

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Resul ARSLAN

ARALIK- 2016

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Resul ARSLAN

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

ARALIK- 2016

TRABZON

ONAY

Resul ARSLAN tarafından hazırlanan VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU adlı bu çalışma 03.01.2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Osman PEHLİVAN (Başkan/Danışman)

Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK

Yrd. Doç. Recep NARTER

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. ... /01/2017

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Resul ARSLAN

23.12.2016

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, vergi hukuku ve ceza hukuku disiplinlerinin birlikte değerlendirildiği vergi ceza hukukunun kapsamına giren vergi kaçakçılığı suçunun tarihsel gelişimi, vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesine etki eden faktörler, vergi kaçakçılığı suçunun unsurları ve vergi kaçakçılığı suçunun uygulama ve yargılama usulü incelenmek istenmiştir.

Karadeniz Teknik Üniversitesi Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimi almaya başladığım günden bu yana, gerek ders alma döneminde, gerek tez yazımı döneminde desteklerini esirgemeyen üniversitemizin bütün öğretim görevlisi hocalarıma teşekkür ediyorum. Özellikle ilgi alanımı dikkate alarak, tez konumu seçmemde yol gösteren, tez çalışmam döneminde yardımını esirgemeyen ve tez danışmanım olan Prof. Dr. Osman Pehlivana'a teşekkür ediyorum.

Ayrıca, yaklaşık olarak yedi ay süren tez yazım döneminde bana destek olan, yardımını ve sevgisini esirgemeyen değerli eşim Kübra Arslan'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Aralık, 2016

Resul Arslan

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET.....	IX
ABSTRACT.....	X
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ SUÇU KAVRAMI VE VERGİ KABAHAATİ KAVRAMI.....	4-13
1.1. Vergi Suçu Kavramı.....	4
1.1.1. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	6
1.1.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak.....	8
1.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	9
1.2. Vergi Kabahati Kavramı.....	9
1.2.1. Vergi Ziyat.....	10
1.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahatleri.....	10
1.2.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler.....	11
1.2.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler.....	12
1.2.3. Özel Usulsüzlük Kabahatleri.....	13

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE UNSURLARI, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YAPTIRIM SİSTEMİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUNUN SORUŞTURMA USULÜ.....	14-87
2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu.....	14
2.1.1. Kanuni Unsur.....	16
2.1.2. Suçun Maddi Konusu.....	17

2.1.2.1. Vergi Kanunları.....	17
2.1.2.2. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Belge ve Kayıtlı.....	18
2.1.2.2.1. Defterler.....	18
2.1.2.2.2. Belgeler.....	20
2.1.2.2.3. Kayıtlar.....	22
2.1.2.3. Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu.....	22
2.1.3. Fail.....	23
2.1.3.1. Gerçek Kişilerde Sorumluluk.....	24
2.1.3.2. Tüzel Kişilerde Sorumluluk.....	26
2.1.4. Maddi Unsur.....	27
2.1.4.1. Hareket.....	27
2.1.4.1.1. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinin a) Bendinde Yer Alan Eylemler.....	31
2.1.4.1.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	31
2.1.4.1.1.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak.....	34
2.1.4.1.1.3. Çift Defter Tutmak.....	35
2.1.4.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....	38
2.1.4.1.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek.....	42
2.1.4.1.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek.....	49
2.1.4.1.1.7. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak.....	53
2.1.4.1.2. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinin b) Bendinde Yer Alan Eylemler.....	54
2.1.4.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek.....	54
2.1.4.1.2.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak.....	56
2.1.4.1.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek.....	58

2.1.4.1.2.4. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemiş Belgeleri Kullanmak.....	62
2.1.4.1.3. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu Maddesinin c) Bendinde Düzenlenen Eylemler.....	63
2.1.4.1.3.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak.....	63
2.1.4.1.3.2. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basılan Belgeleri Kullanmak....	66
2.1.4.2. Netice.....	67
2.1.4.3. Nedensellik Bağı (İllyet Bağı).....	68
2.1.5. Manevi Unsur.....	69
2.1.6. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	72
2.1.7. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kusurluluğu Ortadan Kaldıran ve Etkileyen Sebepler.....	74
2.1.7.1. Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit.....	74
2.1.7.2. Mücbir Sebep.....	74
2.1.7.3. Yanılma (Hata).....	77
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırım Sistemi.....	79
2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza.....	79
2.2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Adli Para Cezası.....	82
2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Soruşturma Usulü.....	83
2.3.1. Muhakeme Şartı.....	83
2.3.2. Suç Haberinin Yapılan Vergi İncelemesi Sırasında Vergi İnceleme Yetkisine Sahip Olan Görevlilerce Öğrenilmesi Hali.....	85
2.3.3. Suç Haberinin Savcılıkça Öğrenilmesi Hali.....	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖNGÖRÜLEN CEZALARI ORTADAN KALDIRACAK NEDENLER.....88-106

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünüş Biçimleri.....	88
3.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Teşebbüs.....	88

3.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak.....	90
3.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İctima.....	92
3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Öngörülen Cezaları Ortadan Kaldıracak Nedenler.....	95
3.2.1. Ölüm.....	96
3.2.2. İnfaz.....	97
3.2.3. Af.....	97
3.2.4. Zamanaşımı.....	99
3.2.5. Pişmanlık ve Islah.....	101
3.2.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma.....	105
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	107
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	112
ÖZGEÇMİŞ.....	119

ÖZET

Kamu düzeni ve sosyal düzeni sağlamaya çalışan devlet, çalışmalarında finans kaynağına ihtiyaç duyar. Bu kaynağın çok büyük bölümünü vergilerden karşılar. Ancak vergi vermekle mükellef olanlar bazı sosyal ve politik sebeplerden dolayı verdikleri bu vergileri fuzuli bir yük olarak görürler. Bu sebeple mükellef oldukları vergiyi vermemek için direnç gösterirler. Devlet de bu direnci kırmak için, bazı düzenlemeler yapar ve bu düzenlemeleri ihlal edenlere yaptırım uygular. Çalışmanın konusu olan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemler, mükelleflerin sorumlu oldukları vergiyi vermemek için başvurduğu yöntemlerdir. Bu sebeple devlet, vergi kaçakçılığı suçuna vücut verecek eylemlere hürriyeti bağlayıcı ceza şeklinde yaptırım öngörmüştür.

Çalışmada, vergi kaçakçılığı suçu, klasik suç inceleme yöntemine uygun olarak, suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve hukuka aykırılık unsuru bakımından incelenmiştir. Ayrıca çalışmada vergi kaçakçılığı suçunda kusurluluğu kaldıran ve etkileyen nedenler, vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş biçimleri ve vergi kaçakçılığı suçunun kovuşturma ve soruşturma usulleri de incelenmiştir.

Çalışmanın amacı, mevzuatta var olmasından bu yana birçok değişikliğe uğrayan vergi kaçakçılığı suçunu güncel değişiklikler çerçevesinde inceleyip, bu alandaki çalışmalara katkı sağlamaktır.

Anahtar kelimeler : Vergi, vergi kaçakçılığı, vergi kaçakçılığı suçu

ABSTRACT

The state, which is trying to provide public order and social order, needs financial resources in its work. The state supplies a very large portion of this resource from taxes. However, taxpayers see these taxes as gratuitous and burdensome because of some social and political reasons. For this reason they are resistant to giving up the tax which they are liable to. The state also makes some adjustments to break this resistance and imposes sanctions on those who violate these regulations. The actions that constitute the offense of tax evasion, which is the subject of this study, are the methods that taxpayers resort to not giving the tax which they are responsible for. For this reason, the state has envisaged sentence for criminal acts against tax evasion.

In this study, tax evasion crime was investigated in terms of material element, spiritual element and illegality element in accordance with classical crime investigation crime. We also examined the causes for removing and affecting the flaws in tax evasion, the special aspects of tax evasion, and prosecution and investigation procedures for tax evasion.

The aim of this study is to examine the tax evasion crime, which has been undergone many changes since it was in the legislation, in the context of the recent changes and to contribute to the works in this area.

Key words : Tax, Tax evasion, Tax evasion crime

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz	: Bakınız
C.	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
D.	: Daire
Dn	: Danıştay
E.	: Esas
f.	: Fıkra
HAGB	: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
Md	: Madde
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yargıtay
YKD	: Yargıtay Kararlar Dergisi

GİRİŞ

Devlet, belirli bir toprak üzerinde egemen olmuş, milletin meydana getirdiği bir varlıktır¹. Devlet kamu düzeni ve sosyal düzeni sağlamak için kurallar belirler ve bu kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımları düzenler. Kamu düzeni ve sosyal düzenin sağlanması için getirilen bu kuralların uygulanması ve ihlali durumunda uygulanacak yaptırımların hayata geçirilebilmesi için devlet finans kaynaklarına ihtiyaç duyar. Bu finans kaynağının büyük bölümünü, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğinin bir neticesi olarak varlık kazanan vergilendirme yetkisine dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak aldığı vergiler oluşturmaktadır. Her ne kadar devletin vergilendirme yetkisi kapsamında tahsil ettiği vergiler; devlet için önemli bir gelir kaynağı olmakta ise de, mükellefler tarafından ise ödemiş oldukları bu vergiler füzuli bir yük olarak algılanmaktadır. Mükelleflerde oluşan bu algıya bir çok faktör sebep olmaktadır. Mükelleflerin gelir düzeyi, vergi affı uygulamalarının sıklığı, vergi adaletinin olmadığı inancı, vergi oranlarında artış, ülke içerisindeki enflasyonun etkileri, vergi idaresinin etkinliği, vergi sisteminin karmaşıklığı, kayıt dışı ekonominin yaygın olması, vergi bilinci, vergi ahlakı, eğitim ve kültür düzeyi, ahlaki ve dini faktörler mükelleflerde oluşan algıya sebebiyet veren bazı etkenlerdir. Bu sebeplerle devletin vergilendirme yetkisi kapsamında oluşturmuş olduğu vergi sistemine karşı toplum içerisinde bazen bireysel bazen de toplu olarak direnç gösterildiği görülmektedir. Devletin de bu direncin kırılması ve sistemin düzgün bir şekilde işleyişinin sağlanması için çeşitli yaptırımlara başvurusu kaçınılmazdır. Hemen hemen tüm toplumlarda sistemin korunması amacıyla ilk olarak idari nitelikteki müeyyidelere başvurulduğu, bu yaptırımların yetersiz kalması durumunda cezai nitelikteki yaptırımlara son çare olarak başvurulduğu görülmektedir². Kuralların ihlali durumunda uygulanan idari nitelikteki yaptırımlar genellikle idari para cezası ve idari müeyyideler olurken; cezai nitelikteki yaptırımlar genellikle hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası olarak uygulanmaktadır.

¹ Kemal Gözler, **Devletin Genel Teorisi**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2007, s.4

² Onur Özcan, **Vergi Suçları**, İstanbul: Seçkin Kitabevi Yayınları, 2015, s.25

Türk hukuk sisteminde vergi konusunda temel kanun 04.01.1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'dur. Bu kanunda vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bu fiilleri gerçekleştirenlere uygulanacak yaptırımlar düzenlenmiştir. Çalışmanın konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı suçu ve bu suç için öngörülen cezalar Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nın İkinci Kısımının Üçüncü Bölümü'nde yer almaktadır. Vergi kaçakçılığını genel olarak, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek için vergi kanunlarındaki kuralları ihmal etmek şeklinde tanımlamak mümkündür³. Vergi kaçakçılığı, vergi gelirleri üzerinde önemli kayıplara yol açarak verginin etkin bir mali araç olmasını engellemekte ve kamu gelirlerinde önemli bir kayba neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu, her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş ise de, adli vergi suçları kapsamındadır ve ceza mahkemeleri tarafından yargılanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu kanunda yer almasından sonra bir çok defa değişikliğe uğramıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlenmiş olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki en son değişiklik 5904 Sayılı Kanun ile yapılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun muhakemesi her ne kadar adli yargıda yapılıyor olsa da konusu itibariyle vergi hukukunu da ilgilendiriyor olması sebebiyle adli yargıda ne ilk derece mahkemelerinde ne de temyiz incelemesinde olması gereken ihtisaslaşmaya önem verilmediği ve uzmanlaşmanın da sağlanmadığı görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan verginin etkin ve verimli bir şekilde teminini engelleyen ve kamu gelirlerinde önemli bir kayba sebebiyet veren vergi kaçakçılığı suçunu, son değişiklikler ve güncel Yargıtay içtihatları ışığında açıklamaya çalışmaktır..

Çalışma, giriş ve sonuç bölümleri hariç tutulmak kaydıyla, toplamda üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, çalışmanın konusunu daha iyi anlayabilmemiz açısından vergi kaçakçılığı suçunu, vergi mahremiyetini ihlal suçunu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu kapsayan vergi suçu kavramı ve vergi kabahati kavramı anlatılacaktır.

³ Celal Çelik, **Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Alınması Gereken Önlemler**, Vergi Dünyası Dergisi, S.284, Nisan 2005, s.1

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları, klasik suç şekli inceleme metoduna uygun olarak suçun kanuni unsuru, suçun hukuki konusu, suçun faili, maddi unsur, manevi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluğu etkileyen ve kaldıran sebepler anlatılacaktır. Bu bölümde özellikle suçun maddi unsuru bölümünde suça vücut veren hareketler incelenirken Yargıtay'ın yerleşik ve güncel içtihatlarına yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ayrıca özel soruşturma usulüne tabi olan vergi kaçakçılığı suçunun soruşturma usulü ve vergi kaçakçılığı suçunun yaptırım sistemi anlatılacaktır.

Çalışmanın son ve üçüncü bölümde ise, suça teşebbüs, suça iştirak ve içtima gibi vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş biçimleri ile ölüm, af, zamanaşımı, infaz, pişmanlık ve ıslah gibi dava ve ceza ilişkisini sona erdiren durumlar anlatılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.VERGİ SUÇU KAVRAMI VE VERGİ KABAHAATİ KAVRAMI

1.1.Vergi Suçu Kavramı

Vergi suçu kavramının ne olduğu, hangi suçların vergi suçu kavramın kapsamına girdiği konusunda Anayasa’da, Vergi Usul Kanunu’nda veya diğer başka mevzuatta tanımlama olmadığı gibi Türk hukuk doktrininde de vergi suçu kavramının ve bu kavramın kapsadığı suçların tanımı konusunda ortak bir kanıya varıldığı söylenemez. Vergi suçu kavramı ve bu kavramın kapsadığı suçların hangileri olduğu konusundaki tanımlamada çekilen güçlüğün nedenlerinden biri, vergi suçunun farklı bilim dallarının inceleme alanı içinde yer alıyor olmasıdır. Vergi suçunun farklı bilim dallarının inceleme alanına girmesi sonucunda, vergi suçu kavramı, bu bilim dallarına mensup araştırmacılar tarafından farklı olarak tanımlanmıştır⁴. Suç kavramının tanımlanmasında karşılaşılan zorluğun bir başka sebebi de, suçu oluşturan davranışların zaman içinde farklılık göstererek, suç olmaktan çıkabilmesidir. Bir toplulukta suçu teşkil eden eylem veya davranışın farklı bir toplumda suç kabul edilmemesi hususu da bu güçlüğün nedenlerinden biridir⁵.

Her ne kadar vergi suçu kavramı konusunda genel bir tanımlamanın olmadığı belirtilmiş ise de, Türk hukuk doktrininde, bu konuda inceleme yapmış olan birçok yazarın, söz konusu kavramı tanımlamaya çalıştığı görülmektedir. Doktrinde birçok yazarın bu kavramı daha çok idari ve adli nitelikteki suçları da kapsayacak şekilde geniş bir tanımlama yaptığı görülse de bazı yazarların sadece adli nitelikteki suçları kapsayacak şekilde tanımladıkları görülmektedir.

⁴ Cavit Hekim, **Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , 2013, s.2.

⁵ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul: Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 95

Üstün'ün yapmış olduğu tanımlamaya baktığımız da Üstün vergi suçlarını “ vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar”⁶ olarak tanımlamıştır. Tanımlamaya baktığımızda vergi kanunlarına aykırı olan eylemin idari ve adli yaptırım gerektiren şeklinde ayrılmadığı, kanuna aykırı olan her hareketin vergi suçu kapsamına alındığı görülmektedir.

Edizdoğan/Taş/Çelikkaya tarafından yapılan tanıma baktığımızda vergi suçunu “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edilmesi”⁷ şeklinde tanımladıklarını görmekteyiz. Candan’a göre ise vergi suçu “vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmesidir.”⁸ ”

Vergi suçu kavramını yukarıdaki tanımlamaların aksine daha dar ve teknik yorumlayan yazarlar da vardır. Bu yazarların tanımlamalarına bakacak olursak, Taşdelen’in vergi suçu kavramını “Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen ve ceza hukuku anlamında yaptırımlar öngörülen hukuka aykırı fiiller”⁹ olarak tanımladığı görülmektedir. Yine aynı şekilde Akkaya’nın vergi suçu kavramını “ vergi ödevlilerin vergi yasalarında uymaları öngörülen kurallara aykırı davranışlarıyla ortaya çıkan hazine menfaatini ihlal eden ve ihlal tehlikesi bulunan ekonomik niteliği ağır basan suçlar” şeklinde tanımladığı görülmektedir.

Yazarların tanımlamalarında kanuna aykırı hareketleri, vergi kabahati veya vergi suçu olarak ayırmadıkları görülmektedir. Yazarların bu ayrımı yapmamalarının öncelikli sebebi kanunun özensiz düzenlenişidir. Çünkü kanunun ilk halinde idari yaptırıma tabi ihlallerin de dolaylı bir şekilde suç olarak kabul edildiği görülmektedir¹⁰. Bu durum 5728 Sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesine kadar devam etmiştir. 5728 Sayılı Kanun’un

⁶ Ümit Süleyman Üstün, **Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü.**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001, s.7

⁷ Nihat Edizdoğan ve diğerleri, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1.baskı, Ankara: Ekin Yayınevi 2007,s.7

⁸ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.57

⁹ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara: Turhan Yayınevi. 2010, s.9.

¹⁰ Özcan, a.g.e., s.36

yürürlüğe girmesiyle 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. madde başlığında yer alan vergi ziyayı suçu tabiri, vergi ziyayı cezası olarak değiştirilmiş ve "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" şeklinde yer alan kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmının üçüncü bölümünün başlığı "Suçlar ve Cezalar" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikler vergi suçunun kapsama alanını daraltarak idari nitelikte olan ihlalleri kapsam dışında bırakmıştır.

Yazarların tanımlamalarındaki kavram karmaşasının bir diğer sebebi olarak da vergi suçu kavramının birden fazla bilim dalı alanına giriyor olmasıdır. Bu sebeple yazarlar tanımlamada bulunurken kendi uzmanlık alanına göre tanımlama yapmaktadırlar.

Vergi suçu kavramının kapsadığı suçlara bakacak olursak, her ne kadar bazı yazarlarca haysiyet ve şerefe tecavüz fiili¹¹ ile ekim sayım beyanlarını denetlememe fiili¹² de vergi suçu olarak kabul ediliyor olsa da bizim de katıldığımız doktrinin çoğunluk görüşüne göre vergi suçu kapsamına giren suçlar, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve son olarak mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarıdır. Haysiyet ve şerefe tecavüz fiili ile ekim sayım beyanlarını denetlememe fiillerinin suç olarak kabul edilmeme nedenine bakacak olursak, bir eylemin suç olarak kabul edilebilmesi için eylemin hukuka aykırı olması, kanun tarafından özel olarak tarif edilmiş ve bu eyleme de bir cezanın bağlanmış olması gerekmektedir. Haysiyet ve şerefe tecavüz fiilinin herhangi bir şekilde müeyyide içermiyor olması nedeniyle, ekim sayım beyanlarını denetlememe fiilinin de açıkça görevi kötüye kullanma suçu olması nedeniyle vergi suçu olarak kabul edilmemektedir. Çalışmanın konusu olan vergi kaçakçılığı suçu dışındaki vergi mahremiyetini ihlal ve mükelleflerin özel işlerini yapma vergi suçlarına kısaca değinmenin konumuzun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacağı düşüncesindeyiz.

1.1.1. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Vergi mahremiyetini ihlal suçu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 362'nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu bu maddede, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı vergi

¹¹ Şafak Ertan Çomaklı ve Ahmet Ak, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum: Erzurum Barosu Yayın No:5, 2013, s.93

¹² Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Basım Yayınevi, 2008, s.176-177

mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerin bu mahremiyeti ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçunun konusu, vergiye esas olan ve gizli kalması gereken bilgilerdir. Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimseler, yani bu suçun faili olabilecek kimseler, Vergi Usul Kanunu'nu 5'inci maddesinde belirtilmiştir. Bu maddede, “Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler vergi mahremiyetine uyması gereken kişiler olarak düzenlenmiştir. Suçun faili ancak belli kişiler olabileceğinden vergi mahremiyetini ihlal suçu özgü suçlar kapsamındadır. Bu maddede mahrem olarak görülen bilgiler ise, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahısları, muamele ve hesap durumları, işleri, işletmeleri, servetleri veya meslekleri ile ilgili sırlar veya gizli kalması gereken diğer hususlar, şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede sır olarak kalması gereken bazı hususlar sayıldıktan sonra “veya gizli kalması gereken diğer hususlar” ibaresi konularak bunlara benzer hususların da gizli kalması gerektiği düşünülmüştür. Her ne kadar bu ibare ucu açık bir ibare gibi görünse de bu ibareden, açıklandığında, şahsına, akraba ya da iş ilişkisi bağlamında yakınlarına, faaliyetlerine , mesleki itibar ve menfaatlerine zarar verebilecek bilgilerin anlaşılması gerekmektedir¹³. Bu bilgileri ifşa etmenin yani açıklamanın şekli konusunda kanunda herhangi bir kısıtlamadan bahsedilmemiştir. Bu sebeple bilgilerin açıklanması basın yayın yoluyla, yazılı veya sözlü olabileceği gibi açıklamanın birden fazla kişiye veya tek kişiye yapılmasının da bir önemi bulunmamaktadır¹⁴.

Vergi Usul Kanunu'nda bu suçun düzenlenmesinde zarar unsuruna yer verilmediğinden, suçun tamamlanması için suçun işlenmesi sonucunda zararın meydana gelmesi gerekmemektedir. Ama suç sonucunda zararın meydana gelmiş olması Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması (HAGB) müessesesinin uygulanıp uygulanmaması açısından önem taşımaktadır¹⁵. Eğer zarar meydana gelmişse ve HAGB' nin uygulanması

¹³ Nuri Ok ve Ahmet Gündel, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002, s. 366

¹⁴ Ok ve Gündel, a.g.e., s.366

¹⁵ Hüsametdin Uğur ve Mert Elibol, , **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi 2015, s.485

isteniyorsa bu müessesenin uygulanma şartlarından birinin “sebepe olunan zararını gidermek” olması nedeniyle zararın giderilmesi gerekmektedir.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu kasten işlenebilen bir suçtur. Suçun taksirle işlenebileceği düzenlenmediğinden bu suç taksirle işlenemez. Vergi mahremiyetini ihlal suçunu işleyenlerin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 239’uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir.

TCK md. 239’daki cezai yaptırım ise; şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

1.1.2. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapmak

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, Vergi Usul Kanunu’nun 363’üncü maddesinde düzenlenmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 6’ncı maddesi son fıkrası gereğince , vergi işlerinde görevli olan devlet memurları ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay’da görevli olanların, mükelleflerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve diğer özel işlerini ücretsiz de olsa yapmalarını yasaklamaktadır. Vergi Usul Kanunu 363’üncü maddesine göre bu yasağa aykırı davranışlar Türk Ceza Kanunu’nun 257’nci maddesi uyarınca cezalandırılırlar. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun oluşabilmesi için Vergi Usul Kanunu’nun 6’ncı maddesinde sayılan kişilerin yaptıkları bu özel işler için herhangi bir menfaat elde etmelerine gerek yoktur. Yani, mükelleflerin özel işlerini ücretsiz yapmış olsalar dahi bu suç tamamlanmış olur. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun faileri sadece kanunda sayılan kişiler olabileceğinden suç özgü suçlar kapsamındadır. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu kasten işlenebilen bir suçtur.

Vergi Usul Kanunu’nun 363’üncü maddesinde suç tanımı yapıldıktan sonra suç için uygulanacak müeyyide için TCK’nın 257’inci maddesinin birinci fıkrasına atıf yapılmıştır. Bu maddede suç için öngörülen ceza altı aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun 363’üncü maddesinde bu suç sonucunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde kişiye ayrıca VUK’nun 344’üncü maddesi uyarınca vergi ziyası cezası kesileceği belirtilmiştir.

1.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nın İkinci Kısım'ının Üçüncü bölümünde yer alan 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlenmiş olduğu bu madde bir çok defa değişikliğe uğramıştır. Özellikle 4369 Sayılı Kanun ile önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bu kanun ile gelen en önemli deşiklik vergi ziyaının vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçu çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümünde detaylı olarak anlatılacağından tekrara girmemek amacıyla çalışmanın bu bölümünde vergi kaçakçılığı suçuna sadece değinilmiştir.

1.2. Vergi Kabahati Kavramı

Vergi kabahati kavramının tanımını yapacak olursak, vergi kabahatinin vergi kanunlarında yer alan müeyyide olarak idari para cezası öngörölmüş, kanuna aykırı fiiller olduğunu söyleyebiliriz. Vergi kabahati olarak belirlenen eylemler için hiçbir yargı kararına gerek olmadan cezalar idare tarafından kesilmektedir. Bu eylemler için kanunda öngörölen yaptırımlar idari para cezası ve işyeri kapatma cezasıdır. Vergi kabahatlerinin oluşmasında kast unsurunun aranmasına gerek yoktur¹⁶. Yani bir vergi kabahatinin işlenmiş sayılması için, kabahati işleyen kişinin kabahati bilerek ve isteyerek başka bir ifadeyle kasten işlemesi şart değildir. Kişi vergi kabahatini taksirle hatta ihmali bir davranışla bile işleyebilir¹⁷.

Vergi kabahatleri, kabahatin ağırlığına göre üç şekilde düzenlenmiştir. Bunlar, vergi ziyaı kabahati, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleridir. Her ne kadar çalışmanın konusu vergi suçu olan vergi kaçakçılığı suçu olsa da konunun daha iyi anlaşılması için kısaca bu kabahatlere değinmekte fayda görmekteyiz.

¹⁶ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015, s.211; Doğan Şenyüz **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s.171 ; Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Suç ve Kabahatleri**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2011, s.185

¹⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s.493

1.2.1. Vergi Ziyai

Vergi ziyai kavramı, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir. (VUK md.341) Vergi ziyai kabahati kavramını da mükellef veya vergi sorumlusu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde belirtilen şekillerle vergi ziyaya neden olması olarak tanımlamak mümkündür¹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre 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 ziyai hükmündedir.

Vergi ziyai kabahatinin işlenebilmiş olması için vergi ziyainın meydana gelmiş olması gerekir. Vergi ziyainın meydana geliş şeklinin bir önemi yoktur, vergi ziyai sebebiyet verebilecek eylemler kanunda tahdidi olarak sayılmamıştır. Vergi ziyai kabahati kasten işlenebileceği gibi taksirle veya ihmali olarak da işlenebilir. Kanunda vergi ziyai kabahatinin cezası üç farklı şekilde düzenlenmiştir. Bunların ilki, temel ceza olan ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezasıdır. (VUK m.344/1). İkincisi, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannamelerini için kesilecek vergi ziyai cezası, uğratılan vergi ziyaisının yüzde ellisidir. (VUK m. 344/4). Üçüncüsü ise, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyaya yol açılması halinde, yani tezimizin konusu olan vergi kaçakçılığı sonucunda vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde, ziyaa uğratılan verginin üç katı ceza kesilmesidir. (VUK m. 344/2)

1.2.2. Genel Usulsüzlük Kabahatleri

Usulsüzlük kabahati, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Usulsüzlük kabahati, neticesi harekete bitişik kabahatlerden birisi olması

¹⁸ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.162

nedeniyle usulsüzlük kabahatinin işlenmiş olması için kanunlardaki şekle ve usule uyulmaması yeterlidir. Ayrıca hareketin vergi ziyaına sebebiyet vermesi aranmaz. Usulsüzlük kabahati, eylemlerin ağırlığına göre kanunda iki derece üzerinden tek tek sayılmakta (VUK m.352) ve bunlara ilişkin müeyyideler belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük kabahati birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olarak düzenlenmiştir.

1.2.2.1.Birinci Derece Usulsüzlükler

Vergi Usul Kanunu'nda ;

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması
- Çiftçiler tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi
- Vergi Usul Kanunu'nun 215-219'uncu maddelerinde belirtilen kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyulmamış olması
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi
- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler tasdik ettirilmemiş sayılır.)
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 15 günlük süre içinde verilmesi(VUK md. 342 f.2) birinci derece usulsüzlükler olarak sayılmıştır.

1.2.2.2.İkinci Derece Usulsüzlükler

Vergi Usul Kanunu'nda ;

- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç)
- Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen saklanması zorunlu belgelerin yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,
- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil, içerik ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması
- Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi, şeklinde ikinci derecede usulsüzlük kabahatini oluşturacak eylemler sayılmıştır.

Usulsüzlük kabahatini oluşturan bazı eylemler aynı zamanda vergi ziyai kabahatinin de oluşmasına neden olabilir. Usulsüzlükler aynı zamanda vergi ziyasına da sebep olmuşsa, bu usulsüzlük kabahatlerini işleyenlere, her iki kabahatten dolayı ceza verilir. Ama tek eylem ile her iki kabahat işlenmişse fikri içtima gereği müeyyidesi ağır olan kabahatin cezası verilir. Usulsüzlük kabahatlerine ilişkin cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun sonuna ekli cetvelde belirtilmektedir.

1.2.3. Özel Usulsüzlük Kabahatleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda genel usulsüzlük kabahatlerinden ayrı olarak özel usulsüzlük kabahatleri de düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlük kabahatlerine oranla daha ağır müeyyideler içermektedir. Özel usulsüzlük kabahatleri de tıpkı genel usulsüzlük kabahatleri gibi neticesi harekete bağlı olan kabahatlerdendir. Bir başka deyişle vergi kanunlarının şekline ve usulüne uymamak kabahatin gerçekleşmesi için yeterlidir. Özel usulsüzlük kabahatleri de aynı genel usulsüzlük kabahatleri gibi kasten işlenebileceği gibi taksirle de işlenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen özel usulsüzlük hallerine bakacak olursak, bunlar ;

- Fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması
- Damga vergisinde özel usulsüzlük
- Bilgi vermekten çekinme ile Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine aykırı davranılmasıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE UNSURLARI, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YAPTIRIM SİSTEMİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUNUN SORUŞTURMA USULÜ

2. 1.Vergi Kaçakçılığı Suçu

Türk hukuk doktrininde, vergi kaçakçılığı suçunun tanımına bakacak olursak vergi suçunun tanımında olduğu gibi dar ve geniş olmak üzere iki farklı tanımla karşılaşmaktayız. Vergi kaçakçılığının dar anlamıyla, vergi kanunlarını uygulamakla mükellef bulunan idarenin aldığı tedbirlerin ihlal edilerek vergi ödememek veya az vergi ödemek¹⁹, geniş anlamıyla ise, vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmak ya da hileli hareketlere başvurarak vergi matrahının saklanması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak²⁰ şeklinde tanımlandığı veya vergi kaçakçılığı suçunun, vergi ziyaı şartı aranmaksızın, objektif olarak kasıtlı işlenebileceği kanunda yazılı fiillerle, devletin vergi alanında koymuş olduğu kamu düzenini bozucu ve hukuk düzeninin kabul etmediği fiiller²¹ olarak tanımlandığı görülmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu, 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan günümüze kadar, farklı isim ve özelliklerle varlığını devam ettirmiş olan bir vergi suçudur. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi suçlarından en yaygın ve en önemlisi olan vergi kaçakçılığı suçu, birçok değişiklik sonucunda²² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde

¹⁹ F. Mete Öcal, **Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun Ve Cezasının İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2001,s. 36-37

²⁰ Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999, s.92 ; Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1993, s.11

²¹ Bayraklı, a.g.e., s.241

²² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nundaki değişiklikler:

30/12/1980 tarih ve 2365 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler,

düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde en son değişiklik 5728 sayılı Kanun ile yapılmıştır. "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığını taşıyan Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi aşağıdaki gibidir:

"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 sayfelerini 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.

24/06/1994 tarih ve 4008/103 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler,

25/05/1995 tarih ve 4108 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler,

22/07/1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler,

23/01/2008 tarih ve 5728 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler

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 Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde her biri birbirinden farklı üç suç şekline yer verilmiştir. Her suç şekli ayrı ayrı bentlerde (a, b, c şeklinde) düzenlenmiştir. Bu suç tiplerinin maddi konuları birbirinden farklı niteliktedir. Örnek verecek olursak, “hesap ve muhasebe hilesi yapmak” hareketiyle işlenen eylemin maddi konusunu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan “ defter ve kayıtlar” oluştururken; “gizlemek” eylemiyle işlenen fiilin maddi konusunu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan” defter ve belgeler” oluşturmaktadır²³. Bu sebeple ayrı ayrı bentlerdeki her fiilin işlenmesi durumunda ayrı ayrı suçlar meydana gelecektir.

2.1.1. Kanuni Unsur

Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan “kanunsuz suç olmaz” ilkesinin doğal bir sonucu olarak suçlarda kanuni unsur veya tipiklik karşımıza çıkmaktadır. Bu sebeple ceza hukukunda bir suçtan bahsedilebilmesi , o suçla ilgili olarak kanunda açık bir şekilde belirtilen kanuni tipin varlığına bağlıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarında kanunilik unsuru diğer suçlardan ayrı olarak herhangi bir farklılık göstermemektedir²⁴. Vergi kaçakçılığına vücut veren eylemler Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilmektedir. Bir eylemin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun

²³ Özcan, a.g.e., s.99

²⁴ Kaşıkçı, a.g.e., 196

359'uncu maddesinde belirtilen şekillerden birine uygun olması gerekmektedir. Sonuç olarak somut maddi olayın, soyut hukuk kuralına ya da herhangi bir eylemin kanuni tipe uygun olmasına tipiklik denilmektedir²⁵.

2.1.2. Suçun Maddi Konusu

Eylemin yöneldiği, şahıs veya cisim suçun konusunu oluşturmaktadır ve hiçbir suçun konusuz olmayacağı ifade edilmektedir. Suçun konusunu, eşya veya kişinin fiziki ve maddi yapısı oluşturmaktadır²⁶. Suçun konusuna örnek verecek olursak, kasten adam öldürme suçunda suçun konusu kişinin hayatıdır veya mala zarar verme suçunda suçun konusu zarar verilen maldır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncü maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusu, vergi kanunlarına göre, tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan, defter, kayıt ve belgeler ile bu defterler dışında hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter ve belgeler veya diğer kayıt ortamlarıdır. Suçun konusunun daha iyi bir şekilde anlaşılması için bu hususlara tek tek bakmakta fayda görmekteyiz.

2.1.2.1. Vergi Kanunları

Vergi kaçakçılığının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncü maddesinin a ve b bentlerinde geçen “vergi kanunları” kavramından ne anlaşılması gerektiğini anlamak için Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin A bendine bakmamız gerekmektedir. Bu bende göre, bu kanunda kullanılan “vergi kanunu” tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Bu bağlamda açıkça anlaşılacağı gibi vergi kanunu kavramının kapsamına öncelikle Vergi Usul Kanunu, sonra Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunları ve son olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine gönderme yapan kanunların girdiği anlaşılmaktadır.

²⁵ Öncel ve diğerleri, a.g.e., s.31

²⁶ Mehmet Emin Artuk ve diğerleri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 309

2.1.2.2. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Belge ve Kayıtlar

2.1.2.2.1. Defterler

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler” ifadesi ile Vergi Usul Kanunu ve Vergi Usul Kanuna'na tabi olan vergi, resim ve harç kanunlarına göre tutulması, muhafazası ve ibrazı zorunlu olan defterlerin anlaşılması gerekmektedir. Bu sebeple, vergi kanunları dışında yani Türk Ticaret Kanunu gibi kanunlar uyarınca, tutulması ve muhafazası zorunlu görülen defterler veya mükelleflerce tutulan ve muhafaza edilen el defteri olarak isimlendirilen özel defterler üzerinde vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi mümkün değildir²⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesinde defter tutmanın maksadı ve nasıl tutulacağı düzenlenmiştir. Bu maddeye göre tutulması zorunlu defterlerin maksatları ;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinde defter tutma zorunluluğu olan gerçek ve tüzel kişiler altı bent halinde sayılmıştır. Bu kişiler ;

- Ticaret ve sanat erbabı,

²⁷ Özcan, a.g.e., s.102

- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı
- Çiftçiler olarak sayılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 173'üncü maddesinde de defter tutma zorunluluğu olanların istisnaları sayılmıştır. Bu sebeple defter tutma zorunluluğu olmayanlar defter tutsalar ve Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki eylemleri gerçekleştirseler dahi bu eylemleri bu suçu oluşturmayacaktır²⁸. Bu kişiler ;

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler,
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları götürü olarak tesbit edilenler
- Kurumlar vergisinden muaf olan:

a) İktisadi kamu müesseseleri;

b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölümünden başlayan ve Onuncu Bölüme kadar olan kısımda yer alan maddelerde tutulması zorunlu olan defterlerin ve kayıtların neler olduğu, kayıt düzeni ve bu defterlerle kayıtlara ilişkin diğer düzenlemeler detaylı şekilde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre bilanço esasında tutulan defterler ;

- Yevmiye defteri,

²⁸ Uğur Yigit, Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul: Beta Yayınevi ,2004, s. 63

- Defter-i kebir
- Envanter defteridir.

İşletme hesabına göre tutulması gereken defterler ise;

- İşletme hesabı defteri
- Sanayi işletmelerinin imalat defteri, bitim işleri defteri
- Ambar defteri ve hasılat defteri
- Serbest meslek kazancı defteri , çiftçi işletme defteridir.

2.1.2.2.2. Belgeler

Ceza hukuku açısından belgenin geçerliliğini kabul etmek için aranan tüm şartların vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olduğu söylenebilir²⁹. Ancak vergi kaçakçılığı suçu için aranan belge koşulunda ceza hukuku açısından geçerli olan belgenin şartlarına ilave olarak, belgenin vergi kanunlarınca düzenlenmesi zorunluluğu şartı bulunmaktadır³⁰. Belgenin vergi kanunlarına göre düzenlenmesi şartı Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinde belirtilmektedir. Bu madde kanunda şu şekilde yer almaktadır ;

“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar. (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.)

Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu

²⁹ İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi- Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından İnceleme)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 117

³⁰ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Ankara: Savaş Yayınevi, 2009, s.221

bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir”

Vergi Usul Kanunu’nun 227’nci maddesine baktığımızda, beyana dayanan vergilerde yükümlülerin, üçüncü kişilerle olan, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerine ilişkin işlemlerini, Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen defterlerde belirtmek ve bu defterlerde yer alan kayıtları yine bu kanunda belirtilen belgelerle tevsik etmek zorunda olduklarını anlıyoruz. Bu kapsamda belge, beyanname sistemine dayalı verginin doğruluğunu ispatlayan bir araç olduğu gibi, vergi denetiminde bulunanlar için de önemli bir kaynaktır. İspat aracı olarak kullanılacak belgelerin hangileri olduğu Vergi Usul Kanunu’nun 229’uncu maddesi ile mükerrer 242’nci maddesi arasındaki maddelerde açıklanmıştır. Bu maddelerdeki “vesika” lafzı “ beyan” lafzına karşılık gelmektedir. Bu belgeler ; Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri ve günlük müşteri listesidir.

Vergi Usul Kanunu’nun 229’uncu ve 242’nci maddeleri arasında belirtilmiş olan belgeler dışında farklı yasalarda da düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı zorunlu belgeler belirtilmiştir. Yargıtay’ın da yerleşik içtihatlarında belirttiği gibi bu belgelerin, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesindeki vergi kaçakçılığı suçunun uygulanması bakımından, vergi kanunlarına göre veya vergi kanunları uyarınca düzenlenen, muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan belge sayılması için, VUK’ a göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları belgelemek için kullanılıyor olması gerekir³¹.

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257’nci maddesi Maliye Bakanlığı’na da bazı belgeleri düzenleme, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirebilme yetkisi vermektedir. Maliye Bakanlığı tarafından bu yetkiye dayanılarak çıkarılan belgeler de bu guba girer.

³¹ İbrahim Darbaş, **Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, 2014, s. 37

Ancak bu belgelerin Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çünkü, Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü düzenlenmiştir. Yargıtay'ın da yerleşik içtihatlarına göre Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan eylemlerin zorunlu bilgileri taşımayan belgeler ile yapılması durumunda vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz³².

2.1.2.2.3 Kayıtlar

Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde de sözü edilen kayıtlar kavramından maksat, hem yazılı ortamda hem de elektronik ortamda tutulabilen ve saklanabilen kayıtlardır. Doktrinde yazılı ortamdaki bazı kayıtlara örnek olarak banka, damga resmi kayıtları, amortisman kayıtları, elektronik ortamda tutulabilen ve saklanabilen kayıtlar ise, disket, mikro film, mikro fiş ve manyetik teyp örnek olarak gösterilmektedir.

2.1.2.3. Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu

Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülükleri Vergi Usul Kanunu'nun 253, 254, 255 ve 256'ıncı maddelerinde düzenlenmiştir. Mükelleflere defter, belge ve kayıtların muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün getirilmesinin amacı, defter, belge ve kayıtların takibini sağlamak ve bunların gerçek niteliklerinin tespitini kolaylaştırmaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle düzenledikleri veya aldıkları vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadır. Defter tutmak zorunda olmayanların da muhafaza yükümlülüğü Vergi Usul Kanunu'nun 254'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre defter tutmak zorunda olmayanlar, almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

³² Yargıtay 9. CD. 16.09.1992 tarih, E.1992/6215 ve K. 1992/7783 sayılı kararı ; Yargıtay 11. CD. 22.11.2001 tarih 10045/10776 No'lu kararı.

Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesinde defter, kayıt ve belgelerin ibraz zorunluluğu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında kendilerine defter ve kayıt tutma ve belge düzenleme ve alma gibi vergi ödevleri yüklenen gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Kanun koyucu her ne kadar muhafaza zorunluluğu için beş yıl gibi bir süre belirlemiş ise de ibraz zorunluluğunun ne kadar bir sürede yapılacağı belirtilmemiştir. Ancak Vergi Usul Kanununun 14'üncü maddesinde, kanunda açıkça belirtilmeyen durumlarda mükelleflere verilecek sürenin 15 günden az olamayacağı belirtilmiştir. Bu madde dikkate alındığında mükelleften defter, belge veya kayıtları isteyen görevli mükellefe en az 15 gün süre vermelidir.

2.1.3.Fail

Türk Ceza Kanunu'nun 37'nci maddesine baktığımızda fail kavramını, suçun kanuni tanımında yer alan tipik hareketi gerçekleştiren, yaşayan, kusur yeteneği bulunan³³, gerçek kişi veya suçun kanuni tanımında yer alan tipik hareketi gerçekleştiren kişiye iştirak eden kişi olarak tanımlayabiliriz³⁴. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişiye de dolaylı fail denir³⁵. Ceza kanunlarında belirtilen suçların herkes tarafından işlenebilmesi genel kuraldır. Ancak istisnai olarak bazı suçlar açısından kanun koyucu o suç tanımındaki fiilin ancak belirli bir kişi tarafından işlenebileceğini öngörmüştür. Bu şekilde fiili işleyen kişinin o suçtan sorumlu tutulabilmesi için bazı hukuki veya maddi özelliklere sahip olmasının arandığı suçlara özgü suç denir. Örneğin kanunda failin cinsiyeti belirlenmişse ya da kamu görevlisi olması aranıyorsa veya evli olması istenmişse bu hallerde özgü suç vardır.

³³ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 110

³⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 418

³⁵ Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara: Savaş Yayınevi, 2008, s.184

Vergi Usul Kanunu’nun 331’inci maddesinde, vergi kaçakçılığı suçlarının faili “ vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler olarak” tanımlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde fail hakkında kısıtlayıcı ve belirleyici nitelikte herhangi bir ifadeye yer verilmemiş olduğundan, vergi kaçakçılığı suçları özgü suç niteliğinde bulunmayan ve herkes tarafından işlenebilen suçlar kapsamındadır³⁶.

2.1.3.1. Gerçek Kişilerde Sorumluluk

Vergi kaçakçılığı suçunda, gerçek kişiler açısından failin belirlenmesi konusunda genelde bir zorluk yaşanmamaktadır. Çünkü mükellefler genellikle vergi konusuna giren işlemleri ve vergi ile ilgili ödevleri kendi nam ve hesaplarına bireysel olarak yapmaktadırlar.

Vergi Usul Kanunu’nun “Kanuni Temsilcilerin Ödevleri” başlıklı 10’uncu maddesinin ilk fıkrasına baktığımızda, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 332’nci maddesine baktığımızda ise, bu madde de ; velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyuma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine atanan bu kişilerin kanuna aykırı hareketlerinden dolayı cezai sorumluluklarının olmadığı, bu eylemlerden, ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan ve Anayasa³⁷ tarafından da güvenceye alınan cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, atanan kişilerin sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Her ne kadar cezaların şahsiliği ilkesince miras bırakan kişinin ölümünden önce gerçekleştirdiği vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemlerinden dolayı mirasçıların herhangi bir cezai sorumlulukları olmayacağı açık ise de Vergi Usul Kanunu’nun 12’inci maddesine göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve

³⁶ Özcan, a.g.e., s.121

³⁷ 1982 sayılı Anayasa’nın 38’inci maddesinin yedinci fıkrasında “ceza sorumluluğu şahsidir” ilkesi mevcuttur.

mansup mirasçılara geçer. Bu düzenlemeye göre muhafaza ve ibraz ödevi de mirası kabul etmiş olan mirasçılara geçecek ödevler arasında bulunmaktadır. Bu sebeple mirasçıların ibraz ve muhafaza yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda bu suçun faili olacakları açıktır. Ancak Yargıtay'ın içtihatlarında belirttiği gibi mirasçıların bu eylemleri sebebiyle fail olabilmeleri için kanuni mirasçıların ancak mirası kabul etmiş olmaları, defter ve belgelerin kendilerinde olması ve usulüne uygun tebligat yapılmış olması gerekmektedir³⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında her ne kadar “ vergi kanunlarıyla kabul edilen haller istisna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” hükmü var ise de cezaların şahsiliği ve kusur ilkesi gereğince, vergi mükellefinin işyerindeki faaliyetlerini yürütme konusunda vekâletname ile yetkili kıldığı kişiler tarafından bir suçun işlenmesi durumunda işlenen suçunun faili, vekalet verilen kimsedir. Ancak vekilin eylemlerden sorumlu olabilmesi için Yargıtay'ın da içtihatlarında benimsediği görüşe göre ; verilen vekâletnamenin noter tarafından ve suçu oluşturan eylem tarihinden önce düzenlenmesi, ayrıca vekâletnamede işyerinin idare ve temsiline ilişkin açık ifadelerin olması gerekmektedir. Ayrıca vekilin yapmış olduğu eylemler nedeniyle sorumluluğu vekaletnamenin geçerliliğini koruduğu süreler içerisinde geçerlidir. Vekalet verilen kişi eğer vekalet sözleşmesi bittikten sonra bu işyeri ile ilgili bir suç işlerse alelade biri olarak sorumlu olur.

Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince mükellefin hastalık, uzun süreli tatil veya bunlara benzer nedenlerle iş yerini başkasına bırakmış olması durumunda da suçu işleyen sorumludur³⁹. Yine aynı mantık ve ilke doğrultusunda mükellefin işinin başında olduğu durumlarda da mükellefin bilgisi ve isteği dışında suçu işleyen kişi sorumlu olacaktır⁴⁰.

Tüzel kişiliği olmayan adi şirketlerdeki sorumluluğa baktığımızda ise, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerin şirket sözleşmesinde hangi ortağın sorumluluğuna

³⁸ Yargıtay 9. CD. 3.2.1992 tarih ve E. 1991/4856, K. 1992/401 tarih ve sayılı karar (YKD, C. 18, Sayı: 3, (Mart 1992), s. 477)

³⁹ Remzi Gündüz ve Veysel Gültaş, **Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Ankara: Bilge Yayınevi, 2008, s. 230

⁴⁰ Şenyüz, a.g.e., s.250

bırakıldığı tespit edilebiliyorsa cezai sorumluluk, eylemden sorumlu ortağa aittir, ancak sözleşmede buna ilişkin düzenleme yoksa ve eylemi gerçekleştiren kişi tespit edilemiyorsa cezai sorumluluk şirketin tüm ortaklarına aittir.

2.1.3.2. Tüzel Kişilerde Sorumluluk

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçlarında tüzel kişilerin suç faili olabileceği yönünde özel bir düzenlemeye yer verilmemesi sebebiyle vergi kaçaklığı suçunda tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin olarak, Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesi gereğince, özel ceza kanunlar için de geçerli olan Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanır. Tüzel kişilerin cezai sorumluluğunun düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 20'nci maddesinin ikinci fıkrasına baktığımızda "Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır." hükmüne yer verildiğini görmekteyiz.

Gerçek kişilerin sorumluluğunda olduğu gibi tüzel kişilerin sorumluluğunda cezaların şahsiliği ve kusur ilkesi geçerlidir. Bu ilkeler gereği vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemleri yapan kişinin cezalandırılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu ve 333'üncü maddeleri de cezaların şahsiliği ve kusur ilkesine uygun olmakla ; tüzel kişilerde cezai sorumluluğun fiili işleyenlere veya emir ve talimat veren kanuni temsilciye ait olduğu belirtilmiştir.

Tüzel kişiler kanuni temsilcileri aracılığıyla yönetilirler ve çalıştırılan kişiler, bu kişilerin emir ve talimatlarıyla iş görürler. Bu durum göz önüne alındığında ilke olarak işlenen suçlardan dolayı kanuni temsilcilerin cezalardan sorumlu tutulması gerekir. Yargıtay'ın konuya ilişkin olarak görüşü bu doğrultudadır⁴¹.

Yargıtay'ın da içtihatlarında⁴² benimsediği gibi, tüzel kişinin birden fazla kanuni temsilcisinin olması durumunda, eğer bunlar arasında iş bölümü yapılmışsa, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemler hangi kanuni temsilcinin iş bölümüne giriyorsa suçtan ve cezadan o kanuni temsilci sorumlu olur. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçu

⁴¹ Yargıtay 11. CD. 30.5.2001 tarih ve E. 2001/4804, K. 2001/5957 sayılı karar

⁴² Yargıtay CGK. 17.12.1990 tarih ve E. 1990/9-312, K. 1990/340 sayılı karar

nedeniyle tüm şirket ortakları ve kanuni temsilciler hakkında iddianame düzenlenmesi ve dava açılması hali⁴³ hukuka uygun değildir⁴⁴.

Gerçek kişilerde olduğu gibi yetki devri tüzel kişilerdede gerçekleşebilir. Bu devir sonucunda yetkinin devredildiği kişinin sorumluluk alanı dahilinde vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemlerin gerçekleşmesi durumunda eylemleri gerçekleştiren kişinin cezai sorumluluğu olacaktır. Ancak gerçek kişilerde olduğu gibi yetki devrinin yazılı olarak noter veya muadili kuruluşlarca düzenlenmiş olması, vergiyle ilgili işlemlerin takip ve icrasını kapsaması, suç tarihinden önce gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir.

Tüzel kişi çalışanlarının, kanuni temsilci veya yetkili kişinin emir ve talimatlarına aykırı davranarak gerçekleştirdiği suç teşkil eden eylemlerden dolayı, kanuni temsilcinin veya yetkili kişinin cezai sorumluluğu bulunmamaktadır⁴⁵. Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince bu eylemlerden ,eylemleri gerçekleştiren kişiler sorumludur.

2.1.4. Maddi Unsur

Suçların maddi unsurunun tamamlanması için , fail tarafından olumlu veya olumsuz bir davranışın olması (hareket), bu davranışın dış dünyada bir değişikliğe sebebiyet vermesi (netice) ve dış dünyadaki değişiklik ile davranış arasında bağ olması (nedensellik bağı) gerekir. Bu üç ögenin tamamlanmasıyla suçun maddi unsuru oluşur. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun da gerçekleşmesi için bu üç ögenin tamamlanması gerekir.

2.1.4.1. Hareket

Bir suçun varlığından bahsedebilmemiz için suçun maddi unsurunun ilk ögesi olan, insanın dış dünyaya yansıyan ihmali ya da icraî bir davranışın, yani bir eylemin olması gereklidir. Bu eylemin dış dünyaya yansımaları gerekmektedir. Aksi halde sadece düşünce ceza hukukunun konusu olamaz ve bu düşünce cezalandırılmaz.

⁴³ Tarık Taşkıran, **Ceza-Kişi İlişkisi**, Vergi Raporu, Yıl:2, S:9, Şubat-Mart 1994 s.29

⁴⁴ Özcan, a.g.e., s.128

⁴⁵ Ok ve Gündel, a.g.e., s.67

Kanunda suçun işlenebilmesi için birden fazla eylemin gösterildiği ancak bu eylemlerden sadece birinin yapılması halinde bile sonucun gerçekleşeceğinin kabul edildiği suça, seçimlik hareketli suç denir⁴⁶. Bu tür suçların tamamlanması için kanunda belirtilen fiillerden herhangi birinin yapılması yeterlidir ve fiillerden bir kaçının veya hepsinin gerçekleşmesi durumunda da suç sayısında bir değişiklik olmaz, tek suç işlenmiş olacaktır⁴⁷. Doktrinde Şenyüz gibi bazı yazarlara göre vergi kaçakçılığı suçu da seçimlik hareketli suçlardandır⁴⁸. Bunun gerekçesini de vergi kaçakçılığı suçunun yasada yazılı birden fazla davranış unsuru ile işlenebilmesini göstermektedirler. Ancak kanaatimizce, kanunda seçimlik hareketlere yer verilmiş olmasına rağmen bu hareketlerin ilişkili olduğu konuların birbirinden farklı olması halinde seçimlik hareketli suç söz konusu değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna baktığımızda da maddenin üç ayrı bent halinde düzenlendiğini, her bendin maddi konusunun farklı olduğunu, aslında bu bentler her ne kadar tek madde başlığı altında düzenlenmiş ise de bu bentlerin her birinin farklı suçları teşkil ettiğini görmekteyiz. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli suç olmadığı kanaatindeyiz. Bu görüşümüzü destekleyen bir diğer husus da, seçimlik hareketli suçlarda, suça vücut veren davranışlardan birden fazlasının varlığı tek suça vücut vermektedir. Başka bir deyişle seçimlik hareketli suçlarda, yasanın öngördüğü davranışlardan birkaçını birbiri ardına yapan kimse o suçu birden fazla işlemiş olmaz ve içtima hükümleri uygulanmaz⁴⁹. Türk Ceza Kanunu'nun 204'üncü maddesinde seçimlik hareketli suç şeklinde düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçuna baktığımızda, maddede bir resmi belgenin sahte olarak düzenlenmesinin veya resmi belgenin başkalarını aldatacak şekilde değiştirilmesinin veya sahte resmi belgenin kullanılmasının suça vücut vereceği anlaşılmaktadır. Doktrinde tanımı yapılan seçimlik hareketli suça en bariz örnek olan resmi belgede sahtecilik suçunun hem sahte belgenin düzenlenmesi hem de bu belgenin kullanılması şeklinde işlenmesi durumunda, suçun failine her ne kadar iki hareket olsa da tek ceza verilecektir. Ancak vergi kaçakçılığı suçunda durum böyle değildir. Örneğin failin hem sahte fatura düzenlemesi hem de düzenlenen sahte faturayı kullanması durumunda, fail tek suçtan değil

⁴⁶ Nur Centel ve diğerleri, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Baskı, İstanbul:Beta Yayınevi, 2006, s.253

⁴⁷ Kayıhan İçel ve A. Hakan Evik, **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4. Baskı, İstanbul : Beta Basım Yayınevi, 2007, s. 59

⁴⁸ Şenyüz, a.g.e., s.275

⁴⁹ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1975, s.47

ayrı ayrı her eylem dolayısıyla iki suçtan cezalandırılacaktır. Bu sebeplerden dolayı, vergi kaçakçılığı suçu her ne kadar farklı eylemlerle işlenebilse de doktrinde tanımı yapılan seçimlik hareketli suç kategorisinde olmadığını düşünmekteyiz. Yargıtay'ın da vermiş olduğu kararlarda, görüşünün bu yönde olduğunu anlıyoruz. Konuya ilişkin olarak Yargıtay'ın vermiş olduğu bir kararına bakacak olursak ;

“22.07.2004 tarihli iddianame ile gelirler kontrolörünün suç duyurusu ve kaçakçılık suçu raporları içeriklerine uygun olarak sanık hakkında 2002 yılında sahte fatura düzenlemek suçundan Kanunun 359/b-1’inci maddesi gereğince ve 2003 yılında muhasebe hilesi yapmak suçundan anılan maddenin a-1 bendi gereğince cezalandırılması talebiyle kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek ve muhasebe hilesi yapmak suçlarının, birbirinden ayrı ve bağımsız olduğu gözetilmeden, “ sanığın gerçek alışverişe dayanmayacak şekilde düzenlemiş olduğu sahte faturaları KDV ödememek amacıyla muhasebe hilesi yaparak mal almadığı halde almış gibi kayıt yaparak vergi kaçakçılığı suçunu işlediği ve eylemin bir bütün halinde 213 Sayılı Kanunu’nun 359/b-1’inci maddesine girer nitelikte olduğundan” bahisle anılan madde uyarınca mahkumiyetine, 213 Sayılı Kanunu’nun 359/a-1 maddesinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesi, kanuna aykırı,⁵⁰ şeklinde karar verdiğini görmekteyiz.

Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesinin a ve b bentlerinde düzenlenen suçların söz konusu olabilmesi için, davranışın vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler ile ilgili olması gerekirken; c bendinde belirtilen suça ilişkin fiil belge basımına ilişkin olmalıdır⁵¹.

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemler şunlardır ;

A) Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a) bendinde yer alan eylemler

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,

⁵⁰ Yargıtay 11. C.D., 16.02.2011, 2010/15739 E., 2011/1000 K.

⁵¹ Şenyüz, a.g.e., s.405

- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Çift defter tutmak
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,

B) Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b) bendinde yer alan eylemler

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
- Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,
- Asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak,

C) Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin c) bendinde düzenlenen eylemler,

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastıkları belgeleri bilerek kullanmak

2.1.4.1.1. Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin a) Bendinde Yer Alan Eylemler

2.1.4.1.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut verebilecek seçimlik eylemlerin birincisi vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak” eylemidir. Hesap hilesi ve muhasebe hilesi olarak düzenlenen bu eylem, vergi kaçakçılığı suçunun mevzuatımıza girdiği ilk günden bugüne kadar vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerden biri olarak varlığını korumasına rağmen tanımına, ne herhangi bir mevzuatta ne de içtihatlarda yer verilmemiştir. Bu sebeple doktrinde hesap ve muhasebe hilesinin bir çok farklı tanımını görmekteyiz. Bunlardan bir kaçına bakacak olursak ;

Bayraklı’ya göre muhasebe hilesi, muhasebe sisteminden beklenen, işletmenin faaliyet ve neticelerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde tutulması amacına engel olan fiillerdir⁵².

Yiğit’e göre hesap ve muhasebe hilesi, kayıt düzeninin muhasebe esasları ve vergi hukuku kurallarına aykırı şekilde değiştirilmesidir⁵³.

Kızılot/Kızılot’a göre ise, hesap ve muhasebe hilesi, vergi matrahının azaltılması maksadıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde kasten yapılan eylemlerle gizlenmeye çalışılmasıdır⁵⁴.

Yukarıdaki tanımlara baktığımızda, doktrinde hesap ve muhasebe hilesinin tanımı üzerinde bir uzlaşının olmadığını görmekteyiz. Kanunda hesap ve muhasebe hilesi ve kapsamı hakkında herhangi bir tanım yapılmamış olması bazı yazarlarca olumlu

⁵² Bayraklı, a.g.e., s. 243

⁵³ Yiğit, a.g.e., s. 122

⁵⁴ Şükrü Kızılot ve Zuhale Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2010, s.536

karşılanmaktadır⁵⁵. Bu yazarların kanaatlerine göre hesap ve muhasebe hilesi kavramının tanımı yapılmış olsaydı sürekli gelişen teknolojinin imkanlarından faydalanılarak yeni yöntemler keşfedilebilir ve bu yöntemlerle geliştirilen eylemler suç kapsamı dışında bırakılarak bu eylemlerin cezalandırılması önlenebilirdi. Bu sebeple, bu yazarlar hesap ve muhasebe hilesinin tanımı yapılmayarak kanun koyucunun bu durumu engellediğini düşünmektedirler. Ancak bu yazarların tersi olarak bizim de katıldığımız doktrindeki bazı yazarlara⁵⁶ göre ise, müeyyidesi hürriyeti bağlayıcı ceza olan bir suçun kanunda tanımlanmaması, yoruma açık bırakılması suç ve cezadaki kanunilik ilkesine aykırıdır. Anayasa Mahkemesi'nin de vermiş olduğu bazı kararlardan AYM'nin de bu doğrultudaki görüşü savunduğunu söyleyebiliriz. Örneğin Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁵⁷ *“Suç ve cezaların yalnızca yasayla konulup kaldırılması da yeterli olmayıp kurarların kuşkuya yer vermeyecek bir biçimde açık ve sınırlarında belli olması gerekir. Bu bağlamda cezanın kanuniliği ilkesi, her şeyden önce o suçun kanun tarafından tanımlı olmasını gerekli kılar”* şeklinde görüşünü ortaya koymuştur.

Muhasebe ve hesap hilesi dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için öncelikle bu hilenin vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defter ve kayıtlar üzerinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu sebeple vergi kanunları dışındaki diğer kanunlarda öngörülmüş belge ve defterlerde veya mükellefin zorunlu olmayıp kendi ihtiyariyle tuttuğu ve düzenlediği defter ve belgelerde hesap ve muhasebe hilesinin yapılması durumunda bu suç işlenmiş sayılmayacaktır.

Uygulamada muhasebe hataları ile hilelerin her zaman birbirinden kolayca ayrılması mümkün değildir. Öncelikle belirtmek gerekir ki hilede eylemin kasten aldatmak amacıyla yapılması gerekir ve bu eylemin aldatma kabiliyetinin olması gerekir. Başka bir deyişle hile amacıyla gerçekleştirilen eylem, ilk bakışta veya basit bir çabayla anlaşılabiliriyorsa eylemin aldatma kabiliyetinden ve hileden söz edilemez. Hata da ise aldatma kastı yoktur. Özetle, bir eylem vergi hukuku ve muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmamaktan dolayı kayıtlara yanlış aktarılmışsa hata, fakat bilerek ve isteyerek, yani

⁵⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s.270 ; Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları, 1984, s. 126

⁵⁶ Şenyüz, a.g.e., s.457 ; Donay, a.g.e., s. 128

⁵⁷ Anayasa Mahkemesinin 2011/31 Sayılı ve 03.02.2011 tarihli kararı

kasıtlı olarak yanlış aktarılmışsa hile vardır. Ancak bazı yazarlara göre, muhasebe hatalarının belli bir maksatla ve sistematik şekilde yapılması durumunda bir muhasebe hatası değil, bir muhasebe hilesinin söz konusu olacağı belirtilmiştir⁵⁸. Yargıtay'ın da konuya ilişkin kararlarında görüşünün bu şekilde olduğu görülmektedir. Örneğin Yargıtay'ın bir kararında⁵⁹ özetle “ *Şirketin bir kısım hasılatını “ yurtiçi satışlar” hesabında takip etmek yerine işletmelerin faaliyet konuları dışında aldıkları paraların izlendiği “ ortaklara borçlar” hesabında izlenmesi, yurtiçi satış hasılatı karşılığında alınan çeklerin kayıtlara intikal edilmeyerek factoring şirketlerinde işlem görmesi ve sanık adına yasal kayıtlara intikal ettirilmesi, işlemin bir hesap döneminde 33 kez gerçekleştirilmesi karşısında, hatadan sözedilemeyeceğinden, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak suçu sübuta ermiştir.*” şeklinde karar verdiğini görmekteyiz.

4369 sayılı Kanun ile birlikte vergi ziyai vergi kaçakçılığı suçunun şartı olmaktan çıkarılmış olması sebebiyle, suç teşkil eden muhasebe ve hesap hilesi sonucunda vergi ziyai sonucunun ortaya çıkmış olup olmamasının vergi kaçakçılığı suçları bakımından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine baktığımızda hesap ve muhasebe hilesinin lehe veya aleyhe sonuç doğurmasının, davranış unsuru bakımından bir öneminin bulunmadığını görmekteyiz.. Bu sebeple kendi aleyhine yani matrahı artırıcı şekilde muhasebe veya hesap hilesi yapan kişiler bakımından da vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandığından bahsedilebilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 217'nci maddesine göre doğru şekilde yapılan kayıtların sonradan yapılan düzeltme veya iptal işlemleriyle ortadan kaldırılması veya değiştirilmesi durumunda da bir hesap ve muhasebe hilesinin oluşacağı açıktır⁶⁰.

⁵⁸ Ekrem Işık, **Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 252, Eylül 2009, s.18

⁵⁹ Yargıtay 11.CD. 2012/16627 E., 2014/7164 K.

⁶⁰ Özcan, a.g.e., s.143

2.1.4.1.1.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Doktrinde, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma eyleminin esasında, seçimlik hareketlerle işlenebilen vergi kaçakçılığı suçunun ilk eylemi olan hesap ve muhasebe hilesi eyleminin kapsamında kalması nedeniyle bu eylemin farklı bir şekilde düzenlenmesi gereksiz olarak görülmektedir⁶¹.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bu eylem, ilk defa mevzuatımıza 5815 Sayılı Kanun'un "Hileli Vergi Suçları" başlığı altında "defterlerde mevhum adlara hesap açmak" tabiri ile girmiştir. 4369 Sayılı Kanun ile de bugünkü halini almıştır. Ayrıca 4369 Sayılı Kanun'dan önce, eylemin sadece defterler üzerinde yapılması durumunda suç meydana geliyorken , bu kanundan sonra defterlerin yanında kayıtlar üzerinde gerçekleşmesi durumunda da suç meydana gelecek hale getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 369'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren bu eylem, mevcut olmayan , yani meydana olmayan kişiler adına veya mevcut olup kayda konu olan işlemlerle alakası bulunmayan kişiler adına hesap açılması ile oluşur. Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren bu eyleme, çalışmayan personelin çalışmış gibi gösterilmesi, stokta bulunan bir malın gerçek olmayan bir kişiye satılmış olarak gösterilmesi, işletmenin giderini artırmak için gerçekte karşı tarafı olmayan bir karz sözleşmesine dayanarak kredi alınmış gibi gösterilmesi⁶², eylemleri örnek olarak verilebilir.

Vergi ziyayı 4369 Sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçunun bir unsuru olmaktan çıkarılması sebebiyle, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma eylemi sonucunda matrahın artması eylemi suç olmaktan çıkarmayacaktır.

⁶¹ Sahir Erman, **Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı:3, Yıl:1957, s.64 ; Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul: Baha Matbaası 1962, s.64; Bayraklı, a.g.e., s.244

⁶² Şenyüz, a.g.e., s.84

Bu eylemin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaları için, hesap açılmasını gerektiren işlem veya olayın gerçekleşmiş olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

2.1.4.1.1.3. Çift Defter Tutmak

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna en yaygın vücut veren eylemlerden biri olan çift defter tutma eylemi her ne kadar kanunda “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” şeklinde ifade ediliyor ise de uygulamada çift defter olarak bilinmektedir.

Bu eylemle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlerin varlığı ve mükellefin bu defterleri tutmakla yükümlü olması gerekir. Eğer kanunen tutulması ve muhafazası mecburi olan bu defterler tutulmamışsa çift defter olarak isimlendirilen hareket şekli gerçekleşmeyeceğinden vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır. Ayrıca Yargıtay'ın da içtihatlarında istikrarlı şekilde belirttiği gibi bu defterlerin varlıkları noter tasdikli kayıtlar ve diğer sair suretlerle kanıtlanması gerekmektedir⁶³.

Çift defter tutma eylemiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, başka defter, belge veya diğer kayıt⁶⁴ ortamına yapılan kaydın vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerden olması gerekir⁶⁵. Defterlere kaydı zaruri olmayan kayıtların

⁶³ Yargıtay 11. C.D., E.2001/6284, K.2001/7059, 20.6.2001: “Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kayıt etmek suçunun oluşmasında ilk koşulun o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine, sanığın 1998 yılı için noterden tasdik ettirilmiş defterleri bulunmamasına göre müsnet suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığını kabul eden mahkemenin takdirinde bir isabetsizlik görülmediğinden tebliğnamedeki suçun sabit olduğuna ilişkin bozma düşüncesine iştirak edilmemiştir

⁶⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesinde diğer kayıt ortamları; mikrofilm, mikrofiş, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlar olarak belirtilmiştir

⁶⁵ Dn 3. Dairesi., 16.05.2005 tarih, E.2004/2395, K.2005/1244 sayılı kararı “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

başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydedilmesi bu suçu oluşturmayacaktır⁶⁶.

Kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren diğer eylemlerden farklı olarak, çift defter tutma eylemine vergi matrahının azalması koşulunu getirmiştir. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden diğer eylemler tehlike suçu olarak kabul ediliyorken, çift defter tutma eylemi sonucunda oluşacak vergi kaçakçılığı suçu zarar suçları arasındadır. Ancak dikkat edilmesi gereken husus, vergi matrahı azalmasının, suçun unsuru değil, cezalandırma şartı olmasıdır⁶⁷. Suç bütün unsurlarıyla oluşmasına rağmen vergi matrahında azalma meydana gelmemişse, sanık cezalandırılmayacağından, sanığa beraat kararı verilmesi gerekir⁶⁸. Bu koşul sebebiyle, kanunen tutulması ve muhafazası zorunlu bulunan defterlerden farklı olarak başka yerlere yapılan kayıtların vergi matrahını azaltacak bir biçimde yapılması gerektiğinden, vergi matrahı ile ilgili olmayan ve vergi matrahını etkilemeyen kayıtların başka defter veya belgelere kaydedilmesi durumunda da bu suç oluşmayacaktır⁶⁹.

Çift defter tutma eylemi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi matrahının bu eylemle azalması şart olduğundan, eylemin tespiti açısından vergi idaresince düzenlenen rapor ve tespitler veya sanığın suçunu soyut ikrarı yeterli görülmemeli, eylem sonucunda matrahın azalıp azalmadığının tespiti için bilirkişi incelemesi yaptırılarak rapor alınmalıdır. Yargıtay'ın da içtihatlarına⁷⁰ baktığımızda bu doğrultuda görüş belirttiğini söyleyebiliriz.

kaydedilmesinden doğduğuna göre, 359. madde kapsamında bulunan bu eylem nedeniyle vergi ziyai cezasının üç kat kesilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.”

⁶⁶ M. Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir: İTİA, Yayın No:214, 1979, s.159

⁶⁷ Uğur ve Elibol, a.g.e., s.308 , (Cezalandırma şartı; suçun işlenmesinden önce, suçun işlenmesi sırasında veya suç bütün unsurları ile gerçekleştikten sonra söz konusu olabilen ve esasen gerçekleşmediği takdirde kişinin haksızlık ve suç teşkil eden eyleminden cezalandırılmasını engelleyen şartlardır. Detaylı bilgi için Bkz. Mehmet Emin Artuk ve Mehmet Emin Alşahin, **Objektif Cezalandırma Şartı ve Zamanaşımı**, e-dergi marmara, s.18-19)

⁶⁸ Uğur ve Elibol, a.g.e., s.308

⁶⁹ Akman Yargıcı, **Türk Vergi Sisteminde Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar**, Vergi Sorunları Dergisi, S:4, Ocak-Mart, 1982, s.67

⁷⁰ Yargıtay 11. CD., 11.11.2014, 2012/22736 E., 2014/18905 K.

Çift defter tutma eylemiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için kanuni defter dışında başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarında tutulan kayıtların birebir kanuni defterdeki kayıt şeklinde olması gerekmediği gibi kayıtların yabancı dilde veya sadece mükellefin anlayabileceği şekilde şifreli olmasının da herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak bazı Yargıtay kararlarını örnek olarak vermeden önce değinmemiz gereken son nokta, çift defter tutma eyleminde suçun gerçekleşmesi için aranan şart, eylem sonucunda vergi ziyanının meydana gelmesi değil ,vergi matrahının azalmış olmasıdır. Çünkü her zaman vergi matrahının azalması vergi ziyanına sebebiyet vermeyebilir.

Konunun daha iyi anlaşılması için bazı Yargıtay kararlarına bakmanın faydalı olacağı kanaatindeyiz.

“213 Sayılı Kanun’da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle 359’uncu maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “ Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulması gerekir.

İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen 09.04.2010 tarihli vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyanına neden olduğu belirtilmiş ise de başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya sanığın soyut ikrarı ile mahkumiyet kararı verilemeyeceği cihetle;

Her yıldaki eylemler birbirlerinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğundan, her bir yıla ilişkin olarak tutulan yasal defter ve kayıtlar ile adli emanete alınan suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek her yıla ilişkin olarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi, yasaya aykırı ... “⁷¹

Yargıtay bir başka kararında ise her takvim yılında gerçekleştirilen çift defter tutma eylemlerinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu belirtmiştir⁷².

Yargıtay’ın 2001 tarihli bir kararına baktığımızda da ;

“Sanık tarafından düzenlenen suça konu belgelerde satılan malın cinsi, miktarı ve fiyatının ayrıntılarıyla belirtmiş olması karşısında fatura düzenlemeyip gerçek satışlarını gizleyerek deftere kaydetmeyip gelirlerini başka kayıt ortamlarından takip etmek suretiyle vergi ziyasına sebep olduğu, usulüne uygun olarak düzenlenmeyen ve onaylanmayan belgelerin sipariş fişi olarak kabul edilemeyeceği ve yüklenen suçun tüm unsurlarıyla olduğu gözetilmeden sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraatine karar verilmesi ... ”⁷³ şeklinde karar verdiğini görmekteyiz.

2.1.4.1.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemlerden biri de defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmektir. Vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden bu eylem mevzuatımızda ilk olarak iki ayrı bent halinde “vesikaları tahrif etmek” ve “ vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek” şeklinde bulunmaktaydı. Ancak 213 Sayılı Kanun’da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle iki ayrı bent halinde düzenlenen suç, tek bent haline getirilmiş ve sadece belge ve defterler üzerinde işlenebilen tahrifat eyleminin kapsama alanı genişletilerek kayıtlar üzerinde de bu suçun işlenmesi mümkün

⁷¹ Yargıtay 11. CD., 11.11.2014, 2012/22736 E., 2014/18905 K

⁷² Yargıtay 11. CD., 17.12.2013, 2012/15646 E. 2013/19304 K.

⁷³ Yargıtay 11. CD., 02.10.2001, 2001/8478 E., 2001/8839 K.

kılınmıştır. 4369 Sayılı Kanun ile gelen bu değişiklikten sonra elektronik alanda (DVD, CD, disket vb.) tutulan kayıtlar üzerinde yapılan tahrifatlar da suç kapsamına alınmıştır.

Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defter , belge ve kayıt hakkında çalışmamızın vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusu bölümünde detaylı açıklamalar yapıldığı için tekrara girmemek maksadıyla açıklamada bulunmayacağız, bu kavramlar hakkında suçun maddi konusu bölümünde yapılan açıklamalar geçerlidir.

Tahrif kavramının kelime anlamına baktığımızda, tahrif etmek, bir şeyin aslını bozmak veya değiştirmek manasına gelmektedir⁷⁴. Hukuki anlamına baktığımızda ise tahrif etmek, belgenin aslında yapılan oynama ve değişiklik yapmaktır⁷⁵. Çalışmamıza konu olan vergi kaçakçılığı suçu açısından tahrif etmek ise, bir defter, kayıt veya evrak üzerinde vergi matrahını azaltma sonucu doğuracak şekilde silinti, kazıntı ve ilave yapılmak suretiyle gerçeğin değiştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir⁷⁶. Bir Ceza Genel Kurul Kararında⁷⁷ da tahrifat, gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, kimyasal maddelerle silinmesi veya bunların yerine yeni rakamlar ya da yazılar yazılması şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerde tahrifat yapılması gerekir. Suçların kanuniliği ilkesi ve idarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz ilkesi gereğince Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu'nun 257'inci maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak tutulmasını ve düzenlenmesini istediği defter ve belgeler üzerinde yapılacak olan tahrifat vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz⁷⁸.

⁷⁴ TDK, Türkçe Sözlük, 2016

⁷⁵ Donay, a.g.e., s.131

⁷⁶ Hızlı, a.g.e., s. 123

⁷⁷ Ceza Genel Kurul, 17.03.1986, 1985/462 E., 1896/125 K.

⁷⁸ Danıştay 4.D., 09.03.2000, 1999/4117 E., 2000/968 K. ; Uğur/Elibol s.317, karşı görüş için bkz:Ok/Gündel, s.330

Ayrıca kanunen tutulması mecburi olmayan, özel olarak tutulan ve saklanan, defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılan tahrifatlar vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz⁷⁹.

Bir belgenin üzerinde yapılan her türlü değişiklik tahrifatı oluşturmaz. Öncelikle tahrifatın varlığından bahsedebilmemiz için kastın varlığı gerekir. Bu kasıt, belgenin muhteviyatını bilerek ve isteyerek değiştirmektir⁸⁰. Ayrıca kastın varlığı ile birlikte tahrifatın bir hukuki sonuç doğurucu nitelikte olması gerekir. Hukuki sonuç doğurmayan tahrifatlar suç oluşturmaz. Türk Ceza Kanunu kapsamındaki bu tür hukuki sonuç doğurmayan sahtecilik eylemlerine faydasız yani lüzümsüz sahtecilik denilmektedir⁸¹.

Defter, kayıt ve belgelerde tahrifat sonucu vergi kaçakçılığı suçundan bahsedebilmemiz için öncelikle ortada gerçek yani sahte olarak düzenlenmemiş defter, kayıt ve belgenin olması gerekir. Aksi durumda tahrifat sonucunda vergi kaçakçılığı suçundan bahsedilemez. Ayrıca hatalı olan defter ve kayıtların Vergi Usul Kanunu'nun 217'nci maddesi uyarınca düzeltilmesi de tahrifat olarak kabul edilemez. Bu hataların düzeltilmesi Vergi Usul Kanunu'nundaki maddeler uyarınca yapılmamış ise Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesinde düzenlenen usulsüzlük cezasından bahsedilebilir ancak tahrifat suçu oluşmaz⁸².

Tahrifat eylemi ile vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleşmesi için tahrifat sonucunda vergi ziyaının meydana gelmesi şart olmadığı için tahrifat eylemi suretiyle vergi kaçakçılığı suçu zarar suçu değil, tehlike suçları kapsamındadır.

Doktrinde tahrifat eylemi suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi için tahrifatın iğfal kabiliyetine (aldatma kabiliyeti) haiz olmasının gerekip gerekmediği hususunda tartışmalar mevcuttur.

⁷⁹ Ok ve Gündel, a.g.e. s.330

⁸⁰ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s.551

⁸¹ Kaşıkçı, a.g.e., s.279

⁸² Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 320

Bir kısım yazarlara göre, iğfal kabiliyeti tüm sahtecilik suçları için aranan ortak unsur olduğu için gerçekleştirilen tahrifat eyleminin iğfal kabiliyetine sahip olması gerekir⁸³.

Bizim de katıldığımız ve Yargıtay'ın da içtihatlarında benimsediği görüşe katılan diğer yazarlara göre ise, tahrifat eyleminin iğfal kabiliyetine sahip olmasına gerek yoktur⁸⁴. Bizim de kanaatimize göre tahrifat eyleminin iğfal kabiliyetine sahip olması şart değildir. Çünkü suç ve cezalarda kanunilik ilkesi sonucunda kıyas yasağı ve geniş yorumlama yasağı vardır. Türk Ceza Kanunu'nun 204 ve 207'nci maddelerinde nasıl ki “aldatmak” kelimesi yer aldığı için bu suçların oluşumu için aldatma kabiliyetini arayıp, Türk Ceza Kanunu'nun 205 ve 208'inci maddelerinde “aldatmak” kelimesi olmadığı için bu suçlarda aldatma kabiliyetini aramıyorsak, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen suçlar açısından da kanunilik ilkesi doğrultusunda “aldatmak” kelimesi veya buna benzer bir kelime yer almadığı için iğfal kabiliyetine gerek yoktur⁸⁵.

Tahrifat eylemin üzerinde gerçekleştiği belgenin daha önceden var olan gerçek bir işleme dayanması ve belgenin gerçek olması, bu eylemin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme eyleminden farklıdır. Ayrıca, düzenlenen belge deftere kaydedilmeden önce belgenin muhteviyatında değişiklik yapılırsa, eylem muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge suçunu oluşturur. Ancak düzenlenen belge, kayıtlara işlendikten sonra tahrif edilirse eylem tahrifat suçunu oluşturur⁸⁶.

Konunun daha iyi anlaşılması için bazı Yargıtay kararlarına bakmanın faydalı olacağı kanaatindeyiz.

“Sahte belge gerçek bilgileri kapsamayacak şekilde düzenlenmiş belge demektir. İçerik bakımından yanıltıcı belge ise doğrudan doğruya meydana getirilmiş ama gerçeği yansıtmayan belge demektir. Örneğin: Esasta mal satmadığı halde kesilen faturaya mal

⁸³ Donay, a.g.e., s.133; Mehmet Batun, **Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme Suçu**, Vergi Dünyası, S:350, Ekim/2010

⁸⁴ Ok ve Gündel, a.g.e., s.331 ; Yiğit, a.g.e., s.128

⁸⁵ Benzer düşünce için Bkz. Uğur ve Elibol, a.g.e., s.318

⁸⁶ Uğur ve Elibol, a.g.e., s.318

tutarının ya da tutarının veya bedelinin olduğundan farklı yazılması. Belgeleri tahrif etmek ise gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belgelerdeki rakam ve yazıların kazınması, eczalı maddelerle silinmesi ya da bunların yerine yeni rakamlar veya yazılar yazılmasıdır. Örnek verilecek olursa; faturadaki 50.000 rakamını 500.000'e yükseltmek veya 5.000'e indirmek gibi. Bu eylemin sahte belge düzenlemekten farkı, belgenin esasının gerçek bir işleme dayanmasıdır. Bu durumda sahte belge üzerindeki değişiklikler tahrifat olarak kabul edilemez . Kanuna göre belge tahrifi bakımından, tahrif edenin cezalandırılabilmesi için, tahrif eden ya da başkasınca kullanılması zorunlu değildir.”⁸⁷

Bir başka Yargıtay kararına baktığımızda ise ;

“Alt nüshalarında tahrifat yapılan faturaların 1995 ve 1996 yıllarına ait olmasına göre eylemlerin iki ayrı suçu oluşturduğu ve iki kez uygulama yapılması suretiyle sanığın cezalandırılması karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, bir kez kez uygulama yapılması, kanuna aykırı ...”⁸⁸

2.1.4.1.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek şeklinde gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a bendinin 2 numaralı alt bendinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu bu bentte suçu, “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan ; defter, kayıt ve belgeleri gizlemek” olarak tanımladıktan sonra Vergi Usul Kanunu’nun 2’nci alt bendin ikinci cümlesinde “gizleme” eylemini de ayrıca tanımlamıştır. Buna göre “Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir”.

Suçla konu eylemin Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a bendinin 2 numaralı alt bendinde “ defter, kayıt ve belgeleri gizlemek” şeklinde tanımlandığını, “gizleme” kavramının tanımlandığı cümlede ise defter ve belgeden bahsedildiğini ancak

⁸⁷ Ceza Genel Kurulu, 17.03.1986, 1985/462 E., 1986/125 K.

⁸⁸ Yargıtay 11. CD., 29.01.2001, 2000/5833 E., 2001/523 K.

kayıttan bahsedilmediğini görmekteyiz. Bu durum doktrinde tartışma yaratmakta olup, iki ayrı görüşün ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bir kısım yazarlar, 359’uncu maddenin a bendinin 2’inci alt bendinin ikinci cümlesi “gizleme” halini “defter ve belgelerin ibraz edilmemesi” şeklinde belirttiği, bu sebeple kanunilik ilkesinin dikkate alınması gerektiği ve muhafaza altına alınması gereken kayıtların (manyetik teyp, mikro fiş, mikro film, disket ..) ibraz edilmemesinin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacağını düşünmektedirler⁸⁹. Bu düşüncenin aksini düşünen bizim de katıldığımız yazarlara⁹⁰ göre ise; gerek elektronik ortamda tutulan gerekse kağıt üzerinde tutulan kayıtlar, defter ve belgelerde yer alan içeriklerdir. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen defter ve belgeler ibraz edilmediği zaman dolaylı olarak kayıtlarda gizlenmiş olmaktadır. Kanun koyucunun “gizlemenin” tanımını yaparken ” kayıt” kelimesine yer vermemesinin sebebi de bu yüzdendir. Eğer kanun koyucu kayıtların gizlenmesini bu suçun kapsamı dışında tutmak isteseydi 359’uncu maddenin a bendinin 2 numaralı alt bendinde “kayıt” ibaresine yer vermezdi.

Defter ve belgeleri gizlemek suçunun maddi konusu, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerdir. Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin a bendinin 2’nci alt bendinin ikinci cümlesinde kanun koyucu, ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için ön şart getirmiştir. Bu ön şart, defter ve belgelerin varlığının noter tasdik kaydıyla veya sair suretlerle sabit olmasıdır. Kanun koyucu bu şart ile varlığı tescil edilmiş olan defter ve belgelerin gizlenebileceğini öngörmüştür. Bu şart dolayısıyla, kanuni defterler var olmalarına rağmen, notere tasdik ettirilmemişlerse, bu defterlerin gizlenmesi, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır.

Kanun koyucu, defter ve belgelerin varlığını ispat şeklini noter tasdikiyle sınırlı tutmayarak, sair suretlerle ibaresini kullanarak bunların varlığını farklı yollarla da ortaya konulabileceğini öngörmüştür. Uygulamada noter tasdikinden farklı olarak defter ve

⁸⁹ Özcan, a.g.e., s. 162; Şenyüz, a.g.e., s.466 ; Onur Temizyürek, **Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar**”, Yaklaşım Dergisi, S:196, Nisan 2009, s.95

⁹⁰ Uğur ve Elibol, s.327; Mehmet Taştan, **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s.44-45 ; Mustafa Özen, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s.27

belgelerin varlığını ortaya koyan yöntemlere, bu defter ve belgelerin daha önce bir vergi incelemesine tabi olması, ticaret sicili memurluğu kayıtları, vergi dairesi kayıtları veya mahkeme kayıtları örnek olarak verilebilir.

Defter ve belgelerin gizlenmesi eyleminin vergi kaçakçılığı suçuna vücut verebilmesi için bu eylemin vergi incelemesi esnasında vergi incelemesine yetkili kimselere karşı yapılması gerekir. Dolayısıyla gizleme eyleminin suç teşkil edebilmesi için kanuna uygun bir vergi incelemesinin yapılması şarttır⁹¹. Bu sebeple vergi incelemesi niteliğinde olmayan diğer vergi denetim araçları olan arama, yoklama, bilgi isteme esnasında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme olarak kabul edilemez ve suçun oluşumundan bahsedilemez⁹².

Vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 135'inci maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre vergi incelemesi; Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek eylemi ile işlenen vergi kaçakçılığı suçunun işlenebileceği süre kısıtlıdır. Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi, Vergi Usul Kanunu'nun 253'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlenen bu maddeye göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterler ve belgeleri, ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin isteyeceği bu belgeler, inceleme yapılacak yıla ait olabileceği gibi, geçmiş yıllara da ait olabilir.

Vergi incelemesi esas olarak mükellefin iş yerinde yapılması gerekir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde yer alan işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerin varlığı halinde incelemenin yerinde yapılması imkansızlaşırsa veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse vergi incelemesi vergi dairesinde yapılabilir. İncelemenin dairede yapılması durumunda incelemeye tabi olan

⁹¹ Ok ve Gündel, a.g.e., s.160

⁹² Bayar, a.g.e., s.145

kişiden yazılı olarak defter ve belgelerin daireye getirmesi istenir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, madde de bahsedilen vergi incelemesinin dairede yapılmasını gerektiren istisnalardan birinin şartlarının gerçekleştiği hususunun önceden tespit edilmesidir. Bu durum tespit edilmediği sürece, dairenin ilgiliye defter ve belgeleri ibraz etmesi için tebligat yapması hukuka aykırı olacaktır⁹³ ve yapılan tebligat hukuka aykırı olduğu için ilgili kişilerin defter ve belgeleri gizlemesi vergi kaçakçılığına vücut vermeyecektir⁹⁴. Ayrıca vergilendirme hukukunda tebligatla ilgili hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 93 ile 109'uncu maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelerde açık hüküm bulunmayan hallerde ise tebligatın Tebligat Kanunu'na göre yapılması gerekir. Vergi incelemesine muhatap olan kişiye tebligatın yapılması kadar bu kişiye isteme yazısının gönderilmesi de önemlidir. İsteme yazısında muhatabın hangi defter ve belgeleri ibraz etmesi gerektiği belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinin son fıkrasında ise incelemenin dairede yapılmasına karar verilmesi durumunda istenilen defter ve belgeler ilgili olan kişiye verilen mühlet içerisinde herhangi bir mazeret göstermeden getirilmemesi halinde de defter ve belgeleri gizlemek eylemiyle vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş sayılacağı düzenlenmiştir. Haklı bir mazeretin gösterilmesi durumunda ise ilgiliye defter ve belgeleri daireye getirmesi için uygun bir süre verilir. Uygulamada bu tür durumlarda Vergi Kanunu'nun 14/2'inci maddesi de dikkate alınarak ilgiliye 15 günden az olmamak üzere süre verildiği görülmektedir.

Vergi incelemesine muhatap olan kişiden defter ve belge istenmesi durumunda bu kişi eğer mücbir bir sebeple istenilen defter ve belgeleri ibraz edemiyorsa bu durumu daireye bildirmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebepler düzenlenmiştir. Bu maddede mücbir sebepler sınırlı olarak sayılmamış, bazı örnekler verildikten sonra bu gibi haller ibaresi kullanılarak önü açık bırakılmıştır. Maddede mücbir sebeplere örnek olarak ağır kaza, ağır hastalık ,tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması halinin verildiğini görmekteyiz. Defter ve belgeler mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilememişse veya dairenin verdiği mühlet içerisinde ibraz edilememişse mükellefin her

⁹³ Ahmet Gündel, **Kanuni Defter ve Belgeleri Yok Etmek ya da Gizlemek Suretiyle Yetkililere İbraz Etmek**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:5, Mayıs 1993, s.7

⁹⁴ Yargıtay 11. CD 2010/8796 E., 2010/10132 K. ; Y. CGK, 09.06.1998, 1998/11-154 E. 1998/213 K.

hangi bir kastı olmadığı için mükellef, defter ve belge gizlemek sebebiyle vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş sayılmayacaktır.

Konunun daha iyi anlaşılması için bazı Yargıtay kararlarını örnek olarak vermekte fayda görmekteyiz.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 1999 yılında, defter ve belgeleri gizlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun maddi ve manevi unsuruna ilişkin vermiş olduğu bir kararına⁹⁵ baktığımızda ;

“ Sanık, aşamalarındaki savunmasında, kendisinden istenen defter ve belgeleri ibraz etmek için Vergi Dairesine müracaat ettiğini, suç işlemek kastı bulunmadığını savunmuştur.

Dosyada bulunan kanıtlardan 10.06.1996 günlü tutanakta ; “Sanığın temsilcisi olduğu şirketin Katma Değer Vergisi için iade talebinde bulunması üzerine Vergi Denetmeninin şirketin işyerine gittiği, 1994-1995 yıllarına ait yasal defter ve belgelerin ibrazını istediği, işçi Y.H'nin yerlerini bilmediğini beyan etmesi üzerine , istenilen defter ve belgelerin Bulancak Vergi Dairesi Vergi Denetmenleri çalışma odasına getirilmesi konusunda tebligat yapıldığı,...

İddianameye dayanak uyapılan 30.10.1996 günlü ve el yazısı ile düzenlenmiş tutanakta ise, mükellefin 1995 yılına ait hesapların incelemesine ilişkin olarak defter ve belgelerin yazılı olarak istendiği, Bulancak İlçesinde Vergi Denetmenine tahsis edilen çalışma odasında bu defter ve belgelerin görevliye ibraz edildiği, ancak görevli denetmenin ilçedeki çalışma süresinin yetmemesi nedeniyle tamamlanamayan incelemeye Giresun defterdarlığı Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığındaki çalışma yerinde devam etmek amacıyla ödevli temsilcisine anılan defter ve belgeleri ibraz etmediğini söyleyen sanığa, bunları 15 gün içinde belirtilen adrese getirmesi için süre verildiği,...” belirtilmektedir.

⁹⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 23.11.1999, 1999/11-147 E., 1999/151 K.

29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4369 Sayılı Yasa ile 213 Sayılı Yasanın 359'uncu maddesi 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş, kaçakçılık suçları ve cezaları başlıklı bu maddenin (a) fıkrasının 2'inci bendinde, değişiklikten önceki 344'üncü maddenin 6 numaralı bendine paralel, “ Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir)... altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” İbaresine de yer verilmek suretiyle, kaçakçılık suç ve cezalarına ilişkin yeni bir düzenleme yapılmıştır...

Yukarıda özetlenen tutanak içeriklerine göre, somut olayda sanık, temsilcisi olduğu şirkete ait defter ve belgeleri incelenmek üzere önce şirkete ait işyerinde vergi denetmenine ibraz etmiş, işyerinin incelemeye müsait olmadığı belirtilerek suça konu defter ve belgelerin Bulancak İlçesinde Vergi Denetmenine tahsis edilen çalışma odasına götürmesinin kendisine bildirilmesi üzerine, defter ve belgeleri oraya götürmüş ise de , bu defa denetmence, kendisine, ilçedeki çalışma süresinin bitmesi nedeniyle, bunları 15 gün içinde Giresun Defterdarlığında Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlığına ait çalışma odasına götürmesi gerektiği söylenmiştir. Görüldüğü gibi, sanık suça konu defter ve belgeleri hem işyerinde, hem de Bulancak İlçesindeki çalışma yerinde Vergi Denetmenine ibraz etmiştir. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için, değişiklikten önce 344'üncü maddenin 6'ıncı bendinde, değişiklikten sonra 359'uncu maddenin (a) fıkrasının 2'inci bendinde aranan maddi ögenin gerçekleşmediği anlaşılmaktadır.

Öte yandan TCK'nın 45'inci maddesinde “ Cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır” hükmü yer almaktadır. Failin bir şeyi yapması veya yapmamasının neticesi olan bir fiilden dolayı kanunun o fiile ceza tertip ettiği haller dışında, suçun manevi unsuru olan kastın bulunmadığı hallerde sanık cezalandırılmaz. Somut olayda sanığın suç kastıyla hareket ettiği de söylenemez.”

Yargıtay'ın 2014 yılında defter ve belgeleri gizlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için defter ve belgelerin sabit olunması gerektiğine ilişkin bir kararına⁹⁶ baktığımızda;

“213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2’inci maddesinde öngörülen defter ve belgeleri ibraz etmemek suçunun oluşabilmesi için varlığı noter tasdiki, belge basım teslim formu gibi belgelerle sabit olan defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının istenmesi gerektiğinden, katılan idareden, ibrazı istenen defter ve belgelerin varlığını istenmesi gerektiğinden, katılan idareden, ibrazı istenen defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının istenmesi gerektiğinden, katılan idareden, ibrazı istenen defter ve belgelerin varlığını kanıtlayan belgelerin bulunup bulunmadığı sorularak, varsa bunlara ilişkin tutanak ve belgelerin denetime verecek biçimde dosyaya intikalin sağlanmasından sonra sanıkların hukuki durumunun belirlenmesi gerektiğinin gözetilmemesi, yasaya aykırı...”

Yargıtay'ın 2014 yılında, aynı belgelerin ibraz edilmemesinin bir kez dava konusu olabileceği gerekçesiyle belgelerin tekrar istenilmesinin defter ve belge gizlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacağına ilişkin bir kararına baktığımızda ise ;

“2003 takvim yılına ait istenen defter ve belgeleri ibraz etmeyen sanığın, söz konusu defter ve belgeleri ... Vergi Mahkemesi’ne sunduğunu ve o dosyada olduğunu savunması, dosya içinde bulunan anılan mahkemenin 2004/2754 esas ve 2006/771 karar sayılı kararında talep edilen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edildiğinin ve incelenmesi için bilirkişiye verildiğinin anlaşıldığı ancak defter ve belgelerin sanığa ne zaman iade edildiğinin anlaşılamadığı gibi vergi mahkemesinin kararından, 2003 takvim yılına ait belgelerin incelemeye ibraz edilmediği gerekçesiyle inceleme raporu düzenlendiğinin belirtilmesi ve Dairemizin yerleşmiş uygulamasına göre aynı yıla ait belgelerin bir kez istenebileceği, tekrar istenmesinin yeni bir suç oluşturmayacağı gözetilerek, 2003 yılı belgelerinin ibraz edilmemesi nedeniyle daha önce de sanık hakkında açılmış bir dava bulunup bulunmadığının da tespitiyle sonucuna göre hukuki durumun takdiri gerekirken eksik inceleme sonucu yazılı şekilde beraat kararı verilmesi, yasaya aykırı...”

⁹⁶ Yargıtay 11. CD., 04.11.2014, 2013/970 E., 2014/18338 K.

2.1.4.1.1.6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendinin 2'inci alt bendinde düzenlenmiştir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek şeklindeki eylem 4369 Sayılı Yasa'dan önce mevzuatımızda “ sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek” şeklinde yer alıyordu ve yaptırımı da sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan farklı değildi. Ancak 4369 Sayılı Yasa ile hem eylemler ayrı bentlerde düzenlenmiş hem de müeyyideleri farklı şekilde düzenlenerek günümüz mevzuattaki halini almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmıştır. Söz konusu tanıma göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge , gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

84 No'lu Katma Değer Genel Tebliği'nde de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmıştır. Söz konusu tebliğde, “ muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Buna göre; mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerdir” şeklinde tanımlama yapılmıştır.

Yukarıdaki tanımlardan da anlayacağımız üzere muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığından söz edebilmemiz için ilk olarak, vergi kanunlarına göre düzenlenen veya kullanılan ve saklama ve ibraz mecburiyeti özelliği bulunan belgenin⁹⁷ var olması gerekir ve söz konusu belge üzerinde görünen kişiler

⁹⁷ Bu belgenin neler olduğu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2'inci Kitabının “ Vesikalar” başlıklı 3'üncü kısmında gösterilmiştir. Bu düzenlemeye göre söz konusu belgeler ; Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu

arasında gerçekleşen ticari ilişkinin gerçek bir muamele veya duruma ilişkin olması gerekir⁹⁸.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun konusunu sadece belgeler teşkil ettiği için bu eylem suretiyle vergi kaçakçılığının defter veya kayıtlar üzerinde gerçekleştirilmesi mümkün değildir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan bahsedebilmemiz için, bu belgenin Vergi Usul Kanunu'na uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Ancak yapılan muamele veya durum sonrasında adına fatura düzenlenen kişinin mükellef olması şart değildir.

Birden fazla farklı hareketle işlenebilen vergi kaçakçılığı suçundaki bazı hareketler birbirine benzemektedir ve bu yüzden uygulamada da sıklıkla bu eylemlerin yanlış vasıflandırıldığını görmekteyiz. Öncelikle her ne kadar aynı bent içerisinde düzenlenmeleri nedeniyle haklarında uygulanacak müeyyideler aynı olsa da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu ile tahrif etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu farklı eylemlerdir. Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren her iki eylem arasındaki farka baktığımızda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemekten anlaşılması gereken, söz konusu belgenin ilk defa oluşturulması olduğu halde, tahrif etmekten anlaşılması gereken, düzenlenmiş olan belge içerisindekilerle sonradan oynanılmasıdır⁹⁹. Bu iki eylem arasındaki bir diğer fark ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek eylemi sadece belgeler üzerinde gerçekleştirilebilirken, tahrif etmek eylemi defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilebilir.

Asıl önemli olan muhteviyatı itibariyle sahte belge düzenlemek ve sahte belge düzenlemek olan eylemler arasındaki farktır. Bu farkın tespit edilmesinin önemi kanun

taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 Sayılı Kanunu'nun mükerrer 257'inci maddenin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir. (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 11.03.2014, 2012/11-1382 E., 2014/124 K.,)

⁹⁸ Benzer düşünce için Bkz. Fatih Gündüz, **VUK'un 359/a-2. Maddesinde Yer Alan '..... Gerçek Muamele veya Durumun Mahiyetinin Gerçeğe Aykırı Olması' Kavramından Ne Anlamalıyız**, E-Yaklaşım, Sayı:42, Ocak 2007

⁹⁹ Benzer düşünce için Bkz. Yiğit, a.g.e., s.141

koyucunun her iki eylem için farklı müeyyideler öngörmesidir. Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu fikri sahtecilik yoluyla işlendiğinden gerçek bir muamele veya durum söz konusu olmamasına rağmen belge üzerinde bir muamele ya da durum varmış gibi belge düzenlendiği için, belgenin muhtevası tamamen sahte olarak düzenlenmiştir. Yani belge gerçekte var olmayan bir işlem veya muamele üzerine düzenlenmiştir. Ancak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçun da , ortada gerçek bir muamele ve durum vardır, ancak düzenlenmiş olan belgeye, taraflar arasındaki bu ilişki farklı bir muhtevayla aktarılmıştır¹⁰⁰

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle gerçekleşen vergi kaçakçılığı suçu, belgenin düzenlendiği anda tamamlanmış olur. Bu suçun oluşumu için Türk Ceza Kanunu'nun 207'inci maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu için aranan kullanma şartı aranmamaktadır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmak vergi kaçakçılığı suçu için bu belgeyi düzenlemekten ayrı seçimlik bir hareket olarak düzenlenmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek eylemi sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için bu eylem sonucunda vergi matrahının azalması şartı yoktur. Ancak kanunda bu suç için öngörülen ceza 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası olması sebebiyle, bu eylem sonucunda vergi ziyaının oluşup oluşmadığı CMK'nın 231'inci maddesinde yer alan Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması müessesesinin uygulanması açısından önemlidir. Çünkü bu müessesenin uygulanabilmesi için eylem sonucunda uğratılan zararın tazmin edilmesi gerekmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılması için bazı Yargıtay kararlarını örnek olarak vermekte fayda görmekteyiz.

Yargıtay'ın 2014 tarihli faturaların alt ve üst nüshalarındaki bedellerin farklı olacak biçimde düzenlenmesinin , muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğuna ilişkin bir kararına¹⁰¹ baktığımızda ;

¹⁰⁰ Özcan, a.g.e., s.187

¹⁰¹ Yargıtay 11. CD., 03.12.2014, 2013/2626 E., 2014/20827 K.

“27/05/2010 tarihli iddianame ile sanık hakkında “ 2005 ve 2006 takvim yıllarında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek “ suçlarından açılan davada, sanığın faturaların alt ve üst nüshalarındaki bedelleri farklı olacak şekilde düzenlemesi eylemlerinin 213 Sayılı Kanunu’nun 359/a-2’inci maddesinde tanımlanan suç oluşturduğu gözetilmeden suç vasfında yanılğı sonucu tamamen sahte belge düzenlenmesine ilişkin daha fazla ceza içeren aynı Kanun’un 359/b maddesi uygulanarak hüküm tesisi; Kanuna aykırı, ..”

Yargıtay’ın 2014 tarihli muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için belgenin düzenlenmesinin yeterli olduğu ayrıca vergi kaybının gerekmediğine dair kararına¹⁰² baktığımızda ;

“ Vergi Usul Kanunu’nun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile değişik 359/a-2’inci maddesine göre “ muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek” eylemi suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için belgenin düzenlenmesi yeterli olup vergi ziyaının suç unsuru olmaktan çıkartıldığı, sanık R. Hüzmeli’nin duruşmada ; suça konu faturayı müşterinin isteği üzerine o şekilde düzenlediğini belirtmesi karşısında ; yüklenen suçun tüm unsurları itibariyle sübuta erdiği gözetilmeden mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraatine karar verilmesi, Kanuna aykırı ...”

Yargıtay’ın 2011 tarihli muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak eylemleri suretiyle oluşacak vergi kaçakçılığı suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olduğuna ilişkin bir kararına¹⁰³ baktığımızda ;

“ Faturasız yapılan satın almanın, başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi eylemi, sahte fatura düzenleme suçunu oluşturur.

1- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, 5271

¹⁰² Yargıtay 11. CD, 20.06.2014, 2012/27371 E., 2014/12257 K.

¹⁰³ Yargıtay 11. CD, 15.06.2011, 2011/2801 E., 2011/2729 K.

Sayıli Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 225'inci maddesi uyarınca hükmün konusu, duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, kamu davasının “ 2003 yılında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlemek “ suçundan açıldığı gözetilmeden, dava konusu yapılmayan “ muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak suçundan “ yazılı şekilde hüküm kurulması,

2- Kabul ve uygulamaya göre de ; Faturasız yapılan satın alımın, bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyenle alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmadığından sahte olduğunun kabulü gerektiği ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/b-1 maddesinde öngörülen suçun oluştuğu gözetilmeden, yazılı şekilde anılan maddenin a-2 bendi uyarınca mahkûmiyet hükmü kurulması , Kanuna aykırı..”

2.1.4.1.1.7. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a-2 bendinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanma hareketi vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketleri arasında sayılmıştır. Bu hareket kısaca muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş olan belgenin, vergi işlemlerinde kullanılması fiildir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı düzenlenmiş olan belgenin kullanılması durumunda, belgeyi düzenleyen ve kullanan aynı kişi ise tek suç söz konusu olur. Bu sebeple buradaki hareketin asıl düzenlenme amacı, üçüncü kişiler tarafından düzenlenmiş olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin kullanılması durumundaki boşluğun giderilmesidir. Ancak istisnai olarak belge düzenleyen kişi de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun faili olabilir. Bu durum, belge düzenleyen kişinin dikkatsizlikle veya hata yaparak belgenin muhteviyatında bir yanıltıcı durum oluşmasından sonra hatasını düzeltmeden bu belgeyi , vergi kanunlarına göre tutululan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydetmesidir.

Bu kullanma hareketinin vergi kaçakçılığına vücut verebilmesi için kullanılan belgenin daha önceden muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş olması gerekir.

Uygulamada muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suretiyle vergi kaçakçılığının farklı şekillerde ortaya çıktığını görmekteyiz. Uygulamada en sık rastlanılan

yöntem ise, satıcı tarafından düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin, adına belge düzenlenen alıcı tarafından kullanılmasıdır.

Her ne kadar muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu uygulamada sıklıkla icrai hareketlerle işlense de bu suçun ihmali hareketle işlenme ihtimali de vardır. Bu durum, hata sonucu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan belgenin defterlere kaydedilmesinden sonra hata durumunun fark edilmesine rağmen herhangi bir eylemde bulunulmamasıdır.

Bu hareketle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için eylem sonucunda vergi ziyanının meydana gelmesi şart değildir ve bu belgeyi kullanma suretiyle vergi kaçakçılığı suçu ani suç olması sebebiyle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılması anında suç tamamlanmış olur.

2.1.4.1.2. Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin b) Bendinde Yer Alan Eylemler

2.1.4.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin b bendinde düzenlenmiştir. Kanun da “ yok etmek” tabirinin tanımlanmadığını görmekteyiz. Bu sebeple doktrinde “yok etmek” hareketinin kapsamı konusunda bir uzlaşma olduğu söylenemez. Bir kısım yazarlar, kanunda belirtilen “yok etmek” hareketinin defter, kayıt ve belgelerin maddi olarak yok edilmelerinin yanında ayrıca bunların hukuken de yok edilmelerini de kapsadığı düşüncesindedirler. Yani bu yazarlara göre defter, kayıt ve belgeler maddi varlıklarını korusalar bile eğer hukuken geçerlilikleri yok ise bu hareketin kapsamı içerisinde dirler. Bizim de katıldığımız diğer yazarlara göre ise kanunda ifade edilen “yok etmek” tabiri sadece defter, belge ve kayıtların maddi olarak yok edilmelerini kapsamaktadır. Çünkü Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketlerle işlenebilen bir suçtur. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek hareketi bu hareketlerden biridir. Defter, kayıt ve belgelerin hukuken geçerliliğini yitirmeleri eylemin yapılaş şekline göre diğer seçimlik hareketlerin kapsamına girmektedir. Bu hareket defter, kayıt ve belgelerin

gizlenmesi, sahte olarak düzenlenmesi veya tahrif edilmesi şeklinde olabilir. Bu hareketler de kanunda ayrı seçimlik hareketler olarak düzenlenmiştir.

Bu hareket suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin varlıkları sabit olmalıdır. Bu sebeple tutulması zorunlu bulunmayan yani isteğe bağlı olan veya zorunlu olmakla birlikte saklama ve ibraz süresi geçmiş defter ve belgelerin yok edilmesi defter, kayıt ve belge yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır. Bununla birlikte suç ve cezaların kanuniliği ilkesi gereğince Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı'nın tutulmasını ve düzenlemesini istediği defter ve belgeler de bu suçun konusu olmayacaktır.

Yok etmenin şekline yönelik kanunda herhangi bir düzenleme olmadığı için defter, kayıt ve belgenin yok edilmesi her türlü hareket ile gerçekleşebilir¹⁰⁴. Ayrıca defter, kayıt belge yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu icrai hareket ile işlenebileceği gibi ihmali hareket ile de işlenebilir.

Defter, kayıt ve belge yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan mükellefin tüm defter, kayıt ve belgenin yok olması şart değildir. Bu defter, kayıt ve belgelerin bir kısmı veya bir tanesi yok edilmişse suç tamamlanmış olur¹⁰⁵. Ancak defter, kayıt ve belgeleri tamamının değil de bir kısmının yok edilmesi durumunda defter, kayıt ve belge yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır. Bu durumda, diğer seçimlik hareketlerden biri olan defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş olur.

Defter, kayıt ve belge yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusu olan defter, kayıt ve belgenin suça konu olabilmesi için yok etme eyleminin Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen 5 yıllık saklama süresinde gerçekleşmesi gerekir. Aksi durumda bu

¹⁰⁴ Benzer düşünce için Bkz. Yiğit, a.g.e., s.143

¹⁰⁵ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.Baskı, İstanbul: HUD Maliye Uzmanlar Derneği Yayınevi, 2008, s.923 ; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2012, s.861

süreden sonra saklama yükümlülüğü olmadığı için defter, kayıt ve belgenin yok edilmesi bu suçu oluşturmayacaktır.

2.1.4.1.2.2. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendinde düzenlenmiştir. Bu hareketle oluşacak suçun maddi konusu vergi kanunlarınca tutulması ve saklanması zorunlu defterlerin sayfalarıdır.

Bu hareketle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için defter sayfasının yok edilmesi yeterlidir. Ayrıca yok edilen sayfanın yerine başka sayfa koymaya gerek yoktur. Başka sayfanın yok edilen sayfanın yerine konulması durumu, bu hareketle işlenecek vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerinden birini oluşturur¹⁰⁶.

Her ne kadar kanunda koparılan sayfanın boş ya da dolu olmasına ilişkin bir düzenleme bulunmasa da kanun koyucunun amacı ve korunan hukuki değer göz önüne alındığı zaman, defterden koparılan sayfanın dolu olması gerektiği sonucu çıkmaktadır¹⁰⁷. Ayrıca yine kanun koyucunun amacı ve korunan hukuki değer göz önüne alındığında defterden koparılan sayfanın yok edilmeden muhafaza edilmesi durumunda defter sayfalarını kopartmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır¹⁰⁸.

Konunun daha iyi anlaşılması için bazı Yargıtay kararlarını örnek olarak vermekte fayda görmekteyiz.

Yargıtay'ın 2004 tarihli belgelerin yok edilmesi durumunda oluşacak vergi kaçakçılığı suçunun ne zaman oluştuğuna ilişkin bir kararına¹⁰⁹ baktığımızda ;

¹⁰⁶ Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflardan Kurtulma Yolları**, İstanbul: Yayıncılık Matbaası, 1983, s.182

¹⁰⁷ Özcan, a.g.e., s.201 ; Edizdoğan ve diğerleri, a.g.e., s.103

¹⁰⁸ Erman, a.g.e., s.59

¹⁰⁹ Yargıtay 11. CD., 16.12.2004, 2004/7137 E., 2004/9586 K.

“ Sanığa yüklenen defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suçunun, defter, kayıt ve belgelerin yok edildiği tarihte oluşacağının kabulü gerektiği, sanığın yetkilisi olduğu şirketin Gebze şubesinde muhafaza edilen 1998-1999 yıllarına ait defter, kayıt ve belgelerin 05.02.2000 tarihinde, Polatlı şubesinde bulunan 1999-2000 yıllarına ait defter, kayıt ve belgelerin ise 09.03.2001 tarihinde kasten su baskını ve logar taşıması görüntüsü vermek suretiyle yok etmekten ibaret eylemlerinde, yok edilen defter kayıt ve belgeler üç ayrı takvim yılına ait olmasına rağmen, eylemlerin iki ayrı tarihte gerçekleştirildiği ve suç tarihlerinin 05.02.2000 ve 09.03.2001 olduğu, suç tarihleri arasındaki süre itibarıyla sonuç doğuracak tarzda yenilenen suç kastı ile hareket eden sanığın eylemlerinin iki ayrı suçu oluşturduğu gözetilmeden, yok edilen defter, kayıt ve belgelerin ait olduğu her takvim yılının ayrı bir suçu oluşturduğunun kabulü ile yazılı şekilde hüküm tesisi, Kanuna aykırı, “

Yargıtay’ın 2001 tarihli defter, kayıt ve belge yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun ihmali hareketlerle işlenebileceğine dair karara¹¹⁰ baktığımızda ;

“ Sanığın yönetim kurulu başkanı olduğu O ... A.Ş hakkında yapılan bir ihbar üzerine vergi denetmeni tarafından 27.01.1997 tarihinde adı geçen şirketin işyerine gidilerek fiili envanter yapılmak suretiyle vergi incelemesine başlanıldığı, şirketin mal aldığı yerlerden ve banka şubelerinden ihbar doğrultusunda bilgi toplanması aşamasında 28.02.1997 tarihinde işyerinde, müşteri ya da çalışanların bulunmadığı gece saat 02.30 sıralarında yangın çıktığı, bu sırada binanın elektriklerinin kesik ve kapılarının kilitli olduğu, yalnızca incelenecek olan defter ve belgelerin bulunduğu bölümün yandığı, yangının işyerinde diğer bölümlerine hatta yanan yerdeki ahşap kaplamaya dahi sirayet etmediği ; bu tabloya göre , başlayan vergi incelemesini sonuçsuz bırakmak için defter ve belgelerin yakılması suretiyle yok edildiğinin kabulü gerektiği gözetilmeden mahkumiyeti yerine delil yetersizliğinden bahisle beraatine karar verilmesi, Kanuna aykırı,

Yargıtay’ın 2001 tarihinde vermiş olduğu yukarıdaki kararına benzer bir başka kararına¹¹¹ baktığımızda ;

¹¹⁰ Yargıtay 11. CD., 24.12.2001, 10948/1160

¹¹¹ Yargıtay 11. CD., 24.04.2001, 2001/3664 E., 2001/3937 K.,

“ Sanığın suça konu iki ciltten ibaret faturaları sahte olarak düzenlediği ve suçun izlerini yok etmek için yaktığına dair Defterdarlık makamına 6 Temmuz 1995 tarihli ihbar dilekçesi veren E.T. duruşmada dinlenip, dilekçesi ve ifadesi değerlendirilmeden ve esasen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 253’üncü maddesine göre tuttuğu defterlerle belgeleri ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmek mecburiyetinde bulunan sanığın, 1994 yılına ait iki cilt faturayı, aynı kanunun 13’üncü maddesinde gösterilen mücbir sebeplerle veya kastı olmadan kaldıran diğer nedenlere dayanmadan, kaybettiğinden bahisle yetkililere ibraz etmemesi şeklinde gerçekleşen eylemi ile vergi kaybına sebebiyet verdiğinin kabulünde zorunluluk bulunduğu ve mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden vergi kaybının belirlenemediğinden bahisle beraatine karar verilmesi, Kanuna aykırı, “

2.1.4.1.2.3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek

Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin b bendinde düzenlenmiştir. Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu 4369 Sayılı Kanunu’nun yürürlüğe girmesine kadar muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçuyla birlikte aynı bentte düzenlenmiş ve her iki hareket için aynı müeyyideler öngörülmüştür. 4369 Sayılı Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra her iki hareket farklı bentlerde düzenlendiği gibi her iki hareket için farklı müeyyideler öngörülmüştür. Ayrıca bu kanun ile diğer vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan hareketlerde olduğu gibi vergi ziyayı sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.

Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için suça vücut veren eylemin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen , saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler üzerinde gerçekleşmiş olması gerekir¹¹². Bu sebeple suçun maddi konusu olan belgeler , genellikle fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu , taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi şeklinde karşımıza çıkar.

¹¹² Şenyüz, a.g.e., s. 483

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Söz konusu tanımlamada sahte belge , *gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge* olarak tanımlanmıştır. Kanun koyucunun sahte belgeye ilişkin bu tanımından sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçundan farklı olarak, belgeyi düzenleyen veya kullananın gerçek olmayan bir muameleyi veya durumun, yani taraflar arasında gerçek olmayan bir hareketin belgelendirmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinde, bu Kanuna göre kullanılan belgelerin, Kanun'da belirtilen zorunlu şartları taşıyamaması halinde bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu sebeple kanunda belirtilen zorunlu şartları taşımayan belgeler üzerinde gerçekleştirilen sahte işlemler vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaz.

Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için sahte olarak düzenlenen belgenin vergilendirmeye ilişkin işlemlerde kullanılması gerekmektedir. Aksi durumda üzerinde sahtecilik yapılan belge, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgelerden biri olması halinde bile vergi kaçakçılığı suçu meydana gelmeyecektir. Bu durumda sahte belge düzenleyen hakkında, belgenin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nda yer alan sahtecilik hükümleri uygulanacaktır.

Sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için suçun maddi konusu olan belgenin asıl mı veya suret mi olduğunun bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla belgenin aslının veya suretlerden bir tanesinin gerçek olmayan duruma dayanması, suçun oluşumu için yeterlidir. Ayrıca belge tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenebileceği gibi , kısmen sahteciliğin yanında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenebilir. Kısmen sahteciliğe örnek verecek olursak; örneğin , gerçekte 10 buzdolabı satıldığı halde 10 adet de bulaşık makinası satılmış gibi fatura düzenlenirse bu fatura kısmen sahte olur. Ancak gerçekte 10 adet buzdolabı satılmış olmasına rağmen faturada 15 buzdolabı ve satılmadığı halde 10 adet de bulaşık makinası satılmış gibi gösterilirse kısmen sahte fatura düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı ve muhteviyatı itibariyle yanıltı belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır.

Uygulamada genel olarak kullanıcının sahte belgeyi iki şekilde düzenlediğini görmekteyiz. Bu şekillerin birincisi, belgede geçen tarafların ve aralarında geçen işlemin hayali olmasıdır. İkinci ise , belgedeki tarafların gerçek ancak aralarında geçen işlemin hayali olmasıdır. Sahte belge eğer ilk şekilde düzenlenmişse, ilk önce belgedeki taraflara bakılır. Eğer tarafların hayali olduğu ispat edilirse işleme bakmaya gerek yoktur. Çünkü bu şekliyle sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmuştur. Eğer belge ikinci şekilde düzenlenmişse belgedeki tarafların gerçek olduğu anlaşıldıktan sonra işleme bakılır, işlemin hayali olduğu anlaşılırsa bu şekilde de vergi kaçakçılığı suçu oluşmuş olur.

Konunun daha iyi anlaşılması için bazı Yargıtay kararlarını örnek olarak vermekte fayda görmekteyiz.

Yargıtay'ın 2013 tarihli sahte fatura kullanmada suç tarihleri verginin türüne göre farklılık gösterdiğine ilişkin bir kararına¹¹³ baktığımızda ;

Her takvim yılında işlenen suçlar ile düzenleme ve kullanma eylemleri ayrı ve bağımsız suçlardır.

Aynı yılda çok sayıda sahte fatura düzenlenmiş veya kullanılmışsa, faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel ceza alt sınırdan uzaklaştırılarak tayin edilmeli ve zincirleme suç hükümleri uygulanmalıdır.

Suç tarihleri cezaların onsekiz aydan üç yıla kadar hapis olup, lehe bulunduğu gözetilmeden, 5728 Sayılı Kanun ile arttırılmış cezanın uygulanması yasaya aykırıdır.

“ Sanıkların üzerlerine atılı sahte fatura düzenlemek suçları bakımından, 2004 takvim yılında düzenlenen son faturanın 25.12.2004, 2005 takvim yılı bakımından ise 15.05.2005 tarihli olması nedeniyle, sahte fatura düzenlemek suçu için suç tarihlerinin 25.12.2004 ve 15.05.2005 olarak, 2004-2005 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçları bakımından ise, 2004 ve 2005 yıllarına ilişkin faturaların kullanılması suretiyle kurumlar vergisi kaybına sebebiyet verildiğinin tespit olunması karşısında, 2004 takvim

¹¹³ Yargıtay 11. CD. 04.07.2013, 2012/23641 E., 2013/11383 K.

yılında sahte fatura kullanmak suçu bakımından suç tarihinin 01.05.2005 olduğu, 2005 takvim yılı bakımından ise 01.05.2006 tarihleri olduğu cihetle, gerekçeli karar başlığına “ 2004-2004” olarak yanlış yazılan suç tarihlerinin yukarıda belirtildiği şekilde mahallinde düzeltilmesi olanaklı görülmüştür.

Sanık K.S ‘ın hakkında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından kurulan mahkumiyet hükmüne yönelen temyiz itirazlarının incelenmesine gelince;

a) Defterdarlık mütalaası ve ekindeki vergi suçu raporuna uygun olarak 2004 ve 2005 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarından kamu davası açılması karşısında ; Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararında açıklandığı, üzere her takvim yılında işlenen sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemlerinin ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte fatura düzenlenmesi veya kullanılması durumunda faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel cezanın alt sınırdan uzaklaşarak tayin edilmesi ve zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği dikkate alınarak sahte fatura düzenlemek ve sahte fatura kullanmak suçlarından her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden hangi takvim yılında işlenen suç için kurulduğu da anlaşılmayacak biçimde tek hüküm kurulması,

b) Kabule göre de ;

Yukarıda belirtilen suç tarihlerinde yürürlükte bulunan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 4369 Sayılı Kanun ile değişik 359/b-1’inci maddesinde onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası, aynı eyleme karşılık gelen ve 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 Sayılı Kanunu’nun 276’ıncı maddesi ile değişik 213 Sayılı Kanun’un 359/b maddesinde ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden, suç tarihlerinde yürürlükte bulunan 4369 Sayılı Kanun ile değişik 359’b-1 maddesindeki cezanın lehe olduğu gözetilmeden, lehe kanun karşılaştırılması yapılmadan temel cezanın 5728 Sayılı Kanun ile değişik 359/b maddesi uyarınca üç yıl hapis olarak belirlenmesi suretiyle fazla ceza tayini , Kanuana aykırı...,”

Yargıtay'ın 2004 tarihli faturasız alımın karşıt inceleme sonucunda belgelendirilmesi durumunda, faturanın sahte olduğunun kabul edilmesi gerektiğine ilişkin bir kararına¹¹⁴ baktığımızda;

“ Faturasız yapılan alımın, bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi durumunda, faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımının bulunmaması nedeniyle sahte olduğunun kabulü gerektiği, sanığın temsilcisi olduğu Ster Ajans Matbaacılık Ltd. Şt. Hakkında düzenlenen inceleme raporlarında, sahte fatura düzenlemek için paravan olarak kurulan E... Kağıtçılık, M... Kağıtçılık ve A... Kağıtçılık Ltd. Şt.'lerinden temin ettiği sahte faturaları kullanarak vergi kaybına sebebiyet verildiğinin belirtilmesi, düzenlenen faturaların sahte olduğuna ilişkin tespitleri içeren 07.12.1999 gün, 45 sayılı vergi tekniği raporu ile suça konu faturalardaki emtianın satın alındığına dair-sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri ile bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun, kanıtlama yeteneği olan banka hesapları veya kasa mevcudu ile uyumlu geçerli hiçbir ödeme belgesinin ibraz edilmemiş olması, soyut “ elden ödeme” savunmasının kabulünün mümkün bulunmaması ve suça konu faturaları düzenleyen şirketlerin ortakları hakkında, bir kısmı sahte kimliklerle kurulmuş yirmiye yakın paravan şirket aracılığı ile organize olarak piyasaya sahte fatura sattıklarına ilişkin tespitleri içeren dairemizce de incelenen diğer dava dosyalarındaki raporlar ile dosya kapsamından sanığın, sübuta eren ve tüm unsurları itibarıyla oluşan atılı suçtan mahkûmiyetine hükmolunması gerektiği gözetilmeden, bilirkişi kurulunun isabetsiz raporu esas alınarak yazılı şekilde beraat kararı verilmesi yasaya aykırı..., ”

2.1.4.1.2.4. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısme Sahte Olarak Düzenlemiş Belgeleri Kullanmak

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren seçimlik hareketler arasında sahte belge düzenlemek eyleminden ayrı olarak düzenlenmiş sahte belgeyi kullanma eylemi de bulunmaktadır. Bu hareketle suçun oluşabilmesi için öncelikle vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama

¹¹⁴ Yargıtay 11. CD. 15.06.2004, 2003/5854 E., 2004/5276 K.

ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş olması gerekir¹¹⁵.

Doktrinde sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun ne zaman tamamlandığını ilişkin farklı görüşler vardır. Bazı yazarlara¹¹⁶ göre , suçun tamamlanma anı, sahte olarak düzenlenmiş belgenin vergi kanunları uyarınca tutulması ve muhafazı mecburi olan defterlere kaydedildiği zamandır. Bu yazarlara göre sahte belgenin düzenleyicisinden alındığı fakat deftere kaydedilmediği durumlarda sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz¹¹⁷.

Sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanma anına ilişkin bir başka görüşe ise, suçun tamamlanma anı, belgenin vergi beyannamesinde yer bulması ve bu beyannamenin vergi dairesince işleme konulma zamanıdır¹¹⁸. Bu görüşteki yazarlara göre kullanma , yapılan sahtecilikten beklenen yararın elde edilmesi için gerekli faaliyetlerin tümünü ifade eder. Bu sebeple sahte belgenin deftere kaydedilmesi anında beklenen fayda kesin olarak elde edilemeyecektir. Çünkü deftere kaydedilen belgelerin beyannamede gösterilmemesi mümkündür.

Sahte belge kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu tıpkı muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu gibi icrai hareketle işlenebileceği gibi ihmali hareketle de işlenebilir.

2.1.4.1.3. Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu Maddesinin c) Bendinde Düzenlenen Eylemler

2.1.4.1.3.1. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin c bendinde düzenlenmiş ve

¹¹⁵ Yiğit, a.g.e., s.148

¹¹⁶ Temizyürek, a.g.e., s.118 ; Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s.558

¹¹⁷ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s.558

¹¹⁸ Ok ve Gündel, a.g.e., s.225

bu hareket suretiyle oluşacak vergi kaçakçılığı suçunun cezası iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir. 5728 Sayılı Kanun ile değişiklikten sonra 359'uncu madde günümüzdeki halini almıştır. Değişiklik yapılmadan önce söz konusu suç Vergi Usul Kanunu'nun (b) bendinin (2) numaralı alt bendi ile düzenlenmişti ve suç için uygulanacak ceza on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmişti. 5728 Sayılı Kanun ile suça ilişkin düzenleme 359'uncu maddenin (c) bendine alınmış ve suçun cezası ağırlaştırılmıştır.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak eylemi 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesi Vergi Usul Kanunu'nun 358'üncü maddesinin (3) numaralı bendinde "kaçakçılığa teşebbüs" suçu olarak düzenlenmişti. 4369 Sayılı Kanun ile değişiklikten sonra kaçakçılığa teşebbüs suçu kaldırılarak, bu hareket vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerinden biri haline getirilmiştir.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusunu sadece "belgeler" oluşturmaktadır. Bu sebeple defter ve kayıtlar bu eylem şekliyle meydana gelecek suçun maddi konusunu teşkil etmezler¹¹⁹.

Suçun maddi konusunu oluşturan belgeler , her ne kadar asıl olarak matbaa işletmeleri tarafından basılabilse de Yargıtay'ın da kararlarında¹²⁰ belirttiği gibi suça konu belgelerin mutlaka matbaada basılması şart değildir. Bu belge herhangi bir fotokopi makinası, bilgisayar, yazıcı, tarayıcı veya bunlara benzer baskı cihazları aracılığıyla da bu belgeler basılabilir, çoğaltılabilir¹²¹.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için belgenin basımı anında söz konusu basıma izin veren bir anlaşmanın mevcut olmaması yeterli olup, belgenin basımı gerçekleştirildikten sonra imzalanan bir anlaşma veya söz konusu basımla ilgili vergi idaresinden alınmış bir

¹¹⁹ Efsun Şimşek, **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.107

¹²⁰ Yargıtay 11. CD., 07.02.2002, 2002/279 E., 2002/1005 K.

¹²¹ Ok ve Gündel, a.g.e., s.352

onay yazısı vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesini engelleyemekcektir¹²². Çünkü 4369 Sayılı Kanun ile vergi ziyayı vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 227'inci maddesi ve Yönetmelik'in 16'ıncı maddesi uyarınca belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri ve şekil şartlarını taşıyamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayıldığı için, zorunlu unsurları ve şekil şartlarını taşımayan belgeler Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılsa bile bu hareket suretiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır. Bu durumda, eğer Türk Ceza Kanunu'nun 207'nci maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunun unsurları oluşmuşsa bu suç söz konusu olacaktır.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basılması suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu bakımından basılan belgelerin sayısının bir önemi bulunmadığından, basılan belge bir nüsha olsa bile bu hareket suretiyle vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır¹²³.

Konunun daha iyi anlaşılması için bazı Yargıtay kararlarını örnek olarak vermekte fayda görmekteyiz.

Yargıtay'ın 2006 tarihli vergi kanunlarına göre basılması gereken belgelerin sahte olarak basılmasının suçun oluşumu için yeterli olduğu, ayrıca basılan bu belgelerin kullanılmasının veya vergi ziyayının meydana gelmesinin gerekmediğine ilişkin bir kararına¹²⁴ baktığımızda;

“ Vergi Usul Kanunu'nun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile değişik 359/b-2'inci maddesine göre, vergi kanunları uyarınca basılması gereken belgelerin sahte olarak basılması suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, somut olayda sanıklar Y.G ve İ.A'nın şikayetçiler ile hayali şirketlere ait faturaları temyize gelmeyen sanık A.Y. ve sanık Ö.T'na ait matbaalarda sahte olarak bastırıp, sanık A.P.'la

¹²² Özcan, a.g.e., s. 214

¹²³ Tahir Erdem, **Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:189, Haziran 2004

¹²⁴ Yargıtay 11. CD. 01.05.2006, 2005/1280 E., 2006/3668 K.

birlikte bu faturaları diğer sanıklar F.T ve R.M'a komisyon karşılığı sattıkları, sanıklar F.T ve R.M'un da aynı şekilde başkalarına sattıklarının iddia olunması karşısında ; sanıkların eylemlerinin sahte fatura basmak ve bu suça iştirak suçunu oluşturacağı gözetilerek bu suçtan sanıklar hakkında 213 Sayılı Kanunu'nun 367'inci maddesi uyarınca dava şartı olan ... mütalaa alınması gerekirken yargılamaya devamla suç vasfında yanılgiya düşülerek yazılı şekilde hüküm kurulması ...,”

Yargıtay'ın 2003 tarihli sahte fatura basmak eylemi ile sahte basılan faturayı kullanma eylemlerinin ayrı ayrı bağımsız suçları oluşturduğuna ilişkin bir kararına¹²⁵ baktığımızda ;

“ ... sahte olarak bastırıldığı faturaları düzenlediği anlaşılıp suç tarihi itibariyle iki ayrı suçu oluşturduğu kabul olunan sanığa 213 Sayılı Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendinin 1'inci ve 2'inci alt bentleri yerine tek ceza tayini ... karşı temyiz olmadığından bozma nedeni sayılmamıştır.”

2.1.4.1.3.2. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basılan Belgeleri Kullanmak

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca basılan belgeleri bilerek kullanma, bu belgelerin basılmasından ayrı bağımsız bir suçu teşkil eder. Sahte belge basma eyleminde olduğu gibi bu belgeleri kullanmak eylemi de 4369 Sayılı Kanun ile değişiklikten önce Vergi Usul Kanunu'nun 358'inci maddesinde “kaçakçılığa teşebbüs suçunun” hareketini oluşturuyordu. Bu kanun değişikliği sonrasında vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerinden biri haline getirildi.

Öncelikle Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basılan belgeleri kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için bu belgelerin anlaşmasız olarak basılan belgeler olma özelliğinin bilinip kullanılması gerekir. Aksi durumda bu özellik bilinmiyorsa vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır. Burada belgenin kullanımından kastımız, belgenin, bir muamele veya durum nedeniyle mükellef tarafından doldurulması, imzalanması, doldurulan belgenin bir nüshasının muamelenin diğer tarafına verilmesi ve

¹²⁵ Yargıtay 11. CD., 14.04.2003, 2002/14579 E., 2003/1625 K.

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu defterlere kayıt edilmesi demektir¹²⁶. Ayrıca sahte olarak basılan belgelerin kullanımı suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için bu eylemlerin hepsini yapmaya gerek yoktur, suçun oluşumu için sadece birinin yapılması yeterlidir.

2.1.4.2. Netice

Suçların maddi unsurunun ikinci kısmını oluşturan netice veya sonuç, hukuksal anlamda kendisine hukuken değer ve önem atfedilen, icrai veya ihmali hareket suretiyle oluşturulan dış alemde meydana gelen değişiklik olarak tanımlanmaktadır¹²⁷. Hukuk sistemleri hareket sonucu meydana gelen tüm neticelerle ilgilenmemektedir. Hukuk sistemlerinin ilgilendikleri netice, yaptırıma tabi olan neticelerdir. Meydana gelen netice bazen dış alemde zarar meydana getirirken bazen de sadece zarar tehlikesi meydana getirir.

01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun'dan önce Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun neticesi meydana gelecek olan vergi ziyayıdır. Ancak bu kanun ile gelen değişiklikten sonra, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek şeklindeki seçimlik hareket dışında vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için vergi ziyayı aranmamaktadır. Aslında defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda da vergi ziyayı değil sadece vergi matrahının azalması aranmaktadır. Vergi matrahının azalması da her zaman vergi ziyayı anlamına gelmediği için bu hareket sonucu meydana gelecek olan vergi kaçakçılığı suçunda da vergi ziyayı suçun unsuru değildir¹²⁸. Ancak bu hareket dışındaki vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan hareketler sonucu oluşacak suçlar tehlike suçları kapsamında kalırken, bu hareket sonucu oluşacak vergi kaçakçılığı suçu zarar suçları kapsamındadır. 4369 Sayılı Kanun ile gelen değişiklikten sonra vergi kaçakçılığı suçları neticesi harekete

¹²⁶ Candan, a.g.e., s.172-173

¹²⁷ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s. 154

¹²⁸ Benzer düşünce için Bkz. Şenyüz, a.g.e., s.441

bitişik suç şeklini almıştır. İhmali veya icrai eylemin gerçekleşmesiyle suçun tamamlandığı suçlara neticesi harekete bitişik suç denir¹²⁹.

2.1.4.3. Nedensellik Bağı (İllyet Bağı)

Suçların maddi unsurunun üçüncü kısmını nedensellik bağı ya da illiyet bağı oluşturur. Kişilerin suçlar dolayısıyla ceza sorumluluğundan bahsedilebilmesi için , kişinin eylemi ile meydana gelecek olan netice arasında bir bağ olması gerekir. Bu bağa nedensellik veya illiyet bağı denir¹³⁰. Eylem ile sonuç arasında böyle bir bağ bulunmuyorsa, sonuç failin eyleminden meydana gelmemişse, nedensellik bağı bulunmadığı için fail cezalandırılmayacaktır¹³¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu yukarıda da bahsetmiş olduğumuz üzere neticesi harekete bitişik suçlar kapsamındadır. Neticesi harekete bitişik yani şekli suçlarda, kanuni tipe uygun hukuka aykırı eylemin icrası, failin cezalandırılması için yeterli olduğundan nedensellik bağının araştırılmasının pek bir öneminin olmadığı ifade edilmektedir¹³². Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçları bakımından da nedensellik bağı önem arz etmemekte; kanunda belirtilen seçimlik hareketlerin gerçekleşmesiyle suçun maddi unsurunun gerçekleştiği kabul edilmektedir¹³³. Ancak suçların maddi unsurunun ikinci kısmını oluşturan netice konusunun anlatımında yapılan ayırım burada da söz konusudur. Uygulamada çift defter tutmak olarak da bilinen defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu açısından, eylemden ayrı bir sonuç söz konusu olduğu için, nedensellik bağının bulunup bulunmadığının tespiti önemlidir.

¹²⁹ Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Ceza Hukuku Bilgisi Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2006, s.438

¹³⁰ Nur Centel, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2002, s.225

¹³¹ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s. 275

¹³² Artuk ve diğerleri, a.g.e., s. 275

¹³³ Bayar, a.g.e., s. 120

2.1.5. Manevi Unsur

Ceza hukuku sisteminde failin cezai sorumluluğundan bahsedilebilmesi için, failin sadece kanunda belirtilen fiili gerçekleştirmesi yeterli değildir. Haksızlık teşkil eden bu fiil ile fail arasında manevi ya da psikolojik bağın kurulması da gerekmektedir¹³⁴. Türk Ceza Hukuku sisteminde suçların manevi unsuru kast ve taksir olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Failin hareketinde kast veya taksirden söz edilemiyorsa, kanuni tanımda aranan manevi unsur gerçekleşmediğinden ötürü, suç oluşturan haksızlığın varlığından söz edilemez ve fail cezalandırılmaz¹³⁵. Kanunda suç olarak belirtilen tipe uygun eylemin gerçekleşmesi halinde bile manevi unsurun olmaması sebebiyle bu eylemin suç olmayacağının kabulü, insanlık uygarlığında büyük bir gelişme olarak kabul edilmektedir¹³⁶. Türk Ceza Kanunu'nun 21'inci maddesinde suçun meydana gelmesi için kastın varlığının gerekliliği belirtildikten sonra kastın tanımı yapılmıştır. Söz konusu tanımda kast, *suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi* şeklinde tanımlanmıştır. Türk Ceza Kanunu'nun 22'inci maddesinde ise taksirle işlenen fiillerin kanunda açıkça belirtildiği hallerde cezalandırılabilceği belirtilmiş ve maddenin ikinci fıkrasında taksirin tanımı yapılmıştır. Söz konusu tanımda taksir, *dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleşmesi* olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuruna ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesinde, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuruna ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu'ndaki hükümler uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde, vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenmesi ile ilgili herhangi özel bir düzenlemeye yer verilmediğinden, Türk Ceza

¹³⁴ Mahmut Koca ve İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.178

¹³⁵ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler**, 8. Baskı Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.227

¹³⁶ Sulhi Dönmezer ve Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Onuncu Baskı Cilt 2, İstanbul: Beta Basım Yayınevi, 1999, s. 143

Kanunu'nun 22'inci maddesinde düzenlenen, *taksirle işlenebilen suçların açıkça kanunda belirtilmesi gerektiği* ibaresi dikkate alındığında, vergi kaçakçılığı suçunda belirtilen seçimlik hareketlerin taksirle işlenmesi halinde cezalandırılmaları mümkün olmayacaktır¹³⁷. Dolayısıyla failin vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen seçimlik hareketlerin kasıtlı yani bu hareketleri bilerek ve isteyerek gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Yargıtay'ın da vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuruna ilişkin görüşleri bu doğrultudadır¹³⁸.

4369 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce doktrinde vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuruna ilişkin olarak çok fazla tartışma bulunmamaktaydı. 4369 Sayılı Kanun ile değişiklik öncesinde vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerinden olan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma şeklindeki eylemlerin kanuni lafzında “bilerek” ibaresi de yer almaktaydı. Ancak kanun koyucu bu ibareyi 4369 Sayılı Kanun ile kaldırmıştır. Bu değişiklik sonrasında doktrinde tereddüt hasıl olmuş ve vergi kaçakçılığı suçunda kast unsurunun aranıp aranmayacağı tartışılır hale gelmiştir. Bu tartışmalar neticesinde Maliye Bakanlığı tartışmalara son vermek için 306 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ni¹³⁹ yayınlarak, vergi kaçakçılığı suçunda kast unsuruna

¹³⁷ Özcan, a.g.e., s.219

¹³⁸ Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen saanın, dava konusu beş adet fatura haricinde diğer bütün defter ve belgelerini ibraz etmesine rağmen, evrak sayısının çokluğu, iş yerini su basması nedeniyle arşiv kısmının yerini değiştirdiklerinden dolayı ibraz edemediğini, faturaların nerede olduğunu araştırdıklarını, denetim sırasında faturaları denetleme vermelerine rağmen vergi suçu raporu düzenlendiğinden bahisle kabul edilmediğini beyan etmesi ve yargılama aşamasında da suça konu faturaları mahkemeye ibraz etmesi karşısında, saanın gizleme kastının bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi...(Yargıtay 11. CD., 26.10.2011, 2011/10730 E., 2011/21123 K., Bkz. Özcan, a.g.e., s.218, 449 numaralı dipnot.)

¹³⁹ Tebliğin ilgili bölümü şöyledir:

“...Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya

bakılması gerektiğini belirtmiştir. Her ne kadar yayınlanan bu tebliğ, vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuruna ilişkin bir tartışmayı sonlandırmak amacıyla, iyi niyetli bir şekilde yayınlanmış ise de, suçun manevi unsurunu yorumlama ve inceleme görevi bağımsız ceza mahkemelerinin ve temyiz mercilerinin görevi olması sebebiyle, idari bir merci tarafından suçun manevi unsuruna ilişkin böyle bir tebliğ hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Sonuç olarak, 4369 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun kanuni lafzından “bilerek” ibaresini kaldırma şeklinde yapılan değişiklik sonucunda suçun manevi unsurunda bir değişme olmamıştır. Vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru, Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerine tabidir. Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinde de taksirle işlenebilecek suçların kanunda açıkça belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlenmesinde, bu suçun taksirle işlenebileceği belirtilmediği için, vergi kaçakçılığı suçu taksirle işlenemeyen suçlar kapsamındadır.

Doktrinde vergi kaçakçılığı suçunun olası kastla işlenip işlenemeyeceği de tartışma konusudur. Olası kast, Türk Ceza Kanunu’nun 21’inci maddesinin ikinci fıkrasında tanımlanmıştır. Buradaki tanımlamada olası kast, kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi olarak belirtilmiştir.

Bir kısım yazarlara göre, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan tüm seçimlik hareketlerin olası kastla işlenmesi mümkün değildir¹⁴⁰. Bu yazarlara göre, çift defter tutmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu dışındaki diğer seçimlik hareketlerle işlenen

muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyanı da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç katı vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyanı sebebiyet verilmiş olması halinde mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.”

¹⁴⁰ İsmail Hakkı Aydoğdu, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s.84 ; Darbaş, a.g.e., s.56

vergi kaçakçılığı suçları şekli suç niteliğindedir ve şekli suç niteliğine sahip suçların da hareketin tamamlanması ile suçun tamamlanacak olması sebebiyle, olası kastla işlenmesi mümkün değildir¹⁴¹. Bu yazarlara göre, çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda da failin amacının vergi matrahını azaltmak olmadığı, hukuka aykırı eylemde bulunmak olduğu, bu sebeple çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu da olası kastla işlenemez¹⁴². Bir kısım yazara göre de suçun kanuni tanımında “bilerek”, “bildiği halde”, “bilmesine rağmen” gibi ibareler bulunuyorsa veya suçun meydana gelmesi için kanunda özel kast aranıyorsa bu suçlar olası kastla işlenemez. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçlarında “bilerek” ifadesi yer almadığından bu suçların olası kastla işlenmesi mümkündür¹⁴³. Son olarak bizim de katıldığımız bazı yazarlara¹⁴⁴ göre ise, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin c) bendinde düzenlenen Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerce basılan belgeleri kullanma suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçu dışındaki, diğer seçimlik hareketler suretiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçları olası kast ile işlenebilir. Çünkü suçun kanuni tanımında “ bilerek” veya “bilmesine rağmen” gibi ibareler bulunmuyorsa suç olası kastla işlenebilir. Vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerinden sadece 359’uncu maddenin c) bendinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerce basılan belgeleri kullanma hareketinde “bilerek” ibaresi geçmektedir. Bu sebeple bu hareket dışındaki diğer seçimlik hareketlerle işlenen vergi kaçakçılığı suçu olası kastla işlenebilir.

2.1.6. Hukuka Aykırılık Unsuru

Suçların varlığı için, kanunda belirtilen tipik eylemin hukuka aykırı bir biçimde gerçekleştirilmesi yeterli değildir. Aynı zamanda hukuka aykırı olan bu fiilin herhangi bir hukuka uygunluk sebebiyle hukuka uygun şekle gelmemesi gerekir. Bu sebeple bir fiilin suç teşkil edip etmediğini anlamak için öncelikle bu fiilin tipik olup olmadığına bakmak gerekir. Eğer fiil kanuni tipe uygun değil ise, fiil, suç teşkil etmeyecektir ve hukuka uygunluk nedenlerine bakmaya gerek yoktur. Ancak fiil, kanuni tipe uygun ise, bu fiilin

¹⁴¹ Darbaş, a.g.e., s.56 ; Aydoğdu, a.g.e., s.84

¹⁴² Darbaş, a.g.e., s.56 ; Aydoğdu, a.g.e., s.84

¹⁴³ Sevim Gülce Oslo, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü., 2013, s.79

¹⁴⁴ Özen, a.g.e., s.52-55 ; Özcan, a.g.e., s.223

suç teşkil edip etmediğini anlamak için hukuka uygunluk nedenlerine bakmak gerekir. Eğer hukuka uygunluk nedenleri de yoksa fiil suç teşkil edecektir. Bu durum vergi kaçakçılığı suçlarında da geçerlidir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçu için özel hukuka uygunluk nedenlerinin düzenlenmediğini görmekteyiz. Bu sebeple Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinde yer alan hukuka uygunluk nedenleri vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olacaktır. Türk Ceza Kanunu'nda yer alan hukuka uygunluk nedenleri, kanunun hükmünü icra, yetkili merciiin emrini ifa, meşru müdafaa, zorunluluk hali (ıztırar hali), kanunda düzenlenen hakkın kullanılması ve ilgilinin rızasıdır.

Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçlarında hukuka uygunluk nedenlerinin uygulanabilirliği hakkında farklı görüşler bulunmaktadır. Erman' a göre vergi kaçakçılığı suçlarında zorunluluk hali dışındaki hukuka uygunluk nedenlerinin uygulanma ihtimali yoktur¹⁴⁵. Yiğit ise, bir kişinin vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerden yararlanarak vergi ödememesini, eksik ödemesini veya geç ödemesini hukuka uygunluk nedenlerinden olan kanun hükmünün icrası olarak kabul edilebileceği görüşündedir¹⁴⁶. Bir başka yazar ise, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen hukuka uygunluk nedenlerinden meşru müdaafa, zorunluluk hali, kanun hükmünün icrası, yetkili mercii emrini ifa, kanunda düzenlenen hakkın icrası ve ilgilinin rızasının vergi kaçakçılığı suçu açısından birer hukuka uygunluk sebebi olarak görülemeyeceği görüşündedir¹⁴⁷.

Bizim de görüşüne katıldığımız bir başka yazara göre ise, hukuka uygunluk nedenlerinden zorunluluk hali ve kanuni hakkın icrası, vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanabilir¹⁴⁸. Ancak her ne kadar doktrinde zorunluluk halinin vergi kaçakçılığı suçlarında sadece iflas halinde uygulanabileceği söylene de biz bu düşünceye katılmıyoruz. Çünkü hukuka uygunluk nedenlerinden olan zorunluluk hali, şartların sağlanması halinde başka somut olaylarda da uygulanabileceği düşüncesindeyiz. Burada önemli olan, failin tehlikeye bilerek ve isteyerek sebebiyet verip vermediği, tehlikenin

¹⁴⁵ Erman, a.g.e., s.25

¹⁴⁶ Yiğit, a.g.e., s.157

¹⁴⁷ Kaşıkçı, a.g.e., s.182-184

¹⁴⁸ Özcan, a.g.e., s.226

vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerine sebebiyet verebilecek orantıda olup olmadığı, failin başka çaresinin olup olmadığının tespiti. Kanuni hakkın icrası da vergi kaçakçılığı suçunda hukuka uygunluk nedenidir. Çünkü, örneğin, rutin kontroller dışında failin vergi kaçakçılığı suçunu işlediği şüphesi üzerine vergi inceleme memurları tarafından failden defter ve belgelerin ibrazı istendiğinde, fail, Anayasasının 38’inci maddesinin 5’inci fıkrasında düzenlenen “ *hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz* ” hükmü gerekçe göstererek defter ve belgelerin ibrazından kaçınabilir¹⁴⁹.

2.1.7. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kusurluluğu Ortadan Kaldıran ve Etkileyen Sebepler

2.1.7.1. Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit

Vergi kaçakçılığı suçlarında kusurluluğu ortadan kaldıran ve etkileyen sebeplerden biri olan cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, Türk Ceza Kanunu’nun 28’inci maddesinde düzenlenmiştir.

Cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit altında suç işleyen kişi, kendi iradesiyle hareket etmediği için, bu kişi kusurlu görülmez ve bu kişiye ceza verilmez. Ancak bu kişinin kusursuz kabul edilebilmesi için Türk Ceza Kanunu’nun 28’inci maddesine göre kişinin maruz kalacağı cebir ve şiddetin karşı konulmaz ve kurtulunamayacak seviyede olması ve maruz kalınan tehdit ve korkutmanın da muhakkak ve ağır seviyede olması gerekir. Bu ağırlıkta olmayan cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit kişiyi kusursuz yapmayacak ve suç dolayısıyla cezadan kurtaramayacaktır.

2.1.7.2. Mücbir Sebep

Kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplerden biri olan mücbir sebep, Vergi Usul Kanunu’nun 373’üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede mücbir sebebe ilişkin olarak ayrıntıya girilmemiş, sadece Vergi Usul Kanunu’nda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin meydana gelmesi durumunda ve bunun ispatlanması halinde faile ceza

¹⁴⁹ Özcan, a.g.e., s.226

verilmeyeceği belirtilmekle yetinilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda da Türk Ceza Kanunu’nda da mücbir sebebin tanımı yapılmamıştır. Bu sebeple doktrinde mücbir sebebin farklı tanımlarıyla karşılaşmaktayız. Bunlardan bir kaçına baktığımızda; mücbir sebep, bir yükümlülüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen, önceden görülüp üstesinden gelinmesi olanaklı bulunmayan her türlü olay şeklinde tanımlanmıştır¹⁵⁰.

Mücbir sebebin bir başka tanımına baktığımızda ise, mükelleflerin iradeleri dışında meydana gelen ve vergi kanunlarından doğan görevlerinin yerine getirilmesine engel teşkil eden nedenlere Vergi Usul Kanunu’nda “mücbir sebepler” denilmiştir¹⁵¹.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere mücbir sebep halinde, failin kanuna uygun bir şekilde davranamama hususundaki imkansızlığın mutlak olması gerekir¹⁵².

Vergi Usul Kanunu’nda her ne kadar mücbir sebebin tanımı yapılmamış ise de aynı Kanunu’nun 13’üncü maddesinde mücbir sebeplere örnek olabilecek haller dört bent halinde sayılmıştır. Söz konusu maddede mücbir sebepler şu şekilde verilmiştir ;

- Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hali,
- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,
- Kişinin iradesi dışında meydana gelen mecburi gaybubetler,
- Sahibin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve belgelerin elinden çıkmış bulunması, gibi hallerdir.

¹⁵⁰ Candan, a.g.e., s.398-399

¹⁵¹ Ok ve Gündel, a.g.e., s.99

¹⁵² Dönmezer ve diğerleri, a.g.e., s.311

Öncelikle belirtmek gerekir ki kanun metninden anlaşılacağı üzere, mücbir sebepler kanunda sayılan hallerle sınırlı sayıda değildir. Maddenin sonunda da belirtildiği gibi bu durumlara benzer, şahısların vergi ödevlerini yerine getirmelerine engel olacak diğer durumların da mücbir sebep olarak kabulü mümkündür¹⁵³.

Doktrinde bir kısım yazar, mücbir sebep müessesesinin, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan seçimlik hareketlerden sadece a fıkrasının ikinci bendindeki “defter kayıt ve belgeleri gizlemek” ve b fıkrasının birinci bendindeki “defter, kayıt ve belgeleri yok etmek” eylemleri açısından uygulanabilir olduğunu düşünmektedir.¹⁵⁴ Bu düşüncenin gerekçesi olarak da, sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek, hesap ve muhasebe hileleri yapmak, sahte belge basmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek gibi eylemlerin gerçekleşmesinde mücbir sebebin söz konusu olamayacağı düşüncesi gösterilmektedir. Her ne kadar, bu düşünce doğrultusunda bu iki seçimlik hareket dışında mücbir sebeplerin neden olduğu diğer seçimlik hareketlere uygulamada çok rastlanılmamış olduğu görülse de, kanaatimizce mücbir sebebin uygulama alanını belirli seçimlik hareketler ile sınırlandırmak hatalı olacaktır. Örneğin, çok küçük ihtimalde olsa zelzele anında failin elindeki mürekkebin deftere dökülmesi sonucunda defterde tahrif meydana gelebilir ve bu duruma, mücbir sebep olan zelzele sebebiyet vermiş olacaktır¹⁵⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde her ne kadar mücbir sebeplere örnekler gösterilmiş olup, aynı Kanunu'nun 373'üncü maddesinde bu sebeplerin gerçekleşmesi durumunda vergi cezasının kesilmeyeceği belirtilmiş ise de, mücbir sebeplerin suçların üzerindeki etkisinden bahsedilmemiştir. Mücbir sebeplerin suçlar üzerindeki etkisi hakkında Türk Ceza Kanunu'nda da her hangi bir düzenleme mevcut değildir. Kanaatimizce mücbir sebepler durumunda, suçun manevi unsuru olan kast unsuru gerçekleşmeyeceğinden, her ne kadar kişiye ceza verilmemesi gerektiği yönünde bir düzenleme bulunmasa da, kişilere ceza verilmemesi şeklindeki uygulama doğrudur¹⁵⁶.

¹⁵³ Özcan, a.g.e., s.231

¹⁵⁴ Hekim, a.g.e., s. 32 ; Donay, a.g.e., s. 104-105

¹⁵⁵ Özcan, a.g.e., s. 232

¹⁵⁶ Benzer düşünce için Bkz. Şenyüz, a.g.e., s.438

Mücbir nedenler içerisinde bir suç oluşturacak eylemin meydana gelmesi halinde, suç oluşturan bu eyleme, ceza kesilmemesi için mücbir nedenin ispat edilmesi gerekir. Mücbir nedenin ne şekilde ispat edileceğine dair ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de Türk Ceza Kanunu'nda bir hüküm yoktur. Bu sebeple ceza yargılamalarında geçerli olan delil serbestisi kuralı mücbir nedenin ispatı konusunda da geçerlidir.

Mücbir sebeplerin vergi kaçakçılığı suçunda meydana getirdiği iki farklı etki söz konusu olabilir. Bunlardan ilki süreler üzerinedir. Mücbir sebeplerinin meydana geldiği tarihten sona ermesine kadar, idarenin veya kanunun kişiye verdiği süre duracaktır. Mücbir sebeplerin ortadan kalkmasıyla süreler kaldığı yerden devam edecektir. Burada dikkat edilmesi gereken konu mücbir sebeplerin sürelerin işlemlerini kesmediği sadece durdurduğudur. Bu sebeple, mücbir sebebin gerçekleşmesinden önce işlemeye başlamış olan süre, vergi ödevinin yerine getirilmesi için verilen sürelerin hesaplanmasında dikkate alınması gerekmektedir¹⁵⁷. Mücbir sebeplerin ikinci etkisi cezalar üzerinedir. Mücbir sebepler, cezalandırma şartı değil, suçların unsurları içinde yer alır¹⁵⁸. Mücbir sebepler suçun unsurlarından olan manevi unsurunu yani kusurluluğu ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeple mücbir sebeplerin olduğu durumlarda, gerçekleşen eylem her ne kadar kanundaki tipe uygunluk gösterse de, kusurluluk durumu olmadığı için kişi cezalandırılmayacaktır.

2.1.7.3. Yanılma (Hata)

Hata, meydana gelen ile yapılmak istenen arasındaki farka denir¹⁵⁹. Ceza hukukunda kusur prensibi geçerli olduğundan, meydana gelen ile tasavvur edilen veya yapılmak istenen arasında fark bulunması durumunda, bu durumun kusura etkili olacağı kabul edilmektedir. Hata, hem Türk Ceza Kanununun 30'uncu maddesinde hem de Vergi Usul Kanununun 369'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 30'uncu maddesine baktığımızda;

¹⁵⁷ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukukunda Mücbir Sebep**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:9, S:104, Ağustos 2001, s.18

¹⁵⁸ Yiğit, a.g.e., s.235

¹⁵⁹ Hakeri, a.g.e., s.271

“(1) Fiilin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz. Bu hata dolayısıyla taksirli sorumluluk hali saklıdır.

(2) Bir suçun daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli hallerinin gerçekleştiği hususunda hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(3) Ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenlere ait koşulların gerçekleştiği hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, bu hatasından yararlanır.

(4) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.” şeklinde düzenleme olduğunu görmekteyiz.

Türk Ceza Kanunu’nun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasına baktığımızda, suçun maddi unsurlarında hatayı, ikinci fıkra baktığımızda, suçun nitelikli unsurlarında hatayı, üçüncü fıkra baktığımızda, hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hatayı ve dördüncü fıkra baktığımızda ise kusurluluğa ilişkin hatayı düzenlediğini görmekteyiz.

Türk Ceza Kanunu’nun 4’üncü maddesinde “ Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesi düzenlenmiştir. Bu ilke gereğince karine olarak herkesin ceza kanunlarını bildiği kabul edilmektedir. Ancak bu durum ceza hukukunun kusurluluk ilkesiyle bağdaşmadığı için ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz ilkesi Türk Ceza Kanunu’nun 30’uncu maddesinde düzenlenen hata müessesesiyle yumuşatılmıştır.

Kişinin hata sonucu kusurluluğunun kalkması için hatanın esaslı olması gerekir¹⁶⁰. Kişi, fiili gerçekleştirirken hataya düşmemiş olsaydı, fiil suç teşkil etmeyecek olması durumunda hata esaslı olarak kabul edilir¹⁶¹ ve failin kusurundan söz edilmez¹⁶².

Vergi Usul Kanunu’nun 369’uncu maddesine baktığımızda;

¹⁶⁰ Yiğit, a.g.e., s.16

¹⁶¹ Kayıhan İçel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayınevi , 2014, s.276

¹⁶² Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel hükümler**, 2. Cilt, İstanbul: Beta Yayınevi, 1992, s.368

“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.”

Vergi Usul Kanunu’nda hataya ilişkin olan bu düzenlemenin vergi cezalarına yani vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarına ilişkin olduğunu görmekteyiz. Kanunda bu düzenlemenin bulunması, kanunu bilmemek mazeret sayılmaz ilkesini hükümsüz bırakmamaktadır¹⁶³. Ayrıca bu hüküm, ceza hukukuna ait olan “hata” ile ilgili genel kuralların uygulanmasına engel değildir¹⁶⁴. Başka bir deyişle, vergi konusunda söz sahibi olan resmi makamların açıklamalarına itibar ederek hareket eden kişi, hataya düşmesi durumunda bu kişiye kusur addedilemeyecek ve bu kişi cezalandırılmayacaktır.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırım Sistemi

Bu bölümümüzde çalışmamızın konusu olan vergi kaçakçılığı suçu, bir suç olması nedeniyle sadece suçlar için öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezası yaptırımları anlatılacaktır.

2.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Ceza

Vergi kaçakçılığı suçu her ne kadar Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş ise de, vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı olarak idari nitelikte yaptırım değil, adli nitelikte yaptırım öngörülmüştür. Bu adli nitelikteki yaptırım ise hürriyeti bağlayıcı cezadır.

Kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren bazı seçimlik hareketlerin kamu düzenine daha fazla zarar verdiği anlayışına uygun olarak 4108 ve 4369 Sayılı Kanun’la vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren seçimlik hareketleri iki farklı gruba ayırarak suçun müeyyidesini düzenlemişti. Daha sonra yürürlüğe giren 5278 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi günümüz hali almış ve buradaki seçimlik hareketler üç farklı gruba ayrılarak haklarında ayrı ayrı müeyyideler düzenlenmiştir.

¹⁶³ Kaşıkçı, a.g.e., s.193 ; Donay, a.g.e., s.162-163

¹⁶⁴ Özcan, a.g.e., s.236

Vergi Usul Kanunu'nun son şekline göre, ilk gruba yani a bendine giren seçimlik hareketler, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter tutmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak olarak belirlenmiş ve bu hareketler suretiyle vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür.

İkinci gruba yani b bendine giren seçimlik hareketler, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ve asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak olarak belirlenmiş ve bu hareketler suretiyle vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür.

Üçüncü gruba yani c grubuna giren seçimlik hareketler, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastıkları belgeleri bilerek kullanmak olarak belirlenmiş ve bu hareketler suretiyle vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür.

Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçunun neticesinde hükmedilen hapis cezalarının ertelenip ertelenmeyeceği¹⁶⁵, bu hüküm sonucunda hükmün açıklanmasının geriye bırakılıp

¹⁶⁵ Hapis cezasının ertelenmesi TCK Madde 51-

- (1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;
 - a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,
 - b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, gerekir.
- (2) Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda ıktırılmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde, hakim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir.
- (3) Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz.

birakılamayacağı ve hükmün seçenek yaptırımlara¹⁶⁶ çevrilip çevrilemeyeceğine ilişkin olarak, suçlar için öngörülen cezaların alt sınırına bakılarak, görüşler ortaya konulmaktadır. Biz bu müesseselere ilişkin olarak, vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren somut olayın

(4) Denetim süresi içinde;

- a) Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine,
- b) Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,
- c) Onsekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine, Mahkemece karar verilebilir.

- (5) Mahkeme, denetim süresi içinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklardan kurtulmasını ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya nezdinde çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hakime verir.
- (6) Mahkeme, hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden geçirilmesine de karar verebilir.
- (7) Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle, hakim uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi halinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir.
- (8) Denetim süresi yükümlülüklerle uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

¹⁶⁶ Kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar TCK Madde 50-

1) Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;

a) Adli para cezasına,

b) Mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle, tamamen giderilmesine,

c) En az iki yıl süreyle, bir meslek veya sanat edinmeyi sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmeye,

d) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, belirli yerlere gitmekten veya belirli etkinlikleri yapmaktan yasaklanmaya,

e) Sağladığı hak ve yetkiler kötüye kullanılmak suretiyle veya gerektirdiği dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranılarak suç işlenmiş olması durumunda; mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle, ilgili ehliyet ve ruhsat belgelerinin geri alınmasına, belli bir meslek ve sanatı yapmaktan yasaklanmaya,

f) Mahkûm olunan cezanın yarısından bir katına kadar süreyle ve gönüllü olmak koşuluyla kamuya yararlı bir işte çalıştırılmaya çevrilebilir.

görülmenden karar verilemeyeceği görüşündeyiz. Çünkü, bazı durumlarda suç alt sınırı itibariyle bu müesseselerin uygulama alanı dışında gibi görülse de bazı indirim sebepleri sonucunda bu müesseselerin uygulama alanına girebilmektedir. Örneğin, sahte fatura düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı durumunda, suç için öngörülen cezanın alt sınırı üç yıldır. Bu suç hakkında, cezanın ertelenemeyeceği, hükmüm açıklanmasının geri bırakılamayacağı ve cezanın seçenek yaptırımlara çevrilemeyeceği düşünülebilir. Ancak suçu işleyen fail 17 yaşında ise, Türk Ceza Kanunu'nun 61'inci maddesindeki kriterler değerlendirilerek hakim tarafından alt sınırdan cezalandırılıp ve aynı Kanunu'nun 62'inci maddesine göre cezadan takdiri indirim yapılmışsa, sanığın alacağı muhtemel ceza iki yılın altına düşecektir. Bu durumda bu suç için hem ceza ertelenebilecek olup hem de hükmün açıklanması geri bırakılabilecektir. Bu sebeple somut olay görülmeden bu müesseselerin uygulanıp uygulanamayacağı hakkında fikir belirtmenin doğru olmadığı kanaatindeyiz.

2.2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Adli Para Cezası

Adli para cezası Türk Ceza Kanunu'nun 52'inci maddesinde düzenlenmiştir. Adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan miktarın ceza alan kişi tarafından Devlet Hazinesine ödemesidir. Takdir edilecek olan miktar en az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olabilir. Bu miktarın belirlenmesinde önemli olan faktör, kişinin ekonomik ve şahsi durumudur.

Kanun koyucu ekonomik ve ticari nitelikteki suçların çoğunda yaptırım çeşidi olarak adli para cezasını öngörürken, vergi kaçakçılığı suçu bakımından sadece hürriyeti bağlayıcı cezaya yer vermiştir. Kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçu için adli para cezasını yaptırım olarak düzenlememesini, vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleşmesi durumunda idari nitelikte olan vergi ziyai cezasının da verilebiliyor olmasına bağlıyoruz¹⁶⁷. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 344'üncü maddesinde, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemin vergi ziyana sebebiyet vermesi durumunda sebep olunan vergi ziyainın üç katı vergi ziyai cezası kesileceğine dair düzenleme var ise de, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren her eylem vergi ziyana sebep vermediği için vergi ziyai cezası da her

¹⁶⁷ Benzer düşünce için Bkz. Bayar, a.g.e., s.137

durumda uygulanamayacaktır. Bu sebeple vergi ziyaının meydana gelmediği durumlarda mali nitelikteki etkili bir yaptırım sistemi vergi kaçakçılığı suçunda uygulanamayacaktır. Bu durumun cezaların caydırıcılığı prensibine aykırı olduğu görüşündeyiz.

2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Soruşturma Usulü

2.3.1. Muhakeme Şartı

Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 170'inci maddesine göre; “ Kamu davasını açma görevi Cumhuriyet savcısı tarafından yerine getirilir. Soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluştuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler.” Bu düzenlemeye göre Cumhuriyet savcısı, işlenen bir suç sonrası, toplanan deliller ile suçun işlendiği konusunda yeterli şüpheyi sahipse dava açmak zorundadır. Bu durum kamu davasında “ mecburilik ilkesi”nin bir sonucudur. Muhakeme şartı, kamu davasında mecburilik ilkesinin bir istisnasıdır. Muhakeme şartı, yargılama faaliyetinin yapılabilmesi için gerekli olan yani dava açılmasına ve yargılama yapılmasına imkan sağlayan şarttır¹⁶⁸. Dolayısıyla Cumhuriyet savcısı, her ne kadar toplanan deliller sebebiyle suçun işlendiğine dair yeterli şüpheyi ulaşırsa da suça ilişkin muhakeme şartı varsa ve bu şart gerçekleşmemişse Cumhuriyet savcısı kamu davasının açılması için iddianame düzenleyemeyecektir.

Vergi Usul Kanununun 367'inci maddesinde “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlığı altında muhakeme şartı düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

“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.

¹⁶⁸ Nurullah Kunter ve diğerleri, **Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 81-83

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.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenen “mütalaa” bir dava şartı özelliğindedir¹⁶⁹. Çünkü burada Cumhuriyet savcısının mütalaa olmadan iddianame düzenleyememesi söz konusudur.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinin ilk fıkrasına baktığımızda öncelikle düzenlenen dava şartının vergi suçlarından sadece vergi kaçakçılığı suçlarında arandığını görmekteyiz. Başka bir deyişle Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinde düzenlenen dava şartının diğer iki vergi suçu olan vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma suçları için geçerli olmadığını görmekteyiz.

Kanun maddesine baktığımızda, suç haberi ya vergi incelemesi sırasında vergi inceleme yetkisine sahip olan görevlilerce yapılan tespitle öğrenilecektir ya da herhangi bir şekilde savcılıkça öğrenilecektir.

¹⁶⁹ Benzer düşünce için Bkz. Yüksel Şarlakkaya, **Sahte Belge Düzenleme Hususunda Vergi İnceleme Elemanının Yetkilerinin İrdelenmesi**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:21, S:249, Eylül 2013,s.73

2.3.2. Suç Haberinin Yapılan Vergi İncelemesi Sırasında Vergi İnceleme Yetkisine Sahip Olan Görevlilerce Öğrenilmesi Hali

Vergi Usul Kanunu’nun 367’inci maddesinin birinci fıkrasında, Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesi kapsamında yer alan vergi kaçakçılığı suçunun, vergi inceleme yetkisine sahip olan görevlilerce yapılan vergi incelemesi sırasında tespit edilmesi durumunda, vergi inceleme yetkisine sahip olan görevlilerin vergi kaçakçılığı suçunu Cumhuriyet savcısına bildirim yükümlülüğü düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 367’inci maddesinde geçen vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespitini sağlamaktır. Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlara göre; defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir. Bu inceleme sırasında, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren her hangi bir eylem tespit edilirse “ Vergi İnceleme Raporu veya Vergi Tekniği Raporu” ile birlikte “ Vergi Suçu Raporu” düzenlenir.

Kanunda yer alan bildirim usulü, incelemeyi yapan inceleme elemanına göre farklılık arzeder. Vergi Usul Kanunu’nun 140’ıncı maddesi gereğince, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından tanzim edilen inceleme raporları, işleme konulmadan önce oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygunluğu yönünden değerlendirilir. Bu işlemler sonucunda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiği tespit edilirse, bu durum, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte doğrudan Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından Cumhuriyet Başsavcılığı’na bildirilir. Ancak vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığına vücut veren eylem, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar¹⁷⁰ tarafından tespit edilirse, bu kişiler durumu rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan Cumhuriyet Başsavcılığı’na bildirimde bulunamayacaklardır. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından yapılan tespitler, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla

¹⁷⁰ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 3’üncü maddesinin h bendinde “vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar” grubu, mahallin en büyük mal memurunu (Vergi Dairesi Başkanını, Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmayan yerlerde Defterdarı), Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar ile vergi dairesi müdürleri olarak belirtilmiştir.

birlikte sadece defterdarlık veya vergi dairesi başkanlığı eliyle Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilecektir.

23.07.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. 6009 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, raporları mütalaa gerektirmeden doğrudan doğruya Cumhuriyet Başsavcılığına bildiren görevliler ile vergi incelemesine yetkili kılındığı halde raporları ancak ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığın mütalaaıyla Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildiren diğer memurlar bulunmaktaydı. 6009 sayılı Kanun değişikliğinden sonra 367'inci madde günümüz şeklini alarak, vergi kaçakçılığı suçunun tespitini kimin yaptığına bakılmaksızın rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaı zorunlu hale gelmiştir.

2.3.3. Suç Haberinin Savcılıkça Öğrenilmesi Hali

Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinin ikinci fıkrasında, Cumhuriyet Başsavcılığı'nın vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen haller dışında öğrenmesi halinde takip edilmesi gereken usul düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre Cumhuriyet Başsavcılığı, vergi kaçakçılığına vücut veren bir eylemin işlendiğinden haberdar olursa doğrudan iddianame düzenleyemeyecektir. Bu durumda Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep edecektir. Başsavcılığın inceleme talep edeceği vergi dairesi, ilgili vergi dairesi yani mükellefin bağlı olduğu ve suçun işlendiği vergi dairesidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367'inci maddesinin üçüncü fıkrasında kamu davasının açılmasının Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından talep edilen incelenmenin neticelenmesine kadar erteleneceği düzenlenmiştir. Bu fıkra dikkat edilmesi gereken konu, incelemenin neticelenmesine kadar ertelenen hazırlık soruşturmasının bütünü değildir, incelemenin neticelenmesine kadar ertelenen kamu davasının açılması için iddianamenin hazırlanmasıdır¹⁷¹. Cumhuriyet Başsavcılığının talep ettiği inceleme neticelenene kadar,

¹⁷¹ Benzer düşünce için Bkz. Özcan, a.g.e., s.507

hazırlık soruşturmasının devam edeceği gibi eğer şartlar oluşmuşsa şüphelilerin tutuklanmasını veya diğer koruma tedbirlerinin uygulanmasını talep edebilir¹⁷².

Cumhuriyet Başsavcılığı'nın talebi sonucunda gelen inceleme raporu yetersiz görülürse, Cumhuriyet Başsavcılığı yeniden inceleme talebinde bulunabilir. Ayrıca kanun, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren bir eylem sonrasında ilgili vergi dairesinden inceleme talep yetkisini sadece Cumhuriyet Başsavcılığı'na vermiştir. Bu sebeple bu yetki başka makamlar tarafından kullanılamayacaktır. Uygulamada yapılan en büyük hata, kovuşturma aşamasında mütalaanın eksik olduğunun fark edilmesi durumunda vergi dairesinden mütalaayı hakim talep etmesidir. Mütalaanın eksik olması durumunda yapılması gereken, hakim durma kararı verip mütalaaya ilişkin eksikliklerin giderilmesi için dosyayı Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmesidir.

¹⁷² Ok ve Gündel, a.g.e., s.20

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖNGÖRÜLEN CEZALARI ORTADAN KALDIRACAK NEDENLER

3.1.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünüş Biçimleri

3.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Teşebbüs

Teşebbüs aşamasında kalmış suç, failin suç işleme kararı alarak, suçun kanuni tipe uygun eylemlerin icrasına elverişli hareketlerle başlayıp da elinde olmayan nedenlerden dolayı tamamlayamadığı suçtur. Teşebbüs, Türk Ceza Kanunu'nun 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında suçun tanımı yapıldıktan sonra, ikinci fıkrasında teşebbüs aşamasında kalmış olan suçların, tamamlanmış suçlara oranla daha az ceza alacağı hükmü düzenlenmiştir.

01.01.1999 yılında yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçunda önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerden biri vergi ziyaının, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılmasıdır. Bu değişiklikten önce, vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik suç olarak görülmüyorken, bu değişiklik sonrasında vergi kaçakçılığı suçunun neticesi harekete bitişik suç olup olmadığı tartışılmaya başlanmıştır. 4369 Sayılı Kanun ile getirilen bir başka önemli değişiklik Vergi Usul Kanunu'nun 358'inci maddesinin yürürlükten kalkmasıdır. Bu değişiklikten önce Vergi Usul Kanunu'nun 358'inci maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs suçu düzenlenmekteydi. Bu değişiklik sonrasında Vergi Usul Kanunu'nda teşebbüs müessesine ilişkin özel bir düzenleme bulunmadığı için Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesi gereğince Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümler bölümünde düzenlenmiş olan teşebbüs kuralları vergi kaçakçılığı suçu için de geçerli olacaktır.

Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsün mümkün olup olmadığı hususunda bir uzlaşma yoktur. Bu uzlaşmanın olmamasının ana nedeni neticesi harekete bitişik suçlarda teşebbüsün mümkün olup olmadığı tartışmasıdır. Bu konuda genel kabul gören görüş, neticesi harekete bitişik suçlarda teşebbüsün mümkün olmayacağıdır.¹⁷³ Ancak her ne kadar, çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu dışındaki diğer seçimlik hareketlerle meydana gelen vergi kaçakçılığı suçu, neticesi harekete bitişik suç şekli görüntüsünde ise de, neticesi harekete bitişik suçlarda teşebbüsün mümkün olmadığı şeklindeki kuralın vergi kaçakçılığı suçlarda katı bir şekilde uygulanmasının doğru olmayacağı kanaatindeyiz¹⁷⁴. Kanaatimizce, suçun teşebbüse elverişliliği konusunda dikkat edilmesi gereken en önemli husus, suçun kanuni tipe uygun eyleminin kısımlara ayrılıp ayrılamayacağıdır. Çünkü, neticesi harekete bitişik suçlarda, her ne kadar hareketin tamamlanmasıyla, netice meydana gelip suç tamamlanacak olsa da, eğer hareket kısımlara bölünebiliyorsa, fail suç işlemek için harekete geçmiş ve hareket elinde olmayan nedenlerle tamamlanamamış olursa, suç teşebbüs aşamasında kalacaktır. Örneğin, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu, neticesi harekete bitişik suçlar ve ani suçlar kapsamındadır. Hareketin tamamlanması ile suç tamamlanacaktır. Neticesi harekete bitişik suçlarda teşebbüs mümkün değildir, dediğimizde bu suç için de teşebbüsün mümkün olmadığını söylememiz gerekmektedir. Ancak fail, bir bilgisayar programı vasıtasıyla yevmiye maddelerini ve hesaplardaki değerlerini değiştirmeden, gelir toplamını gerçekte olduğundan eksik, gider toplamını ise gerçekte olduğundan fazla göstermek için, kullandığı bilgisayar programını çalıştırarak, ancak program çalışması failin elinde olmayan bir nedenle (elektrik kesintisi, bilgisayar veya bilgisayar programının bozulması ...vs) yarım kalsa ve failin istediği netice gerçekleşmese, muhasebe ve hesap hilesini meydana getirecek eylemler tamamlanamadığı için, neticesi harekete bitişik olan defter ve kayıtlarda, muhasebe ve hesap hilesi yapmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır¹⁷⁵. Aynı durum diğer seçimlik hareketlerden defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suretiyle vergi kaçakçılığı için de geçerlidir. Her ne kadar defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suretiyle vergi kaçakçılığı

¹⁷³ Centel ve diğerleri, a.g.e., s.463

¹⁷⁴ Benzer düşünce için Bkz. Bayar, a.g.e., s. 174

¹⁷⁵ Özcan, a.g.e., s.239

suçu neticesi harekete bitişik ve ani suç olması nedeniyle bazı yazarlarca¹⁷⁶ teşebbüse elverişli olmadığı düşünülse de, eğer failin suça vücut verecek hareketi kısımlara bölünebiliyorsa, bu hareket suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda da teşebbüs müessesesinin mümkün olduğu kanısındayız¹⁷⁷. Örneğin, bir bilgisayar programı kullanarak gerçekleşecek tahrifatın sonuçları zaman içerisinde gerçekleşeceğinden, suça teşebbüs mümkün görünmektedir¹⁷⁸.

Sonuç olarak, doktrinde, vergi kaçakçılığı suçunun teşebbüse uygun olup olmadığı hakkında görüş birliği olduğu söylenemez. Bu sebeple, vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsün elverişli olup olmadığının tespiti hakkında, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan her seçimlik hareketin ve bu hareketlere vücut veren her somut olayın kendi için ayrı ayrı incelendikten sonra görüş bildiriminin daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

3.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak

Tek kişi tarafından işlenebilen suçlara tek failli suçlar denir. Türk ceza kanunlarına baktığımızda suçların büyük bir bölümü tek failli suçlar kapsamındadır. Kanuni tipe uygun olunabilmesi için, birden fazla kişinin fail olarak bulunması gereken suçlara da çok failli suçlar denir. Tek kişi tarafından işlenebilen bir suçun, birden fazla kişinin önceden suç işleme kararlılığı ile işbirliği yapmaları sonucunda gerçekleştirilmesi halinde, failler arasında iştirakin varlığından söz edilir ve bu suretle işlenen suçlara iştirak halinde suçlar denir¹⁷⁹.

Vergi kaçakçılığı suçunda iştirak müessesine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesinde bir düzenleme vardır. Söz konusu maddede, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden suç ortaklarının, bu suçun işlenmesinde menfaatlerinin bulunmaması durumunda, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümler bölümünde düzenlenmiş olan suça iştirak hükümlerine göre

¹⁷⁶ Bekir Baykara, **Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?**, Yaklaşım, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 6.

¹⁷⁷ Benzer düşünce için Bkz. Donay, a.g.e., s.153

¹⁷⁸ Bayar, a.g.e., s. 176

¹⁷⁹ Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara:Seçkin Yayınevi 2002, s.411, benzer tanım için Bkz. Artuk ve diğerleri, a.g.e., s. 618

haklarında verilecek cezanın indirileceği şeklinde bir düzenleme vardır. Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesinin uygulanabilmesi için öncelikle Türk Ceza Kanunu kapsamında iştirak halinde işlenmiş bir suçun olması ve suça iştirak edenlerin bu suç dolayısıyla menfaatlerinin bulunmaması gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesi ile vergi kaçakçılığı suçunda, suça iştirak edene verilecek ceza miktarının belirlenmesinde Türk Ceza Kanunu'ndan ayrı olarak özel iştirak kuralı getirilmiş ve menfaat elde etmeksizin suça iştirak bir indirim hali olarak kabul edilmiştir¹⁸⁰. Bunun dışındaki hususlarda vergi kaçakçılığı suçlarında iştirakle ilgili olarak TCK'nın genel hükümleri geçerli olacaktır

Türk Ceza Kanunu'nun 37,38,39,40 ve 41'inci maddelerinde iştirak müessesesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun bu maddelerine baktığımızda kanun koyucu iştirak konusunu üç farklı şekilde düzenlemiştir. Bu şekiller; faillik, azmettirme ve yardım etmedir. Ayrıca, suça iştirakın kabulü için, kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir hareket olmalı ve suç en azından teşebbüs aşamasına varmış olmalıdır

Türk Ceza Kanunu'nun 37'inci maddesine baktığımızda, bu maddenin failliğe ilişkin düzenleme yaptığını görmekteyiz. Söz konusu maddeye baktığımızda faillik durumunun iki şekilde düzenlendiğini görmekteyiz. Bunlardan birincisi ilk fıkrada düzenlenmiş olan suçun kanuni tanımına uygun hareketi birlikte gerçekleştiren müşterek failliktir. İkincisi ise ikinci fıkrada düzenlenmiş olan dolaylı failliktir. Dolaylı fail, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişidir.

Türk Ceza Kanunu'nun 38'inci maddesine baktığımızda, bu maddenin azmettirmeye ilişkin olduğunu görmekteyiz. Azmettirme kavramını, kendisinde suç işleme düşüncesine ilişkin kendisinde en ufak bir niyet ve karar olmayan şahıs üzerinde yoğun zihinsel çalışma sonucunda suç işleme düşüncesinin oluşturulması, şeklinde tanımlamak mümkündür¹⁸¹. Söz konusu maddenin ilk fıkrasına göre azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

¹⁸⁰ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum**, İstanbul Barosu Dergisi, C.82, S.2008/6, s. 92.

¹⁸¹ Hakeri, a.g.e., s. 349

Türk Ceza Kanunu'nun 39'uncu maddesinde yardım etme şeklinde iştirakın düzenlendiğini görmekteyiz. Yardım etme, başkasının işlemekte olduğu suçun icrasını kolaylaştırıcı maddi veya manevi nitelikteki eylemlerle kanunda belirtilen tipik fiilin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktır¹⁸².

Vergi kaçakçılığı suçunda iştirak mümkündür. Suça iştirak eden herkes, fail, azmettiren veya yardım eden olabilir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kimselerin kanunda belirtilen tipik fiilin işlenmesine kanunda öngörülen şekilde katılması yeterli olup, ayrıca vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları aranmamaktadır¹⁸³.

3.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İçtima

Ceza hukukunun en temel ilkelerinden biri, ne kadar netice varsa ,o kadar suç, ne kadar suç varsa o kadar da cezanın var olacağı ilkesidir. Bu ilkeye göre, kanunda yer alan tanıma uygun eylemin gerçekleşmesi sonucu meydana gelen her netice, ayrı ve bağımsız bir suça vücut verir. Bu sebeple failin her netice sonucu meydana gelen suç dolayısıyla cezalandırılması gerekir. Ancak bazı durumlarda, kanunda tanımı yapılan birden fazla suç tipine ilişkin hüküm ihlal edildiğinde, sözkonusu suç tiplerine ilişkin cezaların toplanması, bazı hallerde kusur ilkesini ihlal etmekte¹⁸⁴ ve hakkaniyete uygun olmayan sonuçlar meydana gelebilmektedir. İçtima müessesesinin düzenleniş sebebi de, kusur ilkesinin ihlali sonucunda failin gereksiz şekilde ve kusurundan daha fazla ceza alma durumunu yok etmektir.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçlarının içtimasına ilişkin olarak bir düzenleme yer almamaktadır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçlarının içtimasında Türk Ceza Kanunu'nda yer alan suçların içtiması ile ilgili hükümler dikkate alınacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde suçların içtimasına ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 42'inci maddesinde “bileşik suç”,

¹⁸² Özcan, a.g.e., s.251

¹⁸³ Şenyüz, a.g.e., s.539

¹⁸⁴ Neslihan Göktürk, **Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı**, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1-2 2014, s.32

43'üncü maddesinde “zincirleme suç” ve 44'üncü maddesinde “ fikri içtima” düzenlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nda bileşik suç, *”biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması nedeniyle tek fiil sayılan suçlar”* olarak tanımlandıktan sonra bu tür suçlarda içtima hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarında bileşik suç olma özelliği olmadığından bu konu üzerinde fazla durulmayacaktır.

Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde de zincirleme suçun iki şekilde meydana geleceği belirtilmiştir. Bunlardan birincisi, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı şekilde işlenmesi durumu, ikincisi ise, aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumudur. Bu durumlarda bir cezaya hükmedilir, ancak verilecek ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Vergi kaçakçılığı suçlarının zincirleme suç şeklinde işlenme ihtimali vardır.

Türk Ceza Kanunu'nun 44'üncü maddesinde de fikri içtima düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, *“işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır”*. Vergi kaçakçılığı suçu birbirinden farklı seçimlik hareketlerle meydana gelebileceğinden ve bütün seçimlik hareketler için aynı ceza öngörülmediği için vergi kaçakçılığı suçlarında fikri içtima durumu söz konusu olabilir.

Vergi kaçakçılığı suçu yukarıda belirtildiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde toplamda üç bent halinde düzenlenmiştir. Her bent içerisinde de vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren seçimlik hareketler bulunmaktadır.

Yargıtay uygulamaları doğrultusunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendinin 1'inci alt bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren seçimlik hareketlerin içtima durumuna baktığımızda;

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendinin 1'inci alt bendinde üç seçimlik hareket suç olarak düzenlenmiştir. Yargıtay'ın da yerleşmiş uygulamalarına¹⁸⁵

¹⁸⁵ Yargıtay 11. CD., 10.02.2010, 2009/2199 E., 2010/665 K.

göre, hukuki anlamda bir eylem ile birden fazla ihlal meydana gelmişse, eğer bu ihlaller aynı anda meydana gelmişse, eylem tek suç oluşturur. Ancak, fail, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendinin 1'inci alt bendi kapsamında kalan aynı veya farklı eylemleri, aynı takvim yılı içerisinde fakat farklı zamanlarda birden fazla gerçekleştirirse, zincirleme şeklinde işlenmiş tek suç meydana gelecektir. Farklı takvim yıllarında işlenirse eylemler (aynı şekildeki eylemler olsa bile), birbirinden bağımsız farklı suçlar meydana gelecektir ve fail meydana gelecek suç kadar ceza alacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçuna vücut verecek eylem, hem 359'uncu maddenin a bendinin 1'inci alt bendinin kapsamına giren hem de 359'uncu maddenin a bendinin 2'nci alt bendinin veya 359'uncu maddenin b bendinin kapsamına giren bir suçu oluşturuyorsa , meydana birkaç farklı ihtimal gelecektir:

Eğer bu hareket ile birden fazla ihlal gerçekleşmişse, bu eylem, farklı vasıflandırılarak başka suça dönüşebiliyorsa ve her iki suçun da cezası aynı ise tek suç, ancak bu hareket cezası farklı başka suça dönüşebiliyorsa fikri içtima kuralı cezası ağır olan suç meydana gelmiş sayılacak ve bu suçtan ceza hükmü kurulacaktır.

Eylem sonucu meydana gelen hareketler, başka suça dönüşebiliyor ve bu suçların da cezaları aynı ise zincirleme şeklinde tek suç, cezaları farklı ise meydana gelecek her hareket bağımsız ayrı ayrı suç oluşturacaktır.

Yargıtay uygulamaları doğrultusunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin a bendinin 2'nci alt bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren seçimlik hareketlerin içtima durumuna baktığımızda;

Vergi kaçakçılığı suçuna konu hareket hukuken tek ise, ancak birden fazla ihlal gerçekleştirmişse, bu hareket farklı vasıflandırılarak başka suça dönüşebiliyorsa ve meydana gelen suçların da cezaları aynı ise tek suç oluşur, ancak bu eylem vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren 359'uncu maddenin farklı bentlerinde düzenlenmiş seçimlik hareketleri oluşturuyorsa, meydana gelen her hareket ayrı ayrı bağımsız vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur.

Eğer vergi kaçakçılığı suçuna konu eylemler hukuken birden fazla ise, eylemler aynı bentteki suçları oluşturuyorsa ve bu suçlar farklı vasıflandırılarak birbirine dönüşebiliyorsa, zincirleme biçiminde işlenmiş tek suç oluşur. Ancak, eylemler farklı bentlerdeki eylemleri oluşturuyorsa ayrı ayrı birbirinden bağımsız suçlar oluşur.

Yargıtay uygulamaları doğrultusunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin b bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren seçimlik hareketlerin içtima durumuna baktığımızda;

Defter, kayıt ve belgeleri tamamen veya kısmen yok etmek suçu ile tahrif etmek suretiyle vergi kaçakçılığı ve gizlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu birbirine benzer olduğu için birbirine dönüşme ihtimali vardır ve içtima durumu somut olaya göre değerlendirilmelidir. Ancak bu iki seçimlik hareket dışında, defter, kayıt ve belgeleri tamamen veya kısmen yok etmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu ile başka hangi vergi kaçakçılığı suçu işlenirse işlensin bağımsız suçlar oluşur.

Aynı bentte yer alsalar dahi sahte belge düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçu ile kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu birbirinden bağımsız suçlardır.

Yargıtay uygulamaları doğrultusunda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin c bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren seçimlik hareketlerin içtima durumuna baktığımızda;

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmadığı halde belge basmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçu ile ve bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçları ayrı suçlardır ve her iki suçun işlenmesi durumunda gerçek içtim kuralları uygulanır.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Öngörülen Cezaları Ortadan Kaldıracak Nedenler

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren hareketleri ihlal eden kişiler haklarında soruşturma açıldıktan sonra ceza mahkemelerinde yargılanır. Ceza yargılamaları sonucunda kişinin kanunda belirtilen tipe uygun eylemleri hakim tarafından sabit görülürse, kişi ceza alacaktır. Kişinin alacağı bu

ceza ya infaz edilerek sona erer ya da suç politikasının öngördüğü bazı faktörlerle ortadan kalkar.

Doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarında öngörülen cezaları ortadan kaldıran nedenler; ölüm, af, infaz, pişmanlık ve ıslah, zamanaşımı ve tarhiyat öncesi uzlaşmadır.

3.2.1. Ölüm

Vergi kaçakçılığı suçu sonucunda alınacak cezayı ortadan kaldıran nedenlerden biri ölümdür. Vergi Usul Kanunu'nda, her ne kadar kabahatler sonucunda öngörülen idari nitelikteki cezayı kaldıracak ölüme ilişkin düzenleme var ise de, suç için öngörülen cezayı kaldıracak ölüme ilişkin bir düzenleme yoktur. Bu nedenle Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümler bölümündeki ölüme ilişkin düzenlemeler vergi kaçakçılığı suçu için de geçerlidir.

Türk Ceza Kanunu'nun 64'üncü maddesinde ölüme ilişkin düzenleme bulunmaktadır. Söz konusu madde iki ayrı düzenlemiştir. Bunlardan ilki sanığın ölümü, diğeri de hükümlünün ölümüdür.

Türk Ceza Kanunu'nun 64'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, sanığın ölümü halinde kamu davası düşer. Ancak bu şekilde düşen kamu davasına, niteliği itibariyle müsadereye tabi eşya ve maddi menfaalar hakkında devam olunur¹⁸⁶. Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesinde kazanç müsadereyi düzenlenmiştir. Bu maddeye göre suçun işlenmesi ile elde edilen maddi menfaatlerin müsadereyesine karar verilir. Bu hüküm sayesinde vergi kaçakçılığı suçundan elde edilen haksız kazanç ölenin mirasçılarına geçemeyecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 64'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre ise, hükümlünün ölümü halinde, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezaları ortadan kalkar. Ancak, hükümlünün ölümü, müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hükümlerin infazına engel değildir.

¹⁸⁶ Hakeri, a.g.e., s. 433

Vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesinden sonra ancak soruşturma başlamadan önce fail ölürse ceza soruşturması başlatılmaz, eğer soruşturma başladıktan sonra fail ölürse savcılık tarafından kovuşturmayaya yer olmadığı kararı veya takipsizlik kararı verilir.

Son olarak belirtmek gerekir ki, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca, ölüm sadece ölen kişinin durumunu değiştirir, suçun iştirak halinde işlenmesi halinde, ölen kişi hakkında yukarıda belirtilen durumlar geçerliken, suça iştirak eden diğer kişiler açısından herhangi bir değişiklik olmaz¹⁸⁷.

3.2.2. İnfaz

Vergi kaçakçılığı suçu işlendikten sonra, ceza mahkemeleri tarafından verilen ceza, hükümlü tarafından 5275 sayılı “Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun” çerçevesinde infaz edildikten sonra ortadan kalkar. Hükümlünün cezasını infaz etmesi, cezanın ortadan kalkmasının en tabi yoludur.

3.2.3. Af

Vergi kaçakçılığı suçlarında, öngörülen cezayı ortadan kaldıran nedenlerden bir diğeri de af müessesesidir.

Ceza hukukunda af, önceden ve belirli bir zamana kadar işlenmiş olan, suç teşkil eden fiiller için kesinleşmiş olan cezaları kaldıran, ya da hafifleten veya bu cezaları değiştiren yahut mahkumiyeti bütün neticeleriyle birlikte gerçekleşmemiş sayan, yasama veya yürütme organlarınca gerçekleştirilen bir kamu hukuku tasarrufu olarak tanımlanabilir¹⁸⁸.

Anayasa’nın 87’nci maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin görevleri sayılırken, bu görevler arasında üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af çıkarma da yer almaktadır. Ancak, yine Anayasa’nın 169’uncu maddesinde de

¹⁸⁷ Bahri Öztürk ve diğerleri, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 10. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2008, s.433

¹⁸⁸ Artuk ve diğerleri, a.g.e., s. 1056

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin orman suçları hakkında genel ve özel af çıkaramayacağından bahsedilmiştir.

Genel af çıkarma yetkisi mutlak olarak TBMM'deyken, özel af çıkarma yetkisi Anayasa'nın 104'üncü maddesinde Cumhurbaşkanı'na da tanınmıştır.

Af müessesesine ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu'nun 65'inci maddesinde ayrıntılı bir düzenleme mevcuttur. Türk Ceza Kanunu'nda da af, genel af ve özel af şeklinde ikiye ayrılmıştır.

Türk Ceza Kanunu'nun 65'inci maddesinin birinci fıkrasına göre genel af durumunda, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün sonuçlarıyla beraber ortadan kalkar. Başka bir deyişle, eğer sanık hakkında hüküm kesinleşmemişse kamu davasının düşmesine karar verilir, ancak sanık hakkındaki hüküm kesinleşmişse ve infaz aşamasına geçilmişse, infaz bütün sonuçları ile ortadan kaldırılır ve hükümlü derhal tahliye edilir. Ancak hükümlü af ilanına kadar infazını tamamlamış olduğu kısım için veya adli para cezası infaz edilmişse bu para için hak iddia edemez. Bununla birlikte müsadere olunan şeyler de geri iade edilmez.

Türk Ceza Kanunu'nun 65'inci maddesinin ikinci fıkrasında da özel af düzenlenmiştir. Bu fıkra göre, özel af durumunda hükümlünün cezasının infazına infaz kurumunda son verilebilir, yani bu hapis ev hapsine dönüştürülebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süre kısaltılabilir ya da hapis cezası adli para cezasına dönüştürülebilir. Özel af, hüküm kesinleşmeden uygulanamaz. Çünkü özel af, suçu değil, cezayı ortadan kaldırmaya yöneliktir. Ayrıca Türk Ceza Kanunu'nun 65'inci maddesinde de belirtildiği üzere özel af durumunda genel afa olduğu gibi ceza bütün sonuçlarıyla ortadan kalkmaz, cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları özel affa rağmen devam eder.

Vergi kaçakçılığı suçlarında da genel af ve özel af uygulanarak öngörülen cezalar ortadan kaldırılabilir.

3.2.4. Zamanaşımı

Ceza hukuku açısından zamanaşımının tanımını yapacak olursak, suçun işlenmesinden sonra belirli bir sürenin geçmesi halinde, suça vucüt veren eylemin kamu vicdanı üzerinde tesirini kaybetmesi nedeniyle, bu aşamadan sonra cezalandırmada sosyal bir yarar bulunmayacağı için, devletin yargılama ve cezalandırma yetkisini kaybetmesi durumudur¹⁸⁹.

Her ne kadar idari yaptırımlar bakımından zamanaşımı ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme bulunmakta ise de vergi kaçakçılığı suçunun zamanaşımı ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenleme bulunmaktadır. Bu sebeple tüm suçlar için genel hükümler niteliğinde olan Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümler bölümünde yer alan zamanaşımı ile ilgili hükümler vergi kaçakçılığı suçu içinde geçerlidir.

Türk Ceza Kanunu'nda zamanaşımı müessesesi, dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinde dava zamanaşımı düzenlenmiştir. Dava zamanaşımı, bu maddede sözü edilen sürelerin geçmesinden sonra dava açılmayacağı, dava açılmışsa düşürülmesi gerektiğini ifade eder. Dava zamanaşımının hesaplanabilmesi için en önemli husus, suç tarihinin belli olmasıdır. Çünkü, kanunda geçen süreler, suç işlenme tarihinden itibaren başlayacaktır. Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinin altıncı fıkrasına göre, dava zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde son icra hareketin yapıldığı günden, mütemadi suçlarda kesintinin gerçekleştiği günden, müteselsil suçlarda son suçun tamamlandığı günden ve çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun onsekiz yaşını tamamladığı günden itibaren işlemeye başlar.

Vergi kaçakçılığı suçuna vucüt veren seçimlik hareketlerin ne zaman tamamlandığına baktığımızda;

¹⁸⁹ Donay, a.g.e., s. 218

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen defter ve belgelerde muhasebe hilesi yapma suçunda, hileli hareketin yapıldığı tarih, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan şahıslar adına hesap açma suçunda, hesabın açıldığı tarih, defterlerde kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka ortamlara kaydetme suçunda suç tarihi, suça konu kayıtların oluşturulduğu tarih, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek ya da bunları yok etmek suçunda, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edildiği ya da yok edildiği tarihtir. Defter ve belgeleri gizleme suçunda ise suçun işlenme tarihi vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılıp yapılmadığına göre farklılık gösterir. Eğer vergi incelemesi mükellefin işyerinde yapılmışsa suç tarihi, defter ve belgelerin gizlendiği tarihtir. Bu tarihte genellikle vergi incelemesinin yapıldığı tarihtir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinin ikinci fıkrasındaki, *“İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir”* hükmü gereğince vergi incelemesinin dairede yapılmasına karar verilmesi halinde, mükellefe defter, kayıt ve belgeleri sunması için bir süre verilir. Bu süre Vergi Usul Kanunu 14'üncü maddesi gereğince 15 günden az olamaz. Bu durumda suç tarihi, daire tarafından mükellefe verilen bu sürenin son günü mesai saatinin bittiği tarihtir¹⁹⁰.

Muhteviyatı itibari yanıltıcı veya sahte belge düzenleme suçunda suç tarihi, belgelerin düzenlendiği tarihtir. Eğer düzenlenen belge sayısı birden fazla ise son belgenin düzenlendiği tarih, suç tarihidir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya sahte belge kullanmak suçunda suç tarihi, belgenin kullanıldığı tarihtir. Ancak bu belgelerin kullanım tarihinde fikir birliği olmadığı için suç tarihi tartışmalıdır. Bir görüşe göre, suç, bu belgelerin deftere kaydedildiği anda tamamlandığı için suç tarihi, deftere kayıt günüdür¹⁹¹. Yargıtay'ın içtihatlarında benimsediği ve bizim de katıldığımız diğer görüşe göre ise, suç tarihi beyannameninin verilme tarihidir¹⁹².

¹⁹⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 18'inci maddesi dikkate alınmıştır.

¹⁹¹ Şenyüz, a.g.e., s. 559

¹⁹² Ok ve Gündel, a.g.e., s. 225

Maliye bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun suç tarihi, bu belgelerin basım tarihi, bu belgeleri kullanma suçunda ise suç tarihi, bu belgelerin kullanma tarihidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu için; (a) bendinde düzenlenen seçimlik hareketler için, on sekiz aydan üç yıla kadar; (b) bendindeki seçimlik hareketler için üç yıldan beş yıla kadar; (c) bendindeki seçimlik hareketler için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Türk Ceza Kanunu'nun 66'ncı maddesinde, üst sınırı beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlar için dava zamanaşımı suçun işlendiği tarihten itibaren sekiz yıl olarak belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen cezanın üst sınırı dikkate alındığında, vergi kaçakçılığı suçları için dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır.

Ceza zamanaşımı, hükmün kesinleşmesinden belli bir süre geçmesinden sonra devletin cezalandırma yetkisinin ortadan kalkmasıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 68'inci maddesinde de ceza zamanaşımı düzenlenmiştir. Bu maddede alınan cezaların süresine göre ceza zamanaşımı belirtilmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının e) bendine göre beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarına hükmedilen cezalarda ceza zamanaşımı on yıldır. Vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen cezalar ilk bakışta beş yıldan aşağı olduğu için ceza zamanaşımı on yıl gibi görülebilir ama bu somut olaya göre değişebilir. Örneğin, fail vergi kaçakçılığı suçunu müteselsil suç şeklinde işlerse Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesine göre cezada artırım olacaktır. Bu tür durumlarda ceza zamanaşımı değişebilmektedir.

3.2.5. Pişmanlık ve İslah

Vergi kaçakçılığı suçunda öngörülen cezayı kaldıran nedenlerden biri de pişmanlık ve ıslah müessesesidir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu bu maddede, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, bu maddede yazılı şartların sağlanması halinde vergi ziyayı cezasının verilmeyeceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin son dan bir önceki fıkrasında yer alan “371’inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” hükmü gereğince 371’inci maddedeki pişmanlık koşullarına uygun olarak mükellefler, gerçekleştirmiş oldukları eylemleri ve durumlarını yetkili makamlara bildirmeleri halinde, gerçekleştirmiş oldukları eylemler vergi kaçakçılığı suçuna vucüt verse bile cezalandırılmayacaklardır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi suçlarından sadece vergi kaçakçılığı suçunda ceza ilişkisini sona erdiren nedenlerden biridir. Bu sebeple pişmanlık ve ıslah müessesesi diğer vergi suçları için geçerli değildir.

Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinde pişmanlık müessesesinin koşulları tek tek sayılmıştır. Bu maddeye göre;

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçeyle veya sözlü beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması, (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)

Danıştay’ın kabul ettiği görüşe göre, mükellef hakkında vergi incelemesine başlandığına ilişkin yazının ilgiliye tebliğinden sonra vergi incelemesinin başladığı kabul edilmektedir¹⁹³.

- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,

Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için, gerçekten pişman olma şartı aranmamaktadır. Bulunulan durumun şartlara uygun olarak yetkili makamlara bildirilmesi yeterlidir.

¹⁹³ Uğur ve Elibol, a.g.e., s.217

- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması,

- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,

- Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesidir.

Doktrinde, vergi ziyaına neden olmuş olan vergi kaçakçılığı suçunda pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda bir tereddüt yoktur. Ancak doktrinde, vergi ziyaına sebebiyet vermemiş olan vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda tartışma vardır.

Doktrinde bazı yazarlara göre, vergi kaçakçılığı suçunda pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde belirtilen şartların katı bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu yazarlar¹⁹⁴, bu maddenin lafzi yorumu sonucunda, pişmanlık ve ıslah müessesesinin sadece vergi ziyaına sebebiyet vermiş olan vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanabileceği düşüncesine sahiptirler.

Doktrindeki diğer başka yazarlar¹⁹⁵ ise, konuya ilişkin maddelerin yorumlanmasında lafzi yorumun yetersiz kalacağı, bu nedenle lafzi yorumla birlikte, amaçsal, tarihsel ve sistematik yorumlamanın da yapılması gerektiğini, çünkü vergi ziyaına sebebiyet veren vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık müessesesinin uygulanabilmesine karşın vergi ziyaına sebebiyet vermeyen vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık müessesesinin uygulanamamasının adil sonuçlar meydana getirmeyeceğini düşünmektedirler.

¹⁹⁴ Ok ve Gündel, a.g.e., s.132,134 ; Şenyüz, a.g.e., s. 464

¹⁹⁵ Mehmet Yaşın, **Vergi Ziyaına Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi?**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:18, Sayı:206, Şubat 2010, s. 84 ; Tahir Erdem, “ **Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:189, Haziran 2004, s.111

Kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren tüm seçimlik hareketler için Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinin uygulanması gerekir. Her ne kadar 371'inci maddede, pişmanlık müessesesinin sadece vergi ziyayı cezasını gerektiren fiillere uygulanabileceği gibi görünse de, pişmanlık müessesesinin, kamu düzeni bakımından daha zararlı sonuçlar meydana getiren vergi ziyasına neden olmuş olan vergi kaçakçılığı suçu bakımından tatbikini mümkün görüp, vergi ziyasına sebebiyet vermemiş olan vergi kaçakçılığı suçu bakımından tatbikini mümkün görmemek hem akıl kurallarına hem de adalet kurallarına uygun düşmeyecektir.

Bazı yazarlar da Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinin koşullarının varlığı halinde Vergi Usul Kanunu'nda 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun fiillerinin cezalandırılmayacağını, çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesindeki şartlarının meydana gelmesi halinde pişmanlık ve ıslah müessesesinin Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları için hukuka uygunluk sebebi olacağını düşünmektedir¹⁹⁶. Ancak biz bu düşünceye katılmamaktayız. Çünkü pişmanlık müessesesi ile hukuka aykırı olan eylem hukuka uygun hale gelmemektedir. Sadece suçlardan gönüllü olarak vazgeçme gibi failin ceza almasını engellemektedir. Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçu açısından pişmanlık müessesesi bir şahsi cezasızlık sebebidir.

Ayrıca uygulamada pişmanlık müessesesini, vergi kaçakçılığı suçunun tüm seçenek hareketlerinde uygulanması gerektiğini düşünen hakimlerin bile vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren hareketlerin gerçekleşmesi sonucu pişmanlık müessesesinin koşulların oluşması halinde beraat kararı verdikleri görülmektedir. Kanaatimizce, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen failin pişmanlık müessesesinin şartlarını yerine getirmesi halinde hakkında beraat kararının değil, Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 223'üncü maddesinin dördüncü fıkrasının b bendi gereğince ceza verilmesine yer olmadığı kararının verilmesi gerekir.

¹⁹⁶ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 559

3.2.6. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Vergi hukuku açısından uzlaşma, gerek vergi idaresi gerek mükellef bakımından, somut bir vergi ilişkisinden kaynaklanan uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin kısa sürede, idari aşamada ortadan kaldırılmasına yönelik, barışçı bir çözüm yoludur¹⁹⁷. Uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nda tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde ikiye ayrılmıştır. Tarhiyat öncesi uzlaşma Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci ek maddesinde düzenlenmiştir. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise Vergi Usul Kanunu'nun 1'inci ek maddesi ile 10'uncu ek maddesi arasında düzenlemiştir. Vergi kaçakçılığı suçunu ilgilendiren uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma olması sebebiyle bu uzlaşma türü üzerinde durulacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci ek maddesinin ilk fıkrasında, Maliye Bakanlığı'nın, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılmasına izin verebileceği düzenlenmiştir. Bu fıkra parantez içerisinde Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza uzlaşmanın kapsamı dışında bırakıldığı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağı belirtilmiştir. Doktrinde birçok yazar bu hükümlerden yola çıkarak Yargıtay'ın da birçok kararında¹⁹⁸ savunduğu gibi, vergi ziyaına sebep olmadan işlenen vergi kaçakçılığı suçu açısından tarhiyat öncesi uzlaşmanın mümkün olduğunu ve eğer uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemler dolayısıyla vergi idaresinin şikayette bulunamayacağını ve bu eylemlerin de cezalandırılmayacağını savunmaktadır²⁰⁰.

¹⁹⁷ Ahmet Kumrulu, **Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararı Işığında Vergi Hukuku Hakkındaki Teori, Uygulama ve Öğretim**, Ankara: Danıştay Dergisi 1989, s.16-17 (Zikreden ; Yiğit, a.g.e., s.246)

¹⁹⁸ Yargıtay CGK, 15..02.2000, 2000/11-21 E., 2000/24 K.

²⁰⁰ Bayar, a.g.e., s. 205-209 ; Ok ve Gündel, a.g.e., s.134 ; Mustafa Akkaya ve İbrahim Nihat Bayar, **Vergi Ziyaına Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza**

Kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinde düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanma ihtimali mümkün değildir. Çünkü, tarhiyat öncesi uzlaşma tamamen vergisel ve idari hükümler içermektedir. Kanun koyucu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin düzenlenme amacının, idari nitelikte olan vergi ve idari nitelikte olan vergi cezalarıyla ilgili uyuşmazlıklar konusunda vergi yargı organı olan vergi mahkemelerinin iş yükünü hafifletmek, vergi ve vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların yargıya intikal etmeden çözüme kavuşturup, bir an önce devlet için olmazsa olmaz verginin tahsilini sağlamak olduğu düşüncesindeyiz. Vergi Usul Kanunu'nun ek 11'inci maddesinin düzenleniş şekline baktığımızda da, bu durum düşüncemizi destekler niteliktedir. Ek 11'inci maddenin ilk fıkrasında tarhiyat öncesi uzlaşmanın uygulama kapsamı belirtildikten sonra ikinci fıkrasında uzlaşma sonrasındaki netice düzenlenmiştir. Ek 11'inci maddeye baktığımızda ” *Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz*” şeklinde hüküm görmekteyiz. Ceza Muhakemeleri Kanunu'nun 175'inci maddesine göre, kamu davası iddianamenin kabulüyle açılmış olur. Ancak ek 11'inci maddede düzenlenen tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçunda da uygulanabilir olduğunu savunduğumuzda, ek 11'inci maddenin ikinci fıkrasının lafzından vergi idaresinin ceza davası açma yetkisi varmış gibi bir anlam çıkmaktadır. Ayrıca ek 11'inci maddenin ikinci fıkrasında “şikayette bulunmak” tabiri kullanılmış, vergi kaçakçılığı suçu şikayete tabi bir suç olmaması, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçu için uygulanabilir olmadığının bir diğer kanıtı olduğunu düşünmekteyiz²⁰¹. Tüm bu açıklamalar ışığında, her ne kadar tarhiyat öncesi uzlaşma birçok yazar tarafından vergi kaçakçılığı suçunun cezasını kaldıran bir neden olarak kabul görse de, kanaatimizce tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçunda uygulanabilirliği yoktur.

Yargılamasına Etkisi, Yaklaşım Dergisi, S.220, s.293-294 ; Gürol Demir, **Kaçakçılık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**, 2002-2003, <http://www.abchukuk.com/makale15.html>;

²⁰¹ Benzer düşünce bkz. Özcan, a.g.e., s. 432

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devlet, kamu düzeni ve sosyal düzeni sağlamak için ihtiyaç duyduğu finans kaynağının büyük bölümünü, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğinin bir neticesi olarak varlık kazanan vergilendirme yetkisine dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak aldığı vergilerden karşılamaktadır. Ancak vergi ödemekle mükellef olan kişiler, gerek politik gerek sosyal sebeplerden dolayı, ödenmesi gereken vergiyi yük ve gereksiz şekilde elden çıkmış para olarak görürler ve ödenmesi gereken vergiyi ödememek için direnç göstermektedirler. Devlet de bu direncin kırılması ve direncin ortaya çıkmasını engellemek amacıyla bazı yaptırımlara başvurur. Bu yaptırımlardan en caydırıcı olanları, cezai nitelikte yaptırım öngörülenlerdir. Cezai nitelikte olan yaptırımlar genellikle karşımıza ya hürriyeti bağlayıcı ceza ya da adli para cezası olarak çıkmaktadır. Tezimizin konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan seçimlik hareketlere de cezai nitelikte olan hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmüştür. Vergi kaçakçılığı, genel olarak vergi kanunlarını ihlal etmek ve vergi matrahınının vergi idaresinden gizlenmesidir. Vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncü maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun hukuki konusu, vergi kanunlarına göre, tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan, defter, kayıt ve belgeler ile bu defterler dışında hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter ve belgeler veya diğer kayıt ortamlarıdır.

Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren hareketlerden biri olan Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak eyleminde, suçun maddi konusunu oluşturan belgelerin idarenin düzenleyici işlemleriyle belirlenebilir olması, suçta ve cezada kanunilik ilkesine ters düşmesi sebebiyle yerinde olmamıştır.

Vergi kaçakçılığı suçunun faili, Vergi Usul Kanunu'nun 331'inci maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu maddede “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler olarak” tanımlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde fail hakkında kısıtlayıcı ve belirleyici nitelikte herhangi bir ifadeye

yer verilmemiş olduğundan, vergi kaçakçılığı suçları özgü suç niteliğinde bulunmayan ve herkes tarafından işlenebilen suçlar kapsamındadır. Vergi kaçakçılığı suçunda failin tespiti hususunda, cezaların şahsiliği ve kusur ilkesinin dikkate alınması gerekir. Gerçek kişilerde failin tespiti konusunda, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemi genelde mükellef gerçekleştirdiği için pek sıkıntı yaşanmamaktadır. Tüzel kişilerde ve küçük ya da kısıtlılarda da cezaların şahsiliği ve kusur ilkesi dikkate alınarak fail tespit edilmelidir. Uygulamada failin tespiti konusunda yapılan en büyük hatanın tüzel kişilik bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında yapıldığını görmekteyiz. Çünkü, tüzel kişilik bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçu sonucunda, tüzel kişiliğin tüm kanuni temsilcilerin iddianamelerde şüpheli olarak yer aldığını görmekteyiz. Ancak olması gereken, eğer tüzel kişilik bünyesinde çalışanlar, kanuni temsilcilerin istek ve onayı sonucunda vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemi gerçekleştirmişler ise, sadece istek ve onayda bulunan kanuni temsilcinin fail olması gerekmektedir. Eğer kanuni temsilcinin kim olduğu belirlenemiyorsa ve yetki tüm kanuni temsilcilerde ise, tüm kanuni temsilciler fail olabilir. Ancak çalışanlar kendi irade ve istekleriyle vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemi gerçekleştirmişler ise fail eylemi yapan kişidir.

Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemler Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde üç farklı bent halinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddenin a) bendinde yer alıp vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemler ; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter tutmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaktır. Maddenin b) bendinde yer alan eylemler; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek ve asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmaktır. Maddenin c) bendinde yer alan eylemler ise; Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastıkları belgeleri bilerek kullanmaktır.

Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemlerden biri olan gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, her ne kadar

uygulamada çok sık gerçekleştirilen bir vergi kaçakçılığı şekli olması sebebiyle ayrı bir seçimlik eylem olarak düzenlenmiş ise de, bu eylem defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmaktan farklı bir eylem değildir. Bu sebeple, bu eylemin, hesap ve muhasebe hilesi yapmak eyleminden ayrı şekilde düzenlenmesini gereksiz bulmaktayız. Ayrıca bu eylemde geçen “kişi” kelimesininin de yerinde olmadığını düşünmekteyiz. Çünkü kişiler, gerçek kişiler ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılır. Bu sebeple, eylemin vergi kaçakçılığı suçunu teşkil etmesi için, “kişi” kavramının kullanılması ile bu ikisinden biri adına hesap açılması gerektiği gibi anlamlar çıkmaktadır. Kanaatimizce “kişi” kavramı yerine “isim veya ad “ kelimelerinin kullanılması daha yerinde olacaktır.

Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren bir diğer eylem olan defter ve belgeleri gizleme eyleminin de “susma hakkı” söz konusu olması sebebiyle vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemlerden çıkarılması gerektiğini iddia eden yazarlar vardır. Ancak, kanaatimizce, vergi incelemesi esnasında defter ve belgelerin ibraz edilmesinin istenmesinde bir suç isnadı olmadığı için susma hakkının kullanılmasından bahsedilmesi yerinde değildir. Bu sebeple, hükmün bu şekilde uygulanmasında hukuka aykırılığın olmadığı ifade edilebilir.

4369 Sayılı Kanun ile değişiklikten önce vergi ziyayı, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olarak bulunmaktaydı. Ancak bu kanunun yürürlüğe girmesi ile vergi ziyayı, vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkmıştır. Bu sebeple, vergi idaresine yönelik işlenmiş olan Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesindeki eylemler, matrah artırıcı nitelikte olsalar dahi vergi kaçakçılığı suçunu teşkil edeceklerdir. Bu durumun istisnası ise çift defter tutma eylemidir. Kanun koyucu bu eylem suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için eylemin matrah azaltıcı nitelikte olmasını aramaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu sadece kasten işlenebilen bir suçtur. Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuruna yönelik, 4369 Sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesine kadar her hangi bir tartışma bulunmamaktaydı. Fakat, bu kanun ile gelen değişiklik sonucunda, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma eylemlerinden “bilerek” ifadesi kaldırılmış, suçun oluşumu için kastın aranmasına engel olmasa da, kullanma suçunun kasten işlenip işlenmeyeceği konusu tartışılmıştır. Ancak, çalışmanın ikinci bölümünde yer alan suçun manevi unsuru alt başlığında detaylı olarak belirtilen

gerekçeler sebebiyle, son olarak doktrinde suçun kasten işlenebileceğine yönelik fikir birliği olduğu söylenebilir.

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenleme yoktur. Bu sebeple, şartların varlığı dahilinde Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümler bölümünde yer alan hukuka uygunluk nedenleri vergi kaçakçılığı suçu için de geçerlidir.

Vergi kaçakçılığı suçunda kusurluluğu ortadan kaldıran veya etkileyen nedenler ise, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, hata ve mücbir sebeptir.

Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren eylemlere, gizleme eylemi suretiyle vergi kaçakçılığı suçu dışında, teşebbüs mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçunda iştirak müessesine ilişkin olarak hem Türk Ceza Kanunu'nda hem de Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme vardır. VUK'un 360'ıncı maddesinde iştirak edenin menfaatinin bulunmaması halinde özel indirim hali düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren bir çok seçimlik hareket bulunması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarının fikri içtima şeklinde ve zincirleme suç şeklinde işlenmesi mümkündür.

Doktrinde vergi kaçakçılığı suçlarında öngörülen cezaları ortadan kaldıran nedenler ; ölüm, infaz, af, zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah ve son olarak tarhiyat öncesi uzlaşmadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 371'inci maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin hangi vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacağı konusunda, doktrinde tartışma vardır. Bu tartışmanın nedeni, VUK'nun 371'inci maddesine atıfta bulunan VUK'nun 359'uncu maddesinin lafzi yorumudur. Lafzi olarak bakıldığında her ne kadar pişmanlık ve ıslah müessesesinin sadece vergi ziyana sebebiyet vermiş vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanabileceği görülse de, bu müessesesinin vergi ziyana sebebiyet vermemiş vergi kaçakçılığı suçlarında da uygulanması mümkündür. Kanaatimizce kanun koyucunun

bir an önce bu müesseseye açıklık getirmesi ve bu müessesenin, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak, tek başına ayrı bir kanun maddesinde düzenlenmesi gerekir.

Doktrinde ve Yargıtay uygulamalarında, her ne kadar tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin vergi ziyaına sebebiyet vermemiş vergi kaçakçılığı suçlarında tatbiki mümkün görülse de, kanaatimizce bu müessesenin vergi kaçakçılığı suçunda uygulanma ihtimali yoktur. Bu müessesenin tamamıyla idari nitelikteki vergi cezalarına yönelik olduğu belirtilebilir. Kanun koyucunun tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinin kapsamını net olarak belirleyecek ve tartışmaları sonlandıracak düzenleme yapması gerekmektedir.



YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akkaya, Mustafa ve Bayar, İbrahim Nihat(2011), **Vergi Ziyasına Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi**, Yaklaşım Dergisi, S.220, s.293-294.

Alacakaptan, Uğur(1975), **Suçun Unsurları**, Ankara: Sevinç Matbaası.

Artuk, Mehmet Eminve diğerleri(2012), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi.

Aydoğdu, İsmail Hakkı(2009), **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Başaran Yavaşlar, Funda(2008), **Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum**, İstanbul Barosu Dergisi, C.82, S.2008/6.

Batun, Mehmet(2010), **Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme Suçu**, Vergi Dünyası, S:350, Ekim/2010

Bayar, İbrahim Nihat(2010), **Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi- Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından İnceleme)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Baykara, Bekir(2001), **Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?**, Yaklaşım, Sayı: 106, Ekim 2001

Bayraklı, Hasan Hüseyin(2011), **Vergi Suç ve Kabahatleri**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Candan, Turgut(2010), **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Centel, Nur(2002), **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi

Centel, Nur ve diğerleri(2006), **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Baskı, İstanbul:Beta Yayınevi.

Çelik, Celal(2005), **Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Alınması Gereken Önlemler**, Vergi Dünyası Dergisi, S.284, Nisan 2005

Çomaklı, Şafak Ertan(2008), **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara: Savaş Yayınevi.

Çomaklı, Şafak Ertan ve Ak, Ahmet(2013), **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum: Erzurum Barosu Yayın No:5.

Darbaş, İbrahim(2014), **Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.

Demir,Gürol(2002-2003), **Kaçakçılık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**”,
<http://www.abchukuk.com/makale15html;>

Demirbaş, Timur(2002), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara:Seçkin Yayınevi.

Donay, Süheyl(2008), **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Basım Yayınevi.

Dönmezer, Sulhi ve Erman Sahir(1999), **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Hükümler, Onuncu Baskı Cilt 2, İstanbul: Beta Basım Yayınevi.

Edizdoğan,Nihat ve diğerleri(2007), **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1.baskı, Ankara: Ekin Yayınevi.

Erdem, Tahir,(2004), **Kaçakçılık Suçunda Pişmanlık**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:189, Haziran 2004.

Erman, Sahir(1957), **Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, Sayı:3, Yıl:1957.

Göktürk, Neslihan(2014), **Türk Hukuku'nda Suçların İctimai**, Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1-2.

Gözler, Kemal(2007), **Devletin Genel Teorisi**, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

Gündel, Ahmet(1993) **Kanuni Defter ve Belgeleri Yok Etmek ya da Gizlemek Suretiyle Yetkililere İbraz Etmemek**, Yaklaşım Dergisi, Sayı:5, Mayıs 1993.

Gündüz, Fatih(2007), **VUK'un 359/a-2. Maddesinde Yer Alan '..... Gerçek Muamele veya Durumun Mahiyetinin Gerçeğe Aykırı Olması' Kavramından Ne Anlamalıyız**, E- Yaklaşım, Sayı:42, Ocak 2007.

Gündüz,Remzi ve Gültaş, Veysel(2008), **Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Ankara: Bilge Yayınevi.

Hekim, Cavit(2013), **Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hakeri, Hakan(2011), **Ceza Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Hakeri, Hakan(2011), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi.

Hızlı, Yılmaz(1984), **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Ankara: Kazancı Hukuk Yayınları.

Işık, Ekrem(2009), **Bir Vergi Kaçakçılık Suçu: Hesap ve Muhasebe Hilesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:252 , Eylül 2009

İçel, Kayıhan(2014), **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayınevi

İçel, Kayıhan ve Evik A. Hakan(2007), **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4. Baskı, İstanbul : Beta Basım Yayınevi.

Karakoç, Yusuf,(2004), **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları

Karakoç, Yusuf(2016), **Vergi Ceza Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayınları.

Kaşıkcı, Mahmut(2007), **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul: Ethemler Yayıncılık.

Kaşıkcı ,Mahmut(1999), **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kızılot, Şükrü ve Kızılot Zuhel(2010), **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Koca, Mahmut ve Üzülmüş İlhan(2010), **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kocahanoğlu, Osman Selim(1983), **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflardan Kurtulma Yolları**, İstanbul: Yayıncılık Matbaası.

Kumrulu, Ahmet(1989), **Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararı Işığında Vergi Hukuku Hakkındaki Teori**, Uygulama ve Öğretim, Ankara: Danıştay Dergisi

Mutluer M. Kamil(1979), **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir: İTİA, Yayın No:214.

Kunter, Nurullah ve diğerleri(2008), **Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi

Ok, Nuri ve Gündel, Ahmet(2002), **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin Yayınları.

Oslo, Sevim Gülce(2013), **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öcal, F.Mete,(2001), **Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun Ve Cezasının İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öncel, Mualla ve diğerleri(2015), **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Önder, Ayhan(1992), **Ceza Hukuku Genel hükümler**, 2. Cilt, İstanbul: Beta Yayınevi.

Özbek, Veli Özer ve diğerleri(2006), **Ceza Hukuku Bilgisi Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin Yayınları.

Özcan Onur(2015), **Vergi Suçları**, İstanbul: Seçkin Kitabevi Yayınları.

Özen, Mustafa(2014), **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri**, Ankara: Adalet Yayınevi.

Özgenç, İzzet(2013), **Türk Ceza Hukuku, Genel Hükümler**, 8. Baskı Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Öztürk, Bahri ve Erdem, Mustafa Ruhan(2008), **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 10. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi,

Özyer, Mehmet Ali(2008), **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.Baskı, İstanbul: HUD Maliye Uzmanlar Derneği Yayınevi

Soydan, Billur Yaltı(1993), **Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Ortadan Kaldırma Anlaşmaları Ve Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şarlakkaya, Yüksel(2013), **Sahte Belge Düzenleme Hususunda Vergi İnceleme Elemanının Yetkilerinin İrdelenmesi**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:21, S:249, Eylül 2013.

Şimşek, Efsun(2007), **Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şenyüz, Doğan(2015), **Vergi Ceza Hukuku**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.

Taşdelen, Aziz(2010), **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara: Turhan Yayınevi.

Taşkıran Tarık(1994), **Ceza-Kişİ İlişkisi**, Vergi Raporu, Yıl:2, S:9, Şubat-Mart 1994.

Taştan Mehmet(2014), **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi.

Temizyürek, Onur(2009), **Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar**”, Yaklaşım Dergisi, S:196, Nisan 2009.

Toroslu, Nevzat(2009), **Ceza Hukuku Özel Kısım**, Ankara: Savaş Yayınevi.

Tosun Öztekin(1962), **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul: Baha Matbaası.

Tuncer, Selahattin(2001), **Vergi Hukukunda Mücbir Sebep**, Yaklaşım Dergisi, Yıl:9, S:104, Ağustos 2001.

Uğur, Hüsamettin ve Elibol, Mert(2015), **Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları**, Ankara: Adalet Yayınevi.

Ürel, Gürol(2012), **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Üstün, Ümit Süleyman(2001), **Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yargıcı, Akman(1982), **Türk Vergi Sisteminde Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar**, Vergi Sorunları Dergisi, S:4, Ocak-Mart, 1982.

Yaşın, Mehmet, “ **Vergi Ziyana Sebebiyet Vermeyen Kaçakçılık Suçlarında Pişmanlık Müessesesinden Yararlanılabilir mi?**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:18, Sayı:206, Şubat 2010.

Yiğit, Uğur(2004), **Vergi Usul Kanunu’nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul: Beta Yayınevi

ÖZGEÇMİŞ VE İLETİŞİM BİLGİLERİ

Resul Arslan, 17.10.1989 tarihinde Gaziantep’te doğdu. İlköğretimini 2004 yılında Gaziantep Sani Konukoğlu İlköğretim Okulu’nda, ortaöğretimini 2008 yılında Gaziantep Kolej Vakfı’nda burslu olarak tamamladı. 2008 yılında Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi’ne giriş yaptı ve 2012 yılında mezun oldu. 2015 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı’nda yüksek lisansa başladı. Arslan evli olup, çok iyi derecede İngilizce bilmektedir.

e-mail : arslanresul27@hotmail.com