

VERGİ DAVALARINDA ÖZELLİKLİ BAZI KONULARIN İNCELENMESİ

Mustafa Alpaslan

Dr., SMMM, Türkiye, e-mail: m.alpaslan@windowslive.com

1-VERGİ DAİRESİ TARAFINDAN: AYNI VERGİ BORCUNUN EŞ ZAMANLI İKİ MÜKELLEFTEN MÜKERRER OLARAK ÖDEME EMRİ İLE İSTENMESİ

Bilindiği üzere, aynı verginin alacaklı vergi dairesine karşı ödenmesinden her şeyden önce o verginin kanunla belirlenen esas mükellefi sorumludur. Ancak, elli bazı durumlarda vergilerin ödenmesinden esas borçlu mükellefin yerine veya esas mükellefle beraber, yasalarda gösterilen şekli ile üçüncü şahıslarda sorumlu olabilmektedirler. İşte bu gibi durumlarda alacaklı vergi dairesi bütün kişilere ödeme emri tebliğ etmektedir. Aynı borç aynı anda ayrı ayrı kişilere tebliğ edilmesi durumunda ödeme yapan kişiler bazen biri diğerinden haberdar olmayabilmektedir. Hatta bazı durumlarda asıl borçlu yönünden borç zamanaşımına uğramış olsa bile bu borç diğer ikincil sorumlulara zamanaşımına uğramış olsa bile ödeme emri tebliği yapılabilmektedir.

Ödeme emri, konu edindiği amme alacağının yaratan idari işleminden ayrı ve müstakil diğer bir idari işlemdir.¹ Kuşkusuz ödeme emri düzenlenmesinin sebebi vadesinde yatırılmayan kamu alacağının yaratan başka bir işlemdir. Bu işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğmayacağından ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamaz. Yani ortada zincirleme bir işlem söz konusudur.²

Bu nedenlerle görüşümüze göre zamanaşımı, sadece borç yönünden değil borçlu yönünden de dikkate alınmalıdır.³ Dolayısıyla asıl borçlu şirket yönünden uygulanan haciz ya da diğer işlemler ikincil sorumlu olan ve kamu borçlusu sıfatını dahi ancak kendisine tebliğ edilen ödeme emriyle kazanan ikincil sorumlu açısından geçerli değildir. İkincil sorumlu açısından borç ikincil sorumluluktan kaynaklanmakta olup ödeme emrinin tebliği ile oluşmaktadır.

¹ ŞENTÜRK Akın Gencer, Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları – 2, Etki Yayıncılık, İzmir, Şubat 2010, s.280.

² CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, s.159.

³ ALPASLAN Mustafa – SAKAL Mustafa, Vergi Hukuku Uygulaması – I, Ocak 2008, İzmir, s.345

Citation/Atf: ALPASLAN M. (2023).VERGİ DAVALARINDA ÖZELLİKLİ BAZI KONULARIN İNCELENMESİ. İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ. 133(6): 107-112

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:
Mustafa Alpaslan
E-mail: m.alpaslan@windowslive.com



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.
This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Bu nedenle daha borç doğarken zamanaşımına uğramış ölü doğmuştur. İkincil sorumlu önceki safhalarda kamu borçlusu dahi değildir. Kanun hükmüne göre “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı basından itibaren 5 yıl...*” geçmekle zamanaşımına uğramıştır.

İkincil sorumluluk çerçevesinde tebliğ edilen ödeme emrinde yer alan yedi günlük süre kamu alacağının vadesi olmayıp, ikincil sorumluya ödeme için tanınan ayrı bir süredir. İster Vergi Usul Kanunu’nda yer alan “*Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme⁴ süresinin son günü verginin vadesi tarihidir.*”⁵ ve isterse 6183 sayılı Kanunda yer alan “*Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. ... Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür.*”⁶ hükmü dikkate alınsın ikincil sorumluya tebliğ edilen ödem emri ile yeni bir vade belirlenmemektedir.

Dolayısıyla kamu borcu asıl borçlu (ya da zamanında işlem yapılmış diğer ikincil borçlular) açısından zamanaşımına uğramamış dahi olsa diğer ikincil sorumlular açısından zamanaşımı gerçekleşmiş ve bunlardan borcun tahsil edilme imkânı kalmamıştır. Asıl borçlu hakkında yapılan işlemler ile zamanaşımı kesilmiş⁷ ya da durmuş⁸ ise bu sadece hakkında işlem yapılan asıl borçluyu bağlayacaktır.⁹

Diğer taraftan alacaklıya karşı, ancak her biri borcun toplamından sorumlu olmayı kendilerini bağlayacak şekilde beyan eden birden çok borçlu arasında teselsül olacağına ve böyle bir beyanın yokluğu halinde teselsül ancak kanunun belirlediği durum-

larda söz konusu olacağına,¹⁰ Kanun koyucu gerek Vergi Usul Kanunu ve gerekse 6183 sayılı Kanun hükümlerinde ikincil sorumluluğu düzenlerken müteselsil sorumluluk kavramını kullanmadığına göre ikincil sorumluların vergi borcundan kaynaklanan sorumluluğu müteselsil sorumluluk olarak değerlendirilemeyecektir.¹¹

Hal böyle olunca, alacaklı, müteselsil borçluların tamamından ve birinden borcun tamamen veya kısmen ödenmesini istemeye yetkilidir, borcun tümüyle ödenmesine kadar bütün borçluların sorumluluğu devam eder¹² ve zamanaşımı, müteselsilen borçlu olanlardan birine kası kesilince/bitince diğerlerine karşı da kesilir/biter¹³ hükümlerinin kamu borçlarında ikincil sorumluluk yönünden uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim vergi hukuku dışında kalan diğer uygulamalarda; tam teselsülde, borçlulardan birine karşı zamanaşımı kesilince, ötekilere karşı da kesileceği ve başka bir ifadeyle zamanaşımının kesilmesinin diğer müteselsil borçlulara da sirayet edeceği, eksik teselsülde zamanaşımının borçlulardan birine karşı kesilmesinin ise ötekine karşı da kesilmesini gerektirmediği kabul edilmektedir. Borçlar kanunu’nun 34. maddesinin 51. maddede öngörülen noksan teselsül hallerinde uygulanması olanağı yoktur. Bu sonuç, teselsülün Borçlar kanunu’nda 50 ve 51. maddelerinde ayrı ayrı ve değişik koşullarla düzenlenmiş olmasına, ayırım fikrine ve adalet düşüncesine uygun düşmektedir. Zira yalnız başına olsaydı, zamanaşımından yararlanabilecek iken, sırf öteki kişilerin kusurlu eylemlerine iradesi dışında katılması

4 6183 sayılı AATUHK.nun 3. maddesine göre “*Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” ifade etmektedir.

5 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 111

6 6183 sayılı AATUHK md. 37

7 6183 sayılı AATUHK md. 103

8 6183 sayılı AATUHK md. 104

9 ALPASLAN Mustafa, Uygulamada Vergi Davaları ve AHİM’e Müracaat, İzmir, 2012, s.43

10 Borçlar Kanunu md. 141

11 AY Hakan – ALPASLAN Mustafa – KAYA Eda, Vergi Uygulamalarında E-Tebliğ ve E-Haciz, İzmir, Kasım 2011, s.62

12 Borçlar Kanunu md. 142

13 Borçlar Kanunu md. 134

yüzünden, zamanaşımından faydalanmaması, öteki kişilere karşı zamanaşımı süresi içinde yapılan işlemlerin, bunun için de zamanaşımını keseceğinin kabulü, hak ve adalet ilkelerine ters düşmektedir.¹⁴

Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun hükümlerinde ikincil sorumlular açısından asıl borçlu ile ikincil sorumlular arasında bir tam teselsül olduğundan söz edilemeyeceğinden¹⁵ ve teselsül kavramının Borçlar Kanunu düzenlemelerine göre değerlendirilmesi gerekli olduğundan, asıl borçlu ya da ikincil sorumlulardan her biri için zamanaşımı hükümleri (ve dolayısıyla kesilmesi, durması dahil) ayrı ayrı dikkate alınmak durumundadır.¹⁶

Son zamanlarda vergi daireleri asıl amme borçlusu için tebliğ edilecek ödeme emirlerini asıl borçluya tebliğ edemeyip, ikinci planda sorumlu bulunan¹⁷ şirket ortaklarına, şirket müdürlerine veya mirasçılara veya vergi mükelleflerinin sorumlularına, kefil ve yabancı şahıs ve kurumların temsilcilerine ödeme emri tebliği yapılmalıdır. Burada dikkate edilecek en önemli nokta asıl borçlu yönünden zamanaşımına uğramış borcun daha sonra diğer potansiyel amme borçlularına ödeme emrinin mükerrer tebliğ edilmesi işlemidir.

2-VERGİ İNCELEMELERİNDE PTS VEYA EDS KAYITLARINDAN YOLA ÇIKILARAK AÇIKTAN AKARYAKIT SATIŞI YAPILDIĞI İDDİALARININ HUKUKSAL DEĞERİ

Son yıllarda akaryakıt sektörü üzerinde vergi incelemeleri yoğun bir şekilde sürdürülmektedir. Sonuçta düzenlenen raporlara göre mükelleflere önemli cezalı tarhiyatlar yapılarak, 3 kat VZC kesilerek durum gerek Asliye Ceza Mahkemelerine ve gerekse EPDK kurumuna bildirilmektedir. Bir kat

kesilen vergi ziyayı cezaları için tarhiyattan önce uzlaşma mümkün olmakla birlikte, 3 kat kesilen vergi ziyayı cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmemektedir. Bir kat vergi ziyayı kesilen mükellefler için uzlaşma yolu açık olmakla beraber bunlar hakkında Asliye Ceza Mahkemesine dava açılması idare tarafından mümkün değildir. Sonuçta pek çok vergi mükellefi aşağıdaki durumlar ile karşı karşıya gelmektedir.

1- Son yıllarda yapılan cezalı vergi tarhiyatında önce bir Vergi Tekniği Raporu düzenlenmekte, ardından ya inceleme elemanı tarafından bu rapora dayanılarak Vergi İnceleme Raporu düzenlenmekte veya VTR Takdir Komisyonuna iletilerek re'sen tarh matrahının tespiti yoluna gidilmektedir. VTR, takdire veri sağlamak amacıyla takdir komisyonlarına iletilmekte, Takdir Komisyonları da, Re'sen Takdir için gereken (ve hatta zorunlu olan) "araştırma" görevinin yerine getirilmesini sağlayan bir rapor olarak değerlendirilmektedir. Vergi tekniği raporları esasen idare davaya konu edilmekle beraber inceleme elemanı tarafından matrah tespiti dışındaki hususları ortaya koymak ve vergi incelemesine veya takdir komisyonlarına veri sunmak dışında bir geçerliliği bulunmamaktadır. Bu vergi tekniği raporları esas alınarak daha sonra vergi inceleme raporları düzenlenmektedir. İnceleme elemanları genel durum araştırması, özel nitelikli tespitlerin sağlanması ve sadece bir mükellef için değil, birden çok kişiyi ilgilendiren durumlarda - "vergi mahremiyetini" de dikkate alarak - "Vergi Tekniği Raporu" hazırlamaktadır. Bu rapor, bir vergi inceleme raporu mahiyetinde değildir ve doğrudan tarhiyat dayanağı olarak kullanılmaz.

2- 3 kat VZC kesilen mükellefler Asliye Ceza

14 Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bu yöndeki 07.03.1986 tarih ve E:1984/10-250 K:1986/205 sayılı kararının gerekçesinde yer alan "Nitekim, doktrinde eksik teselsülde sorumlulardan bir kısmına karşı zamanaşımının kesilmesinin öteki müteselsil sorumlulara sirayet etmeyeceği çoğunlukla kabul edilmektedir. (Bkz. Oğuzman; Borçlar Hukuku, Sh. 219; Tekinay, Borçlar Hukuku, Sh. 434, 1425-1426; Tandoğan, Mesuliyet Hukuku, Sh. 383; Çenberci, SSK. Şerhi, Sh. 301, 192)" açıklamasına özellikle dikkat çekmek isteriz.

15 Aksi yönde görüşler için Bkz. GERÇEK, Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005 yılı 54. Cilt Sayı 3, S:182

16 Bkz. ŞENTÜRK, age. s.290-298.

176183 sayılı yasa md.3

Mahkemesinde yargılanmaktadır.

3- Olay EPDK kurumuna intikal ettirilerek mükelleflerin istasyonları kapatılabilmektedir.

4- Mükelleflerin bütün alışları gerçek olduğu halde satışlarının örneğin; binde birlik kısmı toptan akaryakıt satışına dayalı olmasına rağmen sahte olarak kabul edilmektedir. Bu konuda PTS kayıtları baz alınarak mükelleflere cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır. Oysa ki, PTS kayıtları her zaman vergi tarhiyatında bir veri olarak kullanmamaktadır. Hatta yargıya intikal eden pek çok konuda vergi yargısı PTS kayıtlarına tarhiyatta veri olarak dikkate almayıp, kaçak akaryakıt satışına PTS kayıtlarını bir veri olarak kabul etmemektedir. Oysa ki, idari görüş yargının görüşünün tam aksi yönündedir. Uygulamada bazı durumlarda HTS kayıtlarında da hatalar ortaya çıkmaktadır. Örneğin;

a- Aynı taşıma aracına ait plaka ilgisiz iki lokasyonda görüntülenmiş ise HTS kayıtları şahit ifadesi olmadan ancak zayıf bir delildir. Hatalı plaka kaydı, hatalı plaka tespiti, sahte plaka kullanılması gibi çok sık karşılaşılan olaylar dikkate alındığında bir kamyonun/tankerinin HTS kaydı sağlam bir delil değildir.

b- HTS kayıtları, mutlaka, araç sahibi ya da sürücüsünün ifadesine baş vurularak desteklenmelidir.

c- Yani, bazı durumlarda, Danıştay kararında sözü edildiği gibi tanık ifadesinin başka delillerle güçlendirilmesi değil, delil sayılan belgenin ancak tanık ifadesiyle pekiştirilmesi gerekmektedir.

d- Tanık ifadesi vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi bulunmayan ancak ifadeyi güçlendiren (tamir bakım, kantar ölçümü, kaza veya trafik ceza tutanağı, köprü-tünel geçiş fişi vs. gibi) belgelerle diğer delillere nispetle daha güçlü hale gelebilmektedir.¹⁸

5- PTS 'ye ilişkin olarak verilen bir istinaf Mahkemesi kararında: "Plaka Takip Sistemi

verilerinden yola çıkılarak akaryakıt bayisi olan davacı şirketin sahte belge düzenleyicisi olduğu söylenemez" şeklinde İzmir Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilmiş en güncel 10.01.2023 tarihli bir karar mevcuttur. Dolayısıyla vergi hukukunda ispat vasıtası olarak her zaman PTS kayıtları (Plaka Takip Sistemi) esas alınmaması gerekir. Çünkü, PTS kayıtlarında da zaman zaman sağlıklı sonuçlar elde edilebilmektedir. Tek başına PTS kayıtlarının bir veri olarak ele alınması hukuken mümkün bulunmamaktadır. Önemli olan akaryakıt giriş-çıkış emtia dengesinin tutturulmasıdır. Burada bayilerin toptan satış, perakende istasyon satışları, yazarkasa pos cihazlarıyla yapılan satışlar, mal satış iadeleri, incelemeler sırasında dikkate alınmalıdır.

6- Vergi incelemesinde ispat yükümlülüğü ve tanık ifadeleri olayın durumuna göre kullanılacaktır. Tanık olarak ileri sürülen kişinin tanık ifadesinin kanıt olma özelliğinin zayıflığı değil, ifadenin şaibeden ve her türlü muvazaadan arındırılmış olması gerekecektir.

3-VERGİ MÜKELLEFLERİNİN MUHASEBE KAYITLARINI İKİZ DEFTER OLARAK TUTMALARI VE HİLELİ VERGİ SUÇU İDDİASI

1-KONUYA GİRİŞ VE BİRKAÇ SÖZ

Bilindiği üzere, 213 sayılı VUK hükümlerine göre mükelleflerin kullanacakları yasal defterleri kullanmaya başlamadan önceki yılın Aralık ayı içerisinde ilgili notere tasdik ettirmeleri zorunludur. Yasal defterle beraber mükelleflerin ikinci bir tasdiksiz el defteri kullanmaları vergi suçu olarak tanımlanmıştır. 213 sayılı VUK md. 344/1 hükmüne göre; Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasının tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter ve kayıtlara kaydetmek şeklinde tanımlanmıştır.¹⁹ Buradan da anlaşılacağı üzere çift defter kullanma ve tutma fiilinde temel amaç; burada asıl tartışma götürür nokta, vergi

¹⁸ Tuncer Ertuğrul, Vergi İncelemelerinde İspat Yükümlülüğü ve Şahit İfadelerinin Önemi, Muhasebetr, 12.01.2023

¹⁹ HÜVEZ, İbrahim – UYAR, Adnan, "Çift Defter Kullanmak", 1996 – Haziran, Sayı:178

matrahını azaltmak için kanunen tutulması mecburi defterler yerine, başka defter ve kağıtların kullanılması konusudur. Yani bir yanda tasdikli olan esas kanuni defterler varken, diğer yanda kısmen veya tamamen bunun yerine kullanılmak istenen diğer bazı defterler ve kağıtlar bulunmaktadır. Kısaca açıklamak gerekirse; Kanuni defterlere yapılan kayıtlar her şeyden önce mükellefin gerçek kazancını doğru şekilde tespit etmek amacıyla yönelik normal yasal kayıtlardır.

2- MUHASEBEDE İKİZ DEFTER TUTULMASI FİİLİ NEDİR

Çift defter veya kayıt tutmakta ki asıl amaç; vergi matrahını gizlemek, ödenecek vergiyi azaltmak ve bazı işlemler sonucunda kısmen veya tamamen gayri resmi defterlerde veya kağıtlara kaydı suretiyle kayıt takip edilmesidir.

Bilhassa , kâr ve zarar hesaplarını ilgilendiren konularında yapılan çift kayıt tutma fiilleri yasal defterlere zaten geçirilmediği için mükellef veya şirket açısından gerçek durum bu ikinci defter kayıtlardan rahatlıkla takip edilecek, alacak ve borçlar tahsil edilecek veya ödenecektir. Bu gibi işlemler daha çok tarımsal faaliyet alanlarında tüccarlar tarafından müstahsile önceden faiz mukabilinde para verilmesi işlemlerinde görülebilmektedir. Aynı uygulama toptancılar tarafından kendilerine bağlı satıcı müşterilere hem mal ve hem de yanı sıra faiz mukabilinde ödünç para verilmesi işlemlerinde görmek olasıdır. Benzeri uygulamalar taksitle otomobil veya ticari araç satan işletmelerde senet mukabili araç satışlarında faiz karşılığı vade uzatımı şeklinde taksit senetlerinin ötelenmesinde de rastlanılmaktadır. Burada da müşterilerin, senetleri, ödemeleri, taksit atlatılması, vade uzatımı, vs. hesap ve kayıtlar bilgisayar sistemi üzerinde de ikinci bir kayıt tutularak takip edilebildiği sıklıkla görülebilmektedir.

Özetle, yasal olarak tutulan defterlerde ki hesap ve kayıtlar ile diğer gölge defterler ve kayıtlara düşülen notlar ve kayıtlar birbirini tutmuyorsa, çift kayıt tutumu söz konusudur. Başka bir ifade ile vergi matrahının

doğru olarak tespitine yarayacak bilgiler kanuni defterlere yazılmaz ve vergi kaçırma amaç ve kasdıyla diğer gölge defter ve kayıtlara transfer edilmektedir. Burada da, kayıtların birbirini bütünlemesi ve doğrulaması söz konusu değildir. Yasa koyucu, bu iki ayrı defter ve kağıtlar arasında irtibat kurarken, diğer defter ve kayıtlara aktarılan kayıt ve notların yasal defterlere aktarılması gereken kayıtlardan olmasını istemiştir. Demek ki, diğer defter ve kağıtlarda ki bilgiler eğer işletmenin ticari faaliyeti ve vergi matrahı ile ilgili değil ise, o vakit suç unsuru yoktur. Çünkü burada, vergi ziyanına yönelik bir hileli eylem ve kasıt unsuru da mevcut değildir.

3. YARGITAY KARARLARINA GÖRE ÇİFT DEFTER KULLANIMI

Yargıtay kararlarına göre, tasdiksiz sevk irsaliyesi kullanan ve bu belgeler ile sevk edilen mallar için, fatura da düzenlemeyen mükellefin bu gelirlerini yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirmemesi, 213 sayılı VUK md. 344/1 hükmüne göre kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Yargıtay tarafından verilen bir kararda, “... 213 sayılı kanunun 344/1 yoluyla 358 ve 360. maddelere göre mahkumiyet kararı verebilmesi için, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter ve kağıtlara kaydedilmesi gerekmektedir. Bu nedenle; bozma ilamında belirtilmesine rağmen özel defterlere yazılanların yasal defterlere kaydedilip kaydedilmediği ve böylece vergi matrahının azalmasına yol açılıp açılmadığı araştırılıp tespit edilmeden eksik inceleme ile karar verilmesi, Kanuna aykırı ve müdahil vekilinin temyiz itirazları bu itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı istem gibi (BOZULMASINA), oybirliğiyle karar verildi...”

Sonuç olarak, çift defter kullanılması fiilinde belli başlı kriterler göz önünde bulundurulmaktadır. Öncelikle, çift defter tutulmasının sonucunda ortada bir vergi kaybına neden olunacak, vergi matrahının azaltılmasına

etki edecek kayıtların ikinci bir yerde gölge kayıt olarak takibi gerekecektir.

4-SONUÇ YERİNE

1- Mükellefin yasal defter ve belgeleri dışında tasdiksiz ikinci bir kayıt tutarak vergi matrahını aşındırması ve ödenecek vergiyi azaltması fiili gerçekleşmiş olmalıdır.²⁰

2- Gölge kayıtların vergi mükellefi olmayan veya defter tutması zorunlu olmayan mükellefler tarafından tutulması vergi suçunu oluşturmaz. Dolayısı ile, çift defter ve belge kullanılması fiili oluşmaz.

3- Aramalı vergi incelemelerinde, arama sırasında mükellefin gerçek hasılatını özel ajanda, masa takvimi, özel kartlar, vb. kağıtlara yazıldığı tespit edilmektedir. Buradan hareket ile ajanda veya özel defterlerde tutulan kayıtlar ile resmi kayıtlar arasında herhangi bir farklılık bulunmaması esastır. Tasdiksiz kullanılan gölge kayıtlar ile resmi kayıtlar arasında ki farklılık mevcut ise, çift kayıt tutulduğu anlamı çıkar.²¹

4- Kanuni defterlere kaydı mecbur olmayan işlemlerin diğer defter ve belgelere kayıt edilmesi fiili, çift defter tutma kavramına girmez. Örneğin; bir mükellefin yaptığı kişisel harcamaları ve mutfak masraflarının tutulduğu defter "çift defter" kavramına dahil edilmez.

5- Çift kayıt tutularak resmi defterlere ek olarak tutulan gölge kayıtlarla vergi matrahı ile ilgili bilgilerin olmayışı çift defter kullanma suçunu oluşturmaz. Burada, çeşitli muhasebe hileleri yapılarak gölge kayıtların vergi kaybına neden olucu fiillerden oluşması gerekir.²²

6- Çift defter tutma fiilinin, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce saptanması halinde, ortaya çıkan

suç kaçakçılık suçu olmayıp, kaçakçılığa teşebbüs suçudur. Yapılan İşlemlerin Vergi Matrahını Azaltacak Biçimde Olması Yasal defterlere geçirilmeyip, özel defterlerde toplanan kayıtların, vergi kaçakçılığı suçu sayılabilmesi için, bunun vergi matrahını azaltıcı bir sonuç doğurması gerekmektedir. Eğer özel defter ve evraktaki kayıtlar, esas defterdekilerin aynı ise, çift defter suçunun oluşumundan söz edilemez. Çünkü, kanuni defterlerdeki bilgilerin, diğer defter ve evrakta tekrarından, vergi matrahını azaltan bir durum ortaya çıkmayabilir. Bunu örnek olarak, titiz bir vergi mükellefinin, yangın, su basması, deprem vb. nedenlerle, esas defterlerinin elinden çıkabileceğini düşünerek, ayrı özel defter tutmasını gösterebiliriz. Bu durumu çift defter kullanma olarak kabul etmemek gerekir. Aynı şekilde, yabancı işletmelerin kendi dillerinde tuttıkları defter ve kayıtlar, müsvedde olarak kullanılan defterler, vergi matrahını azaltmayacak bilgileri içinde topladığı sürece ikinci defter olarak düşünülemez.²³

7- Resmi kayıtlara ilave olarak tutulan gölge nitelikli kayıtların Türkçe yerine herhangi bir yabancı dilde yazılarak takip edilmesi fiili de, çift kayıt tutma fiili olarak değerlendirilmektedir.²⁴

8- Çift defter tutma fiillerinin, hesap dönemi kapanmadan tespit edilmesi halinde gelir veya kurumlar açısından beyan dönemi ertesi yılın Mart veya Nisan ayı olacağı için bu vergiler açısından, vergi kaybı söz konusu olamaz. Başka bir ifade ile yıllık gelir vergisinin beyan dönemi ertesi yılın Mart veya Nisan ayı olacağı için burada vergi kaybı söz konusu değildir.²⁵

²⁰Yargıtay 11. Ceza Dairesi E:1999/2377 – K:1999/3931 sayı ve 28.04.1999 tarihili kararında "sanığın hesap ve işlemleri kanunen tutulması gereken defterler yerine matrahı azaltacak biçimde başka defter ve kağıtlara kaydetmek suretiyle eylem yapmasında mahkumiyeti yerine beraat kararı verilmesi" bozma nedeni yapılmıştır.

²¹ ÖZYER M. Ali, Vergi Usul Kanunu, 6. Baskı, Temmuz 2014, Maliye Hesap Uzmanları, İstanbul, 2014, s. 303

²²DOĞRUSÖZ Bumin, Vergi Sorunları, Şubat 2008, s.98, ALPASLAN Mustafa – ŞENTÜRK Akın, "Hesap ve Muhasebe Hilesi", Etki Yay. 2. Baskı, İzmir 2009, s.100

²³DONAY, Süheyl, "Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları", Beta Yayınları, 2008 – İstanbul , s.131

²⁴ ERMAN Sahir, Vergi Suçları, İst. 1988, s.52

²⁵ Bkz: ALPASLAN Nazlı Gaye, Vergi İhtilafları İle İlgili Makale, Yorum ve İncelemeler, İzmir-2015