

DEFTER ve BELGELERİN GİZLENMESİNE VERGİ ZİYAI CEZASI YANLIŞ MI UYGULANIYOR?

IS TAX LOSS PENALTY OF NOT SUBMITTING
COMMERCIAL BOOKS APPLIED WRONGLY?



Murat YILDIRIM*

ÖZ

Defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi, Vergi Usul Kanununda suç olarak düzenlenmiştir. Ayrıca, bu fiili işleyen mükelleflerin tüm KDV indirimleri reddedilmekte, tarhiyatlar üzerinden üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir. Çalışmada, bu üç kat vergi ziyai cezasına yönelik eleştiriler getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Defter ve belgeleri ibraz etmeme, üç kat vergi ziyai cezası, ibraz etmemenin cezası

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, M42.

ABSTRACT

Not submitting commercial books and documents to tax examination is described as a crime in Tax Procedure Law. In addition, all of deductible VATs of these taxpayers who have not submitted them, are rejected, and, triplicated tax loss penalty is imposed, calculated by taking into account the tax assessment. In this article, criticisms on triplicated tax loss penalty are thoroughly explored.

Keywords: Not to submit commercial books and documents, triplicated tax loss penalty, penalty for not submitting

Jel Classification Codes: K34, M42

* İdari Hakim, Adalet Bakanlığı, muratyildirim38@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-4979-8645.

Yıldırım, M. (Aralık 2019). Defter ve Belgelerin Gizlenmesine Vergi Ziyai Cezası Yanlış Mı Uygulanıyor?, *Vergi Raporu*, 243, (168-179).

GİRİŞ

Vergi ziyai, VUK (Vergi Usul Kanunu)nun 341/1. fıkrasında “Mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi” olarak tanımlanmış, Kanun’un 344. maddesinin 1. fıkrasında vergi ziyasına ilişkin idari yaptırım olarak bir kat vergi ziyai cezası düzenlenmiş, 2. fıkrasında da vergi ziyasına Kanun’un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu cezanın üç kat olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK’un 359. maddesinde bir kısım suçlara ve bu suçların karşılığı olan hürriyeti bağlayıcı cezalara yer verildiği görülmektedir.

VUK’un 359. maddesinde defter ve belgelerin gizlenmesi fiiline yer verilmiş, bu fiilin adli yaptırımı, 18 aydan 3 yıla kadar hürriyeti bağlayıcı ceza olarak belirlenmiştir. Gizleme fiili, aynı maddede “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.” olarak tanımlanmıştır.

Defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmeyen mükelleflerin, VUK’un 359. maddesinde düzenlenen bu fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet verdikleri kabul edilmekte, bu incelemeler sonucunda tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyai cezası da üç kat olarak uygulanmaktadır. Vergi yargısının yerleşik kararlarına göre de, bu cezanın üç kat olarak uygulanması hukuka aykırı bulunmamaktadır.

Çalışmada, defter ve belgelerin gizlenmesi, diğer bir tabirle de inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi so-

nucunda tarh edilen vergilerin, vergi ziyai cezası karşısındaki durumu tartışılmış, buna ilişkin ke-silen üç kat vergi ziyai cezasına yönelik eleştiriler getirilmiştir.

1- GENEL OLARAK ÜÇ KAT VERGİ ZİYAI CEZASI

Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesinde, vergi ziyasına aynı Kanun’un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde genel oran olan bir kat yerine üç kat vergi ziyai cezası kesileceği düzenlenmektedir.¹

VUK’un 359. maddesinde yazılı fiilleri özetle; hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter ve belgeleri gizlemek, sahte belge düzenlemek, bu belgeleri kullanmak, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek, bu belgeleri kullanmak, defter kayıt ve belgeleri yok etmek, anlaşmasız matbaalarda belge bastırmak, bu belgeleri bilerek kullanmak şeklinde sıralayabiliriz.

Bir vergi incelemesi sırasında 359. maddede yazılı fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi halinde, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından VUK’un 367. maddesi uyarınca ilgililer hakkında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurusunda bulunmakta ve bu bağlamda adli süreç başlamaktadır. Bu fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde de idari yaptırım olan vergi ziyai cezası üç kat olarak uygulanmakta, ayrıca VUK’un Ek-1 maddesinde yer alan özel düzenleme uyarınca vergi ve vergi ziyai cezası uzlaşma kapsamı dışında tutulmaktadır.

¹ İştirak edenlere de 1 kat vergi ziyai cezası kesileceği Yasada düzenlenmekle birlikte, anlatımda sadeliğin sağlanması için bu ayrıntı üzerinde durulmamıştır.

Vergi ziyai cezasının genel oranı, ziyaa uğratan verginin bir katı olmakla birlikte, kimi fiillerle sebebiyet verilen vergi ziyai için neden daha yüksek oranda vergi ziyai cezası düzenlendiği hususu "risk" terimi ile açıklanabilir niteliktedir. Öyle ki; eğer kimi fiillerle sebebiyet verilen vergi ziyainın kamusal riski diğerlerinden daha fazlaysa ve bu vergi ziyai diğerlerinden ayırtılabilir nitelikteyse, tüm vergi ziyai cezalarını yükseltmek yerine riski yüksek olanlara daha ağır ceza verilmesi gerekmektedir. Bu durum, sadece riskin kontrol altında tutulmasını sağlamayacak, aynı zamanda suç-ceza dengesinin bozulmasının da önüne geçecektir. Vergi ziyaina sebebiyet verme yöntemleri bakımından oluşan bu riski ise, vergi ziyaina belli fiillerle sebebiyet verilmesi durumlarında, fiillerin mükellefler tarafından uygulanabilirliğinin kolay olması, vergi ziyainın devlet tarafından tespitinin de tam aksine, zor olması şeklinde tanımlayabiliriz. Yani burda yasanın emredici hükmü, tespiti daha zor şekilde vergi kaçırınların tespit edilmeleri halinde, cezalarının da daha ağır olacağını düzenlemektedir.

Risk terimi, ağırlaştırılmış vergi ziyai cezalarının varlık nedenini açıklamaya yönelik olarak, teorik düzeyde çalışmaya dahil edilmiştir. Buna karşın, yaklaşık yarım asırlık değişimi takip etme noktasında aksaklıklar içeren 359. maddeyi, içeriğinde yer alan veya almayan fiillerin oluşturduğu vergisel risk bakımından açıklamak çok da kolay değildir. Öyle ki; bu maddede yazılı kimi fiiller rasyonel sonuçlar doğurma noktasında sorunlara haiz olduğu gibi, bu sorunları açacak ve fiillere uygulanabilirlik sağlayacak içtihatlardan da yoksundur.

Konuyu, VUK'un 344 ve 359. madde lafızlarının katı şekilde uygulanmasının nelere yol açabileceğini gösteren bir örnekle sonlandıralım. Bir mükellefin 100 birim fiyata sattığı ürün için 99

birim fiyat tutarında fatura düzenlemesi, veya bir müşteriye 10 adet ürün satıp 9 adet ürün satmış gibi fatura düzenlemesi, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme² suçunu ortaya çıkaracak ve mükellefin 18 aydan üç yıla kadar ceza alması istemiyle yargılanması sonucunu doğuracak, tarhiyatlara yönelik vergi ziyai cezaları üç kat olarak uygulanacak, ayrıca vergiye aşırı uyumsuz olduğu varsayılan bu mükellef uzlaşmadan da yararlanamayacaktır. Diğer yandan, eğer ki aynı mükellef 100 birim fiyatlık satışı veya 10 adet ürün satışı için hiç fatura düzenlememiş olsaydı, suç işlemiş olmayacaktı, vergi ziyai cezası bir kat kesilecekti, ayrıca uzlaşmada idareyle müzakere masasına oturma hakkını da elde edecekti.

2- GİZLEME FİİLİ ve VERGİ ZİYAI CEZASI

2.1- Uygulamada Vergi Ziyai Cezası

Defter ve belge ibraz yazısının mükellefe/ temsilciye tebliği sonrasında muhataba tanınan (asgari) 15 günlük süre içerisinde defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi halinde bunların gizlendiği kabul edilmektedir. Bunun sonucunda, ilgililer hakkında suç duyurusunda bulunulmakta ve adli süreç başlamaktadır. Ayrıca; mükellefin tüm KDV indirimleri reddedilmekte, bu nedenle de hesaplanan KDV'lerinin tamamı (önceki yıldan devreden KDV'sinin bulunmadığı ölçüde) ödenecek KDV haline gelmekte, bu ödenecek KDV'ler ile önceki KDV tarh/tahakkukları arasındaki farklar da, resen/ikmalen tarh edilmekte ve bu KDV tarhiyatları üzerinden ayrıca üç kat vergi ziyai cezası kesilmektedir.³

2.2- Üç Kat Cezanın Hakkaniyet Bakımından Değerlendirilmesi

Defter ve belge ibraz edilmemesi sonucunda mükelleflerin tüm KDV indirimlerinin reddedilmesi ve ortaya çıkan tarhiyatlar üzerinden üç kat

² VUK 359-a-2 „Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.”

³ Bu ceza tekerrürün de uygulanması halinde 4,5 kata çıkmaktadır.

vergi ziyai cezası kesilmesi, ayrıca bu mükelleflerin uzlaşmadan da yararlanamaması, hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Öyle ki; bu işlemlerin yapılmasında mükellefin beyan ettiği vergilerin iş hacmi karşısındaki durumu, faaliyet gösterdiği sektördeki kar marjı vb. etmenler de dikkate alınmamakta, defter belge ibraz etmeyen tüm mükellefler hakkında eşit şekilde uygulanan bu işlemler, özünde birtakım eşitsizlikler barındırmaktadır.

Konuyu bir örnekle açmaya çalışalım:

Mükellef A, kimi ürünlerin toptan satışı üzerine faaliyet göstermektedir. Mükellef A'nın 2015 yılı gelirleri toplamı 100 milyon TL, giderleri toplamı ise 90 milyon TL'dir. Mükellef A'nın gelirlerinin tamamı satış hasılatından oluşmuş, bu satışlar üzerinden 18 milyon TL KDV hesaplanmıştır. Alışları üzerinden de 14 milyon TL indirilecek KDV'si bulunan bu mükellef adına 2015 yılı için tahakkuk eden ve tahsil olunan toplam KDV tutarı 4 milyon TL olarak gerçekleşmiştir.

Mükellef A'yı, örnekte yer alan veriler çerçevesinde değerlendirecek; mükellefin emek yoğun ve kar marjı düşük bir sektörde faaliyet gösterdiğini, vergi uyumunun ise yüksek olduğunu, yani ülke için katma değer yaratmak ve istihdam sağlamakla yetinmeyip, maddi anlamdaki vergisel ödevleri konusunda da sorumlu davrandığını söyleyebiliriz.

Mükellef A'nın 2015 yılı hesaplarının vergi incelemesine sevk edildiği ve defter/belge ibraz yazısının mükellefe tebliğ edildiğini, ancak mükellefin kendisine tanınan 15 günlük süre içerisinde bunları vergi incelemesine ibraz edemediğini varsayalım.

Öncelikle mükellefin defter ve belgelerini neden ibraz edemediği konusuna gelirsek, buna ilişkin çok sayıda etmen bulabiliriz. Yapılabilecek en basit açıklama, defter ve belgelerin gerçekten bulunamamış olmasıdır. Türkiyede vergi mükellefleri için her yıl yüz binlerce defter tasdik edildiğine ve bu defterler bankaların korunaklı kasaları

yerine işletme veya serbest muhasebe bürolarında saklandığına göre, bunlardan bir kısmının 15 günlük süre içerisinde bulunamamış ve vergi incelemesine ibraz edilememiş olması elbette ihtimal dahilindedir. Bu doğal kaybolma haricinde, mükellefin işten çıkardığı işçisinin kasıtlı davranışı, muhasebe çalışanının kasıtlı davranışı, kanuni temsilcilerden birinin kasıtlı davranışı gibi nedenlerle defter ve belgelerin zilyetliğinin mükellef bakımından yitirilmesi de mümkündür. Hatta bu kasıtlı davranışa, vergi idaresince mükelleften defter ve belgelerin ibrazının istenilmesini sağlayacak herhangi bir konuda yazılmış bir ihbar mektubunun eşlik etmesi de söz konusu olabilecektir. Bu nedenlerin yanına, devralınan tüzel kişinin defter ve belgelerinin eski kanuni temsilcilerden alınmamış ve sonrasında bunlara ulaşılamamış olması veya defter ve belgelerin bir hırsızlıkta çalınmış olmasını da ekleyebiliriz.

Defter ve belgelerin tamamen yok olması veya mükellef bakımından zilyetliğinin kaybedilmesi durumunda elbette asliye ticaret mahkemelerinden zayi belgesi alınması yöntemi izlenebilecektir. Ancak tozlu raflara terk edilmiş geçmiş yıl defter ve belgelerinin yok olduğunun veya zilyetliğinin kaybedildiğinin ibraz yazısı tebliğ alındıktan sonra anlaşılması halinde öne sürülecek zayıllık iddiaları fazlaca ciddiye alınmayacak, zayi belgesi için müracaatta bulunulsa dahi inceleme prosedürü uygulanmaya devam edecektir.

Tekrar örneğimize dönersek, 15 günlük süre içerisinde defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz edemeyen Mükellef A'nın tüm KDV indirimleri reddedilecek, bu durumda 18 milyon TL ödenecek KDV'si çıkacak, 4 milyon TL tutarındaki ilk tahakkukun mahsup edilmesi sonucunda bulunan 14 milyon TL fark KDV, mükellef adına resen tarh edilecektir. Bu tarhiyat üzerinden kesilecek vergi ziyai cezası ise, 42 milyon TL'dir.

Ortaya çıkan bu tablonun vergi uyumu yüksek Mükellef A bakımından ne kadar vahim bir durumu ifade ettiği ortadadır. Öyle ki; Mükellef

A'nın asli vazifesi olan ticarete başarısız olması, iflas ederek ticari hayattan silinmesiyle sonuçlanabileceken; şekli vazifesi olan defterleri saklama konusunda başarısız olması sadece ticari hayattan silinmesine yol açmayacak, Mükellef A'nın veya kanuni temsilci veya ortaklarının kalan hayatlarını borçlu geçirmelerine de sebebiyet verebilecektir.

Defter/belgelerin ibraz edilmemesi vergi uyumu yüksek Mükellef A için bu kadar trajik sonuçlar doğururken, sahte belge düzenleyicisi Mükellef B için durumun o kadar da kötü olmadığı gözlemlenmektedir.

İkinci örneğimizde sahte belge düzenleyicisi Mükellef B'den bahsedelim:

Mükellef B'nin sahte belge düzenleme yönünden vergi incelemesine sevk edilmesi üzerine kendisine defter ve belge ibraz yazısı tebliğ edilmiş, ancak Mükellef B bunları vergi incelemesine ibraz etmemiştir. Yapılan incelemede, Mükellef B'nin yıl içinde düzenlediği toplam fatura tutarının 100 milyon TL olduğu, bunların tamamının herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanmayan sahte belgeler olduğu tespit edilmiştir. Diğer yandan, Mükellef B'nin aynı tutarda (belgeli veya belgesiz)⁴ sahte alış vardır. Bu durumda hem hesaplanan KDV'si, hem de indirilecek KDV'si 18 milyon TL olarak gerçekleşmekte, ödenecek KDV'si ise bulunmamaktadır.

Burdaki ibraz etmeme olayının da nedenleri üzerinde durursak; sahte belge düzenleyicilerinin defter ve belge ibraz etmeme eğilimlerinin oldukça yüksek olduğu gerçeğiyle karşılaşırız. Bunun temel iki nedeninden birisi, sahte belge düzenleyicilerinin suça meyilli kişiler olması ve bu bağlamda yeni bir suç işlenmesi sebebiyle

alınacak cezanın caydırıcılık yönünün bu kişiler üzerinde daha düşük etki göstermesidir. İkinci neden ise, sahte belge düzenleyicilerinin çoğunlukla ibraz edebilecekleri defter veya belgelerinin bulunmamasıdır. Nitekim suç işlenerek elde edilen gelirin bir kısmının onaylı defterleri tutmak veya sahte de olsa fatura edinmek gibi usuli işlemler için harcanması gerçekçi olmayacaktır.

Defter ve belgelerini ibraz etmeyen Mükellef A'ya uygulanan işlemlerin defter ve belgelerini ibraz etmeyen Mükellef B hakkında da uygulanması halinde, 18 milyon TL KDV tarhiyatı yapılması ve 54 milyon TL vergi ziyaı cezası kesilmesi söz konusu olacaktır. Buna karşın; indirilecek KDV'leri gerçeği yansıtmadığı gibi hesaplanan KDV'leri de gerçeği yansıtmayan Mükellef B hakkında, KDV indirimlerinin reddi suretiyle vergi tarh etme ve ceza kesme yoluna gidilmemekte; tarhiyat ve cezalarda Mükellef B'nin komisyon geliri dikkate alınmaktadır. Yerleşik içtihatlar göre bu komisyon geliri, % 2 oranındadır. Bu durumda Mükellef B'nin elde ettiği komisyon geliri 2 milyon TL olarak hesaplanacaktır.⁵ Bu gelir üzerinden % 18 oranı ile 360 bin TL KDV tarhedilecek, buna ilişkin vergi ziyaı cezası ise 1 milyon 80 bin TL olarak kesilecektir. Mükellef B hakkında bu rakamları biraz daha aşan tutarda (geçici vergiler dahil) gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatları yapılacağı ve vergi ziyaı cezası kesileceğini de dikkate aldığımızda, toplam tarhiyat ve ceza tutarlarının 3-5 milyon TL civarında olacağını söyleyebiliriz.

Defter ve belge ibraz etmeme ortak paydasında buluşan vergi uyumu yüksek Mükellef A ile sahte belge düzenleyicisi Mükellef B adına yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar arasındaki orantısızlık dikkat çekicidir.

⁴ Mükelleflerin alışlarının sahte olması için mutlaka fiziken bir sahte belge alınmış ve kullanılmış olması gerekmemektedir. Sahte alışlar, sadece defter kaydı yaparak, kimi zaman da defter kaydı dahi olmaksızın beyanname üzerinde beyan edilerek de ortaya çıkabilmektedir.

⁵ Komisyon geliri çoğunlukla KDV dahil tutar üzerinden tespit edilmekle birlikte, makalede daha sade anlatım için bu durum göz ardı edilmiştir.

Bu karşılaştırmaya, Mükellef B hakkında kesilen vergi ziyai cezasının üç kat olarak uygulanmasının; defter ve belgeleri ibraz etmemesinden değil, sahte belge düzenlemesinden kaynaklandığı detayını da eklemek gerekir. Bu durumda da; çalışmada savunduğumuz defter ve belge ibraz edilmemesi sebebine dayalı olarak üç kat vergi ziyai cezası kesilemeyeceği tezi, defter ve belge ibraz etmeyen ve aynı zamanda sahte belge düzenleyicisi olan Mükellef B hakkında sahte belge düzenleyerek vergi ziyasına sebebiyet verme gerekçesine dayalı olarak üç kat vergi ziyai cezası kesilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Hakkında üç kat vergi ziyai cezası kesilen Mükellef A, VUK'un uzlaşmayı düzenleyen EK-1 maddesinde yer alan "(344 üncü maddenin üçüncü (ikinci)⁶ fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" parantez içi düzenlemesi uyarınca uzlaşmadan yararlanamayacaktır. Bir an için Mükellef A hakkında 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca üç kat yerine birinci fıkrası uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesildiğini varsayalım. Bu durumda Mükellef A idareyle uzlaşabilme hakkı elde edecek, gizleme fiili nedeniyle bir mahkumiyet olsa dahi bu durum değişmeyecektir.

Defter ve belgelerini ibraz etmemesi sonucunda tüm KDV indirimleri reddedilerek adına vergi tarhedilen ve bir kat vergi ziyai cezası kesilen Mükellef A, defter ve belgeleri istem dışı nedenlerle ibraz edemediğini ispat edememekle birlikte, ikna edici bir dille uzlaşma komisyonuna anlatmış olsun. Bunun üzerine uzlaşma komisyonu, mükellefin iş hacmi, beyan ettiği matrahlar, tahakkuk etmiş vergileri vb veriler üzerinde

bir değerlendirme yaparak Mükellef A'nın hakkaniyet ölçüsüne dayalı olarak ödemesi gereken vergi ve cezanın miktarı konusunda bir sonuca varabilecek, bu sonuç doğrultusunda da Yasanın tanıdığı geniş yetkiyi kullanarak hem üzerinde anlaşma sağlanacak, hem de adil olma niteliğine haiz bir uzlaşma yolunu açabilecektir.

Bu başlık altında yaptığımız değerlendirmeleri bir sonuca bağlarsak; defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi halinde tüm KDV indirimlerinin reddine dayalı tarhiyatlar üzerinden üçer kat vergi ziyai cezası kesilmesi, hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurabilmekte, ayrıca bu mükellefleri uzlaşma imkanından da mahrum bırakarak, bu tür durumların idari yöntemlerle çözülmesini de olanaksız kılmaktadır.

2.3- Üç Kat Cezanın Kanun Lafzı Bakımından Değerlendirilmesi

Defter ve belgelerin gizlenmesi sonucunda yapılacak tarhiyatlara üç kat vergi ziyai cezası kesilmesine ilişkin hakkaniyet eleştirilerinin, Kanun'un üç kat cezayı emreden açık lafzı karşısında dikkate alınır iddialar arasında görülmemesi mümkündür. Buna karşın, şahsi kanaatim, gizleme fiili sonucunda tüm KDV indirimlerinin reddi suretiyle tarh edilen vergilere eşlik eden üç kat vergi ziyai cezasının sadece hakkaniyete değil, aynı zamanda Kanunun lafzına da aykırı olduğu yönündedir.⁷

Konuya ilişkin olarak, öncelikle VUK'un 344. maddesinin vergi ziyai cezalarını düzenleyen ilk iki fıkrasını alıntı yaparak inceleyelim:

"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyai-na sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya so-

⁶ 23/01/2008-5728 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 344. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları birleştirilmiş; bunun sonucunda maddenin üçüncü fıkrası ikinci fıkra haline gelmiştir.

⁷ Tarhiyatların tüm KDV indirimlerinin reddi suretiyle yapılması yerine harici araştırmalar vasıtasıyla elde edilen bulgular sonucunda gelir/kurumlar vergisini de içine alacak şekilde yapılması durumunda kesilecek üç kat vergi ziyai cezasının vergi kanunlarının ruhu ile uyumlu olduğunu söyleyebiliriz. Nitekim bu durum, vergi ziyainın tespitindeki zorluk nedeniyle, makalede değindiğimiz risk tanımına uygun olacaktır.

rumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.

Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır."

Yukarıdaki lafız, üç kat vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için mükellefin 359. maddede yazılı fiillerden birini işlemesi ve vergi ziyasına sebebiyet vermesini yeterli görmemekte, vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmiş olmasını şart koşmaktadır. Bu durumda vergi ziyasına üç kat vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için; 359. maddede yazılı fiilin sebep, vergi ziyasının ise sonuç olması gerekmektedir. Yapılan bir incelemede başka sebeplerden kaynaklanan vergi ziyalarının da bulunması halinde, üç kat vergi ziyayı cezası sadece vergi ziyasının 359. maddede yazılı fiilin/fiillerin işlenmesi suretiyle sebebiyet verilen kısmına ilişkin uygulanabilecek, kalan kısım ise bir kat cezaya konu edilecektir. Vergi idaresinin yerleşik uygulamalarının da bu yönde olduğu görülmektedir.

Defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmeyen bir mükellef hakkında tarh edilen vergiler üzerinden üç kat vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için, mükellefin vergi ziyasına bu fiiliyle sebebiyet vermiş olması gerekmektedir. Peki gerçekte vergi ziyasına bu fiille mi sebebiyet verilmektedir?

Bu soruya, VUK'un vergi ziyayı tanımlayan 341. maddenin 1. fıkrasını alıntı yaparak cevap arayalım:

"Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder"

Yukarıdaki tanımlamaya göre, vergi ziyayı, mükellef veya sorumlunun kusurlu davranışı nedeniyle verginin zamanında tahakkuk etme-

mesi veya eksik tahakkuk etmesi sonucunda oluşmaktadır. Bu tanım, vergi ziyasının tamamen tahakkuku esas alan bir kavram olduğu ve vergi ziyasının sebep unsurunun vergilendirme ve beyan döneminde yapılan veya yapılmayan fiiller arasında aranması gerektiğini göstermektedir. Diğer bir tabirle de, vergilendirme ve beyan dönemi geçtikten sonra işlenen fiiller, vergi ziyasının sebep unsurunu oluşturamayacaktır.

Bir örnekle devam edersek; Kurum A ve Kurum B'nin 100 lira kurum kazancı elde ettiğini, kurumlar vergisi beyannamesini Kurum A'nın hesap dönemini takip eden dördüncü ayın 25. gününde (son gün) verdiğini ve tahakkuk eden vergileri aynı ayın 30. gününde ödediğini; Kurum B'nin ise hesap dönemini takip eden dördüncü ayın 26. gününde (1 gün gecikmeli) verdiğini ve tahakkuk eden vergileri aynı gün ödediğini varsayalım. Bu örnekte, Kurum B vergilerini Kurum A'dan dört gün erken ve noksansız ödemiş olmasına karşın, vergi ziyasına sebebiyet vermekten kurtulamamıştır. Çünkü yasada tahakkuk için öngörülen son tarih, ayın 25. günü olup, o gün itibarıyla tahakkuk etmemiş veya eksik tahakkuk etmiş vergi, vergi ziyayı hükmündedir. Bu olayda Kurum B'nin vergi ziyasına sebebiyet vermesi, beyannameyi 26. günde vermiş olmasından değil, en geç 25. gününde vermemiş olmasından kaynaklanmaktadır.

Vaktinde ve noksansız olarak tahakkuk etmemiş bir vergi, vergi ziyasına sebebiyet verecektir. Vergi ziyayı doğduktan sonra ifa edilecek fiillerle vergi ziyasının giderilmesi mümkün bulunmamakta, hatta mükellefin beyan etmesi gereken daha fazla matrah/vergi beyan edip ödemesi dahi bu kabahati ortadan kaldırmamaktadır.

Vaktinde ve noksansız tahakkuk etmiş, yani vergi ziyayı doğurmamış bir verginin, vergi tahakkuk ettikten sonra ifa edilecek fiillerle vergi ziyayı doğurması da (yasada aksi düzenlenmediği

sürece)⁸ mümkün bulunmamaktadır. Hatta mükellefin vaktinde ve noksansız tahakkuk eden bir vergiyi hiç ödememesi dahi vergi ziyaına sebebiyet vermeyecektir.

Mükelleflerin vergi ziyaına defter ve belgelerini gizlemek suretiyle mi sebebiyet verdiği sorusuna tekrar dönersek, buna verilecek cevap, defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin vergi ziyaı doğurmayacağı ve doğan vergi ziyaının da bu fiilden kaynaklanmadığı yönündedir. Öyle ki; vergi ziyaına vergileme döneminde (takvim yılı veya hesap döneminde) veya beyannamenin verileceği dönemde ortaya çıkan; fatura düzenlenmemesi gibi matrahı azaltan haller, yanlış vergi oranı uygulanması gibi hesaplanan vergiyi azaltan haller, sahte belge kullanılması gibi haksız vergi indirimlerini arttıran haller, beyannamenin usulüne uygun şekilde verilmemesi gibi tahakkuka engel hallerle veya bunlara benzer suretlerle sebebiyet verilebilecektir. Oysa defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, ne vergi matrahını azaltan, ne vergi oranını değiştiren, ne vergi indirimini arttıran, ne de verginin tahakkuk etmesine engel olan bir fiildir. Gizleme fiilinin (çoğunlukla) vergilendirme ve beyan dönemi geçtikten sonra işlendiğini de dikkate aldığımızda, bu fiil, tahakkuk dönemi geçmiş vergilerin zamanında ve noksansız tahakkuk etmemesinin sebep unsurunu oluşturamayacaktır.

Konuyu yeni bir örnekle açarsak; mükellefin 2015/1 dönemi defter ve belgelerinin ibrazı için düzenlenen yazı 01.01.2019 tarihinde ilgiliye

tebliğ edilmiş olsun. 2015/1 KDV beyan dönemi 24.02.2015 tarihinde sona ermektedir. Bu bağlamda, kendisine tanınan 15 günlük süre sonu olan 16.01.2019 tarihinde gizleme fiilini işleyen mükellefin, en geç 24.02.2015 tarihine kadar ve noksansız şekilde tahakkuk etmesi gereken vergilerin zamanında tahakkuk etmemesi veya noksan tahakkuk etmesine bu fiiliyle sebebiyet vermesi, diğer bir tabirle de, sonradan işlenen bir fiilin, geçmişte gerçekleşmiş bir olayın sebep unsurunu oluşturması mümkün bulunmamaktadır. Öyle ki; mükellefin 2015/1 dönemine ilişkin katma değer vergileri 24.02.2015 tarihine kadar noksansız tahakkuk etmiştir; veya etmemiştir. Bu tarih geçtikten sonra işlenen fiiller, en geç bu tarihte oluşan vergi ziyaınının (yasalarda aksi düzenlenmediği sürece)⁹ sebebi sayılamayacaktır.

Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin faille-ri hakkında ceza yargılamasına yönelik Yargıtay içtihatları da, defter ve belgelerin gizlenmesi suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilemeyeceği tezini destekler niteliktedir. Bu içtihat, söz konusu failer hakkında HAGB (hükümün açıklanmasının geri bırakılması) kararı verilebilmesi için, ortaya çıkan vergi ve cezaların ödenmesinin şart koşulamayacağı yönündedir. İçtihattan alıntı yaparak inceleyelim:

“...Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesi uyarınca cezalandırılması istemiyle kamu davası açılan sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında somut bir zarara yer verilmediği, ancak defter ve belgelerin incelemeye ibraz edil-

⁸ Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesi, kimi hallerde devralınan veya bölünen kuruma ilişkin zararların indirilebileceğini düzenlemektedir. İndirimden yararlanılacak olması halinde, devralınan veya bölünen kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi de Yasada şart koşulmaktadır. Eğer bu faaliyete bahse konu süre boyunca devam edilmezse, „Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyaı doğmuş sayılır.“ hükmü uyarınca vergi ziyaı doğacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununda ayrıca geleceğe dönük şartlar içeren kimi vergi istisnalarına yer verildiği de görülmektedir. Beyan dönemi geçtikten sonra işlenen fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi mümkün olmamakla birlikte devralınan/bölünen kurumun faaliyet konusuna devam edilmemesi, şartlı istisnanın şartlarının ihlal edilmesi gibi durumlarda, beyanname dönemi geçtikten sonra da vergi ziyaına sebebiyet verilebilmesi mümkündür. Bu durum, Yasada açıkça yer alan istisnai düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

⁹ Bknz, 7. dipnot

memesinden dolayı, geçmiş dönemlere ilişkin vergi beyanları yeniden hesaplanmak suretiyle, bu vergiler tarh edilerek, bunlara bağlı bir kısım cezalara hükmedildiği, bir başka ifade ile tarh edilen bu vergi ve cezaların eylemden doğan zarar niteliğinde bulunmadıkları anlaşılmaktadır.”

Yukarıda alıntısı yapılan içtihat gerekçesine göre mükellefler defter ve belge ibraz etmeyerek herhangi bir kamu zararına yol açmamakta; tarh edilen vergiler ve kesilen vergi ziyai cezaları ise, defter ve belge ibraz etmeme eyleminden kaynaklanmamaktadır. Bu içtihat vergi hukukuna uyarlandığında da, defter ve belgelerini gizleyen mükellefler hakkında tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyai cezalarının sebep unsurunun, gizleme fiili olmadığı sonucuna ulaşılabacaktır.

Mükellefler defter ve belgelerini gizleyerek vergi ziyasına sebebiyet veremeyecekse, defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin KDV indirimlerinin niçin reddedildiği sorusuna gelelim ve öncelikle Katma Değer Vergisi Kanunun 34. maddesinin 1. fıkrasını alıntı yapalım:

“1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.”

Yukarıdaki fıkra, mükelleflerin KDV indirimini yapabilmesi için bir mal veya hizmet alışının olması, bu alışa ilişkin fatura veya benzeri vesika bulunması, bu belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmiş olması ve belgelerin kanuni defterlere

kaydedilmesi şartını aramaktadır. Ayrıca, alınan faturada yer alan KDV'nin, Katma Değer Vergisi Kanununun “indirilemeyecek KDV” başlıklı 30. maddesi ile indiriminin yasaklanmamış olması ve indirimle ilişkin başkaca hükümlerle getirilen şartları da taşıması gerekmektedir.

Yasadan doğan ibraz yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin KDV indirimlerinin reddedilmesi, bu KDV'lerin Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesi veya başkaca maddelerde yer alan indirim şartlarını taşımadığı halde indirilmiş olduğu, dolayısıyla vergilendirme döneminde haksız KDV indirim yapıldığı veya beyan döneminde haksız KDV indirim beyan edildiği karinesine¹⁰ dayanmaktadır. Aksi durumda mükelleflerin KDV indirimlerinin reddine olanak bulunmamaktadır. Çünkü yasalarda ne defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin KDV indirimlerinin reddedileceğine yönelik açık bir düzenleme vardır, ne de KDV indirim şartları arasında istenildiğinde defter ve belge ibraz etmek gibi sonradan ihlal edilebilecek bir şarta yer verilmiştir. Konuya bir örnekle değinirsek, mükellefin yaptığı alışlar için fatura almamasına karşın bunların KDV'lerini indirilecek KDV olarak defterlerine kaydettiğini ve beyanname üzerinde de indirim konusu yaptığını varsayalım. Mükelleften belgelerin istenilmesi sonucunda herhangi bir belge ibraz edilemeyecek ve mükellefin belgesi bulunmayan KDV'leri haksız şekilde indirdiği ortaya çıkacaktır. Benzer şekilde, mükellef aldığı faturaları yasal defterlerine kaydetmediği halde

¹⁰ Karine kavramını basitçe “bilinen olay veya olgulardan bilinmeyen vakıaların çıkarılması” şeklinde tanımlayabiliriz. Yasada yer alan ibraz ve ispat yükümlülüğü hilafına davranarak defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmeyen mükelleflerin, gerçekte KDV indirimlerinin veya giderlerinin haksız olduğu, yani gerçeklik veya gerçek olsa dahi hukuka uygunluk taşımadığı sonucuna ulaşmak da bir karine niteliğindedir. Diğer yandan, Yasada süresi içerisinde defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin KDV indirimleri haksız sayılır şeklinde açık ve emredici bir hüküm bulunmadığından, bu karinenin kesin bir karine değil, adi bir karine olduğu anlaşılmaktadır. Adi karineler, aksi ispatlanana kadar hukuken geçerli olup, aksi ispatlandığında ise geçerliliğini kaybedecektir. Nitekim vergi yargısının, vergi incelemesine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibraz edilebileceği yönünde gelişen içtihatı da, ibraz etmeme sonucunda KDV indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyatların (aksi ispatlanana kadar hukuken geçerli olan) adi karineye dayandığını göstermektedir.

beyanname üzerinde indirilecek KDV olarak beyan ederek indirmiş olsun. Bu durumda da mükellefin defterlerini ibraz etmemesinden, indirim konusu yaptığı KDV'lerin defterlere kaydedilmediği ve dolayısıyla haksız olduğu anlaşılabacaktır. Bu örneklerdeki gizleme fiilinin; vergi ziyainın sebebi değil, vergilendirme veya beyan döneminde sebebiyet verilmiş vergi ziyainın sonucu olduğu da açıkça görülmektedir.

Vergi idaresinin yerleşik uygulamalarına göre defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmeyen mükelleflerin tüm KDV indirimleri reddedilmesine karşın, gelir/kurumlar vergisi bakımından giderleri ise geçerli kabul edilmekte ve bu vergilere yönelik bir eleştiri getirilmemektedir. Oysa faturası olmayan ve deftere kaydedilmemiş KDV indirimleri yapılması mümkün olmadığı gibi, fatura veya olayın mahiyetine göre başkaca vesikalar olmaksızın bir gider yapılması da (tek bir istisna dışında)¹¹ mümkün bulunmamaktadır. Vergi türleri bakımından farklı uygulama yoluna gidilmesi, diğer bir tabirle de, indirim şartlarının sağlandığına ilişkin vesika sunulmayan KDV indirimleri için "haksız vergi indirim" tespiti yapılmasına karşın, gerçekliğine ilişkin vesika sunulmayan giderler için gerçek mahiyet esasının dikkate alınması ve bu giderlerin geçerli kabul edilmesi, KDV indirimlerinin gizleme fiilinden dolayı değil, gizleme fiili sonucunda ortaya çıkan karinelere dayanarak reddedildiğini göstermektedir.

Defter ve belgelerini ibraz etmeyen (ve sahte belge düzenleyicisi olmayan) mükellefler hak-

kında tanzim edilen vergi inceleme raporlarına bakıldığında, bu mükelleflerin KDV indirimlerinin, Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesinde yer alan şartları taşımadığından bahisle reddedildiği görülmektedir. Buna karşın, aynı mükellefler için vergi ziyai cezası kesilirken, bu mükelleflerin defter ve belgeleri gizlemesinden yola çıkılmakta ve ceza üç kat olarak uygulanmaktadır. Diğer bir anlatımla da, mükellef hakkında yapılan tarhiyatta, mükellefin Yasanın 34. maddesinde yer alan şartları taşımadığı halde KDV indirimi yaparak vergi ziyaina sebebiyet verdiği gerekçesine dayanılırken, mükellef hakkında kesilen vergi ziyai cezasında, mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmeyerek vergi ziyaina sebebiyet verdiği gerekçesine dayanılmaktadır. Vergi ziyainın sebep unsurunun tarhiyat için ayrı, ceza için tayin edilmesi ise, cezalara ilişkin genişletici yorum yasağının ihlali anlamına gelmektedir.¹²

Yukarıda yer alan açıklamaları bir sonuca bağlarsak, mükelleflerin vergi ziyaina defter ve belgelerini gizleyerek sebebiyet vermediği gerçeğiyle karşılaşırız. Tahakkuk dönemi geçtikten sonra işlenen gizleme fiili, vergileme veya beyan döneminde sebebiyet verilmiş olan vergi ziyainın ancak sonucu olabilecek, buna karşın herhangi bir vergi ziyainın sebep unsurunu oluşturamayacaktır. Bu bağlamda gizleme fiilinin, Yasanın üç kat vergi ziyai cezası için aradığı "*Vergi ziyaina 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi*" şartındaki "fiil" olabilmesine de imkan bulunmamaktadır. Bu durumda, defter ve belge-

¹¹ Gelir Vergisi Kanununun 40/1 fıkrası parantez içi düzenlemesinde yer alan „(İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)" hükmü, belgesiz gider yapılamayacağı kuralının istisnasını oluşturmaktadır.

¹² Sahte belge kullanma vb nedenlerle de KDV indirimleri, 34. madde uyarınca reddedilmekle birlikte bu ret bir karineden değil, sahte belgeye dayalı KDV'nin maddede aranan "Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi" olma vasfını, yani yasal şartları taşımasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi döneminde işlenen sahte belge kullanma fiili, gizleme fiilinin aksine, hem tarhiyat hem de ceza bakımından vergi ziyainın sebep unsurunu oluşturabilecek niteliktedir.

lerin ibraz edilmemesi gerekçesine dayalı olarak üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi, Yasanın lafzına da aykırı düşecektir. Diğer yandan, defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler hakkında, olayda mevcut olması ve tespit edilmesi koşuluyla, sahte belge düzenlenmesi, sahte belge kullanılması, hesap ve muhasebe hilesi yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması gibi nedenlerle ve bu nedenlerden kaynaklanan vergi ziyai ile sınırlı olmak üzere üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi söz konusu olabilecektir.

Bu noktada VUK'un 359. maddesindeki defter ve belgelerin gizlenmesi fiilinin vergi hukukunda nasıl kullanılacağı şeklinde bir soru oluşabilecektir. Öncelikle belirtelim ki, ceza hukuku ilkeleri gözetilerek getirilmiş olan ve yasal tanıma göre *"ceza içeren kanunlardaki suçlar"*¹³ sınıfına giren 359. maddenin vergi hukuku ile tek bağlantısı, 344. maddede yer alan ve hangi fiille ne şekilde vergi ziyasına sebebiyet verilebileceğine yönelik bir açıklık da içermeyen oldukça sınırlı bir düzenlemedir. Bir mükellefin tahakkuk dönemi geçtikten sonra defter ve belgelerini gizlemek suretiyle vergi ziyasına sebebiyet verebilmesi, yani bu fiilin geçmişteki bir olayın sebep unsurunu oluşturması ise vergi ziyasının yasal tanımına aykırılık taşıyacaktır. Bu durumda, gizleme fiili ile vergi ziyai arasında Yasada düzenlendiği şekilde doğrudan bir sebep-sonuç bağlantısı bulunmadığından, bir ceza hukuku düzenlemesi olan bu fiilin mutlaka vergi hukukuna uyarlanması gerektiği düşünülmemelidir, bu bağlantının genişletici yorumlarla sağlanması yoluna da gidilmemelidir.

SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan fiillerden bir kısmının günümüzdeki icra kabiliyetinde ciddi azalmalar olmuştur. Yoğun ola-

rak işlem tesis edilen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri bakımından ise; düzenleme fiillerinde defter ve belge ibraz edilmese dahi sadece komisyon geliri üzerinden tarhiyat yapılmakta ve vergi ziyai cezası kesilmekte; kullanma fiillerinde de idarenin düzenleyici işlemi ve yerleşik uygulamaları nazara alındığında, belgelerin bilerek kullanıldığına ilişkin kuvvetli veriler bulunmadığı sürece vergi ziyai cezasının bir kat uygulandığı ve bu mükelleflere uzlaşma hakkı tanındığı görülmektedir. Buna karşın, VUK'un 359. maddesinde yer alan gizleme fiili, sahte belge düzenleyicisi olmayan mükellefler bakımından çok katı bir uygulamayla vergi hukukunda kendine yer edinmektedir.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi sonucunda tüm KDV indirimlerinin reddi suretiyle tarh edilen vergiler üzerinden üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi ve uzlaşma hakkı tanınmaması, hakkaniyete aykırı sonuçlar doğurmaya son derece elverişli olduğu gibi, iktisadi hayatın güven içinde idamesi konusunda türlü tehlikeleri de beraberinde getirmektedir.

Defter ve belgelerin gizlenmesi sonucunda tüm KDV indirimlerinin reddi suretiyle tarh edilen vergiler üzerinden kesilen üçer kat vergi ziyai cezasının, mükellefleri defter ve belgelerin saklanması ve ibrazı konusunda daha titiz davranmaya sevkettiği açıktır. Diğer yandan, tüm KDV indirimlerinin reddi de oldukça ciddi bir caydırıcılık etkisine haiz olup, aynı hassasiyetin sağlanması için yeterli olacaktır. Bu suretle tarh edilen vergilerin yanına üç kat veya daha yüksek oranlarda cezanın da eşlik etmesi, zaten azami seviyedeki hassasiyetin daha da artmasını sağlamayacak, sadece mağduriyetlerin artmasına yol açacaktır.

Gizleme fiili sonucunda tarh edilen vergiler üzerinden üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi, kanaatimce, vergi kanunlarının lafzına da aykırıdır.

¹³ Türk Ceza Kanunu 5. Maddesi "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." şeklindedir.

Öyle ki; vergi kanunlarında defter ve belgelerini gizleyenlerin KDV indirimlerinin reddedileceğine yönelik açık bir düzenleme bulunmadığı gibi, KDV indirim şartları arasında istenildiğinde defter belge ibraz etmek gibi vergilendirme ve beyan dönemi geçtikten sonra da vergi ziyaına sebebiyet vermeye elverişli bir şarta da yer verilmiştir. Bu durumda defter ve belgelerini gizleyen mükelleflerin KDV indirimlerinin reddedilmesinin sebep unsuru gizleme fiili değil; bu KDV'lerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesindeki şartları taşımadığı halde indirilmiş olduğu yönündeki tespit, diğer bir tabirle de, vergilendirme veya beyan döneminde haksız KDV indirimi yapıldığı ve beyan edildiği karinesidir. VUK'un 344. maddesinde, üç kat vergi ziyai cezası kesilebilmesi için 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi şart koşulmuş; vergi ziyaına 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi sonucunda ortaya çıkan karinelerle sebebiyet verilmesi haline ise yer verilmemiştir. Bu durumda da, gizleme fiili ile vergi ziyai arasında Yasada düzenlendiği şekilde (fiil sebep, vergi ziyai sonuç olacak şekilde) doğrudan bir sebep-sonuç ilişkisi bulunmadığından, tarhiyatlara ilişkin vergi ziyai cezası da üç kat olarak uygulanamayacaktır. Diğer yandan, gizleme fiilini işleyen mükellefin 359. maddede yer alan başkaca bir fiili daha işlediği ve bu fiille vergi ziyaına sebebiyet verdiğinin tespit edilmesi halinde, vergi ziyainın bu fiille sebebiyet verilen kısmıyla sınırlı olarak üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi söz konusu olabilecektir.

Konuya ilişkin vergi yargısınca verilen bir kısım kararlarda, defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmeyen mükellefler hakkında harici araştırmalar yerine beyannameleri üzerindeki KDV indirimleri reddedilerek yapılan tarhiyat-

lar için kesilebilecek vergi ziyai cezasının bir kat olması gerektiğine hükmedilmiş, ancak bu içtihat, günümüzde büyük oranda terkedilmiştir. Bu durumda da, gizleme fiili sonucunda tarh edilen vergilere ilişkin hali hazırda uygulanan üç kat ceza konusunda idare ile vergi yargısı arasında görüş birliği olduğunu söyleyebiliriz. Buna karşın, söz konusu uygulamanın bir bireysel başvuruya dayalı olarak Anayasa Mahkemesince incelenmesi halinde, ölçülülük ilkesine aykırı bulunması ve mülkiyet hakkını ihlal ettiğine hükmedilmesi de ihtimal dahilindedir.

Çalışmada gizleme fiili sonucunda tarh edilen vergilere ilişkin üç kat vergi ziyai cezası kesilemeyeceği yönünde öne sürdüğümüz ve gerek doktrinde, gerekse de vergi yargısında henüz bir tartışma konusu haline bile gelememiş bu lafzi yorumun vergi idaresince benimsenmesi ve bir tebliğle düzenlenmesi halinde, bu cezanın üç kat olarak uygulanmasına son verilerek, gizleme fiiline dayalı tesis edilen işlemlerin ölçülülük ilkesine uygunluğu sağlanabilecek, ayrıca ortaya çıkması muhtemel mağduriyetler de bir idari çözüm yolu olan uzlaşma aşamasında giderilebilecektir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 10703 - 10705
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 18563
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 26205
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 10700
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, T.C. Resmi Gazetesi, 25611