

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

## **TÜRKİYE’DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI**

**F. İsmail Hakkı AYDOĞDU**

Danışman

**Doç. Dr. Mustafa SAKAL**

2009

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../.....

F. İsmail Hakkı AYDOĞDU

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : F. İsmail Hakkı AYDOĞDU  
**Anabilim Dalı** : Maliye Anabilim Dalı  
**Programı** : Mali Hukuk Programı  
**Tez Konusu** : Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası  
**Sınav Tarihi ve Saati** : ...../...../..... ..:....

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği’nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. \*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir. \*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>	

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

..... <input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
..... <input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....
..... <input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red	.....

## ÖZET

### Yüksek Lisans Tezi

### Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası

F. İsmail Hakkı AYDOĞDU

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı  
Mali Hukuk Programı

Kamu hizmetlerinin finansmanı için en sağlam gelir kaynağı vergilerdir. Devletler, egemenlik yetkilerine dayanarak koydukları vergilerin, zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak için vergi ile ilgili düzenlemelere uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımlar da koymaktadırlar. Bu yaptırımların bir kısmı mali ceza bir kısmı da hapis cezası niteliğindedir. Türk hukukunda vergi kanunlarına aykırı davranışları cezalandırmak için bu iki tür yaptırıma da yer verilmiştir. Vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bu fiiller için uygulanacak yaptırımlar sistematik olarak Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiştir.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ceza hukuku anlamında suç sayılan düzenlemeler yer almazken para cezalarının vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede yeterli olmadığı gerekçesiyle 5815 sayılı Kanunla 5432 sayılı Kanuna eklenen hükümlerle “hileli vergi suçu” ihdas edilmiştir. Bu fiiller zamanla bazı değişikliklere uğramış olmakla birlikte bugün de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda “kaçakçılık suçları” olarak yerini korumaktadır.

Bu çalışmamızın amacı vergi kanunlarına aykırılık oluşturan fiillerden ceza hukuku anlamında suç olan kaçakçılık suçlarını bütün unsurları ile birlikte ortaya koymak ve bu suçlarla ilgili olarak yapılması gereken değişiklikleri tespit etmektir. Bu nedenle konu üç bölüme ayrılarak incelenmiştir. Birinci bölümde, vergi suçu ve vergi kabahati tanımlarına, vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel gelişimine yer verilmiş ve vergi cezalarının hukuki niteliği ile yeni ceza sisteminin vergi kaçakçılığı suçları ve vergi

kabahatleri üzerinde etkileri değerlendirilmiştir. İkinci bölümde vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları, özel görünüş biçimleri ile dava ve ceza ilişkisini sona erdiren durumlara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde ise vergi kabahatleri ile vergi kabahatlerinde dava ve ceza ilişkisini sona erdiren durumlar açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı Suçu, Vergi Kabahati, Vergi Ziyai Cezası.**

## **ABSTRACT**

### **Master Thesis**

#### **Tax Fraud Felony and Penalty in Turkey**

**F. İsmail Hakkı AYDOĞDU**

**Dokuz Eylul University  
Institute Of Social Sciences  
Public Finance Department  
Fiscal Law Program**

**Tax yield is the most reliable source of revenue covering government expenditures. Governments take measures to avoid violance of law to ensure timely and correct payment of taxes. These measures include fiscal penalties and imprisonment. Both of these sanctions are embedded Turkish Taxation System and applicable. Acts againts tax laws and corresponding sanctions are systematically legislated as in Tax Procedure Law.**

**While crimes in terms of criminal law did not take place in now abolished Tax Procedure Law by number 5432, “fraudulent tax felony” provisions has been amended later on the ground that fiscal penalties are not sufficient to avoid tax evasion and fraud. Although these crimes have changed in time, they remain in effective Tax Procedure Law by number 213, as “tax fraud felony”.**

**The aim of this study is to explain tax fraud felony which are also admitted as crimes in terms of criminal law and to identify necessary changes; in detail. Therefore the thesis is divided into three sections. In the first section, descriptions of tax offense and tax delinquency and also historical development of tax evasion guilts are taken place. Moreover, legal quality of tax fines and the effects of new criminal system on tax evasion guilts and tax delinquencies are evaluated. In the second section, the components of tax evasion guilts, their special affects and the conditions which break off relation between the case and**

**punishment. In the third section, kind of tax delinquencies and the conditions which break off relation between their case and punishment are explained.**

**Key Words: Tax Fraud Felony, Tax Misdemeanour, Tax Evasion Penalty.**

# TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI

## İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI .....	iii
ÖZET .....	iv
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	viii
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### SUÇ, KABAHAHAT, VERGİ SUÇU VE KABAHAHATİ, VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ, VERGİ KABAHAHATLERİ İÇİN UYGULANAN YAPTIRIMLARIN HUKUKİ NİTELİĞİ, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

I- SUÇ, KABAHAHAT VE SUÇ VE KABAHAHATLER ARASINDAKİ FARKLAR.....	3
A- Suç ve Kabahat .....	3
B- Suçlar ve Kabahatler Arasındaki Farklılıklar.....	6
II- VERGİ SUÇU, VERGİ KABAHAHATİ VE VERGİ KABAHAHATLERİ İLE İLGİLİ YAPTIRIMLARIN HUKUKİ NİTELİĞİ .....	7
A- Vergi Suçu ve Kabahati .....	7
B- Vergi Kabahatleri İçin Uygulanacak İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği .....	10
III- VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ .....	13
A- Tarihi Nedenler .....	13
B- Kişisel Nedenler .....	14
C- Ekonomik ve Mali Nedenler .....	15
D- Hukuki Nedenler .....	15
E- İdari Nedenler .....	17
F- Değerlendirme ve Öneriler .....	18
IV- CEZA VE GÜVENLİK TEDBİRLERİ .....	20
A- Ceza ve Güvenlik Tedbirleri .....	20
B- Türk Ceza Kanunu'ndaki Cezalar .....	21
1- Hapis Cezaları .....	21
a- Hapis Cezasının Ertelenmesi .....	22
b- Seçenek Yaptırımlar .....	22
2- Adli Para Cezası .....	23
C- Tüzel Kişiler İçin Uygulanacak Güvenlik Tedbirleri.....	23
D- Tekerrür .....	24
1- Tekerrürün Uygulanmayacağı Durumlar .....	25
2- Tekerrürün Sonuçları .....	26
V- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI İÇİN UYGULANACAK YAPTIRIMLAR	26
VI- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	27
A- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunundan Önceki Düzenlemeler .....	28



B- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunundaki Düzenlemeler.....	28
1- 2365 sayılı Kanundan Önceki Düzenlemeler .....	28
2- 2365 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler .....	29
3- 4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler .....	31
4- 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler .....	33
5- 5728 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler .....	35
VII- TÜRK CEZA KANUNU İLE KABAHATLER KANUNU'NUN VERGİ SUÇLARI İLE VERGİ KABAHATLERİNE ETKİLERİ .....	36
A- Türk Ceza Kanunu'nun Vergi Kaçakçılığı Suçları Üzerindeki Etkileri.....	37
1- 1 Haziran 2005 Tarihinden İtibaren 8 Şubat 2008 Tarihine Kadar İşlenen Suçlar Üzerindeki Etkileri.....	38
2- 08.02.2008 Tarihinden İtibaren İşlenen Suçlarda Durum.....	39
B- Kabahatler Kanunu'nun Vergi Kabahatlerine Etkileri.....	41
1- Kabahatler Kanunu'nun Genel Kanun Olma Özelliği.....	41
2- Vergi Usul Kanunu'nun İdari Yaptırımlarla İlgili Düzenlemelerinin Özel Kanun Niteliği ve Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu'ndaki Kabahatlere Etkisi .....	44
3- Kabahatler Kanunu'nun Ek 1. Maddesinin Anlamı.....	45

## İKİNCİ BÖLÜM VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

I- KANUNİ UNSUR.....	47
II- FAİL.....	48
A- Gerçek Kişilerde Sorumluluk .....	49
B- Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlarda Sorumluluk .....	50
C- Tüzel Kişilerde Sorumluluk .....	51
III- KONU.....	53
A- Kanuni Defterler ve Kayıt Düzeni .....	54
B- Belgeler .....	56
C- Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu.....	56
IV- MADDİ UNSUR.....	57
A- Hareket Unsuru .....	57
1- Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	59
2- Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak .....	61
3- Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek .....	62
4- Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek .....	63
5- Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek .....	64
a- Defter, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları ve Sair Suretlerle Sabit Olması .....	65
b- Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelemeye Yetkililerce İstenmesi .....	66
c- Defter, Kayıt ve Belgelerin Vergi İncelemesi İçin İstenmesi .....	66
d- Tebligatın Usulüne Uygun Yapılmış Olması .....	67
e- Defter, Kayıt ve Belgelerin İbraz Edilmemesi.....	68

f- Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu Devam Ediyor Olması .....	70
6- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek.....	71
7- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak .....	73
8- Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....	73
9- Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak.....	74
10- Asıl veya Suretleri Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmiş Belgeleri Kullanmak .....	77
11- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak.....	77
12- Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanların Bastığı Belgeleri Kullanmak .....	79
B- Sonuç.....	79
V- HUKUKA AYKIRILIK UNSURU .....	80
VI- KUSURLULUK UNSURU (MANEVİ UNSUR) .....	80
A- Genel Açıklamalar .....	80
B- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kusurluluk .....	81
C- Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinde “Bilerek” Kelimesine Yer Verilmemesinin Kusurluluğa Etkisi.....	82
D- Olası Kast.....	83
E- Kusur Yeteneği.....	85
F- Kusurluluğu Kaldıran Haller .....	86
VII- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ.....	88
A- Suçların Birleşmesi (İçtima) .....	88
1- Genel Açıklamalar .....	88
2- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima.....	88
a- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teselsül.....	90
b- Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fikri İçtima .....	92
B- Suça İştirak.....	94
C- SUÇA TEŞEBBÜS .....	94
VIII- TEKERRÜR .....	97
IX- USUL HÜKÜMLERİ.....	97
A- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme Şartı .....	97
1- Genel Açıklamalar .....	97
2- Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargılanmasında Dava Şartı Olarak Mütalaa ..	98
3- Dava Şartının Gerçekleşmemesinin Sonuçları .....	101
4- Dava Şartı Olan Mütalaanın ve Mütalaanın Bildirim Usulünün Anayasa’ya Aykırı Olup Olmadığı Sorunu.....	102
a- Dava Şartı Olan Mütalaanın Anayasa’ya Aykırı Olup Olmadığı Sorunu	102
b- Mütalaanın Bildirim Usulünün Anayasa’ya Aykırılığı Sorunu.....	103
B- Görevli Mahkeme .....	104
1- Vergi Kaçakçılığı Suçunda Görevli Mahkeme.....	104
2- Vergi Kabahatlerinde Görevli Mahkeme.....	104
C- Mahkeme Kararlarının Birbirine Etkisi .....	105
D- Arama.....	106
1- Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Yer Alan Arama İle İlgili Düzenlemeler .....	106

a- Anayasal Düzenlemeler .....	106
b- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Yer Alan Düzenlemeler .....	107
2- Aramanın Amacı .....	108
3- Arama Yapılabilecek Haller .....	108
4- Arama Kararını Vermeye Yetkililer .....	109
5- Vergisel Aramanın Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Değerlendirilmesi .....	110
E- Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesi .....	111
1- Genel Açıklamalar .....	111
2- Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesinin Sonuçları .....	112
3- Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesinin Vergi Kaçakçılık Suçları Açısından Değerlendirilmesi .....	113
<b>X- VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA CEZA İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ</b>	<b>114</b>
A- Ölüm .....	114
1- Sanığın Ölümü .....	114
2- Hükümlünün Ölümü .....	114
B- Af .....	115
1- Genel Af .....	115
2- Özel Af .....	116
C- Zamanaşımı .....	117
1- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zamanaşımı Süreleri .....	117
2- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suçun İşlenme Zamanı .....	119
D- Pişmanlık ve Islah .....	121
E- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma .....	123
1- 1.1.1986 - 31.12.1994 Tarihleri Arasındaki Dönem .....	123
2- 1.1.1995 – 31.12.1998 Tarihleri Arasındaki Dönem .....	125
3- 1.1.1999 – 13.8.1999 Tarihleri Arasındaki Dönem .....	125
4- 14.8.1999 – 31.12.2005 Tarihleri Arasındaki Dönem .....	126

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ KABAHAHLERİ**

<b>I- VERGİ KABAHAHLERİ .....</b>	<b>128</b>
A- Vergi Ziyat Gerektiren Fiiller ve Vergi Ziyat Cezası .....	129
B- Usulsüzlük Filleri .....	131
1- Genel Usulsüzlük Filleri .....	131
2- Özel Usulsüzlük Filleri .....	134
<b>II- VERGİ KABAHAHLERİNDE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN HALLER</b>	<b>138</b>
A- Ölüm .....	138
B- Zamanaşımı .....	138
C- Af .....	139
D- Pişmanlık ve Islah .....	139
E- Uzlaşma .....	139
F- İndirim .....	140
<b>SONUÇ .....</b>	<b>142</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>148</b>

## KISALTMALAR

<b>a.g.e.</b>	Adı Geçen Eser
<b>a.g.m.</b>	Adı Geçen Makale
<b>AÜHFD</b>	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>Bkz/bkz.</b>	Bakınız
<b>C.</b>	Cilt
<b>CD.</b>	Ceza Dairesi
<b>CGK.</b>	Ceza Genel Kurulu
<b>DEÜHFD</b>	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>E.</b>	Esas Numarası
<b>İİBF</b>	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
<b>İTİA</b>	İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
<b>K.</b>	Karar Numarası
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>R.G.</b>	Resmi Gazete
<b>s.</b>	Sayfa
<b>TBB</b>	Türkiye Barolar Birliği
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TCK</b>	Türk Ceza Kanunu
<b>vb.</b>	Ve benzeri
<b>vd.</b>	Ve devamı
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>Y.</b>	Yargıtay
<b>YKD.</b>	Yargıtay Kararları Dergisi
<b>TL</b>	Türk Lirası

## GİRİŞ

Sosyal düzenin korunması insanların bir arada yaşayabilmeleri için zorunludur. Devletler bu düzenin korumak ve sosyal hayatı düzenlemek için hukuk kuralları koyar ve bu kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak yaptırımları belirler. Sosyal hayat düzenlenirken yapılan kamu hizmetlerinin finansmanı için en sağlam kaynak vergi gelirleridir. Bu nedenle devletler egemenlik yetkilerine dayanarak vergiler koymakta ve bu vergilerin ödenmemesi konusunda ortaya çıkacak davranışlarla ilgili yaptırımlar getirmektedir. Vergi kanunlarına aykırı davranışlarla ilgili yaptırımların genel amacı sosyal düzenin, özel amacı ise devletin vergilendirme yetkisi ve vergi gelirlerinin korunmasıdır.

Devletin gelir kaynaklarına yönelmiş olumsuz davranışlar ağırlıklarına göre yaptırıma tabi tutulmuşlardır. Ülkemizde vergi gelirleri genel olarak iki birim tarafından toplanmaktadır: Gelir İdaresi Başkanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı. Gümrük vergisi ve ithalatta alınan diğer vergiler ve resimler Gümrük Kanunu'na tabidir ve bunlar gümrük idareleri tarafından toplanmaktadır. Bu vergi ve resimler dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na<sup>1</sup> tabidir.

Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında ödenmesi gereken vergilerin eksiksiz olarak kayıtlara alınması ve tespit edilebilmesi için mükelleflere bir takım ödevler yüklemiştir. Bu ödevlerin yerine getirilmesini sağlamak için de Dördüncü Kitabında vergi kanunlarına aykırı fiillerle bunlara uygulanacak yaptırımlara yer verilmiştir.

Vergi kanunlarına aykırı filer kaçakçılık suçları, diğer suçlar ve vergi kabahatleri, bunlar için uygulanacak yaptırımlar da hapis cezası, vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçları dışında vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini

---

<sup>1</sup> 04.01.1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı Kanun, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı R.G'de yayınlanmıştır.

yapma suçları gibi suçlar da mevcuttur. Geniş anlamda vergi suçları dendiğinde Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ile birlikte diğer suçlarda bu kavrama dahil edilmektedir. Ancak kaçakçılık suçları dışındaki suçların doğrudan Devletin gelir kaynaklarına yönelen suçlardan olduğunu söyleyemeyiz. Zaten genellikle vergi suçundan anlaşılan da kaçakçılık suçlarıdır. Bu nedenle vergi suçu kavramı ile çalışmamız açısından kaçakçılık suçlarını ifade etmekte ve biz bu suçlar için "vergi kaçakçılığı suçu"nu kullanmayı tercih etmekteyiz. Tezimizin konusunu da Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile bunlar için uygulanacak cezalar oluşturmaktadır.

Tezimizin konusu ceza hukuku anlamında suç oluşturan fiiller olduğundan incelememiz, ceza hukukun temel ilkeleri ve kurallarıyla Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda yer alan düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilmiş ve yüksek mahkeme kararları ile öğretilen yararlanılmıştır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, suç, kabahat, vergi suçu ve vergi kabahati kavramlarına, suçlar ve kabahatler arasındaki farklılıklara, vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel gelişimine, vergi ile ilgili idari yaptırımların hukuki niteliğine ve Kabahatler Kanunu ile vergi kabahatleri ilişkisine yer verilmiştir.

İkinci bölümde vergi kaçakçılığı suçları ceza hukukunun genel düzenlemeleri ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler açısından incelenmiş, bu suçlara ilişkin özel durumlara yer verilmiştir. Aynı zamanda değişen ceza sistemi karşısında vergi kaçakçılığı suçları ile bu suçlar için uygulanacak cezalar değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde, vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle uygulanacak idari yaptırımlarla ceza ilişkisini sona erdiren durumlara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Sonuç bölümünde ise vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili değerlendirme yapılmış ve önerilere yer verilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### SUÇ, KABAHAAT, VERGİ SUÇU VE KABAHAATİ KAVRAMLARI, VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ, VERGİ KABAHAATLERİ İÇİN UYGULANAN YAPTIRIMLARIN HUKUKİ NİTELİĞİ

#### I- SUÇ, KABAHAAT VE SUÇ VE KABAHAATLER ARASINDAKİ FARKLAR

##### A- Suç ve Kabahat

Suç yalnızca ceza hukukunun konusunu oluşturmaz. Diğer bilim dalları da suçla ilgilenmekte ve tanımlamalar yapmaktadır. Bu nedenle suçla ilgili çok sayıda tanım olmakla birlikte konumuz açısından suçun ceza hukuku bakımından tanımına yer verilecektir. Suçu “isnad yeteneğine sahip bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı icraî veya ihmâlî bir hareketin meydana getirdiği yasada yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylem (fiil)<sup>2</sup>” olarak tanımlayabiliriz.

Suç dışında da hukuka aykırı fiiller mevcuttur ve doktrinde suç genel teorisi başlığı altında suç olanla olmayan fiillerin birbirinden ayrılması için ölçütler geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu ölçütler: hukuka aykırı fiili için uygulanacak yaptırım, ceza gerektiren kuralın konulmasındaki amaç, kanunilik ilkesi ve hukuka aykırı fiil hakkında karar verecek ve uygulayacak makamların farklılığıdır<sup>3</sup>.

Suç ve hukuka aykırı diğer fiilleri ayırmak için belirlenen ölçütlere istinaden hukuka aykırı diğer fiilleri: haksız fiiller, disiplin cezası gerektiren fiiller, idari

<sup>2</sup> Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ajans-Türk Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1973, s. 10.

<sup>3</sup> Dönmezer ve Erman, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, C. I, Beta Yayınevi, 13. Baskı, İstanbul 1997, ss. 332-352; Alacakaptan, ss. 11-20.

yaptırım (mali ve diğer yaptırımlar) gerektiren fiiller olarak sıralayabiliriz<sup>4</sup>. Dönmezer ve Erman bu fiillerden vergi cezalarını gerektiren fiilleri, yaptırımların mali olup olmaması ve fiiller hakkında karar verecek mahkemelerin ceza mahkemeleri olup olmamasına göre değerlendirmekte ve sadece mali ceza gerektiren fiilleri suç saymamakta; gerçek anlamda cezai müeyyidelerin uygulanmasının öngördüğü fiilleri ise suç olarak tanımlamakta ve bunlar için “vergi suçu” kavramını kullanmaktadır<sup>5</sup>. Yine Erman, vergi cezası gerektiren fiilleri; müeyyidenin konuluş amacı, cezanın idari organ tarafından veya adli mahkemelerin kararına göre uygulanıp uygulanmadığı ve cezalar için görevli yargı yerinin idari yargı veya adli yargı yerlerinin olup olmadığına göre idare hukuku sahasında kalan fiiller ve vergi suçu olarak ayırmaktadır<sup>6</sup>.

Suç genel teorisi başlığı altında doktrinde tartışılan diğer bir konu da suçların ağırlıklarına göre sınıflandırılmasıdır. Suçları ağırlıklarına göre herhangi bir derecelendirmeye tabi tutmayan ceza kanunları (örneğin, 1951 Bulgar ve 1930 Danimarka Ceza Kanunları<sup>7</sup>) bulunmakla birlikte birçok ceza kanunu cürüm-kabahat veya cürüm-cünha-kabahat ayırımını esas almıştır. Ancak 18. yüzyılın ikinci yarısından itibaren Almanya’da başlayan ve birçok ülke mevzuatı tarafından da benimsenen kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi sonucu, bazı fiiller suç olmaktan çıkarılmış ve bu fiillerden işlevini tamamen kaybetmiş olanları için herhangi bir kamusal yaptırım öngörülmemişken diğerleri için ceza hukuku dışında kamusal yaptırımlar öngörülmüştür<sup>8</sup>.

Türk Hukuku’nda da 765 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 1. maddesinin ikinci fıkrasında suçlar, cürüm veya kabahat olarak tanımlanmış ve Kanunda cürüm ve kabahatlere yer verilmişti. Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğilimi geçte olsa

---

<sup>4</sup> Hukuka aykırı fiillerle suç arasındaki farklılıklara ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Dönmezer ve Erman, C.I., ss. 335-352; Alacakaptan, ss. 11-20; Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yenilenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, ss. 140-144.

<sup>5</sup> Dönmezer ve Erman, C.I., s. 350-351.

<sup>6</sup> Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İ. Ü. Fen Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s. 8.

<sup>7</sup> Fatih Selami Mahmutoğlu, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukuku) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1995, s. 8.

<sup>8</sup> Mahmutoğlu, ss. 13-14.



Türk Hukuku'nda da etkisini göstermiş ve 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda<sup>9</sup> kabahatlere yer verilmemiştir. Ancak 765 sayılı Kanunda kabahat olarak yer alan bazı fiiller yeni Kanunda suç olarak tanımlanmışlardır. Yeni Kanunun 1. maddesinde kanunun amacının kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek olduğu ve bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türlerinin düzenlendiği belirtilmiştir.

Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması nedeniyle kabahatlerle ilgili düzenlemelerin yer aldığı genel bir kanun olan 5326 sayılı Kabahatler Kanunu<sup>10</sup> kabul edilmiştir. Kabahatler Kanunu aynı zamandan birçok kanunda yer alan idari nitelikteki cezalar açısından sistematik bir uygulamayı sağlayacağı için bir ihtiyacı da gidermiştir. Kabahatler Kanunu'nun amacı toplum düzenini, genel ahlakı, genel sağlığı, çevreyi ve ekonomik düzeni korumak olan genel bir kanundur. Kabahatler karşılığında uygulanacak idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerdir.

Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinin birinci fıkrasında kabahat, kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak tanımlanmıştır. Yürürlükteki hukuk açısından hangi eylemlerin kabahat olduğunun tespiti mümkün ise de bu durum kabahat adı verilen eylemlerin kavramsal olarak açıklanmasına yetmemektedir<sup>11</sup>. Kabahat kavramı esas olarak niteliksel ne niceliksel olmak üzere iki ölçüte göre açıklanmaya çalışılmıştır. Niceliksel görüşe göre kabahatler suçlara nazaran hukuk düzenine karşı daha hafif ihlaller oluşturmaktadır<sup>12</sup>. Niteliksel ayırım yapan yazarların bazılarına göre, kabahatlerde ihlal edilen hukuksal yararın konusu sadece idari çıkarlardır ve kusur kabahatlerde karine olarak vardır<sup>13</sup>.

---

<sup>9</sup> 26.09.2004 tarihinde kabul edilen 5237 sayılı Kanun, 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 30.03.2005 tarihinde kabul edilen 5326 sayılı Kanun, 31.03.2005 tarih ve mükerrer 25772 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> Mahmutoglu, s. 11.

<sup>12</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Suçları ve Kabahatleri)**, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, s.2, (Vergi Ceza); Mahmutoglu, s. 12

<sup>13</sup> Mahmutoglu, ss.11-12.

## B- Suçlar ve Kabahatler Arasındaki Farklılıklar

KK ile kabahatler için uygulanacak genel düzenlemeler yapılmakla birlikte bazı hallerde (zaman ve yer bakımından uygulama gibi) Türk Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Daha önce suç sayılan kabahatlerle suçlar arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz<sup>14</sup>:

- Kanunilik ilkesinin sonucu idarenin düzenleyici işlemleri ile suç oluşturulamaz. Daha önceden kanun tarafından kapsamı ve konusu belirlenmiş olması şartıyla idarenin genel ve düzenleyici işlemleri ile kabahati düzenleyen çerçeve hükmün içeriği doldurulabilir.
- Bir fiilin suç olabilmesi için kastın varlığı zorunlu iken kabahatler hem kasten hem de taksirle işlendiklerinde cezalandırılırlar.
- Suç için uygulanacak cezalar hapis cezası ile adli para cezasıdır. Kabahatler için ise idari para cezası uygulanır. Adli para cezası ödenmediğinde hapis cezasına çevrilebilirken idari para cezaları hapis cezasına çevrilemez.
- Suçun karşılığı olan ceza yaptırımına ancak ceza mahkemeleri karar verebilir. Oysa idari yaptırımlara idari organlarca karar verilir.
- Suça teşebbüs cezalandırılmakta iken kural olarak kabahate teşebbüs cezalandırılmamaktadır.
- Tekerrür uygulamasında kabahatler suça, suçlarda kabahatlere esas teşkil etmezler.

---

<sup>14</sup> Kabahatler ve suçlar arasındaki farklılıklar için Bkz. Öztürk ve Erdem s. 144; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, ss. 99-100 ve Kabahatler Kanunu genel gerekçesi (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm>, Erişim 1.9.2008).

## II- VERGİ SUÇU, VERGİ KABAHAATI VE VERGİ KABAHAATLERİ İLE İLGİLİ YAPTIRIMLARIN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir. Kamu giderlerinin karşılanabilmesi, herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi ile mümkündür. Verginin zora dayanması, kişilerin ödeme güçlerinde azalmaya neden olması gibi sebeplerle mükellefler, her dönemde vergiye karşı tepki göstermişlerdir. Bu tepki zaman zaman mükelleflerin vergi kanunlarında öngörülen kuralları ihlal etmeleri ile sonuçlanmaktadır. Bu nedenle kamu giderlerini karşılayacak vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak tahsil edilebilmesi için vergi gelirlerini azaltmaya yönelik davranışları önleyici düzenlemeler yapılmıştır.

Suç genel teorisi başlığı altında suç tanımlanırken aynı zamanda suçun diğer hukuka aykırı fiillerle olan farklılığı da ortaya konarak ceza hukuku anlamında suç ve hukuka aykırı diğer fiiller ayırımı yapılmaktadır. Suç kavramına ilişkin açıklamalar yapılırken suç ile diğer haksız fiillerden olan vergi cezalarını gerektiren fiiller arasındaki farklara değinilmiştir. Burada tekrar bu konuya değinilmeyecektir. Bu başlık altında “vergi suçu”nu tanımlamaya çalışıp vergi kanunlarının ihlali karşısında uygulanan müeyyideleri neler olduğunu ve bunların ceza hukuku anlamında ceza veya idari yaptırım olup olmadığını tespit edeceğiz.

### A- Vergi Suçu ve Kabahati

Doktrinde vergi kanunlarının ihlali sonucunu doğuran fiiller, vergi hukukunun bir alt dalı olan vergi ceza hukuku başlığı altında incelenmekte; bu fiiller adli (ceza mahkemesinden yargılanan suçlar, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan suçlar gibi) ve idari (mali) vergi suçları ve bunlara uygulanacak yaptırımlar da adli (ceza mahkemelerince hükmolunan cezalar) ve idari (mali) vergi cezaları olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>15</sup>. Bu tür bir ayırımda genellikle suç kelimesi,

---

<sup>15</sup> Vergi kanunlarının hükümlerine aykırı davranışlar ile bunlara uygulanacak müeyyidelerin ayırımı için literatürde kullanılan kavramlarla ilgili olarak bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, Gözden

idari kabahat olan vergi kabahatlerini ifade etmek için de kullanılmaktadır. Ancak vergi kanunlarına aykırılık oluşturan fiilleri ceza hukuku anlamında suç ve idari kabahat olarak ayıran çalışmalarda mevcuttur. Örneğin Erman vergi cezasını gerektiren fiillerden, ceza hukuku anlamında müeyyide gerektiren fiilleri “vergi suçu”, diğer fiilleri “vergi cezalarını gerektiren fiiller” olarak adlandırmaktadır<sup>16</sup>. Yine Donay’da vergi ile ilgili ihlalleri kamusal anlamda suç olan fiiller yani “vergi suçu” ve “idari aykırılık/idari vergi ihlalleri” olarak sınıflandırmakta ancak zaman zaman idari aykırılıklar için idari suç kavramını da kullanmaktadır<sup>17</sup>.

Aşağıda öncelikle “vergi suçu”na ilişkin bazı tanımlara yer vereceğiz:

Vergi suçu,

- Devletin kanunla kişilere yüklediği vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucu oluşan fiiller<sup>18</sup>;
- Vergi kanunlarının koyduğu görev ve ödev hükümlerine, yükümlüler ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesi<sup>19</sup>;
- Devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar<sup>20</sup>;
- Vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin Vergi usul Kanununda tanımlanan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri<sup>21</sup>;

---

Geçirilmiş 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2005, s. 25, (Vergi Ceza Hukuku (2005)) ve Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 35.

<sup>16</sup> Erman, ss. 2-3.

<sup>17</sup> Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 7-44, (Vergi Suçları).

<sup>18</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006, s. 65.

<sup>19</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Yayın No: 4, Ankara, 1949, s. 479.

<sup>20</sup> Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 209.

<sup>21</sup> Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Süryay Yayınları, İstanbul, 2004, s. 14 (Vergi Suçları).

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların cezalandırdığı fiiller<sup>22</sup>,
- Devletin veya amme idaresinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi beklenen fiillerdir.

Vergi kanunlarına aykırı hareketlerden sadece mali müeyyide ile cezalandırılan fiillerin suç olup olmadığı ve uygulanan yaptırımların ceza hukuku anlamında ceza olup olmadığı hususu doktrinde tartışılmaktadır. Ancak genel olarak bu fiillerin bir kabahat, idari aykırılık veya düzene aykırılık oluşturduğunun kabul gördüğünü söyleyebiliriz. Kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile birlikte mevcut ceza siyaseti açısından ceza hukuku anlamında ceza ile cezalandırılmayan fiillerin kabahat, idari aykırılık veya düzene aykırılık olarak adlandırılması daha uygun olacaktır.

Burada belirtilmesi gereken diğer bir hususta 359. madde dışında Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve suç olan bazı fiillerdir. Bu düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde yer alan “vergi mahremiyetinin ihlali suçu”, 363. maddesinde yer alan “mükelleflerin özel işlerini yapma suçu” ve 246. maddesinde yer alan “ekim ve sayım beyanlarının denetlenmemesi suçu”dur. Söz konusu suçlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olmaları nedeniyle genellikle vergi cezaları ile ilgili çalışmalarda vergi suçları (hürriyeti bağlayıcı cezalar ile cezalandırılacak suçlar) başlığı altında yer almaktadırlar. Esasen bu fiiller ceza hukuku anlamında bir suç olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen fiiller gibi doğrudan Devletin gelir kaynaklarına yönelmiş olmadıklarından “vergi suçu” kavramına dahil edilmemeleri gerekir. Zaten vergi suçu dendiğinde genellikle 359. maddede yer alan vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller anlaşılmaktadır. Bu nedenlerle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve kaçakçılık suçları olarak adlandırılan fiilleri diğer kaçakçılık suçlarından da ayırt edebilmek için bizim tercih ettiğimiz kavram “vergi kaçakçılığı suçu” kavramıdır. Bunun yanı sıra vergi

---

<sup>22</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (2005), s. 20.

kanunlarına aykırılık oluşturan ve sadece idari yaptırım gerektiren fiiller içinde “vergi kabahati” kavramını kullanacağız.

Tüm bu açıklamaları esas alarak vergi kaçakçılığı suçunu, vergi kanunlarında yazılı tipe uygun, Devletin gelir kaynaklarına yönelmiş, hukuka aykırı ve ceza uygulanmasını gerektiren eylem; vergi kabahatini, karşılığında sadece idari yaptırım uygulaması öngörülen vergi kanunlarına aykırılıklar olarak tanımlayabiliriz.

### **B- Vergi Kabahatleri İçin Uygulanacak İdari Yaptırımların Hukuki Niteliği**

Vergi Usul Kanunu’nda vergi kanunlarına aykırı hareketler için iki tür yaptırım öngörülmüştür. Bunlardan birincisi sadece vergi kaçakçılığı suçları için uygulanan hapis cezası diğeri ise idari yaptırımlardır. Vergi kaçakçılığı suçları için uygulanan cezanın hukuki niteliği konusunda bir tereddüt yoktur. Bu suçların diğer suçlardan bir farkı bulunmadığı gibi bunlar için uygulanan hapis cezasının da diğer suçlar için uygulanan cezalardan farkı yoktur. Ancak kaçakçılık suçları için de uygulanan vergi ziyai cezası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının hukuki niteliği son zamanlarda bu tartışmaya sık rastlanmasa da tartışmalıdır.

Doktrinde, vergi kanunlarına aykırı fiiller için uygulanan mali nitelikteki yaptırımların vergi zammı, tazminat, idari ceza ve ceza hukuku anlamında ceza olup olmadıkları tartışılmıştır.

Söz konusu yaptırımların vergi zammı olduğunu savunanların görüşüne göre, mali yaptırım bir ceza olmayıp vergi zammı ve bir misli zam olduğundan vergi niteliğini taşır ve gelir sağlamak amaçlıdır<sup>23</sup>. Bu görüşe yöneltilen eleştirilerden en önemlisi cezaların şahsiliği ile ilgilidir<sup>24</sup>. Vergi zammı görüşünün kabul edilmesi durumunda vergi gibi uygulanan yaptırımın da mirasçılara intikali gerekecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu’nun 372. maddesine göre, ölüm halinde vergi cezası düşmektedir. Diğer bir eleştiriye göre, vergiler kamu giderlerinin finansmanı için

<sup>23</sup> Kamil Mutluer, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İTİA Yayınları, Eskişehir, 1979, s. 42, (Vergi Ceza).

<sup>24</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 17. Baskı, Ankara, 2006, s. 155.

mükelleflerin ödeme gücünü esas alan bir araç iken vergi cezalarının amacı cezanın muhatabını uslandırmak ve başkalarının suç işlemesini önlemektir<sup>25</sup>. Bunların yanı sıra vergi cezalarında matrahtan indirim olmaması, Vergi Usul Kanunu'nun ceza kitabındaki düzenlemelerin varlığı gibi nedenler de vergi cezalarının zam olmadığını göstermektedir<sup>26</sup>.

Vergi cezalarının tazminat olduğu görüşüne göre, vergi cezaları devlet hazinesine verilen zararın karşılığıdır<sup>27</sup>. Cezaların şahsiliği ilkesi bu görüşe karşı da ileri sürülmüştür. Tazminatlar kişinin ölümü ile mirasçılara intikal eder ancak vergi cezaları sona erer<sup>28</sup>. Tazminat özel hukuka ilişkindir, mağdurun isteği üzerine hükümlenir ve ona ödenir ancak ceza devlete ödenir<sup>29</sup>. Vergi ziyanının varlığı tespit edildiğinde kayba uğratılan vergi zaten mükellef adına tarh edildiğinden zarar giderilmekte, ayrıca vergi ile orantılı ceza ve tarhiyatın geciktirilmesi nedeniyle de gecikme faizinin de uygulanmakta<sup>30</sup> olduğundan vergi cezalarının tazminat olduğu söylenemez.

Bir görüşe göre de vergi cezalarının uygulanmasında fiil ve uygulanacak yaptırım idari usullere göre belirlendiğinden ve vergi idaresi kestiği ceza üzerinde tasarruf edebildiğinden (uzlaşma, cezalarda indirim) vergi cezaları idari yaptırımdır<sup>31</sup>. Vergi cezaları ceza hukukunun birçok ilkesini bünyesinde barındırmakla birlikte yapısal bakımdan idari cezalara daha fazla benzemektedir<sup>32</sup>.

Vergi cezalarının kamusal ceza olduğunu savunanlara göre; vergi cezaları da kamusal cezalar gibi ölümle düşer, usulsüzlük cezalarında olduğu gibi hazine zararı olmadan da vergi cezası verilebilir, kanunsuz ceza (ceza hukuku anlamında ceza)

---

<sup>25</sup> İ. Hakkı Ülkmen, "Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti", **İktisat ve Maliye Mecmuası**, Cilt 3, Sayı 2 (15 Mayıs 1956), s. 65.

<sup>26</sup> Mutluer, Vergi Ceza, ss. 47-50.

<sup>27</sup> Süheyl Donay, **Para Cezaları**, Kervan Yayınları, İstanbul, 1972, s. 124, (Para Cezaları).

<sup>28</sup> Kırbaş, s. 155

<sup>29</sup> Ülkmen, s. 68.

<sup>30</sup> Adnan Tezel, Vergi Ceza Hukuku, **Ceza Hukuku El Kitabı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1989, ss. 446-447.

<sup>31</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara, 2007, s. 449, (Vergi Hukuku); Mutluer, Vergi Ceza, s. 44-45; Ayrıca idari para cezalarının hukuki niteliği için bkz. Donay, Para Cezaları, s. 157-160

<sup>32</sup> Kırbaş, s. 156.

olmaz ilkesi vergi cezaları için de geçerlidir, vergi cezalarının amacı da kamusal cezalar gibi bireyi uslandırmak, korkutmak ve toplumsal baskı altında bırakmaktır, kamusal cezalar için kullanılan kavramlar vergi cezaları için de kullanılır<sup>33</sup>, vergi cezası koyma yetkisi tamamen yasa koyucuya aittir, kıyas yasağı, dar yorum ve geçmişe yürümezlik ilkeleri bu yaptırımlar için de geçerlidir<sup>34</sup>. Bununla birlikte vergi cezalarının hapse çevrilememesi, tahsilinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanması, genel affın kapsamı içinde olmaması gibi nedenlerle kendine özgü bir kamusal ceza olduğu<sup>35</sup> da savunulmuştur<sup>36</sup>.

Bugün vergi cezalarının vergi zammı olduğu düşüncesi pek taraftar bulamamakta, tazminat olduğu görüşü de eski önemini yitirmiş görünmektedir<sup>37</sup>. Özellikle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu sonrasında ülkemizde kabul edilen ceza hukuku sistemi ile vergi cezalarının ceza hukuku anlamında ceza olduğunu söylemek mümkün değildir. Kanaatimizce vergi cezaları aşağıda belirtilen nedenler idari yaptırım mahiyetindedirler<sup>38</sup>:

- Vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden fiil ve bu fiiller için uygulanacak ceza vergi idaresi tarafından tespit edilir.
- Vergi cezası kesilmesi için yargı kararına ihtiyaç yoktur. Doğrudan vergi idaresi tarafından uygulanır
- Vergi idaresinin belli kurallara göre uygulanacak ceza miktarını indirme (uzlaşma, cezalarda indirim) veya tamamen kaldırma (pişmanlık) yetkisi vardır.

---

<sup>33</sup> Mutluer, Vergi Ceza, s. 46.

<sup>34</sup> Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 45.

<sup>35</sup> Ülkmén, ss. 69-70.; M. Erkan Üyümez, "Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği", **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı 10 (Haziran 2006), s. 107.

<sup>36</sup> "Cezai Yaptırım Görüşü" için bkz. Fulya ORKUNOĞLU, "Vergi Cezasının Hukuki Niteliğine Yönelik Görüşler", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 3, Sayı 33 (Eylül 2007), ss. 2143-2149.

<sup>37</sup> Mutluer, **Genel Vergi Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.238, (Vergi Hukuku).

<sup>38</sup> Benzer görüşler için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 210; Mutluer, Vergi Hukuku, s. 238; Erman, s. 3; Karakoç, Vergi Hukuku, s. 449; Kırbaş, s. 156.



- Vergi cezaları ile ilgili ihtilaflar idari yargı yeri olan vergi mahkemelerinde görülür.

- Vergi cezalarının uygulanabilmesi için fiili işleyenin kastı aranmaz.

### III- VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ

Öğretide vergi kaçakçılığının nedenleri ile ilgili farklı sınıflandırmalarla karşılaşılmaktadır. Bu durum konu ile ilgili kesin bir sınıflandırma yapmanın zorluğundan kaynaklanmaktadır<sup>39</sup>. Esasen bir başlık altında yer verilen nedene başka bir başlık altında da yer verilebilir, nedenler arasında bir geçişkenlik görünmektedir. Ancak yine de vergi kaçakçılığının nedenlerini tarihi nedenler, kişisel nedenler, ekonomik ve mali nedenler, hukuki nedenler ve idari nedenler başlıkları altında inceleyeceğiz.

#### A- Tarihi Nedenler

Verginin zora dayanma özelliği tarihin her döneminde vergiye karşı tepki oluşmasına neden olmuştur. Özellikle mutlak güce sahip hükümdarların çalışıp çabalayan kişilerin servetlerini kendi servetlerine katmaları, verginin mağluplardan alındığına dair bir algı oluşturmuştur<sup>40</sup>.

Milletlerin karakterleri de vergiye karşı farklı tutumlar geliştirmelerine sebep olmaktadır<sup>41</sup>. Vergilerin mevcut oldukları süre, yurttaşların vergiyi kabullenmeleri açısından etkilidir<sup>42</sup>. Örneğin ülkemizde bugünkü anlamıyla vergilerin alınmaya başlamasının üzerinden yüzyıl dahi geçmemiştir. Bunun yanı sıra vatandaşlık

---

<sup>39</sup> Vergi kaçakçılığının nedenlerine ilişkin sınıflandırmalarla ilgili değerlendirmeler için bkz. Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999, ss. 18-37.

<sup>40</sup> Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçu**, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1955, s. 10.

<sup>41</sup> Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s. 47.

<sup>42</sup> Marcel- Francis Capet, **Vergi Kaçakçılığı**, çev. Celal Erçoklu, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1954, s. 27.

anlayışının oluşmaması, her şeyin devletten beklenmesi vergi bilincinin yerleşmesini engellemekte<sup>43</sup> ve vergi kaçırmayı bir hak haline getirmektedir.

Vergi ile demokrasinin gelişimi arasında yakın bir ilişki vardır. Yurttaşların ödedikleri vergilerin nerelere harcandığının hesabını sormaları demokrasinin gelişmesinde önemli bir paya sahiptir. Ülkemizde batılı demokrasilerin yaşadığı anlamda bir sanayi devriminin gerçekleşmediğinden ve gerçek anlamda kent soylu sınıf oluşmadığından, imparatorlardan vergi koyma ve toplama yetkisini zorla alarak kent soylu sınıfın oluşturduğu parlamentoya vermiş değildir<sup>44</sup>. Söz konusu tarihsel nedenlerle ülkemizde vergi bilinci yerleşmemiştir.

## B- Kişisel Nedenler

Bireyler vergi kaçırmaları durumunda karşılaşılabilecek cezalar ve zararlarla sağlayacakları nihai faydayı karşılaştırarak vergi kaçırmaya karar verirler<sup>45</sup>. Gelirin devlete değil kazanana ait olduğu, verginin karşılığı olarak devletten yeterince hizmet alınamadığı, haksızlığa uğrandığı<sup>46</sup>, vergilerin doğru yerlere ve hukuka uygun olarak harcanmadığı<sup>47</sup> ve verginin harcama ve tasarrufları azaltacağı<sup>48</sup> gibi kişisel düşünceler bireylerin vergi kaçakçılığına yönelten nedenlerdir<sup>49</sup>. Bunların yanı sıra yaş, cinsiyet, medeni durum ve eğitim durumu gibi kişisel özelliklerin de vergi kaçakçılığına etkilerinin bulunduğu belirtilmekte ve bu kişisel özelliklerle vergi kaçakçılığı arasındaki etkileşimi ölçmek için çalışmalar yapılmaktadır<sup>50</sup>.

<sup>43</sup> Kemal Başlar, **Kriminal ve Kriminolojik Yönden Vergi Kaçakçılığı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989, s. 126.

<sup>44</sup> Seyfettin Gürsel, "Sorunların Anası Vergidir ve IMF Haklıdır", Referans Gazetesi, 03.03.2009.

<sup>45</sup> Marcel-Francis Capet, s. 7.

<sup>46</sup> Tosun, ss. 19-20.

<sup>47</sup> Yusuf Karakoç, "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss. 101-102 (Vergi Kaçakları).

<sup>48</sup> Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001, s. 34.

<sup>49</sup> 2007 yılında ülkemizde yapılan bir çalışmada mükelleflerin % 61,9'u vergilerin gerektiği gibi harcanmadığını söylemiştir (Fatih Saraçoğlu, "Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Nisan 2008, s. 65, (Suçun Algılanış Biçimi).

<sup>50</sup> Fatih Saraçoğlu, "Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl 10, Sayı 15 (Aralık 2008), ss. 17-21 (Vergiye Karşı Tutum).

### **C- Ekonomik ve Mali Nedenler**

Enflasyon muhasebesinden önce vergi sistemimizde tam bir enflasyon muhasebesi uygulanmadığı için öz sermayenin vergilendirmesi sonucunu doğuran enflasyon, vergi kaçakçılığının nedenleri arasında sayılmıştır<sup>51</sup>. Ancak 2004 yılından itibaren enflasyon düzeltmesinin uygulamaya girmesi ve son yıllardaki düşük enflasyon, enflasyonu vergi kaçırmanın nedenlerinden biri olmaktan çıkarmıştır.

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve vergi kaçakçılığı ekonomik rekabetin önündeki en büyük engellerden biridir. Rekabet edilen işletmelerin vergi kaçırdığı durumlarda rekabet edebilmek için vergi kaçırmak zorunluluk haline gelmektedir. Çünkü vergi işletmeler için önemli bir maliyet unsurudur ve fiyatları doğrudan etkilemektedir.

Vergilerin ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluşması, ücretler üzerinden alınan verilerin kaynakta kesilmesi, beyannameli mükellefiyette mükellef sayısının ve beyan tutarlarının düşüklüğü gibi nedenler vergi sisteminin adil olmadığına dair algı oluşturmaktadır<sup>52</sup>.

### **D- Hukuki Nedenler**

Vergilendirmeye ilişkin sistem tercihinin yapılmaması, vergi ile ilgili düzenlemelerin vergilemenin temel ilkelerine aykırı olmasına ve vergi kaçaklarına yol açmaktadır<sup>53</sup>.

Vergi kanunlarında sık sık değişiklikler yapılması, düzenleme alanı vergi olmayan kanunlarla istisna ve muafiyet getirilmesi, imla kurallarına uyulmaması, idari düzenlemelerde hukukçulardan gereği gibi yararlanılmaması kanunların anlaşılması, yorumlanması ve uygulanması bakımından sıkıntılar meydana

---

<sup>51</sup> DPT, s. 33.

<sup>52</sup> Saraçoğlu tarafından yapılan araştırma sonucuna göre araştırmaya katılan mükelleflerin % 75,9'u vergi sisteminin adil olmadığını söylemiştir (Saraçoğlu, Suçun Algılanış Biçimi, s. 65).

<sup>53</sup> Karakoç, Vergi Kaçakları, s. 93.

getirmekte<sup>54</sup>, idare ile mükellefler arasında çok sayıda hukuki uyumsuzluğun oluşmasına neden olmaktadır.

Vergi kanunları ile ilgili değişiklik sürecinin hızlı olması düzenlemenin iyi hazırlanmasına ve tartışılmasına engel olmakta<sup>55</sup>, bazen yapılan değişikliği değiştirmek için tekrar kanun çıkarılması gerekmektedir.

Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve anlaşılmazlığının tek nedeni vergi kanunlarındaki sık sık yapılan değişiklikler değildir. Bunun yanı sıra kanuni düzenlemelerle idareye verilen yetkiler sonucunda çok sayıda idari düzenleme (Bakanlar Kurulu Kararı, genel tebliğ, sirküler vs.) yapılmaktadır. Hem vergi kanunları hem de bu kanunlara ilişkin ayrıntılı açıklamalar içeren idari düzenlemelerin çokluğu, zaman zaman idari düzenlemelerin kanunları aşması; vergi mevzuatının takibini zorlaştırmakta, mükelleflerin vergiye uyumunu önlemektedir.

Vergi afları vergi cezalarının uygulanabilirliğini ve etkinliğini azaltarak vergi ödeme bilincinin oluşmasını engellemektedir. Sık sık vergi affının yapılması belli bir zaman sonra mükelleflerde yeni bir af beklentisi oluşturmakta ve bunun sonucunda mükellefler elde ettikleri gelirleri beyan etmemekte veya beyan etseler bile ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemektedirler.

Vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin oranların yüksekliği de vergi kaçakçılığının nedenleri arasında gösterilmektedir<sup>56</sup>. Ancak kişisel bir gözlem olarak son yıllarda yapılan vergi indirimlerinin indirimlerin gerçekleştiği sektörler ve vergi türleri açısından kayıtlı ekonomiye olumlu katkı yapmadığını söyleyebiliriz. Bununla birlikte kanaatimizce istihdam üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik primi yükü kayıt dışı istihdamın en önemli nedenidir.

---

<sup>54</sup> Turgut Candan, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 263, (Vergi Kaçağı).

<sup>55</sup> Karakoç, Vergi Kaçakları, s. 95.

<sup>56</sup> Şükrü Kızılot ve Şafak Ertan Çomaklı, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, ss. 130-131.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, vergi ile ilgili davaların çokluğu davaların sonuçlanmasının uzun sürmesine neden olmaktadır. Bu durum hem idare hem de mükellefler açısından zaman ve kaynak kaybına yol açmakta ve mükelleflerin sistem dışına kaymasına neden olmaktadır<sup>57</sup>.

Yürürlükteki vergi mevzuatının sosyal ve iktisadi gerçeklere uygunluk derecesi de vergi kaçakçılığı açısından etkilidir<sup>58</sup>. Özellikle vergi matrahından indirilecek giderlere ilişkin sınırlamalar söz konusu gerçeklerle bağdaşmamaktadır. Yapılan harcamaların önemli bir kısmının matrahtan indirilememesi belge pazarlığına neden olmakta bu da bir kısım ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı gerçekleşmesiyle sonuçlanmaktadır<sup>59</sup>.

Vergi kanunlarında çok sayı da istisna ve muafiyete yer verilmekte böylece vergi matrahı erozyona uğratılmaktadır. Bunun yanı sıra toplumda söz konusu muafiyet ve istisnaların siyasi ve ekonomik açıdan güçlü kişiler ve kurumlara hizmet ettiği, bunlar tarafından daha az vergi ödendiğine dair bir anlayışın yerleşmesine neden olmaktadır.

## **E- İdari Nedenler**

Vergi kaçakçılığının idari sebepleri arasında gösterilen denetim yetersizliği hem denetim görevi bulunan personel sayısının azlığı hem de vergi denetimine ilişkin organizasyonun yetersizliğini kapsamaktadır. Bunların sonucu olarak vergi inceleme oranları % 2 ile % 4 arasında seyretmektedir<sup>60</sup>. Yürütülen vergi incelemeleri de ağırlıklı olarak kayıt altında olmayan ekonomik faaliyetleri kavramadığından etkin değildir. Ancak son yıllarda Gelir İdaresi Başkanlığı mevcut otomasyon sistemindeki bilgiler ile üçüncü kişilerden veri ambarına gelen verilerden hareketle kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelmiştir. Bununla birlikte merkez vergi denetim birimlerinin sayısının fazlalığı ve farklı birimler içinde görev yapmaları risk analizlerine dayalı vergi denetiminin etkinliğini sınırlandırmaktadır.

---

<sup>57</sup> Karakoç, Vergi Kaçakları, ss. 105-106.

<sup>58</sup> Marcel-Francis Capet, s. 12.

<sup>59</sup> Karakoç, Vergi Kaçakları, s. 99; Kızılot ve Çomaklı, ss. 131-132.

<sup>60</sup> Kızılot ve Çomaklı, s. 129; DPT, s. 34.

Genel olarak Gelir İdaresi'nin özel olarak bu idarenin taşra teşkilatının örgütlenme biçimi vergiyi doğuran olayı tespit etme konusunda yeterli ve etkin değildir. Kayıt dışı ekonominin büyük olduğu ülkelerde vergi doğuran olayı kavrayabilmek bu olayın meydana geldiği zaman dilimi içerisinde tespit edilebilmesine bağlıdır. Daha sonradan yapılan vergi denetimleri ile kayıt dışı üretim tespit edilmekle birlikte söz konusu ürünlerin kimlere satıldığı veya kayıt dışı alımın kimlerden yapıldığı ortaya çıkarılamamaktadır<sup>61</sup>.

## F- Değerlendirme ve Öneriler

Vergi kaçakçılığının başlıca nedenlerini yukarıdaki sınıflandırma altında açıklamaya çalıştık. Kanaatimizce ülkemizde vergi kaçakçılığının temel sebebi tarihi geleneklerin etkisi ile vergi bilincinin yeterince oluşmaması<sup>62</sup> ve dolayısıyla vergi ahlakının<sup>63</sup> düşük olmasıdır. Diğer nedenler de tarihi geleneklerin etkisi ile oluşan durumu besleyen nedenlerdir. Dolayısıyla vergi bilincinin gelişmesi zaman isteyen bir durumdur.

Vergi kaçakçılığını önlemenin yolu sadece cezalar değildir. Cezaların artırılmasının diğer sebepleri ortadan kaldırmak için harekete geçilmediği durumlarda suç ve suçlu sayısını azaltmayacağını söyleyebiliriz. Cezaların etkinliğinin sağlanabilmesi yüksekliklerine değil uygulanabilir olmalarına bağlıdır. Bu nedenle ceza maddelerinde sık sık değişiklik yapılmaması ve af kanunları çıkarılmaması gerekmektedir.

Kamu finansman açığı, vergi ile ilgili sistem tercihi yapmayı engellemiş, dolaylı vergilere ağırlık verilmiştir. Bunun yanı sıra dolaysız vergiler açısından da önemli ölçüde kaynakta kesinti yöntemi tercih edilmiştir. Bu durum vergi ödeyicileriyle ödenen vergiler arasında bağ kurulmasına engel olduğundan vergi

<sup>61</sup> Candan, Vergi Kaçağı, s. 270.

<sup>62</sup> Benzer görüş için bkz. Kaşıkçı, s. 32.

<sup>63</sup> Vergi ahlakı için vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavır, vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları gibi tanımlamalar yapılmaktadır (Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 199; Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir, **Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlakı Düzeyi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, C. X, Yıl 2008, Sayı II, s. 355-374).

bilinci gelişmemiştir. Bu nedenle vergi sisteminin dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payını artırıcı yönde yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda gelirin tanımının değiştirilerek, 4369 sayılı Kanunla yapılan ancak uygulanamayan değişikliğe paralel olarak, gerçek kişilerin harcama ve tasarruflarına kaynağını oluşturan her türlü irat ve kazanç vergilendirilmelidir.

Vergi yargısındaki hakimlerin vergi hukuku konusunda uzman kişiler haline getirilmesi, hakimlerinin çalışma şartlarının yargının sağlıklı işleyebilmesi için uygun hale getirilmesi<sup>64</sup> ve vergi kaçaklığı suçlarına bakacak özel mahkemeler kurulması gereklidir.

Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele için, vergi denetimi tamamen Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olmalıdır. Oluşturulacak yeni birimde bugün mevcut olan üç merkezi denetim birimi (Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu) aynı isim altında birleştirilmeli, taşra teşkilatlarına bağlı olarak görev yapan vergi denetmenleri de bu birime alınmalı ancak taşrada görevlerini sürdürmelidirler<sup>65</sup>. Bu şekilde denetimde koordinasyon sorunu yaşanmayacak, mevcut işgücü daha etkin kullanılacaktır.

Bu gün bir kısım vergi dairesi defterdarlıklara bağlı iken bir kısım vergi dairesi de vergi dairesi başkanlıklarına bağlıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı birden çok ili kapsayacak şekilde örgütlenmelidir. Örgütlenmenin vergiyi doğuran olayın zamanında tespit edilmesine hizmet edecek ve tahsilatta etkinliği sağlayacak şekilde yapılması gerekir. Bunun için de yoklama yapacak personel ile tahsilat işlemlerinde görevli olacak personel alımı ve eğitimi konusuna öncelik verilmelidir. Ayrıca Gelir İdaresi personelinin etkinliğini artırmak için performans yönetimine geçilmelidir.

Vergi mevzuatı ile ilgili kurallar sosyal ve iktisadi gerçeklere uygun olmalı, vergi kanunları anayasal vergileme ilkelerine uygun olmayan hükümlerden

---

<sup>64</sup> Karakoç, Vergi Kaçakları, s. 108.

<sup>65</sup> Benzer görüşler için bkz. Adnan Gerçek, "Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi", **Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 621-658, (Vergi İdaresi).

arındırılmalı, her türlü gelirin beyannamede toplanması sağlanmalı, harcamaların matrahtan düşürülmesi imkanı getirilmelidir<sup>66</sup>.

#### IV- CEZA VE GÜVENLİK TEDBİRLERİ

##### A- Ceza ve Güvenlik Tedbirleri

Ceza, “suç işleyen kimsenin ıslahını sağlamak için Devletin kanunla belirlediği ve hükümlerle tatbik ettiği tedbirler<sup>67</sup>”dir.

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin sonucu, cezalara ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılması zorunluluğudur. Bu durum Anayasanın 38. maddesinde ifade edilmiştir. Kanun koyucu suçun içeriğini (konu, kapsam ve sınırları önceden kanunla belirlenmek kaydıyla) düzenleme yetkisini idareye bırakabilir ancak ceza koyma yetkisini (cezanın alt ve üst sınırları arasında hakim ve idareye takdir yetkisi verilebilir) bir başka kuruma bırakamaz<sup>68</sup>.

Suçla mücadele ve suçluların ıslahı için cezaların yeterli olmaması diğer bir müeyyide çeşidi olan güvenlik tedbirlerine de başvurulmasının yolunu açmıştır. Güvenlik tedbirleri, “suçludaki tehlike haliyle orantılı olarak hükmedilen ve esas itibariyle sosyal savunma amacına yönelmiş bulunan müeyyidelerdir<sup>69</sup>.”

Cezalar ile güvenlik tedbirlerinin farklılıklarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Cezalar faili bir kısım yoksunluklara tabi kıldığı için acı çektirici ve ıstırap verici nitelik taşıyarak güvenlik tedbirleri suçluyu uslandırma yoluyla sosyal yararı sağlamak amacı ile uygulanır<sup>70</sup>. Ancak istenmemiş olsa bile güvenlik tedbirlerinin uygulanması insana acı

<sup>66</sup> Karakoç, Vergi Kaçakları, s. 108.

<sup>67</sup> Faruk Erem, Ahmet Danişman ve Mehmet Emin Artuk, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 682.

<sup>68</sup> Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 527.

<sup>69</sup> Dönmezer ve Erman, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, C. II, 12. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999, s. 567.

<sup>70</sup> Dönmezer ve Erman, C. II., s. 544 ve 569.



verebilir<sup>71</sup>. Bu nedenle güvenlik tedbirleri ile cezalar arasındaki bu fark, fiili olmayıp daha çok kanun koyucunun amacına ilişkin bir ayrılık özelliği gösterir<sup>72</sup>.

- Güvenlik tedbirlerinin amacı, failin tekrar suç işlemesini önlemek ve onu ıslah ederek topluma kazandırmaktır. Ceza ise hem geleceğe yönelik olarak önleme amaçlı hem de kefarete olma özelliği ile geçmişe yönelik olma özelliği taşımaktadır<sup>73</sup>.

- Ceza uygulanabilmesi için teşebbüs edilmiş veya tamamlanmış bir suç gerekli iken güvenlik tedbiri için bir suç işlenmesine gerek olmadığından suç işleyenlere ve suç işleme tehlikesi içinde olanlara uygulanabilir<sup>74</sup>.

- Cezaya kusur yeteneği olan herkes hakkında hükmedilebilir, güvenlik tedbiri uygulamasında kusur yeteneğinin bulunup bulunmaması tedbirin uygulanmasını etkilemez<sup>75</sup>.

## **B- Türk Ceza Kanunu'ndaki Cezalar**

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 45. maddesinde cezalar hapis cezaları ile adli para cezaları olarak belirlenmiştir.

### **1- Hapis Cezaları**

Anılan Kanunun 46. maddesine göre hapis cezaları ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezasıdır.

---

<sup>71</sup> Soyaslan, s. 532.

<sup>72</sup> Dönmezer ve Erman, C. II., s. 569.

<sup>73</sup> Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 722.

<sup>74</sup> Soyaslan, s. 532.

<sup>75</sup> Centel, Zafer ve Çakmut, s. 723.

Sürelî hapis cezası, kanunda aksi belirtilmemişse bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz. Hükmedilen cezanın bir yıl veya daha kısa süreli olması durumunda hapis cezası kısa süreli hapis cezası olarak adlandırılmaktadır.

#### **a- Hapis Cezasının Ertelenmesi**

Türk Ceza Kanunu'nun 51. maddesinin birinci fıkrasına göre iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası,

a) Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması,

b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması,

durumunda ertelenebilir. Fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler için erteleme uygulanabilecek cezanın üst sınırı üç yıldır.

#### **b- Seçenek Yaptırımlar**

Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre seçenek yaptırımlara çevrilebilmektedir. Ancak, suç tanımında hapis cezası ile adli para cezasının seçenek olarak öngörüldüğü hallerde, hapis cezasına hükmedilmiş olması durumunda, hükmedilen ceza artık adli para cezasına çevrilmez.

Daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak koşuluyla, mahkûm olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş bulunanların mahkûm edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, seçenek yaptırımlardan birine çevrilir.

Taksirli suçlardan dolayı hükmolunan hapis cezası uzun süreli de olsa; bu ceza, diğer koşulların varlığı halinde, Türk Ceza Kanununun 50. maddesinin birinci

fıkrasının (a) bendine göre adlî para cezasına çevrilebilir. Ancak, bu hüküm, bilinçli taksir halinde uygulanmaz.

Uygulamada asıl mahkûmiyet, 50. madde hükümlerine göre çevrilen adlî para cezası veya tedbirdir. Hüküm kesinleştikten sonra Cumhuriyet savcılığınca yapılan tebligata rağmen otuz gün içinde seçenek tedbirin gereklerinin yerine getirilmesine başlanmaması veya başlanıp da devam edilmemesi halinde, hükmü veren mahkeme kısa süreli hapis cezasının tamamen veya kısmen infazına karar verir ve bu karar derhal infaz edilir. Hükmedilen seçenek tedbirin hükümlünün elinde olmayan nedenlerle yerine getirilememesi durumunda, hükmü veren mahkemece tedbir değiştirilir.

## **2- Adli Para Cezası**

Türk Ceza Kanunu'nun 52. maddesinin birinci fıkrasına göre adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesidir.

Bir günlük adli para cezası miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak, en az yirmi ve en fazla yüz Türk Lirası olarak belirlenir.

## **C- Tüzel Kişiler İçin Uygulanacak Güvenlik Tedbirleri**

Cezaların şahsiliği ilkesinin sonucu olarak<sup>76</sup> Türk Ceza Kanunu'nun 20/2. maddesinde tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanmayacağı düzenlenmiştir. Ancak söz konusu maddeye göre, suç dolayısıyla Kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır. Tüzel kişiler hakkında uygulanacak güvenlik tedbirleri ile ilgili düzenleme Türk Ceza Kanunu'nun 60. maddesinde yapılmıştır. Anılan maddede tüzel kişiler hakkında uygulanacak iki tür güvenlik tedbirine yer verilmiştir: Faaliyet izninin iptali ve müsadere.

---

<sup>76</sup> Özgenç, s. 77.

Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirlerinin uygulanabilmesinin şartları şunlardır<sup>77</sup>:

- Tüzel kişi yararına gerçek kişi (tüzel kişinin organ veya temsilcisi) tarafından bir suç işlenmiş olması,
- Yararına suç işlenen tüzel kişi özel hukuk tüzel kişisi olması,
- Tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbiri uygulanacağına işlenen suç bakımından kanunda ayrıca belirtilmiş olması gerekmektedir.

Güvenlik tedbiri uygulanmasının işlenen fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda güvenlik tedbirlerine hükmedilmeyebilir.

Faaliyet izninin iptali ancak bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan tüzel kişiler için uygulanabilir. Örneğin Milli Eğitim Bakanlığı'ndan izin alınarak özel öğretim kurumu işletilmesi durumunda bu tedbir uygulanabilir. Bunun yanı sıra suçun faaliyet izni ile verilen yetkinin kötüye kullanılması şeklinde işlenmelidir. Örneğin, bankacılık faaliyeti çerçevesinden suçtan kaynaklanan mal varlığının aklanması suçunun işlenmesi<sup>78</sup>.

Müsaderenin tüzel kişiler hakkında uygulanabilmesi için Türk Ceza Kanunu'nun 45 ve 55. maddelerinde yer alan şartlar dışında 60. madde yer verilen tek şart,<sup>79</sup> suçun tüzel kişinin yararına işlenmesidir.

#### **D- Tekerrür**

Tekerrür, "bir ceza mahkûmiyetine uğradıktan sonra yeniden suç işleyen kimsenin durumu"<sup>80</sup>dur. 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür cezayı artıran bir

---

<sup>77</sup> Öztürk ve Erdem, s. 413.

<sup>78</sup> Özgenç, s. 688.

<sup>79</sup> Öztürk ve Erdem, s. 414.

<sup>80</sup> Erem, Danışman ve Artuk, s. 618.

durum olmasına rağmen 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür cezayı artırıcı bir sebep olarak kabul edilmemiştir.

Tekerrüre ilişkin düzenleme Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesi ile yapılmıştır. Maddenin birinci fıkrasına göre, önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Tekerrürün uygulanabilmesi için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.

Maddenin ikinci fıkrasına göre tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

- Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,
- Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adlî para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl,

Geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.

### **1- Tekerrürün Uygulanmayacağı Durumlar**

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin dört ve beşinci fıkralarına göre; kasıtlı suçlarla taksirli suçlar arasında, sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmaz.

Bunların yanı sıra yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler (kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç) tekerrüre esas oluşturmaz.

## 2- Tekerrürün Sonuçları

Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin üçüncü fıkrasına göre tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörülürse, hapis cezasına hükmolunur; altıncı fıkrasına göre ise hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektirilir ve mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır. Mükerrirlere özgü infaz rejimi de 5275 sayılı Ceza ve Güvelik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanununun 108. maddesiyle düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelere istinaden tekerrürde;

- Hapis cezası ile adli para cezasının seçimlik olarak öngörüldüğü hallerde hapis cezasına hükmolunur.
- Cezanın infazından sonra mükerrir hakkında denetimli serbestlik tedbiri uygulanır.
- Koşullu salıverilmeden yararlanabilmesi için çekilmesi gereken hapis cezasının süresi mükerrir olmayanlara göre daha uzundur.

## V- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI İÇİN UYGULANACAK YAPTIRIMLAR

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi ile düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları için esas itibariyle biri hapis cezası diğeri idari nitelikteki vergi ziyayı cezası olmak üzere iki tür yaptırım uygulanmaktadır. Maddenin (a) bendindeki suçlar için on sekiz aydan üç yıla kadar, (b) bendindeki suçlar için üç yıldan beş yıla kadar ve (c) bendindeki suçlar için de iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle aynı zamanda vergi ziyayına da neden olunmuşsa ziya uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecektir<sup>81</sup>.

---

<sup>81</sup> Üç kat vergi ziyayı cezasının uygulanabilmesi ceza mahkemesince karar verilmiş olması gerektiği düşüncesi için bkz. Yusuf Karakoç, "Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası", **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl 18, Sayı: 71, s. 47, (Vergi Ziyayı); Donay, Vergi Suçları, s. 151.

Bunların yanı sıra bazı durumlarda kaçakçılık suçu oluşturan fiil için usulsüzlük cezası uygulanması da gündeme gelebilecektir. Örneğin, muhasebe hilesi yapılması durumunda aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen muhasebe standartlarına ve tek düzen hesap planına ilişkin kural ve standartlara uyulmadığı için, söz konusu Kanunun 353. maddesinin 6. bendine istinaden özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Suç oluşturan bir fiil için aynı zamanda idari yaptırım uygulanması uygulamada sorunlara neden olmaktadır. Çünkü, vergi dairesine gelen vergi inceleme raporu üzerine vergi dairesince ceza kesilmekte ve mükellefe tebliğ edilmektedir. Aynı zamanda ilgili savcılığa suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu uygulama özellikle ceza yargılaması sonucu yargılanan kişinin fail olmadığı veya kullanılan belgenin sahte olmadığı gibi gerekçelerle beraat kararı verilmesi durumunda vergi ziyayı cezasına ilişkin düzeltme yapılması imkanını ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle sorunun çözümü için üç kat ceza uygulamasının kaldırılması, vergi ziyasına 359. maddede yer verilen fiillerle nedeniyle sebebiyet verilmesi durumunda da bir kat ceza kesilmesine ve ceza mahkemesi suçun işlendiğine karar verdiğinde de ziya uğratılan verginin iki katı tutarında adli para cezasına hükmedilmesine ilişkin düzenleme yapılmalıdır<sup>82</sup>.

## **VI- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ**

Vergi kaçakçılığı suçları, vergi kabahatleri ve bunlar için uygulanacak cezalar ve idari yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nda düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenleme anılan kitabın İkinci Kısımının Üçüncü bölümünde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler ile ilgili en son değişiklik 5728 sayılı Kanunla<sup>83</sup> yapılmıştır<sup>84</sup>. Aşağıda vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili yapılan düzenlemelerin tarihsel gelişimine yer verilmiştir.

---

<sup>82</sup> Bumin Doğrusöz, "Vergi Ceza Sistemimizin Aksaklıkları ve Öneriler", Referans Gazetesi, 23.02.2009.

<sup>83</sup> 5728 sayılı Kanun 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

<sup>84</sup> 01.05.2009 tarihi itibarıyla TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bulunan Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı'nın 6. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) fıkrasında yer alan cezanın alt sınırının bir yıldan onsekiz aya çıkarılması planlanmaktadır. Söz konusu değişikliğe ilişkin Tasarıda bir gerekçe yer almamakla

## A- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunundan Önceki Düzenlemeler

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>85</sup> yürürlüğe girmeden önce vergi ihlalleri her vergi kanununda ayrı ayrı ve dağınık bir biçimde<sup>86</sup> düzenlenmişti<sup>87</sup>. Ceza hükümlerine ilişkin düzenlemelerin sistematik olarak vergilendirme sistemimize dahil olması 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile olmuştur. Ancak kanunda sadece idari yaptırımlar yer almıştır. Vergi uygulamasında kaçakçılık tanımı da ilk defa 5432 sayılı Kanunun 324. maddesiyle yapılmış; anılan maddede sekiz bent halinde sayılan fiillerden her hangi biriyle ve vergi kaçırma kastıyla vergi ziyanına sebebiyet verilmesi kaçakçılık sayılmıştır<sup>88</sup>. Söz konusu fiiller ceza mahkemelerinde yargılanan suçlardan değildi.

5815 sayılı Kanunla 5342 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle ceza hukuku anlamında suç olan “hileli vergi suçu” ihdas edilmiş ancak idari yaptırım öngörülen kaçakçılığa ilişkin düzenlemenin yürürlüğü de devam etmiştir. Hileli vergi suçunun oluşumu için vergi ziyayı şartı aranmıştır<sup>89</sup>.

## B- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunundaki Düzenlemeler

### 1- 2365 sayılı Kanundan Önceki Düzenlemeler

10.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yaptırım gerektiren fiiller hileli vergi suçu<sup>90</sup>, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük şeklinde

---

birlikte kanaatimizce değişikliğin amacı, (a) fıkrasında yer alan suçlar nedeniyle verilecek hapis cezalarının paraya çevrilmesinin önüne geçilmek istenmesidir.

<sup>85</sup> 5432 sayılı Vergi usul Kanunu 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiş, 1 Ocak 1961 tarihinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkmıştır.

<sup>86</sup> Örneğin, 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununun 44. maddesine göre, defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin muamele vergilerine beş kat zam yapılmaktaydı; yine 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun 76. maddesine göre, hesap hileleri ile verginin ziyaa uğratıldığı anlaşılmaması durumunda vergi dört kat tahsil olunmaktaydı. Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflardan Kurtulma Yolları**, İstanbul, 1983, s. 168.

<sup>87</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 40.

<sup>88</sup> Kocahanoğlu, s. 169.

<sup>89</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 41.

<sup>90</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda hileli vergi suçunu düzenleyen 357. madde ile bu suçun cezasını düzenleyen 359. madde şöyledir:

**“Madde 357 – (4/1/1961 tarih ve 213 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.



belirlenmişti. Hileli vergi suçu ceza mahkemelerinde yargılanmayı gerektiren bir suç iken diğer vergi suçlarına ilişkin para cezası vergi daireleri tarafından kesiliyordu. Hileli vergi suçunun oluşumu için vergi ziyayı şartı vardı ve 358. maddede de hileli vergi suçuna teşebbüs düzenlenmişti.

2365 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce kaçakçılık Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin birinci fıkrasında “mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi” şeklinde tanımlanmış, ikinci fıkrasında sayılan hallerde kasdın var olduğu kabul edilmişti. Ancak, mükellef veya sorumluların kasdın olmadığını ispat hakları vardı. Burada da kaçakçılık idari aykırılık olarak düzenlenmiştir.

## 2- 2365 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

Hileli vergi suçu, 2365 sayılı kanunla Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılan kadar varlığını korumuştur. 2365 sayılı Kanunla hileli vergi suçu sayılan fiiller kaçakçılık olarak adlandırılmıştır<sup>91</sup>. Bunun yanı sıra anılan Kanunla kaçakçılık

---

1. Çift defter kullanmak (Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması çift defter kullanmaktır.)

2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;

3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;

4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;

5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)

7. Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek. (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır.)”

**“Madde 359 – (4/1/1961 tarih ve 213 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

357 nci maddede yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345 inci maddede yazılı cezadan ayrı olarak üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur.

Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, çıkmıyan yerlerde mutat vasıtalarla ilan edilmesine de hükmolunur.”

<sup>91</sup> 2365 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucu kaçakçılık suçunu düzenleyen 344. madde ile bu suçun cezasını belirleyen 359. madde şöyledir:

“Kaçakçılığın tarifi;

**Madde 344 – (30/12/1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

ve kusur arasında ağır kusur fiil ve cezası ihdas edilmiştir. Yapılan düzenleme ile mükellef veya sorumluların maddede sekiz bent halinde sayılan durumlarda vergi ziyasına sebebiyet vermesi kaçakçılık olarak tanımlanmıştır<sup>92</sup>. 2365 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili şu tespitleri yapabiliriz:

---

Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kağıtlara kaydetmek;
2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;
6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri) noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere incileme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);
7. Beyan esasına dayanan mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin itilalı dışında bırakılması;
8. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplam 15.000.000 (45.000.000) diğer beyannamelerde toplamı 3.000.000 (9.000.000) liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının %10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi.

(Beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirmeler bu hükümden hariçtir.)

30 uncu maddede yazılı sebeplerle re'sen takdir olunan ve yukarıda yazılı hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan re'sen takdirlerde bu hükmün uygulanması için takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 15.000.000(45.000.000) diğerlerinde 3.000.000 (9.000.000) lirayı geçmesi yeterlidir.

**(Ek: 4/12/1985 –3239/23 md.)** Yıllık olarak verilmesi gereken beyannameler de (münferit ve özel beyannameler dahil) 2.500.000 (7.500.000) beyannamelerde 500.000 (1.500.000) lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması;

Vergi matrahının para birimi dışındaki, diğer birimlere göre tespiti halinde mezkür hadlerin tayininde bu Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunacak tutarlar esas alınır.

**(Beşinci fıkra mülga: 4/12/1985–3239/136 md.)**

9. Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyasına sebep olunması.

**(Değişik: 23/6/1982–2686/37 md.)** Bu maddenin - 7 numaralı bentlerinde belirtilen hallerde, 8 numaralı bentte yer alan had ve miktarlar aranmaz.”

“**Madde 359, fıkra bir – (30/12/1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

344 üncü maddenin 1 - 6 ncı bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345 inci maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur. **(Ek:3/12/1988 – 3505/8 md.)** Ancak, hapis cezasının paraya çevrilmesine hükmolunması halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısı esas alınır.”

<sup>92</sup> 344. maddeye 3239 sayılı Kanunla “9- Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyasına sebep olunması.” Şeklindeki (9) numaralı bent eklenmiştir.

1. Maddede yer alan fiillerin bir kısmı (ilk altı bent) ceza hukuku anlamında suç oluşturan fiillerdir. Bu değişiklikten önceki 357. maddede hileli vergi suçu sayılan ilk altı bentteki fiillere tekabül etmektedir. Bu fiiler karşılığında ziya uğratılan verginin üç katı karşılığında vergi cezası kesilmesinin yanı sıra üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezasına hükmolunmaktaydı.

2. Belli objektif ölçülere bağlı fiil ve durumlar (7 ve 8. bentler). Örneğin, ticari kazanç sahibinin beyanname vermemesi yoluyla vergi ziyasına sebebiyet vermesi ve ya bazı durumlarda beyan dışı bırakılan matrah farkının belli tutarı aşması kaçakçılık suçunu oluşturmaktaydı. Ancak bu fiiler için sadece idari yaptırım öngörülmüştü ve ceza ziya uğratılan verginin üç katıydı. 2365 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce hileli vergi suçu sayılan (7) numaralı bentteki fiil (belli tutarı aşan hasılat, kazanç ve iradı defterlere kaydetmemek ve beyanname göstermemek) için hapis cezası da öngörülmüşken değişiklik sonrası yapılan düzenlemede bu nevi beyanname vermemek veya belli tutarın beyan dışı bırakılması gibi fiiller için hapis cezası öngörülmemiştir.

3. Hileli vergi suçu ile kaçakçılık fiillerinin tek maddede birleştirilmesi ile ceza hukuku anlamında suç oluşturan fiillerle idari aykırılıkların aynı maddede düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur.

### **3- 4008<sup>93</sup> ve 4108<sup>94</sup> sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler**

4008 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi başlığı ile birlikte değiştirilmiş, madde başlığı "kaçakçılığın tarifi" iken "kaçakçılık suçunun tarifi" haline getirilmiştir. Maddenin birinci fıkrasında kaçakçılık suçu<sup>95</sup> "mükellef

<sup>93</sup> 4008 sayılı Kanun 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

<sup>94</sup> 4108 sayılı Kanun 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

<sup>95</sup> 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu kaçakçılık suçunu düzenleyen 344. madde ile cezasını düzenleyen 359. madde şöyledir:

"Kaçakçılık Suçunun Tarifi

veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı fıkra ile kastın varlığını ispat külfeti iddia edene yüklenmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında altı bent halinde sayılan durumlarda ise kastın varlığı kabul edilmiştir<sup>96</sup>. Ayrıca, anılan Kanunun 359. maddesinde yapılan değişiklikle, 344. maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı fiiller nedeniyle kaçakçılık suçunun işlenmesi durumunda ziya uğratılan verginin üç katı tutarındaki vergi cezasının yanı sıra altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına da hükmolunacağı belirtilmiştir.

Maddede yer alan idari aykırılıklar kaçakçılık kapsamından çıkarıldığından maddede sadece ceza hukuku anlamında suç oluşturan fiiller kalmıştır. Ancak kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller maddede sayılan fiillerle sınırlı değildir.

---

**Madde 344 (Değişik: 24/6/1994 tarih ve 4008/103 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.
2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.
5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.
6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)”

“Kaçakçılık suçunda hapis cezası:

**Madde 359**

344’üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 345. maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur.

Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla ilan edilmesine de hükmolunur.”

<sup>96</sup> “Her ne kadar VUK. Mad. 344/1-6. bentlerinde sayılan hallerde kastın karinesi kabul edilmiş ve bu hallerin varlığında ayrıca kast aranmayacağı vurgulanmışsa da, bize göre yasada sayılan bu hareketlerin varlığı ceza yargılaması açısından sadece “adi karine” niteliği taşımaktadır. Adi karinenin aksi daima ispatlanabilir. Kanunda öngörülen kasit karinesi ancak idari cezalandırma aşamasında açık bir önem arz etmektedir. Ceza yargılaması hukukunda cezalandırmada subjektiflik esas olup, VUK. mad. 344/1-6. bentlerde sayıldığı gibi objektif ölçülerin kabul edilmesi ve cezalandırmanın bu ölçülere göre yapılması mümkün değildir...” A. Metin İnal ve Ahmet Sofuoğlu, “4108 sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl 15, Sayı 56 (Ocak 1996), s. 5-6.

4008 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden önem arzeden bir düzenleme de “vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defterleri tutmamak” fiilinin suç sayılmasıdır. Ancak bu düzenleme uygulanma imkânı bulmadan 4108 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır<sup>97</sup>.

4008 sayılı Kanunla cezanın alt sınırı üç aydan altı aya çıkarılmış üst sınırı değiştirilmemiştir. Daha sonra 4108 sayılı Kanunla 359. maddede değişiklik yapılarak filer için uygulanacak hapis cezasında farklılaştırma yapılmıştır<sup>98</sup>.

#### 4- 4369 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle, idari nitelikteki kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları kaldırılmış vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hallerinde uygulanacak idari ceza vergi ziyayı cezası olarak belirlenmiştir. Vergi ziyasına kaçakçılık olarak tanımlanan fiillerin neden olması durumunda vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanacaktır.

Daha önce 344. maddede kaçakçılık suçu olarak düzenlenen fiiller 4369 sayılı Kanunla 359. maddede kaçakçılık suçları<sup>99</sup> olarak düzenlenmiştir. Maddede

---

<sup>97</sup> 4108 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.”

<sup>98</sup> Vergi Usul Kanunu’nun 4108 sayılı Kanunla değişik 359. maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

**“Madde 359– (25/5/1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası

Bu Kanunun 344 üncü maddesinin;

1. 1, 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

2. 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 345 inci maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

<sup>99</sup> 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu kaçakçılık suçlarının tanımlandığı 359. madde aşağıdaki gibidir.

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

Madde 359 -

kaçakçılığa ilişkin bir tanımlama yer almamış, kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillere iki bent halinde bir arada düzenlenmiş ve suçlar için öngörülen cezalara da aynı maddede yer verilmiştir.

Maddenin (b) bendinde yer alan fiiller (a) bendinde yer alan fiillerden daha ağır olarak kabul edildiğinden bu fiiller için ağır hapis cezası öngörülmüştür.

4369 sayılı Kanunla vergi kaçakçılığı suçlarında yapılan en önemli değişiklik suçun oluşumu için vergi ziyasının şart olmaktan çıkarılmasıdır. Ancak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin suç oluşturabilmesi için başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarında kaydedilen hesap ve işlemlerin vergi matrahını azalması sonucunu doğurması gerekmektedir. “Matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesinden anlaşılması gereken, beyan edilen matrahın edilmesi gerekenden az olmasıdır.

- 
- 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 (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),  
Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.  
(Bu bentte yer alan "...hüküm tarihinde..." ibaresi, 22.10.2000 gün ve 24198 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesinin 7.6.1999 gün 1999/10 esas ve 1999/22 karar sayılı kararıyla iptal edilmiştir.) Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için ( Anayasa Mahkemesince iptal edilen ifade ) yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.
- b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;
- 1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini 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 (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),
  - 2) Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,  
Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.  
371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.  
Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyası cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Matrah azalmasının aynı zamanda vergi ziyasına neden olması aranmaz. Bu durum özellikle matrah azalmasına rağmen indirilecek KDV'nin yüksekliği nedeniyle ödenecek KDV'nin çıkmadığı durumlarda önem arz etmektedir. Buna göre vergi ziyayı olmasa bile matrah azaldığı için suç oluşacaktır<sup>100</sup>.

### **5- 5728 sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler**

5728 sayılı Kanunun tasarısında, 359. maddenin (b) bendinde yer alan suçlar için uygulanacak yaptırım bakımından Türk Ceza Kanunu'nun belgede sahtecilik hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüştü. Ancak alt komisyonda yapılan değişiklik Adalet Komisyonu tarafından da kabul edilerek (b) bendindeki suç Türk Ceza Kanunu'na yollama yapılmadan tanımlanmıştır<sup>101</sup>.

5728 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı "Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" iken "Suçlar ve Cezaları"; "vergi ziyayı suçu ve cezası" olan 344. madde başlığı "vergi ziyayı cezası" olarak değiştirilmiş ve 344. maddenin birinci ikinci fıkraları birleştirilmiştir. "İştirak" başlıklı 360. madde "cezadan indirim" başlığı ile birlikte yeniden düzenlenmiştir.

5728 sayılı kanunla yapılan değişiklikler temel ceza kanunlarına uyum amacıyla yapılan değişiklikleri kapsadığından bu kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde de değişiklikler yapılmıştır. Buna göre:

1. Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller iki bent halinde düzenlenmişken, maddenin yeni halinde üç bent halinde düzenlenmiştir. Belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak fiili (c) bendine alınmıştır.

<sup>100</sup> Benzer görüş için bkz. Mehmet Ali Özzer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara, 2008, s. 914.

<sup>101</sup> 5728 sayılı Kanunun gerekçesi ve Adalet Komisyonu Raporu için bkz. [www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56m.htm](http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss56m.htm) (Erişim, 10.09.2008).

2. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanma fiillerinden farklı olarak (c) bendinde düzenlenen belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya kullanmak fiili için “bilerek” ifadesi kullanılmıştır. Bunun yanı sıra düzenlemenin önceki halinde yer alan “belgeleri sahte olarak basmak” fiiline yer verilmediğinden bu fiiller (b) bendi kapsamında değerlendirilecektir.

3. Maddenin önceki halinde (a) bendinde sayılan fiiller için verilen hapis cezasını paraya çevirmede kullanılacak ölçüye ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. Böylece paraya çevirme işlemi için Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerinin uygulanacağı kabul edilmiştir.

4. (a) bendinde yer alan fiiller için öngörülen cezanın alt sınırı altı aydan bir yıla; (b) bendinde yer alan fiiller için öngörülen cezanın alt sınırı on sekiz aydan üç yıla çıkarılmıştır. Daha önce (b) bendindeyken (c) bendinde ayrıca düzenlenen fiiller için cezanın alt sınırı on sekiz aydan iki yıla çıkarılmıştır.

5. Gizleme ve sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge terimleri için yapılan tanımlamalar parantez içinden çıkartılarak ayrı bir paragrafta düzenlenmiştir.

## **VII- TÜRK CEZA KANUNU İLE KABAHAHLER KANUNU’NUN VERGİ SUÇLARI İLE VERGİ KABAHAHLERİNE ETKİLERİ**

Bilindiği üzere Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türk Ceza Kanunu’nun 5. maddesi uyarınca Ceza Kanununun hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacaktır. Aynı şekilde Kabahatler Kanunu’nun 3. maddesine göre Kabahatler Kanunu’nun idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde; diğer genel



hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında uygulanacaktır<sup>102</sup>.

Bu bölümde genel kanun niteliğinde olan söz konusu kanunların vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kabahatleri üzerindeki etkileri değerlendirilecektir.

### **A- Türk Ceza Kanunu'nun Vergi Kaçakçılığı Suçları Üzerindeki Etkileri**

Vergi suçlarının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir. Değiştirilen maddenin (a-2) bendinin son paragrafında yer alan ve hükmolunan hapis cezasını para cezasına çevrilmesinde kullanılacak ölçüyü belirleyen düzenlemedeki "hüküm tarihindeki"<sup>103</sup> ifadesi Anayasa Mahkemesi'nin 12.10.2000 tarih 24198 sayılı R.G.'de yayımlanan 7.6.1999 tarih ve E. 1999/10, K. 1999/22 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. 359. maddede en son değişiklik temel ceza kanunlarına uyum amacıyla 8.2.2008 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5728 sayılı Kanunla yapılmıştır.

01.06.2005 tarihinde yürürlüğe giren ve ceza hukukuna ilişkin temel kanun olan 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun "özel kanunlarla ilişki" başlıklı 5. maddesinde "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır." düzenlemesi yapılmıştır.

5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun<sup>104</sup> 5349 sayılı Kanunla<sup>105</sup> değişik ve 18.05.2005 tarihinde yürürlüğe giren 6. maddesinin birinci fıkrası ile "ağır hapis" cezaları "hapis" cezasına dönüştürülmüştür. 5252 sayılı Kanuna 5349 sayılı Kanunla eklenen geçici 1. madde

---

<sup>102</sup> Söz konusu kanunlarda yer alan bu düzenlemelere rağmen kanun koyucu her zaman aksi düzenlemeler yapabilir.

<sup>103</sup> Söz konusu düzenlemenin Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından sonraki hali şöyledir: "Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez."

<sup>104</sup> Kabul tarihi 04.11.2004 olan 5252 sayılı Kanun, 13.11.2004 tarih ve 25642 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. Kanunun 10. maddesi yayım tarihinde diğer maddeleri 1 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>105</sup> Kabul tarihi 11.05.2005 olan 5349 sayılı Kanun, 18.05.2005 tarih ve 25819 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

ile “diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapıncaya ve en geç 31 Aralık 2006 tarihine kadar uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir. 5252 sayılı Kanunda yapılan iki düzenleme de 01.06.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Anılan geçici 1. maddede geçen “31 Aralık 2006” tarihi 5560 sayılı Kanunla<sup>106</sup> 19.12.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere “31 Aralık 2008” olarak değiştirilmiştir.

### **1- 1 Haziran 2005 Tarihinden İtibaren 8 Şubat 2008 Tarihine Kadar İşlenen Suçlar Üzerindeki Etkileri**

5252 sayılı Kanunun geçici 1. maddesine istinaden söz konusu tarihler arasında Vergi Usul Kanunu’nun Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümlerine aykırı olan hükümleri; Vergi Usul Kanunu’nda düzenleme bulunmayan konularda Türk Ceza Kanunu’nun genel hükümleri uygulanacaktır. 4369 sayılı kanunla değişik 359. maddesinin (a) bendinde tanımlanmış suçlar için altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörölmüştü. Söz konusu suçlar aynı bendin (2) numaralı alt bendinin son paragrafında yapılan düzenlemeye istinaden paraya çevrilebilmekteydi. Paraya çevirme işleminde hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınacağı ve hükmolunan para cezasının ertelenemeyeceği hükmü yer almaktaydı. Bunun yanı sıra Türk Ceza Kanunu’nun 50-52. maddelerinde kısa süreli hapis cezalarına (hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası) uygulanacak seçenek yaptırımlar ve hapis cezasının ertelenmesi konularında Vergi Usul Kanunu’nda hüküm bulunmadığından, bu hükümler vergi kaçakçılığı suçu içinde uygulanacaktır. Buna göre 01.06.2005 tarihinden itibaren 8.2.2008 tarihine kadar 4369 sayılı Kanunla değişik Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin (a) bendinde yer alan suçların işlenmesi halinde;

- Bir yıl veya daha az süreli hapis cezasına hükmolunması durumunda seçenek yaptırımlar uygulanabilecektir.

---

<sup>106</sup> Kabul tarihi 06.12.2006 olan 5560 sayılı Kanun, 19.12.2006 tarih ve 26381 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

- Seçenek yaptırım olarak adli para cezasının uygulanması durumunda, para cezasına çevirme işleminde VERGİ USUL KANUNU'NUN 359. madde hükmü uygulanacaktır ve hükmolunan para cezası ertelenemeyecektir. Ancak 359. maddenin para cezasına çevirme işleminde kullanılacak ölçüyü düzenleyen hükmü 8 Şubat 2008 tarihinden itibaren yürürlükten kalktığından, bu tarihten önce işlenen suçlarda infaz gerçekleşmemiş ise lehe olan kanunun uygulanması ilkesi gereği Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır ve para cezasının ödenmemesi durumunda seçenek yaptırımın değiştirilmesine karar verilebilecektir.

- İki yıl (fiili işlediği sırada altmış beş yaşını bitirmiş veya onsekiz yaşını doldurmamış olanlar için üç yıldır) veya daha az süreli hapis cezasına hükmolunması durumunda hapis cezası ertelenebilir.

4369 sayılı Kanunla değişik 359. maddenin (b) bendinde yer alan suçların 1 Haziran 2005 tarihinden itibaren 8.2.2008 tarihine kadar işlenmesi halinde;

- Cezanın alt sınırı onsekiz ay olduğundan seçenek yaptırımların uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle seçenek yaptırım olarak öngörülen adli para cezasına çevrilemez.

- İki yıl (fiili işlediği sırada altmış beş yaşını bitirmiş veya onsekiz yaşını doldurmamış olanlar için üç yıldır) veya daha az süreli hapis cezasına hükmolunması durumunda hapis cezası ertelenebilir.

## **2- 08.02.2008 Tarihinden İtibaren İşlenen Suçlarda Durum**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde 5728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe girdiğinden bu tarihten itibaren işlenen suçlara maddenin yeni hali uygulanacaktır. Yapılan değişiklikte cezaların alt ve üst sınırları artırıldığından 08.02.2008 tarihinden önce işlenmiş suçlar için lehe olan kanunun uygulanması ilkesi gereği değişiklik öncesi 359. madde uygulanacaktır.

Buna göre 08.02.2008 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendinde yer alan suçların işlenmesi halinde;

- Cezanın alt sınırı altı aydan bir yıla çıkarılmış olmakla birlikte cezaya bir yıl olarak hükmolunması durumunda seçenek yaptırımlar uygulanabilecektir. Seçenek yaptırım olarak adli para cezasının uygulanması durumunda, adli para cezasına çevirme işlemi bir gün karşılığı olarak en az yirmi en fazla yüz Türk Lirası uygulanır. Hükmolunan para cezası ertelenemez ancak, hapis cezasından çevrilen adli para cezasının ödenmemesi durumunda seçenek yaptırımın değiştirilmesine karar verilebilir.

- İki yıl (fiili işlediği sırada altmış beş yaşını bitirmiş veya onsekiz yaşını doldurmamış olanlar için üç yıldır) veya daha az süreli hapis cezasına hükmolunması durumunda hapis cezası ertelenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendinde yer alan suçların işlenmesi halinde;

- Ceza için seçenek yaptırımlar uygulanması ve adli para cezasına çevrilmesi mümkün değildir.

- Fiili işlediği sırada altmış beş yaşını bitirmiş veya onsekiz yaşını doldurmamış olanlar için hükmedilen cezanın 3 yıl olması durumunda erteleme imkânı vardır. Bunun dışında ceza ertelenemez.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (c) bendinde yer alan suçların işlenmesi halinde;

- Ceza için seçenek yaptırımlar uygulanması ve adli para cezasına çevrilmesi mümkün değildir.

- Cezanın iki yıl olarak belirlenmesi durumunda hapis cezası ertelenebilir. Ertelenebilecek cezanın üst sınırı, fiili işlediği sırada altmış beş yaşını bitirmiş veya onsekiz yaşını doldurmamış olanlar için üç yıldır.

## **B- Kabahatler Kanunu'nun Vergi Kabahatlerine Etkileri**

Yürürlükteki bir kanunun veya kanun maddelerinin yürürlükten kaldırılması iki şekilde söz konusu olabilir. Bunlardan birincisi açık ilgadır; eğer kanun koyucu yaptığı kanun ile açıkça bir kanunun adını veya maddelerini belirterek bu düzenlemelerin yürürlükten kaldırıldığını söylüyorsa açık ilga söz konusudur. İkincisi zımni ilgadır; zımni ilgada yürürlükten kaldırılan bir kanun veya kanun maddesinden bahsedilmemekte örneğin, bu kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz, bu kanunun hükümleri diğer kanunlar hakkında da uygulanır şeklinde ifadeler kullanılmaktadır. Bu tür durumlarda yeni kanunun eski kanun hükümlerini kaldırıp kaldırmadığı sonucuna yorumla ulaşılmaktadır. Bu konuda aşağıda açıklamalar yapılmıştır. Öncelikle Kabahatler Kanunu'nun genel kanun niteliği değerlendirilecek daha sonra Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabının Kabahatler Kanunu karşısında genel kanun olup olmadığı hususuna yer verilecek ve Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu hükümlerini etkileyip etkilemediği değerlendirilecek.

### **1- Kabahatler Kanunu'nun Genel Kanun Olma Özelliği**

Ceza sisteminin çağdaş gelişmelere paralel olarak düzenlenmesi yaklaşımının bir sonucu olarak temel ceza kanunları yeniden yazılmış ve kabahatler suç olmaktan çıkarılarak ayrı bir kanunla düzenlenmiştir<sup>107</sup>. Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu'nun her ikisi de yaptırım sistemine ilişkin önemli değişiklikler yapmasına ve özel ceza düzenlemeleri yer alan diğer kanunları etkilemelerine rağmen bir geçiş süreci öngörülmemiştir. Uygulamada yaşanabilecek aksaklıkların fark edilmesiyle özel kanunların Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine aykırı düzenlemelerinin

---

<sup>107</sup> Suçlara ilişkin genel kanun olan Türk Ceza Kanunu Tasarısı 12.05.2003 tarihinde TBMM'ye gönderilmiş ve 26.09.2004 tarihinde kabul edilmiştir. Kabahatlere ilişkin genel kanun olan KK Tasarısı ise 10.03.2005 tarihinde TBMM'ye sevk edilmiş ve 30.03.2005 tarihinde kabul edilmiştir.

bu kanunlarda değişiklik yapılncaya ve en geç 31.12.2008 tarihine kadar uygulanacağına ilişkin düzenleme yapılarak geçiş süreci düzenlenmiştir. Ceza kanunu açısından sonradan da olsa bir geçiş süreci düzenlenmesine rağmen Kabahatler Kanunu açısından böyle bir düzenleme yapılmamıştır.

Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinde kanunun, idari yaptırımlarla ilgili genel bir kanun ihtiyacını gidermeye yönelik olduğu belirtilmiştir. Kanunun genel gerekçesi aşağıdaki gibidir:

*“Özellikle ekonomik hayata ilişkin düzenlemeler kapsamında oldukça sık bir şekilde idari nitelikte ceza yaptırımlarına yer verilmektedir. Bu bağlamda yürürlüğe konan kanunlarda veya kanun hükmünde kararnamelerde kazuistik hükümlere yer verilmektedir. Bu kazuistik düzenlemeler arasında bir sistem birliğinin varlığından söz edilemez. Bunlar arasında bir ahenksizlik hakim bulunmaktadır. Bu nedenle, idari nitelikteki yaptırımlarla ilgili olarak genel bir kanuna ülkemiz açısından büyük bir ihtiyaç bulunmaktadır. Bu düşüncelerle hazırlanan bu Tasarıda, idari yaptırımları gerektiren fiiller yani kabahatler açısından kanunilik ilkesi, zaman bakımından uygulama ve sorumluluk esasları, zamanaşımı, idari yaptırımların hukuki niteliği, çeşitleri ve sonuçları, bu yaptırımların yerine getirilmesi rejimi gibi konular, bir sistematik çerçevesinde düzenlenmiştir.”*

Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde de “Bu Kanunun genel hükümleri diğer kanunlardaki kabahatler hakkında da uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu maddenin gerekçesi şöyledir:

*“Özel kanunlarda çeşitli fiiller karşılığında idari yaptırımlar öngörülürken; çoğu zaman, bu yaptırımların yerine getirilmesi, bunlara bağlanan hukuki sonuçlar, zamanaşımı, tekrür, özellikle idari para cezası türündeki yaptırımın yerine getirilmesi, bu suretle oluşan mali kaynağın kullanılma biçimi gibi hususlarda da kazuistik hükümlere yer verilmektedir.*

*Sistemden yoksun bu kazuistik düzenlemelerin önüne geçebilmek bakımından, ayrıca hukuk uygulamasında birliği ve hukuk güvenliğini sağlamak için; özel kanunlarda sadece kabahat türünden fiillerin tanımlanması ve bu fiiller karşılığında öngörülen idari yaptırımların belirlenmesiyle yetinilmelidir.*

*Bu itibarla, Tasarıda belirlenen genel ilkelerin, özel kanunlarda tanımlanan kabahatler hakkında da uygulanmasının temin edilmesi gerekmiştir.”*

Anlaşılaacağı üzere Kabahatler Kanunu idari kabahatlerle ilgili olarak uygulanacak genel bir kanundur. Kabahatler Kanunu'nun yukarıda yer verilen 3.

maddesi Anayasa Mahkemesinin 1.3.2006 tarih ve E. 2005/108, K. 2006/35 sayılı Kararında<sup>108</sup> belirtilen;

- Anayasanın 125, 142 ve 155. maddeleri uyarınca kanun koyucunun idari yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığın çözümünde adli yargının görevlendirmesi konusunda geniş takdir hakkının bulunmadığı,

- İdare hukuku esaslarına göre tesis edilen bir işlemin sadece para cezası yaptırımını içermesine bakılarak idari yargı alanından çıkarılarak adli yargıya bırakılmasının mümkün olmadığı,

Gerekçeleriyle Anayasanın 125 ve 155. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiş, iptal kararının R.G.'de yayınlanmasında başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı üzerine Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi 5560 sayılı Kanunla 19.12.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

“(1) Bu Kanunun;

a) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

b) Diğer genel hükümleri, idari para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında,

uygulanır.”

---

<sup>108</sup> Karar 22.07.2006 tarih ve 26236 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

## 2- Vergi Usul Kanunu'nun İdari Yaptırımlarla İlgili Düzenlemelerinin Özel Kanun Niteliği ve Kabahatler Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu'ndaki Kabahatlere Etkisi

Aynı konuyu düzenleyen iki kanun bulunması durumunda çatışan hükümlerden hangisinin yürürlüğünün devam ettiği, söz konusu kanunların genel kanun - özel kanun olup olmamalarına göre farklılık göstermektedir. Buna göre karşılaşılabilecek farklı durumlarda değerlendirme şöyle yapılacaktır<sup>109</sup>:

1. Önceki ve sonraki kanunların her ikisinin de genel veya özel kanun olmaları durumunda eski tarihli kanun hükmü yeni tarihli kanunla yürürlükten kaldırılmış olur.
2. Önceki kanunun genel, sonraki kanunun özel kanun olması durumunda eski tarihli kanun hükmü yürürlükten kaldırmış olur.
3. Önceki tarihli kanun özel, sonraki tarihli kanun genel ise kanun koyucunun iradesini (amacını) gözden geçirerek sonuca ulaşmak gerekir.

Vergi Usul Kanunu, 1. maddesinde belirtilen vergilerle ilgili düzenlemeler yapan genel nitelikli bir usul kanunudur. Kabahatler Kanunu da bütün idari aykırılıklarla ilgili düzenlemeler getiren genel nitelikli bir kanundur. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun vergi kabahatleri ve bunların yaptırımları ile ilgili düzenlemeleri Kabahatler Kanunu'nun bu düzenlemeleri karşısında özel hüküm niteliğindedir<sup>110</sup>.

Vergi kabahatleri idari aykırılıklar olmakla birlikte vergi ceza hukukunda benimsenen prensipler her zaman idari ceza hukukunun temel prensipleri ile aynı

<sup>109</sup> Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 11. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s. 158; Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 195.

<sup>110</sup> Benzer görüş için bkz. ERDEM, Tahir, "Yeni TCK ve Kabahatler Kanunu Sonrasında Vergi Cezalarında İchtima – III", **Diyalog Dergisi**, Sayı: 223 (Kasım 2006), s. 88-101; Kabahatler Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin çatışmasının genel hükümlerin çatışması olduğu düşüncesi için bkz. YAVAŞLAR, Funda Başaran, "Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Değişim Sürecinin Vergi Ceza Sistemine Etkileri", (Vergi Ceza Sistemi Paneli'nde sunulan tebliğ), **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 233 (Şubat 2008), s. 75.



olmamıştır. Kanun koyucu vergi kabahatleri ile ilgili olsa dahi genellikle ceza hukukunun temel prensiplerine bağlı kalmıştır. Bunun yanı sıra idari kabahatleri düzenleyen birçok kanundan farklı olarak Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatleri ile ilgili olarak uygulanacak ayrıntılı hükümler bulunmaktadır. Bu konudaki sistematik düzenlemeler ilk olarak 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yapılmış, daha sonra bu düzenlemelere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da yer verilmiştir. Yaklaşık altmış yıllık bir süredir uygulana gelen bir sistem oluşturulmuştur. Bu vergilendirme sürecinin doğasından kaynaklanan zorunluluktur. Buna bağlı olarak vergi ile ilgili ihtilaflarda görevli özel mahkemeler olan vergi mahkemeleri kurulmuştur.

Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin, açık hüküm olmamasına rağmen Vergi Usul Kanunu'nun ilgili düzenlemelerini zımnen ilga ettiğini kabul ettiğimizde, Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin özel düzenlemeleri dahil çok sayıda düzenlemesinin yürürlükten kalktığını söylemek gerekir ki, kanaatimizce bu doğru olmayacaktır. Kanun koyucunun amacı, kabahatlerle ilgili olarak çok sayıda kanunda yer alan düzenlemelerle ilgili olarak hüküm bulunmadığı hallerde uygulanacak genel hükümleri düzenlemektir. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunan hallerde bu hükümler uygulanacak, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri ise ancak Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmadığı hallerde uygulanabilecektir.

### **3- Kabahatler Kanunu'nun Ek 1. Maddesinin Anlamı**

Ek 1. maddede “4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümleri saklıdır.” düzenlemesi neyi ifade etmektedir? Öncelikle tespit edilmesi gereken Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahkemelerinin görevine ilişkin yer alan hükümlerdir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahkemelerinin görevine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'da<sup>111</sup> düzenlenmiştir.

---

<sup>111</sup> 06.01.1981 tarihin de kabul edilen 2576 sayılı Kanun, 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 377 ve 378. maddelerinde yapılan düzenlemeler ise dava açmaya yetkililerle dava konusunu düzenlemektedir.

Ek 1. maddenin gerekçesi şu şekildedir:

*“Vergi mahkemelerinin görevine giren hususlarla ilgili olarak vergi hukukunun kendisine özgü özellikleri dolayısıyla 213 sayılı Kanunda ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu hükümlerin vergi uyumsuzluklarına ilişkin olarak muhafazasında fayda mülhaza edilerek, Kabahatler Kanununun usule ilişkin hükümlerinin vergi cezaları açısından uygulanmaması yönünde bir istisna hükmüne yer verilmiştir.”*

5348 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de ortaya çıkması muhtemel sorunların giderilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki, Ek 1. madde iyi yazılmış bir madde değildir. Aynı şekilde madde gerekçesi de açık ve net bir şekilde kaleme alınmamıştır. Ancak anlaşılıyor ki, Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerini etkilediği gerekçesiyle böyle bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur<sup>112</sup>.

---

<sup>112</sup> Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin Ek 1. madde nedeniyle vergi kabahatleri hakkında uygulanmadığı düşüncesi için bkz. Adnan Gerçek, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, s. 274-278, (Vergi Cezaları); Turgut Candan, “Kabahatler Kanunu Hakkında”, **Mali Pusula Dergisi**, Yıl 1, Sayı 10 (Ekim 2005), s. 8-15 (Kabahatler).

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

#### I- KANUNİ UNSUR

Vergi kaçakçılığı suçları Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede en son değişiklik 5728 sayılı Kanunla yapılmıştır. "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığını taşıyan madde aşağıdaki gibidir.

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

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

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

*Hakkında bir yıldan 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 sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*

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

*371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.*

*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."*

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer verilen fiillerin her biri diğer fiillerden ayrı birer suç teşkil ettiklerinden birden fazla fiilin gerçekleştirilmesi durumunda her fiil için ayrı ceza uygulanacaktır. Bununla birlikte söz konusu fiillerin aynı maddede düzenlenmesi, devletin vergilendirme yetkisi ve vergi gelirlerini hedef alması, manevi unsurun bütün fiiler için genel kast olması ve "defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi" fiili dışında sonucun harekete bitişik olması gibi nedenlerle her fiil ayrı ayrı unsurları itibariyle değerlendirilmemiş, bütün fiiller bir başlık altında toplanarak değerlendirmeler yapılmıştır.

## II- FAİL

4369 sayılı Kanunla vergi kaçakçılığı suçları yeniden düzenlenmeden önce Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde "kaçakçılık suçu, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesidir" şeklinde tanımlanmıştı. Bu nedenle 2365 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden sonra 4369 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere kadar kaçakçılık suçu ancak mükellef veya vergi sorumlusu tarafından işlenebilecek suçlardandı. 2365 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerden önce kaçakçılık idari ihlalleri adlandırmak için kullanılmaktaydı, ceza hukuku anlamında suç teşkil eden fiillerin adı hileli vergi suçu idi. Hileli vergi suçu mükellef ve sorumludan hareketle tanımlanmadığından bu fiilleri işleyen herkes fail olabilmekteydi<sup>113</sup>.

4369 sayılı Kanunla 359. maddede vergi kaçakçılığı suçlarının düzenleniş biçiminde kaçakçılık suçu mükellef veya vergi sorumlusundan hareketle tanımlanmamış ve vergi ziyayı, suçun oluşumu için şart olmaktan çıkartılmıştır. Bu nedenle söz konusu suçlar mükellef veya vergi sorumlusu dışındaki herhangi biri tarafından da işlenebilecek suçlar haline gelmiştir. Yukarıda belirtilen düzenlemeler

---

<sup>113</sup> "İlk nazarda, vergi suçlarında failin mutlaka mükellef olacağı hatıra gelir ise de bu, daima doğru değildir. Çünkü yukarıda adlarını sıraladığımız fiilleri mükellefin bizzat kendisinden başka kişiler de yapabilir (mesela muhasebecisi, yakın akrabası, vesaire gibi); bu hallerde, suçun faili artık kaçırılan verginin mükellefi olmayıp, bu kişilerdir." Tosun, s. 44.

ışığında aşağıda vergi kaçakçılığı suçunda ceza sorumluluğu konusunda açıklamalar yapılmıştır.

### **A- Gerçek Kişilerde Sorumluluk**

Gerçek kişilerde kaçakçılık suçunda cezai sorumluluk genel olarak mükellefe veya vergi sorumlusuna aittir. Çünkü, mükellefin veya vergi sorumlusunun gerçek kişi olduğu durumlarda genellik iktisadi faaliyet bu kişiler tarafından yürütülmektedir. Ancak, bazı durumlarda cezai sorumluluk mükellef adına işlemleri yürüten kişilere ait olmaktadır. Bu cezaların şahsiliği ilkesinin sonucudur.

Vergi mükellefinin işyerindeki faaliyetlerini yürütme konusunda vekâletname ile yetkili kıldığı kimseler tarafından işlenen bir suç varsa fail vekildir. Vekilin cezai sorumluluğunun olabilmesi için; vekâletnamenin noter tarafından ve suç tarihinden önce düzenlenmesi, vekâletnamede işyerinin idare ve temsiline ilişkin açık ifadelerin olması gerekmektedir<sup>114</sup>. Yine mükellefin hastalık, uzun süreli tatil gibi nedenler iş yerini başkasına bırakmış olması durumunda<sup>115</sup> suçu işleyen sorumludur. Mükellefin işinin başında olduğu durumlarda da mükellefin bilgisi ve isteği dışında suçu kişi sorumlu olacaktır<sup>116</sup>. Örneğin mükellefe ait defter ve belgeler üzerinde mükellefin bilgisi ve isteği olmadan muhasebeci tarafından yapılan tahrifatta sorumlu mükellef değil muhasebecinin kendisi olacaktır<sup>117</sup>.

Mükellefin küçük veya kısıtlı olması durumunda işleri idare edenlerin (veli, vasi ve kayyım) fiillerinden dolayı sorumluluk bu kişilere ait olacaktır. Ancak küçük veya kısıtlıların fiili kendilerinin işlediği durumda ceza hukukunun sorumluluğa

---

<sup>114</sup> Ok ve Gündel, ss.37-38.

<sup>115</sup> Remzi Gündüz ve Veysel Gültaş, **Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2008, s. 230.

<sup>116</sup> Benzer görüş için bkz. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)**, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, s. 250, (Vergi Suçları); Ahmet Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 122 (Şubat 2003), s. 28.

<sup>117</sup> Tosun, s. 45.

ilişkin genel düzenlemeleri çerçevesinde sorumluluk küçük ve kısıtlıların olacaktır<sup>118</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesine göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Muhafaza ve ibraz ödevi de mirası kabul etmiş mirasçılara geçecek ödevler arasında yer almaktadır. Kanuni mirasçılar ancak mirası kabul etmeleri, defter ve belgelerin kendilerinde olması ve usulüne uygun tebligat yapılmış olması durumunda sorumlu tutulabilirler<sup>119</sup>.

### **B- Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlarda Sorumluluk**

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre tüzel kişiliği olmayan kuruluşların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda bunlara düşen ödevler bu kuruluşları idare edenler veya varsa temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu nedenle bu kuruluşlarda ceza sorumlusu olaydan önce, vekâletname ile yönetimi yüklenen, suçun ayrıntılarını bilen ve suçun oluşmasında rolü olan temsilcilerdir<sup>120</sup>.

Adi şirketler de tüzel kişiliği olmayan ve Borçlar Kanunu'nun 520. maddesine istinaden iki veya daha fazla kişi tarafından kurulan ortaklıklardır. Adi ortaklıklarda prensip olarak her ortağın idare ve temsil yetkisi vardır. Ancak anılan Kanunun 525. maddesine göre, sözleşme ile veya ortakların kararı ile şirketin idaresi ortaklardan bir veya birkaçına yahut dışarıdan birine bırakılabilir. Bu nedenle tüm ortakların ayrı ayrı cezai sorumlulukları bulunur. Ancak ortaklık sözleşmesiyle veya sonradan ortaklığı temsil ve idare yetkisi ortaklardan birine, birkaçına veya ortak

---

<sup>118</sup> Benzer görüş için bkz. Kaşıkçı, s. 172; Mutluer, Vergi Ceza, s. 62; N. Necmi Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1955, s. 99; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (2008), s. 250; Adnan Çavuş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 9 (Nisan 2004), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read/frame.asp?file\\_name= 2004044397. htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read/frame.asp?file_name= 2004044397. htm), Erişim 26.03.2009, (Fail); Karşı görüş için bkz. Ahmet Sofuoğlu, "Vergi Cezalarında Ehliyet ve Sorumluluk", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, s. 491.

<sup>119</sup> Y. 9. CD. 3.2.1992 tarih ve E. 1991/4856, K. 1992/401 tarih ve sayılı karar (YKD., C. 18, Sayı 3 (Mart 1992), s. 477).

<sup>120</sup> Y. CGK. 25.11.1991 tarih ve E. 1991/9-228, K. 1991/326 sayılı (YKD., C. 18, Sayı 5 (Mayıs 1992), s. 771); Y. CGK. 17.12.1990 tarih ve E. 1990/9-312, K. 1990/340 sayılı kararları (Ok ve Gündel, ss. 56-58).

olmayan bir başka şahsa bırakılmışsa temsil veya idare yetkisi kendisine bırakılan şahıs kaçakçılık suçunun muhatabı olacaktır<sup>121</sup>. Bunun için ortakların birlikte sorumlu olup olmadıkları, herhangi birisinin kanuni temsilci niteliğini haiz olup olmadığı araştırılmalıdır<sup>122</sup>.

Gerçek kişilerin sorumluluğu ile ilgili açıklamalarda da belirttiğimiz üzere tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idare yetkisi olanların bilgisi ve isteği dışında diğer kişilerce işlenen fiillerde sorumluluk fiili işleyen kişiye aittir.

### C- Tüzel Kişilerde Sorumluluk

Tüzel kişiler, gerçek kişiler tarafından veya gerçek veya tüzel kişilerin bir araya gelmesi ile kurulu ve faaliyetleri gerçek kişiler aracılığıyla yürütülür. Vergi kaçakçılığı suçları hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırıldığından tüzel kişiler hakkın uygulanması imkânı yoktur. Tüzel kişiler ceza hukuku anlamında bir hareket yeteneğine sahip olmamaları ve kendi iradelerini ortaya koyamamalarından dolayı ceza sorumlulukları bulunmaz ancak tüzel kişileri yönetenlerin bizzat yaptıkları hareketlerden dolayı ceza sorumlulukları mevcuttur<sup>123</sup>.

Tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna ilişkin Türk Ceza Kanunu'nun 20. maddesinin ikinci fıkrasında "Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırım uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Cezaların şahsiliği ilkesi gereği suçu işleyen kişinin cezalandırılması gerekmektedir. Fail dışında bir kişinin cezalandırılması mümkün değildir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeler ile zaman zaman bu esastan sapılmış ve objektif sorumluluk esasına göre düzenlemelere gidilmiştir. Bununla birlikte 4369 sayılı Kanunla 333. maddesinin son fıkrasında yapılan değişiklikle cezaların şahsiliği ilkesi benimsenmiştir.

---

<sup>121</sup> Ok ve Gündel, s.41.

<sup>122</sup> Y. 9. CD. 21.09.1989 tarih ve E. 1989/1634, K. 1989/3676 sayılı kararı (Ok ve Gündel, s. 58).

<sup>123</sup> Zeynel T. Kangal, "Yeni Türk Ceza Hukuku'nda Tüzel Kişiler", **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Temmuz 2007, s. 86.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 333. maddelerine istinaden ceza sorumluluğu tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine aittir. Ancak 333. maddenin son fıkrasına göre, kaçakçılık suçlarına ilişkin 359. maddede yer alan fiillerin işlenmesi halinde bu maddede yazılı cezalar fiili işleyenler hakkında hükmolunur.

Tüzel kişiler kanuni temsilcileri vasıtasıyla yönetilirler ve istihdam edilen personel bu kişilerin emir ve talimatlarıyla iş görür. Bu nedenle ilke olarak işlenen suçlardan dolayı kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul edilmesi gerekir<sup>124</sup>. Tüzel kişiler açısından sorun, kanuni temsilcinin birden fazla olması ve kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin kanuni temsilci veya temsilcilerin bilgisi ve onayı dışında işlenmiş olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Eğer kanuni temsilci birden fazla ise cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin, fiil ve fail arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir<sup>125</sup>. Nitekim Y. 11. Ceza Dairesi 10.05.2000 tarih ve E. 2000/2004, K. 2000/2059 sayılı kararı ile suç tarihinde limited şirketin işlerini yürütmekle sorumlu olan kişinin araştırılmadan mahkûmiyete karar verilmesini yasaya aykırı bulmuştur<sup>126</sup>.

Yine aynı şekilde kanuni temsilci olmayan çalışanlar tarafından işlenmiş bir suç varsa ve bu durum tespit edilebiliyorsa fiili işleyen sorumlu tutulması gerekir. Nitekim Y. 11. CD. 27.09.2001 tarih ve E. 2001/5007, K. 2001/8710 sayılı kararında<sup>127</sup>, “*Asıl olan tüzel kişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri*

---

<sup>124</sup> Y. 11. CD. 30.5.2001 tarih ve E. 2001/4804, K. 2001/5957 sayılı kararı ile “... şirketin ortağı ve suç tarihinde müdürü olduğu anlaşılan sanığın, şirketin faturasız olarak aldığı Irak mazotunu satın alan müşterilerine sahte olarak bastırılmış faturaların düzenlenerek verildiği keyfiyetinin bilmemesinin mümkün olmadığı, bu yöndeki savunmasının, şirketteki ortaklık ve müdürlük sıfatları ve iş yaşamının olağan işleyiş ve koşullarına uygun düşmemesi nedeniyle reddi gerektiği gözetilmeden, tüm unsurları itibariyle oluşup, sübut bulan münsnet suçtan 213 sayılı Kanunun 359/b-2 madde ve bendi uygulanarak cezalandırılması yerine savunmasına itibarla beraat kararı verilmesi...” kanuna aykırı bulunmuştur (YKD., C. 28, Sayı 2 (Şubat 2002), s. 325).

<sup>125</sup> Y. CGK. 17.12.1990 tarih ve E. 1990/9-312, K. 1990/340 sayılı kararı; Erman, s. 27.

<sup>126</sup> Y. 11. CD. 20.06.2001 tarih ve E. 2001/3350, K. 2001/7004 sayılı kararında “...anonim şirketin esas mukavelesinin onaylı bir örneği getirtilip incelenerek ve Ticaret Sicil Müdürlüğünden sorularak sanıkların münsnet suçtan cezai sorumluluklarının olup olmadığının tespiti ve sonucuna göre hüküm tesisi...”nin gerekli olduğuna hükmetmiştir (YKD., C. 28, Sayı 5 (Mayıs 2002), s. 815).

<sup>127</sup> YKD., C. 28, Sayı 8 (Ağustos 2002), s. 1285.



*arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir.*

*Kanuni temsilcileri cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz.*

*Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlendiği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği; tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır.*

*Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzelkişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcisinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez.” şeklinde içtihat etmiştir.*

Ancak uygulamada, çalışanlar tarafından işlenen suçların tespiti her zaman mümkün olmadığından ve kanuni temsilciler arasında görev yetki bölüşümü yapılmadığından kanuni temsilcilerin tamamı sorumlu tutulmaktadır.

### **III- KONU**

Vergi kaçakçılık suçlarının genel maksadı sosyal düzeni korumaktır.<sup>128</sup>. Diğer suçlardan farklı olarak vergi kaçakçılığı suçlarında suçtan doğrudan zarar gören de Devlet olduğundan bu suçların özel maksadının devletin vergilendirme yetkisinin ve vergi gelirlerinin korunmasıdır diyebiliriz<sup>129</sup>.

<sup>128</sup> Dönmezer ve Erman, C. I., s. 351.

<sup>129</sup> Hızlı, s. 106.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi incelendiğinde (a) ve (b) bentlerindeki vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusunu genel olarak “vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar”ın oluşturduğunu görmekteyiz. Bunun yanı sıra hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçunda; suçun maddi konusu hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter, belge ve kayıt ortamlarıdır<sup>130</sup>. Ayrıca sahte belge düzenleme fiili ile sahte belge basma fiillerinde konu düzenlenen ve basılan belgelerdir.

Vergi ile ilgili defter, kayıt ve belgelerin neler olduğu kullanma ve düzenleme şartları ve diğer usul hükümleri Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir<sup>131</sup>. Bunun yanı sıra zaman zaman maddi vergi kanunlarında da defter, kayıt ve belgelere ilişkin düzenlemelere rastlanmaktadır. Bu nedenle suçun konusu oluşturacak defter, kayıt ve belgeler sadece Vergi Usul Kanunu'nda yer alanlar olmayıp diğer bütün vergi kanunlarında yer alanları da kapsamaktadır. Aşağıda defter, kayıt ve belgelerle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelere yer vereceğiz.

### **A- Kanuni Defterler ve Kayıt Düzeni**

Ekonomik faaliyetlerin ulaştığı boyut, sermaye şirketlerinin varlığı ve şirketlerin hisse senetlerinin organize borsalarda işlem görmesi, devletin kamu giderlerini karşılamak için herkesten ödeme gücüne göre vergi alma mecburiyeti gibi sebepler işletmelerin sağlıklı bir belge ve kayıt düzeni kurmalarını zorunlu kılmaktadır. Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gibi muhtelif kanunlarda işletmelerin tutması gereken defterlere ilişkin düzenlemeler vardır. Bir usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu mükelleflerin vergi matrahlarını doğru tespit etmelerini sağlamak için belge ve kayıt düzenine ilişkin bir takım düzenlemeler yapmış ve zorunluluklar getirmiştir. Bu düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun “Mükellefin Ödevleri” başlıklı İkinci Kitabında yer almaktadır.

---

<sup>130</sup> Ok ve Gündel, s. 341.

<sup>131</sup> Kanuni defter, belge ve kayıtlarla ilgili ayrıntılı açıklamalar için bkz. Yusuf KARAKOÇ, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, DEÜHF Yayını, İzmir, 1997, (Vergi Yargılaması).

Vergi Usul Kanununa göre mükellef grupları itibariyle tutulması gereken zorunlu defterlerde İkinci Kitabın İkinci Kısımındadır. Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesine göre defter tutmanın amaçları; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

Defter tutmak zorunda olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesinde ve bunların istisnaları da 173. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmak zorundadırlar. Bununla birlikte gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler ve kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma zorunluluğu kapsamında değildir. Ancak bu istisna, gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri gerçek usulde tespit edilen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterleri kapsamamaktadır.

Tutulması zorunlu olan defterlerin ve kayıtların neler olduğu, kayıt düzeni ve bu defterlerle kayıtlara ilişkin diğer düzenlemeler ayrıntılı olarak Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabının İkinci Kısımının Üçüncü Bölümünden başlayan ve Onuncu Bölüme kadar olan kısımda yer alan maddelerle düzenlenmiştir. Buna göre, bilanço esasında tutulan defterler yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir. İşletme hesabı esasında ise işletme hesabı defteri tutulmaktadır. Bunların yanı sıra sanayi işletmelerinin imalat defteri, bitim işleri defteri gibi tutacakları özel defterlerde mevcuttur. Ayrıca serbest meslek erbabı serbest meslek kazanç defteri ve kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçiler de çiftçi işletme defteri tutmak zorundadırlar.

## **B- Belgeler**

Vergi Usul Kanunu'nda defterlerin yanı sıra defterlere kaydedilen işlemlere esas teşkil eden belgelere ilişkin düzenlemeler de ayrıntılarıyla yapılmıştır. Çünkü, anılan Kanunun 227. maddesine istinaden Vergi Usul Kanunu'nda aksine hüküm bulunmadıkça, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelenmesi zorunludur. Belgelenmesi zorunlu olmayan kayıtlar Vergi Usul Kanunu'nun 228. maddesinde yer almaktadır.

Belgelerle ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabının Üçüncü Kısımında ayrıntıları ile yapılmıştır. Bazı belgeler Kanunda tanımlanmış ve ve bu belgelerin düzenlenmesine ilişkin ayrıntılı hükümler yer almıştır. Bu belgelerden bazıları fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası, perakende satış vesikaları, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve ücret bordrosudur. Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenen belgeler Kanunda ismen sayılan belgelerle sınırlı değildir. Anılan Kanunun mükerrer 257. maddesi ile Maliye Bakanlığı, Kanunda öngörülen defter ve belgelere ilave olarak yeni defter ve belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğu getirme; bu defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve içermesi gereken zorunlu bilgileri belirleme gibi geniş yetkilerle donatılmıştır. Örneğin bu kapsamda 226 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>132</sup> ile döviz alım ve satım belgeleri düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır.

## **C- Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu**

Muhafaza ve ibraz ödevleri Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabının Altıncı Kısımında düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 253. maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle düzenledikleri veya aldıkları vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından; defter tutmak zorunda olmayanlar da Vergi Usul Kanunu'nun 254. maddesine istinaden almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını düzenleme tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

---

<sup>132</sup> Tebliğ 05.04.1994 tarih ve 21896 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Defter, kayıt ve belgelerin ibraz zorunluluğu Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında kendilerine defter ve kayıt tutma ve belge düzenleme ve alma gibi vergi ödevleri yüklenen gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları 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.

İbraz zorunluluğunu düzenleyen 256. maddede kayıtların ibraz zorunluluğundan söz edilmesine rağmen muhafaza zorunluluğunu düzenleyen 253. maddede kayıtların muhafaza zorunluluğundan söz edilmemiştir. Ancak ibraz zorunluluğu olan kayıtlar esasen defterlere kaydedilen işlemlerle ilgilidir ve bunlara ait ayrıntıları (alt hesapları vb.) içermektedir. Bu nedenle muhafaza zorunluluğu olmadığından bahisle kayıtların ibraz zorunluluğunun bulunmadığı söylenemez.

#### **IV- MADDİ UNSUR**

##### **A- Hareket Unsuru**

Vergi kaçakçılığı suçlarının hareket unsurunu Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde üç bent halinde sayılan fiiller oluşturur. Bu fiiller şunlardır:

1. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
2. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
3. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

4. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
5. Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
6. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,
7. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,
8. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
9. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek,
10. Asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak,
11. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak,
12. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastıkları belgeleri bilerek kullanmak.

Vergi kaçakçılığı suçları defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu dışında icrai hareketlerle işlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları (hem 4369 sayılı Kanun öncesinde yapılan düzenlemeler hem de bu Kanun ve sonrasında yapılan düzenlemelerle ilgili olarak) genellikle seçimlik hareketli suç olarak kabul edilmiştir<sup>133</sup>.

---

<sup>133</sup> Erman, s. 51; Yiğit, s. 121; Erhan Gümüş, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme, Erteleme ve Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 112 (Ocak 2009), s. 139; Ateş Oktar, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 79; Işıl Fulya Orkunoglu, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Gelişimi, Nedenleri ve Doğurduğu Sorunlar İle Çözüm Önerileri”, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı 52 (Kasım 2007), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20071110173.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071110173.htm), (Erişim, 6.3.2009).

Kanunda suçun işlenebilmesi için birden fazla hareketin gösterildiği ancak bunlardan sadece birinin yapılması durumunda neticenin gerçekleşeceğinin kabul edildiği suça, seçimlik hareketli suç denir<sup>134</sup>. Suçun gerçekleşmesi için hareketlerden herhangi birinin yapılması yeterlidir ve hareketlerden bir kaçının veya hepsinin gerçekleşmesi durumunda da suç sayısında bir değişiklik olmaz yani birden çok hareket olsa da tek suç işlenmiş olacaktır<sup>135</sup>.

Kanunda seçimlik hareketlere yer verilmiş olmasına rağmen bu hareketlerin ilişkili olduğu konuların birbirinden farklı olması halinde seçimlik hareketli suç söz konusu değildir ve özellikle Türk Ceza Kanunu dışındaki kanunlarda yer alan bu tür düzenlemelerde kanun maddesinde yer alan her bir konuya ilişkin hareket ayrı bir suç oluşturmaktadır<sup>136</sup>. Vergi kaçakçılığı suçları olarak adlandırılan fiillerde de durum böyledir yani her bir fiil diğerinden bağımsız bir suçu oluşturmaktadır<sup>137</sup>. Örneğin, bazı mükellefler adına sahte belge düzenlenmiş ve ayrıca bazı mükelleflerden sahte olarak düzenlenen belgeler alınıp kullanılmışsa hem sahte belge düzenlemeden hem de sahte belge kullanmadan dolayı iki ayrı suç oluşmaktadır ve iki ayrı cezaya hükmolunacaktır. Bu nedenle genel olarak vergi kaçakçılığı suçları seçimlik hareketli suçlardan değildir.

## **1- Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak**

Mükellefler ve sorumlular, gerçekleştirdikleri işlemleri Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kayıt nizamına ilişkin hükümlerine uygun olarak kanuni defterlerine kaydetmek zorundadırlar. Kanuni defterlere yapılacak kayıtlarda uyulması zorunlu muhasebe sistemi ve kuralları, Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve

---

<sup>134</sup> Centel, Zafer ve Çakmut, s. 253.

<sup>135</sup> Kayıhan İçel ve A. Hakan Evik, **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 59.

<sup>136</sup> Özgenç, as.176.

<sup>137</sup> Y. 7. CD. 26.12.2007 tarih ve E. 2006/2673, K. 2007/11677 sayılı kararında "Sanık hakkında 1998 ve 1999 yıllarında sahte fatura düzenlemek ve 3.7.2002 tarihinde yapılan tebligat üzerine yasal defter ve belgeleri ibraz etmemek suçundan kamu davasının açıldığı, yerel mahkemeye sahte belge düzenlemek ve defter ve belgeleri gizlemenin tek suç oluşturduğu kabul edilerek 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359/b-1 maddesi uyarınca hüküm tesis edildiği, sahte belge düzenleme suçuna ilişkin uzatılmış dava zamanaşımı süresinin tamamlandığı, ancak defter ve belgeleri gizlemek suçu yönünden dava zamanaşımının tahakkuk etmediği..."ne hükmemiştir (özel arşiv).

mükerrer 257. maddelerine istinaden Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir.<sup>138</sup> Bunun yanı sıra özellik gösteren işletmelerde yetkili birimlerce belirlenen muhasebe sistemi ve kuralları da uygulanmaktadır<sup>139</sup>.

Kanunda hesap ve muhasebe hileleri ile ilgili bir tanım yer almamıştır. Hile, birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise, entrika gibi anlamlara gelirken hata, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış anlamına gelmektedir<sup>140</sup>. Görüldüğü üzere hile, kastı içermektedir. Bu durumda hesap ve muhasebe hilelerini, bilerek ve isteyerek muhasebe ilke ve standartlarına aykırı ve aldatmaya yönelik olarak kayıt veya kayıtlar yapılması olarak tanımlayabiliriz.

Gerçekte var olan işlemleri kayıtlara vergi matrahını azaltıcı şekilde gerçek mahiyetinden farklı olarak aktarmak ve ya aktarmamak, işlemleri tutarları itibariyle doğru kaydetmekle birlikte farklı hesaplara kaydetmek gibi yollarla gerçek işlemin mahiyetinin anlaşılmasını önlemek için yapılan kayıtlar hesap ve muhasebe hilesidir. Hesap ve muhasebe hileleri bunların yanı sıra kayıtlara farklı olarak yansıtılan durumların ortaya çıkmasını engellemek için yapılan kayıtları da içermektedir.

Hesaplanan katma değer vergisinin kayıtlara satış hasılatı olarak alınması, gider faturalarının mükerrer kaydı, satış hasılatının eksik kaydedilmesi hesap ve muhasebe hilelerine örnek olarak gösterilebilir.

Muhasebe hataları ile hilelerin her zaman ayrılması mümkün değildir. Yukarıda belirttiğimiz üzere hilede kasıt unsuru mevcuttur ve bu hata ile hileyi ayırmak için kullanılır. Bir işlem vergi hukuku ve muhasebe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmamaktan dolayı kayıtlara yanlış aktarılmışsa hata, bilerek ve isteyerek yani kasten yanlış olarak aktarılmışsa hile vardır. Ancak kastın varlığını tespit etmek her zaman mümkün olmamaktadır. Yine de bu ayırımı yapmak için bazı ilkeler belirleyebiliriz.

---

<sup>138</sup> Maliye Bakanlığı bu belirlenmeleri Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapmaktadır. 1 numaralı Muhasebe Sistemi ve Uygulama Genel Tebliği 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Mükerrer R. G.'de yayımlanmıştır. Bugüne kadar on dört adet tebliğ yayınlanmıştır.

<sup>139</sup> Örneğin bankalar Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından belirlenen hesap planını kullanmaktadır.

<sup>140</sup> www.tdk.org.tr



Bazı durumlarda tek başına yapılan yanlış bir kayıt hata olarak kabul edilmelidir. Örneğin, gider kaydedilmesi gereken 10.-TL'lik bir ödemenin 100.-TL olarak kaydedilmesi hatadır. Ancak bu nitelikteki yanlışlıklar düzenlilik arz ediyor<sup>141</sup> ve vergi matrahını önemli ölçüde etkiliyorsa hileden söz edebiliriz.

Bunun yanı sıra yapılan hatanın kayıt nizamına uygun olarak düzeltilmemesi ve aksine durumun ortaya çıkmasını önlemeye yönelik ek kayıtlar yapılması durumunda da hatadan söz etmek mümkün değildir.

Muhasebe hileleri ağırlıklı olarak vergi kaçırma maksadıyla yapılmaktadır. Ancak kredi almak için veya halka açık şirketlerde olduğu gibi ilgili kamu idaresini yanıltmaya yönelik olarak da muhasebe hileleri yapılmaktadır. Vergi ziyayı suçun oluşumu için şart olmadığından hilenin yapılış amacı suçun oluşup oluşmamasını etkilemeyecektir.

## **2- Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak**

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kimseler adına hesap açmak fiili aslında bir tür muhasebe hilesidir. Bununla birlikte maddede ayrı bir fiil olarak düzenlenmiştir. Suçun oluşması için hesabın kanuni defterlerde açılmış olması gerekir.

Bu suça örnek olarak, işletme ile ticari ilişkisi olmayan bir kimse adına müşteri imiş gibi hesap açılarak mal satış bedellerinin kaydedilmesi gösterilebilir. Daha sonra söz konusu müşteri hesabı başka bir hesapla kapatılarak gerçekte satılmayan malın işletme dışına çıkarılması sağlanır.

---

<sup>141</sup> Benzer görüş için bkz. Nejat Bozkurt, "Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri", **Muhasebe-Finansman Dergisi**, Yıl 9, Sayı 12 (Nisan 2000), s. 16.

### **3- Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek**

Kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaştığı ülkemizde mükellefler gerçekleştirdikleri işlemlerin tamamını kanuni defterlerine kaydetmemekte, bu işlemleri farklı defter ve kayıt ortamlarında izlemektedirler.

“Çift defter tutmak” olarak da adlandırılan söz konusu suçun oluşması için ilk şart failin defter tutmakla yükümlü olması<sup>142</sup> ve tutulması zorunlu kanuni defterlerin varlığının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasıdır<sup>143</sup>.

Suçun oluşması için ikinci şart, kanuni defterlere kaydı gereken hususların tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesidir. Yani kanuni defterlere kaydedilmeyen hususlar başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına da kaydedilmemişse suç oluşmaz. Söz konusu fiilin 2365 sayılı Kanunla düzenlenmiş halinde “diğer defter ve kâğıtlara kaydetmek” ibaresi yer almaktaydı. 4108 sayılı kanunla bu ibareye “diğer kayıt ortamlarında izlemek” ibaresi de eklenmiş ve 4369 sayılı kanunla bu ibare “tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” şeklini almıştır. Bu düzenlemelerle suçun oluşumu için kanuni defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin sadece kâğıt ortamında takibi değil aynı zamanda manyetik ortamdaki takibi de suç haline getirilmiştir.

Kanuni defterlere kaydı gereken işlemlerin hem kanuni defterlere hem de diğer defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi durumunda da suç oluşmaz<sup>144</sup>.

Vergi Usul Kanunu’nun 215. maddesine göre, defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlere başka

---

<sup>142</sup> Erman, s. 52.

<sup>143</sup> Y. 11. CD. 20.06.2001 tarih ve E. 2001/6284, K. 2001/7059 sayılı kararı (YKD., C. 28, Sayı 9 (Eylül 2002), s. 1449).

<sup>144</sup> Erman, s. 52; Tosun, s. 67; Mutluer, Vergi Ceza, s. 160.

dilden kayıt yapılabilir veya bu kayıtlar için diğer bir defter tasdik ettirilebilir. Yabancı dildeki kayıtlar için başka defter tasdik ettirilmesi durumunda, esas deftere kaydedilmeyip bu ikinci deftere kaydedilen kayıtlar nedeniyle vergi matrahının azalması durumunda suç oluşacaktır.

Suçun oluşabilmesi için diğer bir şart, farklı defter, belge ve kayıt ortamlarına kayıt işleminin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak nitelikte bulunmasıdır. Matrahın azalması her zaman matrahın azaldığı dönemde vergi ziyana neden olmayabilir bu nedenle fiil matrahın azalması sonucunu doğurmuş ancak vergi ziyayı meydana gelmemiş olsa bile suç oluşmuş olacaktır<sup>145</sup>. Kanuni defterler dışında takip edilen işlemler nedeniyle matrah azalmıyorsa suçun oluştuğunu söyleyemeyiz.

#### **4- Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek**

Belgeler ile defter kayıtlarını tahrif etme fiilleri, 4369 sayılı Kanundan önce Vergi Usul Kanunu'nun 4008 sayılı Kanunla değişik 344. maddesinin ikinci fıkrasının (3) ve (4) numaralı bentlerinde düzenlenmişti. Tahrifata ilişkin düzenleme 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde birleştirilerek yapılmıştır. Ancak daha önce defter kayıtları ve vesikalar üzerindeki tahrifat suç olarak tanımlanmışken yeni metinde “defter, kayıt ve belgeler” ifadesi yer almıştır. Bu değişiklikle manyetik ortamda (DVD, CD, disket vb.) tutulan kayıtlar üzerinde yapılan tahrifatlar da suç kapsamına alınmıştır.

Tahrifat, başlangıçta gerçeği yansıtan defter, kayıt veya belgede gerçeğe uygun olmayan şekilde, rakam ve yazıların bir kısmının değiştirilmesidir<sup>146</sup>.

Kayıt düzenine ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 215-219. maddeleri ile yapılmıştır. Anılan Kanunun 217. maddesine göre yevmiye defterinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Diğer defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafa veyahut ilgili bulunduğu

<sup>145</sup> Suçun oluşumu için vergi ziyanın şart olduğu görüşü için bkz. Kaşıkçı, s. 275.

<sup>146</sup> Oktar, s. 83.

hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Ayrıca aynı maddenin son fıkrasına göre defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır. Ancak kayıt düzenine ilişkin kurallara uyulmayarak hatalı olarak yapılmış kayıt, sonradan silinmek, kazınmak veya ilaveler yapılmak suretiyle, gerçeğe uygun bir hale getirilmişse tahrifattan bahsedilemez<sup>147</sup>.

Tahrif etme suçu ancak usulüne uygun ve doğru olarak tutulmuş defter, kayıt ve belgeler üzerinde işlenebilir. Bu suç mükellef tarafından tutulan özel defter ve kayıtlar üzerinde işlenemez<sup>148</sup>. Bunların yanı sıra sahte olarak düzenlenmiş belgeler üzerinde yapılan değişikliklerde tahrifat olarak kabul edilmez<sup>149</sup>. Tahrifatın kabul edilebilmesi için önceden var olan kaydın tahrif edilmesi yeterli olup tahrif edilen kaydın yerine yenisinin yapılmış olması şart değildir<sup>150</sup>.

Suçun oluşumu için tahrif edilen belgenin kullanılması şart değildir, soyut tahrif edilmiş belgeye ulaşılması ve bunun saptanması yeterlidir<sup>151</sup>.

Tahrif edilmiş belgenin aynı zamanda fail tarafından kullanılması durumunda iki ayrı suç değil tek suç oluşacaktır<sup>152</sup>.

## **5- Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek**

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçuna ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde yer almaktadır. Gizleme, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter, kayıt ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesidir. 359. maddede gizlemeye ilişkin tanımlama yapılırken sadece defter ve belgelerin ibraz edilmemesinden söz edilmesi diğer kayıtların ve özellikle manyetik ortamdaki kayıtların ibraz edilmemesini suç olmaktan çıkarmaz. Suçun oluşumu için defter, kayıt ve belgelerin incelemeye yetkililerce istenmesi, vergi

---

<sup>147</sup> Erman, s. 57.

<sup>148</sup> Ok ve Gündel, s. 330.

<sup>149</sup> Y. CGK. 17.03.1986 tarih ve E. 1985/9-462, K. 1986/125 sayılı kararı.

<sup>150</sup> Kaşıkçı, s. 279.

<sup>151</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 133.

<sup>152</sup> Kaşıkçı, s. 280.

incelemesi için istenmesi ve varlığı noter tasdik kayıtları ve sair suretlerle sabit olduğu halde ibraz edilmemesi, tebligatın usulüne uygun bir şekilde yapılmış olması ve muhafaza ve ibraz zorunluluğunun devam ediyor olması gerekmektedir.

#### **a- Defter, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları ve Sair Suretlerle Sabit Olması**

Defter, kayıt ve belgelerin gizleme suçunun konusunu oluşturabilmesi için bunların varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olması gerekir. Bu nedenle tutulmayan defter ve kayıtlar ile düzenlenmeyen belgeler gizleme suçunun konusunu oluşturmazlar<sup>153</sup>. Örneğin, notere sadece yevmiye ve envanter defteri tasdik ettiren mükellefin bu defterleri ibraz edip defter-i kebirini ibraz etmemesi durumunda, gizleme suçunun oluşabilmesi için defter-i kebirinin varlığının noter tasdik kayıtları dışında ispat edilmesi gerekmektedir. Sair suretlere örnek olarak, mükellefin anlaşmalı matbaadan belge bastırıldığını gösteren matbaa bilgi formları gösterilebilir.

Kanunen kayıt ve defter tutulması ve belge düzenlenmesinin zorunlu olması kanuni defter, kayıt ve belgelerin varlığını göstermez. Nitekim Yargıtay 11. CD. Bir olayda defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşması için ilk koşulun, vergi incelemesi sırasında, yetkililer tarafından ibrazı istenen defter, kayıt ve belgelerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olması gerektiği, zorunluluk olmasına rağmen kayıt ve defterlerin tutulmasının usulsüzlük cezasını gerektirdiği, işi terk eden mükellefin tutmak zorunda olmadığı defter ve belgeleri ibraz etmesinin söz konusu olamayacağına karar vermiştir<sup>154</sup>. Başka bir olayda da Yargıtay 11. CD. 11.03.2008 tarih ve E. 2008/1066, K. 2008/1420 sayılı kararı<sup>155</sup> ile “Vergi inceleme raporunda sanığın 31.12.1997 tarihinde faaliyetini terk ettiğinin bildirilmesi karşısında, mükellefiyet kaydının silinip silinmediği ve bu tarihten sonra defter ve belge düzenleme yükümlüğünün olup olmadığı araştırılmadan Vergi Tekniği Raporunda 1998-2002 yıllarına ait defter ve belge tasdikinin olmadığı belirtildiği halde...” mahkumiyet kararı veren yerel mahkemenin kararını bozmuştur.

<sup>153</sup> Ok ve Gündel, s. 159.

<sup>154</sup> Y. 11. CD. 01.02.2001 tarih ve E. 2000/6169, K. 2001/674 sayılı kararı (Sinan Ok, “Vergi Usul Yasasında Defter Belge İbraz Etmemek Suçu”, *Adalet Dergisi*, Yıl 92, Sayı 7 (Nisan 2001), ss. 40-41).

<sup>155</sup> Özel arşiv.

### **b- Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelemeye Yetkililerce İstenmesi**

Devletin egemenlik yetkisine dayanarak alınan verginin mükellefler tarafından tam ve doğru olarak ödenip ödenmediği hususu vergi incelemesi ile tespit edilir. Vergi incelemesi aynı zamanda beyan sisteminin zorunlu bir sonucudur.

Gizleme suçunun maddi unsurundan söz edebilmek için öncelikle defter, kayıt ve belgeler incelemeye yetkili kişilerce istenmesi gerekmektedir. Vergi incelemesine yetkililer Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde düzenlenmiştir. Bunlar, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, maliye müfettişleri ve yardımcısı, hesap uzmanları ve yardımcısı, vergi denetmenleri ve yardımcısı, vergi dairesi başkanı, defterdar, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrosunda görev yapanlardır.

Bu kişiler dışında örneğin, vergi dairesi müdür yardımcısı tarafından defter, kayıt ve belgelerin istenmesi ve mükellef tarafından da bunların ibraz edilmemesi durumunda gizleme suçu meydana gelmez.

Uygulamada vergi incelemesi sadece yetkili denetim elemanları ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle bu kişiler dışında genellikle vergi incelemesi için defter, kayıt ve belge istenmemektedir. Örneğin, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez teşkilatında müdür kadrosunda çalışan birinin vergi incelemesi amacıyla mükelleflerden defter, kayıt ve belge istemesi söz konusu olmadığından böyle bir isteğin yerine getirilmemesi gizleme suçunu oluşturmaz.

### **c- Defter, Kayıt ve Belgelerin Vergi İncelemesi İçin İstenmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Defter, kayıt ve belgelerin bu amaç için istenmiş olması gereklidir; defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi dışında herhangi bir nedenle istenmesi durumunda suçun maddi unsurunun oluştuğundan söz edilemez.

#### **d- Tebligatın Usulüne Uygun Yapılmış Olması**

İbraz etmemeden söz edebilmek için mükellef veya sorumlunun defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi için istendiğinden haberdar olmaları gerekmektedir. Bu bildirim de ancak usulüne uygun tebligatla yapılabilir. Tebligatın usulüne uygun olmaması durumunda ibraz etmemeden söz edemeyiz.

Vergi Usul Kanunu'nda tebligata ilişkin düzenlemeler 93 ve 109. maddeleri arasında yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin düzenlemeleri 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre özel düzenlemeler olduğundan tebligat usulüne uygun yapıp yapılmadığı konusunda bu düzenlemeler esas alınacaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümleri geçerli olacaktır.

İbraz için tebligat esas olmakla birlikte bazı durumlarda tebligatın yapılmış olması şartı aranmaz. Bu durumlar defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmesi mümkün olmayacak şekilde mükellefin elinden çıktığı durumlardır. Örneğin, mükellefin muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan kanuni defter ve belgelerini, adresi dahi belirlenemeyen ve bu nedenle bilgisine başvurulamayan muhasebecide olduğunun söylenmesi durumunda, inceleme mümkün olamayacağından kanuni defter ve belgelerin ibrazı için ayrıca tebligat yapılması zorunluluğu aranmayacaktır<sup>156</sup>.

Tebligatın zorunlu olduğu durumlarda defter, kayıt ve belgelerin sözle istenmesi ve mükellefin de söz konusu defter, kayıt ve belgeleri ibraz edemediğine dair beyanda bulunması suçun oluşması için yeterli değildir. Mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesine ilişkin defter ve belgelerin ibrazını isteyen yazı ile tebliğ alındısı veya durumu tespit eden tutanağın mevcut olması gerekir<sup>157</sup>. Nitekim Y. 11. CD. 28.11.2007 tarih ve E. 2007/7340, K. 2007/8569 sayılı kararında<sup>158</sup>, defter ve belgelerin ibrazı hususunda sanığa usulüne uygun yapılmış bir tebligatın bulunmaması, incelemeye başlama tutanağı ile daha sonra düzenlenen tutanakta da

---

<sup>156</sup> Y. CGK. 23.11.1999 tarih ve E. 1999/11-73, K. 2001/288 sayılı kararı (Ok ve Gündel, ss. 173-175).

<sup>157</sup> Y. 11. CD. 26.03.2008 tarih ve E. 2008/761, K. 2008/1765 sayılı kararı (özel arşiv).

<sup>158</sup> Özel arşiv.

sanığın imzasının bulunmamasının suçun oluşumunu önleyeceği yönünde içtihatla bulunmuştur.

### **e- Defter, Kayıt ve Belgelerin İbraz Edilmemesi**

Vergi incelemesi esas olarak Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesine göre işyerinde yapılmaktadır. Ancak bazı durumlarda inceleme dairede yapılabilir. Bunlar iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu nedenlerle incelemenin iş yerinde yapılmasının imkânsız olduğu durumlardır. Bunun yanı sıra mükellef ve vergi sorumlularının istekleri üzerine inceleme dairede yapılabilir

Yukarıda belirtilen istisnai durumlar belirlenmeden defter, kayıt ve belgelerin dairede ibrazı için tebligat yapılması hukuken geçerli değildir. Nitekim Y. 11. CD. 12.12.2007 tarih ve E. 2007/2531, K. 2007/9209 sayılı kararında “*213 Sayılı Yasanın 139/2. maddesinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatın hukuken geçerliliği bulunmaması nedeniyle yüklenen suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığı...*” şeklinde içtihat etmiştir<sup>159</sup>. Yine Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 09.06.1998 tarih ve E. 1998/11-154, K. 1998/213 sayılı kararı<sup>160</sup> da aynı yöndedir.

İbraz edilme hususunun tespit edilmesi ve suç tarihi incelemenin iş yerinde yapılması gerekip gerekmediğine göre farklılık göstermektedir. Vergi incelemesi iş yerinde yapılacaksa mükellef nezdinde incelemeye başlanmadan önce mükellef haberdar edilerek defter, kayıt ve belgelerin işyerinde ibraz edilmesi için uygun bir

<sup>159</sup> Y. 11. CD. 27.03.2008 tarih ve E. 2008/545, K. 2008/1815 sayılı kararında “Defter ve belge isteme yazısının personele tebliğ edildiğinin belirtilmesi, sanığın ise istenilen belgelerin mevcut olup incelemeye hazır olduğunu açıklaması karşısında, 213 sayılı Yasanın 139/2. maddesinde incelemenin dairede yapılmasına imkân veren istisnalardan birinin varlığı önceden belirlenmeden, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan sanığa defter ve belgelerin ibrazı için yapılan tebligatların hukuki geçerliliği bulunmadığından...” içtihat etmiştir (özel arşiv).

<sup>160</sup> “... mükellefin dairede inceleme yapılması hususunda bir isteği bulunmadığı gibi incelemenin işyerinde yapılmasını imkansız kılan bir nedende ileri sürülüp, saptanmamıştır.

Yine...her ne kadar sanığın ...faaliyetini terk ettiği belirtilmişse de, mükellefe defter ve belgelerin ibrazı için gönderilen ...yazının sanığın işyeri adresine gönderildiği ve ...tebliğ edildiği ...mükellefin işi terk ettiğine dair vergi inceleme raporundaki mücerrete kalan bildirim dışında hiçbir bilgi ve belgenin bulunmadığı...

213. sayılı Yasanın 139. maddesinde belirtilen istisnai durumlar söz konusu olmadığından sanığa isnad olunan suçun unsurları itibariyle oluşmadığı anlaşılmaktadır.”(Ok ve Gündel, ss. 166-168).



süre verilmelidir. İnceleme ile ilgili olarak mükellefe haber verilmiş ve defter, kayıt ve belgelerin 15 günden az olmamak üzere belli bir tarihte işyerinde ibrazının istenmiş olması durumunda, belirtilen tarihte defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi ile suç işlenmiş olur. Defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemiş olması için verilen süre sonunda işyerine gidilmiş olmalıdır. İbraz edilmeme durumunun tutanakla tespit edilmesi ve tutanakta mükellefin imzasının bulunması gereklidir. Ancak bazı durumlarda tutanakta mükellefin imzası olmasa da ibraza etmeme durumu gerçekleşir. Örneğin, incelemeye yetkililer verilen süre sonunda işyerine incelemeye gittiklerinde, iş yeri sahibi tarafından iş yerine alınmaması veya çalışacak yer temin edilmediği ve mükellefin söz konusu durumları tespit eden tutanağı imzadan imtina ettiği durumlarda mükellef tarafından imzalanmış tutanak aranmamalıdır.

Yine inceleme dairede yapılacaksa defter, kayıt ve belgelerin ibrazı için süre verilecektir. İbraz için verilecek süre Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesine istinaden 15 günden az olamayacaktır. Süre verilmesine ve verilen sürenin bitmesine rağmen defter, kayıt ve belgeler ibraz edilmemişse ibraz için verilen sürenin bitimini izleyen tarih itibarıyla suç işlenmiş olur<sup>161</sup>. Bu durumda da ibraz etmemenin gerçekleştiğine dair delillerin ortaya konması gerekmektedir. Mükellefe tebliğ edilen ve defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi için ibrazını isteyen yazı ile bu yazının tebliğ edildiğini gösteren tebliğ alındısı bu delillerdendir. Bu delillerle birlikte mükellefin defter, kayıt ve belgeleri incelemeye ibraz etmemesi inceleme sonunda düzenlenecek vergi inceleme tutanağıyla da ortaya konabilir. Ancak, mükellefin söz konusu tutanağı imza etmemesi veya incelemeye yetkililerce hiçbir şekilde irtibat kurmaması durumunda durumla ilgili olarak incelemeye yetkililerce tutanak düzenlenebilir.

---

<sup>161</sup> Y. 11. CD. 18.10.2007 tarih ve E. 2007/2773, K. 2007/6810 sayılı kararında "...defter ve belgelerin ibrazına ilişkin tebligatın 19.06.2003 tarihinde yapılması nedeniyle suç tarihi olan 05.07.2003 tarihinden itibaren..." suçun oluştuğuna içtihat etmiştir (özel arşiv). Yargıtay'ın suç tarihi olarak ibraz için verilen sürenin son gününü suç tarihi olarak kabul ettiği kararları da mevcuttur. Örneğin Y. 9. CD. 11.11.1997 tarih ve E. 1997/4248, K. 1997/5494 sayılı kararında suç tarihinin mükellefe tebligatın yapıldığı tarihten 15 gün sonrası olduğunu belirtmiştir (YKD, C 24, Sayı 2 (Şubat 1988), s. 299).

İncelemenin işyerinde yapılması zorunluluğunun istisnalarından biri de iş yerinin inceleme için müsait olmamasıdır. Mükellef faal olmakla birlikte işyeri inceleme için müsait değilse inceleme dairede yapılacaktır. Yargıtay 7. CD. 25.07.2006 tarih ve E. 2006/1281, K. 2006/14978 sayılı kararında<sup>162</sup> işyerinin müsait olmadığı iddia edilen durumlarda suçun oluşabilmesi için incelemenin iş yerinde yapılmasını imkânsız kılan nedenlerin tutanağa bağlanmasını aramaktadır. Söz konusu kararda yer alan karşı oy incelendiğinde özel dairenin işyerinin 4 m<sup>2</sup> çinko kaplı bir yer olduğu, genelde kapalı olduğu hususlarının yoklama fişi ile tespit edilmiş olmasını suçun oluşumu için yeterli görmemiş ve yoklama fişini tutanak olarak kabul etmemiştir. Ancak kanaatimizce işyerinin müsait olmadığına ilişkin durum vergi dairesi tarafından yapılan yoklama sonucunda düzenlenen yoklama fişi ile duraksamaya yer vermeyecek şekilde tespit edilmiş ise işyerinin inceleme için müsait olmadığını kabul etmek gerekir.

Mükellefin bildirilen işyeri adreslerinde yapılan yoklamalar sonucunda düzenlenen tutanaklarla, işyeri adreslerinde tanınmadığının tespit edilmesi durumunda incelemenin işyerinde yapılması zorunluluğunun istisnası oluşmaktadır<sup>163</sup>.

Aynı işin bir vergi dairesinin bölgesinden başka bir vergi dairesinin bölgesine nakledilmesi işi terk olmadığından incelemenin iş yerinde yapılması esas olacaktır<sup>164</sup>.

#### **f- Muhafaza ve İbrahim Zorunluluğu Devam Ediyor Olması**

Bunların yanı sıra ibraz etmemeden söz edebilmek için istenilen defter, kayıt ve belgelerin saklanma mecburiyetleri devam ediyor olmalıdır. Saklama mecburiyeti Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde defter, kayıt ve belgelerin ilgili oldukları yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıldır. Bu sürenin geçmesi ile mükelleflerin saklama mecburiyeti kalmaz ve defter, kayıt ve belgelerin ibrazı için bir zorunlulukta bulunmaz. Mükelleflerin TTK'dan kaynaklanan bir zorunlulukla defter, kayıt ve belgelerini muhafaza ediyor olmaları vergi incelemesi için ibrazı gerekli kılmaz.

<sup>162</sup> Özel arşiv.

<sup>163</sup> Y. 11. CD. 26.06.2007 tarih ve E. 2007/3947, K. 2007/4461 sayılı kararı (özel arşiv).

<sup>164</sup> Y. 9. CD. 10.7.1991 tarih ve E. 1991/2591, K. 1991/2947 sayılı kararı (YKD., C. 18, Sayı 6 (Haziran 1992), s. 977).

## 6- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak fiili 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde sahte belge düzenleme veya kullanma fiili ile birlikte düzenlenmişti. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle söz konusu fiil 359. maddenin (a) bendinin (2) numaralı bendinde düzenlenmiş ve fiil için öngörülen ceza sahte belge düzenleme veya kullanma fiilinden farklılaştırılmıştır.

5728 sayılı Kanunla 359. maddede yapılan değişiklikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiiline ilişkin düzenleme korunmuş ancak bu fiil için verilebilecek cezanın alt sınırı altı aydan bir yıla çıkarılmıştır.

Daha önce doktrinde tanımlanmış olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramına 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 359. maddede yer verilmiştir. Buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller arasında matrahın ve ödenmesi gereken verginin azaltılması için en çok başvurulan fiillerdendir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge için, sevk edilen mal miktarının sevk irsaliyesinde farklı gösterilmesi, faturanın gerçek satış değerinin altında bir tutar belirtilerek düzenlenmesi<sup>165</sup> ve 84 ekran televizyon satılmasına rağmen fatura da 37 ekran olarak gösterilmesi, faturanın mükellefe verilen nüshasında satış bedelinin

---

<sup>165</sup> Y. 11. CD. 02.05.2001 tarih ve E. 2001/3539, K. 2001/4434 sayılı kararı (Ok ve Gündel, s. 323); Satış bedelinin faturada düşük gösterilmesinin vergi kaçakçılığı suçu olmadığı görüşü için bkz. Metin Taş, "Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir mi?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 178 (Ekim 2007), s. 25-27.

fazla, mükellefte kalan nüshasında eksik gösterilmesi, satışa konu ürünün katma değer vergisi oranının düşük gösterilmesi <sup>166</sup> örnek olarak verilebilir.

Düzenlemekten kast edilen böyle bir vesikayı ilk olarak meydana getirmektir<sup>167</sup>. Gerçek bir belgeyi sonradan bozmak değiştirmek ise Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddenin (a-2) bendindeki belgeleri tahrif etmek suçunu oluşturur. Kanun gereği birden fazla düzenlenen belgelerde suç, asıl veya suretler üzerinde bağımsız olarak işlenebilir<sup>168</sup>.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenebilmesi için gerçekte bir muamele veya durumun varlığı şart olduğundan mükellef olmayanlar tarafından bu suçun işlenmesi mümkün değildir. Bunun sonucu olarak mahiyeti itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin usulüne uygun olarak anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması gerekmektedir.

Belgede alıcının adı (unvanı), adresi ve vergi numarasının hatalı olarak yazılması her zaman suçu oluşturmaz<sup>169</sup>. Örneğin, ad (unvan) ve adres doğru yazılmakla birlikte vergi numarasının yazımında hata yapılması durumunda suçtan söz edilemez.

Yanıltıcı belgenin tespitinde dikkat edilecek bir nokta, gerçek muamele veya durumun konusu ve tarafları arasında farklılık olmamasıdır: Örneğin (X) işletmesinden alınan mallar için (Y) işletmesinden temin edilen fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil sahte belgedir<sup>170</sup>. Nitekim Yargıtay'ın istikrar kazanmış içtihatları da bu yöndedir. Örneğin Y. 11. CD. 17.07.2007 tarih ve E. 2007/4568, K. 2007/5114 sayılı kararı<sup>171</sup> ile "*belgesiz yapılan alımların bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirmesi halinde faturayı düzenleyen ile alan arasında*

---

<sup>166</sup> Y. 11. CD. 06.06.2001 tarih ve E. 2001/4917, K. 2001/6352 sayılı kararı (Ok ve Gündel, s. 324).

<sup>167</sup> Erman, s. 53.

<sup>168</sup> Ok ve Gündel, s. 316.

<sup>169</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 138.

<sup>170</sup> Ok ve Gündel, s. 315. Bu şekilde düzenlenen faturanın sahte değil muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu düşüncesi için bkz. Bumin Doğrusöz, **Sahte Belge mi, Belgesiz Kayıt mı?**, Referans Gazetesi, 01.09.2008.

<sup>171</sup> Özel arşiv.

*gerçek bir alım-satım olmadığından sahte olduğunun kabulü gerektiği...*” yönünde karar vermiştir<sup>172</sup>.

Daha önce belirtildiği üzere vergi ziyayı şartı 4369 sayılı Kanunla kaldırıldığından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesiyle suç meydana gelmektedir.

### **7- Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin kullanılmasının suçu oluşturabilmesi için belgenin bilerek kullanılması gerekmektedir. Kullanma fiilinin gerçekleşebilmesi için muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgeden yararlanılmalıdır. Belge alınmakla birlikte belgeden yararlanılmamış ise suç oluşmaz. Belgeden yararlanılması, söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilerek beyannamelere dahil edilmesi ile mümkündür. Bununla birlikte suçun oluşması için vergi ziyayı şart değildir. Ancak Y. 11. CD. 14.09.2004 tarih ve E. 2003/8071, K. 2004/6443 sayılı Kararında<sup>173</sup> kullanmanın söz konusu olabilmesi için vergi ziyayı olup olmadığının araştırılmasının gerektiği yönünde içtihat etmiştir.

### **8- Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak**

Yok etme kavramı Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanmamıştır ancak yok etmeyi vergi incelemesini imkansız kılmak için defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığının ortadan kaldırılması olarak tanımlayabiliriz. Örneğin, defter, kayıt ve belgelerin yakılması<sup>174</sup>, yırtılması, suya atılması gibi durumlar yok etmedir.

---

<sup>172</sup> Y. 11. CD. 11.07.2007 tarih ve E. 2007/4320, K. 2007/4934 sayılı kararı da benzer mahiyettedir (özel arşiv)

<sup>173</sup> Özel arşiv.

<sup>174</sup> Y. 11. CD. 16.04.2008 tarih ve E. 2007/8332, K. 2008/2877 sayılı kararı ile “Sanıklar hakkında 1997, 1998 ve 1999 takvim yıllarına ilişkin defter ve belgeleri yakmak suçundan dolayı yapılan inceleme nedeniyle vergi suçu raporu ve vergi inceleme raporuna istinaden kamu davası açılmış olması karşısında, suç tarihinin defter ve belgelerin yakıldığı 03.01.2003 tarihi olup eylemin bütün halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 359/b-2 maddesinde yazılı suçu oluşturduğu gözetilmemesi...” yasaya aykırı bulunmuştur (özel arşiv).

Defter, kayıt ve belgelerin kısmen veya tamamen yok edilmesi veya defter sahifelerinin yok edilmesi ile suç oluşur. Defter, kayıt ve belgelerin yok olması mücbir sebepler, kaza veya taksirli hareketler sonucu gerçekleşmişse fiil suç teşkil etmez<sup>175</sup>.

Defter sayfası yok edildikten sonra, yerine başka yaprak konması veya hiç konmaması, fiilin suç olma özelliğini değiştirmez<sup>176</sup>. Sayfanın sadece defterden koparılması ancak imha edilmemesi durumunda suç oluşmaz<sup>177</sup>.

Yok etme veya değiştirme fiilinin gerçekleştirilebilmesi kanunen tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin varlığına bağlıdır. Zorunluluğa rağmen söz konusu defter ve kayıtlar tutulmamış ve belgeler düzenlenmemiş ise bunların yok edildiğinden söz edilemez.

Suçtan söz edebilmek için yok edildiği iddia edilen defter, kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyetinin bulunması gerekir<sup>178</sup>.

### **9- Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak**

4369 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentlerinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler düzenleme fiilleri 359. maddenin (b) bendinin (1) numaralı alt bendinde birlikte düzenlenmiştir. 5728 sayılı Kanunla 359. madde değiştirilmiş ve söz konusu fiiller aynı şekilde (b) bendinde yer almıştır.

Sahte belge düzenleme ve kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile birlikte uygulamada en fazla karşılaşılan vergi kaçakçılığı suçlarından biridir. Sahte belge, daha az vergi ödemek, katma değer vergisi iadesinden yararlanmak, ihracata ilişkin taahhütleri kapatmak gibi sebeplerle

---

<sup>175</sup> Erman, s. 60.

<sup>176</sup> Kocahanoğlu, s. 182; Tosun, s. 76.

<sup>177</sup> Erman, s. 59.

<sup>178</sup> Erman, s. 60

kullanılmaktadır. Sahte belge düzenlemenin amacı da komisyon karşılığı bu belgelerin kullanıcılara satılarak kazanç elde edilmesidir.

4369 sayılı Kanun öncesinde sahte belgenin tanımına ilişkin bir düzenleme vergi kanunlarında yer almamaktaydı. 4369 sayılı Kanunla sahte belgeye ilişkin tanımlamaya 359. maddede yer verilmiştir. Buna göre sahte belge, gerçek bir durum veya muamele olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir.

Öğretide, Yargıtay içtihatlarından hareketle, kanuni şekle uygun olarak düzenlenmeyen ve zorunlu bilgileri taşımayan belgeler nedeniyle suç oluşmayacağı belirtilmektedir<sup>179</sup>. Bu durum mükellefler ve sorumlular tarafından düzenlenen belgeler açısından geçerli olabilir ancak vergi kaçakçılığı suçları mükellef ve sorumlu olamayanlar tarafından işlenebileceğinden, bunlar tarafından sahte olarak düzenlenmiş bir belgenin Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesindeki şartları taşımadığından bahisle suç oluşturmadığını söyleyemeyiz.

Belge tamamen sahte olarak düzenlenebileceği gibi kısmen de sahte olarak düzenlenebilir. Birinci durumda, düzenlenen belgenin içeriğine ilişkin işlem hiçbir şekilde gerçekleşmemiştir; ikinci durumda ise belgede gerçekte var olan bir işlemle birlikte var olmayan başka bir işlem birlikte yer almaktadır<sup>180</sup>.

Sahtecilik tahrifattan farklıdır. Sahtecilikte doğrudan doğruya yeni bir belge oluşturma, tahrifatta ise mevcut bir belge üzerinde çeşitli şekillerde değişiklik yapma söz konusudur<sup>181</sup>.

Sahte belge düzenleme fiilinde suçun oluşumu için vergi zıyainın meydana gelmesi şart değildir<sup>182</sup>. Vergi zıyainın suçun oluşumu için şart olduğu dönemde

---

<sup>179</sup> Ok ve Gündel, s. 223; Yiğit, s. 61; Açar, Sahte Belge, s. 285.

<sup>180</sup> Ok ve Gündel, s. 224.

<sup>181</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 143.

<sup>182</sup> Y. 11. CD. 03.12.2007 tarih ve E. 2007/2733, K. 2007/8758 sayılı kararıyla "...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 ziyayı doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, ...tarihli faturaları sahte olarak düzenleyip veren sanığın sübut bulan teselsülen sahte fatura düzenlemek suçundan dolayı mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken, faturalar kullanılmadığından vergi zıyainın doğmadığı, bu

Yargıtay tarafından verilen kararlarda, vergi iadesi ve özel gider indirimi gibi nedenlerle düzenlenen belgelerin kaçakçılık suçunu oluşturmadığı yönünde içtihat edilmiştir<sup>183</sup>. Suçun oluşumu için vergi ziyai şartının kaldırılmasının bir sonucu da sahte belgenin düzenlenme amacından bağımsız olarak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmasıdır. Nitekim 11. CD. 22.04.2004 tarih ve E. 2002/10861, K. 2004/3491 sayılı kararı ile “213 sayılı vergi Usul Yasası'nın 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Yasa ile değişik 359/b-1 maddesine göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyai doğması suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle sanığın özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere 2001 yılı içinde sahte düzenlenmiş faturaları komisyon karşılığı satmaktan ibaret eyleminin VUK'nun 359/b-1. maddesine uygun bulunduğu gözetilmeden yazılı şekilde TCK'nun 345. maddesi uygulanarak hüküm kurulması”nın yasaya aykırı olduğuna içtihat etmiştir<sup>184</sup>. Yine çiftçilerin pamuk destekleme primi almaları için düzenlenen faturalar nedeniyle sahte belge düzenleme suçu oluşmaktadır<sup>185</sup>.

Sahte belge düzenleme suçunun oluşması için düzenlenen belgelerin kullanılması şart olmamakla birlikte bazı yüksek mahkeme kararlarında düzenlenen faturaların sahteliğinin tespiti için yapılacak araştırmalarda düzenlenen belgeleri kullanan mükelleflerle ilgili araştırma yapılmasını ve bu mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığının belirlenmesini istemektedir<sup>186</sup>.

---

nedenle atılı suçun unsurlarının oluşmadığı gerekçesiyle beraat kararı verilmesi...” yasaya aykırı bulunmuştur (özel arşiv).

<sup>183</sup> Y. 11. CD. 15.10.2001 tarih ve E. 2001/8762, K. 2001/9352 sayılı ve 18.10.2001 tarih ve E. 2001/8690, K. 2001/9669 sayılı kararları.

<sup>184</sup> Yine Y. 11. CD. 19.12.2005 tarih ve E. 2005/2983, K. 2005/13918 sayılı kararında da “01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanunla değişik 213 sayılı VUK'nun 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin vergi yasalarına göre kullanılması ve vergi ziyai suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanığın 2002 yılında özel gider indirimi veya vergi iadesinde kullanılmak üzere "sahte faturalar düzenlemekten" ibaret eyleminin VUK'nun 359/b-1. maddesine uygun bulunduğu gözetilmeden, suçu nitelemede yanılı sonucu özel evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılmasına karar verilmesi”nin yasaya aykırı olduğu belirtilmiştir.

<sup>185</sup> Y. 11. CD. 15.05.2006 tarih ve E. 2006/1494, K. 2006/4258 sayılı kararı (özel arşiv).

<sup>186</sup> Y. 11. CD. 20.09.2006 tarih ve E. 2006/2745, K. 2006/7319 sayılı kararı (özel arşiv).



## **10- Asıl veya Suretleri Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmiş Belgeleri Kullanmak**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili ile ilgili olarak belirttiğimiz üzere, sahte belge kullanma fiilinin gerçekleşmiş olması için de sahte belgenin vergi dairesine verilen ilgili beyannamelere aktarılması gereklidir. Ancak vergi ziyanının meydana gelmemesi suçunu oluşumunu etkilemez.

## **11- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (c) bendinde, Vergi Usul Kanunu 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 hükmü yer almıştır. 5728 sayılı kanunla 359. maddede değişiklik yapılmadan önce söz konusu suç (b) bendinin (2) numaralı alt bendi ile düzenlenmişti ve suç için uygulanacak ceza on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis (hapis) cezası olarak belirlenmişti. 5728 sayılı Kanunla suça ilişkin düzenleme 359. maddenin (c) bendine alınmış ve suçun cezası ağırlaştırılmıştır. Buna göre belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bu belgeleri kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır.

Yukarıdan yer verilen fiiller 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler öncesi Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesinin (3) numaralı bendinde "kaçakçılığa teşebbüs" suçu olarak yer almıştı.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmî Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir." hükmüne istinaden çıkarılan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında

Yönetmelik<sup>187</sup> ile belge basımına ilişkin kurallar düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 13. maddesine göre mükelleflerin, kullanacakları belgeleri anlaşmalı matbaalara bastırmaları gerekmektedir. Anlaşmalı matbaa işletmecileri, belge bastırmak isteyen mükellefin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Matbaa işletmecisinin istemesi halinde mükellef veya vekili, kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

Anılan yönetmeliğin 14. maddesine göre matbaa işletmecileri, basım ve dağıtımını yaptıkları belgelere ilişkin olarak düzenledikleri bilgi formunu düzenlemek elektronik ortamda internet üzerinden Bakanlığa göndermek zorundadırlar.

Belge basım anlaşmaları Maliye Bakanlığı adına illerde Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar tarafından yapıldığından maddede geçen Maliye Bakanlığı ifadesinden Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıkların anlaşılması gerekir.

359. maddenin (c) bendinde anlaşmalı olmadığı halde belge basılması ve bu şekilde basılan belgelerin kullanılması fiillerine ilişkin düzenleme yer almaktadır. Maddenin 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki halinde “belgeleri sahte olarak basmak” fiili de yer almaktayken yeni halinde bu fiile yer verilmemiştir. Belgelerin sahte olarak basılması fiili, belgelerin gerçek yükümlülere aitmiş gibi basılmasını ifade etmektedir. Bu fiil anlaşmalı olsun veya olmasın herhangi bir matbaa veya kimse tarafından gerçekleştirilebilir. Basma fiilinden anlaşılması gereken sadece tabı aletleri ile çoğaltma değildir. Herhangi bir şekilde örneğin bilgisayarda oluşturulan faturanın yazıcıdan çıktısının alınmasında olduğu gibi oluşturulan belge Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin (b) bendi kapsamında sahte belge olarak değerlendirilecektir.

Belgelerin anlaşma olmadığı halde basılması fiilinde basılan belgelerin kullanılması suçun oluşumu için gerekli değildir. Nitekim Y. 11. CD 07.02.2002

---

<sup>187</sup> Yönetmelik 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı R.G.’de yayınlanmıştır.

tarikh ve E. 2002/297, K. 2002/1005 sayılı kararında<sup>188</sup> "... belgeleri sahte olarak basma suçunun maddi unsurunun, faturaların; tabı aletleriyle veya sair her türlü vasıtalarla basılıp, çoğaltılmasıyla oluşacağı, doldurularak mükellefe verilmesi ve onun tarafından da kullanılmasına ilişkin bir unsurun maddede yer almadığı, dolayısıyla suçun maddi unsurunun oluşması yönünden etkisi bulunmadığı..." ifade edilmiştir.

## **12- Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanların Bastığı Belgeleri Kullanmak**

Anlaşması bulunmayanlar tarafından basılan belgelerin kullanılması da suçtur. Buradaki kullanma mükelleflerin düzenleyecekleri belgeleri anlaşması olmayanlardan alıp kullanmalarını ifade etmektedir. Ancak suçun oluşabilmesi için kullanılan belgenin sahteliğinin biliniyor olması gerekir. Örneğin, bir matbaanın anlaşması olmamasına rağmen anlaşması varmış gibi ilanlar yapması durumunda, burada belge bastırılıp kullanılması suç sayılmayacaktır.

## **B- Sonuç**

Suçun maddi unsuru hareket, sonuç ve nedensellik bağından oluşmaktadır. Ancak hareket ve sonuç her zaman birbirinden ayrı değildir, bazen sonuç harekete bitişiktir.

4369 sayılı Kanunla vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili değişiklik yapılmadan önce suçun oluşumu için sonuç aranmaktaydı ve bu sonuç vergi ziyanının meydana gelmesiydi. Ancak 4369 ayılı kanunla düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarında, suçun oluşumu için vergi ziyanının meydana gelmiş olması şartı kaldırılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları 359. maddede tanımlanan fiillerin yapılmasıyla yani hareketin icra edilmesiyle tamamlanmış olur. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları sonuç unsuru bakımından şekli suçtur ve soyut tehlike suçudur. Ancak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunda suçun

---

<sup>188</sup> Ok ve Gündel, s. 356.

oluşumu için vergi ziyayı şart olmamakla birlikte fiilin matrahın azalması sonucunu doğurması gerekir.

Kanaatimizce suçun oluşumu için vergi ziyayının aranmaması bazı suçlar açısından olumlu olmuştur. Özellikle sahte belge düzenleme, kullanma ve defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme suçları açısından. Bununla birlikte muhasebe hilelerinin vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturması için vergi ziyayının yeniden aranması daha doğru olacaktır.

## **V- HUKUKA AYKIRILIK UNSURU**

Hukuka aykırılık unsuru vergi kaçakçılığı suçları bakımından ayrı bir özellik göstermemektedir. Hukuka uygunluk sebeplerinden sadece zorunluluk durumu (ıztırar hali), kaçakçılık suçlarında bir hukuka uygunluk sebebi oluşturabilir<sup>189</sup>. Zorunluluk durumu Türk Ceza Kanunu'nun 25. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre "gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez."

Örneğin, mükellefin kendisinin sebep olmadığı (sosyal veya siyasal sebeplerle meydana gelen) iflas tehlikesinden kurtulmak için vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda zorunluluk hali, ceza verilmesine engel teşkil eder<sup>190</sup>.

## **VI- KUSURLULUK UNSURU (MANEVİ UNSUR)**

### **A- Genel Açıklamalar**

Suçun maddi nitelikteki unsurlarının fail ile olan ilişkisine manevi unsur veya kusurluluk denmektedir<sup>191</sup>. Kusurluluk, hukuka uygun hareket edebilme yeteneğine

---

<sup>189</sup> Oktar, s. 89.

<sup>190</sup> Erman, s. 25.

sahip olan failin hukuka aykırı bir davranışı seçmiş ve gerçekleştirmiş olması nedeniyle kınanabilmesidir<sup>192</sup>. Fail psikolojik yönden kendisine ait olan fiili ancak kast veya taksirle gerçekleştirdiğinden sorumlu tutulmaktadır<sup>193</sup>.

### **B- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kusurluluk**

Türk Ceza Kanunu'nun 21 ve 22. maddeleri uyarınca suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır ve taksirle işlenen fiiller ancak kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılabilir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru kasttır. Buradaki kast genel kasttır; failin belirli bir amaçla hareket etmesinin önemi yoktur. Vergi dairesi tarafından vergi ziyai cezasının üç kat olarak kesilmiş olması ve bunun yanı sıra kesilen cezanın vergi mahkemesi veya Danıştay tarafından onaylanmış olması ceza mahkemesini bağlamaz. Kast unsurunun bulunmadığı hallerde suç oluşmayacaktır<sup>194</sup>.

Örneğin, işletmenin gerçekleştirdiği bir işlemin kanuni defterlerine gerçekten farklı olarak aktarılmış olması kasten yapılmamış ise manevi unsurun gerçekleştiğini söyleyemeyiz. Ancak hatalı aktarımların süreklilik arz etmesi ve bu durumun ortaya çıkmasını önleyecek kayıtlara da yer verilmesi durumunda kastın varlığından söz edebiliriz.

Yüksek mahkeme bir kararında envanter defterinin süresinde ibraz edilmeyerek sonradan ibraz edilmesi nedeniyle baktığı bir davada, sonradan ibraz edilen envanter defterindeki bilgilerin yevmiye defterindeki bilgilerle uyumlu olması nedeniyle sanığın defter ve belgeleri gizleme kastının olmadığını kabul etmiş ve yerel mahkemenin beraat kararını onamıştır<sup>195</sup>.

---

<sup>191</sup> Veli Özer Özbek, Pınar Bacaksız ve Koray Doğan, **Ceza Hukuku Bilgisi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 180

<sup>192</sup> Öztürk ve Erdem, s. 228.

<sup>193</sup> Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 11. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 173.

<sup>194</sup> Aksi görüş için bkz. Ali Parlar ve Güleç Demirel, **Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, s. 313, (Vergi Suçları).

<sup>195</sup> Y. 11. CD. 23.10.2008 tarih ve E. 2008/398, K. 2008/10878 sayılı kararı (özel arşiv).

Yine Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaalarca basılmış belgeleri kullanma fiilinde suçun oluşabilmesi için, belgeleri kullananın söz konusu belgelerin anlaşması olmayan bir matbaada basıldığını bilmesi gerekmektedir. Örneğin, daha önceden anlaşması olmakla birlikte anlaşması feshedilen bir matbaa anlaşmalı olduğunu gösteren eski yazıya istinaden mükelleflerin belge basım taleplerini yerine getiriyorsa ve mükelleflerde anlaşma olmadığından haberdar değillerse kastın varlığından söz edilemez.

### **C- Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinde “Bilerek” Kelimesine Yer Verilmemesinin Kusurluluğa Etkisi**

Burada üzerinde durulması gereken bir konu da 4369 sayılı Kanunla vergi kaçakçılığı suçlarının yeniden düzenlenmesi sırasında, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri ile ilgili olarak “bilerek” kelimesine yer verilmemiş olmasıdır.

Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenen fiillerle ilgili olarak 4369 sayılı Kanundan önce yer alan “bilerek kullanma” ifadesinden “bilerek” kelimesinin kaldırılması söz konusu suçlarda kast unsurunun aranıp aranmayacağı konusunda tartışmalara neden olmuştur.

Vergi kaçakçılığı olarak sayılan fiiller birer suçtur ve bu nedenle ancak kasten işlenmeleri durumunda cezalandırılabilirler. Bu fiillerle ilgili olarak 4369 sayılı Kanun öncesindeki düzenlemelerde kastın varlığının kabul edileceğinin söylenmesi bu fiillerin kasıt olmadan işlenmesine engel değildir. Bilerek kelimesinin kanun metninden çıkarılması, manevi unsurun (kastın) varlığının genel hükümler çerçevesinde çözülmesini sağlamak içindir. Bütün suçlarda olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçlarında da, kanunda açıkça öngörülen haller dışında da kastın bulunması zorunludur ve bu kast, hareketi bilmek ve sonucu istemek olarak ifade edilebilecek genel kasttır<sup>196</sup>.

---

<sup>196</sup> Donay, Vergi Suçları, ss. 100-101; Serkan AĞAR, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, **TBB Dergisi**, Yıl 2005, Sayı 58, s. 281, (Sahte Belge).

Uygulamada “bilerek” kelimesinin kaldırılmasının, suçun oluşumunda kast unsurunun aranmayacağı değerlendirmelerine neden olması sonucu Maliye Bakanlığı 306 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>197</sup> ile “vergi suçu raporu” yazılmadan önce kullanma fiilinin bilmeden gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin araştırılması hususuna açıklık kazandırmıştır<sup>198</sup>. Bu tespit “vergi suçu raporu” yazılması ve suç duyurusunda bulunulması için gereklidir. Gerçekte belgenin bilerek kullanılıp kullanılmadığına ise görevli mahkeme karar verecektir.

#### D- Olası Kast

Daha önce öğretide ve mahkeme içtihatlarında yer alan olası kasta 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda da yer verilmiştir<sup>199</sup>. Kanunun 21. maddesinin ikinci fıkrasına göre, “Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır.”

<sup>197</sup> Söz konusu Tebliğ 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

<sup>198</sup> Tebliğin ilgili bölümü şöyledir:

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

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında Cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyana da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç katı vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.”

<sup>199</sup> Hakan Karakehya, “Olası Kast”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı 2 (Aralık 2006), s. 20.

Olası kastta fail, bir suçun kanuni tanımdaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmekte ve netice kabullenilmektedir<sup>200</sup>. Olası kasttan söz edebilmek için herhangi bir amaca (hukuka aykırı olsun olmasın veya olmasın) yönelik bir davranışın olması, davranışa ceza normu tarafından bir sonucun bağlanmış olması durumunda asıl amaç dışında bir neticenin oluşma ihtimalinin olması, failin ihtimal dahilindeki neticeyi öngörmüş olması, öngörülen neticenin davranışın zorunlu sonucu olmaması ve öngörülen neticenin kabullenilmesi gerekmektedir<sup>201</sup>.

Olası kasta ilişkin tanımlama bilinçli taksir tanımı ile önemli ölçüde benzeşmektedir ve bu durum uygulamada ikisinin karıştırılmasına neden olabilecektir<sup>202</sup>. Hem bilinçli taksirde hem de olası kastta fail neticeyi öngörmektedir ancak olası kastta fail, neticeyi göze almakta, kabullenmektedir<sup>203</sup>.

Kanuni tanımda “bilerek”, “bildiği halde”, “bilmesine rağmen” gibi ifadelerin yer aldığı suçlar olası kastla işlenemez<sup>204</sup>. Yine suçun oluşumu bakımından özel kastın arandığı suçlar ve şekli suçlar olası kastla işlenemez<sup>205</sup>.

Çift defter kullanmak suçu dışındaki vergi kaçakçılığı suçları şekli suçlardır ve hareketin tamamlanması ile suç meydana gelir. Bu nedenle bu suçların olası kastla işlenmesi mümkün değildir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinde de bilerek kelimesinin kullanılmaması da bu suçların olası kastla işlenebileceğini göstermez. Çift defter kullanmak suçunda fail kanuni defterlere kaydedilmesi gereken işlemleri başka defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydederek vergi matrahını azaltma amacına yönelik hareket etmektedir. Bu davranışın amacı hukuka aykırı olan sonucu elde etmektir. Bunun yanı sıra vergi kaçakçılığı suçları açısından ikincil bir sonucun öngörülüp kabullenilmesi de söz konusu değildir. Bu

---

<sup>200</sup> Özgenç, ss. 234-235.

<sup>201</sup> Karakehya, ss. 33-37.

<sup>202</sup> İçel ve Evik, s. 191.

<sup>203</sup> Veli Özer Özbek, **Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı İzmir Şerhi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 286, (İzmir Şerhi).

<sup>204</sup> Özgenç, s. 238.

<sup>205</sup> Özbek, İzmir Şerhi, s. 288; Karakehya, s. 35.



nedenle çift defter kullanma suçunun da olası kastla işlenemeyeceğini söyleyebiliriz<sup>206</sup>.

### **E- Kusur Yeteneği**

Kusur yeteneği, anlama ve isteme yeteneğine sahip olmayı<sup>207</sup> yani bir kişinin belirli bir neticeyi meydana getirebilecek durumda olmasını ifade eder<sup>208</sup>. Kusur yeteneği olmayan kişiye ceza verilmez. Suç sayılan fiil işlenmiş olmakla birlikte fiili işleyen kişiye ceza verilmediği veya cezanın azaltıldığı durumlar yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve sağır dilsizliktir. Bunların dışında iradi olarak alınan alkol veya uyuşturucu etkisiyle suç işlenmesi durumunda suç işleyeninin ceza sorumluluğu tamdır.

Özel ceza hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nda da ceza sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesi ile küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmayacağı durumlar ve 333. maddesi ile de tüzel kişilerin cezai sorumluluğu düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesine göre, vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şart olmadığından küçük ve kısıtlıların mükellef veya sorumlu olması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre bunların yerine getirmek zorunda oldukları ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bunun sonucu olarak Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesinde "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır." düzenlemesi yapılmıştır. Bu düzenlemenin amacı küçük

---

<sup>206</sup> "Bazı suçlarda (öldürme, yaralama gibi) karşımıza çıkabilen olası kast kavramının tüm suçları kapsayacak şekilde kanuna konulması, modern ceza hukukun temel ilkelerinden kusur ilkesinin zayıflatılması sonucunu doğurabilecektir. Zira olası kast, öldürme, yaralama gibi suçlarda karşılaşılabilecek bir olasılık niteliğini göstermekte olup, bu tür kastın tüm suçlarda söz gelimi mala karşı işlenen suçlarda da oluşabileceği izleniminin verilmesi, adeta yasal "kast karinesi" yaratılması gibi kusurluluk ilkesi yönünden son derece tehlikeli bir durumu ortaya çıkarabilecektir." (İçel ve Evik, s. 191).

<sup>207</sup> Alacakaptan, s. 118.

<sup>208</sup> Dönmezer ve Erman, C. II. s. 145.

ve kısıtlıların hem idari nitelikteki cezalardan hem de vergi suçlarından dolayı cezalandırılmalarını önlemektir. Çünkü, daha önce de belirtildiği üzere 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce vergi kaçakçılığı suçu sadece mükellef veya vergi sorumluları tarafından işlenebilmekteydi ve küçük ve kısıtlılar mükellef olduklarında bunlara düşen ödevler kanuni temsilciler tarafından yerine getirildiğinden, kanuni temsilcilerin suç oluşturan fiilleri nedeniyle küçük ve kısıtlıların cezalandırılmalarının önüne geçilmiştir.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonucu 359. maddede sayılan fiiller mükellef ve vergi sorumluları ile birlikte üçüncü kişiler tarafından da işlenebilecektir. Buna göre fiillerin kanuni temsilciler işlenmiş olmaları durumunda cezaların şahsiliği ilkesi gereği cezanın muhatabı kanuni temsilciler olacaktır. Söz konusu suçların bizzat küçük ve kısıtlılar tarafında işlenmesi durumunda ise yine ceza sorumluluğu Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine göre değerlendirilecektir.

#### **F- Kusurluluğu Kaldıran Haller**

Kusurluluğu kaldıran hallerden vergi kaçakçılığı suçları açısından özellik gösteren durum mücbir sebeplerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesinde mücbir sebeplerin varlığı vergi cezası kesilmesini engelleyen durum olarak belirtilmiştir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, mücbir sebeplerin kesilmesini engelleyeceği vergi cezaları idari nitelikteki cezalardır. Bu düzenleme Ceza hukuku anlamında suç oluşturan vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili değildir. Bununla birlikte mücbir sebebin suçlar açısından da kusurluluğu ortadan kaldırın bir durum olduğu kabul edilmektedir<sup>209</sup>. Çünkü mücbir sebebin varlığı durumunda kişi, sonucu öngörsün veya öngörmesin, iradesine aykırı olarak hareket etmekte ve başka şekilde hareket etme olanağı bulunmadığını bilmektedir<sup>210</sup>. Mücbir sebebin kusurluluğu kaldırması için kaçınılmaz olması ve failin kusuru ile meydana gelmemiş olması gerekmektedir. Nitekim Y. 11. CD. 15.3.2001 tarih ve E.2001/1369, K. 2001/2101

<sup>209</sup> Erman, ss. 29-30; Donay, Vergi Suçları, ss. 103-105; Şenyüz, Vergi Ceza s. 249; Edizdoğan, Taş ve Çetinkaya, s. 202; Kaşıkçı, ss. 196-201.

<sup>210</sup> İçel ve Evik, s. 216.

sayılı kararında<sup>211</sup> vergi incelemesine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin irade dışında kaybolduğu kanıtlanmadan mücbir sebep olarak kabul edilemeyeceğine içtihat etmiştir<sup>212</sup>.

Defter, kayıt ve belgelerin, muhafaza ödevinin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmemesi sonucu elden çıkması irade dışında kaybetme olarak kabul edilemez. Y. CGK. 23.11.1999 tarih ve E. 1999/11-273, K.1999/288 sayılı kararı ile mükellefin kanuni defter ve belgelerinin adresi dahi belirlenemeyen muhasebecide olduğuna ilişkin savunmasına karşı gizleme suçunun olduğuna hükmetmiştir<sup>213</sup>.

Mücbir sebeplerin neler olduğuna dair düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi ile yapılmıştır. Buna göre mücbir sebepler;

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

gibi hallerdir.

Görüleceği üzere mücbir sebepler maddede sınırlı olarak sayılmamış “gibi haller” denilerek bunların dışında da mücbir sebeplerin olabileceği kabul edilmiştir.

---

<sup>211</sup> YKD. C. 28, Sayı 3 (Mart 2002), s. 495.

<sup>212</sup> Kanuni defter, belge ve kayıtların mücbir sebep nedeniyle elden çıkması durumunda mükelleflerin zayı belgeyi almak için başvurmaları, defter ve belgelerin ibrazı istendiği yetkililere bu belgelerle başvurmak için gereklidir. İnceleme yazısı tebliğ edildikten sonra yapılan zayı belgeyi başvuruları genellikle mahkemelerce reddedilmektedir (Mustafa Sakal ve Mustafa Alpaslan, “Çalınan veya Yanan Defterler, İbrazi Edilemeyen Belgeler İle İlgili Son Yargıtay ve Danıştay Kararlarının Analizi”, **Vergi Hukuku Uygulaması**, İzmir, 2008, s. 213.

<sup>213</sup> Ok ve Gündel, s. 175

## VII- VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

### A- Suçların Birleşmesi (İçtima)

#### 1- Genel Açıklamalar

İlke olarak, kanuni tarife uygun olarak gerçekleştirilen her netice, ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur ve meydana gelene netice kadar suç işlemiş sayılarak her birinden dolayı ayrı ayrı cezalandırılır ancak bir tek hareketle birden çok netice ve birden fazla suç meydana getirilebileceği gibi, birden fazla hareketle de bir tek netice ve suç gerçekleştirilebilir<sup>214</sup>. Bununla birlikte kanun bazen birden çok ihlali tek suç saymakta ve fail için tek ceza öngörmektedir<sup>215</sup>. Tek bir fiil ile birden çok hukuki yararın veya bazı şartlarla farklı fiillerle aynı hukuki yararın ihlal edilmiş olması suçların birleşmesi olarak adlandırılır<sup>216</sup>.

Hareket ve neticenin çok olduğu durumlarda fiilin tekliğinden söz edebilmek için; hareketlerin amacının aynı olması ve hareketlerin bütünlük arz ederek aralarında önemli bir zaman kesitinin olmamasıdır<sup>217</sup>.

Türk Ceza Kanunu'nun içtima bakımından benimsediği esas gerçek içtimanın (cezaların içtimaı) kural suçların içtimainın ise istisna olduğudur<sup>218</sup>. Türk Ceza Kanunu'ndaki bu istisnalar bileşik suç, zincirleme (müteselsil) suç ve fikri içtimadan oluşmaktadır.

#### 2- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçları hakkında suçların birleşmesi ile ilgili olarak herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları için Türk Ceza Kanunu'nun içtima ile ilgili hükümleri uygulanacaktır.

<sup>214</sup> Dönmezer ve Erman, C. II., s. 373.

<sup>215</sup> Toroslu, s. 310.

<sup>216</sup> Centel, Zafer ve Çakmut, s. 477.

<sup>217</sup> Soyaslan, s. 240.

<sup>218</sup> Özgenç, s. 493.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun "suçlarda birleştirme" başlıklı 340. maddesinde vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalarla birleştirilemeyeceği hususu düzenlemiştir. Buna göre vergi ziyai veya usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiil diğer kanunlara göre de cezayı gerektiriyorsa her iki ceza da ayrı ayrı hüküm ve infaz olunur<sup>219</sup>. Esasen idari nitelikli cezalarla suçlar için öngörülen cezaların içtima ettirilmesine veya tekerrüre esas alınmasına imkan yoktur<sup>220</sup>.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında da "Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." düzenlemesine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin dördüncü fıkrasına göre de 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Bu düzenlemelere istinaden 359. maddede yer alan fiiler nedeniyle aynı zamanda vergi ziyaya da neden olunmuşsa hem üç kat vergi ziyai cezası kesilecek hem de suç için takibat yapılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiillerin her biri diğerinden ayrı ve bağımsız suçlardır. Bu nedenle iki farklı fiil nedeniyle iki farklı suçun bulunması durumunda suçların herhangi birinden ceza verilip diğerinden ceza verilmemesi söz konusu olmaz. Yani bu durumda aynı fiille birden fazla suçun işlendiğinden söz edilip fikri içtimanın uygulanması mümkün değildir. Nitekim Y.11. CD. 31.01.2001 tarih ve E. 2000/5329, K. 2001/588 sayılı kararıyla<sup>221</sup>, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri yetkililere ibraz etmeme suçunun, sahte belge düzenlemek suçundan ayrı ve bağımsız suç olduğu ve Türk Ceza Kanunu'nun 79. maddesinin uygulama alanının bulunmadığı, yalnız sahte belge düzenlemek suçundan ceza tayin olup, defter ve belgeleri ibraz etmeme suçundan ceza tayin olunmamasının kanuna aykırı olduğu yönünde içtihat etmiştir.

---

<sup>219</sup> Erman, s. 40.

<sup>220</sup> Ok ve Gündel, s. 68.

<sup>221</sup> Ok ve Gündel, s. 189.

## a- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teselsül

Yargıtay Ceza Genel Kurulu sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında hesap dönemi (vergileendirme dönemi)-takvim yılı ölçüsünden hareketle bir takvim yılı içerisinde kullanılan birden fazla belgenin varlığı durumuna müteselsil suçun var olduğuna karar vermiştir<sup>222</sup>. Genel Kurulun bu yönde içtihadta bulunmasının nedeni, katma değer vergisi tarh döneminin kısılalığı nedeniyle suç ve cezalardaki çokluğu ortadan kaldırarak adaleti sağlamaya çalışmasıdır<sup>223</sup>.

Teselsülden söz edebilmek için, suçun tekrarlanması, tekrarlanan suçların kanunun aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı suç işleme kararına bağlanması yani kanunun aynı hükmünün ihlali için önceden bir plan ve niyetin olması gerekir<sup>224</sup>.

---

<sup>222</sup> Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun teselsül uygulamasında geçerli olacak vergileendirme dönemi ile ilgili değerlendirmesini içeren 05.03.2002 tarih ve E. 2002/11-28 K. 2002/179 sayılı kararının özetine aşağıda yer verilmiştir:

*"...Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ile açıklamalardan anlaşıldığı gibi "vergi dönemi", vergilerin türlerine ve hatta ticari faaliyetin niteliği ile vergileendirme usulüne göre kendi içlerinde değişkenlik göstermekte ve yine yasanın verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından aşağıya çekilebilmektedir.*

*Bu itibarla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanma suçlarının oluşumu bakımından vergileendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe, içtima kuralı da nazara alındığında adaletsizliğe yol açacağı anlaşılmaktadır.*

*Yine 213 sayılı Vergi Usul Yasasının, "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3. maddesinin 2. fıkrası "vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yere ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmünü taşımaktadır.*

*Anılan Yasanın 4369 sayılı Yasa ile yürürlükten kaldırılan 358. maddesi ile halen yürürlükte bulunan usulsüzlük cezalarına ilişkin hükümlerinde, suçların oluşumu bakımından hesap dönemi-takvim yılının esas alındığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi indiriminden yararlanmak için aynı hesap dönemi içerisinde ve farklı tarihlerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullananların eylemlerinin hesap dönemi-takvim yılı esas alınarak teselsül eden bir suçu oluşturduğunun kabul edilmesi Yasanın ruhuna aykırı bir yorum tarzı sayılamaz. Ancak burada, iddianameyle dava açılması gibi suçta hukuki kesinti husule gelmesi halinde ayrı bağımsız suçların oluşacağı ve yine bir yıllık bir süre içerisinde kanunun aynı hükmünün çeşitli kereler ihlal edilmesi halinde zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı nazara alınarak TCY'nin 29. maddesi uyarınca cezanın arttırılarak tatbiki hususunun düşünülmemesi gerektiği de belirtilmelidir.*

Yukarıdaki açıklamalar ışığında somut olay ele alınarak değerlendirildiğinde, sahte olarak düzenlenmiş faturaları 1998 ve 1999 yılları içerisinde defter ve kayıtlarına intikal ettirerek KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılan sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması gerektiğinden Yargıtay C. Başsavcılığı itirazının kabulüne karar verilmesi gerekmektedir...", YKD., C. 28, Sayı 6 (Haziran 2002), s. 929.

<sup>223</sup> Ok ve Gündel, s. 229.

<sup>224</sup> Özgenç, s. 501; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, ss. 812-817; Öztürk ve Erdem, ss. 305-309

Kanaatimizce katma değer vergisi açısından vergilendirme dönemini takvim yılı olarak kabul etmek doru değildir. Vergi kaçakçılık suçları esas itibariyle vergi kaçırmaya yöneliktir ve ödenecek vergi çıkan her vergilendirme döneminde önceki suç kararından ayrı ve yeni bir suç kararı ile işlenmektedir. Örneğin, Şubat-2007 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde ödenecek KDV çıkacak mükellefin bu dönem için birden fazla sahte belge kullanması tek suç oluşturacaktır. Aynı mükellefin söz konusu dönemden sonra Mart, Nisan ve Mayıs vergilendirme dönemlerinde ödenecek KDV çıkmadığı için belge kullanmadığı ancak Haziran-2007 vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde ödenecek katma değer vergisi çıktığı için tekrar sahte belge kullandığı durumda iki ayrı suç işleme kararının varlığı nedeniyle iki ayrı suç oluşacaktır.

Yüksek mahkeme vergilendirme dönemi içtihadına paralel olarak aynı fiillerin farklı yıllarda işlenmiş olması durumunda da her yıl için ayrı bir suçun söz konusu olacağına içtihat etmektedir<sup>225</sup>.

Teselsül uygulamasında kullanılan vergilendirme dönemi (tarh dönemi)-takvim yılı ölçüsü, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak fiili ile defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiilleri dışında kullanılabilir. Örneğin bir takvim yılı içerisinde aynı mükellef adına birden fazla sahte belge düzenlendiğinde müteselsil suç uygulaması gündeme gelecektir. Sahte belgelerin değişik tarihlerde ve birden fazla kişiye düzenlenmiş olası durumunda da söz konusu suçlar aynı suç kararına istinaden işlenmiş ise teselsül hükümleri uygulanacaktır<sup>226</sup>.

Birden fazla takvim yılına ait kanuni defter ve belgelerin bir yazıyla istenmesi ve ibraz edilmemesi durumunda fiil tek suç oluşturmaktadır<sup>227</sup>. Ancak farklı yıllara ait defter ve belgelerin ayrı ayrı yazılarla istenmesi durumunda gizleme fiili, her yıla ait defter ve belgeler için ayrı suç oluşturmaktadır<sup>228</sup>. Farklı yıllara ait defter, kayıt ve belgelerin aynı yıl içerisinde istenmesi durumu değiştirmeyecektir. Aynı yıl

<sup>225</sup> Y. 11. CD. 24.09.2001 tarih ve E. 2001/5995, K. 2001/8478 sayılı kararı.

<sup>226</sup> Ok ve Gündel, s. 230.

<sup>227</sup> Y. 6. CD. 28.09.1995 tarih ve E. 1995/8341, K. 1995/9218 sayılı; Y. 11. CD. 12.03.1998 tarih ve E. 1997/1813, K. 1998/1685 sayılı kararları (Ok ve Gündel, ss. 181-182).

<sup>228</sup> Parlar ve Demirel, Vergi Suçları, s. 190.

içerisinde istenmiş olsa bile müteselsil suça ilişkin hükümler uygulanmayacaktır. Ancak farklı yıllara ait defter ve belgelerin ibrazı ayrı ayrı yazılarla istenmiş olmakla birlikte yakın zamanda istenmiş olmaları durumunda mükellef ve sorumlunun istenen tüm defterleri ibraz etmeme kastı bir suç işleme kararından kaynaklanıyorsa müteselsil suç hükümleri uygulanacaktır. Örneğin, mükellefin 2003 yılı kanuni defterleri 5.6.2008, 2004 yılı kanuni defterleri 8.6.2008 ve 2005 yılı kanuni defterleri de 12.6.2008 tarihinde tebliğ edilen yazılarla vergi incelemesi için istenmiş ve her üç yıla ait kanuni defterlerde ibraz edilmemiş olsun. Bu durumda farklı yıllara ait defterler farklı yazılarla istenmiş olmakla birlikte mükellefin bir suç kararından hareketler ibraz etmeme fiilini gerçekleştirdiğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla müteselsil suç hükümleri uygulanacaktır.

### **b- Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fikri İçtima**

Öğreti de fikri içtima, failin aynı fiille birden fazla farklı suçu veya aynı suçu birden fazla işlemesi<sup>229</sup> olarak tanımlanmaktadır. Bir fiille aynı suçun birden fazla kişiye karşı işlenmesi aynı neviden fikri içtima<sup>230</sup>; kanunda tanımlanan birden fazla farklı suçun işlenmesi ise farklı neviden fikri içtima<sup>231</sup> olarak kabul edilmektedir.

765 sayılı Kanunda fikri içtima 79. maddede “İşlediği bir fiil ile kanunun muhtelif ahkâmını ihlal eden kimse o ahkâmdan en şedit cezayı tazammum eden maddeye göre cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmişti. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 44. maddesinde ise “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Yeni hüküm ile farklı neviden fikri içtima düzenlenmiştir. Daha önce öğretilerde genellikle aynı neviden fikri içtima olarak tanımlanan “aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek fiille işlenmesi” durumu 5237 sayılı Kanunun 43. maddesinin ikinci fıkrası ile zincirleme suç olarak düzenlenmiştir<sup>232</sup>.

<sup>229</sup> Mahmut Koca, “Fikri İçtima”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı 4 (Ağustos 2007), s. 199.

<sup>230</sup> Aynı neviden fikri içtima tüm yazarlar tarafında kabul edilmiş değildir. “Bir eylemin kanunun aynı hükmünü birden fazla ihlal etmesi düşünülemez. İçindir ki, aynı hükmün ihlali halinde de fikri birleşme kuralını uygulayan bu görüş kanımızca kabul edilemez.” (İçel ve Evik, a.g.e., s. 297).

<sup>231</sup> Özgenç, a.g.e., 18 ve 21.

<sup>232</sup> Özbek, İzmir Şerhi, s. 518.



Vergi kaçakçılığı suçları açısından bir fiille birden fazla suçun işlenmesi kullanma fiilleri açısından mümkündür. Örneğin, sahte belge kullanma ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilleri birbirinden farklı olmakla birlikte kullanma fiili beyannamenin verilmesi ile tamamlandığından sahte belgelerle birlikte muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri de içeren beyannamenin vergi dairesine verilmesi durumunda tek fiil olduğundan fikri içtima uygulanabilecektir. Ancak bir vergilendirme döneminde sahte belge, diğer bir vergilendirme döneminde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması durumunda iki farklı fiil olduğundan fail en ağır cezayı gerektiren suç nedeniyle cezalandırılacaktır.

Bazı yazarlar sahte belgeyi kullananın aynı zamanda belgeyi düzenleyen olması durumunda faile hem kullanma hem de düzenleme suçlarından değil sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza verilmesi gerektiğinin doğru olacağını söylemektedirler<sup>233</sup>. Kanaatimizce söz konusu durumda fail aynı kişi olsa da iki fiil vardır: sahte belgenin düzenlenmesi ve kullanılması. “Sahte belge düzenleme” suçunun oluşması için kullanma şart değildir. Belgenin düzenlenmiş olması ile suç oluşmaktadır. Düzenlenen belgenin ayrıca kullanılması durumunda ayrı bir suç olan “sahte belge kullanma” suçu oluşacaktır.

---

<sup>233</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 138; Kaşıkçı, s. 223.

## B- Suça İştirak

Vergi Usul Kanunu'nun "iştirak" başlıklı 360. maddesi<sup>234</sup> 5728 sayılı Kanunla "cezadan indirim" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu madde şu şekildedir:

"359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir."

Buna göre maddede ile sadece suça iştirak eden suç ortaklarından suçun işlenmesinde menfaati bulunmayanların cezalarındaki indirim düzenlenmiştir. Yani vergi kaçakçılığı suçuna iştirakle ilgili olarak Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri geçerli olacak ancak iştirakte menfaati bulunmayan için 360. maddeye istinaden cezanın yarısı indirilecektir.

## C- Suça Teşebbüs

4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerden önce vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için vergi ziyanının meydana gelmesi gerekiyordu. Söz konusu fiiller işlenmesine rağmen vergi ziyanının meydana gelmemesi durumunda suç oluşmamaktaydı ve Ceza Kanununun genel hükümlerine göre teşebbüsten de söz edilememekteydi. Çünkü Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu'nun teşebbüse ilişkin genel hükümlerinden ayrılarak, 358. maddesi ile vergi kaçakçılığı suçu sayılan fiillerin verginin tarhi için Kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılması durumunu kaçakçılığa teşebbüs<sup>235</sup> olarak kabul etmişti.

<sup>234</sup> 360. maddenin 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hali:

"Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür."

<sup>235</sup> "Kaçakçılığa teşebbüs suçunun tanımı

**Madde 358 – (24/6/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunun hükmüdür.)**

1. 344 üncü maddenin 1 - 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası,müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe ve iki defa vesikasız malbulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli

4369 sayılı Kanunla vergi ziyayı suçun oluşumu için şart olmaktan çıkarılmış ve kaçakçılığa teşebbüsü düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle teşebbüs konusunda Türk Ceza Kanunu'nun teşebbüs ile ilgili genel hükümleri geçerli olacaktır.

Genel olarak vergi suçlarının şekli (sonucu hareketle bitişik) olduğu kabul edilmiştir. Bunun sonucu ilke olarak bu suçlarda teşebbüsün olmayacağıdır. Ancak Türk Ceza Kanunu ile eksik teşebbüs ve tam teşebbüs ayırımı kaldırılmış ve teşebbüs, icra hareketlerinin failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamaması olarak tanımlanmıştır. Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs, suçun işlenmesi icra hareketinin birbirini takip eden bazı fiillerin birlikte gerçekleştirilmesini zorunlu kıldığı durumlarda mümkündür. Ancak teşebbüsün tespiti için her olayı ayrı ayrı değerlendirip suç kastı ile yapılan hareketlerin hazırlık hareketleri mi icra hareketleri mi olduğunun tespit edilip ona göre karar verilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte defter, belge ve kayıtları gizleme suçu ancak ihmali bir hareketle işlenebileceği için bu fiil açısından teşebbüs söz konusu olmayacaktır.

Donay, 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 yok etmek, defter sayfalarını yok etmek veya yerine yenisini koymak veya hiç yaprak koymamak ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiillerinde teşebbüsün mümkün olmadığını; defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrife etmek, defter ve belgeleri sahte olarak düzenlemek ve sahte

---

edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyasına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

2. Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü;

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

Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.”

belgeleri kullanmak ve izinsiz olarak basılan belgeleri kullanmak fiillerinde teşebbüsün mümkün olduğunu belirtmektedir<sup>236</sup>.

Baykara Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basılması fiilinde teşebbüsün mümkün olduğunu diğer fiiller açısından mümkün olmadığını ifade etmektedir<sup>237</sup>.

Ok ve Gündel, gizleme, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüsün mümkün olmadığını ancak diğer suçlarda mümkün olduğunu ve olayına göre değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir<sup>238</sup>.

Kaşıkçı ise teşebbüsün defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya sahte belge basmak fiillerinin teşebbüse müsait olduğunu ifade etmiştir<sup>239</sup>.

Kanaatimizce icrai hareketle gerçekleştirilen suçlardan sahte belge düzenleme fiili için teşebbüs mümkündür. Örneğin, komisyon karşılığı sahte belge düzenlemek için kurulan bir organizasyonun (bir limited şirket kurulmuş, mükellefiyet tesis ettirilmiş, şirketin kullanacağı fatura ve diğer belgeler anlaşmalı matbaalarda bastırılmış) varlığını haber alan kolluk kuvvetlerinin, belgelerin üzerine adına sahte fatura düzenlenecek mükellefle ilgili bilgiler yazılırken yaptıkları baskınla düzenlemeyi önledikleri durumda teşebbüste söz edilebilir.

Tekrar belirtmek gerekir ki, sorun tamamlanamayan hareketlerin icra veya hazırlık hareketi olup olmamasıyla ilgilidir. Eğer söz konusu hareketler hazırlık

---

<sup>236</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 153.

<sup>237</sup> Bekir Baykara, "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 173.

<sup>238</sup> Ok ve Gündel, s. 163, 228, 317, 332, 337, 340, 342, 348 ve 353.

<sup>239</sup> Kaşıkçı, ss. 202-207.

hareketleri ise teşebbüsten söz edemeyiz. Bu nedenle teşebbüsün olup olmadığına olayına göre değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir.

## VIII- TEKERRÜR

Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde yer alan tekerrür idari yaptırımlarla ilgilidir. Kanununun 340. maddesinde yer alan “Bu Kanunda yazılı vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359’uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.” hükmü ise idari yaptırımlarla ceza mahkemelerince hükmolunacak cezaların içtima ettirilemeyeceği ve tekerrür bakımından birbirine esas alınamayacağı ile ilgilidir<sup>240</sup>. Bu nedenle Türk Ceza Kanunu'nun tekerrüre ilişkin hükümleri vergi kaçakçılığı suçları için de geçerli olacaktır.

## IX- USUL HÜKÜMLERİ

### A- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Muhakeme Şartı

#### 1- Genel Açıklamalar

Muhakeme faaliyetinin yapılabilmesi için gerekli olan yani dava açılmasına ve yargılama yapılmasına imkan sağlayan şartlara muhakeme şartları denir<sup>241</sup>. Ceza muhakemesinin şartlarını dava şartları ve yargılama şartları olarak ikiye ayırmak mümkündür<sup>242</sup>.

---

<sup>240</sup> “...Yasanın 340. maddesinde yer alan “Bu Kanunda yazılı kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları ile Türk Ceza Kanununda ve diğer Kanunlarda yazılı cezaları içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez” hükmü, Vergi Cezalarının yukarıda açıklanan ilk üç bölümü...yani idarece verilecek cezalarla ilgili olup, idari cezalarla mahkemelerce hükmolunacak, cezaların içtima ettirilemeyeceği ve tekerrüre esas alınamayacağına ilişkindir. Bu hükmün, Dördüncü Bölümde yer alan Yasanın 357. ve devamı maddelerinde düzenlenen, mahkemelerce hükmolunacak cezalarla bir ilgisi bulunmamaktadır.” Y. CGK. 31.01.1994 tarih ve E. 1993/9-344, K. 1994/18 sayılı kararı (Ok ve Gündel, s. 69). Genel Kurulun söz konusu kararından önce Y. 9. CD. 18.10.1990 tarih ve E. 1990/2539, K. 1990/3306 sayılı kararında Vergi Usul Kanunu'nun 340. maddesindeki hükme istinaden Türk Ceza Kanunu'na göre verilen cezanın vergi suçlarında tekerrüre esas alınamayacağına içtihat etmiştir (YKD., C. XVI, Sayı 12 (Aralık 1990), s. 1847).

<sup>241</sup> Nurullah Kunter, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhuğlu, **Muhakeme Dahil Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, Beta Yayınevi, 16. Baskı, İstanbul, 2008, s. 81-83.

<sup>242</sup> Veli Özer Özbek, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 123, (Ceza Muhakemesi). Ceza muhakemesi şartları etkilerinin olumlu veya olumsuz olmalarına göre, kişiye

Şüpheli hakkında kamu davası açılabilmesi için gerekli olan şartlara dava şartları (izin, şikayet, talep vs.), yargılamanın yapılabilmesi için gerekli olan şartlara da yargılama şartları (sanığın hazır bulunması, sanığın akıl hastası olmaması vs.) denmektedir<sup>243</sup>.

## 2- Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargılanmasında Dava Şartı Olarak Mütalaa<sup>244</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin ilk üç fıkrasına göre, “*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaaıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

*359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.*

*Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.”*

Maddede vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili muhakeme şartı düzenlenmiştir. Söz konusu şart vergi kaçakçılığının işlendiğinin vergi incelemesi sırasında tespit edilmesi üzerine durumun yetkili Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ile gerçekleşmektedir. Bu bildirim yapılan vergi incelemesi sonucunda tespit edilen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili değerlendirme, düşünce ve yorumları içermektedir. Bu nedenle söz konusu dava şartını en iyi “mütalaa” terimi karşılamaktadır<sup>245</sup>.

367. maddede düzenlenen muhakeme şartı dava şartıdır<sup>246</sup>. Dava şartının kabul edilmesinin nedeni, vergi tekniği yönünden uzmanlık gerektiren durumun

---

veya olaya ilişkin olmalarına göre, şartın etkisini gösterdiği muhakeme aşamasına göre de sınıflandırılmaktadır. Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s. 87; Nur Centel ve Hamide Zafer, **CEZA MUHAKEMESİ HUKUKU**, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 522.

<sup>243</sup> Özbek, Ceza Muhakemesi, s. 123 vd.

<sup>244</sup> Mütalaa, herhangi bir konu üzerinde ayrıntılı düşünme ile oluşan görüş ve yorum (www.tdk.org.tr).

<sup>245</sup> Yusuf Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 174 (Şubat 1996), s. 144.

<sup>246</sup> Y. 11. CD. 24.10.2007 tarih ve E. 2007/6672, K. 2007/7037 sayılı kararı ile “213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan defterdarlık mütalaaasının “defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi

konunun uzmanlarınca gözden geçirilmesini sağlamak ve mükelleflerin hemen ceza mahkemesi önüne çıkarılmasını önlemektir<sup>247</sup>.

Gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları tarafından yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen suçlarla ilgili mütalaalar doğrudan doğruya; diğer vergi incelemesine yetkililerce tespit edilen suçlar ise ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu vergi dairesi başkanlığının veya defterdarlığın mütalaasıyla Cumhuriyet savcılığına bildirilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkililerden, yukarıda sayılan inceleme elamanları dışında, uygulamada sadece vergi denetmenleri ve yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri vergi incelemesi yapmaktadır.

Vergi incelemesine dayanmayan veya yetkisiz kişilerce yapılan tespitlerin defterdarlık mütalaası ile birlikte olsa dahi savcılığa gönderilmesi durumunda dava şartı gerçekleşmiş olmaz<sup>248</sup>.

Mütalaanın dava şartını karşılaması için yazılı olarak yapılmalıdır. Örneğin defterdarın mahkemede dinlenerek sözlü beyana istinaden davaya devam edilip karar verilemez<sup>249</sup>.

367. maddenin ikinci fıkrasına göre, vergi kaçakçılığı suçlarından doğrudan soruşturma yapma yetkisi yoktur. Kaçakçılık suçunun işlendiğini her hangi bir nedenle öğrenen Cumhuriyet savcılığı ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını

---

yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açtırmak” suçundan verildiği gözetilmeden, hakkında mütalaa bulunmayan “muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanmak” suçundan açılan kamu davasına devamla yazılı şekilde hüküm kurulması...” kanuna uygun bulunmamıştır (Özel arşiv); Karakoç, Mütalaa Şartı, s. 146.

<sup>247</sup> Tosun, s. 106; Karakoç, Mütalaa Şartı, s. 146; Hızlı, s.56 ve Kaşıkçı, s.157.

<sup>248</sup> Erman, s. 13.

<sup>249</sup> Y. 9. CD. 18.01.1990 tarih ve E. 1989/3649, K. 1990/266 sayılı kararı (Mehmet Çetinkaya, “Ceza Mahkemelerinde Yargılanabilecek Vergi Suç ve Cezaları”, **TBB Dergisi**, Sayı 2, 1991, s. 197).

talep eder. Yapılan inceleme ile suçun işlendiği tespit edilirse inceleme sonucu, Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Ancak savcılar mütalaa ile bağlı değildirler<sup>250</sup>.

Vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili mütalaalar söz konusu kurumların yetkilileri tarafından verilmelidir. Bunlar vergi dairesi başkanı veya yetkili kılınan grup müdürü ile defterdar veya yetkili kılınan yardımcısıdır. Grup müdürü veya defterdar yardımcısı tarafından mütalaa verilebilmesi için bu kişilerin vergi dairesi başkanı ve defterdar tarafından açıkça ve yazılı olarak mütalaa vermeye yetkilendirilmiş olmaları gerekir. Vergi dairesi başkanının grup müdürlerinin veya defterdarın defterdar yardımcılarının yürütecekleri görev alanları ile ilgili belirlemeleri içeren genel yazılar açıkça mütalaa konusunda imza yetkisi vermiyorsa bu kişilerin vergi dairesi başkanı veya defterdar adına mütalaa göndermeleri dava şartının gerçekleşmiş olmasını sağlamaz. Nitekim Y. 11. CD. 31.01.2008 tarih ve E. 2007/2292, K. 2008/470 sayılı kararı da bu yöndedir<sup>251</sup>.

5345 sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması ile bazı illerdeki vergi daireleri vergi dairesi başkanlıklarına, bazı illerdeki vergi daireleri de defterdarlıklara bağlı hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak tespit edilen vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaanın vergi dairesi başkanlığı mı yoksa defterdarlık tarafından mı verileceği konusu sorun olmuştur. Örneğin Y. 11. CD. 29.05.2007 tarih ve E. 2007/2294, K. 2007/3735 sayılı kararı ile "Karar tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca defterdarlık veya gelirler bölge müdürlüğünden mütalaa alınması gerektiğinden ve sonradan 5615 sayılı Kanunla anılan maddede yapılan değişiklikle vergi dairesi başkanlığının mütalaa verebileceğinin kabul edilmesi, sanık hakkında 10.08.2006 tarihi itibarıyla usulsüz olarak vergi dairesi başkanı tarafından verilen mütalaayı geçerli kılmayacağından, yasal makamlardan usulüne uygun biçimde mütalaa alınmadan yargılamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması..." kanuna aykırı bulunmuştur.

---

<sup>250</sup> Karakoç, Mütalaa Şartı, s. 147.

<sup>251</sup> Özel arşiv.



5345 sayılı Kanunun<sup>252</sup> “atıflar ve yetkiler” başlıklı 33. maddesinde defterdar ve defterdarlığa yapılmış atıfların ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına yapılmış sayılacağı açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle 367. maddenin 5615 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde geçen “defterdarlığın” ifadesinden “vergi dairesi başkanlığının” anlaşılması gerekir. Nitekim 11. CD. 10.07.2008 tarih ve E. 2007/7658, K. 2008/7623 sayılı kararında<sup>253</sup> 5345 sayılı Kanunun 33. ve Vergi Usul Kanunu’nun 5616 sayılı Kanunla değişik 367. maddelerine atıfla vergi dairesi başkanı adına denetim grup müdürü tarafından imzalanan yazı dava şartı olan mütalaa niteliğinde bulunmuştur.

Mütalaa ile ilgili diğer bir konu da vergi kaçakçılığı suçlarının Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki gelirler ilgili olarak işlenmesi durumunda mütalaanın kim tarafından verileceğidir. Bu konuda Belediye Gelirleri Kanunu’nun 102. maddesinde<sup>254</sup> yer alan atıf nedeniyle mütalaanın belediye başkanlığı tarafından<sup>255</sup> ve vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından verilmesi gerektiği<sup>256</sup> yönünde iki görüş mevcuttur. Vergi kaçakçılığı suçları hangi vergi ile ilgili olursa olsun 359. maddede sayılan fiillerle işlenebilir fiil olduğundan, sonucunda vergi ziyayı meydana gelse de işlenen suçta bir değişiklik olmamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları sonucu vergi ziyayı meydana gelmişse mütalaa yine vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından verilecektir.

### **3- Dava Şartının Gerçekleşmemesinin Sonuçları**

Hazırlık soruşturması aşamasında dava şartının gerçekleşmediği tespit edilmişse takipsizlik kararı verilir; dava şartı gerçekleşmeden dava açılmışsa şartın gerçekleşip gerçekleşmediği araştırılır ve şart gerçekleşmezse davanın düşürülmesine

---

<sup>252</sup> 5345 sayılı Kanun 16.5.2005 tarih ve 25817 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

<sup>253</sup> Özel arşiv.

<sup>254</sup> Belediye Gelirleri Kanunu’nun 102. maddesi aşağıdaki gibidir:

“213 sayılı Vergi Usul kanununda belirtilen vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere;

1. Belediye Gelir Şube Müdürü, Gelir Şube Müdürü olmayan yerlerde Belediye Hesap İşleri Müdürü, Hesap İşleri Müdürü olmayan yerlerde Muhasebeci, Vergisi Dairesi Müdürü sıfat ve yetkisini haizdir.

2. Vergi Usul Kanununda mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkiler, Belediye Gelirleri Kanunu uygulaması yönünden Belediye Başkanı tarafından kullanılır.

<sup>255</sup> Karakoç, Mütalaa Şartı, s. 149.

<sup>256</sup> Hızlı, s. 56.

karar verilir<sup>257</sup>. Dava şartı olan bildirim sadece suçu işleyenler açısından geçerlidir, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak edenlerin yargılanması için bildirim ihtiyacı bulunmamaktadır<sup>258</sup>.

#### **4- Dava Şartı Olan Mütalaanın ve Mütalaanın Bildirim Usulünün Anayasa'ya Aykırı Olup Olmadığı Sorunu**

##### **a- Dava Şartı Olan Mütalaanın Anayasa'ya Aykırı Olup Olmadığı Sorunu**

Mütalaa şartının Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz yoluyla başvuru yapılmış ve Anayasa Mahkemesi, 17.03.1992 tarih ve E. 1992/21, K. 1992/19 sayılı kararı ile Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesini değiştiren 2686 sayılı Kanunun Milli Güvenlik Konseyi tarafından çıkarıldığı ve Anayasanın geçici 15. maddesinin son fıkrasına<sup>259</sup> istinaden Anayasaya aykırılığının iddia edilemeyeceği gerekçesiyle davanın esasına girmeden yetkisizlik yönünden başvuruyu reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itirazda;

- Uygulamada Yargıtay'ın kararlarının kanun metnini değiştirir niteliğe dönüştüğü, defterdarlık mütalaası olmadan yargılama yapılamayacağı yönünde içtihat ettiği,

- İdari uygulamalarda eşitsizlikler olduğu, mütalaa yetkisi defterdarda olduğu için bazı kişiler hakkında mütalaa verilirken bazı kişiler hakkında verilmediği veya geç verildiği,

- Yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat verilemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunulamayacağı,

---

<sup>257</sup> Ok ve Gündel, s. 21.

<sup>258</sup> Serkan Açar ve Hilmi Ergür, "Vergi Kaçakçılığına İştirakte Mütalaa Şartı Kaldırıldı!", **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 39 (Mart 2008), s. 43.

<sup>259</sup> Anayasanın geçici 15. maddesinin son fıkrası 17.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Gerekçeleriyle söz konusu maddenin Anayasa'nın 10, 11 ve 138. maddelerine aykırı olduğu iddia edilmiştir.

Söz konusu gerekçeler hukuki olmaktan ziyade uygulamada yaşanan sorunlarla ilgili olduğundan dava şartının kaldırılması yerine bu sorunların yönelik olarak incelemeye yetkililerin sayısının artırılması, vergi ve muhasebe alanında uzman olarak yetiştirilen bu kişilerin özellikle ceza hukuku yönünden yapılan meslek içi eğitimlerinin artırılması ve vergi kaçakçılığı suçları bakımından özel mahkemelerin kurulması tedbirlerin alınması gereklidir<sup>260</sup>.

### **b- Mütalaanın Bildirim Usulünün Anayasa'ya Aykırılığı Sorunu**

Daha önce belirttiğimiz üzere yapılan inceleme sonucunda tespit edilen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili mütalaa bazı denetim elemanlarınca doğrudan doğruya, diğerleri tarafından (vergi dairesi müdürleri, vergi denetmenleri ve yardımcıları) tespit edilen suçlarla ilgili mütalaa ise bağlı olunan vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmektedir.

Bildirim usulündeki bu farklılık bazı yazarlarca Anayasa'nın "kanun önünde eşitlik ilkesi" ne aykırı bulunmaktadır<sup>261</sup>. Kanun maddesinde bildirim usulünün farklılaştırılmasının nedeni, doğrudan doğruya bildirimde bulunan denetim elemanlarının diğer denetim elemanları ile vergi dairesi müdürlerine göre vergi incelemesi konusunda daha yetkin oldukları ve daha iyi yetiştikleri konusundaki kabule dayanmaktadır. Bu kabulün sonucu olarak incelemelerdeki eksikliklerin, yapılan tespitlerle ilgili yanlış ve hatalı değerlendirmelerin vergi dairesi başkanlığı ve defterdarlıklarca yeniden değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu durum doğal olarak mükelleflerin incelemeyi yapan kişiye göre farklı durumlarla karşılaşmalarına neden olmaktadır. Kanaatimizce de bildirim usulüne ilişkin farklılık Anayasa'ya aykırılık oluşturmaktadır ve inceleme kim tarafından yapılırsa yapılsın, inceleme sonucunda vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin tespit yapılması durumunda bildirim doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılıklarına yapılmasının sağlanması doğru olacaktır.

<sup>260</sup> Kaşıkçı, ss. 166-167

<sup>261</sup> Bumin Doğrusöz, "Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa'ya Aykırılığı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 189, Eylül 2008, s. 45-47.

## **B- Görevli Mahkeme**

### **1- Vergi Kaçakçılığı Suçunda Görevli Mahkeme**

Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yargılama ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Adli mahkemelerin görev ve yetkileri 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanunla<sup>262</sup> belirlenmiştir. Bu Kanunun 10. maddesinde sulh ceza mahkemesinin, 11. maddesinde asliye ceza mahkemesinin ve 12. maddesinde ağır ceza mahkemelerinin görevleri belirtilmiştir. Buna göre kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, iki yıla kadar (iki yıl dahil) hapis cezaları ve bunlara bağlı adli para cezaları ile bağımsız olarak hükmedilecek adli para cezalarına ve güvenlik tedbirlerine ilişkin hükümlerin uygulanması, sulh ceza mahkemelerinin; Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2), resmi belgede sahtecilik (m.204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161) suçları ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapis cezalarını gerektiren suçlarla ilgili dava ve işlerde ise ağır ceza mahkemeleri görevlidir. Sulh ceza ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere de asliye ceza mahkemelerince bakılır.

Anılan Kanunun 14. maddesine istinaden mahkemelerin görevlerinin belirlenmesinde ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler gözetilmeksizin kanunda yer alan suçun cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulur. Vergi kaçakçılığı suçlarından 359. maddenin (a) bendinde sayılan fiiller için cezanın üst sınırı üç yıl, (b) ve (c) bentlerinde sayılan fiiller için ise beş yıldır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarında görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleridir.

### **2- Vergi Kabahatlerinde Görevli Mahkeme**

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6. maddesinin (a)

---

<sup>262</sup> 26.09.2004 tarihinde kabul edilen 5235 sayılı Kanun, 07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

bendine göre, “ Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davalar” vergi mahkemelerinin görev alanına girer.

Anılan Kanunun ikinci fıkrasına göre, “6 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen uyuşmazlıklardan kaynaklanan toplam değeri birmilyar lirayı aşmayan davalar” tek hakimle, bu tutarı geçen davalar ise kurul halinde çözümlenir. Söz konusu Kanunun Ek 1. maddesine göre, 6. maddedeki parasal sınır, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. maddesi uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır. 2009 yılı için uygulanmakta olan parasal sınır 7.630.-TL olarak belirlenmiştir.

### **C- Mahkeme Kararlarının Birbirine Etkisi**

Vergi Usul Kanunu’nun 367. maddesinin son fıkrasında “Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.” hükmüne yer verilmiştir<sup>263</sup>.

Ceza yargılamasında delillerin serbestliği ve serbestçe değerlendirilmesi ilkeleri geçerlidir. Buna göre, ceza muhakemesinde maddi gerçeği ortaya çıkarmaya yarayacak her türlü delil ileri sürülebilir, hakim karar verirken bu delilleri serbestçe değerlendirir<sup>264</sup>. Bu nedenle vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerce alınacak kararlar ceza hakimini bağlamayacaktır. Nitekim Y. 11. CD. 12.2.2002 tarih ve E. 2002/210, K. 2002/1160 sayılı kararında, re’sen delil araştırması yapması gereken ceza hakimini bağlamayan vergi mahkemesi kararına dayanılarak eksik soruşturma ile sanığın beraatine karar verilmesi kanuna aykırı bulunmuştur. Esasen 4369 sayılı Kanunla vergi zıyaı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Bu nedenle

---

<sup>263</sup> 367. maddenin son fıkrasında yer alan düzenlemenin ceza mahkemeleri ile vergi mahkemeleri kararları arasındaki etkileşimle ilgili olmayıp, ceza mahkemeleri ile vergi idaresi arasındaki ilişkileri düzenlediği görüşü için bkz. Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **AÜHFD**, Cilt 49, Sayı 1-4, s. 85-96.

<sup>264</sup> Özbek, Ceza Muhakemesi, s. 654.

vergi ziyayı olmazsa bile suç oluşacağından söz konusu makam ve mercilerin kararları ceza hakimini bağlayıcı olamaz<sup>265</sup>.

Söz konusu düzenlemeye istinaden ceza mahkemelerince verilecek kararlarda vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercileri bağlamayacaktır. Buna göre, suçun manevi unsurunun oluşmadığı, mütalaa şartının gerçekleşmediği gibi nedenlerle verilecek beraat kararları vergi idaresini ve idari yargıyı bağlamayacaktır<sup>266</sup>. Ancak dava konusu eylemin suç olmaktan çıkarılması durumunda ceza mahkemesinin vereceği karar bağlayıcı olacaktır<sup>267</sup>.

## **D- Arama**

Bir koruma tedbiri olan aramaya ilişkin herhangi bir tanım Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer almamıştır. Aramayı, kural olarak hakim, gecikmesi sakıncalı bulunulan hallerde savcı tarafından karar verilen, yakalama ve/veya delil elde etmek için sanık, şüpheli veya üçüncü bir kişinin mesken, işyeri ve sair yerlerinde, üstünde ve eşyasında yapılan bir araştırma işlemi olarak tanımlayabiliriz<sup>268</sup>.

Aramalarla ilgili olarak çıkarılan Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği<sup>269</sup> aramaları adli amaçlı (adli arama) ve önleme amaçlı (idari arama) olarak ayırmıştır.

## **1- Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Yer Alan Arama İle İlgili Düzenlemeler**

### **a- Anayasal Düzenlemeler**

Temel haklar Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Anayasa'nın 12. maddesine göre, "herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir." Anayasa'nın 13. maddesinde de temel hak ve

---

<sup>265</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 83

<sup>266</sup> Adnan Çavuş, "Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararı ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 95 (Kasım 2000), s. 205, (Kovuşturma Şartı); Yiğit, s. 180.

<sup>267</sup> Donay, Vergi Suçları, s. 81.

<sup>268</sup> Veli Özer Özbek ve Pınar Bacaksız, "Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama", **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı 1 (Eylül 2006), s. 145.

<sup>269</sup> Söz konusu yönetmelik 01.06.2005 tarih ve 25832 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

hürriyetlerin sınırlandırılmasının şartları belirtilmiştir. Buna göre, “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”

Aramayla Anayasa tarafından güvence altına alınan konut dokunulmazlığına, özel hayatın gizliliğine, kişi özgürlüğüne ve vücut bütünlüğüne müdahale edilmektedir<sup>270</sup>. Anayasa’da aramaya ilişkin düzenlemeler 20 ve 21. maddelerde yer almıştır. Söz konusu maddelere göre, herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın, aile hayatın gizliliğine ve kimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.

Yukarıda yer verilen düzenlemeler ışığında temel haklardan olan özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığının sınırlandırılmasının şartları, sınırlamanın kanunla yapılması, meşru bir nedene dayanması ve demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerekir<sup>271</sup>.

### **b- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde Yer Alan Düzenlemeler**

Özel hayat ve aile hayatı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile de korunmuştur. Sözleşmenin 8. maddesine göre, “herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.” Maddede aynı zamanda söz konusu hakkın kamu otoritesi tarafından hangi nedenlerle sınırlandırılabilmesine yer verilmiştir. Buna göre kamu otoritesi bu hakkın

<sup>270</sup> Centel ve Zafer, s. 335.

<sup>271</sup> Nihal Saban, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, Polis Dergisi, Sayı 36, [http://www.egm.gov.tr/egitim/dergi/eskisayi/36/web/anayasa\\_hukuku\\_insan\\_haklari/prof\\_dr\\_nihal\\_saban.htm](http://www.egm.gov.tr/egitim/dergi/eskisayi/36/web/anayasa_hukuku_insan_haklari/prof_dr_nihal_saban.htm) (Erişim, 10.04.2009).

kullanımına ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, ülkenin ekonomik refahı, dirlik ve düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığı veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için müdahale edebilir.

Kamu otoritesinin müdahalesinin hukuka uygun olması için kısıtlayıcı tedbirin kanunla düzenlenmiş olması, kısıtlama ile güdülen amacın meşru olması ve müdahale teşkil eden işlemin demokratik bir toplumda zorunlu olması gerekir<sup>272</sup>.

## 2- Aramanın Amacı

Aramanın amacı şüpheli veya sanığın yakalanması ve/veya delillerin ele geçirilmesidir<sup>273</sup>. Vergisel arama da hem vergi alacağının doğru ve tam olarak tespitine, hem de uygulanacak yaptırımlara yönelik delil sağlamak amacıyla yapılır<sup>274</sup>. Arama vergi incelemelerinde sık başvurulan bir yol değildir. Genel olarak ibraz yükümlülüğü bulunan mükellefin defter, kayıt ve belgelerini inceleme için ibrazı ile vergi incelemesi yapılır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan fiillerin varlığı durumunda (özellikle kanuni defterlere kaydı gereken işlemlerin başka defter, belge ve kayıt ortamlarında izlenmesi durumunda) mükelleflerin bu hususların tespit edilmesine neden olacak bilgi ve belgeleri ibraz etmeleri beklenmez. Bu durumda mükellefin vergi kaçırdığına dair belirtiler varsa arama yapılabilecektir.

## 3- Arama Yapılabilecek Haller

Arama mükellefin vergi kaçırdığını gösteren delillerin bulunması durumunda yapılabilir. Bu durumun da ihbar veya yapılmakta olan bir vergi incelemesi ile ortaya çıkmış olması gerekir.

Arama hem mükellef hem de kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde yapılabilir. İhbarın varlığı arama talebinde bulunma

---

<sup>272</sup> Nurullah Kunter, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, **Bir Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2008, s. 973.

<sup>273</sup> Özbek, Ceza Muhakemesi, s.301.

<sup>274</sup> Feridun Yenisey, "Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku Kitabı**, 14-15 Ocak 2006 Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampüsü, Arkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 189.



için yeterli değildir, inceleme elemanının ihbar üzerine vergi kaçırıldığına dair belirtilerin olup olmadığını tespit etmesi gerekir<sup>275</sup>.

#### **4- Arama Kararını Vermeye Yetkililer**

Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların arama yapılmasını zorunlu görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından arama yapılmasını istemesi ve sulh yargıcının da arama yapılmasına karar vermesi gereklidir. Bağlantıları nedeniyle muhtelif şahıslar nezdinde ve yerlerde arama yapılmasına lüzum görülen hallerde aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı, diğer sulh yargıçlarının yetkisi dahilinde bulunan aramalar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 119. maddesine göre aramalarda karar verme yetkisi kural olarak hakime aittir ancak gecikmesinde sakınca bulunulan hallerde cumhuriyet savcısının, cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile arama yapılabilir. Konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hakim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunulan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Ancak vergi ile ilgili aramalar Cumhuriyet savcısının veya kolluk amirinin yazılı emri ile yapılamaz.

Hakimin arama kararı verebilmesi için uygulayacağı ölçüt, Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer alan "makul şüphe"nin vergisel aramadaki özel şekli olan "mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emareler" ölçütüdür<sup>276</sup>.

---

<sup>275</sup> Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 410.

<sup>276</sup> Aziz Taşdelen, "Vergisel Arama", **DEÜHFD**, Cilt 5, Sayı 2, 2003, s. 173.

## 5- Vergisel Aramanın Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Değerlendirilmesi

Yukarıda de belirttiğimiz üzere Anayasa'ya göre özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığının sınırlandırılabilmesi için sınırlamanın kanunla yapılması, meşru bir nedene dayanması ve demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesi ile yapılan düzenleme sınırlamanın kanunla yapılması şartını biçimsel olarak karşılamaktadır<sup>277</sup>. Sınırlamanın meşruiyeti makul şüphe (mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunması) ve hakim kararı ile sağlanmıştır<sup>278</sup>. 2001 yılında Anayasa'nın 13. maddesinde yapılan değişiklikle demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesi Anayasa'ya girmiştir. Vergisel arama yoluyla yapılan sınırlamanın Anayasa'nın koyduğu amaç-araç dengesini kurup kurmadığını arama kararını vermeye yetkili hakim karar verecektir<sup>279</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin yukarıda yer verilen 8. maddesi ile yapılan düzenlemeye göre de özel yaşam ile ilgili sınırlamanın kanuna istinaden ve meşru bir amaç için yapılması ve demokratik bir toplum için zorunlu olması gerekmektedir. Söz konusu üç şartta 2001 yılında yapılan değişiklikle anayasal güvenceye sahip olmuştur ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler de bu şartları taşıdığından vergisel aramanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki şartları karşıladığını söyleyebiliriz<sup>280</sup>.

---

<sup>277</sup> Saban, Arama ; Yenisey, s. 190

<sup>278</sup> Yenisey, s. 190; Saban, Arama.

<sup>279</sup> Saban, Arama; Yenisey, s. 191.

<sup>280</sup> Saban, Arama.

## **E- Hükümün Açıklanmasının Ertelenmesi**

### **1- Genel Açıklamalar**

5395 sayılı Çocuk Koruma Kanunu'nun 23. maddesi ile sınırlı olarak düzenlenen kurum 5560 sayılı Kanunla Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yapılan değişiklikle genel bir müessese olarak kabul edilmiştir<sup>281</sup>. Müessesenin uygulanabilmesi için hükmolunan hapis cezasının bir yıl ve daha az süreli olması gerekirken 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la yapılan değişiklikle, bir yıllık süre iki yıla çıkarılmıştır.

Hükümün açıklanmasının ertelenmesi, kurulan hükümün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade etmektedir<sup>282</sup>. Sanığın işlediği suç sabit görülerek bir cezaya hükmolunmuştur ancak verilen mahkumiyet hükmü, kendisine bağlanan hukuki sonuçları doğurmamaktadır<sup>283</sup>.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin beşinci fıkrasına göre, sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Ancak söz konusu maddenin 14. fıkrasına istinaden hükümün açıklanmasının ertelenmesine ilişkin hükümler, Anayasanın 174. maddesinde koruma altına alınan inkılap kanunlarında yer alan suçlarla ilgili olarak uygulanmaz.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinin altıncı fıkrasında belirtildiği üzere, hükümün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;

a) Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,

---

<sup>281</sup> Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 896.

<sup>282</sup> Özbek, Ceza Muhakemesi, ss. 686-687.

<sup>283</sup> Özgenç, s. 575.

b) Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,

c) Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi,

gerekir.

(c) bendinde belirtilen koşulun derhal yerine getirilememesi durumunda; sanığın mağdura veya kamuya verilen zararı denetim süresince aylık taksitler halinde ödemesi suretiyle tamamen gidermesi koşuluyla da hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilir.

## **2- Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesinin Sonuçları**

Hükmün açıklanmasının ertelenmesinin sonuçları şunlardır<sup>284</sup>:

- Açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilen hükümde, mahkûm olunan hapis cezası ertelenemez ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez.

- Sanık, beş yıl süreyle denetim süresine tabi tutulur. Denetim süresi içinde dava zamanaşımı durur.

- Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülöklere uygun davranıldığı takdirde, açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilir.

- Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlemesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlölöklere aykırı davranması halinde, mahkeme hükmü açıklar. Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlölökleri yerine getiremeyen sanığın

---

<sup>284</sup> Özbek, Ceza Muhakemesi, s. 688.

durumunu değerlendirerek; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni bir mahkûmiyet hükmü kurabilir.

### **3- Hükümün Açıklanmasının Ertelenmesinin Vergi Kaçakçılık Suçları Açısından Değerlendirilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 5728 sayılı Kanunla değişik 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarından (a) fıkrasında yer alan suçların alt sınırı bir yıl, (b) fıkrasında yer alan suçların alt sınırı iki yıl olduğundan bu suçlarla ilgili olarak iki veya daha az süreli hapis cezası olduğunda bu suçlar nedeniyle hükümün açıklanmasının ertelenmesi uygulanabilecektir. Anılan maddenin (b) fıkrasındaki suçlar için hükmolunabilecek alt sınır 3 yıldır ancak bu suçtan dolayı verilen mahkumiyet 2 yıl ve daha az olursa hükümün açıklanmasının ertelenmesi yine uygulanabilecektir.

5728 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde değişiklik yapılmadan önce bütün vergi kaçakçılığı suçlarında alt sınır iki yıldan azdı. 5728 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin birinci fıkrasında "Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Yargıtay ilgili ceza dairesinde bulunan dosyalar hakkında bu Kanunun lehe hükümlerinin derhal uygulanabileceği hallerde, usule aykırılık bulunmadığı takdirde, dosya esastan incelenmek, acele işlerden sayılmak ve Türk Ceza Kanununun 7 nci maddesi dikkate alınmak suretiyle karar verilir." hükmüne yer verilmiştir. Bu nedenle 8 Şubat 2008 tarihinden önce işlenen suçlar nedeniyle Yargıtay ceza dairesinde bulunan dosyalarla ilgili olarak hükümün açıklanmasının ertelenmesi uygulamasının yapılabilmesi için uygulama yapma zorunluluğu yerel mahkemeye ait olduğundan bozma kararları verilmiştir<sup>285</sup>.

---

<sup>285</sup> Y. 7. CD.'nin 01.12.2008 tarih ve E. 2006/4241, K. 2008/20981 sayılı kararı (özel arşiv).

## **X- VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARINDA CEZA İLİŞKİSİNİN SONA ERMESİ**

### **A- Ölüm**

#### **1- Sanığın Ölümü**

Türk Ceza Kanunu'nun 64. maddesinin birinci fıkrasına göre sanığın ölümü halinde kamu davasının düşmesine karar verilir. Suçun işlenmesinden sonra ancak soruşturma başlamadan önce şüphelinin ölmesi durumunda cezai takibat başlamaz; soruşturma başladıktan ancak iddianame düzenlenmeden önce ölürse kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilir<sup>286</sup>.

Suçun iştirak halinde işlenmiş olması durumunda suça iştirak edenlerden birinin ölümü halinde, ceza davasının suça iştirak eden diğer kişiler açısından ortadan kalkmasına yol açmaz<sup>287</sup>. Mahsus (özgü) suçlarda ölen sanık, suçun işlenmesi için kanunun aradığı niteliklere sahip olan kişi olsa bile diğer sanıklar hakkındaki dava devam eder<sup>288</sup>.

Sanığın ölümü, niteliği itibarıyla müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam olunarak bunların müsaderesine hükmolunmasına engel değildir.

#### **2- Hükümlünün Ölümü**

Türk Ceza Kanunu'nun 64. maddesinin ikinci fıkrasına göre, hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adlî para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümden önce kesinleşmiş bulunan hüküm, infaz olunur.

---

<sup>286</sup> Arruk, Gökçen ve Yenidünya, s. 1055.

<sup>287</sup> Öztürk ve Erdem, s. 433.

<sup>288</sup> Toroslu, s. 427.

## **B- Af**

Af, kesinleşmiş cezaları kaldıran, hafifleten veya değiştiren yahut mahkûmiyeti bütün neticeleriyle birlikte gerçekleşmemiş sayan; yasama veya yürütme organlarınca gerçekleştirilen bir kamu hukuku işlemidir<sup>289</sup>. Hukukumuzda af genel ve özel af olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler Anayasanın 87 ve 104. maddeleri ile Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinde yer almaktadır.

### **1- Genel Af**

Genel af Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinin birinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, genel halinde kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar. Anayasanın 87. maddesine istinaden genel af çıkarma yetkisi TBMM'ye aittir.

Genel af;

- Suçlara yöneliktir,
- Hükümden önce gerçekleşirse kamu davasının açılmamasına veya düşmesine neden olur, kesin hükümden sonra gerçekleşirse cezanın infazına son verir ve mahkûmiyeti bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır,
- Kural olarak bütün suçlulara veya belirli suçların faillerine yönelik olur,
- Yeniden işlenen suçtan dolayı tekerrür hükümlerinin uygulanmasını engeller, hapis cezasının ertelenmesi yeteneğini ortadan kaldırmaz,
- Mecburidir bireylerin kabulüne bağlı değildir,
- Şarta bağlanması mümkündür,

---

<sup>289</sup> Arruk, Gökçen ve Yenidünya, s. 1056.

- Müsadere olunan şeylerin veya ödenen adli para cezasının geri alınmasını gerektirmez<sup>290</sup>.

## 2- Özel Af

Özel af Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adlî para cezasına çevrilebilir.

Anayasanın 87. maddesine göre özel af yetkisi TBMM'ye aittir. Ancak Anayasanın 104. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendine göre Cumhurbaşkanına da sadece bireysel özel af yetkisi verilmiştir ve bu yetki sadece sürekli hastalık, sakatlık ve kocama nedenleriyle kullanılabilir<sup>291</sup>.

Özel af,

- Sadece kesinleşmiş cezaları etkiler, kural olarak hükmün diğer sonuçlarına etki yapmaz,
- Bir grup suç veya hükümlü (toplu özel af) veya bir tek hükümlü için çıkarılabilir(bireysel özel af),
- Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunluklarını kaldırmaz,
- Suçlulara yöneliktir,
- Mahkûmiyetten önce gerçekleşmişse kamu davası devam eder ve kesin hükümden sonra tatbik olunur,
- Mecburidir bireylerin kabulüne bağlı değildir,

---

<sup>290</sup> Soyaslan, s. 580; Öztürk ve Erdem, s. 435; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, ss. 1062-1063.

<sup>291</sup> Yüksel Ersoy, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 181.



- Şarta bağlanması mümkündür<sup>292</sup>.

### **C- Zamaşıımı**

Zamaşıımı devletin ceza verme hakkını ortadan kaldıran bir sebeptir ve dava ve ceza zamaşıımı olmak üzere iki türlü zaman aşımı vardır<sup>293</sup>. Dava zamaşıımı, kanunen belirlenen zaman geçtikten sonra dava açılmayacağını; ceza zamaşıımı ise kanunla belirlenen zaman geçtikten sonra kesin hükümle verilmiş bir cezanın infaz edilemeyeceğini ifade eder<sup>294</sup>. Dava ve ceza zamaşıımı re'sen uygulanır, şüpheli veya sanık istese de bundan vazgeçemezler.

Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesinin altıncı fıkrasına göre dava zamaşıımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği (neticesi harekete bağlı suçlarda hareketin yapıldığı, neticenin hareketten ayrı olduğu suçlarda neticenin ortaya çıktığı) günden, teşebbüs halinde son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz (mütemadi) suçlarda kesintinin gerçekleştiği (temadinin bittiği) günden, zincirleme (müteselsil) suçlarda son suçun işlendiği (teselsülün son bulunduğu) günden ve çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun onsekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.

Türk Ceza Kanunu'nun 67. maddesinin beşinci fıkrasına göre ceza zamaşıımı, hükmün kesinleştiği veya infazın herhangi bir suretle kesintiye uğradığı günden itibaren işlemeye başlar ve kalan ceza miktarı esas alınarak süre hesaplanır.

#### **1- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zamaşıımı Süreleri**

Vergi Usul Kanununun 374. maddesinde yer alan zamaşıımı idari vergi cezaları ile ilgilidir. Vergi kaçakçılığı suçlarında zamaşıımı ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili zamaşıımı Türk Ceza Kanunu'na göre belirlenmelidir.

<sup>292</sup> Ersoy, s. 181; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, ss. 1062-1063; Soyaslan, s. 580.

<sup>293</sup> Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 1068.

<sup>294</sup> Erem, Danışman ve Artuk, s. 984.

Bilindiği üzere 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten önce 765 sayılı Türk Ceza Kanunu yürürlükteydi. Aşağıda her iki kanunda yer alan zamanaşımı düzenlemelerine yer verilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen cezalar 359. maddenin (a) bendindeki fiiller için bir yıldan üç yıla kadar; (b) bendindeki fiiller için üç yıldan beş yıla kadar; (c) bendindeki fiiller için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Buna göre kaçakçılık suçları için dava zamanaşımı süresi, Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesinin birinci fıkrasına göre sekiz yıldır. Ceza zamanaşımı süresi ise Türk Ceza Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre on yıldır.

765 sayılı eski Türk Ceza Kanunu'nun 102. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde dava zamanaşımı, 5 yıldan fazla hapis cezasını gerektirmeyen suçlarda beş yıl; 112. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ceza zamanaşımı, beş yıldan fazla hapis cezasını gerektirmeyen suçlarda 10 yıl olarak belirlenmiştir.

Yukarıda yer verilen maddeler incelendiğinde görüleceği üzere, 01.06.2005 tarihinden itibaren işlenen vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle dava zamanaşımı beş yıldan sekiz yıla çıkmıştır. Bu durumda 01.06.2005 tarihinden önce işlenen ancak bu tarih itibarıyla 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre zamanaşımına uğramamış suçlar için hangi zamanaşımı süresinin uygulanacağını belirlemek gerekmektedir. Anayasamızın 38. maddesinin ikinci fıkrasına göre dava ve ceza zamanaşımına ilişkin kanuni hükümlerde değişiklik yapılması halinde, zaman bakımından uygulamaya ilişkin ilkeler geçerli olacak<sup>295</sup> yani lehe olan hüküm uygulanacaktır. Dolayısıyla zamanaşımına ilişkin değişikliği aleyhe olacak şekilde yorumlamamak lazımdır<sup>296</sup>. Buna göre 01.06.2005 tarihinden önce işlenen vergi kaçakçılığı suçları için beş yıllık dava zamanaşımı süresi geçerlidir.

Bazen zamanaşımı açısından lehe kural getiren kanunun fiil için öngördüğü ceza daha ağır olabilir. Örneğin, yeni kanunun yürürlük tarihinden önce işlenmiş

<sup>295</sup> İzzet Özgenç ve Cumhur Şahin, Uygulamalı Ceza Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001, s. 49.

<sup>296</sup> Abdulkadir Certel, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Seçkin Yayınevi, Ankara-2008, s. 31.

ancak dava zamanaşımı bu tarihten sonra sona eren bir fiille ilgili olarak dava zamanaşımına ilişkin lehe olan kural eski kanunda, ceza ile ilgili kural yeni kanunda yer alıyor olsun. Bu durumda zamanaşımı dolana kadar dava açılmamışsa zamanaşımı yeni kanunun yürürlük tarihinden sonra da dolsa eski kanunda yer alan lehe olan kural uygulanacak ve dava açılmayacaktır. Söz konusu fiille ilgili olarak yeni kanunun yürürlük tarihinden önce dava açılmış ancak sonuçlanmamışsa yeni kanunun getirdiği ceza ile ilgili lehe olan hüküm uygulanacaktır.

## **2- Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suçun İşlenme Zamanı**

Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu için vergi ziyayı şartının kaldırılması sonucu hareketin tamamlanması ile suç oluşmaktadır. Yani hareketin tamamlandığı zaman suçun işlenme zamanıdır. Aşağıda hareketin tamamlandığı zamanla ilgili özellik gösteren durumlara yer verilmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda söz konusu defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmediği tarihte suç işlenmiş olacaktır. Ancak incelemenin mükellefin işyerinde yapılıp yapılmadığına göre ibraz etmeme tarihi farklılık göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesine göre vergi incelemesinin işyerinde yapılması esastır. Bu nedenle vergi incelemesi işyerinde yapılıyorsa belgelerin belirlenen zamanda işyerinde ibraz edilmemesi ile suç oluşur ve suç tarihi işyerine inceleme için gidilen tarihtir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinin ikinci fıkrasına göre, "İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir." İncelemenin dairede yapılması durumunda mükellefe, defter, kayıt ve belgeleri ibrazı için en az onbeş gün süre verilmelidir. Suçun oluşması için mükellefe ibraz için verilen sürenin geçmesi gerekir. Bu durumda suç tarihi, ibraz için verilen sürenin bitimini izleyen gündür. Nitekim Y. 11. CD. 07.05.2001 tarih ve E. 2001/3939, K. 2001/4586 sayılı kararında<sup>297</sup>, defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmesi isteğini içeren yazının tebliğ tarihinin 14.04.1995 olduğu, suç tarihinin de 213 sayılı Vergi Usul

---

<sup>297</sup> Ok ve Gündel, s. 200.

Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca belirlenen onbeş günlük sürenin sonrası olan 30.04.1995 tarihi olduğuna karar vermiştir.

Bununla birlikte yüksek mahkeme bazı kararlarında dairede yapılan incelemelerde suç tarihini, ibraz için gönderilen yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren verilen sürenin son günü olarak kabul etmiştir. Örneğin, Y. 11. CD. 17.12.2008 tarih ve E. 2008/18387, K. 2008/13501 sayılı kararında<sup>298</sup> “Suçun, defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin yazının tebliğ tarihi olan 26.07.2002 tarihinden itibaren ibraz için verilen 15 günlük sürenin sonunda oluşacağı, buna göre suç tarihinin 11.08.2002 olduğu...” şeklinde içtihat etmiştir.

Suçun oluşumu için vergi ziyanının arandığı dönemde sahte olarak düzenlenen belgenin kullanılması ve vergi ziyanının doğması gerektiğinden suç tarihi beyan dönemine göre belirlenmekteydi. Ancak 01.01.1999 tarihinden itibaren vergi ziyaı suçun oluşması için şart olmaktan çıkartıldığı için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiillerinde suçun işlenme zamanı belgelerin düzenlendiği tarihtir. Aynı yıl içerisinde birden fazla belgenin düzenlenmesi halinde suç teselsül edeceğinden suç tarihi en son belgenin düzenlendiği tarihtir. Y. 11. CD. 22.10.2007 tarih ve E. 2005/11442, K. 2007/6859 sayılı kararında<sup>299</sup>, 1999 takvim yılında “sahte fatura düzenlemek” suçunda suç tarihinin en son faturanın düzenlendiği tarih olduğunu belirtmiştir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında kullanma, söz konusu belgelerin beyannamelere dahil edilmesi yani bu belgelerden yararlanılması ile oluştuğundan suç tarihi beyanname verme zamanına göre belirlenecektir. 01.01.1999 tarihinden önce işlenen fiillerle ilgili olarak Yargıtay'ın yerleşik içtihatlarına göre kullanma suçunun işlenme tarihi, vergi kanunlarında beyannamelerin verilme zamanlarına ilişkin belirlenen tarihin son gününü takip eden gün suçun işlenme zamanıdır<sup>300</sup>. Bunun nedeni suçun oluşumunun vergi ziyana

---

<sup>298</sup> Özel arşiv.

<sup>299</sup> Özel arşiv.

<sup>300</sup> “...son defa 13.11.1984 tarihinde sahte olarak düzenlendiği kabul edilen faturaya konu emtiyanın alım gününü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar tarh işleminin yapılabileceği ve suç tarihinin 21.12.1984 günü olduğunun kabulü gerekeceği...” Y. 9. CD. 24.1.1991 tarih ve E. 1990/4181, K.

bağlanmasıdır. Vergi ziyanının gerçekleşmesi de beyan için verilen sürenin geçmesi gerekmektedir. Örneğin, mükellef beyanname verme süresi geçmeden önce, beyannameye dahil edilmiş olan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi çıkartarak yeniden beyanda bulunması durumunda vergi ziyayı gerçekleştirmeyeceğinden suç oluşmayacaktır. Ancak 4369 sayılı Kanunla vergi ziyayı suçun oluşumu için şart olmaktan çıkarıldığından kullanma suçu, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin dahil edildiği beyannamelerin vergi dairesine verildiği tarih olacaktır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin birden fazla vergi için kullanılması durumunda her vergi türü için ayrı ayrı suç oluşacaktır. Bu nedenle her vergi türü için verilen beyanname tarihi suçun işlenme tarihidir. Örneğin bir gelir vergisi mükellefinin Ekim-2007 vergilendirme dönemine ait olan KDV beyannamesini sahte belgeleri dahil ederek 20.11.2007 tarihinde verdiği suçu tarihi, 20.11.2007'dir. Aynı belgelerin gelir vergisi beyannamesine dahil edilerek 15.03.2007 tarihinde verilmesi durumunda gelir vergisi açısından suçun işlenme tarihi 15.03.2007'dir. Kullanılan belgeler aynı olmakla birlikte iki ayrı vergi ve iki ayrı vergilendirme dönemi olduğundan iki ayrı suç söz konusudur. Burada mütemadi suçun varlığından söz edilemez çünkü, vergi kaçakçılığı suçları şekli suçtur ve hareketin yapılması ile suç oluşur.

#### **D- Pişmanlık ve İslah**

Pişmanlık ve ıslah Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenmiştir. Belli şartların gerçekleştirilmesi halinde hem vergi ziyayı cezası kesilmemekte hem de Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi hükmünün uygulanmaması mümkün olmaktadır.

Pişmanlık ve ıslah kurumu sayesinde işlenmiş ve tamamlanmış vergi kaçakçılığı suçu cezalandırılmaz hale gelmektedir<sup>301</sup>. Pişmanlık ve ıslah kurumunun

---

1991/219 sayılı kararı (YKD., C. 18, Sayı 4 (Nisan 1992), s. 639). Ayrıca bkz. Y. 11. CD. 22.01.2001 tarih ve E. 2000/6264, K. 2001/403 sayılı ve 31.01.2001 tarih ve E. 2000/6138, K. 2001/571 sayılı kararları (Ok ve Gündel, s. 77).

<sup>301</sup> Tosun, s. 94.

ceza hukuku kurumları olan ön ödeme ve faal nedametın vergi hukukuna uygulanması<sup>302</sup> olduğu görüşleri savunulmakla birlikte pişmanlık ve ıslah, vergi hukukuna özgü ve vergi cezalarını ortadan kaldırmak suretiyle vergi sorunlarının idari aşamada çözümünü sağlayan bir kurumdur<sup>303</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde "371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun "pişmanlık ve ıslah" başlık 371. maddesinde belli şartlar altında vergi ziyai cezasının kesilmeyeceği düzenlenmiştir. Buna göre pişmanlık nedeniyle vergi ziyai cezasının kesilmemesi için:

- Kesilen cezanın beyana dayanan vergilerle ilgili olması,
- Vergi cezasını gerektiren fiili işleyen mükelleflerle iştirak edenlerin durumu ilgili makama dilekçe ile bildirmiş olmaları,
- Durumun ilgili makama bildirilmesinden önce yazılı olarak ihbarda bulunulmamış olması ve mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmamış olması veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş olması,
- Hiç verilmemiş beyannamenin haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde verilmesi veya eksik veya yanlış yapılan beyanın onbeş gün içinde düzeltilmesi veya tamamlanması,
- Haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin pişmanlık zammı ile birlikte haber verme tarihinden itibaren onbeş gün içinde ödenmesi,

---

<sup>302</sup> Erman, s. 21; Hızlı, s. 81; Tosun, s. 94.

<sup>303</sup> Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 1997, s. 12-18 (Pişmanlık).

Gerekmektedir.

Buna göre söz konusu 359. madde hükmünün uygulanmaması için durumun suçu işleyenlerce ilgili makama bildirmeleri gerekmektedir. 4369 sayılı Kanunla vergi ziyai, kaçakçılık suçunun bir unsuru olmaktan çıkarıldığından vergi ziyai olmazsa dahi bildirim yapılması söz konusu madde hükmünden yararlanmak için yeterlidir<sup>304</sup>. Ayrıca kaçakçılık suçunu oluşturan fiille vergi ziyaya da neden olunmuşsa yukarıda yer verilen şartların yerine getirilmesi şartıyla vergi ziyai cezası da kesilmeyecektir.

### **E- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesine istinaden tarh edilen vergilerle kesilen cezalarda tarhiyat işleminden önce uzlaşma yapılabilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesi sonucu tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarla ilişkin olarak yapılabilir. Vergi ziyai cezası ile birlikte usulsüzlük cezaları da tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi durumunda tarh edilecek vergi, kesilecek üç kat vergi ziyai cezası ile iştirak edenlere kesilecek ceza tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışındadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçlarına etkisi yürürlükteki düzenlemelere göre dönemler itibariyle farklılık göstermiştir. Aşağıda dönemler itibariyle tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçuna etkileri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

#### **1- 1.1.1986 - 31.12.1994 Tarihleri Arasındaki Dönem**

Tarhiyat öncesi uzlaşma 3239 sayılı Kanunun<sup>305</sup> 33. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek-11. madde ile mevzuatımıza girmiştir<sup>306</sup>. Söz konusu

---

<sup>304</sup> Benzer görüş için bkz. Donay, Vergi Suçları, s. 211

<sup>305</sup> 3239 sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

<sup>306</sup> 3239 sayılı Kanunun 33. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Ek-11. madde:

düzenlemeye istinaden Maliye Bakanlığı tarh edilen veri ve kesilen cezalarla ilgili tarhiyat öncesi uzlaşmaya izin verebilir, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda tutanakla tespit edilen durum hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Maliye Bakanlığı tarhiyat öncesi uzlaşmanın usul ve esaslarını yönetmelikle belirlemiştir<sup>307</sup>.

1.1.1995 tarihine kadar yürürlükte olan maddenin ilk halinde vergi kaçakçılığı suçları dolayısıyla ziya uğratan vergilerin uzlaşma kapsamında olmadığına dair bir düzenleme yer almamıştır. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağına ilişkin düzenleme nedeniyle uzlaşmaya varılması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesine istinaden suç duyurusunda bulunulamayacağı hususu Yargıtay içtihatlarıyla yerleşmiştir<sup>308</sup>.

---

“Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

Tarhiyat Öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.”

<sup>307</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı R.G.'de yayınlanarak 1 Mart 1987 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik halen yürürlükte olan 3.2.1999 tarih ve 23600 sayılı R.G.'de yayınlanan yeni yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>308</sup> Y. 9. CD. 08.06.1989 tarih ve E. 1989/1464, K. 1989/3058 sayılı kararı ile "Defterlerin 213 Sayılı Kanun'un 139. maddesine aykırı olarak vergi dairesine ibrazı istenildiği gibi, sanığın tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu ile uzlaşmaya gittiği ve uzlaşma gereğince ödeme yaptığı anlaşılakta olup, 213 Sayılı Kanun'a 376. maddeden sonra eklenen ek 11. maddenin birinci fıkrasında göre, uzlaşmaya varan sanık hakkında hiçbir şikayette dahi bulunulamayacağı..."na içtihat etmiştir. Kararı aktaran, Ahmet Gündel, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Adil Yayınevi, Ankara, 1996, s. 164; Yine Y.11. CD. 09.05.2002 tarih ve E. 2002/3216, K. 2002/4043 sayılı kararı ile "...atılı suçun tüm unsurları ile oluşturduğu gözetilerek sanığın kaçakçılık suçu raporunda yer alan istemi üzerine tarhiyat öncesi uzlaşma sağlanıp sağlanmadığı da araştırılıp sonucuna göre hukuki durumun tayini gerekirken, savunmasına itibarla yazılı şekilde beraatine karar verilmesi" nedeniyle yerel mahkemenin kararını bozmuştur. (Ali Parlar ve Muzaffer Hatipoğlu, **Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 182, (Ekonomik ve Ticari Suçlar)); Benzer şekilde Y. 9. CD. 20.04.1989 tarih ve E. 1989/55, K. 1989/2079 sayılı kararında "...sanığın tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğu ve bu talep tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonunca kabul edilerek uzlaşmaya varıldığı anlaşılmasına göre, 213 sayılı Kanuna 376. maddeden sonra eklenen uzlaşma bölümünün ek 1. maddesinin 2. fıkrası uyarınca işlem yapılması gerektiğinin düşünülmemesi..." kanuna aykırı bulunmuştur (YKD., C. 15, Sayı 10 (Ekim 1989), s. 1510).



## 2- 1.1.1995 – 31.12.1998 Tarihleri Arasındaki Dönem

4008 sayılı Kanunla 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun Ek-11. maddesinin birinci fıkrası değiştirilmiş<sup>309</sup> ve vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilecek kaçakçılık cezasının tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Söz konusu değişiklik 1.1.1995 tarihinde yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önceki dönemlere ait olmakla birlikte bu tarihten sonra orta çıkartılan fiiller nedeniyle tarhiyat öncesi uzlaşma yapılması mümkündür<sup>310</sup>.

Tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasının mümkün olmadığı dönemler için uzlaşma yapılmış olsa bile hukuken geçerli değildir<sup>311</sup>.

## 3- 1.1.1999 – 13.8.1999 Tarihleri Arasındaki Dönem

4369 sayılı Kanunla vergi ceza sisteminde yapılan köklü değişikliklere paralel olarak vergi cezaları uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır<sup>312</sup>. Daha sonra 4444 sayılı Kanunla<sup>313</sup> Ek-1. maddenin fıkrası yeniden değiştirilerek vergi cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına alınmış<sup>314</sup> ancak vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalar kapsam dışında tutulmuştur.

---

<sup>309</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 4008 sayılı Kanunla değişik Ek-11. maddesinin birinci fıkrası şöyledir: "Maliye Bakanlığı; vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir. Ancak; inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz."

<sup>310</sup> Parlar ve Hatipoğlu, Ekonomik ve Ticari Suçlar, s. 179.

<sup>311</sup> Y. 11. CD. 19.04.2001 tarih ve E. 2001/3062, K. 2001/3840 sayılı karar (Ok ve Gündel, a.g.e., s. 128); Y. 11. CD. 9.2.2000 tarih ve E. 2000/355, K. 2000/320 sayılı karar (YKD., C. 26, Sayı 5 (Mayıs 2000), s. 801).

<sup>312</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunla değişik Ek-1. maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

"Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."

<sup>313</sup> 4444 sayılı Kanun 14.8.1999 tarih ve 23786 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

<sup>314</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanunla değişik Ek-1. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılırken uzlaşma kapsamındaki vergi asıllarıyla ilgili olarak tarh nedenine bağlı olarak bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle de olsa tarh edilen vergi tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmiştir. Bunun sonucu olarak vergi aslında uzlaşmaya varılması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesine istinaden suç duyurusunda bulunulması mümkün değildir<sup>315</sup>.

#### **4- 14.8.1999 – 31.12.2005 Tarihleri Arasındaki Dönem**

4444 sayılı Kanunla anılan Ek- 1. maddede değişiklik yapılarak vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Daha sonra Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde yer alan vergi ziyai cezasının hesaplanmasına ilişkin düzenleme Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilince, 5479 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ikinci fıkrası 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiş ve vergi ziyai cezası ziya uğratılan verginin bir katı olarak belirlenmiştir.

Bu değişiklikle birlikte 1 Ocak 2006 tarihinden önce meydana gelen fiillere uygulanmak üzere Vergi Usul Kanunu'na Geçici 27. madde eklenmiştir. Maddeye göre, "1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyayına 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır."

Tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşmaların düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun Ek-1 ve Ek-11. maddelerinde, vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle oluşacak cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutan düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin

---

<sup>315</sup> Benzer görüş için bkz. Şükrü Kızılot, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 74 (Şubat 1999), s. 30-33.

üçüncü fıkrasına atıfla yapılmıştı. Söz konusu düzenlemeler “344’üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç” şeklinde parantez içinde yapılarak 344. maddenin üçüncü fıkrasına istinaden kesilen üç kat vergi ziyat cezası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştı. Geçici 27. madde ile 1.1.2006 tarihinden önceki fiiller için uygulanacak vergi ziyat cezası yeniden düzenlenmiş ve vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle oluşan vergi ziyat için kesilecek ceza Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesine atıfla yapılmıştır. Bunun sonucu olarak 1.1.2006 tarihinden önceki dönemlerde gerçekteşen fiiller nedeniyle Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesinin üçüncü fıkrasına istinaden kesilen bir vergi ziyat cezası kalmamıştır. Bu nedenle 1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ait ve vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir<sup>316</sup>. Ek- 11. maddenin ikinci fıkrasında yer alan “Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.” hükmü nedeniyle 1.1.2006 tarihinden itibaren bu tarihten önceki dönemler nedeniyle vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda suç duyurusu yapılmayacaktır.

---

<sup>316</sup> Benzer görüş için bkz. Raci Ün, “Kaçakçılık Cezaları Uzlaşmaya Konu Edilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 183 (Mart 2008), s. 50-53.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ KABAHLERİ

#### I- VERGİ KABAHLERİ

Vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezanın yanı sıra idari yaptırımlarda uygulanmaktadır. Vergi kabahatleri ile ilgili olarak Kabahatler Kanunu'nun uygulanmayacağı Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağı konusundaki açıklamalar birinci bölümde yapılmıştır. Vergi kabahatleri ile ilgili genel hükümler Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabının Birinci Kısımında düzenlenmiştir. Tek fiille birden fazla ceza gerektiren kabahat işlenmesi durumunda uygulamanın nasıl olacağı Vergi Usul Kanunu'nun 335 ve 336. maddelerinde belirlenmiştir. Söz konusu 335. maddeye istinaden ceza gerektiren tek bir fiille başka neviden birkaç vergi ziya uğramış olursa her vergi bakımından ayrı vergi ziyayı cezası kesilir. 336. maddesine göre, ceza gerektiren bir fiil sonucunda hem cezası vergi ziyayı hem de genel usulsüzlük cezası uygulanması gerekiyorsa sadece miktar itibarıyla en ağır olanı kesilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesine göre, 353. maddede yazılı özel usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı meydana geldiği takdirde vergi ziyayı cezası ayrıca kesilir ve 336. madde hükmü uygulanmaz.

Daha önce de belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin son fıkrasına göre, vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanması vergi ziyayı cezası kesilmesine engel değildir. Yine 340. maddenin ikinci fıkrasına göre, vergi cezası ile cezalandırılan fiiller aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturuyorsa vergi cezası kesilmesi 359. madde hükmüne istinaden takibat yapılmasına engel değildir.

Vergi kabahatlerini uygulanan idari yaptırıma göre, vergi ziyai cezasını gerektiren fiiller, usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak sınıflandırabiliriz. Bazı durumlarda vergi kaçakçılığını suçlarını oluşturan fiiller aynı zamanda bir kabahat olarak da cezalandırıldıklarından bu bölümde vergi kabahatlerine ilişkin açıklamalar ve vergi kabahatleri ile ilgili ceza ilişkisini sona erdiren durumlara yer verilecektir.

### **A- Vergi Ziyai Gerektiren Fiiller ve Vergi Ziyai Cezası**

Vergi ziyasına neden olunması durumunda uygulanan ve birer idari yaptırım olan kusur, ağır kusur ve kaçakçılık cezaları 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde yapılan değişiklikle vergi ziyai cezası olarak birleştirilmiştir. Maddenin 4369 sayılı Kanunla değişik ilk halinde ceza tutarı, ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunacağı hükme bağlanmıştı. Bu düzenleme “kanunilik ilkesi”ne aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir<sup>317</sup>. Vergi ziyai cezasının tutarının hesaplanmasına ilişkin düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından “... ziya uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa'nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur.” gerekçeleriyle iptal edilmiştir<sup>318</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararı ile iptal kararı kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, kararın Resmi Gazete'de yayınlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiştir. Bunun üzerine 5479 sayılı Kanunla<sup>319</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin birinci fıkrası 1 Ocak

<sup>317</sup> Bkz. Kaşıkçı, s. 140; Nihal Saban, “4369'un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 143 (Ağustos 2000), s. 138-150, (Ceza Sistemi); Bumin Doğrusöz, “Vergi Ziyai Cezasının Anayasa'ya Aykırılığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 136 (Nisan 2004), s. 43-46, (Vergi Ziyai); Karakoç, Vergi Ziyai, s. 40-55.

<sup>318</sup> Söz konusu 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4 sayılı Karar 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

<sup>319</sup> 5479 sayılı Kanun 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilerek genel vergi ziyayı cezası ziya uğratılan verginin bir katı olarak belirlenmiştir.

Vergi ziyayı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, bunların yanı sıra şahsi, ve medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Bu fiillere örnek olarak Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen takdir nedeni olarak da sayılan beyanname verilmemesi gösterilebilir. Ancak beyanname verilmemesi durumunun vergi ziyayı cezasını uygulanmasını gerektirmesi için bu fiille vergi ziyasının meydana gelmesi gerekmektedir. Yine beyanname vermekle birlikte matrahın eksik beyan edilmesi durumunda da vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin birinci fıkrasına istinaden vergi ziyayı cezası ziya uğratılan verginin bir katı tutarındadır. Ancak bazı durumlarda vergi ziyayı cezası bu tutardan farklı uygulanmaktadır. Eğer vergi beyanname kanuni süresi geçtikten sonra verilmişse vergi ziyayı cezası ziya uğratılan verginin yüzde ellisi tutarında uygulanacaktır<sup>320</sup>. Ancak bu uygulama için vergi beyannamesinin vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevkten önce verilmesi gerekmektedir.

Vergi ziyasına Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda vergi ziyayı cezası üç kat uygulanacaktır. Ayrıca söz konusu fiillere iştirak edenlere ise vergi ziyayı cezası bir kat olarak verilecektir.

---

<sup>320</sup> Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtikten sonra Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine istinaden pişmanlık talepli verilmesi ve maddede öngörülen sürede ödeme yapılması durumunda vergi ziyayı cezası uygulanmaz.

Vergi ziyai cezasının uygulanması ile ilgili sorun 359. maddede yazılı fiillerin mükellef veya sorumlu olmayanlar tarafından işlenmesi durumunda vergi ziyai cezasının uygulanıp uygulanamayacağıdır. Kanaatimizce bu tür durumlarda, mükellef veya sorumlu olmayanlar için vergi ziyai cezası uygulanamaz. Çünkü vergi ziyai yukarıda yer verilen tanımda da görüleceği üzere mükellef veya sorumlu esas alınarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama 4369 sayılı Kanunla vergi kaçakçılığı suçlarında yapılan değişikliğe paralel olarak değiştirilmemiştir. Söz konusu Kanun değişikliğinden önce vergi kaçakçılığı, mükellef veya sorumlunun kasten vergi ziyasına sebebiyet vermesi olarak tanımlanmıştı. 4369 sayılı Kanunla bu tanım yürürlükten kaldırılmış ve başka bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Esasen 4369 sayılı Kanun öncesinde de böyle bir tanımlamaya yer verilmesi hatadır. Çünkü, söz konusu fiiller suçturlar ve mükellef veya sorumlu dışındaki kişiler tarafından da işlenebilirler. Vergi kaçakçılığı ile ilgili böyle bir tanımın yer almış olması, kaçakçılığın mevzuatımıza girdiği dönemde idari yaptırım özelliğini taşıması ile ilgilidir. Daha sonra hileli vergi suçunun ihdas edilmiş olması ve kaçakçılığın idari yaptırım olarak varlığını koruması ve hileli vergi suçlarının yürürlükten kaldırılarak kaçakçılığın suç olarak düzenlenmesi sürecin kaçakçılığın mükellef veya sorumluya bağlı olarak tanımlanmasına neden olmuştur.

## **B- Usulsüzlük Fiilleri**

Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesine göre, usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Usulsüzlük fiilleri Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde düzenlenen ve genel usulsüzlük olarak adlandırılan usulsüzlükler ile anılan Kanunun 353 ve mükerrer 355. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük fiilleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

### **1- Genel Usulsüzlük Fiilleri**

Genel usulsüzlük fiilleri I. derece<sup>321</sup> ve II. derece usulsüzlükler<sup>322</sup> olmak üzere iki türdür. Genel usulsüzlük fiilleri Vergi Usul Kanunu'na bağlı cetvellere göre

---

<sup>321</sup> **I. Derece Usulsüzlükler**

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;

cezalandırılır. Usulsüzlük fiili aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen takdir sebebi olarak sayılırsa gerektirirse söz konusu cetveldeki cezalar iki kat olarak kesilir.

Genel usulsüzlük fiillerinde vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olabilecek fiiller Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde düzenlenmiştir. Bu bende göre, Vergi Usul Kanunu'nun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması usul cezasını gerektirir. Kayıt nizamı söz konusu Kanununun 215-219. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kayıt nizamına ilişkin zorunluluklara uyulmaması genellikle 359. maddenin 1 ve 2. bentlerindeki defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak, çift defter kullanmak ve defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek fiilleri açısından söz konusu olmaktadır.

Örneğin, çift defter kullanmak suçunda kanuni defterlere kaydı gereken işlemler kaydedilmeyip diğer defter, belge ve kayıt ortamlarında izlendiğinden Vergi

- 
2. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
  3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
  4. Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
  5. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
  6. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
  7. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);
  8. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
  9. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.

## **II. Derece Usulsüzlükler**

1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması.
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması.
3. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
4. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
5. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;
6. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;
7. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.



Usul Kanunu'nun "Kayıt Zamanı" başlıklı 219. maddesi ihlal edilmiş olmaktadır. Bu durum söz konusu bentteki usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır. Yine defterlere geçirilen kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek usulsüzlük fiilidir. Bu fiiller aynı zaman 359. maddenin (a-2) bendindeki defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçunu oluşturur.

Kayıt nizamına uyulmamasına ilişkin birden çok fiil, Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-6 maddesine istinaden, vergi incelemesi tarihine kadar aynı takvim yılı içinde olmak şartıyla tek fiil kabul edilecektir. Kayıt nizamına uyulmaması vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih olmazsa usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesine istinaden cezayı gerektiren tek bir fiil ile vergi ziyayı birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle ağır olan kesilecektir. Yani suç oluşturan fiil aynı zamanda genel usulsüzlük fiili ise ve fiil sonucunda vergi ziyayı meydana gelmişse vergi ziyayı cezasının miktarı ile usulsüzlük cezası karşılaştırılıp yüksek olan tutar ceza olarak kesilecektir. Vergi ziyasının meydana gelmediği durumlarda doğrudan usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

## 2- Özel Usulsüzlük Filleri

Özel usulsüzlük fiilleri Vergi usul Kanunu'nun 353 ve mükerrer 355.<sup>323</sup> maddelerinde düzenlenmiştir. 353. maddede ağırlıklı olarak Vergi Usul Kanunu'na düzenlenmesi, verilmesi ve alınması zorunlu olan belgelere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bunların yanı sıra muhasebe standartlarına uyulmaması, işlemlerde vergi numarası kullanılmaması gibi özel usulsüzlük fiilleri de düzenlenmiştir<sup>324</sup>. Mükerrer

<sup>323</sup> **Mükerrer Madde 355 – (Ek:30/12/1980 - 2365/80.;Değişik : 22/7/1998 - 4369/13 md.)**

Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 100.000.000 **(1.600 TL)** lira,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basıt usulde tespit edilenler hakkında 50.000.000 **(760 TL)** lira,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 25.000.000 **(350 TL)** lira,

Özel usulsüzlük cezası kesilir.<sup>(2)</sup>

Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

**(Ek fıkra: 16/7/2004-5228/10 md.)** Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayan mükelleflerden her birine, her bir işlem için bu maddeye göre uygulanan cezalardan az olmamak üzere işleme konu tutarın % 5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu şekilde ceza kesilen mükellefler hakkında üçüncü fıkra hükmü uygulanmaz.

**(Ek fıkra: 3/7/2005 – 5398/23 md.)** Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde verilmesi halinde 1/4 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 1/2 oranında uygulanır.

<sup>324</sup> Özel usulsüzlükler ve cezaları:

a) Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması

**Madde 353 – (Değişik : 24/6/1994 - 4008/17 md.)**

1. **(Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.)** Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 10.000.000 **(160 TL)** liradan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.

Bir takvim yılı içinde her bir belge nevine ilişkin olarak tespit olunan yukarıda yazılı özel usulsüzlükler için kesilecek cezanın toplamı 5.000.000.000 **(76.000 TL)** lirayı geçemez.

2. **(Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.)** Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 10.000 000 **(160 TL)** lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

355. maddede ise bilgi vermekte çekinilmesi, defter, belge ve diğer kayıtların ibraz edilmemesi, vergi incelemesi ile ilgili yükümlülükler ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklara uyulmaması fiillerine yer verilmiştir.

Genel usulsüzlük fiillerine ilişkin cezalar Kanuna bağlı cetvelde gösterilmişken özel usulsüzlüklere ait cezalara fiillerin düzenlendiği maddelerde yer verilmiştir. Burada sadece konumuz açısından önem arz eden özel usulsüzlük fiillerine değinilecektir.

---

Ancak, her bir belge nevine ilişkin olarak kesilecek özel usulsüzlük cezasının toplamı her bir tespit için 500.000.000 (7.600 TL) lirayı, bir takvim yılı içinde ise 5.000.000.000 (76.000 TL) lirayı aşamaz.

3. (Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.) 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde bunlara bu maddenin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir. Şu kadar ki, bu cezanın kesilebilmesi için, belge alınmadığına ilişkin tespit vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılması şarttır. (Ek cümle: 28/3/2007-5615/20 md.) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, söz konusu tespiti vergi incelemesine yetkili olmayanlara da yaptırmaya yetkilidir. Bu hükmün uygulanmasında belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağının belge almayana verilen örneği, ceza ihbarnamesi yerine geçer.

4. (Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.) Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin, işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde her tespit için 10.000. 000 (160 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

5. (Mülga:16/7/2004 - 5228/60 md.)

6. (Değişik : 25/5/1995 - 4108/8 md.) Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara 250.000.000 (3.500 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

7. (Ek : 25/5/1995 - 4108/8 md.) Bu Kanunun 8 inci maddesinin son fıkrası uyarınca getirilen mecburiyete uymaksızın işlem yapanlara her bir işlem için 10.000.000 (190 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

8. (Ek : 22/7/1998 - 4369/12 md.) Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerine 75.000.000 (560 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

9. (Ek : 22/7/1998 - 4369/12 md.) 4358 sayılı Kanun uyarınca işlemlerinde vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri Maliye Bakanlığının belirleyeceği standartlarda, araçlarla (yazı, manyetik ortam, disket, mikrofilm, mikro fiş gibi) ve zamanlarda yerine getirmeyenler hakkında 75.000.000 (760 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir. Ceza kesilenler, ödedikleri ceza için fiilleri ile ceza kesilmesine neden olan kişilere rücu edebilirler.

10. (Ek: 22/7/1998 - 4369/12 md.) Bu Kanununun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 75.000.000 (560 TL) lira özel usulsüzlük cezası kesilir.

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

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

353. maddenin (1) numaralı bendine göre, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi özel usulsüzlük fiilidir. Gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilerek düzenlenen belgeler aynı zamanda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Bu durumda hem düzenlenen muhteviyatı itibariyle vergi kaçakçılığı suçu oluşmuş olacak hem de düzenlenen belge nedeniyle özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Özel usulsüzlük cezasının tutarı her bir belge için belli bir tutardan aşağı olmamak üzere belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'dur. Ancak bir takvim yılı içerisinde her bir belge nevi için uygulanacak özel usulsüzlük cezası belli bir tutarı geçemeyecektir.

Gerçekte olduğundan farklı meblağlara yer verilerek düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılması da suçtur ve aynı zamanda özel usulsüzlüktür. Bu nedenle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanan hem vergi kaçakçılığı suçunu hem de özel usulsüzlük fiilini işlemiş olacaktır.

Uygulamada mükellefler ağırlıklı olarak belgesiz aldıkları malları mal almadıkları başka mükelleflerden veya komisyon karşılığı belge ticareti yapan kişilerden aldıkları belgelerle belgelemeye çalışmaktadırlar. Daha önce ifade edildiği üzere mal alınmayan kişiden alınan belge sahte belgedir. Sahte belge kullanılması özel usulsüzlük fiili olmasa da gerçekte belge alması gereken kişiden belge alınmadığı için söz konusu durumlarda sahte belgeyi kullanan kişiler için özel usulsüzlük cezası da kesilmektedir.

353. maddenin (2) numaralı bendine göre, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığı'nca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmemesi, kullanılmaması, bulundurulmaması, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara verilmesi veya gerçeğe aykırı düzenlenmesi özel usulsüzlük fiilidir. Belgelerin aslı

ile örneğinde farklı meblağlara yer verilmesi veya söz konusu belgelerin gerçeğe aykırı düzenlenmesi durumunda yine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge söz konusu olacaktır. Bu durumda düzenleyen kişi hem vergi kaçakçılık suçu hemde özel usulsüzlük fiilini işlemiş olacaktır. Söz konusu fiiller açısından her bir belge nevi için yapılan her bir tespit nedeniyle ve bir takvim yılı içinde kesilecek cezaların toplamı belli tutarı aşamaz.

Muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak ve çift defter kullanmak fiilleri aynı zamanda 353. maddenin (6) numaralı bendine yer verilen Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması özel usulsüzlük fiilini oluşturmaktadır.

Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde düzenlenen ibraz zorunluluğuna uymamalarının 359. maddenin (a-2) bendine istinaden vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğunu belirtmiştik. Söz konusu fiil Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesine istinaden özel usulsüzlük fiilini de oluşturmaktadır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasına göre, ilgisine yapılan tebligata rağmen defter ve belgelerin ibraz için belirlenen sürede ibraz edilmemesi özel usulsüzlüktür. Ancak ceza uygulanabilmesi için ibraz için tebliğ edilen yazıda Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanacağını açıkça belirtilmesi şarttır.

Mükerrer 355. maddenin üçüncü fıkrasına istinaden ibraz zorunluluğuna uymayan mükelleflere, yeniden süre verilerek defter ve belgeleri ibraz etme zorunlulukları tebliğ edilir. İkinci tebligata rağmen ibraz gerçekleşmezse özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak uygulanır. İbraz için mükellefe ikinci tebligatın yapılmış olması suçun oluşmasına engel değildir, dolayısıyla suç duyurusunda bulunulabilir. Ancak kanaatimizce mükellefin ikinci tebligattan sonra defter, kayıt ve belgelerini ibraz ettiği durumlarda kastın varlığından söz edemeyiz.

## **II- VERGİ KABAHAATLERİNDE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN HALLER**

Ayrıntıları ile açıklandığı üzere vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller için aynı zamanda üç kat vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası uygulanması söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle aşağıda vergi cezalarının sona erdiren hallere yer verilmiştir.

### **A- Ölüm**

Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesinde belirtildiği üzere ölüm halinde vergi cezası düşecektir. Eğer adına ceza kesilecek kişi ceza kesilmeden önce ölmüşse ceza kesilmeyecektir.

### **B- Zamanaşımı**

Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesine göre ceza kesme zamanaşımı;

- Vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,
- 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl,
- Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır.

Ancak 336. madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için geçerli olan beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kesilir. Maddede ceza zamanaşımının kesilmesine ilişkin bir

düzenleme de yapılmıştır. Buna göre, ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi ceza zamanasını kesmektedir.

### **C- Af**

Ülkemizde vergi cezalarının af kanunları ile kaldırılması sık rastlanan bir durumdur. Vergi kanunlarında vergi cezalarının affına ilişkin herhangi bir düzenleme yer almadığından bu konuda Anayasa, vergi ve ceza kanunlarının genel prensipleri uygulanacaktır<sup>325</sup>. Af ile Devlet tek taraflı olarak alacağından vazgeçmektedir. Bu durum genellikle vergilerin tamamının veya bir kısmının ödenmesi durumunda vergi cezalarının ve zamlarının affı şeklinde olmaktadır<sup>326</sup>.

### **D- Pişmanlık ve Islah**

Çalışmamızın vergi kaçakçılık suçlarında ceza ilişkisini sona erdiren durumlar kısmında pişmanlıkla ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bu nedenle söz konusu açıklamalar tekrar edilmeyecektir. Kısaca belirtelim ki, Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesindeki şartları gerçekleştiren mükellef hakkında vergi ziyai cezası kesilmeyecektir.

### **E- Uzlaşma**

Uzlaşma, vergi dairesi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen veya vergi inceleme raporu ile tespit edilen ve tarh edilmesi öngörülen vergiler ve bunlara ilişkin cezaların tutarı üzerinde mükellef veya sorumlu ile vergi idaresi arasında yapılan görüşmedir.

Uzlaşma Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre vergi idaresi, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda mükelleflerle

---

<sup>325</sup> Saban, Vergi Hukuku, s. 153.

<sup>326</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 155.

uzlaşabilir. Uzlaşmanın temin edilmesi durumunda uzlaşılan tutarlar üzerinden tahakkuk gerçekleşir.

Uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikiye ayrılır. Ek 1. maddede düzenlenen uzlaşma olarak adlandırılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma ise Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde düzenlenmiştir.

Uzlaşma için başvuru, tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme için son tutanağın düzenlendiği tarihe kadar; tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 7. maddesine göre, tarhiyat sonrası uzlaşmada uzlaşmaya varılması durumunda mükellef üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine) karşı dava açamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise uzlaşmaya varılması halinde dava açılmaz ve hiç bir mercie şikayette bulunulamaz.

Usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmekle birlikte tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına girmemektedir. Uzlaşılacak vergi ve ceza tutarı ile ilgili olarak herhangi bir sınırlama mevcut olmadığından vergi ve cezanın tamamen kaldırılması mümkündür. Ancak her iki uzlaşmada da vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller nedeniyle vergi ziyayı sebebiyet verilmesi durumunda, tarh edilen vergi ve kesilen vergi ziyayı cezası ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen vergi ziyayı cezası uzlaşma kapsamında değildir.

## **F- İndirim**

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesine göre, mükellef veya vergi sorumlusu, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını, ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse,



1. Vergi ziyat cezasında birinci defada yarısı, mütakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri,

İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa indirimden yararlanamaz.

## SONUÇ

Vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bunlar için uygulanacak yaptırımlarla ilgili sistematik düzenlemeler ilk olarak 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerde vergi kanunlarına aykırı fiiller için hapis cezası öngörülmemiştir. 5815 sayılı Kanunla, mevcut düzenlemelerin vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele de yeterli olmadığı gerekçesiyle, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapılarak "hileli vergi suçu" ihdas edilmiş ve bu suç için hem para cezası hem de hapis cezası öngörülmüştür.

Hileli vergi suçlarına ilişkin düzenlemeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da yer almış ve zaman zaman değişikliğe uğramıştır. Hileli vergi suçu 2365 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılarak "kaçakçılık suçu" başlığı altında yeni suç tanımlaması yapılmıştır. Söz konusu fiiller 4369 sayılı Kanunla 359. maddeye alınarak "kaçakçılık suçları" olarak yeniden düzenlenmiştir. Maddedeki en son değişiklik temel ceza kanunlarına uyum amacıyla 5728 sayılı kanunla yapılmıştır.

Vergi kanunlarına aykırı fiiller için hapis cezası dahil yaptırımların uygulanması vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede tek başına yeterli olmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılmasına rağmen vergi kaçakçılığı suçlarında bir azalmanın olduğundan söz edemeyiz. Çünkü vergi kaçakçılığı sadece yaptırım sistemin olup olmaması ile ilgili değildir. Ülkemizde özellikle tarihi nedenlerin etkisiyle vergi bilincinin ve ahlakının yetersiz oluşu, kayıt dışı ekonominin varlığı gibi nedenlerle vergi kaçırılmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı ile mücadele toplumsal ve ekonomik gerçeklere uygun iyi işleyen bir yaptırım sistemi ile birlikte diğer nedenleri de dikkate alan düzenleme ve uygulamalarla mümkündür. Bu nedenle önerilerimizi iki ayrı bölümde vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler ve diğer nedenlerle ilgili olarak ayrı ayrı ele alacağız.

1- Kamu finansman açığı, vergi ile ilgili sistem tercihi yapmayı engellemiş, dolaylı vergilere ağırlık verilmiştir. Bunun yanı sıra dolaysız vergiler açısından da önemli ölçüde kaynakta kesinti yöntemi tercih edilmiştir. Bu durum vergi

ödeyicileriyle ödenen vergiler arasında bağ kurulmasına engel olduğundan vergi bilinci gelişmemiştir. Bu nedenle vergi sisteminin dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payını artırıcı yönde yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda gelirin tanımının değiştirilerek, 4369 sayılı Kanunla yapılan ancak uygulanamayan değişikliğe paralel olarak, gerçek kişilerin harcama ve tasarruflarına kaynağını oluşturan her türlü irat ve kazanç vergilendirilmelidir.

Vergi mevzuatı ile ilgili kurallar sosyal ve iktisadi gerçeklere uygun olmalı, vergi kanunları anayasal vergileme ilkelerine uygun olmayan hükümlerden arındırılmalı, her türlü gelirin beyannamede toplanması sağlanmalı, harcamaların matrahtan düşürülmesi imkanı getirilmelidir.

Vergi yargısındaki hakimlerin vergi hukuku konusunda uzman kişiler haline getirilmesi, hakimlerinin çalışma şartlarının yargının sağlıklı işleyebilmesi için uygun hale getirilmesi ve vergi kaçaklığı suçlarına bakacak özel mahkemeler kurulması gereklidir.

Kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin mücadele için, vergi denetimi tamamen Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı olmalıdır. Oluşturulacak yeni birimde bugün mevcut olan üç merkezi denetim birimi (Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu) aynı isim altında birleştirilmeli, taşra teşkilatlarına bağlı olarak görev yapan vergi denetmenleri de bu birime alınmalı ancak taşrada görevlerini sürdürmelidirler. Bu şekilde denetimde koordinasyon sorunu yaşanmayacak, mevcut işgücü daha etkin kullanılacaktır.

Bu gün bir kısım vergi dairesi defterdarlıklara bağlı iken bir kısım vergi dairesi de vergi dairesi başkanlıklarına bağlıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı birden çok ili kapsayacak şekilde örgütlenmelidir. Örgütlenmenin vergiyi doğuran olayın zamanında tespit edilmesine hizmet edecek ve tahsilatta etkinliği sağlayacak şekilde yapılması gerekir. Bunun için de yoklama yapacak personel ile tahsilat işlemlerinde görevli olacak personel alımı ve eğitimi konusuna öncelik verilmelidir. Ayrıca Gelir İdaresi personelinin etkinliğini artırmak için performans yönetimine geçilmelidir.

2- Vergi kanunlarına aykırılık oluşturan fiiller için uygulanacak yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlık dördüncü kitabında yer almaktadır. Bu kitabın birinci kısmında "genel esaslar", ikinci kısmında "vergi cezaları" (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile suçlar ve cezaları) ve üçüncü kısmında da "vergi cezasının kesilmesi ödenmesi ve kalkması" düzenlenmiştir. Bu güne kadar söz konusu düzenlemelerde vergi kanunlarında yapılan değişikliklere paralel olarak çok sayıda değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerin sonucunda bir çok madde yürürlükten kaldırılmıştır.

Kısımların düzenleniş şekline göre genel hükümlerin ve cezaların kalkmasına ilişkin hükümlerin vergi kaçakçılığı suçları için de uygulanacağı gibi bir anlam çıksa da bu düzenlemeler idari vergi cezaları ile ilgilidir. Ancak düzenlemelerin bu şekilde yapılmış olması, sık sık değişikliklerin yapılması ve değişiklikler yapılırken madde bağlantılarının göz ardı edilmesi gibi nedenlerle cezalara ilişkin maddelere ilişkin doğru yorum yapılmasında büyük güçlükler oluşmaktadır. Ayrıca ceza hukukuna ilişkin sistem 2005 yılında önemli değişikliklere uğradığından Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının yeniden yazılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun cezalarla ilgili kitabının yeniden yazılması sırasında ceza sisteminde yapılan değişikliklere paralel olarak "suç" ve "kabahat" ayrımı esas alınmalı, söz konusu kitabın başlığı "suçlar, kabahatler ve yaptırımları" olarak değiştirilmelidir.

Dördüncü kitabın birinci kısmında vergi kabahati sayılan fiiller ile bunlar için uygulanacak yaptırımlara (usulsüzlük cezası, özel usulsüzlük cezası ve vergi ziyai cezası) yer verilmeli, birinci kısmın başlığı da "vergi kabahatleri ve yaptırımları" olarak belirlenmelidir. Bu değişikliklerle bugün genel esasların yer aldığı birinci kısım sadece vergi kabahatler için uygulanacak genel esasları içermelidir. Kabahatler için uygulanacak genel hükümler Kabahatler Kanunu ile belirlenmiş olmakla birlikte vergi kabahatleri ile ilgili düzenlemeler öteden beri Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntıları ile yer almış ve bugüne kadar gerçekleşen uygulamalarla yerleşmiştir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun kabahatlerle ilgili düzenlemelerinden vazgeçip Kabahatler Kanunu'nda yer alan genel hükümlerin uygulanmasını sağlamak doğru

olmayacaktır. Ancak uygulamada vergi kabahatleri ve bunlar için uygulanan yaptırımlarla ilgili olan mevcut sorunların da bu süreçte giderilmesi gerekmektedir.

Ceza hukuku anlamında suç teşkil eden fiiller ikinci kısımda düzenlenmeli, bu kısımda bugünkü vergi kaçakçılığı suçları ile hapis cezasını gerektiren diğer suçlara yer verilmelidir, Kısım başlığı bugünkü haliyle “suçlar ve cezaları” olarak kalmalıdır.

Kanaatimizce vergi kaçakçılığı suçlarının tamamı için vergi ziyayı şartının kaldırılması doğru olmamıştır. Hesap ve muhasebe hileleri ile defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme suçlarında suçun oluşumu için vergi ziyayı şartı aranmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları vergi ziyayı şartının aranıp aranmayacağı ve fiilin ağırlığına göre ayrı ayrı ele alınmalı;

- 359. maddenin (a-1) bendinde yer alan, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme,

- 359. maddenin (a-2) ve (b) bendinde yer alan, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme veya gizleme, defter, kayıt ve belgeleri yok etme veya defter sayfelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyma veya hiç yaprak koymama,

- 359. maddenin (b) bendinde yer alan, sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması,

- 359. maddenin (a-2) bendinde yer alan, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması,

- 359. maddenin (c) bendinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma veya bilerek kullanma,

Filleri ayrı ayrı maddeler halinde düzenlenmelidir.

Esas olarak mali nitelikteki cezalar için uygulanan pişmanlık müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer alan atıf nedeniyle vergi kaçakçılığı suçları içinde uygulanmaktadır. Ancak vergi kaçakçılığı suçları için vergi ziyayı şart olmadığından pişmanlık hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçları bakımından hangi şartlarda uygulanacağı konusu tereddütlere neden olmaktadır. Bu nedenle 359. maddenin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesine atıf yapan fıkrası da ayrı bir madde haline getirilmeli ve vergi ziyayının oluşmadığı durumlarda vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin maddelerin uygulanmaması için ilgili makamlara haber vermenin yeterli olduğu belirtilmelidir.

4369 sayılı Kanunla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinde "bilerek" ifadesinin kaldırılmış olması, suçun oluşumu için kastın aranmasına engel olmasa da kullanma suçunun kasten işlenip işlenmeyeceği konusu tartışılmıştır. 5728 sayılı Kanunla 359. madde yeniden düzenlenirken maddenin (c) bendinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayanlarca basılan belgelerin kullanılması suçu tanımlanırken "bilerek kullanma" ifadesine yer verilmiştir. Bu nedenle kullanma ile ilgili suçların hepsinde "bilerek" ifadesine yer verilmelidir.

Vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapıldığı için bugün yürürlükte olmayan çok sayıda madde, mükerrer madde, ek madde, geçici madde vb. bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nda da benzeri mahiyette maddeler mevcuttur. Bu nedenle bu kitaptaki madde numaraları yeniden teselsül

ettirilmeli ve uzlaşmaya ilişkin hükümler içinde normal madde numaraları kullanılmalıdır.

Vergi ziyanına 359. maddede yer verilen fiillerle nedeniyle sebebiyet verilmesi durumunda da bir kat ceza kesilmesine ve ceza mahkemesi suçun işlendiğine karar verdiği de ziya uğratılan verginin iki katı tutarında adli para cezasına hükmedilmesine ilişkin düzenleme yapılmalıdır.

Bazı inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler sonucunda tespit etikleri vergi kaçakçılığı suçları için ayrıca mütalaa verilmesine gerek yoktur. Bu incelemeleri yapan kişilerin raporlarının da doğrudan doğruya Cumhuriyet savcılıklarına göndermelerinin sağlanması daha doğru olacaktır.

## KAYNAKLAR

### Kitaplar

ALACAKAPTAN, Uğur, **Suçun Unsurları**, Ajans-Türk Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1973.

ARTUK, M. Emin, GÖKÇEN Ahmet ve YENİDÜNYA, A. Caner, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

BAŞLAR, Kemal, **Kriminal ve Kriminolojik Yönden Vergi Kaçakçılığı**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006.

BİLGE, Necip, **Hukuk Başlangıcı**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

CANDAN, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Süryay Yayınları, İstanbul, 2004, (Vergi Suçları).

CAPET, Marcel- Francis, **Vergi Kaçakçılığı**, Çev. Celâl Erçoklu, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1954.

CENDEL, Nur, ZAFER, Hamide ve ÇAKMUT, Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 4. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

CENDEL, Nur ve ZAFER, Hamide, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

CERTEL, Abdulkadir, **Ceza Hukukunda Zamanaşımı**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.



ÇOMAKLI, Şafak Ertan, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

DONAY, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, (Vergi Suçları).

DONAY, Süheyl, **Para Cezaları**, Kervan Yayınları, İstanbul, 1972, (Para Cezaları).

DÖNMEZER, Sulhi ve ERMAN, Sahir, **Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku**, Cilt I, 13. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 1997.

DÖNMEZER, Sulhi ve ERMAN, Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, C. II., 12. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 1999

EREM, Faruk, DANIŞMAN Ahmet ve ARTUK, Mehmet Emin, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997.

ERMAN, Sahir, **Vergi Suçları**, İ. Ü. Fen Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988.

ERSOY, Yüksel, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002.

GÜNDEL, Ahmet, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Adil Yayınevi, Ankara, 1996, (Vergi Suçları).

GÜNDÜZ, Remzi ve GÜLTAŞ, Veysel, **Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları**, Bilge Yayınevi, Ankara, 2008.

GÜRİZ, Adnan, **Hukuk Başlangıcı**, 11. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

HIZLI, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

İÇEL Kayıhan ve EVİK, A. Hakan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler II**, 4. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, (Vergi Hukuku).

KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, (Pişmanlık).

KARAKOÇ, Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, DEÜHF Yayını, İzmir, 1997, (Vergi Yargılaması).

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

KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, 17. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, **Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflardan Kurtulma Yolları**, İstanbul, 1983.

KUNTER, Nurullah, YENİSEY Feridun ve NUHOĞLU, Ayşe, **Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.

MAHMUTOĞLU, Fatih Selami, **Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda (İdari Ceza Hukuku) Yaptırım Rejimi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1995.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel M¼d¼rl¼đ¼, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Yayın No: 4, Ankara, 1949.

MUTLUER, M. Kâmil, **Genel Vergi Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, (Vergi Hukuku).

MUTLUER, Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İTİA Yayınları, Eskişehir, 1979, (Vergi Ceza).

ÖNCEL, Muallâ, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 410.

ÖZBEK, Veli Özer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, (Ceza Muhakemesi).

ÖZBEK, Veli Özer, BACAKSIZ, Pınar ve DOĞAN, Koray, **Ceza Hukuku Bilgisi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.

ÖZBEK, Veli Özer, **Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Anlamı İzmir Şerhi**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, (İzmir Şerhi).

ÖZGENÇ, İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Bası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.

ÖZGENÇ, İzzet ve ŞAHİN, Cumhur, **Uygulamalı Ceza Hukuku**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.

ÖZTÜRK, Bahri ve ERDEM, Mustafa Ruhan, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, Yenilenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.

ÖZYER, Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, MHUD Yayını, Ankara, 2008.

PARLAR, Ali ve DEMİREL, Güleç, **Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, (Vergi Suçları).

PARLAR, Ali HATİPOĞLU, Muzaffer, **Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, (Ekonomik ve Ticari Suçlar).

SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, (Vergi Hukuku).

SOYASLAN, Doğan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2005, (Vergi Ceza).

ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008, (Vergi Suçları).

TEZEL, Adnan, “Vergi Ceza Hukuku”, **Ceza Hukuku El Kitabı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 1989, s. 446-447.

TOROSLU, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 11. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

TOSUN, Öztekin, **Hileli Vergi Suçları**, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1962.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

YİĞİT, Uğur, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezaları**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004.

YÜCEL, N. Nemci, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İnkılâp Kitabevi, İstanbul, 1955.

### **Makaleler**

AĞAR, Serkan ve ERGÜR, Hilmi, “Vergi Kaçakçılığına İştirakte Mütalaa Şartı Kaldırıldı!”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 39, Mart 2008, s. 40-46, (Mütalaa).

AĞAR, Serkan, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, **TBB Dergisi**, Yıl 2005, Sayı 58, s. 273-301, (Sahte Belge).

AKKAYA, Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **AÜHFD**, Cilt 49, Sayı 1-4, s. 85-96.

BAYKARA, Bekir, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 167-174.

BOZKURT, Nejat, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, **Muhasebe-Finansman Dergisi**, Yıl 9, Sayı 12 (Nisan 2000), s. 15-22.

CANDAN, Turgut, “Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçağı”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 255-280, (Vergi Kaçağı).

CANDAN, Turgut, “Kabahatler Kanunu Hakkında”, **Mali Pusula Dergisi**, Yıl 1, Sayı 10 (Ekim 2005), s. 8-15 (Kabahatler).

ÇAVUŞ, Adnan, “Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararı İle Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 95 (Kasım 2000), s. 201-206, (Kovuşturma Şartı).

ÇAVUŞ, Adnan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 9 (Nisan 2004), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read/frame.asp?file\\_name=2004044397.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read/frame.asp?file_name=2004044397.htm), (Erişim 26.03.2009), (Fail).

ÇETİNKAYA, Mehmet, “Ceza Mahkemelerinde Yargılanabilecek Vergi Suç ve Cezaları”, **TBB Dergisi**, Sayı 2, Yıl 1991, s. 187-213.

DOĞRUSÖZ, Bumin, Sahte Belge mi, Belgesiz Kayıt mı?, Referans Gazetesi, 01.09.2008, (Sahte Belge).

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa’ya Aykırılığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 189, Eylül 2008, s. 45-47, (Bildirim Usulü).

DOĞRUSÖZ, A. Bumin, “Vergi Ziyai Cezasının Anayasa’ya Aykırılığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 136 (Nisan 2004), s. 43-46, (Vergi Ziyai).

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergi Ceza Sistemimizin Aksaklıkları ve Öneriler”, Referans Gazetesi, 23.02.2008, (Vergi Ceza Sistemi).

EKER-KAZANCI, Behiye ve SOYER Sesim, “Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **Prof. Dr. Yavuz Alangoya İçin Armağan**, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 923-961.

ERDEM, Tahir, “Yeni TCK ve Kabahatler Kanunu Sonrasında Vergi Cezalarında İçtima – III”, **Diyalog Dergisi**, Sayı: 223, Kasım 2006, s. 88-101.

GERÇEK, Adnan, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, s. 274-278, (Vergi Cezaları).

GERÇEK, Adnan, “Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırma Önerisi”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 621-658, (Vergi İdaresi).

GÜMÜŞ, Erhan, “Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme, Erteleme ve Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 112 (Ocak 2009), s. 138-144.

GÜNDEL, Ahmet, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 122 (Şubat 2003), s. 27-32, (Sorumluluk).

GÜRSEL, Seyfettin, “Sorunların Anası Vergidir ve IMF Haklıdır”, Referans Gazetesi, 03.03.2009.

İNAL, A. Metin ve SOFUOĞLU, Ahmet, “4108 sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl 15, Sayı 56 (Ocak 1996), s. 4-14.

KANGAL, Zeynel T., “Yeni Türk Ceza Hukuku’nda Tüzel Kişiler”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Temmuz 2007, s. 85-90.

KARAKEHYA, Hakan, “Olası Kast”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl 1, Sayı 2 (Aralık 2006), s. 19-46.

KARAKOÇ, Yusuf, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 174, s. 140-150, (Mütalaa Şartı).

KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Ziyat Suçu ve Cezası”, **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl 15 Sayı 71 (Ocak 1996), s. 40-55, (Vergi Ziyat).

KARAKOÇ, Yusuf, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 90-114, (Vergi Kaçakları).

KAYIŞOĞLU, Bahattin, “Hileli Vergi Suçu”, **Adalet Dergisi**, Yıl 53, Sayı 7-8 (Haziran-Temmuz 1962), s. 848-853.

KIZILOT, Şükrü ve ÇOMAKLI, Şafak Ertan, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 115-157.

KIZILOT, Şükrü, “Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 74 (Şubat 1999), s. 30-33.

KOCA, Mahmut, “Fikrî İçtima”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Sayı 4 (Ağustos 2007), s. 197-221.

OK, Sinan, “Vergi Usul Yasasında Defter Belge İbraz Etmemek Suçu”, **Adalet Dergisi**, Yıl 92, Sayı 7 (Nisan 2001), s. 39-46.

OKTAR, Ateş, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 75-93.



ORKUNOĞLU, Fulya, “Vergi Cezasının Hukuki Niteliğine Yönelik Görüşler”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 3, Sayı 33 (Eylül 2007), s. 2143-2149

ORKUNOĞLU, Fulya, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Gelişimi, Nedenleri ve Doğurduğu Sorunlar İle Çözüm Önerileri”, **E- Yaklaşım Dergisi**, Sayı 52 (Kasım 2007), [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20071110173.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071110173.htm), (Erişim, 6.3.2009).

ÖZBEK Veli Özer ve BACAKSIZ Pınar, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama”, **Ceza Hukuku Dergisi**, Yıl 1, Sayı 1 (Eylül 2006), s. 145-206.

SABAN, Nihal, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 143 (Ağustos 2000), s. 138-150, (Ceza Sistemi).

SABAN, Nihal, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İle Bir Vergi Hukuku Kavramını Okumak: Arama”, **Polis Dergisi**, Sayı 36, [http://www.egm.gov.tr/egitim/dergi/eskisayi/36/web/anayasa\\_hukuku\\_insan\\_haklari/prof\\_dr\\_nihal\\_saban.htm](http://www.egm.gov.tr/egitim/dergi/eskisayi/36/web/anayasa_hukuku_insan_haklari/prof_dr_nihal_saban.htm) (Erişim, 10.04.2009), (Arama).

SAKAL, Mustafa ve ALPASLAN, Mustafa, “Çalınan veya Yanan Defterler, İbraz Edilemeyen Belgeler İle İlgili Son Yargıtay ve Danıştay Kararlarının Analizi”, **Vergi Hukuku Uygulaması**, İzmir, 2008, s. 212-213.

SARAÇOĞLU, Fatih, “Çevre, Adalet Algısı, Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Nisan 2008, s. 59-74, (Suçun Algılanış Biçimi).

SARAÇOĞLU, Fatih, “Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde

Değerlendirilmesi”, **Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İİBF Dergisi**, Yıl 10, Sayı 15 (Aralık 2008), s. 16-34, (Vergiye Karşı Tutum).

SOFUOĞLU, Ahmet, “Vergi Cezalarında Ehliyet ve Sorumluluk”, **Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ’e Armağan**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997, s. 489-498.

TAŞ, Metin, “Faturada Satış Bedelinin Düşük Gösterilmesi Yanıltıcı Belge Düzenlendiği Anlamına Gelir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 178 (Ekim 2007), s. 25-27.

Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, **DEÜHFD**, Cilt 5, Sayı 2, 2003, s. 159-191.

TEZCAN, Durmuş, “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı” (138 Yıl (2006) İdari Yargı Sempozyumu-Ankara, 11 Mayıs 2006), **Prof. Dr Turgut Akıntürk’e Armağan**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 369-383.

TOSUNER, Mehmet ve DEMİR, İhsan Cemil, “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlakı Düzeyi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C. X, Yıl 2008, Sayı II, s. 355-374.

ÜLKMEN, İ. Hakkı, “Vergi Usul Kanununa Göre Vergi Cezasının Hukuki Mahiyeti”, **İktisat ve Maliye Mecmuası**, Cilt 3, Sayı 2 (15 Mayıs 1956), s. 63-70.

ÜN, Raci, “Kaçakçılık Cezaları Uzlaşmaya Konu Edilir mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 183 (Mart 2008), s. 50-53.

ÜYÜMEZ, M. Erkan, “Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği”, **Eskişehir Barosu Dergisi**, Sayı 10 (Haziran 2006), s. 103-120.

YAVAŞLAR, Funda Başaran, “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Değişim Sürecinin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, (Vergi Ceza Sistemi Paneli’nde sunulan tebliğ), **Vergi Sorunları Dergisi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 72-94.

YENİSEY, Feridun, “Vergi Hukukunda Arama ve Adil Yargılanma Hakkına İlişkin Bazı Sorunlar”, **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku Kitabı**, Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampüsü, 14-15 Ocak 2006, Arkan Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 173-194.

### **Diğer Kaynaklar**

#### **Sürelî Yayınlar**

Yargıtay Kararları dergisi

#### **Kanunlar**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

765 sayılı Türk Ceza Kanunu

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

5326 sayılı Kabahatler Kanunu

818 sayılı Borçlar Kanunu

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

#### **Tebliğler ve Yönetmelikler**

306 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan  
Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik

**Anayasa Mahkemesi Kararları**

<b>Karar Tarihi</b>	<b>Esas Numarası</b>	<b>Karar Numarası</b>
17.03.1992	1992/21	1992/19
07.06.1999	1999/10	1999/22
01.03.2006	2005/108	2006/35

**Yargıtay Kararları**

<b>Kararı Veren Daire</b>	<b>Karar Tarihi</b>	<b>Esas Numarası</b>	<b>Karar Numarası</b>
Y. 7. CD.	25.07.2006	2006/1281	2006/14978
Y. 7. CD.	26.12.2007	2006/2673	2007/11677
Y. 7. CD.	01.12.2008	2006/4241	2008/20981
Y. 11. CD.	22.04.2004	2002/10861	2004/3491
Y. 11. CD.	14.09.2004	2003/8071	2004/6443
Y. 11. CD.	19.12.2005	2005/2983	2005/13918
Y. 11. CD.	15.05.2006	2006/1494	2006/4258
Y. 11. CD.	20.09.2006	2006/2745	2006/7319
Y. 11. CD.	29.05.2007	2007/2294	2007/3735
Y. 11. CD.	26.06.2007	2007/3947	2007/4461
Y. 11. CD.	10.07.2008	2007/7658	2008/7623
Y. 11. CD.	11.07.2007	2007/4320	2007/4934
Y. 11. CD.	17.07.2007	2007/4568	2007/5114
Y. 11. CD.	18.10.2007	2007/2773	2007/6810
Y. 11. CD.	22.10.2007	2005/11442	2007/6859
Y. 11. CD.	24.10.2007	2007/6672	2007/7037
Y. 11. CD.	28.11.2007	2007/7340	2007/8569
Y. 11. CD.	03.12.2007	2007/2733	2007/8758
Y. 11. CD.	12.12.2007	2007/2531	2007/9209
Y. 11. CD.	31.01.2008	2007/2292	2008/470
Y. 11. CD.	11.03.2008	2008/1066	2008/1420
Y. 11. CD.	26.03.2008	2008/761	2008/1765
Y. 11. CD.	26.03.2008	2007/7754	2008/1796
Y. 11. CD.	27.03.2008	2008/545	2008/1815
Y. 11. CD.	16.04.2008	2007/8332	2008/2877
Y. 11. CD.	23.10.2008	2008/398	2008/10878
Y. 11. CD.	17.12.2008	2008/18387	2008/13501