilemeyecektir. Başkanlık tarafından yazılım kullanılabilirliğinin denetlenmesi esnasında e-defter yazılımındaki hataların ya da bilerek yaratılmış farklı ara yüzlerin tespitinin yapıp yapılamadığı büyük önem taşımaktadır. Teknolojinin an be an geliştiği günümüzde casus yazılımlarla ana yazılımlarda birtakım ara yüzler oluşturularak amaç dışı kullanımlar sağlanabilmektedir. Arayüz, bilgisayar sistemlerinde karşılıklı iki sistemin ya da bir

¹⁸⁰ Elektronik Defter Tebliğinde ‘Başkanlık’ olarak belirtilen kurum, Gelir İdaresi Başkanlığı’dır.

¹⁸¹ Uğur Doğan, **550 Soruda E-Fatura E-Defter**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 301

¹⁸² Ali Gürbüz, **Yazılım Test Mühendisinin El Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 28

sistem ile bir kullanıcının iletişimde bulunmasını sağlayan yazılımlara ilişkin bir birimi ifade etmektedir. Bir bilgisayar programının kullanıcı tarafından görüntülenebilen kısmı, programın içerdiği çalışma mantığı ve bilgilere ulaşımı kapsamaktadır. Kullanıcı arayüz aracılığıyla programın içerdiği bilgilere erişim sağlayabilecektir¹⁸³. Mükellefler tarafından amaç dışı kullanımlar amacıyla oluşturulan ara yüzlerin Başkanlıkça tespit edilememesi halinde, mükellefler çift defter tutma fiilini elektronik ortamda da işleyebilecektir. Böylelikle, elektronik uygulamalara geçilmesi muhasebe işlemlerinin kağıt ortamında kaydedilmesini ortadan kaldırmış ancak çift defter tutma fiilinin yalnızca şekil değiştirmesine yol açmış olacaktır. Diğer bir deyişle önceden çift defter tutma fiili fiziki kayıt ortamlarında sağlanırken, e-defter tebliğinden sonra e-defter tutacak mükellefler için elektronik ortama taşınmış olabilecektir. Gelirlerini olduğundan az, giderlerini ise olduğundan fazla göstererek daha az vergi ödemeyi amaç edinen mükellefler geliştirdikleri yazılımlara ara yüzler oluşturarak çift defter tutma fiilini gerçekleştirecekler ve sonuç olarak kaçakçılık suçunun ortaya çıkmasına yol açmış olacaklardır. Ancak burada çift defter tutma fiilinin işlendiğinin tespit edilip edilemeyeceği bir muammadır. Elektronik uygulamalardan önce çift defter tutma fiili denetim elemanları tarafından aramalı inceleme esnasında ortaya çıkarılırken elektronik ortamda işlenen çift defter tutma fiili yazılım hata ve hilelerinin vergi inceleme elemanları tarafından denetlenememesi halinde tespit edilemeyebilir. Dolayısıyla kaçakçılık suçunun cezalandırılması mümkün olmayacaktır. E-defter öncesinde fiziki ortamlarda tutulan vergi matrahını azaltıcı çift kayıtlar e-defterle birlikte mükellef tarafından elektronik ortama taşındıysa, aramalı inceleme esnasında fiziki bir belge ele geçirilemeyeceğinden çift defter tutma fiilinin tespiti de yapılamayacaktır. Bu durumda Başkanlığın yapması gereken, mükellefler tarafından kendisine sunulan yazılımların değerlendirilmesi aşamasında üst düzey teknik donanım yardımıyla yazılımlar üzerinde tahrifat yapıp yapılmadığının incelemesini titizlikle gerçekleştirmektir.

¹⁸³ Şükrü İlker Bırakoğlu, **Sarp Abap/4 Webdynpro ve Modül Programlama**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 99

Gelir İdaresi Başkanlığı veya benzeri yapıya sahip bir ulusal kurumun özel sektör tarafından geliştirilen yazılım kodlarını en ince ayrıntısına kadar denetlemesi mümkün görünmemektedir¹⁸⁴. Bu tipteki bir analizin gerçekleştirilebilmesi geniş çapta bir organizasyonun oluşumuna bağlıdır. Söz konusu organizasyon da hem teknik donanımı hem de konusunda uzmanlaşmış nitelikli personel varlığını gerektirmektedir.

Yazılımların oluşturulması sürecinde kullanılan kodlar yazılımcı firmalar tarafından ticari sır kapsamına girdiğinden, bu kodların Gelir İdaresi Başkanlığı ile bütünüyle paylaşılması düşünülemez¹⁸⁵. Bu nedenle e-defter test süreçlerinde ancak yazılımların sonucu olan programlar son haliyle Başkanlıkla paylaşılmakta ve bu şekilde denetlenmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nca e-defterlerin yazılımlarının hata ve hileleri tespit edilemeyecek durumda ise, vergi inceleme elemanları vasıtasıyla inceleme sürecinde yazılımlardaki ara yüz ve amaç dışı kullanımlar tespit edilebilir olmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı’na değil de Vergi Denetim Kurulu’na yüklenecek bu yazılım denetimi, hem tüm mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulamaması hem de denetim fonksiyonuna ağır bir iş yükü getirecek olması nedeni ile dezavantajlı bir durum yaratacaktır. Nitekim tüm e-defter tutan mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulması mümkün olamayacaktır.

Ana yazılımlara ek olarak oluşturulacak ara yüzler vasıtasıyla e-defter parçalarında mevcut bulunan e-imzalar zarar görmeden defter parçalarında yer alan bilgiler görünüşte değişik şekilde gösterilebilir¹⁸⁶. E-defter mükellefler tarafından parçalar halinde oluşturulup daha sonra e-imza ile imzalanmaktadır. Burada ortaya çıkan dezavantaj, mükellefin e-imza sonrası defterde değişiklik yapması halinde karşımıza çıkmaktadır. Defterde yapılan değişiklik sonrası e-imza değerinin değişiyor

¹⁸⁴ Erhan Selim, “Şema ve Şematron Kuralları ve Elektronik Defter ve Belgelerde Bu Kuralların İhlalinden Kaynaklanan Hatalar”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 39, Sayı:460, Aralık 2019, s. 153

¹⁸⁵ Erhan Selim, **a.g.m.**, s. 153

¹⁸⁶ Yalçın Tercan, “Elektronik Defterlerin Usul Hükümlerine Uyumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 39, Sayı: 329, Şubat 2016, s. 78

olmasından e-defterde yapılan değişiklik tespit edilebiliyor olsa da defterde yapılan değişikliğin ne tür bir değişiklik olduğu tespit edilememektedir. Mükellef tarafından yapılan değişikliğin tespiti inceleme elemanlarına bırakılmış olup, nelerin değiştirildiği hususunun tespiti de bir hayli zordur. Mükellef e-defter parçasındaki bir çok değeri değiştirmiş olabileceği gibi bir adet boşluk girişı de yapmış olabilir.

3.3. Çift Defter Tutma Fiilinin Cezai Açıdan Sonuçları ve Adli Açıdan Cezalandırılmasında Sorumluluk

Hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına tabi kılınan vergi suçları, adli mercilerce ceza hukuku kapsamında yargılanmaktadır¹⁸⁷.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/1-a bendinde düzenleme alanı bulan çift defter tutma fiilini işleyen kişiler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörölmüştür. Bu hapis cezasının uygulanmasında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiş olan infaz rejimi hükümleri uygulanacaktır.

Çift defter tutma fiili için öngörölen adli ceza 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde düzenlenen on sekiz aydan üç yıla kadar olan hapis cezasıdır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 20. maddesinde cezai sorumluluğunun şahsa ait bulunduğu, kimsenin başka birinin işlediği fiilden sorumlu tutulamayacağı belirtilmiştir. Çift defter tutma fiilini işleyen mükellefin gerçek kişi olması halinde bu adli ceza ilgili adli mercilerde görölecek dava sonucu doğrudan gerçek kişiye hapis cezası olarak çektirilecektir.

¹⁸⁷ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, MKM Yayıncılık, 7. Baskı, Bursa, 2011, s. 293

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda tüzel kişilik ceza yargılamasında muhatap alınmadığından¹⁸⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hürriyeti bağlayıcı cezaların vergi kaçakçılığına konu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirtilmiştir¹⁸⁹.

Çift defter tutma fiilinin tüzel kişi tarafından işlenmesi halinde ise, tüzel kişilere hapis cezası yaptırımını uygulanamayacağından, bunların kanuni temsilcilerine veya bu kaçakçılık fiilini işleyen ve işlenmesine sebep ve yardımcı olan kişilere uygulanacaktır. Burada hapis cezasının muhatabı direkt olarak çift defter tutma fiilini işleyen kişi veya kişilerdir, bu kişilerin de yargılanması aşamasında fiilin işlenmesi esnasındaki manevi unsura yani kastın varlığına bakılacaktır. Yargı mercii tarafından sorgulanacak olan, çift defter tutma fiilini gerçekleştirenin fiili işlediği sıradaki bu fiile yönelik kastıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kanun koyucunun sayma sureti ile düzenlemiş olduğu kaçakçılık fiillerine hürriyeti bağlayıcı hapis cezası öngörülmüştür. Bu cezalarla ilgili yargılama 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında yapılacaktır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesine göre, kişinin kasten işlemiş olduğu suçlar nedeniyle hapis cezasına çarptırılması durumunda, o kişi için *belli hakları kullanmaktan yoksun bırakma* güvenlik tedbiri uygulanabilecektir. Bu belli haklar aynı maddede kanun koyucu tarafından şu şekilde sıralanmıştır:

- “*Sürekli, süreli veya geçici bir kamu görevinin üstlenilmesinden; bu kapsamda, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinden veya Devlet, il, belediye, köy veya bunların denetim ve gözetimi altında bulunan kurum ve kuruluşlarca verilen, atamaya veya seçime tabi bütün memuriyet ve hizmetlerde istihdam edilmek,*
- *Seçme ve seçilme ehliyeti,*
- *Velayet hakkından; vesayet veya kayıymılığa ait bir hizmette bulunmak,*

¹⁸⁸ TCK'nın 20. maddesinde tüzel kişiliğe ceza yaptırımını uygulanamayacağı belirtilmiştir. çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.10.2020

¹⁸⁹ M. Vefa Toroslu, **a.g.e.**, s. 46

- *Vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasi parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmak,*
- *Bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etmek.”*

Ancak öte yandan, hapis cezasının ertelenmesi hükmünü düzenleyen 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 51. maddesine göre, iki yıl veya iki yıldan az süreli hapis cezasına çarptırılan kişinin cezası ertelenebilecektir. Konumuz olan çift defter tutma fiilinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde öngörülen cezası 18 aydan 3 yıla kadardır. Bu durumda mahkemenin takdir ettiği cezaya göre hapis cezasının ertelenmesi söz konusu olabilecektir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin vermiş olduğu 2019/6927 no’lu¹⁹⁰ emsal karara göre, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda gösterilen belli hakları kullanmaktan yoksun kılmaya yönelik güvenlik tedbirinin hakkında kısa süreli hapis cezasının ertelenmesine hükmedilen sanığa uygulanamayacağı açıkça belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen vergi kaçakçılığına yol açan fiillere ait suçların Ceza Mahkemeleri’nde yargılanması sonucunda hükmedilen kısa süreli hapis cezaları¹⁹¹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 50. maddesine göre seçenek yaptırımlara çevrilebilecektir. Seçenek yaptırımlardan bizi ilgilendiren kısım ise, verilen hapis cezasının adli para cezasına çevrilip çevrilemeyeceğidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde kanun koyucu tarafından düzenlenen kaçakçılık suçlarının hapis cezalarının alt sınırı 18 aydan başlamakta olduğundan ve bu süre kısa süreli hapis cezası tanımına uymamakta olduğundan kaçakçılık suçlarına verilen hapis cezaları bir seçenek yaptırım çeşidi olan adli para cezasına çevrilemeyecektir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun

¹⁹⁰ Yrg 11. Ceza Dairesi, 02.10.2019, 2019/3960 E., 2019/6927 K. çevrimiçi www.yargitay.gov.tr 01.10.2020

¹⁹¹ TCK’nın 49/2. maddesine göre, kısa süreli hapis cezası, bir yıl veya daha az süreli hapis cezasıdır. çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 01.10.2020

cezalardan indirimi düzenleyen 360. maddesine göre, 359. maddede belirtilen suçların işlenmesine katılanların çıkar amacıyla suça katılması durumunda, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirake ilişkin düzenlemelerine göre verilecek cezaların yarısı indirilecektir. Bu durumda yargılama sonucu hakim vermiş olduğu ceza süresi kısa süreli hapis cezası kapsamındaysa, bu cezanın adli para cezasına çevrilebileceğini söylemek yanlış olmayacaktır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 52. maddesine göre, adli para cezası hakim takdirine göre, 5-730 gün arasında belirlenerek yine gün başına takdir edilen miktar ile çarpılarak hesaplanan meblağ olacaktır ve bu tutar hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenecektir. Hakim adli para cezasında gün başına tutarı 20 TL'den az 100 TL'den fazla olmamak üzere hükümlünün sosyal ve ekonomik durumuna göre takdir eder.

Ayrıca, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesinin f-2 bendine göre, kanunda suç tanımlanırken hapis cezası ile adli para cezası seçenek olarak belirlendiği halde yargılama mercii tarafından hapis cezası yaptırımını uygun görülmüşse, söz konusu yaptırım bundan sonra adli para cezasına çevrilemeyecektir.

3.4. Çift Defter Tutma Fiilinin Yoklama ve Vergi İncelemesi Müesseseleri ile Ortaya Çıkarılması

Çift defter tutma fiilinin tespiti yoklama ve vergi incelemesi müesseseleri ile yapılabilmektedir. Vergi matrahını azaltıcı nitelikteki kayıtların yapıldığı yasal defterler haricindeki diğer kayıt ortamları yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde yoklamalar veya rutin vergi incelemeleri esnasında ortaya çıkarılabilmekte, suç delili niteliği taşıyan bu diğer kayıt ortamlarına el konulabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yoklama müessesesini düzenleyen 127. maddesinin c bendinde belirtildiği üzere, yoklama anında yasal defter ve belgeler haricindeki vergi kaybına delil teşkil eden defter ve belgelerin yoklama yapılan yerde mevcut olması halinde bunlara yoklamaya yetkili olanlar tarafından¹⁹² el

¹⁹² VUK m. 128 Yoklamaya yetkili olanlar: “vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.” Çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.03.2021

konulabilecektir. Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 130. maddesinde yoklamanın gerekli görülen her zaman yapılabileceği ve idarenin yapılacak yoklama ile ilgili kişilere bilgi vermesi gerekmediği belirtilmiştir. Vergi idaresi tarafından yapılan yoklama sonucu iki nüsha halinde yoklama fişine kaydedilerek bu fişin ilk nüshası da ilgiliye verilecektir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemelerini düzenleyen 134. maddesine göre, vergi incelemesinin amacı ödenmesi icap eden verginin gerçekliğini soruşturmak, belirlemek ve temin etmektir. Vergi incelemesi, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından¹⁹³ esas olarak mükellefin iş yerinde yapılacaktır. Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılan rutin vergi incelemeleri esnasında çift defter tutma fiilinin işlendiğini gösteren diğer kayıt ortamlarına veya vergi matrahını azaltıcı kayıtlara rastlanabilmekte ve fiilin tespiti gerçekleştirilmektedir.

Çift defter tutma fiilinin tespiti istisnai bir vergi incelemesi yöntemi olan aramalı inceleme müessesesi ile de yapılabilmekte, vergisel aramanın yapılmasının ardından düzenlenecek vergi inceleme raporları ile de söz konusu fiil için öngörülen adli ve idari yaptırımlar uygulanacak aşamaya gelmektedir.

3.5. Çift Defter Tutma Fiilinin Aramalı İnceleme Müessesesi ile Ortaya Çıkarılması

Kanuni defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmen başkaca defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme diğer bir ifade ile çift defter tutma olayı genel anlamda aramalı inceleme yapılması ile ortaya çıkmaktadır. Aramalı inceleme esnasında mükellefin gerçek hesap ve işlemlerini izlediği ajanda, el defteri, bloknot, takvim vb. diğer ortamlar tespit edilmekte ve bu delillerden yola çıkarak matrah farkı bulunmaya çalışılmaktadır. Yaygın ve yoğun denetimlerin yapılması esnasında da zaman zaman

¹⁹³ VUK m. 135 Vergi incelemesine yetkili olanlar: “vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve GİB merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.” çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 05.03.2021

bu tip defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına el konulmakta, çift defter tutma fiiline kanıt oluşturabilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi icap eden verginin doğruluğunu soruşturmak, belirlemek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi sayesinde istenen gayeye ulaşmak için vergi mükellefleri, vergilendirme işlemlerine taraf olan şahıs ve kuruluşların ev, işyeri, ofis, şube vb. gibi yerlerde gerçekleştirilen ve vergi kaçırıldığına ilişkin emare kabul edilen tüm defter, belge ve bilgilerin ele geçirilmesine yönelik olan inceleme aramalı inceleme olarak adlandırılmaktadır¹⁹⁴. Aramalı inceleme mükellefin ikametgahında, idari işlerin yürütüldüğü iş yerinde, satış mağazalarında, fabrikalarında ve benzeri yerlerde yapılabilir.

Hukuk düzenine göre arama, kişinin özel alanına müdahale diğer bir ifadeyle temel hak ve hürriyetlerine bir el atma niteliği taşımaktadır¹⁹⁵. Temel hak ve hürriyetlerin niteliği Anayasamızın 12. maddesinde “*kişiliğe bağlı, dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez*” olarak belirtilmiştir. Temel hak ve hürriyetlerin sınırlamasının ise özlerine müdahale olmaksızın sadece Anayasa’da belirtilen sebepler çerçevesinde kanunla sınırlanabileceği 13. maddede düzenlenmiştir. Buradan hareketle aramanın daha sonra da belirtileceği üzere sıkı şartlar dahilinde ve çok kısa sürede bitirileceğinin de kanun koyucu tarafından düzenlenmesi kaçınılmaz olmuştur.

Aramalı inceleme doğrudan kişi haklarına müdahale niteliği taşımakta olduğundan Anayasa’nın 20. ve 21. maddeleri ile de doğrudan ilişki içindedir. Anayasamızın Özel hayatın gizliliği başlıklı 20. maddesinde göre, özel hayat ve aile hayatının gizliliğine müdahalede bulunulamaz ve bunlara saygı gösterilmesini istemek kişinin temel haklarından biridir. Anayasamızın 21. maddesinde ise, kimsenin konutuna dokunulamayacağı açıkça düzenlenmiştir. Ancak her iki maddede de istisnai

¹⁹⁴ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 220

¹⁹⁵ Süheyl Donay’a göre aramanın “kişi özgürlüğü ve özel yaşam ile sıkı ilişkisi” bulunmaktadır. Süheyl Donay, **a.g.e.**, s. 122 Ahmet Erol’a göre ise, “arama çok ciddi anlamda kişi hak ve hürriyetlerine müdahale (hatta saldırı) niteliğinde” bulunmaktadır. Ahmet Erol, **a.g.e.**, s. 84

olarak “*millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçı*” nedeniyle yine kanunda gösterilen şekilde hakim kararına bağlı olarak veya gecikmesi tehlikeli hallerde kanunda gösterilen yetkili makamların yirmi dört saat içinde onaya sunulacak kararları ile arama yapılabileceği düzenlenmiştir. Arama yapılması kişinin ikametgahında, iş yerinde vb. özel alanlarında gerçekleştirildiğinden özel hayatın gizliliğine ve konut dokunulmazlığına müdahale anlamı taşımaktadır, bu nedendir ki kanun koyucu arama yapılmasını pek istisnai hallere ve ağır şartlara tabi tutmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ‘Arama’ başlıklı üçüncü bölümünde 142-147. maddelerinde arama müessesesinin genel esasları kanun koyucu tarafından hüküm altına alınmıştır.

Arama yapmanın temel amacı, vergi incelemesinin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere suç delili niteliği taşıyan defter, belge ve kayıtların ele geçirilerek suçun meydana çıkarılmasıdır. Bu nedenle, aramalı incelemenin gerçekleştirilmesi esnasında hata ve noksanlığa yer vermeyecek şekilde titizlikle davranılarak delillerin edinilmesi ve inceleme elemanına intikalinin sağlanması gerekmektedir¹⁹⁶. Aramalı inceleme esnasında ele geçirilecek her bir delil, inceleme elemanını kaçakçılık suçunun tespitine daha da yaklaştıracaktır.

Vergi inceleme sürecinin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için normal şartlar altında incelemede gereksinim duyulan defter, belge ve bilgilerin mükelleften talep edilmesi ve ibrazının beklenmesi gerekirken istisnai şartlar altında bu defter, belge ve bilgilerin arama müessesesinin kullanımı ile ele geçirilmesi de olanak dahilindedir¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Ercan Alptürk, **a.g.m.**, s. 94

¹⁹⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987, s. 145

Teknolojik gelişmeler sonucu fiziki ortamda tutulan defter ve belgelerin yerini büyük oranda elektronik ortamda tutulan defter ve belgeler almıştır. Aramalı incelemenin elektronik ortamda yapılması hususu hakkında düzenleme 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 134. maddesinde bulunmaktadır. Anılan maddeye göre, bir suç nedeniyle gerçekleştirilen soruşturmada güçlü şüphe bulunması ve başka yollarla delil ele geçirilmesinin ihtimal dahilinde olmaması halinde yargıç veya gecikmesinde mahzur olan durumlarda Cumhuriyet savcısı tarafından şüphelinin işlemlerini yürüttüğü bilgisayar, program ve bunların kütükleri üzerinde arama gerçekleştirilmesine ve verilerin kopyalanmasına karar verilebilecektir.

Vergi incelemesinin olağan işleyişine bakarsak; inceleme elemanı incelemeye konu defter, belge ve kayıtları yükümlüden 'Defter ve Belge İsteme Yazısı' ile ister ve belirli bir süre verir bunun ardından yükümlü de bu süre içinde istenenleri inceleme elemanına ibraz edecektir. İbrazı istenen bilgi ve belgeler mükellef tarafından ibraz edilmiyor, istenen bilgiler verilmiyorsa bu bilgi ve belgelerin isteğe bağlı olarak normal yollarla idare ve inceleme elemanları tarafından elde edilmesi olasılık dahilinde değildir¹⁹⁸. Bu durumda, idare yükümlünün rızasını gözetmeksizin re'sen harekete geçerek elde etmesi gereken belgelere ulaşması lazımdır ki bu da aramalı inceleme yolu ile mümkün olmaktadır. Çift defter tutarak vergi matrahını azaltmayı amaçlayan kayıtları zaten vergi idaresinden saklamak zorunda olan mükellef kendisinden defter ve belge ibrazı istenince çift kayıtlara ilişkin herhangi bir belge ibrazı yapmayacaktır. Bu nedenle de idare tarafından aramalı inceleme yoluna gidilmesi kaçınılmaz olmaktadır.

3.5.1. Çift Defter Tutma Fiilinin Ortaya Çıkarılmasında Arama Müessesesine Başvurulmasını Gerektiren Durumlar

Aramaya başvurulmasını gerektiren durumları genel olarak üç başlıkta sınıflandırabiliriz:

- İhbarlar,

¹⁹⁸ Şükrü Kızılot, vd., **a.g.e.**, s. 125

- Hali hazırda sürdürülen olağan vergi incelemeleri,
- Gerekli görülen hallerde yapılan aramalı vergi incelemeleri¹⁹⁹.

Vergi kaçırıldığına ilişkin şüphe ihbar nedeniyle ortaya çıkmış olabilir bu nedenle arama yoluna başvurmak suretiyle kaçakçılık fiili aramalı inceleme yoluyla ortaya çıkarılmaya çalışılabilir.

Hali hazırda sürdürülen vergi incelemeleri ve gerekli görülen hallerde yapılan aramalı incelemeler yoluyla da yine kaçakçılık fiilinin işlenip işlenmediğinin ortaya çıkarılması yoluna gidilebilmektedir.

3.5.2. Aramanın Şartları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği üzere, vergi kaçırıldığını gösteren işaretlerin mevcut olması durumunda kaçakçılık fiilini işleyen veya ilgisi bulunan kişiler nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Vergisel arama, belli şartların gerçekleşmesi halinde vergi incelemesinin amacına ulaşmasına vasıta olmaktadır²⁰⁰. Arama hem mükellef hem de vergi idaresi nezdinde önemli sonuçlara yol açabileceğinden, kanun koyucu tarafından sıkı koşullara bağlanmıştır ve bunlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda açıkça belirtilmiştir.

Kanunda aramalı inceleme yapılabilmesinin ön şartları şu şekilde belirtilmiştir:

- Vergi inceleme yetkisine haiz olanların aramayı istemesi ve arama nedenlerini içeren bir yazı ile arama kararını verme konusunda salahiyet sahibi sulh ceza hakiminden bunu talep etmesi,
- Sulh ceza hakiminin talep edilen yerlerin aranabilmesine ilişkin karar bildirmesi mecburidir.

Bağlantıları nedeniyle çeşitli kişiler nezdinde ve çevresinde yapılması istenen aramalardan birine karar verme konusunda salahiyet sahibi sulh ceza hakimi bunlardan

¹⁹⁹ Ahmet Erol, **Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Tor Ofset, İstanbul, 2010, s. 44

²⁰⁰ Tahir Erdem, **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 166

diğer sulh ceza hakimlerinin yetki alanında bulunanlarla ilgili de karar verme konusunda salahiyet sahibidir.

İhbar nedeniyle gerçekleştirilen aramada ihbar asılsız çıkarsa nezdinde arama gerçekleştirilen kişi ihbarcının adının açıklanmasını talep edebilir, bu talep karşısında vergi dairesi ihbarcının kimlik bilgisini paylaşmak zorundadır.

Aramalı inceleme kararının sulh yargıcı tarafından verilmesi, daha önce de belirtildiği üzere arama müessesesinin kişi hak ve hürriyetlerine doğrudan müdahale niteliğinde olmasından kaynaklanmaktadır. Arama kararını veren merciin Sulh Ceza Hakimliği olması nedeniyle, verilen bu karar vasıtasıyla Sulh Ceza Hakimi vergi inceleme elemanı ile sorumluluk paylaşımında bulunmuş olmaktadır²⁰¹.

Arama sırasında incelenmek üzere ele geçirilen defter, belge ve bilgilerin tümü tutanağa kaydedilecektir. Arama yapıldığı sırada tutanak düzenlenemeyecekse, defter ve vesikalar inceleme yapan ve mükellef tarafından mühürlenerek mükellefe bırakılacak veya daireye gönderilecektir. Daha sonra şartlar sağlandığında, bu defter ve vesikalar mükellefin de bulunması şartıyla açılarak tutanağa bağlanacaktır.

Arama yapılması halinde, arama ivedilikle bitirilecektir. Aramada ele geçirilen evraklardan inceleme ile ilgili bulunmayanlar mükellefe iade edilecektir. Arama esnasında alınan defter, belge ve diğer kayıtlar üzerindeki incelemeler üç ay içinde sonuçlandırılacak ve bunlar tutanak düzenlenerek mükellefe iade edilecektir. İncelemenin bitirilememesi halinde, sulh yargıcının kararı ile süre uzatımı yapılması gerekmektedir. İnceleme esnasında tespit edilen kanuna aykırı durum ve kayıtlar mükellefin de imzalayacağı bir tutanağa geçirilecektir. İmzadan çekinme halinde inceleme sonuçlanana, vergi ve cezalar kesinleşene kadar defter ve belgeler mükellefe iade edilmeyecektir. Mükellefin tutanağı imzalaması halinde, defter ve belgeler suç delili teşkil etmeyecek haldeyse bunlar kendisine iade edilecektir. Defter ve belgelerin arama kapsamında inceleme elemanının nezdinde bulunması halinde, mükellefçe yapılamayan kayıtlar bir aydan az olmayacak uygun bir süre içinde tamamlanacaktır.

²⁰¹ Ahmet Erol, **a.g.e.**, s. 77

Mükellefin aramalı inceleme neticesinde el konulan defterlerine yapması gereken kayıtları defterlerin kendine iadesinden sonra defterlere geçirmek maksadı ile diğer kayıt ortamlarına kaydetmesi çift defter tutma fiilini ortaya çıkarmayacaktır. Arama esnasında el konulan defter, bilgi ve belgelerin mükellef adına vergi tarhiyatı yapılması veya ceza kesilmesine neden olması halinde vergi inceleme raporu veya yoklama fişi tanzim edilecektir²⁰².

Ayrıca aramanın uygulanması esnasında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen arama müessesesinin kullanılmasındaki amaç, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin normal şartlarda gerçekleştirilen vergi incelemeleri ile ortaya çıkarılamamasıdır. Arama ile elde edilmek istenen, normal yollardan elde edilemeyen kanıtların elde edilmesi ve vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasında araç olarak kullanılmasıdır²⁰³. Böylelikle arama sonucu ele geçirilen defter, belge ve evrakların incelenmesi sonucu olayın gerçek mahiyeti yani işlenen suçun ortaya çıkarılması mümkün olacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ispat hususunu düzenleyen 3. Maddesinde, “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” denilmektedir. Vergi hukuku alanında düzenleme bulan “gerçek mahiyet” ile ceza muhakemesi alanında düzenleme bulan “maddi gerçekliğin” bağdaşan kavramlar olduğunu belirtmeliyiz. Maddi gerçeklik, ceza muhakemesinde hakimin davacı-davalı beyanları ve dosyada öne sürülen delillerle sınırlı kalmadan her türlü delili araştırma yükümlülüğünü ifade etmektedir.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 206. maddesine göre, kanuna aykırı olarak elde edilen deliller mahkemece red olunacaktır. Aramalı olmayan rutin vergi incelemelerinde vergi inceleme elemanlarınca mükellefe defter ve belgelerin ibraz edilmesi için süre verilmesi gerektiğinden, mükellefler bu ibraz süresi içinde çift defter tutma fiilinin tespitini sağlayacak delilleri ortadan kaldırabilirler.

²⁰² Şükrü Kızılot, vd., **a.g.e.**, s. 126

²⁰³ Tahir, Erdem, **a.g.e.** s. 202

Yaygın ve yoğun vergi denetimi esnasında vergi kaçırdığına işaret eden fiilleri bulunan mükellefler hakkında diğer delillere ulaşılması amacıyla vergi inceleme elemanı tarafından arama yapılmasına karar verilebilir. İnceleme esnasında mükellefin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerden birini işlemesi, ticari işlemlerini belge almak ve vermeksizin yürütmesi, vergilendirmeye ilişkin bildirim yükümlülüklerini yerine getirmemesi, sigorta girişlerini yaptırmaksızın işçi çalıştırması gibi vergi kaçakçılığına işaret eden bulgularla karşılaşılabılır²⁰⁴. Bu durumda sulh ceza hakiminden arama talebinde bulunulabilir. Ceza hukuku bağlamında arama hakim tarafından verilmiş olan arama kararındaki nedenler ile sınırlandırılmışken vergi hukuku bağlamında bu şekilde bir sınırlamaya gidilmemiştir²⁰⁵. Nitekim vergi inceleme raporunun düzenlenmesi esnasında, mükellefin şüphe oluşturan tüm kayıt, belge ve bilgileri inceleme elemanlarınca değerlendirilecektir.

Vergi inceleme elemanınca sulh ceza yargıcından talep edilen arama kararı ile yapılan arama sonrası ele geçirilen delillerin değerlendirilmesi ile birlikte vergi incelemesinin tamamlanmasının ardından konuya ilişkin olarak Sulh ceza mahkemesinde açılmış olan dosyanın kapatılması resmi bir yazı ile talep edilecektir. Söz konusu resmi yazı ile vergi incelemesine ilişkin yapılan iş ve işlemler kısaca anlatılarak vergi inceleme raporları ile ilgili bilgi aktarılacaktır²⁰⁶. Yazıda, düzenlenen raporlarda yapılması öngörülen tarhiyatlara, ayrıca vergi suçu raporu düzenlenip düzenlenmediğine ve uzlaşmaya gidilip gidilmediğine yer verilerek son olarak arama kararından dolayı açık bulunan dosyanın kapatılması talebine yer verilecektir.

3.5.3. Arama Esnasında Ele Geçirilen Delillerin Hukuki Niteliği

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 142. maddesinde aramanın tanımı yapılarak aramanın şartları açıkça belirtilmiştir. Bu maddede aramanın gerçekleştirilebilmesi

²⁰⁴ Tahir, Erdem, **a.g.e.** s. 182

²⁰⁵ Bünyamin Çitil, **a.g.e.**, s. 96

²⁰⁶ Ahmet Erol, **a.g.e.**, s.77

için vergi incelemesi yetkisine haiz olanların bunu lüzumlu görmesi gerekmektedir. Kanunda açıkça belirtildiği üzere yapılacak aramada yetkili sayılacak olanlar, vergi incelemesi yetkisine haiz olanlardır. Bunlar haricindeki makam ve kişiler tarafından yapılacak arama, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre hükümsüz olacak ve kanun dışı ele geçirilen bilgi ve belgeler de delil olarak göz önüne alınamayacaktır. Anayasamızın suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen 38. maddesinin 03/10/2001 tarihli ek fıkrasında, yasalara aykırı şekilde ele geçirilen bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre, isnat edilen suç sadece hukuka uygun yollarla elde edilen deliller sayesinde ispat olunabilir. Hukuka aykırı olarak ele geçirilen deliller, delil niteliği taşımamaktadır. Yine 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 289. maddesinde belirtildiği üzere, *“hükümün hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delile dayanması, hukuka kesin aykırılık sebebidir.”* Aramalı incelemenin gerçekleştirilmesi esnasında mevzuatta düzenlenen arama şartlarına titizlikle uyumlu davranılması ele geçirilecek defter, belge ve bilgilerin suça dayanak teşkil etme özelliğinden dolayı çok büyük önem taşımaktadır²⁰⁷.

Arama yapılabilmesi için gereken şartlar arasında sulh yargıcından gerekçeli bir yazı ile arama kararı istenmesi bulunmakta olup, arama yapıldıktan sonra da aramaya ilişkin bir tutanağın düzenlenmesi ve inceleme dosyasında bulundurulması gereklidir. Arama kararı veya arama tutanağının veya her ikisinin de dosyada bulunmaması halinde, konunun yargıya intikali söz konusu olursa ortada 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aykırılık teşkil edecek bir durum oluşmuş olacağından sanık hakkında verilen mahkumiyet kararının bozulması gündeme gelebilecektir. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2016/1774 Esas no'lu²⁰⁸ emsal kararına göre, 2006, 2007 ve 2008 takvim yıllarında sanığın çift defter tutma suçunu işlediği iddia edilen davada, arama yapılarak ele geçirilen bilgi ve belgelere ilişkin arama kararı ve arama tutanağının

²⁰⁷ Yaşar Doğan, “Aramalı İnceleme ve Sonrası Süreci”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:149, Mayıs 2016, s. 110

²⁰⁸ Yrg 11. Ceza Dairesi, 28.06.2018, 2016/1774 E., 2018/6018 K. çevrimiçi www.yargitay.gov.tr 01.10.2020

vergi suçu raporu ekleri arasında bulunmaması nedeniyle suça konu teşkil eden bilgi ve belgelerin kanuna uygun olarak ele geçirilip geçirilmediğinin tespiti için, daha önceden verilen 2018/6018 no'lu kararın eksik bir karar olduğuna kanaat getirilmiş ve hükmün bozulmasına karar verilmiştir.

Aramanın vergi incelemesi yetkisine haiz olmayanlar tarafından yapılması veya kolluk kuvvetleri tarafından yapılan genel bir arama esnasında vergi kaçakçılığı suçu işlendiğini gösteren bulgulara ulaşılması sonucu defter ve belgelere el konulması durumunda emsal kararların da gösterdiği üzere mahkemece sanığın beraatine hükmedilebilir.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2016/7197 Esas no'lu²⁰⁹ emsal kararı ve Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2017/3532 Esas no'lu²¹⁰ emsal kararına göre, kolluk kuvvetleri tarafından yapılan aramalar esnasında ele geçirilen vergi kaçırıldığına dair kanıt teşkil eden defter, belge ve bilgilerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde belirtilen aramanın özel şartlarına uyulmadan ele geçirilmesi nedeniyle bu bilgi ve belgelerin hukuka aykırı olarak elde edilen delil kapsamında değerlendirileceği ve mahkemece göz önünde bulundurulamayacağı açıkça belirtilmiştir.

Diğer yandan yapılan arama vergi idaresi tarafından yapılmış bile olsa, vergi incelemesi yetkisine haiz olanlar tarafından yapılmamış veya arama kararı talep edilmemiş, arama sonunda tutanak düzenlenmemiş ise, yine bu durumda da ele geçirilen bilgi ve belgeler vergi kaçırıldığına açıkça işaret ediyor olsa bile mahkemece sanığın beraatine karar verilebilir. Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2017/9621 Esas no'lu²¹¹ emsal kararına göre, ... Vergi Dairesi Başkanlığı Denetim Koordinasyon Müdürlüğü'nce yapılan bir ihbarın değerlendirilmesi sonucu vergi dairesinde görevli memurlarca sanığın şubesi olan bir adreste davaya konu defter ve belgelere el konulup

²⁰⁹ Yrg 11. Ceza Dairesi, 18.04.2018, 2016/7197 E. , 2018/3687 K. çevrimiçi www.yargitay.gov.tr 05.10.2020

²¹⁰ Yrg 11. Ceza Dairesi, 08.05.2017, 2017/3532 E. , 2017/3462 K. çevrimiçi www.yargitay.gov.tr 05.10.2020

²¹¹ Yrg 11. Ceza Dairesi, 14.02.2018, 2017/9621 E. , 2018/1198 K. çevrimiçi www.yargitay.gov.tr 06.10.2020

tutanak tutulduğu belirtilmiş ancak yapılan arama sulh ceza hakiminden talep edilmesi gereken arama kararı olmaksızın gerçekleştirildiğinden ele geçirilen defter ve belgeler vergi kaçırıldığına dair delil olarak mahkeme tarafından hukuka aykırı olarak elde edildiği gerekçesi ile göz önüne alınmamıştır.

3.5.4. Aramanın Amaçları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde açıkça belirtildiği üzere aramalı incelemeye başvurma sebepleri şu şekilde ifade edilebilir:

- Mükellefin vergi kaçakçılığına yol açan fiilleri işlediğine dair kanaat oluşmuş olması,
- Vergi kaçırıldığına ilişkin emarelerin bulunması, mükellef hakkında ihbar bulunması veya vergi incelenmesi yapılmış olması²¹²

Aramalı incelemeye başvurulmasının temel amacı, vergi kaçırıldığına ilişkin delil teşkil edecek defter, belge ve diğer bilgilerin ele geçirilmesidir. Aramalı inceleme 213 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılma suretiyle düzenlenen kaçakçılık fiilleri haricindeki başka vergi suç ve kabahatleri için kullanılmamaktadır. Kanun tarafından en ağır cezai yaptırıma tabi tutulan vergi suçları, kaçakçılık suçlarıdır. Diğer vergi suçlarına sadece idari yaptırımlar bağlanmışken, kaçakçılık suçlarına hem idari hem adli yaptırımlar bağlanmıştır.

Çift defter tutma suçunun ortaya çıkarılması aramalı vergi incelemesi yapılması ile mümkün olmaktadır. Mükellefe ait ev, iş yeri, ofis, şube vb. yerlerde yapılan arama esnasında mükellefin vergi matrahına ilişkin bilgileri içeren kayıtları yaptığı özel defter, bloknot, takvim vb. özel belgeler tespit edilip bunlara el konulabilmektedir. Bazı istisnai hallerde çift defter tutma fiilinin tespiti yaygın ve yoğun vergi denetimleri esnasında tespit edilebilse de esasen çift defter tutma fiilinin ortaya çıkarılması aramalı inceleme yolu ile olmaktadır.

²¹² Hasan Hüseyin Bayraklı, **a.g.e.**, s. 186

Aramaya başvurulmasının nedeni kaçakçılık suçu nedeniyle gizlenen delillerin ortaya çıkarılmasıdır, herkesçe bilinen, kolayca ulaşılabilen veriler için aramalı incelemeye başvurulmaz. Diğer bir ifadeyle aramalı inceleme adli mercilerce yargılanacak vergi suçları için yapılacak, idari ceza yaptırımlarına tabi suçlar için yapılmayacaktır.

3.5.5. Arama Çeşitleri

Aramalı inceleme yapılmasına karar verilmesi halinde, aramalı incelemenin amacının önceden belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Yapılan arama, belirli bir defter, belge, kaçak bir mal ve benzeri türde delili ele geçirmeye yönelik olarak belirli bir yer veya işyerinde yapılıyorsa; buna sınırlı arama denilmektedir. Öte yandan, mükellef hakkında kaçakçılığa yönelik bir ihbarın veya vergi kaçırıldığına yönelik güçlü emarelerin varlığı halinde, genel arama yapılır ki bu aramada kaçakçılığa delil teşkil edecek tüm defter, belge ve benzerlerine el konulur.

3.5.6. Vergi Hukukunda Arama ile Ceza Hukukunda Aramanın Kıyaslanması

Hukukumuzda arama müessesesinin düzenlenmesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun yolları kesişmektedir. Aramalı inceleme ile idare tarafından kişinin mülkiyet hakkına doğrudan el atılmaktadır²¹³. Bu nedenledir ki, aramalı inceleme özel şartlara tabi kılınmıştır. İstisnai bir inceleme aracı olan aramalı vergi incelemesi hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hükümler, hukuk mevzuatındaki "özel hükümlerin genel hükümlere önceliği" ilkesi doğrultusunda birinci sırada uygulanacaktır²¹⁴. Bu ilkenin sonucu olarak aramalı vergi incelemesinin vergi mevzuatında düzenlenen bir müessese olması nedeniyle uygulama önceliği 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na ait olacaktır. Vergi hukukunda aramanın

²¹³ Serkan Açar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında: Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 328

²¹⁴ Ahmet Erol, **a.g.e.**, s. 82

esaslarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142-147. maddelerinde yer verilmiş olup, bunların uygulama alanı tamamen vergi mevzuatına yöneliktir.

“Adli arama, şüpheli veya sanığın yakalanması ve suç delillerinin ele geçirilmesi amacıyla kişinin üstü, ona ait eşya, ev veya diğer yerlerde araştırma yapılmasıdır²¹⁵.” Adli anlamda arama ise, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116-122. maddelerinde düzenlenmiştir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenen arama ilkelerinin daha çok adli alanda işlenen suçlarla ilgili olduğu görülmektedir. Öte yandan hukuk sistemimiz bir bütün oluşturduğundan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun arama konusunda eksik kaldığı noktaların 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki arama ilkeleri ile tamamlanabileceği aşıkardır. Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda arama gerektiren nedenlerin varlığı halinde, sadece doğrudan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'ndaki arama hükümleri ile hareket edilerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yok sayılması vergi kaçakçılığı fiilini işleyen mükellefleri yargı mecrasında cezasız bırakabilmektedir.

3.5.7. Aramalı İnceleme Esnasında Bulunabilecek Kişiler

Aramalı inceleme esnasında bulunabilecek kişiler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş olmakla beraber, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 147. maddesinde, kanunda alenen yer verilmeyen durumlarda 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun aramaya ilişkin hükümlerinin uygulanması gerektiği vurgulanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun atıf yaptığı 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 120. maddesinde aramada hazır bulunabilecek olanlar sayılmak suretiyle düzenlenmiştir. Bu maddeye göre,

- Aramanın yapılacağı yerin sahibi veya eşyanın zilyedi,
- Aramanın yapılacağı yerin sahibi veya eşyanın zilyedi yoksa, bunların temsilcisi veya ayırt etme gücüne haiz yakınlarından biri veya bunlarla ikamet eden bir kişi veya komşusu arama esnasında hazır bulundurulacaktır.

²¹⁵ Cumhur Şahin, Neslihan Göktürk, **Ceza Muhakemesi Hukuku-1**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 342

Ayrıca, nezdinde arama yapılacak kişinin arama esnasında avukat bulundurmasına da engel olunamaz.

3.5.8. Çift Defter Tutma Fiilinde Kovuşturma Usulü

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre soruşturma evresi, Cumhuriyet savcısı tarafından sair suretlerle suç şüphesinin öğrenilmesinden başlayarak iddianamenin kabulüne kadar devam eden bir süreçtir. Soruşturma aşamasında Cumhuriyet savcısı, suç şüphesi doğrultusunda gerekli araştırmaları yaparak kamu davasının açılıp açılmayacağına kanaat getirir. Kovuşturma evresi ise, iddianamenin kabulüyle başlayıp, yargı mercii tarafından yapılan yargılama sonucunda sanık hakkında son hükmün verilmesine kadar devam eden bir süreçtir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına dair usule yer verilmiştir. İlgili maddeye göre, vergi incelemesi sırasında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde ifadesini bulan, çift defter tutma fiilinin işlendiğine kanaat getiren vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarınca rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile direkt olarak ve vergi inceleme yetkisine haiz diğer memurlarca²¹⁶ ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaası ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıklarca durumun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

Vergi incelemesinden önceki araştırma aşamasında hakkında araştırma yapılan kişi hakkında henüz suç şüphesi oluşmamıştır. Söz konusu şüphe hakkında araştırma yapılana ait dosyanın Cumhuriyet savcılığına geçmesi ile başlayacaktır²¹⁷. Bundan dolayı vergisel açıdan araştırılan kişi hakkında şüphe var olup olmadığının saptanması Cumhuriyet savcılığınca yapılacaktır.

Çift defter tutma fiilinin işlendiğini öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı ivedilikle vergi dairesini bilgilendirerek inceleme yapılmasını talep edecektir. Konu ile ilgili

²¹⁶ VUK'nun 135. maddesine göre vergi inceleme yetkisine haiz diğer memurlar: ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. çevrimiçi www.mevzuat.gov.tr 06.10.2020

²¹⁷ Süheyl Donay, **a.g.e.**, s.117

kamu davasının açılması, incelemeye ilişkin sonucun Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar ertelenecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğine ilişkin haberdar edilen Cumhuriyet başsavcılığı, konuya ilişkin kanıtları edinir, bu kanıtlar sonucunda suçun işlendiğine yönelik kanaat oluşursa kamu davasını açar²¹⁸. Görüldüğü üzere kaçakçılık suçları dolayısıyla kamu davasını açma yetkisi, Cumhuriyet başsavcılığındadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenen mütalaa şartı yerine getirilmeden adli mercilerce yargılama yapılması ve hüküm verilmesi mümkün değildir. Cumhuriyet savcılığınca idari makamlardan mütalaa alınması, kamu davasının açılması için zorunlu bir şart olarak düzenlenmiştir.

Cumhuriyet başsavcılığı tarafından kamu davasının açılması, vergi incelemesi yetkisine haiz denetim elemanları tarafından vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporlarının düzenlenmesinin ardından gerçekleştirilecektir. Şayet Cumhuriyet başsavcılığı kaçakçılık suçunun işlendiğini vergi inceleme raporları düzenlenmeden önce öğrenirse, vergi idaresine durum ile ilgili bilgi vererek inceleme yapılmasını talep edecektir. Başsavcılığın bu talebi, kamu davasının açılmasında ön şart olarak düzenlenmiştir.

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri İle Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 11. maddesine göre, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça sulh ceza hakimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görev alanına giren konular dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemeleri bakacaktır. Vergi kaçakçılığı fiillerinden her biri on yıldan daha az süreli hapis cezası yaptırımına tabi kılındığından, bu fiillerin yargılanması Asliye ceza mahkemelerince yapılacaktır. Dolayısıyla Cumhuriyet başsavcılığı tarafından açılacak kamu davası da bu makamda görülecektir. Mahkemece verilecek hüküm, hapis cezası

²¹⁸ Erdoğan Öner, **a.g.e.**, s. 182

ve/veya para cezası, ceza verilmemesi, davanın düşmesi, davanın reddi, görevsizlik ve yargılamanın durması şeklinde olmaktadır²¹⁹.

3.6. Çift Defter Tutma Fiili Hakkında İdari ve Adli Mercilerce Verilecek Yargı Kararlarının Etkileşimi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367. maddesinde ceza mahkemesinin vermiş olduğu kararlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmamakla beraber söz konusu makam ve mercilerce verilecek kararların da ceza hakimlerini bağlamayacağı vurgulanmıştır.

Vergi mahkemesi hakiminin verdiği kararları ceza mahkemesi hakimi dikkate alabilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, ceza mahkemesi hakiminin bu kararı göz önüne almasında bir zorunluluğunun bulunmamasıdır. Kararın ceza mahkemesince dikkate alınması karara uyma değil, yararlanma bağlamında değerlendirilmelidir²²⁰.

Vergi suçlarının yargılmasını yapan ceza hakimleri gerektiğinde vergi mahkemesi hakimlerinin verdiği kararları da dikkate alabilecektir, bu durum esasen hukuk mevzuatının bütünlüğünden kaynaklanmaktadır. İdari ve adli yargılama mercileri birbirinden farklı cezaların yargılmasını yapıp hüküm vermekte ise de, yargı sistemi bir bütün olduğundan vergi ceza hukukunda adli merciler idare mahkemelerinin verdikleri kararlardan faydalanabilmektedirler. Burada bir zorunluluktan değil, ihtiyari bir durumdan bahsedilmekte ve bunun takdiri ceza hakimine bırakılmaktadır. Öte yandan, yargı kararlarından faydalanma durumundan söz ediyor olsak da adli suçların yargılması hürriyeti kısıtlayıcı cezayı gerektirdiğinden adli mercilerin yaptığı yargılama idari mercilerin yaptığı yargılamadan çok farklı sonuçlara yol açmaktadır.

²¹⁹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Dora Yayınevi, 9. Baskı, Bursa, 2016, s. 316

²²⁰ Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara, 2009, s. 609

Kaçakçılık suçlarının hem vergi mahkemesinde hem ceza mahkemesinde yargılanıyor olması bu iki yargı merciinin kararlarının birbirine ne gibi etki edeceği açısından önem taşımaktadır. Bilindiği üzere kaçakçılık suçları hem idari hem adli yaptırıma tabi bulunmaktadır. Ceza mahkemesi vergi suçları konusunda yargılama yaparken, vergi mahkemesinin vereceği kararın kendi vereceği kararı etkileyeceğine kanaat getirir ise, bekletici sorun sayarak vergi mahkemesinin vereceği kararı beklemelidir²²¹. Ancak ceza mahkemesi vergi mahkemesinin vereceği kararın kendi kararı üzerinde etki yaratmayacağına kanaat getirirse yargılamaya devam edebilir.

Çift defter tutma fiilinden dolayı adli bir ceza olan hapis cezasına hükmedilmesi, vergi ziyayı veya usulsüzlük gibi idari cezaların tatbik edilmesine engel teşkil etmeyecektir. Ayrıca, vergi cezalarını tatbik edecek makam ve mercilerin kararlarında ceza mahkemesi kararları etkili olmayacak ve bunlar ceza hakimini de bağlamayacaktır.

3.7. Çift Defter Tutma Fiilinin İdari ve Cezai Sonuçlarının Non Bis In Idem İlkesi Kapsamında Değerlendirilmesi

Non bis in idem ilkesi, bir suç işleyen kimsenin aynı suçtan dolayı birden fazla kere yargılanamaması ve cezalandırılmaması anlamına gelmektedir. Kişinin işlediği tek fiilden dolayı birden çok ceza verilemeyecektir. Kişi hakkında daha önceden verilmiş bir hüküm kapsamında ceza yaptırımına tabi tutulmuşsa, aynı fiilden dolayı tekrar yargılama yapılamayacak ve ceza verilemeyecektir²²². Anılan ilke, daha önceden yapılan yargılama sonucu mahkeme tarafından verilen hükmün, gelecekte

²²¹ Abdullah Ömercioğlu, Melike Rana Dayıoğlu, Cem Barlas Arslan, (2018), Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)**, Cilt 8, Sayı 1, s. 56 çevrimiçi <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/434431> 12.10.2020

²²² Adnan Çavuş, **a.g.e.**, s. 30

yapılması muhtemel bir yargılamaya karşı bir teminat oluşturmasını ifade etmektedir²²³.

Doktrinde ortaya çıkan non bis in idem ilkesinin dayanağını, Anayasamızda da ifadesini bulan “adil yargılanma hakkı” oluşturmaktadır. Anayasamızın 36. maddesinde, “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.*” denilmektedir. Non bis in idem ilkesi ile engellenmek istenen aynı fiile dayalı birden fazla kez yargılama adil yargılanma ilkesinin bir sonucudur. Bu bakımdan non bis in idem ilkesi bir fiili işleyen kişinin aynı fiilden kaynaklanan iki ayrı yargılamaya tabi tutulamayacağını anlatmaktadır²²⁴.

Daha önceden yargılama yapılan bir fiil hakkında tekrar yargılama yapılamayacağını belirten non bis in idem ilkesinin, işlenen fiilin birebir aynı olması ve işleyen kişinin aynı olması şeklinde iki ögesi bulunmaktadır²²⁵. Bu ilkenin vücut bulabilmesi için, hem fiili işleyen kişinin aynı hem de bu kişinin yargılamaya konu olan işlediği fiilin aynı olması yani fiil hakkında iki kez yargılama yapılması durumu ifade edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık fiillerinin cezalandırılmasında hem adli ceza (hapis cezası) hem de idari ceza (vergi ziyayı) uygulanması öngörülmüştür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu bir cezanın hem adli hem idari yönden cezalandırılmasını mümkün kılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda kabahat ve suçlara ilişkin verilecek cezaların bütünleştirilmesi hakkında

²²³ Ahmet Emrah Geçer “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:65, Sayı:2, s. 328 çevrimiçi <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/622047> 26.07.2020

²²⁴ Tuba Kelep Pekmez, **Ceza Muhakemesinde Fiil**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s.132

²²⁵ Abdullah Karaboyacı, “Non Bis İn İdem” İlkesinin Vergi Usul Kanununun 335. Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:22, Sayı:261, Eylül 2014, s. 48

herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır²²⁶. Hapis cezasının yargılaması adli mercilerce, Asliye ceza mahkemelerinde yapılacak, idari cezanın uygulaması vergi idaresi tarafından tarhiyat yapılacak sonrasında ortaya çıkan uyuşmazlıklara idari mercilerce, Vergi mahkemelerince bakılacaktır.

Non bis in idem ilkesini vergi ziyai cezası açısından değerlendirirsek kanun koyucunun bu ilkeye aykırı davrandığını söyleyebiliriz. Vergi ziyai suçunu oluşturan suç unsurları ile kaçakçılık suçunu oluşturanlar aynı değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçunun ortaya çıkmasına neden olan fiillerin hepsi vergi ziyai suçunu oluşturmamaktadır. Vergi ziyai cezasının vergi idaresi tarafından kesilebilmesi için sadece kaçakçılık fiillerinin işlenmesi değil aynı zamanda vergi ziyainın tanımını içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesindeki şartların da gerçekleşmiş olması yani verginin vaktinde tahakkuk ettirilmemiş veya noksan tahakkuk ettirilmiş bulunması gerekmektedir.

Non bis in idem ilkesine göre aynı kişi aynı eylem nedeniyle birden fazla kere yargılanamaz ancak burada kaçakçılık fiili tek fiil olarak görülse de yol açtığı sonuçlar açısından ikiye ayrılmaktadır. Kaçakçılık fiiline öngörülen hapis cezası, hukuk düzeninin tehlikeye uğratılması ve kamu güveninin suiistimal edilmesi nedeni ile düzenlenmişken, vergi ziyai devletin gelir kaybına uğratılması nedeni ile düzenlenmiştir. Kanun koyucu tarafından bu düzenlemenin yapılmaktaki amacı, adli yaptırımların idari yaptırımlar yardımıyla bütünlenmek istenmesi ve kamunun menfaatinin yanında özel menfaatlerin de korunması arzusudur²²⁷. Burada iki ayrı yargı mercii tarafından tek fiil olan kaçakçılık fiili yargılanmaktadır ve non bis in idem ilkesi gereği hukuka aykırı bir durum ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, Non bis in idem ilkesi ceza hukukuna ilişkin ana ilkelerinden biri olduğundan ağırlıklı olarak ceza hukuku alanında geçerlidir. Vergi ziyai cezası adli bir ceza olmadığından non bis in idem ilkesine muhalefet oluşturmayacaktır.

²²⁶ Özgür Biyan, "Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyai Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Yıl: 2016, Sayı:145, Ocak 2016, s. 102

²²⁷ Abdullah Karaboyacı, **a.g.m.**, s. 48

AİHM, non bis in idem ilkesine ilişkin kendisine intikal eden bir uyuşmazlıkta, adli ve idari cezaların birlikte uygulanmasının ilgili ilkeye aykırılık oluşturup oluşturmayacağını inceleyerek vergi kaçakçılığı suçunun kast unsuru ile işlenebilecek bir suç olması nedeniyle kaçakçılık suçuna ait öğelerin öteki mali suçlardan farklı kabul edildiğini belirterek yapılan uyuşmazlık başvurusunun kabul edilemeyeceğini bildirmiştir²²⁸.

Çift defter tutma fiili açısından değerlendirirsek; kaçakçılık fiillerinin adli ve idari olarak iki ayrı ceza alması non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacağından, çift defter tutma fiili de 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/1-a bendinde yer alarak bir kaçakçılık fiili olarak kanun koyucu tarafından düzenlendiğinden cezalandırılmasında söz konusu ilkeye aykırı bir durum bulunmamaktadır.

²²⁸ Adnan Çavuş, **a.g.e.**, s. 30

SONUÇ

Devletin gelirleri arasında en büyük paya sahip olan ve kamu hizmetlerinin finansmanında büyük rol oynayan vergilerin tahsil edilememesi veya eksik tahsil edilmesi durumu genel anlamda kamunun menfaatini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle vergi suç ve kabahatleri için vergi mevzuatımızda suç veya kabahatin ağırlığına göre çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Öngörülen yaptırımlar kimi zaman idari, kimi zaman ise hem idari hem adli olabilmektedir. Vergi suç ve kabahatleri arasında kuşkusuz en ağır olanı vergi kaçırma fiilidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sayılmak suretiyle yer verilen vergi kaçakçılığı fiilleri için hem idari hem adli yaptırımlar öngörülmüştür. İdari yaptırım kapsamında vergi ziyai cezası düzenlenmişken, adli yaptırım kapsamında ise hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür.

Çalışmamızın konusu olan “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme” fiili, doktrindeki adı ile “çift defter tutma fiili” 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde sayılma suretiyle belirtilen vergi kaçakçılığına yol açan fiillerden biridir. Çift defter tutma fiilini işleyen mükellef devletin kendisine yüklemiş olduğu defter tutma ödevini yerine getirmekte ancak kendi özel yararı doğrultusunda bu ödevi suiistimal etmektedir. Kanuni defterler suçu işleyen mükellef tarafından tutulmakta bununla beraber diğer kayıt ortamlarına da ticari ve mali faaliyet sonuçları kaydedilmektedir. Çift defter tutma fiilini gerçekleştirirken mükellefler genellikle gelirleri olduğundan az, giderleri ise olduğundan çok göstererek vergi matrahını azaltmaya çalışmaktadırlar. Çift defter tutma fiilinin vücut bulabilmesi için, kanuni defterlere kaydedilmeyen bu ek kayıtların vergi matrahını azaltması şartı aranmaktadır. Çift defter tutma fiili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda sayılan kaçakçılık fiillerinden vergi matrahının azalması sonucuna yol açma şartı aranan tek fiil olarak düzenlenmiştir. Bu yönüyle diğer kaçakçılık fiillerinden ayrı bir yer ve öneme sahip bulunmaktadır.

Çift defter tutma suçunun işlenmiş sayılabilmesi için kanuni tanımdan çıkarılan dört şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar, yasal olarak tutulması gereken bir

defter bulunması, bu deftere ve bu defter haricindeki diğer kayıt ortamlarına vergi matrahını ilgilendiren kayıtların yapılması, diğer kayıt ortamındaki kayıtların vergi matrahının azalmasına yol açması ve son olarak da diğer kayıt ortamındaki kayıtlar ile vergi matrahının azalması arasında uygun bir illiyet bağının bulunmasıdır. Sayılan bu şartlardan herhangi birinin bulunmaması halinde, çift defter tutma fiilinin gerçekleştirildiğinden söz edilemeyecektir.

Çalışmamızda bazı özellikli durumlarda çift defter tutma fiilinin işlenmiş sayılıp sayılmayacağına değinilmiştir. Mükellefin kanuni defterler yerine bilerek veya bilmeyerek başka defter tutmuş olması hususu doktrinde tartışmalıdır. Öte yandan mükellefin yasal defterlerini tutmamasına rağmen kendi özel kayıtlarını tutuyor olması halinde çift defter tutma fiilinden söz edilemeyecektir ki özel kayıtların tutulduğu defter zaten tek defter sayılmaktadır. Mükellefin yasal defterlerine yaptığı kayıtlar ile diğer kayıt ortamlarına yaptığı kayıtlar birbirinin aynısı ise kopya niteliği taşıdığı düşünüleceğinden yine çift defter tutma fiilinden söz edilemeyecektir. Çift defter tutma fiilinin ortaya çıkabilmesi için, iki ortama yapılacak kayıtların birbirinden farklı olması ve diğer kayıt ortamındaki kayıtların vergi matrahını azaltmaya yönelik olması gerekmektedir. Diğer kayıt ortamına yapılan kayıtlar ile gerçekleşen matrah farkının yasal defterler lehine olması durumunda ise çift defter tutma fiilinin işlenmiş sayılıp sayılmayacağı hususu doktrinde tartışmalıdır. Çift defter tutma fiili işlenerek gerçekleştirilen matrah azalmasında hangi verginin ne miktarda matrah azalmasına uğradığı önemsizdir. Diğer taraftan mükellefin özel hayatına dair yaptığı harcamaları kaydettiği diğer kayıt ortamları, çift defter tutma fiilinin işlendiğine dair delil kabul edilmeyecektir.

Çift defter tutma fiili vergi mevzuatımızda düzenlenmiş olan vergi incelemesi, yoklama ve aramalı inceleme müesseseleri ile ortaya çıkarılabilmektedir. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri esnasında yoklama işleminin gerçekleştirilmesi ve rutin vergi incelemeleri ile zaman zaman çift defter tutma fiilinin işlendiğine rastlanabilmektedir. Ancak çift defter tutma fiiline emare teşkil eden deliller ağırlıklı olarak aramalı vergi incelemeleri esnasında ele geçirilmektedir. Aramalı incelemenin mevzuatımızda belirtilen şart ve amaçlara uygun yapılması zorunludur aksi halde yargı mecrasında

kaçakçılık fiilinin işlendiğine kanaat getirilse bile cezaya hükmedilemeyebilir. Mükellef nezdinde aramanın gerçekleştirilmesi özel hayata doğrudan müdahale niteliği taşıdığından arama müessesesi vergi mevzuatımızda sıkı şekil şartlarına tabi tutulmuştur. Aramalı incelemenin amacı, kaçakçılık fiilinin işlendiğine delil teşkil eden defter, belge ve bilgilerin ele geçirilerek kaçakçılık fiilinin ispatlanması ve idari ve adli yönden cezalandırılmasının sağlanmasıdır. Aramalı inceleme sonucu ele geçirilecek delillerin kanuna aykırılık teşkil etmemesi için de yine aramanın mevzuatta belirtilen şartlarına uygun şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Aramalı inceleme sonucu ele geçirilen deliller kanun tarafından vergi incelemesi ile görevlendirilen vergi inceleme elemanları tarafından değerlendirilerek mükellefler nezdinde vergi inceleme raporları tanzim edilecektir. Vergi inceleme raporlarının düzenlenmesi sonucu ise işlendiğine kanaat getirilen suça uygun olarak vergi mevzuatımızda belirtilen idari cezalara ilişkin tarhiyatlar yetkili vergi idareleri tarafından yapılacak, kanunda belirtilen şartlarda ilgili mercilerden mütalaa alınması ve Cumhuriyet savcısının gerekli gördüğü durumlarda kamu davası açması sonucu olarak da adli cezalara ilişkin yargılamalar Asliye ceza mahkemelerince yapılacaktır.

Kaçakçılık fiillerinin tamamında olduğu gibi çift defter tutma fiilinin de hem idari hem adli manada cezalandırılması bir ceza hukuku ilkesi olan “non bis in idem” ilkesine aykırılık teşkil edecek gibi düşünülse de, idari ve adli mercilerin hukuk sisteminde bütünlük teşkil etmesi sebebi ile söz konusu ilkeye aykırılık oluşmamaktadır.

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte günümüzde vergi uygulamalarının elektronik ortama aktarılması ile kaçakçılık fiillerinin incelenmesi, denetlenmesi ve tespit edilerek gerekli yaptırımların uygulanması geçmişe göre kolaylaşmıştır. E-defter uygulamasından önce fiziki ortamda gerçekleştirilen incelemeler defter-belgelerin istenmesi, ibraz edilmesi, inceleme esnasında muhafazası ve inceleme sonrası mükellefe iade edilmesi açısından vergi idaresinin yanında mükelleflere de büyük bir külfet yüklemekteydi. Uygulamadan sonra defter-belgelerin tamamına yakını elektronik ortama aktarıldığından ibraz, muhafaza ve iade safhalarındaki yük ortadan kalkmıştır. İnceleme safhasında ise fiziki ortamdaki defter-belgelerin

denetlenmesi zaman kaybına yol açmaktaydı. E-defter uygulamasına geçilmesi ile birlikte, bu uygulamaya tabi olan mükelleflerin tuttuğu kanuni defterler standart bir muhasebe sistematiğine bürünmüş, buna bağlı olarak da denetim aşaması hızlanmış ve pratik bir hal almıştır.

Yasal mevzuatımıza göre tutulması gereken yasal defterlerin elektronik ortamda tutulmaya başlanmasıyla çift defter tutma fiilinin uygulamadaki akıbeti e-defter kullanıcıları açısından belirsizleşmiş gibi görünmektedir. E-defter tutmak zorunda olmayan mükellefler için çift defter tutma fiili kanunda yer alan tanımını korurken, e-defter tutmak zorunda olanlar açısından kanunda gösterildiği şekli ile çift defter tutma fiili gerçekleştirilebileceği gibi bunun yanında elektronik ortamda tutulacak defterlere bir ara yüz oluşturulmak suretiyle de çift defter tutma fiilinin işlenme ihtimali karşımıza çıkmaktadır. Elektronik defter genel tebliğinde düzenlenen e-defter yazılımının doğrudan mükellef tarafından oluşturulup daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'nın denetiminden geçmesi akıllara mükellefler tarafından oluşturulan e-defter yazılımlarının ne derece güvenilir olduğu hususunu getirmektedir.

E-defterlerin yazılımlarının Gelir İdaresi Başkanlığı'nca sadece çalışabilirliğinin veya format açısından uygunluğunun değil de herhangi bir casus yazılım içerip içermediği konusu da hakkaniyetle denetlenebilmelidir. Bahsedilen denetim, Gelir İdaresi Başkanlığı açısından yoğun teknik donanımına sahip personel ve nitelikli bilgisayar programlarının kullanılması ile mümkün olabilecektir. Hakkaniyetle yapılacak denetim ile e-defter yazılımlarının casus yazılımlar açısından da değerlendirildiği takdirde, çift defter tutma fiili kanunda gösterildiği şekli ile sadece defter, ajanda, takvim yapraklarına vs. yazılmak suretiyle işlenmeye devam edilecektir. Ancak e-defter yazılımlarının denetimi konusunda bir boşluk veya yetersizlik durumu söz konusu olursa, e-defter uygulamasına geçen mükellefler çift defter tutma fiilini hem kanunda yer alan tanım ile fiziki ortamda hem de casus yazılımların ana yazılımlara eklenmesi suretiyle ara yüz oluşturarak işleyebileceklerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tespit edilemeyen e-defterlerdeki casus yazılımlar aracılığı ile çift defter tutma fiilinin işlenmesi sonucu bunun

denetlenmesinin ve tespitin ne derece mümkün olacağı ise başka bir merak konusudur. Yazılımlardaki amaç dışı kullanımların tespiti ancak mükelleflerin rutin incelemelere alınması ile ihtimal dahilinde olacaktır. Kaldı ki vergi inceleme elemanları tarafından bu ara yüzlerin tespitin yapılmasının mümkün olup olmayacağı da belirsizlik taşımaktadır. Mükellef denetlenebilirliğinin çok düşük oranlarda olduğu ülkemizde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın güçlü bir teknik alt yapı ve donanımlı personeller aracılığı ile e-defter yazılımlarındaki amaç dışı kullanıma yönelik casus yazılımları daha yazılım kullanılmaya başlanmadan tespit etmesi ve düzeltilmesini sağlaması devlet açısından olası bir gelir kaybını önleyecektir.



KAYNAKÇA

1) Kitaplar

Abdioğlu, Hasan:

Uygulamalı Genel Muhasebe, Dora
Yayınevi, 2016.

Ağar, Serkan:

**Vergi Kaçakçılığı Kapsamında:
Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme
Suçu**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık,
2016.

Akdoğan, Abdurrahman:

Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 21.
Baskı, Ankara, 2021.

Aksoy, M. Ali:

Ticaret Hukuku Bilgisi, Ankara, Detay
Yayıncılık, 2014.

Aksoy, Şerafettin:

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,
İstanbul, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, 1999.

Alacakaptan, Uğur:

Suçun Unsurları, Ankara, Sevinç
Matbaası, 1975.

Arslan, Mehmet:

Vergi Hukuku, Bursa, MKM
Yayıncılık, 7. Baskı, 2016.

Arslan, Mehmet:

Vergi Hukuku, Dora Yayınevi, 2016.

Batı, Murat:

Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı, Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2021.

Bayar, İ. Nihat:

Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi, Akademi Serisi Yayın No:4, Yetkin Basımevi, 2013.

Baykara, Bekir:

Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Tavaslı Matbaacılık, İstanbul, 2009.

Bayraklı, H. Hüseyin:

Vergi Ceza Hukuku, Afyon, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:5, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, No:4, 1996.

Bırakoğlu, Şükrü İlker:

Sarp Abap/4 Webdynpro ve Modül Programlama, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.

Bilici, Nurettin:

Vergi Hukuku, Ankara, Savaş Yayınevi, 42. Baskı, 2017.

Çakmakçı, Ali, Köseer, Semra:

Sahte Belge ve Vergi Kaçakçılık Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2019.

Çavuş, Adnan:

Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2016.

Çetin, Şadi:

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Araştırma ve Etüd Raporu, Ankara, Rapor Sayısı XVIII 9/1, **Vergi Hukukumuzda Defter Tutma**, 1990.

Çitil, Bünyamin:

Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları Vergilendirme ve Sorumluluk Hükümleri, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Çomaklı, Ş. Ertan:

Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008.

Doğan, Uğur:

550 Soruda E-Fatura E-Defter, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.

Donay, Süheyl:

Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2008.

Dönmezer, Sulhi, Erman, Sahir:

Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt:1, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1997.

Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin:

Vergi Ceza Hukuku, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1993.

Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin,
Çelikkaya, Ali:

Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku,
Ankara, Ekin Basım Yayın Dağıtım,
2007.

Erdem, Tahir:

**6009 Sayılı Kanunla Yapılan
Değişiklikler Sonrasında Vergi
İncelemesi,** Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Erman, Sahir:

Sahtekarlık Cürümleri, İstanbul
Üniversitesi Yayınları No: 1550, Hukuk
Fakültesi Yayınları No:336, 3. Baskı,
İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1970.

Erol, Ahmet:

Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları,
İstanbul Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirler Odası, Tor Ofset, İstanbul,
2010.

Gerçek, Adnan, Gerger, Güneş Çetin,
Taşkın, Çağatay, Bakar, Feride, Güzel,
Simla:

**Mükellef Hakları: Türkiye
Perspektifi ve Geliştirilmesi,** Seçkin
Yayıncılık, Ankara, 2015.

Gerek, Şahnaz, Aydın, A. Rıza:

Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku,
Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Gökbel, Doğan:

Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, 1.
Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Gündel, Ahmet:

Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları ve Cezaları, Adil Yayınevi, 3. Baskı, Ankara, 1995.

Gürbüz, Ali:

Yazılım Test Mühendisinin El Kitabı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Hızlı, Yılmaz:

Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, Kazancı Hukuk Yayınları, 1984.

Kalenderoğlu, Mahmut:

Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma, Agon Bilgi Akademisi, 17. Baskı, Ankara, 2017.

Kaneti, Selim:

Vergi Hukuku, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1986/1987.

Karakoç, Yusuf:

Vergi Yargılaması Hukuku, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1995.

Karakoç, Yusuf:

Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 2006.

Karayalçın, Yaşar:

Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi, Ankara, Sevinç Matbaası, 1988.

Kaşıkcı, Mahmut:

Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul, Ethem Yayıncılık, 2007.

Kelep Pekmez, Tuba:

Ceza Muhakemesinde Fiil, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhale:

Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, 2010.

Kızılot, Şükrü, Şenyüz Doğan, Taş, Metin, Dönmez Recai:

Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Koca, Mahmut, Üzülmüş, İlhan:

Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, 10. Baskı, Ankara, 2017.

Kumkale, Rüknettin:

Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrası Hukuki ve Mali Yönleriyle Defterler ve Belgeler Şirketler-Dernekler-Vakıflar-Kooperatifler-Siyasi Partiler-Sendikalar, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2012.

Mutluer, M. Kamil, Dayanç Kuzeyli, N. Nilay:

Vergi Ceza Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019.

Mutluer, M. Kamil:

Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2011.

Ok, Nuri, Gündel, Ahmet:

**Açıklamalı-İçtihatlı Ceza
Mahkemelerinin Görevine Giren
Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara,
Seçkin Yayıncılık, 2002.

Ok, Nuri, Gündel, Ahmet:

Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık,
Ankara, 2002.

Oktar, S. Ateş:

Vergi Hukuku, İstanbul, Türkmen
Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul, 2017.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet,
Çağan, Nami:

Vergi Hukuku, Ankara, Turhan
Kitabevi, 2015.

Öner, Erdoğan:

Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 11.
Baskı, Ankara, 2019.

Öntan, Yaprak:

Davranış ve Netice, Seçkin Yayıncılık,
Ankara, 2021.

Özcan, Onur:

Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık,
Ankara, 2015.

Özen, Mustafa:

**213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda
Düzenlenen Vergi Suçları ve
Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, 2.
Baskı, Ankara, 2018.

Saban, Nihal:

Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım
Dağıtım, İstanbul, 2019.

Sarıcaoğlu, Ercan:

Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, Adalet Yayınevi, Ankara, 2017.

Sevilengül, Orhan:

Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.

Şahin, Cumhur, Göktürk, Neslihan:

Ceza Muhakemesi Hukuku-1, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020.

Şenyüz, Doğan:

Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2017.

Taş, Metin:

Vergi Yargısı, Ekin Kitabevi, 2. Baskı, Bursa, 2005.

Tekin, Fazıl, Çelikkaya, Ali:

Vergi Denetimi, Seçkin Yayınevi, 7. Baskı, Ankara, 2018.

Tıkaç, Mehmet:

Türk Ceza Hukukunun Genel Esasları ve Vergi Ceza Hukukumuz, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, XVIII-6/1 sayılı Araştırma ve Etüd Raporu, Ankara, 01.05.1990.

Toroslu, M. Vefa:

VUK ve TTK Kapsamında Ticari Defterler ve Belgeler, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2018.

Toroslu, Nevzat:

Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş
Yayınevi, Ankara, 2008.

Uluatam, Özhan, Methibay, Yaşar:

Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık,
Ankara, 1999.

Yenipınar, Filiz Berberoğlu:

Hukuk Davalarında İspat, Seçkin
Yayıncılık, Ankara, 2018.

Yılmaz, Binhan Elif:

Maliye, Der Yayınları, 2. Basım,
İstanbul, 2016.

Yılmaz, Binhan Elif, Şeker, Murat:

**Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef
Davranışları (İstanbul Örneği)
Araştırma Raporu**, İstanbul Serbest
Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,
Yayın No: 86, İstanbul, 2009.

Yüce, Mehmet:

**Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama
Usulü-Sahte Belge ve Muhteviyatı
İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme
veya Kullanma Suçu**, Adalet Basım
Yayın Dağıtım, Ankara, 2018.

Zorlu, Salahaddin:

Vergi Hukuku, Maliye Bakanlığı
Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/222,
Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1981.

2) Süreli Yayınlar

Akbal, Güray:

“Vergi Baskısı ve Vergi Baskısında Karşı Bazı Mükellef Tepkileri”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 184, Yıl: 2019. ss. 116-124.

Alptürk, Ercan:

“Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Bilgisayar Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi”, **Maliye Postası**, Sayı:537, Yıl:24, 2003. ss. 94-99.

Arıca, M. Nadir:

“Vergi Uygulamasında Defter Tutmanın Amacı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 584, Yıl:27. ss. 73-75.

Arpacı, A. Ömer:

“Kurumlarda Defter Tutma Zorunluluğu Defterlerin Tasdiki ve İbrazi”, **Maliye Postası**, Sayı:848, Yıl:37, 2016. ss. 45-48.

Ataç, Kürşat:

“Vergi Ziyayı Olmadan Vergi Ziyayı Cezası Olur Mu?”, **Vergi Dünyası**, Sayı 416, Yıl: 35, 2016. ss. 105-113.

Batı, Murat:

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu Kapsamında Kaçakçılık Suçu ve Cezai Sorumluluk”, **Vergi Dünyası**, Sayı:421, Yıl:36, 2016.

Biyan, Özgür:

“Aynı Fiil Nedeniyle Vergi Ziyai
Cezası ve Hapis Cezasının Birlikte
Uygulanması: Non Bis in Idem İlkesi”,
Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,
Sayı:145, Yıl: 2016. ss. 100-107.

Doğan, Yaşar:

“Aramalı İnceleme ve Sonrası Süreç”,
Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,
Sayı:149, Yıl: 2016. ss. 108-112.

Gökbunar, A. Rıza, Gökbunar,
Ramazan:

“Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve
Vergi Uyumu”, **Vergi Dünyası**,
Sayı:311, Yıl:26, 2007. ss. 91-99.

Güngör, Mevlüt:

“Yıl İçerisinde Çift veya Mükerrer
Defter Tutmayı Gerektiren Özellikli
Durumlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat
Dergisi**, Sayı:144, Yıl: 2015. ss.67-73.

Hüvez, İbrahim, Uyar, Adnan:

“Çift Defter Kullanmak”, **Vergi
Dünyası**, Sayı: 178, Yıl: 1996.

Işık, Ekrem:

“Vergi Suçlarına ve Vergi Ziyai
Cezasına İştirak”, **Vergi Sorunları
Dergisi**, Sayı:306, Yıl: 2014. ss.130-
144.

Oktar, S. Ateş:

“Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka
Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları
Dergisi**, Sayı:249, Yıl: 2019.

Özdiler Küçük, Eda:

“Vergi Kaçakçılığı Suçu Bakımından
‘Diğer Kayıt Ortamı’ Kavramı”, **Leges
Mali Hukuk Dergisi**.

Özer, Ertürk:

“E-defter ile Vergi İncelemesi”, **Vergi
Sorunları Dergisi**, Sayı:332, Yıl:39,
2016. ss. 65-70.

Selim, Erhan:

“Elektronik Defter Değişmezlik
Paradoksu: Gelir İdaresi Başkanlığı
Elektronik Defteri Neden Muhafaza
Altına Almalı?”, **Vergi Sorunları
Dergisi**, Sayı:369, Yıl: 2019. ss. 33-48.

Selim, Erhan:

“Şema ve Şematron Kuralları ve
Elektronik Defter ve Belgelerde Bu
Kuralların İhlalinden Kaynaklanan
Hatalar”, **Vergi Dünyası**, Sayı:460, Yıl:
2019. ss. 139-154.

Sonsuzoğlu, Elif:

“Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında
Vergi Ziyayı Şart Mı?”, **Yaklaşım**,
Sayı:210, Yıl:18, 2010. ss. 22-30.

Tercan, Yalçın:

“Elektronik Defterlerin Usul
Hükümlerine Uyumluluğu”, **Vergi
Sorunları Dergisi**, Sayı: 329, Yıl:
2016. ss. 73-92.

Yaşın, Mehmet:

“Vergi Ziyayı Kaçakçılık Suçunun Unsuru Mudur?”, **Yaklaşım**, Yıl:18, Sayı:205, 2010. ss. 54-57.

3) Tezler

Akgül, Harun:

Türk Vergi Hukukunda Arama ve Hukuki Sonuçları”, *Doktora Tezi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, Yıl: 2019.

Seyhan, Mahcemal:

Vergi Yükümlülerinin Defter Tutma Yükümlülüğü, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı, Ankara, 2014.

Taşkın, Yasemin:

Vergi Aflarının Etkinliği: Teori ve Türkiye Uygulaması, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.

4) İnternet Kaynakları

- Akarca, Akif, Şafak, Mehmet: Vergi Cezalarının Muhatabı, Verginin Gündemi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-cezalarinin-muhatabi/21375>, (Çevrimiçi) 19.10.2020
- Bayraklı, H. Hüseyin: Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme İctima, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 30, Yıl: 2017. <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/981676> (Çevrimiçi) 20.10.2020 ss. 1-18.
- Candan, Turgut: <https://turgutcandan.com/2012/10/03/vergisel-kabahatler-hukuku/> (Çevrimiçi) 02.04.2020
- Danıştay: www.danistay.gov.tr
- Doğrusöz, Bumin: “Vergi Yargısında 2021’in Ölçütleri”, **Dünya Gazetesi** (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-yargisinda-2021in-olcutleri/606163> , 20.12.2020.
- Geçer, Ahmet Emrah: “Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:65, Sayı:2, s. 328 çevrimiçi <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/622047> 26.07.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı: <https://www.gib.gov.tr/3-sira-nolu-elektronik-defter-genel-tebligi-sira-no-1nde-degisiklik-yapilmasina-dair-teblig> (Çevrimiçi)
31.03.2020

Gelir İdaresi Başkanlığı: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefin_hakveodevleri2014.pdf (Çevrimiçi)
01.10.20

Gök, A. Kerim: Vergi Direncinin Gelişimi, **Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** , Cilt XXII, Sayı 1, Yıl:2007, ss. 143-163.
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/3699> (Çevrimiçi) 01.01.2020

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı: https://ivdb.gib.gov.tr/sites/all/olusturulanDosyalar/konut_isyeri_kdv_orani.pdf 29.01.2021

Koca, Mahmut: <https://cdn.istanbul.edu.tr/file/1CD58DF90A/D728EB6974C94FEDB/C56E34FD4FC23ED?doi=>
(Çevrimiçi) 04.12.2020

Mevzuat www.mevzuat.gov.tr

Ömercioğlu, Abdullah, Dayıoğlu, M. Rana, Arslan, C. Barlas: Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)**, Cilt 8, Sayı 1, Yıl: 2018, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/434431> (Çevrimiçi) 12.10.2020

Öz, Ersan, Armağan, Ayşe: Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 33, Yıl: 2018, ss. 1-38. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/980925> (Çevrimiçi) 13.09.2020

Sabankaya, Melek: Vergi Kaçakçılığının Etkilerinin Kayıt Dışı Ekonomiye Olan Eğilimler Açısından İncelenmesi, **Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt:6, Sayı:4, Yıl:2019, ss. 160-166. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/703422> (Çevrimiçi) 12.09.2020

Sandalcı, Ulvi: Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:36, Yıl: 2019, ss. 301-317 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/838556> (Çevrimiçi) 15.10.2020

Taşkın, Yasemin:

Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54. Seri, Yıl: 2010, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/7890> (Çevrimiçi) 19.03.2020

TBMM:

www.tbmm.gov.tr

Türk Dil Kurumu:

www.tdk.gov.tr

Yargıtay:

www.yargitay.gov.tr

5) Yargıtay Kararları

Yrg. 11. Ceza Dairesi:

18.06.2020, 2017/1165 E., 2020/3282
K. çevrimiçi
www.yargitay.gov.tr 10.08.2020

Yrg. 11. Ceza Dairesi:

28.06.2018, 2016/1774 E., 2018/6018
K. çevrimiçi
www.yargitay.gov.tr 01.10.2020

Yrg. 11. Ceza Dairesi:

02.10.2019, 2019/3960 E., 2019/6927
K. çevrimiçi
www.yargitay.gov.tr 01.10.2020

Yrg. 11. Ceza Dairesi:

18.04.2018, 2016/7197 E. , 2018/3687
K. çevrimiçi

www.yargitay.gov.tr 05.10.2020

Yrg. 11. Ceza Dairesi:

08.05.2017, 2017/3532 E. , 2017/3462

K. çevrimiçi

www.yargitay.gov.tr 05.10.2020

Yrg. 11. Ceza Dairesi:

14.02.2018, 2017/9621 E. , 2018/1198

K. çevrimiçi

www.yargitay.gov.tr 06.10.2020

