

YARGITAY KARARLARI İŞİĞİNDA DEFTER VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU VE CEZALARI

Özet

Vergi Usul Kanunu'na göre defter ve belge tutması kanunla belirlenmiş kişiler bu belge ve defterleri 5 yıl saklamak ve talep halinde ibraz etmek mecburiyetindedirler. Bu yükümlülüğe uyulmadığında, VUK 344. Madde uyarınca vergi ziyaı cezası kesilir bunun yanında da mükellef VUK 359/2-a kapsamında da 18 ay ile 36 ay arası hapis cezasına mahkûm edilir. Bu çalışmada kısa açıklamalar ve emsal yargı kararları eşliğinde defter ve belgeleri ibraz etmeme (gizleme, saklama) suçu ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler

Defter ve Belge Gizleme, Defter ve Belgeleri İbrazdan Kaçınma, Defter ve Belgeleri Saklama, Defter ve Belgeleri İncelemeye İbraz Etmeme, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Ziyaı, Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Defter ve Belge Tutma Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu 253. Madde; "Vergi Usul Yasası hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle Vergi Usul Yasasının 227. maddesinden sonra başlayan kısımda belirtilen düzenledikleri vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."

Bu defter ve belgeler, incelemeye yetkili olanlarca talep edildiğinde ibraz yükümlülüğü bulunmasına rağmen bazı hallerde ibraz yapılamayabilir. Yasal

olarak ibrazı gereken defter ve belgelerin ibrazının yapılmamasının sebebi bazen defter ve belgelerin ziyaı olması gibi mücbir sebeplere dayanırken, bazen de özel sebeplerle ve keyfi durumlarla olabilmektedir. İnceleme elemanının isteği doğrultusunda defter ve belgelerin ibrazının yapılmaması VUK 344. Madde uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesinin yanında VUK 359/2-a kapsamında da mükellefin 18 ay ile 3 yıl arası hapis cezasına çarptırılmasına neden olmaktadır.

Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçunun Oluşumu

Kaçakçılık suçları ve bu suçlara uygulanacak hapis cezaları ile ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 359/2-a maddesinde düzenlenmiştir. Anılan düzenlemenin konumuz ile ilgili bölümü şu şekildedir:

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

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükümlenir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle

sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir."

Detaylı bilgi için:

Çetinkaya Hukuk Bürosu |
www.cetinkaya.av.tr

Tel: +90 212 212 99 55
Fax: +90 212 212 79 71
Mecidiye Cad. Cevher Apt.
No: 3/6 Mecidiyeköy
34387 Şişli – İstanbul

Av. Oğuz ÇETİNKAYA |
oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr

Av. Ali Özgür KARA |
aliozgurkara@cetinkaya.av.tr

Stj. Av. Emre ALICI |
emrealici@cetinkaya.av.tr

Stj. Av. Sezer CİMEN |
sezercimen@cetinkaya.av.tr

http://www.linkedin.com/company/cetinkaya-law-office?trk=hb_tab_compy_id_2305449

Madde hükmüne göre varlığı noter kayıtları ve sair kayıtlarla sabit olan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili "**defter ve belgelerin gizlenmesi**" fiili olarak tanımlanmış ve bu fiili işleyenler hakkında ziyayı uğratılan verginin üç katı tutarında ceza kesilmesinin yanı sıra on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Vergi ziyayı suçuna ilişkin dava Vergi Mahkemelerinde görülecek, defter ve belgelerin gizlenmesi suçuna ilişkin yargılama ise Asliye Ceza Mahkemelerinde yapılacaktır.

Söz konusu maddede, "*cezanın alt sınırı, 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanununun 23 üncü maddesiyle; bu maddenin (a) fıkrasında yer alan "bir yıldan" ibaresi "on sekiz aydan" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.*" Bu değişiklik de kanun koyucunun işlenen suçun ağırlığının önemini vurgulamak için yaptığı bir düzenlemedir. Ceza hukukunun uygulanacak müessesesi olan "hükmün açıklanmasının geri bırakılması"nın da 2008 yılında üst sınırının 2 yıl olması, bu suçun anılan tarihten evvel işlenmesi durumunda hapis cezasının seçenek yaptırımlarına çevrilmesi ve denetim tedbirlerinin uygulanma şansının olduğunu göstermektedir.

Gizlemenin ceza yargılamasını gerektirir bir suç olması nedeniyle, ceza hukukunun genel ilkeleri ve Türk Ceza Kanunu hükümlerinde belirlenen şartları taşıması gerekir. Ceza hukukunun genel ilkeleri açısından suçun oluşması, kanunilik unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka uygunluk unsurlarının varlığına bağlıdır.

Suçun kanunilik unsuru, suç ve suçun uygulanacak cezanın kanunla düzenlenmiş olmasıdır. Yani işlendiği iddia edilen suçun kanun lafzında tanımlanan suç ile birebir örtüşmesi ve cezanın da kanunda belirtilmiş olması gerekir.

Suçun manevi unsur ise, fiilin bilerek ve kasten yapılmış olmasıdır. Dolayısıyla, şeklen kanundaki tanıma uymakla birlikte, bilerek ve kasten işlendiği ispatlanamayan bir fiilden dolayı kişiye ceza verilemez.

Defter ve belgelerin gizlenmesi suçunun tespiti açısından ilk şart, defter ve belgelerin var olduğu halde ibraz edilmediğinin tespit edilmesidir. Mükellefin defter tasdik ettirdiğinin ve belge bastırıldığının ve kullandığının noter kayıtları ve sair kayıtlarla belgelendirilmesi gerekmektedir.

Vergi İncelemesi ve Defter ve Belgelerin İbrazı Talebi

Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde, vergi incelemesinin incelemeye tabi olanın işyerinde yapılmasının esas olduğu belirtildikten sonra buna ilişkin istisnalar da sayılmıştır. Vergi Usul Kanunu 13. Madde uyarınca;

"Mücbir sebepler:

- 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*
- 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*
- 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*
- 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."*

Buna göre, işyerinin müsait olmaması, işin terk edilmiş olması ve ölüm gibi nedenlerle veya ilgilinin isteği üzerine inceleme, inceleme elemanının iş adresinde yapılabilir. İşyerinin incelemeye müsait olmaması, ölüm ve işin terki durumlarının tespiti veya mükellefin incelemeyi inceleme elemanının işyerinde yapılmasını istemesi durumlarında, bu hususların tutanağa bağlanması ve mükellefe defter ve belgelerini dairede ibraz etmesi için **on beş (15)** günlük sürenin tanınması gerekir. Tanınan süreler içinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ve diğer şartların da oluşması halinde, defter belgeler gizlenmiş sayılacaktır.

Suçun oluşumu açısından, defter belge isteme yazısının usulüne uygun olarak tebliğ edilip

edilmediği hususu da önem arz etmektedir. Mükelleflere yapılacak tebligat işlemlerine ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu 21.maddede; *“Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* denmiştir. Bu da tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılmaması veya yetkisiz kişilere tebligat yapılması durumunda da defter ve belgelerin gizlendiğinden bahsedilemez. Dolayısıyla tebligat işleminin usulüne uygun yapıp yapılmadığı hususunun iyi incelenmesi gerekmektedir. VUK hükümleri tebligatın mükellef, vergi sorumlusu veya kanuni temsilci dışındaki kişilere yapılabilmesine imkân vermekle beraber tebligat hukuku çerçevesinde bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Mücbir Sebep Hallerinin Etkisi ve Diğer Haller

Yasal defter ve belgelerin gizlenmesi fiilinin tespiti açısından dikkate alınması gereken hususlardan biri de mücbir sebep halleridir. Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesi gereğince; *“Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”*

Kanunda yazılı mücbir sebeplerden birinin olması halinde vergi cezası kesilmez. Defter ve belgelerin, mücbir sebeplerle ibraz olunmaması halinde defter ve belgelerin gizlenmesi suçundan da bahsedilemez.

Bazı mükelleflerin, defter ve belgelerim kaybettikleri veya bulamadıkları gerekçesiyle incelemeye ibraz etmediklerine, ancak bu durumu herhangi bir şekilde (zayı belge, itfaiye raporu, hırsızlık raporu vb.) belgelendiremedikleri için vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlara istinaden kaçakçılık suçuyla yargılandıklarına sık sık rastlanmaktadır. Türk Ceza Kanunu açısından, VUK'un 359. maddesinde belirtilen defter belge gizleme suçunun işlendiğinden bahsetmek için, bu fiil ile fiilin doğurduğu sonuç arasında bir illiyet bağının olması ve fiilin bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmiş olması gerekir. Dolayısıyla, şekli

olarak VUK hükümlerine uygun olmakla birlikte, suçtan bahsetmek için mükellefin belli bir sonucun hedefi yolunda, bilerek ve kasten bu fiili işleyip işlemediğinin ortaya konulması gerekmektedir. Mücbir sebep durumunun ispatı için mükelleflerden mahkemeden alınmış zayı belgesi ve benzeri belgeler istenmektedir. Uygulamada mükelleflerin gözden kaçırılmaları veya muhasebeci değişiklikleri gibi nedenlerle ortaya koyamadıkları anlar olmaktadır.

Defter ve Belge Gizlemede Kast Unsuru

Kasıt unsurunun varlığının ortaya konulması da bazen mümkün olabilir. Bu takdirde, zayı belgesinin varlığı da önem arz etmeyecektir. Defter ve belgelerin gizlendiği gerekçesiyle kaçakçılık suçunun iddia olunması için mükellefin durumunun dikkatle araştırılması gerekmektedir. Ayrıca, aynı madde kapsamında sayılan sahte belge kullanma fiilinde sahte belgelerin defterlere kaydedilmesi yeterli sayılmamakta, mükellefin söz konusu fiili "bilerek" işleyip işlemediği konusu yani kasıt unsuru olup olmadığı ayrıca değerlendirilmektedir. Bu durum **18 Haziran 2002 tarihli 24789 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 306 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde**, aşağıda da işlendiği gibi belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığında;

“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, yapılan incelemeler sonucu sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespit edilen mükellefler için kasıt unsurunun araştırılıp araştırılmayacağı, bu belgeleri bilmeden kullandığı belirlenenler hakkında vergi suçu raporları düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında duraksamaya düşüldüğü anlaşılmış ve aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (1) 4369 sayılı kanunla (2) değişmeden önceki 344 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak kaçakçılık fiili olarak belirlenmiş ve bu belgeleri düzenlemek ya da bilerek kullanmak suretiyle vergi ziyanına neden

olunması halinde oluşan kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hükmolunacak ağır hapis cezası da değişmeden önceki 359 uncu maddenin 2 numaralı bendinde düzenlenmiş idi.

4369 sayılı kanunlar, 01/01/1999 tarihinden geçerli olmak üzere ceza hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmış kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına yeniden düzenlenen 359 ucu maddede yer verilmiştir. Bu düzenlemede kasıt unsuru taşıyan ve aynı zamanda nitelikli fiiller kaçakçılık suçu olarak belirlenmiş ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması da kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır.

Maddede sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, Türk Ceza Kanununun (3) 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi

durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suçu duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyasına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç katı vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olması halinde mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Tebliğ Olunur.”

Konuya ilişkin bazı güncel yargı kararları aşağıdadır (ayrıca;

<http://www.cetinkaya.av.tr/malihukuk/yayinlar/guncel-vergi-kararları>

Yargı Kararlarında Defter ve Belge Gizleme Suçu

Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu, VUK 359/2-a'ya göre; 18 ay ile 3 yıl arası cezalandırabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu ceza yargılaması ve uygulaması içerisinde kaldığı için ceza hukukun ilkeleri önem arz etmektedir. Bunlardan bir tanesi de "hükmün açıklanmasının geri bırakılması" müessesesidir. 2008 yılında HAGB üst sınır 2 yıla çıkmıştır. Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması Hükümleri değerlendirilmeden verilen kararı isabetsiz bulmuş ve bozmuştur;

Yargıtay 11. Ceza Dairesi 27.05.2008 gün, 2008/2585 E., 2008/5314 K. sayılı kararı ile; "...213 sayılı Vergi Usul Yasasına muhalefet suçundan sanık Ayhan Y. hakkında yapılan yargılama sonunda, defter ve belge gizlemek suçundan beraatına, sahte fatura kullanmak suçlarından 213 sayılı Kanunun 359/b-1, TCK'nın 80, 59 (iki kez) maddeleri gereğince mahkûmiyetine dair İzmir 25. Asliye Ceza Mahkemesinden verilen 19.7.2007 gün ve 2006/465 Esas, 2007/515 Karar sayılı hükmün süresi içinde Yargıtay'ca incelenmesi sanık müdafî ve katılan vekili tarafından istenilmiş olduğundan dava evrakı C. Başsavcılığının bozma-onama isteyen 16.3.2008 tarihli tebliğ namesi ile daireye gönderilmekle, incelenerek gereği görüşüldü:

1- Katılan vekilinin, sanık hakkında "defter belge gizlemek" suçundan kurulan beraat hükmüne yönelen temyiz itirazlarını incelenmesinde:

Mükellef sanığın 08.03.2006 tarihinde tebliğ edilen defter ve belge istem yazısı üzerine, istenen belgelerden 2001 ve 2002 yıllarına ait defter ve belgelerin bir kısmını incelemeye ibraz etmesine rağmen Konak Vergi Dairesine kayıtlı Pervin I. isimli mükelleften alıp yasal defterlerine KDV indirimi için kayıt ederek Katma Değer Vergisinde indirim konusu yaptığı anılan yıllara ait Faturalarını muhasebecisinde

olması ve muhasebecisinin taşınması sırasında kaybetmiş olabileceğini ileri sürerek ibrazdan kaçınmış olduğu beyanlarını da içeren 12.04.2006 tarihli tutanak içeriğine göre savunma usulen araştırılıp sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik soruşturmayla yazılı şekilde hüküm tesisi, yasaya aykırı,

2- Müdafinin, sanık hakkında "sahte fatura kullanmak" suçundan kurulan mahkûmiyet hükümlerine yönelen temyiz itirazlarını incelenmesine gelince:

Hükümden sonra, 08.02.2008 günlü 26781 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren ve sanık lehine sonuç doğuran 5728 sayılı Yasanın 562. maddesi ile değişik 5271 sayılı CMK'nın 231. maddesi gereğince, sanık hakkında "hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına" karar verilip verilmeyeceği hususunun takdir ve değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması, bozmayı gerektirmiş, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmuş olduğundan sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 27.05.2008 gününde oybirliği ile karar verildi..."

Bu karar sayesinde ceza kanunlarının vergi Hukukunun cezai bölümlerinde ne denli dikkate alınması gerektiğini görmüş bulunmaktayız.

Yargıtay'ın farklı bir kararında; 5 yıl süreyle muhafazası gereken defterlerin, ibrazı için ulaşılamayacak kimselerde olduğu savunmasını dikkate almamış ve defter belge gizleme suçunun işlendiğine hükmetmiştir.

Yargıtay aşağıdaki aynı yöndeki kararlarında defter ve belgeleri gizleme suçunda kasıt ve vergi zıyı olduğunu karine olarak kabul etmiştir. Şöyle ki;

Yargıtay 7. Ceza Dairesi 21.06.2006 gün, 2006/2847 E., 2006/12540 K. sayılı kararı ile; "...Müdahil vekilinin sanık hakkında sorumlusu olduğu her üç şirket yönünden defter ve belgelerini

incelemeye ibraz etmemek suçlarından veriler beraat kararlarına yönelik temyizine gelince;

Sanığın sonrada devralıp sorumlusu olduğu her üç şirket adına noterde defter tasdik ettirdiği ve matbaalarda belge bastırıldığının Vergi İncelemesine Raporları, Matbaa Bilgi Formları, Vergi Dairesinin cevabı yazısı ve dosya adı mevcut defterlerden anlaşılmasına, şirketlerden E... Tekstil ... Ltd.Şti.'ne ait defter ve belgeleri ibraz etmesi için muhasebeci Rıza'nın işyerinde 01.08.2001 tarihinde el konulmadan önce bizzat kendisine 18.06.2001 tarihinde yapılan tebligatla; T...Ltd.Şti.'ne ait defter ve belgeleri ibraz etmesi için de muhasebeci de el konulma tarihinden önce 24.07.2001 tarihinde eşine yapılan tebligatla, 11.09.2001 tarihinde ise bizzat kendisine yapılan tebligatla istenilmesine rağmen sadece bir kaç cilt kullanılmamış fatura ve irsaliye ibraz ettiği; keza sorumlusu olduğu V.Ltd. Şti. yönünden defter ve belgelerini ibraz etmesi için usulüne uygun bir tebligat yapılmamış ise de; sanığın imzasını taşıyan 11.09.2001 tarihli tutanakta, vergi incelemesine esas olmak üzere ibrazı istenen defter ve belgelerle ilgili olarak sanığın "Seyyar çaycılık yaparken muhasebeci Rıza ile tanıştığını, onun sayesinde üstüne 500 ve 800 milyon lira alarak V.gıda ve T... şirketlerini devraldığını, defter ve belgelerin kendisinde hiç kalmadığını. Rıza'da olduğunu, istediği halde kendisine verilmediğini" ileri sürüp, 08.01.2002 tarihli savcılık ifadesinde ise "Ercan...Ltd. Şti.'ne ait defter ve belgeleri Sevgi isimli bir muhasebecinin tuttuğunu. Maliye tarafından istenince belgeleri adı geçen muhasebecinin alıp kaçtığını, büroda bulabildiği bazı bazı kullanılmamış boş belgeleri ibraz ettiğini" savunduğu, muhasebeci Rıza'nın işyerinde 01.08.2001 tarihinde E ve V Şirketlerine ait bazı boş (kullanılmamış) defterlere el konulduğu anlaşılmaktadır.

Ayrıntıları Ceza Genel Kurulu'nun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında açıklandığı üzere defter ve belgelerin bulunamaması, ulaşılamayan kişilerde olduğunun ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde usulüne

uygun tebligatın aranmayacağı, kaldı ki el konulma tarihinden önce iki ayrı tebligatın yapıldığı, defter ve belgeleri muhafaza zorunluluğunun mükellefe ait olduğu, ibrazı istenen defter ve belgelerin muhasebecide bulunmasının mutad olmadığı, ait olduğu yılı takip eden beş yıl süreyle saklanması ve ibraz mecburiyeti olan defter ve belgelerden üç cilt fatura ve dört cilt sevk irsaliyesi dışındakileri ibraz etmediği ve yüklenen suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu gözetilmeden yazılı gerekçelerle beraatine karar verilmesi yasaya aykırı, müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan hükmün 5320 sayılı Yasanın 8/1 maddesi gereğince yürürlükte bulunan 1412 sayılı CMUK.nun 321.maddesi uyarınca BOZULMASINA oybirliğiyle karar verildi..."

"Defter ve belgeleri gizlemek suçunun oluşabilmesi için, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit" olan defter ve belgelerin, saklama zorunluluğu olan 5 yıllık süre içerisinde usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen vergi incelemesi için yetkili memura ibraz edilmemesinin yeterli olduğu, 31.12.2004 tarihinde faaliyetini sona erdirdiği anlaşılan ve 2003-2004 yıllarına ait yasal defter ve belgelerin usule uygun tebligatla ibrazı istenen sanığın, 31.11.2004 tarihinde geçirdiği yaralanma olayında iki ayağının da kırıldığı bu nedenle işlerini yürütemediğini ve işyerini kapattığını, bir yıla yakın yürüyemediği ve bu nedenle ibraz edemediğine ilişkin savunması defter ve belgelerin saklama ve ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacağından atılı suçun unsurları itibariyle oluştuğu gözetilmeden mahkûmiyeti yerine kastının bulunmadığından bahisle yazılı şekilde beraatine karar verilmesi yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı bozulmasına, 27.04.2010 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Keza aynı yönde bir karar için;

"...2003 yılına ait defter ve belgelerini vergi incelemesi amacıyla ibrazı istenen sanığın, bir kısım defterleri ibraz ettiği ancak, envanter defteri

ile gelir ve gider belgelerini ibrazdan kaçındığının iddia olunmasına, sanığın ise defter ve belgelerinin 29.07.2004 tarihinde işyerine girenler tarafından çalındığını, bu nedenle ibraz edemediğini, keza bu suçun faillerinin Üsküdar 2. Asliye Ceza Mahkemesinin 2004/622-764 esas ve karar sayılı dosyasında yargılandıklarını savunmasına karşın, anılan dosya içerisindeki müracaat tutanağı, olay yeri inceleme tespit tutanağı, üst arama tutanakları, yakalama ve zapt etme tutanağı ile şikayetçi beyanları ile sanık savunmalarının incelenmesinde; şikayet ve savunmalarda suçla konu defter ve belgelerden söz edilmediği, defter ve belgelerin çalındığı veya yok edildiğine dair bir tespite yer verilmediği gibi sanığın bu süreçte ilgili vergi dairesine başvuruda bulunduğu da bir bulgunun da mevcut olmadığı, ayrıca hırsızların yapılan takip üzerine suçüstü yakalandıklarında suçla konu belgelerin ele geçmediği de gözetildiğinde; hırsızlık suçunun faillerinin, işine yaramayacağı ortada olan ... Anonim Şirketine ait defter ve belgeleri çalmalarının, hayatın olağan akışına da uygun düşmediği, sanıktan 2003 yılına ait yasal defter ve belgelerin tamamının incelenmek üzere istenmiş olmasına rağmen bir

kısım defter ve belgelerin ibrazlarından kaçınılması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmadan defter ve belgeleri ibraz etmeyerek gizlemesi şeklinde oluşan eylemi ile vergi kaybına sebebiyet verdiğinin kabulü ile mahkûmiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, isabetsiz gerekçelerle beraat kararı verilmesi yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı bozulmasına, 15.03.2012 gününde oybirliğiyle karar verildi."

Sonuç ve Değerlendirme

Defter ve belgelerin gizlenmesi (defter ve belgelerin ibraz edilmemesi) durumunda VUK 344. Madde uyarınca vergi ziyai cezası kesilir bunun yanında da mükellef VUK 359/2-a kapsamında da 18 ay ile 36 ay arası hapis cezasına mahkûm edilir. Defter ve belgelerin Vergi Usul Kanunu gereğince 5 yıl muhafazası gerekmekte iken, mücbir sebep halleri dışında, keyfiyete dayalı nedenlerle ibraz edilmemesinin ağır yaptırıma bağlandığı görülmektedir.

Detaylı bilgi için:

Çetinkaya Hukuk Bürosu | www.cetinkaya.av.tr | Tel: +90 212 212 99 55 | Fax: +90 212 212 79 71

Mecidiye Cad. Cevher Apt. No: 3/6 Mecidiyeköy 34387 Şişli - İstanbul

| Av. Oğuz ÇETİNKAYA | oguzcetinkaya@cetinkaya.av.tr

| Av. Ali Özgür KARA | aliozgurkara@cetinkaya.av.tr

| Stj. Av. Emre ALICI | emrealici@cetinkaya.av.tr

| Stj. Av. Sezer ÇİMEN | sezercimen@cetinkaya.av.tr