

VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE TEBLİĞ EDİLMİŞ VARSAYILMA DURUMUNUN GİZLEME SUÇUNA ETKİSİ

EFFECT OF DEEMED NOTICE CONCLUDED ACCORDING
TO TAX PROCEDURE LAW ON THE CRIME OF CONCEALMENT
(In Dubio Pro Reo)



Yıldırım AKBULUT*

ÖZ

Bu çalışmamızda Vergi Usul Kanunun 102/f.4 maddesine yani tebliğ pusulasının kapıya yapıştırıldığı durumlarda tebliğ edilmiş varsayılması hükmüne göre yapılan tebligatın, gizleme suçunun oluşması bakımından kastın varlığına sebep olmayacağı delilleriyle ortaya konulmuştur. Bunun yanında söz konusu hususta kastın varlığı iddia edilemese de idari işlemlerin yapılması önünde bir engel olmadığı çalışmamızda açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Tebliğ, Tebliğ Edilmiş Sayılma, Gizleme Suçu, ibraz etmeme, Kast.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, H29, K34.

ABSTRACT

In this article, it was revealed with evidences that according to Tax Procedure Law article 102 sub-article f.4, that is to say, deemed notice in the situation of papering the official statement of delivery to the door of the permanent address of the taxpayer, is not the cause of intent in respect to the crime of concealment. Besides, although existence of wrongful intention cannot be claimed in such situation, the study puts forward that there is no restraint on the implementation of administrative transactions.

Keywords: Notice, deemed notice, crime of concealment, not producing a document, intent

JEL Classification Codes: H20, H29, K34

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yildirim.akbulut@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7549-2447.
Akbulut, Y. (Eylül 2019). Vergi Usul Kanunu'na Göre Tebliğ Edilmiş Varsayılma Durumunun Gizleme Suçuna Etkisi, *Vergi Raporu*, 240, (102-112).

GİRİŞ

Latincesi “in dubio pro reo” Türkçe karşılığıyla “şüpheden sanık yararlanır” ilkesi modern ceza hukukunun temel ilkelerinden biridir. Bu ilke, var olan şüpheli durumlar bir araya getirilerek sanık hakkında hüküm tesis edilemeyeceğini, hüküm tesisi için her türlü şüpheden uzak, somut, elle tutulur delilin olması gerektiğini ifade eder. Bu çalışmamızda 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlük kazanan Vergi Usul Kanunun yeni 102/f.4 hükmüne göre yapılan tebligatların gizleme suçunun oluşması bakımından kastın varlığı için yeterli olup olmadığı araştırılmıştır. Zira pusula-nın kapıya yapıştırıp tebliğ edilmiş var sayılması durumunda gizleme suçu bakımından kastın unsurlarının oluştuğu var sayımı şüpheden delil çıkarıp suç oluşturmaktır. Bunun için önce kısaca VUK’un 102/f.4 hükmü açıklanmış ve daha sonra Ceza Kanununa göre kastın varlığı için zorunlu unsurlar açıklanmaya çalışılmıştır.

1- VERGİ USUL KANUNU’NA GÖRE TEBLİĞ USULLERİ¹

Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilân yolu ile tebliğ edilir.²

Vergi Usul Kanunu’na göre tebliğ usulleri posta ile tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, e-tebliğ ve ilan tebliğidir. Posta ile tebliğde tebliğ edilecek vesika kapalı bir zarf içinde postaya verilir. Bunun için, şekilleri Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır.³

Mezkur kanunun 101.maddesinde bilinen adresler⁴ sıralanmış olup 102.maddesinde tebliğ evrakının teslimi başlığıyla tebliğ evrakının posta memuru veya idarenin memurları⁵ vasıtasıyla ne şekilde teslim edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, “Tebliğ olunacak evrakı içeren zarf posta idaresince muhatabına verilir ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit olunur.” Vergi Usul Kanunun 101’inci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan işyeri adreslerine tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak olanların bu adreste bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılımları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bu durumda tebliğ şahısların adres kayıt sisteminde yani mernise kayıtlı⁶ bulunan yerleşim yer adreslerine yapılır.

Yine mezkur Kanun’un 101’inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde⁷ belirtilen adrese tebliğe çıkılan hallerde, tebliğ yapılacak

¹ Burada yalnızca 213 sayılı Vergi Usul Kanunun (VUK) 102.maddesinde yer alan 4.fıkra hükümlerine göre yapılan tebliğ hükümleri kısaca açıklanacaktır. Yani mükelleflerin 5490 sayılı kanununa göre mernis (adres kayıt sistemindeki) adreslerinin kapılarına yapıştırılan pusulaya istinaden var sayılan tebliğ açıklanacaktır.

² VUK m.92/f.1

³ VUK m.99

⁴ VUK m.101 Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,
2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,
3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

⁵ Vergi Usul Kanunun memur vasıtasıyla tebliğ başlıklı 107.maddesine göre; “Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir. Bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki tebliğ esaslarına uyulur.”

⁶ Merkezî Nüfus İdare Sistemi

⁷ VUK m.101/f.1 bent 3: 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi.

kişinin adresinde bulunamaması durumunda (Bulunamama durumu o adresten geçici ayrılmaları da kapsar.) durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı gönderildiği idareye iade edilir. Bunun üzerine tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunacak münasip bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkarılan tebliğ evrakı da aynı sebeplerle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapiya yapıştırılır. Bu durum, posta memuru tarafından tebliğ alındısı üzerine şerh ve imza edilerek, tebliğ evrakı, gönderildiği idareye iade edilir. Tebliğ evrakının pusulasının yapıştırıldığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde muhatabı tarafından alınması hâlinde alındığı günde, **bu süre içerisinde alınmaması hâlinde ise on beşinci günde tebliğ yapılmış sayılır.**⁸

Hülasa olarak, bilinen işyeri adreslerine tebliğ yapılamayan mükelleflerin 5490 sayılı Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde kayıtlı yerleşim yeri adresine tebligat yapılmaya çalışılır. Eğer bu adrese de tebliğ yapılamazsa bu adrese ikinci bir tebliğ çıkarılır. İkinci defa çıkılan tebliğ evrakı da 1.tebligatın tebliğ edilmeme sebepleriyle tebliğ edilemezse, tebliğ evrakı vergi inceleme elemanına iade edilir ve tebliğ evrakının nereden alınabileceğini gösteren şerhi içeren pusula mükellefin kapısına yapıştırılır ve mükellef tebliğ evrakını almaya gelmezse pusulasının kapiya ya-

pıştırıldığı tarihten itibaren 15.gün tebliğ edilmiş sayılır. Yani anlaşıldığı üzere tebliğ edilmesi var-sayıma dayanmaktadır. Zira tebliğ yapılmış sayılır ifadesi kullanılmıştır.

2- TCK KAST'IN AÇIKLAMASI'

Ceza hukukunda, suç genel teorisinin önemli inceleme konularından belki de en önemlisini kusur-kusurluluk kavramları oluşturmaktadır. Hatta bu konuda, "ceza hukukunda hiçbir konunun failde bulunması gereken irade kadar önemli ve temel bir sorun oluşturmadığı" ifade edilmektedir. Gerçekten de bugünün modern suç politikasının temel ilkelerinden birisi kusur ilkesidir. Bu ilkeye göre, gerçekleşen neticeden failin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olması şarttır. Diğer taraftan sorumluluğu kabul edilen faile verilecek cezanın da sergilemiş olduğu kusurla orantılı olması gerekmektedir. Yani kusursuz bir kişinin cezalandırılması mümkün olmadığı gibi, kusurunun gerektirdiği cezadan daha ağır bir ceza ile cezalandırılması da mümkün olamayacaktır.¹⁰

Kanun'un suç saydığı bir eylem dolayısıyla bir kişinin cezalandırılabilmesi için, kural olarak eylemin kasten işlenmiş olması gerekir.¹¹ Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.¹² ¹³Bu bağlamda bir fiilin kasten işlendiğinin kabul edilebilmesi için fiilin hem bilinmesi hem de istenmesi zorunludur. Bu iki unsurdan birisinin eksik olduğu hal-

⁸ Bkz.VUK m.102 ve 17.12.2017 tarihli 485 numaralı VUK genel tebliği

⁹ Vergi Usul Kanununda kast, taksir, iştirak gibi ceza hukukunun genel tanımları yapılmamıştır. Bu konuda Tür Ceza Kanunun 5. Maddesi hükmüne göre hareket edilecektir. Bu maddeye göre, "Bu kanunun genel hükümleri özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." Vergi Usul Kanunu 359.maddesi ceza içeren bir madde olduğu için ceza kanunun genel hükümleri vergi usul kanunu hakkında da uygulanabilecektir.

¹⁰ Mahmut Gökpinar, "Ceza Sorumluluğunun Temeli:"KAST"" TBB Dergisi 2008 Sayı 79 s.198

¹¹ Kayıhan İçel, "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "KAST"" İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:6 Sayı:12 Sayfa:62

¹² 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu m.21

¹³ Kanun her ne kadar "doğrudan" ifadesi kullanmamış olsa da bu tanım doğrudan kastı tanımlamaktadır.(Hakan Karakehya, "Ceza Hukukunda Doğrudan Kast" Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,Cilt 15, Sayı 1, Yıl 2007 Sayfa s.120) ancak biz burada bu ifadeye direkt kast demek suretiyle açıklama yapp doktrinde var olan tartışmalara girmeyeceğiz.

lerde ise doğrudan kastın varlığından söz etmek mümkün değildir.¹⁴

Görüleceği üzere bir fiilin kasten işlendiğinin kabulü kastın bilme ve isteme unsurunun varlığı zorunludur. O yüzden bu iki unsurun da açıklanması gerekmektedir:¹⁵

2.1- Bilme Unsuru¹⁶

Faalin kasten hareket etmiş sayılabilmesi için, sonuç alt unsuru da dahil olmak üzere, yasal tanımda yer alan tüm unsurları öngörmüş, onları bilmiş olması gerekir.¹⁷ Yani fail fiili işlerken suç olarak tanımlanan bu fiilin suç oluşturan tüm unsurlarıyla ne olduğunu bilmesi gerekir. Bir suçu oluşturan fiil, bu suçu gerek diğer hukuka aykırı fiillerden ve gerek diğer suçlardan ayırarak ona özelliğini veren unsurların bir bütünü olduğuna göre, kastın varlığı için bütün bu unsurların fail tarafından bilinmesi gerekir.¹⁸ Örneğin bir hırsızlık suçunda fail aldığı malın bir başkasına ait olduğunu bilmesi gerekir. Fail bu malın bir başkasına ait olduğunu bilmiyorsa hırsızlık suçundan dolayı sorumlu olmaz.

Bilme unsurunun diğer bir yönü de failin kendi hareketinin anti-sosyal karakterini¹⁹ bilmesi gerektiğidir. Failin davranışı bakımından müsterek hayatın gereklerine aykırı şekilde davranmak ve sonuçta başkalarına zarar vermek, kötülük yapmak bilinci, yani fiilin değersizliği, haksızlığı bilincinin farkında olması gerekmektedir.²⁰ Yani

fail, fiilin suç olduğunu bilmesi gerekmemekte sadece bu fiilin sosyo-kültürel olarak haksızlık oluşturduğunun, yanlış bir davranış olduğunun bilincinde olması gerekmektedir. Bu konudaki bir takım yargı kararları özetle şu şekildedir:

“Eşinin izin vereceği inancıyla, onun imzasını taklit ederek bankadan para çeken sanığın, suç işleme kastıyla hareket ettiği kabul olunamaz”

“ Ev sahibi olan sanığın, müşterinin evine, aralarındaki ilişkinin iyi olduğuna güvenerek, onun olmadığı bir zamanda tamirat için girmesi olayında konut dokunulmazlığını bozma kastıyla hareket ettiği kabul olunamaz.”

“ Miktarları ve cinsi de göz önünde tutulduğunda, Gaziantep pazarında serbestçe satılan bazı malları, satın alıp naklederken yakalanan sanığın suç işleme kastıyla hareket ettiği kabul olunamaz.”

“Seçim bittikten sonra muhafazası lazım gelen oy pusulalarını sanığın yakmasının, lüzum kalmadığı yolundaki kanaatinden ileri geldiğini müdafaaten beyan etmesine göre, bu müdafaa hilafında kastı cürümü takip ettiği hakkındaki sübut delilleri gösterilmeksizin mahkûmiyet kararı verilmesi yolsuzdur.”²¹

Hülasa olarak, gerek yargı kararlarından gerekse doktrinde savunulan görüşlere göre kastın bilme unsuru diğer bir tabirle öngörme unsuru suç olarak kabul edilen ve yaptırım tehdidi olan bir fiilin kanundaki unsurların bilinmesi ve bu

¹⁴ Hakan Karakehya a.g.e. sayfa.121

¹⁵ Kastın unsurları olan bilme ve isteme unsurlarının açıklama sırası doktrinde tartışmalıdır. Bkz. Nevzat Toroslu, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Savaş Yayınevi, Ankara Ekim 2009, Kayıhan İçel a.g.e., Hakan Karakehya a.g.e.)

¹⁶ Bu unsur doktrinde bazı yazarlarca öngörme unsuru olarak isimlendirilmektedir. “ancak bu unsurun bilme olarak ifade edilmesi halinde öngörmenin kast kapsamında değerlendirilemeyeceği; ancak söz konusu unsurun öngörme olarak ifade edilmesi halinde, bilmenin evleviyette kast kapsamında değerlendirileceği için biz öngörme terimini kullanmayı uygun buluyoruz.” (Hakan Karakehya a.g.e. sayfa 125)

¹⁷ Kayıhan İçel a.g.e. sayfa 62

¹⁸ Nevzat Toroslu a.g.e. sayfa 185

¹⁹ Nevzat Toroslu a.g.e. sayfa 186

²⁰ Nevzat Toroslu a.g.e. sayfa 186

²¹ Mahmut Gökpinar a.g.e. sayfa 203

fiilin toplumda haksızlık oluştuğu hususunda düşünceye sahip olunmasıdır. Yani kanun konut dokunulmazlığını ihlal için başkasının konutuna izinsiz olarak girmeyi cezalandırıyorsa ve kişi girdiği konutun kendi konutu olduğunu zannediyorsa kişinin fiili suç oluşturmazdır. Bu durumda ki kişi girdiği konutta konut sahibinin rızasının olduğu konusunda bir olura sahipse yine bu suça vücut vermeyecektir. Bu örnekler ceza kanunu bakımından çeşitlendirilebilir. Bunun yanında kişi fiilin toplumda haksızlık oluşturduğunu bilmiyorsa yani bu fiilin anti-sosyal karakterini bilmiyorsa ve bu bilmeme makul bir gerekçeyle açıklanabiliyorsa²² bu fiil her ne kadar ceza kanununda suç olarak tanımlansa da kişi cezalandırılmayacaktır.

2.2- İsteme Unsuru

Herhangi bir şeyin ya da hareketin bilinmesi veya düşünülüp öngörülmesi bu şeyin veya hareketin istenildiği anlamına gelmez. Bir şeyin istenilmesi o şeyin bilinmesini de içermesine rağmen tersi bir durum yani bir şeyin bilinmesi istenmesini içermez. Bireyler bildikleri her şeyi istemezler. İşte bu mantıksal çıkarımın ceza hukukuna en önemli yansıması ise kastın varlığı için bilmenin yeterli olmayacağı bunun yanı sıra bilinen bu hareketin veya neticenin istenmesinin de gerekli olduğudur. Doktrinde, isteme kavramının karşılığı olarak irade unsuru kavramı da kullanılmaktadır.²³ Eğer fail öngördüğü veya bildiği neticenin gerçekleşmesini irade ediyorsa; bu durumda kastın ikinci unsuru olan isteme

gerçekleşmiş olacaktır.²⁴ Yani failin öngördüğü ile istediği arasında bir uygunluk varsa, öngörülen sonuca ulaşmak için iradesini harekete geçirmişse kastı oluşmuş sayılır ve bundan dolayı sorumlu tutulur.²⁵ Yani failin bilmesi veya öngörmesiyle istemesi aynı olayda çakışmalıdır.²⁶ Bu konuda Y.CGK, 19.6.1995/E, 3/182 K no.lu bir kararında bu görüşleri teyit eder nitelikte ifadeler kullanmıştır. Söz konusu karara göre: *"Suçtan söz edilebilmesi için bilmenin saptanmasından sonra ikinci bir inceleme yapmak ve istemenin de bulunup bulunmadığını araştırmak gerekir. İnceleme konusu olayda, sanık, yetkili merciden maden arama ruhsatı alıp, izin için orman bölge başmüdürlüğüne başvurduktan sonra, istemin sonucunu beklemeden izin verildiği inancıyla Devlet ormanında mermer ocağı açmış, bilahare 27.4.1992 tarihinde verilen izne dayalı olarak 11.5.1992 tarihinde bu yer şirkete orman iradesi tarafından teslim edilmiş bulunmasına göre, olayda kast gerçekleşmediğinden..."*²⁷ Bunun yanında failin fiil sonucunu mümkün olarak öngörmesi ve onun gerçekleşmesi tehlikesini kabul etmesi, diğer bir deyişle failin o sonuca neden olma pahasına hareket etmiş olması yeterlidir.²⁸

Bu çerçevede şu konuların tartışılması gerekecektir: Fail gerçekleştirmiş olduğu fiilin sonucunu öngörüyor ancak sonucu istemiyor veya sonucu öngörmesine rağmen istediği sonuçla beraber başka sonuçlar da ortaya çıkıyorsa bu sonucun fiilin zorunlu sonucu olup olmamasına göre fail bu sonuçlardan sorumlu olacak mı? Bu

²² Örneğin bir kişi kürtajın Türkiye' de suç olduğunu bilmiyor ve her hangi bir sağlık gerekçesi olmaksızın Almanya'dan Türkiye' ye gelip kürtaj yaptırmışsa şahsın işlediği bu fiilden dolayı cezalandırılmayacaktır.

²³ Mahmut Gökpinar a.g.e. sayfa 214

²⁴ Hakan Karakehya a.g.e. sayfa 126

²⁵ Kayıhan İçel a.g.e. sayfa 64

²⁶ Mahmut Gökpinar a.g.e. sayfa 214

²⁷ Mahmut Gökpinar a.g.e. sayfa 214

²⁸ Nevzat Toroslu a.g.e. sayfa 185

tartışma kanunda da yerine alan olası kast ve bilinçli taksir ayrımına bizi götürecektir. Ancak bizim konu başlığımız itibariyle amacımız sadece kastın unsurları ile ilgili bilgi vermek olduğu için bunların açıklamasına burada girmeyeceğiz.^{29,30} Ancak çalışmamızın konusunu oluşturan gizleme suçunun olası kastla işlenip işlenemeyeceği hususuna değinmekte fayda vardır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 21.maddesinin gerekçesine göre, kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Kanundaki “bilerek” ifadesine yer verilmiş olan suçlar³¹ sadece doğrudan kastla işlenebilir denildiği için “bilerek” kelimesinin kullanılmadığı suç türlerinin olası kastla da işlenebileceği anlamı çıkmaktadır. Dolayısıyla, kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillerin olası kastla da işlenebileceği kabul edilmektedir.³²

Hülasa olarak isteme unsuru kasta özelliğini veren unsurdur ve gerek yargı kararlarında gerekse doktrinde kastın diğer unsuruna nazaran daha fazla tartışılmaktadır. Kanunun ceza yaptırımını öngördüğü bir fiilin sonucundan failin doğrudan kastla sorumlu olabilmesi için öngördüğü bu sonucu istemesi gerekmektedir. Bu sonucu öngörür ancak istemezse veya öngördüğü bu sonuç istediği sonucun yanında gerçekleşmesi muhtemel olmasına rağmen fail yine fiilini gerçekleştirirse fail doğrudan kasttan değil ya olası kasttan ya da bilinçli taksirden sorumlu olacaktır.

3- VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE GİZLEME SUÇU³³

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 253 ve 254. madde hükümlerine göre; “Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” – “Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232, 234 ve 235 inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” Mezkur Kanun’un 256.maddesine göre “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257’nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, 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 içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.” Bu zorunluluğa uymayan mükelleflere mezkur Kanun’un mükerrer 355.maddesi hükmünce özel usulsüzlük cezası kesilecektir.³⁴ Aynı

²⁹ Olası kast TCK m.21/f.2’de şu şekilde tanımlanmaktadır: “Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır.”

³⁰ Bilinçli taksir TCK m.22/f.3’de şu şekilde tanımlanmaktadır: “Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.” Görüleceği üzere fail hem olası kast hem de bilinçli taksirde sonucu öngörmekte ancak sonucu isteme iradeleri farklılaşmaktadır.

³¹ 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanun ile VUK m. 359’da yer alan suçlarda bilerek ibaresi madde metninden çıkartılmıştır.

³² Tuğçe Akdemir, Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu İle Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi) Ankara 2012 sayfa 109-110.

³³ Biz burada gizleme suçunu sadece genel hatlarıyla açıklayacağız. Yazımızın amacını aşacağı için bu konudaki tartışmalı hususlara girmeyeceğiz. Gerekirse dipnotla açıklama yapılacaktır.

³⁴ VUK m.m.355 şu şekildedir: “Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257’nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257’nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil).....özel usulsüzlük cezası kesilir.”

maddenin 4.fıkrası ise “Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.” şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Yine mezkur Kanun’un 359/a-2.maddesine göre; “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;2) Defter, kayıt ve belgeleri.....gizleyenler....hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” 359.madde “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı olup bu başlık altında düzenlenen 12 suçtan tanımı yapılan tek suç defter ve belge ibraz etmeme fiili yani gizleme suçudur. Buna göre; “*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.”

Yukarıda yer alan mevzuat hükümlerinden anlaşılan gizleme suçunun oluşabilmesi için şu şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:³⁵

- Defter belgelerin düzenleme, muhafaza ve ibraz zorunluluğunun olması,
- Defter ve belgelerin varlığının sabit olması,³⁶
- İbrazın vergi incelemesi amaç ve kapsamında istenmesi,³⁷
- Defter ve belgelerin vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemesi sebebiyle istenmesi,
- İbraz talebinin muhafaza süresi içinde yapılması,³⁸
- İbraz edilmesi için süre verilmesi,³⁹
- İbraz edilmeme halinde bunun haklı bir sebebe dayanmaması gerekmektedir.

Bir fiilin hukuken suç olarak kabul edilebilmesi için aranan temel şartlar suçun unsurları olarak ifade edilir.⁴⁰ Vergi kaçakçılığı suçlarından

³⁵ Serkan Açar, Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmemeye Suçu, Seçkin Yayıncılık, Ankara Nisan 2016 sayfa 19 ve 86-87

³⁶ VUK m.359 sabit olmayı “noter kayıtları ve sair suretlerle” ifadesiyle ortaya çıkarmaktadır. “Sair suret” ifadesi yargı kararları ve çeşitli kanun maddeleriyle şu şekilde örneklendirilmektedir: “ticaret sicil memurluğu kayıtları, anlaşmalı matbaa basım formları, borsa komiserliği kayıtları, vergi dairesi kayıtları.....”Serkan Açar a.g.e. sayfa 112-113

³⁷ VUK m. 134.maddeye göre; “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” 135.maddesine göre ise; “Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” Yani kanunun 135.maddesinde yazılı inceleme elemanlarının 134.maddeye göre yapacakları incelemelerde bu belgelerin istenmesi gerekmektedir. İnceleme olarak kabul edilemeyecek karşıt tespit çalışmalarında istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi bu suça vücut vermeyecektir.

³⁸ Vergi Usul Kanunun 253.maddesinde yer alan 5 yıllık muhafaza süresi bittikten sonra mükellefin muhafaza ödevi kalmayacağı için bu süreden sonra ibraz etmeme gizleme suçuna vücut vermeyecektir.

³⁹ Vergi Usul Kanunun 139.maddesine göre; “Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.” Dikkat edilirse kanun koyucu inceleme elemanının vereceği süre konusunda maddede hüküm tesis etmemiştir. Bu husus genel hükümlere bırakılmıştır. Bu konuda mezkur kanunun 14.maddesi genel hüküm içermekte olup incelemelerde asgari süre hususunda yol göstermektedir. Buna göre; Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.”Buna göre mükelleflere inceleme elemanları tarafından 15 günden az olmamak üzere verilen sürede mükellefler ibraz ödevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir.

⁴⁰ Serkan Açar a.g.e. sayfa 83, 37.dipnot

biri olan gizleme suçunun unsurları şunlardır⁴¹:- Kanunilik unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurudur.

a) Kanuni Unsur: Kanunilik unsuru bir eylemin suç sayılması için kanunda suç olarak tanımlanan davranış modeliyle tamamen örtüşmesi gerektiğini ifade eder. Bu durumda ele almamız gereken 2 kavram vardır: Tip ve Tipiklik.

Tip kavramı kanunda suç oluşturan eylemdir. Yani kanun koyucunun cezalandırılması gerektiği şeklinde hüküm tesis ettiği fiildir. Örneğin, defter ve belgeleri gizlemek VUK m.359'da yer alan bir suç olup suçun kanunilik unsurunda yer alan "TİP" kavramını oluşturur.

Tipiklik kavramı ise ceza yasalarında yer alan tipe uygun insan davranışlarını tanımlar. Yani kanun koyucunun suç olarak tanımladığı tipe uygun tipik bir davranıştır, tipiklik. Örneğin, Kanun koyucu defter ve belgeleri gizlemeyi tip olarak kanunda hüküm altına almıştır. İşte bu kanuni ifadeye uygun davranış yani defter ve belgeleri geçerli bir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmemek suçun kendisini, yani tipikliği oluşturmaktadır.

Buna göre, 213 sayılı yasanın 359.maddesinde yer alan "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;2) Defter, kayıt ve belgeleri.....gizleyenler....hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur" hükmü suçun kanunilik unsurunu oluşturur.

b-) Maddi Unsur: Suçun bu unsuru fiil, netice, nedensellik bağı ve faildir. Yani kısaca suçun

maddi unsuru, kanunda suç olarak belirtilen fiilin gerçekleştirilmesidir. İşte gizleme suçunda maddi unsur defter ve belgelerin muhafaza süresi içinde incelemeye ibraz edilmemesidir.⁴²

c-) Manevi Unsur: Bu unsur fiil ile fail arasındaki psikik bağlantıyı anlatır. Yani fiilin kast veya taksirle işlenmesini anlatır. Türk ceza kanunun 22/f.1 maddesi hükmüne göre, "taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır." VUK 359.madde de hükmü gizleme suçunun taksirle işlenebileceğini düzenlemediği için gizleme fiili taksirle işlenemeyecektir. Yani gizleme suçu ancak kasten işlenebilir bir suçtur. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunun 21.maddesinin gerekçesine göre, kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Kanundaki "bilerek" ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir denildiği için "bilerek" kelimesinin kullanılmadığı suç türlerinin olası kastla da işlenebileceği anlamı çıkmaktadır. Dolayısıyla, kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillerin olası kastla da işlenebileceği kabul edilmektedir.⁴³

d-) Hukuka Aykırılık Unsuru: Hukuka aykırılık, suç tipinde yer alan bir unsur olmayıp TCK'nın genel hükümler kısmında düzenlenmiş, suç tanımının dışında yer alan, genel bir suç unsurudur. Bu unsur, işlenen fiilin hukuk düzeni tarafından yasaklanmış olması, fiilin bütün hukuk düzeni ile çatışma halinde bulunması, norm ile fiil arasındaki çatışma ilişkisinin varlığı anlamına gelir. Hukuka aykırılığın içeriğini ise, o toplumda geçerli olan davranış normları belirler.⁴⁴

⁴¹ Suçun unsurlarının sayısı doktrinde tartışmalıdır. Şöyle ki kimi yazarlara göre suçun maddi ve manevi olmak üzere 2 unsuru vardır. Kimi yazarlara göre de tipiklik, hukuka aykırılık ve manevi unsur; bir takım yazarlara göre de maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık olmak üzere 3 unsuru vardır. (Hakan Karakehya-Asena Kamer Usluadam, "Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisine İlişkin Görüşler". Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt 3 Sayı 2, 2015 sayfa 10-11). Biz burada bu tartışmalara yazımızın amacını aşacağı için girmeyeceğiz. Doktrinde genel olarak kabul edilen görüşler kısaca açıklanacaktır.

⁴² Ayrıntılı bilgi için bu yazımıza istinad edilen ve kaynakçamızda gösterdiğimiz eserlere bakılabilir.

⁴³ Tuğçe Akdemir, Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu İle Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi) Ankara 2012 sayfa 109-110.

⁴⁴ Serkan Ağar a.g.e. sayfa 281

4- DEĞERLENDİRME ve GÖRÜŞLERİMİZ

Çalışmamızın 1. başlığında vergi usul kanunun çalışmamıza konu tebliğ usullerinin açıklanmasına, 2.başlığında kastın unsurlarıyla tanımına, 3.başlık altında da vergi usul kanununa göre gizleme suçunun unsurlarına kısaca yer verdik. Türk Ceza Kanunu'na göre asıl olan suçun kasten işlenebileceğidir. Mezkur Kanun'un 22/f.1 hükmüne göre ise bir fiilin taksirle cezalandırılabilmesi için kanunda o fiilin taksirle cezalandırılabilmesine ilişkin açık kanun hükmü olması gerekir. Bu veriler doğrultusunda VUK m.359'da yer alan gizleme suçunun ancak kasten işlenebileceği yani taksirle işlenemeyeceği ortaya çıkmaktadır. Yani failin gizleme suçunu işleyebilmesi için kasten hareket etmesi gerekir. Bu nedenle, gizleme kastının varlığı için ön şart, defter ve belgelerini ibraz etmeyen vergi ödevlisinde gizleme bilinç ve iradesinin bulunmasıdır.⁴⁵

Yani gizleme suçuyla cezalandırılan fiil, mükellefin ibraz etmemeye yönelik iradesinin ürünü olup, sadece dikkat ve özen yükümlülüğünü yerine getirmemek değil bizzat incelemeye bilekerek ve isteyerek defter ve/veya belgelerini ibraz etmemesidir. Tabii burada gizleme kastının varlığını ispatlamak gerekecektir. Zira Yargıtay bir takım kararlarında mükellefin incelemeye elinde olmayan sebeplerle⁴⁶ belgelerinin bir kısmını ibraz etmemesi durumunda ibraz edilmeyen kısım için kastın varlığının araştırılması gerektiğine karar vermiştir.⁴⁷ Bu durumlar da bile kastın varlığının araştırılması zorunludur.

3.başlık altında açıkladığımız VUK'un çalışmamıza konu tebliğ usullerinde MERNİS adresi-

ne yapılan 2.tebligattan sonraki 15.gün mükellefe tebliğin yapıldığı kabul edilmektedir. İnceleme elemanı kanunda özel bir düzenleme de olmadığı için göndermiş olduğu defter belge isteme yazılarında genelde mükellefe 15 günlük süre vermektedir. Bu takdirde ilgili pusula mükellefin kapısına yapıştırıldığı tarihten sonra en az 30.günde mükellefin defter belgeyi ibraz için süresi dolmakta ve vergi inceleme elemanları tarafından mükellef nezdinde gizleme suçunun olduğu iddiasıyla vergi suçu raporu tanzim edilmektedir.

Yukarıda da açıkladığımız üzere gizleme fiili kasten işlenebilen bir suçtur. Yani mükellef inceleme elemanına şartlarına yer verdiğimiz gibi kastın unsurları olan bilerek ve isteyerek defter ve belgelerini ibraz etmediği takdirde gizleme suçunu işleyebilecektir. Ancak mükellefin kapısına tebliğ pusulasının yapıştırıldığı durumlarda, gizleme suçunu işleme iradesinin varlığı iddia edilemez. Zira mükellef kastın bilme unsuru olan gerek fiilin anti-sosyal karakterinden gerekse suçun kanuni tanımındaki unsurlarını bilmekten haberdar değildir. Yani mükellef suç işlediğini bilmemektedir. Mükellefin tek yapmış olduğu, konutunu başka bir yere taşırken yeni taşınmış olduğu konutuna MERNİS adresini taşımamasıdır.⁴⁸ Bu durum mükellefin bir idari yaptırım olan kabahat fiiline sebebiyet verir. Eğer gizleme suçu taksirle işlenebilseydi MERNİS adresini yeni adresine taşımayan mükellefe bu usulle gizleme suçunu işlediği iddiasıyla işlem yapılabilirdi. Ancak yukarıda da açıkladığımız üzere gizleme suçu taksirle işlenebilen bir suç değildir. O yüzden pusulanın kapiya yapıştırıldığı durumlarda mükelle-

⁴⁵ Serkan Ağar a.g.e. sayfa 289

⁴⁶ Evrak sayısının çokluğu, taşınma, su basması nedeniyle arşivin yerinin değiştirilmesi gibi nedenler.

⁴⁷ Yargıtay 11.ceza dairesi 02.12.2012, 2008/18640 Es. 2011/22699 Kararı ve yine aynı dairenin 26.10.2011, 2011/10730-21123 sayılı kararları (Serkan Ağar a.g.e. sayfa 290, 896.dipnot)

⁴⁸ 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi gereğince, 2018 yılı için adres bildirimlerinin süresi içinde yapılmaması halinde 48,00 TL idari para cezası uygulanması öngörülmüştür.

lefin gizleme suçunu kasten işlemiş olduğunun ispatlanması gerekmektedir. Bu ispat yapılmadan mükellef hakkında gizleme suçunu işlediğine ilişkin rapor tanzim etmek kastın bilme ve isteme unsurlarının oluşmaması sebebiyle ceza kanunun genel prensiplerine aykırı olacaktır.

Ancak burada şu hususun da açıklanması gerekmektedir: Her ne kadar mükellef hakkında cezai işlem yapılması kastın varlığı ispatlanmadan hukuken mümkün olmasa bile, idari işlem yapabilecektir. Şöyle ki; Vergi Usul Kanunu m.30/f.2 bent 3 "Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmıvergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilemezse..." vergi resen tarh edilebilecektir. Kanun maddesinden de görüleceği üzere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde verginin resen tarh edilebileceğine ilişkin hükümde "herhangi bir sebeple ibraz edilememesi" ifadesi kullanılarak ibraz etmemede kastın varlığı veya yokluğunun önemi olmadığını hatta zayı belgesi alınması durumuyla defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda bile matrahın re'sen tarh edilebileceği görülmektedir.⁴⁹ Yani zayı belgesi almış olsa bile tacir hakkında resen tarhiyat yapılabilir. Kaldı ki ceza mahkemesi zayı belgesi ile bağlı olmayıp, vakıayı kendisi de tüm yönleri ile araştırabilir.⁵⁰ Nitekim bu hususta Vergi Usul Kanunun 367.maddesi şu şekilde hüküm tesis edilmiştir: "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz."

SONUÇ

Çalışmamızda 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlük kazanan VUK 102.maddesinin 4.fıkrasına göre yapılan tebligatların gizleme suçunun oluşması bakımından değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu fıkra göre mükelleflerin MERNİS adreslerine yapılan 2.tebligat tebliğ evrakının muhatabına yine tebliğ edilmezse mükellefin kapısına tebliğ pusulası yapıştırılmak suretiyle tebliğ edilmiş varsayılarak gizleme suçuna ilişkin işlem yapılmaktadır. Ancak çalışmamızda da açıkladığımız gibi gizleme suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Tebliğ pusulasının kapıya yapıştırıldığı durumlarda kastın bilme ve isteme unsurlarının oluşmadığı dikkate alınarak mükellef nezdinde cezai işlem yapılmaması gerekmektedir. Zira mükellefin bu durumda defter ve/veya belgeyi gizleme kastının varlığı kesin olarak bilinmemektedir. Bu kastın varlığı bilinmeden de mükellefe cezai işlem yapılamayacaktır. Yukarıda da açıkladığımız üzere bu durumlarda her ne kadar cezai işlem yapılamıyorsa da idari işlem yapılabilir. Zira Vergi Usul Kanunu 102/f.4 tebliğin yapıldığını kabul etmekte olup gerek VUK m.30/2.fıkra 3.bent gerekse KDV m.34 hükmü gereğince gerekli idari işlemler yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Gökpınar, M. "Ceza Sorumluluğunun Temeli: "KAST" TBB Dergisi. (2008). Sayı:79.
- İçel, K. "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "KAST"" İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:6 Sayı:12
- Karakehya, H. "Ceza Hukukunda Doğrudan Kast" Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,Cilt 15, Sayı 1, Yıl 2007

⁴⁹ Danıştay 3.dairesinin 02.05.2007 tarih ve E.2006/3541 ve 2007/1377 sayılı kararı özet olarak şu şekildedir: "vergi kaybına yol açılan eylemle, mücbir sebep arasında nedensellik ilişkisi bulunmadıkça, mücbir sebebin varlığının ceza kesilmesini önleyen bir durum olarak kabul edilemeyeceği..." (https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_danistay-3-daire-kararlari_dan_d3d_/esas-no-2006-3541-karar-no-2007-1377.html). Erişim tarihi: 05 Temmuz 2019.

⁵⁰ Serkan Ağar a.g.e. sayfa 177

- Toroslu, N. Ceza Hukuku Genel Hükümler, Savaş Yayınevi, Ankara. Ekim 2009.
- Akdemir, T. (2012). Kaçakçılık Suçunun Manevi Unsurunun Türk Ceza Kanunu İle Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Ankara.
- Ağar, S. (2016). Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Nisan.
- Karakehya, H., Usluadam, A.K. (2015). “Türk Ceza Hukuku Öğretisinde Suçun Manevi Unsuru Bağlamında Suç Genel Teorisi-ne İlişkin Görüşler”. Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt:3, Sayı:2.
- Danıştay 3.dairesinin 02.05.2007 tarih ve E.2006/3541 ve 2007/1377 sayılı kararı
- 04.01.1961 Tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 25.04.2006 Tarih ve 549 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu.
- 26.09.2004 Tarih ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.