

Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi (gizleme) Sebebiyle Geçmişe Dönük Vergi Ziyayı Cezası Kesilmesinin Hukuka Aykırılığı Üzerine

Y. Burak Aslanpınar | 01 Aralık 2016 00:00

Yazar: Y. Burak ASLANPINAR*

Yaklaşım / Aralık 2016 / Sayı: 288 / s. 261-265

I- GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi gereğince, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin, vergi incelemesi sırasında, vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi "**gizleme**" olarak kabul edilmektedir.

İdare, maddenin uygulaması bakımından, mükellef veya kanuni temsilciye defter ve belgelerinin ibrazı için bir yazı göndermektedir. Bu yazıya olumsuz cevap verilmesi ya da yazının tebliğine rağmen 15 gün içinde ibrazın gerçekleşmemesi halinde ise gizleme fiilinin gerçekleştiğinden hareketle şu iki ayrı yaptırımın uygulanması söz konusu olmaktadır:

1- 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası,

2- Defter ve belgelerin istendiği döneme ilişkin (vergi aslına ek olarak) 3 kat vergi ziyayı cezası.

Sıklıkla hukuka aykırılıkların görüldüğü bu uygulama sonrasındaki belirtilen yaptırımlardan ikincisinin yani vergi ziyayı cezası kesilmesinin hukuken mümkün olup olmadığı ise işbu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Bu kapsamda, çalışmanın devamında, **gizleme fiili ile vergi ziyayı, sebep-sonuç ilişkisi bakımından ele alınarak özgün bir yorum getirilecek**, hem 3 kat hem de 1 kat vergi ziyayı cezası bakımından değerlendirmelerimize yer verilecektir.

II- İLLİYET (NEDENSELLİK) BAĞI ÇERÇEVESİNDE SEBEBİN SONUÇTAN ÖNCE GERÇEKLEŞMESİ ŞARTI

Bir sebep ile ortaya çıkan sonuç arasındaki bağ olarak tanımlanabilecek(1) **illiyet (nedensellik) bağı, sebep ile sonuç ya da hareket (veya ihmâl) ile netice** arasındaki bağı göstermektedir.

Suç (ya da kabahat) teşkil edecek bir neticenin varlığını ortaya koyabilmek için ise ilgili kimsenin hareketi (veya ihmali) sonucunda neticenin meydana gelmesi gerekmektedir(2).

Bu çerçevede belirtmek gerekir ki; zaman itibariyle diğerlerinden daha önce cereyan eden olaylara, ön olaylar ya da kısaca “**sebe**p” adı verilmektedir. Dış alemde gerçekleşen bir olayın (sonucun) sebebi ancak **daha önce cereyan eden** olay veya olaylardır(3)(4).

Bu halde, cezai yaptırım gerektiren sonucun (neticenin), sebepten (hareketten) sonra gerçekleşmiş olması gerektiği, aksi halde illiyet (nedensellik) bağının oluşmayacağı açıktır.

III- DEFTER VE BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ SEBEBİYLE VERGİ ZİYAI CEZASI KESİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A- VUK’UN 344. MADDESİ NEZDİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI KESİLMESİNİN ŞARTLARI

VUK gereğince vergi ziyai cezası ke-

silmesinin kanuni dayanağı 344. maddedir. Maddeye göre;

“341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.

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

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”

Çalışmamız bakımından önemli olan ilk iki fıkranın, yukarıda açıklanan sebep-sonuç ilişkisi bağlamında incelenmesiyle vergi ziyai cezası kesilebilmesi için şöyle bir tablonun oluşturulması mümkündür:

VUK’un 344. Maddesinin Sebep-Sonuç İlişkisi Bakımından Tablosu

Sebep

Sonuç

Ceza

359. maddede yazılı fiiller

Vergi ziyayı (kaybı)

3 kat ver

341. maddede yazılı haller

Vergi ziyayı (kaybı)

1 kat ver

Bu tablonun uygulanmasında somut olay için yapılması gereken ise öncelikle vergi ziyasının (kaybının) varlığını tespit etmektir. Zira **vergi kaybı** yoksa **sonuç** olmayacağı için madde gereğince ceza kesilemeyecektir.

Sonuç yani vergi kaybı varsa; bu kez vergi kaybının sebebini araştırmak gerekecektir. Bu noktada ise ilk olarak 359. maddedeki fiillerin, vergi kaybının sebebi olup olmadığı araştırılmalıdır. Vergi kaybının sebebi 359. maddedeki fiillerden biri değilse, bu defa 341. maddedeki hallerin bulunup bulunmadığına bakılacaktır.

Özetle vergi kaybı sonucunun gerçekleştiği tespit edildikten sonra, bu kaybın sebebi araştırılmalıdır. Yani **“sonuçtan sebebe”** gitmek yerinde olacaktır(5).

Bu itibarla, devam eden başlıklarda, defter ve belge ibraz etmeme sebebiyle vergi ziyayı cezası kesilmesi, söz konusu sistematik gereği evvela 359. madde bakımından, sonrasında ise 341. madde bakımından ele alınacaktır.

B- DEFTER VE BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ (GİZLEME) SEBEBİYLE 3 KAT VERGİ ZİYAYI CEZASI KESİLMESİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI

VUK'un 359. maddesinde yer alan **“gizleme”** fiili nedeniyle 344/2. madde gereğince 3 kat ceza kesilmesinin şu iki şartı olduğu kabul edilebilir:

1- Ortada bir vergi ziyasının bulunması,

2- Bu vergi ziyasına gizleme fiili ile SEBEBİYET verilmesi.

Bu halde, öncelikle, ortada tespit edilmiş bir vergi ziyayı (kaybı) yani **“sonuç”** bulunmalıdır. Akabinde ise bu vergi kaybına gizleme fiili ile **“sebep”** olunmalıdır.

Ancak idare bu şekilde hareket etmemekte, sebepten sonuç türetmektedir. İdarenin rutin uygulamasından hareketle şöyle **somut bir örnek** vermek mümkündür:

Vergi idaresi, mükellefe bir yazı göndererek 2012 yılına ilişkin defter ve belgelerini, 15 gün içinde ibraz etmesini talep etmektedir. Bu yazı mükellefe 14.11.2016 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellefin son gün olan 29.11.2016 tarihi geçmesinde rağmen defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, idare, 2012 yılına ilişkin vergi tarhiyatı yapmakta (örneğin tüm KDV indirimlerini reddetmekte) ve bu verginin 3 katı tutarında vergi ziyayı cezası kesmektedir.

Yani bir başka deyişle; 2016 yılında gerçekleşen sebep, aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, dört yıl geriye dönük olarak 2012 yılında sonuç doğurmaktadır.

Vergi İdaresinin Gizleme Fiili Bakımından VUK'un 344. Maddesini Uygulama T

Sebep	Sebebin Tarihi	Sonuç
359. maddede yazılı fiil (defter ve belgeleri ibraz etmeme-gizleme)	2016	Vergi ziyayı (kaybı)

Bu durum, 344/2. maddede yer alan, **“Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde”** hükmüyle uyuşmamaktadır. Zira **2016 yılında gerçekleşen sebebin, geçmişe dönük olarak 2012 yılındaki sonuçta etkili olması** hukuken, mantıken ve fiilen mümkün değildir.

Nitekim bu şekildeki idare uygulaması, vergi ziyasına neden olmanın idari nitelikte ceza gerektiren bir **“kabahat”** olması sebebiyle tâbi olunan Kabahatler Kanunu hükümlerine de uygun değildir. Zira söz konusu Kanun'un 2/2. maddesinde;

“Kabahat, failin icrai veya ihmali davranışı gerçekleştirdiği zaman işlenmiş sayılır. Neticenin oluştuğu zaman, bu bakımdan dikkate alınmaz.” hükmü ve madde gerekçesinde **“kabahatin ne zaman işlendiğini belirleme açısından, neticenin meydana geldiği zaman değil, münhasıran fiilin gerçekleştiği zaman dikkate alınmalıdır.”** ifadeleri yer almaktadır.

İlgi çekici ve idarenin uygulamasının kendi içinde çelişkili olduğunu gösteren bir nokta da; aynı fiilden(6) (defter ve belgeleri ibraz etmeme) dolayı hazırlanan **“Vergi Suçu Raporu”**nda suç tarihinin 30.11.2016 olarak (yukarıdaki örneğe göre) gösterilmesi ve ceza yargılamasını bu şekilde

yürütülmesidir. Bu halde, ortada ibraz etmeme dışında başkaca bir fiil bulunmadığından, ceza yargılamasına esas olan fiilin (sebebin) 2016 yılında gerçekleştiği kabul edilmektedir. Ancak her nasılsa kabahat bakımından aynı olan sebep, geriye dönük olarak 2012 yılında sonuç doğurmaktadır.

Konu, **Cezaların Şahsiliği İlkesi** nezdinde ele alındığında da idarenin uygulamasının hukuka uygun olmadığı ortaya çıkmaktadır. Yukarıdaki örnekte mükellefin bir limited şirket olduğu, defter ve belgelerin ibrazı kendisinden istenen **2016 yılındaki şirketin kanuni temsilcisinin B kişisi, 2012 yılındaki kanuni temsilcisinin ise A kişisi** olduğu varsayılırsa; B kişinin kanuni temsilci olmadığı 2012 yılına ilişkin vergi ziyanına neden olma kabahatini işlemesi mümkün değildir. Aksi görüş, **“Kusurlu Sorumluluk İlkesi”**ne(7) de aykırı olacaktır.

C- DEFTER VE BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ SEBEBİYLE 1 KAT VERGİ ZİYAI CEZASI KESİLMESİNİN HUKUKA AYKIRILIĞI

Vergi idaresi, mevcut durumda, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi dolayısıyla yukarıdaki 3 kat vergi ziyai cezası kesilmesine dair açıklamalardaki şekilde hareket etmekte, ibraz gerçekleşmediyse 1 kat değil 3 kat vergi ziyai cezalı tarhiyat yapmaktadır.

Bununla birlikte, ibraz etmemenin sebep olarak kabulü ile 1 kat cezalı tarhiyat yapılması da hukuka aykırı olacaktır.

Zira VUK'un 344/1. maddesinin göndermesiyle 341. maddesindeki ifadeye göre; **“mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden , verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesi”** hallerinde 1 kat vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

Bu maddeyle ilgili öncelikle belirtmek gerekir ki; mükellef 2012 yılındaki tüm vergisel ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmiş de olabilir. Bu ihtimal olsa ya da olmasa dahi, buna ilişkin yapılacak cezalı tarhiyatın sebebinin 2016 yılındaki ibraz etmeme fiili olamayacağı açıktır. Örneğin 2012 yılındaki KDV indirimlerinin reddi ve vergi ziyanının sebebi, sebep-sonuç sıralamasına uygun olarak, ancak 2012 yılı veya önceki döneme dair somut olarak tespit edilen sahte fatura kullanımını olabilir. Ama defter ve belgelerin 2016 yılında ibraz edilmediği gerekçesiyle geriye dönük KDV indirimlerinin reddi ve vergi ziyai cezası kesilmesi hukuka uygun değildir.

Kısacası, somut örnekteki gibi bir uygulamanın gerçekleştiğini varsayarsak, 2016 yılındaki ibraz etmeme fiilinden dolayı 2012 yılına ilişkin kesilecek 1 kat vergi ziyai cezası, yukarıdaki 3 kat vergi ziyai cezası hakkındaki açıklamalar nedeniyle hukuka uygun olmayacaktır.

IV- SONUÇ

Mükelleflerin defter ve belgelerinin ibraz etmemeleri nedeniyle vergi idaresi tarafından, geçmişe dönük olarak vergi ziyai cezası kesilmektedir. Örneğin 2016 yılında ibrazı istenen 2012 yılına ait defter ve belgelerin ibraz

edilmemesi sebebiyle, **geriye dönük olarak**, 2012 yılına ilişkin vergi ziyayı cezası kesilebilmektedir.

Ancak bu uygulama;

- **Vergi ziyayı cezasına dair VUK'un 344. maddesinde yer alan ve 3 kat vergi ziyayı cezası için "359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde", 1 kat vergi ziyayı cezası için ise "341. maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde" hükümlerine,**

- **İlliyet (nedensellik) bağı nezdinde hukuken, fiilen ve mantıken sebebin sonuçtan kronolojik olarak önce gelmesi şartına,**

- **Kabahatler Kanunu hükümlerine,**

- **Ceza yargılamasında defter ve belgelerin ibrazı suçu bakımından belirlenen suç tarihine,**

- **Cezaların Şahsiliği ve Kusurlu Sorumluluk ilkelerine uygun değildir.**

Bu çerçevede, çalışmamızın ilgili bölümlerinde ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere; **defter ve belgelerin ibraz edilmemesi (gizleme) sebebiyle geçmişe dönük olarak kesilen vergi ziyayı cezaları hukuka aykırıdır.**

Hukuka uygun olan ise bu şekilde kesilen cezaların yargı organlarınca iptal edilmesi ve idarenin söz konusu uygulamadan vazgeçmesidir.

* **Avukat (Ankara Barosu)**

(1) T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü (<http://www.sozluk.adalet.gov.tr>)

(2) Şükrü KIZILOT-Zuhal KIZILOT, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s. 474

(3) Fikret EREN, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:361, Ankara 1975, s. 10

(4) Bu noktada belirtmek gerekir ki, olayların birbirini izlemesi ve öncelik fikri, tek başına illiyet bağını açıklayamamaktadır. Zaman içinde birbirini takip eden iki olay arasındaki bağın illiyet bağı olarak adlandırılabilmesi için, ikinci olayın (sonucun), birinci olayın sonunda

zorunlu veya hiç olmazsa muhtemel olarak gerçekleşmesi şarttır (EREN, age, s. 11).

(5) Her ne kadar genellikle sebepten sonuca gitmek akla yatkın görünse de açıklandığı üzere, sonuç yani vergi ziyayı yoksa sebebi araştırmanın bir anlamı kalmayacaktır. Dolayısıyla vergi kaybı sonucunu tespit ettikten sonra buna yol açan sebep irdelenmelidir.

Vergi idaresi ise aşağıda açıklanacağı üzere, **sonuçtan sebebe** değil **sebepten sonuca** gitmekte hatta **sebepten sonuç türetmektedir**. Bu durum da yanlış uygulamaları meydana getirmektedir.

(6) Aynı fiili nedeniyle birden fazla ceza uygulanması, “**non bis in idem ilkesi**”ne de aykırı olup bu durum, tamamen ayrı bir tartışma konusudur (“**Non bis in idem ilkesi**”nin vergi cezaların bakımından incelemesi için Bkz. Emre Burak ONAT, “Vergi Kaçakçılığında ‘Hem Para Cezası Hem Hapis Cezası’ Uygulamasından ‘Ya Para Cezası Ya Hapis Cezası’ Uygulamasına Geçiş”, **Yaklaşım**, Sayı: 281, s. 254-261).

(7) Kusurlu Sorumluluk İlkesi’nin kabahatler ve özelinde vergi kabahatleri bakımından da geçerli olduğuna dair ayrıntılı açıklama için Bkz. Fahri Gökçen TANER - Y. Burak ASLANPINAR, “Bilmeden (Kast Olmaksızın) Naylon Fatura Kullanıldığının Tespiti Halinde Vergi Ziyayı Kesilmesini Emreden 306 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nin Hukuka Aykırılığı Üzerine”, **Yaklaşım**, Sayı: 265, Ocak 2015, s. 275-281