

T.C
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ

VERGİ HUKUKUNDA
ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇU

Yüksek Lisans Tezi

Şeyda ŞAHİN

İSTANBUL, 2018

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA
ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇU

Yüksek Lisans Tezi

Şeyda ŞAHİN

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

İSTANBUL, 2018

T.C.
BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin adı: Vergi Hukukunda Çift Defter Tutma Suçu
Öğrencinin Adı Soyadı: Şeyda ŞAHİN
Tez Savunma Tarihi:

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğu Sosyal Bilimler Enstitüsü tarafından onaylanmıştır.

Enstitü Müdürü
İmza

Bu tezin Yüksek Lisan tezi olarak gerekli şartları yerine getirmiş olduğunu onaylıyorum.

Program Koordinatörü
İmza

Bu tez tarafımızca okunmuş, nitelik ve içerik açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak yeterli görülmüş ve kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

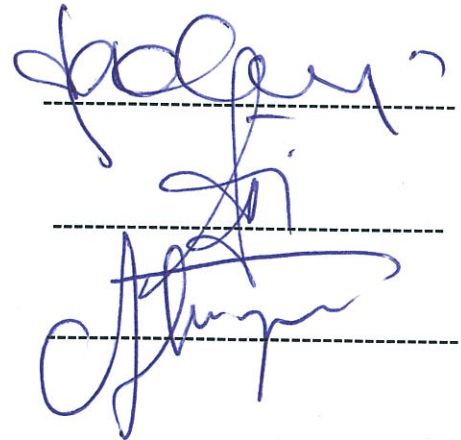
İmzalar

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

Üye Dr. Öğr. Üyesi Sinan Altın

Üye Doç. Dr. Ahmet Yılmaz



TEŞEKKÜR

Gerek bu çalışmanın tamamlamasında gerekse mesleki anlamda desteğini ve engin bilgi birikimini bir an olsun esirgemeyen, öğrencisi olmaktan tarifsiz mutluluk ve gurur duyduğum Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı, Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı, sevgili hocam Sayın Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ'e; öğrenciliğimden itibaren örnek aldığım, akademik sürece adım atmama vesile olan kıymetli hocam Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı, Ceza Hukuku Anabilim Dalı Başkanı Sayın Prof. Dr. Ayşe NUHOĞLU'na; ceza hukukunda rehber edindiğim ve izinden yürümeyi hedeflediğim değerli hocam Türk Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dekanı, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı Başkanı Sayın Prof. Dr. Ali Kemal YILDIZ'a, yaşamamının her döneminde türlü fedakârlıklar göstererek, maddi manevi destekleriyle beni hiçbirzaman yalnız bırakmayan annem Aytaç ŞAHİN ve babam Ömer ŞAHİN'e, mutluluk sebebi kardeşlerim Büşra ŞAHİN ve Nurettin ŞAHİN'e, bu süreçte kendilerini ihmal etmiş olmama katlanan tüm dostlarıma gösterdikleri anlayış ve özveriden dolayı teşekkür ederim.

Nisan, 2018

Şeyda ŞAHİN

ÖZET

VERGİ HUKUKUNDA ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇU

Şeyda ŞAHİN

Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

Nisan 2018, 92 Sayfa

Devletlerin, giderlerini karşılamak amacıyla başvurduğu en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Devletler, egemenlik yetkilerine dayanarak koydukları vergilerin, zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak için vergi ile ilgili düzenlemelere uyulmaması durumunda hem mali hem de hürriyeti bağlayıcı yaptırımlara başvurmaktadır. Vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bu fiiller için uygulanacak yaptırımlar sistematik olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt edilmesi suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde bir vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiş, hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi denetiminin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Etkili bir denetim yapılabilmesinde, vergi gelirlerinin elde edilmesinde, vergi mükellefinin ya da vergi sorumlusunun vergisel işlemlerinin ve vergi matrahının tespitinde ve ihtilaf çıkması halinde ispat aracı olarak kullanılmak üzere defter, belge ve kayıtlar kuşkusuz büyük önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı Suçu, Çift Defter Tutma Suçu, Defter Tutma ve İbraz Ödevi, Vergi İncelemesi, Vergi Usul Kanunu m. 359.

ABSTRACT

DOUBLE BOOKKEEPING IN TAX LAW

Şeyda ŞAHİN

Graduate School of Social Sciences

Public Law

Thesis Advisor: Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

April 2018, 92 Page

Tax yield is the most important source of revenue covering government expenditures. Governments take measures to avoid violance of law to ensure timely and correct payment of taxes. These measures include fiscal penalties and imprisonment. Both of these sanctions are embedded Turkish Taxation System and applicable. Acts againts tax laws and corresponding sanctions are systematically legislated in the scope of Tax Procedure Law.

Recorded in other books, documents or other recording media, in whole or in part, as a result of the reduction of the tax base of the accounts and transactions that need to be recorded in the books, the imprisonment penalty foreseen as a tax evasion guilt. This crime is regulated in the context of article 359 Turkish Tax Procedure Code.

The aims of tax audit are checking up the accuracy of the tax that must be paid, fixing and supplying them. Taxation, because of principle basing on declaration system, being effective of tax audit is very important for the operation of the system. The tax audit are maintained on taxpayer's books, records and documentation. For this reason, taxpayer's books, records and documentation very important.

Keywords: Tax Evasion Crime, Concealing of Books, Double Bookkeeping in Tax Law , Article 359 of Turkish Tax Procedure Code.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	xi
1. GİRİŞ.....	1
2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI ve TEMEL ÖZELLİKLERİ	3
2.1.GENEL OLARAK	3
2.2.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TANIMI.....	6
2.3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ	6
2.3.1.213 Sayılı Vergi Usul Kanunundan Önceki Düzenleme.....	7
2.3.2. 2365 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	8
2.3.3. 4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler	8
2.3.4. 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler.....	8
2.3.5. 5278 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler.....	9
2.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI.....	9
2.4.1. Kanuni Unsur	10
2.4.2. Maddi Unsur.	12
2.4.2.1 Fail.	12
2.4.2.1.1 Gerçek Kişilerde Sorumluluk.	14
2.4.2.1.2 Tüzel Kişilerde Sorumluluk	16
2.4.2.1.3 Tüzel Kişi Olmayan Kuruluşlarda Sorumluluk.....	17

2.4.2.2. Hareket	17
2.4.2.2.1 Vergi Usul Kanunu 359’ncu Maddenin (a) Bendindeki Suçlar.....	20
2.4.2.2.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	20
2.4.2.2.1.2 Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak... ..	21
2.4.2.2.1.3 Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	22
2.4.2.2.1.4 Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek	23
2.4.2.2.1.5 Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek veya İbraz Etmemek	24
2.4.2.2.1.6 Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek	26
2.4.2.2.2 Vergi Usul Kanunu 359’ncu Maddenin (b) Bendindeki Suçlar	26
2.4.2.2.2.1 Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....	26
2.4.2.2.2.2 Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu belgeleri Kullanmak	27
2.4.2.2.3 Vergi Usul Kanunu 359’ncu Maddenin (c) Bendindeki Suçlar	29
2.4.2.2.3.1 Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak Sahte Olarak Belge Basmak, Bu Belgeleri Kullanmak	29
2.4.2.3. Netice.....	30
2.4.2.4. Nedensellik Bağı.....	31
2.4.3. Manevi Unsur	31
2.4.4. Hukuka Aykırılık Unsuru	31

3. DEFTER, KAYIT ve BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR...	33
3.1. DEFTER TUTMA ÖDEVİ	33
3.2. VERGİ HUKUKUNDA TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER.....	36
3.3. DEFTER TUTMA ÖDEVİNİN KİŞİ BAKIMINDAN KAPSAMI	38
3.3.1. Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar	38
3.3.1.1. Vergi Usul Kanunu'nda Defter Tutma Yükümlülüğünün Kişi Bakımından Kapsamı	38
3.4. DEFTER TUTMA ÖDEVİNİN BAŞLAMASI ve SONA ERMESİ	38
3.4.1. Defter Tutmakla Yükümlülüğünün Başlaması	38
3.4.2. Defter Tutmadan Dönem Esası	39
3.4.3. Defter Tutmakla Yükümlülüğünün Sona Ermesi	40
3.5. DEFTER TUTMADA KAYIT ve TASDİK DÜZENİ	41
3.5.1. Defter Tutmakta Kayıt Düzenine Egemen İlkeler	41
3.5.1.1. Muhasebe Usulünü Seçmede Serbestlik.....	41
3.5.1.2. Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu	42
3.5.1.3. Defterlerin Mürekkep veya Makine ile Yazılması	42
3.5.1.4. Boş Satır Bırakılmaması ve Sayfaların Yok Edilmemesi.....	42
3.5.1.5. Kayıt Zamanı.....	42
3.5.1.6. Defterlerdeki Hatalar ve Düzeltme Şekilleri	43
3.5.2. Defter Tutmada Tasdik Düzeni	43
3.5.2.1. Tasdik Zorunluluğu	43
3.6. MÜKELLEFLERİN TUTMASI GEREKEN DEFTERLER	46
3.6.1. Ticari Kazanç ve Kurum Kazancı Sahiplerinin Tutması Gereken Defterler	46
3.6.1.1. Birinci Sınıf Tacirlerin Tutması Gereken Defterler	48

3.6.1.1.1. Yevmiye Defteri	48
3.6.1.1.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)	48
3.6.1.1.3. Envanter Defteri	49
3.6.1.2. İkinci Sınıf Tacirlerin Tutması Gereken Defterler	50
3.6.1.2.1. İmalat Defteri.....	51
3.6.1.2.2. Bitim İşleri Defteri	52
3.6.2. Diğer Müesseselerin Tutması Gereken Defterler	52
3.6.2.1. Banka, Banker ve Sigorta Şirketlerinin Gider Vergisine Ait Defterler	52
3.6.2.2. Damga Vergisi Kayıt Defteri.....	52
3.6.2.3. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri	53
3.6.2.4. Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına İlişkin Kayıtlar	53
3.6.2.5. Ambar Defteri	53
3.6.3. Serbest Meslek Kazancı Sahiplerinin Tutması Gereken Defterler	53
3.6.4. Zirai Kazanç Sahiplerinin Tutması Gereken Defterler	54
3.7. VERGİ HUKUKUNDA TUTULMASI ZORUNLU KAYIT ve BELGELER	54
3.7.1. Belge Düzenine Uyuma Ödevi ve Belge Düzenine Hâkim Olan İlker	55
3.7.2. Kullanılması Zorunlu Belgeler	56
3.7.2.1. Fatura.....	56
3.7.2.2. Perakende Satış Belgeleri	58
3.7.2.3. Gider Pusulası	59
3.7.2.4. Müstahsil Makbuzu	59
3.7.2.5. Serbest Meslek Makbuzu	60
3.7.2.6. Ücret Bordrosu.....	60
3.7.2.7. Sevk İrsaliyesi.....	61

3.7.2.8. Taşıma İrsaliyesi	61
3.7.2.9. Yolcu Listesi	62
3.7.2.10. Günlük Müşteri Listesi.....	62
3.7.2.11. Adisyon.....	62
3.7.2.12. Muhabere Evrakı	63
3.7.2.13. Diğer Belgeler	63
3.7.3. Belgelendirme Zorunluluğu Bulunmayan Kayıtlar	63
3.8. ELEKTRONİK CİHAZLARLA DEFTER, BELGE DÜZENLENMESİ	
ELEKTRONİK ORTAMLARDA KAYIT	64
4. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇU.....	66
4.1. GENEL OLARAK SUÇUN İNCELENMESİ	66
4.2. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN SUÇ GENEL TEORİSİ	
AÇISINDAN İNCELENMESİ	67
4.2.1. Suçun Maddi Unsuru	68
4.2.1.1 Suçun Konusu	68
4.2.1.2 Suçun Faili	69
4.2.1.3 Hareket.....	70
4.2.1.3.1 Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Zorunlu Bir Defterin	
Bulunması... ..	71
4.2.1.3.2 Resmi Defterlere Kaydı Gereken Hususların Kısmen veya	
Tamamen Diğer Defter Belge ve Kayıt Ortamlarına Kaydedilmiş	
Olması	72
4.2.1.3.3 Yapılan İşlemlerin Vergi Matrahını Azaltacak Biçimde	
Olması... ..	72
4.2.1.4 Netice	74

4.2.2 Manevi Unsur	75
4.2.3 Hukuka Aykırılık Unsuru	75
4.3. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ ..	77
4.3.1 Teşebbüs	77
4.3.2 İctima.....	78
4.3.3 İştirak	80
4.4. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN KOVUŞTURMA USULÜ	81
4.5. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNDA GÖREV.....	85
5 . SONUÇ.....	86

KISALTMALAR

ABD	: Ankara Barosu Dergisi
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D	: Danıştay
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
D	: Danıştay
Dn. Der.	: Danıştay Dergisi
E.	: Esas
E.T.	: Erişim Tarihi
İBD	: İstanbul Barosu Dergisi
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
K.	: Karar
m.	: Madde
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sahife
S.	: Sayı
S.K.	: Sayılı Kanun
T.	: Tarih

TBBD	: Türkiye Barolar Birliği Dergisi
vd.	: ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
YİBK	: Yargıtay İctihadı Birleştirme Kurulu
Y	: Yargıtay
YKD	: Yargıtay Kararları Dergisi



1.GİRİŞ

Kamusal ihtiyaçlar, toplum hayatının en organize şekli olan devlet tarafından karşılanır. Devletin, kamusal ihtiyaçları gidermek amacıyla yaptığı faaliyetlere kamu hizmeti adı verilir. Devletlerin, üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini ve faaliyetlerini yürütebilmesi, egemenliğı altındaki kişi ve kurumları koruyabilecek güvenlik önlemlerini alabilmesi, kamusal ihtiyaçlarını ve kamunun taleplerini karşılayabilmesi için gerekli mali kaynakları elde etmesi gerekir. Devlet egemenlik gücünden kaynaklı yaptırım uygulama yetkisine dayanarak, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak aldığı vergiler ile kamusal gereksinimleri büyük oranda karşılar.

Kamu hizmetlerinde devamlılığın sağlanabilmesi, vergi sisteminin sağlıklı ve düzenli bir şekilde işleyebilmesi, etkin vergi incelemelerinin varlığını gerekli kılmaktadır. Vergi bilincinin tam olarak yerleşmediğı toplumlarda ne yazık ki bu incelemelerin caydırıcı yaptırımlar ile desteklenmesi gereklidir. Devlet hukuk düzenini korumak ve işleyişi sağlamak adına, zor kullanma yetkisini kullanarak vergi yasalarını ihlal eden davranışlara karşı cezai yaptırım uygular.

Vergi hukukuna aykırılık teşkil eden eylemlerin bir kısmı, idari yaptırım öngörülen vergi kabahatleri, bir kısmı ise adli yaptırım öngörülen ve kabahatlere nazaran daha ağır sayılan vergi suçlarıdır. Vergi suçlarının başında vergi kaçakçılığı suçları gelmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları, Vergi Usul Kanunun 359'uncu maddesinde düzenlenen kurala aykırı davranılması, kamusal ve hukuksal düzeni bozan fiilleri işleyenlerin ceza mahkemelerinde yargılanarak özgürlüğü bağlayıcı ceza ile cezalandırılması sonucunu doğurur.

Bu suç doğrudan Türk Ceza Kanunu anlamında ceza hukuku ilkeleri ile vergi hukukunun kesişme alanında kendini göstermektedir. Suçun oluşması, sübutu, cezanın tayini ile yargılama usulü ilke olarak Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer almaktadır. Bu nedenle çalışma vergi hukukuna ilişkin kaynaklar ile ceza hukuku alanındaki kaynakların müştereken değeriendirilmesinden oluşmuştur.

Vergi hukukunun ağırlıklı olarak beyana dayanması nedeniyle, vergi denetiminin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için, vergi mükellefinin ya da sorumlusunun vergisel işlemlerinin, matrahın tespiti ve ihtilaf çıkması halinde ispat aracı olarak tutmuş oldukları defter, kayıt ve belgelere ihtiyaç duyulur. Bu açıdan defter, kayıt ve belgelerin varlığı, etkin bir vergi denetiminin temel unsurunu oluşturur.

Çalışmanın konusunu çift defter tutma suçu oluşturduğundan, incelememizde ceza hukukunun temel ilkeleri ve kurallarıyla Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda yer alan düzenlemelerden, yüksek mahkeme kararları ve öğretiden yararlanılmıştır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi kaçakçılığı suçunun temel özellikleri, vergi kabahati ve suçu kavramları ile aralarında ki farklara, vergi kaçakçılığı suçunun tarihi gelişimine ve vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarına değinilmiştir.

İkinci bölümde, mükelleflerin tutmaları ve/veya kullanmaları gereken defter, kayıt ve belgeler, defter tutma ve belgeleme düzeni ile elektronik defter ve belgeleme sistemi Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu temelinde değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde, çift defter tutma suçu, Türk Ceza Kanunu suç teorisi açısından incelenmeye çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise çift defter tutma suçu ile ilgili değerlendirme yapılmış ve önerilere yer verilmiştir.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI ve TEMEL ÖZELLİKLERİ

2.1 GENEL OLARAK

Vergi “ *Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gereken kaynakları oluşturmak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, egemen kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan paydır*¹ ”.

Vergi devletin devamlılığı için ihtiyaç duyulan mutlak bir gerçektir. Anayasa’nın 73’üncü maddesine göre; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” denilmektedir.

Vergi Ödevi, Anayasa’ da “*Temel Hak ve Ödevler*” kısmında, “*Siyasi Hak ve Ödevler*” bölümünde düzenlenmiştir. Oysaki vergi ödevinin ekonomik ağırlığı nazara alındığında konunun “*Sosyal ve Ekonomik Haklar ve Ödevler* “ bölümünde değerlendirilmemiş olması dikkat çekicidir².

Vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kurallarının tümü vergi hukuku içinde değerlendirilmektedir.³ Vergi ülkede yaşayan herkes için bir borçtur, ancak bu borcun ödenmesi kişilerin iradesine bırakılmamıştır. Bu yükümlülükten kaçınılması durumunda devletin yaptırım uygulama yetkisi devreye girecektir.

Mükelleflerin vergi ödevini ihlal eden fillerinin bir kısmı devlet hazinesini zarara uğrattırken, bir kısmı ise devletin otoritesini zedeler⁴. Bu durumun önüne geçilebilmesi adına, vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku, vergiye dair ödevlerin ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlara yer verir⁵.

¹ S. Ateş Otkar, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Türkmen Kitabevi, s. 4.

² Hüsamettin Uğur/ Mert Elibol, *Açıklamalı- İctihatlı Vergi Suçları*, 1. Baskı, Adalet Yayınevi, s. 2.

³ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Özden Kardeşler Matbaası, İstanbul 1987, s. 10.

⁴ Doğan Şenyüz/ Mehmet Yüce/ Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Kitabevi, Bursa 2015, s. 11.

⁵ Hakan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar 2006, s. 65.

Vergi ceza hukukuna ilişkin düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁶'nın , “*Ceza Hükümleri*” başlıklı dördüncü kitabında yer almaktadır. Dördüncü kitabın birinci kısmında genel esaslar, ikinci kısmında ise vergi cezaları düzenlenmiştir.

Vergi Cezaları kısmı üç bölüm olarak düzenlenmiştir. Birinci bölümde “Vergi Ziyat Cezası”, ikinci bölümde “Usulsüzlük Cezası” ve üçüncü bölümde ise “Vergi Suçları ve Cezaları” yer almaktadır.

Yasalarla korunan değerleri ihlal niteliğindeki fiiller aykırılığın ağırlığına göre suç ve kabahat şeklinde ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur. Suç veya kabahat kanunlarda belirtilmiş olan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu oluşan fiillere dair adlandırmadır. Suç ve kabahatlerin hukuki konusu ise bunlarla ihlal edilen menfaatlerdir. Hukuka aykırı fiillerden bazıları hukuk düzenine karşı ağır ihlaller oluştururken bazıları daha hafif ihlallerdir. Aslında suç ve kabahat arasında ki ayırım da bu ihlallerin ağırlığına göre belirlenmiştir, daha hafif kabul edilen ihlaller kabahat sayılırken, daha ağır olanları suç olarak kabul edilmiştir. Bir fiilin suç veya kabahat kabul edilebilmesinin en temel unsuru az veya çok hukuka aykırılık teşkil etmesidir, bu nedenle hukuka aykırılık ile bağlantısı kurulamayan ve faile isnadı yapılamayan eylemler suç veya kabahat olarak tanımlanamaz⁷. Hangi eylemin suç, hangi eylemin kabahat olduğu noktasında yasa koyucunun suç politikası belirleyici olmaktadır⁸. Suç olarak nitelendirilen hukuka aykırı fiillere ceza hukuku ilkelerine göre işlem yapılırken, kabahatlerle idari düzenin işleyişi ve hazinenin zarara uğratılması korunmaktadır ve bu yüzden kabahat sayılan eylemlere idare hukuku ilkelerine göre işlem yapılır⁹.

Kabahat karşılığında idari yaptırım öngörülen haksızlıktır. Suç ise; kamusal düzenin sürdürülebilirliği için korunan hukuki değerlerin kasten ya da taksirle ihlalini ifade eden davranışlardır¹⁰.

⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunun Yayımlandığı Resmi Gazete 10.01.1961 Sayı: 10703-10705.

⁷ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, s. 3.

⁸ Fatih Selami Mahmutoglu, “*Suç- Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukukunun Temel İlkeleri*”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 42.

⁹ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2014, s. 38.

¹⁰ Mehmet Emin Artuk/ Ahmet Gökçen/ A. Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2017, s. 195.

Vergi suçları ekonomik içerikleri dolayısı ile kamu düzeni ve devlet otoritesini yakından ilgilendiren suçlardır. Bu suçlar ile amaçlanan tüm toplumun huzurunu korunmak ve kamu düzeninin tesisini sürdürmektir.

Vergi suç ve cezaları ile korunan yarar, temelde devletin ekonomik anlamda sağlayacağı yararların zarar görmemesini temin edebilmek için, vergi yasalarının yüklemiş olduğu ödevlerin zamanında ve kurallarına uygun yerine getirilmesidir¹¹. Vergi borçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Vergi borçlarının ve ödevlerinin, zamanında ve eksiksiz ödenmesi sağlanarak hem hazinenin vergi kaybı önlenecek hem de kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonlar temin edilmek suretiyle kamu yararı gerçekleştirilmiş olacaktır¹².

Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümleri gözden geçirildiğinde bir kısım fiillere daha hafif ihlaller içermesi dolayısı ile idari para cezası yaptırımını ile yetinildiği görülecektir. Vergisel kabahat olarak nitelendirebileceğimiz bu fiiller Vergi Ziyat Kabahatı ve Usulsüzlük Kabahatleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 331'nci maddesinde cezalar; vergi cezaları ve diğer cezalar olarak ikiye ayrılmıştır. Vergi cezaları olarak nitelendirilen birinci gruptakiler vergi idaresi tarafından, ikinci gruptaki diğer cezalar ise ceza mahkemelerince uygulanmaktadır¹³.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile 362'inci maddede düzenlenen vergi mahremiyetine uymama suçları ve 363'üncü maddede yer alan mükellefin özel işlerini yapma suçları bu ikinci grubun örnekleridir.

¹¹ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Basım, İstanbul 2008, s. 12.

¹² Mualla Öncel/ Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara 2017, s. 213.

¹³ Uğur Yiğit, *Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Basım, s. 55.

2.2 VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TANIMI

Failin ceza mahkemelerinde yargılanmasına neden olacak, kusurlu ve hukuka aykırı hareketinin bir sonucu olarak hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiillerden sonuçları en ağır olanıdır¹⁴.

Kaçakçılık suçu ile ilgili olarak bir tanım yapmak gerekirse, “*Vergi ziyaı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fillerdir*”¹⁵. Kaçakçılık suçu devletin vergi gelirlerinden kısmen ya da tamamen yoksun kalmasına neden olmakta ve mali bakımdan devlet hazinesini etkilemektedir¹⁶.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun da değişiklikler getiren ve yeni maddeler ilave eden 22.07.1998 gün ve 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin yeniden düzenlemesi yapılmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçları, vergi kabahatleri ve bunlar için uygulanacak cezalar ve idari yaptırımlar Vergi Usul Kanunu’nun Dördüncü Kitabı’nda düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenleme anılan kitabın İkinci Kısımının Üçüncü bölümünde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler ile ilgili en son değişiklik 23.01.2008 tarihinde 5728 sayılı Kanunla¹⁷ yapılmıştır. Kaçakçılık suçlarının geçirdiği süreci daha iyi anlayabilmek için aşağıda vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili yapılan düzenlemelerin tarihsel gelişimine yer verilmiştir.

2.3 VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi Suçlarının ve cezalarının geçirdiği değişim, Türk Vergi Sistemi ile paralel şekilde gelişmiştir. Bu gelişimi anlayabilmek adına suça ilişkin kanundaki değişiklikleri ayrı ayrı değerlendirmek yararlı olacaktır.

¹⁴ Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ethemler Yayıncılık 2007, s. 99. , Turgut Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Sürekli Yayınları, İstanbul 2004, s. 264

¹⁵ Bayraklı, s. 241.

¹⁶ Remzi Gündüz/ Veysel Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, Bilge Yayınevi, Ankara 2013, s. 306.

¹⁷ 5728 sayılı Kanun 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

2.3.1 213 Sayılı Vergi Usul Kanunundan Önceki Düzenlemeler

Vergi suçlarının sistematik olarak yer aldığı ilk yasa 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Bu yasada sadece idari suçlar ve bunlara uygulanacak idari ve mali nitelikteki yaptırımlara yer verilmekle yetinilmiştir. Bu yasadan öncesinde vergi aykırılıkları dağınık şekilde düzenlenmiştir¹⁸.

Kaçakçılık tanımı da ilk kez 5432 sayılı Vergi Usul Kanunun 324'üncü maddesinde ifade edilmiştir. İlgili hüküm sekiz bent olarak düzenlenmiş ve madde de sayılan bu fillerin vergi kaçırma kastı ile işlenmesi sonucunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesini kaçakçılık olarak kabul etmiştir¹⁹.

Sonraki yıllarda idari ve mali yaptırımların vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesini önlemede yetersiz kalacağı düşüncesi ile 24.08.1954 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı yasa ile ceza hukuku anlamında suç olan ve hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı uygulanan "hileli vergi suçu" kavramı getirilmiştir. Bu değişiklik ile birlikte madde de sayılan hileli davranışları işlemek sureti ile vergi ziyaına neden olanların idari ve mali cezaları yanında, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmalarının da önü açılmıştır. Yapılan bu değişiklikler ile batı ülkeleri ile paralel olarak mali nitelikteki cezaların yanı sıra ceza hukuku anlamında suç sayılan ve hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar kanuna girmiştir. Öte yandan idari yaptırım öngörülen idari suçların varlığı da muhafaza edilmiştir²⁰.

Hapis cezalarının sürelerine ilişkin olarak 8 Temmuz 1953 tarihli bir değişiklik ile bazı indirimler yapılmıştır.

04.01.1961 yılında kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hileli vergi suçunu oluşturan fiiller ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar ve cezalar başlığı altında düzenlenmiştir.

¹⁸ Donay, s. 40.

¹⁹ Osman Selim Kocahanoğlu, *Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, 2. Baskı, İstanbul 1983, s. 169.

²⁰ Donay, s. 41.

2.3.2 2365 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliğe kadar kaçakçılık ve hileli vergi suçu varlığını korumuştur²¹. Değişiklik ile birlikte hileli vergi suçu, kaçakçılık suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesi içine aktarılmış ve böylece iki suç "kaçakçılık" başlığı altında birleştirilmiştir. Bu düzenleme paralelinde kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezasının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu 359'uncu madde ve cezalandırma usulünü belirleyen 367'nci madde değiştirilmiştir.

2.3.3 4008²² ve 4108²³ sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinin " kaçakçılığın tarifi" olan başlığı 4008 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte "kaçakçılık suçunun tarifi" olarak değiştirilmiştir. Madde içinde sadece ceza hukuku anlamında suç teşkil eden filler muhafaza edilip, idari aykırılıklar kaçakçılık kapsamından çıkarılmıştır.

4008 sayılı Kanunla "vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defterleri tutmamak" fiili de suç sayılarak önemli bir değişiklik yapılmıştır. Fakat bu düzenleme 4108 sayılı Kanunun yürürlüğü ile birlikte uygulanma fırsatı bulamadan kaldırılmıştır. 4108 sayılı Kanunla 359. madde de kaçakçılık filleri uygulanacak hapis cezalarında değişiklik yapılmıştır.

2.3.4 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

4369 sayılı yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişikliklerin yanı sıra vergi cezalarında da önemli değişiklikler yapılmıştır. İdari nitelikteki suçlardan kaçakçılık, teşvik, yardım, ağır kusur, kusur kaldırılmıştır. Bunların yerine "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak suçlar ve Cezaları" başlığı altında kaçakçılık suçları ve bu suçlar için öngörülen cezalar düzenlenmiştir. Bu yasa ile yapılan en mühim değişiklik kaçakçılık suçunun oluşabilmesi bakımından vergi ziyamı unsur

²¹ Donay, s. 41.

²² 4008 sayılı Kanun 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı RG.'de yayınlanmıştır.

²³ 4108 sayılı Kanun 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı RG'de yayınlanmıştır.

olmaktan çıkartmış olmasıdır²⁴. Vergi ziyasına neden olunması hallerinde uygulanacak idari ceza vergi ziyası cezası olarak kabul edilmiştir.

Ancak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin suç oluşturabilmesi için başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarında kaydedilen hesap ve işlemlerin vergi matrahını azalması sonucunu doğurması gerekmektedir. “*Matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde*” ifadesinden anlaşılması gereken, beyan edilen matrahın beyan edilmesi gerekenden az olmasıdır. Matrah azalmasının aynı zamanda vergi ziyasına neden olması aranmaz. Bu durum özellikle matrah azalmasına rağmen indirilecek KDV’nin yüksekliği nedeniyle, ödenecek KDV’nin çıkmadığı durumlarda önem arz etmektedir. Buna göre vergi ziyası olmasa bile matrah azaldığı için suç oluşacaktır.

2.3.5 5278 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

5278 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nun Dördüncü Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı “Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar” iken “Suçlar ve Cezaları”; “vergi ziyası suçu ve cezası” olan 344’üncü madde başlığı “vergi ziyası cezası” olarak değiştirilmiş ve 344’üncü maddenin birinci ikinci fıkraları birleştirilmiştir. “İştirak” başlıklı 360’ncı madde “cezalardan indirim” başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiş ve suça iştirak edenlerin yarar sağlamaması durumunda cezanın indirilebileceği hükme bağlanmıştır²⁵.

2.4 VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI

Suç; hukuka aykırı, haksız ve kusurlu davranış karşılığında yasada ceza yaptırımını öngörülmüş fiillerdir²⁶. Bir şeyin unsurlarından anlaşılması gereken o şeyde bulunmasının mecbur olduğu özelliklerdir²⁷. Suçun oluşabilmesi için aranan lüzumlu koşulların tamamına birden suçun unsurları denilmektedir²⁸. Faile işlediği bir suç dolayısı ile ceza verilebilmesi için, suçun unsurları ile birlikte cezalandırılabilme ve

²⁴ Donay, s.41.

²⁵ Donay s. 42.

²⁶ Yiğit, s. 7.

²⁷ Şenyüz, s.13.

²⁸ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 205.

kovuşturma şartlarının varlığı aranır. Bu şartların olmaması nedeni ile faile ceza verilmiyor olması durumunda da ortada bir suç olacaktır²⁹.

Suçun unsurları konusunda birlik bulunmamaktadır. Suçun değişik sayıda unsurlara ayrılarak incelenmesi suçun oluşmasını etkileyen bir nitelik olarak ortaya konulmamaktadır³⁰.

Vergi kaçaķçılıđı suçları bakımından suçun unsurları değerlendirilirken; 1) Suçun Kanuni Unsuru, 2) Suçun Maddi Unsuruları, 3) Suçun Manevi Unsuru, 4) Hukuka Aykırılık Unsuru olmak üzere dört ana başlıktan hareket edilecektir.

2.4.1 Kanuni Unsur

Ceza Hukuku'nun "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesi; yasada gösterilmeyen fiillerin suç oluşturmadığı ve yasanın suç saydığı bir fiilden dolayı anacak yasada bu fiilin karşılığı olarak gösterilen cezanın veya güvenlik tedbirinin verileceğini anlatmaktadır³¹. Bu ilke aynı zamanda kıyas yasağının sınırını da çizmekle birlikte farklı anlamlara gelmeyecek şekilde bir tanımlama yapılmasını da kapsayarak belirliliği sağlar.

Vergi Ceza Hukuku'nda kanunilik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu sayılabilmesinin, kanunda tipleri gösterilen ve vergi suçu sayılan fiillere uygun olmasına, cezalandırılabilmesinde de cezasının kanunda gösterilmiş olmasına bağlı olduğunu ifade eder³².

Kanunilik ilkesi ile kanuni unsur birbirlerine benziyor gibi görünse de aslında aynı durumu ifade eden kavramlar değildir. Kanuni unsur bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle yapılan fiilin kanunda suç olarak gösterilmesini ve kanunda ki tanıma uygun olmasını anlatır³³. Tipiklik, ceza yaptırımına bağlanmış olan fiilin dış dünyada somut olarak meydana gelmiş şeklinin, kanunda ki soyut suç tanımı

²⁹ Bayraklı, s.61.

³⁰ Nur Centel/ Hamide Zafer/ Özlem Çakmut , *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, 5. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2008, s. 205.

³¹ Artuk/ Gökçen,/Yenidünya, s. 93

³² Candan, s. 7.

³³ Centel/ Zafer/ Çakmut, s.225.

ile örtüşmesidir. Aksi halde bu iki durum arasında uyum ve örtüşmenin olmadığı hallerde ortada bir suçun varlığından söz edilmesi olanaksızdır. Hareket kanuni tipe uygun değilse artık diğer unsurların değerlendirmesini yapmaya gerek kalmaz³⁴.

Hareketin yasada yazılı suç tanımına uyması her zaman hukuka aykırılığı beraberinde getirmez. Bir eylem yasadaki tanıma uygun olmakla birlikte, hukuka aykırı olmayabileceği gibi her hukuka aykırı eylemde suç teşkil etmez. Suçun var olabilmesi için hareketin yasadaki tanımı ihlal etmesi gerekir. Hareketi şekillendiren yasadaki suç tanımıdır. Yasadaki bu tanım; suçun failini, hareketi, suçun konusunu ve sübjektif unsurlarını içermelidir³⁵.

Tipiklik unsurunun bir suçta meydana gelip gelmediği incelenirken, öncelikle fiilin kanunda objektif olarak tanımlanıp tanımlanmadığının tespiti gerekir. Eğer işlenen fiil kanuni tanıma uygun ise tipiklik sağlanmış demektir. Aksi halde suçun kanuni unsuru gerçekleşmemiş sayılacağından ortada bir suçun varlığından da bahsedilemez³⁶.

Kaçakçılık suçunu oluşturabilecek fiiller ile bu suça uygulanacak cezai yaptırımlara Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde “*Kaçakçılık Suç ve Cezaları*” başlığı altında yer verilmiştir. Kanundaki bu fiillere uymayan eylemler suç oluşturmayacağı gibi, kanunda belirtilen cezalardan daha farklı cezalar da uygulanmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer verilen fiillerin her biri bağımsız birer suç teşkil ettiklerinden birden fazla fiilin gerçekleştirilmesi halinde her bir fiil için ayrı ceza uygulanacaktır. Tüm fiillerin aynı madde altında toplanmış olması; devletin vergilendirme yetkisi ve vergi gelirlerini hedef alması, manevi unsurun tüm fiiler bakımından genel kast olması, “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi” fiili dışında sonucun harekete bitişik olması gibi ortak nedenlere dayanmasından kaynaklanmaktadır.

³⁴ Şenyüz, s. 14.

³⁵ Centel/ Zafer/ Çakmut, s. 226.

³⁶ Şenyüz, s. 14.

2.4.2 Maddi Unsur

Bir suçtan bahsedilebilmesi için, failin dış dünyada değişiklik meydana getiren olumlu ya da olumsuz bir davranışının olması ve yapılan davranış ile dış dünyada oluşan değişiklik arasında bir nedensellik rabıtasının kurulabilmesi gerekir. Bunların hepsi suçun maddi unsurlarını oluşturur³⁷.

2.4.2.1 Fail

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçlar, Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesine göre genel ceza hukuku ilkelerine tabi olacaktır. Suçu işleyen, fail olarak bir özellik taşımamaktadır³⁸

Fiili gerçekleştiren kişiye fail denilmektedir. Buradan hareketle kanuni tanımlamaya uygun olarak, failin suçun kanuni tanımındaki fiili gerçekleştiren kişi olduğunu söyleyebiliriz. Ceza kanunlarında düzenlenmiş suçların büyük bir bölümü herkes tarafından işlenebilen suçlardır.

Suç faili olabilmek için insan olmak ve hayatta bulunmak şarttır. Bu bize vergi suçları açısından ancak gerçek kişilerin suç faili olabileceğini göstermektedir. Ceza kanunlarında tanımlanan suçlar kural olarak herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Bir suçun herkes tarafından işlenebilen bir suç olduğunu , kanuni tanımında faille bağlantılı olarak yer alan “kişi”, “... kimse...” veya “...her kim....” ifadelerinden anlayabiliriz³⁹. Buna karşılık bazı suçlar ancak özel bir yükümlülük altında bulunan veya belli bir vasfı taşıyan kişiler tarafından gerçekleştirilebilir. Bu suçlara “*özgü suçlar*” veya “*mahsus suçlar*” denilmektedir⁴⁰.

Türk Ceza Kanunun fail başlıklı 37. maddesinde, “suçun kanuni tanımından yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri fail olarak sorumlu olur.” hükmü yer almaktadır. Kanunda tanımlanan haksızlığın, birden fazla suç ortağı tarafından da, fiilin

³⁷ Centel/ Zafer/ Çakmut, s. 228.

³⁸ Donay s. 85.

³⁹ Şenyüz s. 354.

⁴⁰ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 182.

icrası üzerinde hâkimiyet kurularak gerçekleştirilmesi mümkündür⁴¹. İştirak hükümleri açısından kanuni tanımdaki eylemi yapan herkesin suçun faili olması mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili düzenlemeler fiil odaklı olup fail hakkında yasada kısıtlayıcı ve belirleyici herhangi bir ibareye yer verilmemiş olduğundan, bu suçlar özgü suç niteliği bulunmayan ve herkes tarafından işlenebilen suçlardandır. Kanunda yer verilen bazı vergi kaçakçılığı suçları bakımından failin içinde bulunması gereken fiili durum bu suçları fail açısından özgü suç haline getirmeyecektir. Örneğin defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suretiyle işlenen fiil sadece defter ve belgelerin ibraz edilmesiyle yükümlü kişiler tarafından işlenebilecek bir suçtur ve böyle bir yükümlülük altında olmayan kişilerin bu suçun faili olması da söz konusu değildir. Ancak bu durum suçu fail unsuru bakımından özgü suç haline getirmeyecektir⁴².

Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen bağıllık kuralınca; özgü suçlar bakımından ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişilerin fail olabileceği belirtilmişse de, bu suçların işlenişine iştirak eden kişiler azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur demek sureti ile mahsus suçlarda bu sıfatı taşımayanların ancak suça iştiraktan ve bununda azmettirme ya da yardım etme şeklinde olmasını aramıştır. Bu hüküm 359'uncu madde de yer alan suçların failinin mahsus suç faili olması sonucunu doğurmaz⁴³.

Vergi Usul Kanununda 2365 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden önce kaçakçılık filleri idari aykırılıklar için kullanılırken, ceza hukuku anlamında suç teşkil eden filler hileli vergi suçu olarak adlandırılıyordu. Hileli vergi suçu mükellef ve sorumludan hareketle tanımlanmadığından bu filleri işleyen herkes fail olabilmekteydi.

2365 sayılı Kanunun yürürlüğünden 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere kadar kaçakçılık suçları ancak mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenebilecek suçlar olarak düzenlenmiştir.

⁴¹ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 290.

⁴² Onur Özcan, *Vergi Suçları*, Seçkin Kitabevi, Nisan 2015, s. 121.

⁴³ Donay, s. 85.

4369 sayılı Kanunla 359'uncu madde ile yeniden düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları mükellef yada vergi sorumlusundan hareketle tanımlanmamış ve vergi ziyai suçun oluşumu için şart olmaktan çıkartılmıştır. Bu nedenle bu suçlar mükellef ve vergi sorumlusu dışındaki herhangi biri tarafından da işlenebilecek suçlar haline gelmiştir⁴⁴.

Neticede suçun kanuni tipinde faille ilgili özel bir belirleme yapılmadığı sürece, vergi kaçakçılığı suçları herkes tarafından işlenebilir nitelikte bir suç olma özelliğini muhafaza edecektir, fakat bu suçu işleyebilecek kişilerin belirli nitelikleri bünyesinde bulundurması gerekliliği karşısında, suçun pratikte herkes tarafından işlenmesi mümkün olmayacaktır⁴⁵.

Aşağıda kaçakçılık suçlarında faillik kurumu; mükellefin gerçek kişi, tüzel kişi veya tüzel kişiliği bulunmayan topluluk olmasına göre ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2.4.2.1.1 Gerçek Kişilerde Sorumluluk

Gerçek kişilerde kaçakçılık suçunda, cezai sorumluluk verginin konusuna giren işlemleri ve vergisel ödevleri kendi ad ve hesaplarına tek başına yapan mükellef ve vergi sorumlusuna aittir. Cezaların şahsiliği ilkesinin sonucu olarak suçu işlediği mahkeme kararı ile saptanan kişi ceza yaptırımına tabi tutulacaktır.

Vergi Usul Kanunun 10.maddesinin ilk fıkrası ile küçük veya kısıtlıların vergi hukukuna giren işlemlerini kanuni temsilcileri aracılığı ile yapabilecekleri hükme bağlanmıştır. Kanuni temsilciler vergi kanunları ile kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmedikleri takdirde sorumlu tutulacaklardır⁴⁶.

Vergi Usul Kanunun 332'nci maddesi düzenlemesiyle “*velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı ve bu hallerde cezanın muhatabının veli, vasi veya kayyım olacağı*” hüküm altına alınmıştır. Bu madde cezaların şahsiliği ve kusur ilkesine göre hazırlanmıştır ve velayet vesayet altında bulunanların işlerini idare ve temsil edenlerin

⁴⁴ Öner, s. 163

⁴⁵ Özcan, s. 123.

⁴⁶ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Beta Kitabevi, İstanbul 2009, s. 98.

filleri dolayısı ile sorumlu tutulamayacaklarına ilişkindir. Ancak küçük ve kısıtlılar kendilerinin işlemiş oldukları filler dolayısı ceza hukukunun genel düzenlemeleri çerçevesinde sorumlu olacaktır⁴⁷.

Murisin ölümünden önce gerçekleştirdiği vergi kaçakçılığı suçları teşkil eden fiillerinden dolayı cezaların şahsiliği ilkesi gereği mirasçılarının herhangi bir sorumluluğu doğmayacaktır⁴⁸.

Mirası reddetmemiş mirasçılar, ölenin hapis cezasını gerektiren fiillerinden sorumlu değildir. Mirasçılarının sorumlu tutulabilmesi için fiil ile mirasçı arasında bağlantı kurulabilmesi gerekmektedir⁴⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceğinden, vergi ödevleri ile ilgili olarak mükellefin işleyebileceği suçların aynılarını mirası kabul etmiş mirasçılarının da işleyebilmesi mümkündür⁵⁰. Mirasçılar tarafından işlenebilecek fiiller; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya yok etmek, belge suretlerinde sahtecilik yapmak, sahte veya yanıltıcı olduklarını bildiği belgeleri kullanmaktır. Bu fiilleri işleyen mirasçılarının cezai yönden sorumlulukları gündeme gelir⁵¹.

Mükellef, işyerine ait faaliyetleri vekili aracılığıyla yürütüyorsa vergi kaçakçılığı suçunun sorumlusu vekildir. Vekilin cezai sorumluluğunun doğabilmesi için vekâletin resmi nitelikte ve suç tarihinden önce düzenlenmiş olmasının yanı sıra, vekâletnamede işyerinin idare ve temsiline ilişkin açık ifadelerin yer alması gerekir⁵².

Vergi yükümlüsü ya da temsilcinin bilgisi dışında işyeri çalışanının vergi suçu sayılacak bir fiili gerçekleştirmiş olması durumunda, cezanın muhatabı ilgili çalışan olacaktır⁵³,

⁴⁷Şükrü Kızılot/ Zuhal Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura İhtilafları*, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s. 565.

⁴⁸ Özcan, s.124.

⁴⁹ Kızılot/ Kızılot, s. 565.

⁵⁰ Özcan, s. 125.

⁵¹ Yiğit, s. 82.

⁵² Sinan Ok/ Ahmet Gündel, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayıncılık 2002, s. 37-38.

⁵³ Gündüz/ Gültaş, s. 309.

bu durum cezaların şahsiliği ilkesinin doğal bir sonucudur. Ancak fiilin mükellef dışındaki kişiler tarafından işlenmiş olduğunun ispatlanması gerekecektir⁵⁴.

2.4.2.1.2 Tüzel kişilerde Sorumluluk

Tüzel kişiler gerçek veya tüzel kişilerin bir araya gelmesi ile kurulurlar ve iradelerini gerçek kişiler tarafından oluşturulmuş organları vasıtası ile kullanırlar. Vergi ile ilgili görevleri de bu organları vasıtası ile yerine getirirler. Vergi kaçakçılığı suçları için hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımını uygulandığından tüzel kişiliği bulunan mükelleflere cezalandırma cihetine gidilmez. Çünkü hapis cezasının doğası gereği tüzel kişilere uygulanma imkânı bulunmamaktadır⁵⁵. Tüzel kişiyi temsil ve idareye yetkili organ, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından kanuni temsilcidir⁵⁶.

Tüzel kişinin ceza sorumluluğuna ilişkin Türk Ceza Kanununun 20. Maddesinin ikinci fıkrasında tüzel kişilere ceza yaptırımını uygulanmayacağı ancak güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların uygulanabileceği ifade edilmiştir.

Tüzel kişiler kanuni temsilcileri vasıtasıyla yönetilirler ve istihdam edilen personel bu kişilerin emir ve talimatlarıyla iş görür. Bu nedenle ilke olarak işlenen suçlardan dolayı kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul edilir.

Tüzel kişilerde kanuni temsilci birden fazla ise cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin, fiil ve fail arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesi 10.05.2000 tarih ve E. 2000/2004, K. 2000/2059 sayılı kararı ile “ *Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzel kişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personel, temsilcisinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez*” demek sureti ile suç tarihinde limited şirketin işlerini

⁵⁴ Kızılot, s. 565.

⁵⁵ Şenyüz, s. 358-359.

⁵⁶ Candan, s. 288.

yürütmekle sorumlu olan kişinin araştırılmadan mahkûmiyete karar verilmesini yasaya aykırı bulmuştur.

2.4.2.1.3 Tüzel Kişi Olmayan Kuruluşlarda Sorumluluk

Vergi Usul Kanun’unda tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar bünyesinde suç failinin kim olacağına dair açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Aslında Vergi Usul Kanunu’nun 359’ncu maddesi göz önünde bulundurulduğunda, böyle bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmadığı da açıktır. Zira yasada belli ve sınırlı bir fail tipi yaratmaktan özellikle kaçınılmış, herkesin bu suçun faili olabileceği düzenlenmiştir⁵⁷.

Adi şirketler; şahsilik öğelerine göre şekillenen, ortakların tüm malvarlıklarıyla birinci derece ve müteselsil sorumlu oldukları tüzel kişiliği olmayan ortaklıklardır⁵⁸. Adi şirket iki veya daha fazla gerçek kişinin, şekle tabi olmaksızın basit bir şekilde kurabildiği ortaklıklardır. Adi ortaklıklarda her ortağın şirketi idare ve temsil yetkisi olması dolayısı ile şirket adın yapılan fiillerden dolayı her ortağın gerçek kişilerde olduğu gibi cezai sorumlulukları bulunur⁵⁹. İdare görevi ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabileceği gibi ortak olmayan başka bir kişiye de devredilmiş olabilir. İdare ve temsil yetkisi devredildiğinde ortakların tamamının sorumluluğundan söz edilemez. Bu durumda tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarda cezai sorumluluk aynı tüzel kişiliği bulunan ortaklıklarda ki şekillenecektir ve kaçakçılık suçunun faili kendisine idare ve temsil yetkisi devredilen kişiler olacaktır⁶⁰.

Gerçek kişilerin sorumluluğu ile ilgili açıklamalarda da belirttiğimiz üzere tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idare yetkisi olanların bilgisi ve isteği dışında diğer kişilerce işlenen fiillerde sorumluluk fiili işleyen kişiye aittir.

2.4.2.2 Hareket

Hareket insan davranışdır. Ceza hukukunu ilgilendiren hareket, suç tanımına uyan veya suç tanımındaki neticeyi gerçekleştirmeye yönelik, olumlu ya da olumsuz iradi insan

⁵⁷ Özcan ,S.131

⁵⁸ Reha Poroy/ Ünal Tekinalp/ Ersin Çamoğlu, *Ortaklık ve Kooperatif Hukuku*,3.Bası, Beta Yayınları, s.45.

⁵⁹ Şenyüz,s. 357

⁶⁰ Kızılot, s. 84.

davranışdır. İradi bir hareket yoksa ve aynı zamanda dış dünyada bir değişiklik oluşmamışsa, ortada bir haksızlık yoktur, dolayısı ile suç yoktur yani suçun varlığı hareketin varlığına bağlıdır⁶¹. Bir insan davranışı olmaksızın dış dünyada meydana gelen değişiklikler suç teorisine konu edilmezler, çünkü ceza hukuku normları sadece insana yöneliktir. Bu nedenle irade dışı meydana gelen refleks gibi hareketler, tabiat olayları ve düşünce aşamasında kalan fikirler hukuki anlamda hareket olarak nitelendirilemez. Bu nedenle fiilin mutlaka dış dünyada tezahür etmesi de gerekir⁶².

Cezai sorumluluğun temeli olan dış dünyada etki doğuran insan davranışları bir şeyi yapmak veya yapmamak şeklinde ortaya çıkar. Birinci halde icrai, diğerinde ise ihmali fiilden bahsedilir⁶³. Anayasa'nın 38'nci maddesinde fiilsiz suç olmayacağı kuralına vurgu yapılarak, kanunda suç sayılmayan fiile ceza verilemeyeceği belirtilmiştir⁶⁴. Suçtan bahsedebilmek için öncelikle bir hareketin olması gerekmektedir.

Hareket ortaya çıkmasına göre çeşitli şekillerde tasnif edilmektedir. Hareketin şekline göre (*icrai veya ihmali suçlar*), hareketin sayısına göre (*tek hareketli, birden fazla hareketli, seçimlik hareketli ve itiyadi suçlar*), hareketin belirlenmiş olup olmamasına göre (*serbest, bağlı hareketli suçlar*) olarak tasnife tabi tutulmuştur. Bir diğer ayırım ise bu hareketten doğan neticeyi kriter alan, hareketin icrasının süreklilik arz edip etmemesine göre (*ani suçlar- mütemadi suçlar*) olarak yapılmaktadır⁶⁵. Yasada belirtilen bir kısım suçların tek bir fiile işlenmesi yeterli iken; bazılarının birden fazla fiile işlenebileceği öngörülebilir. Kanun tarafından o suç için birden fazla fiil öngörülmüş ise hangisi işlenirse işlensin her biri o suçu oluşturur⁶⁶. Bir suçun, sadece yasada gösterilen belirli sayıda fiiller ile işlenebilmesi o suçu *bağlı hareketli*⁶⁷, bu fiillerden bir tanesi ile işlenebilmesi ise o suçu *seçimlik hareketli*⁶⁸ suç yapar. Seçimlik hareketli suçlarda kanun, gösterdiği fiillerden herhangi birinin yapılması halinde suçun gerçekleşeceğini hükme bağlamıştır.

⁶¹ Centel/ Zafer/ Çakmut, s. 229.

⁶² Şenyüz, s.15.

⁶³ Artuk/ Gökçen/Yenidünya, s. 231.

⁶⁴ Zeki Hafizoğulları/ Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Us-A Yayıncılık, Ankara 2012, s. 194.

⁶⁵ Artuk/ Gökçen/Yenidünya, s. 231.

⁶⁶ Şenyüz, s. 348.

⁶⁷ Artuk/ Gökçen/Yenidünya, s.231.

⁶⁸ Artuk/ Gökçen/Yenidünya, s.232.

Kaçakçılık suçunun fiillerine Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde a, b ve c bentlerinde birden fazla suçu kapsayacak şekilde ayrı olarak yer verilerek, bu başlık altında birden fazla suç düzenlenmiştir. Her ne kadar suçların cezaları aynı olsa da gruplandırılarak seçimlik hareketlerden oluşan farklı suçlar şeklinde düzenlenmiştir.⁶⁹

Kaçakçılık suçunun hareket unsurunu Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmesi oluşturur, bu suçun işlenebilmesi için yapılan hareketin hükümde sayılan fiillerden biri olması gerekir. Bu durum kaçakçılık suçunun bağlı hareketli bir suç olduğunu ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddesinin a ve b bentlerinde yer verilen suçların söz konusu olabilmesi için, fiilin tüm vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlene ve saklanması mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilmesi gerekirken; c bendinde fiil belge basımına ilişkin olarak düzenlenmiştir⁷⁰.

Kaçakçılık suçu kanunda gösterilen alternatif fiillerden birinin yapılmasıyla gerçekleşen seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Yasada sayılan seçimlik hareketlerden sadece birini bile yapan kişi kaçakçılık suçunun faili olur. Yasada aynı bent halinde sayılan birden fazla hareketin yapılmış olması durumunda failin suçu tek ceza olarak verilir yani içtima hükümleri uygulanmaz⁷¹.

Kaçakçılık suçunun fiilleri yönünden, çift defter tutma suçu hariç, vergi ziyayı suçun unsuru değildir. Böylece vergi kaçakçılığı suçu zarar suçu değil, tehlike suçu olarak düzenlenmiştir. Bu anlamda çift defter tutma suçunun oluşması bakımından vergi ziyayı şartı aranması madde metninde sayılan bu suçun zarar suçu olarak karşımıza çıkması sonucunu doğurmaktadır⁷².

⁶⁹ Şenyüz, s. 380.

⁷⁰ Şenyüz, s.380-381.

⁷¹ Sahir Erman, *Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler*, Maliye Enstitüsü Konferansları, İÜHF Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1958, s. 56.

⁷² Şenyüz, s. 384.

Vergi Usul Kanunu 359'ncu maddede düzenlenen kaçakçılık suçlarını ayrı ayrı değerlendirmek gerekirse;

2.4.2.2.1 Vergi Usul Kanunu 359'ncu Maddenin (a) Bendindeki Suçlar

Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddesinin a bendinde, *on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılacak kaçakçılık fiilleri düzenlenmiştir.

2.4.2.2.1.1 Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddesinde, vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı mecburiyeti olan "*defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak*" fiili düzenlenmiştir. Kanunda muhasebe hilesi yapmak fiili açıkça tanımlanmamıştır⁷³.

Hesap ve muhasebe hileleri; vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesidir⁷⁴ biçiminde değerlendirilmiştir.

Suç hesap hilesi ve muhasebe hilesi yapmak şeklinde iki farklı fiil ile gerçekleşebilecektir⁷⁵. Muhasebe hilesi; "*mükellefin defter sistemi üzerinden izlemek durumunda olduğu iktisadi faaliyetlerinin vergisel sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir olmasına engel olacak şekilde kayıt sisteminin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde gösterilen esaslara ve genel kabul görmüş muhasebe kurallarına aykırı tutulması* olarak tanımlanırken, hesap hilesi; *deftere yapılan kayıtların hesap işleyişleri ve muhasebe kurallarına aykırı olması sonucunu doğuracak şekilde çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, bu işlemlerin hesaplarda ve defter kayıtlarında ortaya çıkarılmasını zorlaştıracı veya gizleyici şekildeki hareketler*" olarak tanımlanmıştır⁷⁶.

Hileli hareketin özünde aldatmaya elverişli hareketler kullanılarak, bilerek ve isteyerek muhasebe hesap ve kayıtlarının saptırılması vardır. Muhasebe hataları ile muhasebe

⁷³ Gündüz/ Gültaş , s. 313.

⁷⁴ Şükrü Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Cilt: 10, Yaklaşım Yayınları, s.3094.

⁷⁵ İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı*, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2013, s. 94.

⁷⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 6. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2015 s. 458.

hileleri arasında benzerlikler bulunması dolayısı ile zaman zaman yapılan fiilin hangi kapsamda olduğunun tespiti zorluğu ile karşılaşılacaktır. Ancak eylemin yapılış şekli, sıklığı, niteliği, ortaya çıkarılmasındaki güçlük gibi göstergelerden yararlanılarak hareketin aldatmaya elverişli olup olmadığı belirlenir. İşletmeler gün içinde binlerce işlem ve buna ilişkin kayıt yapabilmekte ve buna bağlı olarak hatalı kayıtlar da yapabilmesi ihtimali doğmaktadır. Ancak, yapılan hareketin hata sonucu mu yoksa hile sonucu mu yapıldığının belirlenmesi gerekmektedir⁷⁷. Hata ile hile arasında ki temel fark hilenin aldatmaya elverişli olmasında aranmalıdır⁷⁸.

Muhasebe ve hesaplarda yapılan hatalı işlemlerin yasada belirtildiği şekilde düzeltilmesi hileli hareket olarak değerlendirilmez. Muhasebe ve hesapların düzensiz ya da karışık olması muhasebe hilesi olarak nitelendirilemez⁷⁹.

Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapılması halinde vergi ziyaının doğması şartı aranmak ve bu sonucun doğması halinde, manevi unsur olup olmadığına bakılmaksızın kaçakçılık suçundan ceza verilebilmekteydi⁸⁰. Ancak yeni düzenleme ile vergi ziyına neden olmasa bile çeşitli maksatlarla yapılan muhasebe hileleri kaçakçılık suçu olarak kabul edilmektedir. Hesap ve muhasebe hilesinin vergi ziyai olmaksızın suçun unsuru olması suçu zarar suçu olmaktan uzaklaştırarak, kamu güvenliğine karşı işlenen suçlara yakınlıktır ve böylece kayıtlara duyulan güvenin sürekliliğini sağlamaktır⁸¹.

2.4.2.2.1.2 Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Kanunda suç olarak tanımlanan eylem, kanuna göre tutulması zorunlu olan defter ve kayıtlarda; sahte hesap açmak veya mükellefle doğrudan bir ticari ilişkiye girmemiş olan bir kişiyi, işletmeye borçlu veya işletmeden alacaklı göstermek ya da kayıtlardaki işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak şeklinde gerçekleşmektedir.

⁷⁷ Şenyüz, s. 89.

⁷⁸ Özcan, s. 141.

⁷⁹ Şenyüz, s. 90.

⁸⁰ Yılmaz Ulusoy, *Ticari Defterler, Ticari Belgeler*, Olguç Matbaası, Ankara 1981, s.353.

⁸¹ Bayar, s.97.

Gerçekte var olmayan kişi ölmüş veya hayali bir kişi olabilir⁸². Gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılmasının amaçlarından biri; gelirin kayıt dışı bırakmak için kendi yakınları veya güvendiği kişiler adına hesap açılmasıdır⁸³. Bu suça örnek olarak kayıtlarda hayali bir borç oluşturma ya da kaydedilen işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak⁸⁴, iş yerinde çalışmayan işçilere maaş bordrosu düzenlemek⁸⁵, stokta bulunan malı olmayan bir kişiye satmış gibi deftere işlemek⁸⁶ eylemleri gösterilebilir.

4369 sayılı kanun öncesinde, suçun oluşması için vergi ziyaının doğması şartına bağlanmış olan bu fiil, değişiklikten sonra vergi kaybı oluşmasa bile cezalandırılabilen bir fiil haline gelmiştir.

2.4.2.2.1.3 Defterlere Kaydı Gereken Hesap Ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucu Doğuracak Şekilde Tamamen Veya Kısmen Başka Defter Veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Vergi kanunları gereğince tutulması zorunlu bir deftere ilişkin kaydın, tamamen veya kısmen başka bir kayıt ortamına aktarılması sonucunda vergi matrahının azalması ile bu suç oluşmaktadır.

Vergi kanunları uyarınca tutulması gerekli bir deftere kaydı gereken hesap veya işlemin bir başka kayıt ortamına kaydedilerek işlenen bu fiile uygulamada “*çift defter tutmak*”⁸⁷ adı verilmektedir. Suçun oluşabilmesi vergi matrahında bir azalma gerçekleşmesi ön şartına bağlanmıştır⁸⁸. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi bu suçun hareket unsurunu oluşturmaktadır⁸⁹. Vergi Usul Kanunu açısından tutulması gereken defterlere geçirilmesi zorunlu kayıtların genel olarak on gün içinde geçirilmesi gerekmektedir. Kaçakçılık suçunun oluşması için vergi

⁸² Mahmut Kaşıkçı, “*Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Ethemler Yayın, İstanbul 2007, s. 274.

⁸³ Ali Parlar/ Güleç Demirel, *Adli- İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınevi, Ankara 2002, s. 218.

⁸⁴ Donay, s. 129.

⁸⁵ Ok/ Gündel s. 339.

⁸⁶ Erman, s. 58.

⁸⁷ Şenyüz, s. 393.

⁸⁸ Donay, s.130.

⁸⁹ Bayraklı s.244

matrahının azaltılması sureti ile kayıtların kanuni defterler yerine başka defterlere kaydedilmesi ya da herhangi bir deftere hiç kaydedilmemesi gerekir.

Kanun hükmünden anlaşılabileceği gibi; deftere kaydı gereken bir işlem nedeniyle bu suçun oluşabilmesi için, defter tutma yükümlülüğünün bulunması şarttır. Kanunen tutulması gereken defterler tamamen tutulup bunu yanı sıra müsvedde defter ve belge tutulması halinde bu suçun gerçekleştiğinden bahsedilemez.

2.4.2.2.1.4 Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrif etmek hukuki anlamda belgenin aslını bozma, değiştirme⁹⁰, gerçekten uzaklaşma⁹¹ anlamına gelir. Kaçakçılık suçu açısından tahrif etme ise, usulüne uygun tutulmuş defter, kayıt veya evrak üzerinde bulunan yazı ve rakamların kazınmak veya kimyasal maddelerle silinerek, vergi matrahını azaltma sonucu doğuracak şekilde gerçeğin değiştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir⁹². Yapılan tahrifat ile vergi incelemesinin doğru ve sağlıklı yapılması engellenmektedir. Tahrif etmekteki asıl amaç ise, geliri olduğundan daha az ve gideri olduğundan daha fazla göstermek, bu sayede vergi matrahını eksik göstererek vergiyi az vermek veya hiç vermemek şeklinde izah edilmektedir⁹³.

Suçun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgeler Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabının 2. ve 3. kısımlarında düzenlenmiştir. Tahrif edilen defter, kayıt ve belgelerin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu defter, belge ve kayıtlardan olması gerekmektedir.

Tahrif edilecek belge veya kayıtların gerçek bir durumu yansıtması gerekmektedir. Tahrif edilen defter, kayıt veya belgenin sahte olması durumunda, bunlar üzerinde yapılacak tahrifatlar bu suçu teşkil etmeyecektir⁹⁴.

Vergi mükellefinin defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmesi halinde cezalandırılması için vergi ziyanının doğması yada mükellefin bizzat kendisi veya üçüncü kişiler tarafından işbu defterlerin kullanılması gerekmemektedir⁹⁵.

⁹⁰ Donay, s. 131.

⁹¹ Şenyüz, s. 46.

⁹² Yılmaz Hızlı, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984, s. 123.

⁹³ Ok/ Gündel, s.330.

⁹⁴ Şenyüz, s.390.

Defter ve kayıtlarda yapılacak tüm değişiklikler suç olarak değerlendirilmez. Başka bir deyişle yapılmış bir hatanın bilinçli şekilde düzeltilmesi suç oluşturmaz. Vergi mükelleflerinin tutmuş oldukları defter, belge ve kayıtlar üzerinde hata yapmaları ihtimaline yönelik olarak, kanun koyucu Vergi Usul Kanunu 217’nci maddesinde defter ve kayıtlardaki yanlışların nasıl düzeltileceği belirtilmiştir. Yasaya uygun olarak yapılan düzeltmeler suçun oluşumuna engel olacaktır. Ayrıca defter, kayıt ve belgelerde yer alan yanlış bir kaydın düzeltilmesi sırasında silinerek gerçeğe uygun hale getirilmesinin kaçakçılık suçu değil, usulsüzlük kabahati oluşturduğunu düşünmektedir⁹⁶.

2.4.2.2.1.5 Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek veya İbraz Etmemek

Defter ve belge tutulmasında amaç vergiyi doğuran olayın izlenmesi ve gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasıdır. Türk vergi sisteminde vergiler genellikle mükellefin beyanına göre tarh edildiğinden, vergi miktarının doğruluğunun tespiti ancak etkili vergi incelemesi ile anlaşılabilir⁹⁷. Bu araştırmalar ve tespitler içinde mükellefin defter tutması, belge düzenleyip vermesi, bunları belirlenen süre saklaması ve vergi denetimine yetkili olan kişilerce istenmesi halinde ibraz etmesi, sağlıklı, verimli, hukuka uygun ve adaletli bir vergi düzeninin kurulması ve sürdürülmesinde önem taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu 359.maddesinin a fıkrasında düzenlenmiş bir diğer fiil olan defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilinin gizlemeye ilişkin tanımı aynı fıkarda yapılmıştır. Kanunda gizleme fiili, *“varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi”* olarak ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun vesikaları (defter, belge ve kayıtları) muhafaza başlıklı 253’ncü maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle düzenledikleri vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak “beş yıl” süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

⁹⁵ Şenyüz, s.390.

⁹⁶ Oktar, s.366.

⁹⁷ Uğur/ Elibol, s.326.

Vergi Usul Kanunu'nun Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti başlıklı 256'ncı maddesinde mükelleflere, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi (beş yıl) içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunun 'da yer almamakla birlikte diğer vergi kanunlarının tutulması, saklanması ve ibraz edilmesini zorunlu tuttuğu defter, kayıt ve belgelerle; Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu mükerrer 257'nci maddesi gereğince kanunda belirlenenlere ek olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter, kayıt ve belgeler de gizleme suçunun konusunu oluşturabilecektir⁹⁸. Ayrıca elektronik ortamda tutulan defter ve belgeler de gizleme suçunun konusunu oluşturabilir⁹⁹.

Vergi Usul Kanunu'na yasal zorunluluklara rağmen tutulmayan defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçuna konu olmayacaktır, kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmaması fiili I. derece usulsüzlük kapsamında değerlendirilmiş ve bu fiil için idari yaptırım öngörülmüştür.

Suçun oluşumu için, ibraz etmeme fiilinin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara karşı bir vergi incelemesi sırasında olması gereklidir¹⁰⁰. Gizlemeye bağlı suçun meydana geldiği tarih defter ve belgelerin ibraz edilmesi isteğini içeren yazının tebliğ tarihinden başlayacak ibraz süresinin dolumu tarihidir¹⁰¹.

Farklı yıllara ait defter ve belgeler aynı yazı ile istenip ibraz edilmemişse tek suç oluşurken, farklı yıllara ait defter ve belgelerin farklı yazılar ile istenilmesi durumunda farklı suçlar ortaya çıkar¹⁰².

⁹⁸ Ok/ Gündel, s.158 .

⁹⁹ Uğur/ Elibol, s.328 .

¹⁰⁰ Bayar, s.105 .

¹⁰¹ Şenyüz, s. 391 .

¹⁰² Şenyüz, s.392 .

2.4.2.2.1.6 Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ve Kullanmak

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki kanuni tanımlamaya göre, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Bir işlemin gerçek mahiyetini yansıtmayan belge de denilebilir. Bu suç belgenin düzenlenmesi, gerçekte var olan ilişkinin farklı şekilde belgeye dökülmesi ile oluşur¹⁰³. Belge düzenlendikten sonraki bir dönemde yapılacak olan fiiller bu suça konu olmayacak tahrif etme suçunu oluşturacaktır¹⁰⁴.

Bu suç açısından maddi unsurun oluşması, öncelikle bir mükellefiyet sıfatına sahip olmayı gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'na uygun bir mükellefiyet bulunması, yasal yollardan edinilmiş bir belge ve gerçek bir muamele veya durumun varlığı gereklidir¹⁰⁵.

2.4.2.2.2 Vergi Usul Kanunu 359'ncu Maddenin (b) Bendindeki Suçlar

Vergi Usul Kanunu 359. maddesinin b bendinde, *üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılacak kaçakçılık fiilleri düzenlemiştir.

2.4.2.2.2.1 Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Vergi incelemesini ve diğer vergi denetimlerini imkânsız kılmak amacıyla gizleme suçu yanında yapılan bir diğer fiil de defter, belge ve kayıtları yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamaktır. Saymış olduğumuz bu yok etme fiilleri, mahiyet ve derecelerine göre bazen tamamen, bazense kısmen vergi denetimi etkisiz kılar¹⁰⁶. Vergiyi doğuran olayın ve buna bağlı olarak vergi matrahının tam olarak tespit edilebilmesi ve etkin bir vergi denetimi için kayıt ve belge düzeninin yasalara uygun bir şekilde sağlanması zorunludur. Yasa koyucu da bu durumun öneminden ötürü, defter, kayıt ve belgelerinin yok edilmesini, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar konulmasını veya hiç yaprak konulmamasını kayıt ve belge düzenine yönelik daha ağır bir ihlal olarak

¹⁰³ Şenyüz, s. 392.

¹⁰⁴ Bayar, s.107

¹⁰⁵ Ok/ Gündel, s. 315.

¹⁰⁶ Ok/ Gündel, s. 346.

değerlendirerek, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizlemenin yaptırımından daha ağır bir yaptırım öngörmüştür.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilen sayfalarının yerine orijinaldeki tüm bilgileri içeren sayfa konulması halinde, failin fiilinden vazgeçmiş sayılması durumu doğacak ve ceza verilmeyecektir¹⁰⁷.

Gizlemek suçunun konusunu teşkil eden defter, kayıt ve belgeler; yok etme suçunun da konusunu oluşturur. Yani bu suç da, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde işlenebilecek; mükellefin zorunluluk bulunmamasına rağmen tuttuğu defter ve kayıtlar ile düzenlediği belgeler açısından bu suç oluşmayacaktır¹⁰⁸.

Defter, kayıt ve belgelerden herhangi birinin yok edilmesi suçun maddi unsuru için yeterlidir. Tutulan defterlerinin, kayıtların veya düzenlenen belgelerin tamamının yok edilmesi gerekmemektedir¹⁰⁹.

2.4.2.2.2 Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu belgeleri Kullanmak

Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde sahte belge için kanuni bir tanımlama yapılmıştır. “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir” şeklinde sahte belge ifade edilmiştir. Burada sahtecilikten anlaşılması gereken husus, gerçekte mevcut olmayan bir durumun yeni baştan yaratılmasıdır¹¹⁰.

4369 sayılı Vergi Usul Kanunu değişiklik kanununun gerekçesinde, sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasına ilişkin fiillerin “*doğrudan mali sistemin belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına, hatta çökertilmesine yönelik bireysel veya örgütsel suçlar*” olarak tanımlanmıştır. Sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinin mükellef veya vergi sorumlusu ve fiillere iştirak edenler tarafından vergi ödememek veya az

¹⁰⁷ Yiğit, s.144.

¹⁰⁸ Ok/ Gündel, s.346.

¹⁰⁹ Ok/ Gündel, s.347.

¹¹⁰ Donay, s.142.

ödemek gayesiyle işlenen maddi ve icrai bir suç olduğu ve hazineye zarar vermesi nedeniyle diğer kaçakçılık fiillerine nazaran daha ağır müeyyideyle ve daha titiz bir şekilde cezalandırılması sağlandığı ifade edilmektedir¹¹¹.

Vergi Usul Kanunu'nun “*vesikalar*” başlıklı İkinci Kitabının Üçüncü Kısımında yer alan belgeler ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu mükerrer 257'nci maddesi uyarınca aldığı yetki üzerine düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler bu suçun konusunu oluşturabilecektir. Bu belgeler, aynı zamanda tahrif etmek, gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçlarında da ortak olan belgelerdir. Kanuni şekle uygun olmayarak düzenlenen ve zorunlu bilgileri barındırmayan belgeler bu suçun konusunu oluşturmazlar¹¹².

Taraflar arasında gerçekte hiçbir mal satışı ya da hizmet ifası söz konusu olmadan belge düzenlenmesi veya hizmeti sunan ya da mal satışı yapan kişinin kendi düzenlemesi gereken belge yerine başkasının daha önce düzenlemiş olduğu bir belgeyi vermesi durumu sahte belge düzenleme olarak kabul edilmektedir¹¹³.

Belgenin sahte olarak düzenlenmesi, kısmen veya tamamen olabilmektedir. Gerçekte olmayan bir işlem için gerçekte varmışçasına belgeye yansıtılması tam sahtecilik; gerçekte olan ve olmayan işlemlerin veya durumların aynı anda aynı belgede olması halidir¹¹⁴. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilinden kısmen sahteciliğin farkı ise, yanıltıcı belgede gerçek bir işlem veya durum bulunmakla birlikte bunların mahiyet veya miktarlarında gerçeğe aykırılık vardır. Kısmen sahtecilikte ise gerçeğin yanında gerçekte olmayan işlem veya durumlar bulunur¹¹⁵.

Sahtecilik belgenin asıl veya suretlerinde yapılması arasında herhangi bir fark yoktur. Sahte olarak düzenlenen belgenin kanuna göre kullanılma zorunluluğu getirilen vergilendirmeye ilişkin sonuç doğuran işlemler için düzenlenmiş olması gerekir¹¹⁶.

¹¹¹ Ok/ Gündel, s. 336.

¹¹² Ok/ Gündel, s. 223.

¹¹³ Gündüz/ Gültaş, s.318.

¹¹⁴ Şenyüz, s. 396.

¹¹⁵ Ok/ Gündel, s.224.

¹¹⁶ Şenyüz, s.397.

Vergi Usul Kanunu 359'ncu maddesinde vergisel bir saik ve vergi ziyayı kanuni unsur olarak fiile bağlanmadığı için, tek başına belgenin düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterlidir¹¹⁷.

2.4.2.2.3 Vergi Usul Kanunu 359'ncu Maddenin (c) Bendindeki Suçlar

Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncu maddesinin a bendinde, *iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası* ile cezalandırılacak kaçakçılık fiilleri düzenlenmiştir.

2.4.2.2.3.1 Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak, Sahte Olarak Belge Basmak, Bu Belgeleri Kullanmak

Vergi Usul Kanunu'nun 359 (c) bendi, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların belge basmaları halinde cezai yaptırım öngörmüştür. Vergi Usul Kanunu mük. 257/2 hükmü uyarınca çıkartılmış *“Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik”* mükellefler tarafından kullanılacak belge ve defterlerin Maliye Bakanlığı tarafından izin verilmiş matbaalar tarafından basılacağını hükme bağlamıştır.

Suçun fiili, iki kısma ayrılmıştır. Birinci kısımda Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri anlaşması olmadığı halde basma fiili; ikinci kısımda ise bu şekilde üretilmiş belgeleri kullanma fiilidir¹¹⁸. Birinci fiil anlaşması olmadığı halde belge basma fiili için, matbaanın kendisinin vergi ziyayı yaratma amacı önemli değildir. Anlaşması olmayan matbaanın belgeye basması yeterlidir¹¹⁹. Belgeyi bastıran kişinin mükellef olup olmadığının da pratikte bir önemi bulunmamaktadır¹²⁰.

Vergi Usul Kanunu 359/(c) bendi, sahte belge basma ve kullanma fiillerinin sadece Bakanlık ile anlaşması olmayanlar tarafından işlenebileceğini düzenlemiştir. Anlaşması olanların, anlaşma dışında sahte belge basma fiili ile; bu şekilde basılmış belgeleri kullanma fiili, suçun maddi unsuruna dâhil olabilecek bir davranış olarak kabul edilemeyecektir¹²¹.

¹¹⁷ Bayar, s. 112.

¹¹⁸ Şenyüz, s.

¹¹⁹ Ok/ Gündel, s. 352

¹²⁰ Şenyüz,

¹²¹ Bayar,s. 114.

2.4.2.3 Netice

İrادی insan davranışının dış dünyada oluşturduğu değişikliğe netice denilmektedir¹²² . Hukuk sistemleri ancak insan hareketinin sonucunda ortaya çıkan, suçun kanuni tanımına uyan, zarar veya tehlike dolayısı ile ceza yaptırımına bağlanmış neticeler ile ilgilenir¹²³ . Netice zarar veya zarar tehlikesi şeklinde ortaya çıkabilmektedir; zarar tarzındaki netice de maddi nitelikte olabileceği gibi manevi nitelikte de olabilmektedir¹²⁴ .

Vergi Usul Kanunu 359'ncu madde de yer alan kaçakçılık suçları, netice bakımından yapılan suç ayrımında, dış dünyada bir değişiklik anlamında ayrı bir neticenin gerçekleşmesi, meydana çıkmasının aranmadığı, suçların sonucunun harekete bitişik olması nedeni ile salt hareket suçu olarak nitelendirilen suçlardandır¹²⁵ .

Kaçakçılık suçlarında fiilin sonucu kamu düzeninin bozulmasıdır, yasada ayrıca bir zarar neticesi yer almamaktadır. 4369 sayılı değişiklik kanunu öncesinde vergi kaçakçılığı suçları için vergi ziyayı aranmakta iken; değişiklik sonrası vergi kaçakçılığı suçları çift defter tutma fiili dışında kalan fiiller bakımından; salt hareket suçuna dönüştürülmüş ve vergi ziyayı ya da başka bir neticeye bağlanmamıştır¹²⁶ . Çift defter tutma fiili bakımından vergi ziyayı netice olarak aranmamakla birlikte, vergi matrahında azalma meydana gelmesi eylemin sonucu olarak gerekli görülmektedir, aksi halde bu netice olmaz ise yapılan hareket kaçakçılık suçu olarak cezalandırılmayacaktır¹²⁷ .

Vergi Usul Kanunu 359'ncu maddede yer alan kaçakçılık fiilleri bakımından vergi ziyası aranmamaktaysa da, fiillerin ayrıca vergi ziyasına yol açmış olması durumunda; Vergi Usul Kanunu'nun 344'ncü maddesi uyarınca; hürriyeti bağlayıcı ceza yanında vergi idaresi tarafından Vergi Ziyayı cezası uygulanacaktır¹²⁸ .

¹²² Ok/ Gündel, s. 352.

¹²³ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 270.

¹²⁴ Soyaslan, s. 246-247

¹²⁵ Yiğit, s. 156.

¹²⁶ Yiğit, s. 156.

¹²⁷ Bayraklı, s. 251.

¹²⁸ Yiğit, s. 157.

2.4.2.4 Nedensellik Bağı

Genel olarak vergi kaçakçılığı fiillerinin hareketi sonuca bitişik suçlar olması dolayısı ile nedensellik bağı açısından bir özellik göstermezler, hareketin gerçekleşmesi ile suçun maddi unsurunun gerçekleşir¹²⁹. Neticesi harekete bitişik yani sırf hareket suçlarında, tipe uygun hukuka aykırı fiilin icrası, failin cezalandırılması için yeterli olduğundan nedensellik bağının araştırılmasının pek bir öneminin olmadığı ifade edilmektedir¹³⁰.

2.4.3 Manevi Unsur

Manevi unsur işlenen fiil ile kişi arasındaki maddi olmayan bağı ifade etmektedir¹³¹. Maddi unsurlar suçun dış yansımasını oluştururken, manevi unsurlar kişinin iç dünyasına ilişkin sübjektif bir bağdır¹³².

Türk Ceza Kanunu kusurluluk olarak kast ve taksir şeklinde ikili bir ayırım yapar ancak suçun oluşması için kastın varlığını esas alır, taksir istisnai bir düzenlemedir ve ancak kanunda açıkça ifade edilen durumlarda taksir cezalandırılır. Kastın bulunmaması suçun oluşmasına engeldir. Suçun oluşması için esas olan failin bu suçu bilerek ve isteyerek yani iradi olarak işlemesi gerekir¹³³.

Vergi kaçakçılığı suçları kasti suçlardandır ve taksirle işlenmesi mümkün değildir. Failin hareketi taksirli ise kaçakçılık suçu oluşmaz. Suçun oluşması için gereken kast “*genel kast*” tır. Dolayısı ile fail belli bir hareketi vergi kaçırmak gayesiyle olmasa bile, isteyerek yapar ve vergi kaybına yo açarsa, kastın bulunduğu kabul edilecektir¹³⁴.

2.4.4 Hukuka Aykırılık

Suçun oluşması içinde gereken bir diğer kurucu unsur, eylemin hukuka aykırı olmasıdır. Eylem hukuka aykırı değilse, yani eylemi hukuka uygun hale sokan bir neden varsa, suç oluşmayacağı için ceza da verilemeyecektir. Yapılan her hareketin yasadaki suç

¹²⁹ Yiğit, s. 157, Bayar, s. 120.

¹³⁰ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 270.

¹³¹ Ahmet Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, 4. Baskı, Ankara 2016, s. 236.

¹³² Berrin Akbulut, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 3. Baskı, Ankara 2016, s. 344.

¹³³ Centel/ Zafer/ Çakmut, s. 343.

¹³⁴ Yiğit, s. 159.

tanımına uygun olması, her zaman eylemin hukuka aykırı olduğunu göstermez. Ayrıca eylemin hukuka uygun sayılması sonucunu doğuran bir nedeninin de bulunmaması gerekir¹³⁵.

Türk Ceza Kanunu'nda, “*Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler*” başlığı altındaki bölümde, 24. ve 34. maddeleri arasında hem hukuka aykırılığı kaldırان nedenler hem de kusurluluğu ortadan kaldırان veya azaltan nedenler bir arada düzenlenmiştir. Hukuka aykırılığı ortadan kaldırان nedenler hukuka uygunluk nedenleridir ve bulunması halinde suç hukuka aykırılık unsurunun eksikliği bakımından oluşamayacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında, Türk Ceza Kanunu'ndaki hukuka uygunluk nedenlerinin vergi kaçakçılığı suçları açısından uygulanması pek mümkün olmamakla birlikte, öğretide farklı görüşler de bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda da vergi kaçakçılığı suçları için hukuka uygunluk nedeni düzenlenmemiştir¹³⁶.

¹³⁵ Centel/ Zafer/ Çakmut, s. 279.

¹³⁶ Yiğit, s. 157.

3.DEFTER, KAYIT ve BELGE DÜZENİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

3.1.DEFTER TUTMA ÖDEVİ

Vergi mükellefinin ya da sorumlusunun vergi ödevinin yerine getirilmesinde maddi yükümlülüklerinin yanı sıra şekli olarak da yükümlülükleri bulunmaktadır¹³⁷. Vergi mükellefi ya da sorumlusu tarafından şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda, maddi yükümlülüklerin ihlallerinde olduğu gibi bir takım müeyyidelerle karşılaşmaktadır. Zira vergi mükellefinin devletle arasındaki vergi ilişkisinin düzgün bir şekilde sürdürülebilmesi için yasalarda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak maddi yükümlülüğün yanı sıra şekli yükümlülüklerle de uyulması gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nin dayanağı belge ve kayıt düzeninin sağlanması amacıyla mükellefe yüklenmiş şekli ödevlerin başında defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi, bunların saklanması ve ibrazı gelmektedir. Belge ve kayıt düzeni ile vergi mükellefini ve mükellef ile ilişkide bulunan üçüncü kişileri ilgilendiren vergisel işlemlerin incelenmesi ve denetlenmesi mümkün olmaktadır.

Vergi mükellefinin ya da sorumlusunun vergisel işlemlerinin ve vergi matrahının tespitinde önemli yer tutan defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi yükümlülüğü muhasebenin ilk adımını olarak kabul edilmiştir¹³⁸. Mükellefin defter tutma ödevi, Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kısmında 171-226'ncı maddeler arasında düzenlenmiştir.

Defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi yükümlülüğü, vergi mükellefinin vergi ile ilgili servet, gelir ve harcama durumlarının tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri ortaya çıkarmak, vergi mükellefinin vergi karşısında ki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, üçüncü kişilerin vergi karşısında ki durumlarını kontrol etmek gibi amaçlara hizmet eden, kanunda belirtilmiş gerçek ya da tüzel kişiler tarafından bir hesap dönemi içinde meydana gelen kayıtların defterlere tutulması olarak tanımlanabilir. Defterler hesap dönemi esasına göre tutulur ve hesap dönemi normal olarak takvim yılı olup, kayıtlar

¹³⁷ Öncel/ Kumrulu/ Çağan, s. 74.

¹³⁸ Yaşar Karayalçın, *Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi*, Ankara 1988, s.7.

hesap dönemi içinde açılır ve dönemin sonunda kapatılır¹³⁹. Vergi mükellefi hesap dönemi içinde aktif ve pasiflerinde oluşan değişiklikleri defter ve kayıtlara aktarmak mecburiyetindedir. Türk Vergi Sistemi vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin süresi içinde kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına yani belge ve kayıt düzenine¹⁴⁰ dayandığı için defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde vergi sisteminde aksaklıklar oluşacağı ve ülke ekonomisinde kayıpların meydana geleceği muhtemeldir.

Ekonomik hayatı düzenleyen çeşitli kanunlar, ekonomik faaliyetlerle uğraşan taraflara, kayıtlarını ve işlemlerini defter, kayıt ve belgelerle izleme zorunluluğu getirmektedir¹⁴¹. Ticari muhasebe sisteminin ticari işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında detaylı bilgi verme amacını güttüğü nazara alındığında defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi yükümlülüğünün Muhasebe Hukuku ve Ticaret Hukuku alanında da ilişkin bir konu olduğu görülecektir. Bu nedenle defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi Vergi Hukukunun yanı sıra Ticaret Hukuku ve Muhasebe Hukuku'nu ilgilendiren disiplinler arası bir öneme sahiptir.

Defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi yükümlülüğü esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır¹⁴². Ancak amaçları bakımından iki kanun birbirinden ayrılmaktadır¹⁴³. Türk Ticaret Kanunu'na göre defter tutma; ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, alacak ve borç ilişkilerini tespit etme gayesine hizmet eder. Vergi Usul Kanunu'na göre ise defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesinde amaç; vergi mükellefinin vergi ile ilgili işlemlerini tespit ederek hesaplar üzerinde inceleme ve denetim yapmasını sağlamak, hesap ve kayıtlar yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunu belirlemektir. Bunu sağlayabilmek adına mükellefin iş hacmi esas alınarak birinci sınıf tacir ve ikinci sınıf tacir ayrımı yapılmaktadır. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabına göre defter tutarlar.

¹³⁹ Öner, s. 87.

¹⁴⁰ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2011, s. 378.

¹⁴¹ Gürol Ürel, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s. 313.

¹⁴² Oktar, s. 227

¹⁴³ Karakoç, s. 379.

Ticaret Kanununa göre defter tutma mecburiyetinde olanlar, bu kanuna göre tacir sayılan kişilerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinde ise defter tutma zorunluluğu olanların; tacirlerin yanı sıra, serbest meslek kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler olacağı tek tek sayılmıştır. Kanunun 173'ncü maddesinde istisnalar tek tek belirtilmiş ve devam eden maddelerde tüccarlar sınıflara ayrılmıştır¹⁴⁴.

Vergi mükellefinin defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi, muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi halinde karşılaşılan yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesinin yanı sıra bir kısım yaptırımlar ise Türk Ceza Kanunu'nda hürriyeti bağlayıcı cezalarla düzenlenmiştir.

Defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi yükümlülüğüne aykırı davranılması halinde hem mali hem de özgürlüğü bağlayıcı cezalarla karşılaşılmaktadır. Zira bazı hallerde defter tutma, kayıt ve belge düzenlenmesi yükümlülüğüne ilişkin olarak uyulması gereken esas ve usullere aykırı davranılması cezai anlamda suç teşkil eden fiil niteliği taşımaktadır. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren bu fiiller Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarıdır.

Vergi Usul Kanunu 359'ncü maddesinde belirtilen vergi kaçakçılığı, seçimlik hareketli bir suç olarak düzenlenmiştir ve suç oluşturan fiillerin vergi kanunlarına göre tutulan, saklanma ve ibraz zorunluluğu olan defter tutma, kayıt ve belgelere ilişkin olması bir ön şarttır¹⁴⁵. Zira vergi kanunlarında düzenlenmeyen bir defter, kayıt ve belgeye ilişkin yapılacak fiiller vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz¹⁴⁶. Bu nedenle madde de sayılan suçların maddi unsurunu oluşturan ve bulunmaması halinde suçun oluşumunu engelleyen, vergi kanunlarına göre tutulması, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter, kayıt ve belgeleri detaylı şekilde açıklamak gerekmektedir.

¹⁴⁴ Yiğit, s. 63.

¹⁴⁵ Bayar, s. 82.

¹⁴⁶ Yiğit, s. 63.

3.2. VERGİ HUKUKUNDA TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER

Türk Vergi Sisteminde vergi mükellefinin defter tutma, belge düzenine uyma, defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü gibi kanun koyucu tarafından belirtilen şekilde ve usulüne uygun olarak yerine getirilmesi gereken şekli yükümlülükleri bulunmaktadır¹⁴⁷.

Vergilendirmede, vergiyi doğuran olayların maddi sonuçlarının gerçeğe uygun olarak defter kayıtlarına geçirilmesi olayın gerçekleştiği zamanda belgeye bağlanması ile mümkündür. Öte yandan vergi matrahı muhasebe kayıtlarına dayandırılarak hesaplanır ve muhasebede tüm kayıtlar belgeye dayanmaktadır. İspat etme ve delil teşkil etme özelliği bulunan bu belgelerin bir kısmı mükellefler arasında ki ilişkilere yönelik, diğer kısmı ise mükellef ile devlet arasında ki ilişkilere yönelik olarak düzenlenmektedir¹⁴⁸. Defter tutma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde karşılaşılan en ağır yaptırımın defterlerin ispat aracı olarak kullanılamaması olduğu kabul edilmektedir. Defterler, ispat aracı olarak, kimi zaman vergi mükellefi ya da mükellef ile ilişkide bulunana üçüncü kişiler lehine, kimi zaman ise aleyhine delil niteliği taşımaktadır. Yükümlü, vergilendirme işlemleri için, kendisinin haklılığını, gerek kendi düzenlediği gerekse de karşı tarafın düzenlediği belgelere dayanarak ispat edebilecektir¹⁴⁹.

Vergi hukukunda geçerli belge ve kayıt düzeni ile mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin ihtiyaç duyduğu mali bilgileri izlemek amacının yanı sıra, beyana dayalı vergilendirmede beyanın doğruluğunu ispatlamak, vergi ile ilgili işlem ve durumlarının belirlenmesi ve gerektiğinde denetlenmesi, incelenmesi ve tespiti amaçlanır.

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemleri belli belgelere bağlamalarını ve bu belgelerle ispat etmelerini öngörmüştür, bu durum mükellefin beyanına dayalı olan vergi sisteminin zorunlu bir unsurudur¹⁵⁰. Mükelleflerin tutacakları defterler yasa da belirtilen amaçları karşılamaya elverişsiz olduğu takdirde, re'sen vergi

¹⁴⁷ Karakoç, s. 378.

¹⁴⁸ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 106.

¹⁴⁹ Bayraklı, s. 137.

¹⁵⁰ Kızılot, s. 33.

tarhına neden olunacaktır¹⁵¹. İlk görünüş karinesi uyarınca; usulüne uygun şekilde ve zamanında düzenlenmiş belgeler ile defter kayıtları aksi kanıtlanmadığı sürece delil niteliği taşır¹⁵². Bunların aksini iddia eden ispatlamak durumundadır. Vergi mükellefinin defter, belge ve kayıt düzenine uymaması, bu yükümlülüğünü ihlal etmesi halinde bu karineden yararlanması imkânı bulunmayan mükellef bakımından ispat yükü yer değiştirir.

Defter tutma ödevinin mükellefe yüklenmesinin amacını belirten Vergi Usul Kanunun 171. maddesinde, mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek ve incelemek; mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek; mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının denetleyebilmek amacıyla bu yükümlülüğün yerine getirildiği belirtilmektedir.

Kanunda tek tek sayılan bu amaçlardan ilk dördü, vergi mükellefinin vergilendirme ile ilgili durumlarını defterler ile inceleyip, denetlemeye yönelik iken; son amaç olarak belirtilen beşinci amaç diğer ilk dört maçın aksine yükümlüye yönelik olmayıp, mükellef ile işlem yapan ve ilişkide bulunan üçüncü kişilere yöneliktir. Zira bir mükellefin hesapları incelenirken bu hesapların sağlıklı ve tutarlı olup olmadığını denetleyebilmek için, başka yükümlülerle olan işlemlerini, onların kayıt ve hesaplarına göre de incelmek gerekir. Bu duruma; vergilendirme ile ilgili işlemin her iki taraf yönünden de ele alınıp incelenmesi anlamına gelen “karşı(t) inceleme denilmektedir. İşte defter tutmanın amaçlarından biri de karşı inceleme imkânı sağlamasıdır¹⁵³.

¹⁵¹ Ürel , s. 313.

¹⁵² Bayraklı, s. 137.

¹⁵³ Kaneti, s.179-180; Karakoç s.379.

3.3. DEFTER TUTMA ÖDEVİNİN KİŞİ BAKIMINDAN KAPSAMI

3.3.1. Defter tutmakla Yükümlü Olanlar

3.3.1.1 Vergi Usul Kanunu’nda Defter Tutma Yükümlülüğünün Kişi Bakımından Kapsamı

Defte tutma yükümlülüğü bulunan ve defter tutmaktan muaf olan mükellefler Vergi Usul Kanunu’nun 172’nci ve 173’ncü maddelerinde belirtilmektedir. Buna göre defter tutma yükümlülüğü bulunanlar; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler’ dir.

Vergi Usul Kanunun 173’ncü maddesi gereğince defter tutma mükellefiyeti olmayan gerçek ve tüzel kişiler; gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, gelir Vergisi Kanunu’na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

Defter tutma mükellefiyeti olmayan söz konusu kişiler gelir ve kurumlar vergisi dışındaki vergilerin mükellefi olup bu vergiler açısından defter tutmak zorunda olmaları halinde, bu vergiler için defter tutacaklardır¹⁵⁴.

3.4 DEFTER TUTMA ÖDEVİNİN BAŞLAMASI VE SONA ERMESİ

3.4.1 Defter Tutma Yükümlülüğünün Başlaması

Vergi mükelleflerinin tamamı defter tutma yükümlülüğü altında değildir. Vergi Usul Kanunu’nun 171’nci maddesinde; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçilerin defter tutma yükümlülüğünün olduğu ve defter tutma yükümlülüğünün bu sıfatların kazanılmasıyla başladığı belirtilmiştir. Defter tutma yükümlülüğü bakımından, vergiyi doğuran bir işlemin ortaya çıktığı zaman olan “işe başlama” esası kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran işlemin meydana geldiği andan itibaren, Vergi Usul

¹⁵⁴ Karakoç, s.397.

Kanunu'nun 172'nci maddesinde sayılan sıfatları kazananlar bakımından, defter tutma yükümlülüğü başlamaktadır¹⁵⁵.

İşe başlamış olan bir mükellefin Vergi Usul Kanunu'nun 153'ncü maddesine göre işe başladığını on gün içinde bildirme mükellefiyeti bulunmaktadır. Tutulması zorunlu defterlerin tasdiki ise bir ay içinde yapılabilir. Defter tutma ödevi olan yükümlü Vergi Usul Kanunun 219'ncü maddesinin a bendi gereğince ticari işletmesi ve işleriyle ilgili işlemleri bu işlemlerin meydana andan itibaren on gün içinde ilgili defterlere kaydetmek zorundadır.

Vergi yükümlülüğü işe başlandığı anda doğmakla beraber hukuken geçerli bir defter sistemi ancak bu defterlerin önceden noter tarafından tasdik edilmiş olmasına bağlıdır. Mükellef, noter tasdiki yapılmış defterlere kayıt yapabilir. Noterler, mükellefe ait defterleri tasdik için ibraz ettiğinde, noter yükümlünün tacir sıfatını, sicil kayıtlarını ve kayıtlı olduğu vergi dairesini dikkate almaktadır. Bu nedenle hukuken tacir sıfatını kazanamamış ancak ticari faaliyete başlayan kimse, Vergi Usul Kanuna göre işe başlama anından itibaren vergi yükümlüsü olduğu halde, henüz tacir sıfatı bulunmadığından defterlerinin tasdik edilmesi mümkün değildir. Bu aşamada usulüne uygun defter tutması mümkün olmayan bu kişilerin deftere kaydı gereken faaliyetlerinin vergi dairesince re'sen takdiri yoluna gidilir¹⁵⁶

3.4.2 Defter Tutmada Dönem Esası

Mükelleflerin tutacakları defterler, Vergi Usul Kanun 174'ncü maddesi uyarınca hesap dönemi esasına göre tutulmaktadır. Hesap dönemi gerçek ve tüzel kişilerin çeşitli vergiler açısından yükümlü olma dönemini ifade etmektedir¹⁵⁷. Hesap dönemleri normal olarak takvim yılıdır. Defterlere yapılacak kayıtlar belirlenirken her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Dolayısıyla normal hesap dönemi 1 Ocak günü başlayıp, 31 Aralık günü kapanmaktadır.

¹⁵⁵ Karakoç, s. 380.

¹⁵⁶ Karakoç, s. 381.

¹⁵⁷ Ulusoy, s. 44.

Yaptıkları işin mahiyeti veya çalışma faaliyetlerinin özellikleri nedeni ile takvim yılı dönemi uygun olmayanlara, başvuruları üzerine Maliye Bakanlığı tarafından on ikişer aylık özel hesap dönemleri belirlenebilir. Özel hesap dönemi tayin edenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı olarak sayılmaktadır. Özel hesap dönemlerinin en etkili olarak kullanıldığı sektörler, ziraat ve eğitim sektörleridir. Bilindiği üzere ülkemizde eğitim dönemi Eylül ayında başlar ve ertesi yılın Haziran ayında sona erer. Bu nevi işletmelerde; 1 Eylül- 30 Ağustos özel hesap dönemi tayin edilmesi halinde, bir eğitim yılının faaliyetinin sonucu tam olarak alınmış ve işler daha kolay, kesintisiz yürümüş olacaktır¹⁵⁸.

Vergi Usul Kanunu'nda işletmenin kuruluş zamanı nazara alınarak bir yıldan az hesap dönemleri kabul edilmiştir. Yeniden işe başlama, ölüm, iflas veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi doğar ki buna kıst hesap dönemi adı verilmektedir. Kıst hesap dönemi on iki aydan daha kısa olması sebebi ile normal hesap dönemi yada özel hesap döneminden ayrılmaktadır.

3.4.3 Defter Tutma Yükümlülüğünün Sona Ermesi

Defter tutma yükümlülüğü işe başlama esasına dayanırken, mükelleflerin işi bırakmasıyla defter tutma yükümlülüğü de sona ermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 161'nci maddesi gereğince "iş bırakma" vergiye olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sonra ermesi olarak tanımlanmaktadır. Herhangi bir sebeple geçici olarak işlerin durdurulması işi bırakma olarak sayılmamakta, faaliyetlerin tamamen sona ermesi aranmaktadır.

Gerçek kişiler bakımından işin bırakılması ile defter tutma yükümlülüğü sona ermektedir. Tüzel kişiler için ise, kişiliğin sona ermesi ile birlikte defter tutma yükümlülüğü de ortadan kalkmaktadır. İflas ve tasfiye hallerinde tüzel kişilik malların tamamen paylaştırılması ile sonra ermektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 162'nci maddesi uyarınca tasfiye veya iflas kararının yetkili tasfiye ve iflas memurları tarafından vergi dairesine bildirilmesi yeterli görülmemekte, malların tamamen

¹⁵⁸ Nedim Bayraktaroğlu, *Özel Hesap ve Kıst Hesap Dönemlerinde Vergi Uygulamaları*, s. 5.

paylaştırılıp bitirildiği ana kadar tüzel kişi tacirin defter tutma yükümlülüğü devam etmektedir¹⁵⁹.

3.5 DEFTER TUTMADA KAYIT VE TASDİK DÜZENİ

3.5.1 Defter Tutmada Kayıt Düzenine Egemen İlkeler

Defter tutan mükelleflerin, defter tutarken kayıt düzenine egemen olan ilkeler; Vergi Usul Kanunu'nun 175'nci ve 215-219'ncü maddelerinde düzenlenmiştir. Bunun haricinde Türk Ticaret Kanunu ve muhasebe sistemi genel tebliğinde de kayıt düzenine ilişkin ilkelere yer verilmiştir.

3.5.1.1 Muhasebe Usulünü Seçmede Serbestlik

Vergi Usul Kanunu'nun 175'nci maddesi ile mükelleflere; kanunda belirtilen amaç ve esaslara uymak koşuluyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda düzenleyebilmektedir. Kural olarak muhasebe usulünü seçme konusunda serbesti tanınmış olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'na da aynı madde de uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı kanunun vermiş olduğu yetkiyi kullanarak muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinin 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlük kazanması ile tek düzen muhasebe sistemine geçilerek, sistemde terim ve uygulama birliği sağlanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlemenin amacı ile birlikte muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına; farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına, mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine; muhasebede kavram birliğinin, dolayısı ile standart bir uygulamanın oluşmasına yönelik olduğu ifade edilmiştir¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Karakoç, s. 396.

¹⁶⁰ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 26/12/1992 tarihli 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanmıştır. Bu tebliğde düzenlemenin amacı “ *bilanço usulünde defter tutan gelecek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması*” olarak tanımlanmıştır.

3.5.1.2 Türkçe Tutma ve Türk Parası Kullanma Zorunluluğu

Vergi Usul Kanunu 215'nci madde ile defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanun'da 5228 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile Türkçe kayıtlar bulunmak koşulu ile başka dilde kayıt yapılabileceği ve yabancı para birimi üzerinden belge düzenlenebileceği kabul edilmiştir. Şu kadar ki, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlene belgeler de Türk parası gösterilme şartı aranmaz.

Kayıtların Türkçe tutulmasının yanı sıra kayıt ve belgelerde Türk para biriminin de kullanılması aranmaktadır. Ancak Türk parası karşılığı gösterilmek şartı ile belgeler yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Sadece yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılı gösterilme şartı aranmaz.

3.5.1.3 Defterlerin Mürekkep veya Makine ile Yazılması

Vergi Usul Kanunu'nun 216'ncı maddesi gereğince tutulması zorunlu olan defterlerin mürekkeple veya makine ile yazılması gerekmektedir. Kopya kâğıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleri ile kopya konulması da uygundur. Defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalem ile yapılabilmektedir ancak kural olarak mürekkepli kalem veya makine kullanılmaktadır.

3.5.1.4 Boş Satır Bırakılmaması ve Sayfaların Yok Edilmemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 218'nci madde gereğince defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamamakta ve satır atlanamamaktadır. Cilt defterlerde, defter sayfaları ciltten kopartılamayacağı ve tasdikli sıralanan yapraklarda bu yaprakların sırasının bozulamayacağı ve yırtılamayacağı belirtilmiştir.

3.5.1.5 Kayıt Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 219'ncü maddesi gereğince işlemlerin defterlere kaydedilme zorunluluğu bulunmaktadır. Mükellefler işlemleri defterlere zamanında kaydetmekle yükümlüdür İşlemlerin, işin hacim ve gereğine uygun olarak muhasebenin düzen ve açıklığını bozmayacak bir süre zarfında kaydedilmesi gerekmektedir. Kanun hükmü

incelendiğinde bazı durumlarda işlemlerin defterlere geçirilmesinin on gün yada kırkbeş gün kadar geciktirilebileceği görülmektedir

a) Günü Gününe Yapılması Gereken Kayıtlar: Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muamelelerin günü gününe kaydedilmesi gerekmektedir.

b) On Güne Kadar Geciktirilebilecek Kayıtlar: Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve intizamını bozmayacak bir zaman zarfında, on günden fazla süre geçirilmeksizin kaydedilmesi gerekmektedir.

c) Kırkbeş Güne Kadar Geciktirilerek Yapılabilen Kayıtlar: Kayıtların devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve/veya bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar kırkbeş günden daha geç kaydedilmeyecektir.

3.5.1.6 Defterlerdeki Hatalar ve Düzeltme Şekilleri

Defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler, Vergi Usul Kanunu'nun 217'nci maddesi gereğince yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilerek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak sureti ile yapılır. Yevmiye defterinde yapılan yanlışlar ise, ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilecektir. Aynı maddede, defterlere geçirilen kaydı kazımak, çizmek yada silmek sureti ile okunmaz bir duruma getirmenin yasak olduğu belirtilmiştir. Bu yasağa uyulmaması durumu Vergi Usul Kanunu 359'ncü maddesinin a bendi gereğince hürriyeti bağlayıcı yaptırıma bağlanmıştır.

3.5.2 Defter Tutmada Tasdik Düzeni

3.5.2.1 Tasdik Zorunluluğu

Mükellefler faaliyet türlerine uygun düşen defterleri tutmaları yanında bunları bazılarını tasdik ettirmek zorundadır. Tasdik mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defterlerin kanun tarafından yetkili kılınmış kişilerce kanunda belirtilen usullere uygun şekilde

görülerek onaylanması işlemidir. Tasdik işlemi, mükelleflerin bu defterlere daha sonra ilave yapma, bazı sayfaları yırtma, silme, yerine koyma, kayıtları vergi zıyasına neden olacak biçimde sonradan değiştirme olanağını ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle defter kayıtları her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi hesap dönemi başı yeniden açılır¹⁶¹. Tasdik işlemi mükellef açısından defter tutma yükümlülüğüne bağlanmış usuli bir yükümlülüktür.

Vergi Usul Kanunu'na göre tasdiki zorunlu defterler; yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat defteri, yabancı, nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteri Türk Ticaret Kanununun aksine Vergi Usul Kanununa göre defter-i kebirin tasdiki zorunlu değildir.

Vergi Usul Kanunu 221'nci maddesi ile kanunda belirtilen defterlerin belirtilen süreler içinde tasdik ettirilmesini gerekli kılmaktadır. Mevcut işlerine devam etmekte olan mükellefler defterleri, kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda; hesap dönemleri yapmış oldukları müracaat üzerine Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterlerin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda; yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete giren , işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde; tasdike tabi defterlerin dolması nedeniyle veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar ise bunları kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanununa göre defterlerini ertesi yılda kullanmak isteyenler ise Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenlerse bu dönemin ilk ayı içinde, defter tasdikini yeniletmek zorundadırlar¹⁶².

Sürenin bitiminden itibaren bir ay içinde yaptırılacak tasdikler yasal süresinde sayılarak geçerli kabul edilmekte fakat bu durumda kişiye ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Defterlerin kanunda belirtilen süreler içerisinde tasdik ettirilmemesi durumunda Vergi Usul Kanunu 352'nci maddesi uyarınca usulsüzlük cezası

¹⁶¹ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek , s. 113.

¹⁶² Oktar, s. 247.

uygulanabileceği gibi şartları mevcutsa Vergi Usul Kanunu 344'ncü maddesi uyarınca vergi ziyai cezasıda uygulanabilmektedir.

Defterler, iş yerinin, iş yeri bulunmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noterler tarafından; menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından defterler tasdik edilebilir. Tasdik makamı, Vergi Usul Kanunu 223'ncü maddesine göre tasdike getirilen defterleri, sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik edecektir. Kanunda belirtilen bu tasdik makamlarının, tasdik ettikleri defterlere ilişkin bilgileri tarih sırasına göre sıralı bir biçimde üçer aylı bordrolara yazarak, en geç bir ay içerisinde bulundukları yerin en büyük mal memuruna tevdi etmeleri gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 226'ncı maddesine göre bildirilmesi zorunlu veriler, defterin tasdik numarası ve tarihi; defter sahibinin adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi; işi veya mesleği; defterin türü ve defterin hangi yıl için tasdik edildiğidir.

Tasdik makamları tasdik yaptıkları defterlerin ilk sayfalarına tasdik şerhi yazmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 224'ncü maddesine göre tasdik şerhinde; defter sahibinin gerçek kişiye soyadı ve adı, tüzel kişiye unvanı; iş adresi; iş veya mesleğin türü; defterin türü; defterin kaç sayfadan ibaret olduğu; defterin kullanılacağı hesap dönemi; defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi; tasdik tarihi; tasdik numarası ve tasdiki yapan makamın resmi mühür ve imzasının olması gerekmektedir.

Defterlerin tasdik şeklini düzenleyen Vergi Usul Kanunu 225. maddesine göre, ciltli defterlerin tasdiki esnasında, sayfalarının sıra numarasının birbirini izlediği kontrol edilerek, defterin her bir sayfası tasdik makamının resmi mührü ile mühürlenir. Müteharrik yapraklı¹⁶³ yevmiye defteri kullanmasına izin verilen müesseseler, bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı tasdik ettirmek zorundadırlar. Bu defterler daha çok kayıtların bir makinede veya bilgisayar yazıcısında bastırıldığı

¹⁶³ Müteharrik yapraklı yevmiye defteri, bilgisayar yazıcısından alınan, kenarları delikli, birbirine ekli devamlı sayfalar halindeki yevmiye defterleridir.

durumlarda kullanılmaktadır¹⁶⁴. Tasdikli yapraklar biterse, kullanılacak yeni yaprakların da tasdik edilmesi zorunludur. Sayfa numaraları tasdikli yaprakların sayfa numaralarını takip edecek şekilde sıralanmalıdır. Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk tasdik şerhinin altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre tasdik eder.

3.6 MÜKELLEFLERİN TUTMASI GEREKEN DEFTERLER

Vergi Usul Kanunu'nun 176 – 214'ncü maddeleri arasında mükelleflerin tutması gereken defterler, mükellefiyet türlerine göre düzenlenmiştir. Kanunda yapılan gruplandırmaya göre mükelleflerce tutulması gereken defterler birbirlerinden ayrılmakta ve farklılıklar göstermektedir. Bu sebeple kanunda belirtilen sıralama temel alınarak mükelleflerin tutmaları gereken defterleri ayrı ayrı değerlendirmeye çalışacağız.

3.6.1 Ticari Kazanç ve Kurum Kazancı Sahiplerinin Tutması Gereken Defterler

Ticari kazanç sahipleri ve kurumlar defter tutma yükümlülüğü yönünden, Vergi Usul Kanunu m. 176 uyarınca iki sınıfa ayrılmışlardır. Kanunda tüccar sınıfları olarak nitelendirilen bu ayrıma göre, I. sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; II. sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlüdür.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu da benzer bir düzenleme ile tacirlere defter tutma yükümlülüğü getirmektedir. Ticari defterlerle ilgili hükümler, Türk Ticaret Kanununun 1. Kitabının beşinci kısmında 64 vd. maddelerinde ticari defterlerin tutulması yükümlülüğü, hangi defterlerin tutulacağı, defterlerin nasıl tutulacağı, envanterin, bilançoların, finansal tabloların çıkarılması, düzenleme ve değerlendirme ilkeleri, defterlerin saklanması, ibrazı, suret alınması, teslimi, incelenmesi ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görevleri düzenlenmiştir.

Tacirlerin hangi sınıfta yer alacağı hukuki statüleri ve iş hacimleri dikkate alınarak belirlenir¹⁶⁵. Ancak iş hacimlerinde yaşanan değişiklikler ve kanunda aranan şartların sağlanması durumunda mükelleflere sınıf değiştirerek birinci sınıftan ikinci sınıfa veya ikinci sınıftan birinci sınıfa geçme hakkı da tanınmıştır. Ancak ticaret şirketleri ile

¹⁶⁴ Ürel, s. 330.

¹⁶⁵ Karakoç, s. 38.

kurumlar vergisi mükellefi olan ticaret şirketleri haricinde kalan diğer tüzel kişiler, statüleri gereği birinci sınıf tacir sayıldıklarından sınıf değiştiremezler¹⁶⁶

Tacir olan kişilerin ticari defter tutmak yükümlülüğü bulunmaktadır (Türk Ticaret Kanunu m.18/ f. 1; m. 64/ f. 1). Tacirin birden fazla işletmesi olması durumunda her bir işletme için ayrı defter tutması gerekmektedir. Bir ticari işletme açmış gibi işlemlerde bulunan ve iyi niyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olan mükelleflerin de, defter tutmakla yükümlü olduğu kabul edilmektedir. Tacir gibi sorumlu olan kişi Türk Ticaret Kanunu m. 12/ f. 3 gereğince, sadece tacir olmanın külfetlerine maruz kalacak ve haklarından ise yararlanamayacaktır. Defter tutma da tacirlere yüklenen bir yükümlülük olduğuna göre tacir gibi sorumlu olanların da bu yükümlülüğe uyması gerekmektedir.

Bir ticari işletme kurup açtığını sirküler, gazete, radyo ve diğer ilan vasıtalarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline kaydettirerek durumu ilan etmiş olan mükelleflerin, fiilen işletmeye başlamamış olsa dahi tacir sayılacağı ve bu nedenle defter tutma yükümlülüğünün bulunacağı ifade edilmektedir. Bir ticari işletmenin adı şirket tarafından işletiliyor olması halinde, ortaklar tacir niteliğine sahip olacaklarından her birinin ayrı ayrı ticari defter tutması gerekmektedir (Türk Ticaret Kanunu m. 12/f. 1). Tacirlere ilişkin kurallar donatma iştirakine de uygulandığından (Türk Ticaret Kanunu m. 17) donatma iştiraki de ticari defter tutmak zorundadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64'ncü maddesinin ilk fıkrasında defter tutmanın amacı ve uyulacak usulleri belirtilmiştir. Buna göre tacir olan mükelleflerin ticari defterlerini, ticari işletmeyle ilgili işlemlerde ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, Türk Ticaret Kanununa göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koyabilecek şekilde tutmak zorunluluğu bulunmaktadır. Tacirler bakımından defter tutma ödevi ticaret siciline kayıt zorunluluğu doğduğu andan itibaren başlayarak, sicilden terkin edilme anına kadar da sürecektir.

¹⁶⁶ Fevzi Yarbaş, *Ticari Defterlerin Delil Niteliği*, Adalet Yayınevi, Ankara 1996, s. 65.

3.6.1.1 Birinci Sınıf Tacirlerin Tutması Gereken Defterler

Birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre defter tutmaktadır. Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki iktisadi ve mali durumunu yansıtan, varlıklarını ve bu varlıkların sağlandığı kaynaklarını gösteren mali bir tablo olarak ifade edilebilir. Vergi Usul Kanunu 182'nci maddede yükümlülerin bilanço esasına göre tutması zorunlu olan üç çeşit defter; yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri olarak sayılmıştır¹⁶⁷. Bunların yanı sıra tutulması zorunluluk göstermeyen ancak tacirin tercihinin bırakılmış; ilaveten alış, satış, kasa, senet gibi yardımcı yevmiye defteri ve defterikebir hesaplarının daha ayrıntılı olarak takip edildiği yardımcı defterlerdir¹⁶⁸.

3.6.1.1.1 Yevmiye Defteri

Vergi Usul Kanunu 183'ncü madde de düzenlenen yevmiye defteri; birinci sınıf bir tacirin kayda geçirilmesi icap eden işlemlerinin tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları bir birini takip edecek şekilde sıra numaralı olmalıdır. Mükelleflere, diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilmelerinde serbestlik tanınmıştır. Genellikle işleri ciltli yevmiye defteri tutulmasına imkan vermeyecek büyük hacmi olan işletmeler müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanmaktadır, İşlemler muhasebe usulüne uygun olarak defterlere kaydedilir¹⁶⁹.

3.6.1.1.2 Defterikebir (Büyük Defter)

Defterikebir, mükellefin yevmiye defterine geçirmiş olduğu işlemleri buradan alarak, usulüne uygun ve sistemli bir şekilde hesaplara dağıttıktan sonra, bu hesaplarda topladığı defterdir. Defterikebire, yevmiye defterlerine geçirilen kayıtların toplandığı defter olması nedeniyle büyük defter de denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda defterikebirde bulunması gerekli olan bilgilerin neler olması gerektiği belirtilmemiştir. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 7'nci maddesinde; tarih, yevmiye defteri madde numarası, meblağı, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesap isimlerinin bulunması gerektiği belirtilmiştir.

¹⁶⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 264.

¹⁶⁸ Yarbaş, s. 80.

¹⁶⁹ Karakoç, s.384.

3.6.1.1.3 Envanter Defteri

İşe başlama ve devamında her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançonun kaydının yapıldığı defterdir. Bilançoların envanter defterine kaydedildiği tarihe “bilanço günü” denir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 66. maddesinde ve Vergi Usul Kanunu 185 ve 186. maddelerinde envanter ve bilanço hüküm altına alınmıştır. Envanter defteri de sayfaları ciltli ve birbirini takip edecek şekilde sıra numaralı olmalıdır. Vergi Usul Kanunu’nda envanter defterinden ziyade envanter çıkarmak ve bilanço kavramlarına değinilmiştir¹⁷⁰.

Envanter çıkarma, Vergi Usul Kanunu m. 186’da belirtilen usul ve esaslar dâhilinde yapılacaktır. İlgili maddede de envanter çıkarmanın, “bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir” şeklinde bir tanımlaması yapılmıştır. Bu tespit esnasında, ticari teamüller gereğince tartılması, sayılması ve ölçülmesi olağan olmayan malların değerleri tahmini olarak tespit edilecektir. Vergi Usul Kanunu m. 190’da belirtildiği üzere, iş hacmi büyük çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethaneler ve eczaneler, envanterlerini üç yılda bir çıkartabileceklerdir.

Türk Ticaret Kanunu 66’ncı maddesi uyarınca, her tacirin ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkartması gerekmektedir. Tacirin, açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenlemesi gerekmektedir. Ticaret kanununda on iki aylık süreyle sınırlanmış olarak faaliyet dönemi şeklinde ifade edilen bu dönem; Vergi Usul Kanunu’nda takvim yılı olarak belirtilen hesap dönemidir.

Vergi Usul Kanunu’nda bilanço; envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş özeti olarak tanımlanmıştır. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan oluşur, aktif tablosunda alacaklar, pasif tablosunda ise borçlar gösterilir.

¹⁷⁰ Yarbaş, s. 90.

Bilanço, envanter tamamlandıktan sonra, o dönemin envanter defterine yazılır. İşletmenin o dönemdeki kar ve zarar hesabı da envanter defterine kaydedilir¹⁷¹.

3.6.1.2 İkinci Sınıf Tacirlerin Tutması Gereken Defterler

Birinci sınıf tacirler bilanço usulü defter tutarken ikinci sınıf tacirler işletme usulü defter tutmaktadır¹⁷². İkinci sınıf tacir sayılanlar, Vergi Usul Kanunu 177'nci madde de belirtilen birinci sınıf tacirler dışında kalanlar ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenlerdir. Söz konusu ikinci sınıf tacirler işletme usulü defter tutmaktadır. Yeni işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar ikinci sınıf tacirler gibi hareket edebilirler.

İkinci sınıf tacirin, her işletmesi için ayrı bir işletme defteri hüküm altına alınmışsa da, Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesi uyarınca belirtilen işhacmi sınırını aşmamışsa her iki işletmesi için ayrı defter tutmak zorunda olmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 194'ncü maddesinde belirtildiği üzere; işletme hesabı defterinin sol kısmına giderler; sağ kısmına hâsılatlar kaydedilir. Giderlerin kaydedildiği sol kısımda, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; hâsılatların kaydedildiği sağ kısımda ise, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hâsılatlar kaydedilir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlardan emtia üzerine iş yapanların, Vergi Usul Kanunun 195'nci maddesi gereğince emtia envanteri çıkarma sorumlulukları bulunmaktadır. Kanunda emtiaya nelerin dahil olduğu da belirtilmektedir. Satmak amacıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzemeler emtiaya dâhil kabul edilmektedir. Mükellef, işe yeni başlamış ise işletme defterinin baş hesabına, işe devam etmesi halinde ise her hesap dönemi kapandıktan sonra işlemlerinin kayıtlarını takip eden sayfalara yazacaktır. İkinci sınıf tacir olan

¹⁷¹ Kaneti, s.184.

¹⁷² Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s.21.

mükellefler arzu ederse, ayrı bir envanter defteri tutarak emtia envanterlerini bu deftere kaydedebilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, her hesap döneminin sonunda sonuç hesaplarını tespit edebilmek için işletme hesabı özeti çıkarırlar. Bu özete Vergi Usul Kanunu'nun 196'ncı maddesinde "işletme hesabı hulasası" denilmektedir ve bu hesap özetinde; gider tablosu ve hâsılat tablosu yer almaktadır. Gider tablosu kısmında, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri ve hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilumum giderler yazılır. Hâsılat tablosuna ise, hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar ile çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri yazılır.

3.6.1.2.1 İmalat Defteri

Birinci sınıf tacirlerden imalat işleri ile uğraşanların ayrıca imalat defteri tutma yükümlülüğü Vergi Usul Kanunu 197'nci maddesinde belirtilmektedir. İmalat defterine kaydedilmesi gereken emtialar, satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere e iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzemeler; bu maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar; imal edilen mamul maddeler ve teslim edilen mamul maddelerdir. Bu emtiaların giriş ve çıkış hareketleri, emanet bırakılan her türlü emtianın cinsi ve miktarı itibarıyla ve tarih sırasıyla yazılır.

Kombine imalat işleri ile uğraşan işletmelerde imalat defterinin düzenlenmesi açısından ayrı bir düzenleme yer almaktadır. Kombine imalat, ham maddeden tam nihai mamul elde edilinceye kadar geçen müstakil imal safhalarında ayrı ayrı emtia mahiyetini arz eden maddeler elde edildiği ve bu imal işleri birbirine bağlanarak aynı işletme dâhilinde yapıldığı imalat türü olarak kanunda ifade edilmektedir. Kombine imalat yapan işletmeler, her müstakil imal işini imalat defterinin ayrı ayrı kısımlarında gösterirler. Bu takdirde, bir safhanın mamulü, takip eden safhaya teslim gösterilmek suretiyle bu safhanın iptidai maddesini teşkil eder.

Vergi Usul Kanunu'nun 199'ncü maddesi gereğince, kombine imalatla istenildiği takdirde her müstakil imal safhası için ayrı bir imalat defteri kullanılabilir.

3.6.1.2.2 Bitim İşleri Defteri

Sınai müesseselerin tutması gereken bir diğer defterdir; birinci ve ikinci sınıf tacirlerden boyama, basma, yazma, kasarlama¹⁷³, apre¹⁷⁴, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar mükellefler, imalat defteri yerine, bir "bitim işleri defteri" tutmak zorundadır. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılmaktadır. Vergi Usul Kanunun 203'ncü maddesine göre sınaî faaliyet gösteren işletmelerin, bitim işleri defteri tutması gerekmektedir.

3.6.2 Diğer Müesseselerin Tutması Gereken Defterler

Vergi Usul Kanunu'nda, defter tutma yükümlülüğünün düzenlenmiş olduğu kısmın "Diğer Müesseselerin Tutacakları Özel Kayıtlar" başlıklı altıncı bölümünde, doğrudan kazanç türlerine ilişkin olmamakla birlikte, bazı mükelleflere bir takım defterler daha tutma yükümlülüğü veya serbestisi getirilmektedir.

3.6.2.1 Banka, Banker ve Sigorta Şirketlerinin Gider Vergisine Ait Defterleri

Vergi Usul Kanunu 204'ncü maddeye göre; banka, banker ve sigorta şirketleri Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mevzuuna giren işlemleri müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterirler. Vergi kanunları uygulamasında özel belirleme yapılmadığı sürece, özel finans kurumları banka olarak kabul edilmektedir. Bankalar ile mevduat faizi ödeyen bankerler belirtilen defter kayıtlarında bu hususlara ilişkin bilgileri ayrıntılı olarak göstermek zorundadırlar

3.6.2.2 Damga Vergisi Kayıt Defteri

Damga Resmi Kanununa göre yolcu bilet ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi mevzular üzerinden resim istifa etmeye mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler bu ücret ve primlerle istifa ettikleri Damga Resimleri için tarih sırasıyla bir kayıt tutmaları gerekmektedir. Tacirler bu kayıtları muhasebe defterlerinde tuttıkları hesaplarda gösterebilirler. Kayıtların muhasebe defterinde gösterilmemesi halinde ayrı bir "Damga

¹⁷³ Kasarlama, beyazlatma

¹⁷⁴ Apre, kumaş ve derinin cilalanması

Resmi defteri" tutulur. Vergi Usul Kanunu 205'nci maddeye göre; devlet müesseselerinin resmi defter ve kayıtları Damga Resmi defteri yerine geçmektedir.

3.6.2.3 Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri

Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acenteleri bir "hâsılat defteri" tutmak ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hâsılatı tarih sırasıyla ve ayrıntılı bir şekilde kaydetmekle yükümlüdür. Vergi Usul Kanunu'nun 207'nci maddesinde hâsılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur olmadıkları belirtilmektedir

3.6.2.4 Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına İlişkin Kayıtlar

Vergi Usul Kanunu 208'nci madde uyarınca, defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler gelir vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayeleri ve bunlardan elde edilen iratları, giderleri defterikebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmek zorundadır. Mükellefin yapmış olduğu bu kayıt, mükellefin diğer kazançlarını tespit için tuttuğu hesaplara karıştırılmaz ve onlar ile birleştirilmez.

3.6.2.5 Ambar Defteri

Depo işletenler ve nakliye ambarı işletenler mal giriş ve çıkışlarının kaydının yapıldığı bir "ambar defteri" tutmak zorundadırlar. Bu deftere kaydedilmesi gereken işlemler Vergi Usul Kanunu'nun 209'ncü maddesinde sayılmıştır. Kanuna göre ambar defterine; malın ambara giriş tarihi; malın cinsi (malın cinsi belli değilse sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj nevinin kaydedilmesi yeterlidir); malın miktarı (ticari teamüle göre parça, sandık veya sıklet); malın kimin tarafından tevdi edildiği; malın nereye ve kime gönderildiği ve alınan nakliye ücreti tutarı yazılmalıdır. Kendi işlerinin icabı olarak bu işlemleri ve bilgileri ihtiva edecek şekilde defter tutan mükelleflerin ayrıca ambar defteri tutmaları gerekmemektedir.

3.6.3 Serbest Meslek Kazancı Sahiplerinin Tutması Gereken Defterler

Belirli bir serbest meslek faaliyeti yürütmesi nedeniyle serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere Gelir Vergisi Kanunu m. 66 gereğince serbest meslek erbabı

denilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu m. 63/ f. 3’de belirtilen mükelleflerin serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlar da serbest meslek erbabı olmasalar dahi serbest meslek kazancı olarak kabul edilmektedir. Serbest meslek erbabı kişiler, serbest meslek kazancı defteri tutmakla yükümlüdür.

Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin türü ile yapıldığı tarih; hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılmalıdır. Hekimlere Vergi Usul Kanunun 210’ncü maddesi ile istisnai bir serbestlik tanınmaktadır. Hekimler diledikleri takdirde, defterde olması gerekli bilgileri protokol defterinde göstermek kaydıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler.

Vergi Usul Kanunun 212’nci maddesi ile noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükelleflerin ve borsa acentelerinin resmi defterlerin serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

3.6.4. Zirai Kazanç Sahiplerinin Tutması Gereken Defterler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 52’nci maddesinde zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmaktadır. Zirai kazancın vergilendirilmesinde esas olarak tevkifat usulü benimsenmiştir¹⁷⁵. Vergi Usul Kanunu’nun 213’ncü maddesi gereğince zirai kazanç sahipleri, bir tür işletme defteri olan¹⁷⁶ sol tarafına giderler, sağ tarafına da hâsılatın yazıldığı “çiftçi işletme defteri” olarak isimlendirilen defterleri tutmak zorundadır. Çiftçi işletme defterinde; sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin türü, meblağ asgari bulunması gereken kayıtlardır.

3.7 VERGİ HUKUKUNDA TUTULMASI ZORUNLU KAYIT ve BELGELER

Vergi Usul Kanunu’nun “Mükellefin Ödevleri” başlıklı ikinci kitabının üçüncü kısmı vesikalar başlığı altında düzenlenmiştir. Belgenin tanımına Vergi Usul Kanunu’nda ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer verilmemiştir. Ancak, mükelleflerin düzenlemesi gereken belgeler Vergi Usul Kanunu’nda sırayla belirtilmiştir¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Oktar, s. 242.

¹⁷⁶ Karakoç, s. 391.

¹⁷⁷ Kızılot/ Kızılot, s. 32.

Her yazı belge olarak nitelendirilemez. Bir kaydın ya da yazının belge niteliğine haiz olabilmesi için taşınabilir olması, belli bir kişi ya da kurum tarafından üretilmiş olması ve hukuki bir değer taşıması gerekmektedir¹⁷⁸.

Vergi hukukumuzda belgeleme, çok önemli kabul edilmektedir. Vergi hukukunun temelini belgelendirme ve belge düzeni oluşturmaktadır. Belge düzeni; vergilendirme ile ilgili işlemlerin, kanunda yer alan veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekle ve içeriğe sahip belgelere bağlanmasıdır. Belge düzenlenmesindeki temel amaçları, ekonomik olayların gerçeğe uygun olarak kayıtlara geçirilmesini sağlayarak vergi denetimini kolaylaştırmak, devlet bakımından da vergi kaçağının önlenmesi, yükümlü açısından ispat edici bir delil olmasıdır¹⁷⁹.

3.7.1 Belge Düzenine Uyuma Ödevi ve Belge Düzenine Hâkim Olan İlkeler

Mükelleflerin, kural olarak üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerini belgeleme zorunluluğu bulunmaktadır. Defter tutma yükümlülüğü bulunsun bulunmasın, mükelleflerin (götürü usulde tespit edilen giderler hariç) vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderleri belgeleme yükümlülüğü bulunmaktadır¹⁸⁰.

Belgeler, mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerdeki kayıtların dayanaklarını oluşturur. Kanundaki birkaç istisna haricinde, bütün kayıtların belgelere dayandırılması yasal zorunluluktur. Mükellefin, belgeleri Vergi Usul Kanunu m. 227 vd. maddelerde belirtilen usul ve esaslara göre hazırlaması ve muhafaza etmesi gerekmektedir. Kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

Mükellefin, yapmış olduğu bazı işlemleri belgelemek zorunda olmadığı Vergi Usul Kanunu'nun 228'nci maddesinde ifade edilmiştir. Bu işlemler, örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması uygun olmayan müteferrik giderler; belgenin teminine imkân olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerdir. İlk iki istisna için, yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şartı bulunmaktadır.

¹⁷⁸ Kızılot/ Kızılot, s. 32.

¹⁷⁹ Karakoç, s.397.

¹⁸⁰ Karakoç, s.399.

3.7.2 Kullanılması Zorunlu Belgeler

Vergi Usul Kanunu m.229– m.252 arasındaki maddelerde, mükelleflerin düzenlemeler ve kullanmaları gereken belgelerin neler olduğu, zorunlu şekil şartları ve bu belgelerin kimler tarafından düzenleneceği ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

Vergiyi doğuran olayın özünün, bir özel hukuk işlemi ya da ilişkisine dayanmasından dolayı vergiyi doğuran olayın tespiti için düzenlenmiş olan belgeler, ilişkinin tarafları açısından özel hukuk hükümlerinde ve anlaşmazlıklarında kullanabilecekleri ispat aracı niteliği taşıyacaktır¹⁸¹.

3.7.2.1. Fatura

Fatura vergi hukukunun en temel belgelerinden birisi olarak kabul edilmektedir¹⁸². Fatura, Vergi Usul Kanunu'nun 229'ncü maddesinde; satılan bir mal ya da yapılan bir iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tacir tarafından müşteriye verilen ticari belge olarak tanımlanmıştır. Fatura hem satan hem de müşteri bakımından öneme haiz belgedir. Fatura içeriğinde gösterilen, satılan malın veya yapılan işin tutarı, bu malı satın alan veya işi yaptıran müşteri tarafından borçlanılan meblağı göstermesinin yanında borcun sebebini gösteren belge hüviyetini taşır¹⁸³. Malı veren yahut hizmeti sağlayan, faturanın ikinci örneğini elinde tutar ve bu nüshayı yapılan işlemin kanıtı olarak saklar. Faturayı alan ise, kendi yönünden hizmet alımının delili olarak bu belgeye dayanır¹⁸⁴.

Günümüzde, faturalar matbaalar tarafından Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir şekilde Maliye Bakanlığı tasdiki ile basılmakta olduğu gibi, mükellefler kullanacakları faturaları Maliye Bakanlığı tarafından yetkili kılınan matbaalara bastırmak yerine, bu belgeleri Maliye Bakanlığı amblemli olarak bastırtmayıp, sonradan noterlerde tasdik de ettirebilmektedirler. Mükellefin yetkili matbaalar dışında kırtasiyelerden temin ettiği faturaları noter tasdik ettirerek kullanmayı tercih etmiş ise, almış olduğu faturaları elle veya numarator ile numaralaması gerekmektedir¹⁸⁵.

¹⁸¹ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 106.

¹⁸² Karakoç, s. 400.

¹⁸³ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 107.

¹⁸⁴ Kaneti, s. 192.

¹⁸⁵ Rüknettin Kumkale, *Hukuki ve Milli Yönleriyle Fatura*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s. 31.

Faturada bulunması gerekli bilgilerin neler olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 230'ncu maddesinde belirtilmektedir. Faturada asgari olarak; faturanın düzenlenme tarihi seri ve sıra numarası; faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağılı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası; malın veya işin nev'i, miktarı, fiyatı ve tutarı ve satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası olmalıdır. Bu bilgiler yer almadığı ya da eksik olduğu bir belge fatura olarak kabul edilmeyecektir.

Faturaların sıra numarası birbirini izlemelidir. Aynı işletmenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri ayrımı yapılması zorunludur. Faturalar mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulmalıdır. Faturalar en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenlenir. Birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğu işaret edilir.

Faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya yetkili olanların imzası bulunur. Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmek zorunluluğu bulunmaktadır. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinin birinci fıkrasına göre fatura düzenlemek zorunda olanlar, müşterinin adı ve soyadı ile bağılı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Fatura düzenleyenin istemesi halinde, müşteri kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

Kimlerin fatura düzenlemek ve kimlerin kullanmak zorunda olduğu, Vergi Usul Kanunu 232'nci madde ile hüküm altına alınmıştır. Birinci ve ikinci sınıf tacirler, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler fatura düzenlemek zorundadırlar. Düzenledikleri faturaları ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara; meslek erbaplarına; kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara; defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnaflara vermek ve onlar da fatura istemek zorundadır.

Vergi Usul Kanunu 232'nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden, belge almak zorunda olanların dışındaki kişilerce mal alımı ya da iş yapımı olduğunda, satın aldıkları malın veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 800 lirayı¹⁸⁶ geçmesi veya bedeli 800 TL liradan az olsa dahi istemleri halinde malı satanın veya işi yapanın fatura vermesi zorunludur (Vergi Usul Kanunu m. 232/ f. 3).

Fatura alınıp verilmesi, Vergi Usul Kanunu ilgili hükümleri çerçevesinde zorunludur. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde özel usulsüzlük cezası verilmektedir

Türk Ticaret Kanunu'nun 21'nci maddesine göre, fatura alan kişinin aldığı tarihten itibaren sekiz gün içinde, faturanın içeriği hakkında bir itirazda bulunmaması halinde içeriği kabul etmiş sayılacağı düzenlenmiştir. Bu durumda, sekiz gün içinde itiraz etmeyen müşteri, fatura tutarını ödememiş ise faturada yazan miktar üzerinden borç altına girecektir¹⁸⁷.

3.7.2.2 Perakende Satış Belgeleri

Vergi Usul Kanunu'nun 233'ncü maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri, fatura dışında kanunun belirlemiş olduğu bazı belgelerle de gösterilebilir. Bu belgeler, perakende satış fişleri; makineli kasaların kayıt ruloları; giriş ve yolcu taşıma biletleri olarak belirtilmiştir. Perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları ve biletlerde, işletme veya mükellefin adı, düzenlenme tarihi ve alınan paranın miktarı gösterilmek zorundadır.

Perakende satış fişi ile giriş ve yolcu taşıma biletleri seri ve sıra numaraları birbirini izleyecek şekilde düzenlenmelidir. Bu fiş ve biletler kopyalı iki nüsha olarak düzenlenmeli ve bir nüshası müşteriye verilmelidir. Makineli kasa kullanılıp da müşteriye fiş verilmemesi halinde, perakende satış fişi düzenlenmesi ve müşteriye verilmesi gerekecektir.

¹⁸⁶ 01.01.2013 tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK. Gen. Teb. No: 422)

¹⁸⁷ Kumkale, s.29.

3.7.2.3 Gider Pusulası

Vergi Usul Kanunu'nun 234'ncü maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar için düzenleyip işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri belgeye gider pusulası denilmektedir. Gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilebilir

Gider pusulası, işin mahiyeti, malın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya malı satın alan ile satanın adları ve soyadlarını (tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva etmelidir. İki nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur (Vergi Usul Kanunu m. 234/f. 2). Gider pusulaları, seri ve sıra numaraları birbirini izleyecek şekilde düzenlenmelidir (Vergi Usul Kanunu m. 234/f. 3).

3.7.2.4 Müstahsil Makbuzu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada, iki nüsha halinde makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Bu belgeye müstahsil makbuzu denilmektedir. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt (aracı) tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur (Vergi Usul Kanunu m. 235/ f. 1).

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçeceği belirtilmiştir. Müstahsil makbuzunda, makbuzun tarihi; malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı, unvanı ve adresi; malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgahı adresi; satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli bulunmalıdır. Müstahsil makbuzu, hiçbir resim ve harca tabi değildir. Müstahsil makbuzları seri ve sıra numaraları birbirlerini izleyecek şekilde düzenlenmelidir (Vergi Usul Kanunu m. 235)

3.7.2.5 Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin düzenlemeleri gereken belgeler, Vergi Usul Kanunu m. 236 ve 237. maddelerinde düzenlenmiştir. Serbest meslek kazancı elde eden mükellefler, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir (Vergi Usul Kanunu m. 236).

Serbest meslek makbuzlarında, makbuzu veren serbest meslek erbabının soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi; alınan paranın miktarı; paranın alındığı tarih bulunmak zorundadır. Bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numaraları birbirlerini izleyecek şekilde düzenlenmelidir (Vergi Usul Kanunu m. 237).

3.7.2.6 Ücret Bordrosu

Ücret geliri elde edilen yerlerde, işveren tarafından düzenlenmesi gereken belgeler, Vergi Usul Kanunu m. 238. ve 239. maddelerinde düzenlenmiştir. İşverenler, çalışanlarına her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmak zorundadırlar. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmasına gerek yoktur (Vergi Usul Kanunu m.238/ f. 1).

Ücret bordrolarına bulunması gereken bilgiler ise, yine Vergi Usul Kanunu m. 238/f. 2'de düzenlenmiştir. Bu zorunlu bilgiler, hizmet erbabının soyadı, adı; ücretin alındığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.); varsa vergi karnesinin tarih ve numarası; birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti); çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre ve ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarıdır. Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafından gösterilmelidir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, işletme sahibi veya müdürü ile bordroyu düzenleyen memur tarafından imzalanır (Vergi Usul Kanunu m. 238/f. 4). İşverenler ücret bordrolarını,

yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde düzenlemekte serbesttirler (Vergi Usul Kanunu m. 238/ f. 4) .

Genel, katma, özel bütçeli daire ve işletmeler ile belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi işletmelerin ücret ödemelerinde kullandıkları belgelerin, ücret bordrosu yerine geçeceği Vergi Usul Kanunu 239'ncu maddesinde hüküm altına alınmıştır.

3.7.2.7 Sevk İrsaliyesi

Sevk irsaliyesi, fatura düzenleme mecburiyeti bulunan mükelleflerin, mal hareketleri nedeniyle düzenlemek zorunda oldukları bir belgedir¹⁸⁸. Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi zorunludur. Sevk irsaliyesinin, malların olduğu taşıtta bulundurulması şarttır (Vergi Usul Kanunu m. 230) .

Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması zorunludur. Sevk irsaliyesinin düzenlenmesinde uyulacak kurallar, fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, faturanın düzenlenmesi hakkındaki Vergi Usul Kanunu m. 231 hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilmek zorundadır. Nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmamaktadır (Vergi Usul Kanunu m. 230).

3.7.2.8 Taşıma İrsaliyesi

Taşıma irsaliyesi, ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için kullanmaları zorunlu olan, Vergi Usul Kanunu 209. maddede yazılı (ambar defteri zorunlu unsurları) bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numaraları birbirini izleyecek şekilde düzenlenen bir belgedir. Bu irsaliyenin bir nüshası eşyayı taşıttırana, bir nüshası eşyayı taşıyana aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir ve bir nüshası da taşımayı yapan

¹⁸⁸ Oktar, s. 255.

nezdinde saklanır. Taşıma irsaliyesini, nakliye komisyoncuları ile acentelerin de kullanması gerekmektedir (Vergi Usul Kanunu m. 240/ f. 1/A)

3.7.2.9 Yolcu Listesi

Yolcu listesi, şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında Vergi Usul Kanunu m. 233 gereğince yolcu taşıma bileti kesmeye mecbur olan mükelleflerin, (T.C. Devlet Demiryolları hariç) taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren liste şeklinde düzenlemek zorunda oldukları bir belgedir. İki nüsha halinde yolcu listesi düzenlenir ve bu listenin bir nüshasını sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasını işyerinde bulundurulması zorunludur. Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde ise yolcu listeleri üç nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası bu kimseler tarafından saklanır (Vergi Usul Kanunu m. 240/f. 1/ B).

Yolcu listelerinde, yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi; taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası; taşıtın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati; bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hâsılat tutarı bulunmak zorunludur (Vergi Usul Kanunu m. 240/ B).

3.7.2.10 Günlük Müşteri Listesi

Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlemek ve işletmede bulundurmak zorundadırlar. Bu listelerde, mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti, düzenleme tarihi bulunmalıdır (Vergi Usul Kanunu m. 240).

3.7.2.11 Adisyon

Adisyon, alkollü içki servisi yapan lokanta, meyhane, bar, gazino, kafeterya gibi işletmelerden, Vergi Usul Kanunu'na göre bilanço veya işletme hesabına göre defter tutanların düzenlemesi zorunluluğu bulunan bir belge olduğu ifade edilmektedir²⁴⁹. Adisyon kullanımının zorunlu olduğu işletmeler, Vergi Usul Kanunu m. 227 ve

mükerrer m.257 uyarınca Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde çıkartılan genel tebliğlerle belirtilmektedir.

3.7.2.12 Muhabere Evrakı

Tüccarların her türlü ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar (Telgraflar ve hesap özetleri dahil) muhabere evrakını olarak nitelendirilmektedir. Gönderilen ve gelen muhabere evrakının, işlerinin icabına göre dosyada muhafaza edilmesi mecburidir (Vergi Usul Kanunu m. 241).

3.7.2.13 Diğer Belgeler

Vergi Usul Kanunu'nun 242'ci maddesi Tacirler, yukarıda belirtilen belgelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya gerektiğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgelerle ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmek zorundadırlar (Vergi Usul Kanunu m. 242/f. 1).

Damga vergisi mükellefleri, gazete ve çeşitli yayınların pul yapıştırılan koleksiyon nüshalarını ve Türkiye'de düzenlenip doğrudan doğruya yabancı ülkelere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye'de kalan kopyalarını aynı suretle muhafaza etmek mecburiyetindedirler (Vergi Usul Kanunu m. 242/f. 2).

Gelir Vergisi Kanununun 54.maddesinin 2 numaralı bendine göre vergi matrahlarının tespitinde gerçek giderleri nazara alınan mükellefler, bu giderlerini gösterecek belgeleri saklamaya mecburdurlar (Vergi Usul Kanunu m. 242/f. 3).

Gelir Vergisi Kanununa göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler, vergi matrahının tespitinde nazara alınacak giderlerini isnat edecek vesikaları muhafaza etmek mecburdurlar (Vergi Usul Kanunu m. 242/f. 4).

3.7.3. Belgelendirilme Zorunluluğu Bulunmayan Kayıtlar

Belge düzenlenmesinde ilke olarak, vergilendirmeye ilişkin her türlü işlem ilişkinin, belgeye bağlanması gerekmektedir. Ancak, bazı işlemlerin belgelendirmeye bağlanması mümkün değildir. Kanun koyucu bu nedenle belgelendirme zorunluluğuna bazı istisnalar getirmiştir. Örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması mutlak olmayan çeşitli

giderler, belgenin teminine imkân olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için belgelendirme zorunluluğu bulunmamaktadır (Vergi Usul Kanunu m. 228/ f. 1)

Örf ve teamüller gereği bir belgeye dayandırılması mutlak olmayan giderler ile belgenin elde edilmesine imkân olmayan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması mecburiyeti bulunmaktadır (Vergi Usul Kanunu m. 228/ f. 2).

3.8 ELEKTRONİK CİHAZLARLA DEFTER, BELGE DÜZENLENMESİ ve ELEKTRONİK ORTAMLARDA KAYIT

Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunluluğu getirilmiş defterlere ilişkin defter tutma, kaydetme, muhafaza ve ibraz yükümlülüklerinin kâğıt ortamında gerçekleştirilmesi, hem maliyete hem de zaman kaybına neden olabilmektedir. Ayrıca tutulan defterlerin Vergi Usul Kanunu göre beş, Türk Ticaret Kanununa göre de on yıl boyunca istendiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmesi arşivleme açısından da güçlüklerin doğumuna neden olmaktadır. Gelişen teknoloji ile birlikte elektronik kayıt ortamlarında bu verilerin depolanması, işlem sürelerinin kısalması, uygulama farklılıklarının ortadan kalması, sahteciliklerin önüne geçilmesi, belge sayısının azalması, ticari bilginin edinilmesinin kolaylaşması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi bakımından fayda sağlayacaktır¹⁸⁹.

Maliye Bakanlığı; mükellef ve meslek grupları hakkında muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili kılınmıştır (Vergi Usul Kanunu mük. m. 257/ I - 1).

¹⁸⁹ Ahmet Somuncu, *Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni*, Seçkin Yayıncılık, Kayseri 2014, s. 74-77.

Mükelleflere işlemleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri (belgelemeleri) zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir. (Vergi Usul Kanunu mük. m. 257/ I - 2).

Tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkilidir (Vergi Usul Kanunu mük. m. 257/ I - 3).



4. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇU

4.1 GENEL OLARAK SUÇUN İNCELENMESİ

Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin mükellefler ve vergi sorumluları tarafından tutulması ve vergiye dair bütün işlemlerin, yine yasaya uygun süre ve usulde kaydının yapılması mecburiyeti bulunmaktadır¹⁹⁰. Vergiyi doğuran olayların izlenmesini ve içeriklerini belirleyebilmek için defter ve belgelerin tutulması ve saklanması yükümlülük haline getirilmiştir¹⁹¹. Tutulan defter ve belgelerin kanunda belirtilen tutulması zorunlu defter ve belgelerden olması ve yapılacak kayıtların bu defter ve belgelere gerçeğe uygun şekilde kaydedilmesi gerekir. Ancak bu şekilde kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilebilir ve vergi kaybının önüne geçilebilir.

Mükelleflerin bu defter, belge ve kayıtları tutması, kanun koyucu tarafından belirlenmiş olan süreler içinde saklamaları, yetkililerce talep edilmesi durumunda ibrazı vergisel bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe aykırı davranılması durumunda, toplum düzeni bozulabileceğinden devlet egemenlik yetkisine dayanarak bazı yaptırımlar uygulayabilmektedir. Zira devletin görevlerini yerine getirebilmesi için vergi gereksiniminin karşılanması gerekir. Bu yaptırımlardan bir kısmını idari nitelikteki cezalar diğerlerini ise daha ağır şekilde kamu düzenini bozduğu gerekçesi ile gerçek anlamda suç sayılan fiiller teşkil etmektedir¹⁹². Vergi Usul Kanunu'nda bulunan ve mükellefe ceza verilmesini öngören bu düzenlemelerin amacı devletin kamu hizmetlerinin finansmanı olarak kullandığı en önemli kaynak olarak vergilerin toplanabilmesi için öngörüldüğü ifade edilmektedir¹⁹³. Bu konudaki yaptırımlarda aranacak en önemli husus, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmenin kaçakçılık suçları arasında düzenlenmiş olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu m. 359/a-1'de "*Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter,*

¹⁹⁰ Candan, s. 69.

¹⁹¹ Şenyüz, s. 418.

¹⁹² Donay, s. 39.

¹⁹³ Ümit Süleyman Üstün, "*Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu*" Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt XV, Yıl 2011, Sayı 3, s. 364.

belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” hükmünü içermektedir. Kanunun bu hükmü ile defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmiştir. Bu suç uygulamada “çift defter tutmak veya kullanmak” kavramı ile ifade edilmektedir¹⁹⁴.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme vergi incelemesini imkânsız kılacaktır. İncelemenin tam olarak yapılamaması, vergi kaybı ve kaçaklarının doğumuna neden olacaktır. Vergi idaresi tarafından, belli kıstaslar uyarınca kesilen vergiler ve cezalar, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yeterli olmamaktadır. Bu gerekçeyle yasa koyucu defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmeyi adli suç olarak hapis cezası ile hüküm altına almıştır.

Vergi Usul Kanunu’nda, gerek 4369 sayılı Kanunun öncesinde gerekse sonrasında, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesinin kaçakçılık suçu olarak düzenlendiğini görmekteyiz.¹⁹⁵

4.2 ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN, SUÇ TEORİSİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Adli bir suç tipi olarak düzenlenmiş olan çift defter tutma suçu, suçun unsurları ve oluşumu bakımından diğer özel kanunlardaki suçlarda olduğu gibi Türk Ceza Kanunu’nun öngördüğü suç teorisine uygun olmak zorundadır. Bu nedenle çift defter tutma suçunun unsurlarının Türk Ceza Kanunu’nun suç teorisi açısından değerlendirilmesi ve incelenmesi önemlidir.

¹⁹⁴ Şenyüz, s. 92.

¹⁹⁵ Hızlı, s. 128.

4.2.1 Suçun Maddi Unsuru

Suçun varlığı için, ilk olarak failin olumlu ya da olumsuz bir hareketinin bulunması, dış dünyada bu hareketin bir değişikliğe neden olması ve yapılan hareket ile dış dünyada beliren değişiklik arasında bir neden-sonuç ilişkisinin kurulabilmesi gerekir¹⁹⁶. Bu anlamda suçun unsurlarından maddi unsur incelendiğinde, maddi unsur oluşturan öğeler olarak, fiil, netice, nedensellik bağlantısı, fail, suçun konusu, mağdur ve suçun nitelikli unsurları ele alınmaktadır.¹⁹⁷ Bu öğelerden özellikle suçun konusu, suçun faili, fiil ve neticenin incelenmesi önem arz etmektedir.

4.2.1.1 Suçun Konusu

Hareketin yöneldiği, kişi ya da şey suçun konusunu oluşturmaktadır ve konusuz suç olmayacağı ifade edilmektedir. Her suçun hem maddi hem de hukuki konusu bulunmaktadır. Suçun maddi konusunu, suçun üzerinde işlendiği eşya veya şahsın fiziki ve maddi yapısı oluşturmaktadır.¹⁹⁸ Suçun hukuki konusu ise yasalarca korunan haklar¹⁹⁹ ve suça ihlal edilen “*hukuki çıkar*” veya “*hukuki varlık*”dır²⁰⁰. Örneğin hırsızlık suçunda, suçun maddi konusu taşınır bir mal iken hukuki konusu zilyetlik hakkıdır; insan öldürme suçunda ise maddi konu insan iken hukuki konu kişinin yaşam hakkıdır.

Çift Defter Tutma suçunun konusu Vergi Kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defter ve kayıtların yerine diğer ortamlarda tutulan her türlü defter, belge ve kayıtlardır. Diğer ortamlardan kasıt, mikrofilm, mikrofiş, manyetik teyp, disket ve benzeri dijital, elektronik ortamlardaki kayıtlardır²⁰¹.

Suçun konusu çifte kayıt denilen kayıtlar olmakla birlikte bunun da ön koşulu yasal olarak tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin varlığının sabit olmasıdır²⁰². Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olmayan kayıtlardaki hesap ve işlemler bu suçu

¹⁹⁶ Centel / Zafer/ Çakmut s.228

¹⁹⁷ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 235 vd.

¹⁹⁸ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 309.

¹⁹⁹ Centel / Zafer/ Çakmut S. 222.

²⁰⁰ Nevzat Toroslu, Suçların Tasnifi Sorunu ve Taksirli Suçlar ile Kabahatler Konusunda Bazı Eğilimler, s. 115 vd

²⁰¹ VUK’nun 256. Maddesinde belirtildiği gibi nasıl ki yasal defter, belge ve kayıtlar, “mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlarda” muhafaza edilebilir. Aynı şekilde suça konu ikinci kayıtlarda bu ve benzeri ortamlarda tutulabilir. Teknolojik gelişmeler karşısında kayıt ortamlarının sınırlandırılmaması doğru bir düzenleme olmuştur.

²⁰² Uğur/Elibol, s. 307.

oluşturmaz. Bu durumda yasaya göre tutulması zorunlu olan defter, belge ve kayıtlar ile yasal olmayan defter, belge ve kayıtlar karşılaştırılarak suçun işlenip işlenmediği tespit edilecektir.

4.2.1.2 Suçun Faili

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan suçlar, kamusal nitelikte suç olmaları dolayısı ile özel olarak düzenlenen hükümler dışında Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesine göre genel ceza hukuku ilkelerine tabi olacaktır. Suçu işleyen, fail olarak bir özellik taşımamaktadır²⁰³.

Çift defter tutma suçunun faili, gerçek kişi olabilir. Bazı yazarlarca, bir gerçek kişinin çift defter tutma suçunun faili olabilmesi için mükellef olmasının da gerektiği belirtilmektedir. Ancak, Vergi Usul Kanunu m. 359/ a 'da, özel faillik vasfı belirtilmemiştir. Vergi suçlarında sadece mükellefin veya vergi sorumlusunun suç faili olacaklarını söylemek doğru olmayacaktır²⁰⁴. Bu nedenle, çift defter tutma suçu özgü bir suç değildir ve bu suçun faili herkes olabilir.

Cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca suçu işlediği mahkeme kararı ile saptanan kişi ceza yaptırımına tabi olacaktır. Mükellef sıfatına haiz olmamakla birlikte, mükelleflerin usulüne uygun olarak görev verdikleri kişiler de bu suçun faili olabileceklerdir. Bununla beraber 5237 sayılı TCK'nun 20/2 maddesi gereğince "Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak suç dolayısı ile kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır" Yani tüzel kişi namına kaçakçılık suçu işlendiğinde bunun cezai sorumluluğu tüzel kişi adına eylemi gerçekleştiren birey olacaktır²⁰⁵.

Vergi Usul Kanunu m. 256 uyarınca kayıt zorunluluğu Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerin tetkiki amacıyla yeminli mali

²⁰³ Donay , s. 85.

²⁰⁴ Şafak Ertan Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s. 181.

²⁰⁵ Süheyl Donay , s. 85.

müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir. Bu nedenle, yeminli mali müşavirler de bu suçun faili olabileceklerdir.

Mükellef sıfatına haiz olmamakla birlikte, mükelleflerin usulüne uygun olarak görev verdikleri kişiler de bu suçun faili olabileceklerdir. Tüzel kişiler bu suçun faili olamazlar.

Tüzel kişilerin vergi kanunlarının yüklediği ödevleri yerine getirmekle görevli olan kanuni temsilcilerinin; tüzel kişiliği olmayan kuruluşların idarecilerinin veya kanuni temsilcilerinin suçun faili olabilmesi mümkündür²⁰⁶

Vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunların kanuni ve iradi temsilcileri suçun faili olabilir. Muhasebeci, işyeri çalışanı veya herhangi bir 3. kişi de genel hükümlere göre suça iştirak edebilir²⁰⁷.

4.2.1.3 Hareket

Hareket belirli bir amaca yönelen, kişinin iradesine bağlı isteği dâhilinde gerçekleşen dış dünyada etki doğuran icrai ya da ihmali insan davranışı olarak ifade edilir²⁰⁸. Bir suçun oluşmasının en önemli şartı fiildir. Fiilin bulunmaması halinde, diğer unsurların bulup bulunmadığı yönündeki araştırmalar gereksiz olacaktır²⁰⁹.

Suç oluşturan fiil, vergi kanunlarına göre tutulan, düzenlenen ve saklanıp ibraz zorunluluğu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmektir. Çift defter kullanma fiili nedeni ile vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunun oluşması için;

- a) Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defterin bulunması
- b) Resmi defterlere kaydı gereken hususların kısmen ya da tamamen diğer defter
- c) Belge ve kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması

²⁰⁶ Ok ve Gündel s.163)

²⁰⁷ Uğur/ Elibol s. 309.

²⁰⁸ Artuk, Gökçen,Yenidünya, s. 238

²⁰⁹ Artuk, Gökçen,Yenidünya, s. 236

d) Yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltacak biçimde olması gerekmektedir.

4.2.1.3.1 Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Zorunlu Bir Defterin Bulunması

Çift defter tutma olayından söz edilebilmesi için aranan koşul, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan bir defterin bulunmasıdır. Vergi Usul Kanunu m. 171 vd. maddeleri defter tutma yükümlülüğüne ve tutulması gereken defterlere ilişkin; Vergi Usul Kanunu m. 227 vd. maddeleri de düzenlenmesi veya kullanması zorunlu belge ve kayıtlara ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Şüphe yoktur ki, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlerin varlığından söz edilebilmesi için mükelleflerin, vergiye konu olan faaliyetleri nedeni ile defter tutma yükümlülüklerinin bulunması gerekmektedir.

Örneğin, mükellefin basit usulün kapsamına girmeyecek şekilde, ticari yada mesleki bir faaliyette bulunması halinde, defter tutma yükümlülüğü de doğmaktadır. Ancak yalnızca kira geliri yada kira ve ücret geliri elde eden bir mükellefin defter tutuma zorunluluğu bulunmadığından, bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısı ile defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükelleflerde çift defter kullanmadan söz edilemez.²¹⁰ Vergi Usul Kanunu m. 173'te, defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gerçek ve tüzel kişiler sayılmıştır. Bunlar; gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usule tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

4.2.1.3.2 Resmi Defterlere Kaydı Gereken Hususların Kısmen Ya Da Tamamen Diğer Defter Belge ve Kayıt Ortamlarına Kaydedilmiş Olması

Çift defter kullanma fiilinin gerçekleşmesi için vergi matrahının doğru olarak belirlenmesi bakımından gerekli belgelerin ve bu belgelerdeki bilgilerin, yasal defterlere yazılmayıp, diğer defter belge ve kayıt ortamlarına kaydının yapılmış olması gerekmektedir.

²¹⁰ Kızılot s. 543.

Kanuni defterlere kaydı zorunlu olmayan işlemlerin, sair defter ve belgelere kaydedilmesi hali, çift defter tutma kapsamına girmez. Örneğin; bir avukatın yaptığı kişisel harcamaları ve mutfak masraflarını ayrı bir defterde tutuyor olması, çift defter tuttuğu anlamına gelmez. Fail mecburi deftere geçirmediği kaydı başka yere de yazmamış ise kaçakçılık suçunun bu şekli oluşmayacaktır ²¹¹

4.2.1.3.3 Yapılan İşlemlerin Vergi Matrahını Azaltacak Biçimde Olması

Matrah, vergi borcunun hesaplanabilmesi için üzerine vergi tarifesinin uygulandığı, verginin hesaplanmasında esas alınan değer ve miktara verilen addır. Vergi miktarının hesaplanabilmesi vergi kanunlarında gösterilen oranların uygulanabileceği belirli parasal değerlere ihtiyaç gösterir. Hangi vergi için matrahın ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının benimsendiği kanunla belirlenir.

Verginin hesaplanabilmesi için matraha ihtiyaç duyulmaktadır²¹². Matrahın eksik bildirilmesi ise vergilendirmeyi direk olarak etkileyecektir. Vergilendirmede ülkemizde beyan usulü esastır. Vergi yükümlüsünün beyanı üzerine, kanunlarda öngörülen matraha göre vergi dairesince belirlenen vergi, yine vergi dairesi tarafından tahakkuk ve tahsil edilir. Yapılan beyan doğru değilse, vergi matrahı dolayısı ile tahakkuk ettirilecek vergi de doğru hesaplanamaz.

Vergi yükümlülerinin, gelir veya giderlerini, düzenledikleri veya kullandıkları gerçeğe aykırı belgeler ile olduğundan daha az veya daha fazla göstermeleri vergi matrahını da düşürür. Bu durumda Vergi Usul Kanunu kapsamında hem suç hemde kabahat olarak değerlendirilir. Nitekim Vergi Usul Kanunu 359/a-1 maddesinde “...veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlerin” eylemleri suç olarak düzenlenmiştir.

²¹¹ Üstün, s. 302.

²¹² Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s.168.

Yasal defterlere geçirilmeyip, özel defterlerde toplanan kayıtların, çift defter tutma suçuna vücut verebilmesi için bunun veri matrahını azaltıcı bir sonuç doğurması aranmaktadır.

Eğer özel defter ve evraktaki kayıtlar, esas defterlerdekiyle aynı ise, çift defter tutma suçundan söz edilemez. Çünkü kanuni defterlerdeki bilgilerin diğer defter ve ya evrakta tekrarından, vergi matrahını azaltan bir durum ortaya çıkmayabilir. Buna örnek olarak, titiz bir vergi mükellefinin yangın su basması deprem vb. nedenlerle esas defterlerinin elinden çıkabileceğini düşünerek, ayrı özel defterler tutmasını gösterebiliriz. Bu durumu çift defter kullanma olarak kabul etmemek gerekir²¹³. Aynı şekilde yabancı işletmelerin, kendileri için, kendi dilleriyle tutacakları defterler vergi matrahını azaltmayacak bilgileri içinde topladığı sürece ikinci defter olarak düşünülemez. Ancak yabancı dilde tutulan defterler gelecek hukuki durumu yansıtmıyorsa vergi kaçakçılığı suçu oluşur²¹⁴.

Öte yandan çift defterde görünen matrah farkının, kanuni defter lehine olması halinde, yani özel defterlerden çıkartılabilen matrahın kanunen tutulması zorunlu defterlerin verdiği matrahın altında olması halinde, mükellefin kaçakçılık suçu işlemiş sayılıp sayılmayacağı hususu tartışmalıdır.

Bir görüşe göre özel defterlerden çıkarılan matrahın, kanunen tutulması zorunlu defterlere göre çıkartılan matrahın altında olması halinde çift defter kullanılmasından dolayı failin cezalandırılmaması gerekir²¹⁵.

Diğer bir görüşe göre de özel nitelikteki defter ve kâğıtlardaki kayıtların bir matrah belirtebilecek biçimde sistematik olmasını gerektiren birinci yaklaşıma katılmak mümkün değildir. Bununla birlikte ortada bir vergi ziyanının bulunmaması, vergi aslına bağlı kaçakçılık cezasının uygulanmasını fiilen ortadan kaldıracaktır.

Kanuni defterlere kaydı gereken hususların vergi matrahını azalması sonucunu doğuracak şekilde, tamamen ya da kısmen diğer defter ve kâğıtlara kaydedilmesi olayı

²¹³ Kızılot, s. 544.

²¹⁴ Yargıtay 3. CD 17.11.1948 tarih ve 1948/1315 E. , 1948/1606 K.

²¹⁵ Erman, *Hileli Suçlar Hakkında Bazı Düşünceler*, s.58.

genellikle gelirlerin gizlenmesine yönelik olmakla birlikte bazı durumlarda giderlerin gerçeğin üzerinde gösterilmesi şeklinde de olabilmektedir.

Çift defter tutma halinde suçun oluşumu için kanuni defterlere kaydedilmesi gereken hususların bunlar yerine başka kayıt ortamlarına kaydedilmesi ve bunun da vergi matrahının azaltılması sonucunu ortaya çıkarmaya yönelik olması gerekir. Bu bağlamda hasılatın kanuni defterler yerine başka kayıt ortamına aktarılması bu kapsamdadır. Ancak yapılmış olan bir giderin kanuni defterlere kaydedilmeyerek başka ortama aktarılmasında vergi matrahının azaltılması söz konusu olmayacağından bu kapsamda değildir²¹⁶

4.2.1.4 Netice

Kaçakçılık fiilleriyle korunan hukuki yarar alanı vergisel kamu düzeninin korunmasıdır. Kaçakçılık fiilleri bu düzeni bozucu nitelikte fiiller olmakla birlikte bu fiillerin çoğu esasen vergi matrahını azaltmak suretiyle vergi ziyayı yaratılması amacıyla yapılan eylemlerdir. Fakat kanun kaçakçılık suçunun meydana gelmesi açısından fiilde vergi ziyanının varlığını aramamıştır. Netice açısından çift defter tutmak fiilini diğerlerinden farklılaştırmıştır.

Çift defter tutmak eylemiyle suçun meydana gelmiş sayılabilmesi ve cezanın kesilebilmesi için vergi matrahının azalması neticesinin meydana gelmesi gerekecektir. Bu fiilin sonucunda vergi matrahında azalma meydana gelmesinin aranması nedeniyle kaçakçılık suçu içinde barındırdığı fiillerin tamamında farklı şekilde sadece bu fiile mahsus olarak neticeli suç olarak nitelendirilir.

Vergi matrahını azalması genelde vergi ziyayı ortaya çıkartır. Ancak, vergi matrahının azalması her zaman vergi ziyanının ortaya çıkması demek anlamına gelmeyeceği gibi vergi ziyanının ortaya çıkmasının da her zaman vergi matrahının azalması anlamına gelmez. Her iki kavram farklı hukuki ve fiili durumu ifade eder. Vergi ziyanının meydana gelmesi ile vergi matrahının azalması durumlarının birbirinden farklı hukuki durumları ifade eden kavramlardır. Kanun bu suçun oluşması bakımından vergi

²¹⁶ Kızılot s. 542.

matrahının azalmasını aramaktadır. Burada arananın vergi ziyaının varlığı değil vergi matrahının azalması olduğuna özellikle dikkat çekmek gerekmektedir²¹⁷.

Örneğin devreden KDV'nin olduğu bir dönemde satışların başka deftere yazılması vergi ziyaı oluşturmamakla birlikte vergi matrahını azaltan bir davranıştır. KDV matrahının azalması sonucunu doğuran ancak vergi ziyaı meydana getirmeyen bu fiile kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacaktır²¹⁸.

4.2.2 Manevi Unsur

Vergi kaçakçılığı suçları, kural olarak ancak kasten işlendiğinde cezalandırılabilir. Bu suçlar bakımından failin kasten hareket ettiğinin söylenilebilmesi için, failin kanuni tipte yer alan unsurları bilerek ve isteyerek gerçekleştirmiş olması gerekir. Kanun taksiri istisnai bir sorumluluk türü olarak düzenlediğinden sadece yasada öngörülen hallerde taksirli fiillerin cezalandırılabilmesini belirtmiştir²¹⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 359'ncü maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenmesi ile ilgili özel bir düzenleme öngörülmediği için de vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenmesi halinde cezalandırılmaları mümkün olmayacaktır.

Çift defter kullanma suçu bakımından bir değerlendirme yapmak gerekirse, bu suçta genel açıklamalar doğrultusunda kast ile işlenebilecektir. Failde aranan kastın türü ise genel kasttır. Hatalı işlemler suç oluşturmaz. Suç tanımındaki hareketleri bilerek ve isteyerek, kasten yapanlar cezalandırılır. Suçun hangi amaçla işlendiğinin önemi yoktur.

4.2.3 Hukuka Aykırılık Unsuru

Suçun kabulü için, dış dünyada değişiklik meydana getiren eylemin hukuka aykırı olması gerekmektedir. Hukuka aykırılık, kanuna aykırılığı da kapsayan çok daha geniş bir kavramdır²²⁰. Eylem kanunda ki suç tipine uygun olsa bile şayet hukuka aykırı değilse, yani eylemi hukuka uygun hale sokan bir neden varsa, suç oluşmayacağı için ceza da verilemeyecektir.

²¹⁷ Şenyüz, s.402.

²¹⁸ Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2001, s. 633-634.

²¹⁹ Özcan, s. 218.

²²⁰ Şenyüz, s. 25.

Vergi kaçakçılığı suçunun varlığı için kanunda sayılan tipik fiilin hukuka aykırı olarak yapılması ve eylemin hukuka uygun nedenlerinden dolayı hukuka uygun hale gelmemesi gerekir²²¹.

Hukuka uygunluk sebepleri dört ana başlıkta toplanmış olup, bunlar; kanunun hükmünü yerine getirme (Türk Ceza Kanunu m. 24/1), meşru savunma (Türk Ceza Kanunu m. 25/f. 1), hakkın kullanılması (Türk Ceza Kanunu m. 26/f. 1) ve ilgilinin rızasıdır (Türk Ceza Kanunu m. 26/f. 2).

Çift defter tutma fiili yönünden meşru savunma, ilgilinin rızası, hakkın icrası sebeplerinin geçerlilik kazanması mümkün değildir.

Zorunluluk halinin bir hukuka uygunluk sebebi olup olmadığı hususunda görüş birliği bulunmamaktadır, ancak bu hukuka uygunluk sebebi değil, kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplerden biri olarak kabul etmektedir²²².

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/3-b maddesinde; zorunluluk halinin bulunması durumunda mahkemenin kusurun bulunamaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı verileceği belirtilmiştir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/2-d maddesinde ise; hukuka uygun nedeninin bulunması halinde, beraat kararı verilmesi gerekeceği belirtilmiştir, fakat hükümde hukuka uygunluk nedenlerinin neler olduğu sayılmamıştır.

Yargıtay ve öğreti zorunluluk halini Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/3-b hükmünden hareketle kusurluluğu ortadan kaldıran bir hal olarak değerlendirmektedir²²³. Bu düzenleme dikkate alındığında kusuru ortadan kaldıran sebep olarak mazeret oluşturan nedenler kabul edilebilecektir.

Mazeret sebebinin varlığı halinde, işlenen fiil haksızlık niteliğini korumaktadır, ancak haksızlığı yapan kişi, mazeret sebebinin varlığı nedeni ile kusurlu kabul edilmez²²⁴.

²²¹ Özcan, s. 223.

²²² Kayıhan İçel, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Bası, Nisan 2014, s. 250.

²²³ YCGK 26/02/2008 tarih 2007/1-281 Esas, 208/27 Karar

²²⁴ Zafer, 2.359

4.3 ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Suçların görünüm şekilleri Türk Ceza Kanunu'nun suç teorisine göre teşebbüs, içtima ve iştirak konularını kapsamaktadır. Bir kaçakçılık suçu olarak düzenlenmiş olan çift defter tutma suçunu bu özel durumlar bakımından değerlendirmeye çalışacağız.

4.3.1 Teşebbüs

Gerek genel ceza kanununun gerekse özel kanunlardaki cezaya ilişkin hükümlerin içerisinde yer alan suçlar, her suç tipinde öngörülmüş ve hükme bağlanmış olan zarar veya tehlike biçiminde ortaya çıkabilecek neticenin gerçekleşmesiyle tamamlanmaktadır²²⁵.

Failin, belirli suçun işlenmesine yönelik düşünme aşamasıyla başlayan, sonrasında kararını aldığı suç için hazırlık aşaması ve suçu gerçekleştirmek amacıyla yaptığı icra hareketleri aşaması ile devam eden ve en sonunda icra hareketleri doğrultusunda neticenin gerçekleşmesiyle tamamlanan sürece doktrinde “suç yolu” denmektedir²²⁶. Failin, yapmış olduğu hareketle kanuni tanıma uygun olarak neticenin ortaya çıkmasıyla suçun tamamlanmış olduğu kabul edilmektedir.

“Birşeyi yapmak için davranma” anlamına gelen teşebbüs, ceza hukukunda “ suç tanımında belirlenmiş olan fiilin icrasına elverişli hareketlerle başlanmış olmakla birlikte bu fiile ilişkin icra hareketlerinin tamamlanamaması veya icra hareketleri tamamlanmış olmakla birlikte, suç tipinde ayrı bir unsur olarak belirlenmiş olan hallerde neticenin gerçekleşmemiş bulunmasını” ifade eder²²⁷.

Teşebbüse ilişkin kanuni düzenleme Türk Ceza Kanunu m. 35’de yer almaktadır. İki fıkra halinde düzenlenmiş suça teşebbüs maddesinin birinci fıkrasında suça teşebbüs, kişinin işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlamasına rağmen elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamaması hali olarak belirtilmiştir. Türk Ceza Kanunu m. 5 gereğince, vergi suçlarına teşebbüs ile ilgili Türk

²²⁵ Adem Sözer, Suça Teşebbüs, Kazancı Matbaacılık, İstanbul 1994, s.45.

²²⁶ Dönmezer/ Erman, s.547.

²²⁷ Artuk/ Gökçen / Yenidünya, s. 598.

Ceza Kanunu Genel hükümleri içerisinde yer alan Türk Ceza Kanunu m. 35 uygulanacaktır²²⁸.

Çift defter tutma suçu neticesi harekete bitişik, bir başka ifadeyle ani işlenebilen bir suç olduğundan teşebbüse elverişli değildir²²⁹. Suç ancak kanuni tanımda ki icra hareketlerinin tamamlanması ile gerçekleşebileceği için, netice gerçekleşmeden ceza verilemeyeceğinden bu suçlar için teşebbüs mümkün görünmemektedir²³⁰.

Suçun oluşması için vergi matrahını azaltan, gerçekleşmesi gereken bir netice öngörülmüştür. Vergi matrahının azalması suçun unsuru değil, cezalandırılabilme şartıdır. Suç tüm unsurları ile gerçekleşmesine rağmen vergi matrahında azalma meydana gelmemişse, eylem teşebbüs aşamasında kalmış olmaz, objektif cezalandırılabilme şartı gerçekleşmediğinden beraat kararı verilmesi gerekir²³¹.

4.3.2 İçtima

Kanuni tanıma uygun olarak yapılan hareket neticesinde gerçekleşen her netice ayrı bir suça vücut verecektir. Ancak, bazı durumlarda fail tarafından yapılan hareket, birden çok kanun hükmünü ihlal edebildiği gibi; bazı durumlarda da kanun koyucu ceza kanunlarında, korunmak istenen her bir hukuki yararı ayrı bir suç olarak düzenlemektedir.

Kanuni tanıma uygun olarak yapılan hareket neticesinde gerçekleşen her netice ayrı bir suç oluşturacaktır. Ancak, bazı durumlarda fail tarafından yapılan hareket, birden çok kanun hükmünü ihlal edebildiği gibi; bazı durumlarda da farklı hareketler aynı kanun hükmünü ihlal edebilmektedir. Bu durumlar ceza hukukunda suçların içtimaı, suçların birleşmesi veya suçların bir araya toplanması olarak ifade edilmektedir²³².

Suçların içtimaı konusu Türk Ceza Kanunu'nun 42. maddesinde bileşik suç, 43. maddede zincirleme suç ve 44. maddede de fikri içtima olarak düzenlenmiştir.

²²⁸ Hakeri, s. 407.

²²⁹ Şenyüz, s. 418

²³⁰ Donay, s. 152.

²³¹ Uğur/ Elibol, s. 309-310.

²³² Centel/ Zafer/ Çakmut, s. 477.

Bileşik suç, içtima hükümlerinin kanunen uygulanmadığı, biri diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedenini oluşturduğu için tek fiil sayılan suçtur. Yağma suçu birleşik suça örnek gösterilebilir. Vergi Usul Kanunu m. 359'daki kaçakçılık suçları açısından bileşik suç söz konusu değildir.

Türk Ceza Kanunu m. 43' de düzenlenen zincirleme suç, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, farklı zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde söz konusu olmaktadır. Aynı suç, birden fazla kişiye karşı tek bir fiili ile işlenirse yine zincirleme suç kabul edilir. Her iki durumda da madde gereği tek bir cezaya hükmedilecektir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları, zincirleme suç olarak işlenebilecek suçlardandır.

Yargıtay 11. Ceza Dairesinin yerleşik uygulamalarına göre, bu suça ilişkin her bir takvim yılı itibari ile yapılacak eylemler ayrı suç, aynı takvim yılı içinde değişik zamanlarda gerçekleştirilecek eylemler ise zincirleme biçimde işlenmiş suçu oluşturur. Farklı mükellefiyetlere ilişkin eylemler, aynı takvim yılında gerçekleştirilirse, her mükellefiyet yönünden ayrı suçlar oluşturacaktır²³³.

Türk Ceza Kanunu m. 44' de düzenlenen fikri içtima ise, bir fiil ile birden fazla suçun işlenilmesine sebebiyet verilmesi halinde söz konusu olmaktadır. Fikri içtima halinde faile, işlenilen suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç hangisi ise o suçun cezası verilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarını düzenlendiğini Vergi Usul Kanunu m. 359'daki kaçakçılık suçlarından, tek fiille aynı bentte düzenlenmiş bir kaçakçılık suçu işlenirse tek ceza verilecektir. Tek fiille farklı bentlerdeki suçlar işlenirse, fikri içtima hükümleri uygulanması gerekmekte ve en ağır ceza hangi bentteki suça ilişkinse o suçtan ceza verilmesi yoluna gidilecektir.

²³³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 11/11/2014 tarih, 2012/22736 E. , 2014/18905 K., Her yıldaki eylemler birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğundan, her bir yıla ilişkin olarak tutulan yasal defter ve kayıtlar ile adli emanete alınan suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettiler her yıla ilişkin olarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi bozma nedeni olarak değerlendirilmiştir.

4.3.3 İştirak

Ceza kanunlarında düzenlenen suçlar genellikle tek kişi tarafından işlenebilen suçlardır. Çok failli suçlar da denilen bazı suçların işlenebilmesi içinse, tek bir kişi yeterli olmayıp birden fazla kişinin mevcudiyeti gerekmektedir. Tek faille işlenebilen bir suçun birden fazla kişiyle işlenmesi halinde suça iştirak müessesesi gündemi gelmektedir. Kanunen ve nitelikleri gereği tek kişi tarafından işlenebilen suçun, birden fazla kimsenin aralarında yaptıkları anlaşma gereği fiilin oluşumuna illi değeri haiz katkıda bulunarak birlikte işlenmesi halinde suça iştirakin var olduğu kabul edilmektedir²³⁴.

Vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak edenin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması şart değildir. Kanunda öngörülen şekilde fiilin işlenmesine katılan herkes iştirakçi olur. Suç iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır²³⁵.

Vergi Usul Kanunu' da iştirak ile ilgili düzenleme sadece Vergi Usul Kanunu m. 360'da bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu 359. maddede yazılı kaçakçılık suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının, bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu suça iştirak hükümlerine göre haklarında verilecek cezanın indirileceği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, kaçakçılık suçlarında iştirakin tespiti için Türk Ceza Kanunu m. 37- m. 41 arasında düzenlenmiş genel hükümlere gidilmesi gerekmektedir. İştirakten söz edilebilmesi için iştirakçinin hareketlerini hukuka aykırı bir fiile ve iştirak etme iradesiyle yapması gerekir. İştirakçiler yaptığı hareketin sonucunu bilerek ve isteyerek gerçekleştirmiş yani kasten hareket etmiş olmalıdır. Bir suça tesadüfen iştirak eden kimseye iştirak hükümleri değil, fiili yanılma hükümleri uygulanır.

TCK'da iştirak şekillerinin belirlenmesinde fiili işleniş üzerinde hakimiyet kurulması ölçü olarak kabul edilmiştir. İştirak şekilleri *faillik* (TCK m.37/1), *azmettirme* (TCK m.38/2), *yardım etme* (TCK m.38/2) şeklinde belirlenmiştir.

²³⁴ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya, s. 641.

²³⁵ Şenyüz, s. 439.

İştirakçilere verilecek cezalar TCK hükümlerine göre belirlenecek olmasına rağmen, vergi suçları bakımından kaçakçılık filleri için Vergi Usul Kanunu 360'ncı maddesinde menfaat elde edilmesine bağlı indirim öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığı suçları dışındaki vergi suçları bakımından menfaat elde edilmesinin indirime bir etkisi olmayacaktır. Kaçakçılık suçları dışında kalan diğer vergi suçları için iştirak hükümleri TCK'ya göre saptanacak ancak ceza indirimi yapılmayacaktır, yani kaçakçılık dışındaki vergi suçlarında iştirakçiye verilecek ceza miktarı genel hükümlere göre verilecektir²³⁶.

Kaçakçılık suçunda iştirakçilere verilecek ceza miktarı iştirakçinin menfaatinin bulunmaması halinde TCK m. 39/1' e göre verilen temel cezanın yarısı indirilerek verilir. Menfaatin bulunması halinde ise TCK' ya göre verilen cezanın yarısı indirilecektir. Menfaatin bulunmaması suçun bir unsuru değil daha az ceza verilmesini gerektiren bir hal olarak düzenlenmiştir. Menfaatin maddi olması şart değildir, manevi menfaatin olması durumunda da bu koşulun varlığı gündeme gelecektir. Menfaatin gerçekleşmesi şart olmayıp, menfaat beklentisinin yaratılması yeterli olduğu gibi, menfaatin ne zaman elde edildiğinin de önemi yoktur, suç işlendikten sonra da elde edilmiş olabilir. Menfaat gözetilmemesi halinde cezanın indirime tabi tutulması mahkemenin takdirindedir²³⁷.

4.4. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNDA KOVUŞTURULMA USULÜ

Ceza Muhakemesi Hukuku, kamu hukukunun bir dalı olan Muhakeme Hukukunun, medeni muhakeme ve idari muhakeme gibi bölümlerinden birisi olarak kategorize edilmektedir²³⁸. Ceza Muhakemesi Hukuku geniş bir ifadeyle, ceza soruşturması ve kovuşturması organlarının konum, yetki, görev, organizasyon ve faaliyetlerini düzenlerken; dar bir ifadeyle, muhakemenin devlet eliyle yapılış usulünü düzenlemektedir. Maddi ceza hukuku suçlar ve yaptırımların ne olduğunu düzenlerken; ceza muhakemesi hukuku bir suçun varlığının nasıl araştırılacağı ve kovuşturulacağına ilişkin kuralları ve bu kurallar doğrultusundaki yetkili ve görevli kişi veya kurumları düzenlemektedir.

²³⁶ Şenyüz, s. 441.

²³⁷ Uğur/ Elibol, s.236-237.

²³⁸ Şenyüz , s. 447.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun “Tanımlar” başlıklı 2. maddesinin (e) bendi uyarınca “Soruşturma: Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi”, (f) bendi uyarınca “Kovuşturma: İddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi” ifade etmektedir.

Bir fiilin suç olarak nitelendirilmesinde maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarının tamamının bulunması gereklidir. Bu unsurlardan bir tanesinin bile olmaması halinde, suç oluşamayacaktır. Ancak, bu unsurların var olması ile birlikte oluşan bir suç, her zaman cezalandırılmamaktadır. Tamamlanmış bir suçun cezalandırılabilmesi için, suçun unsurları dışında kalan bazı hususlar da aranmaktadır. Bu hususlar, cezalandırılabilme koşulu, kişisel cezasızlık nedenleri ve muhakeme şartıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarının cezalandırılabilmesinde, sadece muhakeme şartının aranmaktadır.

Vergi Usul Kanunu 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak, suçun takibi “bildirme” ve mütalaa-muvafakat” koşullarına bağlanmış bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlıklı 367. maddesi, kaçakçılık suçlarının tamamı hakkında yapılacak kovuşturmanın usulünü belirlemektedir²³⁹. Vergi Usul Kanunu m. 362’ de düzenlenen “vergi mahremiyetinin ihlali” ve m. 363’de düzenlenen “mükelleflerin özel işlemlerini yapma” suçları açısından m. 367’deki usul aranmamaktadır. Yani bu suçlar için 367. maddede belirtilen kovuşturma şartları aranmamaktadır. Sadece m. 359’daki kaçakçılık suçları ve m. 360 gereğince bunlara iştirak edenler hakkında m. 367’deki usul uygulanacaktır²⁴⁰. Vergi Usul Kanunu m. 367’in “bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” şeklindeki madde başlığındaki “bazı” ifadesinin bir anlam taşımadığı ve vergi kaçakçılığı suçlarının tamamı için bu maddenin geçerli olduğu ifade edilmektedir²⁴¹.

Vergi Usul Kanunu m. 367/f. 1 uyarınca, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları yaptıkları inceleme sırasında, Vergi Usul Kanunu m. 359’daki yazılı

²³⁹ Ok/Gündel, s. 19.

²⁴⁰ Ok/Gündel, s. 19.

²⁴¹ Bayar, s. 154.

suçların işlendiğini tespit etmeleri halinde tutacakları rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir.

Birinci gruptaki doğrudan doğruya Cumhuriyet Savcısını haberdar edebilecek inceleme elemanları Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettişi Yardımcıları; ikinci grupta yer alan inceleme elemanları ise ilin en büyük mal memuru, vergi idaresi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

Birinci grupta sayılan inceleme elemanlarının vergi incelemesi esnasında suç işlendiğini tespit ederek durumu savcılık makamına bildirmeleri “suç duyurusu” olarak; ikinci grupta sayılan inceleme elemanlarının yapabilecekleri dolaylı bildirimin ise “yargılama koşulu” olarak kabul edildiği ifade edilmektedir²⁴². Yargılama koşulu, yargılamaya başlanabilmesi için üçüncü bir kişi veya kurumun yargılamanın yapılmasını talep, izin veya kararının vermesi hali olarak anlaşılmaktadır²⁴³. Vergi Usul Kanunu m. 367 vergi kaçakçılığı suçunun kovuşturulmasını talebe bağlamıştır. Vergi kaçakçılığı suçları açısından Vergi Usul Kanunu m. 367 gereğince yetkilendirilmiş kişi ve organların talebi olmaksızın, kişilere karşı soruşturma ve kovuşturma işlemlerinin yapılması hukuku uygun görülmemektedir.

Yargılama koşulunun bu inceleme elemanların talebine bağladığı ve bu koşul gerçekleşmediği sürece kişilerin soruşturmaya veya kovuşturmaya tabi tutulmasının olanaksız olduğu, bunun bir yargılama koşulu olduğu ifade edilmektedir²⁴⁴. Belirtilen kişilerin veya makamların Cumhuriyet Savcılığı'na bildirim yapmalarının adli mecburiyet olduğu ve zorunluluk olduğu belirtilmektedir²⁴⁵. Aksi halde yetkili ve görevli kişilerin Türk Ceza Kanunu m. 279 uyarınca yaptırımla karşılaşmaları muhtemel olacaktır. Yargılama şartı gerçekleşmeden dava açılmışsa, mahkeme yargılama şartının

²⁴² Bayar , s. 155.

²⁴³ Donay, s. 65

²⁴⁴ Donay, s. 65.

²⁴⁵ Şenyüz , s. 371.

gerçekleşmesini beklemek için durma kararı verebilir. Yargılama şartının yerine getirilememesi ya da mevcut olmaması halinde, soruşturma evresinde takipsizlik kararı verilmesi; kovuşturma evresinde ise davanın düşürülmesi kararının verilmesini gerektirmektedir²⁴⁶.

Cumhuriyet Savcısının kaçakçılık suçun işlendiğinden vergi inceleme elemanları veya vergi idaresi dışında doğrudan haberdar olabilmesi de mümkündür. Böyle bir durum olması halinde savcılık, doğrudan soruşturma yapamamaktadır. Durumdan, vergi idaresini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir²⁴⁷. Bu husus Vergi Usul Kanunu m. 367/f. 2’de, “359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle Cumhuriyet Savcısı burada Ceza Muhakemesi Kanunu m. 170 vd. maddelerdeki yetkisini re’sen kullanamamaktadır.

Vergi Usul Kanunu m. 367/f. 3’de, “Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.” hükmü yer almaktadır. Buna göre savcılık, inceleme sonucu kendisine bildirilinceye kadar kamu davasıyla ilgili işlemleri bekletmek zorundadır. Soruşturma işlemlerine inceleme sonucuna bağlı olarak başlanabilecektir²⁴⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkarılması vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesi esnasında suçu öğrenerek tespit ettikleri Vergi Suçu Raporu’nun savcılığa intikali, savcılığın soruşturma evresine geçmesi açısından önem arz etmektedir. Bu rapor savcı açısından bir görüş niteliğinde olup savcı Vergi Suçu Raporu’na bağlı değildir. Raporda yer alan bilgilere ve iddialara rağmen savcının kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebileceği ve Vergi Suçu Raporu’nun suçu tespit eden bir belge olmadığı görüşü hakimdir²⁴⁹.

²⁴⁶ Ok/Gündel, s. 21.

²⁴⁷ Şenyüz, s. 373.

²⁴⁸ Kızılot/Kızılot, s. 548.

²⁴⁹ Şenyüz, s. 370.

Soruşturma evresinde yapılan işlemlerin mutlaka tutanağa geçirilmesi gerekmektedir¹⁷⁹. Tutanağa bağlama hususu ve yetkili kişiler Ceza Muhakemesi Kanunu m. 169’da düzenlenmiştir. Cumhuriyet Savcısı soruşturma evresinde gerekli görmesi halinde arama, el koyma ve tutuklama gibi işlemleri sulh ceza hakiminden talep edebileceği gibi suç konusunda araştırma yaparken ayrıca delil toplayabilir, keşif yapabilir ve bilirkişi incelemesi isteyebilir²⁵⁰.

4.5. ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNDA GÖREVLİ MAHKEME

Yargılama açısından görev, belirli bir davaya o yerdeki mahkemelerden hangisi tarafından bakılacağına belirtilmesi olarak ifade edilmektedir. Suç teşkil eden fiillere ilişkin hüküm verilmesi, hukuk ve ceza yargısı olarak ikiye ayrılan adli yargının ceza yargısı kısmında bulunan ceza mahkemelerinin görevine girmektedir²⁵¹. Vergi suçlarında da, Türk Ceza Kanunu dışında suç ve ceza ihdas eden diğer kanunlarda olduğu gibi, ceza mahkemeleri yetkili bulunmaktadır. Bu nedenle de ceza hukukunun genel prensiplerinin vergi kaçakçılığı suçları için de uygulanması gerekmektedir²⁵². Türk Ceza Kanunu’nun “Özel Kanunlarla İlişki” başlıklı 5.maddesi gereğince, Vergi Usul Kanunu’nda suç ve cezalara ilişkin olarak düzenlenmemiş genel prensipler için, Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerine gidilecektir.

5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun’un 10, 11 ve 12. maddelerine göre Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yer alan tüm vergi kaçakçılığı suçunda görevli mahkeme suçların üst sınırı dikkate alındığında Asliye Ceza Mahkemesidir.

²⁵⁰ Kızılot/Kızılot, s. 550.

²⁵¹ Şenyüz , s. 363.

²⁵² Şenyüz, s. 363.

5. SONUÇ

Vergi, mükelleflerin elde ettikleri gelirleri üzerinden önemli bir kısmını, yaptırım tehdidi altında, devlete ödemekle zorunlu oldukları mali bir yükümlülüktür. Verginin mükellefler üzerindeki getirmiş olduğu yük nedeniyle, mükellefler üzerinde olumsuz bir etki yaratmaktadır. Verginin bu yönü vergiyi ödemek istemeyen mükelleflerin bazı davranışlara yönelmesini de kaçınılmaz kılmaktadır. Bu davranışlardan bazıları yasal olan ve mükellefin daha az vergi ödemesi için vergi yükü getiren işlem ve muamelelerden uzak durmasını sağladığı vergiden kaçınma şeklinde görülürken, bazıları ise yasalara aykırı ve tehlikeli bir şekilde gerçekleşen suç vasfında ortaya çıkmaktadır. Özellikle, vergi kaçakçılığı suçu, mükelleflerin en bariz ve en sert bir biçimde vergi yüküne ilişkin tepkilerinin tezahürü olarak ortaya çıkmaktadır.

Demokrasinin dahi iyi yaşandığı, vergi bilinci ve ahlakının daha sağlam temellere oturduğu, kamu mallarının harcamalarında hesap verilebilirliğin daha verimli olduğu ülkelerde, vergi matrahının tespitinde, mükelleflere güven esası benimsendiği görmektediriz. Beyan esasında, mükellefler kanun koyucunun belirlediği vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirir ve durumdan idareyi haberdar eder. Bu sistemde, idare mükellefin beyanına güvenerek ödenmesi gereken vergi miktarını tarh eder.

Beyana dayalı tarhiyat sisteminin kullanıldığı vergi türlerinin, özellikle mükellefe ağır yükler getirdiği durumlarda, vergi kaçakçılığı suçuna doğru bir itici güç mekanizmasının çalıştığını ve mükellefin suç işlemeye doğru olumsuz bir şekilde yönlendirildiğini söyleyebiliriz. Bu durum, özellikle vergi bilinci ve ahlakı gelişmemiş toplumlarda daha bariz kendisini göstermektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya koymak, mükellefin vergilendirmeye ilişkin konulan kurallara aykırı hareket etmesini tespit etmek, vergi kayıp ve kaçaklarını ortaya çıkarmak ve kuralları tehlikeli bir şekilde ihlal edenlere yaptırım uygulanmasını sağlayabilmek amacıyla bir takım vergi denetim yolları öngörülebilir. Vergi hukukumuzda, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen dört adet vergi denetim yolu bulunmaktadır. Bunlar, arama, yoklama,

inceleme ve bilgi toplamadır. Bunlardan konumuz itibariyle en önemlisi vergi incelemesidir.

Çalışmamız esnasında esas aldığımız mevzuat metni Vergi Usul Kanunu'dur. Çalışmamızın konusunu oluşturan suç, bu kanunda düzenlenmiştir. Suçun konusunu oluşturacak defter, belge ve kayıtların Vergi Kanunları gereğince tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan defter, belge veya kayıtlardan olduğu Vergi Usul Kanunu m. 359'da belirtilmektedir. Bu defter, belge ve kayıtlar Vergi Usul Kanunu'nun Mükellefin Ödevleri başlıklı ikinci kitabında düzenlendiğini görmekteyiz.

Vergi kanunları ve ilgili mevzuat hükümlerinin, sosyal ve iktisadi gerçeklere uygun olması gereklidir. Vergi kanunlarının anayasal vergileme ilkelerine, özellikle m. 2, m. 10, m. 38 ve m. 73'de belirtilen esaslara uygun olmayan hükümlerden arındırılması zorunludur. Vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapıldığı için bugün yürürlükte olmayan çok sayıda madde, mükerrer madde, ek madde, geçici madde vb. bulunmaktadır. Bu durum, kanun sistematüğının anlaşılmasını zorlaştırmakta ve kanunun kullanılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Ayrıca, kanunla düzenlenmesi gereken bazı konuların, yönetmelikle hatta iç genelge ile düzenlendiğini; hiyerarşik olarak daha alt bir normla düzenlenmesi gereken konuların ise kanunda düzenlenerek, kanunun iç hacminin genişletildiğini ve karışık bir hale getirildiğini söylemeliyiz. Bu durum, mükellefi, vergi ödevlerini yerine getirmekten uzaklaştıracak gibi, vergi kaçakçılığı suçu işlemeye de yöneltebilecektir.

Vergi defter, belge ve kayıtlar konusunda idareye tanınmış yetkinin, suçların yasallığı ilkesi ile bağdaşmadığı aşikârdır. Mükellef, kanunda olmayan, ancak Maliye Bakanlığı'nın yetkisine dayanarak zorunlu hale getirdiği bir belge veya kaydı dahi ikinci bir kayıt olarak tutması halinde dahi bu suç gerçekleşmiş sayılacaktır

Vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimlerinin düzenlenmesinde de sıkıntılar bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda bazı düzenlemeler bulunmakta; bulunmayan hususlarda ise Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerine gidilmektedir. İçtima konusunda, vergisel kabahatler için konulan hükümler bulunmasına rağmen,

vergi suçlarının içtimâna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Özellikle zincirleme suç konusunda, Yüksek Mahkemenin mali yıl esasını kabul ederek, aynı mali yıl içindeki fiillerin tek bir fiil sayılarak cezanın artırılması, farklı mali yıllara ait vergi kaçakçılığı suçlarında gerçek içtimânın uygulanması hususu, eleştiriye açıktır.

Çift defter tutma fiiline karşı kanunda belirtilen, on sekiz aydan üç yıla kadar olan hapis cezası yaptırımının da, sonuç ceza sınırındaki makasın darlığı nedeniyle hâkimlere çok fazla bir şans bırakmayacağı düşünülebilir.



Kitaplar :

AĞAR, Serkan, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016

AKBULUT, Berrin, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3.Baskı, Ankara2016

ARTUK M. Emin / GÖKCEN Ahmet/ YENİDÜNYA Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Kitabevi, 2017 Ankara

BAYAR, İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi Yayınları, Ankara 2013.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Yayınları, Afyonkarahisar 2006

CANDAN, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Süryay Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 2004

CENTEL, Nur / ZAFER, Hamide/ ÇAKMUT, Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 5. Baskı, İstanbul 2005

CENTEL, Nur /ZAFER, Hamide /ÇAKMUT, Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, Beta, İstanbul 2008

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Savaş Yayınevi, Ankara 2008

DONAY, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta, İstanbul 2008

ERMAN, Sahir, Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler, İÜHF Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1958

ERMAN, Sahir, Sahtecilik Suçları, 4. Baskı, İstanbul, 1981

ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İstanbul, 1988

GÖKCEN, Ahmet, Belgede Sahtecilik Suçları, 4.Baskı, Ankara2016

GÜNDEL, Vergi Suçları ve Cezaları, Adil Yayınevi, Ankara 1996

GÜNDEL, Ahmet/ OK, Nuri, Açıklamalı – İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin,2002

GÜNDÜZ, Remzi/ GÜLTAŞ, Veysel, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Bilge Yayınevi, Ankara 2013

HAFIZOĞULLARI, Zeki / ÖZEN, Muharrem, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Us-A Yayıncılık, Ankara 2012

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

ILICA, Zeynel/ ILICA, Ömür Güncel Danıştay ve Yargıtay Kararları Işığında Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge, Adalet, Mayıs 2016

İÇEL, Kayıhan/DONAY, Süheyl, Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku (Genel Kısım),5. baskı, İstanbul 2006

- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Özden Kardeşler Matbaası, İstanbul 1987
- KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin 5. Baskı, Ankara 2011
- KARAYALÇIN, Yaşar, Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Hukuk Fakültesi, Ankara 1988
- KAŞIKÇI, Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler Yayıncılık, 2007
- KIZILOT, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları
- KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhâl, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009
- KOCAHANOĞULLARI, Osman Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul 1983
- KUMKALE, Rüknettin, Hukuki ve Mili Yönleriyle Fatura, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012
- MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, Suç-Kabahat Ayırımı- İdari Ceza Hukukunun Temel İlkeleri, Seçkin Yayınları, Ankara 2009
- MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan 2014, Ankara
- OK, Sinan/ GÜNDEL, Ahmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayıncılık, 2002
- OKTAR, S. A. , *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul
- ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 26. Baskı, Ankara 2017
- ÖNER, Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, 2014
- ÖZCAN, Onur, Vergi Suçları, Seçkin 1. Baskı, Nisan 2015
- ÖZGENÇ, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011
- ÖZYER, Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları
- PARLAR, Ali /DEMİREL, Güleç, Adli İdari Vergi Suçları, Ankara 2002
- POROY, Reha /TEKİNALP, Ünal/ ÇAMOĞLU, Ersin, Ortaklık ve Kooperatif Hukuku, 3.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000
- SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 5.Baskı, Beta Kitabevi, İstanbul 2009
- SOMUNCU, Ahmet, Türk Vergi sisteminde Belge Düzeni, Seçkin Yayıncılık, Kayseri 2014
- SÖZER, Adem, Suça Teşebbüs, Kazancı Matbaacılık, İstanbul 1994
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, 9. Baskı, 2017
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, 6. Baskı, 2015

ŞENYÜZ, Doğan/ YÜCE, Mehmet/ GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitabevi, Bursa 2015

ŞİMŞEK, Mehmet, Anayasal İlkeler karşısında vergi kabahat ve yaptırımları, Adalet, Ocak 2016

TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Adalet, Nisan 2015

YİĞİT, Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul, 2004

UĞUR, Hüsamettin / ELİBOL, Mert, Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Suçları, Adalet Yayınevi, Ankara 2015

ULUSOY, Yılmaz, Ticari Defter ,Ticari Belgeler, Olguç Matbaası, Ankara 1981

UYSAL, Ali/ EROĞLU, Nurettin, Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, Ankara 2009

ÜNVER, Yener/HAKERİ, Hakan, Ceza Muhakemesi Hukuku, Cilt 2, Adalet, Ankara 2013

ÜREL, Gürol, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012

YARBAŞ, Fevzi, Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Adalet Yayınevi, Ankara 1996

YİĞİT, Uğur, Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2004

Sürekli Yayınlar

AĞAR, Serkan, “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları

BAYER, A. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu, Fasikül Hukuk Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 16, Mart 2011, Sayfa: 37-43

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima), TAAD, Yıl:7, Sayı:30, Nisan 2017

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin/BOZDAĞ, Ahmet, Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010

CUMHUR, Yusuf, “Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi”, Terazi Hukuk Dergisi, Sayı: 64, Yıl: 6, 2011

ERDEM, Tahir, “Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, Vergi Sorunları Dergisi

GEÇER, Ahmet Emrah/ Vergi Ceza Hukukunda Non Bis İn İdem İlkesi, Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi

GÜNDEL, Ahmet, Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 122, Şubat 2003

ŞENYÜZ, Doğan, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA DAVA ŞARTI OLARAK MÜTALÂA /GÖRÜŞ, İzmir Barosu Dergisi, Mayıs 2016, Sayı 2 (Kısaltma: Vergi Kaçakçılığı)

TAŞTAN, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Ve Kullanma Suçu, Adalet Dergisi, 2014, sayı 48

UĞUR, H. Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367), Terazi Hukuk Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 88, Aralık 2013

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi

YAVAN, Sercan, Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi, Maliye Araştırmaları Dergisi, Temmuz 2017, Cilt: 3, Sayı: 2