

DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEME SUÇUNDA CEZAI SORUMLULUK

*(Criminal Responsibility From The Offence Of Concealing Of Books,
Records And Documents)*

Ceyda ÜMİT*

ÖZ

Vergi Usul Kanununun (VUK) 359 (a) (2) maddesi kapsamında düzenlenen defter, kayıt ve belge gizleme eylemi, vergi ceza hukukunun tartışmalı alanlarından. Eylemin kendine özgü niteliği suç unsurlarının genel ceza hukuku ilkeleri ışığında vergi ceza hukukuna özgü kavramların dikkate alınmasıyla irdelenmesini gerektirmektedir. Çalışmanın temel amacı; içtihat hukuku ışığında defter, belge, kayıt gizleme eyleminin tüm yönleriyle incelenmesiyle uygulamaya açıklık kazandırmaktır. Bu bağlamda, vergi ceza hukuku kapsamında eylemin düzenleniş amacı ve Vergi Usul Kanunundaki yerine dair genel açıklamalar yapılmakta, suçun kurucu unsurları ve sübuta ilişkin esaslar irdelenmektedir. Ayrıca, defter, kayıt ve belge gizleme suçunda cezai sorumluluğun saptanmasında muhakeme aşamasında gözetilmesi gereken özellikli durumlar ve gereklilikler tartışılarak, daha iyi uygulamaya yönelik olarak VUK 359(a) (2) maddesi için bazı mevzuat değişikliği önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mücbir sebep, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı, Vergi İncelemesi, Tebligat

ABSTRACT

The offence of concealing of books, records and documents regulated under the scope of Article 359 (a) (2) of the Tax Procedural Law, has been

Makalenin Geliş Tarihi: 28.02.2021, **Makalenin Kabul Tarihi:** 17.08.2021

* Dr., Hakim, Gaziantep Bölge Adliye Mahkemesi 11. Ceza Dairesi Başkanı,
(ceydaumit@gmail.com, ORCID: 0000-0002-8965-7900.)

one of the most discussed topics of the tax criminal law. Due to the distinct legal character of this offence, legal conditions and core elements of the offence need to be evaluated by taking into account of the inherent concepts and specific particularities of the tax criminal law in the light of general penal provisions. This Article intends to offer a comprehensive analysis of the offence in light of the case law and ensure clarification to the implementation stage. Therefore, this Article clarifies the objective and the configuration of the offence within the scope of the tax criminal law and explicates legal conditions and core elements of the offence. Furthermore, the Article discusses the requisites and featured situations of the proceeding process of this offence for the determination of the criminal responsibility. Finally, this Article offers some proposals pertaining to legislative changes in Article 359 (a) (2) for the best implementation.

Key Words: Compelling Reason, Tax Criminal Law, Tax Evasion Offence, Tax Inspection, Service Of Summons

GİRİŞ

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme eylemi, uygulamada en sık karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçlarından. Cezai sorumluluk gerektiren eylem, Vergi Usul Kanununun (VUK) 359 (a) (2) maddesinde defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçu olarak tanımlanmıştır¹. Ancak, her kayıt, defter ve belgeyi gizleme eylemi suç değildir: defter, kayıt ve belgelerin vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi ve saklanması gerekmektedir. Suç konusu, sadece bu nitelikteki defter, belge ve kayıtlardır. Vergi ceza hukuku kapsamındaki suçtan dolayı cezai sorumluluğun değerlendirilmesinde vergi hukukuna özgü koşullar, ceza muhakemesi hukuku ve genel ceza hukuku ilkeleri esas alınmalıdır.

Suçun teknik niteliği, uygulamada farklı yorumlara, sübut sorunlarına ve yargılama sürecinin uzamasına neden olabilmektedir. Soruşturma ve kovuşturma safhalarında dikkat edilmesi gereken defter, kayıt ve belge

¹ Maddede, gizleme eyleminin haricinde tahrif etme, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma eylemleri seçimlik hareket olarak suç sayılmıştır. Söz konusu eylemler, Çalışma konumuz dışındadır.

gizleme suçuna özgü özellikler de, son derece titiz uygulama gerektirmektedir. Makalenin temel amacı; bünyesinde vergi hukuku ve vergi ceza hukuku kavramlarını barındıran defter, kayıt ve belge gizleme suçlarını içtihat hukuku ışığında tüm yönleriyle inceleyerek uygulamaya açıklık kazandırmaktır. Birinci bölümde; suçun vergi ceza hukukundaki yeri ve suçla ilgili genel açıklamaların ardından, İkinci bölümde; suçun unsurları ile sübuta ilişkin esaslar ele alınmaktadır. İzleyen bölümlerde; suçun özel görünüş halleri, vergi incelemesinin yapılacağı yer, usulüne uygun tebligat, dava şartı, gibi muhakeme sürecinde önem taşıyan unsurlar, son Bölümde ise; en iyi uygulamaya yönelik olarak suçun mevzuatımızdaki düzenleniş şekline dair öneriler yer almaktadır.

I. GENEL OLARAK

Vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve belirli süreler içerisinde Kanunda öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayanan vergi sistemimizde; vergi ödevlilerinin Kanunla belirlenen mükellefiyetlere uyması ve mükellefiyetlerinin ifası gerekir². Bu nedenle, vergi mükelleflerine vergisel işlemlere esas olmak üzere yasa uyarınca belirlenen defter ve kayıtları tutmak, düzenlemek, saklamak ve istendiğinde yetkili makamlara ibraz etmek yükümlülüğü getirilmiştir³. Amaç, kayıt altına alınan defter ve belgeler aracılığı ile mükellef ve mükellefle ilişkili üçüncü kişilerin vergiye dair durumlarının ortaya çıkarılmasıdır⁴. Esasen belge ve kayıt düzeni VUK uygulamasında rehber ilke olan, vergilendirmede vergiyi

² Taylar, Y. (2018). Vergi İncelemesi Sırasında İbrahim Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 20 (2) : 377.

³ Mevzuatımızda, VUK gibi bazı özel ceza yasalarında da benzer düzenleme bulunmaktadır, Bunlar arasında; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu sayılabilir. Söz konusu kanunlarda da ticari defter ve kayıtların tutulması, ibraz edilmesi ve saklanması yükümlülüğü bulunmaktadır, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Çelik, K. N. (2019). Ticari Defter ve Kayıtların İbrahim Edilmesine İlişkin Mevzuattaki Düzenlemeler ve Bağlı Yaptırımların Susma Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi, [www. api.hacibayram.edu.tr/ 5turkkorecezahukukugunleri](http://www.api.hacibayram.edu.tr/5turkkorecezahukukugunleri), (Erişim tarihi: 20.11.2010) : 2-5.

⁴ Taylar, 2018 : 377.

doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesinin gereğidir⁵.

Defter, kayıt ve belgeleri tutma, ibraz etme, saklama yükümlülüğüne uyulmamasının suç kabul edilmesi; vergi borcunun tespiti ve ödenmesinin sağlanarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını gerçekleştirmeye yöneliktir⁶. Suç ile korunan hukuki yarar; hazine yararı ve kamu yararadır. Defter, belge, kayıt gizleme suçu, diğer vergi kaçakçılığı eylemleri gibi ulusal ekonomideki üretim, tüketim, değişim, bölüşüm ilişkilerini koruyan hükümleri ihlal eden ekonomik suçlardandır⁷.

⁵ VUK 3 (B) madde.

⁶ Resmi gazetenin 18.05.2007 tarih ve 26526 sayısında yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 31.07.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11 sayılı kararında; eylem ile korunan hukuki değer bu şekilde açıklanmıştır. Kararda, ayrıca verginin devletin üstlendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olduğu, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için önlemler ve suç sayılan eylemlerin belirlendiği, vergi suç ve cezaları ile devletin gelir kaynaklarının güvence altına alındığı, belirtilmiştir.

⁷ Vergi ceza hukuku kapsamında kaçakçılık suçları, VUK 359. maddede sayılmıştır. Bu suçlar; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu olan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak; gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu yaratacak şekilde tamamen ya da kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydetmek; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter yapraklarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak veya belgelerin asıl ya da suretlerini kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, vergi kanunu hükümlerine göre sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşma olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak eylemleridir. Ayrıca vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar hakkında uygulanacak cezai müeyyideler için VUK 362. ve 363. maddelerde Türk Ceza Kanunu hükümlerindeki görevin kötüye kullanılması ile ticari sır, bankacılık sırrı, müşteri sırrı olan bilgi ve belgelerin açıklanması suçlarına atıfta bulunulmuştur. Ülkemizde vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel gelişimi konusunda ayrıntılı bir bilgi için bkz: Uyanık, M. (2014), Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi Veya İbraz

VUK 359 (a) maddede sayılı suç unsurlarının gerçekleşmesi ile suçla korunan hukuki yarar ihlal edilmekte ve failin ceza sorumluluğu doğmaktadır. VUK 359 (a) (2) maddesi kapsamında defter, kayıt ve belge ibraz etmeme suçunun cezası hürriyeti bağlayıcı cezadır⁸. Defter, kayıt, belge ibraz etmeyen fail, vergi kaçakçılığı suçunu işlemekte ve vergi ceza suçu yaptırımına maruz kalmaktadır⁹. Ceza hukuku yaptırımının yanı sıra, defter-belge tutma yükümlülüğüne uymama sonucu idari nitelikte yaptırımı gerektiren vergi suçu kabahatiyle de karşı karşıya kalınmaktadır¹⁰.

Edilmemesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 30.11.2020) : 5.

⁸ Suçu işlediği sabit olanlar on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır, maddedeki hapis cezası yaptırımı 10.06.2009 tarih ve 5904 sayılı Kanunun 23. maddesiyle değişikliğe uğrayarak hapis cezasının alt sınırı yükseltilmiştir. Suçun kanuni düzenlemeler bağlamında tarihsel gelişimi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Ekici, İ. (2020). Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerinin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 20. 12.2020) : 227-236.

⁹ Defter, belge ve kayıt ibraz etmeme eyleminin hapis cezası yaptırımına tabi olmasının, 213 sayılı Kanunun ekonomik bir sözleşme olması ve Kanun kapsamındaki cezaların ekonomik nitelik taşıması gerektiği, gerekçesiyle Anayasanın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülerek yapılan iptal başvurusu sonucunda Anayasa Mahkemesi 11.03.2003 tarih, E: 2002/55, K: 2003/8 sayılı kararında; VUK 359 (a) (2) madde yaptırımının yani hürriyeti bağlayıcı cezanın devlet ile mükellef arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların ifa edilmemesinden kaynaklı yaptırım olduğunu, devlet ile mükellef arasındaki ilişkinin Anayasanın 38. maddesi uyarınca toplumsal sözleşme olarak nitelendirilemeyeceği, vergi ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesi için ve kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezası yanında hürriyeti bağlayıcı ceza da konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmadığına vurgu yaparak iptal başvurusunu reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi, E: 2004/31, K: 2007/11, 31.01.2007 sayılı kararında da; VUK 359 (a) (2) maddesinde defter, kayıt ve belge ibraz etmemenin gizleme olarak suç sayılmasının Anayasa'nın 38 (5) maddesine aykırılık oluşturmadığına karar vermiştir. Söz konusu karar, ilerleyen Bölümlerde ibraz etmeme fiili incelenirken ayrıca ele alınacaktır.

¹⁰ Çalışma konusu, vergi ceza hukuku suçlarından; VUK 359 (a) (2) maddesinde düzenlenen defter, belge ve kayıtları gizleme eylemi ile sınırlıdır. Konu bütünlüğü açısından, defter muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne aykırı davranan

II. SUÇ UNSURLARININ İNCELENMESİ

Vergi ceza hukuku kapsamındaki suçlardan dolayı ceza sorumluluğunun saptanmasında genel ceza hukuku ilkeleri geçerlidir. Suçtan bahsetmek için kanundaki tipe uygun, hukuka aykırı, kasten ya da taksirle işlenen fiil olmalıdır. Suçun kanuni tanımı ise; tipiklik unsurudur, yani suçun tanımındaki unsurların gerçekleşmesidir¹¹. Bu Bölümde; defter, belge ve kayıt gizleme suçunun unsurları suçun özelliği ve düzenleniş şekline uygun sınıflandırma ile incelenecektir.

A. Suçun Faili ve Mağduruna İlişkin Tespitler

1. Suçun Faili

Defter, belge ve kayıt ibraz etmeme suçunun failinin, suçun sübutunun ve cezai sorumluluğunun tespitinde ceza hukukunun temel ilkeleri uygulanacaktır¹². Re'sen araştırma ilkesi ve maddi gerçeğe ulaşma hedefi vergi ceza hukuku kapsamındaki tüm suçlarda geçerlidir¹³. Suçun yasal tanımındaki unsurlar uyarınca vergi kanunlarına göre defter tutma, düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu olan kişiler suçun faili olabilir. Yani, VUK 359 (a) (2) maddedeki eylemin faili ya da faileri vergi

mükelleflere VUK mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası; ayrıca, vergi ziyayı da meydana gelmiş ise; VUK 344. madde uyarınca; vergi ziyayı cezası uygulanacağı belirtilmelidir. Vergi ziyayı; VUK 344 (1) madde uyarınca mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında veya eksik yerine getirmesi sonucu verginin zamanında ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir. VUK 344 (3) maddeye göre; failin vergi ziyasına defter, belge, kayıt gizleme eylemini de kapsayan VUK 359. maddede sayılı vergi kaçakçılığı eylemleri ile neden olması vergi ziyayı cezasında artırım nedenidir.

¹¹ Ceza sorumluluğunun esasları ile ilgili genel bilgi için bkz: Ümit, C. (2017), Hekimlerin Mesleklerinin Uygulanmasından Doğan Ceza Sorumluluğu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, cilt:35, yıl:(8), sayı: 32, 198-201.

¹² TCK 5. maddesine göre; TCK genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır. Bu bağlamda, suçta ve cezada kanunilik ilkesi, adalet ve kanun önünde eşitlik ilkesi, ceza sorumluluğunun şahsiliği, ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan nedenler, cezanın belirlenmesi ve bireyselleştirilmesi, dava ve cezanın düşürülmesi esasları gibi temel ilke ve düzenlemeler, VUK' da Üçüncü Bölümde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulanır.

¹³ Öncel, M. ve Kumrulu, A. (2015). Vergi Hukuku, (24. Baskı), Ankara: Turan Yayınevi : 206.

incelemesine tabi olanlardır¹⁴. Mükellef, vergi sorumlusu, kanuni temsilci, işyeri sorumlusu sıfatını haiz kişiler bu kapsamdadır¹⁵. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olma kanundan kaynaklandığından vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğunun değiştirilmesi, kaldırılması, düzenlenmesine ilişkin kişiler arası özel sözleşmeler vergisel işlemlerde sorumluluğu kaldırmayacağı gibi, vergi dairelerini de bağlamayacaktır. Vergi kanunlarında öngörülen istisnalar saklıdır. Defter, belge veya kaydın muhasebeci gibi başka bir kişide olduğundan bahisle ibraz edilemediği yönünde bir savunma vergi mükellefi ya da sorumlusunun cezai sorumluluktan kurtulmasını sağlamayacaktır¹⁶.

Suçun asıl faili konumundaki vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kanuni temsilcisi, işyeri sorumlusu konumundaki kişilere suçun işlenmesinde yardım eden üçüncü kişilerin de TCK' nın iştirake ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde yardım eden veya azmettiren olarak sorumluluğu doğacaktır¹⁷. Bu bağlamda, muhasebeci, ancak suça iştirak eden konumunda sorumlu olabilir¹⁸. VUK' da yer alan özel düzenleme uyarınca, TCK genel

¹⁴ Ekici, 2020: 238.

¹⁵ VUK 8. maddeye göre; vergi Kanunlarına göre vergi borcu doğan gerçek veya tüzel kişi; vergi mükellefidir. Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi; vergi sorumlusudur.

¹⁶ Uğur, H. ve Elibol, M. (2016), Açıklamalı- İctihatlı Vergi Suçları, (2. Baskı), Ankara :Adalet Yayınevi : 379; Yargıtay 11 CD, 09.04.2013 tarih, E: 2011/10179, K: 2013/5922 sayılı ilamda; defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme yükümlülüğünün mükellefe ve / veya vergi sorumlusuna ait olduğu, vekaletle söz konusu sorumluluğunun devredilemeyeceği, muhasebeci olarak çalışanın defter, belge saklama ve ibraz yükümlülüğünün olmadığı belirtilmiştir.

¹⁷ Suçta iştirak ile ilgili düzenlemeler için bkz: TCK 37 ila 39. maddeler.

¹⁸ Bu durum, suçun belirli sığata veya niteliğe sahip kişiler tarafından işlenebilmesi yani özgü suç olma niteliğinden ve özgü suçlara ilişkin bağıllık kuralından kaynaklanmaktadır. TCK 40(2) maddesine göre özgü suçlarda ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir, bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur. Dolaylı faillik ise TCK 37 (2) maddede suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin de fail olarak sorumlu tutulması olarak tanımlanmıştır. Özgü suçlarda konuyu incelediğimizde özgülüğe sahip kişinin özgülüğe sahip olmayı suç işlemekte kullanması halinde dolaylı faillik kabul edilmektedir. Dolaylı faillik iştirak şekli olup olmadığı tartışmalı olmakla birlikte, dolaylı faillik, faillik-şeriklik şeklinde bir iştirak şeklinden ziyade özel bir iştirak şekli olarak kabul edilmektedir, ayrıntılı bilgi için bkz: Akbulut, B. (2020). Vergi Suçlarında

hükümlerine göre iştirakin varlığının tespit edildiği hallerde, eyleme iştirak eden suç ortağı ya da ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunup bulunmadığı da araştırılmalıdır¹⁹. Menfaatin olmaması, bu kişiler yönünden cezada indirim nedenidir²⁰.

VUK 332 maddeye göre; velayet ve vesayet altındakiler veya işlerinin idaresi kayyuma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi ya da kayyumun vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyumdur²¹. Kanuni temsilcilerin fail olarak sorumluluğu; veli, vasi ya da kayyum sıfatıyla yani velayet altındakiler veya kısıtlılar adına tasarrufta bulunarak onların kanuni temsilcisi olarak defter, belge ve kayıt ibraz etmeme fiilini işlemeleri halinde söz konusudur. Kuşkusuz, kanuni temsilcinin görevi başlamadan önce mükellefin işlediği ibraz etmeme fiili varsa, cezai sorumluluk mükellefe ait olacaktır.

Tüzel kişiler ile vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ya da vergi sorumlusu olmaları halinde, vergisel işlemleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirildiğinden, kanuni temsilcinin vergi suçu işlemesi halinde cezai sorumluluğu bulunmaktadır²².

İştirak, 5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Sempozyumu Tebliğler-C:I-II, ed. Özgenç, İ. ve Şahin, C. ve Turhan, F. (1. Baskı), Cilt: 2, Ankara: Seçkin Yayınları: 1145-1147.

¹⁹ Yargıtay 11 CD. E: 2019/2743, K: 2020/5014, 28.09.2020; E: 2017/862, K: 2020/4330, 09.07.2020; E: 2017/818, K: 2020/3156, 16.06.2020 sayılı ilamlarda Özel Daire; iştirak halinde işlenen suçlarda suç ortakları yönünden VUK 360. madde uyarınca suçtan menfaat elde edilip edilmediğinin tespiti gerektiğine hükmetmiştir

²⁰ VUK 360. madde.

²¹ Esasen, bu ilke, sadece defter, kayıt, belge gizleme suçları için değil, VUK 359. maddenin (a) (b) (c) bentlerinde düzenlenen tüm vergi suçlarının işlenmesi halinde maddenin ilgili bentleri uyarınca tayin edilecek hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımları için geçerlidir. İdari yaptırım niteliğindeki vergi cezaları ise; tüzel kişi vergi mükellefleri bakımından uygulanacaktır.

²² VUK 10 (1) madde; Maddenin dördüncü fıkrası hükmüne göre; tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş olmaları veya tasfiye edilmiş olmaları kanuni temsilcinin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluğunu kaldırmaz. Bu süreçteki yani tasfiyeden önceki tutulması, saklanması, ibrazı gereken belgelerin gizlenmesinden kanuni temsilci sorumludur. Tasfiye memurlarının ise; tasfiye sürecinde tutulması, düzenlenmesi gereken belgelerle ilgili talep halinde ibraz etme sorumluluğu bulunmaktadır, Uğur ve Elibol, 2016 : 379. Tüzel kişiliğe

Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise; cezai sorumluluk bu teşekkülleri idare edenler ile temsilcilerine aittir²³. VUK 333 (3) maddede açıkça, VUK 359. maddede düzenlenen vergi suçlarının işlenmesi halinde bu fiiller için öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı düzenlenmiştir²⁴. Düzenlemedeki ‘suçu işleyenler’ vurgusuna dikkat edilmelidir. Kanuni temsilciler, vergi kanunlarına aykırı eylemlerinden doğan vergi suçlarından dolayı cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca sorumludur²⁵. Yani, defter, belge ve kayıt ibraz etmeme suçundan ceza sorumluluğunun belirlenmesinde TCK 26 (1) maddesindeki ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesine göre irdeleme yapılmalıdır.

2. Suçun Mağduru

Ceza hukukunda mağdur, suç konusunun ait olduğu veya suçla korunan hukuki yararın sahibidir²⁶. Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun maddi konusu, vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgelerdir. VUK 359. maddede düzenlenen diğer vergi kaçakçılığı suçları gibi bu suçun işlenmesiyle devlet vergi gelirinden mahrum kaldığı için zarara uğrar. Bu nedenle devlet hazinesine karşı işlenen suçla hazine yararı ve kamu yararı ihlal edilir²⁷. Vergi suç ve cezaları aracılığıyla hazinenin vergi kaybının önlenmesinin yanı sıra, kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması ve ekonomik düzenin işleyişinde kamusal düzenin korunması amacı; defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda da geçerlidir. Suçun işlenmesiyle topluma karşı devletin mali otoritesinin zayıflaması, kamu düzeninin bozulması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, ekonomik suçların tümünde olduğu gibi mağdur;

sahip anonim, limited, kolektif, komandit ve kooperatif şirket temsilcileri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Ekici, 2020 : 242-245.

²³ VUK 10 (1) madde; Borçlular Kanununda düzenlenen adi ortaklıklar, tüzel kişiliği olmayan teşekküllere örnektir.

²⁴ İdari para cezasını gerektiren vergi suçu kabahat eylemlerinden dolayı tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Karakoç, Y. (2019). Genel Vergi Hukuku, (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayıncılık :169-173.

²⁵ Karakoç, 2019: 169.

²⁶ Ekici, 2020: 148.

²⁷ Hekim, C. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 25.12.2020: 148.

toplum ve devlettir²⁸. Devleti temsilen hazine temsilcisinin suçtan zarar gören olarak ceza hukuku davalarında taraf sıfatı bulunmaktadır²⁹.

B. Maddi Unsurlar

1. Tutulma veya Düzenlenme Zorunluluğu Bulunan Defter, Kayıt ve Belgelerin Bulunması

VUK' da defter tutma yükümlülüğüne dair esaslar Kanunun ikinci Kitabının İkinci Kısımında 171 ila 226 maddeler arasında düzenlenmiştir. Defter tutmada amaç; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunun, faaliyet ve hesap neticelerinin tespiti, vergisel işlemlerinin belli olması, vergisel konumunun hesapları üzerinden kontrol edilerek incelenmesi ve mükellefin kayıt altına alınan hesap ve kayıtları aracılığıyla üçüncü kişilerin vergisel durumlarının kontrolü ile incelenmesidir³⁰. Ticaret ve sanat erbapları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmakla yükümlü kılınmıştır³¹. VUK mükerrer 242. maddede ise; elektronik

²⁸ Ekici, 2020:249.

²⁹ Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) 237 (1) madde uyarınca mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumluların kovuşturmanın her aşamasında davaya katılma hakkı vardır.

³⁰ VUK 171. madde.

³¹ VUK 172. madde; VUK 173. madde uyarınca; gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, gelir vergisine göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu kapsamda, VUK 177. maddede tanımlanan birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre VUK 182. maddede sayılan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri, imalat işi ile uğraşanlar ise; ayrıca VUK 197. maddeye göre imalat defteri de tutar. VUK 178. maddede tanımlanan ikinci sınıf tüccarlar ise; VUK 193. madde uyarınca işletme hesabı esasına göre işletme hesabı defteri tutmakla yükümlüdür. Ayrıca, bitim İşleri defteri tutulması, hem birinci hem ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasaralama gibi ücretle uğraşanlar için VUK 200. maddede imalat defteri yerine zorunlu kılınmıştır. Banka, banker ve sigorta şirketleri VUK 204. madde uyarınca muhasebe defteri veya banka ve sigorta muameleleri defteri, yabancı nakliyat kurumları VUK 207 maddeye göre hasılat defteri, depo işletenler ise; VUK 209 madde gereğince ambar defteri tutarlar. VUK 205 madde uyarınca Damga Vergisi Kanununa göre resim istifa etmeye mecbur gerçek ve tüzel kişiler Damga Resimleri için kayıt tutmakla yükümlüdür. Serbest mesleklerde; serbest meslek kazanç defteri, amortisman kayıtları ve özel defterler VUK 210 ila 212. maddeler

ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme esasları yer almaktadır³².

Vergi Usul Kanununun ikinci Kitabının Üçüncü Kısımında da; 227 ila 242. maddeler arasında tutulması gereken belge ve kayıtlara dair düzenlemeler yer almaktadır. VUK' a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan işlem ve ilişkilere dair tüm kayıtların belgelendirilmesi zorunludur³³. Maliye Bakanlığı düzenlemesi ve kullanılması zorunlu olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye yetkilidir³⁴. Öngörülen zorunlu bilgileri içermeyen belgeler vergi kanunları bakımından düzenlenmemiş sayılır³⁵. Bu kapsamda; vergilendirme ilişkisi yaratacak özellikte olan ve yükümlünün faaliyet alanının özelliğine göre fatura veya fatura yerine geçen sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, perakende satış fişleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, makineli kasaların kayıt ruloları gibi belgeler, vergi kanunları uyarınca tutulan, düzenlenen ve ibraz mecburiyeti olan belgelerdir³⁶. Ayrıca, Maliye Bakanlığının belirlediği elektronik cihazlar kullanılmak suretiyle düzenlenen elektronik belgeler de tutulması, düzenlenmesi, ibrazı zorunlu

uyarınca tutulur. Zirai kazançlarda ise; VUK 213 ve 214 madde düzenlemelerine göre; çiftçi işletme defteri ile amortisman kayıtları tutulması zorunludur.

³² Maddenin ilk fıkrasına göre; elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler, VUK hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmündedir. Maddeye 28.12.2001 tarih ve 4731 sayılı Kanunun 4. maddesi ile eklenen Ek fıkrada ise; elektronik defter; şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri ihtiva eden elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlanmıştır. 14.12.2012 tarih ve 28497 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 421 Sıra No' lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı mükellefler için elektronik fatura kullanma ve elektronik defter tutma yükümlülüğü düzenlenmiştir. 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 486 Seri No' lu VUK Genel Tebliği uyarınca defter-beyan sistemi uygulamaya geçmiştir. Sistem ile serbest meslek sahipleri, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması 01.01.2018 tarihi itibarı ile olanaklı hale gelmiştir.

³³ VUK 227 (1) madde; VUK 228. maddede olduğu gibi Kanunla özel düzenleme yapılan hallerde belgelendirme zorunluluğuna istisna getirilebilir.

³⁴ VUK 227 (4) madde.

³⁵ VUK 227 (3) madde.

³⁶ VUK 229-240. maddeler.

belgelerdir³⁷. Maliye bakanlığı, VUK' a göre tutulması zorunlu defter ve belgeler ile düzenlenmesini veya tutulmasını uygun gördüğü defter ve belgeleri belirlemeye veya bunlarda her tür değişiklik yapmaya yetkili kılınmıştır³⁸.

2. Tutulması veya Düzenlenmesi Gereken Defter, Kayıt ve Belgelerin Saklanma ve İbraz Mecburiyetine Tabi Olması

Defter, belge ve kayıtları gizleme suçunun oluşumu için VUK' a göre tutulan defter, kayıt ve belgeler, ibraz ve muhafaza yükümlülüğüne tabi tutulmuş olmalıdır. Defter tutma zorunluluğuna tabi mükellefler defter, belge ve kayıtları ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmelidir³⁹. Defter tutma zorunluluğu olmayanların ise; fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak aynı süre ile saklamaları gerekmektedir⁴⁰. Beş yıllık saklama süresi, aynı zamanda ibraz mecburiyetinin bulunduğu zaman dilimidir. Beş yıllık yasal saklama süresinin sonunda söz konusu yükümlülükler sona ermektedir⁴¹. Mükellef

³⁷ Bkz: VUK mükerrer 242 (1) madde.

³⁸ VUK mükerrer 257 (1) madde; Maddedeki Maliye Bakanlığına yasada sayılanların dışında defter, kayıt ve belge tutma zorunluluğu getirme ya da kaldırma yetkisi tanınmasının idarenin düzenleyici işleme Kanun değişikliği sonucu yarattığı ve Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle yapılan iptal başvurusu Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarih, E: 1990/28, K: 1991/37 sayılı kararıyla reddedilmiştir.

³⁹ VUK 253. madde; VUK 174. maddeye göre; hesap yani takvim yılı, 1 Ocak-31 Aralık arasındadır. Maddenin birinci fıkrasında defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı, ikinci fıkrada hesap döneminin normal takvim yılı olduğu belirtilmiştir. Üçüncü fıkra uyarınca; normal takvim yılı döneminin faaliyetlerin özelliğine uygun olmaması durumunda Maliye Bakanlığı tarafından 12'şer aylık özel hesap dönemleri tespit edilebilir.

⁴⁰ VUK 254. madde.

⁴¹ Yargıtay 11 CD, E: 2017/1305, K: 2020/7968, 16.12.2020 sayılı ilamında; şirketin 2007 takvim yılı defter ve belgelerini 28.12.2012 tarihinde yapılan tebligata rağmen ibraz etmemesi nedeniyle verilen mahkumiyet kararını hukuka aykırı bularak, 2007 takvim yılına ait yasal defter ve belgelerin 5 yıllık saklama süresinin 31.12.2012 tarihinde sona erdiğini, bu tarihten sonra sanığın saklama ve ibraz etme yükümlülüğünün bulunmadığından atılı suç unsurlarının oluşmadığını belirtmiştir. VUK 253 maddesi uyarınca defter ve belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere 5 yıl saklama ve istendiğinde ibraz edilme

yetkili makam veya memurların talebi halinde defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmek zorundadır⁴².

Defter, kayıt ve belgelerin inceleme sırasında ibraz edilmemesini gizleme eylemi olarak nitelendiren VUK 359 (a) (2) maddesi hükmünün, Anayasa'nın 38 (5) maddesindeki; "Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı" yönündeki anayasal ilkeye aykırı olduğu ileri sürülmüştür⁴³. Yüksek mahkeme kararında; özetle, kamu hizmetlerinin finansmanına vergiler aracılığıyla katılmanın bireyler için Anayasal ödev olduğunu, VUK 359 (a) (2) maddesi kapsamındaki ibraz etmeme suretiyle gizlemenin suç olarak kabulü ile suçla itham edilmenin farklı durumlar olduğunu, herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için vergi yasalarında öngörülen defterlerin tutulmasının ve ibraz edilmesi yükümlülüğünün Anayasa'nın 38 (5) maddesindeki kendini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir⁴⁴. Açıklanan gerekçelerle, defter, belge, kayıt ibraz etmeme eyleminin Anayasa'nın 38 (5) maddesi kapsamında yorumlanamayacağına dair iptal başvurusunun reddi kararı bize göre isabetlidir.

zorunluluğuna dair benzer kararlar için bkz: Yargıtay 11 CD, E: 2017/7715, K: 2020/5072, 28.09.2020; E: 2017/2254, K: 2020/ 599, 19.10.2020 sayılı ilamlar.

⁴² VUK 256. madde.

⁴³ Anayasa Mahkemesi, E: 2004/31, K: 2007/11, 31.07.2007 sayılı karar.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 31.01.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11 sayılı kararında; ayrıca susma hakkı çerçevesinde de konuyu irdelerek defter, kayıt ve belge ibraz etmemenin susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceğini, susma hakkının suçla itham edilme yani suçlanma ile başlayan ve kovuşturma ve soruşturmanın her aşamasında geçerli bir hak olduğunu, ancak kanunlarla mükelleflere yüklenen defter, kayıt, belge tutma, düzenleme muhafaza etme ve ibraz zorunluluğunun Anayasa'nın 38 (5) maddesindeki hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağı yönündeki anayasal ilkeye aykırılık oluşturmadığını belirtmiştir. Konunun susma hakkı çerçevesinde ayrıntılı analizi için bkz: Üstün, S. Ü. (2011). Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XV (3) : 363-387; Çelik, K. N. 2019 : 1-22.

3. Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi

Vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen ve saklama ile ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi eylemi suçtur. Gizleme eylemi Kanunda tanımlanmıştır. Buna göre; varlığı noter tasdik kayıtları veya herhangi bir şekilde sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kişilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizlemedir⁴⁵. Gizleme tanımında “kayıt” ibaresi yer almamakta ise de; eylemin VUK 359 (a) (2) maddesindeki tanımında; kayıtların gizlenmesi de sayıldığından, ayrıca defter ve belge gizleme ile aynı zamanda defter ve belgelerde yer alan kayıtlar da gizlenmiş olacağından, kayıtların gizlenmesi de suç oluşturacaktır⁴⁶. Tanıma göre; aşağıda sayılan iki koşul birlikte gerçekleşmelidir.

a) Defter, Belge ve Kaydın Varlığının Sabit Olması

Gizleme eyleminin sabit olup olmadığı irdelenirken, ilk koşul; vergi kanunlarına göre tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan, aynı zamanda muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne tabi defter, kayıt ve belgelerin fiziken var olmasıdır. Aksi halde, tutma, düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu olsa dahi varlığı sabit olmayan belge suç teşkil etmez⁴⁷. Bu durumda, mükellefin defter, belge ve kayıt tutma yükümlülüğüne uymaması halinde; VUK 359 (a) (2) maddedeki suç tanımına göre gizleme suçu oluşmayacaktır⁴⁸. Yasa koyucu, defter, kayıt veya belgenin varlığının sabit olması için noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olma koşulunu aramaktadır. VUK uyarınca tutulması zorunlu olan defterler, tasdik koşuluna da bağlıdır⁴⁹.

⁴⁵ VUK 359 (a) madde.

⁴⁶ Uğur ve Elibol, (2016):360-361.

⁴⁷ Bu durumda VUK 359 (a) (2) maddede tanımlı suç unsurları oluşmadığından vergi ceza hukuku kapsamında suç oluşmayacaktır. Ancak, vergi suçu kabahati olarak idari yaptırım uygulanabilecektir, bkz: VUK 353/4 madde.

⁴⁸ Yükümlülüğün ihlali, VUK 353 (4) maddede usulsüzlük cezasına tabi vergi suçu olarak sayıldığından eylem bu halde idari para cezası müeyyidesine tabi olacaktır.

⁴⁹ VUK 220. madde; tasdike tabi defterleri, VUK 221. madde; tasdik zamanını düzenlemektedir. Tasdik makamları ise; VUK 223. madde uyarınca; defterler için noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsası acentaları için borsa komiserliği, anonim ile limited şirketler ile kooperatiflerinin kuruluş aşamasında ticaret sicil müdürlüğü olarak gösterilmiştir.

Suç unsurları değerlendirilirken her somut olayın özelliklerine göre tasdik koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediği araştırılmalıdır⁵⁰. Gizleme eyleminin tanımındaki “sair suretlerle sabit olma” ölçütü de olaya özgü araştırma gerektirir. Bu kapsamda, mahkeme kararları, vergi ve ticaret odası kayıtları gibi deliller ile defter ve belgelerin mükellefte olduğu, yani varlığı ispatlanabilir⁵¹. Defter, belge ve kayıtların varlığına karine teşkil edici nitelikte olaya göre değişebilen ispat araçları ile defter belge ve kayıtların mevcudiyeti kabul edilebilir. Söz gelimi, mükellefin bir defter tasdik ettirmiş olması, matbaa belge basım bilgilerine ulaşılması, gizleme suçu açısından, suça konu belgelerin bulunduğunu gösterici niteliktedir⁵². Diğer yandan, vergi dairesi nezdindeki belge ve resmi kayıtlardan mükellefin defter, belgenin ibrazının istendiği takvim yılından önce faaliyetinin sona erdiğinin anlaşılması halinde gizleme koşulu gerçekleşmeyecektir⁵³. Elektronik ortamda tutulan defter, belge ve kayıtlar da hiç kuşkusuz gizleme suçuna konu olabilecektir⁵⁴.

b) Vergi İncelemesi Sırasında Yetkili Kişilere Belgenin İbraz Edilmemesi

Defter, kayıt ve belgenin gizlenmesi suçu, vergi incelemesi amacıyla vergi incelemesine yetkili kişilerce talep edilmesine rağmen ibrazın gerçekleşmemesi yani gizleme ile oluşur⁵⁵. Vergi incelemesi, ödenmesi

⁵⁰ Yargıtay 19 CD, E: 2015/21369, K: 2015/8607, 16.12.2015 sayılı ilam.

⁵¹ Üstün, 2011 : 372.

⁵² Ekici, 2020 : 259; Yargıtay 19 CD, E: 2015/15349, K: 2015/7397, 18.11.2015 sayılı ilamında; sanığın 3 cilt fatura teslim aldığına anlaşılması karşısında, savunmasının da mücbir sebep oluşturmadığı dikkate alınarak dosyadaki mevcut delil durumuna göre VUK 359 (a) (2) maddesine göre suçun oluştuğunu kabul etmiştir.

⁵³ Yargıtay 11 CD, E: 2007/7235, K: 2010/732, 10.02.2010 sayılı ilamı.

⁵⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz: Ekici, 2020 : 260-262.

⁵⁵ Yargıtay 11 CD, E: 2016/12066, K: 2019/9396, 12.12.2019 sayılı ilamında; defter ve belge gizleme suçunun oluşabilmesi için vergi incelemesi amacıyla ibrazının istenmesi gerektiğinden, vergi inceleme raporlarında belirtilen istem yazısının mutlaka dosyada bulunması gerektiği, defter-belge isteme yazısı ile tebliğine ilişkin belgeler incelendikten sonra sanığın hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Özel Dairenin E: 2017/1833, K: 2020/7822, 24.12.2020 sayılı ilamında da; defter ve belgelerin hangi amaçla istendiğinin tespiti bakımından istem yazısının incelenmesi gerektiği belirtilmiştir.

gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan idari denetim iřlemidir⁵⁶. Vergi incelemesi niteliğinde olmayan arama, yoklama, bilgi isteme gibi denetim yolları sürecindeki gizleme fiili ise; VUK 359 (a) (2) maddede tanımlı suçu oluřturmaz⁵⁷. VUK 135 maddede sayılan vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından vergi incelemesi amacı dışında mükellefiyetin sonlandırılması için belge istemi gibi sair amaçlarla istenmesi üzere defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde de gizleme suçundan söz edilemez⁵⁸.

C. Manevi Unsur

Defter, belge ve kayıt gizleme suçunun manevi unsuru kasıttır⁵⁹. Vergi incelemesi esnasında yetkili kişilere defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmeyen fail, gizleme saikiyle eylemini gerçekteştirmektedir. Suçun kendine özgü yapısı, eylemin taksirle işlenmesine imkan tanımamaktadır. VUK 359 (a) (2) maddesinde düzenlenen suç, sırf hareket suçu ve tehlike suçu olduğundan kastın, sadece ibraz etmeme fiilini kapsaması yeterlidir, zira bu suçlarda, failde ayrıca neticenin de gerçekteşmesini bilme ve isteme yönünde bir kast aranmaz⁶⁰. Olaya özgü koşullar ve deliller çerçevesinde kastın varlığı irdelenmelidir. Söz gelimi, ibrazı istenen defter, kayıt ve belgelerin sadece çok az kısmının ibraz edilemediği bir durumda, ibraz edilen belgelerle VUK 134. madde uyarınca vergi matrahını eksiksiz belirleyecek şekilde vergi incelemesi yapılmış ise gizleme kastının varlığı tartışmalı hale gelecektir⁶¹.

Diğer yandan, ibraz edememenin mücbir bir sebebe dayanması yani failin elinde olmayan bir nedenin varlığı nedeniyle, defter, kayıt ve belgeyi

⁵⁶ VUK 134. madde.

⁵⁷ Uğur ve Elibol, 2016: 378.

⁵⁸ Vergi incelemesine yetkili kişiler VUK 135. maddede vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi iaresi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak sayılmıştır.

⁵⁹ TCK 21 (1) maddesine göre; suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekteştirilmesidir.

⁶⁰ Ekici, 2020 : 271.

⁶¹ Uğur ve Elibol, 2016 : 278; Yazar, isabetli olarak ibraz için belirlenen sürenin bitiminden kısa bir süre sonra ibrazın gerçekteşmesi ya da bir yıla ait faturalardan sadece bir ikisinin ibraz edilememesi halinde de suç kastının olmayabileceğini ifade etmektedir.

ibraz edememe halinde, mücbir sebebin kastı ortadan kaldırdığı kabul edilmektedir. Yargıtay uygulaması da bu yöndedir⁶². Bize göre; mücbir sebebin varlığı süresince kastın oluşmadığı yönündeki ifade daha doğrudur. Türk Ceza Kanununda kastı ortadan kaldıran bir neden olarak mücbir sebep kavramının yer almamaktadır. Mücbir sebep halinde, kişi karşı koyamayacağı bir dış gücün etkisiyle iradesini kullanamadığından, mücbir sebep kusurluluğu ortadan kaldıran bir hal olarak değerlendirilmektedir⁶³.

VUK' da düzenlenen mücbir sebep, Kanunun Birinci Kitabının Birinci Kısımının İkinci Bölümünde vergi sorumluluğunu düzenleyen başlık altında yer alan vergi hukukuna ve vergi suçlarına özgü bir kavramdır. VUK' da mücbir sebep tanımı yapılmamış ancak örnek niteliğinde bazı haller sayılmıştır. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk hali, yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi doğal afetler, kişinin iradesi dışında vuku bulan mecburi gaybubetler ile sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve vesikaların elden çıkması halleri gibi haller VUK uygulamasında mücbir sebep kabul edilmektedir⁶⁴. Bu durumda, yangın, deprem gibi doğal afetler sonucu defter, belge ve kaydın yok olması durumunda suç oluşmayacaktır⁶⁵. Mücbir sebep olarak sayılan gaybubet hali; kişinin iradesi dışında gelişen kaçırılma, kaybolma, mahsur kalma, askere alınma, hürriyetin tahdit edilmesi gibi hallerdir⁶⁶. Sayımın sınırlı olmaması isabetlidir.

⁶² Yargıtay 11 CD, E: 2017/677, K: 2020/7685, 24.12.2020; E: 2017/2390, K: 2020/5716, 12.10.2020; E: 2019/8065, K: 2020/1211, 12.02.2020; E: 2017/9909, K: 2020/6791, 11.11.2020 sayılı ilamlar.

⁶³ Demirbaş, T. (2019). Ceza Hukuku Genel Hükümler, (4. Baskı), Ankara : Seçkin Yayıncılık: 443; Öncel ve Kumrulu, 2015: 217. Ceza sorumluluğu, kusur temeline dayanır, mücbir sebep halinde iradi hareket olmadığından ve kişi iradesini ortaya koyamadığından, kusurluluğun bir unsuru olan isnat edilebilirlik bulunmamaktadır. Mücbir sebep halinde, kişi kendini kanuna uygun hareket etme imkansızlığı içinde bulmakta, neticeyi öngörsün veya öngörmesin iradesi dışında hareket etmeye zorlanmaktadır, bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: Demirbaş, 2019: 443-444.

⁶⁴ VUK 13. madde; Mücbir sebebin malum olması ve ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi koşuluyla, VUK 13. maddede sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez, bkz: VUK 15. madde. Bu bağlamda, tutukluluk, gözaltına alınma, ağır hastalık gibi haller ortadan kalkınca ibraz için tanınan süre yeniden işlemeye başlayacaktır.

⁶⁵ Uğur ve Elibol, 2016 : 369.

⁶⁶ Hekim, 2020) : 30.

Kanunda örnek niteliğinde sayılan mücbir sebep hallerinden birinin ya da başka bir nedenin mücbir sebep olarak ibraz etmemeye neden gösterilmesi, ceza sorumluluğunu kaldırmaya yeterli değildir. Vergi ceza hukuku kapsamındaki tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi defter, belge ve kayıt gizleme suçunda da re'sen araştırma ilkesi uyarınca maddi hakikate ulaşma amacı çerçevesinde gerekli araştırma ve incelemeler yapılmalıdır. Bu kapsamda, failin dayandığı mücbir sebebi yaratan olayların mevcudiyeti, defter, belge ve kayıtların ibraz edilememesi sonucunu yaratacak nitelik ve yoğunlukta olup olmadıkları, hatta mücbir sebebin meydana gelme olasılığı, kaçınılmasının mümkün olup olmadığı, vergi denetiminden kaçmak niyeti ile ileri sürülüp sürülmediği araştırılmalıdır⁶⁷. Araştırma sonucuna göre; somut olayda mücbir sebebin bulunup bulunmadığı irdelenerek saptanmalıdır.

Mücbir sebebin varlığı ve failin istemi dışında meydana gelerek defter, belge ve kayıtların ibrazını olanaksız kıldığına anlaşılması halinde failin gizleme kastının bulunmadığı kabul edilecektir. Failin ağır kaza veya hastalık geçirdiğinin resmi kaza ve tespit tutanakları, hastane raporları ile sabit olması, cezaevinde bulunduğu resmi kayıtlarla kanıtlanması, irade dışı ibraz edememe ve elden çıkma durumunun kesin ve açık kanıtlarla ortaya konulması gerekmektedir. VUK 3 (B) maddesinin ilk fıkrası hükmündeki vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı yönündeki düzenleme de, maddi hakikate ulaşmada re'sen araştırma ilkesinin uygulanacağını göstermektedir. CMK 217. maddesindeki delilleri takdir yetkisine dair ilkeler vergi suçunun yargılamasında esas alınacaktır⁶⁸.

Kanun koyucu, VUK 3(B) maddesinin ilk fıkrasında genel ilkeyi düzenledikten sonra, ikinci fıkrada vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her tür delille ispatlanabileceği ve vergiyi doğuran olay ve işlemlerle ilgisi bulunmayan tanık beyanının delil

⁶⁷ Yargıtay CGK, E: 1999/11-273, K: 1999/283, 23.11.1999 sayılı ilam; Yargıtay 11. CD, E: 2016/11845, K: 2019/8594, 02.12.2019; E: 2016/12066, K: 2019/9396, 12.12.2019; E: 2007/3959, K: 2010/3134, 15.03.2010; E: 2007/7378, K: 2010/4376, 12.04.2010; E: 2007/9220, K: 2010/5948, 11.05.2010 sayılı ilamlar.

⁶⁸ CMK 217. maddesinin ilk fıkrası hükmüne göre, deliller, hâkimin vicdanî kanaatiyle serbestçe takdir edilerek maddi hakikate ulaşılabilecektir. Maddenin ikinci fıkrası uyarınca; yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir.

olarak kullanılamayacağı yönünde düzenleme getirmiştir. Genel ilke ortaya konduktan sonra istisnai hükümler getirilmiş olması, bize göre genel ilkedeki yani re'sen araştırma ilkesinden vazgeçildiği anlamına gelmemektedir. Esasen olayla ilgisi bulunmayan tanık beyanının delil teşkil etmeyeceği yönünde bir düzenlemeye ihtiyaç da yoktur. Kaldı ki, vergiyi yaratan olayla ilgili ve bu olayı açığa çıkarabilecek mahiyette tanık delili varsa, bunun delil olarak kullanılmasında engel bulunmamaktadır, bu nitelikte bir delil hiç kuşkusuz maddi gerçeğe ulaşılmasında faydalı olacaktır. Yine, VUK 3(B) maddesinin son fıkrasındaki iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ya da olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin iddia eden tarafa ait olacağı düzenlemesi de açıkça istisna bir hükümdür. Normal olmayan alışılmışın dışında bir durumun ileri sürülmesi haliyle ilgilidir. Yargılamada maddi vakıanın kesin, açık, her tür şüpheden uzak bir şekilde mahkemenin vicdani kanaatine göre ispat edilmesi ve ortaya konması gerekliliğini kaldırmamaktadır.

İçtihat hukukunda da yeterli araştırma ve inceleme yapılarak delillerin takdiri ile ibraz edememe yani gizleme eyleminin failin iradesi dışında oluşmuş mücbir sebebe dayanıp dayanmadığının değerlendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir⁶⁹. Toplanan deliller ile mücbir sebebin somut olayda

⁶⁹ Yargıtay 11 CD, 28.09.2020 tarih, E: 2017/7715, K: 2020/5072 sayılı ilamında; sanığın vergi incelemesi yapılan yıla ait gider belgeleri ile mahsup fişlerini kaybettiği, bu belgelerin haczedilen aracın içinde kaldığı yönündeki savunmasını yasanın aradığı anlamda mücbir sebep saymamıştır. Özel Daire; E: 2017/6866, K: 2020/3680, 02.11.2011 sayılı ilamında ise; sanığın ibrazı istenilen defter ve belgelerin eşi ve çocukları tarafından sobayı tutuşturmak için kullanıldığı yönündeki savunmasını mücbir sebep olarak kabul etmemiştir. Bu bağlamda Özel Daire, E: 2017/1989, K: 2020/4489, 15.09.2020 ve E: 2017/2254, K: 2020/5999, 19.10.2020 sayılı ilamlarda da mücbir sebep ileri sürülmesini kabul etmemiştir. İbraz edememenin yangın nedenine dayandırıldığı bir dosyada ise; yangın raporu ve tutanakta yangında ne tür ticari defter ve belgelerin yandığına dair tespitin olmaması, yangının şirket aracında vergi denetmenine götürülürken çıktığının ileri sürülmesi karşısında yangının mahiyeti, çıktığı alan ve yoğunluğunun ayrıntılı araştırılması ve tutanak düzenleyicilerinin dinlenmesi suretiyle sanığın kastının değerlendirilmesine hükmetmiştir, bkz: Yargıtay 11 CD, E: 2007/9220, K: 2010/5948, 11.05.2010 sayılı ilamı; Hırsızlık nedeniyle ibrazın yapılamadığı ileri sürülen bir olayda ise; hırsızlık olayına dair mahkeme kararı ibrazına rağmen, hırsızların yararlanamayacağı şeyleri çalmalarının hayatın olağan akışına uygun düşmediği, müracaat tutanağı ve mahkeme kararında da defter, belge ve kayıtların çalındığının tespitinin yer almadığı gerekçesiyle bu durumun mücbir sebep ya da irade dışı kaybolmayı kanıtlayıcı

varlığına ilişkin savunma, akla uygun, inandırıcı ve geçerli bulunmalı, mücbir sebep dolayısıyla ibrazın yapılamadığına dair tam olarak vicdani kanı oluşmalıdır⁷⁰. Diğer yandan, varlığı sabit olan mücbir sebep halinin meydana gelmesinden önce vergisel yükümlülüklerin ifası için umumi vekil tayin edilen hallerde, vekil tarafından ibraz yapılacağından mücbir sebebe dayanılmayacağı, belirtilmektedir⁷¹.

Bu bağlamda son olarak, mücbir sebep ve zorunluluk halinin birbirinden farklı olduğu da belirtilmelidir⁷². Zorunluluk halinde, kişi kendisini veya başkasını tehlikeden kurtarmak için aslında zorlanmadığı halde suç işlemektedir, mücbir sebepte böyle bir hal yoktur, zira kişi mücbir sebep nedeniyle iradesi dışında başka türlü hareket imkanı olmadan suçu işlemekte, kendini kanuna uygun hareket etme imkansızlığı içinde bulmaktadır⁷³. Zorunluluk hali, kusurluluğu etkileyen bir neden olarak, öğretide hukuka uygunluk nedeni olarak görülmektedir, ancak zorunluluk halinin kusurluluğu ortadan kaldıran bir sebep olduğu da kabul edilmektedir⁷⁴. Bize göre, zorunluluk halinin fiilin hukuka aykırılık özelliğini kaldıran hukuka uygunluk nedenleri arasında sayılması daha isabetlidir⁷⁵. Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu açısından

kuvvet ve nitelikte olmadığı, belirtilmiştir, bkz: Yargıtay 11 CD, E: 2008/16228, K: 2011/21361, 02.11.2011 sayılı ilam.

⁷⁰ Uğur ve Elibol, 2016: 369.

⁷¹ Ekici, 2020 : 132.

⁷² TCK 25 (2) maddesinde zorunluluk halinde kendisine veya başkasına ait bir hakka yönelik olarak, bilerek neden olunmadığı ve başka türlü kurtulma olanağı olmayan ağır ve muhakkak tehlikeden kendisini veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı olması koşuluyla suç teşkil eden fiil işlenmesi halinde faile ceza verilmeyeceği düzenlenmiştir.

⁷³ Demirbaş, 2019: 443-444.

⁷⁴ Hakeri, CMK 223 (3). maddesinin (b) bendindeki yüklenen suçun zorunluluk hali etkisiyle işlenmesi durumunda fail hakkında ceza verilmesine yer olmadığına dair düzenleme ve 5237 sayılı TCK gerekçesinden hareketle zorunluluk halini kusurluluğu kaldıran hal olarak kabul etmektedir, Hakeri, H. (2011). Ceza Hukuku, Genel Hükümler, (10. Baskı), Ankara:Adalet Yayınevi 2011: 344. Demirtaş ise, konuyu hukuka uygunluk nedenleri arasında değerlendirmektedir, Demirbaş, 2019: 269.

⁷⁵ TCK kapsamında düzenlenen suç fiilinin hukuka aykırılık unsurunu kaldıran hukuka uygunluk nedenleri; kanun hükmü, amirin emri, meşru savunma ile zorunluluk hali, hakkın kullanılması, ilgilinin rızasıdır, bkz: TCK 24 ila 26. maddeler.

değerlendirildiğinde suçun konusu ve işleniş özelliği nedeniyle zorunluluk hali, hukuka uygun emrin yerine getirilmesi, kanun hükmünü icra, meşru savunma, hakkın kullanılması ve rıza nedeniyle bu suçta hukuka uygunluk nedenine dayanılamayacaktır⁷⁶. Diğer yandan, kusurluluğu etkileyen yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır-dilsizlik hallerinin mevcudiyeti halinde ceza sorumluluğu söz konusu durumlara göre değerlendirilmelidir⁷⁷.

III. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ HALLERİ

Defter, belge ve kayıt gizleme suçunda suçun özel görünüş hallerinin uygulaması sınırlıdır. Suç, ibraz edilmeme ile oluştuğundan ani hareketli, tehlike suçu olarak teşebbüse elverişli değildir⁷⁸. Suçun özel görünüş hallerinden zincirleme suç oluşması teoride olanaklı görünmektedir⁷⁹. Aynı istem yazısında farklı yılların vergi incelemesine esas defter ve belgeleri talep edilmişse; suç unsurlarının varlığı halinde müteselsil suç oluşmaz, tek suçtan sorumluluk kabul edilir. Yani, defter, belge ve kayıtların ait olduğu yılların bir ya da birden fazla olması önem taşımamakta, bir takvim yılı ya

⁷⁶ Hekim, 2013: 24; Rüzgar, T. M. (2017. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Mali Yönetim Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 18.07.2021) : 65.

⁷⁷ Ceza sorumluluğunu kaldıran ya da azaltan nedenler; yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır-dilsizlik halleri, geçici nedenler olarak sayılan alkol ve uyuşturucu madde etkisiyle suç işleme hali ile haksız tahrik, hata, cebir, şiddet, korkutma ve tehdit etkisiyle suç işleme halidir, bkz: TCK 28-33 maddeler. Bu öğeler aynı zamanda, kusuru etkileyen nedenlerdir. Bu haller, eylemle değil, faille ilgilidir. Kusur yeteneğini etkileyen hallerden bazıları isnat kabiliyetini azaltır, bazıları ise ortadan kaldırır, Rüzgar, (2017): 56.

⁷⁸ Yargıtay 11 CD, E: 2017/9774, K: 2020/1122, 11.02.2020 sayılı ilam; Uğur ve Elibol, 2016 : 380.

⁷⁹ Suçun özel görünüş hallerinden zincirleme suç; TCK'na hakim gerçek içtima yani, eylem sayısınca suç ve ceza kuralının istisnalarından biridir. Bileşik suç ve fikri içtima da diğer istisnalardır. Vergi kaçakçılığı suçlarında müteselsil suç uygulamasına dair ayrıntılı bilgi için bkz: Arslan, Ç. (2019). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, 5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Sempozyumu Tebliğler-C:I-II, (içinde), (ed) Özgenç, İ. ve Şahin, C. ve Turhan, F. Ankara; Seçkin Yayınları, C.II: 1079-1091; Arslan, Ç. (2017). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima Sorunu (Vergi Takvim Yılına Yüklenen İşlev Bağlamında Bir Değerlendirme), Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı), (içinde), Ankara: Yetkin Yayınları : 75-81.

da bazı vergi türlerine özgü geçerli olan özel hesap dönemi ya da dönemleri esas alınmamaktadır⁸⁰. İstem yazısı üzerine kanunda öngörülen koşulların oluşmasıyla gizleme suçu, tek suç olarak gerçekleşmektedir. Bu bağlamda, aynı takvim yılı ya da yıllarına ait defter ve belgelerin birden fazla kez ibrazının istenmesi halinde istem yazısının ilk tebliği ile suç oluşacağından sonraki tebligatlar ayrı suç konusu kabul edilemeyecektir⁸¹.

Aynı kişinin birden fazla mükellefiyetinin olması halinde de, her mükellefiyet yönünden ayrı inceleme yapılacağından, incelemeye konu defter, belge istemleri farklı olmalıdır. Bu durumda, her mükellefiyet için ayrı incelemeye dayalı ayrı suç söz konusudur. Defter, belge, kayıt ibraz etmeme suçunda müteselsil suçun oluşabileceği ender bir hal; aynı mükellef için farklı yıl ve dönemlere ait istem yazılarının değişik zamanlarda birbirine yakın aralıklarla istenmesi durumudur⁸². Söz konusu olasılıkta; somut olaya özgü koşullara bakılarak müteselsil suç değerlendirilmelidir⁸³.

VUK 359. maddesinde her biri ayrı seçimlik hareket olarak tanımlanan diğer suçlarla defter, belge, kayıt gizleme suçu içtima edilemez. Sadece, VUK 359 (b) maddede yer alan vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suçu ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu birbirine dönüşebilir⁸⁴. Kuşkusuz, her somut olayın özelliğine göre değerlendirme yapılmalıdır. Dönüşmenin kabul edildiği hallerde, iddianame anlatımı da uygunsuzsa, ek savunma hakkı tanınarak doğru yasa maddesi ile uygulama yapılmalıdır⁸⁵.

⁸⁰ Müteselsil suç uygulamasının, VUK 359 (b) maddesinde düzenlenen ve her takvim yılının ayrı ve bağımsız suç oluşturduğu kabul edilen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma suçlarından farklı olduğu belirtilmelidir. Sahte belge düzenleme suçunda; bir takvim yılında birden fazla sahte belge düzenlenmesi; sahte belge kullanma suçunda da aynı takvim yılının farklı hesap dönemlerinde sahte belge kullanılması halinde müteselsil suçun oluştuğu kabul edilmektedir.

⁸¹ Yargıtay 11 CD, E: 2016/11845, K: 2019/8594, 02.12.2019 sayılı ilam.

⁸² Uğur ve Elibol, 2016 :380.

⁸³ Yargıtay 11 CD, E: 2012/28895, K: 2014/15809, 26.09.2014 sayılı ilamda; 2005 ve 2006 takvim yılına ait istem yazılarının sırasıyla 07.05.2009 ve 19.06.2009 tarihlerinde çok kısa aralıklarla gönderilmesi karşısında, 2007 yılında işi terk eden mükellefe söz konusu bildirimlerin aynı yazı ile yapılabilecekken, yakın iki ayrı tarihli yazı ile gerçekleştirilme nedenlerinin araştırılmasına hükmetmiştir.

⁸⁴ Uğur ve Elibol, 2016 : 380.

⁸⁵ İbid, 2016: 380-381.

Diğer yandan, vergi suçlarında cezayı ortadan kaldıran neden olarak düzenlenen ve suçun özel görünüş şekli olarak karşımıza çıkan pişmanlık; beyana dayalı vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren eylemleri işleyen mükellefler ile bu suça iştirak eden kişilerin hukuka aykırı eylemlerini ilgili makamlara haber vermeleri esasına dayanmaktadır⁸⁶. VUK 371. maddesindeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında vergi kaçakçılığı suçuna dair hükümler uygulanmayacaktır⁸⁷. VUK kapsamında düzenlenen pişmanlık kurumunun bazı suçlar için TCK ve özel ceza yasalarında öngörülen etkin pişmanlık ile ilgisi bulunmamaktadır⁸⁸. Defter, belge kayıt gizleme eylemi, kanunda öngörülen koşulların oluşmasıyla istenen belgeleri ibraz etmeme ile tamamlandığından pişmanlık uygulamasına elverişli değildir. Aynı gerekçeyle, gönüllü vazgeçmeye de suçun yapısı cevaz vermemektedir⁸⁹.

⁸⁶ VUK 371 (1) madde; Ayrıca haber verme fiilinden önce herhangi bir şekilde ilgili makamlara ihbarda bulunulmamış olması, haber vermenin ilgili makamların kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce yapılması ve haber vermenin resmi kayıtlarla teyit olunması, hiç verilmeyen ya da eksik veya yanlış yapılan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinden itibaren on beş gün içinde verilmesi ya da tamamlanması veya düzeltilmesi, mükellefçe haber vermeye esas ödeme süresi geçmiş vergilerin belirlenecek gecikme ödemesi ile birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi, koşulları da aranmaktadır; Düzenleme, 4369 sayılı 22.07.1998 tarihli Kanun ile yapılan değişiklikle VUK 359. madde kapsamında yer almıştır.

⁸⁷ VUK 359 (4) madde.

⁸⁸ Ceza hukukunda suçun özel görünüş hallerinden biri olan etkin pişmanlık; sadece Kanunda düzenlenen hallerde etkin pişmanlık kabul edilen suçlar yönünden uygulanabilir. Etkin pişmanlık en genel tanımıyla, suç tamamlandıktan sonra failin pişmanlık duyarak suçun neden olduğu hukuka aykırılığı veya zararlı sonuçları ortadan kaldırmasına yönelik eylemdir. Cezayı ortadan kaldırıcı ya da hafifletici sonuç doğurmaktadır.

⁸⁹ Bayraklı, H. H. (2016). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 7 (27) : s.12. Gönüllü vazgeçme, TCK 36. maddeye göre; failin suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçmesi veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya sonucun gerçekleşmesini önlemesidir. Bu halde fail teşebbüsten cezalandırılmayacak, ancak gönüllü vazgeçme anına kadar olan süreçteki eylemlerin suç sayılması halinde, sadece suç sayılan eyleme dair ceza ile cezalandırılacaktır.

IV. MUHAKEME SÜRECİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

VUK 359 (a) (2) maddesindeki eylemin maddi unsurunu; varlığı sabit olan ve vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı gereken defter, belge ve kayıtların vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci tarafından vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili kişilere sunulmaması yani gizlenmesi olarak tanımlayabiliriz. Suçun manevi unsuru ise; gizleme eyleminin bilerek ve isteyerek ibraz etmeme saiki ile yapılmasıdır. Vergi ceza hukuku kapsamındaki eylemin kendine özgü özellikleri, suçun sübutunda kurucu unsurların yanı sıra kanun uygulayıcı makamların her somut olayda değerlendirmesini gerektiren özellikli halleri de barındırmaktadır. Defter, belge, kayıt gizleme suçunun özellikli halleri bu Bölümde incelenecektir.

1. Usulüne Uygun Tebligat ile İbraz Yükümlülüğünün Bildirilmesi

Defter, belge ve kayıt isteme yazısının vergi mükellefi, vergi sorumlusu ya da kanuni temsilciye usulüne uygun olarak gönderilerek, ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesinin talep edilmesi son derece önemlidir. Tebligat ve içeriği suçun kurucu unsuru olmamakla birlikte, tebligatın ve içeriğinin kanuna uygun olması, sübut ve cezai sorumluluk açısından belirleyici bir unsurdur.

VUK' da tebligata ilişkin hususlar özel olarak düzenlenmiştir⁹⁰. Özel düzenleme bulunmayan hallerde ise; Tebligat Kanunu hükümlerine uyulacaktır. Tebligat, yasal şekil şartlarına uygun yapılmalıdır⁹¹. Defter,

⁹⁰ VUK 93 ila 109. maddeler; Tebligat türleri; posta yolu ile tebligat, ilan yoluyla tebligat, elektronik ortamda tebligat, memur vasıtasıyla tebligat, daire veya komisyonda tebligat olarak düzenlenmiştir. Tebligat öncelikle bilinen adrese yapılır. Kanununun 101. maddesinde işyeri adresi ve adres kayıt sistemindeki yerleşim yeri adresi, bilinen adresler olarak belirtilmiştir. VUK 102 (3) maddeye göre; muhatabın tebellüğden imtina etmesi ya da yerleşim yeri adresinde bulunamaması halinde kapıya yapıştırılarak tebliğ mümkündür.

⁹¹ Defter-belge istem yazısının sanığın ikamet adresinde tebellüğden imtina eden eşinin önüne bırakılmak suretiyle tebliğ edilmesinin usule uygun bulunarak sanığa atılı defter ve belgeleri gizleme suçunun sabit görüldüğü bir olayda verilen mahkumiyet hükmüne karşı yapılan temyiz başvurusunun değerlendirilmesinde; Yüksek Mahkeme, tebliğ tarihinde yürürlükte olan VUK 102 (3) maddesine göre imzadan imtina durumunda, bu durumun şerh konularak tebliğ evrakının iade olunacağı hükmüne göre, sanığın eşinin önüne bırakılarak yapılan tebligatın geçersiz olduğu ve atılı suçun oluşmadığını kabul edilmiştir, bkz: Yargıtay 11 CD, E: 2017/8123, K: 2019/9918, 23.12.2019 sayılı ilam.

kayıt ve belgelerin ibraz edileceği sürenin başlangıcı açısından da usulüne uygun tebliğ önemlidir. İbraz süresi konusunda yasal düzenleme bulunmamaktadır. VUK uyarınca, kanunda öngörülme hallerde tebliğ yapacak vergi idaresi on beş günden az olmamak üzere süre belirlemeye yetkilidir⁹². Uygulamada defter, belge, kayıt ibrazı için genellikle on beş günlük süre verilmektedir⁹³. Tebligat evrakında açıkça hangi yıla dair defter, belge ve kayıtların ibrazının istendiği, ibraz süresi ve ibraz makamının belirtilmesi gerekir. İbraz yükümlülüğü, süresi ve yerinden haberdar olmayan muhatabın defter, belge veya kaydı gizleme iradesinin oluştuğunun kabulü olanaklı değildir⁹⁴.

İbraz süresinin bitimi suç tarihidir⁹⁵. Her somut olayda, yasa uygulayıcı makamlar defter, belge istem yazısını içeren tebligat evraklarının asıllarını veya onaylı suretlerini temin ederek, hukuki durumu değerlendirmelidir⁹⁶. Defter ve belgelerin çalındığı, kaybolduğu, bulunamadığının ileri sürülerek ibrazdan kaçınılması durumunda VUK 139. madde koşulları ve tebligat şartı aranmamakta ancak ileri sürülen nedenin mücbir sebep kapsamında araştırılmasıyla sorumluluk tespit edilmelidir⁹⁷.

⁹² VUK 14 (2) madde.

⁹³ Yargıtay 11 CD, E: 2019/8065, K: 2020/1211, 12.02.2020 sayılı ilamda; usulüne uygun tebligattan itibaren on beş gün içinde defter ve belge ibrazının yerine getirilememesi halinde suçun sübuta erdiği kabul edilmiştir.

⁹⁴ Yargıtay 11 CD, E: 2017/1446, K: 2020/7559, 22.12.2020 sayılı ilamda; defter ve belge istem yazısı tebliğ edilmeyen sanığın defter ve belgelerin istendiğinden haberdar olmadığı yönündeki savunması da gözetilerek, unsurları itibarıyla suçun oluşmadığına karar verilmiştir. Özel Daire, E: 2017/677, K: 2020/7685, 24.12.2020 sayılı ilamında ise; defter-belge istem yazısının ikamet adresinde sanığın eşine tebliğ edildiği olayda, sanığın eşinin kendisini tebligattan haberdar etmediğine dair savunmasını inandırıcı bulmamıştır.

⁹⁵ Yargıtay 11 CD, E: 2017/14864, K: 2020/2325, 10.03.2020 sayılı ilamında; ibraza ilişkin istem yazısının 29.03.2010 tarihinde tebliğinden itibaren 15 günlük sürenin bitimi olan 14.04.2010 tarihinin suç tarihi olduğu, Özel Dairenin E: 2017/9701, K: 2020/7355, 16.12.2020 sayılı ilamında da 30.09.2011 tarihli tebligat ile 15 gün süre verildiği, bu durumda suç tarihinin 16.10.2011 tarihi olduğu bildirilmiştir.

⁹⁶ Yargıtay 11 CD, E: 2016/12066, K: 2019/9396, 12.12.2019; E: 2017/8541, K: 2020/329, 16.01.2020 sayılı ilamlar.

⁹⁷ Yargıtay 11 CD, E: 2016/12066, K: 2019/9396, 01.12.2019 sayılı ilamda, sanığın eşinin ev taşıma sırasında defter ve belgeleri atmış olabileceğinden ibraz edemediğine dair savunması mücbir sebep kapsamında değerlendirilmemiştir.

2. İncelemenin Yapılacağı Yer

VUK 139. maddesi, vergi incelemesinin yapılacağı yer konusunda aşamalı düzenleme getirmiştir. Ana kural; incelemeye tabi olanın işyeridir. İşyerinde inceleme yapılmasının olanaksız olduğu durumlarda ya da vergi mükellefi ve sorumlusunun talebi halinde; inceleme vergi dairesinde yapılır⁹⁸. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, iş terki ya da herhangi bir diğer zorunlu neden, işyerinde incelemeye engel kabul edilmektedir.

Temel ilke, incelemenin işyerinde yapılması olduğundan VUK 139 (1) madde uyarınca gerçekleştirilen vergi incelemelerinde defter, belge veya kayıt ibrazı için tebligat şartı bulunmamaktadır⁹⁹. İşyeri faal olan mükelleflere defter ve belgelerin vergi dairesine ibrazı için yapılan tebligatlar hukuken geçerli olmayacağından suçun unsurları oluşmaz¹⁰⁰. İşyerinin faal olması halinde, öncelikle incelemenin işyerinde yapılmasına dair amir yasa hükmüne riayet edilmelidir. Bu nedenle somut olaya özgü araştırma ve değerlendirme yapılması, gerektiğinde incelemeyi yapan vergi denetmeninden ya da ilgili vergi dairesinden VUK 139 (2) madde istisnalarının bulunup bulunmadığının sorulması, ilgili tespit belgesinin dosyaya konulması önemlidir¹⁰¹. Tebligata rağmen defter ve belgelerin çalındığı ileri sürülerek ibraz etmeme durumunda Yüksek Mahkeme, incelemenin işyerinde yapılması zorunluluğunun olmadığına karar vermiştir¹⁰². Diğer yandan, ticari faaliyetine devam ettiği belirlenen sanığa

⁹⁸ VUK 139 (1) ve (2) maddeler.

⁹⁹ Yargıtay 11 CD, E: 2017/1911, K: 2019/9958, 24.12.2019 sayılı ilamda; defter-belge ibrazı için sanığa tebligat yapılan olayda, sanığın işyerinin faal olduğunu belirtmesi karşısında incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenler tespit edilmediği için sürecin mükellef aleyhine tersine çevrildiğini, bu nedenle öncelikle incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerin bulunup bulunmadığının, işyerinin faal olup olmadığının, faaliyetin devam edip etmediğinin ilgili vergi dairesinden sorulması, işyeri dışında inceleme yapılmasına ilişkin tespite dair belgenin istenmesi gerektiğine, aksi takdirde somut olayda sanığa yapılan tebligatın geçerli olmayacağını belirterek, VUK 139 (1) ve (2) maddeleri uyarınca yapılacak araştırmanın ardından sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiğine karar vermiştir, aynı yönde bir karar için bkz: Yargıtay 11 CD, E: 2017/9774, K: 2020/1122, 11.02.2020 sayılı ilam.

¹⁰⁰ Yargıtay CGK, E: 2016/11-234, K: 2016/293, 31.05.2016 sayılı ilam; Yargıtay 11 CD, E: 2017/1832, K: 2019/9956, 24.12.2019; E: 2016/11437, K: 2019/2381, 07.03.2019; E:2016/3829, K: 2018/3958, 26.04.2018 sayılı ilamlar.

¹⁰¹ Yargıtay 11 CD, E: 2017/1633, K: 2020/7899, 25.12.2020 sayılı ilam.

¹⁰² Yargıtay 11 CD, E: 2008/16228, K: 2011/21361, 02.11.2011 sayılı ilam; Yargıtay CGK E: 1999/11-273, K: 1999/288, 23.11.1999 sayılı ilam; Yargıtay 11

defter ve belge ibrazı için istem yazısının işyerinde babasının imzasına tebliğ edilen bir olayda; Özel Daire tarafından incelemenin dairede yapılmasına imkan veren istisnanın bulunmaması karşısında incelemenin işyerinde yapılmasının gerekmesi, ancak tebligatın sanığın babasına yapılması nedeniyle hukuki geçerliliğinin bulunmadığı ve VUK 359 (a) (2) maddesi uyarınca suç yasal unsurlarının oluşmadığı kabul edilmiştir¹⁰³.

İncelemenin VUK 139 (2) maddeye göre vergi dairesinde yapılmasını gerektiren zorunlu koşulların varlığı halinde ise; önceki alt başlık altında incelendiği üzere tebligatın usulüne uygun yapılarak, ibraz süresinin, hangi amaçla hangi yılları kapsayacak şekilde incelemenin yapılacağı bilgisinin ve incelenmek üzere ibrazı istenen defter, belge ve kayıtların istem yazısında yer alması gerekir¹⁰⁴. Belirtilen ibraz süresi içerisinde mazeretsiz olarak talep edilen defter, belge ve kayıtları getirmeyenler, ibraz etmeme kabul edilir¹⁰⁵.

Belirli işyeri olmayanlar, işyeri adresi olarak ikamet adresi gösterenler hakkında vergi incelemesi işyerinde yapılabilecektir¹⁰⁶. Defter, belge ve kayıt ibrazında önemli bir husus da; her yıl Temmuz ayının biri ile yirmisi arasındaki mali tatil süresi içerisinde ibrazın talep edilememesi ve işyerinde inceleme yapılamamasıdır¹⁰⁷.

CD, E: 2017/14864, K: 2020/2325, 10.03.2020; E: 2016/12066, K: 2019/9396, 12.12.2019 sayılı ilam.

¹⁰³ Yargıtay 11 CD, E: 2017/1445, K: 2020/7550, 22.12.2020 sayılı ilam.

¹⁰⁴ UK 139 (3) madde.

¹⁰⁵ VUK 139 (4) madde; ibraz etmeme haklı mazerete dayandırılırsa ilgililere uygun süre verilecektir.

¹⁰⁶ Uğur ve Elibol, 2016 : 366.

¹⁰⁷ 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun 1 (4) madde; Bu kuralın istisnası; mahkeme kararı veya Cumhuriyet savcılıklarının talebi üzerine yapılan aramalı incelemelerdir. VUK 142 (1) maddesine göre; ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla mükellefin vergi kaçırdığına dair emarenin varlığı halinde mükellef ve ilgili kişiler nezdinde ve bunların üzerlerinde arama yapılabilir. Aramaya sulh ceza hakimi, vergi incelemesine yetkili olanların talebi üzerine karar verir; Yargıtay 11 CD, E: 2017/16663, K: 2020/7012, 02.12.2020 sayılı ilamda; somut olayda 04.07.2013 tarihli istem yazısının mali tatile denk gelmesi nedeniyle VUK 359 (a) (2) maddesinin yasal unsurlarının oluşmadığına karar vermiştir.

3. Dava Şartı

Defter, belge ve kayıt ibraz etmeme suçundan kamu davası açılması, mütalaa ile suçun ihbarına bağlıdır¹⁰⁸. VUK 359. madde kapsamındaki tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi özel dava şartı gerçekleşmeden soruşturma ve muhakeme yapılması olanağı bulunmamaktadır¹⁰⁹. Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlık tarafından mütalaa ile birlikte suçun ihbarı zorunludur¹¹⁰. Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından ihbarda bulunulmadan suçun öğrenilmesi halinde, ilgili vergi dairesi haberdar edilerek vergi incelemesi talep edilmelidir¹¹¹. Bu durumda, vergi incelemesi sonucunda mütalaa ile suç ihbarı yapılmadan kamu davası açılmaz.

Mütalaanın temel işlevi; suç işlediği yönünde şüphe bulunanlar hakkında teknik bir konu olan vergi incelemesi yapılmasıdır. Mütalaa, soruşturma makamının delilleri yorumlamasında aydınlatıcı ve teknik bilgi sağlayarak kamu davasını açan belgenin hazırlanmasına yardımcı olur, ancak, gerek duyulan soruşturma işlemlerinin yapılmasına engel oluşturmaz¹¹². Cumhuriyet savcılığı tarafından gerekli görülen sair soruşturma işlemleri yapılarak delil toplanmalıdır. Mütalaa, kanundaki düzenleme gereği dava şartı olsa da; soruşturma sonucuna göre suçun işlendiği yönünde kamu davası açmaya yeterli delil bulunmaması ya da akıl

¹⁰⁸ VUK 367 (1) madde; Madde uyarınca vergi incelemesi sırasında defter, belge, kayıt ibraz etmeme suçunun işlendiğinin tespiti halinde vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonu mütalaa ile birlikte doğrudan Cumhuriyet Başsavcılığına ihbarda bulunulur. Vergi incelemesine yetkili diğer memurlar tarafından suçun tespiti halinde ise; mütalaa ile birlikte vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına suç bildirilir. VUK 367 (1) maddede; mütalaanın rapor değerlendirme komisyonu tarafından verileceği bildirildiğinden Defterdarlık Gelir Müdürlüğü mütalaasının geçerli olmadığı yönünde bir karar için bkz: Yargıtay 11 CD, E: 2016/7240, K: 2019/1698, 20.02.2019 sayılı ilam.

¹⁰⁹ CMK 223 (8) maddeye göre, soruşturma ve kovuşturma yapılmasının şarta bağlı kılındığı hallerde, şartın gerçekleşmediğinin anlaşılması durumunda gerçekleşmesini beklemek üzere itiraz yolu açık olmak üzere durma kararı verilir. Kavuşturma veya soruşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde ise düşme kararı verilir.

¹¹⁰ VUK 367 (2) madde.

¹¹¹ VUK 367 (3) madde.

¹¹² Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/ Görüş, İzmir Barosu Dergisi, 81(2) : 15-23.

hastalığı gibi failin ceza sorumluluğunun bulunmamasına dayalı durumlarda kamu davasının açılmasına yer olmadığına dair karar verilmesine engel değildir¹¹³. Yine, eksik bilgi ve incelemeye dayalı mütalaaların da Cumhuriyet savcılığı tarafından iade edilerek ek bilgi ve araştırma talep edilmesi mümkündür.

Mütalaanın suçun işlendiğine dair yeterli irdeleme ve delilleri içermesi durumunda ise; Cumhuriyet savcılığı kamu davasını açacaktır. Bu durumda, mütalaadaki fail ve belirtilen fiile göre kamu davası açılacaktır¹¹⁴. Süregelen Yargıtay uygulaması da bu yöndedir. Diğer yandan, Yargıtay kararları ile şekillenen uygulamada, mütalaadaki görüş yani hukuki nitelendirme doğrultusunda iddianame düzenlenmesi süregelen bir eleştiri konusudur. Vergi suçu raporu, mütalaa ve iddianame arasında suç konusu fiille ilgili somut ilişki aranmasının gerekli olduğu ancak Cumhuriyet savcılığının mütalaadaki hukuki nitelendirme ile bağlı olmaması gerektiği, bu durumun yargı yetkisinin kullanılmasına müdahale olduğu, ileri sürülmektedir¹¹⁵. Yukarıdaki açıklamaların ışığında bize göre, VUK 367. madde usulü istisnai bir düzenlemedir, konunun özelliğinden kaynaklanmaktadır. Soruşturma tamamlansa dahi, mütalaa olmadan dava açılmamaktadır. Diğer yandan, mütalaadaki fail ve eyleme göre dava açılması; soruşturmada toplanan delillerin değerlendirilerek soruşturma sonucuna göre mütalaanın uygun bulunması halinde dava şartının gerçekleştiğinin kabulü halinde söz konusu olacağından Cumhuriyet savcılığının takdir yetkisine mani bir hal yaratmamaktadır. Dava şartı olmasının sonucudur. Kuşkusuz, açılan davanın kovuşturmasında mütalaa içeriğinin yargılama makamını bağlayıcılığı yoktur¹¹⁶. Zira re'sen araştırma ilkesine göre kovuşturma aşamasında toplanan deliller ve ulaşılabilecek kanaate göre değerlendirme yapılacaktır.

Dava şartına uyulmadan açılan kamu davalarında muhakeme sürecinde yargılama makamı dava şartının gerçekleşmesini beklemek için durma kararı vererek ilgili vergi dairesi başkanlığından mütalaa düzenlenip

¹¹³ Uğur ve Elibol, 2016: 130-131.

¹¹⁴ Yargıtay 11 CD, E: 2019/8407, K: 2020/6102, 21.10.2020 sayılı ilamında; sadece sanıklardan biri hakkında mütalaa bulunduğu için hakkında kamu davası açılan diğer sanık yönünden dava şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini tayin için mütalaa verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması gerektiği bildirilmiştir.

¹¹⁵ Şenyüz, 2016: 43-44.

¹¹⁶ CMK 225 (2) maddeye göre; mahkeme fiilin nitelendirilmesinde iddia ve savunmalarla bağlı değildir.

düzenlenmeyeceğini sormalıdır. Mütalaa gönderildiği takdirde yargılama devam etmeli, mütalaa verilmemesi halinde ise; dava şartı yokluğundan düşme kararı verilmelidir¹¹⁷. Defter, belge ve kayıt gizleme suçlarında dava şartına uyulması önemlidir. Aksi halde, yargılama evresinde hatta yasa yolları başvurusu aşamasında dava şartı yokluğunun fark edilmesi halinde süreç başa dönmekte, uzun süren yargılamaya, hatta, suç tarihinden itibaren dava zamanaşımının dolmasına neden olabilmektedir. Kamu davasının mütalaaadaki nitelendirme ve suç tarihine uygun açılmaması da, yargılama sürecinin hızlı ve etkin bir şekilde işlemesine engeldir.

IV. SUÇUN DÜZENLENİŞİNE DAİR ELEŞTİRİ VE ÖNERİLER

Çalışmada incelendiği üzere; defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu, varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin vergi incelemesi sırasında vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilmemesi ile oluşur¹¹⁸. İbrazın yapılmaması yani gizleme eylemi ile suç tamamlanmaktadır. Bu bağlamda, sırf hareket suçu ve tehlike suçu niteliğindedir¹¹⁹. VUK 359 (a) (2) maddedeki suç öğelerinin gerçekleşmesi ve eylemin tamamlanması suçun oluşumuna kafidir. Ayrıca zararın gerçekleşmesi aranmaz. Vergi kaybı suç unsuru değildir¹²⁰. Bu

¹¹⁷ Yargıtay 11 CD, E: 2020/1119, K: 2020/5276, 01.10.2020; E: 2020/1855 K: 2020/5646, 08.10.2020; E: 2020/1604, K: 2020/5700, 12.10.2020 sayılı ilamlar; Dairenin E: 2019/8407, K: 2020/6102, 21.10.2020 sayılı ilamında da; sadece sanıklardan biri hakkında mütalaa bulunduğu için hakkında kamu davası açılan diğer sanık yönünden dava şartının gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini tayin için mütalaa verilip verilmeyeceğinin Vergi Dairesi Başkanlığından sorulması gerektiği, bildirilmiştir.

¹¹⁸ Yargıtay 11 CD, E: 2017/7715, K: 2020/5072, 28.09.2020; E: 2017/10305, K: 2020/7368, 16.12.2020 sayılı ilamlar.

¹¹⁹ Suç konusu hareketin, tipikliğin maddi unsuru, sayısı ve şekilleri bakımından suç sınıflandırılmaları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: Hakeri, (2011):145-163; Defter, belge, kayıtları ibraz etmeme fiilinde suç konusu hareketin incelenmesine dair ayrıntılı bilgi için bkz: Ekici, 2020 : 264-270.

¹²⁰ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce VUK 344. maddede; kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış ve vergi ziyasına sebep olunması halinde kastın varlığının kabul edileceği hükme bağlanmış idi. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile madde, 359. madde olarak numaralandırılmıştır. Dolayısıyla, 01.01.1999 tarihinden itibaren vergi kaybı, suç unsuru olmaktan çıkarılmıştır. 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanunun 276. maddesi ile VUK 359. madde yeniden

durum, öğretilerde eleştirilmektedir¹²¹. Kanunda vergi ziyayı; mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır¹²². Defter, belge, kayıt ibraz etmeme suçu da esasen yükümlünün ibraz mükellefiyetine aykırı davranışıdır. Bu davranışı ile vergi ziyayı doğduğu takdirde cezai sorumluluğun oluştuğunun kabulü, eylemin düzenleniş amacına hizmet edecektir.

Bize göre; olası bir yasa değişikliğinde maddenin yeniden formüle edilerek vergi kaybının da suç unsurları arasına eklenmesi isabetli olacaktır. VUK 359 (a) (2) maddesinin "...defter, kayıt ve belgeleri tahrif ederek veya gizleyerek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyerek veya bu belgeyi kullanarak vergi kaybına neden olanlar..." şeklinde düzenlenmesi uygun olacaktır. İkinci seçenek ise; VUK 359. maddesine, kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçlarının vergi kaybına bağlı olarak gerçekleşeceği yönünde bir ibare eklenmesidir. Böylece, 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önceki uygulama canlandırılmış olacaktır. Suçla korunan hukuki değer, suçun özelliği, vergi kaçırmak ve vergi avantajı elde etmek saikiyle hareket eden failin eylemi ile meydana gelen sonuçlar değerlendirildiğinde, bu yönde bir değişikliğin suçun doğasına daha uygun olduğu düşünülmektedir.

Diğer yandan, VUK uyarınca vergi kaçakçılığı suçlarından cezalandırılmanın, vergi ziyai cezası uygulanmasına engel teşkil etmemesi nedeniyle, VUK 359 (a) (2) madde uyarınca cezalandırılanlar hakkında ayrıca idari nitelikte vergi cezası kesilebilecektir¹²³. İdari nitelikteki vergi

değişikliğe uğramış olup, Çalışmanın yazım tarihi itibarıyla 5278 sayılı Kanun ile değişik şekli yürürlüktedir.

¹²¹ Vergi ziyayı kabahatlerinde suç unsuru olan vergi ziyasının vergi kaçakçılığı suçlarında unsur sayılmaması konusunda haklı bir eleştiri ve öneriler için bkz: Baştürk, İ. (2017). Vergi Ziyayı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur, Değil Midir Bağlamında Öneriler, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı), (içinde), Ankara: Yetkin Yayınları : 70-74.

¹²² VUK 341 (1) madde.

¹²³ VUK 359 (son) madde; VUK 331.maddede; vergi kanunu hükümlerine aykırı hareket edenlerin Kanunda belirtilen vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları belirtilmiştir. Vergi cezaları; vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası olarak özel olarak sayıldığından, diğer cezalar tabirinden vergi kaçakçılığı

cezası uygulaması da, defter, belge ve kayıt ibraz etmeme suçunun oluşmasını engellemeyecektir¹²⁴. Bu düzenlemelerin, “kişinin işlediği bir eylem nedeniyle sadece bir kez cezalandırılabilmesi” ilkesi¹²⁵ ile Kabahatler Kanununun 15. maddesindeki; bir eylemin hem suç hem kabahat oluşturması halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği kuralına aykırı olduğu ileri sürülmektedir¹²⁶. Bu bağlamda öğretilerde VUK 359 (a) (2) maddesi uyarınca defter, belge, kayıt ibraz etmemenin gizleme eylemi olarak hapis cezasıyla cezalandırılmasına karşın, VUK’ da vergi suçu sayılan

suçları için öngörülen cezalar anlaşılmaktadır. Kanun sistematüğinde ceza hükümlerini düzenleyen Dördüncü Kitap bölümünde; ceza hükümlerine ait genel esasların yer aldığı Birinci Kısımdan sonra İkinci Kısımda vergi cezaları iki ayrı bölüm halinde düzenlenmiştir. İlk Bölümde; VUK 344 ila 355. maddeler arasında vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezasına yani idari para cezasına tabi eylemler yer almaktadır. İkinci Bölümde ise; VUK 359, 362 ve 363. maddeleri arasında vergi ceza hukukunun konusuna giren ve hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımına konu vergi suçları düzenlenmektedir. VUK kapsamında vergi suçu ve cezaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Karaarslan, M. (2006). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, Türkiye Barolar Birliğı Dergisi, Sayı: 64:116-119; Üstün, S. Ü. (2001). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9 (3-4) : 296-300.

¹²⁴ VUK 340 (2) madde hükmüne göre; vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda VUK 359. madde uyarınca suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası uygulanması, ayrıca VUK 359 maddeye göre cezalandırmaya engel teşkil etmeyecektir.

¹²⁵ Ceza ve ceza muhakemesi hukukunda çok önemli bir evrensel ilke olan aynı eylemden dolayı mükerrer yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesi (*non bis in idem*), 22.11.1984 tarihinde imzaya açılıp 01.11.1988 tarihinde yürürlüğe giren Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ ne Ek 7 Numaralı Protokolün 4 (1) maddesinde ifade edilmiştir. Ülkemiz Protokolü 14.03.1985 tarihinde imzalamış, 6684 sayılı Onay Kanununun 25.03.2016 tarihli 29664 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmasının ardından Protokol 01.08.2016 tarihinde yürürlük kazanmıştır. Mükerrer yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesinin iç hukuk mevzuatımızda da uygulanmaktadır. CMK 223 (7).madde uyarınca aynı fiil nedeniyle önceden verilmiş bir hüküm ya da açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir. CMK 172 (2).maddede kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra, yeni delil ortaya çıkmadıkça aynı fiilden dolayı kamu davası açılmayacağı düzenlemesi yer almaktadır. TCK 44. maddeye göre bir eylem ile birden fazla suçun oluşması halinde fikri içtima gereği en ağır cezayı gerektiren suçtan ceza verilir. Yani, ceza ve ceza muhakemesi hukukumuzda mükerrer yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesi uygulanmaktadır.

¹²⁶ Baştürk, 2017: 63-74.

defter-belge tutma yükümlülüğüne uymamanın idari para cezası yaptırımına tabi olması haklı olarak eleştirilmektedir¹²⁷. İlgili vergi kanununa muhalefet edilmesi nedeniyle aynı eylemden dolayı idari yaptırım ve eylemin suç olarak kabulü ile ceza yaptırımını uygulanması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi(AİHM) kararlarına da konu olmuş, AİHM bu durumu hak ihlali saymıştır¹²⁸.

Açıklamaların ışığında, eylemin hem kabahat hem suç sayılması hakkaniyete aykırıdır. Bu yönüyle de VUK 359 (a) (2), VUK 353 (4) ve VUK 344 (2) maddelerinin gözden geçirilerek aynı çatı altında toplanması yararlı olacaktır. Bize göre; VUK 359 (a) (2) maddedeki suç tanımının vergi ziyai unsuru eklenerek korunması ve eylemin sadece VUK 359 (a) (2) madde uyarınca yaptırıma tabi tutulması suçla korunan hukuki değeri karşılamaya yeterlidir.

¹²⁷ Üstün, 2011: 375. Aynı eylemden dolayı idari para cezası verilmesine karşı başvuruların vergi mahkemesinde incelenmesi vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı cezaların ise adli yargı bünyesinde yer alan asliye ceza mahkemeleri tarafından verilmesi nedeniyle, iki ayrı yargı kolunda yargılamanın hem '*non bis in idem*' ilkesine hem de iki ayrı yargı dalında çelişkili kararlara sebebiyet vererek hukuk güvenliği ve kesin hüküm otoritesine zarar verdiği yönünde bize göre de haklı bir görüş için bkz: Geçer, E. A. (2016). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis In Idem İlkesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (2): 337-338.

¹²⁸ AİHM Glantz v. Finlandiya kararında; başvuru konusu olayda eylemin vergi beyannamesini usulüne uygun vermeme olduğunu, bu eylemden dolayı vergi ziyai cezası ve vergi kaçakçılığı suçundan ayrı ayrı yaptırım uygulanmasının AİHS 7 Numaralı Protokol'ün 4. maddesi kapsamında *non bis in idem* ilkesine aykırı olduğu sonucuna varmıştır, bkz: Başvuru No: 37394/ 11, Tarih: 20.05.2014; AİHM, Lucky Dev/ İsveç kararında da; AİHS 7 Numaralı Protokol'ün 4. Maddesinin aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkı ile sınırlı olmadığını, aynı suçtan iki kez yargılanmama hakkını da kapsadığını ifade ederek başvurucunun aleyhindeki vergi iadesine aykırılık eylemi nedeniyle açılan ceza davasının beraat kararı ile sonuçlanmasına karşın vergi davasının sonlandırılmaması ve bu dava nedeni ile mahkum edildiği ek vergilerin iptal edilmemesinin *non bis in idem* ilkesinin ihlali olduğunu kabul etmiştir, bkz: Başvuru No: 7356/10, Tarih: 27.11.2014, kararın ayrıntılı bir tahlili için bkz: Tosun, N.A. (2017). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis In Idem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7 (2): 95-104; benzer bir ihlal kararı için bkz: AİHM Johannesson And Otherz v. Iceland, Başvuru No: 22007/11, Tarih: 18.05,2017.

SONUÇ

Vergi kaçakçılığı suçlarının bir türü olarak karşımıza çıkan defter, kayıt ve belgeleri gizleme eylemi vergi ceza hukukunun tartışmalı alanlarından. Eylemin, suç sayılmasında korunan hukuki yarar; kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli kaynakların sağlanması suretiyle vergi kaybının önlenerek kamu yararının sağlanmasıdır. Eylemden dolayı cezai sorumluluk; bilerek ve isteyerek vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ibrazı zorunlu olan ve varlığı sabit bulunan defter, belge ve kayıtların vergi incelemesi sırasında vergi makamlarından gizlenmesi öğeleri araştırılarak belirlenir.

Defter, kayıt ve belge gizleme eyleminin kendine özgü niteliği suç unsurlarının somut olaya özgü koşullar çerçevesinde ayrıntılı irdelenmesini gerektirmektedir. Mükellefin defter, kayıt, belge tutma yükümlülüğüne uymaması idari yaptırım gerektiren vergi suçudur. VUK 359 (a) (2) maddesi uyarınca cezai sorumluluğun oluşması için suç tanımındaki öğeler eksiksiz gerçekleşmelidir. Failin kastını kaldırdığı kabul edilen vergi ceza hukukuna özgü bir kavram olan mücbir sebebin değerlendirilmesinde kapsamlı araştırma ile mücbir sebebin failin gizleme iradesini ne ölçüde etkilediği ve failin iradesi dışında oluşup oluşmadığı tartışılmalıdır. Suç unsurlarının yanı sıra, sübuta ilişkin araştırmaların yapılması ve defter, kayıt, belge gizleme eylemine özgü özelliklerden; usulüne uygun tebligat ile mükellefe ibraz yükümlülüğünün makul süre tanınarak bildirilip bildirilmediği, incelemenin öncelikle mükellefin işyerinde yapılması gereğine uyulup uyulmadığı, dava şartının varlığı gibi öğelere dikkat edilerek muhakeme süreci gerçekleştirilmez.

Diğer yandan, yasal tanım uyarınca; suç unsurlarının bir arada gerçekleşmesi ile eylem tamamlanacağından, vergi kaybının oluşup oluşmadığı cezai sorumluluğun belirlenmesinde önem taşımamaktadır. Esasen, suçun vergi kaybının doğması sonucuna bağlı neticeli suça dönüşmesi, vergi ceza hukuku kapsamındaki düzenleniş amacına hizmet edecektir. 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce yürürlükte olan VUK 344 maddedeki “vergi ziyana neden olma” ögesinin VUK 359 (a) (2) maddeye taşınması, suçun doğasına uygunluğunu sağlayacaktır. Suçla korunan hukuki değer, suç unsurları ve failin saiki gözetildiğinde suç tanımına; vergi kaybına neden olma ögesinin de unsur olarak eklenerek, VUK 359 (a) (2) maddenin “...defter, kayıt ve belgeleri tahrif ederek veya gizleyerek veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyerek veya bu belgeyi kullanarak vergi kaybına neden olanlar...” şeklinde düzenlenmesi isabetli olacaktır. Ayrıca, vergi suçu olarak idari nitelikte yaptırım gerektiren defter-belge tutma

yükümlülüğüne uymamada vergi zıyaının doğması halinde ayrıca vergi zıyaından dolayı da idari yaptırıma maruz kalma durumu ile 359 (a) (2) maddedeki eylemle vergi zıyaına neden olunması halinde ayrıca vergi zıyaı cezasının arttırımlı uygulanması halinin yarattığı çelişkiyi önleyecektir. Bu bağlamda, eylemin hem idari yaptırım hem de cezai yaptırıma bağlanmasının yarattığı sakıncalar; defter, belge kayıt ibraz etmeme eyleminin VUK 359 (a) (2) maddesi çatısında tek yaptırıma bağlanarak düzenlenmesi ile giderilebilecektir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, B. (2020). Vergi Suçlarında İştirak, 5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Sempozyumu Tebliğler-C:I-II, ed. Özgenç, İ. ve Şahin, C. ve Turhan, F. (1. Baskı), Cilt: 2, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Arslan, Ç. (2019). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, 5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Sempozyumu Tebliğler-C:I-II, (içinde), (ed) Özgenç, İ. ve Şahin, C. ve Turhan, F. Ankara; Seçkin Yayınları.
- Arslan, Ç. (2017). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İctima Sorunu (Vergi Takvim Yılına Yüklenen İşlev Bağlamında Bir Değerlendirme), Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı), (içinde), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Baştürk, İ. (2017). Vergi Zıyaı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur, Değil Midir Bağlamında Öneriler, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adli Bilişim Araştırma ve Uygulama Merkezi Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-I Vergi Kaçakçılığı Suçları (Sempozyum Kitabı), (içinde), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Bayraklı, H. H. (2016). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 7 (27).
- Çelik, K. N. (2019). Ticari Defter ve Kayıtların İbraz Edilmesine İlişkin Mevzuattaki Düzenlemeler ve Bağlanan Yaptırımların Susma Hakkı Kapsamında Değerlendirilmesi, www.apı.hacibayram.edu.tr/Sturkkorecezahukukugunleri, Erişim tarihi: 20.11.2020.
- Demirbaş, T. (2019). Ceza Hukuku Genel Hükümler, (4. Baskı), Ankara : Seçkin Yayıncılık.
- Ekici, İ. (2020). Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerinin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 20.12.2020).

- Geçer, E. A. (2016). Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (2).
- Hakeri, H. (2011). Ceza Hukuku, Genel Hükümler, (10. Baskı), Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hekim, C. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 25.12.2020).
- Karaarslan, M. (2006). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 64.
- Karakoç, Y. (2019). Genel Vergi Hukuku, (2. Baskı). Ankara: Yetkin Yayıncılık.
- Rüzgar, T. M. (2017. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye ve Mali Yönetim Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 18.07.2021).
- Öncel, M. ve Kumrulu, A. (2015). Vergi Hukuku, (24. Baskı), Ankara: Turan Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/ Görüş, İzmir Barosu Dergisi, 81(2).
- Taylar, Y. (2018). Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 20 (2).
- Tosun, N.A. (2017). Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Verdiği Kararlardan Lucky Dev Davası, Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7 (2).
- Uğur, H. ve Elibol, M. (2016). Açıklamalı- İçtihatlı Vergi Suçları, (2. Baskı) , Ankara:Adalet Yayınevi.
- Uyanık, M. (2014). Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi Veya İbraz Edilmemesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, www.tez.yok.gov.tr, (erişim tarihi : 30.11.2020).
- Ümit, C. (2017). Hekimlerin Mesleklerinin Uygulanmasından Doğan Ceza Sorumluluğu, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 35 (8) 32.
- Üstün, S. Ü. (2011). Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XV (3).
- Üstün, S. Ü. (2001). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9 (3-4).