

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANA BİLİM DALI

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Merve BABAYİĞİT AKSU

GAZİANTEP

OCAK 2019

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANA BİLİM DALI

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Merve BABAYİĞİT AKSU

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ

GAZİANTEP

OCAK 2019

T.C.
UNIVERSITY OF GAZİANTEP
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF ECONOMICS LAW

**TAX EVASION CRIME
WITHIN THE SCOPE OF JURISDICTIONAL
DECISIONS**

MASTER'S THESIS

Merve BABAYİĞİT AKSU

Supervisor: Dr. Instructor Member Ahmet BOZDAĞ

GAZİANTEP
JANUARY 2019

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
EKONOMİ HUKUKU ANA BİLİM DALI

Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu
Merve BABAYİĞİT AKSU

Tez Savunma Tarihi: 10.01.2019

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı


Doç. Dr. Zekiye ANTAKYALIOĞLU
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylıyorum.


Prof. Dr. Emine KOBAN
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımda okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.


Dr. Öğretim Üyesi Ahmet BOZDAĞ
Tez Danışmanı

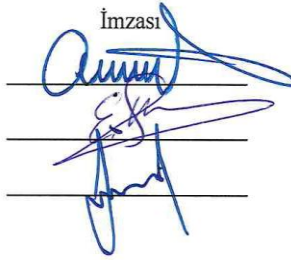
Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği/ oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:
(Unvanı, Adı ve SOYADI)

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ

Prof. Dr. Emine KOBAN

Dr. Öğr. Üyesi İsmail CİĞERCİ

İmzası


ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Merve BABAYİĞİT AKSU

ÖZ

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

BABAYİĞİT AKSU, Merve

Yüksek Lisans Tezi, Ekonomi Hukuku ABD

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Ahmet BOZDAĞ

Ocak 2019, 151 sayfa

Vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bu fiillere uygulanacak cezalar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi hukukunun suç ve cezaları düzenleyen kısmı olan Vergi Ceza Hukukunda, vergi kanunlarına aykırı fiillere verilecek cezalar idari para cezaları (mali cezalar) ve hürriyeti bağlayıcı cezalar (adli cezalar) olarak ikiye ayrılmaktadır. Tezde hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren, Vergi Ceza Hukukunun konularından birini oluşturan ve Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu incelenmiştir.

Tezde tüm unsurları ile ele alınan vergi kaçakçılığı suçu, üç bölümde incelenmiştir. Birinci bölümde genel olarak vergi suçları ele alınmış, suçla korunan hukuki değer incelenmiş, vergi kaçakçılığı suçunun tarihsel gelişimine yer verilmiştir. İkinci bölümde vergi kaçakçılığı suçunun unsurları ve cezası incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş şekilleri, kusuru kaldıran ve azaltan haller, davayı veya cezayı düşüren haller ve yargılama usulü incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası

ABSTRACT

TAX EVASION CRIME WITHIN THE SCOPE OF JURISDICTIONAL DECISIONS

BABAYİĞİT AKSU, Merve

Master's Thesis, Department of Economics Law,

Supervisor: Dr. Instructor Member Ahmet BOZDAĞ

January 2019, 151 pages

The acts against the tax laws and the penalties to be applied to these acts are regulated by the Tax Procedure Law No. 213. In the Tax Criminal Law, which is the part of the tax law regulating the crimes and punishments, the penalties to be imposed on the acts against the tax laws are divided into administrative punishments (financial punishments) and punishments binding to liberty (criminal punishments). In this study, the tax evasion crime which constitutes one of the subjects of the Tax Criminal Law which requires the binding punishment and which is regulated in Article 359 of the Tax Procedure Law, has been examined.

In this thesis, the crime of tax evasion, which is dealt with all its elements, is examined in three sections. In the first part, tax crimes are generally taken into consideration and the legal value protected by crime is examined and historical development of tax evasion crime is mentioned. In the second section, the elements and punishments of tax evasion crime are examined. In the third chapter; the special forms of appearance of tax evasion crime, the situations which remove and reduce the fault, the cases that throw out the case and reduce the punishment and the procedure of trial are examined.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Tax Evasion Crime, Tax Evasion Crime Punishment

ÖNSÖZ

Kamu hizmetlerinin en önemli kaynaklarından biri olan vergi gelirlerinin Anayasa'nın 73. maddesinde belirtildiği şekilde “adaletli ve dengeli” dağılımının sağlanmasında, vergi ödememek için kanunlara aykırı fiiller işleyenlerin cezalandırılmasının önemi büyüktür.

Tezin ana konusunu vergi kanunlarına aykırı fiillerden vergi kaçakçılığı suçu oluşturmakta olup, konu ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak vergi suçları, suçla korunan hukuki değer ve vergi kaçakçılığı suçunun tarihsel gelişimi ele alınmıştır. İkinci bölümde vergi kaçakçılığı suçunun unsurları ve cezası incelenmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş şekilleri, kusuru kaldıran ve azaltan haller, davayı veya cezayı düşüren haller ve yargılama usulü incelenmiştir.

Öncelikle desteklerini esirgemeyen hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Bozdağ ve Prof. Dr. Emine Koban'a, beni bu günlere getiren aileme, en büyük destekçim eşime ve biricik kızıma teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
GENEL OLARAK VERGİ SUÇLARI VE KABAHATLERİ, SUÇLA KORUNAN HUKUKİ DEĞER, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	3
I. GENEL OLARAK VERGİ SUÇLARI VE KABAHATLERİ.....	3
A. Mali Nitelikteki Vergi Kabahatleri ve Cezaları.....	4
B. Vergi Suçları ve Cezaları.....	6
II. SUÇLA KORUNAN HUKUKİ DEĞER	7
III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ	8
A. 213 Sayılı Kanun Öncesi	8
1. 5432 Sayılı Kanun.....	8
2. 5815 Sayılı Kanun.....	9
3. 6094 Sayılı Kanun.....	9
B. 213 Sayılı Kanun Sonrası	10
C. 213 Sayılı Kanun Değişiklikleri	10
1. 2365 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler	10
2. 3505, 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlar ile Yapılan Değişiklikler	11
3. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler	13
4. 5728 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler	15
İKİNCİ BÖLÜM.....	17
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN	17
UNSURLARI VE CEZASI	17
I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI.....	17
A. Kanunilik	17
1. Kanuniliğin Maddi Unsurları	19
a. Hareket (Fiil).....	20

i. Birinci Grup Kaçakçılık Fiilleri	23
(1) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	23
(2) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan ya da Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak	28
(3) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	29
(4) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....	31
(5) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek.....	33
a) İbrazı İstenen Defter, Kayıt ve Belge Olması.....	35
(b) Defter, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Bulunması.....	36
(c) Defter, Kayıt ve Belgelerin Vergi İncelemesine Yetkili Kimselerce İstenmiş Olması	37
(d) İnceleme İçin Kanunun Aradığı Kurallara Uyulması	38
(e) Defter, Kayıt ve Belgenin Saklama ve İbraz Süresi İçerisinde İbrazının İstenilmesi	42
(f) Defter, Kayıt ve Belgenin İbraz Edilmemiş Olması.....	43
(g) Defter, Kayıt ve Belgelerin Mücbir Sebep Olmaksızın İbraz Edilmemesi	44
(6) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak	47
(a) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek	49
(b) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeyi Kullanmak.....	53
ii. İkinci Grup Kaçakçılık Fiilleri.....	54
(1) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek	55
(2) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak	57
(3) Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak	59

(a) Sahte Belge Düzenlemek	61
(b) Sahte Belge Kullanmak	71
iii. Üçüncü Grup Kaçakçılık Fiilleri	75
(1) Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak	76
(2) Basılmış Belgeyi Kullanmak	77
b. Netice	78
c. Nedensellik bağlantısı	80
d. Fail	81
i. Gerçek Kişiler	83
ii. Tüzel Kişiler	86
2. Kanuniliğin Manevi Unsurları	90
B. Hukuka Aykırılık	92
II. SUÇUN CEZASI	93
A. Birinci Grup Kaçakçılık Fiillerinin Cezası	94
B. İkinci Grup Kaçakçılık Fiillerinin Cezası	95
C. Üçüncü Grup Kaçakçılık Fiillerinin Cezası	96
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	97
SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ, KUSURU KALDIRAN VE AZALTAN HALLER, DAVAYI VEYA CEZAYI DÜŞÜREN HALLER, YARGILAMA USULÜ	97
I. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ	97
A. İştirak	97
1. İştirak Kavramı ve Türleri	98
a. Faillik	99
b. Şeriklik	101
2. VUK 360. Maddesi Kapsamında Menfaat Kavramı ve Cezada İndirim	104
B. İçtima	105
1. Bileşik Suç	106
2. Fikri İçtima	107
3. Zincirleme Suç	112
C. Teşebbüs	116
1. Teşebbüse Elverişli Olmayan Kaçakçılık Fiilleri	117
2. Teşebbüse Elverişli Kaçakçılık Fiilleri	118

3. Gönüllü Vazgeçme	119
II. KUSURU KALDIRAN VEYA AZALTAN HALLER	121
A. Hata	121
B. Mücbir Sebep.....	122
III. DAVAYI VEYA CEZAYI DÜŞÜREN HALLER	124
A. Ölüm	125
B. Af.....	125
C. Zamanaşımı.....	126
D. Pişmanlık ve Islah.....	129
E. Uzlaşma	130
IV. YARGILAMA USULÜ	131
A. Genel Olarak Soruşturma ve Kovuşturma Yöntemleri	132
B. Mütalaa Alınması Koşulu	132
C. Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi.....	136
SONUÇ	139
KAYNAKÇA	145

KISALTMALAR

AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
CD	: Ceza Dairesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
D	: Dairesi
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
E	: Esas
EÜHFD	: Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
HMK	: 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
K	: Karar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
Md.	: Madde
Mernis	: Merkezi Nüfus İdare Sistemi
s.	: Sayfa
S	: Sayılı
SPK	: 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
T	: Tarihli
TAAD	: Türkiye Adalet Akademisi Dergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TCK	: 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
TL	: Türk Lirası
TMK	: 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
TTK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

Vb. : Ve Benzeri
VUK :213 Sayılı Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Ülkemizin de içinde bulunduğu birçok devlet sisteminde sosyal devlet anlayışı benimsenmektedir. Sosyal devlet anlayışının bir gereği olan devletin sosyal refahı sağlama görevinin doğal sonucu olarak devlet, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmektedir.

Devletin ekonomik ve sosyal refahı sağlaması için ekonomiye müdahalesinin bireyler üzerinde en somut etki yaratan şekli vergilerdir. Zira devlet, refahı sağlamak için gerçekleştirdiği kamu hizmetlerini finanse etmek zorundadır. Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynaklarından biri vergilerdir.

Vergi ödevi, Anayasa madde 73'te düzenlenmiştir. *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* Bu Anayasal düzenleme ile devlet, kamusal gücünü kullanarak bireylerden ve kurumlardan vergi toplamaktadır. Vergi ödemek, rıza hilafına gerçekleştiğinden ve karşılıksız olarak devlet zoruyla alındığından, tarih boyunca vergi yükümlülüğüne direnç gösterilmiştir.

Kamu hizmetlerinin en önemli finansman kaynaklarından olan verginin adaletli bir şekilde toplanmasının önemi, vergi ödemekten kaçınanların yaptırıma tabi tutulması ve vergi kaçırmanın yaptırıma bağlanarak caydırıcılığın sağlanması gerekliliğini doğurmuştur.

Bu bilgiler ışığında vergi kaçakçılığı, vergi yükümlülüğünden kaçınmak için kanunlara aykırı fiillerin işlenmesi olarak tanımlanabilir. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede öncelikle verginin mali bir yükümlülük olmasından hareketle, mali cezalar verilmesi ve devletin toplayamadığı verginin bir miktar artırılarak tahsil edilmesi yoluna gidilmiştir. Ancak tezin konusunu oluşturan Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde düzenlenen fiillerde olduğu gibi işlenen fiillerin ağırlığı, ihlal ettiği kamusal düzen ve bozduğu vergi barışının ağırlığı, kamusal hizmetlerin finanse edilememesi gibi neden olduğu ağır sonuçları sebebiyle, bazı vergiden kaçınma fiillerine hürriyeti bağlayıcı cezalar verilmesi yoluna gidilmiştir. Bu anlamda tezin

konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı suçu, Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenen diğer suçlardan farklı değildir.

Tezde Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, tüm yönleriyle ele alınmıştır. Birinci bölümde vergi suçları ile ilgili genel bilgilere yer verilmiş olup, suçla korunan hukuki değer açıklanmaya çalışılmış ve günümüzde uygulanan vergi sistemine kadar yaşanan tarihsel süreç ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde 359. maddede düzenlenen kaçakçılık fiilleri ayrıntılı açıklanmış, daha sonra suçun unsurları ve cezasına yer verilmiştir. nc ve son bölümde ise vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş şekilleri, kusuru kaldıran ve azaltan haller, davayı ve cezayı düşüren haller ve yargılama usulü konuları ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ SUÇLARI VE KABAHAHLERİ, SUÇLA KORUNAN HUKUKİ DEĞER, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ

I. GENEL OLARAK VERGİ SUÇLARI VE KABAHAHLERİ

“Vergi suçu, vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranışlar olarak bu hükümlerin ihlal edilmesidir.”¹ Doktrindeki bir başka tanıma göre ise vergi suçu, vergi kanunları ile getirilen görev ve ödev hükümlerine, yükümlü ve sorumlu tarafından ceza verilmesini gerektirecek şekilde aykırı davranış olmasıdır.² Vergilerin yasal zorunluluk ile alınması nedeniyle mükelleflerde vergiye karşı tepki oluşmaktadır.³ Çeşitli nedenlerle mükelleflerin vergi ödemekten kaçınması sonucu kayıt dışı faaliyetler artmaktadır. Bu kayıt dışılık ise vergi suçları işlenerek oluşturulmaktadır. Vergi suçları içerisinde en yaygın olarak işlenen ve en çok kayıt dışılığa neden olanı ise vergi kaçakçılığı suçudur.⁴

Mükellef gelirini gerçek durumdan düşük göstererek eksik gösterdiği matrahın vergi miktarı kadar gelirini artırmaktadır.⁵

Vergi suçlarına uygulanacak yaptırımların amacı sadece ortaya çıkan gelir kaybının telafi edilmesi değil, bir yandan kamu idaresinin kaybının telafi edilmesi, diğer yandan gelir kaybına neden olan fiillerin cezalandırılması ile kamu düzeninin sağlanmasıdır.⁶

¹ Mehmet YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 1. Baskı, 2018, s.27

² Nihat EDİZDOĞAN, Metin TAŞ, Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2007, s.7

³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2015, s.5

⁴ Mehmet TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, Geliştirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, 2015, s.2

⁵ Tülay AKGÜL YILMAZ, *Kamu Maliyesi Ders Notları*, Arıkan Yayınevi, 2006, s.158

⁶ Yusuf KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1. Baskı, 2016, s.43

Vergi hukukundaki suç ve cezalar mali nitelikteki suç ve cezalar ile adli nitelikteki suç ve cezalar olarak ikiye ayrılmaktadır.⁷ “İdari ceza- adli ceza ayrımında klasik ölçüt, idari cezaların kurum iç düzenini korumak için, adli cezaların ise toplum düzenini korumak için konulduğu, dolayısıyla bu iki ceza türünün korudukları düzenin farklı olduğu tezidir.”⁸ Ancak bu ölçüt idari cezaların sadece bir bölümü olan disiplin cezaları açısından anlam ifade eder. Diğer idari cezalar açısından örneğin vergi ziyai cezasında korunan hukuki değer, kayba uğrayan vergi geliri olduğundan ve bu vergi geliri tüm toplumu ilgilendirdiğinden sadece belli bir kurumun iç düzeni değil, adli cezalarda olduğu gibi tüm toplum düzenidir. Bunun gibi idari cezaların hafif, adli cezaların ağır sonuçlar doğurduğu ayrımı da idari cezaları adli cezalardan ayırmada yetersiz kalmaktadır. Örneğin vergi ziyai cezası, kayba uğratılan verginin üç katı oranında uygulanmakta ve miktarı somut olaya göre çok ağır olabilmektedir. Bu nedenle idari ceza adli ceza ayrımında kabul gören ölçüt “şekli ölçüt” olmaktadır. Bu ölçüte göre idari cezalar, idari makamlar tarafından idari usullere göre verilmekte iken, adli cezalar yargılama usulleri uygulanarak ceza mahkemeleri tarafından verilmektedir.⁹

“İdari yaptırımlar, klasik anlamda birer ceza olmasalar da ceza hukukuna sıkı bağlarla bağlıdırlar.”¹⁰ Bu bağlamda ceza hukuku prensiplerinden yasallık, orantılılık, şahsılık, aleyhe kanunun geriye yürümemesi, lehe kanunun geriye yürütülmesi, yaptırıma karşı yargı yolunun açık olması, idari yaptırımla ceza yaptırımının birlikte uygulanmaması idari yaptırımlar açısından da uygulanırlar.¹¹

A. Mali Nitelikteki Vergi Kabahatleri ve Cezaları

Mali nitelikteki vergi kabahatleri, diğer bir deyişle idari vergi suçu, vergi kanunlarının yüklediği görev ve ödevlerin mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan

⁷ Adnan ÇAVUŞ, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul, Beta Yayınevi, 1. Bası, 2016, s.22

⁸ Ali D. ULUSOY, *İdari Yaptırımlar*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, 2013, s. 45

⁹ ULUSOY, *İdari Yaptırımlar*, s.46

¹⁰ Sema AYATAR KIZILYAR, *Ceza Yaptırımı ve İdari Yaptırım Ayrımı*, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17.01.2014, s.1662

¹¹ AYATAR KIZILYAR, *Ceza Yaptırımı ve İdari Yaptırım Ayrımı*, s.1662

üçüncü kişilerce vergi cezasını ve idari cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesidir.¹² Mali nitelikteki vergi kabahatleri; VUK 344. maddesinde yer alan vergi ziyat, 351. ve devamı maddelerinde yer alan usulsüzlük halidir. Bu kabahatlere idari makamlar tarafından idari yaptırım niteliğinde maddi cezalar verilmekte ve bu cezalara karşı gidilecek yargı yolu idari yargı yani vergi mahkemeleri olmaktadır. Bu cezaların niteliği hususu doktrinde tartışılmıştır. Vergi zammı olduğu görüşü, tazminat olduğu görüşü, teknik bir ceza olduğu görüşleri doktrinde yer almakla beraber bu görüşler eleştirilmiştir. Bu cezaların niteliği konusunda Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 12.0.1980 tarihli 1/2 sayılı kararında şu tespiti yer verilmiştir; “...vergi cezaları, vergi kanunlarına karşı işlenen fiil nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat ya da zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve ceza tehdidiyle söz konusu fiili önlemek amacı güdülmüştür...”¹³ Kurulun 1989 tarihli bir diğer kararında ise VUK hükümlerine dayanılarak kesilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde bulunduğu ve Anayasa’nın 38. maddesinin ‘kanunsuz suç ve ceza olmaz’ ilkesini getirdiğini, ‘cezada kanunilik’ ilkesinin esas olduğu, bunun da ceza yaptırımının yasama organı tarafından tereddüt yaratmayacak biçimde düzenlenmesini, suçu gerçekleştiren kişiye uygulanacak cezanın cinsinin, miktarının, alt ve üst sınırının belirlenmesini zorunlu kıldığını ve yargı yerlerinin genişletici yoruma başvurmamaları gerektiğini; aksi halde kıyas yoluyla ceza yaratılmış olacağını belirtmiştir.¹⁴

Ancak kanunilik ilkesi VUK ile bazı durumlarda ihlal edilebilmektedir. 359. maddede “vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler” kavramı mükerrer 257. maddeye göre Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenebilmekte, yasamaya ait yetki yürütme organı tarafından kullanılarak suç ve cezada kanunilik ilkesini ihlal etmektedir.¹⁵

¹² Bekir BAYKARA, *İdari Vergi Suçunun Unsurları*, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2005, Sayı: 146, s.3

¹³ DİBK. 12.06.1980 T., 1/2 S. kararı

¹⁴ DİBK. 16.02.1989 T, E: 1988/1 K: 1989/1 S. kararı

¹⁵ Mehmet KARAARSLAN, *Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi*, TBB Dergisi, Sayı 64, 2006, s.124

B. Vergi Suçları ve Cezaları

“Kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçları, ceza hukuku anlamında suçlardır ve bunları işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaya ve/ veya adli para cezasına hükmolunmaktadır.”¹⁶ Bu suçlara ilişkin yargılama, adli yargı mercileri olarak görev yapan ceza mahkemeleri tarafından vergi hukuku ve genel ceza hukuku kuralları doğrultusunda yapılmaktadır. Bu suçlar, Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olup, hüküm bulunmayan hallerde genel kanun olarak Türk Ceza Kanunu’nun uygulanması öngörülmüştür.¹⁷

Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu: Vergi idaresi, yargı yerleri, bazı meslek odaları görevleri gereği mükellefin açıklanmamasında yararı olan, gizli kalmasını isteyebileceği bilgilere ulaşabilmektedirler. Bu bilgilerin açıklanması mükelleflere maddi veya manevi zarar verebilir. Bu nedenle, bu sır niteliğindeki bilgilerin açıklanmasını önlemeye yönelik olarak Vergi Usul Kanununda bu suç düzenlenmiştir.¹⁸ Vergi gizliliğine uymak zorunda olanlar; vergi işlemleri ve incelemeleriyle uğraşan memurlar, vergi ile ilgili mahkemelerde görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar, vergi işlemlerinde yararlanan bilirkişilerdir. Suçun cezası bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasıdır.¹⁹

Yükümlünün Özel İşlerini Yapma Suçu: Yasak kapsamı içerisindeki memurların, görevlerini ifa ederken, tarafsızlıktan ayrılarak yükümlülerin yanında yer alabilirler. Anayasal ilke olan kanun önünde eşitliğin korunması için bu suç düzenlenmiştir. Yasak kapsamında olanlar; vergi incelemesinde görevli olanlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlardır.²⁰ Suçun cezası, VUK 363. maddesi göndermesi gereği TCK 257’de düzenlenen üç aydan iki yıla kadar hapis cezasıdır.²¹

¹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.38

¹⁷ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.27

¹⁸ Doğan ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Bası, 2016, s. 409

¹⁹ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.171

²⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.112

²¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.319

İncelemenin konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı suçu VUK 359. maddede düzenlenmiştir. Bu suç, tezde tüm detaylarıyla ele alınacaktır.

II. SUÇLA KORUNAN HUKUKİ DEĞER

“Genel olarak vergi suçları ile korunan yarar, hazine yararadır. Yani devletin vergi alacağının güvence altına alınması ve dolayısıyla kamu yararadır.”²² Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olup, korunan hukuki değer hazine yararadır.²³ Başka bir deyişle vergi kayıplarını engelleyerek ekonomik alanda kamu yararının sağlanmasıdır. Diğer suçlarda olduğu gibi kamu düzeninin sağlanması amacının yanında devletin vergi gelirlerinin de tahsilinin sağlanması amaçlanmaktadır. Zira doktrinde “devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli ve meşru gören bir anlayış” olarak tanımlanan sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gerekli görülmektedir.²⁴

²² TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 6

²³ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.26

²⁴ Kemal GÖZLER, *Anayasa Hukukuna Giriş*, Ekin Yayınevi, 11. Bası, 2007, s.207

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi kaçakçılığı suçunun tarihsel gelişimi incelenirken, 213 Sayılı Kanun öncesi, 213 Sayılı Kanun sonrası ve 213 Sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler ayrımı benimsenmiştir.

A. 213 Sayılı Kanun Öncesi

213 Sayılı Kanun öncesinde yürürlükte bulunan Kanunlar 5432 Sayılı Kanun, 5815 Sayılı Kanun ve 6094 Sayılı Kanundur.

1. 5432 Sayılı Kanun

07.06.1949 tarihli 5432 Sayılı Kanun²⁵ ile daha önce vergi kanunlarının çeşitli kısımlarında düzenlenen dağınık haldeki ceza hükümleri ilk kez bir araya getirilmiştir.²⁶

5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu iştirak kavramına ilk kez yer vermesi bakımından önemlidir. Kaçakçılık suçuna iştirak, teşvik ve yardım bu kanunda düzenlenmiştir.²⁷

5432 Sayılı Kanunda ceza mahkemelerinin yargılamasını yaptığı ve hürriyeti bağlayıcı ceza verdiği kaçakçılık fiilleri yer almamıştır.²⁸ Kanunun 324. maddesinde “Mükellefin veya sorumlunun vergi kaçırma kastıyla aşağıdaki şekillerde vergi ziyana sebebiyet vermesi kaçakçılıktır.” Hükmüne yer verilmiştir. Kaçakçılık fiilleri 8 fıkra düzenlenmiştir. Vergi mükellefi veya sorumlusunun bu fiilleri işlediğinin tespit edilmesi halinde dahi ceza verilmesi takdir komisyonunun bu yönde kararı bulunması şartına bağlanmıştır.²⁹

²⁵ 15.06.1949 tarihli 7233 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²⁶ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 35

²⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 35

²⁸ Hasan AYKIN, *Öldürmeden Katil; Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak*, <https://vergidosyasi.com/2017/07/07/vergi-ziyaina-neden-olmadan-vergi-kacirmak/>, Erişim Tarihi:16.09.2018

²⁹ F. İsmail Hakkı AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2009, s.28

2. 5815 Sayılı Kanun

5432 Sayılı Kanun vergi kaçakçılığıyla mücadelede yetersiz kaldığından 5815 Sayılı Kanun³⁰ ile değişikliğe gidilmiştir.³¹

Sebebiyet verilen vergi ziyanının 3 katı oranında uygulanan para cezasının caydırıcı olmadığı düşüncesiyle bu kanun değişikliği ile hem para cezası hem hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi düzenlemesine gidilmiştir.³²

Bu Kanun ile ilk defa hileli vergi suçuna teşebbüs ve teşebbüse hürriyeti bağlayıcı ceza yaptırımı düzenlenmiştir. Yine bu Kanun ile pişmanlık hükümleri kaldırılmıştır.³³

Bu Kanun ile kasıt bulunmaksızın kaçakçılık sayılan haller ilk defa düzenlenmiştir. Kanunun 324. maddesindeki “Beyannamede eksik ya da hakikate aykırı bildirimde bulunmak” fiili kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılmıştır.³⁴

3. 6094 Sayılı Kanun

Yukarıda belirtilen 5815 Sayılı Kanun 324. maddesi ile kasıt aranmaksızın beyannamedeki basit bir eksikliğin dahi suç sayılması eleştirilmiş ve kanun değişikliğine gidilmiştir.³⁵

6094 Sayılı Kanun³⁶ ile daha önce soyut olarak düzenlenen kavramlar somutlaştırılmıştır.³⁷

Kanunun Ek-2 maddesi değiştirilmiş, a-7 bendindeki fiilin verginin tahakkuku için belirlenen yasal süreden önce tespiti halinde fiil suç kabul edilmemiştir. Ek olarak, bu Kanun ile pişmanlık hükümleri yeniden getirilmiştir.³⁸

³⁰ 24.07.1951 tarihli 7866 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 36

³² AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.28; AYKIN, *Öldürmeden Katil; Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak*

³³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 36

³⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 36

³⁵ Sevim Gülce OSLU, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.24

³⁶ 08.07.1959 tarihli 8452 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 36

³⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 36

B. 213 Sayılı Kanun Sonrası

04.01.1961 Tarihli 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu³⁹ ile vergi suçları hileli vergi suçu, kaçakçılık suçu, kusur suçu, usulsüzlük suçu biçiminde ağırlıklarına göre sıralanmıştır. Bunların en ağırlı olan hileli vergi suçunun yargılamasının ceza mahkemeleri tarafından yapılması, diğerlerine ise yargılama yapılmaksızın para cezası uygulanması yoluna gidilmiştir.⁴⁰

Ceza mahkemesi tarafından yargılanan hileli vergi suçları unsurları ile birlikte kanunda ayrı bir bölümde düzenlenmiştir.⁴¹

Kanunun 344. maddesinde kaçakçılık “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi” biçiminde düzenlenmiştir.⁴²

C. 213 Sayılı Kanun Değişiklikleri

213 Sayılı Kanun’da 2365 Sayılı Kanun, 3505, 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlar ve 4369 Sayılı Kanun ile değişiklikler yapılmıştır.

1. 2365 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

30.12.1980 Tarih 2365 Sayılı Kanun⁴³ ile 213 Sayılı Kanunda yapılan değişikliklerin ilki hileli vergi suçunun adının kaçakçılık suçu olarak düzenlenmesidir. Bunun dışında kusurun yanında ağır kusur düzenlemesine de yer verilmiştir. Bu değişiklikler ile vergi suçları kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük olarak dört grupta toplanmıştır.⁴⁴

Bu kanun değişikliği ile 344. madde ilk altı bendinde vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiş, 213 Sayılı Kanun 397. maddesindeki hileli vergi suçu düzenlemesine

³⁹ 10.01.1961 tarihli 10703-70705 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴⁰ OSLU, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s. 25

⁴¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 37

⁴² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 37

⁴³ 31.12.1980 tarihli 17207 mükerrer numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴⁴ AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.29; AYKIN, *Öldürmeden Katil; Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak*

benzer bir düzenleme yapılmıştır. Farklı olarak burada “noksan bildirim veya işe başlamanın bildirilmemesi” hükmü hapis cezasını gerektirir fiil olmaktan çıkarılmıştır.⁴⁵

2. 3505, 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlar ile Yapılan Değişiklikler

Yukarıda belirtilen 2465 Sayılı Kanun ile değiştirilen 344. maddede sekiz bent olarak düzenlenen kaçakçılık suçunda, ilk altı bentteki fiillere ayrıca ceza mahkemeleri tarafından hürriyeti bağlayıcı ceza verileceği düzenlemesi 359. madde ile getirilmişti. 4008 Sayılı Kanun⁴⁶ ile 344. maddenin son iki bendi kaldırılmış, madde altı bent halinde düzenlenmiş, 359. maddedeki “...yazılı fiilleri işleyenler...” ibaresi kaldırılarak “...kaçakçılık suçlarını işleyenler...” ibaresi getirilmiştir. Yine bu kanun ile 344. maddeye “kastın varlığını ispat külfeti iddia edene aittir” ibaresi eklenmiş, “aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir” düzenlemesine yer verilmiştir. Böylece madde metninde ilk altı bentte sayılan hallerde kastın karine olarak var kabul edileceği düzenlenmiş olmaktadır.⁴⁷

Yine bu Kanun ile 344. maddeye daha önce madde metninde yer almayan “tutulması mecburi olan defterleri tutmak ve bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek” fiili de eklenmiştir.⁴⁸

3505 Sayılı Kanun⁴⁹ ile 359. maddeye fıkra eklenerek “Ancak hapis cezasının paraya çevrilmesine hüküm olunması halinde, para cezası tutarının hesabında hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısı esas alınır” düzenlemesi getirilmiştir.⁵⁰

⁴⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 37

⁴⁶ 06.07.1993 tarihli 21982 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴⁷ AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.31

⁴⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 38

⁴⁹ 10.12.1988 tarihli 20015 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 38

4108 Sayılı Kanun⁵¹ ile 344/1 düzenlemesinde değişiklik yapılmış, “...kaydı gereken hususlar” yerine “...kaydı gereken hesap ve işlemler” denilmiştir. Öncesinde 4008 Sayılı Kanun ile getirilen “...zorunlu olan defterleri tutmamak ve bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek...” düzenlemesi madde metninden çıkarılmış, 344/1 fıkrasının sonuna “...veya diğer kayıt ortamlarında izlemek...” eklemesi yapılarak bilgisayar kayıtları da kapsama alınmıştır.⁵²

Aynı Kanun ile 344. maddede altı bent halinde düzenlenmiş fiiller için 359. maddede ayrı yaptırımlar getirilmiştir. 1, 4, 5, 6. bentlerde düzenlenen fiiller için altı aydan üç yıla kadar hapis cezası; 2, 3. bentlerde düzenlenen fiiller için üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası verileceği hüküm altına alınarak fiillerin cezası artırılmıştır.⁵³

Yine bu Kanun ile yukarıda belirtilen 3505 Sayılı Kanunla getirilen hapis cezasının paraya çevrilmesinde hesaplama şekline ilişkin hükümde “...hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 15 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı...” düzenlemesi yapılarak hesaplamada açıklık sağlanmıştır.⁵⁴

4108 Sayılı Kanun ile 359. maddeye fıkra eklenerek “Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır” denilerek tekerrüre ilişkin yeni bir düzenleme getirilmiştir.⁵⁵

Yine 359. maddeye fıkra eklenmiş “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 345 inci maddede yazılı vergi cezalarının uygulanmasına engel teşkil etmez” düzenlemesi getirilerek aynı fiile karşı hem idarece para cezası hem de ceza mahkemelerince hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması yolunda düzenleme yapılmıştır.⁵⁶

⁵¹ 02.06.1995 tarihli 22301 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵² AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.33

⁵³ AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.33

⁵⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 39

⁵⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 39

⁵⁶ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 39

Son olarak 4108 Sayılı Kanun ile 359. maddenin “kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezası” olan başlığı “Kaçakçılık suçunda hapis cezası” olarak değiştirilerek maddeden hapis cezası süresince verilen ticaret sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezası kaldırılmıştır.⁵⁷

3. 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

Vergi reformu olarak adlandırılan 4369 Sayılı Kanun⁵⁸ Vergi Usul Kanununda köklü değişiklikler getirmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili yapılan ilk değişiklik ceza mahkemesinde yargılanacak vergi kaçakçılığı suçlarının “vergi kaçakçılığı suçu”, idari yaptırım uygulanacak vergi kaçakçılığı suçlarının ise “vergi ziyayı suçu” olarak ayrılmasıdır. 359. maddede “vergi kaçakçılığı suçu” düzenlenmiş, aynı madde metninde hem suç fiillerine hem de bu fiillere uygulanacak cezalara yer verilmiştir. 344. maddede düzenlenen kaçakçılık fiilleri aynı şekilde kalmıştır. “Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs” başlıklı 358. maddede yer alan “sahte belge basmak” ve “anlaşması olmadığı halde belge basmak” fiilleri bu kanun ile 359/b fıkra düzenlenerek cezası artırılmıştır. 359. maddede yer alan “sahte vesika tanzimi ve kullanılması” ile “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika tanzimi ve kullanılması” ve “vesikaları tahrif etmek” ile “asıllarına uygun olmayan vesikalar tanzim etmek” fiilleri birbirinden ayrılarak bu fiiller hakkında farklı cezalar düzenlenmiştir.⁵⁹

4369 Sayılı Kanun ile getirilen önemli değişikliklerden bir diğeri önceki düzenlemelerde kural olarak “vergi ziyayı” şartı kaçakçılık fiillerinde suçun tamamlanmasının şartı iken bu kanun değişikliği ile vergi ziyayının suçun tamamlanması şartı olmaktan çıkarılmasıdır. Zira 359. maddede vergi ziyayı şartına yer verilmemiş, sadece 359/a-1’de yer alan “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi” fiilinde “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde”

⁵⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 39

⁵⁸ 29.07.1998 tarihli 23417 mükerrer numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵⁹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 40; AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.34; AYKIN, *Öldürmeden Katil; Vergi Kaçırmanın Vergi Kaçakçısı Olmak*

düzenlemesine yer verilmiştir. Bu düzenlemenin de vergi ziyayı şartı olup olmadığı tartışmalıdır.⁶⁰

Vergi ziyayı şartının kaldırılması doktrinde eleştirilmektedir. Hazineyi kayba uğratmayan hatta fazla vergi ödenmesi sonucunu doğuran fiillerin dahi kaçakçılık suçunu oluşturmasının mümkün hale geldiği düşünülmektedir.⁶¹

344. maddenin aynen muhafaza edilmesi sonucu eğer 359. maddede sayılan fiiller işlenerek aynı zamanda vergi ziyasına yol açılmışsa ceza mahkemesi tarafından verilecek hürriyeti bağlayıcı cezadan ayrı olarak idarece para cezası uygulanacaktır. Bu ceza fiili işleyenler hakkında üç kat, iştirak edenler hakkında bir kat uygulanacaktır.⁶²

Kanun değişikliği öncesi madde 359/3'te yer alan “Bu maddenin 2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır” düzenlemesi madde metninden çıkarılmıştır.⁶³

4369 Sayılı Kanun ile 358. maddedeki teşebbüs düzenlemesi kaldırılmıştır. 360. madde değiştirilmiş, “kaçakçılık suçuna iştirak” bu maddede düzenlenmiştir. Bu şekli ile kaçakçılık suçuna teşebbüs Vergi Usul Kanunda düzenlenmeyerek Türk Ceza Kanununa tabi olmuştur. 338. madde “iştirak”, 346. madde “teşvik”, 347. madde “yardım” düzenlemeleri kaldırılmış, iştirake ilişkin tek düzenlemeye 360. maddede yer verilmiştir. Bu düzenleme sadece vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak getirilmiştir.⁶⁴

⁶⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 40; AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.34; AYKIN, *Öldürmeden Katil; Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak*

⁶¹ Mustafa AKKAYA, *İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233, 2008, s.3

⁶² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 40; AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.33

⁶³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 40

⁶⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 41; AYKIN, *Öldürmeden Katil; Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak*

4. 5728 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler

359. maddede ikili şekilde düzenlenen kaçakçılık suçu 5728 Sayılı Kanun⁶⁵ ile üçlü şekilde düzenlenmiştir. 359/a fıkrasında düzenlenen fiiller için öngörülen cezanın alt sınırı on sekiz aya çıkarılmıştır.⁶⁶ Aynı fıkradan hapis cezasının paraya çevrilmesi ve ertelenmesine ilişkin düzenleme çıkarılmıştır. Böylece bu hususlarda Türk Ceza Kanununun uygulanması yoluna gidilmiş olmaktadır. Şartları varsa Türk Ceza Kanununa göre paraya çevirme, erteleme ve yine Ceza Muhakemesi Kanununa göre hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi mümkündür.⁶⁷

Eski 359/b fıkrası iki ayrı bent haline getirilerek farklı cezalar öngörülmüştür. İlk bentte düzenlenen fiiller hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası düzenlenmiştir. Böylece bu bentteki fiilleri işleyenler hakkında paraya çevirme, erteleme, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararları verilmesi mümkün olmayacaktır.⁶⁸

Eski 359/b fıkrasından ayrılan ikinci bentte yani yeni 359/c bendinde “Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlıkla anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar” fiili düzenlenmiş ve bu fiilleri işleyenler hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Cezanın alt sınırının iki yıl olması sebebiyle diğer şartları varsa paraya çevirme, erteleme, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararları verilmesi mümkün olacaktır.⁶⁹

Bu kanun değişikliği ile vergi kaçakçılığı suçunun cezası artırılmıştır. Bunun sonucunda erteleme ve paraya çevirme kapsamı daraltılmıştır. Ancak son düzenleme ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesine imkan tanınmış olmaktadır.⁷⁰

⁶⁵ 08.02.2008 tarihli 26781 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁶⁶ AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.36

⁶⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 42

⁶⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 42; AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.36

⁶⁹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 42; AYDOĞDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.35

⁷⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 43

Bu Kanun ile yapılan bir diğ er değişiklik 360. maddede olmuştur. Maddenin eski halinde yer alan iştirak düzenlemesi kaldırılmış, madde başlığı “Cezadan İndirim” olarak değiştirilmiş, madde içeriği ise iştirake ilişkin ceza indirimini şeklinde düzenlenmiştir. Bunun dışındaki iştirake ilişkin hususlarda Türk Ceza Kanunu’nun uygulanması öngörülmüştür.⁷¹



⁷¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 43; AYDOğDU, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s.35

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN

UNSURLARI VE CEZASI

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI

Vergi kaçakçılığı suçu, adli bir suç olduğundan bu suçun unsurları incelenirken Türk Ceza Kanunu Genel Hükümlerinin irdelenmesi gerekmektedir. Suçun unsurlarına ilişkin doktrinde farklı ayrımlar yer almaktadır. Suçun unsurları tipiklik, maddi unsur, hukuka aykırılık, manevi unsur⁷² olarak; yasallık, maddi unsur, hukuka aykırılık, kusurluluk⁷³ olarak farklı ayrımlara tabi tutulmuştur. Tez kapsamında kanunilik, kanuniliğin maddi unsuru, kanuniliğin manevi unsuru ve hukuka aykırılık unsuru ayrımını benimsenmiş olup, konu bu kapsamda açıklanmıştır.

A. Kanunilik

Kanunilik, bir fiilin suç sayılabilmesi için fiilin, kanunun özel hükümleri arasında veya ceza hükümlü özel bir kanunda yer alan belirli bir maddedeki tanıma uygun olması gereğidir.⁷⁴ Başka bir deyişle, ceza hukukunda kanuni unsur, suçun varlığının, o suçla ilgili olarak kanunda açık şekilde gösterilmiş tipin varlığına bağlı olmasıdır.⁷⁵ Hangi fiillerin kaçakçılık suçu oluşturacağı ve bu fiillere verilecek ceza VUK 359. maddesinde açıkça düzenlenmiştir.⁷⁶

⁷² Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKCEN, Ahmet Caner YENİDÜNYA, *5237 Sayılı Yeni TCK'ya Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, Ankara, Turhan Kitabevi, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. Bası, 2006, s.410

⁷³ Nur CENTEL, Hamide ZAFER, Özlem ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul, Beta Yayınevi, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, 2008, s.225

⁷⁴ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.6

⁷⁵ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.380

⁷⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.277

“Madde 359

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

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

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

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

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”⁷⁷

⁷⁷ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

1. Kanuniliğin Maddi Unsurları

Suçun oluşması için kanunda belirtilen tipe uygun bir hareketin varlığı şarttır. Suçun maddi unsurunun tamamlanması için bu hareketin varlığı yeterli olmayıp, hareket sonucu dış alemde bir değişikliğin de gerçekleşmesi gerekir.⁷⁸ Suçun maddi unsurunu hareket, netice, bunlar arasındaki nedensellik bağlantısı, fail, mağdur ve suçun maddi konusu oluşturur.⁷⁹

Vergi kaçakçılığı suçu, bağlı hareketli ve seçimlik hareketli suçtur.⁸⁰ VUK 359/a ve b bentlerindeki suçların işlenebilmesi için vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklaması zorunlu olan defter ve kayıtlar üzerinde yapılması gerektiğinden suç bağlı hareketlidir.⁸¹ Eğer vergisel amaçla düzenlenmemiş veya kullanılmamış bir belge söz konusu ise bu durumda vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz. Şartları varsa Türk Ceza Kanununda düzenlenen özel belgede sahtecilik, dolandırıcılık suçları oluşabilir. 359. maddede sayılan alternatif fiillerden herhangi birinin işlenmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Bu yönüyle suç seçimlik hareketlidir.⁸² 359. maddede sayılan fiiller (çift defter tutmak fiili hariç) ile suçun oluşması için vergi ziyayı şartı aranmamaktadır. Bu yönüyle kaçakçılık suçu zarar suçu değil tehlike suçudur.⁸³

⁷⁸ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.8

⁷⁹ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.473

⁸⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.81

⁸¹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.33

⁸² KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.277

⁸³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.380

a. Hareket (Fiil)

Hareket, insanın dış dünyada beliren iradi davranışıdır. Bir şeyi yapmak (icrai) veya yapmamak (ihmali) olarak iki farklı şekilde gerçekleşebilir. Düşünce, dış dünyaya yansımada hareket olarak kabul edilmez. İster icrai ister ihmali olsun, hareket mutlaka iradi olmak zorundadır. Hareket olmaksızın suç oluşmaz.⁸⁴

Hareketin iki türlü bulunmaktadır. İcrai hareket ve ihmali hareket. Yapılması yasak olduğu halde yapılan harekete icrai hareket denir. Örneğin adam öldürmek icrai bir harekettir. Bulunsaydı netice oluşmayacaktı denilebilecek hareket ise ihmali harekettir. İhmal, neticenin iradi olarak engellenmemesidir. İradi olarak engellememe, bir davranışın iradi olarak yapılmaması şeklinde gerçekleşmektedir.⁸⁵

Hareketin şekline göre suçlar icrai ve ihmali; hareketin sayısına göre suçlar tek hareketli ve birden fazla hareketli; hareketin önemine göre suçlar serbest hareketli ve bağlı hareketli suçlar olarak ayrılmaktadır.⁸⁶

İcrai hareketli suçlar: failin aktif yani yapma biçiminde bir hareketiyle işlenebilen suçlardır. Örneğin belgede sahtecilik suçları icrai hareketli suçlardır.⁸⁷

İhmali hareketli suçlar: failin yapmama biçimindeki hareketiyle işlenen suçlardır. Örneğin annenin çocuğunu emzirmemesi sonucu çocuğun ölmesi ihmali hareketli bir suçtur.⁸⁸

Tek hareketli suçlar: kanunun tek bir hareketin yapılmasını suçun oluşumu için yeterli kabul etmesi durumunda tek hareketli suç oluşmaktadır. Örneğin kasten öldürme suçu tek hareketli bir suçtur.⁸⁹

Birden fazla hareketli suçlar: suçun oluşması için tek bir hareketin yeterli olmayıp kanunda belirtilen birden fazla hareketin işlenmesi ile oluşan suçlardır. Örneğin özel belgede sahtecilik suçunda suçun oluşması için failin hem sahte belgeyi düzenlemesi hem de bu belgeyi kullanması gerekmektedir.⁹⁰

⁸⁴ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.416

⁸⁵ CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s.245

⁸⁶ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.430

⁸⁷ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.10

⁸⁸ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.11

⁸⁹ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.421

⁹⁰ CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s.253

Serbest hareketli suçlar: suçun oluşumu için tipik sonucu doğurmaya elverişli herhangi bir fiilin bulunmasının yeterli olduğu suçlardır. Örneğin kasten öldürme suçu bu sonucu doğurmaya elverişli herhangi bir fiille işlenebilir.⁹¹

Bağlı hareketli suçlar: kanunda suçun ancak belirli hareketlerin yapılmasıyla işlenebileceği öngörülmüşse bu suçlara bağlı hareketli suçlar denir. Örneğin kasten öldürme suçunun nitelikli hali olan eziyet çektirerek öldürme suçu bağlı hareketli bir suçtur.⁹²

VUK 359. maddede vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturan fiiller üç ana başlık olarak düzenlenmiştir.

Bunlardan ilki vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi (gizleme: varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi),
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması

İkinci grup fiiller, Vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan,

- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi,
- Defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması,
- Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması,

⁹¹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.8

⁹² CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s.252

Son grup fiiller ise, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin Bakanlık ile anlaşması olmadan basılması veya bu belgelerin bilerek kullanılmasıdır.

Bu üç grup fiil kaçakçılık suçunun hareket unsurunu oluşturmaktadır.⁹³ Aşağıda her bir fiil detaylı olarak açıklanmadan önce, hareketlerde geçen defter, belge kavramları, saklama ve ibraz mecburiyeti hakkında bilgi verilecektir.

Birinci ve ikinci grup fiillerde bahsedilen Vergi Kanunlarına⁹⁴ göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar VUK 220. maddesinde sayılmıştır. Bunlar; yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri (basit istihsal vergisi defteri dahil), nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, serbest meslek kazanç defteridir.

VUK 359. maddesinde düzenlenen suça konu defterler vergi kanunlarına göre tutulan ve düzenlenen, saklama ve ibraz yükümlülüğü bulunan defterlerdir. TTK hükümlerine göre de tacirlerin defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak TTK hükümlerine göre defter ve kayıt tutmak zorunda olmayanlar VUK hükümlerine göre defter ve kayıt tutmak zorunda olabilirler.⁹⁵ VUK 172. maddesine göre defter tutmak zorunda olanlar ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, serbest meslek erbabı ve çiftçilerdir. Yukarıda sayıldığı üzere tutulacak defterler VUK 220. maddesinde düzenlenmiştir.

Belge, belirli bir düşünce, hukuki ilişki veya vakayı yansıtan, hukuki sonuç doğurmaya elverişli, irade beyanı içeren ve düzenleyicisinin kim olduğunu gösteren yazılı evrak anlamına gelmektedir.⁹⁶ Yargıtay kararlarında belge ‘hukuki hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına ve bir vakıyı ispata elverişli yazı’ şeklinde tanımlanmaktadır.⁹⁷ HMK 199. maddesinde belge, ‘uyuşmazlık konusu vakıaları

⁹³ Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, 2014, s.518

⁹⁴ VUK 3. maddesine göre “Vergi Kanunları” ifadesi Vergi Usul Kanunu ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

⁹⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 88

⁹⁶ Hasan Tahsin GÖKCAN, *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:67, Sayı:3, Yaz 2009, s.96

⁹⁷ Yargıtay 11. C.D. 2014/22192 E., 2014/5927 K. sayılı, 27.03.2014 T. kararı

ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu kanuna göre belgedir' şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgeler ise, fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, diğer evrak ve vesikalardır.⁹⁸ Belgenin yazılı olması, anlaşılabilir ve hukuki değer taşıyan bir içeriğe sahip olması, düzenleyenin belli olması ve taşınabilir olması gerekmektedir.⁹⁹

Saklama ve ibraz mecburiyeti ise VUK 253. maddesinde belirtildiği üzere, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterler, ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süreyle muhafaza edilmek zorundadır. VUK 256. maddesinde de ibraz mecburiyeti düzenlenmiştir. VUK 253. maddesinde düzenlenen süre içerisinde usulüne uygun şekilde istenen defter ve belgelerin ibrazı zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁰⁰

i. Birinci Grup Kaçakçılık Fiilleri

359/a maddesindeki birinci grup kaçakçılık fiilleri iki bent halinde düzenlenmiştir ancak yaptırımları aynıdır.

(1) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Hesap ve muhasebe hileleri, vergi matrahını azaltmak amacıyla, gerçek ilişki, hesap ve işlemlerin defter ve belgelerde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi olarak tanımlanmaktadır.¹⁰¹ Suçun oluşması için mazur görülemeyecek tarzda bir hesap hatası bulunması gerekmektedir. Kanunda hesap ve muhasebe hilesi

⁹⁸ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.72

⁹⁹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.74

¹⁰⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 94

¹⁰¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Mehmet ERKAN, Cemal ELİTAŞ, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, 1. Bası, 2012, s.51

tanımlanmamıştır. Kanunun amacı, tanımda yer verilerek sınırları belirlenmesi halinde yeni bir usulle hile yapılması halinde suçun oluşmaması sonucunu engellemektir.¹⁰²

VUK 359. maddesinde düzenlenen gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, muhasebe kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, bunları veya gerçek olan belgeleri tahrif etmek ya da gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak fiilleri gerçekte hesap ve muhasebe hilesi olarak kabul edilen fiillerdir.¹⁰³

Mükelleflerce vergi kanunlarına göre tutulan defterler öncelikle vergi uygulaması bakımından öngörülen amaçları sağlayacak nitelikte olmalıdır. İkinci olarak da bu defter ve belgelerin Vergi Usul Kanununda belirtilen usul ve amaçlara ve kayıt düzenine göre tutulması gerekir. Bu amaçların gerçekleşmesini önleyici nitelikte davranışlar kaçakçılık suçunun konusunu oluşturacaktır.¹⁰⁴

Muhasebe hilesi, muhasebe sisteminin mevzuatta öngörülenler dışındaki beklentiler için kullanılmasıdır. Muhasebe hilesinden bahsedilebilmesi için mali durum bazı muhasebe kayıt yöntemleri kullanılarak gizlenmiş veya karartma yapılmış olması ve normal bir vergi incelemesi ile yapılan hileli işlem ortaya çıkartılamaması; yapılan işlemlerin genel kabul gören muhasebe ilke ve kurallarına tamamen aykırı olması yani yoruma açık olmaması; yapılan işlemlerin vergi kanunları ve diğer kanuni veya idari düzenlemelere açıkça aykırı olması; yapılan işlemin sonucunda maddi veya manevi bir çıkar sağlanması veya böyle bir beklentinin bulunması; işlemin mali tabloları tutar itibariyle önemli ölçüde

¹⁰² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.88

¹⁰³ BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.72

¹⁰⁴ Turgut CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, İstanbul, Süryay Yayınları, Güncelleştirilmiş 2. Bası, 2004, s.63

etkilemesi; yapılan hataların genel olarak vergi kaybına neden olması gerekmektedir.¹⁰⁵

“Hesap hilesi, deftere yapılan kayıtların hesap işleyişlerin kurallara aykırılık sonucunu doğuracak şekilde çeşitli yolsuzlukları örtbas etmek, bu işlemlerin hesaplarda ve defter kayıtlarında ortaya çıkarılmasını zorlaştırmaya veya gizleyici şekilde davranmaktır.”¹⁰⁶

Bu fıkradaki suçun oluşumu için kasıt unsurunun bulunması şarttır. Kasıt yoksa durum hata olarak kabul edilecektir. Uluslararası Denetim Standartları ve Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yapılan tanımlar ışığında muhasebe hataları olarak kabul edilen durumlar şu şekildedir;

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılan bir yanlışlık,
- Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini,
- Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konularında yapılan bir yanlışlık.¹⁰⁷

Hesap ve muhasebe kayıtlarında yapılabilecek hata ve hilelere şu örnekler verilebilir:

- Matematik işlemleri ve formüllerin uygulanmasında hata yapılması,
- Hesaplarda rakamların yerlerinin değiştirilmesi, eksik veya fazla sıfır konulması,
- İşlemlerin defterlerde farklı hesaba kaydedilmesi, borcun alacak, alacağın borç olarak gösterilmesi,
- İşletme hesabına alınması gereken emtia, para, vb.nin emanet hesabında gösterilmesi,
- Sayfadan sayfaya, defterden deftere aktarmalarda yanlışlıklar yapılması,
- Mükerrer kayıt yapılarak, giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi,

¹⁰⁵ BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.72

¹⁰⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.88

¹⁰⁷ Mine BİNİŞ, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, 2012, s.16

- Unutulduğu izlenimi uyandırılarak bazı vergi doğuran işlemlerin kayıt dışında bırakılması,
- Değerleme ve amortisman konularında hatalı uygulamalar yapılması, emsal bedel yerine maliyet bedelinin değerlendirilmesi olarak alınması,
- Teşebbüsün durumunu olduğundan farklı göstermek amacıyla bilanço maskelemesine gidilmesi,
- İmalatta randıman ve fire oranlarının olması gerekenden farklı uygulanması,
- Kişisel giderlerin işletmeye aitmiş gibi gösterilmesi, kişisel otomobilin işletme için kullanıldığı izlenimi uyandıracak işlemlerle yakıtın gider gösterilmesi,
- Senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilmesinde yanlış iskonto yönteminin uygulanması.¹⁰⁸

Yukarıda sayılan örneklerdeki durumlar hile ile yapılabileceği gibi hata sonucu da yapılabilecek niteliktedir.¹⁰⁹

Hesap ve muhasebe hileleri ile muhasebe hatası arasındaki temel fark yukarıda da belirtildiği gibi kasıt unsurudur. Hilenin söz konusu olabilmesi için bilinçli şekilde davranılması, yapılan hile ile haksız çıkar sağlanmasının amaçlanması gerekmektedir.¹¹⁰

Hata ile hile arasındaki ayrım şu şekilde belirlenebilir; eğer işlemdeki yanlışlık her zaman herkes tarafından yapılabilecek tarzda yapılmışsa burada bilinçli bir davranış olmadığından yani hatadan söz edilebilir. Buna karşın işlemin gerçek mahiyetinin tespitini zorlaştırmak amacıyla doğal olmayan bazı işlemlere girilmiş ve bu nedenle gerçek durumun ilk bakışta anlaşılması güçleştirilmiş ise tespiti için özel uzmanlık ve çaba gerekiyorsa hileden söz edilebilir.¹¹¹ Olağan olmayan durumlar dışındaki önemli düzensizlikler, muhasebenin muzaaf usulünün varlığı ile

¹⁰⁸ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 65

¹⁰⁹ Danıştay 4. D., 2010/4748 E., 2013/7523 K. sayılı, 07.11.2013 T. kararı “...Uyuşmazlıkta, davacı şirket tarafından defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapıldığı ileri sürülerek vergi ziyayı cezayı üç kat kesilmiş ise de, Kartal 2.Aslıye Ceza Mahkemesince yapılan yargılamada olayda hile değil hata olduğu kabul edilerek, unsurları oluşmayan suçtan sanıkların beraatine karar verilmiştir... 359 uncu maddesinde yer alan fiillerin olayda gerçekleşmediği dikkate alındığında vergi ziyayı cezasının bir kat kesilmesi gerekmekte olup, davanın, üç kat olarak kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle açılan kısmını reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

¹¹⁰ BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.72

¹¹¹ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.66

tespit edilebilen bir hatanın başka bir hatalı kayıt ile örtülmesi (ilk kayıt hata olsa bile ikinci kayıt hilenin varlığını gösterir), hatalı işlemin sıkça tekrarlanması hallerinde kastın dolayısıyla hilenin varlığı kabul edilmektedir.¹¹²

Hile türleri; kasti olarak yapılan hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, uydurma hesap açma, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma, bilançonun maskelenmesi şeklinde sayılmaktadır.¹¹³

Yapılan hatanın VUK 371. Maddede düzenlenen pişmanlık müessesesi çerçevesinde düzeltilmesi halinde fail cezalandırılmayacaktır.¹¹⁴

Uygulamada hem ceza mahkemeleri hem de vergi mahkemeleri muhasebe ve hesap hilesi bulunup bulunmadığını bilirkişi marifetiyle tespit etmektedir.¹¹⁵

Yargıtay kararlarında da sanığın kasıtlı olup olmadığının araştırılması, kasıt bulunduğu hususunda yeterli delil bulunmadığı durumlarda beraat kararı verilmesi gerektiği görüşü hakimdir.¹¹⁶

¹¹² BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.93

¹¹³ BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.84

¹¹⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 98

¹¹⁵ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.99

¹¹⁶ Yargıtay 11. C.D. 2012/23764 E., 2013/17301 K. sayılı, 20.11.2013 T. onama kararına konu ilk derece mahkemesi beraat kararında; "Her ne kadar sanık ... hakkında atılı suçtan dolayı cezalandırılması için mahkememize kamu davası açılmış ise de, sanığın tüm aşamalarda atılı suçlamayı kabul etmemesi, hazırlık aşamasında 5271 sayılı CMK.nun 148.maddesine göre alınmış sanığın ikrarını içerir yazılı bir belgenin mevcut bulunmaması,sanıkta suç konusu herhangi bir eşyanın ele geçirilememesi,olayı gören herhangi bir tarafsız görgü tanığının mevcut olmaması,mali bilirkişinin tanzim ettiği 05/01/2011 tarihli raporun içeriği ve tüm dosya kapsamı karşısında, sanığın her aşamada suçu işlemediğine dair savunmasının aksini ispata yarar özellikle ve vicdani kaniyi oluşturmaya ve hükümlülüğe yeter nitelik ve derecede delil elde edilememiş olması nazara alınarak sanığa atılı suçun sabit olmadığı anlaşılmakla sanığın beraatına karar verilmesi gerekmiş, Her ne kadar sanık ... hakkında suç tarihinde atılı suçu işlediği iddiasıyla atılı suçlardan dolayı cezalandırılması için mahkememize kamu davası açılmış ise de, sanığın tüm aşamalarda atılı suçlamayı kabul etmemesi, hazırlık aşamasında 5271 sayılı CMK.nun 148.maddesine göre alınmış sanığın ikrarını içerir yazılı bir belgenin mevcut bulunmaması, sanıkta suç konusu herhangi bir eşyanın ele geçirilememesi,olayın hemen akabinde düzenlenmiş sanığın imzasını içeren teşhis tutanağının mevcut olmaması, olayı gören herhangi bir tarafsız görgü tanığının mevcut olmaması,sanığın aşamalarındaki tüm savunmalarında belirttiği "yönetimde görevli olan kişiler İran uyruklu kişilerdi. Benim yapılan işlemlerden haberim yoktu, %100 yabancı sermaye ile yabancı şirket olmayacağı için beni şirkete ortak yaptılar, ancak tek başıma imza yetkim yoktu, ayrıca yapılan işlemlerden de haberim yoktur, ben bizzat olayı öğrendikten sonra hesap uzmanları kuruluna durumu bizzat ben bildirdim. ben mali müşavir tutmuştum. bu tuttuğum mali müşavir ... dosyaları hesapları inceledikten sonra usulsüzlük olduğunu görünce ben

(2) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan ya da Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Bu fiilin 4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önceki halinde “mevhum adlara” ibaresi kullanılmıştı. Kanun değişikliği ile bunun yerine “gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına” denilerek mevhum kelimesine açıklık getirilmiştir. Çünkü mevhum kelimesi, gerçekte var olmayan anlamına gelmektedir. Ancak bu fiilin işlenmesinde kişi mevcut olup bu kişi ile söz konusu kaydın açılmasını gerektirecek bir durum bulunmaması da mümkün olduğundan değişiklik ile yapılan açıklama yerinde olmuştur.¹¹⁷

Bu açıklamadan hareketle gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan fiili şu şekilde tanımlanabilir; gerçekte olmayan (yaşamayan) veya gerçekte olsa bile işlemle ilgisi/ işlemden bilgisi olmayan kişi adına hesap açılması ve bu şekilde hayali bir ilişki oluşturarak sahte alacak borç ilişkisi kurulmasıdır.¹¹⁸

Suçla konu bu fiil, tanımdan da anlaşıldığı üzere iki şekilde işlenebilir. Birincisi adına hesap açılan kişi gerçekte hiç yoktur. Ölmüş veya hiç yaşamamış olabilir. İkinci halde ise adına hesap açılan kişi gerçektir ancak adına hesap açılmasını gerektirecek bir ilişki mevcut değildir.¹¹⁹ Bu kişiler çoğu zaman vergi kaçırma işleminde şüphelenilmeyecek kişiler arasından seçilir.¹²⁰

Bu fıkra düzenlenen suçu oluşturan fiillere aşağıdaki örnekler verilebilir;

- İşletmenin giderlerini fazla göstermek için karşı tarafın gerçekte olmadığı tüketim ödücü sözleşmesine dayanılarak yakınlarından borç alınmış ve yüksek faiz ödenmiş gösterilmesi,

durumu derhal ilgili mercilere bildirdim. kendim usulsüzlük yapsam zaten bildirmezdim" şeklindeki savunmasının dosya içindeki belgelerle doğrulanması karşısında, sanığın TCK.nun 21.maddesinde belirtildiği üzere atılı suçun kanuni unsurlarını bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği ve suç kastıyla hareket ettiği yolunda savunmasının aksini ispata yarar özelliğe ve vicdani kanıyı oluşturmaya ve hükümlülüğe yeter nitelik ve derecede delil elde edilememiş olması nazara alınarak iş bu sanığa atılı suçun sabit olmadığı anlaşılmakla sanıkların beraatine karar verilmesi gerekmiş" şeklinde sanıkların beraatine karar verilmiştir.

¹¹⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 100

¹¹⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.91

¹¹⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.281

¹²⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.83

- Gerçekte çalışmayan kişiye çalışıyormuş gibi ücret ödenmesi,
- Satış yapılan yüksek fiyat yerine daha düşük fiyatlı ve gerçekte olmayan kişi adına fatura düzenlenmesi,
- Mal satılırken herhangi bir aracı bulunmamasına rağmen aracı varmış ve komisyon ödenmiş gibi gösterilmesi¹²¹

Bu şekilde uydurma hesap açılmasının amacı belgesiz ve kayıt dışı işlemleri denkleştirmektir. Buradaki hesapta hem işlem hem de belge vardır. Ancak işlem ile belgenin içeriği farklıdır. Bu şekilde açılan hesaplarla işlemler olduğundan farklı şekilde yansıtılır. Bu amaçla açılan hesaplar daha sonra uygun başka bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır.¹²² Uygulamada en sık olarak hasılatın kayıt dışı tutulması amacıyla mükellefin yakınları veya güvendiği kişiler adına hesap açılması şeklinde gerçekleştirilmektedir.¹²³

Bu suç fiilinin düzenlenmesiyle muhasebe kayıtlarının hem şahıs hem de ekonomik ilişki bakımından gerçeği yansıtacak şekilde düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir.¹²⁴

(3) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

2365 Sayılı Kanun değişikliğinden önceki adıyla “çift defter tutmak” fiilinin oluşması için öncelikle vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan bir defter bulunmalıdır. Yukarıdaki açıklamalarımızda bu defterlerden bahsedilmişti. Bu defterlerden birinin tutulması zorunluluğu bulunmayan kişi tarafından fiilin işlenmesi mümkün değildir.¹²⁵

Bu fıkra düzenlen fiilin işlenebilmesi için bir diğer şart defterlere kaydı gereken hesap ve işlemler tamamen ya da kısmen başka defter belge ya da diğer

¹²¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.92

¹²² BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.80

¹²³ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 34

¹²⁴ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.98

¹²⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 101

kayıt ortamlarına kaydedilmiş olmalıdır. Yani kayıt düzeni ve yasal düzenlemeler uyarınca kanuni defterlere kaydedilmesi gereken bir işlemin bir takım başka özel defter, kağıt, not vb. şeklinde kaydının tutulması halidir. Bu durumda hem işlemin niteliği gereği kaydedilmesinin zorunlu olması yani alelade bir işlem olmaması, hem de kaydın yapıldığı yerin kanunla belirlenen şekillerde kaydı tutulması gereken defter yerine başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarından olması gerekmektedir.¹²⁶

Diğer kayıt ortamlarından anlaşılması gereken ise, özellikle günümüz teknolojik gelişmelerinin de etkisiyle çok çeşitli olabilen bilgisayar, disk gibi ya da herhangi bir kağıt, ajanda, özel defter gibi kayıt ortamlarıdır. Kanunda bunlar sınırlı sayıda sayılmamıştır. Bu da olayın durum ve şartlarına göre değerlendirme yapılabilmesini mümkün kılmaktadır.¹²⁷

Kaydın hiç tutulmaması yani ne kanuni defter ne de başka defter, belge, kayıt ortamına kaydın yapılmaması halinde bu fıkra düzenlenen suç oluşmayacaktır. Bunun gibi kaydı gereken işlemin hem kanunen tutulması gereken deftere hem de başka defter, belge, kayıt ortamına kaydedilmesi halinde de kanuni tanımdaki şartları taşımadığından suç oluşmayacaktır.¹²⁸ Ancak kanuni defter dışında defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedildiğinde bu kayıtların şifreleme ile tutulması ve mükellef dışındaki kişiler tarafından anlaşılamiyor olması halinde suç oluşmaktadır.¹²⁹

Bu fıkra düzenlenen suçun oluşması için aranan son şart ise yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltıcı nitelikte olmasıdır. Yukarıdaki açıklamalarımızda yapılan 4369 Sayılı Kanun değişikliği ile kaçakçılık suçunun oluşması için aranan “vergi ziya” şartının kaldırıldığını belirtmiştik. Sadece bu fıkra düzenlenen kaçakçılık fiili açısından “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde”

¹²⁶ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.98

¹²⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 102

¹²⁸ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.282

¹²⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.92

şartı aranmaktadır. Bu şartın vergi ziyayı şartı olduğu görüşünün yanında¹³⁰ vergi ziyayı şartı olmadığı görüşüne göre bu şart vergi ziyayı şartından farklı olarak fiili sırf hareket (tehlike) suçu olmaktan çıkarmamaktadır. Vergi matrahındaki azalma “cezalendirme şartı” olarak düzenlenmiştir.¹³¹ Bu durumda yukarıdaki iki şart gerçekleşmiş yani tutulması zorunlu defterlere değil başka bir kayıt ortamına kaydedilen bir işlem vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak nitelikte değilse bu durumda bu bentteki suç oluşmayacaktır.¹³²

Çift defter tutma fiilinde amaç, işletmenin gerçek durumunu görmek ve zarar takibini yapmak istemeleridir.¹³³

(4) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

4369 Sayılı Kanun ile değişmeden önce “vesikaları tahrif etmek” fiili ile “sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek” fiillerine aynı ceza verilmekte idi. Kanun değişikliği ile tahrif etme fiiline sahte belge düzenleme fiilinden daha az ceza verilmesi ve ayrı fıkralarda düzenlenmesi yoluna gidilmiştir.¹³⁴

Tahrifatın sözlük anlamı bir şeyin aslını bozma, değiştirmedir.¹³⁵ Vergi kaçakçılığı suçu açısından tahrifat, başlangıçta gerçeğe uygun tutulmuş defter, kayıt ve belgenin sonradan üzerinin çizilmesi, ilave, silinti, kazıntı yapılarak değiştirilip rakamlarla oynanmasıdır. Yapılan tahrifat sonucu başlangıçta gerçeğe uygun olan defter, belge ve kayıt gerçeklikten uzaklaştırılmaktadır.¹³⁶

Tahrifatın ne şekilde yapıldığı suçun oluşumu açısından önemsizdir. Önemli olan tahrifatın Vergi Usul Kanuna göre tutulması zorunlu olan defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılmasıdır. Bunun gibi yapılan tahrifatın değiştirici ve gizleyici

¹³⁰ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.99; İhsan BAŞTÜRK, *Vergi Ziyayı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur Değil Midir?*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.69

¹³¹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.85; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 35

¹³² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 104

¹³³ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.98

¹³⁴ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.283

¹³⁵ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük

¹³⁶ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 72

nitelikte olması, vergi ile ilgili yapılması ve vergi matrahının azaltılması sonucunu doğurmaya elverişli olması gerekmektedir.¹³⁷

Tahrifat belgenin aslında veya suretinde yapılabilir.¹³⁸

Hatalı şekilde kaydedilen bir hususun VUK 217. maddesine göre düzeltilmesi halinde suç oluşmayacaktır. Burada önemli olan husus suç işleme kastının bulunmaması, yapılan bir hatanın düzeltilmesi ve düzeltme yaparken de kazımak, çizmek veya silmek şeklinde okunamaz hale getirilmemesidir. Yani hatalı halinin de okunuyor olması şarttır. Buna göre usulüne uygun şekilde üzerinin çizilmesi ve doğrusunun yanına yazılması gerekmektedir.¹³⁹

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiilinde belge, başlangıçta gerçeğe aykırı olarak düzenlenmektedir. Tahrifatta ise, başlangıçta gerçeğe ve belge düzenine uygun olan belge sonradan değiştirilmektedir. Burada iki fiil arasında kastın yoğunluğu ve hareketin niteliği bakımından fark vardır. Sahte belge düzenlemede kasıt daha yoğun kabul edilerek cezası daha ağır olarak düzenlenmiştir.¹⁴⁰

Sahte belge üzerinde değişiklik yapılması tahrifat fiilini oluşturmaz. Tahrifatın varlık şartı başlangıçta usulüne uygun olarak düzenlenen belgenin sonradan değiştirilmesidir.¹⁴¹

Suçun oluşumu açısından tahrif edilen belgenin fail tarafından veya başkası tarafından kullanılması önemli değildir. Ancak aynı kişinin hem tahrifatı yapması hem de bu belgeyi kullanması halinde tahrifat yapma fiilinden tek ceza verilecektir. Tahrif edilen belgenin failden başka biri tarafından kullanılması halinde ise kullanan kişi açısından ayrı bir suç oluşmuş olur.¹⁴²

Tahrif edilen belgenin hukuken sonuç doğurmaya elverişli olması gerekmektedir. Tahrifat yapılmasına rağmen aynı sonuç doğuran durumlara doktrinde fuzuli ya da lüzumsuz sahtecilik denilmektedir. Bu tür tahrifatın yapılması

¹³⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.285; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.95

¹³⁸ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.99; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.284

¹³⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.284; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.95

¹⁴⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 105; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 40

¹⁴¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.95

¹⁴² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 106

halinde failin cezalandırılmayacağı kabul edilmektedir. Yargıtay kararları da bu yöndedir.¹⁴³

Tahrifat fiilinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesinden farklı olarak suçun oluşumu için belgenin vergisel bir işlemde kullanılması şartı aranmamaktadır. Çünkü bu fiilde başlangıçta gerçeğe uygun olan bir belge veya kayıt varken bu tahrif edilerek suç işlenmektedir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi fiilinde ise başlangıçta hiçbir belge veya kayıt yokken ilk kez sahte veya yanıltıcı olarak düzenlenmekte, kullanılmadığı sürece düzenleyenin iç alanında kalmakta ve hukuk düzenini ilgilendirmemektedir.¹⁴⁴

Tahrifat fiilinin tespiti için uygulamada mahkemeler tarafından bilirkişi incelemesi yaptırılmaktadır.¹⁴⁵

(5) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Gizlemek fiilinin sözlük anlamı; saklamak, görünmeyecek, belli olmayacak bir yere veya bir duruma koymak, bir şeyi bulunduğu çevreye uydurmak, alalamak, peçelemek, kamufle etmek, bilerek ve isteyerek bir olguyu haber vermemektir.¹⁴⁶

¹⁴³ Yargıtay 11. C.D., 2007/10153 E., 2007/6132 K.sayılı, 01.10.2007 T. kararında; “Sanığın alacaklı olduğu ... isimli şahsın borçlusu ... Şirketinden olan alacağından dolayı, Zeytinburnu ... İcra Müdürlüğü’nün 1997/... esas ile adı geçen şirket hakkında icra takibinde bulunarak şirket adına kayıtlı ... plakalı araç üzerine haciz koydurduğu, bu haczin 17.12.1999 tarihine kadar yenilenmesine karar verilmesinden sonra 17.10.2000 tarihinde alacağın temlik yoluyla devralan sanığın, bir yıllık haciz yinleme hakkını kaybetmemek ve kayden haczin devamını sağlamak için, suça konu 17.12.1999 tarihli belge üzerinde tahrifat yaparak 15.11.2000 tarihli hale getirip Trafik Tescil Şube Müdürlüğüne vermek şeklinde gerçekleşen eyleminin; dosyada mevcut icra dosyası içerisinde alacağını temlik eden ...’ın suça konu mahcuz malın 28.09.2000 tarihinde satışını istediği, bu satış işlemi için 28.09.2000 tarihli ve 788 sayılı tahsilat makbuzu ile avans yatırması nedeniyle, faydasız sahtecilik olduğunu ve yüklenen suçun unsurları itibariyle oluşmadığını kabul eden mahkemenin kabulünde bir isabetsizlik görülmemiştir.” şeklinde onama kararı verilmiştir.

¹⁴⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 107; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.284; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 38; BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.86

¹⁴⁵ Yargıtay 11. C.D., 2006/8601 E., 2009/6261 K. sayılı, 13.05.2009 T. kararında; “ ...Söz konusu tahsilat makbuzunda “Not- 30.12.962933 ve 934 Nolu 2 Adet çek toplam 5.000.000.000 elden nakit ödendi” şeklinde sıkıştırılmış olarak yazılan yazının sonradan eklenip eklenmediğinin tespiti için bu tahsilat makbuzunun asıl ve suretinin getirilmesi, aynı el ürünü ve aynı kalemle, aynı zamanda yazılıp yazılmadığının araştırılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken yazılı şekilde eksik soruşturmayla beraat kararı verilmesi yasaya aykırıdır...” şeklinde yerel mahkeme kararı bozulmuştur.

¹⁴⁶ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük

Vergi kaçakçılığı suçu anlamında ise VUK 359/a-2 bendinde gizlemek fiili şu şekilde tanımlanmıştır;¹⁴⁷ “*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.*”

Madde düzenlemesine göre, gizleme fiilinin işlenmesi aşağıdaki şartların varlığına bağlıdır;



¹⁴⁷ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

a) İbrazı İstenen Defter, Kayıt ve Belge Olması

Defter tutma yükümlülüğü mükellefin en önemli sorumluluklarından biridir. Mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadığı ancak yapılacak vergi incelemesi ile tespit edilebilmektedir. Bu incelemenin yapılabilmesi içinse mükellef veya sorumluların tuttukları defter, kayıt ve belgeleri idareye ibraz etmeleri gerekmektedir.¹⁴⁸

Doktrinde bu fıkradaki suçun işlenmesi için sadece defter veya belgenin ibraz edilmemesinin maddedeki tanıma uyduğu savunulmaktadır. Burada düzenleme noksanlığı olduğu, vergi incelemesinin yapılabilmesi için sadece defter ve belgelerin değil diğer kayıtların da incelenmesinin zorunlu olduğu belirtilse de kanunilik ilkesi gereği sadece defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde suçun oluşabileceği belirtilmektedir.¹⁴⁹

Bu çalışmamızda kaçakçılık suçunun kanundaki düzenleme şekline ve kanun koyucunun amacına göre bu fıkra hükmü açısından da defter, kayıt ve belgelerin suçun konusunu oluşturduğu kabul edilecektir.

VUK 256. maddesi saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter, kayıt ve belgeleri düzenlemiştir;

“Madde 256

Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da

¹⁴⁸ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 41

¹⁴⁹ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 75

silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”¹⁵⁰

Suçun oluşması iki şartın varlığına bağlıdır; birincisi, vergi kanunlarına göre tutulması veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibrazı zorunlu defter, kayıt ve belgenin varlığı; ikincisi, bu defter, kayıt ve belgenin vergi incelemesi sırasında inceleme yetkilisinin talebine rağmen ibraz edilmemesidir.¹⁵¹

(b) Defter, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Bulunması

Suçun oluşumu için defter, kayıt ve belgenin varlığının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olması şarttır.¹⁵²

Noter tasdik kayıtlarından anlaşılması gereken; ticari işletme ve şirketlerin defterlerini, kayıt ve belgelerini belirli dönemlerde notere tasdik ettirmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Tutulması zorunlu olan ve tasdike tabi olan defterler VUK 220. maddesinde düzenlenmiş bulunan envanter, işletme, çiftçi işletme, imalat ve istihsal, nakliyat vergisi, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest kazanç defteridir.¹⁵³

Bunun dışında kanun koyucu defter, kayıt ve belgenin varlığını ispatlayacak şekilleri sınırlı sayıda saymamış “sair suret” deyimini kullanmıştır. Mahkeme kararları ve tutanakları, vergi dairesi kayıtları veya başka bir işletmenin kayıtları ile gizlenen defter, kayıt ve belgeler ispatlanabilecektir. Bu konuda takdir yetkisi yargı makamındadır. Noter tasdiki bulunan defter söz konusu ise karine olarak bu defterin mükellefin elinde bulunduğu kabul edilecektir.¹⁵⁴ Sair suretlerle tespit, VUK 3. maddesinde belirtilen delillerle ispatlanabilir.¹⁵⁵

¹⁵⁰ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

¹⁵¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.284

¹⁵² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.96

¹⁵³ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 43

¹⁵⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 107; Yargıtay 19. C.D, 2015/8880 E., 2015/6613 K. sayılı, 04.11.2015 T. kararında “213 Sayılı VUK’nın 359/a-2. maddesinde düzenlenen defter ve belgeleri gizlemek suçunun konusunun “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve

Noter tasdiki yapılmamış veya hiç defter tutulmamış olması halinde gizleme söz konusu olmayacağından bu suç oluşmayacaktır.¹⁵⁶

(c) Defter, Kayıt ve Belgelerin Vergi İncelemesine Yetkili Kimselerce İstenmiş Olması

VUK 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak sayılmıştır.¹⁵⁷

Bu maddede sayılanlar dışında kalan kişiler tarafından defter, kayıt ve belgelerin istenmesi ve mükellef tarafından ibraz edilmemesi halinde gizleme fiili oluşmaz.¹⁵⁸ VUK 256. maddesinde defter, kayıt ve belgelerin yeminli mali müşavirlerce de ibrazı istenebileceği düzenlenmiştir. Ancak yeminli mali müşavirlerin vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmadığından bu halde mükellef tarafından defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde gizleme fiili oluşmayacaktır.¹⁵⁹

Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi için ibrazının istenilmesi gerekmektedir. İptali için istenen defterin ibraz edilmemesi halinde gizleme fiili

ibraz mecburiyeti bulanan" defter ve belgeler olduğu, aynı Kanun'un 220 ve devamı maddelerine göre defterlerin notere tasdik ettirilmelerinin gerektiği, tasdik ettirilmeyen yasal defterler usulsüzlük cezası gerektirse de ibraz edilmemesinin suç oluşturmayacağı, dosya içinde vergi suçu raporuna göre tarh dosyası içinde tasdik bilgilerine rastlanılmadığının belirtilmesi karşısında, VUK'nın 223. Maddesi gözetilerek sanığın yetkilisi olduğu şirketin bulunduğu yerdeki noterliklerden 2008 yılına ait defterlerinin tasdik edilip edilmediğinin araştırılarak sonucuna göre hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği" gerekçesiyle yerel mahkeme kararını bozmuştur.

¹⁵⁵ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.86; VUK 3. maddesi "...Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

¹⁵⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.97

¹⁵⁷ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

¹⁵⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.99

¹⁵⁹ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 76

oluşmayacaktır.¹⁶⁰ Ancak iptal edilmeyen bu defter, vergi incelemesi için istenirse bu halde gizleme fiili oluşur.¹⁶¹ Yine, mükellefin işini terk etmesi nedeniyle elinde kalan belgelerin istenmesi bu suçu oluşturmaz.¹⁶²

(d) İnceleme İçin Kanunun Aradığı Kurallara Uyulması

Kanunda açıkça bu kurallardan bahsedilmese de vergi incelemesinin usulüne uygun yapılması için belli kurallar bulunduğundan bu kurallara uyulması gizleme fiilinin oluşumu açısından önem arz etmektedir.¹⁶³

Bu kurallardan ilki incelemenin mükellefin iş yerinde yapılması kuralıdır. Genel kuralın koyulmasının sebebi vergi mahremiyeti ve ticari hayatın sekteye uğramasının engellenmesidir. VUK 139. maddesinde incelemenin iş yerinde yapılması kuralı ve istisnası düzenlenmiştir.¹⁶⁴

Madde düzenlemesine göre ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri bir sebep bulunması ve mükellef ve vergi sorumlusunun incelemenin vergi dairesinde yapılmasını istemesi şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde inceleme vergi dairesinde yapılabilir. Zaruri sebebin bulunduğu tespit edilmeden dairede inceleme yapılması için mükellefe yapılan tebligatı Yargıtay geçersiz kabul etmektedir.¹⁶⁵ Zaruri sebebin bulunduğu tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir.¹⁶⁶

¹⁶⁰ Yargıtay 11. C.D., 2001/7618 E., 2001/8890 K. sayılı, 02.10.2001 T. kararı “sanıktan suça konu defter ve belgelerin vergi incelemesi için değil, işini terk etmesi nedeniyle iptal için istendiğinin anlaşılması karşısında, atılı suçun yasal unsurları oluşmadığı düşünülmeyen, sanığın beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi yasaya aykırıdır.”

¹⁶¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 111

¹⁶² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.99

¹⁶³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 111

¹⁶⁴ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 48

¹⁶⁵ Yargıtay 11. C. D. 2016/2704 E., 2018/2334 K. sayılı, 19.03.2018 T. kararı “213 sayılı VUK’nın 139/2. maddesinde öngörülen ve incelemenin dairede yapılmasına imkan veren istisnalardan birinin varlığı önceden saptanmadan, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan şirkete ait defter ve belgelerin ibrazı için işyeri adresinde yapılan tebligat hukuken geçersiz olduğundan, yüklenen suçun unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden, sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine hükmolunması”

¹⁶⁶ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 48

Yargıtay 19. C.D. 2015/2987 E., 2015/2269 K. sayılı, 03.06.2015 T., bozma kararında “213 sayılı Kanunun 139. maddesine göre vergi incelemesinin işyerinde yapılması gerektiği, ticari faaliyetine devam ettiği anlaşılan sanığa vergi denetmeni tarafından defter ve belgelerini ibraz etmesi için çıkarılan tebligatın 06.04.2010 tarihinde iş yerinde yapıldığı anlaşılmakla, hesapların dairede incelenmesine imkan veren 213 sayılı Kanunun 139/2. maddesindeki istisnalardan birinin varlığının önceden belirlenip belirlenmediğinin incelemeyi yapan vergi denetmeninden sorulması, işyeri dışında inceleme yapılmasına ilişkin bir tespiti varsa belgesinin dosyaya ibrazının istenmesi aksi takdirde yapılan tebligatın hukuki geçerliliğinin bulunmadığından sanığın beraatine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, eksik soruşturma ile yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi...” şeklinde yerel mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir. Kararda da görüldüğü üzere vergi dairelerinin yanlış uygulaması sebebiyle faillerin cezalandırılması mümkün olmamaktadır.

İncelemenin mükellefin iş yerinde değil de vergi dairesinde yapılması için dairede inceleme şartlarının oluşması¹⁶⁷ ve bu durumun mükellefe usulüne uygun şekilde yapılacak tebliğle bildirilmesi gerekmektedir. Bu tebligatla mükelleften defter ve belgelerini verilecek süre içerisinde vergi dairesine ibraz etmesi istenecektir. Verilecek süre VUK 14. maddesi uyarınca 15 günden az olamaz. Bu

¹⁶⁷ Yargıtay 19.C.D. 2015/20791 E., 2015/8654 K. sayılı, 16.12.2015 T. kararı “Dosyada mevcut vergi suçu ve inceleme raporunun ekinde bulunan 18.07.2011 tarihli adres tespit tutanağına göre, sanığın yetkilisi olduğu şirketin adresinden taşındığının belirlenmesi üzerine 15.07.2011 tarihli istem yazısının 16.08.2011 tarihinde ikametgah adresinde sanığa tebliğ edildiğinin belirtilmesine karşın sanığın suçlamayı kabul etmeyerek tebligatı aldıktan sonra vergi denetmenlerinin inceleme için işyerine geleceğini düşündüğünden istenen defter ve belgeleri ibraz etmediğini savunması, 213 sayılı Kanun'un 139/2. maddesinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerden birinin varlığı önceden belirlenmeden faaliyetini sürdüren mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatların hukuken geçerli olmayacağı gibi 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1/1-4 maddesine göre; her yıl temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağı ve mali tatil süresi içinde inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenemeyeceğinin hükme bağlanması karşısında; 15.07.2011 günlü isteme yazısının mali tatile denk gelmesi nedeniyle yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmayacağı gözetilerek sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi” gerekçesiyle yerel mahkeme kararı bozulmuştur.

sürede defter ve belgesini ibraz edemeyen mükellef veya sorumlunun haklı nedeni olduğunu bildirdiği takdirde vergi dairesince ek süre verilebilir.¹⁶⁸

Mükellefe yapılacak tebligat vergi işlemleri ile ilgili olduğundan 7201 Sayılı Tebligat Kanunu hükümleri değil 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 93-109. madde hükümlerinin uygulanması gerekecektir.¹⁶⁹ VUK düzenlemesine göre esasen posta yoluyla tebligatın benimsendiği görülmektedir. VUK 93. maddesinde tebliğin esasları düzenlenmiştir. Buna göre, vergilendirmeye ilişkin tebliğler adresleri bilinenlere posta yoluyla, bilinmeyenlere ise ilan yoluyla tebliğ edilir. İlgili kabul ettiği takdirde daire veya komisyonda da tebliğ yapılabilir. 94. maddede tebliğ yapılabilecek kimseler düzenlenmiştir. Buna göre tebliğler, mükellefin kendisine, kanuni temsilcisine, vekillerine veya ceza kesilenlere yapılır. Bu kimseler bulunmadığı takdirde tebliğ, ikamet adresinde ikamet edenlere veya daimi çalışanlarına yapılabilir. 102. maddede tebliğ evrakının nasıl teslim edileceği düzenlenmiştir.¹⁷⁰

¹⁶⁸ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.100; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.286; Yargıtay 11. C. D., 2012/28868 E., 2014/14838 K. sayılı, 15.09.2014 T. kararında “Defter ve belgeleri gizlemek suçunun oluşabilmesi için “varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit...” olan defter ve belgelerin, saklama zorunluluğu olan beş yıllık süre içerisinde usulüne uygun olarak yağılan tebligata rağmen vergi incelemesi için yetkili memura ibraz edilmemesinin yeterli olduğu, sanıktan 2005 yılına ait yasal defter ve belgelerin 15.11.2006 tarihli usulüne uygun tebligatla ibrazının istenmesi üzerine, sanığın suça konu belgeleri yasal süresi içerisinde ibraz etmeyip, önce belgeleri bulamadığını, daha sonra yaptığı aramalarda bulduğu, ibraz etmeye hazır olduğunu savunması, 213 sayılı VUK’nın 13. Maddesinde belirtilen mücbir sebeplere veya kasti kaldıran diğer nedenlerden birine dayanması nedeniyle defter ve belgeleri saklama ve ibraz etme zorunluluğunun ortadan kalkmadığı, kaldı ki sanığın iddianameye konu belgelerin sadece bir kısmını temyiz dilekçesi ekinde ibraz ettiği cihetle, mahkemenin atılı suçun unsurları itibariyle oluştuğuna dair kabulünde isabetsizlik görülmediğinden...” şeklinde yerel mahkeme kararı onanmıştır.; Yargıtay 11. C. D., 2012/30204 E., 2014/16775 K. sayılı, 16.10.2014 tarihli kararında “Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçunun varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi ile oluştuğu, ibraz için verilen sürenin bitimini izleyen tarihin suç tarihi olduğu cihetle; dosya kapsamından sanığa defter ve belgelerinin ibrazı için ayrı bir tebligat yapılmadığı ve dosya arasında bulunan 30.06.2008 tarihli tutanak içeriğinden sanığın istenen defter ve belgelerinin çalındığını ve bu nedenle bu defter ve belgeleri ibraz edemeyeceğini beyan etmesi karşısında, defter ve belge ibraz etmeme suçu bakımından suç tarihinin bu tutanağın düzenlendiği 30.06.2008 tarihi olduğu...” kararı verilmiştir.; Yargıtay 11. C. D., 2012/28856 E., 2014/15070 K. sayılı, 17.09.2014 T. kararı “sanığın sorgusunda hiçbir belgesinin kendisinde olmadığını, mali müşavirine verdiğini onun da bu belgeleri sonradan teslim ettiğini beyan etmesi karşısında, 213 sayılı Yasanın 139/2. maddesindeki istisnaların aranmayacağı”

¹⁶⁹ Mehmet YÜCE, Muhammet ÇELİK, *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2017, s.89

¹⁷⁰ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

Yukarıda madde hükümleri açıklandığı üzere gizleme fiilinin oluşması için mükellef veya sorumluya verilecek süreyi gösterir tebligatın VUK'da belirtilen usullere uygun olması gerekir.¹⁷¹ Örnek olarak, tebligat yapılan kişi 18 yaşından küçük ise, fiil ehliyetine sahip değilse tebligat geçersiz olacağından suç oluşmayacaktır.¹⁷²

İncelemeye ilişkin tebligatın defter ve belgelerin saklama süresi içerisinde yapılması gerekir. Mükellef veya sorumlu defter, kayıt ve belgeleri kaybettiği, çaldırdığı gibi nedenlerle elinde bulunmadığını bildirdiği takdirde usulüne uygun tebligat yapılması koşulu aranmaz. Diğer şartların varlığı halinde gizleme suçu oluşur.¹⁷³

¹⁷¹ Yargıtay 11. C. D., 2012/29177 E., 2014/14488 K. sayılı, 10.09.2014 T. kararı “Yasal defter ve belgeleri ibraz etmediğinden bahisle hakkında açılan kamu davasında, sanığın kayınpederi ile aynı çatı altında yaşamadığını savunması karşısında; tebligatın yapıldığı 03.12.2008 tarihinde tebliğ edildiği belirtilen adreste tebligatı alan şahsın ikamet edip etmediği mernis sistemi, muhtarlık kayıtları ve kolluk görevlileri marifetiyle araştırılıp usulüne uygun tebliğ yapıp yapılmadığı belirlenerek sonucuna göre hukuki durumunun tayini gerekirken eksik incelemeyle yazılı şekilde hüküm kurulması”; Yargıtay 11. C. D., 2012/17018 E., 2013/19479 K. sayılı, 18.12.2013 T. kararı “Defter ve belge isteme yazısının 24.03.2006 tarihinde sanığın işyeri adresinde işçisi ... imzasına tebliğ edildiği, vergi dairesi kayıtlarında bu isimde bir çalışanın bulunmadığı, sanığın tebligatı almadığını, bu isimde bir işçisi bulunmadığını, eşi ...'e vekaletname verdiğini, işleri onun takip ettiğini savunduğu, ...'in 26.07.2007 tarihinde vergi denetmenine verdiği ifadesinde istenilen defter ve belgeleri bulamadığını beyan ettiği ancak vergi raporları ve anılan tutanak içeriğinden ...'in işyerinde yetkili sıfatının bulunmadığının anlaşıldığı, bu durumda vergi denetmenine verdiği ifadesinin sanık açısından bağlayıcı olmadığı ve VUK'nun 139/2. maddesinde öngörülen istisnalardan birini oluşturmayacağı cihetle”; Yargıtay 11. C. D., 2012/29010 E., 2014/15042 K. sayılı, 17.09.2014 T. kararı “Vergi denetmenliğince, 18.08.2006 günü sanığa yapılan tebligatın vergi yasaları yönünden yapılan inceleme sonucunda saptanan hususlar ve eksiklikler konusunda bilgi vermek, inceleme ve sonuç tutanağını imzalamak ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin bulunup bulunmadığının tespitine yönelik olduğu, 213 sayılı Kanunun 139 ve 256. maddelerine uygun olarak yasal defter ve belgelerin teslimi ve belirlenen süre içerisinde belgelerin teslim edilmediği takdirde “defter ve belge gizleme suçundan” suç duyurusunda bulunulacağı ihtaratını taşımadığı cihetle yapılan tebligatın hukuki geçerliliği bulunmadığı ve bu nedenle atılı suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden”

¹⁷² İsmet POLAT, Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi, LYY Mevzuat Dergisi, Haziran 2013, s.4

¹⁷³ TAŞTAN, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 55; Yargıtay 11. C. D. 2017/7123 E., 2018/2003 K. sayılı, 08.03.2018 tarihli kararı “Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında da açıklandığı üzere defter ve belgelerin çalındığı-kaybolduğu-bulunmadığı ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde VUK'un 139. maddesinde yazılı hususlarla usulüne uygun tebligatın aranmayacağı gibi; sanığın alınan beyanında “defter ve belgelerinin kaybolduğu, kirasını ödeyemediği için büro malzemelerine el konulduğu, istense de ibraz edemeyeceğini” beyan ettiği nazara alındığında sanığın defter ve belgelerini ibraz edemeyeceğinin anlaşıldığı ve mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden; vergi denetmeni tarafından defter ve belgelerini ibraz etmesi için sanığa yapılan tebligatın geçersizliğinden bahisle beraatine karar verilmesi...”

İncelemenin kanunen mali tatilde yapılmaması gerekmektedir.¹⁷⁴ Yargıtay kararlarına göre mali tatil günlerine denk gelen tebligat ile defter ve belgelerin ibrazının istenmesi halinde gizleme fiili oluşmaz.¹⁷⁵

(e) Defter, Kayıt ve Belgenin Saklama ve İbraz Süresi İçerisinde İbrazının İstenilmesi

Defter, kayıt ve belgelerin saklama süresi VUK 253. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterleri son kullanıldığı yılı takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar.¹⁷⁶

Gizleme suçunun oluşması için defter, kayıt ve belgelerin kullanım süresi veya yasal beş yıllık saklama süresi içerisinde ibrazının istenilmesi gerekmektedir. Bu süreden sonra ibrazı istenmesi ve ibraz edilmemesi halinde suç oluşmayacaktır.¹⁷⁷

Beş yıllık sürenin istisnaları; yıllara sari inşaat ve onarım, geçmiş yıl zararları, amortisman giderleri, yatırım indirimi, kurumların tasfiyesi, kurum stopajıdır.¹⁷⁸

¹⁷⁴ 5604 Sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun 1/4 maddesi: “Mahkeme kararı veya Cumhuriyet Savcılıklarının talebi üzerine ya da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan aramalı incelemeler hariç olmak üzere, mali tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz.”

¹⁷⁵ Yargıtay 19. C.D., 2015/20791 E., 2015/8654 K. sayılı, 16.12.2015 T. kararı “*Dosyada mevcut vergi suçu ve inceleme raporunun ekinde bulunan 18.07.2011 tarihli adres tespit tutanağına göre, sanığın yetkilisi olduğu şirketin adresinden taşındığının belirlenmesi üzerine 15.07.2011 tarihli istem yazısının 16.08.2011 tarihinde ikametgah adresinde sanığa tebliğ edildiğinin belirtilmesine karşın sanığın suçlamayı kabul etmeyerek tebligatı aldıktan sonra vergi denetmenlerinin inceleme için işyerine geleceğini düşündüğünden istenen defter ve belgeleri ibraz etmediğini savunması, 213 sayılı Kanun'un 139/2. maddesinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren nedenlerden birinin varlığı önceden belirlenmeden faaliyetini sürdüren mükelleflere defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatların hukuken geçerli olmayacağı gibi 5604 sayılı Mali Tatil İhdas Edilmesi Hakkında Kanun'un 1/1-4 maddesine göre; her yıl temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağı ve mali tatil süresi içinde inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenemeyeceğinin hükme bağlanması karşısında; 15.07.2011 günlü isteme yazısının mali tatile denk gelmesi nedeniyle yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmayacağı gözetilerek sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi”*

¹⁷⁶ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.100

¹⁷⁷ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.287; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.98; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 45

Kullanım veya saklama süresi içerisinde defter ve belgenin zayi olması durumunda TTK 82/7 maddesi uyarınca mahkemeden zayi belgesi alınması gerekmektedir.¹⁷⁹

(f) Defter, Kayıt ve Belgenin İbraz Edilmemiş Olması

Gizleme fiilinin oluşması için tüm kanuni düzenlemelere uygun olarak defter, kayıt ve belgenin istenmiş olmasına rağmen ibraz edilmemesi gerekir.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Memiş KÜRK, *Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:98, Yıl: 2010, s.181: Yıllara sari onarım işleri; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 42. maddesine göre birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl karı olarak belirlenir ve o yılın beyannamesinde yer alır. Zamanaşımı da bu yıl başlar. Örneğin 2000 yılında başlayan inşaatın 2010 yılında bitmesi halinde tarh zamanaşımı 2011 yılında başlayacak, 31.12.2015 yılında dolacaktır. Bu durumda 2000 yılının defterlerinin 2015 yılının sonuna kadar saklama ve ibraz zorunluluğu olmaktadır. Geçmiş yıl zararları; vergi inceleme elemanı tarafından araştırılması halinde, zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olsa bile ilgili yılın defter ve belgelerinin ibrazı zorunludur. Örneğin, 2010 yılında yapılan incelemede 2005 yılı kazancının 50.000 TL olduğu, bu kazançtan 2001 yılı zararı 10.000 TL'nin mahsup edildiği tespit edilirse, mükelleften 2001 yılı defter ve belgeleri inceleme için ibrazı talep edilebilecektir. Amortisman giderleri; geçmiş yıl zararları gibi amortismanların da gider yazıldığı yılda tevsiki gerekmektedir. Saklama ve ibraz süresi kıymetin tamamen itfa ettiği yılı izleyen yıldan itibaren başlar. Yatırım indirimi; bir giderin indirimi olduğundan saklama ve ibraz süresi indirim tabi harcamaların kurum kazancından tamamen düşüldüğü yılı izleyen yıldan itibaren başlayacaktır. Kurumların tasfiyesi; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 17-ç maddesi uyarınca tasfiyenin bir yıldan fazla sürmesi halinde tarh zamanaşımı tasfiyenin sona erdiği yılı izleyen yılın başında başlar. Örneğin, 2000 yılında tasfiyeye giren kurumun tasfiyesi 2006 yılında sona ererse tarh zamanaşımı 2007 yılının başında başlar, 31.12.2011 tarihinde sona erer. Bu tarihe kadar 2000-2006 tasfiye dönemi için tarhiyat yapılabilir. 2000 yılının defterlerinin saklama ve ibraz süresi 2011 yılının sonuna kadar olacaktır. Kurum stopajı; Gelir Vergisi Kanunu 94/6. maddesi uyarınca kurumların ödedikleri stopajların zamanaşımı, stopajın yapıldığı dönemi takip eden yıl başlamaktadır. Örneğin, 2005 yılına ilişkin stopaj 2006 yılında yapıldığında zamanaşımı 2007 yılında başlayıp 2011 yılı sonunda biter. 2005 yılı defterlerinin saklama ve ibraz süresi de 2011 yılının sonuna kadar olacaktır.

¹⁷⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.98

¹⁸⁰ Yargıtay 11. C. D., 2013/1178 E., 2014/17815 K. sayılı, 30.10.2014 T. bozma kararı; "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesine göre, kendisine ait vergi mükellefiyeti nedeniyle tuttuğu defter ve belgeleri ait olduğu yılın başından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorunluluğu bulunan sanığın, 2003 takvim yıllarına ait defter ve belgelerin ibrazı için usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen defter ve belgeleri ibraz için kendisine verilen 15 günlük yasal sürede ibraz etmediğinden, unsurları itibariyle oluşan suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden isabetsiz gerekçe ile beraat kararı verilmesi"; Yargıtay 11. C. D., 2012/17126 E., 2013/19594 K. sayılı, 19.12.2013 T. kararı "İstenen defter ve belgeleri bulamadığını, kaybolduğunu söyleyen sanığın işyerinde vergi incelemesi yapılması zorunluluğu bulunmadığı, 213 sayılı Kanunun 139/2. maddesindeki istisnai şartların varlığının kabulü gerekeceği, defter ve belgelerin bulunmadığı, kaybolduğunu ileri sürülerek ibrazından kaçınılması durumunda, süreklilik gösteren Dairemiz kararları ve Ceza Genel Kurulunun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında açıklandığı üzere mükellefe usulüne uygun tebligat yapılmasının aranmayacağı, aynı Kanunun 253. maddesine göre ilgili bulundukları yılı

(g) Defter, Kayıt ve Belgelerin Mücbir Sebep Olmaksızın İbraz Edilmemesi

Mücbir sebep; bir hakkın kullanılmasını, bir borcun veya yükümlülüğün yerine getirilmesini engelleyen, önceden bilinmesi ve engellenmesi mümkün olmayan her türlü olaydır. Mücbir sebep mevcutsa, sebebin doğduğu tarihten başlayarak ortadan kalktığı tarihe kadar süreler işlememektedir.¹⁸¹

Defter, kayıt ve belgeler mücbir sebebin varlığı halinde ibraz edilememiş olabilir. VUK 13. maddesinde mücbir sebep düzenlenmiştir;

“Madde 13 – 1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması;

gibi hallerdir.”

maddede geçen “gibi haller” deyiminden anlaşıldığı üzere mücbir sebepler kanunda sınırlı olarak sayılmamıştır.

Kaza ve hastalık ancak vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede ağırsa mücbir sebep olarak kabul edilmektedir. Bu durumun doktor veya sağlık kurulu raporuyla belgelendirilmesi gerekmektedir. Bunun gibi, tutukluluk hali mücbir sebep sayılırken uzun süreli tutukluluk ve hükümlülük hali mücbir sebep olarak kabul edilmemektedir. Zira bu durumlarda sürelerin uzunluğu dikkate

takip eden yıldan başlayarak beş yıl süre ile muhafaza edilmesi mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin 13. maddede düzenlenen mücbir sebep kapsamında düşünülmesi mümkün olmayan nedenlerden dolayı ibraz edilmediğinin anlaşılması karşısında; yüklenen suçun unsurları itibarıyla oluştuğu gözetilmeden yazılı şekilde beraat kararı verilmesi”

¹⁸¹ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s.362

alındığında vergisel işlemlerin sekteye uğramaması adına vekil aracılığıyla hareket edilmesi gerektiği kabul edilmektedir.¹⁸²

Yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi doğal afetlerin de vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek derecede olması gerekmektedir. Bu gibi bir durumun ülke veya bölge çapında etkili olması (deprem) gibi hallerde rapora ihtiyaç duyulmazken, yangın gibi münferit olaylarda itfaiye raporu gibi bir ispat vasıtasıyla durumun belgelendirilmesi gerekmektedir.¹⁸³

Maddede sayılan diğer hallere örnek olarak aşağıdaki haller gösterilebilir;

- Beyanname verme süresinde, grev dolayısıyla mükellefin iş yerine girememesi ve gerekli bilgi belgeleri tasarruf edememesi,
- Posta ile gönderilecek olma durumunda posta idaresinin grev dolayısıyla mektup almaması halleri mücbir sebeptir.¹⁸⁴

6102 Sayılı TTK madde 82/7 “*Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir. Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir.*”¹⁸⁵ Ancak alınacak zayi belgesi kesin delil olmayıp aksi her zaman ispatlanabilir. TTK’da düzenlenen

¹⁸² Gürol ÜREL, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Bası, 2016, s.160

¹⁸³ Yargıtay 11. C. D., 2008/11821 E., 2011/22069 K. sayılı, 23.11.2011 T. kararı “*Ayrıntıları Ceza Genel Kurulu’nun 23.11.1999 gün ve 1999/11-273/288 sayılı içtihadında da açıklandığı üzere defter ve belgelerin kaybedildiği ileri sürülerek ibrazından kaçınılması halinde VUK.nun 139. maddesi uyarınca usulüne uygun tebligatın aranmayacağı cihetle sanıktan 2002 yılına ait yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere istenmiş olmasına rağmen sanığın tasdikli defterlerini işyerinde çıkan yangında zayi olmuş olabileceğinden ve bulamadığından dolayı ibrazdan kaçınması,işyerinde yangın çıktığına ilişkin soyut savunmadan başka delil ibraz olunmaması karşısında;yüklenen suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu gözetilmeden işyerinin faal olduğu ve incelemenin işyerinde yapılması gerektiğinden bahisle yazılı şekilde beraat kararı verilmesi”*

¹⁸⁴ Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008, s.167

¹⁸⁵ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

bir hukuk davası olduğundan bu dava ticari davadır ve Ticaret Mahkemesinde görülür.¹⁸⁶

İleri sürülecek mücbir sebebin hayatın olağan akışına ve ticari hayatın icaplarına uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde mücbir sebep kabul edilmeyerek gizleme fiilinden fail cezalandırılacaktır.¹⁸⁷

Mücbir sebebin takdiri yargılama makamındadır. Burada önemli olan husus gizleme kastının bulunup bulunmadığının somut olayda tespit edilmesidir.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Sabih ARKAN, *Ticari İşletme Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Bası, 2007, s.96

¹⁸⁷ Yargıtay 11. C. D., 2001/11641 E., 2002/307 K. sayılı, 21.01.2002 T. kararı “*Sanığın meskeninin oturma odasında çıkan yangına ilişkin tutanakta, yananlar arasında defter ve belgeler yer almadığı gibi, bunların limited şirketin iş yeri veya bürosu yerine evde bulundurulmasının, iş yaşamının olağan gözlemlerine uygun bulunmadığı ve bu nedenlerle mücbir sebep savunmasının geçerli kabul edilmesinin mümkün olmadığı...*”

¹⁸⁸ Yargıtay 11. C. D., 2012/17169 E., 2013/19667 K. sayılı, 19.12.2013 T. kararı “*Sanıkların tasfiye memuru oldukları şirketin 2005 takvim yılına ait defter ve belgelerinin istenmesine rağmen ibraz edilmediğinin iddia olunması, Vergi Denetmeni ... tarafından yapılan incelemede defteri kebir dışındaki, yevmiye defteri, envanter defteri ile gelir ve gider teşvik edici yasal belgelerin ibraz edilmemiş olduğunun tespit olunması, mahkemece alınan bilirkişi raporunda, yevmiye defteri dışındaki diğer defter ve belgelerin ibraz olunduğunun, yevmiye defterinin verilmemesinin nedeninin bu defterin Ticaret Mahkemesinde bilirkişiye verilmesinden kaynaklandığının belirtilmesi, yevmiye defterinin ise yargılama aşamasında ibraz edildiğinin anlaşılması karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek bir biçimde belirlenmesi için, ilgili vergi denetmeninden sanıkların 2005 yılına ait defter ve belgelerden hangilerini ibraz ettikleri sorulup, yargılama aşamasında ibraz edildiği anlaşılan yevmiye defteri dışındaki defter ve belgelerden eksik olanlar varsa bunların iddia olunduğu gibi varlık tespiti için Ticaret Mahkemesine sunulup sunulmadığı ve halen bu mahkemede olup olmadığı araştırıldıktan sonra sonucuna göre karar verilmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması”; Yargıtay 11. C. D., 2011/10730 E., 2011/21123 K. sayılı, 26.10.2011 T. kararı “*Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen sanığın, dava konusu beş adet fatura haricinde diğer bütün defter ve belgelerini ibraz etmesine rağmen, evrak sayısının çokluğu, iş yerini su basması nedeni ile arşiv kısmının yerini değiştirdiklerinden dolayı ibraz edemediğini, faturaların nerede olduğunu araştırdıklarını, denetim sırasında faturaları denetmene vermelerine rağmen vergi suçu raporu düzenlendiğinden bahisle kabul edilmediğini beyan etmesi ve yargılama aşamasında da suça konu faturaları mahkemeye ibraz etmesi karşısında, sanığın gizleme kastının bulunmadığı ve yüklenen suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine karar verilmesi”; Yargıtay 11. C. D., 2012/3603 E., 2012/13691 K. sayılı, 11.07.2012 T. kararı “*Defter ve belgeleri vergi incelemesi yapılmak amacı ile istenen sanığın, iş yerini devrettiklerini, defter ve belgelerin muhasebecide ya da restoranda olduğunu; tanık olarak dinlenen muhasebeci ...'ın ise, defter ve belgelerin kendisinde olduğunu, işlenmiş faturaların ise sanıklarda olduğunu, vergi denetmenliğinin yazısının sanıklar tarafından onbeş günlük süre geçtikten sonra kendisine getirilmesi üzerine, evrakları vergi denetmenliğine götürdüğünü, ancak vergi denetmenin raporunu yazdığını belirterek defter ve belgeleri incelemediğini, sonrasında tüm belgeleri vergi mahkemesine ibraz ettiklerini beyan etmeleri; dosya içerisinde bulunan Adana 2. Vergi Mahkemesi'nin 25.09.2008 tarih, 2007/1086 Esas, 2008/1119 sayılı kararından 2004 takvim yılına ait defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edildiğinin anlaşılması karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi açısından, Adana 2. Vergi Mahkemesi'ne ibraz edilen defter ve belgelerin tam olarak ibraz edilip edilmediği araştırılıp, VDNR-2007-V-022/7 sayı ve***

(6) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ya da Bu Belgeleri Kullanmak

Maddede düzenlenen iki ayrı suç bulunmaktadır. Birincisi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, ikincisi ise böyle düzenlenmiş olan bir belgenin kullanılmasıdır.¹⁸⁹

Maddede düzenlenen fiiller Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2012/11-1512 E., 2014/366 K. sayılı, 11.07.2014 T. kararında açıklanmıştır; “1- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak suçu: Vergiyi doğuran faaliyetin mahiyeti değiştirilerek veya miktarı gerçeğin altında ya da üzerinde gösterilerek bir kısım gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin fazla gösterilmesi suretiyle matrahın düşürülmesi, dolayısıyla az vergi vermeyi hedefleyen mükellefler tarafından sıkça işlenen fiillerden birisi muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmaktır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, 213 sayılı Kanunun 359. maddesinde; “Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir” şeklinde tanımlanmıştır. Gerçek bir muamelenin miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde belgeye yansıtılması, belge konusunun adet, miktar, fiyat veya tutar yönlerinden eksik veya fazla gösterilmesidir. Örneğin; elli adet satılan gömleğin otuz adet, 100 Liradan satılan bir malın 20 Liradan satılmış olarak gösterilmesi gibi. Gerçek bir muamelenin mahiyet itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde belgeye yansıtılması ise satılan mal veya sunulan hizmetin cinsinin ve muamele tarihinin farklı gösterilmesidir. Örneğin; deri ceket satıldığı halde faturada kumaş ceket satılmış gibi veya mal, yeni mali yılda satıldığı halde kapanan mali yıl içinde satılmış olarak gösterilmesi gibi. Belgede miktarın gerçeğe aykırı gösterilmesiyle bir kısım faaliyet belgelendirilmemiş, bu şekilde vergi dairesinin bilgisinden kaçırılmış olmaktadır. Mahiyetin gerçeğe aykırı biçimde gösterilmesinde ise, faaliyetin mahiyeti değiştirilerek beklenen yarar sağlanmakta,

24.04.2007 tarihli vergi suçu raporunu düzenleyen vergi denetmen yardımcısı ...'in tanık ...'in iddiaları doğrultusunda dinlenip, savunmanın doğruluğu araştırıldıktan sonra sonucuna göre sanığın defter ve belgeleri gizleme kastının bulunup bulunmadığının takdir ve tayini gerekirken eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması”

¹⁸⁹ YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s.99

adeta vergi dairesi hataya düşürülüp kandırılmaktadır. (Nuri Ok-Ahmet Gündel, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 314) Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, Vergi Usul Kanununa uygun biçimde mükellef sıfatını almış kişi tarafından düzenlenmesi gerekir. Belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanma zorunluluğu bunu gerektirmektedir. Ancak adına fatura düzenlenen kişinin mükellef olması şart değildir. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olan belge, vergi kanunlarına göre tutulması gereken ya da düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti olan belgelerden olmalıdır. Bu belgelerin neler olduğu 213 sayılı Vergi Usul Kanunun İkinci Kitabının "Vesikalar" başlıklı Üçüncü Kısımında gösterilmiştir. Buna göre, söz konusu belgeler şunlardır: Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma bilet), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi. Ayrıca Maliye Bakanlığının 213 sayılı Kanunun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak düzenleme zorunluluğu getirdiği belgeler de suçun konusu olabilir. Suç, birden fazla düzenlenmesi kanun gereği olan belgelerin her nüshası ile asıl ve suretleri üzerinde bağımsız olarak işlenebilir..."

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan yanıltıcı belgenin VUK'da belge olarak sayılan ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan geçerli bir belge olması; gerçek bir işlem veya muameleye dayanmakla beraber işlem veya muameleyi tür, tutar, miktar veya mahiyet bakımından kısmen veya tamamen gerçeğe aykırı şekilde mükellef veya sorumlu tarafından düzenlenmiş yanıltıcılık özelliği taşıyan bir belge olması gerekmektedir. Sahte belge ise, VUK'da sayılan belgelerden muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan geçerli bir belgenin gerçek bir vergisel işlem veya durum olmadığı halde, kısmen veya tamamen varmış gibi gösteren belge olmalıdır.¹⁹⁰

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge; gerçek bir muameleye dayanmakla birlikte bunu mahiyet/miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.¹⁹¹ Mal ve hizmet miktar ya da değerini gerçeğinden az ya da çok gösteren; alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş; mal tesliminin ya da hizmet ifasının

¹⁹⁰ Ahmet BOZDAĞ, "(Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda "Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları" 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017, s.16

¹⁹¹ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, s.101

gerçek olduğu ancak belge düzenlemesi gereken kişiden başkası tarafından düzenlenen belgeler (bu belge kullanıcısı bakımından yanıltıcı, düzenleyicisi bakımından sahte hükmündedir) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.¹⁹²

Belge ile kastedilen Vergi Usul Kanunu İkinci Kitap Üçüncü Kısımda bu kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikine yarayan belgelerdir. Ek olarak 257. madde uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından kullanma, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirilen belgeler de madde kapsamındadır.¹⁹³ Defterler bu madde kapsamına girmeyecektir. Belgenin aslında yanıltıcılık yapılabileceği gibi suretinde de yapılabilir.¹⁹⁴

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen kişi sadece vergi mükellefi olabilir. Çünkü VUK’a göre vergi kanunlarına göre tutulan, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler ancak vergi mükellefi tarafından düzenlenebilir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan da yine başkasının düzenlediği bu nitelikte belgeyi yasal defterlerine kaydeden, onu kullanan kişi olduğundan bu kişi de vergi mükellefi olmak durumundadır.¹⁹⁵

(a) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

4369 Sayılı Kanun ile değişmeden önce “sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge” bu bent kapsamında tek fiil olarak düzenlenmişken bu değişiklikten sonra “sahte belge düzenlemek” ve “yanıltıcı belge düzenlemek” fiilleri birbirinden ayrılmış, farklı bentlerde ve farklı cezalar öngörülerek düzenlenmiştir.¹⁹⁶ Bunun nedeni kanun koyucunun sahte belgede kastın yoğunluğu, ihlal edilen hukuk düzeninin ağırlığını yanıltıcı belgeye oranla daha fazla olduğu düşüncesidir.¹⁹⁷

Sahte belge, gerçekte olmayan, alınması ve verilmesi gerekmeyen bir belgenin fail tarafından ilk defa meydana getirilmesi iken yanıltıcı belge, gerçekte

¹⁹² YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.96

¹⁹³ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.88

¹⁹⁴ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.71

¹⁹⁵ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.98

¹⁹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.288

¹⁹⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 126

alınması veya verilmesi gerekli bir belge olduğu halde bu belgenin içeriğini gerçek hukuki durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir.¹⁹⁸ Sahte belge ile yanıltıcı belge arasındaki en önemli fark, belgenin konusu olan muamele veya durumun gerçek olup olmadığıdır. Sahte belgede, belge konusu muamele veya durum gerçekte hiç olmamasına karşın varmış gibi gösterilirken; yanıltıcı belgede, belge konusu muamele veya durum gerçekte olmakla beraber, belgenin konusu miktar, fiyat, nevi veya tutar bakımından gerçektekinden farklı gösterilmektedir.¹⁹⁹ Yanıltıcı belgeye örnek olarak, kişisel giderlerin, işletmeye ait giderlermiş gibi gösterilmesi (kişinin evine ait elektrik, telefon vb. faturaların işletmeye aitmiş gibi gider faturası olarak kullanılması), faiz karşılığında borçlanılmış gibi belge düzenlenmesi, (Oysa burada elde edilen faiz geliri kar'a eklenmediği için vergi matrahı azaltılmaktadır.), bir inşaat şirketinin gerçekte 600 ton demir kullandığı halde 900 ton demir faturası alıp, bunu inşaatın maliyetine yazması gerçek harcamanın üzerinde düzenlenen bir yanıltıcı belgedir, satılan bir mal için düzenlenen faturada satış bedelinin düşük gösterilmesi, satılan bir malla ilgili faturada satış miktarının düşük gösterilmesi verilebilir.²⁰⁰ Ancak 900 ton demir kullanılıp 900 ton çimento faturası alınması halinde yanıltıcı değil sahte belge söz konusu olur.

Alıcısı veya satıcısı gerçekte olduğundan farklı şekilde belirtilerek fatura düzenlenmesi halinde söz konusu belge yanıltıcı olmaktadır. Uygulamada sıklıkla yapılan A isimli şahsın B isimli şahıstan alınan bir mal veya hizmet için C isimli şahıstan fatura alması halinde faturayı veren açısından sahte fatura söz konusu olmaktadır. Çünkü faturayı veren mal veya hizmet teslimi olmaksızın faturayı vermiştir. Faturayı alan açısından ise gerçek bir mal veya hizmet alımı vardır. Bu

¹⁹⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.100

¹⁹⁹ BOZDAĞ, “(Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda “Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları”, s.16

²⁰⁰ İbrahim HÜVEZ, *Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının TCK ve VUK Açısından Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996, s.4; Yargıtay 19. C. D., 2015/8558 E., 2015/5244 K. sayılı, 07.10.2015 T. kararı “Sanık hakkında düzenlenen iddianame ve vergi inceleme raporuna göre, sanığın tanık ...'a düzenlediği 11/03/2009 tarihli faturanın gerçek bir emtia ve hizmet ticaretine dayanmaksızın emtia satışı varmış gibi düzenlendiği ve içeriğinin sahte olduğunun iddia edildiği olaya ilişkin yargılamada, tanığın soruşturma ve 29.12.2011 tarihli duruşmadaki beyanında sanık ile anlaşarak oksijen tüpü, kantar ve demir keski yanında gerçekte almadığı pres makinasını almış gibi göstererek sanığın düzenlediği faturayı aldığını beyan etmesi karşısında, sanığın eyleminin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçuna uyduğu ve VUK'nın 359/a-2 maddesi kapsamında kaldığı gözetilmeden sanığın savunmasına itibar edilerek beraatine karar verilmesi”

durum hiç mal veya hizmet alımı yokken fatura almaktan farklıdır. Fatura, içeriğindeki mal veya hizmet alımı yönünden gerçeğe uygun, şahıs yönünden gerçeğe aykırı olduğundan söz konusu fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kabul edilecektir. Faturasız yapılan satın alımın sonrasında başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi durumunda faturayı kesen ile faturayı alan arasında gerçek bir mal veya hizmet alımı olmadığından düzenlenen bu fatura sahte belge niteliğindedir.²⁰¹

VUK 359. maddesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge şu şekilde tanımlanmıştır: “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.”²⁰² Tanımda iki hal düzenlenmiştir. Bunlardan ilki gerçek muamele veya durumun mahiyetinde gerçeğe aykırılık yapılmaktadır. Örneğin faiz karşılığı borç verme işlemi satılan emtia karşılığı borçlanma olarak gösterilerek muamele vergi kapsamı dışına çıkarılmaktadır. İkincisinde ise muamele veya durum gerçeğe uygun iken gerçeğe aykırı olan rakamlardır. Bu durumda muamele vergi kapsamından çıkarılmamakta, rakamsal olarak avantaj sağlanmaktadır.²⁰³

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımlanmıştır. “Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeler ise gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir.” Bir belgenin yanıltıcı belge kabul edilmesi için; VUK’da belge olarak sayılan ve muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan geçerli belgelerden birisi olması; vergisel yükümlülükler çerçevesinde vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından düzenlenmesi; belge konusu malın veya işin nevi, fiyat, miktar veya tutar yönünden kısmen veya tamamen gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesi; baştan itibaren gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesi; objektif olarak yanıltıcı olması gerekmektedir.²⁰⁴ Tebliğe göre;

²⁰¹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 72

²⁰² <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

²⁰³ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 89

²⁰⁴ BOZDAĞ, “(Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda “Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları”, s.15

belgenin mahiyet ve miktar itibarıyla gerçeğe aykırı olup olmadığı, belgede yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun deliller ile tespiti, belgede yer alması zorunlu unsurların gerçeği yansıtip yansıtmadığı, gerçekte satılan mal veya verilen hizmet yerine başka bir mal satıldığı veya hizmet ifa edildiği tespit edildiği takdirde bu belge muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.”²⁰⁵

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler şu şekilde sıralanabilir;

- Gerçek bedelinden düşük belge düzenlenmesi,
- Miktarın yüksek ancak birim fiyatın düşük gösterilmesi,
- Toplam tutarı gerçeğinden yüksek alış belgesi alınması,
- Geliri gizleme imkanı bulunmaması halinde yüksek bedelli gider ve alış belgeleri elde edilmesi,
- Alınmayan mal ya da yapılmayan hizmetler için belge temin edilmesi²⁰⁶

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenerek vergi hukuku kavramlarından peçeleme yaratılmaktadır. Peçeleme, vergi mükellefleri ve sorumlularının vergisel çıkar sağlamak için özel hukuk biçimlerini kötüye kullanmaları; vergiye tabi olan bir özel hukuk işlemiyle ulaşılabilecek iktisadi sonuca, vergilendirilmeyen başka bir işleme olağan kullanımı dışında başvurularak ulaşılması ve bu şekilde vergi kanununun dolanılmasıdır.²⁰⁷ Peçeleme, borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile de benzerlik göstermektedir. Örneğin tapu harcının düşük gösterilmesi için gayrimenkulün satış fiyatının gerçek bedelden az gösterilmesi hali muvazaadır. Bu husus tespit edilirse gerçek bedel üzerinden ikmalen vergi tarhiyatı yapılır.²⁰⁸

Belgenin yanıltıcı olarak kabul edilebilmesi için iğfal kabiliyetinin olması gerekir. Yapılan yanıltıcılığın objektif olarak sonuç doğurabilecek nitelikte olması ve

²⁰⁵ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.115

²⁰⁶ BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.83

²⁰⁷ Harun AKGÜL, *Vergi Hukukunda Peçeleme*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, Afyonkarahisar, 2009, s.39

²⁰⁸ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler Eklenmiş 25. Bası, 2016, s.31

ilk bakışta anlaşılamayacak, ancak vergi ve muhasebe bilen kişilerin anlayabileceği derecede olması gerekmektedir.²⁰⁹

Yukarıda tahrifat suçunda açıklandığı üzere tahrif fiili ile bu bentte yer alan yanıltıcı belge düzenleme fiilini birbirinden ayıran ölçüt, tahrifte var olan bir belge üzerinde değişiklik yapılması söz konusu iken burada var olmayan bir belgenin ilk kez düzenlenmesi söz konusudur.²¹⁰ Bu nedenle tahrifat fiilinde suçun oluşumu için belgenin kullanılması aranmazken burada belgenin en azından düzenleyen tarafından kullanılması ve kendi iç aleminden çıkarılarak hukuki aleme girmesi gerekmektedir.²¹¹

Belgenin düzenlenmesi sırasında hata yapılması durumunda kanunda belirtilen usule göre düzeltilmesi gerekmektedir.²¹²

(b) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeyi Kullanmak

Bu halde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen kişi değil üçüncü bir kişi tarafından belge kullanılmaktadır.²¹³ Düzenleyicisi tarafından kullanılması halinde tek suç oluşacaktır. Ancak bu durumda düzenleyici de iştirak hükümleri uyarınca cezalandırılacaktır.²¹⁴

Yukarıda detaylı olarak açıklanmış bulunan belgenin iğfal kabiliyetinin bulunması şartı, tahrifatın veya sahteciliğin yapılmadığı halde de failin aynı sonucu alacağı durumda (lüzumsuz sahtecilik) suçun oluşmadığı kuralı bu fiil açısından da geçerli kabul edilmektedir.²¹⁵

“Kullanma” ifadesinin geniş yorumlanarak “yararlanmanın” da suçun kapsamına alınması gerekmektedir. Çünkü uygulamada “paravan firma” kurularak yanıltıcı belge bu firmaya tanzim ettirilir. Bu firma alıcı adına fatura düzenler ve bu

²⁰⁹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 128

²¹⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.99

²¹¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 129

²¹² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.101

²¹³ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.289

²¹⁴ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 71

²¹⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 130

fatura alıcı tarafından kayıtlarına geçirilerek kullanılır. Alıcının burada herhangi bir menfaati yoktur. Ancak satışı bu paravan firma aracılığıyla yapan firma bu yanıltıcı belgeden asıl menfaat sağlayan firmadır. Örneğin A firması B firmasına 100 liraya mal satmış olsun. Bu satış için önce paravan firma P'ye A tarafından 50 liralık fatura kesilip P de B ye bunu 100 liraya fatura etmesi halinde 50 liralık kar P firmasında kalmış olur. P burada sadece komisyon geliri elde ederken asıl menfaat A tarafından sağlanmış olmaktadır. Paravan firmaların ise genellikle mal varlığı bulunmamaktadır.²¹⁶

Bu fiilin kanunda düzenlenmesinde 4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce “bilerek kullanma” ifadesine yer verilmiştir. Kanun değişikliği ile bilerek kelimesi kaldırılmıştır. Burada eksiklik söz konusu değildir. Sadece ispat yükü yer değiştirmiş olmaktadır. Vergi dairesi önceki düzenlemede vergi kaçırma kastı ile hareket edildiğini kanıtlamak zorunda iken yeni düzenleme ile kullanılan belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğunu ispatlamakla yetinecektir. Bu durumda failin bilerek kullanmadığı iddiası varsa bunu kendisinin ispatlaması gerekecektir. Bilgisi dışında örneğin çalışanı tarafından talimatı olmaksızın kullanıldığını ispatlayacaktır. Bilmeyerek kullanma halinde kasıt unsuru olmadığından suç oluşmayacaktır.²¹⁷

ii. İkinci Grup Kaçakçılık Fiilleri

İkinci grup fiiller VUK 359/b fıkrasında iki bent halinde şöyle düzenlenmiştir; “...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

²¹⁶ BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.84; ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 132

²¹⁷ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 96

cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.”

(1) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Defter, kayıt ve belgenin yok edilmesi onun imha edilmesi, maddi varlığına son verilmesi anlamına gelmektedir. Yok etmek çeşitli şekillerde yapılabilir. Örneğin, yakmak, parçalamak, yırtmak, bulunamayacak yerlere veya suya atmak gibi.²¹⁸

Defter, kayıt ve belgenin yok edilmiş sayılmasının şartları şunlardır;

- Vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi ve saklanması zorunlu defter, kayıt ve belgelerden olması,
- Saklama ve ibraz süresi içerisinde yok edilmesi²¹⁹

burada saklama ve ibraz süresi VUK’da düzenlenen 5 yıllık süredir. Başka bir kanunda örneğin TTK’da daha uzun bir saklama ve ibraz süresi öngörülmüş ve yok etme fiili bu süre içerisinde işlenmiş olsa bile 5 yıllık süre dolduktan sonra işlenen fiil suç oluşturmayacaktır.²²⁰

Yok etme fiili tahrifattan farklı olarak defter, kayıt ve belgenin maddi varlığının sona erdirilmesidir. Ancak maddi varlığı sona erdirilmeyerek tamamen okunamayacak hale getirilmesi halinde fiilin tahrifat mı yok etme mi olduğu doktrinde tartışmalıdır. Bazı yazarlara göre tamamen okunamayan defter, kayıt ve belge yok edilmiş olur. İlla maddi varlığına son vermek gerekmez.²²¹ Bazı yazarlara göre tamamen okunamasa da maddi varlığı devam eden defter, kayıt ve belge yok

²¹⁸ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.89; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.291; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.102; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.74

²¹⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.89; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 75; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.102

²²⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 134; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.290

²²¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 133

edilmemiş olmaktadır.²²² Kanaatimizce, tamamen okunamayacak hale getirilen defter, kayıt ve belgeler maddi varlığı devam etse de yok edilmiş kabul edilmelidir. Zira maddi varlığının devam edip etmemesi sonuç itibarıyla fark yaratmamaktadır.

Bayraklı'ya göre bilgisayar ortamında tutulan kayıtlar tamamen silinirse bu da yok etme fiilini oluşturur.²²³

Yok etme fiilinin işlendiğinin kabul edilebilmesi için öncelikle ortada tasdik ettirilmiş bir defter veya bastırılmış bir belge bulunmalıdır. Eğer mükellef defterini tasdik ettirmemiş veya belgeyi hiç bastırmamışsa ortada defter ve belge bulunmadığından bunların yok edilmesi de söz konusu olmayacaktır.²²⁴

Defter, kayıt ve belgenin yok edildiği ispat edilmediği sürece incelemeye sunulmaması hali, gizleme fiili olarak kabul edilecektir.²²⁵

Yok etme fiilinin işlendiğinin kabul edilebilmesi için vergisel yükümlülüklerden kurtulmak amacıyla kasten hareket edilmiş olması şarttır. Mücbir sebep veya taksirli hareket durumlarında veya kaza sonucu defter, kayıt ve belgeler yok olmuşsa fiil suç kabul edilmez. Ancak bu halde TTK 82/7. maddesine göre durumun belgelendirilmesi gerekir.²²⁶

Fiili işleyen kişi vergi mükellefi veya sorumlusu dışında üçüncü bir şahıssa burada failin kastına göre eğer vergisel işlemlere yönelik olarak fiil işlenmişse bu fıkra düzenlen fiil oluşacaktır. Şayet vergisel bir amaç dışında fiil işlenmişse

²²² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.101; BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.88; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.102

²²³ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.89; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 76

²²⁴ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.291; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.102

²²⁵ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 76; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.102

²²⁶ Yargıtay 11. C. D., 2012/91187 E., 2012/17253 K. sayılı, 12.10.2012 T. kararı ile onanan yerel mahkeme kararı “Sanığın Vergi Dairesi nezdinde vergi mükellefi olduğu, iş yerindeki ticari faaliyetine ilişkin ihbarlar üzerine katılan kurumca incelemeye alındığı, kendisinden 2004 yılına ait defter ve belgeler istendiğinde, bu husustaki denetim biriminin yazılı tebliğ üzerine 08.05.2009 tarihinde alınan beyanında iş yerine ait 2004 yılı defter ve belgelerinin süresinin dolduğundan bahisle yakıp imha ettiğini söylediği, her ne kadar mahkememizde yakmak suretiyle imha ettiğini bildirmiş ise de, bu durumu önceki savunmasından rücu edişinin haklı gerekçesi olmayacağı, suçtan kurtulmaya yönelik savunma olduğu, Vergi Usul Kanunları uyarınca denetime alınan mükelleflerden gerekli belgeler istenildiğinde ibrazının mükelleflerce zorunlu olduğu, sanığın istenilen bu belgeleri yakmak suretiyle imha ettiğini ileri sürmesine göre atılı suçun sübuta erdiği...”

defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suçu değil TCK 207’de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu oluşacaktır.²²⁷

(2) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

VUK 218. maddesinde defterden sayfa koparılamayacağı düzenlenmiştir.

Bu fiilin işlenmesi için yukarıda belirtilen bentlerde olduğu gibi vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defter bulunması ve bu defterin usulüne uygun olarak tasdikinin yapılmış olması şarttır.²²⁸ Bu fiilde defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi fiilinden farklı olarak defter, tamamen yok edilmemekte sadece içerisindeki sayfa defterin bütünü zarar görmeyecek şekilde koparılarak defterden ayrılmaktadır. Sayfanın koparılması yeterli olmayıp yok edilmesi gerekmektedir.²²⁹ Eğer defterin tüm sayfaları koparılarak yok edilmişse artık defterin varlığından söz edilemeyeceğinden bu fiil defter, kayıt ve belgeleri yok etmek fiilini oluşturacaktır.²³⁰ Yine yukarıdaki bentte belirtildiği gibi sayfanın tamamen okunamayacak hale getirilmesi hususunun tahrif mi yok etme mi olduğu

²²⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.135; Doğan SOYASLAN, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, 2010, s.504; Yargıtay 11. C. D., 2010/8948 E., 2010/14882 K. sayılı, 23.12.2010 T. kararı ile onanan yerel mahkeme kararı “Her ne kadar sanık S. hakkında 2004 ve 2005 yılına ait defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle gizlemek suçunda kamu davası açılmış ise de, sanığın savunmasında da anlaşılacağı üzere belgeleri vergi mükellefi olmayan diğer sanığın yakması nedeni ile ibraz edemediği ve bununla mücbir bir sebebi bulunduğu anlaşıldığından sanık S. hakkında açılan kamu davasında beraatine yine sanık M. hakkında ise defter ve belgeleri ibraz etmemek suçundan kamu davası açılmış ise de sanık M’nin vergi mükellefi olmaması ve ibraz mükellefiyeti bulunmaması nedeni ile yasal unsurları oluşmayan müsnet suçtan beraatlerine, yine sanık M. hakkında yasal defter ve belgeleri yakmak eylemine de ile, Vergi Usul Kanunun 359/b-1 maddesi uyarınca cezalandırılması istemi ile kamu davası açılmış ise de, sanığın vergi mükellefi ve sorumlusu olmaması atılı suçun üçüncü kişiler tarafından ancak vergi mükellefi ile birlikte iştirak halinde işlenebilecek olması ve olayda da sanıklar arasında bu tür bir iştirakinde mevcut olmaması nedeni ile sanık M. hakkında açılan kamu davasının yasal unsurlarının oluşmaması nedeni ile beraatine karar verilerek aşağıdaki hüküm kurulmuş ayrıca sanık M. hakkında sanık S’ye ait yasal defter ve belgeleri yakmak eyleminden dolayı gereğinin takdirinin ve ifası için Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmasına karar verilmiştir.”; Özel belgede sahtecilik suçunun manevi unsuru kasıttır. “Kasdin mevcudiyeti için failde sahtekarlık yapma iradesi mevcut olmalıdır. Fail belgeyi bilerek ve isteyerek kullanmalıdır.”

²²⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.103, 395

²²⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.89; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.291; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 78

²³⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 136; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 77

tartışmalıdır. Bazı yazarlar tamamen okunamayan sayfanın yok edilmiş olduğunu savunurken²³¹, bazı yazarlara göre tamamen okunamasa da maddi varlığı devam eden sayfa yok edilmemiş olmaktadır.²³²

Yok edilen sayfanın yerine başka sayfa konulup konulmaması fiilin oluşmasını etkilemez.²³³

VUK'da yok edilen sayfaların dolu ya da boş olması hakkında düzenleme bulunmamaktadır. Ancak kanunun ruhundan bu sayfaların dolu sayfalar olması gerektiği anlaşılmaktadır.²³⁴

Sayfa koparılmış ancak yok edilmemişse ve inceleme sırasında ibraz edilirse 'yok etme' gerçekleşmediğinden suç oluşmayacaktır.²³⁵ Bu husus doktrinde eleştirilmektedir. Bu durum mükellefe vergi kaçırma imkanı tanımaktadır. Şöyle ki; mükellef matrahını düşük göstermiş ve gerçek matrahı gösterir defter sayfasını koparıp saklamışsa vergi incelemesine tabi tutulmaması veya inceleme esnasında bu durumun fark edilmemesi ihtimallerinde mükellef düşük gösterdiği matrah üzerinden vergisini öder. İnceleme sırasında fark edilirse de bu sayfayı ibraz eder ve suç oluşmamış olur. Bu durumun önüne geçilmesi için sayfanın koparılmasının yok etme fiilinin oluşması için yeterli kabul edilmesi gerekmektedir.²³⁶

Defter sayfasının koparılması vergi kaçırma amacı dışında yapılmışsa ve bu sayfalar gerektiğinde ibraz edilebiliyorsa faile ceza verilmez. Mükellefin çocuğunun defter sayfasını koparmış olması ve bu sayfaların eksiksiz olarak korunup ibraz edilmesi hali buna örnektir.²³⁷

²³¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 135

²³² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.395; BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.89; EDİZDOĞAN, - TAŞ- ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.103

²³³ EDİZDOĞAN, TAŞ-ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.103; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.291; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.102, 395; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 78

²³⁴ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.103

²³⁵ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.291; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.103

²³⁶ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 136; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.291

²³⁷ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.103

(3) Sahte Belge Düzenlemek ya da Kullanmak

VUK 227. maddesi uyarınca vergi mükellef ve sorumluklarının, üçüncü kişilerle ilişkilerinde belge düzenlemek ve kullanmak zorundadır. Bu belgelerin gerçek durumları yansıtacak şekilde düzenlenmeleri esastır. Gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenen sahte belgeler, kayıt ve belge sistemine yönelik en ağır ihlal olarak kabul edilmektedir.²³⁸

Sahte belge, gerçek bir muamele ya da durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenen belgedir. Dolayısıyla, ortada ekonomik bir ilişki yani mal ve hizmet alım satımı veya hizmet ifası yokken, matrahı aşındırarak vergi tutarını azaltmak amacıyla böyle bir işlem varmış gibi belgeye yansıtılmaktadır.²³⁹

Bir belgenin sahte kabul edilebilmesi için; VUK’da belge olarak sayılan ve muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan belgelerden olması, belgenin düzenlenmiş bulunması, belgenin gerçek bir durum veya muamele olmadığı halde varmış gibi düzenlenmiş olması ve objektif olarak yanıltıcılığının bulunması gerekmektedir.²⁴⁰

Bu fıkra düzenlenen suçun konusu vergi kanunlarına göre düzenlenmesi zorunlu tüm belgelerdir.²⁴¹ Fatura, fatura yerine geçen belgeler (perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu), sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, ücret bordrosu, muhabere evrakı, reçete, adisyon ve senetler VUK’a göre tutulması zorunlu belgelerdir.²⁴²

VUK 359/b maddesinde düzenlenen bu suç madde metninde *“belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar”* şeklinde yer almaktadır.²⁴³ Madde metninden anlaşıldığı üzere burada iki ayrı fiil söz konusudur. ‘Sahte belge düzenlemek’ ve ‘sahte belge

²³⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.103

²³⁹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.78

²⁴⁰ BOZDAĞ, *“(Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda “Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları”*, s.16

²⁴¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.396

²⁴² TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 81

²⁴³ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

kullanmak' fiilleri vergi ziyai şartına bağlanmadığından belgenin düzenlemiş veya kullanılmış olması ile suç oluşmaktadır.²⁴⁴

Taştan'a göre sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında diğer kaçakçılık fiillerinden farklı olarak belgenin iğfal kabiliyeti olup olmadığı önemli değildir. Önemli olarak belgenin zorunlu unsurları taşıması ve başlangıçta sahte olarak düzenlenmesidir.²⁴⁵ Şenyüz'e göre ise sahte belgenin de objektif olarak yanıltıcı özelliği olması gerekmektedir.²⁴⁶ Yargıtay kararlarında iğfal kabiliyetinin tespiti konusunda objektif kriterlerin esas alındığı görülmektedir. Ancak bu kararlar vergi kaçakçılığı suçundan ziyade TCK'da düzenlenen genel sahtecilik suçlarına ilişkindir.²⁴⁷ Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu bakımından iğfal kabiliyeti ölçütünün uygulanmaması gerektiği savunulmaktadır. Çünkü bu belgeler vergisel işlerle ilgili olduğundan, gerçeğe aykırı olduklarının tespiti belirli bir incelemeyi gerektirmektedir.²⁴⁸ Kanaatimizce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge arasında bu anlamda bir fark bulunmamalıdır. Her iki fiilde de iğfal kabiliyeti aranmalıdır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında suça konu belgenin şeklen sakat olması değil, dayanak işlemin gerçek olup olmadığı önem arz eder. Zira sahte belgede belgenin tüm unsurları tamamdır. VUK'daki şekil şartlarının tamamını taşır.

²⁴⁴ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.78

²⁴⁵ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 83

²⁴⁶ BOZDAĞ, "(Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda "Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları", s.16; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.458

²⁴⁷ Yargıtay 13. C. D. 2015/13844 E., 2017/2878 K. sayılı, 22.03.2017 T. kararı "Belgede sahtecilik suçunun oluşabilmesi için düzenlenen veya değiştirilen ya da kullanılan belgenin, gerçek bir belge olduğu konusunda kişiyi yanıltıcı nitelikte olması gerekir..."; Yargıtay 11. C. D. 2015/5555 E., 2016/6320 K. sayılı, 19.09.2016 T. kararı "...nüfus cüzdanına kendi fotoğrafını yapıştırarak oluşturduğu sahte belge ile.. ele geçmemesi karşısında iğfal kabiliyetinin bulunup bulunmadığının tespit edilememesi..."; Yargıtay 23. C. D. 2015/8873 E., 2016/7090 K. sayılı, 01.06.2016 T. kararı "Sahtecilik suçu yönünden; Ayrıntıları Ceza Genel Kurulu'nun 09.06.2015 tarihli 2014-15-460 E. 2015/198 K. sayılı kararında açıklandığı üzere, belgelerde sahtecilik suçlarında, aldatma yeteneği bulunup bulunmadığının takdirinin mahkemeye ait olduğu, suça konu senetlerin emanet memurluğundan getirtilip incelenmek suretiyle özelliklerinin duruşma tutanağına yazılması, denetime olanak verecek şekilde sahte belge asıllarının dosya içerisine konulması, gerektiğinde iğfal kabiliyeti bakımından bilirkişi raporu alınması ve neticesine göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması"

²⁴⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 142

Görünüş olarak eksiksizdir. Ancak bu belge, temsil ettiği ekonomik değeri doğru yansıtmamaktadır.²⁴⁹

359/b maddesinde hem *maddi sahtekarlık* yani belgenin başlangıçta sahte olarak meydana getirilmesi, hem de *fikri sahtekarlık* yani başlangıçta sahte olmayan belgenin gerçek olmayan durum veya muameleleri gerçek gibi gösterecek şekilde düzenlenmesi haline yer verilmiştir.²⁵⁰

(a) Sahte Belge Düzenlemek

Sahte belgenin tanımı VUK 359/b’de yapılmıştır. “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*”²⁵¹ Bu belge tüm unsurlarıyla tamam bir belgedir. Vergi Usul Kanununun şekil kurallarına uyulmuştur, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalar tarafından basılmıştır veya notere tasdik ettirilmiştir, vergi dairesi ve mükelleflerle ilgili bilgileri doğrudur. Şekil anlamında gerçeğe aykırı değildir.²⁵² Ancak başlangıçta içeriği bakımından sahte olarak düzenlenmektedir. Hiçbir ekonomik faaliyet olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Uygulamada bu tür belgelere ‘naylon’ denilmektedir.²⁵³

Sahte belge ile yanıltıcı belge birbirinden farklı kavramlardır. Yanıltıcı belge düzenlenmesinde gerçekte ekonomik bir ilişki bulunmakta iken düzenlenen belge bu ilişkinin gerçek mahiyetini yansıtmamaktadır. Sahte belgede ise açıklandığı üzere, hiçbir ekonomik ilişki olmamasına rağmen varmış gibi belge düzenlenmektedir. Örnek olarak; gerçekte 20 adet sandalye satılırken 50 adet masa

²⁴⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.293; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.396; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.80

²⁵⁰ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.292

²⁵¹ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

²⁵² CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 99; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.80

²⁵³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.103

olarak fatura düzenlenirse bu fatura sahte, 50 adet sandalye olarak fatura düzenlenirse yanıltıcı belge olur.²⁵⁴

Belgenin sahteliğine karine oluşturan durumlar aşağıda sayılmıştır;

- Firmanın işyeri adresinde bulunmaması²⁵⁵,
- Sigortalı işçi çalıştırmaması²⁵⁶,
- Düzenlenen belgelerdeki miktarlara uyumlu sermaye ve kapasiteye sahip olmaması²⁵⁷,
- Elektrik, su, telefon gibi giderlerinin bulunmaması,
- Para akışını gösteren kayıtların bulunmaması,
- Ödemelerin banka kanalıyla değil nakit yapılması,
- Mal hareketi, sevk, taşıma irsaliyesi bulunmaması,

²⁵⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.103

²⁵⁵ Yargıtay 11. C. D., 2009/20478 E., 2012/4725 K. sayılı, 04.04.2012 T. kararı “Sanığın müdürü olduğu ... Tic. Ltd. Şirketleri adına gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasında bulunmaksızın sahte faturalar düzenleyip komisyon karşılığı sattığının iddia olunması, sanığın aşamalarda suçlamayı kabul etmemesine rağmen, vergi denetimi sırasında söz konusu şirketlerin bilinen adreslerinde bulunamaması, tanınmaması, muhtarlık kayıtlarında kayıtlarının olmaması, faaliyette olduklarına dair hiçbir verinin bulunmaması, sahte kira sözleşmesi üzerinden kira ödemesi gösterilmesi”

²⁵⁶ Yargıtay 11. C. D., 2008/13324 E., 2011/21877 K. sayılı, 21.11.2011 T. kararı “vergi borçlarının ödenmediği tespit edilmiş olup, adına kayıtlı her hangi bir araç gereci bulunmayan, işçi çalıştırmayan, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen ve iş yeri kapalı olan mükellefin gerçekte her hangi bir ticari faaliyeti bulunmadığı halde katma değer vergisi beyannamelerinde gösterilen tutarlarda hasılat faturalarını düzenlediğinin kabulünde zorunluluk bulunduğu, üzerine atılı 2004 ve 2005 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarının sübut bulunduğu mahkumiyetine karar vermek gerektiği gözetilmeden, yazılı gerekçeyle beraatine karar verilmesi yasaya aykırı”

²⁵⁷ Yargıtay 11. C. D., 2012/4443 E., 2013/12995 K. sayılı, 16.09.2013 T. kararı “Sanığın yetkilisi olduğu şirketin anılan yıllarda düzenlediği faturaların gerçek satışları yansıtmadığı ve sahte olduğunun iddia olunması, sanığın sahte fatura düzenlemediğini, inşaat ve hafriyat işi yaptığını, iş makinesi çalıştırdığını ve yaptığı hizmet karşılığında fatura kestiğini savunması ve 02.05.2007 ve VDNR 2007-179/7 sayılı vergi tekniği raporunda “iş yerinin 30 metre kare olduğu, çalışan işçisinin bulunmadığı, şube ve deposunun olmadığı, birkaç büro malzemesi ile bakkal emtiasının bulunduğu, 05.01.2007 tarihli yoklamada ise adresin kapalı olduğu, 5-6 ay önce kapatıldığı, bu süre zarfında vergi dairesine yeni bir adres bildirilmediği, buna rağmen beyanname vermeye devam ettiği, dönem dönem yüksek matrahlar beyan ettiği ancak tahakkuk eden vergilerini ödemediğinin tespit edilmesi karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi için mal ve para akışını gösteren taşıma, sevk irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ve satıcı hesabına girdiğine dair ticari teamüle uygun kanıtlayıcı belgeleri, bedellerinin banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler ile sanığın sahte düzenlediği iddia olunan faturalar nedeniyle verdiği KDV beyannamesinde belirtilen matrahlarda mal üretimi ve satımı yapabilecek kapasitesi olup olmadığının da belirlenip dosyada mevcut bilirkişi raporları arasındaki çelişki giderildikten sonra sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması”

- Teslim ve teslim belgeleri bedelinin ödendiğine dair ticari teamüllere uygun kanıtlayıcı banka ve kasa hesabı kayıtlarının bulunmaması,
- Faturayı düzenleyen firmanın yeterli mal ve hizmet girişinin bulunmaması,
- Faaliyetin bulunmaması²⁵⁸,
- Adresin yanlış olması,
- Vergi adresi kaydının bulunmaması,
- İstenmesine rağmen defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi,
- Katma değer vergisinin dönemler itibarıyla sürekli devretmesi veya ödenecek katma değer vergisinin çok düşük olması,
- İşin terk edilmiş olmasına rağmen faturaların iptal edilmemiş olması,
- İşlemin tutarının piyasa fiyatlarına uygun olmaması,
- İşle ilgili motorlu taşıt ve donanım bulunmaması²⁵⁹,
- Şirket ortaklarının ekonomik yönden çok zayıf kişiler olması,
- Şirketin faaliyet konusuyla uyumsuz satış yapması.²⁶⁰

Uygulamada en çok karşılaşılan sahte belge düzenleyicileri şunlardır;

²⁵⁸ Yargıtay 11. C. D., 2012/8680 E., 2013/13016 K. sayılı, 16.09.2013 T. kararı “Vergi incelemesi sırasında 20.10.2005 tarihinde düzenlenen adres tespit tutanağına göre kayden faal olmasına rağmen mükellefin işyerini terk ettiği, adresin boş ve kapalı olduğu, vergi dairesine bildirilen yeni bir adresin de bulunmadığı buna rağmen 2005/Ocak döneminden 2006/Mart dönemine kadar Katma Değer Vergisi Beyannamelerinde yüksek meblağlı matrah beyan ettiği ve indirim esas KDV gösterdiği anlaşılmakla, sanığın ticari faaliyetinin devam ettiğine yönelik bir savunmasının da bulunmaması karşısında; beyannamelerini matrahlı olarak vermeye devam etmesinin ticari faaliyeti olmaksızın fatura düzenlediğini gösterdiği ve 2005 ile 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarının işlendiğinin sabit olduğu gözetilmeden yazılı şekilde beraatine karar verilmesi”

²⁵⁹ Yargıtay 11. C. D., 2012/25613 E., 2014/10992 K. sayılı, 05.06.2014 T. kararı “... Ltd. Şti'nin müdürü olan, 2005 ve 2007 yıllarında sahte fatura düzenlediğinin iddia olunan sanığın, icralık olması nedeniyle adresini değiştirip vergi dairesine bildirmediğini, 2007 Temmuz ayına kadar bu adresinde çalıştığını, sahte olduğu söylenilen faturaların tamamını usulüne uygun bastırdığını ve proje çizdiği firmalara bu faturaları kestiğini beyan etmesi, 29.08.2007 tarih, VDENR-2007-1994/14 sayılı Vergi Tekniği Raporunda, şirket ile sanığın bilinen faaliyet ve ikametgah adreslerinde ulaşılamadığı, mükellef kurumun Kurumlar Vergisi Beyannameleri'nin ekindeki bilançolarda demirbaş, araç ve duran varlık kaydının bulunmadığı, bazı dönemlerde matrahsız, bazı dönemlerde ise yüksek matrahlı katma değer vergisi beyannamesi verildiği, kurumca sürekli devreden arada bir de ödenecek katma değer vergisinin beyan edildiği, sermaye yapısına nazaran bildirdiği matrah kadar ticari faaliyette bulunmasının mümkün olmadığı, vergi borçlarını ödemediği hususlarının tespit edilmiş olması karşısında, suçunun bütün unsurları ile sübut bulunduğu gözetilmeden, fatura teslim fişindeki imzanın sanığa ait olmasından hareketle yazılı şekilde beraat kararı verilmesi”

²⁶⁰ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s.104, YÜCE, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, s.109

- Vergi mükellefiyeti olmamasına, belge düzenleme yetkisine sahip olmamasına rağmen kendisi veya başkası namına belge düzenleyenler,
- Mükellefiyeti olmasına rağmen herhangi bir ticari faaliyeti bulunmayan, mükellefiyetini sadece sahte belge ticareti için kullananlar,
- Mükellefiyetini yerine getirirken işlerinin kötü gitmesi ya da başka nedenlerle sahte belge düzenleyenler,
- Mükellefiyetini terk etmesine rağmen elinde kalan boş belgeleri vergi dairesine ibraz etmeyip bunları kullananlar,
- Başka mükelleflerin yasal belgelerini elde ederek sahte belge düzenleyenler,
- Hırsızlık, yağma gibi yollarla ele geçirdikleri malları, yasal göstermek amacıyla sahte belge düzenleyenlerdir.²⁶¹

Sahte belge iki şekilde düzenlenebilir;

Hem belgeyi düzenleyen taraf hem de belgenin içeriği gerçek dışı olabilir. Bu durumda belgenin içeriği kullanan kişi tarafından doldurulmaktadır. Belgede görünen taraflardan birinin hukuken var olmaması halinde başka bir araştırma yapılmasına gerek olmaz, belge sahtedir.²⁶²

Belgeyi düzenleyen taraf gerçek ancak belge içeriği gerçek dışı olabilir. Bu durum da ikiye ayrılır. Gerçekte olmayan ilişki için belge düzenlenebilir veya işlem gerçekte varken belgeyi düzenleyen işlemle ilgisi bulunmayabilir. İlk halde belgeyi düzenleyen kişi gerçektir ancak ortada bir ekonomik ilişki bulunmamaktadır. Örneğin mükellef mal satın almadığı halde kayıtlı başka mükelleften mal almış gibi tedarik etmektedir. Uygulamada katma değer vergisi indirimden yararlanmak amacıyla mal alınmadığı halde fatura alınması yöntemine sıkça başvurulmaktadır. İkinci durum ise, gerçekte olan ilişki için başkasının fatura düzenlemesi halidir. Burada belge maddi olarak gerçek, içeriği gerçek ancak düzenleyicisinin işlemle

²⁶¹ BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.82

²⁶² BAYRAKLI, ERKAN, ELİTAŞ, *Muhasebe Hata ve Hileleri*, s.82; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.106

ilgisi yoktur. Uygulamada belgesiz alışlar başka mükelleften alınan fatura ile belgelenmektedir.²⁶³ Yani mal başkasından fatura başkasından alınmaktadır.²⁶⁴

Sahtecilik belgenin aslında yapılabileceği gibi suretinde de yapılabilir.²⁶⁵ Suret kelimesinin sözlük anlamı “*Yazı veya resim kopyası, nüsha*”dır.²⁶⁶ Yani aslında bulunan tüm unsurları aynen içeren belgedir. Surette sahtecilikten bahsedilebilmesi için belgenin aslının bulunması ve herhangi bir tahrifata uğramamış olması gerekmektedir. Asıl bulunmuyorsa, tahrif edilmişse veya herhangi bir şekilde asıl ve suret karşılaştırılamıyorsa suret belgenin aslı yerine gećecek ve surette sahtecilik söz konusu olmayacaktır. O halde surette sahtecilikten bahsedilebilmesi için aslının var olması, sureti çıkarılarak kayıtlarda kullanılması gerekmektedir. Yani aslına uygun olmayan suret düzenlenmiş olmalıdır.²⁶⁷

Sahtecilik fiilinin bu madde kapsamında cezalandırılabilmesi için üzerinde sahtecilik yapılan yazının belge niteliğinde olması gerekir. Belge, Yargıtay’a göre hukuki hüküm ifade eden ve bir hakkın doğmasına ve bir varakayı ispata elverişli

²⁶³ Yargıtay 11. C. D., 2011/12571 E., 2012/199 K. sayılı, 11.01.2012 T. kararı “*Sanık tarafından kullanılan ve sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen ... firmasının 01.01.2003 tarihinden itibaren sahte fatura düzenlediğinin ve kullandığının, adı gećen firmanın faturaya konu mallarla ilgili belgesinin, bu işlemleri yapabilecek kapasite, sermaye, işyeri ve ekipmanının bulunmadığının, alım-satımın gerçeğe dayanmadığının, faturaların komisyon karşılığı düzenlendiğinin 25.06.2008 gün ve 524/22 sayılı vergi tekniği raporu ile belirlendiğinin, faturalarda gösterilen emtianın düzenleyici görünen firmadan alındığını gösteren hiçbir kanıtlayıcı belgenin bulunmadığının vergi suçu ve ekindeki vergi inceleme raporlarında ve soruşturma aşamasında alınan bilirkişi raporunda belirtilmesine, sanığın soruşturma aşamasında 02.01.2009 tarihli polis ifadesinde kendi firmasının taşeron olarak faaliyet gösterdiğini, malzemeleri savunmasında gećen baraj inşaatlarında kullandığını, anılan inşaatların başka firmalarca yapıldığını, aldığı malzeme bedellerini çek ile ödediğini savunmasına, vergi denetmenine verdiği ifadesinde bilerek sahte fatura kullanmadığını beyan etmesine göre gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirlenebilmesi ve sanığın hukuki durumunun tayini bakımından; inşaatlarda kullanılan malların gerçekte alınmasına karşın başka mükelleflerin (... firmasının) faturaları ile belgelenmesi halinde de mükellef ile faturayı düzenleyen firma arasında gerçeğe dayanan bir ticari alış-veriş bulunmaması nedeniyle sahte olacağı ve vergi suçu ve ekindeki vergi inceleme raporlarında da bu hususun açıkça belirtildiği nazara alınarak, öncelikle ... firması hakkında düzenlendiği belirtilen vergi tekniği raporu getirtilip dosya içerişine konulması, gerekmesi halinde anılan firma yetkilileri hakkında dava açılmış olup olmadığının ilgili vergi dairesinden araştırılması, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları celp ile incelenerek özetinin duruşma tutanağına gećirilmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken yazılı şekilde eksik inceleme ve yetersiz gerekçe ile beraat kararı verilmesi”*

²⁶⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.106

²⁶⁵ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 87

²⁶⁶ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük

²⁶⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 137

yazıdır.²⁶⁸ Ayrıca söz konusu belgenin vergi kanunlarına göre zorunluluk arz eden belgelerden olması gerekmektedir. Uygulamada genellikle fatura üzerinde işlenilse de vergi kanunlarına göre düzenlenmek zorunda olan tüm belgeler suçun kapsamına girer.²⁶⁹

4369 Sayılı Kanun değişikliği ile vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için aranan vergi ziyai şartı kaldırılmıştır. Bu nedenle sahte belge düzenlenmesi ile kaçakçılık suçu tamamlanmış olmaktadır.²⁷⁰ Vergi kaçakçılığı suçu işleyen mükellefin, vergi dairesi ile uzlaşması ceza verilmesine engel değildir.²⁷¹

Sahte belgenin vergi kaçakçılığı suçuna konu olması için sahteciliğin vergi işlemlerinde kullanılmak amacıyla yapılması gerekmektedir. Vergisel amaç dışında (nafaka hükümlerinden yararlanmak veya engelliler için iş bulmada öncelik tanıyan hükümlerden yararlanmak amacıyla düzenlenen belgeler gibi) düzenlenen sahte belge şartları varsa TCK'da düzenlenen resmi belgede sahtecilik veya özel belgede sahtecilik, dolandırıcılık suçlarını da oluşturur.²⁷²

²⁶⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 138

²⁶⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.396

²⁷⁰ Yargıtay 11. C. D., 2012/9197 E., 2012/18853 K. sayılı, 07.11.2012 T. kararı “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesi uyarınca, vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesinin suçun oluşumu için yeterli olacağı, bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyainın gerçekleşmesinin suçun unsuru olmaktan çıkartıldığı cihetle, sahte faturayı düzenleyenler yönünden, suç konu faturanın düzenlenmesiyle suçun tamamlandığının kabulü gerekeceği ve suç tarihlerinin, her bir takvim yılı için en son faturanın düzenlendiği tarih olduğu gözetilerek; suçun en son olarak işlendiğinin belirlendiği 27.05.2005 tarihi itibarıyla yürürlükte bulunmayan 5237 sayılı TCK'nın 53. maddesinin uygulanması, yasaya aykırı ise de; yeniden duruşma yapılmasını gerektirmeyen yukarıda yazılı hususun 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 322. maddesi uyarınca düzeltilmesi mümkün bulunduğundan, sanık hakkında kurulan hüküm fıkrasından “sanığın 5237 sayılı TCK'nın 53/1. madde ve fıkrası a, b, d, e bentlerindeki hakları hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar, c bendindeki hakları koşullu salıvermeye kadar kullanmaktan yoksun bırakılmasına” ilişkin bölüm tamamen çıkartılmak suretiyle eleştiri dışında usul ve yasaya uygun bulunan hükmün düzeltilerek onanmasına”

²⁷¹ Yargıtay 7. C. D., 2006/652 E., 2009/2577 K. sayılı, 02.03.2009 T. kararı “Mahkemece tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması nedeniyle sanık hakkında beraat kararı verilmiş ise de, 213 sayılı yasanın ek 11/1. maddesinin, kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezalarının tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamayacağı hükmü uyarınca, sanığın hukuki durumunun uzlaşma işleminden etkilenmeyeceği de gözetilerek yargılamaya devamla sonucuna göre bir karar verilmesinin gerekmesi”

²⁷² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.398; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 80; Yargıtay 11. C. D., 2012/30336 E., 2013/18229 K. sayılı, 03.12.2013 T. kararı “... ilçesinde serbest muhasebeci ve mali müşavir olarak çalışan sanık ...'nın, muhasebeciliğini yaptığı ve diğer sanık ...'in yetkilisi olduğu ... Ltd. Şti'nin 2002 yılında, sahte fatura düzenlediği belirlenen Ltd. Şti'den temin ettiği beş adet sahte faturayı kullandığı iddiası ile 2006 yılında ... şirketi hakkında yapılan vergi

Sahtecilik tamamen veya kısmen işlenebilir. Kısmi sahtecilikte gerçek olan ve olmayan durumlar belgede birlikte yer alır. Örneğin, gerçek bir satış için düzenlenen faturaya gerçekte olmayan bir satışın da eklenmesi bu faturayı kısmen sahte hale getirir.²⁷³

Yanılıcı belge ile kısmen sahte belge kavramları birbirinden farklıdır. Yanılıcı belgede gerçek bir muamele veya durum vardır ancak mahiyet ve miktarı gerçeğe aykırıdır. Kısmi sahte belgede ise gerçek olan muamele veya durumun yanında gerçek olmayan muamele veya durum da birlikte yer almaktadır.²⁷⁴

Suçun sübutu bakımından vergi mahkemesi kararı ceza mahkemesini bağlamamaktadır.²⁷⁵ Bunun gibi Yargıtay'ın yerleşik uygulamasına göre vergi mahkemesinde görülmekte olan davaların sahte belge düzenlemek suçundan ceza

incelemesi sırasında, bu şirketin sahte fatura kullandığını kamuflle edebilmek amacıyla,nin faturalarının kayıtlı olduğu yevmiye defterini incelemeye ibraz etmemek için 2006 yılının Ekim ayında sahte mühür, kaşe ve imza ile yeni bir yevmiye defterini ... Noterliğinde tasdik edilmiş gibi temin edip, bu yevmiye defterine ...'den alınan faturalara denk gelecek tutarda, defterlerini tuttuğu bir başka mükellef olan ...'ne ait 11 adet faturayı sahte olarak düzenleyip, ... adına sonradan sahte olarak tasdik edildiği anlaşılan yevmiye defterine kaydederek vergi incelemesine ibraz edilmesini sağladığı, beyannamelerdeki uyumsuzluğu gidermek amacıyla kayıtlarda değişiklik yaptığı, böylece mesleği muhasebecilik olan sanık ...'nin, resmi belgede sahtecilik ve 213 sayılı VUK.na muahalefet suçlarını işlediğinin iddia olunması karşısında; sanıkların eylemlerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun 47. maddesi delaletiyle TCK.nun 204/2. maddesindeki suçunu oluşturup oluşturmayacağına ilişkin delillerin takdir ve değerlendirmesinin üst dereceli Ağır Ceza Mahkemesine ait olduğu gözetilerek görevsizlik kararı verilmesi gerekirken, duruşmaya devam olunarak yazılı şekilde karar verilmesi”

²⁷³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.397

²⁷⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.139; Yargıtay 11. C. Dairesi, 2012/28899 E., 2014/14852 K. sayılı, 15.09.2014 T. kararı “ ... Ltd Şti, temsilcisi olan sanığın, 2005 takvim yılında ticari ilişki içerisinde bulunduğu ... isimli müşterisine verdiği 5 adet faturanın asıl (üst) nüshaları ile şirkette kalan ve deftere kayıt edilen alt nüshalarını (dip koçanlarını) isim, miktar ve meblağ itibarıyla farklı düzenlemesinden ibaret eyleminin, 213 sayılı Vergi Usul Yasasının 359/b-1 maddesindeki “sahte fatura düzenlemek” suçunu oluşturacağı”

²⁷⁵ Yargıtay 11. C. D., 2012/26987 E., 2013/2513 K. sayılı, 15.02.2013 T. kararı “13/05/2009 tarih, 2009/1322/22 ve 23 sayılı vergi tekniği ve vergi suçu raporlarına göre; 16/09/1999 tarihli yoklamada işyerinin 20m² olduğu, firma bünyesinde 1 çalışan olup demirbaş olarak 2 koltuk, 2 masa ve muhtelif ses kayıt cihazlarının bulunduğu, 09/10/2008 tarihli yoklamada adresini terk ettiği, sanığın Kozyatağı ve Çınarcık adreslerinde de bulunamadığı, ... Ltd. Şti'nin Ba formuna göre 2005 takvim yılında sanıktan toplam 152.925,00 TL mal ve hizmet alımı yapmasına karşın, sanığın toplam 137.106,28 TL KDV matrahı beyan ettiği, aynı şirketin Ba formuna göre 2006 takvim yılında toplam 331.967,00 TL mal ve hizmet alımı yapıldığı halde toplam 176.400,89 TL KDV matrahı beyan edildiği, sanığın 2005/12 döneminde KDV beyan etmediği halde, ... Şirketinin kayıtlarında sanığa ait 13.585,75 TL ve 2.445,08 liralık faturalar olduğu, faaliyetleri ile ilgili olarak vermesi gereken tüm beyannameleri vermediği, verdiği beyannamelerin de gerçek durumu yansıtmadığı, cihetle sanığın yüklenen sahte fatura düzenlemek suçunu işlediğinin anlaşıldığı VUK.nun 367. maddesinin son fıkrasına göre Vergi Mahkemesi kararlarının ceza hakimini bağlamayacağı da nazara alınarak sanığın mahkumiyeti yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi”

mahkemesinde görülen davalarda bekletici mesele yapılmasına gerek olmadığı görüşü benimsenmiştir.²⁷⁶

Sahte belge düzenleme amaçları; düzenleyici açısından komisyon almak ve haksız kazanç elde etmek veya vergiyi doğuran olayı vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek, kullanıcı açısından ise gideri fazla göstererek matrahı düşürmek sonucunda vergi ödememek veya az vergi ödemek ya da hakkı olmayan vergi iadesi veya indiriminden yararlanmaktır.²⁷⁷ Vergi türlerine göre amaçlar ise şöyledir; gelir vergisi mükellefi için emtia ya da hizmet bedelini olduğundan fazla göstererek matrahın azaltılması, katma değer vergisi mükellefi için gerçekte ödenmeyen katma değer vergisinin ödenmiş gibi gösterilerek katma değer vergisi indirimi sağlamaktır. Vergi sorumlusu açısından ise örneğin çiftçiden satın aldığı ürün için tüccardan fatura temin ederek vergi tevkifatını vergi dairesinden gizlemek gibi amaçlarla sahtecilik yoluna başvurulmaktadır.²⁷⁸

Mükellefin işini terk ettikten sonra düzenlediği veya kaybettiği için başkası tarafından düzenlenen fatura gerçek mal ve hizmet alışverişi olmadığından sahte belge hükmündedir.²⁷⁹

Sahte belge düzenleme fiilinde inceleme yöntemi olarak düzenleyen ve kullanan tarafın defter, kayıt ve belgelerinin karşılıklı olarak incelenmesi gerekmektedir. Öncelikle failin vergi dairesine vermiş olduğu beyannameler ve varsa sahte olarak düzenlendiği iddia edilen faturalar getirtilmeli, bu faturaların kullanılıp kullanılmadığı, kullandığı iddia edilen taraf hakkında vergi incelemesi yapıp

²⁷⁶ Yargıtay 11. C. D., 2008/330 E., 2008/1415 K. sayılı, 12.03.2008 T. kararı “213 Sayılı Vergi Usul Yasasının 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa ile değişik 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi “sahte fatura düzenleme” suçunun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin vergi yasalarına göre kullanılması ve vergi ziyai doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, 213 Sayılı Kanunun 230. maddesinde gösterilen asgari bilgileri içeren, şeklen usulüne uygun şekilde adlarına emlak komisyonculuğu içerikli sahte fatura düzenlenen kişilerin beyanları, defter kayıtları ile KDV beyannamelerinin tutarsızlığı ve tüm dosya içeriğinden sübut bulan 2002, 2003 ve 2004 yıllarında her takvim yılı için zincirleme olarak sahte faturalar düzenlemek suçlarından dolayı sanığın ayrı ayrı mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken, yetersiz bilirkişi raporu ile suçun sübutu bakımından ceza hakimi yönünden bağlayıcı olmayan Vergi Mahkemesi kararlarına dayanarak eylemin usulsüzlük cezasını gerektirdiğinden bahisle yazılı şekilde beraat kararı verilmesi”

²⁷⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 138

²⁷⁸ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 101

²⁷⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.398

yapılmadığı, vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporları bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır.²⁸⁰ Faturayı kullanan taraf hakkında belirtilen raporların bulunması halinde bu raporların temin edilmesi, bu faturalarla ilgili açılmış olan bir ceza davası olup olmadığı araştırılmalı, varsa bu dava dosyası incelenmeli, davaların birleşme ihtimali değerlendirilmeli, böyle bir ihtimal yoksa ilgili dosyaların dava dosyasına örnekleri eklenmelidir.²⁸¹ Sahte fatura kullandığı iddia olunan tarafa dava

²⁸⁰ Yargıtay 11. C. D., 2012/24505 E., 2014/11104 K. sayılı, 05.06.2014 T. kararı “Sanık hakkında 2005 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasında, dosya arasında bulunan vergi suçu/tekniki raporları ve diğer bilgi ve belge içeriklerinden sanığın 2005 yılında düzenlediği iddia edilen sahte fatura bilgilerine yer verilmediğinin anlaşılması karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından, öncelikle katılan kurumdan sanığın yetkilisi olduğu şirketin 2005 yılında düzenlediği fatura dökümlerinin ve bu faturaları verdiği mükelleflerin ayrıntılı bilgilerinin istenmesi, varsa bu faturaları alan/kullanan mükellefler hakkında vergi suçu raporu düzenlenip düzenlenmediği, kamu davası açılıp açılmadığının araştırılması ve rapor düzenlendiğinin/kamu davası açıldığının tespiti halinde raporlar ve ilgili dava dosyalarının duruşmaya getirilerek incelenmesi bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin dosya arasına alınması, faturaları alan/kullanan şirket yetkililerinin tanık sıfatıyla beyanlarına başvurulmasından sonra sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması”

²⁸¹ Yargıtay 11. C. D., 2008/21824 E., 2011/21376 K. sayılı, 02.11.2011 T. kararı “Sanığın sahte olarak düzenlendiği iddia olunan 2 adet faturayı kullanan ... hakkında vergi suç-inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti, düzenlenmişse getirilmesi, hakkında dava açılmış olup olmadığı araştırılarak, açıldığının tespiti halinde, bu dava ile birleştirilmesi, mümkün bulunmaması halinde dava dosyası celp ile incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilip, bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, sanığın düzenlediği faturaları kullanan mükellefle arasında faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının tespiti yönünden, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ile satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti, sanık hakkında tutulan 02.06.2005 ve 26.04.2005 tarihli yoklama fişlerinden işyerinin Aralık 2004 den beri faaliyetinin olmadığının anlaşılması üzerine bu tarih itibarıyla de mükellefiyet kaydının resen terk ettirildiği, sanığın ise işyerine ait elektrik faturası ibraz ederek faal olduğunu savunması karşısında, elektrik abonesinin, işyeri sahibi ... üzerine olması nedeniyle anılan kişinin tanık sıfatıyla dinlenip kira sözleşmesinin devam edip etmediği ve sona ermişse hangi tarihte boşaltıldığının sorulması, toplanan tüm deliller değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik incelemeye dayanarak yazılı şekilde karar verilmesi”; Yargıtay 11. C. D. 2017/853 E., 2018/1875 K. sayılı, 01.03.2018 T. kararı “suç tarihlerinde Paz. San. Ltd. Şti isimli şirketin yetkilisi ve ortağı olan sanıklar hakkında 2006 takvim yılında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasında, hükme esas alınan bilirkişi raporunda usulünce karşıt inceleme yapılmadığının belirtilmesine rağmen bu tespitin gereğince araştırılmadığı gibi her iki sanığın “suç tarihlerinde yetkili olmadıklarını, diğerinin yetkili olduğunu” savunmaları, sanık ...'ın diğer sanık ...'a ... Noterliğince anılan şirket işlerinin yönetimi için genel vekaletname verdiğini savunmasına rağmen dosyada mevcut... 2. Noterliğine ait 02/06/2011 tarih ve 2011/16 sayılı yazı cevabında böyle bir vekaletnamenin bulunmadığının bildirilmesi, ayrıca sahte fatura düzenleme suçunda suçun maddi konusunun fatura olması ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasındaki "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanun'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından, hiç düzenlenmemiş sayılır" şeklindeki düzenlemeye göre de faturaların Vergi Usul Kanunu'nun 230. maddesinde öngörülen zorunlu bilgileri içermesinin gerekmesi karşısında; gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından a) 2006 yılına ait suça konu fatura

konusu faturaları kimden ve nasıl sağladığı sorulmalıdır.²⁸² Ek olarak, satıldığı iddia olunan malların nakliyesinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi, nakliyecinin firmanın ve teslim alan tarafın gerekirse tanık olarak dinlenmesi²⁸³, sevk irsaliyesinde yazılı araç plakalarının kime ait olduğunun da incelenmesi faydalı olacaktır.²⁸⁴

asılları ya da onaylı örneklerinden kanaat oluşturacak sayıda temin edilip dosya arasına konulması ve incelenerek kamuda öngörülen şekil şartlarını taşıyıp taşımadığının tespit edilmesi, b) Faturalardaki yazıların ve imzaların sanıklara ait olup olmadığına ilişkin bilirkişi incelemesi yaptırılması, c) Faturaları kullanan yukarıda adı geçen şirket hakkında karşıt inceleme yapıp yapılmadığı araştırılıp, yapılmış ise düzenlenen vergi inceleme ve sair raporların onaylı suretleri getirtilerek incelenmesi, d) Kamu davası açılıp açılmadığının sorulması, açıldığının tespiti halinde dava dosyalarının getirtilmesi sağlanarak ayrıntılı özetinin tutanağa geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren bilgi ve belgelerin onaylı örneklerinin alınarak dosyaya konulması, g) Gerektiğinde faturaları kullanan şirket yetkilisi veya kişiler de dinlenerek sözü edilen faturaları hangi hukuki ilişkiye dayanarak aldıkları ve sanıkları tanıyıp tanımadıklarının sorulması, f) Faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlanma yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgelerin dosya arasına konulması, Sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile yazılı şekilde hükümler kurulması, Yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan, hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA...”

²⁸² Yargıtay 11. C. D., 2012/24737 E., 2014/11812 K. sayılı, 16.06.2014 T. kararı “Sahte belge düzenlemek suçundan açılan kamu davasında, dosyada mevcut 06.10.2006 tarih ve VDENR-2006-978/204 sayılı vergi tekniği raporu ile vergi denetmeni ve sanık tarafından birlikte imza altına alınan 28.09.2006 tarihli tutanakta, sanığın, inşaat ve yedek parça faaliyetine ilişkin düzenlediği faturaların bazılarını küçük komisyonlar karşılığında, bazılarını ise hatır olarak verdiğini, faturaları alan firmaların kendisine banka havalesi, kasa makbuzu imzalatma vb. yöntemlerle fatura bedellerini ödenmiş gibi göstererek işlem yaptıklarını beyan ederek ikrarda bulunması karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından sahte oldukları iddia olunan faturaları kullanan şirketler hakkında sahte fatura kullanmak suçu yönünden açılmış dava bulunup bulunmadığı araştırılıp, varsa bu dava dosyalarının getirtilip incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosyaya intikali, gerekmesi halinde 2006 yılına ait suça konu faturaları hangi tarihte, kimden ve hangi ilişkiye dayanılarak aldıkları hususunda ilgili kişi ve şirket yöneticilerinin dinlenmesi, ödeme belgeleri araştırılarak temini halinde şirketlerin defter ve belgeleri üzerinde karşılaştırmalı inceleme yaptırılması suretiyle toplanan deliller bir bütün halinde değerlendirilerek sonucuna göre hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken, bilirkişinin yetersiz raporuna dayanılarak eksik inceleme ile yazılı şekilde beraat kararı verilmesi”

²⁸³ Yargıtay 7. C. D., 2005/14999 E., 2009/7399 K. sayılı, 22.06.2009 T. kararı “Suça konu sahte faturaların gerçek alım satım karşılığı olmadığı, banka ödemelerinin ise çok düşük olduğu, satın alınan emtianın nakliyesini yaptığı ileri sürülen ... Ltd. Şti firmasının, ilgili firma ile hiç bir ticari ilişkisinin olmadığına ilişkin cevabı yazıları karşısında; Vergi Denetmenlerince düzenlenen 24.1.2005 tarihli vergi suçu raporu ve aynı tarihli vergi inceleme raporu ve İstanbul Defterdarlığının 7.7.2004 tarihli ... Ltd. Şti hakkındaki düzenlenen rapor içerikleri itibarıyla eylemin subut bulduğu gözetilmeden yazılı şekilde hüküm kurulması”

²⁸⁴ Yargıtay 7. C. D., 2006/8771 E., 2009/8665 K. sayılı, 16.07.2009 T. kararı “Suça konu 10.06.2002 tarih ve 6305 sayılı sevk irsaliyesinde adı yazılı tanık ... beyanında işyerinin formalite gereği kendi adına açıldığını, gerçekte işyerinin dayısı ve oğlu tarafından işletildiğini ileri sürmesi karşısında anılan tanıktan dayısı ve oğlunun kimlikleri açıklattırılıp olayla ilgili tanık sıfatıyla

Düzenlenen belgenin sahteliği konusunda Danıştay'ın görüşünü belirten kararlarının özeti şu şekildedir; “Belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve bu kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde öngörülen biçin kurallarına uygun bulunması ve belgelerin temsil ettiği vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel işlemlerin noksansız yerine getirilmiş olması; örneğin mükellefiyet tesisi, belge bastırma izni alınması, sevk irsaliyesi düzenlenmesi, çek verilmesi, borsa tescili gibi işlemlerin yapılması, düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gerekir. Vergilendirmeye esas alınan belge ve kayıtların gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun söylenebilmesi ise; biçimselliklerinin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen iştiğal konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, teknik ve beşeri donanımı, işin gerektirdiği sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, alım satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlıdır.”²⁸⁵

(b) Sahte Belge Kullanmak²⁸⁶

dinlenip anılan irsaliyeye konu malı teslim alıp almadıklarının ve irsaliye hakkında bilgilerinin sorulması, aynı şekilde dava konusu irsaliyelerde adı ve imzası bulunan ..., ..., ..., ... ile 6305, 6321 ve 6333 sayılı irsaliyelerdeki ..., ... ve ... plakası yazılı araçların o tarihlerde kime ait olduğu trafik tescil bürolarından sorulup olayla ilgili bilgilerine başvurulmaması suretiyle eksik incelemeye dayanılarak yazılı şekilde hüküm tesisi”; TAŞTAN, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 93

²⁸⁵ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s.399

²⁸⁶ Yargıtay C. G. K., 2012/11-1512 E., 2014/366 K. sayılı, 11.07.2014 T. kararı “...2. Sahte fatura kullanmak suçu: Haksız kazanç sağlamak veya az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek suretiyle vergi kaçırmak için işlenen fiillerden biri de sahte belge düzenlemek veya kullanmaktır. Vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmesindeki oranın yüksekliğini dikkate alan kanun koyucu, sahte belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak eylemleri için Vergi Usul Kanununda özel düzenleme getirme ihtiyacı duymuştur. Vergi belgelerindeki sahteciliğin amacı; düzenleyen için komisyon almak suretiyle haksız kazanç sağlamak veya vergi doğuran faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında tutarak vergi ödememek; kullanan için ise, gideri fazla gösterip matrahı düşürmek,

VUK 359/b seçimlik hareketli bir suçtur. Sahte belge düzenleme ve düzenlenmiş bulunan sahte belgeyi kullanma olarak iki fiil düzenlenmiştir. Sahte belgenin düzenleyicisi tarafından kullanılması halinde tek bir suç oluşur. Ancak düzenleyicisinden başka biri tarafından kullanılırsa bu başlık altında işlenecek bağımsız bir suç ortaya çıkmış olur.²⁸⁷

Yargıtay uygulamasında sahte belgenin düzenleyicisi tarafından kullanılması halinde iki ayrı suç oluşacağı kabul edilmektedir.²⁸⁸

Sahte belge kullanma amacı daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememektir. Düzenleme suçu herkes tarafından işlenebilirken kullanma suçu sadece mükellef veya sorumlu tarafından işlenebilir. Kullanma fiilinin tamamlanması için

dolayısıyla az vergi ödemek veya hiç ödememek veya hakkı olmayan iadesi veya indirimden yararlanmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde, varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Örneğin, satın alınmayan mal veya hizmetin alınmış gibi fatura tanzim edilmesi faaliyeti sahtecilik, düzenlenen fatura da sahte belgedir. Sahte olarak basılmış ya da mükellefin rızası dışında mükelleften elde edilmiş belgeler de sahte belgedir. Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark olmayıp sahtecilik kısmen veya tamamen yapılabilir. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır. Örneğin; gerçek emtia satışı için düzenlenen faturada ayrıca yapılmayan emtia satışının da gösterilmesi gibi. Kısmen sahte belge ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi karıştırmamak gerekir. Yanıltıcı belgede, gerçek muamele veya durum mevcut olmakla birlikte bunların mahiyet ya da miktarında gerçeğe aykırılık bulunmaktadır. Kısmen sahte belgede ise gerçeğin yanında gerçek olmayan muamele ve durum veya yanıltıcı niteliği kabule yol açan mahiyet ve miktar dışında ve bunları aşan gerçeğe aykırılık söz konusudur. Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetin başka bir mükellefin belgesi ya da sahte belge ile belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan işlere bakmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Dairesinin istikrarlı uygulamaları da bu yöndedir. (Örneğin; 11. Ceza Dairesinin 04.12.2007 gün ve 7063-8834 ile 18.11.2013 gün ve 19291 - 17107 sayılı kararları) Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi durumunda, bu belgeleri kullanan mükellef failin sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef, failin alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünülemeyecektir.”

²⁸⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 140

²⁸⁸ Yargıtay 11. C. D., 2012/16141 E., 2013/18805 K. sayılı, 10.12.2013 T. kararı “Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturmasına, 15.10.2009 gün ve 2009/23221-13879 sayılı iddianame ile her iki suçtan dava açılmasına ve kararın gerekçe bölümünde her iki suçun işlendiğinin kabul olunmasına rağmen, hangi suçtan karar verildiği de gösterilmeksizin, 213 sayılı VUK.nun 359/b-1 ve TCK.nun 43. maddelerinin bir kez uygulanması suretiyle gerekçe ile hüküm fıkrasının karıştırılması”; Yargıtay 11. C. D., 2012/18719 E., 2013/19928 K. sayılı, 24.12.2013 T. kararı “sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar oluşturduğu, 27.07.2007 gün, 2007/26999-16033 sayılı iddianame ile her iki suçtan dava açılmasına ve mahkemece her iki eylemin de sabit olduğu kabul edilmesine rağmen, sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemlerinin tek suç olduğunun kabulü ile yazılı şekilde karar verilmesi karşı temyiz olmadığından bozma sebebi yapılmamıştır.”

beklenen yararın sağlanması için gereken tüm aşamaların yerine getirilmiş olması gerekir. Vergi matrahını düşürecek şekilde beyannamede gösterilmesi ve bu beyannamenin vergi dairesine ibraz edilmiş olması gerekir.²⁸⁹

Bu kaçakçılık fiili için kanun koyucu ‘bilerek’ ibaresini kullanmamıştır. Kanun koyucunun düşüncesi vergi kaçırma kastı olmaksızın sahte belge kullanılamayacağı yönündedir.²⁹⁰ Bu nedenle bu fiilin cezalandırılabilmesi için kullanılan belgenin sahte olduğunun kanıtlanması yeterlidir. Bu halde vergi mükellefi veya sorumlusunun yapabileceği söz konusu belgenin kendisi tarafından kullanılmadığı, kendisinin emir ve talimatıyla da kullanılmadığı, kendisinin denetimiyle belgenin sahteliğinin anlaşılamayacağını kanıtlamaktır.²⁹¹

Sahte belge kullanma suçlarında da inceleme yöntemi olarak düzenleyen ve kullanan tarafın defter, kayıt ve belgelerinin karşılıklı olarak incelenmesi gerekmektedir. Öncelikle suçun konusu faturaları düzenlediği iddia edilen taraf hakkında vergi incelemesi yapıp yapılmadığı, vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporları bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Söz konusu raporlarla ilgili ceza davası açılıp açılmadığı araştırılmalı, varsa bu dava dosyası incelenmeli, davaların birleşme ihtimali değerlendirilmeli, böyle bir ihtimal yoksa ilgili dosyaların dava dosyasına örnekleri eklenmelidir. Söz konusu faturaların gerçek alım satım sonucu düzenlenip düzenlenmediğinin ve faturanın komisyon karşılığı verilip verilmediğinin belirlenmesi için mal ve para akışını gösteren belge bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Mükellefin aldığı faturalara karşılık faturayı düzenleyen taraftan aldığı mal ve hizmetin bedelini ödediğine dair kanıtlayıcı ödeme belgeleri sunup sunmadığı, bu bedelin satıcının hesabına girip girmediği, fatura düzenleyicisinin düzenleme tarihinde ticari faaliyetinin bulunup bulunmadığı, yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı²⁹² tespit edilmelidir. Dava konusu faturayı düzenleyen ve

²⁸⁹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 100

²⁹⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.90

²⁹¹ CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 104

²⁹² Yargıtay 11. C. D., 2008/21824 E., 2011/21376 K. sayılı, 02.11.2011 T. kararı “*sanık hakkında tutulan 02.06.2005 ve 26.04.2005 tarihli yoklama fişlerinden işyerinin Aralık 2004 den beri faaliyetinin olmadığına anlaşıldığı üzerine bu tarih itibarıyla de mükellefiyet kaydının resen terk ettirildiği, sanığın ise işyerine ait elektrik faturası ibraz ederek faal olduğunu savunması karşısında, elektrik abonesinin, işyeri sahibi ... üzerine olması nedeniyle anılan kişinin tanık sıfatıyla dinlenip kira sözleşmesinin devam edip etmediği ve sona ermişse hangi tarihte*

kullanan tarafların ticari defterlerine alım satımı işleyip işlemediğinin karşılıklı araştırmaya tabi tutulması gerekmektedir.²⁹³ Eğer belirtilen vergi tekniği ve vergi suçu raporları bulunmuyorsa faturaların kayıtlarının düzenleyici şirkette bulunup bulunmadığı, adresi tespit edilemiyorsa kullanan tarafa düzenleyiciyi tanıyıp tanımadığının sorulması, tanımıyorsa bu kişilerle kimin görüştüğü, alım satımın kim tarafından yapıldığı, teslimatın nasıl yapıldığı sorulmalıdır. Satıcının tanınmadığı beyan ediliyorsa yüksek miktarda ve değerde alımların tanınmayan kişilerden telefon ya da internet üzerinden yapılması hayatın olağan akışına aykırı kabul edilmelidir. Yapılan alımın başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesinde düzenleyen ile veren arasında bir ilişki bulunmadığından fatura sahte kabul edilecektir. Bu durumda bu faturaları kullanan kişinin komisyon karşılığı bunları elde ettiği ve mahkumiyet kararı verilmesi gerektiği kabul edilmektedir.²⁹⁴

boşaltıldığının sorulması, toplanan tüm deliller değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken eksik incelemeye dayanarak yazılı şekilde karar verilmesi”

²⁹³ Yargıtay 11. C. D., 2008/4168 E., 2011/21771 K. sayılı, 17.11.2011 T. kararı “Sanığın kullandığı ve sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen “...” hakkında düzenlenen 11.05.2006 tarih ve VDNR-2006-856/4 sayılı vergi tekniği raporu ve ekleri dosyaya getirilip, ... hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan dava açılıp açılmadığı, açılmışsa akıbeti araştırılıp bu dava ile birleştirilmemesi halinde, dava dosyası celp edilip incelenerek özetinin duruşma tutanağına geçirilip, bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, gerektiğinde faturaları düzenleyen mükellef ile sanığın yetkilisi olduğu şirkete ait defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak, faturaların gerçek alım satım karşılığı olup olmadığının, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim tesellüm belgeleri, bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun kanıtlama yeteneği olan geçerli ödeme belgeleri ve satıcının kasasına ya da banka hesabına girip girmediğinin tespiti ile, faturaları düzenleyen mükellefin yeterli üretimi, mal girişi ya da stoku olup olmadığı da araştırılarak toplanan tüm deliller değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden eksik inceleme sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması”

²⁹⁴ Yargıtay 11. C. D., 2008/398 E., 2008/10878 K. sayılı, 23.10.2008 T. kararı “Sanık hakkında sahte fatura kullanmak suçundan açılan kamu davasında; sanığın Antalya’da turizm taşımacılık işi yapan ... Ltd. Şti’.ne akar yakıt verip karşılığında aldığı çeklerin karşılıksız çıkması üzerine anılan şirketin kendilerine alacakları karşılığında motorin ve suça konu ... Ltd. Şti’.ne ait faturaları verdiğini savunması karşısında, mal alımının, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, bunu düzenleyip verenle gerçek bir alım - satım ilişkisi olmadığından faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği cihetle; sanık tarafından defterlerine intikal ettirilen ve kurumlar vergisi beyanına esas alınan suça konu faturaların gerçek mal ve hizmet hareketine dayanmadan komisyon karşılığı düzenlenmiş sahte fatura olduklarının sübuta erdiği ve tüm unsurları itibarıyla oluşan suçtan sanığın mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde beraatine karar verilmesi”; TAŞTAN, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 105

iii. Üçüncü Grup Kaçakçılık Fiilleri

Vergi idaresi tarafından belgesiz işlemlerin önüne geçmek ve belgelerin vergi idaresinin bilgisi içerisinde kullanılmasını sağlamak amacıyla, belgelerin notere tasdik ettirilmesini veya anlaşmalı matbaaların basmasını zorunlu kılmıştır.²⁹⁵

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin basabileceği belgelerin Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerce basılması veya bu belgelerin bilerek kullanılması madde kapsamında suç olarak düzenlenmiştir.²⁹⁶

VUK mükerrer 257/1 maddesi düzenlemesi gereğince, Maliye Bakanlığı tarafından 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik çıkarılmıştır.²⁹⁷ Yönetmeliğin 13. maddesine göre mükellefler kullanacakları belgeleri bastırmadan veya notere tasdik ettirmeden önce bağlı oldukları vergi dairesinden izin almaları gerekirken yönetmelikte yapılan değişiklikle izin zorunluluğu kaldırılmıştır.²⁹⁸ Yönetmeliğin 3. maddesinde Maliye Bakanlığı veya defterdarlık tarafından belge basma konusunda anlaşma yapılabileceği düzenlenmiştir. Defterdarlık sadece kendi il sınırları içinde yer alan matbaalarla anlaşma yapabilmektedir. 359/c düzenlemesinde defterdarlığa bu yetki verilmemiş olsa da defterdarlık Bakanlığı illerde taşra teşkilatı olarak temsil ettiğinden bu yetki verilmesi kanuna aykırılık teşkil etmemektedir.²⁹⁹

Mükellef tarafından kullanılacak belgelerin ya anlaşmalı matbaalardan temin edilmesi veya belgelerin kullanılmadan önce notere onaylatılması zorunludur.³⁰⁰ Yönetmeliğin 16. maddesine göre anlaşmasız matbaadan basılan belge hiç düzenlenmemiş kabul edilecektir.³⁰¹

²⁹⁵ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.103

²⁹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.296

²⁹⁷ 02.02.1985 tarihli 18654 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²⁹⁸ 25.05.1999 tarihli 20061 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²⁹⁹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 107

³⁰⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.109

³⁰¹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 107

Yönetmelikle, belge düzeninin denetlenebilmesi amacıyla bildirim ve basılan belgelerde matbaanın kimliğinin gösterilmesi yükümlülükleri getirilmiştir.³⁰²

Yönetmelik uyarınca, anlaşma yapılan matbaa tarafından işyerinin dış cephesine, kolayca görülüp okunacak şekilde, yönetmelikte belirtilen usullere göre hazırlanan bir levha asmak zorundadırlar.³⁰³

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce 359/c bendinde sayılan fiiller kaçakçılığa teşebbüs oluşturmakta iken değişiklik ile bu fiiller ayrı bir bentte kaçakçılık suçunun fiili olarak düzenlenmiştir.³⁰⁴

Bu bentte sayılan fiiller ‘anlaşması olmadığı halde belge basmak’ ve ‘basılmış bulunan bu belgeyi kullanmak’ olmak üzere iki tanedir. Daha önce maddede yer alan sahte belge basılması ile ilgili hüküm 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kaldırılmıştır. Bakanlık ile anlaşması olmayanların gerçek belge basması dahi suç sayılmışken bu kişilerin bastıkları belgenin sahte olup olmaması önemsizdir.³⁰⁵ Anlaşmalı kişiler tarafından sahte belge basılması hali ise madde kapsamında sayılan suçlardan değildir. Bu fiil VUK 359 kapsamında herhangi bir bentte suç olarak sayılmamıştır. Bu halde şartları varsa genel hükümlere göre sahtecilik suçu oluşabilecektir.³⁰⁶

(1) Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak

Fiilin işlenmesi için yukarıda bahsedilen yönetmelik hükümleri uyarınca anlaşma yapılmamış olması veya anlaşma feshedildikten veya süresi bitip sona erdikten sonra basılmaya devam edilmiş olması gerekmektedir.³⁰⁷

Maddede düzenlenen fiil, uygulamada genellikle matbaada basılan belgelerle işlenmekle birlikte suçun işlenmesi için sadece matbaada basılmış olması

³⁰² 02.02.1985 tarihli 18654 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.; BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.91

³⁰³ 02.02.1985 tarihli 18654 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.104

³⁰⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 142; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.296

³⁰⁵ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.297

³⁰⁶ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 143

³⁰⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.400; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 109

gerekmez. Sadece matbaa araçlarıyla değil her türlü araçla çoğaltma fiili madde kapsamına girer.³⁰⁸

Belgenin basılma amacının, belgeyi bastırmanın mükellef olup olmamasının, basanın kendi adına veya başkası adına hareket etmiş olmasının suçun oluşumu bakımından önemi yoktur.³⁰⁹

Suçun konusunu her türlü belge değil Bakanlık ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler oluşturur. Defterler kapsam dışındadır. Belgenin vergi ziyayı yaratıp yaratmadığı önemli değildir.³¹⁰

(2) Basılmış Belgeyi Kullanmak

VUK 359/c’de düzenlenen ikinci fiil Bakanlık ile anlaşması bulunmayan kişilerce basılan belgenin bilerek kullanılması fiilidir. Maddede ‘bilerek’ kelimesine yer verilerek belgenin anlaşmasız kişilerce basıldığını başlangıçtan itibaren bilmesi veya sonradan öğrenmesine rağmen bu niteliği bilinerek kullanılması hali suç olarak düzenlenmiştir.³¹¹ ‘bilerek’ kelimesi 5728 Sayılı Kanun değişikliği ile eklenmiştir.³¹²

Belgenin kullanılması ise vergi dairesine verilen beyannameye yansımastır. Belgeyi alıp vergisel işlemde kullanmamışsa suç oluşmayacaktır.³¹³ Anlaşmasız kişi tarafından basılan belge sahte olarak düzenlenip kullanılırsa hem bu fıkradaki kullanma suçu hem sahte belge düzenleme hem de sahte belge kullanma suçu oluşacaktır.³¹⁴

³⁰⁸ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 108

³⁰⁹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 109

³¹⁰ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.400

³¹¹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 110

³¹² BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.93

³¹³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 145

³¹⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.401

b. Netice

İnsanın dış dünyaya yansıyan ihmali ya da icrai davranışından, dış dünyada meydana gelen değişikliğe netice denir. Neticeye göre suçlar, sırf hareket suçları-neticeli suçlar, ani suç- mütemadi suç ve kalkışma suçu olarak ayrılır.³¹⁵ Vergi kaçakçılığı suçu (defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiili dışında) niteliği itibariyle sırf hareket suçu, neticesi harekete bitişik suçtur. Nitekim ihmali veya icrai hareketin yapılmasıyla suç tamamlanmaktadır.³¹⁶

Vergi kaçakçılığı suçu, suçun işlenmiş sayılması için tehlikenin yeterli görüldüğü tehlike suçu kategorisindedir. ‘Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek’ fiili ise korunan hukuki değer ve suç konusunun zarara uğradığı, fiilden etkilendiği, zararın netice olarak suçun objektif unsurlarına dahil olduğu suçlar yani zarar suçu kapsamındadır.³¹⁷

Vergi kaçakçılığı suçunun neticesi kamu düzeninin bozulmasıdır. Neticesi harekete bitişik suçtur. Vergi ziyayı doğup doğmaması önemsizdir. Doğmuşsa ayrıca idari para cezası uygulanır.³¹⁸

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanması için bu fiillerin vergi ziyasına yol açması şartı aranıyordu.³¹⁹ 344. maddede düzenlenen fiiller işlenmiş olmakla birlikte vergi kaybı oluşmamışsa netice meydana gelmiyor, bu halde ancak şartları varsa faile kaçakçılık suçuna teşebbüsten veya genel hükümlere göre ceza verilebiliyordu. Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlenme amacı esasen vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi olduğundan yapılan

³¹⁵ Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKCEN, Ahmet Caner YENİDÜNYA, *5237 Sayılı Kanuna Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara, Turhan Kitabevi, Yeniden Gözden Geçirilmiş 7. Bası, 2006, s.20

³¹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.298

³¹⁷ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.35

³¹⁸ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.93

³¹⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.298

değişiklikle henüz kayıp doğmadan suçun tamamlandığının kabul edilmesi yoluna gidilmiştir.³²⁰

Yargıtay 11. C. D., 2007/9219 E., 2010/5944 K. sayılı, 11.05.2010 T. kararı: *“01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile değişik 213 sayılı yasanın 359/b-1 maddesine göre, vergi kanunları uyarınca belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle; özel Gider indiriminde kullanılmak üzere suça konu faturaları düzenleyenle alan arasında gerçek bir alım-satım olmadığından bu faturaların sahte olarak kabulü gerektiği ve sanığın eyleminin 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 359/b-1. maddesinde öngörülen suç oluşturacağı”* Kararda da görüldüğü üzere Yargıtay tarafından vergi ziyayı oluşup oluşmadığına bakılmaksızın fiilin işlenmesi ile suçun tamamlandığı kabul edilmektedir.

VUK 344/2fıkrasında vergi ziyasına 359. maddede düzenlenen fiillerle sebebiyet verilmesi halinde üç kat vergi ziyayı cezası uygulanacağı düzenlenmiştir. Bu düzenleme doktrinde kaçakçılıkta vergi ziyayı kabahati olarak tanımlanmaktadır. Bu suç idari nitelikli VUK 359’den bağımsız bir kabahattir. 359’a göre bir vergi ziyayı oluşursa bu 359’den bağımsız bir kabahattir ve vergi ziyayı kabahatidir. Bu durumda idari kabahat oluştuğundan idari ceza uygulanacaktır.³²¹

359. maddede düzenlenen her bir fiil açısından netice; anlaşması olmadığı halde belge basılması fiilinde belgenin basılması, hesap ve muhasebe hilesi yapma fiilinde hilenin yapılması, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, gizlenmesi, yok edilmesi, defter sayfalarının yok edilmesi fiillerinde tahrif, yok etme veya gizleme fiilinin gerçekleşmesi neticedir ve bu şekilde suç tamamlanır.

Vergi kaçakçılığı suçu, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardandır. Korunan hukuki yarar kamu yararı ile birlikte hazine yararındır. Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlenmesi ile hem vergi kayıpları önlenmekte hem de bu vergi gelirleri ile kamu hizmetleri finanse edilmekte yani geniş anlamda kamu

³²⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 146

³²¹ Nihal SABAN, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, 2006, s.263

yararının sağlanması amaçlanmaktadır. 4369 Sayılı Kanun değişikliği ile vergi ziyayı oluşması şartı kaldırıldığından vergi kaçakçılığı suçu tehlike suçu haline gelmiş ve korunan hukuki yarar ağırlaştırılmıştır.³²²

Vergi kaçakçılığı suçunun tehlike suçu olduğu madde gerekçesinden de anlaşılmaktadır. Madde gerekçesinde “bazı fiiller doğrudan mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına, hatta çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütlü suç niteliğinde olabilir.” denilmektedir.³²³

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (eski adıyla çift defter tutmak) fiilinde ‘vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde’ ibaresine yer verilerek suçun tamamlanması için vergi matrahının azalması neticesi aranmıştır. Bu nedenle kaçakçılık fiillerinden sadece çift defter tutma fiilinin tehlike suçu değil netice suçu kategorisine alındığı söylenebilir. Matrahın azalması, genellikle vergi ziyasına neden olur ancak vergi matrahının azalması her zaman vergi ziyayı sonucuna neden olmayacağı gibi vergi ziyayı oluşması da her zaman vergi matrahını azaltmaz. Matrah azalmıyorsa kanuni defter yanında başka defter tutmak kaçakçılık suçunu oluşturmayacaktır.³²⁴

Bizim de iştirak ettiğimiz görüşe göre doktrinde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge veya sahte belge düzenlemek fiillerinde suçun tamamlanması için bu belgenin vergi matrahının hesaplanmasına yönelik işlemlerde kullanılması gerektiği savunulmaktadır.³²⁵

c. Nedensellik bağlantısı

Dış dünyada meydana gelen değişikliğin bir kişiye yüklenebilmesi ve onun sorumlu tutulabilmesi için neticenin o kişinin hareketinden meydana gelmesi

³²² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 147

³²³ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.519

³²⁴ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.402

³²⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 148

gerekir.³²⁶ Kişinin hareketi ile meydana gelen değişiklik arasında doğa kanunları gereği bir bağlantı bulunmalıdır. Bu bağlantı kanunda öngörülen netice şeklinde ortaya çıkarsa olayda nedensellik bağlantısı var demektir.³²⁷

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce suçun tamamlanması için vergi ziyayı şartı arandığından, vergi ziyayı hareket ile netice arasında nedensellik bağlantısını kurmaktaydı.³²⁸

Vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik suç olduğundan, başka bir ilişki aranmaksızın, fiili işleyen kişinin cezalandırılması gerekir.³²⁹

İşlenen fiil sonucunda vergi ziyayı oluşmuşsa, fiilin işleyen kişiye yüklenebilmesi, vergi ziyasına neden olan suç fiilleri açısından nedensellik bağlantısının kurulmuş olması gerekir.³³⁰

d. Fail

Fail, suça birinci derecede etkili olan hareketleri yapan kişidir. Fiili birlikte gerçekleştirme (müşterek faillik), suçun işlenmesinde başkasını araç olarak kullanma (dolaylı faillik) halleri de failliktir.³³¹ Sadece insanlar suçun faili olabilmektedir.³³²

Bazı suçlar özel bir yükümlülük altında bulunan ya da belirli niteliklere sahip olan kişiler tarafından işlenebilir (özümlü suçlar).³³³

Fiilin birinci derecede etkili kısımlarını gerçekleştiren failin yanında azmettiren ve yardım eden de fail çeşitleri arasında yer almaktadır.³³⁴

Vergi kaçakçılığı suçunun faili VUK 359. maddesinde düzenlenen fiilleri işleyen gerçek kişidir.³³⁵ Kaçakçılık suçu faili itibariyle vergi mükellefi veya

³²⁶ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.438

³²⁷ Adem SÖZÜER, *Ceza Hukuku Uygulama Rehberine Giriş ve Pratik Çalışma Notu*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku ve Kriminoloji Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2015, s.19

³²⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 151

³²⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.95

³³⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.95

³³¹ CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s.509

³³² ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.452

³³³ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.452

³³⁴ CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s.512

³³⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 70

sorumlusu olarak sınırlamaya uygun değildir. Seçimlik hareketlerden oluşan fiiller, bentler halinde farklı özellikte kişiler için düzenlenmiştir.³³⁶

Vergi kaçakçılığı suçunun idari boyutunda VUK 331. maddesi düzenlemesi gereği hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler idari para cezasının muhatabı olabilmektedirler.³³⁷

Ceza mahkemeleri tarafından hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanan vergi kaçakçılığı suçunda ise TCK 20. maddesi uygulanacaktır. Madde düzenlemesinde ceza sorumluluğunun şahsi olduğu, tüzel kişiler hakkında ceza uygulanamayacağı, sadece kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri uygulanabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle, cezadan sorumlu olacak kişiler tüzel kişi adına hareket eden ve suçu işleyen kanuni temsilcilerdir.³³⁸

Vergi kaçakçılığı suçunun failleri şu şekilde sıralanabilir;

- Vergi kanunlarına göre defter tutan, belge düzenleyen ve bu defter ve belgeleri saklama ve ibraz mecburiyeti bulunanlar,
- Defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hileleri yapanlar,
- Gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ya da diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter kayıt ve belgeleri gizleyenler ya da tahrif edenler,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu nitelikteki belgeleri kullananlar,
- Vergi kanunlarına göre tutulan ya da düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfa koyanlar veya hiç sayfa koymayanlar,

³³⁶ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.31

³³⁷ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.83

³³⁸ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.147

- Belgenin asıl veya suretlerini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
- VUK'a göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabilecekleri belgeleri, anlaşması olmadığı halde basanlar veya bu nitelikteki belgeleri bilerek kullananlar.³³⁹

i. Gerçek Kişiler

Gerçek kişilerde idari para cezasından sorumlu olacak kişi hareketi yapan işletme sahibi, vergi mükellefi veya vergi sorumlusudur.³⁴⁰ Bunların yanında yeminli mali müşavirler de VUK ve 3568 Sayılı Kanun uyarınca üretim tasdik raporu düzenledikleri konu hakkında mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. 4008 Sayılı Kanun gereği beyannameleri imzalamaları halinde serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler de yeminli mali müşavirler gibi sorumlu olacaktır.³⁴¹

VUK 10. maddesi düzenlemesi gereği, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde kanuni temsilciler, teşekkülü idare edenler veya bunların temsilcileri vergi ödevlerini yerine getirecekler, ödevlerini yerine getirirlerken vergi kanunlarına aykırı hareket ederlerse sorumluluk bu şahıslarda olacaktır.³⁴²

Adi ortaklıklarda da fiil tüm ortaklar tarafından işlenmişse hepsi sorumlu olacaktır. Aralarında bir iş bölümü varsa ve hangisinin görev alanında fiil işlenmişse o ortak sorumlu olur. Eğer dışarıdan birisi vekil tayin edilmişse sorumluluk vekile ait olacaktır.³⁴³

VUK 332. maddesi uyarınca sorumluluk küçük ve kısıtlılarda değil bunların kanuni temsilcisinde olacaktır.³⁴⁴

³³⁹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.31

³⁴⁰ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.147

³⁴¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 68

³⁴² EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.63

³⁴³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 70; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.63; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.357

³⁴⁴ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.60

Mirası reddetmemiş mirasçılar murisin cezayı gerektirir fiillerinde sorumlu tutulamaz. Mirasçı hakkında re'sen vergi tarhı yapılabilir ancak idari ve adli ceza uygulanamaz. Mirasçının cezadan sorumlu olması için fiil ile mirasçı arasında nedensellik bağlantısı bulunması örneğin, murisin ölümünden sonra kendisine intikal eden defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmemiş olması gerekir.³⁴⁵

Ceza mahkemeleri tarafından verilen hürriyeti bağlayıcı cezalarda fail konusunda ceza hukukunun genel hükümleri uygulanacak, VUK'ta yer alan özel düzenlemeler de dikkate alınacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçu herkes tarafından işlenebilen bir suçtur. Failin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması gerekmez. Bu nedenle bu suç özgü suç niteliğinde değildir.³⁴⁶

Gerçek kişi yükümlü işletmesini kendisi işletiyor ve vergi kaçakçılığı suçunu işliyorsa cezadan da kendisi sorumlu olur. İşletme sahibi tarafından değil ancak işletme sahibinin çalışanı tarafından suçun işlenmesi halinde çalışanın fiilinde işletme sahibinin bilgisi varsa işletme sahibi de dolaylı fail olacaktır. Uygulamada genellikle bu kişiler işverenin talimatı ile hareket ettiğinden işletme sahibi doğrudan kaçakçılık fiilinden sorumlu olacaktır. Bu durumda iştirak hükümleri uygulanacaktır.³⁴⁷ Yargıtay kararlarında failin şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespiti gerektiğine önem verilmektedir.³⁴⁸ Muhasebeci tarafından sahte faturanın

³⁴⁵ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 9

³⁴⁶ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 7

³⁴⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.356

³⁴⁸ Yargıtay 11. C. D., 2012/27838 E., 2014/14718 K. sayılı, 11.09.2014 T. kararı “Sanık ...'ın tüm aşamalarda, resmiyette şirket müdürü olarak yer almasına rağmen şirketin fiilen 2006 yılında ölen ... tarafından işletildiğini, ... ve kardeşi ...'nu şirketin tüm işlemlerini yapabilmeleri için Ankara 46. Noterince tanzim edilen 23.06.2004 gün ve ...yevmiye nolu vekaletname ile yetkilendirdiğini savunması, hükmünden sonra ölen sanık ...'ın da vergi denetimi sırasında 11.02.2008 tarihli "Ek Tutanak 4" başlıklı yazılı beyanında, sanık ...'ın aslında ...'nın yanında çalışan bir işçi olmasına rağmen şirket müdürü olarak gözüktüğünü, işlerin fiilen ... tarafından yürütüldüğünü belirtmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından, dosya arasında onaysız fotokopisi bulunan vekaletnamenin aslı ya da onaylı örneği getirtilip incelenmesi, vekaletnamede ismi geçen ...'nın tanık sıfatıyla beyanına başvurularak işyerinin fiilen kim tarafından işletildiğinin belirlenmesi, 21.05.2005 ve 21.01.2006 tarihli KDV beyannamelerini sanık ...'ın imzalayıp imzalamadığının araştırılması ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini yerine eksik inceleme sonucu yazılı şekilde karar verilmesi”

hesaplara işlenmesi durumunda muhasebecinin kastının olup olmadığının incelenmesi gerekir. Kastı varsa yine iştirak hükümleri uygulanır.³⁴⁹

Mükellef işlerini yürütmesi için başka bir şahsa vekalet vermişse işlenen fiilden de vekalet alan kişi sorumlu olacaktır.³⁵⁰

Küçük ve kısıtlılar bakımından ise yukarıda belirtilen VUK 10. maddesi uygulanır. Bu kişilerin vergisel ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirildiğinden vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden de kanuni temsilciler sorumlu olacaktır. Kanuni temsilciler kendi fiilleri nedeniyle ödedikleri para cezaları için küçük veya kısıtlıya rücu edemezler. Bu sonuç cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucudur. Kanuni temsilcilerin kendi fiilleri nedeniyle ceza mahkemelerinde yargılanan suçlar bakımından sorumluluğu da şahsidir. Ancak fiilin küçük veya kısıtlı tarafından işlenmesi durumunda kanuni temsilcinin değil fiili işleyen küçük veya kısıtlının cezadan sorumlu olması yine cezaların şahsiliği ilkesi gereğidir.³⁵¹ Bu nedenle kanımızca, 12 yaşından büyük çocuk kanuni temsilcisinden habersiz bu suçu işlerse cezaların şahsiliği ilkesi gereği fiilinden kendisi sorumlu tutulacaktır.

³⁴⁹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.402Yargıtay 11. C. D., 2014/12950 E., 2014/15695 K. sayılı, 25.09.2014 T. kararı "...Ltd. Şti'nin müdürü olan ..., ortağı olan .. ile muhasebecisi olan ...'un 2009 ve 2010 takvim yıllarında sahte fatura düzenlediklerinin iddia olunması, sanıklardan ...'in savunmasında ...'in işleri yönettiğini, üç ay süre ile şirket müdürlüğünü üstlendiğini, ...'in inşaatlarda işçi olarak çalıştığını, ... isminde birinin maaş karşılığında kendisini şirket müdürü yaptığını, ...'un ise şirketin dışardan mali müşavirliğini yaptığını ileri sürmesi, vergi tekniği raporu ekindeki ticaret sicil memurluğu yazısından, 30.07.2009 tarihli karara göre on yıllığına şirketi temsil ve ilzama ...'in yetkili olduğunun belirlenmesine rağmen dosyada bulunan 29.12.2009 tarihli limited şirket hisse devri sözleşmesine göre hisselerini ...'a devrettiğinin anlaşılması karşısında, gerçeğin kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi ve sahte fatura düzenleme eylemine temsilci dışındaki diğer sanıkların iştirak edip etmediğinin belirlenmesi için, 2009 ve 2010 yıllarında anılan şirketin yetkili temsilcisi araştırılıp, suç ve cezaların şahsiliği açısından temsilci dışındaki sanıklar tarafından şirket faaliyetleriyle ilgili beyanname, şirkete ait bir belge düzenlenip düzenlenmediği, müdür veya ortak sıfatıyla şirketten bir maaş yada pay alıp almadıklarının araştırılması, gerekirse sanıkların imza örnekleri alınarak şirketin kuruluş safhasında vergi dairesi ve ilgili kurumlara sunulan belge asıllarındaki yazı ve imzalar ile düzenlenen sahte faturalardaki yazıların karşılaştırılması için bilirkişi incelemesi yaptırılması, sahte faturaları kullanan şirket yetkililerinden bu faturaları kimden aldıklarının sorulması, yalnızca şirketin muhasebeciliğini yapmanın suça iştirak etmek anlamına gelmeyeceği de gözetilerek ...'un suça iştirakinin tartışılmasından sonra sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi yerine eksik inceleme ile yazılı şekilde hüküm kurulması"

³⁵⁰ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.61; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.357

³⁵¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 78; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.356

ii. *Tüzel Kişiler*

Tüzel kişi, gerçek kişiler dışında, kişi sıfatına sahip olan varlıkları ifade eder. Tüzel kişi kavramı, içeriğinde sürekli amaca yönelmiş bir örgütlenmenin bulunması ve bu örgütlenmeye hukuk düzeni tarafından tüzel kişi sıfatının tanınması unsurlarını barındırır.³⁵²

Tüzel kişilerin idari para cezasından sorumluluğu hususunda VUK 333. maddesi uygulanır. Madde düzenlemesi gereğince tüzel kişiye idari para cezası kesilecek, ancak tüzel kişi ile birlikte kanuni temsilcileri de sorumlu olacaktır. Söz konusu cezanın tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilememesi halinde kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilecektir.³⁵³

Bazı hallerde vergi cezası temsil edilen adına değil doğrudan kanuni temsilci adına kesilir. VUK 331. maddesinde düzenlenen vergi kanunlarına aykırı eylem vergi ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında gerçekleştiğine ve bu ödevi yerine getirene ait bulunduğu göre vergi cezasının doğrudan kanuni temsilciye kesilmesi cezaların şahsiliği ilkesine uygundur. VUK 333/son düzenlemesi gereği vergi kaçakçılığı ve buna iştirak fiillerine ilişkin hapis cezaları da tüzel kişinin kanuni temsilcileri hakkında uygulanır.³⁵⁴

Birden fazla kanuni temsilci bulunduğu durumda aralarındaki iş bölümü, fiil ve fail arasındaki illiyet bağı dikkate alınmalıdır.³⁵⁵

Anonim şirketlerde şirketin yönetim ve temsil organı yönetim kuruludur. Yönetim kurulu tarafından ticari mümessil veya vekil atanabilir. Yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza kuralıyla yönetim kuruluna aittir.

³⁵² Mustafa DURAL, Tufan ÖĞÜZ, *Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku*, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, 2004, s.193

³⁵³ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.170; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.64

³⁵⁴ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.170; Turgut CANDAN, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, 2006, s.92

³⁵⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 79

Yönetim kurulu tarafından temsil yetkisi bir veya daha fazla murahhas üyeye veya nüdür olarak üçüncü kişiye devredilebilir.³⁵⁶

Anonim şirket hakkında kesilecek idari para cezası şirket tüzel kişiliği hakkında uygulanır. Tüzel kişiden tahsil edilememesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilir. Şirket müdürü veya sermaye payı oranında ortakların sorumluluğu doğar. Şirket tasfiye edilmiş ise cezanın ilgili olduğu döneme göre tasfiye öncesi için kanuni temsilciler, tasfiye süreci için ise tasfiye memurları sorumlu olacaktır. Geçmiş dönem cezalarında da aynı şekilde ilgili dönemde yönetim kurulu üyesi veya kanuni temsilci kim ise sorumluluk onda olacaktır.³⁵⁷

Limited şirketlerde idare ve temsil yetkisi müdürlere aittir. Müdürler şirket ortağı olabileceği gibi ortak olmayan üçüncü kişiler de müdür olabilir. Limited şirketlerde anonim şirketlerde olduğu gibi vergi cezalarından şirket tüzel kişiliği sorumludur. Şirketten tahsil edilememesi halinde müdürler veya sermayesi oranında ortaklar sorumlu olur.³⁵⁸

Ceza mahkemeleri tarafından verilen hürriyeti bağlayıcı cezalarda ise TCK sistemine göre sadece gerçek kişiler suçun faili olabileceğinden temsilciliğe dayanan gerçek kişi sorumluluğu söz konusu olacaktır. Burada önem arz eden konu, şekli olarak kanuni temsilcinin sorumluluğu yerine suçun ayrıntısını bilen ve suçun oluşumunda rolü olan failin tespit edilmesidir.³⁵⁹ Bunun için suçun işlendiği tarihte

³⁵⁶ Mehmet BAHTİYAR, *Ortaklıklar Hukuku*, Beta Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, 2007, s.118

³⁵⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 79

³⁵⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 80; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.67

³⁵⁹ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.65; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.46; Yargıtay 11. C. D., 2012/4288 E., 2012/5986 K. sayılı, 18.04.2012 T. kararı “Sanık ...'nın aşamalarda ısrarlı şekilde faturaların düzenlenmesinden ve idari işlerden ağabeyi olan diğer sanığın sorumlu olduğunu, kendisinin imalathane kısmında çalışıp faturalardaki sahteciliği vergi denetimi sırasında öğrendiğini, faturalardaki imzaların da diğer sanığa ait olduğunu savunmasına, sanık ...'nın da bu savunmayı doğrulayıp kardeşinin faturaların düzenlenmesinden bilgisi olmadığını, ekonomik sıkıntıya girdiği için muhteviyatı itibariyle faturalar düzenlendiğini ikrar etmesine göre; adına fatura düzenlenenler dinlenmeden, faturaların kim tarafından düzenlendiği de incelenmeden cezaların şahsiliği ve sanıkların suçun işlenmesindeki rolleri gözetilmeden sanık ...'nın savunmasının hayatın olağan akışına uygun düşmediği gerekçesine dayalı olarak eksik soruşturma sonucu ve yetersiz gerekçe ile mahkumiyetine karar verilmesi”; Yargıtay 11. C. D., 2012/28525 E., 2014/14432 K. sayılı, 09.09.2014 T. kararı “Sanık ...'un savunmasında, kız kardeşi olan diğer sanık ile birlikte 2007 yılında kurdukları şirketi 6 ay kadar çalıştırdıklarını belirtmesine rağmen, diğer sanık ... savunmasında, ablası ...'in isteği üzerine kağıt üzerinde ortak olduğunu, şirket işleri ile fiilen

kanuni temsilcinin kim ya da kimler olduğunun, bunların fiil ile ilgisinin, suçun oluşumundaki etkisinin, fiil ile fail arasındaki illiyet bağının tespit edilmesi gerekmektedir.³⁶⁰ Fiille hiçbir ilgisi bulunmadığı halde şekli olarak kanuni temsilci görünen kişinin cezalandırması düşünülemeyeceği gibi, fiili işlediği halde temsil yetkisi bulunmadığı için kişinin cezalandırılmaması da düşünülemez.³⁶¹

Tüzel kişilerde çoğunlukla çalışanlar vergisel işlemleri yürütmektedir. Hayatın olağan akışında ve ticari icaplar gereği çalışanların kanuni temsilcinin emir ve talimatları doğrultusunda hareket etmesi beklenir. Çalışanın işlediği fiilden doğrudan bir çıkarı bulunmamaktadır. Şartları varsa çalışan iştirak hükümlerine göre sorumlu tutulabilir. Çalışanın kanuni temsilcinin emir ve talimatlarına aykırı olarak

ilgilenmediğini belirttiği, 31.07.2009 gün, VDENR-2009-1607/32 sayılı Vergi Tekniği Raporunda, ...'un ilk 10 yıl için şirket müdürü olarak atandığı belirtildiği halde aynı tarih, VDENR-2009-1607/45 sayılı Vergi Suçu Raporunda, "...şirketi sahte belge ticaretinde sevk ve idare eden üçüncü bir şahsın varlığına ulaşamadığı..." belirtilerek, her iki sanık hakkında suç duyurusunda bulunulmuş olması da gözetilerek; Adana Ticaret Sicil Memurluğundan, şirket temsilcisinin kim ya da kimler olduğunun sorulması, gerekirse şirket ana sözleşmesi getirtilip incelenerek şirket temsilcisinin kim olduğunun tespitinden sonra, sanıkların savunmalarında göz önünde bulundurularak Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılıp, suçun ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan sanık/sanıkların sorumluluklarının belirlenmesinden sonra hukuki durumlarının takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden, eksik soruşturma yazılı şekilde her iki sanık hakkında mahkumiyet kararı verilmesi"

³⁶⁰ Yargıtay 11. C. D., 2012/25593 E., 2014/11479 K. sayılı, 11.06.2014 T. kararı "Sanıkların ortağı oldukları ... A.Ş.'nin Şubat 2005 ile Şubat 2006 tarihleri arasında herhangi bir ticari faaliyetleri olmadığı halde sahte fatura düzenledikleri iddiası ile açılan davada, vergi inceleme ve tekniği raporlarında açıklandığı üzere, sanıkların şirketin ortağı oldukları ve yönetim kurulu başkan ve üyeliğine seçildikleri, hisseleri devrettikleri tarihe kadar şirketin boş beyannameler verildiği, şirketin yönetim kuruluna seçildikten hemen sonra yüksek matrahlı KDV beyannameleri verildiği, yapılan yoklamalarda adreste bulunmadığı, düzenlenen faturaların sahte olduğunun tespit edildiğinin anlaşılması, sanıkların ise bahse konu şirkete ortak olmadıkları, iş vaadiyle kandırıldıkları, şirket ile herhangi bir ilgileri bulunmadıklarını savunmaları karşısında; gerçeğin ve sahte fatura düzenleme eylemine sanıkların iştirak edip etmediklerinin belirlenmesi bakımından, sanıklar tarafından şirket faaliyetleriyle ilgili beyanname, fatura, şirkete ait bir belge düzenleyip düzenlemedikleri, müdür veya ortak sıfatıyla şirketten bir maaş ya da pay alıp almadıkları araştırılıp dosyada bulunan noterlikte onaylanmış yönetim kurulu kararındaki imzaların sanıklara ait olup olmadığının bilirkşi aracılığıyla saptanmasından sonra, genel kurul ve yönetim kurulu tutanakları ile şirket ana sözleşmesi getirtilip incelenerek, suç tarihinde şirketi idare ve temsil yetkisinin kim ya da kimlere ait olduğunun, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar da dikkate alınarak belirlenmesinden sonra tüm sanıkların hukuki durumlarının takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden eksik inceleme ve araştırma sonucu yazılı şekilde karar verilmesi"

³⁶¹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 11

suçu işlemesi halinde çalışana ceza verilmesi gerekir. Bu durumda kanuni temsilcinin sorumluluğu doğmaz.³⁶²

Cezai sorumluluğu bulunmayanlara şu örnekler verilebilir;

- Vergi mükellefi olan ancak gerçekte işlerin yürütülmesinde etkisi bulunmayan idare yetkisini vekaletle eşine bırakan ev hanımı,
- İşlerin görülmesi için üçüncü kişiye vekalet veren mükellef,
- Satmadığı ürün için işverenin bilgisi dışında satmış gibi fatura düzenleyen işçinin fiilinde işveren,
- Tüketmediği halde mazot faturası alan kamyon şoförünün fiilinden nakliye şirketi yetkilileri sorumlu tutulmaz.³⁶³

Kanuni temsilcinin şirketi devrettiğini iddia etmesi durumunda, devre ilişkin belgelerin doğruluğu, devir ve devrin tescil tarihi, devirden sonra suça iştirakin olup olmadığı, suça konu faturaların hangi tarihte ve kim adına düzenlendiği, başkaca fatura olup olmadığı, şirket adına vergisel bir işlem yapıp yapmadığı, şirketten pay veya maaş alıp almadığı hususları tespit edilmelidir.³⁶⁴

³⁶² TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 11

³⁶³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.362

³⁶⁴ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 15; Yargıtay 11. C. D., 2008/110 E., 2008/3537 K. sayılı, 21.04.2008 T. kararı “Sanığın 25.10.2002 günlü oturumda, 18.01.2000 tarihinde işten ayrıldığını ve hisselerini devrettiğini savunması, T.C. İstanbul Ticaret Sicili Müdürlüğü’nün 11.01.2007 gün ve 3676 sayılı yazısından, 03.02.2000 günlü ortaklar kurulu kararında sanığın şirket ortağı olarak isminin bulunduğu anlaşılmaması, sanık müdafii Av. ...’ın temyiz dilekçesi ekinde sunduğu belgelerden sanığın hissesini 18.01.2000 tarihinde noterden ...’ya devrettiğine ilişkin belge sureti sunması karşısında, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağının kuşkuyla yer vermeyecek şekilde belirlenmesi açısından; öncelikle ...’nın tanık sıfatı ile dinlenmesi, bu olayla ilgili olarak hakkında açılmış bir davanın tespiti halinde dosyanın celbi sağlanıp birleştirilmesi mümkün değilse, bu davayı ilgilendiren onaylı örneklerinin dosya içersine konulması, şirketin 03.02.2000 günlü ortaklar kurulu kararı getirtilip sanığın bu karara imza atıp atmadığının tespiti, noterden yapılan hisse devrinin neden Ticaret Sicili Müdürlüğü’ne tescil ettirilmediğinin araştırılması gerektiği gözetilmeden ve vergi tekniği raporunda, sanığın “... Limited Şirketinden aldığı sahte faturaları kullandığının” belirtilmesi ve sahte fatura düzenlemek ile kullanmak suçlarının ayrı suçlar olup kullananın düzenleyene iştirakinin mümkün olamayacağı karşısında hangi faturaların sanık tarafından sahte olarak düzenlendiği karar yerinde açıklanmadan yazılı şekilde 2000 takvim yılında “sahte fatura düzenlemek” suçundan mahkûmiyetine karar verilmesi,”

2. Kanuniliğin Manevi Unsurları

Failin suçtan sorumlu olması için hukuka aykırı ve tipe uygun fiilin yani objektif unsurların bulunması yeterli değildir. Bunlara ek olarak sübjektif bir unsur olan manevi unsurun da bulunması gerekir. Manevi unsur fiil ile fail arasındaki manevi bağıdır. Manevi unsur kast, taksir ve neticesi sebebiyle ağırlaştırılmış suç olarak ayrılmaktadır.³⁶⁵

Vergi kaçakçılığı suçu da ceza hukuku anlamında bir suç olduğundan ve yaptırımını da hapis cezası olduğundan TCK genel hükümleri uygulanacaktır. Kast *suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir* (TCK 21/1). Taksirle işlenen fiiller ise ancak kanunda açıkça belirtilmişse cezalandırılır. (TCK 22/1)³⁶⁶

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından VUK'da açıkça yer verilmesine de aksine bir hüküm bulunmadığından kast unsuru aranmaktadır. Kasıt olmaksızın işlenmesi mümkün değildir.³⁶⁷

TCK 21/1'de tanımlanan kast doğrudan kasttır. Doğrudan kast suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşeceğinin bilinmesi ve buna göre hareket edilmesidir. Bu aynı zamanda genel kast anlamına gelmektedir.³⁶⁸ Vergi kaçakçılığı fiilleri doğrudan kast ile işlenen tehlike suçları olduğundan netice aranmamaktadır. Bu nedenle iradi davranışın varlığı kasıt unsuru için yeterlidir.³⁶⁹ Diğer bir deyişle, kaçakçılık suçunda kasten vergi ziyana sebebiyet vermek şartı aranmadığından suçun oluşumu için genel kasıt bulunması yeterlidir. Ancak suçun işlenmesi için vergi ziyana neden olunmasının gerekli olduğu hallerde özel kastın aranması gerekmektedir. 359/c'de 'bilerek kullanalar' ifadesine yer verildiğinden burada özel kastın arandığı kabul edilmektedir.³⁷⁰ Vergi kaçakçılığı fiilleri tehlike suçu

³⁶⁵ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.549

³⁶⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.301

³⁶⁷ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.95; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.301; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.24, 403; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.44

³⁶⁸ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.567

³⁶⁹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 161

³⁷⁰ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.302; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.404; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.44

kategorisinde olduğundan olası kastla işlenemez.³⁷¹

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından kasıt unsuru incelendiğinde, kaçakçılık suçu işleyen failin vergi idaresine yanlış bilgi verdiğini bilmesi ve 359. maddede sayılan fiillerin unsurunu bilmesi ve istemesi gerekmektedir.³⁷²

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce suçun oluşması için belgenin ‘bilerek’ kullanılması ibaresi yer almakta iken değişiklikle bu ibare kaldırılmıştır. Bu durum uygulamada karışıklığa neden olduğundan Maliye Bakanlığı tarafından 306 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.³⁷³ Tebliğde ‘bilerek’ ifadesinin kaldırılmasının fiilin kasten işlenebilir bir suç olma özelliğini değiştirmedeği belirtilmiştir. Zaten ceza hukukunun genel prensipleri gereğince suçun işlenmesi için kastın varlığı şart olduğundan yani taksirle işlenebilen suçlar istisnai olduğundan ve kanunda açıkça belirtilmesi gerektiğinden tebliğ ile açıklık getirilmeksizin de kasıt unsuru aranması gerekmektedir.³⁷⁴

Tebliğ ile ayrıca sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri kasıt unsuru açısından ikiye ayrılarak incelenmesi gerektiği belirtilmiştir. Düzenleme fiili açısından kastın varlığının karine olarak kabul edilmesi gerektiği, kullanma fiili açısından da kasıt unsuru araştırılarak failin kastı varsa vergi ziyayı cezasının üç kat uygulanması gerektiği belirtilmiştir.³⁷⁵

359. maddede düzenlenen fiillerin önemli kısmının yapıları gereği bilmeden işlenemeyeceği anlaşılmaktadır. Örneğin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunda gerçekte var olan işlem veya durumun belgede farklı tutar ve miktarda gösterilmesi gerektiğinden, bu fiilin bilerek işlenmiş olması zorunludur. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanma suçlarında da genel olarak aynı ilke benimsenmelidir. Örnekteki gibi gerçek durumdan farklı şekilde miktar içeren belgeyi kullanan kişinin belgenin bu yönünü hayatın olağan akışında bilmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda, gerçek bir işleme dayanmakla

³⁷¹ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 25

³⁷² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 161

³⁷³ 18.06.2002 tarihli 24789 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁷⁴ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.42

³⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

birlikte satıcının alıcıya başka birine ait belge vermesi halinde, alıcının belgenin sahteliğini bilmemesi mümkündür.³⁷⁶

B. Hukuka Aykırılık

“Hukuka aykırılık, işlenen ve kanundaki tarife uygun bulunan fiile hukuk düzenince cevaz verilmemesi, bu fiilin mubah sayılmaması, yalnız ceza hukuku ile değil, bütün hukuk düzeni ile çelişki ve çatışma halinde bulunması demektir.”³⁷⁷ Suç kabul edilen bu fiile başka bir kural izin verirse ve bu şekilde fiil suç oluşturmazsa bu ikinci kurala hukuka uygunluk sebebi adı verilir. Bu şekilde fiil hukuka aykırı olmaktan çıkıp meşru hale gelir. Hukuka uygunluk sebepleri suç işlendikten sonra ortaya çıkmazlar. Başlangıçtan itibaren var olarak doğrudan hukuka uygun şekilde oluşmasını sağlarlar.³⁷⁸

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin VUK veya TCK’da hukuka uygunluk sebebi düzenlenmemiştir.³⁷⁹

TCK’da yer alan hukuka uygunluk sebepleri; kanun hükmünü yerine getirme (m.24/1), meşru savunma (m.25), hakkın kullanılması (m.26/1), ilgilinin rızası (m.26/2) dır.

Kanun hükmünü yerine getirme vergi kaçakçılığı bakımından vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerden yararlanma ve vergi ödememe, eksik ödeme veya geç ödeme şeklinde gerçekleşebilir.³⁸⁰

Meşru savunma vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulama alanı bulmaz. Vergi ödememe, eksik ödeme veya geç ödeme hakkı olduğunu iddia eden mükellef bunu ancak vergi mahkemesinde görülecek dava ile ispat edebilir.³⁸¹

³⁷⁶ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.43

³⁷⁷ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.479; BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.67; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.271; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.25; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.25

³⁷⁸ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.480

³⁷⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.95

³⁸⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 154

Hakkın kullanılması vergi kaçakçılığı suçunda uygulama alanı bulmaz. Vergi yükümlülüğü Anayasal'dır ve mükellef maddi varlığına yapılan bir saldırı olarak görüp vergi ödevini yerine getirmekten kaçınamaz.³⁸²

İlgilinin rızası da vergi kaçakçılığı suçunda korunan hukuki menfaat doğrudan topluma veya devlete ait olduğundan rıza söz konusu olamaz. Böyle bir rıza açıklayabilecek bir kişi veya yetkili mevcut değildir. Burada değinilmesi gereken husus vergi aflarıdır. Af ilgilinin rızası olarak düşünülse de ceza hukuku anlamında ilgilinin rızasının hukuka uygunluk sebebi olabilmesi için fiil işlenmeden önce rızanın bulunması gerekir. Ancak belirtildiği gibi bu anlamda bir rıza topluma karşı işlenen vergi kaçakçılığı suçunda söz konusu değildir. Af, suç işlendikten ve ceza verildikten sonra söz konusu olmaktadır. Bu haliyle hukuka uygunluk sebebi değil suç ve cezayı düşüren bir tasarruftur.³⁸³

II. SUÇUN CEZASI

VUK 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık fiilleri dört gruba ayrılmış ve farklı cezalar öngörülmüştür.³⁸⁴ Ayırım yapılırken faildeki kastın yoğunluğunun yanında, işlenen fiillerdeki hukuki ihlalin yoğunluğu dikkate alınmıştır.³⁸⁵ 359/a ile b arasındaki en belirgin fark birinci gruptaki fiillerin bilgiye ulaşma imkanını tamamen ortadan kaldırmaması ancak ikinci gruptaki fiillerin idarenin bilgiye ulaşma imkanını tamamen ortadan kaldırmasıdır.³⁸⁶

Üç grupta düzenlenen fiillerin yaptırımlarının tamamı hapis cezası olarak düzenlenmiştir.³⁸⁷ Adli para cezası düzenlemesine yer verilmemiştir. Tüm madde

³⁸¹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 154

³⁸² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 153

³⁸³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 153

³⁸⁴ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.49

³⁸⁵ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.153

³⁸⁶ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.404

³⁸⁷ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.160

metninde düzenlenen fiillerin cezalarının üst sınırının 10 yılı geçmemesi nedeniyle görevli mahkeme Asliye Ceza Mahkemesidir.³⁸⁸

Fiillerin işlenmesi halinde vergi ziyayı meydana gelmişse verilecek hürriyeti bağlayıcı cezanın yanında VUK 344. ve 359/son maddeleri gereğince vergi idaresi tarafından ziyaa uğratılan verginin üç katı oranında vergi ziyayı cezası da kesilecektir.³⁸⁹

Kanun koyucu bu düzenlemeler ile ceza mahkemeleri tarafından verilecek hürriyeti bağlayıcı cezalar ile vergi idaresi tarafından kesilecek idari para cezalarını birbirinden ayrı değerlendirmiştir.³⁹⁰

VUK'da yapılan değişiklikler neticesinde, yürürlükte olan son şeklinde hapis cezasının paraya çevrilmesi veya ertelenmesine ilişkin hüküm yer almamaktadır. Bu konularda tamamen TCK hükümleri uygulanacaktır.³⁹¹

A. Birinci Grup Kaçakçılık Fiillerinin Cezası

Birinci bentte düzenlenen fiiller; muhasebe hileleri yapmak, gerçekte veya işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak ve çift defter tutmak fiilleridir.³⁹²

Bu bentte düzenlenen fiillerin yaptırımını on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır.³⁹³ Cezanın alt sınırı bir yıldan fazla olduğundan kısa süreli hapis cezası kapsamına girmez. Bu nedenle adli para cezasına çevirme mümkün değildir.³⁹⁴ Bu bentte düzenlenen cezanın alt sınırı iki yıl ve daha az olduğundan, mahkemenin takdir yetkisi iki yıl veya daha az ceza verme yönünde olursa ve diğer şartlar varsa bu bentteki fiillerin cezası ertelenebilir.³⁹⁵ Yine hükmedilen ceza iki yıl ve daha azsa ve diğer şartlar varsa bu bentteki fiiller hakkında hükmün açıklanmasının geri

³⁸⁸ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.404; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 135

³⁸⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.304; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 131

³⁹⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 169

³⁹¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.305

³⁹² YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.47

³⁹³ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.96; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.47

³⁹⁴ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.161; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.50

³⁹⁵ Faruk TURHAN, *Yeni TCK'ya Göre Cezaların Ertelenmesi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar*, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:X, Sayı:3-4, s.31; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.305; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.50

bırakılması kararı verilebilecektir.³⁹⁶ Mahkemece ilk olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılması şartları değerlendirilmeli, oluşmamışsa erteleme şartları aranmalıdır.³⁹⁷

İkinci bentte düzenlenen fiiller; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya bunları gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak fiilleridir.³⁹⁸

Bu bentte düzenlenen fiillerin yaptırımını on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasıdır.³⁹⁹ Cezanın alt sınırı bir yıldan fazla olduğundan adli para cezasına çevirme mümkün değildir.⁴⁰⁰ Alt sınırı iki yıl ve daha az olduğundan hükmedilen ceza iki yıl ve daha azsa ve diğer şartlar varsa bu bentteki fiillerin cezası ertelenebilir.⁴⁰¹ Yine hükmedilen ceza iki yıl ve daha azsa ve diğer şartlar varsa bu bentteki fiiller hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir.⁴⁰² Yine Mahkeme tarafından ilk olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılması şartları değerlendirilmeli, oluşmamışsa erteleme şartları aranmalıdır.⁴⁰³

B. İkinci Grup Kaçakçılık Fiillerinin Cezası

Bu grupta yer alan fiiller; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek ve belgelerin asıl veya suretlerini sahte olarak düzenlemektir.⁴⁰⁴

Bu grupta yer alan fiillerin yaptırımını üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır.⁴⁰⁵ Cezanın alt sınırı bir yıldan fazla olduğundan adli para cezasına çevirme mümkün değildir.⁴⁰⁶ Alt sınırı iki yıldan fazla olduğundan bu fiiller hakkında

³⁹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.305; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.406; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 133; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.51

³⁹⁷ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.51

³⁹⁸ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.48

³⁹⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.96; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.48

⁴⁰⁰ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.161; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.50

⁴⁰¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.305

⁴⁰² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.406; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 135

⁴⁰³ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.51

⁴⁰⁴ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.48

⁴⁰⁵ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.96; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.48

⁴⁰⁶ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.161; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.50

hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilmesi ve cezanın ertelenmesi söz konusu değildir.⁴⁰⁷

C. Üçüncü Grup Kaçakçılık Fiillerinin Cezası

Bu grupta yer alan fiiller; Maliye Bakanlığı ile anlaşması olanlar tarafından basılabilecek belgeleri anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmaktır.⁴⁰⁸

Bu grupta yer alan fiillerin yaptırımını iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır.⁴⁰⁹ Cezanın alt sınırı bir yıldan fazla olduğundan adli para cezasına çevirme mümkün değildir.⁴¹⁰ Alt sınırı iki yıl ve daha az olduğundan hükmedilen ceza iki yıl ve daha azsa ve diğer şartlar varsa bu bentteki fiillerin cezası ertelenebilir.⁴¹¹ Yine hükmedilen ceza iki yıl ve daha azsa ve diğer şartlar varsa bu bentteki fiiller hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir.⁴¹² Mahkemece ilk olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılması şartları değerlendirilmeli, oluşmıyorsa erteleme şartları aranmalıdır.⁴¹³

⁴⁰⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.406; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.133; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.51

⁴⁰⁸ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.49

⁴⁰⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.96; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.49

⁴¹⁰ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.161; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.50

⁴¹¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.305

⁴¹² ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.407; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 135

⁴¹³ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ, KUSURU KALDIRAN VE AZALTAN HALLER, DAVAYI VEYA CEZAYI DÜŞÜREN HALLER, YARGILAMA USULÜ

I. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ

Bu kısma kadar yapılan açıklamalar vergi kaçakçılığı suçunun tamamlanmış, tek kişi tarafından işlenmiş; tek fiille tek netice oluşmuş ve tek bir hukuki değerin ihlal edildiği ihtimaline göre yapılmıştır. Ancak her zaman bu şekilde kalıba uygun olarak suç işlenmediğinden aşağıda suçun özel görünüş şekilleri ele alınacaktır.⁴¹⁴

Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği suçun özel görünüş şekillerinin de kanunda açıkça düzenlenmesi zorunludur.⁴¹⁵ Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, içtima ve teşebbüs Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre belirlenir.

A. İştirak

Kanunen ve niteliği gereği tek kişi tarafından işlenebilen suçun, birden fazla kişinin aralarında yaptığı anlaşma gereği birlikte işlenmesi halinde failler arasında iştirak olduğu kabul edilir ve bu şekilde işlenen suça iştirak halinde işlenen suç denir. Çok failli suçlarda, suçun oluşabilmesi için zorunlu olan sayının dışında kalan kişinin katkısı iştiraki oluşturmaktadır.⁴¹⁶ Diğer bir deyişle, kanundaki suç tanımında böyle bir zorunluluk olmadığı halde suçun birden fazla kişi tarafından işlenmesidir.⁴¹⁷

⁴¹⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 189

⁴¹⁵ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.737

⁴¹⁶ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.27; Mustafa ÖZEN, *5237 Sayılı TCK'nın İştirak Kurumuna Bakışı*, TBB Dergisi, Sayı:7, Yıl:2007, s. 239

⁴¹⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.439

Suçun iştirak halinde işlendiğinin kabul edilebilmesi için birden fazla fail tarafından yapılan ve suç kabul edilen hareketlerin bulunması, bu hareketlerin nedensellik değeri taşıması, şerikler arasında iştirak iradesinin bulunması ve bütün suç ortakları için aynı olan suçun icra hareketlerine başlanmış olması gerekir.⁴¹⁸

Özgü suçlarda iştirakçinin özgü olması aranmaz. Vergi kaçakçılığı suçunda da iştirakçinin vergi mükellefi veya sorumlusu olması gerekmemektedir.⁴¹⁹ Ancak TCK 40/2 hükmü uyarınca özgü suça iştirak edenler azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur.

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak diğer suçlardan farklılık göstermez.⁴²⁰ Vergi kaçakçılığı suçunda iştirak hükümleri uygulanırken öncelikle TCK37-41. maddeleri uygulanacak, VUK 360. maddesi düzenlemesi gereği de cezada indirim yoluna gidilecektir.⁴²¹ Bu nedenle öncelikle TCK'da düzenlenen iştirak şekillerinin incelenmesi gerekmektedir.

1. İştirak Kavramı ve Türleri

5237 Sayılı TCK'da iştirak, faillik ve şeriklik olarak iki ana başlığa ayrılmıştır. Faillik, müstakil faillik, müşterek faillik ve dolaylı faillik olarak üç şekilde düzenlenmiştir. Şeriklik ise azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılmıştır.⁴²²

⁴¹⁸ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.779

⁴¹⁹ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.159; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.439

⁴²⁰ Mehmet TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. Madde)*, Adalet Dergisi, Yıl:2013, Sayı: 45, s.163

⁴²¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.107; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.439; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 116

⁴²² ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.780

a. Faillik

Faillik için suçun kanuni tanımında belirtilen haksızlığın gerçekleştirilmiş olması şarttır. Suçun icrasına iştirak edip kanuni tanımdaki haksızlığı gerçekleştirmeyen kişi fail değil şerik olarak adlandırılır.⁴²³

TCK 37. maddesinde faillik tanımlanmıştır. İlk fıkrada tanımlanan doğrudan faillik (müstakil faillik ve müşterek faillik), ikinci fıkrada tanımlanan ise dolaylı failliktir.

Kanunda tanımlanan haksızlığı tek başına gerçekleştiren kişi müstakil fail olarak isimlendirilir.⁴²⁴ Tek başına doğru yazdığı faturayı silerek yerine gerçeğe aykırı bilgi yazan kişi tek başına (müstakil) faildir.⁴²⁵

Kanunda tanımlanan haksızlığı birden fazla suç ortağı müştereken gerçekleştirmişse müşterek faillik söz konusu olur. Müşterek failler, birlikte suç işleme kararı ile icrai hareketlerini birlikte gerçekleştirir ve fiilin icrasında birlikte hakimiyet kurarlar. Birlikte hakimiyet kurulması nedeniyle her bir suç ortağı doğrudan fail olarak kabul edilir. Müşterek faillik için iki şartın bulunması gerekir;

- Birden çok failin fiilin icrasında müşterek hakimiyet kurması,
- Birlikte suç işleme kararı ile hareket edilmesi⁴²⁶

⁴²³ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.790

⁴²⁴ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.791

⁴²⁵ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu*, TAAD, Yıl:7, Sayı:29, Ocak 2017, s.6

⁴²⁶ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.793; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.442; Yargıtay 11. C. D., 2012/24489 E., 2014/17960 K. sayılı, 31.10.2014 T. kararı “Sanığın 2005 takvim yılında sahte fatura düzenlediğinin iddia edildiği olayda; hakkında inceleme yapılan ...Ltd. Şti'nin 10 yıllığına yetkilisi olarak belirlenmesi ve iş yeri denetim tutanaklarında iş yeri yetkilisi olarak imzasının bulunması karşısında; sanık ... ile birlikte atılı suçu işlediği gözetilmeden yazılı şekilde beraatine karar verilmesi”; Yargıtay 11. C. D., 2014/5321 E., 2014/6866 K. sayılı, 09.04.2014 T. kararı “Sanık ...'ın aksi kanıtlanamayan savunmasına göre, 26.05.2003 tarihinde kurulan şirketin % 60 hissesine sahip olup, 10 yıl süre ile sorumlu müdürü olarak atanan sanık ...'ın sübut bulan eylemine iştirak ettiğine dair delillerin nelerden ibaret olduğu karar yerinde gösterilip tartışılmadan mahkumiyetine hükmolunması”; Yargıtay 19. C. D., 2015/14739 E., 2015/8329 K. sayılı, 09.12.2015 T. kararı “sanıkların suçlamayı kabul etmedikleri de gözetilerek faturaları düzenleyen şirket yetkililerinin belirlenerek gerektiğinde yazı ve imza incelemesi de yaptırmak suretiyle sanıklara aidiyetinin belirlenmesinin ardından hukuki durumlarının tayini gerekirken eksik kovuşturma ile yetinilerek ve TCK'nın 37. maddesi kapsamında iştirakin niteliği ve şekli belirlenip tartışılmaksızın yazılı şekilde hüküm kurulması”

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından mükellefin vergi matrahını yükselten hesapların yer aldığı yaprakları defterin dibinden yırtması, arkadaşının ise hazırladığı yaprakları yırtılan yerlere yapıştırması halinde birlikte (müşterek) faillik söz konusu olur.⁴²⁷

TCK 37/2 maddesinde düzenlenen dolaylı faillikte ise suçun işlenmesinde başkasının araç olarak kullanılmaktadır. Dolaylı fail başkasına işlettiği bu fiil bakımından fail olarak sorumludur. Suç aracı olarak kullanılan kişinin kusur yeteneği bulunmuyorsa dolaylı failin cezası artırılır.⁴²⁸ Dolaylı fail, başkasının iradesi üzerinde hakimiyet kurarak onun tipe uygun fiili işlemlerini sağlayan kişidir.⁴²⁹

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından işletme sahibinin çalışanından alınan gider faturalarındaki tutarları silerek yüksek değerlerin yazılmasını istemesi durumunda çalışan suç aracı olarak kullanılmaktadır.⁴³⁰

Dolaylı faillikte arka plandaki kişi fail olarak sorumlu tutulur.⁴³¹

⁴²⁷ BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu*, s.6

⁴²⁸ ARTUK, GÖKÇEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.799

⁴²⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.145; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.443

⁴³⁰ BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu*, s.7; Yargıtay 11. C. D., 2012/27847 E., 2014/14771 K. sayılı, 12.09.2014 T. kararı “...Ltd. Şti. sorumlusu olan sanık hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasında; sanığın arkadaşı olan ...'nin iş bulma amacıyla kendisinden kimlik fotokopisini aldığını, bunun dışında bu şirkette hiç çalışmadığını, Gaziantep'e hiçbir zaman gitmediğini savunması karşısında; savunmada geçen ve vergi tekniği raporunda şirketin yüzde beş hissesine sahip olduğu anlaşılan ... ile sanıktan önce şirket müdürü olan ...'ın açık kimlik bilgilerinin tespiti ile tanık olarak dinlenilmeleri, şirket faaliyetleriyle ilgili beyanname ve şirkete ait belgeler temin edilip yazı ve imza incelemesi yaptırılması, vergi dairesinden şirkete ait faturaları kullanan mükelleflerin bulunup bulunmadığının araştırılması, bulunması halinde yetkili temsilcileri dinlenilerek faturaları kimden aldıklarının, kiminle ticari ilişki içinde bulunduklarının sorulması, sanık ve şirketin banka hesapları ile ticaret odası kayıtları araştırılıp şirket adına suç tarihinde iş ve işlemlerde bulunup bulunmadığının belirlenmesinden sonra, toplanan deliller bir bütün halinde değerlendirilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde hüküm kurulması”; Yargıtay 11. C. D., 2012/29428 E., 2014/16111 K. sayılı, 01.10.2014 T. kararı “Tasfiye halinde bulunan ... Ticaret Limited Şirketine 07.06.2006 tarihinde tasfiye memuru olarak atanan sanığa vergi incelemesi için şirketin defter ve belgelerinin ibrazına ilişkin tebligatın 29.11.2008 tarihinde tebliğ edilmesine rağmen, defter ve belgeleri ibraz etmediği gerekçesiyle açılan kamu davasında; sanığın savunmasında "söz konusu şirkette getir götür işlerinde çalıştığını şirketin zarar etmesinden sonra şirket yetkilisinin kendisini notere götürerek bilmediği bir kısım evraklara imza attırdığını, kendisinin tasfiye memurunun ne iş yaptığını bilmediğini, kendisine herhangi bir defter veya belgenin verilmemesi" beyan etmesi karşısında gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi açısından; sanığın tasfiye memuru olarak atandığında kendisine şirket defter ve belgelerinin verilip verilmediğine ilişkin bilgi veya belgelerin istenilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik araştırma ve inceleme sonucundan mahkumiyet kararı verilmesi”

b. Şeriklik

Suçun icrasına iştirak eden ancak kanuni tanımdaki haksızlığı gerçekleştirmeyen suç ortaklarına şerik adı verilmektedir.⁴³²

Şerikliğin şartları aşağıdaki gibidir;

- Kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı,
- Suçun en azından teşebbüs aşamasına varması⁴³³

Şeriklik, azmettirme ve yardım etme olarak ikiye ayrılmaktadır.

Azmettirme TCK 38. maddesinde düzenlenmiştir.⁴³⁴

Doktrinde, madde metninden yola çıkılarak azmettirme, suç işleme düşünce ve kararı olmayan kişiyi bu düşünce ve karara sevk etme olarak tanımlanmaktadır. Bu sevk, azmettirileni hiç aklından geçmeyen suç işleme düşüncesine itecek ve icrai harekete başlatacak yoğunlukta olması gerekmektedir.⁴³⁵ Diğer bir tanımda azmettirme, belli bir suçu işleme konusunda henüz bir fikri olmayan kişinin, başkası tarafından suç işlemeye karar verdirilmesidir.⁴³⁶

Azmettiren, TCK 38/1 hükmü uyarınca işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.⁴³⁷

Vergi kaçakçılığı suçunu işleme konusunda en ufak bir düşüncesi dahi olmayan kişiyi suçu işlemeye yönelten kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Örneğin; bir kişi, başka bir kişiyi defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapması konusunda azmettirirse işlenen bu suçun cezası ile cezalandırılır. Alt soy üst soy ilişkisinden kaynaklanan nüfuzu kullanarak azmettirmişse cezası artırılarak verilecektir. Çocukların vergi kaçakçılığı suçuna azmettirilmesi halinde alt soy üst soy ilişkisi olup olmadığına bakılmaksızın ceza artırılacaktır. Örneğin işveren

⁴³¹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.145; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.443

⁴³² ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.800

⁴³³ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.802

⁴³⁴ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁴³⁵ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.805; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.444

⁴³⁶ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.146

⁴³⁷ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.445

tarafından çalışana sahte fatura düzenlenmesi halinde işveren vergi kaçakçılığı suçuna azmettiren olarak 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaktır. Çalışan eğer işverenin oğlu ise işverenin cezası üçte birinden yarısına kadar artırılarak verilecektir.⁴³⁸

Şerikliğin bir diğer türü olan yardım etme TCK 39. maddesinde düzenlenmiştir.⁴³⁹

Bir kişinin kasten işlemekte olduğu suça kasten destek verilmesi yardım etmedir.⁴⁴⁰ Yardım etmede failin işlediği suç için verilen cezaya göre indirim uygulanarak yardım edene ceza verilecektir. Yardım etme şu şekillerde olabilir;

- Suç işlemeye teşvik etmek, suç işleme kararını kuvvetlendirmek, fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunulacağını vaat etmek,
- suçun işlenmesi konusunda yol göstermek, suçun işlenmesinde kullanılacak araçları sağlamak,
- suçun işlenmesi sırasında veya sonrasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak.⁴⁴¹

Yardım etmenin azmettirmeden farkı; azmettirmede kişinin öncesinde suç işleme düşüncesi yokken, yardım etmede kişinin suç işleme düşüncesi vardır ve yardım eden, faile belirli şekillerde yardımda bulunmaktadır.⁴⁴²

Yardım edene, TCK'ya göre faile verilen cezanın yarısı verilir.⁴⁴³

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından yardım etmeye örnekler verecek olursak; çok vergi ödediğini, karşılığında beklediği hizmeti göremediğini ve ceza kaygısı olsa da bunu yapabileceğini söyleyen mükellefe haklı olduğunu, tam da bu aralar incelemelerin sulandırıldığını, böyle bir fikri varsa şimdi zamanı olduğunu söylemek (suç işlemeye teşvik etmek); belgelerdeki kayıtları silmek için kimyasal madde alan

⁴³⁸ Fulya MERCİMEK, Adnan GERÇEK, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk*, TAAD, Yıl 4, Sayı 14, Temmuz 2013, s. 210

⁴³⁹ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁴⁴⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.148; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.445

⁴⁴¹ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.808

⁴⁴² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 203

⁴⁴³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.446

ancak endişeli olan kişiye haklı olduğunu, hemen icraata başlaması gerektiğini söylemek (suç işleme kararını kuvvetlendirmek); kendisine avukat tutmak, hapse girerse ailesine bakmak, hapisteyken işyerini çalıştırmak (maddi yardım); cezadan kurtulması için akıl vermek, gazetede dürüst bir insan olduğunu yazmak (manevi yardım); defter yapraklarını kopararak yerine yaprak koymak isteyen kişiye iz bırakmadan nasıl yapacağını anlatmak (suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek); defter belgelerdeki kayıtları iz bırakmadan silecek kimyasal madde vermek (filin işlenmesinde kullanılacak aracı sağlamak); defter yapraklarını çıkartırken tutmak, yeni yaprakları temin etmek (suç öncesi ve işlenmesi sırasında yardım ile icrasını kolaylaştırmak); suçu işledikten sonra saklanması için ev temin etmek, basılan sahte belgeleri saklamak (suç sonrası yardımlar).⁴⁴⁴

İştirakte bağıllık kuralı TCK 40. maddesinde düzenlenmiştir.

Şeriklik için bir başkasının kanuni tanıma uygun suç oluşturan bir fiilinin bulunması şarttır. Azmettiren veya yardım edenin bu başkasının fiilinden sorumlu tutulabilmesi için aranan bağıllık madde metninde düzenlenen bağıllık kuralıdır. Bu kuralla azmettiren veya yardım eden bizzat işlemediği ve hakimiyet kurmadığı başkasının fiilinden sorumlu olmaktadır.⁴⁴⁵

Vergi kaçakçılığı suçu, fail itibariyle ele alındığında “sadece vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından işlenebilir” denilmediğinden özgü suçlardan değildir. Ancak 359. maddede sayılan kişiler tarafından işlenebileceğinden özgü suç kabul edilebilir. Suç fiilleri bakımından ele alındığında mükellef veya sorumlunun suç faili olması için; vergi kanunlarına göre defter ve kayıt tutmak zorunda olanlar, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler, defter kayıt ve belgeleri gizleyenler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, VUK’a göre

⁴⁴⁴ BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu*, s.11

⁴⁴⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 204

anlaşması olmadığı halde belge basanlar ve bu belgeleri bilerek kullananlar suçun faili olabilmektedir. Bunlar dışında kalıp suça katılanlar ise ancak azmettiren veya yardım eden sıfatıyla suçtan sorumlu olmaktadır.⁴⁴⁶

İştirak halinde işlenen suçlarda gönüllü vazgeçme TCK 41. maddesinde düzenlenmiştir.

İştirak halinde işlenen suçta ortaklardan birinin gönüllü vazgeçmesi halinde sadece bu ortak gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanır. Ortağın tüm çabasına rağmen fiil başka bir sebeple işlenemediğinde veya ortağın tüm çabasına rağmen diğer ortaklar suçu işlediğinde yine bu suç ortağı gönüllü vazgeçme hükümlerinden yararlanacaktır.⁴⁴⁷

2. VUK 360. Maddesi Kapsamında Menfaat Kavramı ve Cezada İndirim

5728 Sayılı Kanun⁴⁴⁸ değişikliği ile VUK 360. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçuna iştirak düzenlemesi değiştirilmiş, şeriklere uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunundan çıkarılmış, bu kişilere uygulanacak cezalar TCK kapsamına alınmıştır.⁴⁴⁹

VUK 360. maddesinin yeni haline göre vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenler hakkında TCK ilgili hükümleri uygulanarak ceza tayin edilecek, bu kişilerin suçun işlenmesinde menfaati bulunmaması halinde tayin edilen bu cezanın yarısı indirilecektir.⁴⁵⁰ Böylece vergi kaçakçılığı suçuna iştirakte menfaat şartı aranmayacak, menfaatin bulunması halinde ise cezada indirim yapılacaktır. Menfaate ilişkin özel düzenleme dışında TCK hükümleri uygulanacaktır.⁴⁵¹

⁴⁴⁶ BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu*, s.16

⁴⁴⁷ CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s.469

⁴⁴⁸ 08.02.2008 tarihli 26781 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴⁴⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.107

⁴⁵⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.150; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.107; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.439; Yargıtay 11. C. D., 2012/18753 E., 2014/2245 K. sayılı, 11.02.2014 T. kararı “Defter ve belgeleri ibraz etmemek suçuna iştirak ettiği kabul edilen ve herhangi bir menfaat temin ettiği tespit edilemeyen sanık hakkında V.U.K’nun 360. maddesinin uygulanmaması”

⁴⁵¹ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.439

Madde metninde menfaat kavramı tercih edilmiş, maddi menfaat denilmemiştir. Bu nedenle zarar doğurmayan menfaat de geçerli olabilecektir. Danıştay kararlarına göre örneğin muhasebecinin muhasebecilik hizmeti karşılığında aldığı ücret menfaat kabul edilmemektedir. İkinci bir menfaat elde etmiş olması aranmaktadır. Örneğin kaçırılan vergiden pay almak gibi. Yine işyerinde çalışan kişinin aldığı maaş menfaat değildir⁴⁵², maaşı dışında bir menfaati bulunması gerekmektedir.⁴⁵³

Bir başka görüşe göre ise burada aranan menfaatin maddi menfaat olması gerekmektedir.⁴⁵⁴

Sahte fatura düzenlemek, sahte fatura kullanmak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlardır ve sahte fatura kullananın, sahte fatura düzenleyene, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenin de kullanana iştiraki mümkün değildir.⁴⁵⁵

B. İçtima

Ceza hukukunun temel prensiplerinden biri de, kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza olmasıdır. İçtima, bu ceza hukuku prensibinin istisnasıdır.⁴⁵⁶

⁴⁵² Yargıtay 11. C. D., 2012/18279 E., 2014/2914 K. sayılı, 19.02.2014 T. kararı “Her takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenlenmesi nedeniyle hükmolunan cezalardan 5237 sayılı TCK’nun 43. maddesi uyarınca artırım yapılmaması ve 213 sayılı VUK’nun iştirak başlıklı 360. maddesinde “Birden fazla kişi 359. maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri maddi menfaat gözetmek şartıyla, o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın yarısı hükmolunur.” şeklindeki düzenleme karşısında; şirketin kurucu ortağı, müdürü ve suçun asli faili olan sanık hakkında tayin olunan cezalardan yasal olarak mümkün olmamasına rağmen indirim yapılması, aleyhe temyiz olmadığından bozma nedeni yapılmamıştır.”

⁴⁵³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 210

⁴⁵⁴ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.158

⁴⁵⁵ Yargıtay 11. C. D., 2008/110 E., 2008/3537 K. sayılı, 21.04.2008 T. kararı “sanığın “... Şirketinden aldığı sahte faturaları kullandığının” belirtilmesi ve sahte fatura düzenlemek ile kullanmak suçlarının ayrı suçlar olup kullananın düzenleyene iştirakinin mümkün olamayacağı karşısında hangi faturaların sanık tarafından sahte olarak düzenlendiği karar yerinde açıklanmadan yazılı şekilde 2000 takvim yılında “sahte fatura düzenlemek” suçundan mahkûmiyetine karar verilmesi,”

⁴⁵⁶ Recep NARTER, Ercan SARICAOĞLU, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima*, EÜHFD, Yıl: 2013, Sayı:1-2, Cilt:XVII, s.79

İştirakten farklı olarak içtimada, suçluların değil suçların çokluğu söz konusudur. İçtima değişik şekillerde gerçekleşebilir; fail tek fiille birkaç suç işlemiş olabilir (fikri içtima), failin işlediği bir suç diğer suçun unsur veya ağırlaştırıcı sebebini teşkil edebilir (birleşik suç), failin aynı kanun hükmünü birden çok kez ihlal etmesine rağmen bu tek suç sayılabilir (zincirleme suç), fail birden çok hareketle birden çok suç işleyebilir (cezaların toplanması).⁴⁵⁷

Cezaların içtimai, fail hakkında hükmedilen birden çok suça ait cezaların toplanmasına olanak sağlar. Kabul edilecek sisteme göre, fail hakkında hükmedilen birden fazla ceza bir araya getirilir. Böylece birden çok hapis cezasının birbirine eklenerek ölçsüz bir cezaya dönüşmesi engellenmektedir.⁴⁵⁸

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından içtima hükümlerinde Türk Ceza Kanunu uygulanmaktadır. VUK 335., 336., 337. maddelerinde getirilen düzenlemeler idari cezalar açısından uygulanmaktadır.⁴⁵⁹

1. Bileşik Suç

Her biri kanunda ayrı ayrı bağımsız suç olarak düzenlenmesine rağmen bazı iki suçun bir araya gelmesi yeni bir suç oluşturur. Bu yeni suça bileşik suç denilmektedir. Yağma suçunun cebir ve hırsızlık suçlarından oluşması gibi. Bileşik suç TCK 42. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre iki suçtan birinin diğerinin unsuru ya da ağırlaştırıcı nedeni olması gerekmektedir. Bileşik suçta içtima hükümleri uygulanmaz. Bileşik suç, bileşenlerine ayrılmadan kanundaki tek suçun cezası verilir.⁴⁶⁰

Vergi kaçakçılığı suçu bileşik suça elverişli değildir.⁴⁶¹

⁴⁵⁷ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.817

⁴⁵⁸ Fatma KARAKAŞ DOĞAN, *Türk Ceza Hukukunda Cezaların İçtimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:2011, Sayı:3, s.98

⁴⁵⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.117

⁴⁶⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.134

⁴⁶¹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.137

2. *Fikri İçtima*

Tek fiille birden fazla suç işlenmesi halidir. Bu tek fiille aynı suç birden fazla kez işlenirse aynı neviden fikri içtima (TCK 43/2); farklı suçlar işlenirse farklı neviden fikri içtima (TCK 44) söz konusu olur.⁴⁶²

Aynı neviden fikri içtima, madde metninde zincirleme suç başlığı altında düzenlenmiş, tek suç kabul edilmiş ancak cezanın artırılması düzenlenmiştir. Farklı neviden fikri içtimada failin en ağır cezayı gerektiren suçun cezası ile cezalandırılacağı düzenlenmiştir.⁴⁶³

Vergi kaçakçılığı suçu açısından fail tek fiille VUK 359'daki fıkralarda düzenlenen suçları işlerse, burada verilecek ceza konusunda iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre a, b ve c fıkralarında düzenlenen fiiller tek suçun seçimlik hareketleri olduğundan ortada tek suç vardır ve faile tek kaçakçılık suçundan ceza verilir ve TCK 43. maddesi uyarınca verilecek ceza artırılır.⁴⁶⁴ İkinci görüşe göre ise, 359. maddenin a, b ve c fıkralarında düzenlenen fiillere ayrı yaptırımlar öngörülmüş olduğundan farklı suçlar söz konusudur. Bu durumda fail, en ağır cezayı gerektiren b fıkrasına göre cezalandırılır.⁴⁶⁵ Kanaatimizce TCK 43. maddesi doğrultusunda faile tek ceza verilerek bu cezanın artırılması uygun olacaktır.

VUK 359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı fiilleri ile SPK 112. maddesinde düzenlenen fiiller birbirine benzemektedir. Bu iki kanunda düzenlenen suçların tek fiille işlenmiş olması halinde fikri içtima kuralı gereğince ağır cezayı gerektiren VUK 359. maddesinden failin cezalandırılması gerekecektir.⁴⁶⁶

TCK 212. maddesindeki içtima düzenlemesine göre ise sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması durumunda faile hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı ceza verilir.⁴⁶⁷ Ancak bu düzenleme

⁴⁶² ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.827

⁴⁶³ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.827

⁴⁶⁴ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.124

⁴⁶⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 213

⁴⁶⁶ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)*, TAAD, Yıl:7, Sayı:30, Nisan 2017, s.16

⁴⁶⁷ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

TCK 5. maddesinde belirtilen TCK'nın genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlarda düzenlenen suçlar hakkında uygulanması kuralına dahil değildir. Zira 212. madde TCK'nın genel hükümlerinden değil, "topluma karşı suçlar" başlıklı üçüncü kısmın "kamu güvenliğine karşı suçlar" bölümünde yer alan "içtima" başlıklı bir düzenlemedir. Düzenleme genel hükümlerde yer almadığına göre özel kanunlarda düzenlenen cezalar hakkında uygulanmayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçu da ceza kuralı içeren özel bir kanun olan VUK'da düzenlendiğinden TCK 212. maddesi vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulama alanı bulmaz.⁴⁶⁸

VUK 340. maddesi uyarınca vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyaı kabahati birleşmez. Aynı fiilden dolayı kabahate ceza verilmesi, suçtan dolayı soruşturma yapılmasına ve ceza verilmesine engel teşkil etmez.⁴⁶⁹ Aynı yönde düzenlemeler VUK 344, 359 ve 367. maddelerinde de yer almaktadır.⁴⁷⁰

Bu hususta iki farklı görüş bulunmaktadır. Birincisi bu kanuni düzenlemelere gerek dahi bulunmadığı, adli ve idari iki ayrı kurumdan sadır olacak kararların aralarında fikri içtima etmesinin düşünülemeyeceği görüşüdür.⁴⁷¹

Bu görüşe göre 'non bis idem (aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz)' ilkesi adli ve idari cezalar açısından uygulanamaz. Bu hususun tartışıldığı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ponsetti ve Chesnel/ Fransa kabul edilmezlik kararında başvurusular hakkında 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ait vergi borçlarıyla ilgili süresinde beyanname vermemeleri nedeniyle Genel Vergi Yasası'nın 1728. maddesi uyarınca vergi idaresi tarafından üç yıl için ayrı ayrı vergi cezası kesilmiştir.

⁴⁶⁸ Ersan ŞEN, VUK m.359/a-2 ve m.359/b Mukayesesi, http://sen.av.tr/tr/makale-detay/156/vuk_m.359/a-2_ve_m.359/b_mukayesesi.html, Erişim Tarihi: 26.09.2018; Yargıtay C.G.K. 2010/7-38 E., 2010/79 K. sayılı, 06.04.2010 T. kararı "5237 sayılı TCY'nın 212. maddesindeki; "Sahte resmî veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması hâlinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur" şeklindeki düzenlemenin, TCY'nın genel hükümleri arasında yer almaması nedeniyle, TCY'nın 5. maddesindeki, "yasanın genel hükümleri arasında yer alan düzenlemelerin özel yasalar açısından da uygulanacağı" kuralı kapsamında özel yasalar açısından da uygulama olanağı bulunmamaktadır. 5237 sayılı TCY'nın 212. maddesi yalnızca TCY içinde düzenlenen suçlara ilişkin olarak uygulanabilecek bir kuraldır. Özel yasalarda düzenlenen suçların işlenmesi sırasında sahte evrak düzenlenmiş olması halinde failin ayrıca bu suçtan da cezalandırılabilmesi için o yasada özel bir düzenleme yapılmış olması zorunlu olup aksinin kabulü ceza kanunlarında kıyasın uygulanması anlamına gelecektir."

⁴⁶⁹ ŞENYÜZ, Vergi Ceza Hukuku, s.432

⁴⁷⁰ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁴⁷¹ ÇAVUŞ, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 215

Başvuruculardan Ponsetti, ayrıca Valence Ceza Mahkemesi'nce, aynı eylemden dolayı vergi kaçakçılığı suçlamasıyla üç ay hapis cezası ile 10.000 Frank para cezasına mahkum edilmiştir. Başvurucu kararı temyiz etmiş; ancak temyiz mahkemesi de Fransa'nın AİHS'nin 7. Protokol'ün 4. maddesine “bu maddenin yalnızca Fransız Hukukuna göre ceza mahkemelerinin yargı yetkisi altındaki suçlara uygulanabilir olduğu ve ceza mahkemelerince verilen cezaların yanında vergi cezalarının uygulanmasına engel olmadığı” şeklindeki çekincesine de işaret ederek başvuruyu reddetmiştir. AİHM, 4. maddenin “kimsenin aynı devletin yargı yetkisi altında bu devletin ceza usulüne ve hukukuna uygun olarak yargılanmakta olduğu veya mahkum olduğu bir suçtan dolayı yargılanamayacağı ve cezalandırılmayacağı” ilkesine işaret ettiği belirtildikten sonra “vergi kaçakçılığı suçunun kasten işlenebilen bir suç olduğunu, bu yönüyle kurucu unsurlarının diğer mali suçlardan farklı olduğunu” ifade ederek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.⁴⁷²

Bu AİHM kararından anlaşılan, aynı fiil için öngörülen idari para cezası ve hapis cezası için suçun unsurlarının aynı olması halinde ancak çifte cezadan bahsedilebileceğidir.⁴⁷³

İkincisi görüş ise VUK 340/2 düzenlemesinin Kabahatler Kanunu 15/3 (fiilin hem kabahat hem suç oluşturması halinde sadece suçtan yaptırım uygulanabilmesi) düzenlemesine aykırı olduğu görüşüdür.⁴⁷⁴

Kabahatler Kanunu 15/3'te fikri içtima düzenlemesine gidilmiştir. Halbuki VUK 340, 344, 359 ve 367. maddelerindeki düzenlemeler idari para cezasını gerektirir vergi ziyai kabahati ile 359. maddede düzenlenen suç niteliğindeki vergi kaçakçılığı suçunda Kabahatler Kanunu 15/3'e aykırı olacak şekilde fikri içtima kuralının uygulanmasına engel teşkil etmektedir.⁴⁷⁵

⁴⁷² AİHM, Ponsetti ve Chesnel/ Fransa kabul edilemezlik kararı, 14.09.1999, no:36855/97 ve 41731/98, Alıntılayan: ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 215

⁴⁷³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 216

⁴⁷⁴ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 119

⁴⁷⁵ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 119

Vergi ziyayı kabahati de Kabahatler Kanunu anlamında bir kabahat sayıldığından Kabahatler Kanunu vergi ziyayı bakımından uygulama alanı bulmaktadır.⁴⁷⁶

İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye ek 7 Numaralı protokol Türkiye tarafından 1985 yılında imzalanmış, ancak uygun bulma kanunu 2016 yılında kabul edilmiştir. Uygun bulma belgesinin Avrupa Konseyi'ne gönderilmesi ile 1 Ağustos 2016 tarihinde Protokol Türkiye bakımından yürürlüğe girmiştir.⁴⁷⁷ Protokolün “Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” başlıklı 4. maddesi şu şekildedir;

“ 1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz veya cezalandırılmaz.

2. Yukarıdaki fıkra hükümleri yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki işlemlerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı kusurun varlığı durumunda ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

3. Sözleşme'nin 15'nci maddesine dayanılarak bu maddeye aykırı hiçbir tedbir alınamaz.”

AIHM, Glantz/Finlandiya kararında; başvuran tarafından, ek 7 nolu protokolün 4. maddesinde düzenlenen non bis in idem ilkesine aykırı şekilde vergi mahkemesi tarafından ek vergilerin yükletilmesine ilişkin hakkında yürütülen vergi davası ve nitelikli vergi kaçakçılığı nedeniyle hakkında yürütülen ceza davası nedeniyle başvuruda bulunduğu; Mahkeme tarafından Finlandiya sistemine göre cezai ve idari yaptırımların birbiriyle alakalı olmadığı, farklı yetkililer tarafından uygulandığı, her iki davada kendine özgü yol izlenmekte olduğu ve birbirinden bağımsız olarak kesinleştikleri, ilgili merciler arasında başka bir etkileşimin söz konusu olmadığı ve ilk dava kesinleştğinde ikinci dava düşürülmeyerek

⁴⁷⁶ Recep KAPLAN, *Vergi Kabahatlerinde Yer ve Kişi Bakımından Uygulama Kuralları*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:377, Ocak 2013, s.100

⁴⁷⁷ Tolga ŞİRİN, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Ek 7. nolu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme*, http://www.academia.edu/28122179/Avrupa_%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_S%C3%B6zle%C5%9Fmesi_7_nolu_Protokol, Erişim Tarihi: 11.01.2019, s.1

kesinleştirilip başvuranın aynı olaydan dolayı iki kez yargılanıp mahkum edildiği gerekçesiyle ihlal kararı vermiştir.⁴⁷⁸

Mahkeme 15.11.2016 tarihinde verdiği A ve B/Norveç kararı ile daha önceki Glantz kararındaki görüşünü değiştirmiştir. Mahkemeye göre, Glantz kararındaki husus, Finlandiya hukukunda vergi kaçakçılığı için getirilen para ve hapis cezalarının bir bütünsellik oluşturduğu, herkes için öngörülebilir olduğuydu. Dolayısıyla aynı fiil olan vergi kaçakçılığı için öngörülen cezalar bir bütünsellik arz ediyorsa, yani iki ayrı hapis ya da iki ayrı para cezası değil bir hapis ve bir para cezası ya da başkaca bir güvenlik tedbiri ise ihlalin varlığından bahsedilemeyecekti. Çünkü her iki cezaya ilişkin yapılan yargılamalar arasında esas yönünden yakın bir ilişki bulunmuş olacaktı.⁴⁷⁹

Türkiye bakımından ise kritik olan husus bu noktada başlamaktadır. Türk sisteminde Vergi Mahkemeleri ve Ceza Mahkemeleri birbirinden kopuk olduğundan, gerekli düzenlemelerin yapılmaması halinde Türkiye hakkında ihlal kararları verilmesi kaçınılmaz olacaktır.

344/2 maddesi ile ilgili bir diğer husus ise Anayasa Mahkemesi'nin 2014/120 Esas, 2015/23 Karar sayılı, 05.03.2015 tarihli kararıdır;

“4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 22.7.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle değiştirilen 344. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ".bu fillere iştirak edenlere ise bir kat." ibaresinin Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi” istemiyle konu Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. ... “Başvuru kararında, Anayasa'da yer alan suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin idari nitelikli vergi cezaları yönünden de geçerli olduğu, kanun koyucunun ceza hukukuna ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi idari yaptırımlar açısından da Anayasa'ya ve ceza hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisine sahip olduğu, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda suça iştirakin kurucu unsurları düzenlendiği hâlde, 213 sayılı Kanun'da bu konuda

⁴⁷⁸ AİHM, Glantz/ Finlandiya ihlal kararı, 20.05.2014, no:37394/11,

⁴⁷⁹ Barış BAHÇECİ, *İHAM İçtihadında Vergi Cezalarında 'Ne Bis In Idem'*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:67, 2-2018, s.272

bir hükmün bulunmadığı, 5237 sayılı Kanun'da suça iştirak yönünden getirilen koşulların vergi ziyat suçuna iştirak yönünden aranıp aranmadığının ve bu suça iştirakin hangi hâllerde cezalandırılacağına belli olmadığı, bu nedenle itiraz konusu kuralın hukuk devleti ile suç ve cezaların kanuniliği ilkelerini ihlal ettiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür... Kanun koyucunun bir konuyu ayrıntılı şekilde düzenleme yetkisi bulunmakta ise de temel esasların ve çerçevenin belirlenmesi koşuluyla, diğer ayrıntıların kanunda düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmeyen kavramlara alt mevzuat ve yargı kararlarıyla zaman içerisinde anlam kazandırılarak kavramların genel çerçevesi belirlenmekte ve içeriği somutlaştırılmaktadır. Nitekim iştirak kavramı yargı kararlarıyla somutlaştırılmıştır. Buna göre, iştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle işbirliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder. Vergi ziyat suçuna iştirak ise bir kimsenin mükellef veya sorumlu ile işbirliği hâlinde Kanun'un 359. maddesinde yazılan fiillerden biriyle vergi ziyaına sebebiyet vermesidir. Bu itibarla, itiraz konusu kuralda hangi eylemlere hangi sonucun bağlandığı belirli bir kesinlik içinde ortaya konmuş olup iştirake ilişkin ayrıntıların uygulama ve yargı kararlarına bırakılması belirlilik ve suçta ve cezada kanunilik ilkelerine aykırılık oluşturmaz.” Gerekçeleri ile oybirliğiyle başvurunun reddine karar verilmiştir.⁴⁸⁰

Bu kararı ile Anayasa Mahkemesi'nin 'suçta ve cezada kanunilik' ilkesini geniş yorumladığı, genel çerçevenin kanunla çizilmesinin yeterli olduğu; ayrıntıların uygulama ve yargı kararları ile oluşmasının 'belirlilik' ve 'suçta ve cezada kanunilik' ilkelerine aykırı olmadığı sonucuna vardığı görülmektedir.

3. Zincirleme Suç

Zincirleme (müteselsil) suç TCK 43/1. maddesinde düzenlenmiştir. Failin tek suç işleme isteği olmasına rağmen, farklı zamanlarda birden fazla suçun işlenmesi haline zincirleme suç denilmektedir.⁴⁸¹

⁴⁸⁰ Anayasa Mahkemesi, 2014/120 Esas, 2015/23 Karar sayılı, 05.03.2015 tarihli kararı

⁴⁸¹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.134

Zincirleme suçta aynı suç, değişik zamanlarda, birden çok kez işlenmekte, yani birden fazla suç bulunmakta, bu suçlar tek suç işleme kararı kapsamında işlenmekte, bu suçlar bir kişiye karşı işlenmektedir.⁴⁸² Böyle bir durumda fail hakkında bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza dörtte birden dörtte üçe kadar artırılır.⁴⁸³

Yargıtay kararlarında vergi kaçakçılığı suçu açısından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ile ilgili her bir hesap dönemi ve takvim yılının teselsül eden suç kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu esasa göre fail aynı takvim yılı içerisinde sahte belge kullanma suçunu farklı zamanlarda işlerse bunlar arasında zincirleme suç hükümleri uygulanacak, hesap dönemi (takvim yılı) değişmişse teselsül kesilip farklı suç oluşacaktır.⁴⁸⁴

Yargıtay C. G. K., 2002/11-28 E., 2002/179 K. sayılı, 05.03.2002 T. kararı, *“İtirazın kapsamına göre somut olayda çözümlenmesi gereken hukuki sorun katma değer vergisi indirimlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma eylemlerinin her vergilendirme-tarh dönemi için ayrı bağımsız suçlar mı oluşturduğu, yoksa bir hesap dönemi - takvim yılı içerisinde teselsül eden bir suç şeklinde mi kabulü gerektiği noktasında toplanmaktadır. ... 213 sayılı Vergi Usul Yasası’nın 174. maddesinde vergi uygulaması bakımından mükelleflerin defter ve kayıt tutup kapatmalarına ilişkin olarak ‘hesap dönemi’ kavramına yer verilmiş ve hesap dönemi bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Kural olarak hesap dönemi 1 Ocak- 31 Aralık arası bir dönemi ifade etmektedir. Konuya ilişkin yasal düzenlemeler bu şekilde belirtildikten sonra müteselsil suçun hukuki niteliği üzerinde de durulmalıdır. Ceza Hukukunda ilke olarak her netice ayrı bir suç oluşturur ve fail kaç netice tevlit etmişse, o kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ve*

⁴⁸² ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.838

⁴⁸³ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.36

⁴⁸⁴ Ersan ŞEN, *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*, <http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi-su%C3%A7lar%C4%B1nda-%E2%80%9CZincirleme-su%C3%A7%E2%80%9D-kavram%C4%B1.html>, Erişim Tarihi: 25.01.2018; Yargıtay 11. C. D., 2012/25524 E., 2014/9675 K. sayılı, 20.05.2014 T. kararı *“Sanık hakkında 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçlarından kamu davası açılmış olup, ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 05.03.2002 gün ve 28/179 sayılı kararında açıklandığı üzere her takvim yılının ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu, aynı takvim yılında farklı dönemlerde birden çok sahte fatura kullanılması durumunda faturaların adet ve tutarları, zarar miktarı, kastın yoğunluğu ve suçun işlenmesindeki özellikler dikkate alınarak temel ceza alt sınırından uzaklaştırılarak tayin edilmesi, zincirleme suç hükümlerinin uygulanması ve her bir takvim yılı için ayrı ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden yazılı şekilde tek suçtan hüküm kurulması”*

bağımsız cezalara maruz kalır. Ancak bazı hallerde bu çeşitli neticelerden dolayı faile tek ceza verilmesi ile yetinilir. Müteaddid neticelerin meydana gelmesine rağmen, faile tek ceza verilmesini gerektiren hallerden birisi de müteselsil suçtur. Müteselsil suçun mevcudiyeti için ortada müteaddid suçların bulunması, bu suçların yasanın aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı bir suç işleme kararına bağlanması gerekir. Suç işleme kararından maksat, yasanın aynı hükmünü çeşitli kereler ihlal etmek hususunda önceden kurulan bir plan, genel bir niyettir. Yasanın aynı hükmünü ihlal eden suçlar arasında uzun bir zaman fasılası girmesi çeşitli yargısal kararlar ile öğretide de belirtildiği gibi suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlenmediğinin kabulünü gerektirmez. Müteselsil suçlarda suç teselsülün sona erdiği anda işlenmiş sayılır. ... Bu itibarla, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergilendirme-tarih döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır.”

Bu görüşün temeli, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda, katma değer vergisi ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından takvim yılı ile vergilendirme döneminin birbirinden farklı olması nedeniyle ölçüsüz ceza verilmesinin önüne geçilmek için her vergilendirme döneminde değil her takvim yılında teselsül ettiğinin kabul edilmesidir.⁴⁸⁵

Bu görüş doktrinde eleştirilmektedir. Yargıtay tarafından hesap dönemi kavramı ile zincirleme suç hükümlerine aykırı şekilde tek suç işleme kararı kapsamında hareket edilmesine bakılmaksızın, farklı takvim yıllarında işlendiğinde zincirleme suç hükümleri uygulanmamaktadır. Oysa zincirleme suçta tek suç işleme kararı varsa takvim yılının değişmesi teselsülü bozmamaktadır. Bu şekilde takvim yılı esasının uygulanmasını öngören yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.⁴⁸⁶ Vergi yılı kavramı çeşitli vergilerin hesaplanması, defterlerin tutulması gibi vergisel faaliyetler için kabul edilen bir kavramdır. Faaliyet ve muamelelerin gereği Maliye Bakanlığı tarafından değiştirilebilmektedir. Niteliği itibariyle düzenleyici olan bu

⁴⁸⁵ Çetin ARSLAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima Sorunu*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.76

⁴⁸⁶ ŞEN, *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*

sürenin işlenmekte olan suç açısından kesinti oluşturabileceği hususunda bir düzenleme bulunmamaktadır.⁴⁸⁷

Bu nedenle takvim yılı esası suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı kabul edilmektedir. Bu şekilde örneğin 2017 Aralık ayında fail sahte fatura kullandığında bu ayrı bir suç, 2018 Ocak ayında yine aynı suç işleme kararı kapsamında sahte fatura kullandığında ayrı suç kabul edilmekte ve ayrı ceza verilmektedir. Oysaki zincirleme suç hükümleri uygulanırsa faile tek ceza verilecek, bu ceza artırılarak uygulanacaktır.⁴⁸⁸

Takvim yılı sorununun yanında, aynı veya farklı hesap dönemlerinde örneğin sahte belge kullanılmasında, tek bir fiilin oluşup oluşmadığıdır. Aynı hesap dönemi içerisinde işlenmiş olmaları kaydıyla Yargıtay zincirleme suç hükümlerini uygulamaktadır. Ancak bu fiillerin tek fiil olduğu kabul edildiğinde (mükellefiyete esas faaliyet kapsamında daha az vergi ödemeye yönelik süreç kapsamında gerçekleştirilen hareketler bir bütünün parçaları olarak kabul edildiğinde) zincirleme suç hükümleri uygulanamayacaktır.⁴⁸⁹

Zincirleme suça ilişkin bir diğer husus da seçimlik hareketli olan vergi kaçakçılığı suçunun VUK 359/a ve b’de tanımlanan fiillerinden her birinin işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususudur. Bu tartışmanın nedeni, vergi ziyaının vergi kaçakçılığı suçunun şartı olmaktan çıkarılması ve suçun dolandırıcılık benzeri olmaktan çıkartılıp evrakta sahtecilik suçuna yaklaştırılmasıdır.⁴⁹⁰ Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır. Birinci görüşe göre 359/a ve b’de düzenlenen fiiller farklılaştığında her bir fiilden dolayı failin ayrı cezalandırılması gerektiği görüşüdür.⁴⁹¹ Yargıtay kararlarında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu belirtilmektedir.⁴⁹² İkinci görüş ise, zincirleme suçun düzenlendiği TCK 43/1.

⁴⁸⁷ ARSLAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İctima Sorunu*, s.77

⁴⁸⁸ ŞEN, *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*

⁴⁸⁹ ARSLAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İctima Sorunu*, s.78

⁴⁹⁰ Muammer KETİZMEN, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç Sorunu Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.81

⁴⁹¹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.134; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.124; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.118; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.433; YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.36

⁴⁹² Yargıtay 11. C. D., 2012/16141 E., 2013/18805 K. sayılı, 10.12.2013 T. kararı “Sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturmasına,

maddesinde aynı seçimlik hareketin değil aynı suçun işlenmesinden bahsedildiğinden, failin birden fazla seçimlik hareket ile yine aynı suçu işlediği durumda zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği görüşüdür.⁴⁹³ Bu görüşe göre örneğin, aynı suç işleme kararı kapsamında sahte belgeyi düzenleyen, bu belgeyi kullanan ve sonra bu belgeyi gizleyen faile TCK 43/1 uyarınca tek ceza verilmesi ve cezanın artırılması gerekmektedir.⁴⁹⁴

Birden fazla aynı suç konu alışverişin tek faturada yer alması halinde TCK 43/1’de düzenlenen ‘değişik zaman’ kavramının oluşmadığı da tartışılmaktadır. Ancak değişik zaman kavramı aynı suç konu eylemlerin kısa aralıklı olup olmadığına bakılmaksızın zincirleme suç hükümleri uygulandığından, aynı faturada birden fazla suç konu eylemlerin bulunması halinin de zincirleme suç kapsamına girdiği savunulmaktadır.⁴⁹⁵

C. Teşebbüs

Suç tanımında belirtilmiş fiilin icrasına başlanmış olmakla birlikte, bu fiile ilişkin icra hareketlerinin tamamlanamamış veya icra hareketleri tamamlanmasına rağmen suçun tanımında bir unsur olarak belirlenmiş netice varsa ve bu gerçekleşmemişse suç teşebbüs aşamasında kalmış kabul edilir.⁴⁹⁶

Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs 4369 Sayılı Kanun⁴⁹⁷ değişikliği öncesi ayrı bir suç olarak VUK 358. maddesinde düzenlenmiştir. Teşebbüs suçunun cezası 360. maddede yer düzenlenmişti. 4369 Sayılı Kanun ile 358. madde kaldırılmıştır. Böylelikle vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs Vergi Usul Kanunundan çıkarılarak

15.10.2009 gün ve 2009/23221-13879 sayılı iddianame ile her iki suçtan dava açılmasına ve kararın gerekçe bölümünde her iki suçun işlendiğinin kabul olunmasına rağmen, hangi suçtan karar verildiği de gösterilmeksizin, 213 sayılı VUK.nun 359/b-1 ve TCK.nun 43. maddelerinin bir kez uygulanması suretiyle gerekçe ile hüküm fıkrasının karıştırılması”

⁴⁹³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 218; ŞEN, *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*

⁴⁹⁴ ŞEN, *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*

⁴⁹⁵ ŞEN, *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*

⁴⁹⁶ ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.744; TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 112

⁴⁹⁷ 29.07.1998 tarihli 23417 mükerrer numaralı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Türk Ceza Kanunu genel hükümlerinin uygulanması yoluna gidilmiştir. Suça teşebbüs TCK 35. maddesinde düzenlenmiştir.⁴⁹⁸

Teşebbüsün şartları; suç işleme iradesi, suçun kasten işlenen suçlardan olması, suç işlemeye elverişli vasıtaların bulunması, icra hareketine başlanmış olması, elde olmayan sebeplerle icra hareketinin bitirilememesi veya icra bitmesine rağmen aranan neticenin gerçekleşmemiş olmasıdır.⁴⁹⁹

Vergi kaçakçılığı suçunda 4369 Sayılı Kanun değişikliği ile vergi ziyayı şartı kaldırıldığından ve bu haliyle sırf hareket suçu haline geldiğinden, icrai hareketin tamamlanması ile suç tamamlanmaktadır. Hareketin parçalara bölünebilmesi halinde ancak teşebbüs söz konusu olabilecektir. Bu nedenle 359. maddede düzenlenen fiillerin çoğunda teşebbüs mümkün olmamaktadır.⁵⁰⁰ Aşağıda teşebbüsün mümkün olduğu ve olmadığı fiiller açıklanmaktadır.

1. Teşebbüse Elverişli Olmayan Kaçakçılık Fiilleri

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak; defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek; defter, kayıt ve belgeleri gizlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtları yok etmek; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sahifelerini yok ederek yerine hiç yaprak koymamak; vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan

⁴⁹⁸ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 226

⁴⁹⁹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.120; ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 227

⁵⁰⁰ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.126

belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya kullanmak fiillerinin parçalara ayrılması mümkün olmadığından bu fiillerle işlenen vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs mümkün değildir.⁵⁰¹

2. *Teşebbüse Elverişli Kaçakçılık Fiilleri*

Sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak: Belge basılması fiili parçalara bölünebilir niteliktedir. Neticesi harekete bitişik suç niteliğinde değildir. Bir belgenin basılması grafik tasarımı, filme alma, filmin levhalara pozlanması, levhanın baskıya alınması gibi birden fazla aşamayı gerektirir.⁵⁰² Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun bu seçimlik hareketle işlenmesi halinde teşebbüs mümkündür.⁵⁰³

Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerin bastığı belgeleri bilerek kullanmak: Bu suçun işlenmesi için izin olmaksızın belgenin basıldığı bilinen alınılması ve vergisel işlemlerde kullanılmaya başlanması gerekir. İzinsiz basılan faturanın en az bir sayfasının doldurulmaya başlanması örneğinde suç tamamlanmış olacaktır. Ancak bu nitelikteki belgenin alınmış ve işyerinde veya üzerinde bulundurulmuş ve henüz kullanılmamış olması durumunda teşebbüs söz konusu olacaktır.⁵⁰⁴

Burada değinilmesi gereken Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan matbaanın sahte belge basması fiilinin hangi madde kapsamına gireceği hususudur. 5728 Sayılı Kanun değişikliği öncesi 359. maddede bu fiil düzenlenmişti. Değişiklik ile bu fiile Vergi Usul Kanununda yer verilmemiştir. Bu durumda anlaşmalı matbaanın sahte belge basması ancak TCK 207’de düzenlenen özel belgede sahtecilik suçuna teşebbüs olarak değerlendirilebilecektir. Zira bu fiil VUK 359’da düzenlenen suç tiplerinin hiçbirine uymadığı gibi, TCK 207’de düzenlenen özel

⁵⁰¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Ahmet BOZDAĞ, *Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010, s.29

⁵⁰² Bekir BAYKARA, *Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün Müdür?*, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2001, Sayı:106, s.171

⁵⁰³ BAYRAKLI, BOZDAĞ, *Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi*, s.30

⁵⁰⁴ BAYRAKLI, BOZDAĞ, *Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi*, s.30

belgede sahtecilik suçunun oluşumu için belgenin kullanılması şartı arandığından bu suçu da oluşturmayacaktır.⁵⁰⁵

3. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme TCK 36. maddesinde düzenlenmiştir.⁵⁰⁶ Gönüllü vazgeçme, failin kendi iradesiyle icrai hareketleri tamamlamaktan vazgeçmesi ya da kendi çabasıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin oluşmasını önlemesi demektir.⁵⁰⁷

Gönüllü vazgeçmede suç yoluna girmiş fail, hareketlerin tamamlamamasını veya neticenin gerçekleşmesini içten gelen bir duygu ile gerçekleştirmemektedir. Şu özelliklerin bulunması halinde gönüllü vazgeçme söz konusu olur; suç yoluna girmiş fail bulunması, icra hareketlerine başladıktan sonra içten gelen irade ile icraya son verilmesi, icra hareketleri sona ermişse bile failin özgür ve içten gelen iradesi ile neticenin gerçekleşmesine engel olması, icra hareketlerinin sonlandırılmasının veya neticenin oluşumunun engellenmesinin içten gelen ve özgür bir irade ile yapılması gerekmektedir.⁵⁰⁸

Vergi kaçakçılığı bakımından genel kanun olması nedeniyle TCK 36. maddesi uygulanacaktır.

Kaçakçılık fiillerine ilişkin gönüllü vazgeçmeye örnek olarak şunlar verilebilir; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak fiilinde bazı aktif kalemlerin olduğundan fazla veya eksik gösterildikten sonra herhangi bir incelemeden önce üzerini çizerek doğrusunun yazılması; gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak fiilinde gerçekte var olmayan bir kişi için hesap açılmış ve kendisine borç verilmiş gibi kayda başlayan kişinin yazmaktan vazgeçerek üzerini çizmesi; defterlere kaydı gereken hesap ve

⁵⁰⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 233

⁵⁰⁶ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁵⁰⁷ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.127; CENTEL, ZAFER, ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, s.464

⁵⁰⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Gönüllü Vazgeçme*, TAAD, Yıl 7, Sayı 27, Temmuz 2016, s.2

işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinde başka deftere yazdığı bir hesabı daha sonra silen veya üzerini karalayan kişi bu hesabı doğru deftere yazması; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek fiilinde belge üzerinde doğru yazdığı rakamı kimyasal madde ile silmeye başlayan kişinin iradesi ile vazgeçip tekrar eski haline getirmesi; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanmak fiilinde bu belgeyi deftere yazan kişinin yazmaktan vazgeçmesi; vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etmek fiilinde defteri yok etmek için geri dönüşüm kutusuna atan kişinin sonra gidip defteri geri alması; defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak fiilinde bir yaprağı çıkarıp yerine başka yaprak koyacakken vazgeçip tekrar eski yaprağı aynı şekilde yerleştirmesi; sahte belge kullanmak fiilinde sahteliğini bildiği belgeyi deftere yazarken kişinin ismini yazdıktan sonra üzerini çizerek iptal etmesi; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak fiilinde baskı konusunda tüm hazırlıklar başladıktan sonra baskıya başlanacağı sırada basmaktan vazgeçilmesi; Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin bastığı belgeleri bilerek kullanmak fiilinde deftere işlemeye başladıktan sonra yazmaktan vazgeçerek kaydı iptal etmek.⁵⁰⁹

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek; belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek fiilleri ise neticesi harekete bitişik suç olması nitelikleri gereği gönüllü vazgeçmeye elverişli değildir.⁵¹⁰

Gönüllü vazgeçmenin uygulanması durumunda fail cezalandırılmamaktadır. Ancak vazgeçme anına kadar işlenen fiillerin başka bir suçun tamamlanması sonucunu doğurması halinde tamamlanan fiilden faile ceza verilecektir.⁵¹¹

⁵⁰⁹ BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Gönüllü Vazgeçme*, s.14

⁵¹⁰ BAYRAKLI, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Gönüllü Vazgeçme*, s.13

⁵¹¹ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.131

II. KUSURU KALDIRAN VEYA AZALTAN HALLER

Kusurluluğu etkileyen hallerin varlığı durumunda kişi, suç oluşturan fiilinden ya hiç sorumlu olmamakta veya sorumluluğu azalmaktadır. Kusuru kaldıran veya azaltan haller; yaş küçüklüğü (TCK 31), akıl hastalığı (TCK 32), sağır ve dilsizlik (TCK 33), geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma (TCK 34), cebir veya tehdit dolayısıyla kişinin ifade yeteneğinin etkilenmesi (TCK 28), mücbir sebep, kaza ve tesadüf, zorunluluk hali dolayısıyla kişinin irade yeteneğinin etkilenmesi (TCK 25/2), hukuka aykırı fakat bağlayıcı emrin yerine getirilmesi (TCK 24/2-4), haksız tahrik (TCK 29), hata (TCK 30/3,4) olarak sayılmaktadır.⁵¹² Tezimiz konusu açısından özellik arz eden hata ve mücbir sebep halleri aşağıda açıklanmaktadır.

A. Hata

Hata, gerçeğin hiç bilinmemesi ya da yeterli derecede bilinmemesi nedeniyle yanlış hüküm verilmesi anlamına gelmektedir.⁵¹³ Hata durumunda fiil, özgür irade ile işlenirken bundan doğacak sonucun suç olduğunu bilmemektedir. Fiili hatada fail norm bakımından bilgisizliği olmaksızın suçun maddi unsurunda yanılmaktadır.⁵¹⁴ Ceza hukuku ilkelerine göre esaslı yanılma durumunda yani fail yanılmamış olsaydı fiil suç teşkil etmeyecektiye fail kasten hareket etmiş olarak kabul edilmez. Bu durumda faile ceza verilmez.⁵¹⁵

Hukuki hatada ise fail, hukuku bilmeme şeklinde yanılığa düşmektedir. Ceza ilkesi olan “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesi hata müessesesi ile yumuşatılmıştır.⁵¹⁶ Hata, VUK 369. maddesinde düzenlenmiştir. Yanılma ve görüş değişikliği başlıklı maddede yetkili makamların mükellefe yazı ile yanlış izahat

⁵¹² ARTUK, GÖKCEN, YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler I*, s.624

⁵¹³ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.61; EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.181

⁵¹⁴ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.61; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.373

⁵¹⁵ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 167

⁵¹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.326

vermesi veya bir hükmün uygulama tarzına ilişkin içtihadın değişmesi halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir.⁵¹⁷

Bu haller vergi ziyayı kabahati açısından düzenlenmiş olmakla birlikte vergi kaçakçılığı suçu bakımından da failin kasıtlı davranmadığını göstermektedir. Bu nedenle bu maddede düzenlenen yanılma hali ceza hukuku bakımından da kusurluluğu ortadan kaldıran hallerden kabul edilmelidir.⁵¹⁸ Yanılma, suçu ve cezayı ortadan kaldırmamakta, cezalandırılmayı önlemektedir. 369. maddede iki bent halinde sayılan yanılma halleri sınırlı sayıda olacak şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle maddede yer almayan bir nedenden dolayı yanılma gerçekleşmesi ceza verilmesine engel oluşturmaz.⁵¹⁹

B. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, bir hakkın kullanılmasını, bir borcun veya ödevin yerine getirilmesini engelleyen, önceden bilinmesi ve önlenmesi mümkün olmayan her türlü olaydır.⁵²⁰

VUK 373. maddesinde mücbir sebebin varlığının ispatı halinde vergi cezası kesilmeyeceği, 13. maddesinde ise mücbir sebep halleri düzenlenmiştir.⁵²¹

VUK 373. maddesi her ne kadar idari cezalar açısından düzenleme getirmekteyse de ceza hukuku bakımından da kusuru kaldıran hallerden olduğundan vergi kaçakçılığı suçu bakımından uygulanmasına engel bulunmamaktadır.⁵²²

13. maddede “gibi haller” ifadesine yer verilmesi nedeniyle mücbir sebep kabul edilen haller sınırlı sayıda değildir. Önemli olan mücbir sebebin vergi ödevinin

⁵¹⁷ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁵¹⁸ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.326

⁵¹⁹ Kemal AKMAZ, *Vergi Hukukumuzda Yanıl(t)ma Müessesesi ve Sonuçları*, Mali Pusula Dergisi, Ağustos 2008, s.2

⁵²⁰ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.362

⁵²¹ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁵²² EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.198

yerine getirilmesine engel olacak tarzda ağır olması ve failin iradesi dışında oluşmasıdır.⁵²³

Ağır kaza, ağır hastalık veya tutukluluk hallerinin failin kendi kusuru sebebiyle oluşmasının mücbir sebep oluşturması açısından önemi bulunmamaktadır. Vergi ödevini yerine getirmesini engelleyecek derecede ağır bulunması yeterlidir.⁵²⁴

Tabi afetler deprem, su basması vs. olabilir. Tabi afetin vergi ödevini yerine getirmesini engelleyecek derecede ağır olması gerekmektedir.⁵²⁵

Gaybubete örnek olarak mükellefin kaçırılması, gittiği ülkenin savaşa girip sınırların kapatılması, bulunduğu yerin salgın hastalık sonucu karantina altına alınması verilebilir. Gaybubetin de vergi ödevini yerine getirmesini engelleyecek derecede ağır olması gerekmektedir.⁵²⁶

Defter ve belgelerin mükellefin iradesi dışında elinde çıkması hali de mücbir sebep kapsamında kabul edilir. Ancak bunun mükellef tarafından ispat edilmesi gerekir. Böyle bir durumda mükellefin iddiasını ispat bakımından TTK 82/7 uyarınca defter ve belgelerin zayi olduğunu öğrendiği tarihten 15 gün içerisinde bulunduğu yer yetkili mahkemesinden zayi belgesi verilmesini isteyebilir. Ceza hakimi zayi belgesinin yanında diğer tüm delilleri (tanık, keşif, bilirkişi gibi) birlikte değerlendirerek mücbir sebebin varlığı hakkında karar verecektir.⁵²⁷

⁵²³ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.363

⁵²⁴ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.178

⁵²⁵ BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, s.179

⁵²⁶ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.197

⁵²⁷ Yargıtay 11. C. D., 2012/23273 E., 2013/13882 K. sayılı, 27.09.2013 T. kararı “Ceza yargılamasında hiçbir duraksamaya yer vermeden gerçeği ortaya çıkarmak görev ve yetkisi bulunan ceza hakimi, ileri sürülen mücbir sebebin dayandığı olayların vukuu ile defter ve belgelerin yok olması veya elden çıkması sonucunu doğuracak nitelik ve yoğunlukta olup olmadığını, bunların mükellefin faaliyet alanı itibarıyla mutaat ortam, yer ve mekanda muhafaza edilmesi olgusu, olayın meydana gelme olasılığı, doğal ve kaçınılmaz mümkün olmayan nedenlere dayanıp dayanmadığı, öngörülebilir ve neden sonuç ilişkisi, vergi denetiminden kaçmak amacına yönelik tertip niteliği ve sair ile olayın arz ettiği özelliği duruşmadan ve tahkikattan edineceği kanaate göre irdeleyip değerlendirmeli ve delilleri serbestçe takdir etmeli, irade dışında meydana geldiği, defter ve vesikaların tamamen veya kısmen kaybı veya yok olması sonucunu doğurduğunu anlaması halinde 213 sayılı Kanunun 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebep olarak kabul etmelidir. Bu nedenle, sanığın 20.02.2006 tarihinde işyerinde meydana gelen yangında defter ve belgelerin yandığına ilişkin savunması karşısında, suçun oluşması yönünden usulüne uygun tebligatın aranmayacağı gözetilerek yangının mahiyeti, çıktığı alan ve yoğunluğu, ibrazı istenen defter ve belgelerin yanıp yanmadığı, yanmış veya zayi olmuş defter ve belge parçaları bulunup

VUK 15. maddesine göre mücbir sebep ortadan kalkana kadar süreler işlememektedir.⁵²⁸

III. DAVAYI VEYA CEZAYI DÜŞÜREN HALLER

Suç işlenmesiyle Devlet ile kişiler arasında kurulan ceza hukuku ilişkisi, çeşitli yollarla sona ermektedir. Bu konuda “Türk Ceza Kanunu” ve “Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun” hükümleri uygulanır.⁵²⁹ Vergi

bulunmadığı gerektiğinde tutanak düzenleyicisi tanıklar da dinlenerek değerlendirilip sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken yazılı şekilde hüküm kurulması”; Yargıtay 11. C. D., 2012/29264 E., 2014/15165 K. sayılı, 18.09.2014 T. kararı “2004, 2005, 2006 ve 2007 yıllarına ait defter ve belgelerini tebligata rağmen ibraz etmeyen sanığın defter ve belgelerinin muhasebecisindeyken çalındığını ileri sürerek ibrazdan kaçınmış olması karşısında; 213 sayılı Kanunun 139/1. madde ve fıkrasındaki incelemenin işyerinde yapılması zorunluluğu bulunmadığı gibi, sanık 2004 yılına ilişkin defter ve belgelerinin 2003 veya 2004 yılı yaz ayında evinden çalındığını beyan etmiş ise de; hırsızların yararlanamayacağı şeyleri çalmalarının hayatın olağan akışına uygun düşmediği, yine 2005, 2006 ve 2007 tarihli defter ve belgelerinin ise muhasebecisi ...'in işyerinden çalındığını, muhasebeci ...'inde sanığın bu beyanını doğrular şekilde tanıklık yapmış ve dosya arasına onaylı sureti getirtilen Erdek Cumhuriyet Başsavcılığının 2007/... sayılı dosyasında muhasebeciliğini yaptığı bir kısım mükelleflere ait defter ve belgelerin çalındığından bahisle şikayette bulunmuş ise de; yapılan soruşturma sonucunda verilen kovuşturmayla yer olmadığına dair kararın itiraz üzerine kesinleştiği, Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın dosya arasında bulunan 16.10.2009 gün ve 9735 sayılı yazısında serbest muhasebeci ... tarafından kurumlarına verilen dilekçede çalındığı belirtilen defter ve belgeler arasında sanığa ait olanlardan bahsedilmediğinin bildirilmesi, sanık tarafından hukuk mahkemelerine müracaatla usulünce alınmış bir zayi belgesinin bulunmaması karşısında; soyut beyana dayanan hırsızlık müracaatının tek başına zayi belgesi olarak kabulünün mümkün bulunmadığı ve bu durumun mücbir sebep ya da irade dışı kaybolmayı kanıtlayıcı kuvvet ve nitelikte bulunmadığı, bu nedenlerle savunmanın geçerli sayılamayacağı cihetle, sanığın unsurları itibarıyla oluşan suçtan mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı gerekçe ile beraatine karar verilmesi”; Yargıtay 11. C. D., 2012/30260 E., 2014/15635 K. sayılı, 24.09.2014 T. kararı “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesine göre tuttuğu defter ve belgeleri ait olduğu yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorunluluğu bulunan sanığa 2004-2005-2006 takvim yıllarına ait defter ve belgeleri ibrazı için usulüne uygun tebligatın 25.05.2009'da yapıldığı, sanığın 1999-2005 yıllarına ait defter ve belgelerinin 02.09.2006 günü Ankara-Keçiören ilçesindeki ikametinden kimliği meçhul şahıslarca çalındığını belirtip emniyet müdürlüğü yetkililerince düzenlenen olay yeri inceleme tutanağını dosyaya ibraz etmesi, tutanakta 2006 takvim yılına ait defter belgelerin de çalındığına dair herhangi bir ibarenin bulunmaması, mahkemece yapılan araştırmada hırsızlık iddiasıyla ilgili soruşturmanın “faili meçhul” olarak sürdürüldüğünün anlaşılması, “zayi belgesi” verilmesi talebiyle sanık tarafından 22.09.2009 tarihinde Ankara 6. Asliye Ticaret Mahkemesine açılan davanın hak düşürücü süre geçtikten sonra açılması nedeniyle reddine karar verilmesi karşısında, defter ve belgelerin çalındığı vergi dairesine bildirilmemesi hukuk mahkemelerine müracaatla usulünce alınmış bir zayi belgesinin de bulunmaması karşısında; soyut beyana dayanan bu durumun mücbir sebep yada irade dışı zayi olmayı kanıtlayıcı kuvvet ve nitelikte olmadığı, bu nedenlerle savunmanın geçerli sayılamayacağı cihetle, sübut bulan suçtan sanığın mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden yazılı gerekçe ile beraatine karar verilmesi”

⁵²⁸ ÇAVUŞ, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s. 167

⁵²⁹ KARAKOÇ, Vergi Ceza Hukuku, s.329

kaçakçılığı suçu bakımından ölüm, af, zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma aşağıda ele alınacaktır.

Ön ödeme adli para cezasını gerektiren suçlar bakımından uygulandığından, şikayetten vazgeçme ise takibi şikayete bağlı suçlar bakımından uygulandığından, vergi kaçakçılığı suçunun özelliği gereği uygulanmamaktadır.⁵³⁰

A. Ölüm

Ceza hukuku sadece yaşayanların sorumluluğunu kabul ettiğinden, failden başkasına ceza verilemez. Failin ölümü halinde cezaya hükmolunmaz, ölümden önce hükmolunan ceza ise ölümle düşer.⁵³¹

Sanık soruşturma evresinde ölürse kamu davası açılmaz. Kovuşturma aşamasında ölürse davanın düşmesine karar verilir (TCK 64). Müsadereye tabi eşyalar ve maddi menfaatler açısından yargılamaya devam edilebilir. Hükümlünün ölümü ise kesinleşmiş hapis ve henüz infaz edilmemiş para cezalarını sona erdirir. Müsadere ve yargılama giderleri hükümlünün ölümünden etkilenmez.⁵³²

TCK 64'te sadece ölüm kavramına yer verilmiştir. Ancak TMK 31'de düzenlenen ölüm karinesi halinde yani bir kimsenin ölümüne kesin gözüyle bakılan durumlar içinde kaybolması halinde cesedi bulunamamış olsa bile ölüm karinesi cezalandırmada dikkate alınır. Gaiplik için aynı açıklamalar geçerli değildir.⁵³³

B. Af

Kanunilik ilkesinin sonuçlarından biri olarak nasıl suç ve ceza koymak, suçu kovuşturmak Devletin bir erki ise, suçu ve cezasını affetmek de Devletin bir erkidir ve af da kanunla çıkarılır. Af kişiye özel değildir. Genel ve gayri şahsidir.⁵³⁴

⁵³⁰ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 236

⁵³¹ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.203; KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.330; ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.454

⁵³² KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.330

⁵³³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.454

⁵³⁴ Zeki HAFIZOĞULLARI, *5237 S. TCK'da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2006, Sayı:3, s.14

Genel af, kamu davasını düşüren bir nedendir. Af, tüm hüküm ve neticeleri ile birlikte ceza mahkumiyetini ortadan kaldırır. Kısmi genel af, TBMM'nin takdir ettiği bir kısım suçların ve suçluların affıdır. Genel nitelikte genel af tüm suçların ve suçluların affıdır. Af mutlak olabileceği gibi şarta bağlı da olabilir.⁵³⁵

Özel af, ceza mahkumiyetini ortadan kaldırmaz, sadece cezayı ortadan kaldırır. Özel af sadece hapis cezasının affı söz konusudur. Özel af hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir, infaz kurumunda çektirilecek cezanın süresi kısaltılabilir veya hapis cezası adli para cezasına çevrilebilir. Bu haliyle özel af kamu davasını düşüren bir neden değildir. Özel af kısmi olabileceği gibi genel de olabilir. Şarta bağlı çıkarılabilir.⁵³⁶

C. Zamanaşımı

Zamanaşımı, bir hakkın kazanılması ya da kaybedilmesi için kanunda gösterilen zamanın geçmesidir.⁵³⁷

Ceza hukukunda Devletin suçu zamanında kovuşturmaması, mahkumiyet hükmünü zamanında yerine getirmemesi, suçu kovuşturma ve cezayı çektirme hakkını ortadan kaldırmaktadır. Zamanaşımı, suçun kovuşturulmasını ve cezanın çektirilmesini engeller. Kanunda zamanaşımı davayı ve cezayı düşüren nedenlerden biri olarak sayılmıştır. Zamanaşımı re'sen dikkate alınır (TCK 72).⁵³⁸

Dava zamanaşımı, suçun işlendiği tarihten itibaren başlayan ve belli bir süre içerisinde açılmayan ceza davasının yeniden konulmasına ve failin cezalandırılmasına engel olur.⁵³⁹ Dava zamanaşımı, sürenin geçmesi ile suç ve suçlunun yargılama sürecinin yapılmasına engel olmaktadır.⁵⁴⁰

VUK 374. maddesinde vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilen usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl, usulsüzlükte ise usulsüzlüğün

⁵³⁵ HAFIZOĞULLARI, 5237 s. *TCK'da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi*, s.16

⁵³⁶ HAFIZOĞULLARI, 5237 s. *TCK'da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi*, s.17

⁵³⁷ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.210

⁵³⁸ HAFIZOĞULLARI, 5237 s. *TCK'da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi*, s.18

⁵³⁹ EDİZDOĞAN, TAŞ, ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, s.210

⁵⁴⁰ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.329

yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl geçtikten sonra ceza kesilemeyeceği düzenlemesine yer verilmiştir.⁵⁴¹

Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçunda hürriyeti bağlayıcı cezalar bakımından dava zamanaşımının ne zaman başlayacağı tartışma konusu olmuştur. Yargı kararlarında TCK 66 ve 67. maddelerinin uygulandığı görülmektedir. Buna göre inceleme konumuzu oluşturan vergi kaçakçılığı suçunun da dahil olduğu beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı sekiz yıl olarak düzenlenmiştir. Bu süre suçun işlendiği tarihten itibaren başlamaktadır. Sürenin bitimi ile kamu davası düşmektedir.⁵⁴²

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için vergi ziyai şartı arandığından zamanaşımı süresinin de vergi beyannamesinin verilmesi gereken günü takip eden gün olarak kabul edildiği görülmektedir. Örneğin Ocak 1997 dönemine ilişkin vergi incelemesi neticesinde mükellefin sahte fatura kullanarak katma değer vergisi ziyaya yol açması durumunda vergi kaçakçılığı suçundan açılacak ceza davasında dava zamanaşımının Ocak 1997 dönemi katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi gereken 25.02.1997 tarihini izleyen gün itibarıyla yani 26.02.1997 tarihinde başladığı kabul edilmekte idi.⁵⁴³

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden sonra vergi ziyai şartı kaldırıldığından vergi kaçakçılığı suçunda zamanaşımının başlangıcı genel ceza hukuku prensiplerine göre belirlenmektedir.⁵⁴⁴

Vergi kaçakçılığı suçunun her bir seçimlik hareketi bakımından suç tarihi (dava zamanaşımının başlangıç tarihi) şu şekildedir;

⁵⁴¹ Mustafa ALPASLAN, Eda KAYA, *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı*, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2016, s.81

⁵⁴² Yargıtay 11. C. D. 2017/17289 E., 2018/904 K. sayılı, 06.02.2018 T. kararı “*Sanığa yüklenen 30.10.2005 ve 30.11.2005 tarihli defter kayıtlarının herhangi bir belgeye dayandırılmamasından ibaret muhasebe defter ve kayıtlarında hile yapma suçunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2 maddesinde öngörülen cezasının üst sınırı itibarıyla tabi olduğu 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 66/1-e ve 67/4. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımı süresinin, suçun işlendiği 30.11.2005 tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmakla, hükmün 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMK’nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASI, ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta aynı Yasanın 322. maddesi gereğince sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle 5237 sayılı TCK’nın 66/1-e, 67/4 ve 5271 sayılı CMK’nın 223/8. maddeleri uyarınca DÜŞÜRÜLMESİNE*”

⁵⁴³ ALPASLAN - KAYA, *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı*, s.82

⁵⁴⁴ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 246

- Hesap ve muhasebe hilesi; hileye esas işlemin kayda girdiği tarih, aynı takvim yılında birden fazla hileli işlem varsa son kayıt tarihi,
- Sahte hesap; hesabın açıldığı tarih,
- Yasal olmayan defter ve belgelere kayıt; kaydın yapıldığı tarih, aynı takvim yılında birden yasal olmayan kayıt varsa son kayıt tarihi,
- Tahrif etme; tahrifatın yapıldığı tarih,
- Tahrif edilen belgeyi kullanma; mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine, son beyanname verme gününe göre belirlenen tarih,
- Gizleme; defter belge isteme yazısının usulüne uygun şekilde tebliğinden itibaren sürenin bitimini takip eden gün,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme; belgenin düzenlendiği tarih, aynı takvim yılında birden fazla belge düzenlendiyse son belgenin düzenlendiği tarih,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma; mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine, son beyanname verme gününe göre belirlenen tarih,
- Defter ve belgeleri yok etme; yok etme fiilinin işlendiği tarih,
- Defter sayfalarını değiştirme veya yok etme; fiilin işlendiği tarih,
- Sahte belge düzenleme; belgenin düzenlendiği tarih, aynı takvim yılında birden fazla belge düzenlendiyse son belgenin düzenlendiği tarih,
- Sahte belge kullanma; mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine, son beyanname verme gününe göre belirlenen tarih,
- Bakanlıkla anlaşma olmaksızın belge basma; belgenin ele geçtiği tarih,
- Bakanlıkla anlaşma olmaksızın basılan belgeyi kullanma; mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine, son beyanname verme gününe göre belirlenen tarihtir.⁵⁴⁵

Ceza zamanaşımı ise kesin hüküm altına alınmış bir cezanın hüküm tarihinden belirli bir süre içinde infaz edilememesi halinde ceza infaz yetkisinin ortadan kalkmasıdır.⁵⁴⁶ TCK 68/e bendine göre beş yıla kadar hapis cezasında ceza zamanaşımı 10 yıldır.

⁵⁴⁵ Birol KIRMAZ, *Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2015, Sayı:1, s.338

⁵⁴⁶ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 251

Vergi ziyai ve usulsüzlük hallerinde kesilecek idari cezalarda zamanaşımı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bu kanunda düzenlenen tahsil zamanaşımı ceza kanunundaki ceza zamanaşımının karşılığıdır.⁵⁴⁷ Tahsil zamanaşımına uğrayan kamu alacağı, tahsil edilebilirliğini yitirmektedir. Borç vardır, ancak tabii borç niteliğindedir. Tahsil zamanaşımının dolması sadece tahsil dairesince ödeme emri düzenlenmesini ve diğer cebri tahsil yöntemlerinin uygulanmasını engeller.⁵⁴⁸

D. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah müessesesi VUK 371. maddesinde düzenlenmiştir.⁵⁴⁹

Vergi mükellefleri yasaya aykırı hareketlerini idareye kendileri bir dilekçe ile başvurarak bildirirse, kendiliğinden bildirilmiş olması nedeniyle vergi ziyai suçu için düzenlenen cezalar kesilmez.⁵⁵⁰

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanma şartları şunlardır;

- Mükellefin haber vermesinden önce, bir muhbir tarafından herhangi bir makama dilekçe ile veya sözlü olarak beyan edip tutanağa bağlanarak haber verilen hususta ihbarda bulunulmamış olması,
- Haber verme dilekçesinin, mükellef hakkında vergi incelemesi başlatılmadan veya olayın takdir komisyonuna intikal etmesinden önce verilmiş olması,
- Hiç verilmemiş olan beyannamenin, haber verme dilekçesinin verildiği günden itibaren 15 gün içerisinde verilmesi,
- Eksik ya da yanlış verilen beyannamenin haber vermeden itibaren 15 gün içerisinde düzeltilmesi.⁵⁵¹

⁵⁴⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 252

⁵⁴⁸ Turgut CANDAN, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.560

⁵⁴⁹ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁵⁵⁰ Kemal ÇAĞLAR, *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, Adalet Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, 2017, s.667

⁵⁵¹ Mahmut KALENDEROĞLU, *Vergi Hukuku- Türk Vergi Sistemi*, Agon Bilgi Akademisi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Bası, 2014, s.83

Pişmanlık ve ıslah hükümleri beyana dayalı vergiler açısından söz konusu olup, emlak vergisi hakkında uygulanmamaktadır. Pişmanlık ve ıslah hükümleri 359/son düzenlemesi gereği hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren vergi kaçakçılığı suçu açısından da uygulanmaktadır. 15 gün içerisinde verilen beyanname ile vergi aslının yanında gecikme zammının da ödenmesi gerekmektedir. Pişmanlıktan yararlanan mükellef vergi ziyasına ilişkin para cezasını ödememekte, hapis cezası ile yargılanmaktan da kurtulmaktadır. Ancak mükellefin eylemi usulsüzlük cezasını gerektiriyorsa usulsüzlük cezası kesilmesine engel bulunmamaktadır.⁵⁵²

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından eğer vergi ziyayı doğmuşsa yukarıdaki açıklamalar geçerli olacaktır. Ancak vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyayı şartı aranmadığından 359/c bendinde düzenlenen fiillerin pişmanlık ve ıslah müessesesi bakımından ayrıca ele alınması gerekmektedir.⁵⁵³

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan matbaanın belge basması fiilinde vergi mükellefiyetindeki şartların aranmaması gerekir. Fiili işleyen kişinin ilgili makamların fiilden haberdar olmasından önce başvurarak pişmanlık hükümlerinden yararlanması mümkündür. Bu şekilde basılan belgeyi bilerek kullanma fiilinde ilk etapta vergi kaybı söz konusu olmamaktadır. Vergi kaybı doğmaksızın belge basma fiilinde olduğu gibi fiili işleyen kişi ilgili makamlara başvurarak pişmanlık hükümlerinden yararlanabilir.⁵⁵⁴

E. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi hukuku anlamında vergi alacaklısı idare ile borçlusu vergi yükümlüsü veya ceza muhatabının aralarında doğmuş veya doğacak uyuşmazlığı karşılıklı ödünlerle gidermeleri konusunda anlaşmalarıdır.⁵⁵⁵ Uzlaşma, tarhiyat

⁵⁵² Nurettin BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 39. Bası, 2016, s.130

⁵⁵³ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu*, TAAD, Yıl 8, Sayı 31, Temmuz 2017, s.54

⁵⁵⁴ BAYRAKLI, *Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu*, s.60

⁵⁵⁵ Mehmet YÜCE, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Güncellenmiş 4. Bası, 2015, s.83

öncesi ve tarhiyat sonrası olarak ikiye ayrılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, VUK ek-11 maddesinde düzenlenmiştir.⁵⁵⁶

Tarhiyat öncesi uzlaşma, hakkında vergi incelesi başlatılmış mükellefin adına tarhiyat yapılmadan önce başvurabileceği yoldur. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına, vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları nedeniyle tarh edilecek vergi, resim harç ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer. Kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde kesilecek ceza, tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışındadır.⁵⁵⁷

Tarhiyat sonrası uzlaşma, mükellefe yönelik tarhiyatlardan sonra gidilebilecek bir idari yoldur. Kapsamına ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai kabahati girer.⁵⁵⁸

Uzlaşma yoluna gidilmesi, vergi kaçakçılığı suçunun yargılamasını yapan ceza hakimini bağlamayacaktır. Ancak hakim, uzlaşmaya gidilmiş olmasını takdiri indirim sebebi olarak kabul edebilecektir. Yine diğer şartların bulunması durumunda cezanın tecili, para cezasına çevirme, diğer tedbirlere çevirme, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verebilecektir. Zira uzlaşma ile hazine zararı karşılanmış olmaktadır.⁵⁵⁹

IV. YARGILAMA USULÜ

Kural olarak ceza yargılamasında suç haberinin alınmasıyla re'sen soruşturma başlatılması zorunludur. Ancak vergi kaçakçılığı suçunda soruşturmanın başlatılması için mütalaa alınması koşulu aranmaktadır.

⁵⁵⁶ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

⁵⁵⁷ YÜCE, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.85

⁵⁵⁸ YÜCE, *Vergi Yargılama Hukuku*, s.88

⁵⁵⁹ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 265

A. Genel Olarak Soruşturma ve Kovuşturma Yöntemleri

Suç haberinin alınmasıyla birlikte, soruşturmanın mecburiliği ilkesi uyarınca, soruşturma re'sen başlatılır.⁵⁶⁰ Bazı hallerde soruşturmanın yapılabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi aranabilir. Mahkemenin yargılama yapabilmesi de bazı şartlara bağlanmış olabilir. Soruşturma yapılabilmesi ve mahkemenin yargılama yapabilmesi için aranan şartlara muhakeme engelleri denilmektedir. Bu engel kalkmadıkça ceza uyumsuzluğunun çözülmesi mümkün olmaz. Muhakeme engelleri her aşamada re'sen araştırılır.⁵⁶¹

Muhakeme engellerinden olan izin şartı vergi kaçakçılığı suçu bakımından aranan mütalaa koşulu ile benzerlik göstermektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından ceza muhakemesinin genel kuralları uygulanmakla beraber VUK'da getirilen bazı özel düzenlemeler de uygulanmaktadır. Bu özel düzenlemeler VUK 367. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, vergi inceleme elemanları tarafından yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçlar tespit edilirse, rapor hazırlanarak (vergi müfettişi veya müfettiş yardımcısı tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan, diğer vergi inceleme yetkilileri tarafından ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından) keyfiyet Cumhuriyet Savcılığına bildirilir.⁵⁶²

B. Mütalaa Alınması Koşulu

Verginin teknik bir konu olması, vergiye ilişkin olarak işlenen suçların tespitinde de özel bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir. Bu nedenle alanında uzman olan kişilerin mütalaaasının yargılama şartı olarak düzenlenmesi vergi konusunda uzmanlığı bulunmayan soruşturma ve kovuşturma makamlarına hukuka uygun karar verme noktasında yardımcı olmaktadır. Mütalaa, yargılama şartı olarak mutlaka

⁵⁶⁰ Nur CENTEL, Hamide ZAFER, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, 2008, s.582

⁵⁶¹ Yener ÜNVER, Hakan HAKERİ, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 5. Bası, 2012, s.104

⁵⁶² <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

aranmakla birlikte, delil olarak kabul edilmesi hakimnin takdirindedir ve bağlayıcılığı yoktur.⁵⁶³

Mütalaa şartının Anayasaya aykırı olduğundan bahisle konu Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış, Anayasa Mahkemesi, 2009/89 esas, 2011/40 karar sayılı, 10.02.2011 tarihli kararı ile düzenlemenin Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.⁵⁶⁴

367. madde düzenlemesi gereğince savcılık makamı vergi kaçakçılığı suçundan haberdar olduğunda, kendiliğinden harekete geçemez. Suçtan sair

⁵⁶³ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s.170

⁵⁶⁴ AYM 2009/89 E., 2011/40 K., 10.02.2011 T. kararında “muhakeme şartı olan mütalaa'nın idare tarafından verilmesi nedeniyle siyasi olarak kötüye kullanabilecek olmasının hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu, ayrıca bu mütalaa'nın yargı organlarının işlemlerine müdahale anlamına geleceği için de yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı kuralına aykırılık oluşturacağı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 11. ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. İtiraz konusu ikinci ve üçüncü fıkralarda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini birinci fıkra belirtilen halin dışında herhangi bir şekilde öğrenen Cumhuriyet savcılığının hemen durumu ilgili vergi dairesine bildirerek inceleme yapılmasını talep edeceği, kamu davasının açılmasının söz konusu inceleme neticesinin Savcılığa bildirilmesine kadar erteleneceği kurala bağlanmıştır. Ceza hukukunda soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları asıldır; ancak bu sürecin başlatılması kimi hallerde bazı şartlara bağlanmış olabilir. Davanın açılabilmesi için ilgili vergi dairesinden alınması gereken 'mütalaa' da bu kapsamda bir muhakeme şartıdır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin sekizinci fıkrası hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere 'durma kararı', gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise 'düşme kararı' verilir. Anayasa'nın 138. maddesinde, hakimlerin, görevlerinde bağımsız oldukları, Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri, hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı, görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamayacağı, görüşme yapılamayacağı veya herhangi bir beyanda bulunulamayacağı, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları, bu organların ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyecekleri ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecekleri belirtilmiştir. Bu kuralla, yargı yetkisinin kullanılmasının herhangi bir şekilde engellenmesi veya etki altına alınması önlenmek istenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez. Açıklanan nedenlerle, 367. maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları Anayasa'nın 138. maddesine aykırı değildir. Başvurunun reddi gerekir.” <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/bab07a63-882c-4c27-a41a-265b6dc70cff?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

suretlerle haberdar olan savcılık, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.⁵⁶⁵

Mütalaa şartı usule ilişkin dava şartı olup, mütalaa alınmaksızın fail hakkında soruşturma sonunda kamu davası açılamaz, iddianame hazırlanmışsa reddedilmelidir. Dava açılmışsa mahkumiyet veya beraat kararı verilemez.⁵⁶⁶ Yargılama şartı gerçekleşmeden dava açılmış ise CMK 223/8 uyarınca ‘durma’ kararı verilecektir. Yargılama şartı gerçekleşmezse soruşturma aşamasında ‘kovuşturmaya yer olmadığı’, kovuşturma aşamasında ise ‘kamu davasının düşürülmesi’ kararı verilecektir.⁵⁶⁷ Mütalaa verilmesi halinde savcılık kamu davası açmak zorunda değildir. Kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilebilir. Ancak bu kararın Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na tebliğ edilmesi zorunludur. Başkanlığın suçtan zarar gören sıfatıyla karara itiraz hakkı bulunmaktadır.⁵⁶⁸

Vergi tekniği raporunda yer almayan fiil ile ilgili dava açılması ve karara bağlanmasını Yargıtay dava şartı olan mütalaaaya uygun olmadığı kararı vermektedir.⁵⁶⁹ Mütalaanın hem fiil hem de fail açısından alınması gerekmektedir.⁵⁷⁰

⁵⁶⁵ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.306

⁵⁶⁶ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.239

⁵⁶⁷ ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 172; Yargıtay 11. C. D., 2012/8691 E., 2013/13028 K. sayılı, 16.09.2013 T. kararı “Sanık hakkında Üsküdar Cumhuriyet Başsavcılığının 2008/...esas sayılı iddianamesi ile 213 sayılı Yasanın 359/a-2. maddesine muhalefet suçundan kamu davası açıldığı, dava şartı olan 213 sayılı Yasanın 367. maddesinde öngörülen biçimde düzenlenen mütalaanın ve vergi suç raporunun dosya içerisinde bulunamaması karşısında; iddianamede nitelendirilmesi yapılan suç ile ilgili verilmiş mütalaa var ise getirilmeden yok ise gerekli mütalaa alınmadan davaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması”; Yargıtay 19. C. D., 2015/2855 E., 2015/1628 K. sayılı, 20.05.2015 T. kararı “Vergi Usul Kanunu’na aykırılık suçlarında kovuşturma şartı olan mütalaa olmadan dava açılamayacağı ve Bitlis Defterdarlık Gelirler Müdürlüğü’ nün 05.01.2011 tarih ve ... sayılı yazı içeriğinden mütalaa verilmeyeceğinin bildirilmesi karşısında, CMK’nın 223/8. maddesi uyarınca düşme kararı verilmesi yerine yazılı şekilde beraat kararı verilmesi”

⁵⁶⁸ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.240

⁵⁶⁹ Yargıtay 11. C. D., 2013/19954 E., 2013/15524 K. sayılı, 30.10.2013 T. kararı “213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.11.2008 gün B.07.1.GİB... sayılı mütalaa ve ekindeki vergi suç raporunun sanıklardan A. hakkında “2003 ve 2004 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek, defter ve belge ibraz etmemek” suçlarına ilişkin olduğu, sanık M. hakkında “defter ve belge ibraz etmemek” suçundan verilmiş bir mütalaa bulunmadığı anlaşılmakla; sanık hakkında “defter ve belge ibraz etmemek” suçu yönünden dava şartı olan mütalaa alınarak sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yargılamaya devamla beraat hükmü kurulması”; Yargıtay 11. C. D., 2014/9095 E., 2014/17257 K. sayılı, 23.10.2014 T. kararı “14.12.2010 gün, VDENR-2010-...sayılı Vergi Suçu Raporuna atıfta bulunularak verilen ve dava şartı olan “mütalaa”nın 2005, 2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçuna ilişkin olduğu halde, 08.05.2011 tarih, 2011/... esas sayılı iddianame ile

Birden fazla kişi bulunması halinde mütalaa verilmeyen sanık hakkında ek savunma ile hüküm kurulamaz. Bu sanık hakkında ‘durma’ kararı verilip mütalaa şartının tamamlanması gerekir.⁵⁷¹ Bu şart tamamlanmadığı takdirde ‘düşme’ kararı verilmesi gerekmektedir.⁵⁷²

Vergi İdaresi tarafından savcılığa bildirilmesi gereken suçların tespitinde vergi inceleme raporunun yanında vergi suçu raporu da düzenlenmesi gerekir. Bu raporda, suçun tüm unsurları, bütün deliller yer almalı; tespit tutanakları, resmi yazılar, varsa diğer belgeler eklenmelidir.⁵⁷³

Yaptıkları inceleme esnasında kaçakçılık fiili tespit eden vergi inceleme elemanları VUK 367 uyarınca durumu savcılığa bildirmek zorundadırlar. Vergi müfettişleri, müfettiş yardımcıları hazırladıkları vergi suçu raporu ve komisyon mütalaası ile birlikte doğrudan savcılığa başvurulabilecekken; bunlar dışında vergi incelemesi yapmaya yetkili olan memurlar dolaylı olarak başvuru hakkına sahiptirler. Bu memurlar hazırladıkları raporlarını ilgili komisyona sunar. Komisyonun mütalaasıyla suç, vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından savcılığa bildirilir.⁵⁷⁴

Bu noktada, uygulamada aynı sektörde aynı fiillin işlenmesine rağmen bazı mükellefler için üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi yönünde vergi tekniği raporu düzenlendiği ve vergi suçu raporu düzenlendiği; bazı mükellefler içinse bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi yönünde vergi tekniği raporu düzenlendiği ve vergi suçu

mütalaa konusu yapılmayan “sahte fatura düzenlemek” suçundan açılan davaya devam edilerek, yazılı şekilde hüküm kurulması,

⁵⁷⁰ Yargıtay 11. C. D., 2012/16555 E., 2013/17693 K. sayılı, 26.11.2013 T. kararı “*Dosya içerisinde yer alan mütalaanın hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilen sanık Y. hakkında düzenlendiği, sanıklar İ.ve S. hakkında mütalaa düzenlenmediği anlaşılmakla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 367.maddesi uyarınca sanıklar hakkında dava şartı olan Defterdarlık veya Vergi Dairesi Başkanlığından mütalaa alınmadan açılan kamu davasına devamla yazılı şekilde hüküm kurulması,*”

⁵⁷¹ YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, s.241

⁵⁷² Yargıtay 11. C. D., 2012/25942 E., 2014/15653 K. sayılı, 24.09.2014 T. kararı “*Sanık C. hakkında sahte fatura düzenlemek suçundan açılan kamu davasının yargılaması sonucunda beraat kararı verilmiş ise de; birleşen dosyada bulunan 27.03.2010 tarih ve 3895 sayılı yazı ile atılı suçtan sanık hakkında mütalaa verilmesinin mümkün olmadığı bildirilmesi karşısında, hakkındaki kamu davasının, dava şartı olan “mütalaanın” bulunmaması nedeniyle düşürülmesine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, yazılı şekilde beraatine karar verilmesi”*

⁵⁷³ ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.345

⁵⁷⁴ TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 17

raporu düzenlenmediği görülmektedir. Bunun nedeni ise 306 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin vergi inceleme elemanına “kast” unsuru hakkında verdiği inisiyatifdir. Anılan tebliğde vergi müfettişine sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığını araştırma yetkisi verilmektedir. Bilmeden kullanılması halinde müfettişlerce vergi suçu raporu düzenlenmemekte ve savcılığa suç duyurusunda bulunulmamaktadır. Ceza mahkemelerine ait olan kasıt unsurunun değerlendirmesinin idari makamlara bırakılması ve bu şekilde fiilin savcılık makamının bilgisine girmemesine neden olduğundan bu düzenleme eleştirilmektedir.⁵⁷⁵

Buraya kadar yapılan açıklamalarda görüleceği üzere, vergi suçlarına ilişkin ceza davalarında, vergi inceleme elemanı ve rapor değerlendirme komisyonu birinci derecede dava öznesi konumundadır. Özellikle sahte belge kullanma suçunda manevi unsur noktasında idareye verilen tespit yetkisi dolayısıyla sahte belge kullanma suçların %90'ının adliyeye intikal etmediği ifade edilmektedir.⁵⁷⁶

C. Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi

VUK 367. maddesinde 359. maddeden dolayı ceza mahkemesi tarafından cezaya hükmedilmesinin vergi ziyai cezası veya özel usulsüzlük cezası kesilmesine engel teşkil etmeyeceği; ceza mahkemesi kararlarının vergi cezası uygulayacak makamları bağlamayacağı, bu makamların kararlarının da ceza hakimini bağlamayacağı düzenlenmiştir.⁵⁷⁷

367. madde düzenlemesi vergi mahkemelerinin kurulmasından 42 yıl önce getirilmiş bir düzenlemedir. O dönemde vergi uyuşmazlıkları, yargı merci tarafından değil, idari merci olan itiraz komisyonları tarafından çözülmekte idi. Bundan yola

⁵⁷⁵ Mustafa AKKAYA, *Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.26

⁵⁷⁶ Bekir BAYKARA, *Maliye İdaresinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yaklaşımı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s.49

⁵⁷⁷ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

çıkarak, maddede kastedilenin vergi mahkemeleri olmadığı savunulmaktadır. Bu nedenle fiilin işlenip işlenmediği yönündeki kararların birbirlerini etkilemeleri gerektiği ve düzenlemenin güncellenmesi gerektiği savunulmaktadır.⁵⁷⁸

VUK 367/4-5 düzenlemelerinde açıkça belirtildiği gibi, ceza mahkemesi kararları ile vergi idaresi kararları birbirinden bağımsızdır. 359. maddedeki fiiller aynı zamanda bir vergi ziyasına neden olmuşsa, faile hürriyeti bağlayıcı ceza verilmiş olması ayrıca vergi ziyai cezası kesilmesine engel teşkil etmez. Aynı şekilde, mali cezalar hakkında verilen kararlar da ceza mahkemesinin kararını etkilemez.⁵⁷⁹

Doktrindeki görüşlerden birine göre, uzman kuruluş ve mahkeme olan vergi mahkemelerinin, olayın vergi suçu oluşturmadığı yönündeki kararları kesinleştiğinde bu karar ceza hakimini bağlar.⁵⁸⁰ Kanaatimizce, vergi mahkemelerinin görevi bir fiilin suç oluşturup oluşturmadığını tespit etmek değildir. Vergi mahkemelerinin konusunu vergi suçları değil vergi kabahatleri oluşturur. Suçun tespiti noktasında uzman mahkeme ceza mahkemesi olarak kabul edilmelidir.

Bir diğer görüşe göre, kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına yol açılması halinde vergi ziyai cezasının üç kat kesilebilmesi için bu fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturduğu yönünde ceza mahkemesi tarafından karar verilmiş olması şartı aranmalıdır. Bu anlamda, ceza mahkemesi kararı hem vergi idaresini hem de vergi mahkemesini bağlamalıdır.⁵⁸¹

Aynı şekilde, vergi mahkemesinin vereceği kararlar ceza mahkemesini bağlayıcı olmasa da, vergi mahkemelerinin konusunda uzman olmasından hareketle, vergi mahkemesinin vergi kaçakçılığı konusundaki nitelendirmeleri ve vergi ziyai konusundaki kararlarının ceza mahkemesi tarafından dikkate alınmasında yarar vardır.⁵⁸²

⁵⁷⁸ AKKAYA, *Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar*, s.24

⁵⁷⁹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.306

⁵⁸⁰ Mustafa AKKAYA, *Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme*, Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi Yıl:2000,Cilt: 49, Sayı 1-4, s.88

⁵⁸¹ KARAKOÇ, *Vergi Ceza Hukuku*, s.307

⁵⁸² ÇAVUŞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 179



SONUÇ

Mükelleflerin vergi ödememek adına gösterdiği en önemli direnç vergi kaçakçılığıdır. Verginin devlet tarafından zorla toplanması, mükellefler tarafından vergi gelirlerinin gerekli görülen alanlarda kullanılmadığı düşüncesi, vergi bilincinin yerleşmemiş olması, sık sık çıkarılan vergi aflarının vergiye gönüllü uyumu bozucu etkileri, denetimlerin etkin şekilde yapılmaması gibi nedenler ülkemizde vergi kaçakçılığı yaygın şekilde gerçekleştirilmektedir.

Tezde tüm detaylarıyla ele alınan yasal düzenlemelerin vergi kaçakçılığını önleyebilmesi için her şeyden önce mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması ve etkin vergi denetimlerinin yapılması gerekmektedir.

Tüm kanuni düzenlemelere ve reformlara rağmen hala mükelleflerin çok az bir kısmı vergi incelemesinden geçmektedir. Bu nedenle kanuni düzenlemeler vergi kaçakçılığını önlemede yetersiz kalmakta, hatta verilecek ceza miktarının artırılmasının dahi caydırıcılığı sağlamadığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen yaptırımlar vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesinde tek başına yeterli değildir. Öncelikle düzenlemelerin, ekonomik etkenlerle beraber sosyal, kültürel, siyasi, idari etkenlerin de dikkate alınarak yapılması gerekmektedir. Bununla beraber ülkemizde vergi kaçakçılığının temel sebebi mükelleflerde vergi bilincinin gerektiği şekilde yerleşmemesidir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı ile mücadele edilebilmesi için idarenin uygulamalarının bu bilincin yerleşmesine katkı sağlayacak şekilde olması, uygulamaların mükelleflere iyi anlatılması ve bu konuda eğitim verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca devletin vergiyi başarılı şekilde toplamayabilmesi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilebilmesi için vergi denetiminin etkin şekilde ve alanında uzman kişilerce yapılması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik en caydırıcı nitelikte olan cezaların etkinliği adil şekilde uygulanmasına bağlıdır. Bu nedenle vergi kaçakçılığını önlemede ekonomik ve sosyal duruma uygun etkin şekilde işleyen bir yaptırım sistemi ile birlikte diğer etkenleri de dikkate alan düzenlemeler getirilmelidir. Bu kapsamda vergi aflarının sıklıkla uygulanmasından

kaçınılmalıdır. Siyasi sebeplerle çıkarılan aflar, mükelleflerin önemli kesiminin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Sıklıkla af çıkarılması, mükelleflerde beklenti oluşturmakta ve vergi ödemekten kaçınmalarına neden olmaktadır.

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler sonucu ortaya çıkan yeni yöntemler vergi kaçakçılığını kolaylaştırmaktadır. Bu nedenle vergi sistemlerinin uluslararası alanda ele alınması, uluslararası işbirliğin sağlanması ve vergi politikalarının uluslararası dengeyi göz önüne alacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Tarihsel süreçte yapılan birçok kanun değişikliği ile ağır kusur ve kusur cezası kaldırılmış, bunların yerine idari para cezası verilen vergi ziyai suçu düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı ceza mahkemelerinde yargılanacak bir suç olarak düzenlenmiştir. Verilecek hürriyeti bağlayıcı ceza önce azaltılmış sonra tekrar artırılmıştır. Kaçakçılığa teşebbüsü düzenleyen 358. madde kaldırılmıştır. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmaksızın belge basmak ve bu belgeyi kullanmak suçları vergi kaçakçılığına teşebbüs düzenlemesinden çıkarılarak 359/c fıkrasında düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi ziyai oluşması şartı kaldırılmıştır. Tarihsel süreçte birçok değişiklik yapılarak, yaptırımların yumuşatılarak ve sertleştirilerek sık sık değiştirilmesi adeta deneme yanılma yöntemi ile vergi kaçakçılığına çözüm aranması haline gelmiştir. Ancak tüm düzenlemelere rağmen vergi kaçakçılığı ile yeteri kadar mücadele edilemediği görülmektedir.

Uygulamada karşılaşılan sorunlardan biri, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçu bakımından incelemenin mükellefin iş yerinde yapılması kuralının uygulanmamasıdır. Oysaki VUK 139'a göre ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri bir sebep bulunması ve mükellef ve vergi sorumlusunun incelemenin vergi dairesinde yapılmasını istemesi şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde inceleme vergi dairesinde yapılabilir. Zaruri sebebin bulunduğu tespit edilmeden dairede inceleme yapılması için mükellefe yapılan tebligatı Yargıtay geçersiz kabul etmektedir. Bu madde düzenlemesine uyulmadan bütün vergi incelemelerinde matbu bir tebligat yapılarak mükelleften belirtilen sürede defter ve belgelerini ibraz etmesi istenilmektedir. Bu da, Yargıtay'a göre gizleme suçunun

oluşumunu engellemektedir. Dolayısıyla, vergi dairelerinin yanlış uygulaması sebebiyle faillerin cezalandırılması mümkün olmamaktadır.

Eleştiriye açık olan konulardan biri ise vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak fiilinde, koparılan sayfanın yok edilmeyip saklanması ve inceleme sırasında inceleme elemanına sunulması halinde suçun oluşmamasıdır. Şöyle ki, mükellef matrahını düşük göstermiş ve gerçek matrahı gösterir defter sayfasını koparıp saklamışsa vergi incelemesine tabi tutulmaması veya inceleme esnasında bu durumun fark edilmemesi ihtimallerinde mükellef düşük gösterdiği matrah üzerinden vergisini öder. İnceleme sırasında fark edilirse de bu sayfayı ibraz eder ve suç oluşmamış olur. Bu durumun önüne geçilmesi için sayfanın koparılmasının yok etme fiilinin oluşması için yeterli kabul edilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyanının suçun maddi unsurundan çıkarılması da bir diğer eleştiriye açık konudur. Vergi ziyanının idari yaptırım uygulanırken aranmasına rağmen daha ağır olan hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanırken aranmaması çelişkiye neden olmaktadır. Vergi ziyayı şartının kaldırılması, hazineyi kayba uğratmayan hatta fazla vergi ödenmesi sonucunu doğuran fiillerin dahi kaçakçılık suçunu oluşturmasını mümkün hale getirmektedir. Aynı şekilde, çift defter tutmak fiilinde vergi ziyayı şartına benzer “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” işlenmesi şartı da eleştirilecek bir diğer husustur. Zira vergi matrahı azalmaksızın da vergi ziyasına neden olunabilir. Kanaatimizce, eğer kanun koyucu çift defter tutmak fiilinde vergi ziyayı şartı aramak niyetinde ise “vergi matrahının azalması” ifadesi yerine “verginin azalması” ifadesini kullanabilir.

Tartışmalı olan konulardan birisi ise, failin tek fiille VUK 359. maddesindeki fıkralarda düzenlenen suçları işlemesi halinde verilecek cezadır. 359. maddede düzenlenen fiiller tek bir suçun (vergi kaçakçılığı suçunun) seçimlik hareketleridir. Bu nedenle ortada tek suç vardır ve faile tek ceza verilerek bu cezanın artırılması yoluna gidilmesi uygun olacaktır.

VUK 344, 359 ve 367. maddelerinde açıkça düzenlendiği üzere, 359. maddede düzenlenen fiillerle vergi ziyasına neden olunması halinde faile hem

hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezası verilecektir. Kanımızca bu düzenleme non bis in idem (aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz) ilkesine aykırıdır. Zira burada tek fiille hem suç hem kabahat işlenmesi durumu söz konusudur. Kabahatler Kanunu 15/3 düzenlemesine göre, aynı fiilin hem suç hem de kabahat oluşturması halinde sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanması gerekmektedir. Bunun gibi, Türkiye tarafından 1985 yılında imzalana ve 2016 yılında kabul edilen uygun bulma kanunu ile ülkemiz açısından yürürlüğe giren İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme’ye ek 7 Numaralı protokolün “Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı” başlıklı 4. maddesine de aykırılık bulunduğu açıktır. Bu nedenle VUK 344, 359 ve 367. maddelerinin non bis in idem ilkesine çerçevesinde yeniden ele alınması gerekmektedir.

Eleştirilen bir diğer husus da Yargıtay tarafından vergi kaçakçılığı suçunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmamasıdır. Yargıtay kararlarında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçu ile ilgili her bir hesap dönemi ve takvim yılının teselsül eden suç kapsamında değerlendirileceğini belirtilmektedir. Bu görüşe göre fail, aynı takvim yılı içerisinde sahte belge kullanma suçunu farklı zamanlarda işlerse bunlar arasında zincirleme suç hükümleri uygulanacak, hesap dönemi (takvim yılı) değişmişse teselsül kesilip farklı suç oluşacaktır. Oysa zincirleme suçta tek suç işleme kararı varsa takvim yılının değişmesi teselsül bozmamaktadır. Bu şekilde takvim yılı esasının uygulanmasını öngören yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu yönüyle de takvim yılı esası suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Uygulamada yaşanan bir diğer sorun ise 306 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin vergi inceleme elemanına “kast” unsurunun tespiti konusunda yetki vermesidir. Kasıt unsurunu inceleme ve karar verme mercii ceza mahkemeleri iken vergi inceleme elemanına bu yetkinin tanınması ile keyfi veya hatalı denilebilecek uygulamalara neden olunmaktadır. Uygulamada aynı sektörde aynı fiillin işlenmesine rağmen bazı mükellefler için üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi yönünde vergi tekniği raporu düzenlendiği ve vergi suçu raporu düzenlendiği; bazı mükellefler içinse bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi yönünde vergi tekniği raporu düzenlendiği ve vergi suçu raporu düzenlenmediği görülmektedir. Anılan tebliğde

vergi müfettişine sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığını araştırma yetkisi verilmektedir. Bilmeden kullanılması halinde müfettişlerce vergi suçu raporu düzenlenmemekte ve savcılığa suç duyurusunda bulunulmamaktadır.

Uygulamada yaşanan bir diğer karmaşa ise ceza mahkemesi, vergi mahkemesi ve vergi idaresi kararlarının birbirine etkisi konusudur. VUK 367. maddesinde 359. maddeden dolayı ceza mahkemesi tarafından cezaya hükmedilmesinin vergi ziyai cezası veya özel usulsüzlük cezası kesilmesine engel teşkil etmeyeceği; ceza mahkemesi kararlarının vergi cezası uygulayacak makamları bağlamayacağı, bu makamların kararlarının da ceza hakimini bağlamayacağı düzenlenmiştir. Burada karmaşaya neden olan husus, 367. madde düzenlemesinin vergi mahkemelerinin kurulmasından 42 yıl önce getirilmiş bir düzenleme olmasıdır. İştirak ettiğimiz görüşe göre, kaçaķçılık fiilleriyle vergi ziyaya yol açılması halinde vergi ziyai cezasının üç kat kesilebilmesi için bu fiillerin kaçaķçılık suçunu oluşturduğu yönünde ceza mahkemesi tarafından karar verilmiş olması şartı aranmalıdır. Bu anlamda, ceza mahkemesi kararı hem vergi idaresini hem de vergi mahkemesini bağlamalıdır. Vergi mahkemesinin vereceği kararlar ceza mahkemesini bağlayıcı olmasa da, vergi mahkemelerinin konusunda uzman olmasından hareketle, vergi mahkemesinin vergi kaçaķçılıęı konusundaki nitelendirmeleri ve vergi ziyai konusundaki kararlarının ceza mahkemesi tarafından dikkate alınmasında yarar vardır.



KAYNAKÇA

AKGÜL YILMAZ Tülay, *Kamu Maliyesi Ders Notları*, Arıkan Yayınevi, 2006

AKGÜL Harun, *Vergi Hukukunda Peçeleme*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, Afyonkarahisar, 2009

AKKAYA Mustafa, *İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 233, 2008

AKKAYA Mustafa, *Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme*, Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi Yıl:2000,Cilt: 49, Sayı 1-4

AKKAYA Mustafa, *Vergi Kaçakçılığı Suçları Teori ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017

AKMAZ Kemal, *Vergi Hukukumuzda Yanıl(t)ma Müessesesi ve Sonuçları*, Mali Pusula Dergisi, Ağustos 2008

ALPASLAN Mustafa, Eda **KAYA**, *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı*, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2016

ARKAN Sabih, *Ticari İşletme Hukuku*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Bası, 2007

ARTUK Mehmet Emin, Ahmet **GÖKCEN**, Ahmet Caner **YENİDÜNYA**, 5237 Sayılı Yeni TCK. 'ya Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Genel Hükümler I, Ankara, Turhan Kitabevi, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. Bası, 2006

ARTUK Mehmet Emin, Ahmet **GÖKCEN**, Ahmet Caner **YENİDÜNYA**, 5237 Sayılı Kanuna Göre Hazırlanmış Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara, Turhan Kitabevi, Yeniden Gözden Geçirilmiş 7. Bası, 2006

ARSLAN Çetin, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İctima Sorunu*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017

AYATAR KIZILYAR Sema, *Ceza Yaptırımı ve İdari Yaptırım Ayrımı*, Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 17.01.2014

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

AYKIN Hasan, *Öldürmeden Katil; Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak*, <https://vergidosyasi.com/2017/07/07/vergi-ziyaina-neden-olmadan-vergi-kacirmak/>, Erişim Tarihi:16.09.2018

BAHÇECİ Barış, *İHAM İctihadında Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:67, 2-2018

BAHTİYAR Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, Beta Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 3. Bası, 2007

BAŞTÜRK İhsan, *Vergi Ziyai Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsuru Mudur Değil Midir?*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017

BAYKARA Bekir, *Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün Müdür?*, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2001, Sayı:106

BAYKARA Bekir, *İdari Vergi Suçunun Unsurları*, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2005, Sayı 146

BAYKARA Bekir, *Maliye İdaresinin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yaklaşımı Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyonkarahisar, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, 2015

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Mehmet **ERKAN**, Cemal **ELİTAŞ**, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, 1. Bası, 2012

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. Madde)*, Adalet Dergisi, Yıl:2013, Sayı: 45

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme (İçtima)*, TAAD, Yıl 7, Sayı 30, Nisan 2017

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Ahmet **BOZDAĞ**, *Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, Sayı 158, Ocak- Haziran 2010

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Gönüllü Vazgeçme*, TAAD, Yıl 7, Sayı 27, Temmuz 2016

BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu*, TAAD, Yıl 8, Sayı 31, Temmuz 2017

BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 39. Bası, 2016

BİNİŞ Mine, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, 2012

BOZDAĞ Ahmet, “(Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda “Yanılıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları” 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Bursa, Ekin Yayınevi, 2017

CANDAN Turgut, *Vergi Suçları ve Cezaları*, İstanbul, Süryay Yayınları, Güncelleştirilmiş 2. Bası, 2004

CANDAN Turgut, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, 2006

CANDAN Turgut, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007

CENTEL Nur, Hamide **ZAFER**, Özlem **ÇAKMUT**, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul, Beta Yayınevi, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile İlgili Mevzuata Göre Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, 2008

CENTEL Nur, Hamide **ZAFER**, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, Yenilenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, 2008

ÇAĞLAR Kemal, *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, Adalet Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, 2017

ÇAVUŞ, Adnan, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul, Beta Yayınevi, 1. Bası, 2016

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 12.06.1980 tarih, 1/2 sayılı kararı

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 16.02.1989 tarih, 1988/1 Esas, 1989/1 Karar sayılı kararı

DURAL Mustafa, Tufan **ÖĞÜZ**, *Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku*, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Bası, 2004

EDİZDOĞAN Nihat, Metin **TAŞ**, Ali **ÇELİKKAYA**, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2007

GÖKCAN Hasan Tahsin, *Resmi Belgede Sahtecilik Suçu (TCK m. 204)*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl:67, Sayı:3, Yaz 2009

GÖZLER Kemal, *Anayasa Hukukuna Giriş*, Ekin Yayınevi, 11. Bası, 2007

HAFIZOĞULLARI Zeki, *5237 s. TCK'da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2006, Sayı:3

HÜVEZ İbrahim, *Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının TCK ve VUK Açısından Değerlendirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996

KALENDEROĞLU Mahmut, *Vergi Hukuku- Türk Vergi Sistemi*, Agon Bilgi Akademisi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Bası, 2014

KAPLAN Recep, *Vergi Kabahatlerinde Yer ve Kişi Bakımından Uygulama Kuralları*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:377, Ocak 2013

KARAARSLAN Mehmet, *Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi*, TBB Dergisi, Sayı 64, 2006

KARAKAŞ DOĞAN Fatma, *Türk Ceza Hukukunda Cezaların İçtimai Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2011, Sayı:3, s.98

KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, 2014

KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1. Bası, 2016

KETİZMEN Muammer, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç Sorunu Üzerine Bazı Tespit ve Değerlendirmeler*, Ekonomik Suçlar ve Yargıtay Kararları Sempozyumu Kitabı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017

KIRMAZ Birol, *Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi*, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 2015, Sayı:1

KÜRK Memiş, *Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:98, Yıl: 2010

MERCİMEK Fulya, Adnan **GERÇEK**, *Vergi Kaçakçılığı Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk*, TAAD, Yıl 4, Sayı 14, Temmuz 2013

NARTER Recep, Ercan **SARICAOĞLU**, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima*, EÜHFD, Yıl: 2013, Sayı:1-2, Cilt:XVII

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

ÖNCEL Mualla, Ahmet **KUMRULU**, Nami **ÇAĞAN**, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler Eklenmiş 25. Bası, 2016

ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2008

ÖZEN Mustafa, *5237 Sayılı TCK'nın İştirak Kurumuna Bakışı*, TBB Dergisi, Sayı: 7, Yıl: 2007

POLAT İsmet, *Defter Belge Gizleme Suçunun Ceza Yargılaması ve Vergi Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi*, LYY Mevzuat Dergisi, Haziran 2013

SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınevi, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, 2006

SOYASLAN Doğan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara, Yetkin Yayınları, Gözden Geçirilmiş 8. Baskı, 2010

SÖZÜER Adem, *Ceza Hukuku Uygulama Rehberine Giriş ve Pratik Çalışma Notu*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku ve Kriminoloji Araştırma ve Uygulama Merkezi, 2015

ŞEN Ersan, *Vergi Suçlarında “Zincirleme Suç” Kavramı*, http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9CZincirleme_su%C3%A7_%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html, Erişim Tarihi: 25.01.2018

ŞEN Ersan, *VUK m.359/a-2 ve m.359/b Mukayesesi*, http://sen.av.tr/tr/makale-detay/156/vuk_m.359/a-2_ve_m.359/b_mukayesesi.html, Erişim Tarihi: 26.09.2018

ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 9. Bası, 2016

ŞİRİN Tolga, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne Ek 7. nolu Protokol Hakkında Genel Bir Bilgilendirme*, Erişim Tarihi: 11.01.2019,

[http://www.academia.edu/28122179/Avrupa %C4%B0nsan Haklar%C4%B1 S%C3%B6zle%C5%9Fmesi 7 nolu Protokol](http://www.academia.edu/28122179/Avrupa_%C4%B0nsan_Haklar%C4%B1_S%C3%B6zle%C5%9Fmesi_7_nolu_Protokol),

TAŞTAN, Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara, Adalet Yayınevi, Geliştirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, 2015

TAŞTAN Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. Madde)*, Adalet Dergisi, Yıl:2013, Sayı: 45

TURHAN Faruk, *Yeni TCK'ya Göre Cezaların Ertelenmesi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar*, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:X, Sayı:3-4, 2006

Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/>

ULUSOY, Ali D., *İdari Yaptırımlar*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı, 2013

ÜNVER Yener, Hakan **HAKERİ**, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 5. Bası, 2012

ÜREL Gürol, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara, Seçkin Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Bası, 2016

YÜCE Mehmet, Muhammed **ÇELİK**, *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 1. Baskı, 2017

YÜCE Mehmet, *Vergi Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Güncellenmiş 4. Bası, 2015

YÜCE Mehmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 1. Baskı, 2018