

T.C.
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

TEZİ YAZAN
Fatih PAÇACI

TEZ DANIŞMANI
Yrd. Doç. Dr. Mustafa ŞİMŞEK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TARSUS/MERSİN
EYLÜL-2017

TEZ İMZA SİRKÜLERİ

T.C ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ' NE

20152012 numaralı öğrencimiz olan **Fatih PAÇACI** tarafından hazırlanan **“Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu”** başlıklı bu tez çalışması jürilerimiz tarafından oy birliği ile **Kamu Hukuku** Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

.....
Üniv. İçi - Tez Danışmanı - Jüri Başkanı: Yrd. Doç. Dr. Mustafa ŞİMŞEK

.....
Üniv. İçi - Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Sami DOĞRU

.....
Üniv. Dışı - Jüri Üyesi: Doç. Dr. Nedim MERİÇ
(Akdeniz Üniversitesi)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.



28 / 09 / 2017

Doç. Dr. Murat KOÇ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI**Öğrencinin**

Adı – Soyadı: Fatih PAÇACI

Numarası: 20152012

Ana Bilim / Bilim Dalı: Kamu Hukuku

Programı: Tezli Yüksek Lisans (x) Doktora ()

Tezin Adı: Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu

Bu araştırmanın başlangıcından sonuçlanmasına kadar ki bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde hazırlanarak sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

28/09/2017

Fatih PAÇACI

ÖNSÖZ

Devlet, sosyal devlet ilkesi gereğince, kamu adına bazı faaliyetleri üstlenmiştir. Devlet, üstlenmiş olduğu bu faaliyetlerin finansmanın büyük çoğunluğunu, kanunlarla güvence altına aldığı, vergilerden sağlamaktadır. Toplum ise değişen ihtiyaçlarından ve daha fazla kar arzusundan dolayı vermekle yükümlü olduğu vergiden aktif veya pasif şekilde, kanunlara uygun ya da uygun olmayan yollarla, vergi yükünü azaltma eğilimi içerisindedir.

Vergi kaçakçılığı kanunlara uygun olmayan yollarla vergi yükünden kurtulma eylemlerinden birini oluşturmaktadır. Devlet ise bu eylemi Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde hürriyeti bağlayıcı bir suç olarak düzenlemiştir. Toplum refahının artması ve devlet bekasının devamlılığı adına önemli bir yere sahip olan vergi kaçakçılığı suçu tez konumuzu oluşturmaktadır.

Tez konumu belirlememde ve çalışmalarımda bana her daim yardımlarından dolayı Yrd. Doç. Dr. Mustafa ŞİMŞEK hocama ve Eşim Aye EDİS PAÇACI'ya sonsuz şükranlarımı sunarım.

ÖZET

VERGİ CEZA HUKUKUNDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Fatih PAÇACI

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Mustafa ŞİMŞEK

Eylül 2017, 124 Sayfa

Vergi kanunlarına aykırı hareketler ve bu aykırı hareketler için uygulanacak cezalar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Dağınık ve serpiştirilmiş olarak düzenlenen bu aykırı hareketler ve cezalar Vergi Ceza Hukuku disiplini altında düzenli bir hale getirilmiştir. Vergi Ceza Hukuku içerisinde, vergi kabahatleri ve vergi suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi kabahatleri, idari para cezası niteliği taşıırken, vergi suçları ise hürriyeti bağlayıcı ceza niteliği taşımaktadır. Vergi suçları içerisinde yer alan ve Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu araştırma konumuzu oluşturmaktadır.

Vergi Ceza Hukuku içerisinde yer alan vergi kaçakçılığı suçunun tüm unsurlarıyla ele alınmıştır. Beş bölümden oluşan tezimizin ilk bölümünde genel olarak Vergi Ceza Hukuku'nu vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin temel bilgileri, ortaya çıkışı ve tarihi nedenleri ile benzer suçlarla ilişkisi ele alınmıştır. İkinci bölümde, vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarını, üçüncü bölümde vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş nedenleri kaleme alınmıştır. Dördüncü bölümde, yargılama usulü, yaptırım, dava ve cezayı düşüren haller incelenmiştir. Son olarak beşinci bölümde ise varılan sonuç aktarılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Kaçakçılığı Suçu.

ABSTRACT**TAX EVASION OF TAX EVASION IN CRIMINAL LAW****Fatih PAÇACI****Master Degree Thesis, Public Law Major Branch****Supervisor: Assist. Prof. Dr. Mustafa ŞİMŞEK****September/ 2017, 124 Pages**

The acts contrary to the tax laws and the penalties for these offenses are regulated in the Tax Procedural Code. These contraventions, which are organized in the Tax Procedure Law, are classified as tax offenses and tax offenses in Tax Penal Law. Tax misdemeanors are administrative penalties while tax offenses are punishable by freedom. Tax evasion, which is included in tax offenses and organized in Article 359 of the Tax Procedure Law, constitutes the criminal investigation position.

In our thesis Tax Criminal Law Tax evasion is covered by all elements of the crime. In the first part of our five-chapter thesis, the basic information about the tax evasion crime in general, Tax Criminal Law, its historical and historical reasons, and similar crimes. In the second part, the elements of the tax evasion crime were taken, while in the third part the reasons for the special appearance of the tax evasion crime were taken. In the fourth chapter, the cases that reduce the procedure, sanctions, lawsuits and punishment are examined. Finally, in the fifth section, the conclusion reached is transferred.

Keywords: Tax, Tax Penal Law, Tax Evasion, Tax Evasion Crimes.

İÇİNDEKİLER

KAPAK	i
TEZ İMZA SİRKÜLERİ	ii
ETİK BEYANI	iii
ÖNSÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	xiii
TABLolar	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK VERGİ CEZA HUKUKU	3
1.1. Vergi Ceza Hukuku.....	3
1.1.1. Vergi Kabahatleri	6
1.1.1.1. Vergi Ziyat (Kaybı) Kabahati.....	7
1.1.1.2. Usulsüzlük Kabahatleri	10
1.1.1.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahati	11
1.1.1.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati	14
1.1.2. Vergi Suçları	16
1.1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu	18
1.1.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	20
1.1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	24
1.1.2.4. Hassasiyet Ve Şerefe Tecavüz Suçu.....	26
1.1.2.5 Ekim-Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu	27
1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Temel Bilgiler.....	29
1.2.1. Vergi Kavramı.....	29
1.2.2. Vergiden Kaçınma	30
1.2.3. Vergide Peçeleme.....	32
1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Ortaya Çıkış Nedenleri.....	34
1.3.1. Tarihi Nedenler	34
1.3.2. Sosyal Nedenler	35

1.3.3. Ekonomik ve Mali Nedenler	37
1.3.4. Hukuki Nedenler	38
1.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tarihsel Gelişimi	39
1.4.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi.....	39
1.4.2. Cumhuriyet Dönemi.....	40
1.4.2.1. 213 Sayılı Kanun'dan Önceki Dönem.....	40
1.4.2.1.1. 5432 Sayılı Kanun'da Kaçakçılık Suçları.....	40
1.4.2.1.2. 5815 Sayılı Kanun'da Kaçakçılık Suçu.....	41
1.4.2.1.3. 6094 Sayılı Kanun'da Kaçakçılık Suçları.....	42
1.4.2.2. 213 Sayılı Kanun Dönemi Ve Yapılan Değişiklikler	42
1.4.2.2.1. 2365 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler	43
1.4.2.2.2. 3505,4008,4108 Sayılı Kanunlar Gereği Yapılan Değişiklikler	43
1.4.2.2.3. 4369 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler	45
1.4.2.2.4. 5728 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler	46
1.4.2.2.5. 5904 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler	46
1.5. Vergi Kaçakçılığı Suçuyla Korunan Hukuki Değer	46
1.6. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili Ve Mağduru	47
1.6.1. Suçun Faili	48
1.6.1.1. Gerçek Kişiler Açısından Faillik	48
1.6.1.1.1. Küçük ve Kısıtlılarda Faillik.....	49
1.6.1.2. Tüzel Kişilerde Faillik.....	49
1.6.1.2.1. Para Cezaları Açısından.....	50
1.6.1.2.2 Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Açısından	51
1.6.2. Suçun Mağduru	51
1.7. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Benzer Suçlarla İlişkisi.....	52
1.7.1. Özel Evrakta Sahtecilik.....	52
1.7.2. Resmi Evrakta Sahtecilik	53
1.7.3. Resmî Belge Düzenlenmesinde Yalan Beyan.....	54
1.7.4. Resmî Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek	55
1.7.5. Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek	56

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI.....	57
2.1. Kanunilik Unsuru.....	57
2.2. Maddi Unsur	58
2.2.1. Hareket (Fiil).....	58
2.2.1.1. Vuk Madde 359/A-1'e Göre Kaçakçılık Fiilleri.....	60
2.2.1.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	62
2.2.1.1.2. Gerçek Olmayan ya da Kayda Konu İşlemlerde İlgisi Bulun-	
- mayan Kişiler Adına Hesap Açmak	63
2.2.1.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının	
Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen Veya	
Kısmen Başka Defter Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına	
Kaydetmek	64
2.2.1.2. Vuk Madde 359/A-2'ye Göre Kaçakçılık Filleri.....	65
2.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek	65
2.2.1.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek.....	65
2.2.1.2.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ya da Bu	
- Belgeyi Kullanmak.....	66
2.2.1.3. Vuk Madde 359/B'ye Göre Kaçakçılık Filleri	67
2.2.1.3.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek.....	67
2.2.1.3.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak	
veya Hiç Yaprak Koymamak	68
2.2.1.3.3. Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak.....	68
2.2.1.4. Vuk Madde 359/C'ye Göre Kaçakçılık Filleri	68
2.2.1.4.1. Maliye Bakanlığı İle Anlaşmalı Olmadığı Halde Belge Basmak	
veya Bu Basılmış Belgeleri Kullanmak	69
2.2.2. Netice	69
2.2.3. Nedensellik (İllyet) Bağı	70
2.2.4. Hukuka Uygunluk Sebepleri	70
2.2.4.1. Kanunun Emrini İcra	71
2.2.4.2. Amirin Emrini İfa	72
2.2.4.3. Meşru Savunma	73
2.2.4.4. Zorunluluk Hali	73

2.2.5. Manevi Unsur.....	73
2.2.5.1. İsnat Yeteneği.....	74
2.2.5.1.1. Küçük ve Kısıtlılarda İsnat Yeteneği.....	74
2.2.5.1.2. Tüzel Kişilerde İsnat Yeteneği	74
2.2.5.2. Kast.....	75
2.2.5.2.1. Kastı Etkileyen Haller.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ	78
3.1. Teşebbüs	78
3.1.1. Teşebbüse Uygun Olan Hareketler	79
3.1.2. Teşebbüse Uygun Olamayan Hareketler.....	80
3.2. İştirak	81
3.3.İçtimaı	85
3.3.1. Fikri İçtima.....	85
3.3.2.Müteselsil (Zincirleme) Suç.....	86

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YARGILAMA USULÜ VE YAPTIRIM	87
4.1.Soruşturma Ve Kovuşturma.....	87
4.1.1. Kaçakçılık Hareketinin Cumhuriyet Savcılığına Bildirilmesi	89
4.1.1.1. Doğrudan Savcılığa Suç Duyurusunda Bulunacak Kişiler.....	89
4.1.1.2. Dolaylı Olarak Savcılığa Suç Duyurusunda Bulunacak Kişiler.....	89
4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırım.....	90
4.2.1.Hürriyeti Bağlayıcı Yaptırım	90
4.2.2. Yaptırımın Ertelenmesi	91
4.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tekerrür	91
4.4. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	92
4.5. Vergi Kaçakçılığında Davanın Ve Yaptırımın Düşmesi	93
4.5.1. Ölüm.....	94
4.5.2. Af	95
4.5.3. Şikâyetten Vazgeçme	96

4.5.4. Zamanaşımı	96
4.5.5. Uzlaşma.....	97
4.5.6. Etkin Pişmanlık	98

BEŞİNCİ BÖLÜM

5.SONUÇ	100
6.KAYNAKÇA.....	103
7. EKLER.....	110
7.1. EK 1. Etik Kurul Kararı.....	110



KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AATUHK.	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD.	: Ankara Barosu Dergisi
B	: Baskı
bkz.	: Bakınız
C	: Cilt
CMK.	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DEÜHFD.	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
DİBK.	: Danıştay İçtihatı Birleştirme Kurumu
Dn.	: Danıştay
E.	: Esas
GÜHFD.	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
HAGB.	: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
HHFD.	: Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi
HÜHFD.	: Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İÜHFY.	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
K.	: Karar
KK.	: Kabahatler Kanunu
MBSGB.	: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını
md.	: Madde
R.G.	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
S	: Sayı
SBE.	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
T	: Tarih
TAAD.	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBB.	: Türkiye Barolar Birliği
TCK.	: Türk Ceza Hukuku
UYİİD.	: Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi
Üni.	: Üniversitesi

vb.	: ve Benzeri
VCH.	: Vergi Ceza Hukuku
vd.	: ve Diğerleri
VDD.	: Vergi Dünyası Dergisi
VDD.	: Vergi Dünyası Dergisi
vs.	: ve Saire
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yayın, Yayım, Yayınevi
YCGK.	: Yargıtay Ceza Genel Kurul Kararı



TABLÖLAR

Tablo1. Vergi Hukukunun Dalları	3
Tablo2. Vergi Ceza Hukuku	5
Tablo3. Vergi Kabahatleri.....	7
Tablo 4. Usulsüzlük Cezaları	13



GİRİŞ

İnsanlık tarihi çok eski yıllara kadar uzansa da toplu halde yaşamaları yeniliğini korumaktadır. Toplu halde yaşamalarının temel nedenleri ise, yaşamlarını devam ettirebilmeleri için gereksinim duydukları ihtiyaçları daha kolay ve çabuk bir şekilde elde etme gereksinimleridir. İhtiyaçları için bir arada yaşayan bu insanlar bir süre sonra toplumu, toplum ise devlet kavramını ortaya çıkarmıştır.

Devlet, kendini ortaya çıkaran toplum adına, sosyal devlet ilkesi gereğince, bazı faaliyetler üstlenmiştir. Üstlenmiş olduğu faaliyetler kamu hizmeti olarak (kamu harcaması) yerine getirilmektedir. Kamu hizmeti için ihtiyaç duyulan finansın büyük bir kısmını toplumdan elde ettiği gelirlerle (kamu gelirleri) sağlamaktadır. Hukuk devleti olması gereğince yapılan kamu harcamaları Bütçe Hukuku, elde edilen kamu gelirleri ise Vergi Hukuku normlarına göre yapılmaktadır.

Kamu harcamaları toplum için ne kadar önemli ise kamu gelirleri de devlet için o kadar önemlidir. Bu paralelde devlet ve toplum birbirleri için olmazsa olmaz denklemi içerisinde. Bu denklemi sağlayan ve ayakta tutan ise hukuk normlarıdır. Vergilerin toplanmasında ortaya çıkacak olan en küçük bir sorun, sözünü ettiğimiz denklemin bozulması anlamına gelmektedir. Kamu gelirlerini güvence altına alan hukuk normları Vergi Hukukunu oluşturmaktadır. Vergi Hukuku’da kendi içerisinde; Vergi Usul Hukuku, Vergi Ceza Hukuku, Vergi İcra Hukuku, Vergi Yargılama Hukuku, Uluslararası Vergi Hukuku şeklinde kalemlere ayrılmıştır.

Vergi Ceza Hukuku içerisinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu ve bunlar için uygulanacak cezalar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Dördünü Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölümünde düzenlenmiştir. Daha önce, 5432 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş ve kaçakçılık kavramı idari para cezası gerektiren haller içerisinde yer almıştır. 5815 sayılı Kanun ile ilk defa kaçakçılık fiillerinin bir kısmı hileli vergi suçları içerisinde görülmüş ve idari para cezasının yanında hürriyeti kısıtlayıcı cezalara dahil edilmiştir. 1961 yılında ise 5432 sayılı kanun yerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu düzenlenmiştir. 2365 sayılı Kanun değişikliğiyle hileli vergi suçunu oluşturan fiiller

VUK'un 344. maddesinde düzenlenen kaçakçılık başlığı içerisine dahil edilmiştir. Böylece idari para cezası gerektiren kaçakçılık fiilleri ile hileli vergi suçları, aynı başlık altında toplanmıştır. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile 213 sayılı VUK'un 344. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları, "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359 maddeye aktarılmıştır.

Tezimizin ilk bölümünde genel olarak Vergi Ceza Hukuku'ndan ve vergi kaçakçılığına dair temel tanımlar yapılacaktır. Daha sonra vergi kaçakçılığı suçunun temeline inme adına tarihsel gelişimine bakılarak failin ve mağdurun kim olduğuna bakılacaktır. İkinci bölümde ise maddi unsurlar araştırılacak ve suçun oluşması adına bütün unsurların gerçekleşme durumu incelenecektir. Üçüncü bölümde, vergi kaçakçılığının özel görünüş şekillerinin neler olduğu kaleme alınacaktır. Dördüncü bölümde ise yargılama usulünün nasıl olduğuna, yaptırımın neler olduğuna değinilerek beşinci bölümde bir sonuca ulaşılabacaktır.

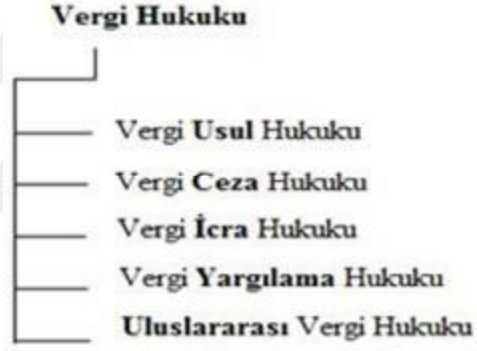
BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK VERGİ CEZA HUKUKU

1.1. Vergi Ceza Hukuku

Vergi, devletin mal varlığına geçen, kişilerden cebri olarak alınan mal varlığıdır. Temelde devletle kişiler (mükellef) arasında kanundan doğan borç-alacak ilişkisi yatmaktadır¹. Vergi hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasını ve sona ermesini, bu alanda ortaya çıkacak uyuşmazlıkların çözümünü inceleyen maddi ve biçimsel bilim dalı şeklinde tanımlanmaktadır².

Tablo1. Vergi Hukukunun Dalları



3

Vergi ceza hukukunun konusu vergi ödevini yerine getirilmesinde hangi normların ihlal edildiği, ihlal sonucunda hangi cezaların uygulanması gerektiği ve ceza ilişkisinin nasıl sona ereceğidir.

Vergi ceza hukukuna ilişkin normların yer aldığı VUK'ta vergi ödevine ilişkin gereklerin yanında ceza hukuku ilkeleri de göz önünde bulundurulmuştur⁴. Bu bağlamda vergi hukuku ile ceza hukuku ilkelerinden yararlanan, Vergi ceza hukukundan bahsetmek mümkün hale gelmiştir. Vergi ceza hukukunda vergi cezalarını gerektiren fiiller bazı yaptırımlarla önlemek istenmiştir. Böylece ortaya vergi ceza hukuku adında yeni bir

¹ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Bursa, 2015, s.50-51.

² ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2000, s.2.

³ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.51.

⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN (2000), *a.g.e.*, s. 26.

disiplin çıkmıştır⁵. Vergi ceza hukuku adli ve idari nitelikteki vergi kabahatleri ve suçları ile bunlara karşılık öngörülen cezaların usul ve esaslarının bütünü ifade etmektedir. Mevcut olarak Vergi ceza hukuku vergi veya ceza hukukunun tamamen dışında bir disiplin değil, bunların altında özel bir bölünmeyi ifade etmektedir⁶.

Vergi kabahatleri ve suçlarının düzenlenme amacı aynı zamanda vergi ceza hukukunun amaçlarını gösterir. Vergi ceza hukukunun vergi kabahatleri açısından amacı devlet hazinesinin alacaklı olduğu vergiden mahrum kalarak maddi zararı önleyerek idari düzeni korumayı amaçlarken, vergi suçlarında amaç kamu düzenini korumaktır⁷.

Vergi ceza hukuku içerisinde vergi hukukundaki ihlaller, vergi kabahati ve vergi suçları olarak ikiye ayrılmıştır. Bu ikili ayrım içinde vergi kabahatlerinin KK'dan, vergi suçlarının TCK'dan ayrı olarak VUK hükümleriyle düzenlenmesi kendine özgü birçok farklılıkları ortaya koymaktadır. Sonuçta vergi kabahatleri VUK ile KK, suçlar ise VUK ile TCK arasında özel ve genel norm ilişkisi içerisinde. Bir hukuk kuralının az veya çok başka hukuk dalının müesseselerinden faydalanması onun hiçbir zaman bağımsız olmayacağı anlamına gelmemektedir. Değişen ve gelişen vergi hukuku, kabahatler hukuku ve ceza hukuku ilişkileri içerisinde vergilere yönelik ihlallerin ayrı bir özellik ve kapsamının bulunması bu alanın bağımsızlığına işarettir. Vergi ceza hukukunun da vergi hukuku gibi bazı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler itibariyle çok sıkı bir ilişki içerisinde olduğu ceza hukukundan farklı kurumları bulunmaktadır⁸.

Vergi kabahatleri açısından KK, vergi suçları açısından TCK'nın genel kanun olmasına karşın VUK 'un özel kanun olması, vergi ihlallerinin cezalandırılması açısını konu edinen bu alan vergi hukukunun alt dalı olarak vergi ceza hukukunu ortaya çıkartmaktadır⁹. Diğer bir deyişle VCH, vergi hukuku, kabahatler hukuku ve ceza hukuku

⁵ MUTLUER, Kâmil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul, 2006, s.207.

⁶ YİĞİT, Uğur, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Y. İstanbul, 2004, s.81.

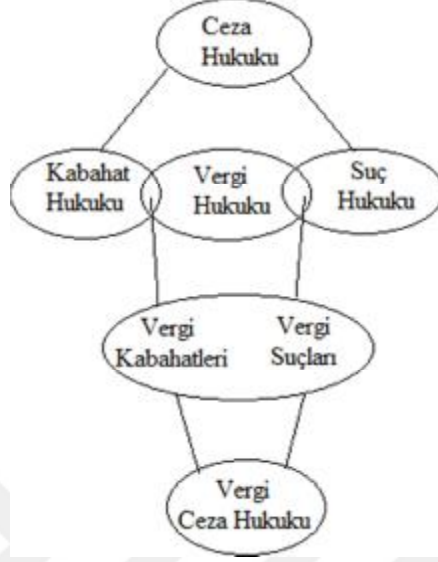
⁷ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.51.

⁸ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.52; TAŞDELEN, Aziz, *Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.18.

⁹ ÖNER, Erdoğan (2016), *Vergi Hukuku*, Seçkin Y., 7. B., Ankara, 2016, s. 147.

arasında kesişim noktası olarak yer almaktadır. Bu özelliği ile bir tarafı vergi hukukuna bağlı iken diğer tarafı ise ceza hukukuna ve kabahat hukukuna bağlıdır.

Tablo2. Vergi Ceza Hukuku



Vergi ceza hukukunun kapsamının belirlenmesinde vergi kabahat ve suçlarının önemi açıktır. Bunla ilgili konuların vergi ceza hukukunun alanına girmesi doğaldır. Sonuç olarak VUK'ta düzenlenen vergiye ilişkin kabahat ve cezalar gibi resim ve harçlarında kabahat ve suçları vergi ceza hukuku alanı içerisinde yer almaktadır.

VUK'ta dağınık halde düzenlenen kabahat ve suçlara, vergi ceza hukukunda bütün halinde ulaşımla imkânı sağlamaktadır. Vergi ceza hukuku, “*Vergi Kabahatleri*” ve “*Vergi Suçları*” olarak ayırmıştır.¹¹ 213 sayılı VUK'un 331. maddesine göre vergi cezaları; “*Vergi Ziyayı*” ve “*Usulsüzlük Cezaları*” şeklinde yer alırken, diğer cezalar ise, hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası olarak düzenlenmiştir.

Yukarıda zikredildiği üzere genel ceza sistemine göre cezalandırılan vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları vergi kabahatleri, kaçakçılık cezası gerektiren filleri ise vergi suçu olarak düzenlenmiştir.¹²

¹⁰ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 53.

¹¹ TAŞDELEN, Aziz, *Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010. s.22.

¹² KANGAL, Zeynel, *Kabahatler Hukuku*, Oniki Levha Y., İstanbul, 2011, s.29.

1.1.1. Vergi Kabahatleri

Basit bir tanımla kabahat; “*para cezası veya meslek ve sanattan alıkoyma cezası verilen eylem*” şeklinde tanımlanmaktadır.¹³ Vergi kabahatini, tanımdan yola çıkarak idari para cezası veya meslekten çıkarma cezası gerektiren davranışlar, şeklinde genel bir tanımlama yapmak mümkün görünmektedir.

Kabahatler Kanunu’nda idari yaptırım (idari para cezası, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler) gerektiren bütün fiiller kabahat olarak tanımlanması karşısında adli para cezası ve hapis cezasının dışında kalan, vergi suçlarının da vergi kabahati sayılmasını zorunlu hale getirmiştir. Kabahatler, tertip edilmiş düzenlenmiş fiillerden oluşsa da bir fiil birden fazla kabahati ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin, vergi ziyayı tek maddede gösterilmiş birden fazla fiilden meydana gelmektedir¹⁴.

Vergi kabahatleri, vergi kanunlarına aykırı hareketler olduğundan, kabahati kim işlerse işlesin kabahatli olmaktadır. Kabahati nedeniyle ceza kesilecek kişiler, vergi mükellefi, vergi sorumluları, hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişiler ve kanunda belirlenmiş olan diğer kişiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kabahati ile önüne geçilmesi amaçlanan sonuç, vergi kaybına uğratan veya uğratma tehlikesi içerisinde olan kişilerin cezalandırılmasıdır. Bu cezalar idari merciler tarafından kesilen ve mahkeme kararına ihtiyaç duyulmayan idari ve mali nitelikli cezalardan oluşmaktadır¹⁵.

Hangi hareketin kabahat olduğu ise devlet takdirinde, ceza siyaseti ile ilgilidir. Buna karşılık cezaların yaptırımı ise kabahat sonucunda uğranılan zararlar orantılı olması önem taşımaktadır. Bu durum kabahat ve ceza arasındaki orantılılık ilkesine dikkat çekmektedir¹⁶.

¹³ Tanım için bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=KABAHAT

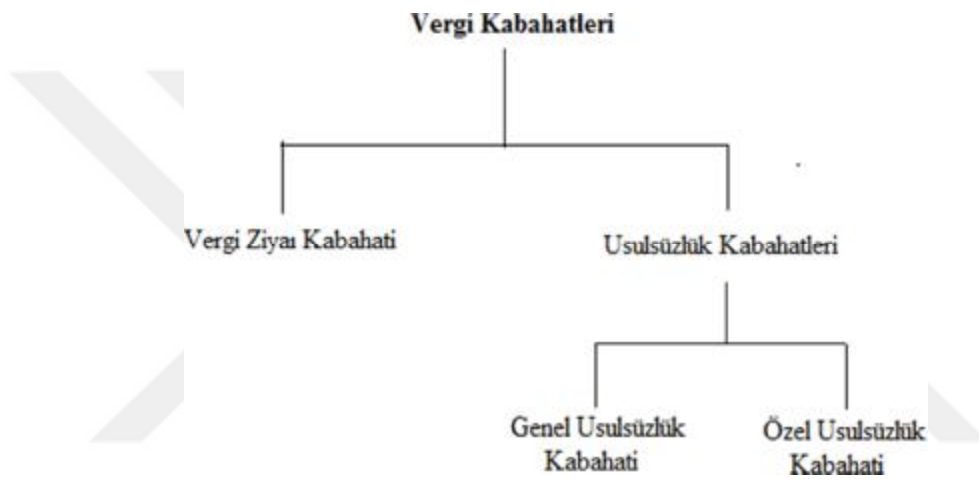
¹⁴ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.58.

¹⁵ DÖKMEN, Gökhan, Kabahatler Kanunu Hükümleri Işığında Vergi Kabahatlerinde Katılma ve Birleşme, BEÜ, SBE, *Yüksek Lisans Tezi*, Zonguldak, 2015, s. 16.

¹⁶ ARSLANER, Hakan, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, Ekin Y., Bursa, 2017, s.32-33.

Kabahatler, vergi ziyayı veya usulsüzlükle ileriye yönelik vergi ziyasına yol açma tehlikesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi ziyayı, kaybı gerçekleşmiş vergi iken, usulsüzlükler ise vergi kaybına yol açacak fiiller şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kabahatlerin yaptırımı ile korunan değer maddi olarak gözüktüğü de aynı zamanda idari düzeni de korumaktadır¹⁷. Vergi suçları ise kabahatlerin koruduğu idari düzenden ziyade kamu düzenini korumayı esas almaktadır¹⁸.

Tablo3. Vergi Kabahatleri



Sonuç olarak vergi ceza hukuku içerisinde vergi kabahatleri ikiye ayrılmaktadır. İlk olarak “*Vergi Ziyayı Kabahatleri*” ikincisi ise “*Usulsüzlük Kabahatleri*” şeklindedir. Usulsüzlük kabahatleri, genel ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi ziyayı kabahatleri, devlet hazinesi adına vergi kaybı iken, usulsüzlük ise vergi kaybına yönelik tehlike şeklinde ortaya çıkmaktadır.

1.1.1.1. Vergi Ziyayı (Kaybı) Kabahatleri

213 sayılı VUK’ta 4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce vergi ziyasına karşılık olarak, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur olmak üzere üç şekilde yer almaktaydı. Söz konusu değişikli sonucunda bu suçlar ortadan kalkmış vergi ziyayı cezası olarak tek bir suç altında bir araya getirilmiştir²⁰.

¹⁷ ŞİMŞEK, Mehmet, *Vergi Kabahat ve Yaptırımları*, Adalet Y., Ankara, 2016, s. 102.

¹⁸ ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s.57.

¹⁹ ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s.87.

²⁰ GÜNDÜZ, Engin, “Vergi Suç ve Cezaları”, Dicle Üniversitesi, SBE, *Yüksek Lisans Tezi*, Diyarbakır, 2011, s. 36-37.

Vergi ziyaı kabahati esas olarak vergi gelirlerindeki azaltmaya önlemeye yönelik hareketlerin yasaklanmasını konu alır. Bu yasaklama verginin tahakkuku ve verginin geri verilmesine ilişkin konuları korumayı amaçlamaktadır. Vergi ziyaı kabahati işlendiğinde, korunan hukuki değer yani idarenin düzeni bozulmaktadır²¹.

VUK madde 341 ve 344'e göre²² vergi ziyaı;

“Vergi ziyaı, 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.”

Maddeden de anlaşılabacağı gibi vergi ziyaı; mükellef veya sorumlunun vergiyi doğuran bir hareket neticesinde ortaya vergi ödevinin çıkması ancak ilgili mükellef veya sorumlunun vergi ödevini zamanında ödememesi ya da eksik olarak ödemesi demek mümkündür.

Vergi ziyaı kabahati sonucunda devlet hazinesi vergi kaybına uğramaktadır. Bu özelliği ile vergi kaçakçılığı suçu ile benzerlik göstermektedir²³. Bu benzerliği burada keserek ileriki sayfalarda vergi kaybı ile vergi kaçakçılığı suçunun bağlantısına daha geniş şekilde yer verilecektir.

Yine VUK madde 341/2-3'e göre²⁴;

“Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir. Yukarı ki fıkralarda yazılı hallerde verginin

²¹ TAŞDELEN, Aziz (2010), “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *AÜHFD*, S. 59, Ankara, 2010, s. 770.

²² AKDOĞAN, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 10. B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s.131-136.

²³ KANGAL (2011), *a.g.e.*, s. 30.

²⁴ Kanun için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 04/01/1961, R.G. T: 10/01/1961.

sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mâni teşkil etmez.”

Söz konusu fıkralar ilk fıkranın devamı niteliği taşımaktadır. Mükellef veya sorumluluğunun ortaya çıkan vergi ödevini gerçek dışında beyanlar düzenlemek suretiyle eksik vergi tahakkuk ettirmesi sonucunda yine vergi ziyayı kabahati ortaya çıkmaktadır²⁵.

Vergi ziyayı kabahati, fiillerin ağırlığı bakımından kendi içerisinde, ağır nitelikli fiiller, orta nitelikli fiiller ve hafif nitelikli fiiller olarak üç gruba ayrılmıştır²⁶.

İlk olarak ağır nitelikli fiiller;

- 1- *Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak*
- 2- *Gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak*
- 3- *Çift defter kullanmak*
- 4- *Defter, kayıt ve belgeleri tahrip etmek*
- 5- *Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma*
- 6- *Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek*
- 7- *Defter sayfalarını yok etmek*
- 8- *Sahte belge düzenlemek ve kullanmak*

Orta nitelikli fiillerin belirlenmesinde ölçüt, ağır ve hafif nitelikli fiillerden yola çıkarak bulmaktadır. Diğer anlatımla orta nitelikli fiiller teker teker kanunda sayılmamıştır. Bu bağlamda ağır ve hafif nitelikli fiillerin dışında kalan vergi ziyayı kabahatleri orta nitelikli fiillerdir şeklinde bir tanımlama yapılabilir. Son olarak hafif nitelikli fiiller ise kanunda tek bir fiil şeklinde düzenlenmiştir. O düzenleme ise beyannamenin kanuni süresinden sonra verilmesi şeklindedir²⁷.

²⁵ ÖNER (2016), *a.g.e.*, s.152.

²⁶ KOCAYILMAZ, Şule-İSTEMİ, Tevfik Ercüment, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı”, *ABMYO Dergisi*, İstanbul, 2015, s. 50.

²⁷ KAPUSUZUOĞLU, Ayhan, “Vergi Kaçakçılığı Ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, *SBED*, C.1 S.16, Ankara, 2008, s.124-140.

Vergi ziyayı kabahatinin yaptırımını ise VUK madde 344/1’de²⁸ ortaya konmuştur. Maddeye göre;

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

Vergi ziyasının cezasında ağır, orta ve hafif nitelikte cezalar yer almaktadır. Ağır nitelik taşıyan ziyayı, ziyasının üç katı, orta nitelikli ziyaya bir katı, hafif nitelikli ziyaya yarım katı olarak uğratılan vergi ziyasının oranında ceza kesilir²⁹.

Vergi ziyayı kabahatinin vergi idaresi tarafından tespit edilip cezalandırılması ve cezalandırma işlemine karşı dava yoluna gidilmesi vergi mahkemelerince yapılırken, vergi ziyayı kabahatinin, kaçakçılık suçuna sebebiyet vermesi halinde ceza mahkemelerinde dava yoluna gidilmesi karışıklığa sebep olmaktadır³⁰.

Kanaatimizce vergi ziyayı kabahatinin üç şekilde cezalandırılması sonucunda kaçakçılık alanına girmesinin önüne geçilmelidir. Biri idare mahkemeleri alanı iken diğer taraf ceza mahkemeleri alanıdır. Bu alanlar vergi ziyayı kabahatinin, kabahatten çıkarak suç sınıfına girmesine neden olmaktadır. Suç sınıfına giren ağır fiillerin kabahatler içerisinde çıkarılarak suç içerisinde dahil edilmesi yerinde olacağı kanaatindeyiz.

1.1.1.2. Usulsüzlük Kabahatleri

Vergi yükümlülüğünün ve vergiyi doğuran olayın zamanında ve doğru olarak belirtilmesinde, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümleri çok önemli bir yer tutmaktadır. Belge düzenleme, beyanname verme, defter tutma, defter tasdikleme,

²⁸ Kanun için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 04/01/1961, R.G. T: 10/01/1961.

²⁹ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.135.

³⁰ TAŞKAN, Yusuf Ziya, “Vergi Ziyayı Cezasının Uygulamasında Üç Kat Uygulamasında Bir Sorun Olasılığı ve Önerileri”, *VSD*, S. 227, Ankara, 2007, s.124.

ödemelerin belgeye dayanması vb. gibi vergi yükümlülükleri, vergi ziyaının önlenmesinde temel teşkil ettiği aşıkardır³¹.

VUK madde 351'e göre³²; “*Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” Kanundaki tanıma ek olarak usulsüzlük kabahatine yol açacak tüm hareketler teker teker sayılmıştır. Bu yapıyla vergi ödevinin şekli usulsüzlüklerini cezalandırmaktadır.

Kabahatin tanımını hatırlatırsak, usul ve şekle uygun olmayan vergi hukukuna aykırı davranışlardır. Vergi ziyayı usule aykırı hareketleri önlemeye ve cezalandırmayı amaçlarken, vergi usulsüzlükleri, şekli ödevlere aykırı hareketleri önlemeye ve cezalandırmaya yöneliktir. Bu bağlamda vergi ziyaında parasal bir kayıp varken, usulsüzlüklerde ortaya çıkan zarar parasal kayba neden olacak şekli zararlardır³³.

Usulsüzlük kabahatleri bir araya gelerek “*özel*” ve “*genel*” usulsüzlükler olarak, uygulanan para cezalarının tespit ve şekline bakılarak karakteristik ayrıma tabi tutulmuştur. Diğer deyişle özel usulsüzlük mü yoksa genel usulsüzlük mü olduğunu anlamak için usulsüzlüğü karşılayan cezanın ve şeklin ağırlığına bakılmaktadır³⁴.

1.1.1.2.1. Genel Usulsüzlük Kabahati

Genel usulsüzlük kabahati madde tanımından da anlaşılacağı üzere şekle ve usule uyulmaması olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi ziyayı kabahatinden farklı olarak söz konusu zararın parasal nitelikte olmamasıdır. Bahsedilen zarar daha çok şekle ve usule uygun olmayan, idari düzenin işleyişine verilen zarar olarak ortaya çıkmaktadır³⁵.

Kabahatin ortaya çıkması için hareket yeterli görülmektedir. Genel usulsüzlükte kendi içerisinde birinci ve ikinci dereceden usulsüzlük hareketleri olarak ikiye

³¹ YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda, *Vergi Usul Kanununda Yer Alan Kabahat ve Yaptırımlar*, İdare Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Y., Ankara, 2009, s. 292.

³² Kanun için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 04/01/1961, R.G. T: 10/01/1961.

³³ ÖZYOLMA, Gamze-GÜMÜŞ, Erdal, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *UYİİD*, C.9 S.20, Zonguldak, 2013, s. 81.

³⁴ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.149; SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Y., İstanbul, 2009, s. 292.

³⁵ ÖNER (2016), *a.g.e.*, s.153.

ayrılmaktadır. Birinci derece genel usulsüzlükler ikinci derece genel usulsüzlüklere göre daha fazla vergi kaybı tehlikesi içermektedir. Bu nedenle birinci dereceden genel usulsüzlükler ikinci dereceden genel usulsüzlüklere göre daha fazla ceza gerektirmektedir³⁶.

Birinci dereceden genel usulsüzlük kabahatlerini oluşturan filler şu şekilde yer almaktadır³⁷;

- *Beyannamelerin zamanında verilmemesi,*
- *Defterlerin tutulmaması,*
- *Kayıt ve belgelerin noksanlığı, usulsüzlüğü veya karışık olması,*
- *Çiftçilerin ekim -sayım beyanı davetine uymaması,*
- *Defterlerde kayıt nizamına uyulmaması,*
- *İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi*
- *Defter tasdiklerinin kanuni süreyi takip eden bir aydan sonra yaptırılması veya hiç yaptırılmaması,*
- *Diğer ücretlerin zamanında tarh ettirilmemesi*
- *VİV beyannamesinin birinci ek süreden sonra verilmesi,*

İkinci dereceden genel usulsüzlük fiillerinin olan usulsüzlükleri ise;

- *VİV beyannamesinin birinci ek sürede verilmesi,*
- *Ekim-sayım beyanlarının süresinde veya doğru bir şekilde yapılmaması,*
- *Bildirimlerin zamanında yapılmaması,*
- *Vergi karnesinin ibraz edilmemesi,*
- *Defter tasdiklerinin kanuni süreyi takiben bir ay içinde yapılması,*
- *Bazı belgelerin ibraz edilmemesi.*

Genel usulsüzlük kabahatlerinin cezası maktu olarak para cezası olarak kesilmektedir. Kesilen cezalar ise fiilin derecesine ve mükellef grubuna göre değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda aynı kabahati işleyen mükelleflere farklı gruplarda olmaları

³⁶ TERZİOĞLU, Eda (2013), “Kabahatler Kanunu Karşısında Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları”, Ankara Üniversitesi, SBE, *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara, 2013, s. 34.

³⁷ ÖNER (2016), *a.g.e.*, s.154-154.

nedeniyle farklı cezalar alması, Anayasanın 10. maddesindeki “*Kanun önünde eşitlik*” ilkesine aykırı görülmüştür³⁸.

Anayasa’nın 10. maddesine göre³⁹;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.”

Tablo4. Usulsüzlük Cezalari

MÜKELLEF GRUPLARI	BİRİNCİ DERECE USULSÜZLÜK CEZALARI	İKİNCİ DERECE USULSÜZLÜK CEZALARI
1- Sermaye Şirketleri	120 TL	66 TL
2- Sermaye Şirketleri Dışında Kalan I. Sınıf Tüccar ve Serbest Meslek Erbabı	77 TL	39 TL
3- II. Sınıf Tüccarlar	39 TL	18 TL
4-Yukarıdaki Dışında Kalıp Beyanname Usulüyle Gelir Vergisine Tabi Olanlar	18 TL	10,60 TL
5- Kazancı Basit Usulde Tespit Edilenler	10,60 TL	4,40 TL
6- Gelir Vergisinden Muaf Esnaf	4,80 TL	2,60 TL

⁴⁰Genel usulsüzlük kabahatlerinin vergi kaybına yol açtığı durumlarda ise;

“Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyaın gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilir ve bu cezalar hakkında 336’ncı madde hükmü uygulanmaz.” şeklindedir.

³⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda (2017), *20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku*, Adalet Y., Ankara, 2017, s. 48-49.

³⁹ Kanun metni için bkz. <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm>.

⁴⁰ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.173.

İlgili VUK madde 336'da yer alan suçların içtimai söz konusu olmayacağına değinmektedir⁴¹. Söz konusu vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları arasında gerçek içtima hükümleri uygulandığı görülmektedir. Yani usulsüzlük cezasının yanında vergi ziyaı cezası da ayrıca kesilmektedir⁴².

1.1.1.2.2. Özel Usulsüzlük Kabahati

Usulsüzlük kabahatlerinden bir diğeri ise özel usulsüzlük kabahatleridir. Özel usulsüzlüklere, genel usulsüzlüklerin nitelikli hali denilebilir⁴³. Özel usulsüzlük kabahatleri de genel usulsüzlük fiilleri gibi vergi kanunlarında yer alan şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesidir. Bu kabahatlerin neler olduğu ise yine tek tek kanunda belirlenmiştir. Bu fiillere göre⁴⁴;

- *Belgeleri vermemek almamak veya farklı meblağlara yer vermek*
- *Belgeleri kullanmamak almamak bulundurmamak aslı ile örneğinden farklı meblağlara yer vermek, gerçeğine aykırı düzenlemek,*
- *Tahsilat ve belgelerin geçerli belgeye bağlanmaması,*
- *Yetkililerin isteğine rağmen bilgi vermemek*
- *Rayiç bedel tespitinde kullanılacak bilgileri vermemek,*
- *Zirai kazanç komisyonlarına bilgi vermemek,*
- *Matbaaların bastıkları belgeleri bildirmemek,*
- *Vergi numaraları işlemlerini bildirmemek,*
- *Bilgi form ve cetvelleri verme veya gönderme yükümlülüğüne uymamak,*
- *Ölüm ve intikalleri bildirmemek,*
- *Defter belge ve diğer kaynakları ibraz etmemek,*
- *Taşıtta bulunması gereken belgeleri ibraz etmemek,*

⁴¹ Kanun için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 04/01/1961, R.G. T: 10/01/1961.

⁴² ÖNER (2016), *a.g.e.*, s.154-155.

⁴³ BAŞARAN YAVAŞLAR (2017), *a.g.e.*, s. 51.

⁴⁴ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.176-177.

- *Hesap planlarına uyulması ve mali tabloların düzenlenmesinde aykırılık,*
- *Muhasebe standartlarına aykırı bilgisayar programları üretmek veya kullanmak,*

Şeklinde düzenlenirken diğer özel usulsüzlükler ise⁴⁵;

- *Elektronik ortamda beyanname verme yükümlülüğüne uymama,*
- *Vergi incelemesine elverişli şartları sağlamamak,*
- *Günlük tutulacak defter düzenine ilişkin aykırılık,*
- *Levha ve vergi levhasına ilişkin aykırılıklar,*
- *Araçların durdurulmaması,*
- *Damga vergisi aranmadan işlem yapmamak,*
- *Maliye Bakanlığınca getirilen zorunluluklara uymamak.*

Özel usulsüzlük kabahatinin düzenlenen normları, farklı zamanlarda, düzensiz olarak yapılan değişiklikler sonucunda sistemsiz ve karmaşık bir yapı halindedir. Kanun içerisinde bu karmaşıklık neticesinde maddenin hemen arkasına ceza normu düzenlenmiştir⁴⁶. Bu bağlamda genel usulsüzlük kabahati ile özel usulsüzlük kabahatinin ayrımı ceza tespit şekli ve miktarına göre ayrılabilir. Diğer bir deyişle genel usulsüzlük kabahatinin ceza şekli ve miktarı ihlal edilen her fiil için mükellef gruplarına göre aynı ceza düzenlenmişken, özel usulsüzlük kabahatinde her bir ihlal edilen fiillin karşılığı olarak farklı cezalar düzenlenmiştir.

Cezalar bakımından bir konuya daha dikkat çekmek gerekir. O da Bakanlar Kurulu yetkisi olan, özel usulsüzlük cezalarında artış yetkisidir⁴⁷. Ceza miktarı bir önceki yıla göre arttırmak suretiyle yeniden değerlendirme oranı ile hesaplanır. Diğer anlatımla özel

⁴⁵ ÖNER (2016), *a.g.e.*, s. 154.

⁴⁶ SABAN (2009), *a.g.e.*, s. 298.

⁴⁷ VUK'un 414. maddesi için bkz. "Bu Kanunda yer alan maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş olan para ile ödenecek ceza miktarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve miktarların yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen had ve miktarları yarisına kadar arttırmaya veya indirmeye, nispi hadleri ise iki katına kadar arttırmaya veya yarisına kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir."

usulsüzlük cezası bir önceki yıla göre artarak devam etmektedir. Yeniden Değerleme Oranı ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bu durum artış miktarının belirlenmesinde yürütme organın etkili olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır⁴⁸.

Bu bağlamda ceza miktarlarını yarısına kadar arttırma, yarısına kadar indirme veya maktu hadleri iki katına çıkarma, yarısına indirme veya tekrar kanuni seviyeye döndürme yetkinin Bakanlar Kuruluna yetki olarak verilmesi, kanunilik ilkesine açık bir aykırılıktır. Çünkü Anayasada yer alan yetki, sadece vergilerin kendisi için verilmiştir. Bu nedenle vergiler için verilen yetkinin cezaları da kapsadığı kanısına varmak mümkün değildir.

Özel usulsüzlük kabahatinin vergi kaybına yol açmasında vergi ziyayı kabahati ortaya çıkıyorsa vergi ziyayı cezası ayrıca kesilmektedir. İdari para cezası gerektiren söz konusu kabahatlerin dışında, adli merciler tarafından kesilen adli para cezası ile hürriyeti kısıtlayıcı cezalar vergi suçları içerisinde görülmektedir⁴⁹.

1.1.2. Vergi Suçları

Genel olarak suç, isnat yeteneğine sahip olan kişinin, kanundaki kusurlu hareketi sonucunda, kanunda yazılı cezanın uygulanmasını gerektiren fiiller şeklinde tanımlanabilmektedir⁵⁰.. Vergi suçları farklı kanunlara serpilmiş şekilde olsa da maddi unsur itibarıyla en geniş şekli VUK'da düzenlenmiştir

Suçlar kendi içerisinde amaçlarına, işlenme şekline, işlenme sırasındaki saike, cezanın türüne, cezanın miktarına, uluslararası olmasına vb farklı ölçülere göre sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalar içerisinde mali suçlar bizi alakalı kılmaktadır.

Mali suç, bazı ortak özelliklere sahip olan birden fazla suç kategorisinin oluşturduğu bir suç kategorisidir. Bu özelliği ile mali suç belirli alandaki suçların bütününe verilen isimdir. Mali suçlar ekonomik yaşamın düzeni ile ilgili suçlar olup,

⁴⁸ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.177-178.

⁴⁹ ÖNER (2016), *a.g.e.*, s.154.

⁵⁰ ERMAN, Sahir, *Vergi Suçları*, İstanbul, 1988, s.35.

şiddet içermeyen diğer taraftan başka kişilerin zararına sebep olarak kendilerine çıkar sağlanması sonucunda ortaya çıkmaktadır⁵¹.

Vergi suçu, vergi kanunlarında düzenlenen fiillere aykırı hareket edilerek bu fiillerin ihlal edilmesi olarak tanımlanabilir. İhlali yapan kişi ise faildir. Mali suçlar içinde vergi suçlarının önemli bir yeri bulunmaktadır.

Vergi suçlarına sadece ekonomik olarak cezalar verilmesi, sahtecilik ve hileli yollar başvuranlar karşısında yeterli olmamaktadır. Bu nedenle kamu düzenini tehdit eden bu suç tipleri hürriyeti bağlayıcı yaptırımlarla cezalandırma yoluna gidilmiştir. Gerçekten, vergi suçları her ne kadar ekonomik içerikli olsa da bu yönüyle devlet otoritesini ve kamu düzenini tehdit eder niteliktedir. Korudukları hukuki değer açısından da vergi suçları, vergi kabahatlerinden farklılık göstermektedir.

Bütün suçların ceza kanununda düzenlenmesi mümkün değildir. Bu bağlamda vergi suçları da birçok kanunlara yaptırımlar getirilerek düzenlenmiştir⁵². Vergi suçları, genel kanun olan, TCK dışında, hem ceza normları barındırması nedeniyle “yan ceza kanunu” hem de “özel ceza kanunu” özelliği taşıyan VUK’ta düzenlenmiştir⁵³. VUK bu suçların bir kısmına dördüncü kitabın üçüncü bölümünde “*Suçlar ve Cezalar*” başlığı altında yer verirken bir kısmına başka kanunlarda yer vermektedir.

Vergi suç ve ceza normlarının TCK’dan ayrı olarak özel kanunlarda düzenlenmesi onun suç olmasına engel değildir. Hukukun genel özelliği gereğince, özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun uygulanmaktadır. TCK, genel kanun olma özelliğini 5. maddede ortaya koymuştur⁵⁴. Genellik özelliği ile bütün kanunlar açısından birlikteliğin sağlanması amaçlanmıştır. Dikkat çekilmek istenen husus, tamamlayıcı hukuk ceza kanununun temel ceza kanunu karşısındaki yeridir. Örneğin, sahte belge düzenleme hem

⁵¹ AYKIN, Hasan, “Mali Suç”, *Yaklaşım Dergisi*, S.203, İstanbul, 2009, s.51.

⁵² BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s.90-91.

⁵³ KÜÇÜKBAYRAK, Ali Adnan, *Açıklamalı İçtihadlı Özel Ceza Yasaları*, Ankara, 2000, s.35.

⁵⁴ TCK’nın 5. maddesi için bkz. “*Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*”

VUK'ta (m.359/b) vergi kaçakçılığı suçu, hem de TCK (m.207) özel belgede sahtecilik suçunun oluşturmaktadır⁵⁵. Sahte belge düzenlenmesi itibariyle vergisel sonuç doğuracak şekilde kullanılması özel kanun olan VUK'a göre suç olduğunu, vergisel sonuç doğurmaması halinde ise TCK'ya göre suç oluşturduğu anlaşılmaktadır. Tipikliğin özel kanunda hükmünün bulunmaması halinde genel kanuna göre hükmolacaktır.

VUK'ta yer alan ancak TCK'ya ilişkin esaslar uygulanarak ceza mahkemelerince ceza hükmüne esas alınan vergi suçları şu şekildedir.

- 1- *Kaçakçılık Suçu* (VUK md.359)
- 2- *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu* (VUK md.362)
- 3- *Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu* (VUK md.363)
- 4- *Haysiyete Ve Şerefe Tecavüz Suçu* (VUK md.5)
- 5- *Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu* (VUK md.246/2)

Vergi suçları madde numaralarından da anlaşılacağı üzere dağınık olarak yer almaktadır. VCH bu durumda bir disiplin olarak devreye girmektedir. Dağınık şekilde yer alan fiilleri ve cezaları bir çatı altında toplamıştır. VUK'ta suç sayılan eylemlerin düzenlenmesi ancak ilgili hüküm bulunmaması nedeniyle TCK hükümleri uygulanarak ceza mahkemelerinde davalar görülmektedir.

1.1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Kaçakçılık suçunun fiilleri vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerine uzak değildir. Fiiller bakımında kaçakçılık suçu ile vergi ziyayı kabahatinin hareketleri neredeyse tamamen aynı görünmektedir. Temel fark olarak vergi ziyayı kabahatinin varlığı açısından mutlaka aranırken kaçakçılık suçunda böyle bir netice aranmamaktadır. Kaçakçılık vergi ziyayı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı hareketlerle, kamu düzenini bozucu ve hukuk düzenini kabul etmeyen hareketlerdir⁵⁶.

⁵⁵ BAŞARAN YAVAŞLAR (2017), *a.g.e.*, s.285.

⁵⁶ BAYRAKLI (2006), *a.g.e.*, s. 241.

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK'un 359. maddesinde yer almaktadır. VUK'un 359. maddesine göre;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler

hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344'üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Vergi kaçakçılığı suçunun bir tanımına göre⁵⁷;

“Vergi ziyai şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fillere, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fillere verilen isimdir.”

Vergi kaçakçılığı, hareketleri bakımından vergi ziyai kabahati ile usulsüzlük kabahatlerinden ayrı görünmemektedir. Diğer bir deyişle vergi kaçakçılığı suçu vergi ziyai ile usulsüzlük kabahatlerinin ağırlaştırıcı sebebi şeklinde değerlendirilebilir⁵⁸. Vergi kaçakçılığı suçuna ileride daha geniş yer vereceğimiz için konuyu burada kapatıyoruz.

1.1.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Toplumsal ve bireysel yaşamın önemli alanlarından biride mahremiyettir. Mahremiyet kavramı, kişilerin gizli bulunmasında menfaati olan sırları olup özel hukuk açısından da kişilik hakları içinde değerlendirilir. Kişiler bakımından mahremiyet özel hayattan ticari hayata kadar her alanda korunması gereken değerdir. Bu bakımdan gerek özel hayat gerekse de ticari hayat genel hukuk normları ve özel hukuk normları ile koruma altına alınmıştır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu, özel hukuk normları ile koruma altına alınmıştır⁵⁹. Bu bağlamda özel hayatın gizliliği ile mahremiyet kavramları birbirinden bağımsız değildirler. Mahremiyetin ve sırların korunmasının anayasal kaynağı Anayasa'nın özel hayatın gizliliği başlıklı 20. maddesinden almaktadır⁶⁰.

⁵⁷ Tanım için bkz. OSLU, Sevim Gülce (2013), Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, İstanbul Üni. SBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s.19.

⁵⁸ ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s. 470.

⁵⁹ ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s. 471.

⁶⁰ Anayasa'nın 20. maddesi; “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz. (Mülga cümle: 3/10/2001-4709/5 md.) (Değişik: 3/10/2001-4709/5 md.) Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve

Mükelleflerin kişisel yararını koruma amacı taşıyan vergi mahremiyetinin, kamusal menfaatlerin zarar görmemesi için bazı sınırlamalara tabi tutulması gerekmektedir. Diğer anlatımla, mükellefin mahremiyeti, kamuya karşı kullanıldığı takdirde, kamunun mükelleflere yüklemiş olduğu vergi ödevini incelemesini zorlaştıracaktır. Burada önemli olan ince çizginin iyi belirlenmesidir.

Vergi mahremiyeti⁶¹; *“Her ne suretle olursa olsun, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen ticari ve şahsi sırların mutlaka gizli kalacağını ifade eder.”* Tanımın ışığında vergi ile ilgili arasında gizlilik olması, mükelleflerin gizli tutulması gereken bilgileri açığı çıkarılmaması gerekmektedir.

Yine VUK madde 5’e göre⁶²;

“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;”

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar,

genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar. (Ek fıkra: 12/9/2010-5982/2 md.) Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”

⁶¹ ARSLAN, Çetin, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)” HHFD, Ankara, 2013, s.15-30.

⁶² Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Vergi mahremiyeti olan kimseler ilk olarak maddede sıralanmış daha sonra ise bu mahremiyeti kimlerin koruyacağı belirtilmiştir. Maddede sayılan kişiler görevleri nedeniyle vergi ödevlisinin bilgilerini öğrenmektedir⁶³. Bu öğrendikleri bilgileri ise başka kimselerle paylaşması ifşa etmesinin bahsi geçen madde ile önlemek amaçlanmaktadır⁶⁴.

Bunun yanında bazı hallerde ise vergi mahremiyeti gizliliğinin istisnası bulunmaktadır. Bu istisnalar ise⁶⁵;

- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi daireleri tarafından beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin uygun bir yerine asılacak cetvelle ilân olunur. Mükellefin bağlı bulunduğu bir kuruluş varsa, bu ilân orada da yapılır.
- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı tarafından açıklanabilir.
- Kamu görevlileri tarafından yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belge ile yapacakları vergi tahsiline yönelik olarak bankalara bilgi verilebilir.
- Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla belirlenenler, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilebilir.

⁶³ DUMAN, Buminhan, “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Ve Atıf Problemi”, AÜFD, Ankara, 2016, s. 1577-1601.

⁶⁴ ARSLAN (2013), a.g.m., s.19.

⁶⁵ ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s. 482.

Vergi mahremiyetini ihlalinin cezai yaptırımını için⁶⁶ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'na⁶⁷ ve 5237 sayılı TCK'ya atıf yapılmıştır. AATUHK madde 107'ye göre;

“Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde TCK 239.maddesine göre cezalandırılır...” şeklinde.

VUK'un 362. maddesi, TCK'nın 239. maddesinin cezasına değil bütün hükümlerine atıf yapmıştır. Tahsil usulü ise AATUHK'nın 107. maddesinde belirtilmiş ve bu maddede de TCK'nın 239. maddesine atıfta bulunulmuştur.

TCK madde. 239/1'e göre⁶⁸;

“Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.”

Vergi mahremiyeti ihlal suçu VUK'un 362. maddesinde yer alan vergi suçlarından biridir. Ancak TCK hükümleri bu suç üzerinde tamamen egemendir. TCK'nın 239. maddesi şikayete bağlı suç iken vergi mahremiyeti ihlal suçu da şikayete bağlı suçlar içerisinde yer almaktadır. Bu bağlamda şikâyetin olaydan sonra altı ay içinde gerçekleşmediği zaman hak düşürücü süre gerçekleşmiş olacaktır⁶⁹.

Vergi mahremiyetini ihlal edebilmek için, mükellefin bilgilerini bilmek gerekmektedir. Bu bilgilerinde sınırlı sayıda , memurlar vs. kişilerin bileceğinden özgü

⁶⁶ ALTUNDİŞ, Mehmet, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi”, *ABD*, S. 1, Ankara, 2007 s. 168-179.

⁶⁷ Kanun için bkz. Kanun No: 6183, Kabul T: 21/7/1953, R.G. T: 28/7/1953.

⁶⁸ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 5237, Kabul T: 26/9/2004, R.G. Tarih: 12/10/2004.

⁶⁹ ÖZAR, Süleyman, “Türk Ceza Hukukunda Zamanaşımı”, *Adalet Dergisi*, S.37, Ankara, 2010, s. 184.

suç niteliği taşımaktadır. Bu bağlamda 4483 sayılı “*Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun*” çerçevesinde yargılanması gerekmektedir⁷⁰.

1.1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Memurların görevlerini yaparken, görevin gereklerinin dışına çıkmamaları ve kişilere karşı eşit, objektif ve tarafsız davranmaları gerekmektedir. Vergilere ilişkin işlemlerde vergi dairesinde çalışan memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları yasaklanarak suç haline getirilmiştir⁷¹.

Suçun ismine bakıldığında, mükellefin özel işlerinden kasıt, vergisel süreçlerle ilgili olan idari ve yargısal işlemlerin dışında kalan kısım anlaşılmalıdır. O halde memurların, mükelleflerin vergisel sürecin dışında idari ve yargısal işlemleri yapmaları suçun konusunu oluşturmaktadır.

Mükelleflerin özel işlerinin yapılması görevden beklenin elde edilmemesinin ötesinde görevi kötüye kullanmasına da yol açmaktadır. İdare ile mükellef arasında köprü görevi gören kamu görevlileri mükellefin özel işlerini yapması eylemi idareden uzaklaşması ve mükellef tarafına yaklaşması demektir. Bu durum bahsi geçen köprünün kesik kalmasına ve kamu görevlisinin görevin gereklerine aykırı hareket etmesi sonucu doğurarak görevi kötüye kullanma suçunun özel bir şeklini oluşturmaktadır⁷².

VUK madde 6’da Mükelleflerin özel işlerinin yapılmayacağı ortaya konmuştur. Söz konusu madde 6’ya göre⁷³;

“Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere; Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve

⁷⁰ SOLAK AKMAN, İnci, Vergi Mahremiyetini İhlal, Ankara Üni. SBE, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Ankara, 2012, 267.

⁷¹ BUCAKTEPE, Adil, “Devlet Memurluğu Ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler”, GÜHFD, C. 18, S. 3-4, Ankara, 2014, s. 460.

⁷² Detaylı bilgi için bkz. <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/vergi-usul-hukuku-alanında-hurriyeti-baglayıcı-cezalarda-yapılan-son-duzenlemeler-ve-suclar-bazında-değerlendirme/3741252b-4938-4847-94a8-6c9c5c0bfc2>.

⁷³ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

Danıştay’da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.”

Maddeden yola çıkarak kanuni temsilcisi veya vekillik ettiği mükelleflerin idari adli işlerini, karşılığı olmasa dahi yapamazlar⁷⁴. Yetkileri, vekil mükellef çerçevesi içerisinde kalmaktadır⁷⁵. Yine VUK’un 363. maddesinde 6. maddeye atıf yaparak;

“Bu Kanunun 6’ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu’nun 257’nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyaına neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344’üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir.”

VUK madde 6’nın ihlal edilmesi sonucunda ise 5237 sayılı TCK madde 257’ye göre⁷⁶;

“(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında,görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

TCK’nın 257. maddesinde yer alan Görevi kötüye kullanma suçundan, görevin gereklerine aykırı hareket sonucunda kişilere haksız menfaat sağlayacağından dolayı ve özgü suç niteliği sahip olmaları gereğince altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile hükmolunur⁷⁷.

⁷⁴ ÇAKIR, Erden Utku, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, TAAD, S.4, Ankara, 2013, s. 354.- YİĞİT, Uğur, *Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç Ve Cezalar*, Beta Y. İstanbul, 2004, s. 233.

⁷⁵ TORUNOĞLU, Tahsin, Vergi Ziyai Kabahati, *DEÜHFD*, C.12, İzmir, 2010, s.477-544.

⁷⁶ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 5237, Kabul T: 26/9/2004, R.G. Tarih: 12/10/2004.

⁷⁷ TÜRKOĞLU, Türker (2016), *Görevi Kötüye Kullanma Suçu*, Adalet Y., Ankara, 2016, s. 2-3.

1.1.2.4. Hassasiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu

Mükelleflerle ilgili kamuya ve ilgili kuruluşlara aktarılan bilgilerden dolayı mükelleflerin haksız şekilde küçük düşürücü ve incitici beyanlarla karşı karşıya kalmaları suç olarak düzenlenmiştir. VUK madde 5 son fıkrasına göre⁷⁸; “*Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.*” düzenlemesi yer almaktadır.

Kanun koyucu bu suçun düzenlenmesi ile vergi dairelerine asılan cetveller, ,ş yerlerine asılan vergi levhaları, mükelleflerin vergiye ilişkin beyanları, kesinleşen veya ödenmeyen vergi cezaları, adli ve idari soruşturma çerçevesinde verilen bilgi ve belgeleri açıklanan bilgiler olarak kabul etmiştir (VUK. md. 5/4). Açıklanan bu bilgilerle mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına saldırı TCK’ya göre cezalandırılmaktadır. Bu nedenle hareket TCK anlamında bir suç oluşturuyorsa yaptırım altına alınacaktır. Bu özelliği ile TCK’nın 125. maddesinde yer alan hakaret suçunun özel şekli olarak yer almaktadır.

Zikredilen düzenleme aslında vergi mahremiyetinin ihlali sonucunda vücut bulmaktadır. Açıklanması yasaklanmış bilgilerin ifşa edilmesi sonucunda mükellefin şerefi ve hassasiyeti zedelenecek bunun karşılığında ise cezasız kalmaması adına TCK’ yer alan hakaret suçu gündeme gelecektir⁷⁹.

TCK madde 125/1’e göre; “

“Bir kimseye onur, şeref ve saygınlığını rencide edebilecek nitelikte somut bir fiil veya olgu isnat eden (...) veya sövmek suretiyle bir kimsenin onur, şeref ve saygınlığına saldıran kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Mağdurun gıyabında hakaretin cezalandırılabilmesi için fiilin en az üç kişiyle ihtilat ederek işlenmesi gerekir.”

Şeklinde düzenlenmiş ve yine TCK madde 125/2’de ise TCK ile VUK arasındaki bağ ortaya konulmuştur. Maddeye göre; “*Fiilin, mağduru muhatap alan sesli, yazılı veya*

⁷⁸ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

⁷⁹ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, 490.

görüntülü bir iletiyle işlenmesi halinde, yukarıdaki fıkrada belirtilen cezaya hükmolunur.” şeklinde yer almaktadır. Yine şikâyeteye bağlı bir suç ve faili herkes olabilmektedir.

Düzenlemeye göre mükellefin sesli, yazılı veya görüntülü olarak mahremiyetinin ortaya çıkarılması ve diğer kişiler tarafından ortaya çıkan mahremiyetlerin kullanılarak kişinin şerefine ve hassasiyetine tecavüz oluşturulacak fiiller üç aydan iki yıla kadar hapis olduğunu göstermektedir⁸⁰.

1.1.2.5. Ekim-Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

Gelir Vergisi Kanunu’nda belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilere zirai işletmelerin bulunduğu mahalle veya köy muhtarlıklarına başvurarak, her yılın Kasım ayında ekim sayım beyanında bulunma mecburiyeti getirilmiştir. Ekim sayım beyanında ekilen arazinin büyüklüğü, zirai işletmenin bulunduğu yer, ekimin nev’i, beslenen hayvanların cinsi ve miktarı, meyve verilecek hale gelmiş ağaç sayısı beyan edilir. Beyanın uygulamada neredeyse yok durumundadır.

VUK madde 243’e göre⁸¹;

“Zirai işletmeleri, GVK’nın 54’üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar.”

Maddeden de anlaşılacağı gibi ziraatla uğraşan işletmelerinin belirli büyüklüğü aştıkları takdirde bulundukları mahalle veya köy muhtarlarına ekim sayım beyanını vermeleri gerekmektedir⁸².

Yine VUK madde 245’e göre de; *“Muhtar ve ihtiyar heyetleri 243 üncü madde hükümlerine göre yapılan beyanların doğruluğunu tahkik ederler.”* Zirai işletmelerin

⁸⁰ TÜRKOĞLU (2016), *a.g.e.*, s.8.

⁸¹ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

⁸² ÖNER (2016), *a.g.e.*, 167.

vermiş oldukları beyanların doğrulunu tasdiklerle ve beyanda bulunmayanları ya da eksik beyanda bulunan kişileri on beş gün içerisinde düzeltmeye davet ederler, bununla birlikte vergi dairesine bildirimde bulunurlar⁸³. Görevin gerekleri ile ilgili bir görev suçu niteliği taşımaktadır. Suçun diğer bir özelliği ise muhtar ve ihtiyar heyetine ait olup özgü bir suçtur⁸⁴.

Mükellefin özel işini yapma suçunda olduğu gibi yine zikredilen Ekim Sayım beyanlarını Denetlememe suçu da TCK madde 257 görevi kötüye kullanma suçunun hükümleri uygulanmaktadır⁸⁵.

Söz konusu muhtar ve ihtiyar heyetinin ilgili beyanları denetlemeyip eksiklerin giderilmesi adına ilgililere bildirimde bulunmayıp yine vergi dairesi ile iletişime geçmeyerek, görevinin gereklerinin dışında çıkarak ve aynı zamanda da görevin gereklerini yapmada ihmal veya gecikme göstermek, netice itibarıyla kamunun zararına yol açması veya kişilere haksız menfaat sağlaması sonucunda, bir yıldan üç yıla ve altı aydan iki yıla hapis cezası ile cezalandırılmaktadır⁸⁶.

VUK madde 246/2’de aynı hükmü içermektedir. Buna göre⁸⁷; “*Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanunu’nun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.*” Düzenlemeyle VUK madde 245’i destekler nitelikte bulunmaktadır.

Bilgilerin ışığı altında VUK ile TCK birbirlerini destekler nitelik taşımaktadır. Bu bağlamda zikredilen kanunların birbirleriyle bağımsız olması imkânsız görünmektedir. Vergi Ceza Hukuku ise VUK ile TCK arasında bir köprü olduğu bazı yönleriyle ayrıldığı ise ortadadır.

⁸³ BAŞARAN YAVAŞLAR (2017), *a.g.e.*, s. 285.

⁸⁴ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 494.

⁸⁵ İLHAN, Mehmet, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç Ve Cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi (Afyonkarahisar Örneği)”, Uşak Üni. SBE., *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Uşak, 2015, s.66.

⁸⁶ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.494.

⁸⁷ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Temel Bilgiler

Vergi kaçaklığı suçunu oluşumunda ortaya çıkışında rol alan bazı temel kavramlar yer almaktadır. Bunların en temelinde vergi kavramı bulunmaktadır. Vergi kavramının ortaya çıkışı devlet kavramının ortaya çıkışı kadar eskidir⁸⁸.

Vergi kavramının yanında vergiden kaçınma ile vergi peçelemesi ise mükellefin vergiden, kanuni ölçüler içerisinde, uzaklaşma hareketleridir. Bu temel bilgiler işlendikten sonra vergi kaçakçılığının tarihi gelişimi konusu ele alınacaktır.

1.2.1. Vergi Kavramı

Vergi kavramının tarihi devlet kadar eskiye dayanmakla birlikte devlet gibi verginin de tam olarak bir tanımı bulunmamaktadır⁸⁹. Bununla birlikte kökeni itibariyle Türkçe olan vergi, karşılıksız olarak verilen bir kıymeti ifade ederken daha sonra gönüllü olma özelliği geleneksel bir yükümlülük halini almıştır. Nihayetinde ise zorunlu bir ödev olarak günümüze ulaşmıştır⁹⁰.

Bir Tanıma göre vergi;⁹¹

“Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin hükümlerlik gücüne dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için sadece siyasi bir organizasyonun üyesi olmaları dolayısıyla vatandaşlarından mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması gereken kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir.”

Başkaca bir tanıma göre vergi⁹²; *“kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır.”*

⁸⁸ OSLU (2013) a.g.e., s. 4.

⁸⁹ OKTAR, Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s.1-2

⁹⁰ OSLU (2013), a.g.e., s.4.

⁹¹ Tanım için bkz. <http://www.muhasebedersleri.com/vergi.html>

⁹² KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İÜHFY, İstanbul, 1987, s.4.

Tanımların ışığı altında devletin karşılıksız olarak, sosyal devlet olma özelliği ile toplum refahını arttırmak için kişilerden maddi güçleri oranınca kanuni ve cebri olarak alınan değerlerdir diyebiliriz. Maddi güç, kişilerin elde ettikleri gelirlerle dahil oldukları sınıflardır. Cebri olma özelliği, devlet otoritesinin kullanılması sonucunda zorla yerine getirilmesidir. Maddi güce bağlı olması vergi adaletini temsil ederken, cebri olma özelliği ise zorunlu olma özelliğidir. Sonuç olarak devlet tarafından maddi gücüne göre vergi ödevi yüklenmiş olan kişiler zorunlu olarak devlete vergilerini ödemek durumundadırlar.

Yine Anayasanın 73. maddesine göre⁹³; *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”*

Anayasaya göre mükelleflere verilen vergi ödevlerinin adaletli ve dengeli olması, devletin sosyal amaçlı maliye politikasıdır. Diğer taraftan yürütme organına verilen yetkinin kullanılmasıyla ceza oranlarında aşağı ya da yukarı sınırdaki değişiklik yapılması hukuk devleti ilkesine ters düşmektedir. Bakanlar Kuruluna verilen yetki aşılarak ceza siyasine girmektedir. Her yıl değerlendirme oranına göre artan vergi kabahati cezaları buna örnek olarak gösterilebilir⁹⁴.

1.2.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma söz konusu vergiye karşı aktif ve pasif tepki olarak ortaya çıkmaktadır⁹⁵. Pasif tepki olarak mükellef vergi ödevine karşı, tüketimini kısıarak, yapacağı yatırımı yapmayarak ve vergiyi yansıtarak vergi ödevine pasif olarak tepki gösterebilir. Diğer taraftan mükellefin, vergi oranlarının artmasına karşı ortaya aktif

⁹³ Anayasa için bkz. Kanun No.: 2709 Kabul Tarihi: 7.11.1982.

⁹⁴ SAYAR, Nihat, *Kamu Maliyesi- Kamu Gider ve Gelirleri Prensibleri*, İstanbul, 1970, s.26.

⁹⁵ KILDİŞ, Yusuf, *Teoride Ve Uygulamada Vergiden Kaçınma*, Prof. Dr. Aytaç Eker ve Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker’e Armağan Kitabı, DEÜ Y., İzmir, 2012, s. 312.

olarak vergiden kaçınma çıkacaktır⁹⁶. Aktif vergiden kaçınma ise vergi kaçakçılığı, vergi isyanı ve vergi reddi olarak kanun normlarına karşı verilen tepki olarak değerlendirilebilmektedir⁹⁷.

Verginin net bir tanımı olmadığı gibi vergiden kaçınmanın da kesin bir tanımı bulunmamaktadır. Bu konuda farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre; vergi kanunlarına uygun hareket ederek vergiyi doğuran olaydan kaçınma olarak değerlendirilirken diğer bir görüş ise, kanunlardaki boşluklardan yararlanarak vergi ödevinden kurtulma suretiyle vergiden kaçınma olarak değerlendirilmektedir⁹⁸.

Zikredilen tanımlar ve görüşlerin ışığı altında, vergiden kaçınma, vergi kanunları sınırları içerisinde gerek kanun boşluklarından yararlanarak gerek kanuna uygun davranarak vergiyi doğuran olaydan kaçınarak, indirim ve istisnalardan yararlanma sonucunda ortaya çıkan bir eylemdir.

Yine vergi ödevi ortaya çıkmaması için vergili olan malı almamak, vergi oranının yüksek olduğu mallardan ihtiyaç kadarıyla almak ve vergiyi doğuran olayı vergisiz bir alana kaydırarak vergiden kaçınma eylemi yapılabilmektedir⁹⁹.

VUK madde 3'e göre;

“Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.”

Mükelleflerin vergi ödevinin olup olmadığı hususu ispatlanmalı aksi takdirde kişilerin şahitliği yeterli görülmeyecektir. Diğer bir anlatımla vergiden kaçınma eylemi içerisinde olan mükellefin karşı kişi veya kişiler tarafından vergiden kaçırma eylemi şikâyeti üzerine ifadeleri delil kabul edilmemektedir.

⁹⁶ GÜNAY, Özge, “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden kaçınma”, *Vergi Dünyası*, 2007, s. 88-89.

⁹⁷ KILDİŞ (2012), *a.g.e.*, s. 313.

⁹⁸ Ayrıca bkz. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiden-kacinma-ve-vergi-kacirma/23932>

⁹⁹ GÜNAY (2007), *a.g.m.*, s. 90.

Son fıkra ise paragrafı destekler niteliktedir. VUK madde 3'e göre¹⁰⁰;

“İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Mükellefin vergi kanunları dışında hareket ettiği hususunda iddia da bulunan kişi iddiasını kanıtlama külfeti içerisinde bulunmaktadır.

Sonuç olarak mükellefin vergiden kaçınma olayı vergi kaçakçılığı gibi görünse de kişi bunun ayrımını kendisi kanıtlamak mecburiyetindedir. Vergi kaçakçılığı suçu oluşmadan önce pasif bir tepki olarak vergiden kaçınma eylemi gündeme gelmektedir. Vergiden kaçınmanın yeterli olmadığı hallerde eylem aktifleşerek vergi kaçakçılığı suçu vücut bulabilmektedir¹⁰¹.

1.2.3. Vergide Peçeleme

Vergiden kaçınma eyleminin hukuk normlarına yansımış şekli olarak vergide peçeleme kavramı ortaya çıkmaktadır. Diğer bir anlatımla mükellefin vergi ödememek veya daha az miktarda vergi ödemek amacıyla özel hukukta kullanılan biçimleri, kabul görmeyecek şekilde vergi hukukuna yansıtarak kullanmalarıdır¹⁰².

Vergiye doğuran bir iktisadi olayın özel hukuk biçimlerinden faydalanarak başka bir iktisadi faaliyet alanına kaydırılması sonucunda doğacak olan verginin doğmaması veya daha az doğmasıdır¹⁰³.

Özel hukuk biçimlerinden biri olan Borçlar Hukuku'nda yer alan muvazaa; kişilerin üçüncü kişiyi aldatmak amacıyla gerçek iradeleri dışında bir işlem yaparak

¹⁰⁰ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961

¹⁰¹ GÜRBÜZ, Vedat, *Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma Ve Vergi denetimi*, 23. Maliye sempozyumu, 2005, s.257.

¹⁰² Ayrıca bkz. <http://www.vergiaktuel.com/peceleme-nedir/>

¹⁰³ YILMAZ, Elif, “Kanuna Karşı Hilelerin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı Ve Muvazaa İle Mukayesesi” *GÜHFD*, C.17, S.1-2., Ankara, 2013, 1757-1779.

üçüncü kişileri aldatma amacı gütmektedirler¹⁰⁴. Kişiler kendi aralarında işlemin geçersiz olduğu iradesine haizdirler. Peçeleme ile muvazaa arasındaki fark ise; muvazaa da aldatılan üçüncü kişiler iken peçelemde vergi idaresidir. Amaç yasak işlemi direk olarak yapmayıp hukuk normlarıyla dolandırmaktır¹⁰⁵.

Bu bağlamda işlemde peçeleme olup olmadığını anlamak için şu şartların bilinmesi gerekir;

- *Mükellef veya vergi sorumlusu, vergiye tabi bir işlem için özel hukukta düzenlenmiş olan bir hukuki biçim ya da kurumu kanuna uygun biçimde kullanmalı.*
- *Bu kullanım, tamamen vergi kanunlarını dolanmak veya vergi ödememek amacıyla yönelik olmalıdır.*
- *Özel hukukta düzenlenmiş olan bir hukuki biçim veya müessese, görünüşe göre değil; gerçek iktisadi duruma göre vergilendirilir.*

Şartların bilindiği gibi söz konusu şartların ispatı gereklidir. VUK madde 3/b-1'e göre¹⁰⁶; "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" Düzenlemesi de söz konusu gerekli ispat yükümlülüğünü ortaya koymaktadır¹⁰⁷.

Örneğin; ev sahibi olan kişinin evini kiraya vermesi, vermiş olduğu kira bedelini ise ödemekle yükümlü olduğu emlak vergisinden dolayı matrahını düşük göstermesi ve bu konuda kiracısı ile anlaşması ve emlak vergisini az ödemesi sonucunda vergi peçelemesi söz konusu olacaktır¹⁰⁸.

Sonuç olarak vergide peçeleme, vergi kaçınma yöntemlerinden diğeridir. Bir nevi vergi kaçakçılığı suçunun hukuk normlarının kullanılmasıyla dolambaçlı bir hale

¹⁰⁴ AKMAN, Şefik Taylan, "Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal Ve Sosyolojik Analizi", ABD, Ankara, 2012, s.36.; AKINTÜRK, Turgut-KARAMAN ATEŞ, Derya, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç ilişkileri*, Beta Y., İstanbul, 2013, s.55.

¹⁰⁵ YILMAZ (2013), a.g.m., s. 1762.

¹⁰⁶ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

¹⁰⁷ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN (2000), a.g.e., s.213.

¹⁰⁸ AKKAYA, Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan K., Ankara, 2002, s.104-105.

getirilmesidir¹⁰⁹. Yine de vergi kaçakçılığı olarak ortaya çıkmamaktadır. Kaçaklığın yanında vergiden kaçınma eylemi diyebilmek daha mümkündür. Bunun yanında vergide eşitlik ilkesi gereğince gelire göre vergi ödeme normunun büyük bir sorunu olduğu geliri yüksek olan kişilerin hukuk biçimlerini daha iyi dolandırmaları sonucunda daha az vergi ödemesi peçeleme yapması büyük bir hak ihlali olduğu kanaatindeyiz.

1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Ortaya Çıkış Nedenleri

Vergi kaçakçılığı, sosyal, ekonomik ve hukuksal alanlarda olumsuz etkiler ortaya çıkarabilmektedir. Olumsuz etkilerini birçok alanda gördüğümüz vergi kaçakçılığı suçunun, bu etkilerini ortadan kaldıracı için olumsuzluğunun temelinde yatan etkenlere bakmak gerekmektedir¹¹⁰.

Vergi ödevinin yerine getirilmemesinin sadece ekonomik değerler üzerine dayandırılmayıp, ahlaki, idari, siyasi vb. birçok faktör göz önünde bulundurulmalıdır. Buradan anlaşılabileceği gibi vergi kaçakçılığının nedenlerini sınıflandırmak pek mümkün değildir¹¹¹. Olumsuz etkileri birçok alana etki etmektedir. Bizler vergi kaçakçılığına neden olan bu alanları tarihi, sosyal, ekonomik ve mali ve son olarak hukuki nedenler şeklinde ele alacağız.

1.3.1. Tarihi Nedenler

İlk zamanlarda krallar tarafından toplanan vergiler kralların şahsi giderleri adına toplanmaktaydı. Daha sonra vergiler ve toplanma sistemleri değişmiş ancak kişilerin vergi ödevi karşısında takındığı tavırla aynı kalmıştır¹¹².

Osmanlı zamanında Tanzimat dönemine kadar geçen süre zarfında vergiler, oranları, zamanları, miktarları ve mükellef gruplarına göre farklılıklar göstermekteydi. Vergiler şerri ve örfi vergiler, nakit ve ayni olarak toplanırdı. Toplanan vergi gelirlerinin

¹⁰⁹ YILMAZ (2013), *a.g.e.*, s. 1763.

¹¹⁰ TOSUN, Özteki, *Hileli Vergi Suçu*, Baha Matbaa, İstanbul, 1962, s. 10-11.

¹¹¹ AKTAN, Coşkun Can, *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*, MBSGB Y., Ankara, 2012, s. 174-176.

¹¹² SOKULLU AKINCI, Füsun, *Kriminoloji*, Beta Y., İstanbul, s. 49-53.

büyük payı, aşar (tarım), ağnam (hayvancılık), ile gayrimüslimlerden alınan cizye ile dolaysız vergiler tarafından toplanmaktaydı. Vergilerin büyük çoğunluğu ise saray masraflarında kullanılırdı¹¹³.

Sonuç olarak, mükelleflerin vergi ödevinden kaçınmaları, kaçırmaları bir yönüyle tarihi geçmişe dayanmaktadır. Vergi ödevini yerine getirmenin tarihimizin uğradığı aksaklıklar ihtilaller ve ekonomik anlamda sanayi ile geç tanışarak modern vergi sitemine ayak uydurmasında ki gecikmişliktir. Bunun aşılması ise vergi bilincinin ve ahlakının mükelleflere aşılması değişen sisteme ve hukuk normlarına ayak uydurmak gerekmektedir.

Ülkemizin vergi tarihi gerek bulunduğu konum gerek ekonomik çıkarlar neticesinde sürekli reformlara uğrayarak değişen düzene ayak uydurmaya çalışılmıştır. Bu durum vergi bilinç ve ahlakının aşılmasının önünde bir engel teşkil etmektedir.

1.3.2. Sosyal Nedenler

İnsanlar yaşama ihtiyaçlarını karşılama ve sosyal birer varlık olarak birlikte hayatlarını devam ettirme istemi içerisindeyler. Birlikte yaşamalarının ve artan insan sayısının ihtiyaçların karşılanmaması nedenleri devlet kavramını ortaya çıkarmalarını gerekli kılmıştır¹¹⁴.

Devlet kavramı ise temelini oluşturan toplum adına üstlenmiş olduğu faaliyetleri yerine getirme adına finansa ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyacı daha önceleri insanlar tarafından verilen hediye olarak yine vergilerle karşılanırdı¹¹⁵. Ancak daha sonra insan isteklerinin sınırsız olması diğer insanların haklarının ihlal edilmesi, devletin artan nüfus ve refah karşısında daha fazla gelire ihtiyaç duyması ve toplum içerisinde adaleti sağlama adına belirli kurallar koyma gereği ortaya çıkarmıştır¹¹⁶.

¹¹³ DARBAŞ, İbrahim (2014), “Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”, Çağ Üni., SBE, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Mersin, 2013, s.9.

¹¹⁴ DARBAŞ (2014), *a.g.e.*, s. 13.

¹¹⁵ ÇELİK, Celal, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”, *VDD*, S.284, İstanbul, 2005, s.1-8.

¹¹⁶ GÖZLER, Kemal (2007), *Devletin Genel Teorisi*, Bursa, Ekin Y., 2007, s.4- 28.

Devletin, sosyal refah arttırmaya, fazla nüfusun ve adaletli bir dağılım için gerekli koyduğu kuralları ve kanunları ise cebri özelliği ile zorunlu hale getirmiştir. Buradan sonra devletin kişilere yüklemiş olduğu vergi ödevi zorunlu hale gelmiştir. Söz konusu vergi ödevi ise mükellefler üzerinde yük gibi durmasıyla ortaya vergiden kaçınma, peçeleme ve vergi kaçakçılığı gibi eylemler çıkmıştır.

Ülkemiz de ise tarihe bakıldığında geç zamanda tanışılmış bir sanayi inkılabı ve yeniden kurulan Cumhuriyet Dönemi ve bu dönemde yine ihtilallerin olması kamu idaresinin düzenin bozulması toplum krizi sindirmesi gibi sosyal nedenler kişiler üzerinde vergi bilincinin, vergi ahlakının oluşmasında gecikmeyi gündeme getirmiştir.

Vergi bilinci¹¹⁷; “Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından vergi gelirlerinin kamu için olan önemini kavramış toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyidir. Vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler ödedikleri vergilerin kendilerine ne şekilde döneceğini yani bireyler ödedikleri vergilerin kamu tarafından nerelere harcandığını bilirler ve bunun neticesinde üzerlerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerini kendilerinden beklenildiği gibi ve içlerinden gelerek yerine getirirler” tanımlanırken, Vergi ahlakı ise; “mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyi” şeklinde tanımlanmıştır¹¹⁸.

Vergi bilinci ve vergi ahlakının aşılanmış bir toplumunda vergi kaçakçılığı en aza indirilebilir. Ancak diğer taraftan insanın yaradılışından gelen özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerin en başında ise insan tüketen ve daha fazla tüketme eğilimi içerisinde olan bir varlıktır. Bu özelliği itibarıyla karşılıksız olarak devlete ödeyeceği verginin karşılığında alacağı cezayı ve ödemezse daha fazla tüketimin hesabını yapmaktadır. İnsan ırkının yaradılış özelliğinin önüne geçmek mümkün değildir.

¹¹⁷ Ayrıca bkz. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/134/0%20giris.pdf>

¹¹⁸ Detaylı vergi ahlakı ile ilgili bilgi için bkz. <http://www.vergiaktuel.com>.

Sosyal bilincin artırılması muhakkak olumlu sonuçlar gösterecektir. Fakat insanın aşırı tüketim ve kazanç hırslarının önüne geçmek adına vergi denetimlerinin ve kontrollerinin sıklaştırılması cezaların caydırıcılığı açısından daha ağır basmaktadır. Bunun temel sebebi ise insan doğasıdır¹¹⁹.

1.3.3. Ekonomik ve Mali Nedenler

Tarihi, sosyal, ekonomik ve hukuki açıdan vergiden kaçakçılığının nedenlerini birbirlerinden bağımsız olarak değerlendirmek mümkün değildir. Ekonomi, sosyal faktörleri etkilerken sosyal faktörler ise ekonomik faktörleri etkiler.

Aynı şekilde diğer faktörler birbirleriyle etkileşim içerisinde¹²⁰. Vergi kaçakçılığının ortaya çıkış nedenleri arasında ise en büyük payı ekonomik nedenler oluşturmaktadır. Bunun nedeni ise vergiyi belirleyen oran ekonomik değerlerle ölçülmesidir¹²¹.

Vergi karşısında rasyonel olarak kişi, kaçıracağı vergi karşılığında ödeyeceği cezayı karşılaştırması sonucunda harekete geçmektedir. Bunun yanında ise gelir dağılımına göre vergi alınması, mükellef gelir düzeyini az oranlı vergi diliminde tutma eğilimi içerisinde vergi kaçakçılığına başvurması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Mali nedenler içerisinde ise vergi oranlarının yüksek olması, vergi oran dağılımında ki adaletsizlik, vergi indirimi, istisnalar ve muaf olunan vergilerin yaygınlığı kişileri vergiden kaçınmaya ve daha sonra aktif olarak vergi kaçakçılığına sürüklemektedir¹²².

Sonuç olarak Türkiye gelir dağılımında orantısızlık bulunmaktadır. Yaşam standartlarının yüksek olması vergi oranlarının fazlalığı kişileri kayıt dışı çalışmaya yönlendirmektedir. Kişiler kendi adaletlerini sağlamak adına vergi ödevini yerine

¹¹⁹ Detaylı bilgi için bkz. <http://sbedergi.ibu.edu.tr/index.php/sbedergi/article/viewFile/1464/1386>.

¹²⁰ TOPÇU, Halil İbrahim, Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği, Marmara Üni., SBE, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2005, s.76-79.

¹²¹ ÇELİK (2005), *a.g.e.*, s. 16.

¹²² AKKAYA (2002), *a.g.e.*, s.106

getirmek yerine vergiden kaçınmaya veya vergi kaçakçılığına başvurmaktadır. Ancak bu durum yine de vergi kaçakçılığını meşrulaştırmamaktadır.

1.3.4. Hukuki Nedenler

Vergi tarihi bakımından çok eskilere dayanması, üzerinde yapılan değişikliklerin fazla olması, yeni modellere ayak uydurma eylemleri, vergi kanunlarının çok sayıda olması ve sonradan vergi borçlarının affedilmesi gibi hukuki nedenler vergi kaçakçılığına yol açmaktadır¹²³.

Vergi kanunlarının basit dille yazılmaması ve kısa aralıklarla değişime uğraması mükellefler tarafından işlem karışıklığına yol açmaktadır. Mükellef üzerinde söz konusu karışıklık ise vergili işlemlerden uzak durmaya, kayıt dışı işlemlere yönelerek işlem kalabalığından uzak durmaktadır¹²⁴.

Diğer bir hukuki neden, vergi kaçakçılığı sonucunda kişinin aldığı ceza kişiyi vazgeçirememesidir. Vergi kaçakçılığı sonucunda kaçırılan vergi ile ödenen ceza kıyaslandığında karlı bir algı yaratması kaçakçılığı cazip hale getirmektedir¹²⁵. Son olarakta affedilen veya yeniden yapılandırılan vergi cezaları kişileri cezaları ödememeye veya sonucunda affedilme olasılığına dayandırarak vergi kaçakçılığına başvurmaktadır¹²⁶.

Sonuç olarak vergi kaçakçılığının birçok tarihi, sosyal, ekonomik, mali ve hukuki nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenlerin bazıları devlet tarafından kaynaklı iken bazıları da kişilerin inancı ve düşünceleri doğrultusunda kaynaklanmaktadır. Aşılması çok zor bir engel olarak görünmektedir¹²⁷.

Nacizane bize göre, hukuksal alanda ayak uydurulmaya çalışılan hukuk düzeni benliğimizle çelişir haldedir. Bu durum sürekli ve birçok değişikliği ayak uydurma

¹²³ KAŞIKÇI, Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul Üni., SBE, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul, 1999. s. 31.

¹²⁴ DARBAŞ (2014), *a.g.e.*, s.12.

¹²⁵ OSLU (2013), *a.g.e.*, s.17.

¹²⁶ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN (2000), *a.g.e.*, s. 220-221.

¹²⁷ KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Y., Ankara, 2016, s.102.

zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. Her sorun gibi bu sorununa önüne geçmek için sorunun temeline inmek ve bizim benliğimizle uyuşan sürekli değişime uğramayan hukuk normları getirilmelidir. Daha sonra hukuk düzenine ayak uydurmak daha adaletli bir dağılım sağlamak adına topluma vergi ahlakı ve bilincini aşlamak gerekmektedir.

1.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tarihsel Gelişimi

Vergi kaçakçılığının ortaya çıkışıyla kaçakçılığı önleme eylemleri paralellik göstermekte ve sürekli değişime uğramaktadır. VUK'ta ise bahsi geçen değişiklikler Cumhuriyet döneminden başlayarak günümüze kadar ulaşmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunu Cumhuriyet dönemi öncesi ve Cumhuriyet dönemi şeklinde inceleme yapmakta yarar vardır. Uzun bir geçmişe sahip olan sürekli değişime uğrayan vergi kaçakçılığı suçu Osmanlı dönemine kadar dayanmakta ve günümüzde değişim özelliğini sürdürmektedir.

1.4.1. Cumhuriyet Dönemi Öncesi

Osmanlı döneminde zikredildiği üzere Tanzimat dönemine kadar vergilerin esas dayanağı şerri vergilerden oluşmuştur. Devlet vergi gelirlerinin büyük kısmını tarımdan sağlarken sanayi ve ticaret alanında alınan vergiler daha az paya sahipti. Düzenlenen vergiler sanayi ve ticaretin gelişmesi sonucunda diğer devletlerin lehine olarak düzenlenmiştir. Buna paralel olarak da yine cezalar keyfi nitelik taşımaktaydı¹²⁸.

Tanzimat döneminden sonra ise vergi sistematik bir oluşum içerisine girerek merkez ve taşrada örgütlenmiştir. Örfi vergilere son verilmiş ve keyfi vergilerde kaldırılmıştır. Vergi yükümlükleri kanunlarla düzenlemeye alınmış ve cezalar belirlenmeye çalışılmıştır¹²⁹. 1860 yılında günümüz vergi sisteminin temelleri atılmıştır. 1876 Anayasası'nda çok sayıda mali yükümlülöklere yer verilmiş ve Temettü Vergisi Nizamnamesi ile vergi kaçakçılığı suçlarına benzer şekildeki suçlar düzenlemeye

¹²⁸ ÇAVUŞ, Adnan (2016), *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Y., İstanbul, 2016, s. 33.

¹²⁹ ÖNER, Erdoğan, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Maliye Bakanlığı Y., Ankara, 2005 s. 128.

alınmıştır. Nihayet 11 Nisan 1918 tarihli Gümrük Kanunu ile vergi kaçakçılığı suçu ilk kez kabul görmüştür¹³⁰.

Sonuç olarak belirli bir çatı altında bu dönemde vergi cezası ve vergi suçları adına elle tutulur bir adım atılmamıştır. Tanzimat döneminden sonra 1907 tarihli Temettü Vergi Nizamnamesi ve 11 Nisan 1918 tarihli Gümrük Kanunu'nda vergi kaçakçılığı tanımlanmış ilgili fiillerin ceza mahkemesinde yargılanacağı ibaresi ile temelleri atılmıştır.

1.4.2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet döneminde vergi suçları ve cezalarının 1950 yılından önce 1926 yılında 755 Sayılı Kanun'la vergi ceza hukukunda tekerrür düzenlenmiştir¹³¹. 1934 yılında 2345 Sayılı Kanun'un madde 76'da hürriyeti bağlayıcı hükümler yer almıştır. 1940 yılında ise 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun sadece vergi zammına yer verdiği görülmektedir. Son olarak da 2466 sayılı Buğday Koruma Karşılığı Kanunun madde 19'da hileli hareketler sonucu vergi kaçakçılığı hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmiştir¹³².

1.4.2.1. 213 Sayılı Kanun'dan Önceki Dönem

Günümüz 213 sayılı VUK oluşana kadar geçen süre ise 213 sayılı Kanun Öncesi Dönem ve 213 sayılı Kanun Dönemi şeklinde ayrıma tutulmasında, anlaşılması açısından yarar vardır.

1.4.2.1.1. 5432 Sayılı Kanun'da Kaçakçılık Suçları

1949 yılında sonra 5432 sayılı kanun ile ceza normları bir araya getirilmiş ve ilk VUK'ta kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme bir çatı görevi üstlenmiş dağınıklık içerisinde çıkılması adına büyük bir adım niteliği taşımaktadır¹³³. 1949

¹³⁰ BAYAR, İbrahim Nihat (2010), Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi-Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), Ankara Üni, SBE, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Ankara, 2010, s. 18-24.

¹³¹ ÖNER (2005), *a.g.e.*, s.464.

¹³² ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s.34.

¹³³ DONAY, Süheyl, *Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Y., İstanbul, 2004, s. 40.

yılından önce vergi hukuku alanında ayrı bir usul kanunu bulunmamakta ve vergi kanunları bünyesinde maddi ve şekli normlar bir arada yer almaktaydı.¹³⁴.

5432 sayılı Kanunun 4. Kitabında idari ve adli ceza normları düzenlenmiştir. Vergi ödevine ilişkin aykırılık teşkil eden fiiller ağırlıklarına göre kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak düzenlenmiş ve sadece idari yaptırım öngörülmüştür. Bunların yanında bazı vergi düzenini bozan fiiller ceza kanunlarına göre cezalandırılmıştır¹³⁵.

Vergi düzeninde idari para cezası gerektiren hareketler için kaçakçılık tanımı ilk olarak 5432 sayılı Kanun'un 324. maddesinde yapılmıştır. Bu tanıma göre vergi sorumlusu veya mükellefin vergi kaçırmak kastı ile vergi ziyana sebebiyet vermesi şeklinde 8 bentte düzenlenmiş fiillerdir¹³⁶. Bunun yanında vergi sorumlusunun veya vergi mükellefinin kaçakçılık sayılan fiillin belirlenmesi için takdir komisyonun onayı gerekmektedir. İlk olarak VCH'de iştirak kavramına yer verilmiştir. Bunun yanında vergi kaçakçılığı hareketlerine ve hürriyeti bağlayıcı hükümlere yer verilmemiştir¹³⁷.

1.4.2.1.2. 5815 Sayılı Kanun'da Kaçakçılık Suçu

İdari cezaların kaçakçılık fiillerini önlemede yetersiz kalması sonucunda 1954 tarihinde 5815 sayılı Kanun değişikliği ile "Ceza Kanuna Göre Cezalandırılacak Suçlar" başlığı "Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar ve Cezalar" olarak değişikliğe uğramıştır.

5432 sayılı Kanun'da yer alan kaçakçılık normları değiştirilerek, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun kasten vergi ziyana sebep olması şeklinde değişikliğe gidilmiştir. Ayrıca kaçakçılık fiilleri ilk kez hileli vergi suçlarına içerisinde birkaçı da olsa yerini almıştır¹³⁸. Hileli vergi suçları içerisine dahil edilmesinin sonucu olarak hürriyeti bağlayıcı ceza ilk kez kaçakçılık fiillerinin bir kısmına uygulanmıştır.

¹³⁴ OSLU (2013), *a.g.e.*, s. 22.

¹³⁵ HIZLI, Yılmaz, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Y., Ankara, 1984, s.9-10.

¹³⁶ ÖNER, (2005), *a.g.e.*, s.54.

¹³⁷ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s.35.

¹³⁸ ERDEM, Tahir, *Vergisel Kabahatler*, Beta Y., İstanbul, 2010, s. 175-176.

5432 Sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerin vergi kaçakçılık suçları ile mücadelede yetersiz kalması sonucunda üç yıl içerisinde üç kez değişikliğe maruz kalmıştır. Söz konusu ilk değişiklik ise konu başlığı 5815 sayılı Kanun ile gerçekleşmiştir¹³⁹. 5818 Sayılı Kanun'da ilk olma özelliğini taşıyan hileli olarak vergi suçuna teşebbüs düzenlemeye alınmıştır. Teşebbüsün yaptırımı ise hürriyeti bağlayıcı ceza olarak düzenlenmiştir. Pişmanlık hükümlerinin yer alması ise sonlandırılmıştır¹⁴⁰.

Sonuç olarak iştirak kavramından sonra teşebbüste düzenlemeye alınmış ancak pişmanlık hükümlerinden vazgeçilmiştir. İlk kez kaçakçılık fiillerinin bir kısmı hileli vergi suçları içerisine dahil edilerek hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırım altına alınmıştır.

1.4.2.1.3. 6094 Sayılı Kanun'da Kaçakçılık Suçları

6094 Sayılı Kanun ile 5815 Sayılı Kanun'da yer alan, en basit hatanın bile kast aranmaksızın kaçakçılık fiili olması, değişikliği kaçınılmaz hale getirmiştir. Kaçakçılık fiilleri için daha somut kavramların olması yolunda değişiklikler yapılmıştır. Yine pişmanlık hükümlerine tekrar yer düzenlenmiştir¹⁴¹.

1.4.2.2. 213 Sayılı Kanun Dönemi ve Yapılan Değişiklikler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹⁴² 5432 sayılı Kanunu kaldırarak 04.01.1961 yılında yürürlüğe konulmuştur. 213 sayılı VUK'ta yaptırım altına alınan hareketler, hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük şeklinde sınıflandırılmıştır.

5432 sayılı Kanunda "Vergi Cezaları" başlığı 213 sayılı VUK'ta sadece "Cezalar" olarak değiştirilmiştir. Yine 213 sayılı VUK'ta kaçakçılığın tanımında kastın varlığının ispatı iddia edenin görevi olarak belirlenmiştir. Bu değişiklik amaç, kaçakçılık suçunun daha somut olmasıdır.

Hileli vergi suçu 213 sayılı VUK'un 357. maddede düzenlenirken 359. maddede cezası düzenlenmiştir. Hileli vergi suçu ise 2365 sayılı Kanun değişikliğine uğramadan

¹³⁹ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s.22-24.

¹⁴⁰ OSLU (2013), *a.g.e.*, s. 23.

¹⁴¹ HIZLI (1984), *a.g.e.*, s. 36.

¹⁴² 213 Sayılı Kanun 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

önce, “beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.”¹⁴³, şeklinde tanımlama yapılmıştır. Ayrıca kaçakçılık, usulsüzlük ve kusur cezalarında indirimle gidilme yolu getirilmiştir.

Şu an ki vergi suçlarına benzer şekilde hileli vergi suçları bağımsız olarak ayrı ayrı düzenlemiştir. Bu bağlamda günümüz VUK ortaya çıkmış ve günümüz düzenlemesinin çatısı oluşmuştur.

1.4.2.2.1. 2365 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

2365 Sayılı Kanun değişikli 1980 yılında 213 Sayılı Kanun’da yer alan hileli vergi suçlarına kaçakçılık ismini vermiştir. Bu değişiklik ile vergi suçları, kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük şeklinde dördü bir ayrıma tabi tutulmuştur¹⁴⁴. Ağır kusur ise, “mükellef veya sorumlu tarafından maddede sekiz bent halinde sayılan fiillerden birisiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.”

213 sayılı Kanun’dan tek farkı ise madde 357’de yer alan hileli vergi suçu, düzenlemenin hapis cezası gerektirmediği şeklinde olmuştur¹⁴⁵. Bu bağlamda vergi suçları içerisinde hileli vergi suçları kaldırılmış ve kaçakçılık suçu yerini almıştır. Bu değişikliğin sonucunda kaçakçılık fiilleri idari para cezasının yanında hürriyeti bağlayıcı cezalarda içermeye başlamıştır. Kaçakçılık sayılan fiillerin yeniden belirlenmesiyle kaçakçılık tanımı, “mükellef veya sorumlu tarafından madde metninde yer alan fiiller ile vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.” şeklinde düzenlenmiştir¹⁴⁶.

1.4.2.2.2. 3505,4008,4108 Sayılı Kanunlar Gereği Yapılan Değişiklikler

3505 sayılı Kanunu madde 8 değişikliği ile 359. Maddeye bir fıkra eklenerek VUK’un madde 359/2 yerini almıştır. Eklenen fıkraya göre, “Ancak hapis cezasının paraya çevrilmesine hüküm olunması halinde para cezası tutarının hesabında hapis

¹⁴³ YİĞİT (2004), *a.g.e.*, s. 27.

¹⁴⁴ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, 37.

¹⁴⁵ ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku*, Savaş Y., Ankara, 1998, s. 100.

¹⁴⁶ OKTAR, *a.g.e.*, s. 355-359

cezasının her bir günün için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin aylık tutarının yarısı alınır.” Değişiklikle daha önce olamayan bir yenilik getirilmiştir. Böylece ceza hukukunda uygulanan günlüğü 3000-5000 gibi uçuk rakamlar yerine daha gerçekçi ve modern bir yol izlenmiştir.¹⁴⁷

1961 tarihli 213 sayılı VUK’un 344. maddesi 4008 sayılı Kanun ile değişikliğe uğramıştır. İlk olarak madde başlığında gidilen değişiklik sonucunda “kaçakçılığın tarifi”, “kaçakçılık suçunun tarifi” şeklinde değiştirilmiştir. Yeni tarife göre kaçakçılık suçu “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi” şeklinde değiştirilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı gibi “kasten” ibaresi tekrar eklenmiş ve suçun yaptırım altına alınması vergi ziyanda kasıt unsuruna bağlanmıştır. Yine aynı şekilde kastın ispatı iddia edene ait, ancak yeni düzenleme ile 344. maddenin ikinci fıkrasındaki “aşağıda yazılı haller” demek suretiyle 344. maddenin altı bentte sayılan fiillerde kastın karine olarak sayılacağı belirtilmiştir¹⁴⁸.

Yine 4008 sayılı Kanunla 344/1. bentte daha önce yer almayan, “tutulması mecburi olan defterleri tutmak ve bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmek” normu da eklenmiştir.

4108 sayılı Kanunla¹⁴⁹ VUK’un 359. maddesinde üzerinde değişiklikler yapılmıştır. 344. maddede altı bent halinde sayılan fiilleri 359. maddede 4108 sayılı Kanun değişikliği ile ayrı yaptırımlar halinde düzenlemiştir. Bu düzenleme ile 344. madde 1,4,5,6 numaralı bentlerde yer alan fiillerin karşılığında 359. maddede altı aydan üç yıla kadar hapis, 2 ve 3 numaralı fiillerle kaçakçılık suçları işleyenler için de üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Böylece ceza miktarları arttırılmıştır. Ağır hapis cezası hüküm altına alınmıştır¹⁵⁰.

¹⁴⁷ KARAKOÇ (2016), *a.g.e.*, s.37.

¹⁴⁸ KAŞIKÇI, *a.g.e.*, s. 69.

¹⁴⁹ 4108 sayılı Kanun 02/06/1995 tarih ve 22301 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹⁵⁰ YİĞİT (2004), *a.g.e.*, s. 31.

Yine 4108 sayılı Kanunla 359. maddeye bir fıkra eklenerek “Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat arttırılır.” böylece tekerrür normu düzenlenmiştir.

4108 sayılı Kanunla 359. maddeye eklenen son fıkra ile, kaçakçılık suçlarını işleyenlerin cezalarında 345. madde hükümlerinin uygulanmasında bir engel olmadığı yani hem idari hem de adli ceza hükümleri uygulanabileceği açıkça ortaya konmuştur.

Vergi kaçaklığı suçları adına yapılan birçok değişiklik birbiri ardına meydana gelmiştir. Bu değişiklikler ise uygulamada zorluklara neden olmuş, kanaatimizce suçun ortaya çıkışı açısından da vergi kaçakçılığı ile mücadeleyle zıt olarak kaçakçılığın nedeni söz konusu değişiklikler olumsuz etki sağlamıştır.

1.4.2.2.3. 4369 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

1998 tarihli 4369 sayılı Kanun¹⁵¹ değişikliği vergi reformu olarak tanımlanmış ve 213 sayılı VUK'ta önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu reformlardan en önemlisi, ceza mahkemelerinde yargılanacak olan vergi kaçakçılığı suçu ile mali yaptırım gerektiren vergi kaçakçılığı suçu birbirinden hem madde metni olarak hem de isim olarak ayrı düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle ceza kanunu sistematğine biraz daha yaklaşılmıştır.

4369 sayılı Kanun değişikliği ile 359. maddede “*vergi kaçakçılığı*” suçu ile 344. maddede “*vergi ziyai*” suçu olarak ayrı maddelerde düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu ve cezaları aynı madde içerisinde yer alarak ceza sistemi uygun bir adım atılmıştır¹⁵².

Diğer bir değişiklik ise vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için vergi ziyai suçunun oluşup oluşmadığına bakılmamaktadır¹⁵³. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı sonucunda vergi ziyai suçunun ortaya çıkmasıyla ayrıca vergi ziyai miktarının üç katı

¹⁵¹ 4369 sayılı Kanun, 24/07/1998 yılında ve 23417 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁵² OSLU (2013), *a.g.e.*, s.34.

¹⁵³ KARAASLAN, Mehmet, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, TBBD, S.64, Ankara, 2006, s. 137.

ceza kesilmesi düzenlenmiştir. Son olarak ağır kusur suçu ve cezası ile kusur suçu ve cezası kaldırılmıştır¹⁵⁴.

1.4.2.2.4. 5728 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

5728 sayılı Kanun ile VUK madde 359'un en önemli değişiklikleri yapılmıştır. İlk olarak TCK'ya uyum sağlama adına kabahat olarak tanımlanan eylemi suç olmaktan çıkarma adına VUK madde 344'ü vergi ziyaı cezası olarak değiştirmiştir¹⁵⁵.

Diğer yandan 213 Sayılı Kanun'un ilgili üçüncü bölüm başlığı "*suçlar ve cezalar*" olarak değiştirilmiştir. VUK madde 359 yeniden düzenlenmiş ve şimdiki yerini almaya başlamıştır. Son olarak yaptırımda TCK yargılama usullerine tabi olunmuş, cezanın paraya çevrilmesi ve ertelenmesi kaldırılmış yine TCK hükümlerine bırakılmıştır¹⁵⁶.

1.4.2.2.5. 5904 Sayılı Kanun Gereği Yapılan Değişiklikler

Son yapılan değişiklik ile VUK madde 359/a'ya göre hapis cezalarının para cezasına çevrilmesine ilişkin değişiklikte alt limit olarak 2009 tarihinde geçerli olması adına bir yıldan on sekiz aya çıkarılmıştır¹⁵⁷.

Söz konusu değişiklik ile cezanın para cezasına çevrilmesinin önüne geçilirken diğer yandan cezanın ertelenmesi hükmü geçerliliğini korumuştur. Vergi kaçakçılığı suçları 213 Sayılı Kanun'da uğradığı değişiklikler sonucunda yerine almasına rağmen hala ülkemizde çalışmalar devam etmekte ve kanaatimizce de gelişerek değişiklikler devam edecektir.

1.5. Vergi Kaçakçılığı Suçuyla Korunan Hukuki Değer

Vergi kabahatleri ve vergi suçları arasındaki farklardan biri de korunan hukuki değerde ortaya çıkmaktadır. Kabahatler vergi idare düzenini korumasıyla yaptırımı idari nitelikli iken, vergi suçları kamu düzenini korumayı amaçlamaktadır. Vergi suçları

¹⁵⁴ KARAKOÇ (2016), *a.g.e.*, s.39.

¹⁵⁵ ERDEM (2010), *a.g.e.*, s. 49.

¹⁵⁶ KARAKOÇ (2016), *a.g.e.*, s. 40-41.

¹⁵⁷ KAŞIKÇI (1999), *a.g.e.*, s. 101.

içerisinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu ise yine aynı şekilde kamu düzenine yönelik hukuki değerleri korumayı amaçlamaktadır¹⁵⁸.

Vergi kaçakçılığı suçu ile korunan hukuki değer, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzeninin devamlılığı, toplum düzenini, devletin otoritesi korunan hukuki değerler arasında yer almaktadır¹⁵⁹. Korunan hukuki değerden de anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığı suçunun vücut bulması halinde etkilenecek olarak koruduğu, kamu düzeni ve her suç sonucunda etkilenen devlet otoritesidir¹⁶⁰.

Kanaatimizce korunan hukuki değer, devlet tarafından konulan kanunların ihlali neticesinde kamu idaresi diğer taraftan vergi adaletinin sarsılması ve toplumda var olan eşitlik adalet ilkelerinin zedelenmesidir. Diğer bir anlatımla hem devlet hem de toplum düzeni korunan hukuki değerler arasındadır. Bu özelliği ile önemli bir yere sahiptir. Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçunun mahiyetini bir kez daha ortaya konmuştur.

1.6. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili ve Mağduru

Bir fiilin suç olması için o fiilin kanuna dayandırılması şarttır. “Kanunsuz suç olmaz” ilkesi gereğince fail olmadan suçun olması mümkün değildir¹⁶¹. Failin ise kusurlu hareket edebilme yeteneğine sahip olması vb. özellikleri vardır. Düzenlenmesi itibari ile de her suçun koruduğu bir değer vardır. Bu değerlerin fail veya failer tarafından ihlal edilmesi ortaya mağduru çıkarmaktadır¹⁶².

Vergi kaçakçılığı suçu VUK'ta yer alan bir kanun maddesidir. Bu suçu işleyen kişilerde fail durumundadır. Vergi kaçakçılığı suçu özelliği bakımından ekonomik ve sosyal değerler taşımaktadır. Diğer bir anlatımla hem ekonomik hem de sosyal düzene ait değerler korumaktadır. Ancak korunana hukuki değer açısından vergi kabahatlerinden ayrı olarak koruduğu sosyal toplum düzeni ağır basmaktadır. Bu suçu işleyecek olan

¹⁵⁸ KARAKOÇ (2016), *a.g.e.*, s.32.

¹⁵⁹ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 465.

¹⁶⁰ ÖZGENÇ, İzzet, *Türk Ceza Kanunu Şerhi*, 2. B, Seçkin Y., Ankara, 2005, s.84.

¹⁶¹ ALACAKAPTAN, Uğur, *İngiliz Ceza Hukukunda Suç ve Cezaların Kanuniliği Prensibi*, Ankara Hukuk Fakültesi Kriminoloji Enstitüsü Y., Ankara, 1958, s. 75-vd.

¹⁶² ÖNER (2005), *a.g.e.*, s. 101.

kişiler gerçek ve tüzel kişi olarak fail olabilmektedir. Buna paralel olarak mağdur ise yine hem gerçek hem de tüzel kişiler olabilmektedir.

Mağdur açısından farklı görüşler bulunsa da ceza siyasetini elinde bulunduran devlet, her zaman mağdur tarafında demek yanlış olmayacaktır. Diğer taraftan kamu düzenin bozulmasına neden olan vergi kaçakçılığı suçunun mağduru, toplumdur.

1.6.1. Suçun Faili

Fail, suçla korunan hukuki değerin kusurlu hareket sonucunda ihlal eden kişi veya kişiler olarak değerlendirilebilir. Ancak vergi kaçakçılığı suçu açısından vergi ödevi düşen kişiler küçük ve kısıtlılar olabilirken diğer yandan tüzel kişilerde olabilmektedir. Bu bağlamda küçük ve kısıtlıların durumunu ve tüzel kişilerin durumunu adli-idari para cezaları bakımından ve hürriyeti bağlayıcı suçlar açısından değerlendirmekte yarar vardır.

1.6.1.1. Gerçek Kişiler Açısından Faillik

Vergi kaçakçılığı suçunun faili, korunan hukuki değeri ihlal eden herkes olabilir. Korunan hukuki değer ise devlet düzeni ve toplum düzeni olarak geniş bir yelpazeye sahiptir¹⁶³. Vergi kaçakçılığı suçunun hürriyeti bağlayıcı yaptırımlar içermesi, ceza alacak kişinin buna uygun olarak gerçek kişi olması gerekmektedir. Diğer taraftan tüzel kişilerinde vergi yükümlülükleri ve ödevleri bulunmaktadır.

Bu bağlamda vergi ödevi ve sorumlulukları olan her mükellef vergi kaçakçılığı faili olabileceği gibi iştirak müessesesi kullanılarak azmettiren, yardım eden veya müşterek fail olarak katılabilinmektedir. Gerçek kişiler içerisinde vergi mükellefi olabilen ancak yaş veya kusurlu hareket edebilme kabiliyetinin hukuk çerçevesinde yeterli olmayan kişilerde bulunmaktadır.

¹⁶³ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.476.

1.6.1.1.1. Küçük ve Kısıtlılarda Faillik

Küçük ve kısıtlılarda fiil ehliyetine haiz olmadıkları için söz konusu kişilerin vergi mükellefi olmaları durumunda veli, vasi ve kayyumları kanuni temsilci olarak sorumlu olurlar¹⁶⁴.

Küçük ve kısıtlı kişilerin vergi ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü veli, vasi veya kayyum tarafından gerçekleştirilmektedir. Yani küçük ve kısıtlı kişiler mükellefiyetin gereklerini yerine getirecek kabiliyetleri bulunmamaktadır. Bu vergi yükümlülükleri ise yerine vergi sorumluları aracılığıyla getirmektedirler. Vergi yükümlülükleri yerine getirilirken kanuna aykırı hareketler veya şekle ve usule aykırı düzenlemeler adli ve idari para cezası ile hürriyeti kısıtlayıcı cezalarla yaptırım altına alınmıştır. Diğer bir anlatımla vergi kabahat ve suçlar vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde veya aykırı usul ve esaslara göre yapılması anında ortaya çıkar ve küçük ve kısıtlı vergi mükellefleri bu işlemleri yapamadığı için vergi sorumlularını kullanırlar. Vergi sorumluları ise vergi yükümlülüğü sorumluluğunu aykırı şekilde yerine getirmesi sonucunda cezanın şahsiliği ilkesinin bir istisnası olarak, fail olarak ceza alırlar.

1.6.1.2. Tüzel Kişilerde Faillik

Tüzel kişiler, kâğıt üzerinde ve kanunlarda var olan gerçek olmayan kişilerdir. Bu kişiler daha çok ekonomik ve mali nitelikli kişiler olabileceği gibi sosyal kişilerde olabilmektedir¹⁶⁵. Örneğin, Şirketler, Vakıflar, vb.

Üzerine vergi ödevi yüklenen tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılar gibi kanuni temsilciler aracılığı ile vergi ödevlerini yerine getirmektedirler. Kanuni temsilciler, tüzel kişi üzerine yüklenen vergi ödevini yerine getirmedikleri takdirde, tüzel kişi adına kesilecek para cezası içinde sorumlu tutulurlar¹⁶⁶. Diğer taraftan tüzel kişiler adına hürriyeti bağlayıcı yaptırım uygulanamayacağı için yine cezanın şahsiliği ilkesinin

¹⁶⁴ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 76.

¹⁶⁵ TAŞKIN, Âlim, “Tüzel Kişilerin Kişilik Haklarının Korunması”, *AÜHFD*, 1999, s. 222.

¹⁶⁶ Detaylı bilgi için bkz. http://alanbilgisi.weebly.com/uploads/4/4/6/0/4460010/medeni_hukuk_-_4.pdf.

istisnası olarak kanuni temsilciler sorumlu tutulacaklardır. Ancak tüzel kişiler adına güvenlik tedbirlerinin uygulanmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır¹⁶⁷.

1.6.1.2.1. Para Cezaları Açısından

Vergi kabahati ve vergi suçları arasındaki farklardan biriside ceza niteliklerinin farklı olmasıdır. Vergi kabahatleri daha az ceza gerektirdiği düşüncesiyle bozduğu idari vergi düzenin ve uğranılan vergi zararının karşılığı olarak idari para cezaları ile önlemeyi amaçlarken, vergi suçları ise kamu düzeninin bozulması nedeniyle daha ağır olan adli para cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezalarla önlemeyi amaçlamaktadır. Vergi suçları içerisinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu işleyen tüzel kişiler için de adli para cezası ve hürriyeti bağlayıcı ceza düzenlenmiştir¹⁶⁸.

VUK'un 10. maddesine göre, *“Tüzel kişilerle... mükellef ya da vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevleri kanuni temsilcileri... tarafından yerine getirilir”* Ancak TCK'ya göre güvenlik tedbiri olarak tüzel kişilere yaptırım hükümleri olabilir ve yine VUK 333/1. fıkra göre kanuni temsilcilerinin vergi hukuku kurallarına aykırı hareketleri nedeniyle tüzel kişiye kesilen para cezalarında kanuni temsilcinin de sorumlu olacağı belirtilmiştir¹⁶⁹. Diğer bir anlatımla, para cezaları tüzel kişiliğe kesilebilirken, mahkeme karşısında kanuni temsilcileri ya da temsilcileri fail olarak yer almaktadırlar. Kanuni temsilci gerçek kişi olarak tüzel kişiliğin adına vergi ödevini yerine getirmek zorundadır¹⁷⁰.

Yine de sayısı çok fazla olan tüzel kişiliklerin cezai sorumluluğu altında kanuni temsilcilerin ağır yaptırımlar altında bırakılmaları hukuk ve adalet anlayışına ters düşmektedir. Bu nedenle kanuni temsilciler arasındaki görev paylaşımı, kanuni temsilcilerle suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmalı ve temsil bölümdeki ağırlık ve sınırlar tekrar göz önünde bulundurulmalıdır.

¹⁶⁷ ASLAN, M. Yasin, “Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu”, *ABD*, S. 2., Yıl. 68., Ankara, 2010, s. 233-246.

¹⁶⁸ TAŞKIN (1999), a.g.m., s. 226.

¹⁶⁹ BAYAR (2010), a.g.e., s. 29.

¹⁷⁰ ASLAN (2010), a.g.m., s. 73.

1.6.1.2.2 Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Açısından

Vergi kaçakçılığı suçunu gerçek kişinin yanında tüzel kişide işleyebilir. Ancak vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımlarından biri olan hürriyeti bağlayıcı yaptırımın tüzel kişiler üzerinde uygulama alanı bulması pek mümkün değildir. Bu durum cezanın kimin üzerinde uygulanacağı sorununu ortaya çıkarmaktadır. Genel ceza kanununda suçların yaptırımı gerçek kişiler göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir. Bunun yanında cezanın suçu işleyen faile çektirilmesi, ceza hukukunun cezanın şahsiliği ilkesini ortaya koymaktadır¹⁷¹.

Gerçek kişilerin vergi hukukuna aykırı hareketinde faili belirlemek kolayken, tüzel kişiler adına bunu söylemek pek kolay değildir. Tüzel kişilerde vergiyi doğuran olayı gerçek kişiler aracılığı ile yapmaktadır. Bu bağlamda VUK'un 10. ve 333. maddesine göre hürriyeti bağlayıcı ceza karşısında tüzel kişilerin kanuni temsilcileri sorumlu tutulmaktadır¹⁷².

Genel ceza normlarının amaçlarına uyum sağlamak amacıyla, tüzel kişiler adına vergiyi doğuran olaya neden olan ve suçu ayrıntılarıyla bilen, ayırım yapma özelliğine sahip olan kanuni temsilcilerin cezalandırılmasıdır. Bu bağlamda kanuni temsilcilerin görev ve bölümlerinin belirlenmesi büyük bir öneme sahiptir¹⁷³.

1.6.2. Suçun Mağduru

Suçun mağduru ise suçtan zarar gören kişi veya kişilerdir. Suçun koruduğu hukuki değerden yola çıkarsak suçun mağduru devlet diğer taraftan suçtan zarar gören kişi veya kişilerdir¹⁷⁴.

Vergi kaçakçılığı suçu ile korunmak istenen değer kamu düzenidir. Kamu düzeni ise devlet ve toplum arasındaki bağıdır. Vergi kaçakçılığı suçu işleyen kişi veya kişiler bu

¹⁷¹ ÖZGENÇ, İzzet, “Tüzel Kişinin Sorumluluk Ehliyeti-Anayasa Mahkemesi’nin Bir Kararı Üzerine Düşünceler,” Reha Poroy’a Armağan, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1995, s. 106.

¹⁷² ERMAN, Sahir, *Şirketler Ceza Hukuku (Ticari Ceza Hukuku VII)*, İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi, İstanbul, 1993, s.246.

¹⁷³ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s.81.

¹⁷⁴ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 440.

bağı zarar vererek mağdur kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bu paralelde devlet ve toplum vergi kaçakçılığı suçundan zarar gören kişilerdir ve mağdur durumundadır.

1.7. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Benzer Suçlarla İlişkisi

TCK'da bazı suçlar vergi kaçakçılığı suçu ile yakın benzerlik içerisindedirler. Hatta bazı hallerde vergi kaçakçılığı suçu olup olmadığı karıştırılmaktadır. Bu en çok karıştırılan suçları inceleyelim.¹⁷⁵.

1.7.1. Özel Evrakta Sahtecilik

Özel evrakta sahtecilik suçu TCK 207. maddesinde düzenlenmiştir. Beyannamenin dışında tutulan defterler, noter onayından geçtikten sonra resmi olma özelliği kazanmaktadırlar. VUK'ta çift defter kullanmak, defter ve kayıtları tahrif etmek, bu defterlere mevhum adlarda hesap açmak, hesap ve muhasebe hileleri yaparak 359. maddenin ihlal edilmesi halinde, TCK 207. maddesinde yer alan özel evrakta sahtecilik suçunun unsurlarına uymaktadır. Ancak VUK ve TCK arasında özel ve genel norm ilişkisi olduğundan dolayı özel norm olan VUK hükümleri uygulanacaktır¹⁷⁶.

Yargıtay'ın konu ile ilintili kararı şu şekildedir¹⁷⁷;

“Maddi olayda sahte kira sözleşmesi düzenlenmiştir. tanzim edilen sahte evrakın maliye dışında başka bir makama veya kiralayana karşı kullanılması halinde sahtecilik suçu oluşacaktır. Halbuki sanık mücerret daha az stopaj ödemek amacıyla bu varakayı tanzim ve vergi dairesine ibraz etmek ve bu surette vergi kaçırarak kendine çıkar sağlamaktadır. O halde sanığın eylemi 359. maddeye uymaktadır.”

Kararın ışığı altında sahte olarak düzenlenen kira sözleşmesinin, kendine çıkar sağlamak amacıyla Maliyeye karşı kullanması 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçunun hareketidir. Diğer yandan Maliye dışında herhangi bir surette sahte olarak

¹⁷⁵ GÖKCAN, Hasan Tahsin, “Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)”, ABD, S.1, Ankara, 2010, s.219.

¹⁷⁶ YURTCAN Erdener, *Yargıtay Kararları Işığında Sahtecilik Suçları*, TBB Yayınları, Ankara, 2015, s.207.

¹⁷⁷ YCGK, T: 12.11.1990, E: 1990/6-17, K: 1990/268.

düzenlenen kira sözleşmesinin kullanılması sonucunda ise TCK 207. maddesinde yer alan özel belgede sahtecilik suçu oluşacaktır.

TCK madde 207'ye göre¹⁷⁸;

“Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan.... Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır.”

Vergi kaçakçılığı suçunda tutulması zorunlu olan defter ve kayıtların yanında düzenlenmesi zorunlu olan belgeler bulunmaktadır. Bu belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve yine sahte olarak düzenlenen bu belgelerin kullanılması, kandırılması hedeflenen tarafa vergi dairesi olması ve vergi matrahında azalama olması sebebiyle, kaçakçılık suçuna vücut verilmektedir. Aradaki ince fark vergi kaçırmak amacıyla belgede düzenlemenin sahte olması gerekmektedir¹⁷⁹.

1.7.2. Resmi Evrakta Sahtecilik

Resmî Belgede Sahtecilik TCK'nın 204. maddesinde yer almaktadır. Resmî belgenin ne olduğu konusunda madde içerisinde bir tanıma yer verilmemiştir. Ancak Doktrinde; kamu görevlisinin görevi gereği düzenlenen, varsa belirli usul ve şekil kurallarına uyulan belge, olarak tanımı yapılmıştır¹⁸⁰.

TCK'nın 204/2. fıkrasında yer alan resmî belgede sahtecilik suçu özgü suç niteliği taşımaktadır. Kamu görevlisi olmayan kişiler ise 204. maddenin ilk fıkrasında yer alan suçun faili olabilirler. Bunu yanında ikinci fıkroda bulunan özgü suça diğer kişiler, azmettiren ya da yardım eden olarak katılabilirler.

¹⁷⁸ YURTCAN (2015), *a.g.e.*, s. 72.

¹⁷⁹ ÇAM BOZKURT, “Nihat, Evrakta Sahtekarlık Suçları”, *ABD*, Ankara, 1989, s. 451-471.

¹⁸⁰ TEZCAN, Durmuş-ERDEM Mustafa Ruhan- ÖNOK, Candide, Ceza Özel Hukuku, Ankara, 2008, s.678.

Kamu görevlisinin birçok tanımı bulunmasının yanında en geniş tanım TCK'nın 6/1-c bendinde; *“kamusal faaliyetin yürütülmesine atama ya da seçilme yoluyla veya herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi”* olarak tanımlanmıştır.

TCK madde 204'e göre¹⁸¹;

“Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

Resmî belgeyi düzenleyen kişiler açısından ikili bir ayrıma gidilmiştir. Kamu görevlileri tarafından düzenlenen resmî belgede sahtecilik ile kişiler tarafından düzenlenen olarak. Vergi kaçakçılığı için ise TCK madde 210/1'de sayılan belgeler üzerinde sahtecilik yapma, TCK madde 210/1'e göre cezalandırılacağı belirtilmiştir¹⁸².

VUK 359. maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun fiillerinden olan sahte belge düzenlemek fiili ile benzerlik göstermektedir. Bu belgelerden bazıları, kefaletname, mahkeme ilamları, vergi makbuzları vs. gibi evraklardır. Burada ayırıcı nokta resmi belgenin vergi ile ilgili olup olmadığıdır. Eğer resmi belge vergi konusuna ilişkin ise ve bu belge üzerinde yapılan sahte değişiklikler işlemlerde kullanılırsa TCK 204. madde resmi belgede sahtecilik suçu değil, VUK 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkacaktır.

1.7.3. Resmî Belge Düzenlenmesinde Yalan Beyan

Resmî Belge Düzenlenmesinde Yalan Beyan suçu TCK'nın 206. maddesinde düzenlenmiştir. TCK madde 206'ya göre¹⁸³;

“Bir resmî belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adlî para cezası ile cezalandırılır.”

¹⁸¹ KÖKEN, Enis,” Resmî Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan”, TAAD, S. 28, Ankara, 2016, s. 85-100.

¹⁸² YURTCAN (2015), a.g.e., s. 192.

¹⁸³ Detaylı kanun ve maddesi için bkz. <http://slideplayer.biz.tr/slide/1891689/>.

Bu suç herkes tarafından işlenmesi mümkündür. Memura yalan beyanda bulunan fail bunu bilerek yapması gerekmektedir. Aksi durumda ortaya fiili yanılma çıkabilmek ve suçun unsurları manevi unsur açısından tamamlanamadığı için suç oluşmayacaktır. Yalan beyanın bulunulduğu kişi TCK'ya göre kamu görevlisi olması gerekmektedir¹⁸⁴.

Vergi sistemimiz beyan usulünü benimsemesi üzerine, mükellefler kendi vergi beyanlarını kendileri düzenlemektedirler¹⁸⁵. Bahsi geçen beyanname resmi bir belge niteliği taşımaktadır. Paralel olarak, yalan beyanda bulunan mükellef resmî belge düzenlemede yalan beyanda bulunmuş sayılacaktır. Yalan beyanda bulunan vergi mükellefi veya sorumlusunun amacı vergi matrahında azalamaya yönelik ise vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olacaktır. Diğer yandan vergi konusu dışında ise TCK'da yer alan Resmî belge düzenlemesinde yalan beyan suçu işlemiş olacaktır¹⁸⁶.

1.7.4. Resmî Belgeyi Bozmak, Yok Etmek Veya Gizlemek

TCK madde 205'e göre¹⁸⁷;

“Gerçek bir resmî belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi halinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır.”

Yukarıda da zikredildiği üzere ve maddenin ışığı altında resmî belgede herhangi bir bozma, yok etme veya gizleme eylemlerine girişen kişi ilgili ceza ile cezalandırılacaktır. Vergi mükellefinin tutmak ve saklama zorunluluğu VUK'ta yer almaktadır. Söz konusu tutulması ve saklaması zorunlu olan kayıt ve belgelerin ortadan kalması veya anlaşılamayacak şekilde bozulması ilgili TCK madde 250'ye göre yaptırıma uğrayacaktır¹⁸⁸.

¹⁸⁴ TAŞDEMİR, Kubilay, *Belgelerde Sahtecilik Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 86.

¹⁸⁵ YURTCAN (2015), *a.g.e.*, s. 196.

¹⁸⁶ NECATİ, Meran; *Sahtecilik-Malvarlığı-Bilişim Suçları İle Ekonomi ve Ticaret Alanında Suçlar*, 2. B., Seçkin Y, Ankara, 2008, s. 43-44.

¹⁸⁷ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 5237, Kabul T: 26/9/2004, R.G. Tarih: 12/10/2004.

¹⁸⁸ İTİŞGEN, Rezzan; “Resmî Belgede Sahtecilik Suçu”, *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 84, Ankara, 2013, s.87-88.

Suçun konusu, resmî belgedir. Bu suçu oluşturan seçimlik hareketler, resmî belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek şeklinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin, Resmi bir belge üzerinde oynamak, çizim yapmak veya yırtmak gibi fiiller söz konusu suçu oluşturacaktır. Dikkat edilmesi gereken nokta gizleme eyleminde belge bütünlüğünü korunmakta ve herhangi bir zarar gelmeksizin belgeler saklanmaktadır¹⁸⁹.

Gizleme olgusu, belgenin nezninde bulunduğu kişiden veya kurum ya da kuruluştan çalınması suretiyle gizlenebilir. Fakat bu durumda hırsızlık suçundan değil gizleme suçundan bahsedilebilmektedir. Yine delil olarak kullanılacak olan belgelerin gizlenmesi sonucunda delilleri yok etme suçu ortaya çıkacaktır¹⁹⁰.

1.7.5. Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek Veya Gizlemek

TCK madde 208'e göre¹⁹¹; "*Gerçek bir özel belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*" Düzenlemesine göre,

resmî belgede olduğu gibi özel belgede de aynı düzenlemeler yer almaktadır. Bu bağlamda resmî belge ile ilgili hükümler özel belge içinde vergi kaçakçılığı ile ilgilidir¹⁹².

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçunun koruduğu toplumsal düzen TCK'dan bağımsız olarak düzenlemeyeceği ortadır. O yüzden vergi kaçakçılığı suçunun cezasının ve eylemlerinin TCK maddeleri ile ilişkisi kaçınılmaz bir haldedir.

¹⁸⁹ GÖKCEN, Ahmet; Belgede Sahtecilik Suçları, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s.136.

¹⁹⁰ YURTCAN (2015), *a.g.e.*, s.198.

¹⁹¹ TAŞDEMİR (2013), *a.g.e.*, s. 92.

¹⁹² İTİŞGEN (2013), *a.g.m.*, s.90.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI

Ceza hukuku sistemi içerisinde suçun ortaya çıkması için unsurların tamamlanması gerekmektedir. Bu unsurlar kanunilik unsuru, hukuka uygunluk nedenleri, maddi unsur, nedensellik (illiyet) bağı ve netice olarak ortaya çıkmaktadır. Manevi unsur ise faille ilgili bir unsurdur. Failin kusurluluğu ve kusurluluğu ortadan kaldıran haller şeklinde yer almaktadır¹⁹³.

2.1.Kanunilik Unsuru

Suçun kanunilik unsuru, işlenilen fiilin kanunda yapılan tanıma uygun olması tespiti ile ilgilidir. Vergi kaçakçılığı suçu ise diğer suçlardan bir farklılık göstermektedir. Bir görüşe göre¹⁹⁴, “*suçun kanuni tanımında yer alan maddi ve manevi unsurların gerçekleşmesi halinde, fiilin tipe uygunluğundan bahsedilebilir.*” tipe uygunluktan bahsedilmiştir.

VUK’un 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri ve karşılığında yaptırımlarının neler olduğu düzenlenmiştir. Suçun oluşumu aşamasında kanunilik unsuru tamamlanmıştır. Suçun maddi ve manevi unsurları bakımından farklı görüşler bulunmaktadır. Suçun maddi unsurları içerisinde, hareket, netice, nedensellik bağı, fail, mağdur, suçun konusu ve suçun niteliğinden oluşmaktadır¹⁹⁵.

Tezimizin anlaşılabilirliği açısından maddi unsur içerisinde hareket, netice, nedensellik bağı ve hukuka uygunluk sebepleri maddi unsurlar içerisinde alınmıştır. Konu başlığı halinde fail, mağdur, suçun konusu ve niteliği daha önceki sayfalarda işlenmiştir. Şimdi ise suçun maddi unsurlarının neler olduğu incelenecektir.

¹⁹³ ARTUK, Mehmet Emin-GÖKÇEN, Ahmet-YENİDÜNYA, Ahmet Caner, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 12. B., Adalet Y., Ankara, 2012, s.11; BAYAR (2010), *a.g.e.*, s.112.

¹⁹⁴ İÇEL Kayıhan-EVİK Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 4. B., Beta Y., İstanbul, 2007, s. 43

¹⁹⁵ ŞENYÜZ, (2015), *a.g.e.*, s. 216

2.2. Maddi Unsur

Suçun oluşabilmesi için suçun unsurlarının tamamlanması gerekir. Kanunilik unsurundan sonra unsurlardan biriside maddi unsurdur. Maddi unsur¹⁹⁶ ise hareket, nedensellik bağı ve netice olarak birbirine bağılı olarak suçu oluşturmaktadır¹⁹⁷. Vergi kaçakçılığı suçunda ise maddi unsurlardan ilk olarak hareketin neler olduğuna bakılacak ve hareket ile netice arasında nedensellik bağı kurularak neticeye varılacaktır.

2.2.1. Hareket (fiil)

Bir tanıma göre fiil; *“kişinin iradesiyle hâkim olduğu, belli neticeyi gerçekleştirmeye matuf ve harici dünyada cereyan eden bir davranıştır”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu bağlamda suçun ortaya çıkması için tanıma uygun olarak harekete geçilmesi gerekmektedir¹⁹⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunun filleri VUK’un 359. maddesinin a, b, ve c bentlerindeki fiiller oluşturmaktadır. Bu fiiller şu şekildedir¹⁹⁹;

1- Vergi kanunlarına göre tutulan ve düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunana defter ve kayıtlarda

i. Hesap ve muhasebe hileleri yapılması,

ii Gerçek olmayan ya da kayda konu olmayan işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması,

iii. Defterlerde kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi,

iv. Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi

¹⁹⁶ DÖNMEZER, Sulhi- ERMAN, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım)*, C.I, 12. B., Beta Y., İstanbul, 1997, s. 227

¹⁹⁷ YİĞİT (2004), *a.g.e.*, s. 42

¹⁹⁸ ARTUK-GÖKÇEN-YENİDÜNYA (2012), *a.g.e.*, s. 235.

¹⁹⁹ ÖNER (2004), *a.g.e.*, s. 159.

v. *Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgenin kullanılması,*

2- *Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti olan bulunan;*

i. *Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi*

ii. *Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyulması veya hiç koyulmaması*

iii. *Belgelerin asıl veya suretini kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması*

3- *Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı bulunan matbaaların basabileceği belgelerin, Bakanlıkla anlaşması olmayan matbaalarda basılması ve bu belgelerin kullanılmasıdır.*

Genel ceza hukukunda olduğu gibi Vergi Ceza Hukukunda da bir suçun varlığından söz edebilmek için kanunda tanımlanan fiillere aykırı hareketin olması gerekmektedir²⁰⁰.

Diğer anlatımla, vergi ödevi yüklenmiş bir mükellefin, sorumlunun veya diğer kişilerin, bu ödevlerini fiillere karşı aykırı hareket etmesi sonucunda suç oluşacak ve belirtilen ceza ile yaptırım altına alınacaktır.

Kanunda suçun işlenebilmesi için birden fazla hareket olması ancak bunlardan sadece birinin gerçekleşmesi ile suçun oluşması seçimlik hareketli suçlardır. Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır. Doktrinde VUK'un 359. maddesindeki fiillerin herhangi birinin işlenmesi suçun oluşumuna yetecektir. Birden fazla fiile aykırı hareket sonucunda yine tek bir suç ortaya çıkacaktır²⁰¹.

²⁰⁰ YİĞİT (2004), *a.g.e.*, s. 44.

²⁰¹ CANTEL, Nur-ZAFER, Hamide-ÇAKMUT, Özlem, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Y, İstanbul, 2011, s. 253.

Diğer görüşe göre; VUK'un 359. maddesinde yer alan fiiller bentler halinde yer almaktadır. O yüzden farklı bentlerde yer alan fiillere aykırı hareket sonucunda birden fazla suç ve ceza oluşacaktır²⁰².

Bize göre VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları bentlerden meydana geldiği doğrudur. Bentlerden meydana gelmesi fiillerin karşılığında farklı cezalara düzenlenmiştir. Seçimlik hareketli bir suç olsa dahi ihlal edilen fiillerin karşılığında ayrı yaptırımlar uygulanacaktır.

2.2.1.1. VUK madde 359/a-1'e göre Kaçakçılık Fiilleri

VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları a, b ve c fıkralarından oluşmaktadır. VUK'un 359/a-1. bendinde, "Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen, Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlar" düzenlemesi yer almaktadır.

Defter tutmakla yükümlü olan gerçek ve tüzel kişiler VUK'un 172 ve 173. maddelerinde teker teker sayılmıştır. Bu düzenlemeye göre vergi kaçakçılığı suçunun faili olabilme şartları arasında defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu ancak vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olan defterler üzerinde işlenebilecek suçlardır. Kanun koyucu tarafından VUK'un 171. maddesinde defter tutma mecburiyetinin amacı açıklanmıştır²⁰³. Yine VUK'un 173. maddesinde ise defter tutma mecburiyetinin istisnaları sayılmıştır²⁰⁴. VUK'un 172. maddesine göre defter tutma

²⁰² YİĞİT (2004), a.g.e., s. 43.

²⁰³ VUK'un 171. maddesine göre; "Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."

²⁰⁴ VUK'un 173. maddesine göre; "Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler

mecburiyetinde olanlar şunlardır; “ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir.”

VUK’un 359. maddesinde düzenlenen “kayıtlar” ibaresinden, vergi normlarına göre düzenlenen defterdeki kayıtlar ya da vergi normlarında yer alan kayıtlar anlaşılmalıdır. Belgelendirme, Vergi kanunlarının Maliye Bakanlığına vermiş olduğu yetki sonucunda kullanma zorunluluğu bulunan belgeler ile yerine getirilmektedir²⁰⁵. Bu belgelerin nasıl düzenlenmesi gerektiği ise VUK 227/3. fıkrada yer almaktadır²⁰⁶. Bahsedilen şartları taşımayan belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacak ve vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır.

Tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin bir de muhafaza zorunluluğu bulunmaktadır. Söz konusu zorunluluk VUK’un 253, 254 ve 255. maddelerinde ve diğer kanunlarda düzenlenmiştir²⁰⁷.

2. Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazançları basit usulde tespit edilenler “

²⁰⁵ YİĞİT (2004), a.g.e., s.67-68.

²⁰⁶ VUK’un 227/3. fıkrasına göre; “Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.”

²⁰⁷ VUK un 253. maddesine 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.”

VUK un 254. maddesine “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.”

VUK un 255. maddesine – “Mükellefler bu Kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanunu’na göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler.”

2.2.1.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

VUK'un 171. maddesinde defter tutma zorunluluğunun amacı ortaya konmuştur. Tutulma zorunluluğu olan bu defterlerin ve yapılan kayıtların usul ve esası yine VUK'un 215-219. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre kanuni defterlere yapılacak olan kayıtların usul ve esası, muhasebe sistemi ve kurallarını belirlemeye yetkili mercii Maliye Bakanlığı'dır²⁰⁸.

Muhasebe ve hesap hileleri bir tanıma göre; *“genel olarak kabul edilmiş muhasebe kurallarına aykırı olarak ve bu aykırılığın vergi matrahının azalmasına sebep olacağı bilinci içerisinde yapılması...”* şeklinde tanımlanmıştır²⁰⁹. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen muhasebe ve hesap kurallarına ayırı davranarakve aynı zamanda vergi matrahında bir azalma olacağı bilici içerisinde vergi kaçakçılığı suçu işlemek diyebiliriz.

Hile kısa bir tanımla birilerini aldatma, kandırma eylemi iken, hata ise bilmeden, istemeyerek yapılan eylemdir²¹⁰. Tanımın ışıışığı altında muhasebe hilesi, kişinin vergi dairesine kandırmaya yönelik olarak, muhasebe yaparken tek düzen hesap planının dışına çıkarak hileli davranışı ortaya koymasıştır²¹¹. Bunun yanında hesap hilesi ise, tutulan defter ve kayıtlara geçilen bilgilerin hileli bir şekilde yazılmasıdır. Muhasebe ve hesapta hile, ilk olarak kayıt esnasında yapılan hesap hilesi, daha sonra da muhasebe hesap planı üzerinden yapılan hile olarak ortaya çıkmaktadır²¹².

Maliye bakanlığınca ve mevzuatlar da belirlenen defter ve kayıt tutma, bu kayıtları muhasebeleştirme işlemleri arasında ortaya çıkan kural ihlalleri hile olarak ortaya

²⁰⁸ ÖNER, a.g.e., s. 93.

²⁰⁹ ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s. 457; S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.249, Ankara, 2009, s. 8.

²¹⁰ Tanım için bkz. <http://www.nedirnedemek.com/hile-nedir-hile-ne-demek>

²¹¹ HEKİM, Cavit (2013), “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, BÜ, SBE, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2013, s. 35.

²¹² ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s.96.

çıkılmaktadır. Hile olabilmesi için öncelikle belirli kurallar olması gerekir. Belirlenmiş olan kuralların dışına çıkmak ve kandırmak suretiyle hile söz konusu olmaktadır²¹³.

Dikkat edilmesi gereken nokta, hile mi yoksa hata mı olduğunun bilinmesidir. Bunu ortaya koymak ise kolay görünmemektedir. Başta da bahsettiğimiz gibi belirli kuralların olması ve bu kuralların kişi tarafından uygun şekilde yerine getirilmesi belirlenmiştir²¹⁴. Kişi bunların dışına karşı tarafı kandırma şeklinde çıkması sonucunda hileli davranış vücut bulmaktadır. Hileli davranış uzmanlık gerektiren bir eylem iken hata ise herkesin yapması mümkün eylemlerdir.

Hileli davranış sonucunda vergi matrahında azalma ve dahilinde vergi borcunun az doğması sonucunda, vergi adaletinde uyumsuzluk meydana gelecek ve korunan hukuki değer açısından toplum düzenini bozucu bir fill olması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçuna vücut verecektir²¹⁵.

2.2.1.1.2. Gerçek Olmayan ya da Kayda Konu İşlemlerde İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Hayal ürünü olan, bir kişi adına varmış gibi hesap açmak fiili esasen muhasebe hilelerinin bir türü olmasına rağmen yinede kanun koyucu tarafından ayrıca düzenlenmiştir. İkinci olarak ise kişi hayal ürünü değil gerçek kişidir ancak bu kez kişinin hesap açıldığından bir haberi olmaması bunun üzerine kişi adına hesap açılarak işlem yapılmasıdır²¹⁶. Gerçekte olmayan kişiler adına hesap açmak, gerektiğinde hayal ürünü olan bu kişiler adına belge düzenlendiğinde ve kullanıldığında sahte belge düzenleme suçunun nitelikli haline çok yaklaşmaktadır²¹⁷.

²¹³ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s. 128.

²¹⁴ “Hukukta muhasebe hilesini tanımlamak çok zordur...muhasebe hilesi kanunda işe yaramaz bir biçimde duracağı benziyor.”, DOĞRUSÖZ, Bumin “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, *Vergi Sorunları D*, S. 233, Ankara, 2008, s. 98.

²¹⁵ DARBAŞ (2014), *a.g.e.*, s. 40.

²¹⁶ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 451.

²¹⁷ “... gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılırken Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri

Gerçek olmayan kişi veya ilgisi olmayan kişiler adına hesap açılması için değinildiği üzere kanuni defterler ve kayıtlar oluşturulmalıdır. Bu esnada resmi belge düzenleme ve belgeyi kullanma suçundan kaçış görünmemektedir. Bunun yanında ise gerçek olmayan kişi adına herhangi bir belge düzenlenmeyecek ve geçersiz hayal ürünü olacaktır²¹⁸.

2.2.1.1.3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Tutulması zorunlu olan defter ve kayıtların, düzenlemenin dışına çıkılarak ikinci veya başkaca defterlere kaydedilmesi sonucunda, vergi matrahında azalma meydana gelmesi ve bu azalma sonucunda vergi borcunun eksik veya hiç doğmamasına neden olan kayıtlar ilgili düzenlemenin ihlali ortaya çıkmatadır²¹⁹.

Çift defter kullanma eylemi ile vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için ilk olarak, defter tutmakla yükümlü olan mükellefin vergi normlarına göre tutması zorunlu olduğu, noter tasdikli veya sair suretlerle sabit olan bir defterinin bulunması gerekmektedir²²⁰.

İkincisi ise; yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin kısmen ya da tamamen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına aktarılmasıdır. Son olarak, yapılan işlemlerin vergi matrahında azalmaya neden olması koşullarının varlıkları birlikte aranmaktadır²²¹.

Uygulamada ise söz konusu eylem, çift defter tutma olarak bilinmektedir. İlgili vergi mükellefi olan kişinin tutmak zorunda olduğu bir defterin ve deftere ilgili kayıtları geçme mecburiyetini olması ancak bu eylemlerin aksine ilgili mükellefin zorunlu defterin

Kullanmak” suçu kapsamında bir fiil işlenmişse o takdirde TCK.nın 79. maddesi hükmü de nazara alınarak daha ağır cezaları içeren b-1 bendindeki suçun varlığını tartışmak gerekir.”

²¹⁸ HEKİM (2013), *a.g.e.*, s. 33.

²¹⁹ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 101.

²²⁰ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.461.

²²¹ YİĞİT (2004), *a.g.e.*, s.125-126.

dışında başkaca bir defter tutarak ilgili kayıtların kayıt dışı deftere geçmesi sonucunda vergi matrahında azalmaya veya hiç olmama sonucunu doğurması suç teşkil edecektir²²².

2.2.1.2. VUK madde 359/a-2'ye Göre Kaçakçılık Filleri

VUK madde 359/a fıkrasının ikinci bendi ise tutulması zorunlu olan defter ve kayıtların tutulması ancak daha sonra kayıtlarda ve defterler de meydana gelen değişimler şeklinde yorumlama alanı bulunmaktadır.

2.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrif anlam bakımından, *bozmak değiştirmek* şeklinde karşımıza çıkmaktadır²²³. Vergi kaçakçılığında vücut bulması için ise, tutulması zorunlu olan defter ve kayıtlar belge niteliği taşır ve bu belgeler üzerinde bozmak ve kayıt dışı değişiklik yapmak gerekmektedir²²⁴.

Kayıt dışı değişiklikten kasıt, VUK'un 217. maddesinde düzenlenen ilgili kurallar dahilinde kayıt esnasında yapılan değişiklikler suç teşkil etmeyecektir. Ancak matrah azaltmaya yönelik kayıt dışı yapılan değişiklikler ve kayıtların bozulması vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır²²⁵.

2.2.1.2.2. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Mükellefler tarafından tutulması zorunlu defterler ve kayıtlar usulüne uygun olarak yapıldıktan sonra, ilgili kişiler tarafından istenilmesi sonucunda çıkarılması

²²² ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 101-102; “*Vergilendirme, bir tatil köyünde kuaför ve güzellik salonu işleten davacının, 27.7.2002 tarihinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetiminde ele geçirilen ve müşterilerine verdiği hizmetleri takip etmek için kullandığı ajanda ile yasal kayıtlarının karşılaştırılması sonucu bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığının saptanması nedeniyle yapılmıştır. Noksan beyan, yasal defterlere kaydı gereken hasılatların el defterine kaydedilmesinden doğduğuna göre, 359. madde kapsamında bulunan bu eylem nedeniyle vergi ziyai cezasının üç kat kesilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.*” Dn. 3. D., T: 16.05.2005, E.2004/2395, K.2005/1244.

²²³ Tanım için bkz. <http://www.nedirnedemek.com/tahrif-nedir-tahrif-ne-demek>

²²⁴ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 452.

²²⁵ ERMAN (2013), *a.g.e.*, s 52; OKTAR (2012), *a.g.e.*, s. 366.

gerekmektedir. Bu süre ise beş yıl ilgili kayıt ve belgeler saklama zorunluluğuna tabi tutulmuştur²²⁶.

Saklanan belgelerin inceleme konusu olduğunda VUK'un 134.maddesinde²²⁷ yer alan vergi incelemesi sırasında kayda alınan defterle ve belgeler yine VUK'un 135. maddesinde²²⁸ yer alan vergi incelemesine yetkili kişilere sunulması gerekmektedir. Bahsi geçen defter, kayıt ve belgelerin sunulmaması gizlenmesi sonucunda ise vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkacaktır. Diğer maddelerde yer aldığı üzere yine vergi matrahında meydana getirilmiş olan azalmaların gün yüzüne çıkması engellenmeye çalışılmaktadır²²⁹.

2.2.1.2.3. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ya da Bu Belgeyi Kullanmak

Muhteviyat kelime anlamı olarak birden çok konu ve belgenin bir arada olmasıdır²³⁰. Tutulması zorunlu olan defterlere konu olan belgelerin, yanıltıcı olmaması ve gerçeğe uygun olması gerekmektedir²³¹.

Bahsi geçen bu belgeler ise doğru olarak düzenlenmeli ve kayda alınmalıdır. Örnek; olarak bir işletme mal alışında veya satışı sırasında düzenlemesi gereken fatura v.s. belgeleri kurallara uygun şekilde düzenlemesi gerekir. Zikredilenin aksine yanıltıcı

²²⁶ ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s. 110.

²²⁷VUK'un 134. maddesine göre; “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.”

²²⁸ VUK'un 135. maddesine göre; “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.”

²²⁹ OSUL (2013), a.g.e., s. 56.

²³⁰ Kelime anlamı için bkz. <http://www.nedirnedemek.com/muhteviyat-nedir-muhteviyat-ne-demek>

²³¹ BAYAR (2010), a.g.e., s. 148.

olarak düzenlenen belgenin kayda alınarak kullanılması sonucunda meydana gelen matrah değişikliği ise suça vücut verecektir.

2.2.1.3. VUK madde 359/b’ye Göre Kaçakçılık Filleri

VUK madde 259/b fıkrasında ise ilgili kayıtların gizlenmesi veya hileli düzenlenmesinin dışında yok edilmesi ortadan kaldırılması eylemlerini düzenlemektedir.

2.2.1.3.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Yukarıda ilgili bentte değinildiği üzere gizleme eylemi ile benzerlik göstermektedir. Yine zorunlu olarak tutulan defterlerin kayda alınması ve belgelerin düzenlemesi ve bu muhteviyatların saklama mecburiyeti bulunmaktadır²³².

Konu ile ilgili kişiler tarafından istenilen bu belgelerin ilgili kişilere ibraz edilmesi gereklidir. Ancak ibraz edilmemesi durumunda veya ibraz edildiğinde, ortaya eksik bir defterin, kaydın veya belgenin çıkması durumunda, eylemin gizleme eylemimi yoksa yok etme eylemimi olduğunun belirlenmesi güçtür²³³.

Birbirlerinden ayrılması konusunda gizleme veya yok etme, ancak inceleme sonucunda ortaya çıkmaktadır. Onun dışında gizleme eylemimi yoksa yok etme eylemimi olduğunun bilinmesi zordur²³⁴.

²³² Ayrıntılı bilgi için bkz.: “Bozma, kayıtların silinmesi ya da anlamın gizlenmesi suretiyle defter, kayıt ya da belgelerin kullanılmasını engellemeye yönelik hareketlerdir. Bu bakımdan 359/a-2’de tanımlanan gizleme fiilinin de ceza hukuku açısından bozma olarak mütalaa edilmesi gerekir”; ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s 249.

²³³ DARBAŞ (2014), a.g.e., s. 48.

²³⁴ HEKİM (2013), a.g.e., s. 41.

2.2.1.3.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

Mükellef tarafından tutulması zorunlu olan defterlere yapılan kayıtlar, vergi kaçırmaya yönelik olarak kayıtların yer aldığı sayfanın yok edilmesi veya daha sonra yerine başka sayfa konulması sonucunda VUK'un 218. maddesi gereğince²³⁵ suç oluşacaktır²³⁶.

Burada önemli olan eylemin hata mı yoksa hile amaçlı mı olduğuna dikkat etmek gerekir. Hata varsa ilgili düzeltme kuralları dairesinde düzenleme yapılır ancak bunun dışına çıkmak suretiyle sayfaların yok edilmesi veya başka yapraklar konması sonucunda matrah eksikliği ortaya çıkması ya da hiç çıkmaması sonucu kaçakçılık fiili oluşacaktır²³⁷.

2.2.1.3.3. Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma eylemi ile aynı hükümlere sahiptir. Bu suçun ortaya çıkışı ise hata şeklinde ortaya çıkmamasıdır. Diğer anlatımla kasten bilerek düzenlenen ve kullanılan sahte belgeleri ifade etmektedir²³⁸.

Bu belgelere örnek olarak sahte olarak fatura, irsaliye, fiş gibi belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılarak vergi matrahında veya vergiyi doğuracak olayın doğmamasına sebebiyet verme olarak ortaya çıkan bir eylem vergi kaçakçılığı suçuna aittir.

2.2.1.4. VUK madde 359/c'ye Göre Kaçakçılık Filleri

Son olarak VUK madde 359/c fıkrası yer almaktadır. Bu fıkra da ise yukarıda zikredilen eylemlerin önüne geçmek ve kayıt altına alınarak incelenmesini daha kolay hale getirmek denetlemek amacıyla düzenlenmiş bir fıkradır²³⁹.

²³⁵ VUK'un 218. maddesine göre; “Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.”

²³⁶ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s.457.

²³⁷ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 135.

²³⁸ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s. 154.

²³⁹ KARAKOÇ (2016), *a.g.e.*, s. 155.

2.2.1.4.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı olmadığı Halde Belge Basmak veya Bu Basılmış Belgeleri Kullanmak

Maliye Bakanlığı tarafından mükellefler tarafından kullanılan belgeler kayıt altına alınma yoluna gidilmiştir. Bu kayıt ile öncelikli olarak vergi kaçakçılığının önüne geçilme amaçlanmıştır²⁴⁰.

Mükelleflerin anlaşmalı olan matbaalarda evraklarını bastırmaları, denetleme aşamasında ilgili kişiler tarafından istenecek belgeler arasındadır. Diğer yandan matbaa dışında düzenlenen belgeler ise noter tasdiki ile tasdiklenmektedir²⁴¹.

Bu düzenlemenin dışına çıkılarak anlaşmalı olmayan matbaada belge bastırma filli direk olarak belgede sahtecilik ve sahte belgeyi kullanma eylemlerine yöneliktir²⁴². Suç kasten işlenilen bir suçtur. Hata söz konusu değildir. Bu bağlamda mükellefin kayıtlarını tutması ve zorunlu deftere kaydetmesi adına ilk olarak Maliye Bakanlığı tarafından anlaşılmış matbaalarla işlem yaparak belgeleri düzenlemesi gerekmektedir²⁴³.

Düzenlenen bu belgeler kanıt, delil niteliği taşımaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkması söz konusu belgelerden başlamaktadır. Bu belgelerin doğru olmasından sonra ise hesap ve muhasebede yapılan hileler ortaya çıkmaktadır. Diğer bir anlatımla vergi kaçırmanın temeli ilgili belgelere dayanmaktadır²⁴⁴.

2.2.2. Netice

Vergi kaçakçılığı suçunda da suçun unsurlarının tamamlanması gerekmektedir. Bu unsurlardan birisi de netice unsurudur. Suçun oluşabilmesi için yukarıda sayılan hareketlerin yapılması yeterli değildir. Bahsi geçen hareketler sonucunda dış dünyada meydana gelen değişiklikler olması gerekmektedir²⁴⁵.

²⁴⁰ YCDK, 11.CD: T:03.10.2001, E:2001/8186, K: 2001/8970.

²⁴¹ ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s. 145.

²⁴² “...suçun oluşması için sadece belge basılması yeterli olduğundan, anlaşmasız matbaa tarafından basılan belgenin sahte olup olmaması sonucu değiştirmemektedir.”; ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s. 495

²⁴³ HIZLI (1984), a.g.e., s. 66

²⁴⁴ ERDEM (2010), a.g.e., s. 157.

²⁴⁵ ÖNER (2016), a.g.e., s. 465.

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi ziyayı olması şartı aranmaktaydı. Bu şart neticeyi ortaya koyuyordu²⁴⁶. Ancak yapılan değişiklikten sonra vergi kaçakçılığı suçunun vergi ziyayından önce olduğu kanaatine varılarak daha erken bir önleyici tedbir olması nedeniyle bu şart kaldırılmıştır²⁴⁷.

Yukarıda zikredilen fiillerin gerçekleşmesiyle netice ortaya çıkacağından dolayı vergi kaçakçılığı suçu netice ile bitişik bir suçtur. Bu özelliği ile de sırf hareket suçu veya şekli suç olma özelliğini taşımaktadır.

2.2.3. Nedensellik (illiyet) Bağı

Maddi unsurlar içerisinde yer alan netice ve hareket arasında ise bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla failin hareketi sonucunda dış dünyada meydana gelen değişiklikler arasında bir bağlantı olması gerekmektedir. Bu bağlantı ise illiyet bağıdır²⁴⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunda ise hareket ile netice zikredildiği üzere bitişik halde yer almaktadır. 4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce vergi ziyayının meydana gelmesi neticesinde arada illiyet bağı vergi ziyayı suçuydu. Ancak değişiklikten sonra vergi ziyayının olma şartı kaldırıldı ve netice ile hareket bitişik bir hale geldi²⁴⁹.

Sonuç olarak hareket dış dünyada değişiklik meydana getirmeden netice ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda arada bir nedensellik bağı kurulmasına gerek duyulmamaktadır. Failin kusurlu hareketi neticeyi doğurmaktadır.

2.2.4. Hukuka Uygunluk Sebepleri

Ceza hukuku açısından ortaya suçun çıkması için, failin neticeye uygun eyleminin aynı zamanda hukuk kurallarında aykırı olması gerekmektedir.

²⁴⁶ Görüş için bkz. ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 494. “bu suç hem 4369 sayılı kanundan önce hem de sonra neticesiz bir suçtur... Vergi kaybı, çift defter kullanma suçunun neticesi değil, cezalandırma şartıdır.”

²⁴⁷ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 145.

²⁴⁸ AKDOĞAN (2011), *a.g.e.*, s.122.

²⁴⁹ OSLU (2013), *a.g.e.*, s. 79-80.

Bu aykırılığın ortadan kalkması için hukuka uygun sebeplerin olması gerekmektedir²⁵⁰.

Bahsi geçen hukuka uygunluk sebepleri ise Ceza Hukuku'nda, Kanun emrini icra, Amirin emrini ifa, İlgilinin rızası, Meşru savunma ve Zorunluluk hali olarak yer almaktadır.

2.2.4.1. Kanunun Emrini İcra

Sadece ceza hukuku açısından değil, hukuk devleti ilkesi gereğince bütün kişiler kanun önünde eşittir. Kişiler kanun hükümlerine uygun hareket etmek zorundadır. Bu bağlamda bir eylemin suç teşkil etmesi için ilk olarak kanunun emrine aykırı davranış sergilemesi gerekmektedir²⁵¹. Aksi durumda ise kanunun gerekleri doğrultusunda uygun hareket sonucu ise suç teşkil etmeyecektir. Hukuka uygunluğun temelinde kanunun emrini yerine getirme bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunda da eğer davranışlar VUK'a uygun olarak ortaya çıkıyorsa herhangi bir suç teşkil etmeyecektir. Vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkması için kanunun emrine aykırı hareketler icra edilmesi gerekmektedir.

Örneğin Tutulması zorunlu olan defter, kayıt ve belgeleri yok eden kişi vergi kaçakçılığı suçunu işlerken, bu belgeleri beş yıl saklayarak gerektiğinde yetkili kişi veya kurumlara sunulması sonucunda kanunun gereklerini icra olduğu için vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır.

²⁵⁰ ÖNDER (2015), *a.g.e.*, s. 152.

²⁵¹ Hukuk devleti ilkeleri için bkz. <http://www.hukukitavsiyeler.com/2015/07/21/hukuk-devleti-ilkesi-nedir/>

2.2.4.2. Amirin Emrini İfa

Toplumun meydana getirdiği bir örgütlenme biçimi olarak devlet, yönetenlerin dışında ayrı bir hukuk kişiliğine sahiptir²⁵². Devlet bu tüzel kişiliği ile toplum adına üstlenmiş olduğu faaliyetleri yerine görevliler eliyle yerine getirmektedir. Bu görev paylaşımında ise alt ve üst ilişkisi bulunmaktadır.

Amir veya amir durumdaki heyetin vermiş olduğu emri ast durumdaki kişiler yerine getirmesi amirim emrini ifa olarak hukuka uygun bulunmuştur. Ancak burada kanunsuz emir söz konusu olduğu zaman hiçbir surette yerine getirilmemektedir. Diğer yandan ast tarafından belirlenmiş bir hata üste bildirilerek yazılı olarak emri tekrara istemesi gerekmektedir²⁵³.

Vergi kaçakçılığı suçunda ise ast üst ilişkisi vergi dairesi ile mükellef arasında bulunmamaktır. Bu bağlamda mükellefin herhangi bir hukuka uygunluk nedeni olarak amirin emrini ifa etmesi mümkün görünmemektedir.

2.4.3. İlgilinin Rızası

Vergi kaçakçılığı suçu ile korunan hukuki değer, toplum ve devlet düzeni söz konusu olduğundan dolayı, ilgili kişilerin rıza göstermesi mümkün değildir. Hukuka uygunluk sebebi olması için korunan değerın kişiye ait olması ve kişi ise bu hakkın kullanılmasına rıza göstermesi gerekmektedir²⁵⁴.

Diğer yandan devletin vergi afları mağdurun rızası şeklinde gündeme gelse dahi burada dikkat edilmesi gereken nokta suçun işlenmeden önce rıza olup olmadığı hususundadır. Vergi kaçakçılığı suçunu işlemeden önce faile devlet veya toplum herhangi bir rıza göstermemektedir²⁵⁵.

²⁵² ŞİMŞEK, Mustafa, Askerî Ceza Hukukunda Amirin Emrini İfa ve Ceza Sorumluluğu, Marmara Üni. SBE, *Yayımlanmamıştır Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul 1994, s. 97.

²⁵³ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s.154.

²⁵⁴ ŞENYÜZ (2016), *a.g.e.*, s. 440.

²⁵⁵ ERMAN (2013), *a.g.e.*, s. 25.

2.2.4.3. Meşru Savunma

Meşru savunma ise yönelmiş olan haksız bir saldırıyı aynı orantı karşısında def etmektir. Vergi mükellefi vergi dairesinin karşısında vergileri saldırı olarak görerek vergi kaçakçılığı suçuna başvurduğu kabul edilemez. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunda meşru savunma halinden söz etmek de mümkün değildir²⁵⁶.

2.2.4.4. Zorunluluk Hali

Zorunluluk halinin hukuka uygunluk sebebi mi yoksa kusurluğu etkileyen hal mi olduğu hakkında doktrinde görüş birliği yoktur. TCK'da veya VUK'ta vergi kaçakçılığı adına kanunun emrini icra dışında hukuka uygunluk sebebi görülmemiştir²⁵⁷. Oktar'a göre; vergi kaçakçılığı adına sadece zorunluluk hali hukuka uygunluk sebebi sayılabilir. Örneğin, şirketin iflasın eşiğinde olmasından dolayı kanuni temsilci tarafından vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi zorunluluk hali sayılabilmektedir²⁵⁸.

Bize göre, zorunluluk hali hukuka uygunluk sebebi değil, kusurluluğu etkileyen haller içerisinde yer almaktadır. Bu bağlamda Oktar'ın görüşüne katılmıyoruz ve vergi kaçakçılığı suçunda hukuka uygunluk sebebi bulunmadığı görüşü içerisindeyiz.

Vergi mükellefi vergi dairesi karşısında herhangi bir tehlike içerisinde değildir. Kişi vergi ödevi altına isteyerek girmektedir. Bunun karşılığında yaşamına karşı bir saldırı mevcut değildir²⁵⁹.

2.2.5. Manevi Unsur

Ceza hukuku açısından suçun oluşması için hukuka aykırı hareket yeterli değildir. Bunun yanında failin söz konusu kusurlu hareketi isnat edebilme yeteneğine bağlıdır. Suçun manevi unsuru ise isnat yeteneği ve kusurlu davranıştan oluşmaktadır²⁶⁰. Diğer bir anlatımla, kişi ile işlediği fiil ile arasındaki manevi bağıdır.

²⁵⁶ ÖNDER (2015), *a.g.e.*, s. 154.

²⁵⁷ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s.110.

²⁵⁸ OKTAR (2012), *a.g.e.*, s.13.

²⁵⁹ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 154.

²⁶⁰ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s. 167.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için, üzerine vergi ödevi düşen vergi mükellefinin veya sorumlusunun, vergi kaçırmaya yönelik isnat yeteneği dahilinde bilinçli olarak kasten hareket etmesi sonucunda suçun manevi unsuru da tamamlanmıştır. Anlaşılacağı gibi isnat yeteneği ve kastın varlığı gerekmektedir.

2.2.5.1. İsnat Yeteneği

İsnat yeteneği failin özgür iradesini kastetmektedir. Vergi kaçakçılığı işleyen fail, söz konusu suçta özgür iradesi sonucunda bilerek ve isteyerek işlemesi gerekmektedir. İsnat yeteneği olmayan kişiler suçun oluşumuna engel durumdadırlar²⁶¹.

Kişiler ise gerçek kişiler ve tüzel kişiler olarak ikiye ayrılırken gerçek kişilere değinmeden küçük ve kısıtlıların isnat yeteneğine ve tüzel kişilerin isnat yeteneğine değinmenin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

2.2.5.1.1. Küçük ve Kısıtlılarda İsnat Yeteneği

VUK'ta küçük ve kısıtlı olan kişilerin vergi ödevlerini veli, vali ve kayyımları tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Kanuni temsilcilerin isnat yetenekleri kullanılarak, küçük ve kısıtlıların vergi ödevleri yerine getirilecektir.²⁶²

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu, kanuni temsilcinin isnat yeteneğinin olmasına bağlıdır. İsnat yeteneği olmayan kişilerinde kanuni temsilci olmaları mümkün değildir. Ancak kanuni temsilcinin de daha sonra isnat yeteneğini kaybetmesi sonucunda vergi normlarına aykırı hareketi vergi kaçakçılığı suçuna oluşturmayacaktır.

2.2.5.1.2. Tüzel Kişilerde İsnat Yeteneği

Tüzel kişilerin, vergi kaçakçılığı suçundan dolayı adli veya hürriyeti bağlayıcı cezalar hükmolunuyorsa isnat yeteneği bulunmaktadır. Ancak cezanın şahsiliği ilkesinin istisnası olarak vergi kaçakçılığı suçunu işleyen ve isnat yeteneğine sahip olan tüzel kişi değil kanuni temsilci veya temsilcilerdir.

²⁶¹ HAZIFOĞULLARI, Zeki, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Fail, İsnat Yeteneği, İsnat Yeteneğini Azaltan veya Kaldıran Nedenler, Ankara, 1987, s. 8.

²⁶² HAZIFOĞULLARI (1987), a.g.e., s. 9.

Tüzel kişilerin isnat yetenekleri yoktur. Tüzel kişilerde, küçük ve kısıtlılar gibi kanuni temsilciler tarafından temsil edilmektedir. Tüzel kişilerin vergi konusunda görev ve sorumluluk tamamen kanuni temsilci veya temsilcilerdedir.²⁶³.

2.2.5.2. Kast

İsnat yeteneğinin yanında diğer bir manevi unsur ise kusurluluktur. Kusurluluk ise kusurlu hareket ile başlar. Burada dikkat edilmesi gereken nokta suçun kasten işlenilmesi noktasıdır²⁶⁴.

Kastın oluşması için öncelikle suç teşkil edecek hareketlerin neler olduğunun bilinmesi gerekir. Daha sonra ise kusurlu hareket kasten ve isteyerek davranışa dönecek, suç vücut bulacaktır. Kasttan aranan iki unsur, kasıttaki bilme ve isteme şeklindedir²⁶⁵.

Vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak VUK'ta herhangi bir kast konusuna yer verilmemiştir. Ancak vergi kaçakçılığı suçunun fiilleri TCK ile bitişik olduğundan TCK'nın 21/1. maddesinde suçun oluşumu için kastın varlığı arandığından, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için kastın olması gerekmektedir. Yine TCK'nın 22. maddesi gereğince taksirle ceza alınabilmesi için bu fiillerin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işleneceği haller açıkça belirtilmediği için taksirle işlenmesi söz konusu değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunda vergi mükellefi vergi kanunlarını bilmesi gerekir ve aynı zamanda fiilin suç olduğunu bilerek harekete geçmesi gerekmektedir. Kanunda suç olan hallerin bilinmemesi sonucunda kusurlu hareket yine de suç teşkil edecek ve mahkemece suçun bilindiği öngörüsünde olunacaktır.

2.2.5.2.1. Kastı Etkileyen Haller

Failin içinde bulunduğu durum özgür iradesini etkiliyorsa ve faili sonucu istemeyerek harekete geçiriyorsa kusurlu hareket ortadan kalkacaktır. Kusurlu hareketi

²⁶³ ÖNDER (2015), *a.g.e.*, s. 292.

²⁶⁴ TOROSLU, Nevzat, Ceza Hukuku (Genel Hükümler), Ankara, 1988, s.103.

²⁶⁵ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s. 167.

ortadan kaldıran haller ise; kaza ve tesadüf, cebir, ikrah ve tehdit, mücbir sebepler, yanılma şeklinde ortaya çıkmaktadır²⁶⁶.

İlk olarak kaza ve tesadüf, fail veya üçüncü kişiler tarafından öngörülemeyen bir durum söz konusudur. Hareket ile netice arasındaki nedensellik bağına kaldırmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunu kaza ve tesadüf şekil işleyen kişi ceza alamayacaktır²⁶⁷.

Cebir, ikrah ve tehdit hallerinde ise yine faili iradesi özgür değildir. Üçüncü kişiler tarafından yapılmaya zorlanmaktadır. Bu bağlamda yine suçu işlemeye karşı bir kastı olmadığından dolayı suç oluşmayacak ve ceza hükmolmayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunu kusurluluğu kaldıran cebir ikrah ve tehdit sonucunda işleyen kişi kaçakçılık suçunu işlemiş olmayacaktır²⁶⁸. Örneğin, üçüncü kişiler tarafında gizlenmesi istenen belgeleri gizlemek zorunda kalan cebir gören kişi kast olmadığı için suçlu olmayacaktır²⁶⁹.

Mücbir sebepler ise; VUK madde 13'te düzenlenmiştir²⁷⁰. Düzenlemeye göre;

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

Hükümleri yer almaktadır. İlk olarak defter kayıt ve belgeleri kaza sonucunda yok etmesi sonucunda mücbir sebep dahilinde vergi kaçakçılığı suçundan bahsedilmeyecektir. İkinci olarak matrahı belirleyecek olan kayıt ve belgelerin yanması sonucunda hesabın yapılamaması sonucunda matrahın belirlenip vergi miktarının ortaya çıkmaması sonucunda yine suçtan bahsedilemeyecektir. Üçüncü olarak biraz daha insani

²⁶⁶ BAYAR (2010), *a.g.e.*, 167.

²⁶⁷ TOROSLU (1988), *a.g.e.*, s. 123.

²⁶⁸ KARAKEHYA, Hakan, Olası Kast, Ceza Hukuku Dergisi, S.2., Ankara, 2006, s.37.

²⁶⁹ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 163.

²⁷⁰ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

olayların meydana gelmesidir. Yani hayatın olağan akıntısında meydana gelebilecek ve mükellefin üzerine düşen görevi yapamayarak vergi kaçakçılığı suçuna vücut vermesi olarak ortaya çıkmaktadır.

Son olarak da örnek olarak hırsızlığa uğrayan kişinin defter, kayıt ve belgelerinin yok olması iradesi dışında gerçekleşmesi sonucunda yine kusurlu hareketi ortadan kaldıran durum söz konusu olacaktır.

Yanılma ise; fiil üzerinde yanılma ve kanun üzerinde yanılma olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Fiil üzerinde yanılan kişi hareketinin suç teşkil etmediğini sanarak davranışta bulunması, diğeri ise kanun emrinin hükmünü yanlış bilmesi sonucunda yanılması ve kusurlu hareketi icra etmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yanılmanın mücbir sebepten farkı özgür iradenin bilinmesi ancak yanılması şeklindedir²⁷¹.

VUK'ta kanun üzerinde yanılma madde 369'da düzenlenmiştir. Buna göre²⁷²;

- *Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.*
- *Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.*

Kanuni yanılma sonucunda hükümler çerçevesinde kanun zerinde yanılma sonucunda suç teşkil edecek davranışlar kusurluluğu ortadan kaldırdığında dolaylı suç teşkil etmeyecektir²⁷³.

²⁷¹ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 167.

²⁷² Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

²⁷³ ERMAN (2013), *a.g.e.*, s.30.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş şekilleri TCK’da yer alan teşebbüs, iştirak ve içtima olarak düzenlemeler uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun bu bölüme kadar olan kısmında suçun ortaya çıkışı, oluşumunu, failinin ve mağdurunun kimler olduğunu ele aldık.

Özel görünüş biçimlerinde ise vergi kaçakçılığı suçunun yarıda kalarak teşebbüse imkân verip vermediği, diğer kişilerin suça nasıl katıldıkları ve bir fiil ile birden fazla suçu ortaya çıkarması adına suçların nasıl birleştiği konularını ele alacağız.

3.1. Teşebbüs

Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs hükümleri yukarıda zikredildiği üzere TCK düzenlemeleri uygulanacaktır. Bu bağlamda TCK madde 35’te²⁷⁴; “Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.” Şeklinde düzenlenmiştir.

Yukarı bahsi geçen hükümler ise vergi kaçakçılığı suçuna uygulama alanı bazı hareketlerde bulurken bazılarında bulamamaktadır²⁷⁵. 4369 sayılı Kanun değişikliğinden

²⁷⁴ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 5237, Kabul T: 26/9/2004, R.G. T: 12/10/2004.

²⁷⁵ Kaçakçılığa teşebbüs suçunun tarifi, VUK Madde 358 – (24/6/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunun hükmüdür.) “1.344’üncü maddenin 1- 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe ve iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyaına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

2.Bu Kanunun 127’nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işletmeli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü”

3.Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257’nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar; Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.”

önce vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi ziyayı olması gerekmektedir. Vergi ziyayı oluşmadığı takdirde suç yarım kalacak ve teşebbüsten söz edilebilecekti. Ancak değişiklikten sonra hareket ile neticenin bitişik olması ve vergi kaçakçılığı suçunun sırf davranış suçu olması teşebbüs konusunu etkilemektedir²⁷⁶.

Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüse uygun olan fiillerin ve uygun olmayan fiillerin neler olduğu ortaya koymada suça teşebbüs müessesinin aydınlanması adına yarar bulunmaktadır.

3.1.1. Teşebbüse Uygun Olan Hareketler

VUK madde 359’da teşebbüse uygun olan fiiller²⁷⁷;

- *Vergi kanunlarına uygun olarak düzenlenmiş ve gerektiğinde ibraz için saklama mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hileleri yapmak,*
- *Gerçek veya kayda konu olmayan kişilerin adına hesap açmak,*
- *Matrahı azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmi olarak başka defter, belge ve başka kayıtlara geçmek*
- *Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, yok etmek, yanıltıcı şekilde düzenlemek ve yanıltıcı belge olarak kullanmak,*
- *Saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter sayfalarını yok etmek ve yerine başka sayfalar eklemek,*

Bahsi geçen eylemlerin hepsi parçalanabilme özelliğine sahiptir²⁷⁸. Diğer bir anlatımla suça teşebbüs olması için yukarıda değinildiği gibi suçun bölünebilmesi gerekir ve bu bölümlerden herhangi bir aşamasında suçun failin elinde olmayan nedenlerden dolayı yarıda kalması gerekmektedir.

Son olarak çift defter kullanma ile ilgili vergi kaçakçılığı olup olmadığı tartışılmaktadır. Bununla beraber çift defter kullanma suçu nitelik bakımından tehlike

²⁷⁶ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s. 173.

²⁷⁷ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 228.

²⁷⁸ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin-BOZDAĞ, Ahmet, Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirmesi, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ankara, 2010, s.28.

suçudur²⁷⁹. Bu bağlamda netice ile bitişik haldedir. Sonuç olarak çift defter kullanma suçunda farklı olarak suçun bölünememesi sonucu teşebbüs mümkün gözükmemektedir.

3.1.2. Teşebbüse Uygun Olamayan Hareketler

VUK madde 257 gereğince²⁸⁰;

“Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmî Gazete’de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.”

Bahsi geçen Vergi mükellefleri tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik 2 Şubat 1985 yılında yürürlüğe girmiştir²⁸¹. Bu yönetmeliğin aksine mükelleflerin anlaşmalı olmayan matbaalarda belge bastırması ise vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmuştur.

Yönetmelikle hangi belgelerin nasıl bastırılacağı ve hangi matbaalarda olacağı ve düzenlemenin aksine hareket eden mükelleflerin cezai sorumluluğunun ne olacağı belirlenmiştir²⁸². Bu bağlamda anlaşmalı olmayan matbaalarda basım yapılması aşamalar şeklinde olduğundan dolayı suça teşebbüs mümkündür.

Yine yönetmeliğe göre; *“belirli sıraya göre birbirini takip eden birden çok aşama”* ibaresi suçun bölünebilir olduğunu ortaya koymaktadır. Örneğin; mükellef anlaşmalı olmayan matbaada basım işlemini gerçekleştirirken basımın bir aşamasında yakalanması sonucunda failin kendi istemi dışında suçu tamamlayamaması sonucunda suç yarıda kalarak teşebbüs hükümleri uygulanacaktır²⁸³.

²⁷⁹ ÇAVUŞ, Adnan, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Unsuru, *Yaklaşım Dergisi*, S. 104, Ankara, 2001, s. 194.

²⁸⁰ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

²⁸¹ Yönetmelik için bkz. <http://www.gib.gov.tr/node/87159/pdf>

²⁸² BAYRAKLI-BOZDAĞ (2010), a.g.m., s. 29-30.

²⁸³ ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s 230.

Diğer taraftan basılan bu belgelerin kullanılması aşaması ise netice itibariyle hareketle bitişik halde olup, suçu bölünmez hale getirmektedir. Bu bağlamda teşebbüs burada mümkün gözükmemektedir²⁸⁴.

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçu netice ile bitişik olduğundan dolayı teşebbüsün mümkün olmadığı eylemlerin yanında yine teşebbüse uygun eylemler bulunmaktadır. Teşebbüs kavramının en önemli özelliği suçun aşamalardan oluşması ve bu aşamaların herhangi birinde failin isteği dışında suçun yarıda kalmasıyla oluşmaktadır.

3.2. İştirak

İştirak konusunda vergi kaçakçılığı suçu bahsedildiği üzere yine TCK'da yer alan düzenlemelere tabidir. Bu bağlamda TCK'da dördüncü bölümde 37-41 maddeleri arasında yer almaktadır. VUK madde 360'ta ise²⁸⁵;

“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

Bu bağlamda TCK açısından ve cezai indirim açısından iştiraki incelemekte fayda görmekteyiz. İştirak şartlarının neler olduğunu ve vergi kaçakçılığı suçuna iştirakin nasıl olduğunu araştıracağız.

TCK'da iştirakten söz edebilmek için ceza hukuku iştirak şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir²⁸⁶. Söz konusu şartlar ise²⁸⁷;

- *Birden çok fail tarafından yapılan birden çok hareket olmalıdır.*
- *Yapılan hareketler arasında illi bir değer taşımış olmalıdır.*
- *Şerikler arasında iştirak iradesi bulunmalıdır.*

²⁸⁴ OSUL (2013), *a.g.e.*, s 111.

²⁸⁵ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

²⁸⁶ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 541.

²⁸⁷ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

- *Bir suçun icrasına başlanması ve bunun bütün şerikler için aynı olması gerekmektedir.*

Şeklinde yer almaktadır. Bu bağlamda söz konusu şartlar elverişli bir hale geldikten sonra TCK'da iştirak hükümlerinin düzenlenmesine bakılabilir. İlk olarak TCK madde 37'e göre; *"Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur."* düzenleme yapılmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza hukukundaki şartlar sağlandıktan sonra suça iştirak eden her kişi fail olarak aynı cezayı alacaktır²⁸⁸. Bunun yanında aynı maddeye göre cezada artma söz konusu olmuş;

Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır. düzenlemesine yer verilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişilerin kusur yeteneği olmayan kişileri kullanarak suçu işlemeleri fazla ceza ile düzenlenmiştir.

TCK madde 38'e göre azmettirenler; *"Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır."* Düzenlemesiyle cezalandırılır. Vergi kaçakçılığı suçuna azmettiren olarak katılan kişi fail olarak değerlendirilmektedir.

Yine TCK madde 38/2'ye göre²⁸⁹; *"Üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme halinde, azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Çocukların suça azmettirilmesi halinde, bu fıkra hükmüne göre cezanın artırılabilmesi için üstsoy ve altsoy ilişkisinin varlığı aranmaz."* hükmü düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçuna soy bağlantılarını kullanarak işletilmesine teşvik eden kişi ceza artması sonucunda cezalandırılmaktadır. Ancak çocukların isnat yeteneğinin

²⁸⁸ ARTUK-GÖKÇEN- YENİDÜNYA (2012), *a.g.e.*, s.84.

²⁸⁹ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

olmaması sonucunda kanuni temsilciler tarafından işlemlere tabi olmaları vergi kaçakçılığı suçunu oluşturması mümkün gözükmemektedir. Buna paralel azmettiren kişi çocuğu vergi kaçakçılığı suçuna teşvik edemez²⁹⁰.

Son olarak TCK madde 38/3'e göre;

“Azmettirenin belli olmaması halinde, kim olduğunun ortaya çıkmasını sağlayan fail veya diğer suç ortağı hakkında...” “...indirim yapılabilir.” düzenlemesiyle azmettiren kişinin ortaya çıkmasının önemi gösterilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuna azmettirilenler tarafından belli olmayan azmettirenin kim olduğunun ortaya çıkarılması hâkim tarafından cezada indirim gitme olanağını sağlamaktadır²⁹¹.

TCK'da iştirake yardım edenler ise madde 39' yer almaktadır²⁹². Yardım eden olabilmek için ise yine aynı madde içerisinde belirli şartlar sayılmıştır. Bu şartlar ise şu şekilde düzenlenmiştir.

- *Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.*
- *Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.*
- *Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.*

Yukarıda zikredilen şartları yerine getirenle yardım eden olarak yine TCK madde 39/1'e göre²⁹³;

“Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on beş yıldan yirmi yıla;

²⁹⁰ OSLU (2013), a.g.e., s. 105; *“kendisinde suç işleme düşüncesi olmayan kiş üzerinde yoğun zihinsel çalışma sonucunda suç işleme düşüncesinin oluşturulmasıdır.”*

²⁹¹ ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s. 200.

²⁹² Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

²⁹³ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

müebbet hapis cezasını gerektirmesi halinde, on yıldan on beş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hallerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez.”

Vergi kaçakçılığı suçuna yardım eden olarak katılanlar, şartlardan ilk olarak suçu işleme eylemini kuvvetlendirmek, suçun icrasında yardım etme vaadinde bulunarak, suçun nasıl ve ne şekilde işleneceği hakkında plan ve programı açıklayarak, icra anında yardımda bulunmak veya suçu işlenebilir halini kolaylaştırarak yardım eden olarak katılır²⁹⁴.

Yardım eden olarak vergi kaçakçılığı suçuna katılanlar ise hükme konu cezanın yarısı oranında cezaya hükmolunur. Ancak bu ceza sekiz yıldan az olamaz. Sekiz yıldan az olmamasının nedeni olarak nacizane görüşümüz, yardım eden kişinin hemen hemen suçu işleyen kişiler kadar yaptırımını hak etmesidir.

Son olarak TCK madde 40/41²⁹⁵,’de bağlılık kuralı ile gönüllü vazgeçme hükümleri düzenlenmiştir. Bağlılık kuralına göre;

“Suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterlidir. Suçun işlenişine iştirak eden her kişi, diğerinin cezalandırılmasını önleyen kişisel nedenler göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır.”

Suçta iştirak etmiş her kişinin suçun dışında tutulmaması adına bağlılık kuralı uygulanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun kasten başlanması sonucunda, diğer kişilerin cezalarının önlenmesi için kişisel nedenler ortaya koysa dahi kişinin kusurlu hareketine göre ceza hükmolunur.

TCK madde 41’e göre de gönüllü vazgeçmeden yararlanılması için, “Gönüllü vazgeçenin gösterdiği gayreti dışında başka bir sebeple işlenmemiş olması,” ve “Gönüllü vazgeçenin bütün gayretine rağmen işlenmiş olması” gerekmektedir.

²⁹⁴ ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s. 201.

²⁹⁵ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, TCK dördüncü bölümde yer alan iştirak durumları geçerli olmaktadır. Sadece azmettirmenin, çocuklar kullanılarak ortaya çıkmamasıdır. Bunun nedeni ise dediğimiz gibi çocukların vergi kaçakçılığı suçunu işlemeleri için küçük ve kısıtlı olmalarıdır.

3.3.İçtimaı

Ceza hukuku ilkelerinden biride ne kadar suç varsa her suç ayrı ayrı cezalandırılır. Ancak suçların içtimaı, söz konusu ilkenin istisnasıdır²⁹⁶. VUK'ta içtima kavramları yine TCK'da ki düzenlemelere göre yürütülmektedir. Her ne kadar VUK madde 335-336-337'de "vergi ziyaı" ile "usulsüzlük" kabahatlerinin içtimaı ele alınsa da vergi kaçakçılığı suçunun içtimaı TCK'ya tabidir²⁹⁷.

Bir tek hareket sonucunda birden fazla suç işlenebilmektedir. Diğer yandan birden fazla hareketle tek bir suç işlenebilmektedir. İlk halde ortaya fikri içtima ikinci halde ise zincirleme suç söz konusu olmaktadır. Bahsi geçen içtima şekilleri TCK'nın beşinci bölümünde düzenlenmiştir²⁹⁸.

Söz konusu düzenlemenin VUK madde 359 vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin nasıl uygulanacağını ise fikri içtima ve zincirleme suç olarak inceleyeceğiz.

3.3.1. Fikri İçtima

TCK'nın 44. maddesinde "*işlediği bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren cezayı alır.*" şeklinde fikri içtima düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre birden fazla suç işleyen kişiye işlediği suçlar içerisinde en ağır cezayı gerektiren ceza ile cezalandırılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu için farklı görüşler bulunmaktadır. Seçimlik hareketli bir suç olan vergi kaçakçılığı suçunu farklı fiillerle işleyen kişi sadece tek bir suç işlemiş sayılacağı görüşünün yanında diğer bir görüş, bentler halinde düzenlenen vergi

²⁹⁶ CENTEL-ZAFER-ÇAKMUT, *Vergi Ceza Hukukuna Giriş*, Yetkin Y. İstanbul, 2011, s. 470.

²⁹⁷ ŞENYÜZ (2015), *a.g.e.*, s. 382.

²⁹⁸ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

kaçakçılığının suçunun bent içinde düzenlenen fiiller seçimlik hareketli fiillerdir²⁹⁹. Bu bağlamda eğer farklı bentlerdeki fiilleri ihlal eden kişi ihlal ettiği her fiil için ayrı ayrı ceza almaktadır³⁰⁰.

Vergi kaçakçılığı suçu için fikri içtima uygulanabilmektedir³⁰¹. Örneğin, kişi tutmak zorunda olduğu defter, kayıt ve belgeleri yok ettikten sonra giderek Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan başka bir matbaadan yeni belge, defter veya kayıtlar bastırmak suretiyle iki defa vergi kaçakçılığı suçunu işlemiştir. Fikri içtima uygulanarak vergi kaçakçılığı suçunun daha ağır ihlali olan ceza belgelerin bastırılmasıdır.

3.3.2. Müteselsil (Zincirleme) Suç

TCK'nın 43. maddesinde³⁰² yer verilen zincirleme suç, her neticenin farklı bir suç oluşturduğu ve failin her suçtan dolayı ayrı ayrı ceza almasının istisnasıdır. Bu bağlamda değişik zamanlarda bir kişiye karşı birden fazla işlenen suç karşısında tek bir ceza verilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunda zincirleme suç mümkündür³⁰³. Örneğin, bir yazı ile istenen birden fazla takvim yılına ait defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde tek gizleme suçu oluşacaktır. Bu bağlamda vergi mükellefi veya sorumlusuna ibraz mecburiyeti olan belgelerin getirilmesi istendiğinde farklı yıllara ait olan bu belgeleri getirmediği takdirde, kişinin farklı zamanlarda aynı kişiye yani idareye karşı birden fazla suç işlemiş olmakla beraber tek bir suç işlemiş sayılacaktır.

²⁹⁹ KAŞIKÇI (1999), a.g.e., s. 239-241.

³⁰⁰ YİĞİT (2004), a.g.e., s.43.

³⁰¹ DÖNMEZER-ERMAN (1997), a.g.e., s. 381.

³⁰² TCK'nın 43. maddesine göre; “Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükm edilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekliyle daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır.”

³⁰³ ARTUK- GÖKÇEN-YENİDÜNYA (2012), a.g.e., s. 815-825.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YARGILAMA USULÜ VE YAPTIRIM

4.1. Soruşturma ve Kovuşturma

Ceza muhakemesi suç haberinin alınmasıyla başlar ve hükümle sona erer. Kuralda bir suç işlendiğine dair bilgi görevli makamlara ulaştığı anda makamların harekete geçmeleri ve ceza muhakemesinin başlaması gerekmektedir. Fakat bazı durumlarda bu hareketlere geçebilmek için çeşitli suç ve ceza politikaları nedeniyle bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.

Bir hareket suç olarak kabul olması için aranan unsurların varlığının dışında fail içinde dava açılıp yargılandıktan sonra ceza alabilmesi için başka şartların sağlanması gerekmektedir. Bahsedilen şartlar gerçekleşmediği takdirde muhakeme başlamaz, başlamış ise durur.

VUK madde 367'ye göre, “*Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul*” başlığı altında şu şekilde düzenlenmiştir³⁰⁴;

- *Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*
- *359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıtıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.*
- *Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*

³⁰⁴ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

İlk olarak vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkaracak kişilerin Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ile diğer vergi incelemesine yetkili kişilerdir. Bu kişilerin vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkardıklarında mütalaalı veya direk olarak Cumhuriyet Başsavcılığına bildirme yükümlülüğünden bahsedilmektedir³⁰⁵. Savcılık makamı tarafından öğrenilen kaçakçılık suçuna karşı ise ilgili vergi dairesi inceleme için görevlendirilmektedir.³⁰⁶

Vergi müfettişleri görevlendirildikleri vergi incelemelerini VUK'ta belirlenen süreler içerisinde sonuçlandırmaları gerekmektedir. VUK'un 140/6. bendine göre, vergi incelemesi tam incelemelerde 1 yıl; sınırlı incelemelerde ise 6 ay içerisinde bitirilmelidir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın onayı ile 6 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Yine VUK'un 140/2. fıkrasına göre, vergi inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi mevzuatına göre uygunluğu bakımından üç vergi müfettişinden oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlemeye alınarak uygun bir rapor düzenlenecektir³⁰⁷.

Yukarıda zikredilen soruşturma ve kovuşturma şartları, vergi kaçakçılığı suçunun sadece uzman kişiler tarafından anlaşılacağı ortaya konmuştur. Uzman kişilerin mütalaaları ise yargılama süreci daha anlaşılır ve doğru karar verme adına yarar sağlamaktadır³⁰⁸. Vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini koşulların dışında öğrenen iddia makamı doğrudan doğruya soruşturma yaparak, kamu davası açamamaktadır. Yukarıda değinildiği üzere uzmanlık gerektiren bir inceleme gerekmektedir³⁰⁹.

³⁰⁵ TOROSLU, Nevzat- FEVZİOĞLU, Metin, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 3. B., Seçkin Y., Ankara, 2012, s.119."

³⁰⁶ BAYAR (2010), *a.g.e.*, s. 162.

³⁰⁷ OSLU (2013), *a.g.e.*, s. 85.

³⁰⁸ YÜCE, Mehmet, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Y., 3.B., Bursa, 2013, s. 67.

³⁰⁹ YURTCAN, Erem, *Ceza Yargılama Hukuku*, 6. B., İstanbul, 1996, s. 2682; ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 169.

4.1.1. Kaçakçılık Hareketinin Cumhuriyet Savcılığına Bildirilmesi

VUK madde 367 şartlarında bahsedildiği üzere inceleme yaptıkları sırada, VUK madde 359 ve 360'ta kaçakçılık hareketlerinin ortaya çıkarılması sonucunda ilgili görevlilerin savcılığa suç duyurma usulü düzenlenmiştir. Bu duyuru ise doğrudan ve dolaylı olarak bildirilmektedir.

4.1.1.1. Doğrudan Savcılığa Suç Duyurusunda Bulunacak Kişiler

VUK madde 367 gereğince, inceleme sırasında VUK madde 359 Vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini öğrenen;

- *Vergi müfettişi*
- *Vergi Müfettiş Yardımcıları*
- *Stajyer Gelirler Kontrolörleri*

Bu kişiler vergi incelemesi sırasında ortaya çıkardıkları kaçakçılık hareketini Rapor Değerleme Komisyonu'nun raporunu alarak doğrudan düzenlenen rapor ile Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmesi gerekmektedir³¹⁰.

Savcılık makamı mütalaayı suçun olup oluşmadığı konusunda yol gösterici bir harita olarak kullanmaktadır. Mütalaaya bağlı değildir. Savcılık verilen mütalaayı yeterli görmediği takdirde yeniden bir mütalaa isteyebilir.

4.1.1.2. Dolaylı olarak Savcılığa Suç Duyurusunda Bulunacak Kişiler

VUK madde 367'de diğer görevlileri tarafından vergi incelemesi sırasında ortaya çıkarılan kaçakçılık suçunun, tespit edilen suçlar ile ilgili olarak Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalaasını aldıktan sonra vergi dairesi başkanlığına veya defterdarlığa verilmektedir. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık ise bu raporu Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmek zorundadır.³¹¹.

Dikkat edilmesi gereken nokta vergi incelemesiyle görevli olan kişiler söz konusu süreci devam ettirebilmektedir. Bunun aksi durumda direk Cumhuriyet Başsavcılığına

³¹⁰ OSLU (2013), a.g.e., s. 81.

³¹¹ YURTCAN (1996), a.g.e., s. 263.

bildirimde bulunulması sürece başa sardırarak usule uygun şekilde devam ettirecektir³¹². Diğer anlatımla direk olarak Cumhuriyet Başsavcılığına kaçakçılıkla ilgili ihbar geldiği takdirde Cumhuriyet Başsavcılığı ilgili vergi dairelerinden mütalaa istemeleri gerekmektedir. Mütalaa suçun oluşup oluşmadığı adına yol gösterici bir belgedir.

Kanaatimizce, muhakeme süreci zor aşamalardan geçtiği görülmektedir. Bunun nedeni ise karmaşık muhasebe kayıtlarından kaynaklanmaktadır. Bahsedilen muhasebe kayıtlarının bilirkişiler tarafından incelemesi bunun kanıtıdır. Bunun önüne ise, kayıtların ve programların daha sade olması, kâğıt fazlalığının önlenerek çağdaş ağırlara uygun olarak internet üzerinden kayıtların denetlenmesi daha yerinde olacağı düşüncesindeyiz.

4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırım

VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri için ayrı cezalar düzenlenmiştir. Üç grupta düzenlenen bu cezalar VUK'un 359/a, b ve c bentleri hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırım altına alınmıştır.

4.2.1. Hürriyeti Bağlayıcı Yaptırım

Vergi kaçakçılığı suçu 4369 sayılı Kanun ile uğradığı değişiklik ile farklı yaptırımlarla düzenlenmiştir. Söz konusu yaptırımlar VUK madde 359/a'da on sekiz aydan üç yıla, (b) bendinde, üç yıldan beş yıla ve son olarak (c) bendinde, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası düzenlenmiştir³¹³.

Hapis cezasının paraya çevrilmesi usulü ise yine TCK'da düzenlenen şekliyle uygulanacaktır. TCK madde 50'ye göre; bir yıl veya daha az hapis cezası gerektiren durumlarda adli para cezasına çevrilebilir, hükmü düzenlenmiştir³¹⁴.

³¹² BAYAR (2010), *a.g.e.*, s. 225.

³¹³ ÖZTÜRK, Bahri- ERDEM, Mustafa Ruhen, *Uygulamalı Ceza Hukuku Ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku: Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş*, Seçkin Y. 12. B., Ankara 2012, s.86; Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

³¹⁴ ÇOLAK Halûk- ALTUN, Uğurtan, "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Cezaların Ertelenmesi"; (Çevrimiçi) http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/26.sayi/09_29_05.pdf

VUK madde 359 kaçakçılık fiillerinin cezasına bakıldığında ise hiçbir bir yıldan daha az hapis cezası ile düzenlenmemiştir. Bu bağlamda adli para cezası uygulanamayacak gibi görünse de cezada indirim gidilmesi sonucunda adli paraya çevrilme söz konusu olacaktır.

4.2.2. Yaptırımın Ertelenmesi

Cezanın ertelenmesi yine adli para cezasında olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçu açısından TCK'da yer alan cezanın ertelenmesi düzenlemesi uygulanacaktır. Bu bağlamda TCK madde 51'e göre cezada ertelemeye gidilmesi için³¹⁵;

- *Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,*
- *Suç işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerekir.*

Şartların gerçekleştiği takdirde, işlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az hapis cezasına mahkûm olmuş kişilerin cezaları ertelenebilmektedir. Üst sınır olarak üç yıl sadece on sekiz yaşından küçükler ile altmış beş yaşından büyükler için geçerlidir³¹⁶. Vergi kaçakçılığı suçu açısından cezanın ertelenmesi VUK madde 359/a-b-c içinde mümkün görünmektedir. Ancak TCK adli para cezasını erteleme yoluna gitmemiştir.

4.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Tekerrür

Ceza hukukunda, kişi bir suç işledikten sonra mahkumiyetinden sonra tekrar suç işlemi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Tekerrür eden kişiye ise mükerrir denmektedir³¹⁷. Yine TCK hükümleri vergi kaçakçılığı suçunda da uygulanacaktır.

TCK madde 58'e göre³¹⁸;

- *Kişi daha önce bir suç işlemeli*
- *Önce işlenilen suçun hükmü kesinleşmeli ve yine suç işlenmeli*

³¹⁵ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

³¹⁶ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 179.

³¹⁷ ÜZÜLMEZ, İlhan, Suçta Tekerrür, *AÜEHFD*, C.4, S.1-2, Ankara, 2000, s. 297-321.

³¹⁸ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

- *İşlenen suç belirli bir süre içerisinde olmalı*

Söz konusu şartlar gerçekleştiği takdirde mükerrir özgü infaza göre cezalarını çekeceklerdir. Ayrıca infazdan sonra denetimli serbestlik verilecektir³¹⁹. Vergi kaçakçılığı suçunun tekrür halinde işleyen fail için TCK madde 58’de koşullar sayılmış, bu koşullara uyması halinde tekrür düzenlemesine göre hüküm giyecektir ve sonrasında denetimli serbestlikten yararlanabilecektir.

4.4. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması

5271 sayılı CMK’da yeni bir müessese olan hükümün açıklanmasının geri bırakılması CMK 231/5. fıkra düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre,³²⁰

“Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir.”

Sanık hakkında HAGB kurumunun uygulanabilmesi için kanunda bulunana şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartları ise suça ilişkin ve sanığa ilişkin şartlar olarak inceleyeceğiz³²¹.

Suça ilişkin şartlar;

-Yargılama sonucunda hüküm tesis edilmeli, verilen ceza ise iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası gerektirmelidir.

-Suç İnkılap Yasalarında yer almamalıdır.

-2008 yılından sonra işlenen suçlarda, 3713 sayılı ve 1632 sayılı Kanun kapsamında yer alan suçlardan biri olmamalıdır.

- 2011 yılında 6259 sayılı Kanun değişikliği ile şike ve teşvik primi ile ilgili suçlardan biri olmamalıdır.

³¹⁹ ÖNER (2016), *a.g.e.*, s. 157.

³²⁰ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961.

³²¹ ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 268.

Sanığa ilişkin şartlar;

- Kasıtlı bir suçtan dolayı daha önce mahkûm olmamalıdır.
- Suçtan dolayı kamunun ve mağdurun uğradığı zararın tanzim edilebilir olmalıdır.
- Sanığın HAGB'yi kabul etmesi gerekir.
- Mahkemenin sanık hakkında bir suç işlemeyeceği hususunda bir kanıya ulaşması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda ise iki yıl veya daha süreli hapis cezası veya adli para cezası gerektiren cezalarda, hâkim inisiyatifinde cezanın açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilmektedir³²².

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması sonucunda fail beş yıl süre içerisinde herhangi bir suça karışmaması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi ise kanaatimizce devletin uğramış olduğunu ve korunan hukuki değer açısından uygulama alanı bulmaması gerekmektedir³²³.

4.5. Vergi Kaçakçılığında Davanın ve Yaptırımın Düşmesi

Cezanın infazı ile ceza sona erer. Ancak bazı durumlarda infazın dışında cezayı sona erdirebilmektedir. Bunlar, TCK madde 64-75 arasında yer alan haller dava ve cezayı düşüren hallerdir. Bu hallerin neler olduğu hakkında birçok fikir ayrılıkları vardır. TCK'ya göre dava ve cezayı düşüren haller;³²⁴

- *Ölüm (madde 65)*
- *Özel Af- Genel Af (madde 66)*
- *Dava Zamanaşımı (madde 68)*
- *Şikâyetten vazgeçme (madde 73)*
- *Ön ödeme (madde 75) şeklinde düzenlenmiştir.*

³²² ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 181.

³²³ KARAKOÇ (2016), *a.g.e.*, s. 187.

³²⁴ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961

Vergi kaçakçılığı failinin, şüphelisinin veya sanığının ölmesi, affa uğraması, dava zamanaşımına uğraması, şikâyetten vazgeçilmesi ve ön ödeme yapılmasının nasıl olacağını aşağıda inceleyeceğiz.

4.5.1. Ölüm

Ceza hukuku ilkelerinden biri olan cezada şahsilik ilkesi gereğince, ceza şahsa aittir başkası, başka kişinin cezasından sorumlu değildir. Bu bağlamda soruşturma aşamasında şüphelinin, kovuşturmada sanığın ölmesi davayı düşürürken hükümlünün ölmesi ise mahkumiyeti düşürmektedir³²⁵.

TCK'da ise madde 64'te iki fıkra halinde düzenlenmiştir³²⁶.

“Sanığın ölümü halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsadereyesine hükmolunabilir. Hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adlî para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur.”

Hükümlünün hakkında kesinleşmiş ancak infaz edilmemiş hapis veya adli para cezası varsa, hükümlünün ölümüyle cezalar ortadan kalkacaktır.

VUK'un 372. maddesinde yer alan cezanın şahsiliği ilkesi gereğince, ölüm halinde vergi cezaları düşer ve mirasçılar sorumlu tutulamazlar. Yine Türk Medeni Kanunu'nun 31. maddesi gereğince, kişinin ölümüne herhangi bir

³²⁵DOĞAN, Çağlar Duygu, “Ceza Hukukunda Af”, Ankara Üniversitesi, SBE, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 2012, s.8. ÇAVUŞ (2016), *a.g.e.*, s. 236.

³²⁶Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961

olaydan dolayı kesin gözüyle bakılıyorsa yine hükümlü ölü sayılacak ve cezalar ortadan kalkacaktır³²⁷.

4.5.2. Af

Af, ortaya çıktığında, belirli bir zamana kadar işlenmiş olan suçları, kesinleşmiş olan suçları, kaldıran hafifleten veya değiştirerek, mahkumiyeti hiç gerçekleşmemiş sayan, yasama ve yürütme organları tarafından kullanılabilen bir kamu tasarrufudur³²⁸.

Genel af ve özel af şeklinde TCK madde 65'te düzenlenmiştir³²⁹. Bu bağlamda genel af TBMM tarafından, özel af ise Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılmaktadır. Genel af; mahkumiyetin tüm neticelerini tamamen ortadan kaldırır. Özel af, hapis cezasına son verebilir, süresine kısaltabilir veya adli para cezasına çevirebilir. Ancak mahkumiyeti ortadan kaldırmaz. Özel çıkarma yetkisi TBMM'de olsa da Anayasa'nın 104. maddesi³³⁰ gereğince Cumhurbaşkanı tarafından da çıkarılabilmektedir.

Özel norm olan VUK'ta afla ilgili bir düzenleme bulunmadığı için TCK'da düzenlenen hükümler vergi kaçakçılığı adına da aynen uygulama alanı bulabilmektedir. Belirli bir dönemde tahakkuk etmiş olan vergi borçlarını afla kısmen veya tamamen kaldırabilmektedir.

Sürekli yapılan aflar vergi bilincinin ve ahlakının aşılmasında olumsuz etki yaratmaktadır. Aynı zamanda, vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkmasında önemli bir yere sahiptir. Mükellefin ödeyeceği vergi ile ödemediğinde elde edeceği çıkarı karşılaştırması ve karşılığında af durumunun da bulunması, mükellefi vergiyi kaçırmaya yönlendirebilmektedir.

³²⁷ OSLU (2013), *a.g.e.*, s.120; HAFIZOĞULLARI, Zeki, "5237 S. Türk Ceza Kanunu'nda Davanın ve Cezanın Düşürülmesi", *ABD*, Ankara, 2006, s. 13.

³²⁸ OSLU (2013), *a.g.e.*, s.121.

³²⁹ "(1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. (2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir."

³³⁰ Kanun maddesi için bkz. "Sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletmek veya kaldırmak"; https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf

4.5.3. Şikâyetten Vazgeçme

Vergi kaçakçılığı suçu resen soruşturulan ve kovuşturulan bir suçtur. Takibi şikâyete bağlı suç değildir³³¹. VUK madde 367 gereğince koşullar dahilinde vergi idaresi tarafından kaçakçılık fiillerinin vergi suçu raporu ile C.Savcılığına bildirmesi, C.Savcılığına kaçakçılık fiillerinin işlendiği sair surette öğrenilmişse, ilgili vergi dairesine bildirilip, kamu davasının inceleme sonucunun savcılığa bildirilmesi, bu haller gerçekleşmeden kamu davası açılmışsa davanın durdurulup, durumun ilgili vergi dairesine bildirildikten sonra gelen cevaba göre devam edilmesi, yetkili kamu görevlilerinin şikayeti değil, ihbarı veya suç duyurusudur.³³²

Vergi kaçakçılığı suçu, o halde resen soruşturulan ve kovuşturulan suçlardan olduğu için, takibi şikâyete bağlı değildir. Bu nedenle şikâyetten vazgeçme durumu, bu suç bakımından dava ve cezayı düşüren bir etkiye sahip değildir.

4.5.4. Zamanaşımı

Vergi suçları içerisinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu dava zamanaşımı VUK özel hükümlerinde düzenlenmediği için, genel norm olan TCK hükümlerine bağlı kalmaktadır. TCK'ya göre 66. maddede dava zamanaşımı süresi altıncı fıkrafta düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre vergi kaçakçılığı dava zamanaşımı TCK madde 66/1 gereğince sekiz yıldır³³³.

Zamanaşımı vergi kaçakçılığı suçunda vergi incelemesi yapılmadan soruşturma savcılık makamı tarafından yapılması sonucunda mahkeme tekrar VUK madde 367'ye uygun olarak sürecin yenilenmesini gerekecek bu süre zarfında ise dava zamanaşımı duracaktır³³⁴.

³³¹ Detaylı bilgi için bkz. <http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/tekmakale/1959-2/4.pdf>

³³² ALBAYRAK, Mustafa, “Şikâyete Tabi Suçların Özellikleri Ve Bu Suçlara Bağlanan Hukuki Sonuçlar”, *TBB Dergisi*, S. 77, Ankara, 2008, s. 290.

³³³ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961

³³⁴ Fahri Gökçen TANER, Ceza Hukukunda Zamanaşımı, Ankara Üniversitesi, SBE, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 2007, s. 61.

Yine vergi kaçakçılığı suçu dava zamanaşımında olduğu gibi ceza zamanaşımında da genel ceza hükümlerine göre uygulama alanı bulacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunda ceza zamanaşımı ise, TCK madde 68/e'ye göre beş yıl ve üzeri ceza gerektiren hallerde ceza zamanaşımı on yıl olarak düzenlenmiştir.

Cezanın hükmedildiği günden itibaren ise ceza zamanaşımı işlemeye başlamaktadır. Yani vergi kaçakçılığı suçunun cezasını kesinleşmesinden itibaren zamanaşımı başlamaktadır³³⁵.

4.5.5. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi ilişkilerinden doğan uyuşmazlığın yargı organlarına gitmeden önce vergi dairesi ile mükellef arasında çözüm yolu bulunmasıdır³³⁶. Danıştay'a göre uzlaşma;

“vergi idaresi ile mükellefler ya da aslarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması” şeklinde tanımlamıştır³³⁷.

Uzlaşma müessesesi VUK'ta iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki tarhiyat öncesi, ikincisi ise tarhiyat sonrası gerçekleşen uzlaşmalardır. Tarhiyat öncesi uzlaşma VUK'un 11. maddesi, tarhiyat sonrası uzlaşma hükümleri ise VUK'un 1-12. maddelerinde yer almaktadır. İki Türlü uzlaşma arasından ise tarhiyat öncesi uzlaşma vergi cezaları sona ermesinde etkili rol almaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma vergi cezasını sona erdirmemektedir³³⁸.

³³⁵ ÇAVUŞ (2016), a.g.e., s. 241.

³³⁶ Detaylı bilgi için bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf

³³⁷ DİBK T: 23.10.1986, E: 1986/2, K: 1986/2; <http://www.danistay.gov.tr>.

³³⁸ Detaylı bilgi için bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf

4.5.6. Etkin Pişmanlık

VUK madde 371’de yer alan etkin pişmanlıktan vergi kaçakçılığı adına yararlanmak mümkün gözükmemektedir. Ancak yararlanılması için gerekli şartların önceden gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Söz konusu şartlar yine VUK madde 371’e göre³³⁹;

- *Vergi mükellefinin kendiliğince bir dilekçe ile haber vermelidir.*
- *Haber verilme tarihinden önce ihbar yapılmamış olması gerekmektedir.*
- *Haber verilme tarihinden önce incelemeye başlanmamış ya da takdir komisyonuna başvurulmamış olması gerekmektedir.*
- *Daha önce hiç verilmemiş olan vergi beyannamesinin verilmiş olması gerekmektedir.*
- *Eksik ya da yanlış olarak verilen vergi beyannamesinin, tamamlanmış veya düzenlenmiş olması gerekmektedir.*
- *Haber verilen vergiden ödeme süresi geçmiş olanlar, zamlı olarak ödemiş olmaları gerekmektedir.*

Yukarıda sayılan şartlar yerine getirildiği takdirde VUK madde 359/4 gereğince vergi kaçakçılığı suçunun görüldüğü ceza mahkemesinde pişmanlık müessesesi göz önüne alınarak sanığa ceza verilmeyerek, savcılık makamı kovuşturma aşamasında kamu davasına takipsizlik kararı verecektir³⁴⁰.

Etkin pişmanlık, vergi kaçakçılığı suçunda da uygulama alanı bulmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş mükelleflere, iştiraklerine dilekçe ile kendiliğinden kanuna aykırı fiillerini yetkili mercie bildirmesi, başvuru tarihinden itibaren 15 gün içerisinde eksik yapılan beyanın bildirilerek düzeltilmesi, ödemesi zamanı geçmiş vergileri pişmanlık zammı ile ödemeleri halinde, iştiraklerde dahil olarak vergi kaçakçılığı suçuna

³³⁹ Kanun maddesi için bkz. Kanun No: 213, Kabul T: 4/1/1961, R.G. T: 10/1/1961

³⁴⁰ GÖDEKLİ, Mehmet, “Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, *TAAD*, S. 29, 2017, Ankara, s. 277-360; ŞENYÜZ (2015), a.g.e., s. 532.

ilişkin kovuşturma yapılmamaktadır. Ancak bu husus usulsüzlük kabahatini kapsamadığı için, usulsüzlük cezaları ayrıca kesilecektir³⁴¹.

Sonuç olarak, VUK'un 359. ve 371. maddeleri gereğince, ceza mahkemelerinde görülen dava, sanığın etkin pişmanlığı göz önünde bulundurularak, beraat ile sonuçlanarak, savcılıkta takipsizlik kararı ile dava düşecektir.



³⁴¹ GÖDEKLİ (2015), a.g.m., s. 534.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5.SONUÇ

İnsan, yaradılışı itibariyle sosyal bir varlıktır. İnsanların sosyal özelliği, toplumu toplum ise devlet kavramını ortaya çıkarmıştır. Devlet de sosyal özelliği ile toplum adına bazı faaliyetler üstlenmiştir. Üstlenmiş olduğu faaliyetleri, topluma yüklemiş olduğu vergi gelirleriyle finanse etmiştir. Hukuk özelliği olan devlet, bu ödevleri kanunlarla korunaklı bir hale getirmiş ve kanunlara aykırı hareketleri de cezalar ile yaptırım altına almıştır.

İnsanlar vergi ödevlerini yerine getirmemek adına aktif ve pasif olarak kaçırma eğilimi içerisindedirler. Bunun nedeni ise sosyal, tarihi, hukuki, ekonomik ve mali alanlara kadar uzanmaktadır. Tek bir sebebi yoktur. Pasif olarak kanunlar çerçevesinde ödevlerden kaçınılırken, kanun dışı yollarla da aktif olarak kaçırma yapmaktadırlar. Bu yükümlülükler ve cezalar söz konusu aktif ve pasif hareketlerle vergi ödevinin ihlalini önleyerek idari ve kamu düzenini korumayı amaçlamaktadır.

Ülkemizde, üstlenilmiş olan faaliyetler kamu harcaması olarak Bütçe Kanunu'na göre yapılmaktadır. Buna karşın kamu gelirleri Vergi Kanunlarına göre yapılmaktadır. Devlet ile mükellef borç-alacak ilişkisi içerisindedir. Vergi kanunları ise kendi içerisinde dallara ayrılmaktadır. Vergi ödevine ilişkin usul ve esaslar VUK'ta toplanmıştır. Özel norm olan VUK'ta hükümlerin olmadığında TCK genel norm olarak hükümleri kullanılmaktadır. VUK ile TCK arasında ise bir nevi köprü görevi gören disiplin ise VCH'dir.

VCH içerisinde Vergi Kabahatleri ve Vergi Suçları olarak ikiye ayrılmıştır. Vergi kabahatleri de yine usul ve şekle ilişkin olarak Vergi ziyayı, usulsüzlük olarak ikiye ayrılmıştır. Vergi ziyayı, devletin vergi kaybına uğraması şeklinde ortaya çıkarken, usulsüzlükler ise vergi kaybına yol açacak tehditler olarak çıkmaktadır. Bu özellikleriyle vergi idare düzenini korumayı amaçlamaktadırlar. Diğer taraftan vergi suçları ise idari

düzenlen farklı olarak kamu düzenini hedef almaktadır. Bunların içerisinde ise en önemli yer tutan vergi kaçakçılığı suçudur.

VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu, var olan düzenlemeye kadar bir çok değişikliğe uğramıştır. Cumhuriyetten önce Vergi kanunları olarak, 5432,5815,6094 sayılı Kanunlarda yer alırken, değişiklikler ise, 2365, 3505,4008,4108,4396 ve 5728 sayılı Kanunlarla gerçekleşmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu ile TCK'da yer alan bazı suçlar sıkı ilişki içerisinde. Bunlar vergi kaçakçılığı suçu ile bazen karıştırılmaktadır. Resmi-Özel belgede sahtecilik, resmî belge düzenlemede yalan beyan, resmi-öze belgeyi bozmak yok etmek veya gizlemek suçları vergi kaçakçılığı hareketleri ile benzerlik göstermektedir. Bu suçlar arasındaki ince çizgi ise vergi ile ilgili olarak matrah azaltmaya yönelik kullanıp kullanılmadığıdır. Vergi kaçırmaya yönelik düzenlenen sahte belge vergi kaçakçılığı oluşturmaktadır. Bunun nedeni ise VUK'un özel kanun olmasıdır. Diğer türlü TCK hükümleri uygulanacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçu VUK'un 359. maddesinde a, b ve c bentlerinden oluşmaktadır. Suç seçimlik hareketli bir suçtur. Suçun faili herkes olabilmektedir. Netice itibarıyla suçla korunan kamu düzeni bozulmaktadır. Bunun yanında vergi kaçakçılığı suçunun hukuka uygunluk sebepleri bulunmamaktadır. Suçta kast yeterli ve teşebbüse elverişlidir. Kişiler kaçakçılık suçuna iştirak halinde azmettiren veya yardım eden olarak katılabilirler. İctima hükümleri ise fikri ictima ve müteselsil suçta geçerlidir.

Vergi kaçakçılığı suçunda mütalaa şartı bulunmaktadır. Suçun öğrenildiği anda direk olarak Cumhuriyet Savcılığına bildiride bulunabilecek kişiler Vergi müfettişleri ve Vergi müfettiş yardımcılardır. Diğer vergi incelemesine yetkili olan kişiler ise suçlu belirledikleri takdirde Rapor Değerlendirme Komisyonun mütalaaasını alarak vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa verecekler ilgili kurumlar ise Cumhuriyet Savcılığına bildireceklerdir. Cumhuriyet Savcılığı mütalaaı yeterli görmediği takdirde tekrar mütalaa isteyebilmektedir. Yeterli gördüğü takdirde ise kamu davası açılacaktır.

Vergi kaçakçılığının yaptırımını ise hürriyeti bağlayıcı cezalardır. VUK'un 359/a bendine göre, on sekiz aydan üç yıla, 359/b bendine göre üç yıldan beş yıla ve 359/c bendine göre iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası gerektirmektedir. Bu cezalar pişmanlık, iyi hal durumlardan faydalanarak cezanın iki yıldan altına düşmesi halinde HAGB, adli para cezası veya yaptırımının ertelenmesinden faydalanabilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda da diğer suçlarda olduğu gibi dava ve yaptırım bazı hallerde hükümsüz kalmaktadır. Bunlar düzenlemeye göre, ölüm, af, zamanaşımı, etkin pişmanlık müesseseleridir. Vergi kaçakçılığı suçu şikâyete bağlı olmayan bir suç olduğundan dolayı şikâyetten vazgeçme mümkün değildir. Vergi kaçakçılığı suçu ihbara dayalı bir suçtur.

Ülkemizde vergi kaçakçılığı ile ilgili birçok düzenleme değiştirilmiş ve değiştirilmeye devam etmektedir. Bu kadar değişikliğin amacı ise vergi kaçakçılığının önüne geçerek daha adaletli bir gelir dağılımı sağlamaktır. Sistem ise sürekli reformlara uğrayarak kendi düzenini kendi ihlal etmektedir. Öncelikle vergi sistemi üzerinde kalıcı ve daha sistemli değişiklikler yapılmalıdır. Sistem kusursuz ve adaletli olduğu zaman, sisteme karşı adaletsizlik veya düzen bozuculuk çıkaranlar daha etkin cezalandırılacak ve kaçakçılığın önüne daha etkin geçilecektir. Adaletli bir vergi sistemi, adaletli gelir dağılımı anlamına gelmektedir.

6. KAYNAKÇA

- Akdoğan Abdurrahman, *Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi*, 10. B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- Akintürk, Turgut-Karaman Ateş, Derya, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri*, Beta Y., İstanbul, 2013.
- Akkaya, Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan K., Ankara, 2002.
- Akman, Şefik Taylan, “Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal Ve Sosyolojik Analizi”, *Abd*, Ankara, 2012, S.36-54.
- Aktan, Coşkun Can, *Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlakı*, Mbsgb Y., Ankara, 2012.
- Alacakaptan, Uğur, *İngiliz Ceza Hukukunda Suç Ve Cezaların Kanuniliği Prensibi*, Ankara Hukuk Fakültesi Kriminoloji Enstitüsü Y., Ankara, 1958.
- Albayrak, Mustafa, “Şikâyeteye Tabi Suçların Özellikleri Ve Bu Suçlara Bağlanan Hukuki Sonuçlar”, *Tbb Dergisi*, S. 77, Ankara, 2008, S. 281-306;
- Altundiş, Mehmet, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç Ve Cezaları İle Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, *Abd*, S. 1, Ankara, 2007, S. 168-179.
- Arslan, Çetin, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (Vuk Md. 362)” *Hhfd*, Ankara, 2013, S.15-30.
- Arslaner, Hakan (2017), *Vergi Kabahat Ve Suçlarının Unsurları*, Ekin Y., Bursa, 2017.
- Artuk, Mehmet Emin-Gökçen, Ahmet-Yenidünya, Ahmet Caner, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 12. B., Adalet Y., Ankara, 2012.
- Aslan, M. Yasin, “Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu”, *Abd*, S. 2., Yıl. 68., Ankara, 2010, S. 233-246.
- Aykin, Hasan, “Mali Suç”, *Yaklaşım Dergisi*, S.203, İstanbul, 2009, S.49-72.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2017), *20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku*, Adalet Y., Ankara, 2017.
- Bayar, İbrahim Nihat (2010), “Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi- Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)”, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Ankara, 2010.
- Bayrakli, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006.

- Bayraklı, Hasan Hüseyin-Bozdağ, Ahmet, “Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu Ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ankara, 2010.
- Bucaktepe, Adil, “Devlet Memurluğu Ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler”, *Gühfd*, C. 18, S. 3-4, Ankara, 2014, S. 459-489.
- Centel, Nur-Zafer, Hamide-Çakmut, Özlem, *Vergi Ceza Hukukuna Giriş*, Yetkin Y. İstanbul, 2011.
- Çakır, Erden Utku, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunda Hukuka Uygunluk Sebepleri”, *Taad*, S.4, Ankara, 2013, S. 354.- 381.
- Çam Bozkurt, “Nihat, Evrakta Sahtekarlık Suçları”, Abd, Ankara, 1989, S. 451-471.
- Çavuş, Adnan (2016), *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Y., İstanbul, 2016.
- Çavuş, Adnan, Vergi Kaçakçılığı Suçunda Netice Unsuru, *Yaklaşım Dergisi*, S. 104, Ankara, 2001.
- Çelik, Celal, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”, *Vdd*, S.284, İstanbul, 2005, S.1-8.
- Darbaş, İbrahim (2014), “Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası”, Çağ Üni., Sbe, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Mersin, 2013.
- Doğan, Çağlar Duygu, “Ceza Hukukunda Af”, Ankara Üniversitesi, Sbe, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 2012.
- Doğrusöz, Bumin “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, *Vergi Sorunları D*, S. 233, Ankara, 2008, S. 98-121.
- Donay, Süheyl, *Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Y., İstanbul, 2001.
- Dökmen, Gökhan (2015), Kabahatler Kanunu Hükümleri Işığında Vergi Kabahatlerinde Katılma Ve Birleşme, Beü, Sbe, *Yüksek Lisans Tezi*, Zonguldak, 2015.
- Dönmezer, Sulhi- Erman, Sahir, *Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım)*, C.I, 12. B., Beta Y., İstanbul, 1997.
- Duman, Buminhan, “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu Ve Atıf Problemi”, *Aüfd*, Ankara, 2016, S. 1577-1601.
- Erdem, Tahir, *Vergisel Kabahatler*, Beta Y., İstanbul, 2010.
- Erginay, Akif, *Vergi Hukuku*, Savaş Y., Ankara, 1998.

- Erman, Sahir, *Vergi Suçları*, İstanbul, 1988. Fahri Gökçen Taner, Ceza Hukukunda Zamanaşımı, Ankara Üniversitesi, Sbe, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, 2007.
- Gödekli, Mehmet, “Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık”, *Taad*, S. 29, 2017, Ankara, S. 277-360.
- Gökçen, Ahmet; Belgede Sahtecilik Suçları, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, S.136.
- Gözler, Kemal (2007), *Devletin Genel Teorisi*, Bursa, Ekin Y., 2007.
- Günay, Özge, “Oecd Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma Ve Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ankara, 2007.
- Gündüz, Engin (2011), Vergi Suç Ve Cezaları, Dicle Üniversitesi, Sbe, *Yüksek Lisans Tezi*, Diyarbakır, 2011.
- Gürbüz, Vedat, “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma Ve Vergi Denetimi”, 23. Maliye Sempozyumu, 2005.
- Hafizoğullari, Zeki, “5237 S. Türk Ceza Kanunu’nda Davanın Ve Cezanın Düşürülmesi”, *Abd*, Ankara, 2006, S. 11-41
- Hazifoğullari, Zeki, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nda Fail, İsnat Yeteneği, İsnat Yeteneğini Azaltan Veya Kaldıran Nedenler*, Ankara, 1987.
- Hekim, Cavit (2013), “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Bü, Sbe, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2013.
- Hizli, Yılmaz, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Y., Ankara, 1984.
- İçel Kayıhan-Evik Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 4. B., Beta Y., İstanbul, 2007.
- İlhan, Mehmet, “Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç Ve Cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi (Afyonkarahisar Örneği)”, Uşak Üni. Sbe., *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Uşak, 2015.
- İtişgen, Rezzan; “Resmî Belgede Sahtecilik Suçu”, Terazi Aylık Hukuk Dergisi, C. 8, S. 84, Ankara, 2013, S.87-88.
- Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, İühfy, İstanbul, 1987.
- Kangal, Zeynel, *Kabahatler Hukuku*, Oniki Levha Y., İstanbul, 2011.
- Kapusuzoğlu, Ayhan, “Vergi Kaçakçılığı Ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, *Sbed*, C.1 S.16, Ankara, 2008, S.124- 140.
- Karaaslan, Mehmet, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, *Tbbd*, S.64, Ankara, 2006, S. 137-167.

- Karakehya, Hakan, “Olası Kast”, *Ceza Hukuku Dergisi*, S.2., Ankara, 2006, 36-59.
- Karakoç, Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Y., Ankara, 2016, S.102.
- Kaşıkcı, Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul Üni., Sbe, İstanbul, 1999.
- Kıldış, Yusuf, “*Teoride Ve Uygulamada Vergiden Kaçınma*”, Prof. Dr. Aytaç Eker Ve Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker’e Armağan Kitabı, Deü Y., İzmir, 2012.
- Kırmaz, Birol, “Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi” *Abd*, Ankara, 2015, S. 329-340.
- Kocayılmaz, Şule-İstemi, Tevfik Ercüment, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı”, *Abmyo Dergisi*, İstanbul, 2015, S.47-54.
- Köken, Enis,” Resmî Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan”, Taad, S. 28, Ankara, 2016, S. 85-100.
- Küçükbayrak, Ali Adnan, *Açıklamalı İçtihadlı Özel Ceza Yasaları*, Ankara, 2000.
- Mutluer, Kâmil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul, 2006.
- Necati, Meran; Sahtecilik-Malvarlığı-Bilişim Suçları İle Ekonomi Ve Ticaret Alanında Suçlar, 2. Baskı, Seçkin Y, Ankara, 2008, S. 43-44.
- Oktar, Ateş “Muhasebe Hileleri Ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.249, Ankara, 2009, S. 8-29.
- Oktar, Ateş, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.
- Olsu, Sevim Gülce (2013), “Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası”, İstanbul Üni. Sbe, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2013.
- Öncel Mualla-Kumrulu, Ahmet-Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan K., Ankara, 2011.
- Öner, Erdoğan, *Osmanlı İmparatorluğu Ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Maliye Bakanlığı Y., Ankara, 2005.
- Öner, Erdoğan, *Vergi Hukuku*, Seçkin Y., 7. B., Ankara, 2016.
- Özar, Süleyman, “Türk Ceza Hukukunda Zamanaşımı”, *Adalet Dergisi*, S.37, Ankara, 2010, S. 182-193.
- Özgenç, İzzet, *Türk Ceza Kanunu Şerhi*, 2. B, Seçkin Y., Ankara, 2005.
- Öztürk, Bahri- Erdem, Mustafa Ruhen, *Uygulamalı Ceza Hukuku Ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku: Yeni Tck’ya Göre Yenilenmiş*, Seçkin Y. 12. B., Ankara 2012.
- Özyolma, Gamze-Gümüş, Erdal, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *Uyüid*, C.9 S.20, Zonguldak, 2013, S. 77-97.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Y., İstanbul, 2009.

- Sayar, Nihat, *Kamu Maliyesi- Kamu Gider Ve Gelirleri Prensipleri*, İstanbul, 1970. Solak Akman, İnci, Vergi Mahremiyetini İhlal, Ankara Üni. Sbe, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Ankara, 2012.
- Sokullu Akinci, Füsün, *Kriminoloji*, Beta Y., İstanbul.
- Şenyüz, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri Ve Suçları)*, Bursa, 2015.
- Şimşek, Mehmet (2016), *Vergi Kabahat Ve Yaptırımları*, Adalet Y., Ankara, 2016. Şimşek, Mustafa, Askerî Ceza Hukukunda Amirin Emrini İfa Ve Ceza Sorumluluğu, Marmara Üni. Sbe, *Yayımlanmamıştır Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul 1994.
- Taşdelen, Aziz (2010), “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Aühfd*, S. 59, Ankara, 2010, S. 767-795.
- Taşdelen, Aziz, *Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.
- Taşdemir, Kubilay; Belgelerde Sahtecilik Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Taşkan, Yusuf Ziya, “Vergi Ziyayı Cezasının Uygulamasında Üç Kat Uygulamasında Bir Sorun Olasılığı Ve Önerileri”, *Vsd*, S. 227, Ankara, 2007.
- Taşkın, Âlim, Tüzel Kişilerin Kişilik Haklarının Korunması, *Aühfd*, 1999, S. 205- 243.
- Terzioğlu, Eda (2013), “Kabahatler Kanunu Karşısında Mali Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları”, Ankara Üniversitesi, Sbe, *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara, 2013.
- Tezcan, Durmuş-Erdem Mustafa Ruhan- Önok, Candide, *Ceza Özel Hukuku*, Ankara, 2008.
- Topçu, Halil İbrahim, “Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği”, Marmara Üni., Sbe, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2005.
- Toroslu, Nevzat- Fevzioğlu, Metin, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 3. B., Seçkin Y., Ankara, 2012.
- Toroslu, Nevzat, *Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara, 1988.
- Torunoğlu, Tahsin, “Vergi Ziyayı Kabahati”, *Deühfd*, C.12, İzmir, 2010, S.477- 544.
- Tosun, Özteki, *Hileli Vergi Suçu*, Baha Matbaa, İstanbul, 1962.
- Türkoğlu, Türker (2016), *Görevi Kötüye Kullanma Suçu*, Adalet Y., Ankara, 2016.
- Üzülmez, İlhan, “Suçta Tekerrür”, *Aühfd*, C.4, S.1-2, Ankara, 2000, S. 297-321.
- Yavaşlar Başaran, Funda, *Vergi Usul Kanununda Yer Alan Kabahat Ve Yaptırımlar*, İdare Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Y., Ankara, 2009.

Yılmaz, Elif, “Kanuna Karşı Hilelerin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı Ve Muvazaa İle Mukayesesi” *Gühfd*, C.17, S.1-2., Ankara, 2013, 1757-1779.

Yiğit, Uğur, *Vergi Kaçakçılığı Suçları Ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç Ve Cezaları*, Beta Y. İstanbul, 2004.

Yurtcan, *Ceza Yargılama Hukuku*, 6. B., İstanbul, 1996.

Yüce, Mehmet, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Y., 3.B., Bursa, 2013.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/134/0%20giris.pdf>

<http://sbedergi.ibu.edu.tr/index.php/sbedergi/article/viewFile/1464/1386>

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf

<http://www.gib.gov.tr/node/87159/pdf>,

<http://www.hukukitavsiyeler.com/2015/07/21/hukuk-devleti-ilkesi-nedir/>

<http://www.muhasibedersleri.com/vergi.html>

<http://www.nedirnedemek.com/hile-nedir-hile-ne-demek>

<http://www.nedirnedemek.com/muhteviyat-nedir-muhteviyat-ne-demek>

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=KABAHAT

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=kabahat

[http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/vergi-usul-hukuku-alanında-hurriyeti-baglayıcı-cezalarda-yapılan-son-duzenlemeler-ve-suclar-bazında-degerlendirmE/3741252b-4938-4847-94a8-6c9c5c0bfc2](http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/vergi-usul-hukuku-alaninda-hurriyeti-baglayici-cezalarda-yapilan-son-duzenlemeler-ve-suclar-bazinda-degerlendirmE/3741252b-4938-4847-94a8-6c9c5c0bfc2).

<http://www.vergiaktuel.com/peceleme-nedir/>

<http://www.vergiaktuel.com/peceleme-nedir/>

<http://www.vergiaktuel.com/wp-content/uploads/2016/01/verg%c4%b0-ahlakı.pdf>

<http://www.vergiaktuel.com/wpcontent/uploads/2016/01/VERG%C4%B0-AHLAKI.pdf>

<http://sbedergi.ibu.edu.tr/index.php/sbedergi/article/viewFile/1464/1386>.

http://www.yayin.adalet.gov.tr/adaletdergisi/26.sayi/09_29_05.pdf

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergiden-kacinma-ve-vergi-kacirma/23932>

KANUNLAR VE KARARLAR

Kanun No: 6183, Kabul T: 21/7/1953, R.G. T: 28/7/1953.

Kanun No: 213, Kabul T: 04/01/1961, R.G. T: 10/01/1961.

Kanun No.: 2709 Kabul T: 7.11.1982, R.G. T: 20/10/1982.

Kanun No: 5237, Kabul T: 26/9/2004, R.G. T: 12/10/2004.

Kanun No: 5326, Kabul T: 30/3/2005, R.G. T: 31/03/2005.

DİBK, T: 23.10.1986, E: 1986/2, K: 1986/2

YCDK, 11.CD: T:03.10.2001, E:2001/8186, K: 2001/8970.



7. EKLER

7.1. EK 1. Etik Kurul Kararı

[illegible]

1572-SolbE