

**T.C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİ ZİYAI**  
**KABAHAATI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ayşe Melike MUŞMAL**

**114234001027**

**DANIŞMAN**

**Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

**KONYA-2014**



T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Öğrencinin

Adı Soyadı Ayşe Melike UŞMAL

Numarası 114234001027

Ana Bilim / Bilim Dalı Kamu Hukuku / Kamu Hukuku

Programı Tezli Yüksek Lisans  Doktora

Tez Danışmanı Doç. Dr. Ü. Süleyman ÜSTÜN

Tezin Adı Türk Verpi Hukuku'nda Verpi Ziyat Kabahati

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan Türk Verpi Hukuku'nda Verpi Ziyat Kabahat başlıklı bu çalışma 20/11/2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı Danışman ve Üyeler İmza

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN (Danışman)

Prof. Dr. Mustafa AVCI

Prof. Dr. Faruk BİLİR

Alâaddin Keykubat Kampüsü Selçuklu 42079

KONYA Telefon : (0 332) 241 05 21-22 Faks : (0 332) 241 05 24

E-posta : sebil@selcuk.edu.tr Elektronik AŞ : www.selcukbil.selcuk.edu.tr



T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin

Adı Soyadı *Ayşe Melike MUŞMAL*

Numarası *114234001027*

Ana Bilim / Bilim Dalı *Kamu Hukuku / Kamu Hukuku*

Programı Tezli Yüksek Lisans  Doktora

Tezin Adı *Türk Verpi Hukuku'nda Verpi Ziyarı Kabahati*

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası  
(İmza)



T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin

Adı Soyadı Ayşe Melike MUSMAL

Numarası 114234 001027

Ana Bilim / Bilim Dalı Kamu Hukuku / Kamu Hukuku

Programı Tezli Yüksek Lisans  Doktora

Tez Danışmanı Doç. Dr. Ü. Süleyman İSTİN

Tezin Adı Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Ziyat Kabahati

### ÖZET

Türk Vergi Hukuku'nda Vergi Ziyat Kabahati başlıklı bu çalışmada, Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, söz konusu Kanun'un vergisel bir kabahat niteliği taşıyan mali nitelikli fiillere ve özellikle kişinin malvarlığı ile hukuki durumunu etkileyen vergi ziyat kabahatine olan etkisi doğrultusunda vergi ziyat kabahati ele alınmıştır. Bu bağlamda ilk bölümde suç ve kabahat kavramlarının tanımı yapılmış ve bunlar arasındaki farklar ile Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen vergi suçları ve kabahatleri genel hatlarıyla incelenmiştir. İkinci bölümde çalışmamızın konusu itibariyle, vergi ziyat kabahati detaylı bir şekilde ele alınarak, vergi ziyat kavramı ve tanımı, kabahatin unsurları, kabahati oluşturan fiiller ve kabahatte sorumluluk incelenmiştir. Üçüncü bölümde, vergi ziyatın ortaya çıkarılması, ceza kesme usulü ve bu kabahate uygulanacak yaptırıma yer verilmiştir. Son bölümde ise vergi ziyatına karşı başvuru yolları ve yaptırımı ortadan kaldıran haller incelenmiştir.



**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**



Öğrencinin

Adı Soyadı *Ayşe Melike MUSMAÇ*

Numarası *114234001027*

Ana Bilim / Bilim Dalı *Konu Hukuku / Konu Hukuku*

Programı Tezli Yüksek Lisans  Doktora

Tez Danışmanı *Doç. Dr. İ. Süleyman ÜSTÜN*

Tezin İngilizce Adı *Misdemeanour of Tax Loss in the Turkish Tax Law*

**SUMMARY**

In my thesis which called, "Misdemeanour of Tax Loss in the Turkish Tax Law", effects of The Code of Misdemeanour to the tax loss, has been examined. In this context, in the first part, the definitions of the terms of crime and misdemeanour and the differences between them are explained. Tax crimes and misdemeanours in the scope of Tax Procedural Code are explored. In the second part, Misdemeanour of Tax Loss is examined in detailed. Also, term of tax loss, definition of tax loss, elements of the misdemeanour and criminal liability about the misdemeanour, are explained in this part. In the third part, to revealing the tax loss, procedure of fine and sanction, are explored. And finally in the last part, remedies against tax loss and situations which eliminate sanction are examined.

## İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
------------	---

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### GENEL OLARAK SUÇ VE KABAHAHAT KAVRAMI, ARALARINDAKİ FARKLAR VE VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN SUÇLAR VE KABAHAHATLER

I. SUÇ VE KABAHAHAT KAVRAMLARI.....	4
-------------------------------------	---

A. SUÇ KAVRAMI.....	4
---------------------	---

B. KABAHAHAT KAVRAMI.....	6
---------------------------	---

C. SUÇ-KABAHAHAT AYRIMI VE SUÇLAR İLE KABAHAHATLER ARASINDAKİ FARKLAR.....	7
--	---

1. Korunan Menfaat Açısından.....	8
-----------------------------------	---

2. Uygulanacak Yaptırım Açısından.....	8
--	---

3. Usûl Açısından.....	9
------------------------	---

4. Kastın Varlığı Açısından.....	10
----------------------------------	----

5. Teşebbüse Elverişlilik Açısından.....	10
--	----

D. SUÇLARDA VE KABAHAHATLERDE KANUNÎLİK İLKESİ.....	11
---	----

II. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KABAHAHATLERİ.....	17
--	----

A.VERGİ SUÇLARI.....	20
----------------------	----

1. Kaçakçılık Suçu.....	21
-------------------------	----

2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	23
--	----

3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu .....	25
B. VERGİ KABAHAHLERİ.....	26
1. Genel Olarak.....	26
2. Usulsüzlük Kabahatleri .....	27
a. Genel Usulsüzlükler .....	27
b. Özel Usulsüzlükler.....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ ZİYAI KABAHAHLERİ VE UNSURLARI

I. VERGİ ZİYAI KABAHAHLERİNİN TANIMI.....	32
II. VERGİ ZİYAI KABAHAHLERİNİN UNSURLARI.....	34
A. KANUNİ UNSUR.....	34
B. MADDİ UNSUR .....	34
1. Hareket Unsuru.....	35
a. Ağır Nitelikli Fiiller .....	36
aa. Defter ve Kayıtlarda Muhasebe Hileleri Yapmak.....	37
bb. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak.....	40
cc. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek .....	40
dd. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek.....	42
ee. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek.....	43
ff. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek .....	43
gg. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak .....	44
hh. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek .....	45
ii. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....	46
jj. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek.....	46

kk. Asıl veya Suretleri Kısmen veya Tamamen Sahte Düzenlenen Belgeyi Kullanmak .....	48
ll. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanlarca Belge Basılması .....	48
mm. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanlarca Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak .....	49
b. Hafif Nitelikli Fiiller .....	50
c. Orta Nitelikli Fiiller .....	51
aa. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi	52
bb. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Eksik Yerine Getirilmesi .....	55
cc. Şahsî, Medenî Haller veya Aile Durumu Hakkında Gerçeğe Aykırı Beyanda Bulunulması .....	56
dd. Verginin Haksız Yere Geri Verilmesine Sebep Verilmesi .....	56
2. Netice Unsuru .....	59
a. Verginin Eksik veya Geç Tahakkuku .....	60
b. Verginin Haksız Yere Geri Verilmesi .....	63
3. Hareket ile Netice Arasındaki İliyet Bağı Unsuru.....	64
C. MANEVİ UNSUR.....	64
D. HUKUKA AYKIRILIK UNSURU .....	65
<b>III. VERGİ ZİYAYI KABAHAHATİNDE SORUMLULUK.....</b>	<b>66</b>
A. VERGİ EHLİYETİ.....	66
B. FAİL KAVRAMI VE VERGİ CEZA EHLİYETİ .....	68
C. VERGİ ZİYAYI KABAHAHATİ AÇISINDAN CEZA EHLİYETİ .....	70
1. Gerçek Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti .....	70
2. Tüzel Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti.....	72

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ ZİYAININ ORTAYA ÇIKARILMASI, CEZA KESME USULÜ VE KABAHAHATE UYGULANACAK İDARİ YAPTIRIM

<b>I. VERGİ ZİYAININ ORTAYA ÇIKARILMASI .....</b>	<b>77</b>
---	-----------



A. YOKLAMA.....	78
B. VERGİ İNCELEMESİ .....	79
C. ARAMA .....	81
D. BİLGİ TOPLAMA .....	81
<b>II. CEZA KESME USULÜ .....</b>	<b>82</b>
<b>III. VERGİ ZİYAYI KABAHATİNE UYGULANACAK İDARİ</b>	
<b>YAPTIRIMLAR.....</b>	<b>83</b>
A. İDARİ PARA CEZASI .....	85
1. Genel Olarak Vergi Ziyayı Kabahatine Uygulanacak İdari Yaptırım .....	85
2. 359. Maddede Yazılı Fiillerle İşlenen Vergi Ziyayı Kabahatine Uygulanacak İdari Yaptırım.....	95
3. Vergi Ziyayı Kabahatine İştirak Edenlere Uygulanacak İdari Yaptırım ...	89
4. Beyannamenin Kanunî Süresinden Sonra Verilmesi Halinde Vergi Ziyayı Kabahatine İlişkin Uygulanacak İdari Yaptırım .....	90
B. AÇIKLAMA YAPMA .....	91
<b>IV. VERGİ ZİYAININ ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ .....</b>	<b>92</b>
A. Vergi Ziyayı Kabahatinde Teşebbüs.....	92
B. Vergi Ziyayı Kabahatinde Tekerrür .....	93
C. Vergi Ziyayı Kabahatine İlişkin İçtima Durumları .....	96

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİ ZİYAINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI VE YAPTIRIMI SONA ERDİREN HALLER**

<b>I. VERGİ ZİYAINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI.....</b>	<b>98</b>
A. İDARİ BAŞVURU YOLLARI .....	98
1. Hata Düzeltme .....	98

2. Uzlaşma.....	100
3. Cezalarda İndirim .....	102
B. YARGISAL BAŞVURU YOLU.....	103
<b>II. YAPTIRIMI SONA ERDİREN HALLER.....</b>	<b>107</b>
A. CEZAYI ORTADAN KALDIRAN HALLER .....	107
1. Ödeme.....	107
2. Ölüm.....	108
3. Af.....	108
4. Terkin.....	110
5. Zamanaşımı.....	118
6. Hata Düzeltme.....	120
7. Uzlaşma.....	120
8. Cezalarda İndirim.....	120
9. Cezadan Vazgeçme.....	121
B. VERGİ KABAHAHATİNİ ORTADAN KALDIRAN HALLER.....	114
1.Yanılma .....	115
2. Mücbir Sebep.....	117
3. Pişmanlık ve Islah.....	125
<b>SONUÇ .....</b>	<b>120</b>
<b>KAYNAKLAR .....</b>	<b>123</b>

## KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AY	Anayasa
C.	Cilt
Dan.	Danıştay
D.	Daire
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
dn.	Dipnot
AÜHFD.	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
E.	Esas
EÜHFD.	Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	Karar
KK	Kabahatler Kanunu
m.	Madde
Mük.	Mükerrer
RG.	Resmi Gazete
S.	Sayı
s.	Sayfa
TCK	Türk Ceza Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Devlet, birtakım kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Kamu harcamalarının malî finansmanının en önemli kısmını vergiler oluşturmaktadır. Vergi konusunda devlet ve kişi arasında vergi ödevi şeklinde ortaya çıkan ilişki vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Vergi, mali gücüne göre bütün vatandaşların katılmakla yükümlü olduğu bir ödev olup, bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda çeşitli yaptırımlar öngörülmektedir. Bu yaptırımlar vergi hukukunun bir alt dalı olarak nitelendirilen vergi ceza hukuku kapsamında ele alınmaktadır. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi açısından hangi fiillerin suç hangi fiillerin ise kabahat teşkil edeceği ve bunların karşılığında uygulanacak yaptırımlar vergi ceza hukukunun konusunu meydana getirmektedir.

Vergi ilişkisinin özünü oluşturan vergi ödevinin gerektiğinde ceza tehdidiyle gerçekleştirilmesini sağlayan temel araç olan vergi ceza sisteminin, devletin temel finansman yöntemi olan verginin düzenli ve adaletli olarak amaçlarına ulaşmasında koruyucu, caydırıcı ve ıslah edici bir etkiye sahip olduğu söylenebilir<sup>1</sup>. Vergi ceza hukuku kapsamında yapılan düzenlemelerle amaçlanan hazine yararının ve kamu düzeninin korunmasıdır. Bu anlamda belirlenen fiillere çeşitli yaptırımlar bağlanarak hazinenin zarara uğraması engellenmeye çalışılmakta, kamu düzeninin korunması amaçlanmaktadır.

765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde suçlar, cürüm ve kabahat olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutularak düzenlenmekteydi. 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, kabahatler suç kapsamından çıkarılarak, ayrıca 5326 sayılı

---

<sup>1</sup> ERDEM Tahir, "Vergi Kabahatlerimizin Normatif İçeriğini Sorgulama, Vergi Ziyat Kabahatinin Vergi Kaybını Önlemeye Uygunluğu Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, İstanbul, Kasım 2013, S. 302 s. 57.

Kabahatler Kanunu ile düzenlenmiştir. Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılmasına ilişkin yapılan bu düzenlemelerden, vergi ceza sistemi de etkilenmiştir. Şöyle ki, Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca bu kanunun, karşılığında idarî para cezası öngörülen bütün fiiller hakkında uygulanacağı belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda hukuka aykırılık oluşturacak fiillerin bir kısmına idarî yaptırım bağlanırken, bir kısmının karşılığında hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanacağı öngörülmektedir. Buna göre idarî yaptırıma bağlanan fiillerin, Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesine göre kabahat kapsamında ele alınması gerekmektedir. Bu anlamda vergi sisteminin işleyişini aksatan veya vergi geliri kaybına yol açan, kanun koyucuya göre ağır olmayan ve karşılığında idarî yaptırım öngörülen bu hukuka aykırı fiiller vergi kabahatleri olarak nitelendirileceklerdir<sup>2</sup>.

Bilindiği gibi, vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler, birinci kısımda genel esaslar ikinci kısımda vergi cezaları olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlenmektedir. Vergi cezalarının düzenlendiği ikinci kısmın ilk bölümünde, vergi ziyayı kabahati ve idarî yaptırımı, ikinci bölümünde usulsüzlük kabahati ve idarî yaptırımı, üçüncü bölümünde ise suçlar ve cezaları başlığı altında, kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu ve bunlara ilişkin cezalara yer verilmektedir. Belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu, vergi ceza hukuku kapsamında, vergi kanunlarına aykırı davranışlara ilişkin kabahat ya da suç ayrımı yapmamakla beraber, kanunun sistematığı göz önünde tutulduğunda, ceza hukuku anlamında suç kapsamında olan fiiller ve mali nitelikli olan fiiller şeklinde bir ayrım yapıldığını ifade etmek yanlış olmayacaktır.

Buna ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesinde yapılan düzenlemede de vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılacakları öngörülmektedir. Buna göre Vergi Usul Kanunu

---

<sup>2</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 286.

kapsamında vergi hukukuna ilişkin cezaların, vergi cezaları ve diğer cezalar şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulduğu, vergi cezalarının ise vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası olarak nitelendirildiği söylenebilir.

Vergi ceza hukuku kapsamındaki fiiller, Vergi Usul Kanunu'nun sistematigi göz önüne alınarak, suç ve kabahatlere ilişkin söz konusu kanun değişiklikleri çerçevesinde vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklinde sınıflandırılabilir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve karşılığında idarî yaptırım öngörülen vergi ziyayı ve usulsüzlük fiilleri vergi kabahatleri kapsamında yer alacaktır. Karşılığında ceza hukuku anlamında cezai yaptırımlar düzenlenen kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma fiilleri ise vergi suçları kapsamında ele alınacaktır.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, söz konusu Kanun'un, vergisel bir kabahat niteliği taşıyan mali nitelikli fiillere ve özellikle kişinin malvarlığı ile hukuki durumunu etkileyen vergi ziyayı kabahatine olan etkisinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılan vergi incelemesi sonucu mükellefler bu cezayla muhatap olacaklarından ve vergi incelemesi hukuka uygun yapılmadığı takdirde, kişinin hukuki güvenliği zedelenebileceğinden vergi ziyayı kabahatinin önemi büyüktür.

Bu bağlamda çalışmamızda, söz konusu değişiklikler çerçevesinde vergi ziyayı kabahati ele alınacak ve uygulamadaki aksaklıklar ile tereddüt edilen hususlar incelenerek çözüm getirilmeye çalışılacaktır. İlk bölümde suç ve kabahat kavramları ve bunlar arasındaki farklar incelenecek, daha sonra Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen vergi suçları ve kabahatleri genel hatlarıyla ele alınacaktır. İkinci bölümde, çalışmamızın konusu itibarıyla, vergi ziyayı kabahati detaylı bir şekilde ele alınarak, vergi ziyayı kavramı ve tanımı, kabahatin unsurları, kabahati oluşturan fiiller ve kabahatte sorumluluk incelenecektir. Üçüncü bölümde, vergi ziyayının ortaya çıkarılması, ceza kesme usulü ve bu kabahate uygulanacak yaptırıma yer verilecektir. Son bölümde ise vergi ziyayına karşı başvuru yolları ve yaptırımı ortadan kaldıran haller incelenecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK SUÇ VE KABAHAHAT KAVRAMI, ARALARINDAKİ FARKLAR VE VERGİ USUL KANUNU' NDA YER ALAN VERGİ SUÇLARI VE KABAHAHATLERİ

#### I. SUÇ VE KABAHAHAT KAVRAMLARI

##### A. SUÇ KAVRAMI

Ceza hukukunun temelini teşkil eden kavramlardan biri olan suçun genel bir tanımına 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda rastlanmamaktadır.

Suç kavramı günümüze değin çeşitli şekillerde tanımlanmaya çalışılmıştır. Bir görüşe göre suç ahlâk düzenini ağır bir şekilde bozan ve bu nedenle devletin hoş göremeyeceği bir fiil şeklinde belirtilirken<sup>3</sup>; başka bir görüş suçu her zaman ve her yerde ortalama bir dürüstlük ve merhamet duygularına saldırıyı ifade eden bir hareket olarak tanımlamıştır<sup>4</sup>.

Bir diğer görüşe göre suç, antisosyal, bireysel güdüler tarafından meydana getirilen ve hayat koşullarını bozan belli bir çağda halkın ortalama ahlak duygularına aykırılık teşkil eden cezalandırılabilir hareketler bütünüdür<sup>5</sup>.

Suçun gerçek mahiyetinin anlaşılabilmesi ve kanunun doğru yorumlanması açısından, suç kavramının özü itibariyle tanımlanması gerektiğini belirten görüşe göre ise, özü itibariyle suç, kanun koyucunun değerlendirilmesine

---

<sup>3</sup> ALACAKAPTAN Uğur, *Suçun Unsurları*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Sevinç Matbaası, Ankara 1975, s. 2.

<sup>4</sup> ALACAKAPTAN, s. 2.

<sup>5</sup> ALACAKAPTAN, s. 2.

göre devletin amaçları ile çatışan ve müeyyide olarak cezayı gerektiren insan davranışı şeklinde tanımlanmıştır<sup>6</sup>.

Esas olarak hukuka aykırılık vasfı ve toplumsal hayat açısından vazgeçilmez değerlerin ihlali niteliğini taşımayan insan davranışları suç olarak tanımlanamazlar<sup>7</sup>.

Suç kavramı, basit ve kısa bir tanımla, hukuk düzenine aykırılık oluşturan fiilleri ifade etmekte ise de, hukuk düzenine aykırı olan her fiilin suç teşkil ettiği söylenemez. Hukuka aykırı fiillerden bazıları ağır ihlal oluştururken bazılarında daha hafif ihlaller söz konusu olmaktadır. Bu anlamda kabahatlerin haksızlık içerikleri ve kınanabilirlik derecelerinin suçlara göre daha az olduğu ifade edilebilir<sup>8</sup>. Bu nedenle hukuki değerlerin ağır ihlali niteliğini taşımayan ve daha hafif sayılan hukuka aykırılıkların kabahat olarak nitelendirilmesi yoluna gidilmiştir<sup>9</sup>.

765 sayılı mülga Türk Ceza Kanunu suçları cürümler ve kabahatler şeklinde ikiye ayırmaktaydı. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile yapılan düzenlemeyle bu ikili ayırım kaldırılarak kabahatlere ceza kanununda yer verilmeyerek, kabahatler suç kavramının kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak bu noktada eski Türk Ceza Kanunu sisteminde kabahat olarak adlandırılan fiillerin, bu kanun kapsamında suç niteliğinde kabul edildiğini, Kabahatler Kanunu'nda düzenlenen kabahat kavramını ise karşılamadığını belirtmek gerekmektedir.

Suçlar ve kabahatler arasındaki farklara ayrı bir başlık altında yer verilecek olup aradaki farkları ortaya koyabilmek için öncelikle kabahat kavramı ele alınacaktır.

---

<sup>6</sup> TOROSLU Nevzat, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara 2009, s. 91.

<sup>7</sup> ÖZGENÇ İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 4. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 102.

<sup>8</sup> AKBULUT Berrin, *Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, Adalet Yayınevi, Ankara 2010, s. 85.

<sup>9</sup> ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2013, s. 3; AKBULUT, s. 85.



## B. KABAHAHAT KAVRAMI

Kabahatler, suç genel teorisi anlamında suç olmayıp, idarî yaptırım gerektiren hukuka aykırı fiiller olarak tanımlanabilir<sup>10</sup>.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile suç kapsamından çıkarılan kabahatler, esas olarak idarî yaptırımları da içine alan bir biçimde 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile düzenlenmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki kabahatler, Kabahatler Kanunu'nda belirtilenlerden ibaret değildir ve Kabahatler Hukuku bu kanun dışında kabahatleri düzenleyen özel kanunları da kapsamaktadır.

Kabahat kavramı, Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinde genel olarak, kanunun karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık olarak tanımlanmaktadır. Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesindeki düzenlemeye göre kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.

Esasen yürürlükteki hukuk açısından eylemin kabahat olup olmadığını saptayabilmek mümkün olsa da, kabahat kavramının açıklanması konusunda bir yetersizliğin söz konusu olduğu ifade edilmektedir<sup>11</sup>. Kabahat, hukuk düzenine ve toplumsal düzene yönelik bir ihlal içermesi ve hukuka aykırılık bakımından suça benzemekle birlikte esas olarak suçtan farklılık göstermektedir. Her ikisi de hukuka aykırı olan fiiller arasında suç ve kabahat ayrımı yapılmasının sebebinin bir nitelik farkı olduğuna ilişkin yaklaşım; kabahat kavramını devlet ya da idarenin çıkarlarına karşı icraî veya ihmalî olarak yönelen hareketler şeklinde açıklamaktadır<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> ÖZTÜRK Bahri, “Kabahatler Kanunu'nun Genel Esasları”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 124; AKBULUT, s. 161.

<sup>11</sup> MAHMUTOĞLU Fatih Selami, *Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda ( İdari Ceza Hukukunda ) Yaptırım Rejimi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1995, s. 11.

<sup>12</sup> MAHMUTOĞLU, *Suç Olmaktan Çıkarma*, s.11.

Kabahat kavramının tanımına yer verilen Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesinin gerekçesinde ise bir nicelik farkından bahsedilmiş ve kabahatin de suç gibi bir haksızlık oluşturduğu belirtilerek, bir fiilin suç ya da kabahat olarak nitelendirilmesinde, izlenen suç politikasının etkisi vurgulanmıştır. Ayrıca suçlara ve kabahatlere ilişkin haksızlıklar arasındaki nicelik farkı yani haksızlığın içeriğinin önem arz ettiği belirtilmiştir. Nicelik kriterine göre suçların ve kabahatlerin hukuken önem taşıyan karakterleri gereğince eşit konumda oldukları ve ilkesel ortak esaslarına şekil veren unsurların ağırlığı ve kapsamı noktasında birbirlerinden ayrıldıkları söylenebilir<sup>13</sup>. Bu noktada belirtmek gerekir ki, hukuki değer ihlal yoğunluğu suçlarda daha fazla olduğundan, suçlar kabahatlere göre daha ağır hukuk ihlalleri olarak değerlendirilmektedirler<sup>14</sup>. Suçlarla korunan hukukî yararın kabahatlere göre daha fazla ve önemli olduğu kabul edilmektedir<sup>15</sup>.

### **C. SUÇ-KABAHAAT AYRIMI VE SUÇLAR İLE KABAHAATLER ARASINDAKİ FARKLAR**

Yukarıda da belirtildiği gibi, 5237 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere kadar kabahatler, suçun bir türü şeklinde kabul edilmekteydi. Kabahatlerin ceza hukuku dışına çıkarılması ve Kabahatler Kanunu çerçevesinde düzenlenmesinde merkezi amacın, yaptırımın idari makamlar tarafından ilk adımda verilmesi böylece ceza mahkemelerinin bu tür fiillerle uğraşmaması ve yargı yolunun kısaltılarak basitleştirilmesi olduğu ifade edilebilir<sup>16</sup>.

Doktrinde kabahatlerin suç kapsamından çıkarılmasına ilişkin ileri sürülen çeşitli gerekçeler şu şekilde özetlenebilir<sup>17</sup>:

---

<sup>13</sup> KANGAL Zeynel T., *Kabahatler Hukuku*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, s.32.

<sup>14</sup> AKBULUT, s.85; PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 2013, s.91, s.32.

<sup>15</sup> MAHMUTOĞLU Fatih Selami, “Suç-Kabahat Ayrımı, İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 37.

<sup>16</sup> AKBULUT, s. 89.

<sup>17</sup> MAHMUTOĞLU, *Suç-Kabahat Ayrımı*, s. 30.

- Önemsiz sayılacak ihlallerin, hafif hukuka aykırılıkların, mahkemelerin iş yükünü artırması ve zaman kaybına neden olması söz konusu olmaktadır.
- Yargılama faaliyetlerine ilişkin maliyetler olumsuz etkilenmektedir.
- Söz konusu eylemlerin, ceza kanunlarında yer alması, kişisel özgürlüklerin ancak zorunlu hallerde kısıtlanabileceği ve ceza hukukunun toplumsal düzeni korumada son araç olabileceği yönündeki çağdaş düşünceyle çelişmektedir.

Kabahatler ile suçlar arasındaki belli başlı farklar çeşitli açılardan şöyle incelenebilir:

### **Korunan Menfaat Açısından**

Suçlar ve kabahatlerin her ikisi de sosyal düzenin korunmasını ve düzeni ihlal eden fiillere engel olmayı amaçladıklarından, korudukları menfaat açısından birbirlerine benzedikleri söylenebilir<sup>18</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki suçlar kamu düzenini korumayı amaçlarken, kabahatler idarî düzeni sağlamayı amaçlamaktadır<sup>19</sup>. Kabahatler idarî aykırılıklar olarak düzenlendiklerinden bu anlamda suçlardan ayrılmaktadır.

### **Uygulanacak Yaptırım Açısından**

Bir fiilin suç ya da kabahat olarak tespit edilmesi uygulanacak yaptırım açısından önem arz etmektedir. Çünkü suçlar ve kabahatler karşılığında uygulanacak yaptırımlar birbirinden farklı olup, kabahatler için ceza hukukunun yaptırımlarının uygulanması söz konusu değildir. Şöyle ki, Türk Ceza Kanunu'nun 45. maddesine göre suç karşılığında uygulanacak yaptırımlar hapis ve adli para cezalarıdır. Kabahatlere uygulanacak yaptırımlar ise Kabahatler Kanunu'nun mük. 16. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre kabahatler karşılığında uygulanacak olan yaptırımlar, idarî yaptırımlardır ve bunlar idarî para cezası ve idarî tedbirlerden ibarettir. Ancak belirtmek gerekir ki, kabahatler

---

<sup>18</sup> ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdari Yaptırımlar Hukuku*, Asil Yayıncılık ve Dağıtım, Ankara 2006, s.27.

<sup>19</sup> ŞENYÜZ, s. 8.

karşılığında öngörülen parasal nitelikteki yaptırımlar, bir ceza hukuku yaptırımı olan adli para cezası değil; idarî yaptırım olarak idarî para cezası niteliği taşımaktadır<sup>20</sup>. Bu noktada adli para cezası ile idarî para cezası arasındaki bir diğer farklılığa değinmek gerekir. Buna ilişkin 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkındaki Kanun'un 106. maddesinin 3. fıkrasında düzenlemeye göre hükümlü, tebliğ olunan ödeme emri üzerine belli süre içinde adli para cezasını ödemezse, Cumhuriyet savcısının kararı ile adli para cezası hapis cezasına dönüştürülebilecektir. İdari para cezaları açısından ise böyle bir durum söz konusu değildir.

Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasındaki düzenlemeye göre bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır.

### **Usûl Açısından**

Kabahatlere uygulanan usûl kuralları ile suçlara uygulanan usûl kuralları birbirinden farklıdır. Suçlara ilişkin yaptırımlar yapılan ceza muhakemesi sonucunda bağımsız ceza mahkemeleri tarafından ceza hukuku usul ve kurallarına göre tayin edilmektedir. Kabahat karşılığında uygulanacak yaptırımlar ise bağımsız bir yapıya sahip olmayan idarî merciler tarafından idarî usullere göre tayin edilmektedir. Kabahatler Kanununun açıkça atıfta bulunduğu durumlar hariç olmak üzere, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri, kural olarak kabahatlere uygulanmamaktadır.

Suçlara ilişkin verilen cezalar yargısal karar niteliğindeyken, kabahatler sonucunda uygulanacak olan idarî yaptırımlar idarî işlem niteliğindedir<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> DONAY Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul 2008, s.10.

<sup>21</sup> ŞENYÜZ, s. 10.

## **Kastın Varlığı Açısından**

Kast, öngörülen ve suç olan bir fiili gerçekleştirmeye yönelik irade; yani suç tipindeki unsurların bilinmesi ve istenmesi şeklinde tanımlanabilir<sup>22</sup>. Suç, kanunun bir emrinin ihlali olduğundan, bu emre karşı gelinmesi, ancak failin, yasaklanan fiili istemesi halinde tamdır<sup>23</sup>.

Manevî unsur açısından, suç işleyen cezalandırılabilmesi için kasten hareket etmesi gerekmektedir. Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenlemeye göre ise kabahatler, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebilirler. Taksirli hareketin suçu oluşturması istisnâ bir durum olarak düzenlenmekteyken, kabahat oluşturması kural haline getirilmekte ve idarî yaptırıma karar verilmesi için fiilin taksirle işlenmesi yeterli görülmektedir<sup>24</sup>.

## **Teşebbüse Elverişlilik Açısından**

Teşebbüs, suç işleme kararı alıp, suç yolunda hazırlık hareketlerini tamamladıktan sonra icra hareketlerine başlayıp, elde olmayan nedenlerle neticeye ulaşamama halidir<sup>25</sup>.

Türk Ceza Kanunu hükümlerine göre kişinin, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması durumunda teşebbüsten dolayı sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Suça teşebbüs cezayı gerektiren bir durum olarak düzenlenmişken kabahatlerde ise Kabahatler Kanunu'nun 13. maddesindeki düzenlemeye göre teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklı kalmak üzere, kural olarak teşebbüs

---

<sup>22</sup> DEMİRBAŞ Timur, *Ceza Hukuku, Genel Hükümler*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 341, ALACAKAPTAN, s. 93.

<sup>23</sup> TOROSLU, s. 180.

<sup>24</sup> ŞENYÜZ, s. 11.

<sup>25</sup> HAKERİ, Hakan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2010, s. 359, DEMİRBAŞ, s. 413, DÖNMEZER Sulhi, *Genel Ceza Hukuku Dersleri*, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2003, s.119.

cezalandırılmamaktadır. Örneğin 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3. maddesinde belirtilen kabahatler açısından teşebbüsün cezalandırılacağı öngörülmektedir.

Kabahatlere teşebbüsün cezalandırılmaması çeşitli nedenlere dayanarak açıklanmaya çalışılmıştır<sup>26</sup>. Buna göre; ilk olarak tamamlanmamış bir kabahat neticesinde ortaya çıkan zararlılığının derecesi bir suça teşebbüs neticesinde ortaya çıkan zararın derecesine nazaran daha düşüktür ve bu durumda yaptırım uygulanması gerekliliğinin daha az olduğu ifade edilebilir. Diğer bir neden ise kabahatlerdeki manevî unsurdan yola çıkarak açıklanmaktadır. Buna göre suça teşebbüsün cezalandırılması, failin işlemeye kasten yöneldiği suçun icra hareketlerine başlamasına dayanmaktadır. Kabahatlerde kast ve taksir aynı derecede ele alındığından manevî unsurun öneminin suçlara göre daha az olduğu kabul edilebilir. Başka bir neden de şekli olarak tamamlanmış olan birçok kabahat tipinin maddî açıdan teşebbüs veya hazırlık niteliği taşıyor olması şeklinde açıklanmaktadır.

#### **D. SUÇLARDA VE KABAHAHLERDE KANUNİLİK İLKESİ**

Kanunilik ilkesi yaptırıma bağlanan fiilin kanunda düzenlenmesini ve yaptırımın kanunda belirlenmesini ifade etmektedir<sup>27</sup>. Bu ilke sayesinde, kişi yasak eylemleri ve ihmalleri önceden bilmek, hareketlerini ona göre düzenlemek, ve böylece keyfi müdahalelerden kurtulmak olanağına sahip olabilecektir<sup>28</sup>.

Kanunilik ilkesi kapsamında, bir fiil kanunda açıkça suç ya da kabahat olarak belirtilmedikçe, böyle bir fiilden dolayı herhangi bir yaptırımın uygulanması söz konusu olamayacağı gibi, örf ve adet veya hakimnin takdir yetkisine dayanılarak bir fiil suç ya da kabahat olarak nitelenemeyecektir.

Kanunilik ilkesi esas olarak Anayasa'nın 38. maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre;

---

<sup>26</sup> KANGAL, s. 151, 152, DÖNMEZER, s. 8.

<sup>27</sup> AKBULUT, s. 97.

<sup>28</sup> DÖNMEZER, s. 8.

*‘‘Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*

*Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır.*

*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.’’*

Suçlar açısından mutlak bir ilke olan kanunîlik ilkesi Türk Ceza Kanunu’nun suçta ve cezada kanunîlik ilkesi başlıklı 2. maddesinde açıkça düzenlenerek belirlilik ilkesi ve kıyas yasağına da yer verilmiştir.

Kabahatler Kanunu’nun kanunîlik ilkesi başlığını taşıyan 4. maddesindeki düzenlemeye göre ise hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği ereve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilecektir. Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilecektir. Düzenlemeye göre idare belli koşullarda düzenleyici işlemlerle kabahat oluşturabilirken yaptırımlara ilişkin hüküm koymasını yasaklanmaktadır<sup>29</sup>. Ancak kanunla çizilmiş bir ereve olmadan idarenin kabahat ihdas etmesi mümkün değildir<sup>30</sup>.

Kabahatler Kanunu’nun 4. maddesinin gerekçesinde, suçta kanunîlik ilkesine nazaran, kabahatler açısından daha esnek bir sistemin kabul edildiği, buna karşılık, idarî yaptırımlar açısından, cezada kanunîlik ilkesine paralel bir hükme yer verildiği ifade edilmektedir. Bu düzenlemeye göre kabahatte kanunîlik ve yaptırımda kanunîlik şeklinde ikili bir ayrıma gidildiği söylenebilir<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> KANGAL, s. 49.

<sup>30</sup> şENYüZ, s. 28.

<sup>31</sup> AğLAYAN, s.133.

Kabahatlerin belirlenmesinde idareye tanınan takdir yetkisine ilişkin bir düzenlemeye Vergi Usul Kanunu'nun mük. 355. maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemede Vergi Usul Kanunu'nun mük. 257. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen zorunluluklara uyulmaması halinde özel usulsüzlük yaptırımını uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı'na tanınan düzenleme yetkisiyle kabahat teşkil eden fiillerin belirlenebileceğinin kanun koyucu tarafından kabul edildiği ifade edilebilir<sup>32</sup>. Buna ilişkin olarak Anayasa Mahkemesi bir kararında;<sup>33</sup>

*“Ek belge düzenlenmesi zorunluluğuna uyulmaması durumunda Vergi Usul Yasası'nda öngörülen usulsüzlük cezasının uygulanacağı bir gerçektir. Vergi Usul Yasasının 352. maddesine göre; defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına olanak vermeyecek ölçüde eksik, usulsüz ve karışık olması durumunda I. derecede usulsüzlük; evrak ve belgelerin Yasa'nın belirlediği biçimi, içeriği, ekleri ve bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması durumunda II. derecede usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Yasa'nın bu açık hükmü karşısında vergi yasalarının biçim ve yönetime ilişkin kurallara uyulmaması durumunda uygulanacak cezanın yasayla saptanmış bulunduğu kuşkuya yer yoktur. Suçun yasayla saptanması, maddî olay olarak bir eylemin, ne zaman suç niteliğini alacağını belirlemek demektir. Öğretide suçun yasada tanımlanmış ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş olması, yasayla saptama olarak kabul edilmektedir. Gerçekten yasa, suçun, yani ne gibi eylemlerin yasaklandığı hiçbir kuşkuya yer vermeyecek biçimde belirtmelidir. Suç sayılan eylem ve cezası yasada açıkça gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda alınacak önlemlerin duyulan gereksinmelere uygunluğunu sağlamak amacıyla yürütme organına kimi kararlar almak üzere yetki vermesi kararlar suç ortaya konulması anlamına gelemez.”* ifadelerine yer vererek, Vergi Usul Kanunu'nun mük. 257. maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığı kabul edilmiştir.

<sup>32</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi”, *EÜHFD*, C. XV, S.1-2, s. 34.

<sup>33</sup> AYM., 15.10.1991, E. 1990/29, K. 1991/37, RG. 05.02.1992, S. 21133.



Belirtmek gerekir ki, belirsiz ve muğlak düzenlemeler insanları keyfiliğe karşı koruyamayacaklarından. Kanunilik ilkesinin uzantısı olan belirlilik ilkesi açısından bir kabahatin kanunda düzenlenmiş olması yeterli değildir<sup>34</sup>. Kabahatin içeriğinin de belirli ve açık olması gerekmektedir. Bu anlamda kabahatler açısından suçlarda olduğu gibi mutlak anlamda bir kanunilik ilkesi olmadığı söylenebilir.

Kabahatler açısından kanunilik ilkesinin mutlak olarak uygulanmaması çeşitli sorunlar doğurabilmektedir. Bir görüşe göre idarenin düzene aykırılık teşkil eden fiillerin nitelendirilmesinde çok geniş bir takdir hakkına sahip olması, kanunilik ilkesinin bireye sağladığı güvenceleri önemli ölçüde bertaraf etmektedir<sup>35</sup>. Belirtmek gerekir ki, kanunilik ilkesiyle ceza hukuku uygulamasında devletin bireye karşı keyfi muamelede bulunmasının önlenmesi amaçlanmıştır<sup>36</sup>. Bu açıdan idareye, kabahatlerin belirlenmesine ilişkin verilen yetkinin keyfiliğe varan uygulamalara sebep olabileceği göz ardı edilmemelidir. Ayrıca kanunilik ilkesinin kabul edilmemesi ülkenin çeşitli yerlerinde, farklı idarî birimler tarafından, yeni ve birbirinden farklı düzenlemeler yapılmasına neden olabileceğinden kişilerin özgürlük alanlarının yürütme tarafından daraltılması gibi sonuçlara sebep olabilecektir<sup>37</sup>.

Kabahatler Kanunu çerçevesinde Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyayı ve usulsüzlükler de kabahat olarak kabul edildiğinden Kabahatler Kanunu'nun vergi kabahatleri için de geçerli genel bir kanun olduğu ifade edilmektedir<sup>38</sup>. Vergi kabahatleri açısından durum incelendiğinde, verginin kendisi için sıkı şekilde aranan kanunilik ilkesinin vergi kabahatlerinin

---

<sup>34</sup> ÖZTÜRK, s. 130.

<sup>35</sup> MAHMUTOĞLU, *Suç Olmaktan Çıkarma*, s.104.

<sup>36</sup> ÖNDER Ayhan, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, C. I, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s. 109.

<sup>37</sup> OĞURLU Yücel, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım- Ceza Yaptırımı Ayrımı”, *AÜEHFD*, 1999, C.3, S.1, s.179.

<sup>38</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, İstanbul, Şubat 2008, S. 233 ( Ceza Özel Sayısı), s. 74; BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, *İstanbul Barosu Dergisi*, İstanbul 2008, C. 82, S. 6, s. 2840.

oluşturulması için aranmadığı söylenebilir<sup>39</sup>. Şöyle ki, vergi ceza hukuku bakımından kanunîlik ilkesi, vergi kanunlarına aykırılık oluşturan bir davranışın vergi suçu ya da vergi kabahati sayılabilmesi için, kanunda tipleri gösterilen ve suç/kabahat sayılan eylemlere uygun olması; cezalandırılabilmesi için de, cezasının kanunda gösterilmiş olması gerektiğini ifade etmektedir<sup>40</sup>. Yine vergilerin kanunîliği ilkesi çerçevesinde vergilere ilişkin düzenlemelerin, gerek şekli ve gerek maddî anlamda kanunla yapılması zorunluluğu söz konusu olmaktadır<sup>41</sup>.

Vergi kanunlarında, vergi suç ve kabahatlerinde kanunîlik ilkesi ile ilgili açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 331. maddesinde yer verilen vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin, bu kanunda yazılı vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacağına ilişkin düzenlemeye göre, en azından vergi cezaları için kanunîlik ilkesinin düzenlendiği söylenebilir<sup>42</sup>.

Kanunîlik ilkesine göre, kanunda tipi ve uygulanacak yaptırımı gösterilmeyen bir fiil, kıyas yahut örf ve âdet yoluyla belirlenemeyecektir. Bu anlamda kanunîlik ilkesi, vergi idaresinin düzenleme yapma yetkisine dayanarak yürürlüğe koyduğu idarî metinlerle bir davranışın suç ya da kabahat sayılmasına ve yaptırımı tabi tutulmasına engel teşkil edecektir<sup>43</sup>. Bu nedenle kanunda yer alan çerçeve hükmü yeterli görerek kabahatlerin idare tarafından belirlenmesine izin vermek, hem Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasına, hem de 38. maddesinin 1. fıkrasına aykırıdır ve kanunun belirlediği çerçeve içinde dahi olsa

---

<sup>39</sup> ŞENYÜZ, s. 29.

<sup>40</sup> CANDAN Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri*, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s.256.

<sup>41</sup> ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 103.

<sup>42</sup> BAYKARA Bekir, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunîlik İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul 2005, S. 285, s. 12.

<sup>43</sup> ASLAN Memduh, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, s. 16.

idarenin vergi kabahati oluşturacak hareketi belirlemesi mümkün değildir<sup>44</sup>. Takdir yetkisi, birtakım zorunluluklar nedeniyle tanınan, kamu yararını gerçekleştirilmeye yönelik bir yetki olmakla birlikte, vergilerin kanunîliği ve hukuki güvenlik ilkeleri doğrultusunda vergi idaresine tanınacak takdir yetkisinin sınırları mümkün olduğunca dar tutulmalıdır<sup>45</sup>.

Kabahatler Kanunu'nun 4/2. maddesine göre, kanunîlik ilkesinin yaptırımlarda, kabahatlerde olduğundan daha katı bir şekilde düzenlendiği görülmektedir. Bu düzenlemeye göre idarenin düzenleyici işlemleriyle idarî yaptırım koyma yetkisi bulunmamaktadır<sup>46</sup>. İdarî yaptırımı uygulamak bakımından idarenin bağlı yetkisi olduğundan ancak kanunda aşağı ve yukarı sınırları belirlenmiş yaptırımlarda, idarenin bu sınırlar arasında yaptırım uygulaması konusunda takdir yetkisinden söz edilebilir<sup>47</sup>.

Buna karşılık Vergi Usul Kanunu'nun mük. 414. maddesinin 3. fıkrasındaki hükme benzer bir hüküm Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin son fıkrasında bulunmaktadır. Buna göre bir idarî yaptırım türü olan idarî para cezalarının her takvim yılı başından geçerli olmak üzere o yıl için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilan edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacağı öngörülmektedir.

Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Üretici Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir. Bu anlamda yeniden değerlendirme oranı yürütme tarafından belirlendiğinden, idarî ceza miktarının da yürütme tarafından belirlenmesi söz konusu olmaktadır ve bu

---

<sup>44</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu Bildirileri*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara, 11-12 Mayıs 2006, s. 163.

<sup>45</sup> ÜSTÜN Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 298.

<sup>46</sup> TAŞDELEN Aziz, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s.73.

<sup>47</sup> ÜSTÜN, *Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi*, s. 47.

durumun kanunîlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği ileri sürülmektedir<sup>48</sup>. Bu konuya ilişkin olarak yeniden değerlendirme oranında yapılan artışın hukuka uygun olabilmesi adına yeniden belirleme oranının tamamen teknik bir şekilde belirlenmesi ve bu anlamda bu oran üzerinde idarenin herhangi bir müdahalesinin olmaması gerektiği ifade edilmektedir<sup>49</sup>.

## II. VERGİ USUL KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SUÇLARI VE VERGİ KABAHAHLERİ

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kanunlarına aykırılık teşkil eden fiillerden bir kısmı için hürriyeti bağlayıcı ceza, bir kısmı için ise idarî yaptırım öngörülmektedir. Şöyle ki vergi kanunları hükümlerine aykırılık teşkil eden fiiller için ekonomik nitelikli cezalar verilmesi esas olmakla birlikte, sahteciliğe ve hileli yollara başvuru olarak işlenen bazı vergi suçları açısından yalnızca mali yaptırımlar öngörülmesi yeterli olmamaktadır<sup>50</sup>.

Bu anlamda Vergi Usul Kanunu' da yer alan vergi kanunlarına aykırılıklar, ceza hukuku anlamında suçlar ve mali nitelikli suçlar şeklinde sınıflandırılmaktaydı<sup>51</sup>. Yine buna ilişkin olarak vergi cezaları idarî cezalar ve ceza mahkemelerince yargılanacak suçlara ilişkin cezalar şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutuluyordu<sup>52</sup>. Ancak kabahatler suç kapsamından çıktığından mali nitelikli suçlar kategorisinde ele alınan fiillerin vergi kabahati olarak nitelendirilmesi daha doğru olacaktır.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ile suç kapsamından çıkarılan kabahatlerin 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile düzenlenmesinden, Kabahatler Kanunu hükümleri gereğince vergi kabahatleri de etkilenmektedir. Şöyle ki Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesinde; *“(1) Bu Kanunun;*

<sup>48</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*, s. 163.

<sup>49</sup> ÜSTÜN, *Maliye Bakanlığının Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi*, s. 50.

<sup>50</sup> ŞENYÜZ, s. 341.

<sup>51</sup> ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, *Vergi Hukuku*, 19. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 211.

<sup>52</sup> KANETİ Selim, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 229.

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

b) Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.” ifadelerine yer verilmektedir. Buna göre bu kanunun genel hükümleri idarî para cezası uygulanacak bütün fiiller hakkında uygulanacaktır. Bu anlamda Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin diğer kanunlarla düzenlenen kabahatler ve dolayısıyla karşılığında idarî yaptırım öngörülen vergi kabahatleri hakkında da uygulanacağı açık bir şekilde düzenlendiği ifade edilebilir<sup>53</sup>. Vergi suçları ve kabahatlerine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin 5. fıkrasında yapılan düzenlemeye göre ceza mahkemesinden çıkan kararlar, vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımları uygulayacak olan vergi dairesinin kararları üzerinde etkili olmadığı gibi, vergi dairesinin kararları da ceza hakimini bağlamamaktadır.

Vergi suçları ve vergi kabahatlerinin mahiyetlerindeki temel farklılıklar, pozitif hukukta bu suçların cezalandırılmasına ilişkin usul ve esasları farklı hale getirmektedir<sup>54</sup>.

Nihaî olarak vergi kabahatleri ve vergi suçları ile ulaşılmak istenen amaç vergi kanunlarının gereği gibi uygulanmasının sağlanması olmakla birlikte korunan hukukî yarar bakımından vergi kabahatleri ile vergi suçları arasında bir fark bulunduğu söylenebilir. Buna göre vergi kabahatleri, hazine kaybının önlenmesini amaçlarken, vergi suçları kamu düzeninin korunmasını amaçlamaktadır<sup>55</sup>. Bir diğer ifade ile hazinenin zarar görmesine, devletin vergi kaybına neden olabilecek eylemlerin genellikle idarî yaptırım altına alındığı belirtilmektedir<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Son Durum*, s. 2844.

<sup>54</sup> ŞENYÜZ, s. 341.

<sup>55</sup> ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2013, s.225.

<sup>56</sup> DONAY, s. 12.

Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğünden önce tespiti ve cezalandırılması idarî yetki içerisinde bulunan vergi suçlarının genel ceza hukuku anlamında suç olup olmadığı konusundaki tartışmalar ilgili kanunun yürürlüğe girmesiyle son bulmuştur<sup>57</sup>.

Vergi kabahatleri Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerine tabi olmakla beraber Kabahatler Kanunu ek m.1 ile vergi kabahatlerine ilişkin istisna bir hüküm getirilerek, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Bu istisna hüküm getirilmeseydi Kabahatler Kanunu'nun 27. maddesinin 1. fıkrasına göre idarî işlem niteliğindeki idarî yaptırımlara karşı açılacak davalar için sulh ceza mahkemesi yani adli yargı görevli kılındığından, vergi kabahati karşılığında öngörülen idarî yaptırıma karşı açılacak davalar için adli yargıya gidilmesi gerekecekti<sup>58</sup>. Netice itibariyle vergi kabahatleri karşılığında uygulanacak idarî yaptırımlara açılacak davalar açısından vergi mahkemeleri görevli olmaya devam etmektedir.

Vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler Vergi Usul Kanunu'nun "*Ceza Hükümleri*" başlıklı dördüncü kitabında düzenlenmektedir. Kanunun 331. maddesinde "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*" ifadesine yer verilmiştir. Bir görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen cezalar, vergi cezaları ve diğer cezalar şeklinde ikiye ayrılmakta ve vergi cezaları, vergi ziyai ve usulsüzlük cezaları olarak belirtildiğinden, bu belirlemeye göre ortaya çıkan sonuç, vergi ceza sisteminin esasen vergi cezaları olarak tanımlanan ve idarî yaptırım niteliğinde olan vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezası üzerine kurulduğudur<sup>59</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi kabahatleri ve vergi suçları şeklinde bir ayrıma yer verilmemiştir. Ancak genel ceza hukukundaki suç ve kabahat ayrımı göz önüne alındığında, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kaçakçılık, vergi

---

<sup>57</sup> CANDAN Turgut, *Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar*, s. 248.

<sup>58</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Son Durum*, s. 2843.

<sup>59</sup> ERDEM, s.59.

mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma fiillerinin vergi suçu kapsamında ele alınması gerekmektedir. Buna karşılık kanunda verilen eylemlerden bazıları idarî aykırılıkları düzenlediklerinden Kabahatler Kanunu anlamında kabahatleri ifade etmektedirler. Bu anlamda usulsüzlükler ve vergi ziyayı fiilleri de vergi kabahatleri kapsamında ele alınmalıdır. Konunun daha iyi anlatılabilmesi için çalışmamızda vergi suçlarının ve vergi kabahatlerinin nelerden ibaret olduğu konusuna kısaca değinilecektir.

### A.VERGİ SUÇLARI

Suç kavramında olduğu gibi vergi, suçu kavramına ilişkin olarak da farklı tanımlar yapılmıştır. Bir görüşe göre vergi suçu vergi mükellef ve sorumlularıyla, bunlarla hukukî ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri şeklinde ifade edilmektedir<sup>60</sup>.

Bir başka tanıma göre vergi suçları devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır<sup>61</sup>. Bu tanımın vergisel olguların nitelendirilmesinde ekonomik yaklaşımın genel bir sonucu olduğu söylenebilir. Bu yaklaşıma göre vergisel olguların gerçek mahiyeti onların genel olarak iktisadi içeriğiyle ilgili olduğundan, işlemin ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken onun görünüşü değil, gerçek ekonomik içeriği, ekonomik özü göz önünde tutulmaktadır<sup>62</sup>. Bu anlamda vergi suçları da ekonomik suçlar şeklinde nitelendirilmektedir. Ancak yapılan bu tanım, bazı suçları ekonomik olarak niteleyerek hafif göstermeyi amaçladığı ve devlet hazinesine karşı işlenen her suçu kapsamına almaya elverişli olduğu gerekçeleriyle eleştirilmektedir<sup>63</sup>.

Vergi suçları, genel olarak vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya vergilendirme işleriyle görevli olanlarca işlenen suçlar olmakla birlikte, sahte

---

<sup>60</sup> CANDAN Turgut, *Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar*, s. 247.

<sup>61</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.209.

<sup>62</sup> KANETİ Selim, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul, Yıl XI, S. 131, Temmuz 1992, s. 232.

<sup>63</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, s.56.

belge düzenlemek suçunda olduğu gibi bunlar dışında kalan kişilerin de vergi suçu işleyebildiği durumlar söz konusu olabilmektedir<sup>64</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları, kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal, mükellefin özel işlerini yapma suçları olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir.

### **Kaçakçılık Suçu**

Kaçakçılık suçunun, özel belgede sahtecilik suçu (TCK m. 207), özel belgeyi bozma, yok etme ve gizleme suçu (TCK m. 208) ve bilişim sistemini engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçunun ( TCK m. 244) vergi hukukundaki özel görünüş şekli olarak değerlendirilebileceği ifade edilmektedir<sup>65</sup>.

Vergi suçlarından sonuçları en ağır olanı şeklinde ifade edilebilecek olan kaçakçılık suçuna, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer verilerek hangi fiillerin kaçakçılık suçunu teşkil edeceği düzenlenmiştir. İlgili düzenlemede kaçakçılık suçunu teşkil eden fiiller, öngörülen cezalar ve suçların nitelikleri itibariyle, '18 aydan 3 yıla kadar', '3 yıldan 5 yıla kadar', '2 yıldan 5 yıla kadar' hapis cezasını gerektiren suçlar şeklinde üç grupta sınıflandırılmaktadır. Buna göre, 359. maddenin a bendinde vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler,

---

<sup>64</sup> ÇOMAKLI Şafak Ertan, *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç*, Savaş Yayınevi, Ankara 2008, s.19.

<sup>65</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 285.



- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verileceği öngörülmektedir.

Bu suçlar için uygulanacak olan müeyyidenin alt sınırı 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişiklikten önce 1 yıl olarak düzenlenmekteydi. Türk Ceza Kanunu'nun 50. maddesine göre kısa süreli hapis cezaları adli para cezasına çevrilebildiğinden bu suçlar için de böyle bir olanak söz konusu olmaktadır. Ancak yapılan değişiklikle birlikte kaçakçılık suçları bakımından hapis cezasının para cezasına çevrilebilmesi olanağı ortadan kalkmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki Türk Ceza Kanunu'nun 51. maddesine göre, 2 yıl ve daha az süreli hapis cezaları ertelenebileceğinden, kaçakçılık suçuna ilişkin verilecek 2 yıldan az süreli hapis cezalarının ertelenmesi söz konusu olabilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinde, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananların üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin c bendinde ise, Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananların iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir.

5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Dair Kanun'la önceki düzenlemede yer alan, bu belgeyi kullanmak ifadesi, 'bu belgeyi bilerek kullanmak' şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı'yla anlaşma

yapmadan basılmış belgeyi bilmeden kullandığını iddia eden bir kişi, bu iddiasını ispat etmesi durumunda kaçakçılık suçu işlememiş olmaktadır<sup>66</sup>.

Belirtmek gerekir ki, söz konusu fiillerle kaçakçılık suçunun işlenmesine ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyanının ortaya çıkması aranmamaktadır. Yani, vergi ziyayı olmasa bile, kanundaki fiillerin işlenmesi kaçakçılık suçunun oluşması için yeterli olacaktır. Vergi hukukunda ceza ihdasının yalnızca vergi kanunlarına ilişkin kuralların ihlal edilmesi ve hazinenin kaybı halinde söz konusu olması gerektiği, bu anlamda kişinin 359. maddedeki fiillerin varlığına rağmen, vergisini tam olarak ve süresinde ödemesi halinde, yani hazine kaybına yol açmaması halinde, vergi suçunun olmaması gerektiği belirtilerek mevcut düzenleme eleştirilmektedir<sup>67</sup>.

Vergi, esas itibarıyla ekonomik nitelikli olduğundan, vergi suçu işleyenlere uygulanacak yaptırımların ekonomik nitelikli olması gerektiği düşünülebilir. Ancak kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller verginin ekonomik niteliğini aşan, toplum düzenini ilgilendiren bir nitelik taşıdığından, bu suçlar için hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir<sup>68</sup>. Kamu hukuku kapsamında kalan vergileme olayının bir takım aykırı fiillere maruz kalması halinde ortaya çıkan suç eylemi için hapis cezasının öngörülmesi, ilişkinin bir tarafında devlet olduğu düşünüldüğünde doğal bir sonuçtur<sup>69</sup>.

### **Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu**

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun, özel hayatın gizliliğini ihlal suçu (TCK m. 134, m.137), ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması suçu (TCK m. 239) ve göreve ilişkin sırrın

---

<sup>66</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, ÜNSAL Hilmi, “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi”, *SÜHFD*, Konya 2008, C. 16, S. 2, s. 116.

<sup>67</sup> DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, Nisan 2009, Yıl 17, S. 196, s. 31.

<sup>68</sup> AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s. 131.

<sup>69</sup> ÇOMAKLI, s. 40.

açıklanması suçunun (TCK m. 258) vergi hukukundaki özel görünüş şekli olarak değerlendirilebilir<sup>70</sup>.

Görevden doğan bir suç olan vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 362. maddesinde yapılmıştır. Buna göre bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun "Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin açıklanması" başlıklı 239. maddesi hükümlerine göre cezalandırılacaktır. İlgili düzenlemede yalnızca suçun işlenmesi halinde öngörülen cezaya yer verilmiş bu suçun failinin kimler olacağı belirtilmemiştir. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna uygulanacak cezaya ilişkin atıf yapılan Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesinde, faile bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası uygulanacağı belirtilmektedir.

Vergi mahremiyeti suçunun faili olabilecek kişilere ise Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların çıkarına kullanamazlar.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun işlenmesinde, ifşa etme ve açıklamanın şekli önemli değildir. Ancak yapılan açıklamanın, muhatabın sır

---

<sup>70</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 285.

hakkında kısmen ya da tamamen bilgi sahibi olmasını sağlayıcı nitelikte olması gerekmektedir<sup>71</sup>.

Vergi mahremiyetine ilişkin yapılan düzenlemeye istisnalar getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine göre:

- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanması,
- Kamu görevlilerince yapılan adlî ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilmesi,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslekî kuruluşlarına ve birlik ve meslek odalarına bildirilmesi, vergi mahremiyetini ihlal sayılmamaktadır.

Vergi mahremiyeti ile amaçlanan, vergilendirme süreci içerisinde mükellef ve mükelleflerle ilgili kişiler hakkında edinilen bilgilerin gizli tutulması ve ortaya çıkabilecek risklerden korunmalarının sağlanmasıdır<sup>72</sup>.

### **Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu**

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun, görevi kötüye kullanma suçunun (TCK m. 257) vergi hukukundaki özel görünüş şekli olarak değerlendirilebileceği ifade edilmektedir<sup>73</sup>.

Mükellefin özel işlerini yapma suçu, Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre bu kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette

---

<sup>71</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, tez s. 71.

<sup>72</sup> AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 134.

<sup>73</sup> BAŞARAN YAĞAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 285.

bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinin son fıkrasına göre vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunun işlenmesi halinde verilecek olan cezaya ilişkin atıf yapılan Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrasında; kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisinin, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir. İlgili düzenlemeye göre, suçun oluşması için görevin gereklerine aykırı hareket yeterli olmayıp, bu hareket sonucunda kişilerin mağduriyetinin veya kamunun zararının söz konusu olması ya da kişilere haksız kazanç sağlanması gerekmektedir<sup>74</sup>.

## **B. VERGİ KABAHATLERİ**

### **1. Genel Olarak**

Vergi hukukuna özgü kabahatler olan vergi kabahatleri, vergi geliri kaybına yol açan veya vergi sisteminin işleyişini aksatan ve kanun koyucuya göre ağır olmayan hukuka aykırılıklar olarak tanımlanabilir<sup>75</sup>.

Suç ve kabahat arasında niceliksel yönde bir ayrım olduğu için, uygulanan yaptırıma bakılarak da haksızlığın suç ya da kabahat olduğunu tespit etme yoluna gidilebileceği belirtilmektedir<sup>76</sup>. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda suç ve kabahat ayrımı yapılmadığından karşılığında idarî yaptırım öngörülmüş olan usulsüzlükler ve vergi ziyai fiilleri vergi kabahatleri kapsamına

---

<sup>74</sup> DONAY, s.173.

<sup>75</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 286.

<sup>76</sup> MAHMUTOĞLU, *Suç Olmaktan Çıkarma*, s. 93.

girmektedir. Usulsüzlükler de kendi içinde genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu anlamda vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatleri (genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati) olmak üzere iki çeşit vergi kabahati vardır. Vergi ziyayı kabahati esas olarak çalışmamızın konusunu oluşturduğundan, ikinci bölümde daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Bu nedenle vergi kabahatleri başlığı altında yalnızca genel usulsüzlük kabahati ve özel usulsüzlük kabahati ele alınacaktır.

## 2. Usulsüzlük Kabahatleri

Vergi kanunlarının şekle ve usûle ilişkin düzenlemelerinin amacı vergi idaresinin, mükelleflerin vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemleri üzerindeki denetimini sağlayarak vergi kaçacağını asgariye indirecek bir vergi güvenlik mekanizması oluşturmak olduğundan, bu düzenlemelere aykırı davranışlar vergi kabahati sayılmaktadır<sup>77</sup>.

Usulsüzlük, Vergi Usul Kanunu'nun 351. maddesine göre vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak ifade edilebilir. Usulsüzlük kabahatleri Vergi Usul Kanunu'nda 'birinci ve ikinci derece usulsüzlükler' ve 'özel usulsüzlükler' olmak üzere iki grup halinde düzenlenmektedir. Bu iki grubu birbirinden ayıran temel noktanın, uygulanan para cezalarının tespit şekli ve miktarı olduğu söylenebilir<sup>78</sup>.

İlk grup usulsüzlük kabahatleri 'Genel Usulsüzlükler' başlığı altında ele alınacaktır.

### a. Genel Usulsüzlükler

Genel usulsüzlükler, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinde 1. derece usulsüzlükler ve 2. derece usulsüzlükler olmak üzere iki grup halinde düzenlenmektedir.

#### 1. Derece usulsüzlükler şunlardır:

---

<sup>77</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 229.

<sup>78</sup> BAŞARAN YAĞAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 292.

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması
- Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması
- Çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi
- 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)
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi
- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanunî sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.)
- Diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması

2. derece usulsüzlükler şunlardır:

- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin, süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde; emlak vergisi beyannamesinin, bu kanunun 27. maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması
- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması
- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması

- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması
- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması
- Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi

Genel usulsüzlük fiillerinin cezaları, Vergi Usul Kanunu'na ekli bir tabloda, bu kabahate yol açan her fiil için aynı olacak derecede belirlenmiştir. İlgili cetvele bakıldığında mükelleflerin çeşitli gruplara ayrılmakta ve aynı kabahati işlemiş olan mükelleflere sırf farklı gruplarda yer almaları nedeniyle farklı cezalar öngörülmektedir. Bu durum Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği için eleştirilmektedir<sup>79</sup>.

#### **b. Özel Usulsüzlükler**

Kamu düzenini genel usulsüzlüklere göre daha fazla tehdit ettiklerinden yakın tehlike kabahati olarak da isimlendirilen özel usulsüzlüklere Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve izleyen maddelerinde yer verilmektedir<sup>80</sup>. Genel bir kural olmamakla birlikte, genel usulsüzlükler daha çok vergi ödevlilerinin bildirim ödevlerine ilişkin iken, özel usulsüzlüklerin bildirim dışındaki diğer ödevlere ilişkin olduğu söylenebilir<sup>81</sup>.

Vergi ceza hukukunda yer alan özel usulsüzlükler şunlardır:

- a. Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması ( VUK m.353)
- Verilmesi ve alınması gereken fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya

<sup>79</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 295.

<sup>80</sup> BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s.87.

<sup>81</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 292.



düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi

- Perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, yolcu listesi gibi belgelerin; düzenlenmemesi veya gerçeğe aykırı olarak düzenlenmesi
- Tüketicilerin fatura, perakende satış fişi gibi belgeleri almamaları
- Mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerin iş yerinde bulundurulmaması, işlemlerin günü gününe kaydedilmemesi, vergi levhası asılmaması
- Kanunun belirlediği muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına uymamak
- Vergi numarası kullanımına ilişkin yükümlülüğe uymamak
- Matbaa işletmecilerinin belge basımı ile ilgili görevini yerine getirmemesi
- Vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu olan işlemlerin bildirilmemesi
- Maliye Bakanlığının görevlisinin ikazına rağmen aracın durmaması

Vergi Usul Kanunu'nda özel usulsüzlükler için uygulanacak para cezaları, Vergi Usul Kanunu'nun mük. 355. maddesinin 1. fıkrası hariç, kabahate yol açan her fiil için ayrı ceza tespit yöntemi kullanılarak farklı miktarlarda öngörülmüştür.

b. Damga vergisinde özel usulsüzlük ( VUK m.355);

Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği düzenlenmiştir.

c. Bilgi vermektan çekinilmesi (VUK mük. m. 355)

Bu Kanunun 86,148,149,150,256 ve 257. maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257. 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 (1.200 TL)Türk Lirası,

2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında (600 TL) Türk Lirası,

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında (300 TL) Türk Lirası, Özel usulsüzlük cezasının kesileceği öngörülmektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ ZİYAI KABAHATI VE UNSURLARI

#### I. VERGİ ZİYAI KABAHATİNİN TANIMI

Vergi ziyai kabahati, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının "*Genel Esaslar*" başlıklı birinci kısmında düzenlenmiştir. Bu başlık altında öncelikle vergi ziyai kavramı ele alınacak daha sonra vergi ziyai kabahatinin unsurları ile vergi ziyai kabahatinde sorumluluk incelenecektir.

Vergi ziyai Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesine düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ilk fıkrasında hangi fiillerin vergi ziyai kabahatini oluşturacağı, ikinci fıkrasında kabahat karşılığında uygulanacak yaptırım düzenlenmiştir. Buna göre 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaya sebebiyet verilmesi vergi ziyai kabahatini oluşturacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde "*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Maddenin ikinci fıkrasında şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmünde olacağı düzenlenmiştir. Buna göre vergi;

- Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi
- Verginin zamanında ancak eksik tahakkuk ettirilmesi
- Zamanında tahakkuk ettirilen verginin haksız yere geri alınması

- Haksız yere vergi iadesine sebebiyet verilmesi halleri vergi ziyasını oluşturmaktadır<sup>82</sup>.

Vergi ziyayı kabahatinin esas olarak vergi gelirlerinin kayba uğratılmasına yönelik fiillerin yasaklanmasını konu aldığı ifade edilebilir<sup>83</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin ilk fıkrasına göre, vergi ziyayı cezasının kesilmesini gerektiren durum, “mükellef<sup>84</sup> veya sorumlular<sup>85</sup>” tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesi şeklinde ifade edilerek vergi ziyayı kabahatinin ancak vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tarafından işlenebileceği belirtilmiştir<sup>86</sup>. Vergi ziyayı kabahati yalnızca vergi mükellefleri ya da vergi sorumluları ile ilgili olarak ortaya çıkabilmektedir. Bunlar dışındaki kişiler tarafından işlenemezler. Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmayanlar ise ancak şartlar oluşmuşsa mükellefler veya sorumlular tarafından işlenen suça iştirak edebilirler.

Vergi ziyayı kabahatinde vergi kaybı ögesi bulunmakta, söz konusu suçun işlenmesi sonucunda devlet hazinesi bir zarara uğramaktadır<sup>87</sup>. Neticede fiil vergi ziyasına sebep olmuyorsa vergi ziyayı kabahati söz konusu olmaz. Vergi ziyayı kabahatinin oluşabilmesi için, işlenen fiilin vergi ziyasına yol açması gerektiğinden vergi ziyayı kabahatinin bir netice kabahati olduğu ifade edilebilir<sup>88</sup>.

---

<sup>82</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 105.

<sup>83</sup> ŞENYÜZ, s. 72.

<sup>84</sup> VUK m. 8/1: “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.”

<sup>85</sup> VUK m. 8/2: “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.”

<sup>86</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.104.

<sup>87</sup> KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 452.

<sup>88</sup> ŞENYÜZ-YÜCE-GERÇEK, s. 226.

## II. VERGİ ZİYAY KABAHATİNİN UNSURLARI

Vergi ziyayı kabahatinin unsurları, sırasıyla kanunî unsur, maddî unsur, manevî unsur ve hukuka aykırılık unsuru olmak üzere dört başlık altında incelenebilir.

### A. KANUNİ UNSUR

Suçun yada kabahatin kanunî unsuru denilince anlaşılan şey, fiilin kanunda yazılan tanıma uygun olması olduğundan; fiil kanundaki tanıma uygun değilse, diğer bütün unsurlar olsa dahi, fiil suç ya da kabahat olarak nitelenemeyecektir<sup>89</sup>.

Ceza hukukuna ilişkin temel ilkelerden olan kanunîlik ilkesi vergi ceza hukukuna ilişkin olarak açık bir biçimde kendini göstermektedir. Suçun ya da kabahatin kanunî unsuru, kanunîlik ilkesini ifade etmektedir. Buna göre bir fiilin suç ya da kabahat olarak nitelenebilmesi için kanunda açıkça tarifinin yapılması ve karşılığında bir yaptırım öngörülmüş olması gerekmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi kanunîlik ilkesinin kabahatlerde, suçlarda olduğu gibi mutlak olarak kabul edildiği söylenemez.

Vergi ziyayı kabahatinin fiillerine ve karşılığında uygulanacak yaptırıma Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde yer verilmiştir. Kanunda kabahatin tanımı yapılmış, yaptırımı düzenlenmiş ve böylece kanunî unsur ihdas edilmiştir.

### B. MADDİ UNSUR

Maddî unsur, kanunda hukuk düzenini ihlal ettiği belirtilen fiil ya da eylem şeklinde ifade edilebilir<sup>90</sup>. Maddî unsur, hareket, netice ve hareket ile netice arasındaki illiyet bağı unsurlarından oluşmaktadır.

---

<sup>89</sup> ALACAKAPTAN, s. 29.

<sup>90</sup> TAŞDELEN, s. 49.

## 1. Hareket Unsuru

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine göre vergi ziyayı kabahatinin maddî unsuru 341. maddede vergi ziyasına sebebiyet verdiği belirtilen haller olup, vergi ziyayı bu hallerin sonucudur<sup>91</sup>. Söz konusu haller belirli fiillere bağlanmamıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasına göre, 359. maddede düzenlenen fiiller aynı zamanda 341. maddede açıklanan fiiller arasında yer almakta ve vergi ziyayı kabahatinin hareket unsurunu da oluşturmaktadırlar.

Netice itibariyle, Kanun'daki vergi ziyayı kabahatine ilişkin düzenleme, vergi ziyasına yol açan her türlü fiili kabahatin hareket unsuru olarak kabul ettiği için, vergi ziyayı kabahati genel olarak serbest hareketli kabahat özelliğine sahiptir<sup>92</sup>. Bu anlamda vergi ziyayı kabahatinin maddi unsurunun, herhangi bir fiille vergi hazinesine zarar vermek olduğu söylenebilir.

Kanunda bazı hareketlerin bağlı hareket olarak düzenlenmiş olması ile amaçlananın hareketleri sınırlamak değil, söz konusu hareketleri serbest hareketli fiillerden daha az ya da daha fazla cezalandırmak olduğu ifade edilebilir<sup>93</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı kabahatine ilişkin uygulanacak yaptırımlar açısından, kabahatin 359. maddede düzenlenen kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerle işlenmesi durumunda daha fazla, 344. maddenin son fıkrasında düzenlenen fiille işlenmesi durumunda daha az ceza öngörülmektedir. Bu anlamda, genel olarak vergi ziyayı kabahatini oluşturacak fiilleri, bu fiiller karşılığında uygulanacak yaptırımlar göz önüne alınarak, ağır nitelikli fiiller, hafif nitelikli fiiller ve orta nitelikli fiiller olmak üzere sınıflandırmak yanlış olmayacaktır.

---

<sup>91</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 111.

<sup>92</sup> ŞENYÜZ, s.72, 73.

<sup>93</sup> ŞENYÜZ, s. 73.

Buna göre 359. maddede sayılan fiiller ağır nitelikli, 344. maddenin son fıkrasında belirtilen fiil hafif nitelikli, bunlar dışında kalan fiiller ise orta nitelikli fiiller kapsamında ele alınacaktır.

#### **a. Ağır Nitelikli Fiiller**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun fiilleri aynı zamanda vergi ziyai kabahatinin söz konusu fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak yaptırım daha ağır olduğundan ağır nitelikli olarak ifade edilen fiilleridir. Bir görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiiller, bu fiillerin işlenmesi sonucunda daha ağır yaptırımlar öngörüldüğünden, nitelikli vergi ziyai suçu; bunlar dışında kalan fiiller ise basit vergi ziyai suçu şeklinde ifade edilmelidir<sup>94</sup>.

Kaçakçılık suçuna ilişkin fiilleri gerçekleştiren vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun adli yargı yerlerince yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılabilmesi için vergi ziyainın doğmuş olması aranmazken; aynı fiiller sebebiyle vergi ziyai kesilebilmesi için vergi ziyainın doğmuş olması ise şarttır<sup>95</sup>. Düzenlemede yer verilen fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi için vergi ziyasına sebebiyet verilmesine gerek yoktur. Buna karşılık vergi ziyai kabahatinin söz konusu olabilmesi için ise, bu fiillerle birlikte vergi ziyasına da sebebiyet verilmesi gerekmektedir.

Vergi ziyai kabahatinin söz konusu fiillerle işlenmesi halinde, kabahatin karşılığında daha ağır bir yaptırım uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanacaktır.

---

<sup>94</sup> BAYKARA Bekir, *Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku*, Tavashi Matbaacılık, İstanbul 2009, s. 292.

<sup>95</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 122.

İlgili düzenlemeye göre söz konusu fiillerin, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde işlenmesi gerekmektedir.

Aynı zamanda kaçakçılık suçunun fiillerini oluşturduğundan, kaçakçılık suçu başlığı altında genel olarak yer verilmiş olan, vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilleri aşağıda daha ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır. Burada dikkat edilecek husus vergi ziyayı kabahatinin oluşması için, bu fiiller sonucu vergi kaybının oluşmasının şart olduğudur.

#### **aa. Defter ve Kayıtlarda Muhasebe Hileleri Yapmak**

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçuna ilişkin yer verilen ilk fiil defter ve kayıtlarda muhasebe hileleri yapılmasıdır. Buna göre kaçakçılık suçunun oluşması için her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılması hareket unsuru olabilecektir. Ancak hesap ve muhasebe hilesinin ne olduğuna ilişkin kanunda bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Hesap ve muhasebe hilelerinin kanunda sayılmamış olmasının gerekçesi olarak, bu hilelerin çok çeşitli olabilmeleri gösterilmeye çalışılsa da; maddede bu konuda bir kanunî tipe dahi yer verilmemiş olmasını, suç ve cezanın kanunîliği ve kıyas yasağı ilkeleri açısından açıklamak zordur<sup>96</sup>.

Muhasebe hilesi, genel olarak, kabul edilmiş muhasebe kurallarına aykırı olarak ve bu aykırılığın vergi matrahının azalmasına sebep olacağı bilinci içinde, yani kasten yapılması şeklinde ifade edilebilir.<sup>97</sup> Burada önemli olan nokta, defterlerde tutulan kayıtların muhasebe kurallarına aykırı olması dolayısıyla matrahın azalmasıdır<sup>98</sup>. Bununla birlikte kanunda muhasebe hilesinin tanımının yapılmaması, suçun içeriğinin bakış açısına ya da amaca göre değişkenliğine yol

---

<sup>96</sup> OKTAR S. Ateş, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, İstanbul, Eylül 2000, S. 144, s. 81.

<sup>97</sup> DONAY, s. 128.

<sup>98</sup> ÜSTÜN, *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları*, s.44.



açabileceği, bu anlamda uygulamada büyük sorunlar doğabileceği ifade edilmektedir<sup>99</sup>.

Muhasebe ve hesap hilesinde esas olarak, muhasebe ve hesap tekniklerinin aldatmak ve yanıltmak amacıyla kasıtlı bir biçimde kullanılması ve böylece mükellefin hesap durumunun doğruyu yansıtmaya özelliğinin kaybettirilmesi söz konusudur<sup>100</sup>. Bu anlamda hesap ve muhasebe hilesi verginin olması gerekenden az ödenmesini sağlamak için, yasal defter ve kayıtlardaki hesaplarda ve muhasebe düzeninde vergi idaresini yanıltıcı değişiklikler gerçekleştirilmesi olarak da tanımlanabilir<sup>101</sup>.

Buna ilişkin örnek olarak verilebilecek durumlar;

- bilerek çeşitli matematiksel yanlışlıklar yapma,
- bazı rakamların yerlerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfır koyma,
- bilerek yanlış hesaba kaydetme,
- borcu alacak, alacağı borç olarak gösterme,
- sayfadan sayfaya, defterden deftere bilerek yanlış aktarmalar yapma,
- mükerrer kayıt yapma,
- unutulduğu izlenimi yaratmaya çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeni dışında bırakmak,
- teşebbüsün durumunu olduğundan farklı göstermek için bilanço maskeleyişine başvurma gibi hilelerdir<sup>102</sup>.

Hesap ve muhasebe hilesinin somut bir şekilde ortaya konması zor olmakla birlikte, işleme ilişkin bazı unsurların var olması bu suçun belirlenmesi açısından belirleyici olabilmektedir. Bunlar; işlemin muhasebe ilkelerine açıkça aykırı olması, işlemin vergi kanunlarına aykırı olması, işlem sonucunda maddî ve manevî çıkar sağlanması, işlem nedeniyle malî tabloların önemli derece

---

<sup>99</sup> DOĞRUSÖZ, s. 30.

<sup>100</sup> ŞENYÜZ, s. 75.

<sup>101</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 125.

<sup>102</sup> OKTAR, s. 81.

etkilenmesi, kasada olmayan paranın varmış gibi gösterilmesi, aykırılık içeren işlemin karmaşık işlemlerle gizlenmeye çalışılması gibi durumlardır<sup>103</sup>.

Söz konusu suçun oluşması için hareketin hileye dayanması, hilelerin kanunda belirtilen defter ve kayıtlarda yapılması ve vergi saikli olması gerekmektedir. Hareketin temeli hileye değil de hataya dayanıyorsa yahut vergi saikli olmayan muhasebe ve hesap hileleri yapılmışsa vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiili ve doğal olarak kaçakçılık suçunun fiili olarak kabul edilemez<sup>104</sup>.

Belirtmek gerekir ki, muhasebe ve hesapların karışık ve düzensiz olması yahut, muhasebe ve hesaplarda yapılan hataların, yanlışlıkların kanunda öngörülen şekilde düzeltilmesi, hileli hareket sayılamaz<sup>105</sup>. Bu anlamda hesap hilesi ya da muhasebe hilesi niteliğinde olmayan hatalar, vergi hataları kapsamında değerlendirilmelidir<sup>106</sup>.

Mükellef davranışlarının hile oluşturabilmesi için ödenmesi gereken gerçek miktar ile ilgili vergi idaresini aldatmak amacıyla hareket edilmesi gerektiğinden, böyle bir amaç yoksa hileden söz edilemeyecektir<sup>107</sup>. Bu anlamda kastın varlığını tespit etmek ve hata ile hileyi birbirinden iyi ayırt etmek gerekmektedir.

Muhasebe ve hesap hilesi yapma fiilinin vergi ziyayı kapsamında cezalandırılabilmesi için, söz konusu fiil neticesinde vergi ziyayının meydana gelmiş olması gerekmez.

---

<sup>103</sup> ŞEKER Sakıp, “Muhasebe Hilesi Üzerine”, *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, Nisan 2009, S. 196, s. 108, 109; GÜRSOY Hakan, “Muhasebe Hilesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, Kasım 2009, S. 203, s. 146.

<sup>104</sup> ŞENYÜZ, s. 77.

<sup>105</sup> ŞENYÜZ, s. 78.

<sup>106</sup> DONAY, s. 128.

<sup>107</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 129.

## **bb. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak**

Buradaki suçun oluşması için adına hesap açılan kişinin gerçek olmaması, yahut kaydedilen işlemlerle hiç ilgisi olmayan kişi adına hesap açılması gerekmektedir. Her iki durumda da açılan hesap gerçekleri yansıtmamaktadır. Uydurma hesap açma fiili, genellikle uydurma adlara belge düzenlenmesini de gerektirdiğinden nitelik olarak sahte belge düzenlenmesine yaklaştığı söylenebilir<sup>108</sup>.

Matrahın azaltılması amacına ilişkin olarak gerçeği yansıtmayan hesap açmak aslında, muhasebe hileleri kapsamına girmekle birlikte kanunda ayrıca belirtilmiştir. Örneğin gerçek olmayan bir kişiden borç para alınması ve bunun karşılığında faiz ödenmiş gibi gösterilerek matrahın azaltılmasında böyle bir durum söz konusudur<sup>109</sup>.

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

Defter tutma ödevi ile yükümlü olanlar, vergi ile ilgili tüm işlemlerini vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlere kaydetmek zorundadırlar. Kaydedilmesi gereken işlemler, tutulması zorunlu defterler dışında başka defterlere de kaydedilebilir. Bu durum çift defter tutma kavramıyla ifade edilir.

Suçun oluşması için, öncelikle vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan bir defter tutulmalı ve bununla birlikte kaydı zorunlu işlemler kısmen ya da tamamen yasal deftere yazılmayıp başka defter veya kağıtlara kaydedilmiş olmalıdır. Bununla birlikte yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltacak biçimde olması gerekmektedir. Bu işlemler gelirlerin gizlenmesi veya giderlerin gerçek miktarların üzerinde gösterilmesi şeklinde olabilir.

---

<sup>108</sup> KIZILOT Şükrü-KIZILOT Zuhâl, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s.542.

<sup>109</sup> TAŞDELEN, s.154.

Vergi kanunlarına göre tutulması gerekli defterlere kaydedilmeyen hususların ikinci kayıta yer alması ve bu durumun matrahta azalmaya sebep olması ile suç oluşur. Örneğin, hasılatını yasal defterlere kaydetmek zorunda olan ve bunu bilmesi gereken mükellef, hasılatının tamamını veya bir kısmını vergi idaresince bilinmeyen başka bir deftere kaydederse, bu hasılatı vergi idaresinden kaçırma amacı taşıdığı için söz konusu suçu işlemiş olur<sup>110</sup>. Bununla birlikte ortaya çıkan matrah farkının kanunî defterin, mükellefin lehine olması durumunda yani, özel defterdeki matrahın yasal defterdeki matrahın altında olması durumunda, suçun oluşup oluşmayacağı konusu tartışmalıdır<sup>111</sup>.

Belirtmek gerekir ki söz konusu suçun oluşması için vergi matrahını azaltacak işlemlerin ikinci bir deftere kaydedilmesi gerekmektedir birlikte, defter yerine bir evrakta toplanmasını da çift defter tutma olarak değerlendirmek doğru olacaktır<sup>112</sup>.

Hareketin sonucunda vergi matrahında bir azalma meydana gelmemişse hem kaçakçılık suçu hem de vergi ziyayı oluşmayacaktır. Örneğin mükellef tutulması zorunlu defterlere geçirdiği kayıtları, kendisine özel bir deftere geçirdiğinde, özel defterdeki kayıtlarla gerçek kayıtlar birbirini tuttuğu ve vergi matrahında azalmaya sebep olmadığı sürece söz konusu suçun oluşmasından söz edilemeyecektir<sup>113</sup>.

Fail tutulması gereken defterlere geçirmedeği bir kaydı, başka bir yere de yazmamış ise, kaçakçılık suçunun bu şekli oluşmayacaktır<sup>114</sup>. Ayrıca defter tutmak zorunda olmayan kişilerin bu suçu işlemeleri mümkün değildir.

---

<sup>110</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 133.

<sup>111</sup> KIZILOT-KIZILOT, s.544.

<sup>112</sup> MUTLUER Kamil, *Vergi Ceza Hukuku*, Eskişehir İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Yayınları, No: 214, Eskişehir 1979, s. 160.

<sup>113</sup> DONAY, s. 130.

<sup>114</sup> ÜSTÜN, *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları*, s. 45.

#### **dd. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek**

Tahrifat, gerçek ilişkiyi gösterecek şekilde orijinal olarak düzenlenmesinden sonra belge, defter ve kaydın tutar, miktar, çeşit vb. üzerinde karalamak, silmek, kazımak, bozmak veya değiştirmek suretiyle gerçeği yansıtmaya gücünde oynama yapılması şeklinde ifade edilebilir<sup>115</sup>. Bu anlamda gerçekten uzaklaşılması söz konusudur.

Bir görüşe göre burada, bir başka belge söz konusu olup, gerçekten uzaklaşma mevcut bir belgenin içeriğinin bir kısmı aynı kalırken diğer kısmının değiştirilmesi anlamına geldiğinden tahrifata ilişkin yapılan bu tanım ile içerik değiştirilmiş olmaktadır<sup>116</sup>.

Bu suçun oluşması için doğal olarak tahrifat fiilinin Vergi Usul Kanunu'nda sayılan defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yapılması gerekmektedir.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunda, işleme ilişkin doğru olarak düzenlenen bir belge üzerindeki yazı ve rakamların sonradan değiştirilmesi söz konusu olduğundan, sahte belgeler üzerinde yapılan değişiklikler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir<sup>117</sup>.

Kaçakçılık suçu bakımından söz konusu fiilin yapılması yeterli olup, tahrifat neticesinde vergi ziyanının doğmuş olması koşulu şart değildir. Ancak kanunda yer almamakla birlikte tahrifat vergi ziyayı doğurmaya elverişli olmalıdır.<sup>118</sup> Fiilin vergi ziyana ilişkin suç oluşturması bakımından ise tahrifat nedeniyle vergi ziyanının doğmuş olması şarttır. Defter, kayıt belgelerin tahrif edilmesinden dolayı vergi alacağının zamanında tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi neticesinde vergi ziyanının meydana gelmesiyle suç oluşmaktadır.

---

<sup>115</sup> ŞENYÜZ, s. 81.

<sup>116</sup> DONAY, s. 131.

<sup>117</sup> MUTLUER, s. 164.

<sup>118</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 136.

Tahrifat fiiliyle suçun işlenmesinde aldatıcılık unsurunun bulunması esas olduğundan, kazara yapılan bir yanlışlığın usule uygun olarak düzeltilmesi tahrifat fiili olarak değerlendirilemez<sup>119</sup>.

#### **ee. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek**

Kanundaki düzenlemeye göre gizleme ifadesinden anlaşılması gereken, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir. Söz konusu suçun oluşması için gerekli olan şartları şu şekilde sayılabilir:<sup>120</sup>

- İbrazı istenilen defter veya belge olmalıdır.
- Defter ve belgelerin varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmalıdır.
- İbraz isteği, vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmış olmalıdır.
- İbraz isteği vergi incelemesi sırasında yapılmış olmalıdır.
- Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinde yazılı usule uyularak yapılmış olmalıdır.
- İbraz isteği defter ve belgelerin muhafazası için öngörülen süre içerisinde olmalıdır.
- İbraz edilmemesine ilişkin haklı bir gerekçe gösterilmemiş olmalıdır.

#### **ff. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge Vergi Usul Kanunu'nda, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu suçta belge gerçek bir işleme dayanmakta ancak gerçek işlemin niteliği farklı yansıtılmakta veya gerçek işlemde farklı tutarlara yer verilmektedir. Örneğin işyerinde çalışan işçilerin ücret bordrosunda, gerçekte ödenenden daha düşük ücret gösterilerek, gelir vergisi kesintileri ve

---

<sup>119</sup> KIZILOT, KIZILOT, s. 550.

<sup>120</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 138.

sigorta primlerinin düşük ücret üzerinden ödenmesinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunun işlenmesi söz konusu olmaktadır<sup>121</sup>.

Bu fiilin suç teşkil edebilmesi için öncelikle söz konusu belgenin Vergi Usul Kanunu kapsamında yer alan belgelerden olması gerekmektedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, gerçekte vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemin hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında uyumsuzluk yapılması şeklinde gerçekleştirilir<sup>122</sup>. İfade etmek gerekir ki, düzenlemek, böyle bir belgeyi ilk olarak meydana getirmek olduğundan, belge başlangıçta yanıltıcı bir şekilde düzenlenmiş olmalıdır<sup>123</sup>. Bu anlamda belge başlangıçta gerçek iktisadi ilişkiyi içerecek şekilde düzenlenip, sonradan üzerinde oynama yapılarak değiştirildiğinde tahrifat söz konusu olacağından, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden söz edebilmek için, belge ilk düzenlenirken, gerçek iktisadi ilişkiyi yansıtmaktan uzak bir şekilde düzenlenmiş olmalıdır<sup>124</sup>.

Vergi ziyaı kabahatinin oluşması için, bu düzenleme neticesinde vergi kaybının oluşması şarttır.

### **gg. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen kişi ile bu belgeyi kullanan kişiler aynı olabileceği gibi, birbirinden farklı kişiler de olabilirler. kullanan kişiler aynı olabileceği gibi, birbirinden farklı kişiler de olabilirler. Bu anlamda kanun koyucunun buradaki kullanma kavramıyla, belgeyi düzenleyenler dışındaki kişiler tarafından kullanılmayı kastettiği söylenebilir<sup>125</sup>.

Bir belgeyi vergi hukuku açısından yanıltıcı hale getiren, bir işlemin gerçek mahiyetinden farklı olarak düzenlenip, bunun vergi idaresine karşı vergi saikli kullanılmasıdır<sup>126</sup>.

---

<sup>121</sup> KIZILOT, KIZILOT, s. 557.

<sup>122</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 153.

<sup>123</sup> ÜSTÜN, *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları*, s. 51.

<sup>124</sup> ŞENYÜZ, s. 87.

<sup>125</sup> MUTLUER, s. 162.

<sup>126</sup> ŞENYÜZ, s. 87.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanma fiilinde, maddî unsur, bu belgenin alınması ve deftere kaydedilmesi olup, belge alınmış ancak deftere kaydedilmemişse, belgenin kullanılmasından dolayı suçtan söz edilemeyecektir<sup>127</sup>. Çünkü deftere kaydetmekle bu belge kullanılmış olacak ve nihayetinde vergi kaybı ortaya çıktığı takdirde de vergi ziyayı oluşacaktır.

#### **hh. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek**

Vergi kanunları uyarınca tutulan defter, kayıt ve belgelerin, yok edilmesi, yakılmak, yırtılmak ve sair suretlerle ortadan kaldırılması şeklinde ifade edilebilir<sup>128</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesine göre bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesindeki düzenlemeye göre defterleri ve bu belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi suçunun işlenmesine ilişkin şartlar şu şekilde sayılabilir<sup>129</sup>:

- Bunlar, vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi ve saklanması zorunluluğu olan defterlerden olmalıdır.
- Yok etme fiili, saklama süresine isabet eden zaman dilimi içerisinde gerçekleşmiş olmalıdır.

Bununla birlikte defter, kayıt ve belgelerin tamamen okunamayacak duruma getirilmesinin tahrif mi, yoksa yok etmek mi sayılacağı konusu tartışılabilir<sup>130</sup>. Bu anlamda söz konusu hareketin nasıl nitelendirileceği

---

<sup>127</sup> KIZILOT, KIZILOT, s. 558.

<sup>128</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 162.

<sup>129</sup> ŞENYÜZ, s. 89.

<sup>130</sup> MUTLUER, s. 168.



uygulanacak yaptırım açısından önem arz eder. Çünkü bu fiillere ilişkin olarak kaçakçılık suçu kapsamında öngörülen cezalar birbirinden farklıdır. Vergi ziyayının ağır nitelikli fiili olarak ele alındığında ise söz konusu hareketin hangi fiil kapsamında nitelendirileceği, her iki fiil de aynı şekilde cezalandırılacağından fark doğurmamaktır.

## **ii. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak**

Söz konusu fiil Vergi Usul Kanunu'nun 218. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenerek ciltli defterlerde, defter sayfalarının ciltten koparılamayacağı, tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırasının bozulamayacağı ve bunların yırtılamayacağı belirtilmiştir. Bu suç yalnızca defterlerle ilgili olarak işlenebilmekle birlikte, yok edilen defter değil, defterin sayfasıdır. Bu fiilin vergi ziyayına ilişkin olarak kabahat teşkil edebilmesi için, fiil nedeniyle vergi matrahının azalması, buna bağlı olarak verginin daha az ödenmesi veya hiç ödenmemesi sonucunun ortaya çıkması gerekmektedir<sup>131</sup>.

Söz konusu düzenlemede defterlerden ayrılan parçaların yok edilmesinden bahsettiği için sayfaların yalnızca defterden koparılması suç oluşturmaz ve koparılan sayfalar yok edilmeden, vergi incelemesi sırasında ibraz edilirse cezalandırılmaması gerekir<sup>132</sup>.

## **jj. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek**

Sahte belge Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemede "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*" şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu suç belgelerin aslı veya sureti, yahut her ikisi de sahte düzenlenerek işlenebilir.

Sahte belge düzenleme suçu, yanıltıcı belge düzenlenmesi suçuna benzemekle birlikte, belgenin dayandığı işlem ya da durum bakımından farklılık

---

<sup>131</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 163.

<sup>132</sup> MUTLUER, s. 167.

göstermektedir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi fiilinde, belge gerçek bir işlem veya duruma dayanmakta, ancak işlem ya da durum mahiyet veya miktar bakımından gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtılmaktadır. Belgelerin sahte düzenlenmesi ise, ortada gerçek bir işlem ya da durum olmadığından yanıltıcı belge düzenlenmesinden bu anlamda ayrılır. Buna göre sahte belge düzenlenmesi şu hallerde söz konusu olabilir:<sup>133</sup>

- Gerçekte emtia satışı ya da hizmet ifası olmadığı halde, olmuş gibi belge düzenlenebilir. Örneğin, yapılmayan giderler için böyle bir belge düzenlenip, defterlere kaydedilebilir. Böylece belgede de yazılı tutar kadar gelir vergisi matrahında azalma olması söz konusu olacağından ödenecek vergi de azalır. Yine aynı şekilde belgede yazılı olan ödenmeyen katma değer vergisi, ödenecek katma değer vergisinden düşülür ve böylece daha az vergi ödenir.
- Gerçekte mal ve hizmet teslimi olmakla birlikte, bu teslim belgeyi düzenleyen tarafından değil de üçüncü bir kişi tarafından yapılmış olabilir. Örneğin çiftçilerden satın alınan ürünlere gelir vergisi tevkifatı ödememek için tüccardan alınmış gibi fatura temin edilmesinde, böyle bir durum söz konusudur.

Belgede yer alan bilgilerin bazılarının gerçek, bazılarının muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, bazılarının da sahte olması söz konusu olabilir ki, bu durumda kaçakçılık suçu açısından muhtevası itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiiliyle sahte belge düzenleme fiillerine öngörülen cezalar birbirinden farklı olduğu için sorun oluşturabilecektir<sup>134</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki, söz konusu fiiller vergi ziyasına ilişkin ağır nitelikli fiil kapsamında değerlendirildiğinde, öngörülen yaptırım açısından herhangi bir fark yaratmayacaktır.

Sahte belge düzenleme fiiline ilişkin karineler; sigortalı işçi çalıştırılmaması, para akışını gösteren kayıtların olmaması, ödemelerin bankadan

---

<sup>133</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 164, 165.

<sup>134</sup> KIZILOT, KIZILOT, s. 250.

ödeme yerine nakit yapılması, aranmasına rağmen vergi adresi kaydının bulunmaması, istenmesine rağmen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, işlemin parasal tutarının piyasa birim fiyatlarını yansıtmaması, işin yapılmasıyla ilgili motorlu taşıt ve donanıma sahip olunmaması, şirketin iştiğal alanıyla uyumlu olmayan mal ve hizmet satışı yapılması örnek olarak sayılabilir<sup>135</sup>.

### **kk. Asıl veya Suretleri Kısmen veya Tamamen Sahte Düzenlenen Belgeyi Kullanmak**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak fiilinde olduğu gibi, asıl veya suretleri kısmen veya tamamen sahte düzenlenen belgeyi kullanmak fiilinde de kanun koyucunun kullanma kavramıyla, belgenin, bunları düzenleyenler dışındaki kişiler tarafından kullanılmasını kastettiği ifade edilebilir.

Asıl veya suretleri kısmen ya da tamamen sahte düzenlenmiş bir belgenin düzenlenmesine neden olan hukukî ilişkinin karşı tarafı da, bu belgeyi kullandığında, belge kullanma ödevine aykırı davrandığından aynı şekilde cezalandırılmaktadır<sup>136</sup>.

Söz konusu fiille ilgili olarak kanundaki düzenlemede ‘bilerek’ ibaresinin kullanılmadığından hareketle, vergi kaçırma kastı olmaksızın sahte belge kullanılamayacağı bakımından vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi için, belgenin sahte olduğunu kanıtlamasının yeterli olduğu ifade edilmektedir<sup>137</sup>.

## **II. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanlarca Belge Basılması**

Vergi Usul Kanunu’nun 257. maddesindeki düzenlemeye göre bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin bedeli karşılığında basılıp dağıtılması veya üçüncü kişilere bastırılıp dağıtılması veya dağıtılmasında Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

---

<sup>135</sup> ŞENYÜZ, s. 90, 91.

<sup>136</sup> TAŞDELEN, s. 168.

<sup>137</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 167, 168.

Maliye Bakanlığı mükelleflerin kullandıkları belgeleri bastırabilmeleri için, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik kapsamında matbaalarla anlaşma yapabilmektedirler.

Söz konusu Yönetmeliğin 4. maddesine göre fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve Bakanlıkça kullanılması zorunlu hale getirilen belgelerin basım ve dağıtım Maliye Bakanlığı veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanacaktır.

Yetkili olmayanlarca basılan belgelerin içerdiği bilgilerin, mükellefin ad veya ünvanının, bağlı olduğu vergi dairesinin adının, adresinin veya hesap numarasının gerçeğe uygun olması, fiilin kaçakçılık suçu oluşturması açısından etkili olmamakla birlikte, söz konusu belgelerin içerdiği bu bilgilerin gerçeği yansıtmaması, sahte isim, adres, hesap numarası ile basılması ihtimalinin daha fazla olduğu söylenebilir<sup>138</sup>. Vergi ziyat kabahatinin oluşması için ise vergi kaybının ortaya çıkması şarttır.

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik' in 16. maddesi uyarınca, düzenlenen belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olan matbaalar tarafından basılması ve notere onaylatılması belgelerin geçerliliği için şart olduğundan, yetkisiz matbaalarca basılan belgeler hiç düzenlenmemiş hükmündedir.

#### **mm. Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanlarca Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak**

Belgenin kullanılması, bu belgenin düzenlenmesini gerektiren işlemten dolayı, ilgili tarafından doldurulması, imzalanması, bir örneğinin işlemin diğer

---

<sup>138</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 171.

tarafına verilmesi ve tutulması zorunlu olan defterlere kaydedilmesini ifade etmektedir<sup>139</sup>.

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeye göre, suçun oluşması için açık bir şekilde bu belgeleri kullanan kişilerin, belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca basıldığını biliyor olması koşulu aranmıştır. Bu anlamda buradaki fiilin vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiilini oluşturabilmesi için, belgeyi kullanacak kişinin, söz konusu hukuka aykırılığı bilmesi gerekmektedir.

Yetkisiz matbaalarca basılan belgeleri kullanan kişi, hukuka aykırılık durumunu, yani matbaanın anlaşmasız olduğunu bilmiyorsa ortaya çıkan vergi ziyayından dolayı uygulanacak yaptırım üç kat olarak değil, bir kat olarak uygulanacaktır. Bu anlamda söz konusu fiilin ağır nitelikli değil, orta nitelikli fiil olarak kabul edilmesi gerektiği söylenebilir<sup>140</sup>.

#### **b. Hafif Nitelikli Fiiller**

Vergi ziyayı kabahatini oluşturan hafif nitelikli fiil kapsamında ele alınabilecek tek bir fiil vardır. Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin son fıkrasında düzenlenen bu fiil, beyannamenin kanunî süresinden sonra verilmesine ilişkindir. Söz konusu düzenlemeye göre vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır.

Söz konusu düzenlemeye göre, öncelikle bu suçun işlenebilmesi için, kişinin beyanname vermek zorunda olan kişilerden olması gerekmektedir. Yine düzenlemeye göre, incelemeye başlanılmasından ya da takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra beyanname verilmiş olması halinde indirim uygulanmayacağından, söz konusu fiil de hafif nitelikli vergi ziyayı kabahati sayılamayacaktır.

---

<sup>139</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 172, 173.

<sup>140</sup> ŞENYÜZ, s. 97.

Fiilin, vergi ziyayı kabahatinin hafif nitelikli fiilini oluşturabilmesi için gerekli şartlar şu şekilde sayılabilir.<sup>141</sup>

- Beyanname kanunda gösterilen süreyi aşacak şekilde geç verilmiş olmalıdır.
- Vergi incelemesine başlanılmamış olmalıdır.
- Takdir komisyonuna sevk edilmemiş olmalıdır.

### **c. Orta Nitelikli Fiiller**

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak daha fazla yaptırım gerektiren ağır nitelikli fiiller ve daha az yaptırım gerektiren hafif nitelikli fiillerin neler olduğu belirlenmiş ancak orta nitelikli fiillerin hangi fiiller olduğu belirlenerek tek tek sayılmamıştır. Bu anlamda orta nitelikli fiiller, ağır nitelikli ve hafif nitelikli fiillerin dışında kalan fiiller şeklinde ifade edilebilir<sup>142</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde vergi ziyayı kabahatini oluşturan fiiller tek tek sayılmamakla birlikte genel olarak kabahate neden olan hukuka aykırı davranışlara ilişkin bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu davranışların karşılığında öngörülen yaptırımlara bakıldığında, ağır ya da hafif nitelikli fiiller kapsamında ele alınamayacaklarından, bunların orta nitelikli fiiller kapsamında değerlendirilmeleri gerektiği söylenebilir. İlgili düzenlemede yer verilen bu davranışlar; vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin eksik yerine getirilmesi, şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanda bulunulması, verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi şeklinde sayılmaktadır.(VUK m. 341/2)

---

<sup>141</sup> ŞENYÜZ, s. 98.

<sup>142</sup> ŞENYÜZ, s. 99.

## **aa. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Zamanında Yerine Getirilmemesi**

Vergilendirme ile ilgili ödevlere esas olarak Vergi Usul Kanunu'nun mükellefin ödevleri başlığını taşıyan ikinci kitabında yer verilmiştir. Vergilendirme ile ilgili başlıca ödevler şu şekilde sayılabilir:

- **Beyanname Verme Ödevi**

Beyanname verilecek bazı önemli vergiler ve beyanname verme süreleri şu şekilde belirtilebilir:

**Gelir Vergisi Yıllık Beyanname:**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 92. maddesine göre, bir takvim yılına ait beyanname, izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar; gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde ise, izleyen yılın Şubat ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar verilecektir.

**Gelir Vergisi Muhtasar Beyanname:**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesine göre, 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar beyan edeceklerdir. Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları işçi sayısı on ve daha az olanlar, 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyanmelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

**Kurumlar Vergisi Beyanamesi:**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrasına göre, kurumlar vergisi beyanamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden, yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Kurumlar Vergisi Muhtasar Beyanname:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 5. fıkrasına göre, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar beyan edeceklerdir.

Katma Değer Vergisi Beyannamesi:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine göre mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, katma değer vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar, ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.

Damga Vergisi Beyannamesi:

Damga Vergisi Kanunu'nun 22. maddesindeki düzenlemeye göre, makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilmelidir.

Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi:

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenlemeye göre, ölüm halinde, ölüm tarihini izleyen dört ay içinde; diğer hallerde, iktisap tarihini izleyen bir ay içinde beyanname verilmelidir.

Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi:

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre petrol ve doğalgaz ürünlerine ait özel tüketim vergisi, vergilendirme dönemini izleyen ayın onuncu günü akşamına kadar; petrol ve doğalgaz ürünleri dışındaki mallara ait vergi, vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar beyan edilmelidir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi ise, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce beyan edilmelidir.

- Bildirme Ödevleri:

Vergi Usul Kanunu'nun 168. maddesindeki düzenlemeye göre, işe başlama bildirimleri, gerçek kişilerde işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendileri tarafından; şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili



memurluğu tarafından ilgili vergi dairesine yapılmalıdır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimlerinin, bildirilecek olayın olduğu tarihten itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılması gerekmektedir. Bina ve arazi değişikliklerinde bildirme süresi iki ay olarak öngörülmektedir.

- Defter tutma yükümlülüğü:

Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 171. ve bunu izleyen maddelerinde düzenlenmektedir. Buna göre mükellefler, mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunun tespit edilebilmesi, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin tespit edilebilmesi, vergi ile ilgili muamelelerin belli olması, mükellefin vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilip incelenebilmesi için defter tutmak zorundadırlar. Kanununun 172. maddesine göre defter tutma zorunluluğuna tabi olan mükellefler; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçilerdir.

- Belge düzenine uyma yükümlülüğü:

Belge düzenleme ve kullanmaya ilişkin esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 227. ve bunu izleyen maddelerinde düzenlenmektedir. Buna göre defter tutmak zorunda olan mükellefler, üçüncü kişilerle olan ilişkilerini ve işlemlerini belgelendirmek zorundadırlar.

- Defterlerin tasdikine ilişkin yükümlülükler:

Defterlerin tasdikine ilişkin yükümlülükler Vergi Usul Kanunu'nun 220. ve bunu izleyen maddelerinde düzenlenmektedir. Buna göre tutulması zorunlu olan defterlerin tasdik ettirilmeleri geçerlilik şartı olarak düzenlenmiştir.

- Düzenlenen belgelerin ve defterlerin saklanması:

Düzenlenen belgelerin ve defterlerin saklanmasına ilişkin esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle belirtilen belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesindeki düzenlemeye

göre mükellefler bu defterleri ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili memurların talebi doğrultusunda, istenildiğinde inceleme için ibraz etmek zorundadırlar.

Vergi ziyaı kabahati, bu sayılanlar dışındaki davranışlarla da işlenebilir, buna ilişkin şu örnekler verilebilir :<sup>143</sup>

- Teşvik koşulları teşvik belgelerinde öngörülen şekilde ve zamanda yerine getirilmediği halde, getirilmiş gibi gösterilmesi böylece vergi istisnası veya indiriminden yararlanılması
- Hukukî işlemin mahiyetinin muvazaa yoluyla gizlenerek vergi dışı bırakılması, örneğin satış işleminin bağış gibi gösterilmesinde böyle bir durum vardır.
- İktisadi kıymetlerin değerlemesiyle ilgili uygulamaların yanlış yapılması
- Amortisman uygulamasında hata yapılması

#### **bb. Vergilendirme ile İlgili Ödevlerin Eksik Yerine Getirilmesi**

Bir önceki başlık altında sayılan vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi, kanunda belirtilen süreler dahilinde gerçekleştirildiği takdirde anlam ifade edecektir. Ancak ödevlerin zamanında yerine getirilmesinin yanı sıra tam olarak (eksiksiz) yerine getirilmesi de şarttır. Zaten Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde “...*vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi...*” denilmek suretiyle, vergiyle ilgili ödevlerin zamanında ve tam olarak yapılması gerektiği vurgulanmış olmaktadır. Aksi takdirde ödevlerin eksik yerine getirilmesi neticesinde verginin tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi söz konusu olursa vergi ziyaı kabahati oluşacaktır.

Vergilendirme ile ilgili ödevlerin eksik yerine getirilmesine örnek olarak; beyannamenin yasal süresi içinde verilmesine rağmen matrah gösterilmemesi, defter ve belgenin matrahın doğru hesaplanmasına olanak vermeyecek kadar

---

<sup>143</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 121.

eksik ve usulsüz olması, defter tutulmaması ya da eksik tutulması gibi haller sayılabilir<sup>144</sup>.

### **cc. Şahsî, Medenî Haller veya Aile Durumu Hakkında Gerçeğe Aykırı Beyanda Bulunulması**

Sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişilerin aynı koşullarda, farklı olanların ise farklı koşullarda vergi ödemesi anlamına gelen ve kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini ifade eden vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin sağlıklı bir şekilde uygulanabilmesi bakımından, kişilerin idareye medenî halleri ve aile durumlarına ilişkin olarak doğru beyanda bulunmaları önem arz etmektedir<sup>145</sup>. Bu anlamda söz konusu durumlarla ilgili gerçek dışı beyanda bulunulması vergi ziyayı kabahatinin fiilini oluşturabilecektir.

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun şahsî, medenî halini ya da aile durumunu yanlış veya gerçeğe aykırı beyan etmesi sonucunda verginin tahakkuk ettirilmemesi, ya da eksik tahakkuk ettirilmesi dolayısıyla bir vergi ziyayı doğabilir. Örneğin mükellefin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde düzenlenen sakatlık indirimi kapsamında uygulanacak indirimden faydalanmak için şahsî durumuna ilişkin gerçek dışı beyanda bulunarak kendini engelli gibi göstermesi ve bu indirimden faydalanması halinde, verginin eksik tahakkuk ettirilmesi söz konusu olacağından vergi ziyayı kabahati işlenmiş olacaktır. Yine mükellefin Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde düzenlenen asgarî geçim indiriminden yararlanabilmek için çocuğu olmadığı halde çocuğu varmış gibi gerçek dışı beyanda bulunması halinde de aynı durum söz konusu olacaktır.

### **dd. Verginin Haksız Yere Geri Verilmesine Sebebiyet Verilmesi**

Öncelikle belirtmek gerekir ki, verginin geri verilmesi, hukukî anlamda verginin iadesinden farklı bir kavram olup, idareye ödenen bir verginin, idarece geri verilmesini ifade etmekten; vergi iadesinde, vergi yükünün azaltılması amacıyla mükellefe ödeme yapılması söz konusu olmaktadır. Bu anlamda Vergi

---

<sup>144</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 114.

<sup>145</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2011, s. 205, 206, 207.

Usul Kanunu'nun 341. maddesindeki düzenlemede vergi ziyayı olarak kabul edilen halin, iade değil geri verme olduğunu belirtmek gerekmektedir<sup>146</sup>.

Verginin geri verilmesinde tahsil edilen bir verginin daha sonra herhangi bir sebeple tamamen ya da kısmen geri verilmesi söz konusudur. Örneğin vergi hatalarında, verginin doğuşundan kaynaklanan bir nedenden dolayı tahsil edilen bir vergi geri verilmektedir<sup>147</sup>. Vergi hatası, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesindeki düzenlemeye göre, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hataları, hesap hataları ya da vergilendirme hataları şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Hesap hataları Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesindeki düzenlenmeye göre matrahta veya vergi miktarında olabileceği gibi, verginin mükerrer olması şeklinde de ortaya çıkabilir. Vergilendirme hataları ise Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesindeki düzenlemeye göre, mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ya da vergilendirme veya muafiyet döneminde olabilir. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde söz konusu hataların yapılması durumunda, fazladan alınan vergilerin geri verilmesine ve hataların düzeltilmesine ilişkin olarak bir düzenlemeye yer verilmektedir. Bu düzenleme kapsamında tanınan haktan faydalanırken vergi idaresinin kanunda belirtilen vergi hatalarından biri olduğuna hileli bir biçimde inandırılması sonucu vergi dairesine ödenen verginin haksız bir şekilde geri alınması söz konusu olabilir<sup>148</sup>.

Belirtmek gerekir ki, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlenen ihracat istisnası uygulaması kapsamında yapılan vergi iadeleri, geri ödemedeki farklı bir durum olduğundan, ihracat istisnası uygulamasına ilişkin haksız iade alan kişilerin cezalandırılması vergi ziyayının dışında bırakılarak, kendi kanununda düzenlenmektedir<sup>149</sup>. Buradaki vergi iadesi, katma değer vergisi açısından yalnızca yurt içinde tüketilen mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi

---

<sup>146</sup> ŞENYÜZ, s. 110.

<sup>147</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 116.

<sup>148</sup> ŞENYÜZ, s. 111.

<sup>149</sup> ŞENYÜZ, s. 111.

amacı güdülmesi ve bu anlamda ihracat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna edilmesi sonucu söz konusu olmaktadır<sup>150</sup>.

İhracatçılara yapılan vergi iadesinde vatandaşlardan tahsil edilmiş bulunan vergilerin bir kısmının haksız olarak, ihracatçıya verilmesi söz konusu olmakla beraber, ziyaa uğratılan vergi ihracatçının bizzat ödediği vergi olmadığından, haksız alınan vergi iadelerinin Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan türde vergi ziyayı oluşturmadığı, bu nedenle ödenen bu vergi iadeleri dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyayı kabahatine ve yaptırımına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı ifade edilmektedir<sup>151</sup>. Buna ilişkin olarak Danıştay'ın bir kararında şu ifadeler yer verilmektedir<sup>152</sup>:

*“Vergi ile ilgili olaylarda vergi cezası dışındaki TCK'nın hangi hükümlerinin uygulanacağını gösteren Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri hep vergilendirme işlemleri ile ilgilidir. Yani bir vergi mükellefinin ödemesi gereken vergiyi eksik ödemek veya hiç ödememek amacı ile muhasebe defter kayıtlarında veya bu kayıtların dayanağı belgeler üzerinde gerçeğe aykırı işlemlerde bulunması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifade ile, vergilendirme işlerinde uygulanması gereken özel ceza hükümleri sadece Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi olan vergi, resim ve harçlar için ve bu vergi alacaklarının tayininde geçerlidir.*

*2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanunda düzenlenen ve sanığın suçlanmasında esas alınan vergi iadesi eylemi ise bir vergilendirme işleminden kaynaklanmaktadır. Başka bir ifade ile, önce ödenen katma değer vergisinin belli bir kısmının vergilendirmede bir oto-kontrol sağlanması amacı ile tüketicilere geri ödenmesi olayıdır. Burada, ibraz edilen belgeler bir vergi mükellefinin vergilendirme işlemine veya bir muhasebe kaydına esas alınacak, yani Vergi Usul Kanununda sayılan belge niteliğinde değil, daha önce ödenen*

---

<sup>150</sup> KANETİ Selim, “Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İhracatta Vergi İadesi”, *Makaleler*, İktisat ve Maliye Yayınları, İstanbul, Ocak 1985, C. XXXI, S. 10, , s. 315.

<sup>151</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 119. 120.

<sup>152</sup> Dan. 2. D., 18.11.1992, E. 1992/2094, K. 1992/2949 <http://www.kazanci.com> ( Erişim Tarihi: 26.06.2014).

*verginin bir kısmının iadesi amacı ile doğrudan devlete ibraz edilen resmi belgedir.’’*

Bu anlamda Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamındaki vergi iadesi ve cezasının 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun’un 6. maddesi hükümlerine göre haksız yere vergi iadesine sebebiyet verilmesi anlamında bir alacak olduğundan vergi ziyanının kapsamına girmeyeceği söylenebilir.

Vergi ziyaı kabahatini oluşturan fiillere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu’nun 344. maddesinde, 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyama sebebiyet verilebileceği düzenlenmiştir. Kanunun 341. maddesinde yapılan düzenlemede verginin zamanında tahakkuk etmemesi sonucuna yol açacak hareketin çerçevesi çizilmiştir. Bu anlamda verginin zamanında tahakkuk etmemesi için, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi aranırken; eksik tahakkuk ya da verginin haksız iadesine ilişkin herhangi bir çerçeve çizilmediğinden, bunların her türlü hareketle işlenebileceği ifade edilmektedir<sup>153</sup>.

## **2. Netice Unsuru**

Vergi ziyaı kabahatinde netice unsuru, vergi kaybıdır. Vergi kaybı olmadan vergi ziyaı kabahatinin meydana gelmesinden bahsedilemeyeceği gibi, yaptırımların uygulanabilmesi de söz konusu olamayacaktır<sup>154</sup>. Bu anlamda vergi kaybının, vergi ziyaı kabahatinin ve yaptırımının temel unsurunu teşkil ettiği söylenebilir.

Vergi ziyaı, vergi mükellefinin ya da sorumlusunun fiilinin vergi kaybı sonucunu doğurduğu anda işlenmiş olur. Vergi ziyama sebep olan fiilin ne zaman yapıldığı değil vergi ziyanının ne zaman meydana geldiği önem arz etmektedir. Bu anlamda vergi ziyama kaynaklık eden fiil ne zaman gerçekleşmiş olursa olsun, kabahat vergi ziyanının meydana geldiği anda işlenmiş kabul edilecektir<sup>155</sup>. Söz

---

<sup>153</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s.287, 288.

<sup>154</sup> MUTLUER, s. 117.

<sup>155</sup> ŞENYÜZ, s. 101.

konusu vergi kaybının gerçekleşmesi için, vergi idaresinin gerçek ve fiili zararının doğmuş olmasının aranmadığı, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinin veya eksik tahakkuk ettirilmesinin yeterli olduğu söylenebilir<sup>156</sup>. Verginin tahakkuku Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini ifade eder.

Vergi kaybı, Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Ayrıca kanundaki düzenlemeye göre şahsî, medenî 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 kaybı hükmünde kabul edilmektedir.

Bu anlamda vergi ziyanın; verginin eksik veya geç tahakkuku ve verginin haksız yere geri verilmesi olmak üzere iki şekilde ortaya çıktığı ifade edilebilir.

#### **a. Verginin Eksik veya Geç Tahakkuku**

Öncelikle belirtmek gerekir ki vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin tam anlamıyla veya zamanında yerine getirilmemesinden doğmalıdır<sup>157</sup>.

Vergilerin ne zaman ve ne şekilde tahakkuk ettirileceklerine ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesindeki düzenlemeye göre beyan üzerinden alınan vergiler için doğru matrahı içeren beyannameler yasal süreler içinde verilerek vergi zamanında ve eksiksiz bir şekilde tahakkuk ettirilmelidir. Buna göre, beyanname vergi dairesine

---

<sup>156</sup> HIZLI Yılmaz, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu*, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984, s. 78.

<sup>157</sup> MUTLUER, s. 120.

tevdi edilmezse tahakkuk fişi düzenlenemeyecek, dolayısıyla vergi ödenmesi gereken aşamaya gelemeyecek, yani tahakkuk ettirilemeyecektir.

Vergi ziyai verginin, eksik veya geç tahsili ile değil, verginin eksik ya da geç tahakkuku ile ilgili olduğundan, netice vergilendirme aşamalarından tahakkuk aşamasında ortaya çıkmalıdır<sup>158</sup>. Bu anlamda vergi ziyasını, verginin hazineye geç ödenmesi ya da eksik ödenmesi şeklinde anlamamak gerekir.

Verginin tahakkukunun geciktirilmesi, idare açısından kendiliğinden vergi kaybı doğurmaz, ancak vergi alacağının uzun süre askıda kalması, verginin tahsilinin gecikmesine ve vergi alacağının tehlikeye girmesine yol açacağından, tahakkukun gecikmesi devlet alacağının güvenceye alınmasını sağlamak amacıyla vergi kaybı hükmünde sayılmıştır<sup>159</sup>. Bu anlamda vergi beyannamesinin geç verilmesi ya da verilmemesi sonucu vergi tahakkuk etmeyeceğinden vergi ziyai söz konusu olacaktır. Bununla birlikte beyannamenin geç verilmesi ya da yasal süresinde verilmemesine karşın verginin süresi içinde ödenmesi durumunda Danıştay'ın vergi ziyainın söz konusu olmayacağına ilişkin bir kararında şu ifadeler yer verilmektedir:<sup>160</sup>

*“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 22 nci maddesinde verginin tahakkukunun, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olduğu, 341 inci maddesinde de vergi ziyainın, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade ettiği yolundaki hükümlere yer verilmiştir.*

*Anılan Yasa hükümlerine göre tahakkuk, verginin ödenmesini sağlamaya yönelik bir işlemdir.*

---

<sup>158</sup> ŞENYÜZ, s. 102.

<sup>159</sup> HIZLI, s. 79.

<sup>160</sup> Dan. 4. D., 14.06.1988, E. 1986/3877, K. 1988/2478, <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 25.06.2014).



*Hadisede, tahakkuk için öngörülen yasal sürede vergi ödendiğine göre, tahakkuktan beklenen maksadın hasıl olduğunun kabulü gerekir.*

*Bu bakımdan, beyannamenin yasal çerçevesinde ve süresinde verilmemesinden kaynaklanan usul noksanlığından dolayı ortada vergi ziyayı bulunduğu kabul edilemeyeceğinden kesilen kaçakçılık cezasında ve bu cezayı kusura çeviren Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.’’*

Danıştay’ın yine söz konusu durumda vergi ziyayının olmadığına ilişkin başka bir kararında ise:<sup>161</sup>

*“Vergi kanunlarının temel amacı tahsilatın sağlanmasını gerçekleştirmektir. Bu nedendir ki Vergi Usul Kanununda vergi alacağının tayinine ilişkin bölümünde, vergiyi doğuran olayın saptanmasından sonra verginin tarh, ve tebliğ tahakkuk ettirileceği belirtilmiş, tüm bu işlemlerin nihai amacı olan tahsil ise bu düzen içinde en sonda yer almıştır.*

*Vergiyi doğuran olay ile tahsil aşaması arasında kalan işlemler şekle ve usule ilişkin işlemlerdir. Bu işlemlerden herhangi birinin yapılmamış veya eksik yapılmış olması tek başına vergi ziyayına neden olduğunu göstermeye yeterli değildir. Vergi ziyayı meydana gelip gelmediği ancak tahsilat aşamasının yapılmaması halinde söz konusu olabilir.*

*Olayda da, muhtasar beyanname bir gün geç verilmekle birlikte vergi zamanında ödendiğine göre, artık bir vergi ziyayından söz edilmesi mümkün değildir. Burada beyannamenin geç verilmesi sadece şekli bir noksanlık olup, bu fiilin karşılığı ise, kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezası değil usulsüzlük cezası olup, bu tür cezalar Kanunda ayrıca düzenlenmiştir’’, ifadelerine yer verilmektedir.*

Danıştay’ın yaklaşımı, Vergi Usul Kanunu’nda vergi ziyayına ilişkin yapılan düzenlemede tahakkukun zamanında yapılmaması ölçüt alındığından,

---

<sup>161</sup> Dan. 4. D., 12.03.1990, E. 1987/4476, K. 1990/830, <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 26.06.2014).

beyanname verilmeden yapılan ödemenin kanunun belirttiği anlamda ödeme sayılmayacağı gerekçesiyle eleştirilmekte, bu anlamda vergi ziyainın mevcut kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir<sup>162</sup>. Vergi tam olarak ve zamanında tahakkuk etmişse, söz konusu verginin zamanında ödenmemesi, eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesi vergi ziyaina sebep olmazken; verginin zamanında ödenmesi ancak tahakkukun geç yapılması halinde vergi ziyainın varlığından söz edilecektir<sup>163</sup>

Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinde olduğu gibi, zamanında fakat eksik tahakkuk ettirilmesi halinde de aynı hukukî sonuç doğacaktır. Örneğin süresi içinde verilen bir beyanname matrah farkı varsa, vergi ziyai kabahati söz konusu olacaktır<sup>164</sup>.

Ayrıca vergi kaybı verginin tahakkukundan önceki safhayla ilgili olduğundan, tahakkuk etmiş bir verginin mükellef veya vergi sorumlusu tarafından süresinde ödenmemiş olması halinde vergi kaybı doğmayacak, tahakkuk eden vergi, mükelleften gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir<sup>165</sup>. Netice itibariyle Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinin vergi ziyainı açık bir şekilde tahakkuka bağladığı söylenebilir.

### **b. Verginin Haksız Yere Geri Verilmesi**

Vergi ziyai kabahati sonucu ortaya çıkan diğer bir netice de verginin haksız yere geri verilmesidir. Verginin geri alınmasının haklı bir nedene dayanmadığı durumlarda, söz konusu geri alma vergi ziyai kabahati kapsamında kabul edilmektedir. Buna ilişkin açıklamalar vergi ziyai kabahatinin orta nitelikli fiilleri kapsamında, “verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet verilmesi” başlığı altında ayrıntılı olarak yapıldığından, tekrar edilmeyip, vergi ziyai kabahatinin netice unsuru olarak sayılmakla yetinilecektir.

---

<sup>162</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 106.

<sup>163</sup> DEMİR Nilgün, “4369 Sayılı Kanunla Getirilen Vergi Ziyai Suçu ve Cezası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, İstanbul, Aralık 1998, Yıl 17, S. 123, s. 48.

<sup>164</sup> MUTLUER, s. 121.

<sup>165</sup> HIZLI, s. 79.

### 3. Hareket ile Netice Arasındaki İlliyet Bağı Unsuru

İlliyet bağı, bir kişinin neticeden sorumlu tutulabilmesi için, onun hareketi ile netice arasında bulunması gereken ilişkiyi ifade etmektedir<sup>166</sup>. İlliyet bağı, hareket ile dış dünyada meydana gelen netice arasında sebep sonuç ilişkisi kurulabilmesini göstermektedir<sup>167</sup>.

İlliyet bağı, vergi ziyai kabahati açısından ele alındığında, sebep sonuç ilişkisi kurulabilmesi için, vergi mükellefi ya da sorumlusunun vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesi yüzünden vergi alacağının zamanında tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi şeklindeki neticenin gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani vergi alacağının hiç tahakkuk etmemesi ya da eksik tahakkuk etmesi şeklindeki netice mükellef ya da sorumlunun hareketi sonucunda ortaya çıkmalıdır.

### C. MANEVİ UNSUR

Manevi unsur, işlenen fiil ile kişi arasındaki manevi bağı ifade etmektedir ve bu bağ kurulmadan gerçekleştirilen davranış suç ya da kabahat oluşturmayacaktır<sup>168</sup>.

Suç ile kabahatin her ikisi için de manevi unsurun varlığı gerekmele birlikte, kast ve taksirin varlığı bakımından iki haksızlık şekli arasında fark vardır<sup>169</sup>.

Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesine göre suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Taksirle işlenen filler ancak kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılmaktadır. Kabahatlerde ise durum daha farklıdır. Kabahatler Kanunu'nun 9. maddesinde, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, kabahatlerin hem kasten hem de taksirle işlenebileceğine ilişkin bir düzenlemeye

---

<sup>166</sup> DEMİRBAŞ, s. 233; AKBULUT, s. 235.

<sup>167</sup> ALACAKAPTAN, s. 67.

<sup>168</sup> ÖZGENÇ, s. 223; AKBULUT, s. 298.

<sup>169</sup> AKBULUT, s. 298.

yer verilmektedir. Bu anlamda kabahatlerin işlenmesine ilişkin taksirin yeterli görüldüğü söylenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun kusur yeteneğini düzenleyen 332. maddesi, suçu ortadan kaldıran yanılmayı düzenleyen 369. maddesi ve mücbir sebepleri düzenleyen 373. maddesi inceliğinde, Vergi Usul Kanunu'nun sistematik yorumunun manevî unsurun bulunduğunu ortaya koyduğunu söylemek yanlış olmayacaktır<sup>170</sup>

Vergi ziyasını tanımlayan 344. maddede manevî unsurla ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bununla beraber vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak, madde gerekçesinde “...*vergi kaybı, ister hatadan, ihmalden veya bir usulsüzlükten doğmuş olsun, isterse kasıtlı olsun vergi cezasının kesilmesi konusunda farklılık arz etmeyeceği*” demek suretiyle belirtildiğinden vergi ziyayı kabahati açısından taksirin yeterli sayıldığı ifade edilebilir<sup>171</sup>.

#### **D. HUKUKA AYKIRILIK UNSURU**

Hukuka aykırılık, söz konusu hareketin mubah sayılmaması, tecviz edilmemesi, tüm hukuk düzeni ile çelişmesi anlamına gelmektedir<sup>172</sup>.

Hukuka aykırılık unsuru, sadece ceza hukuku kurallarına aykırılık şeklinde ifade edilemez; çünkü belirli bir fiile cevaz veren ve hatta bunu emreden hukuk kuralı ceza hukuku dışında da bulunabilecektir<sup>173</sup>. Hukuku aykırılık unsurunun kapsamı hukuku uygunluk sebeplerinin uygulanması açısından da önem arz etmektedir.

Hukuka uygunluk, fiilin hukuka aykırı olmaması, kanunun yasaklayarak cezalandırdığı bir hareketin yapılmasına izin verilmesi durumudur<sup>174</sup>. Hukuka aykırılık tüm hukuk düzenine aykırılık anlamına geldiğinden, hukukun herhangi

---

<sup>170</sup> BAYKARA, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 294, 295.

<sup>171</sup> ŞENYÜZ, s. 112.

<sup>172</sup> DONAY, s. 144; AKBULUT, s. 338.

<sup>173</sup> DONAY, s. 146.

<sup>174</sup> DEMİRBAŞ, s. 253.

bir dalının izin verdiği bir davranış, tüm hukuk düzeni bakımından hukuka uygun sayılacaktır<sup>175</sup>. Yani bir fiil kanundaki suçun unsurlarını ihlal etmekle birlikte, ceza hukuku içinde veya dışında hukuka uygunluk sebepleri varsa, fiilin hukuka aykırılık unsuru ortadan kalkacaktır<sup>176</sup>.

Vergi hukukuna ilişkin olarak da bazı hukuka uygunluk nedenleri düzenlenmiştir. Buna ilişkin birkaç örnek verilebilir<sup>177</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin 6. fıkrasındaki düzenlemeye göre elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim veya formlara ilişkin olarak süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen bildirim ve formların, belirlenen sürelerin sonundan itibaren 10 gün içinde verilmesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilmeyecektir. Yine Kanun'un 151. maddesinde düzenlenen bilgi verme ödevi kapsamında bilgi vermeden imtina edecek kişilerin bilgi vermemesi de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen hukuka uygunluk sebeplerinden biridir.

Vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak, mükellef ya da sorumlunun hukuka ve kanuna aykırı olacak davranışları, Kanun'un 341. ve 359. maddelerinde belirtilmiştir. Belirtilen türde fiillerin yapılmasıyla vergi ziyayı açısından hukuka aykırılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır.

### **III. VERGİ ZİYAYI KABAHAHATİNDE SORUMLULUK**

Bu başlık altında öncelikle vergi ehliyeti, fail ve vergi ceza ehliyeti kavramları ele alınacak daha sonra vergi ziyayı kabahatinde gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin cezai sorumlulukları incelenecektir.

#### **A. VERGİ EHLİYETİ**

Medenî hukukta şahıslar bakımından genel olarak, medenî haklardan istifade ehliyeti olan hak ehliyeti ve medenî hakları kullanma ehliyeti şeklinde ifade edilen fiil ehliyeti kavramlarını içeren başlıca iki ehliyetten söz

---

<sup>175</sup> AKBULUT, s. 339.

<sup>176</sup> DEMİRBAŞ, s.253.

<sup>177</sup> TAŞDELEN, s. 71.

edilmektedir<sup>178</sup>. Vergi ehliyeti ve ceza ehliyeti ise medenî hukuktaki bu ehliyet kavramından farklıdır.

Vergi ehliyetinin vergi kanunlarına göre mükellef olunan hukukî durum karşısında kişinin konumunu ifade ettiği söylenebilir<sup>179</sup>. Vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücü olduğundan vergiyi doğuran, olayla iradî ya da gayriiradî bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir<sup>180</sup>.

Vergi kanunlarında gerçek kişinin vergi ehliyetine sahip olabilmesi medenî hukuk anlamındaki ehliyetten farklı düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesindeki düzenlemeye göre mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanunî ehliyet şart değildir. Bu anlamda örneğin 3 yaşındaki bir çocuğun vergi mükellefi olması söz konusu olabilecektir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.

Küçükler, kısıtlılar ve tüzel kişiler de vergi ehliyetine sahip olabilmektedirler. Buna ilişkin düzenlemeye Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Aynı maddenin ikinci fıkrasındaki düzenlemeye göre kanunî temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Temsilciler ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebileceklerdir. Vergi Usul Kanunu'na göre kanunî temsilcinin sorumlu olması için, onun vergisel ödevleri yerine getirmemesiyle verginin küçük ya da

---

<sup>178</sup> AKINTÜRK Turgut, *Medenî Hukuk Başlangıç Hükümleri*, Sevinç Matbaası, Ankara 1968.

<sup>179</sup> ŞENYÜZ, s. 50.

<sup>180</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 74.

kısıtlının mal varlığından alınamaması arasında illiyet bağının bulunması yeterli olup bu anlamda kusurlu olma şartı aranmamaktadır<sup>181</sup>.

Belirtmek gerekir ki, sorumluluk yalnızca tüzel kişinin kanunî temsilcisi için söz konusu olduğundan tüzel kişinin ortağı ya da üyesi olmak sorumluluk için yeterli olmayacaktır. Kanunî temsilcinin sorumluluğu için tüzel kişi hakkında tüm cebren tahsil ve takip işlerinin uygulanması sonucunda verginin tahsiline imkân kalmadığının tespit edilmiş olması da kanunî şart olarak aranacaktır<sup>182</sup>.

## **B. FAİL KAVRAMI VE VERGİ CEZA EHLİYETİ**

Fail, kabahati işleyen kişidir. Kabahatler Kanunu'nun 5. maddesinde de kabahatin, failin icraî veya ihmali davranışı gerçekleştirdiği zaman işlenmiş sayılacağı düzenlenerek, kabahati işleyen kişi fail olarak nitelendirilmektedir.

Vergi kabahatinin failinin, vergi hukuku kapsamında hak ve ödevlere sahip olan vergi ödevlisi olduğu söylenebilir. Bu anlamda vergi kabahatleri açısından fail kavramı, vergi kanunlarında idarî yaptırım uygulanması öngörülen tahakkuk düzeni ile şekle ve usûle ilişkin normları ihlâl eden vergi ödevlisi şeklinde ifade edilebilir<sup>183</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyayı kabahatinin mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceği düzenlenmiştir. Yani suçun failinin, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabileceği öngörülmektedir. Bu anlamda vergi ziyayı ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir.

Bir aracın alımı ve tescili konusunda şirket temsilcisi tarafından, trafik tescil ve takip işlemleriyle uğraşan ve faaliyet gösteren kişilere, noterde düzenlenen vekaletnameyle yetki verilmesi ve bu kişiler tarafından tescil ile ilgili

---

<sup>181</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 88.

<sup>182</sup> KARAKOÇ, s. 202.

<sup>183</sup> TAŞDELEN, s. 23.

işlemler yapılırken şirketin temsilcisinin bilgisi olmaksızın sahte vergi dairesi alındıları düzenlenmesi nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyana ilişkin bir olayda, Danıştay, mükellef ve vergi ziyayı arasında illiyet bağının olmadığı gerekçesiyle davacı şirket temsilcisi adına vergi ziyayı cezası kesilmesinde isabet olmadığı yönünde bir karar vermiştir. Danıştay'ın söz konusu kararında vergi ziyayı ile mükellef ya da sorumlu arasındaki illiyet bağına ilişkin olarak şu ifadeler yer verilmiştir:<sup>184</sup>

*“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344' üncü maddesinin, 4369 sayılı Kanunla değiştirilerek, 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren şeklinin ilk fıkrasında; vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış; aynı maddenin ikinci fıkrasında da, vergi ziyayı cezasının hesaplanış biçimi düzenlendikten sonra, vergi ziyana 359'uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, bu cezanın üç kat olarak uygulanması öngörülmüştür.*

*Görüldüğü üzere; vergi ziyayı cezası kesilebilmesi için, verginin anılan Kanunun 341'inci maddesinde tanımlanan anlamda ziyaya uğratılmış olması yeterli değildir; ayrıca, vergi ziyana mükellef veya vergi sorumlusu tarafından neden olunması da gereklidir. Başka anlatımla; vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanabilmesi, vergi ziyayı ile mükellef ya da vergi sorumlusunun eylemi arasında illiyet bağının kurulabilmesine bağlıdır.”*

Ceza ehliyeti, bir kişinin hukuka aykırı gerçekleştirdiği fiil sonucunda cezalandırılabilmesi şeklinde ifade edilebilir.

Kimlerin vergi ceza sorumlusu olabileceğini belirleyen vergi ceza ehliyeti, vergi ehliyetinden farklıdır. Örneğin küçük bir çocuk vergi ehliyetine sahipken, vergi ceza ehliyetine sahip olmadığından; ceza ehliyeti, küçük çocuğun kanunî temsilcisine ait olacaktır<sup>185</sup>.

<sup>184</sup> Dan. 7. D., E. 2005/4588, K. 2007/2376, <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 30.06.2014).

<sup>185</sup> ŞENYÜZ, s. 52.



## C. VERGİ ZİYAI KABAHAATİ AÇISINDAN CEZA EHLİYETİ

Vergi ceza ehliyeti Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında gerçek kişiler ve tüzel kişiler açısından ayrı ele alınarak düzenlenmiştir.

### 1. Gerçek Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti

Vergi ziyai kabahati açısından cezai sorumluluğun kime ait olacağı özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesindeki kaçakçılık suçuna ilişkin düzenlemede yer alan fiiller ile işlenmesi halinde önem arz etmektedir. Kanun koyucunun, verginin mükellefe ait bir borç olduğunu, kanunda açıkça belirtilen hallerde vergi sorumlusunun da bu borcun ödenmesinden sorumlu tutulacağını dikkate alarak, Vergi Usul Kanunu'nun 341. ve 344. maddelerindeki düzenlemelerde vergi ziyai kabahatini sadece vergi mükellefi ve vergi sorumlusu tarafından işlenebilecek bir kabahat olarak belirlediği söylenebilir<sup>186</sup>.

Vergi kanunlarına aykırı hareket eden gerçek kişi, fiil ehliyetine sahipse yani tam ehliyetli ise (velayet ve vesayet altında değilse veya işlerinin idaresinin bir kayyımaya tevdi edilmesi söz konusu değilse, işlerinin idaresini tek başına yapmışsa) kanuna aykırı hareketleri neticesinde cezai sorumluluk kendisine ait olacaktır. Ancak kişi tam ehliyetli değilse, yani küçük, kısıtlı ise cezai sorumluluk açısından farklı bir durum söz konusu olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre, küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Bu kişilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Kanunî temsilciler, kendi malvarlıklarından alınan vergiler için mükellefe rücu edebilir ancak kesilen ceza için mükellefe rücu edebilmeleri mümkün değildir. Yani kanunî temsilciler bu

---

<sup>186</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 288.

ödevleri yerine getirmezlerse ya da eksik yerine getirirlerse söz konusu cezai sorumluluk küçüğe ya da kısıtlıya değil, kanunî temsilciye ait olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesindeki düzenlemeye göre, velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımaya tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacaktır. Cezaların şahsiliği gereğince küçük ve kısıtlıların, cezaya muhatap olamayacakları açıktır. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyım olacaktır. Örneğin 8 yaşında bir çocuk adına ticarî işlemler yapan kanunî temsilcisinin vergilendirme ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle vergi kaybı meydana gelirse, vergi ziyai kabahatine ilişkin cezanın muhatabı küçük çocuk değil, kanunî temsilci olacaktır. Bu anlamda kanunî temsilcinin küçük ya da kısıtlıya kesilen cezadan değil, kendi işlediği suçun cezasından dolayı vergi idaresine muhatap olacağı ve suçun faili durumunda olduğu ifade edilmektedir<sup>187</sup>. Bu nedenle kanunî temsilcinin küçük ya da kısıtlıya, ödediği vergiler için rücu edebilmesi olanağı varken, ödediği vergi cezaları için rücu edebilmesi söz konusu olamayacaktır.

Küçüklerin cezai sorumluluğuna ilişkin olarak Kabahatler Kanunu'nun 11. maddesinde yer verilen düzenlemeye göre, fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idarî para cezası uygulanamayacaktır. Söz konusu düzenlemeden on beş yaşını dolduranların kabahatler nedeniyle cezai sorumluluğunun tam olduğunun anlaşıldığı, bu yüzden 15 yaşını doldurmuş fakat 18 yaşını doldurmamış kişilerin velilerinden habersiz yahut vasi atanmadan vergi yükümlüsü olmaları durumunda, ödevlerini yapmamaları neticesinde sorumluluklarının ortaya çıkacağı ifade edilmektedir<sup>188</sup>. Buna göre Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu açısından 15 yaşını doldurmamış çocuğun sorumluluğu olmayacaktır. Ancak on beş ila on sekiz yaş arasındaki çocukların sorumluluğuna ilişkin olarak bu iki kanunda farklı düzenlemelere yer verildiğinden, bu çocuklar için hangi kanunun uygulanacağı sorunu gündeme

---

<sup>187</sup> KARAKOÇ, s. 201.

<sup>188</sup> TAŞDELEN, s. 41.

gelmektedir. Bu durumda Kabahatler Kanunu uygulanacak olursa çocuğa vergi yükümlülüğünü yerine getirme ödevi de yüklenmiş olacaktır. Vergi Usul Kanunu yönünden ise çocuk vergi yükümlüsü olsa da, yükümlülüğü yerine getiren kanunî temsilcisi olduğundan ve vergi kaybına, temsilcinin davranışı yol açtığından burada uygulanması gereken kanun Vergi Usul Kanunu olacaktır<sup>189</sup>.

## 2. Tüzel Kişiler Açısından Ceza Ehliyeti

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesindeki düzenlemeye göre, küçükler ve kısıtlılarda olduğu gibi, tüzel kişilerin, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin de mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Kanunî temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır.

Tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumlu tutulmasının nedeninin devletin vergi alacağına güvence altına alınması olduğu söylenebilir<sup>190</sup>. Tüzel kişilerin mali ceza sorumluluklarının kabul edilmesine ilişkin nedenler şu şekilde sayılabilir:<sup>191</sup>

- Tüzel kişilerin çalıştırdıklarının faaliyetlerinden yararlandığı gibi, adalet ilkesinin bir gereği olarak, bu kişilerin faaliyetlerinden doğan zararlara da katlanmaları gerekmektedir.
- Tüzel kişilerin, işlerinde çalıştırdıkları kişileri, işlerini gereği biçimde yürütebilecek kişiler arasından seçmeleri gerekmektedir. Bu anlamda kusurlarının bulunması, tüzel kişilerin sorumluluklarını gerektirecektir.

---

<sup>189</sup> TORUNOĞLU Tahsin, “Vergi Ziyat Kabahati”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, İzmir, Yıl 2012, C.12, Özel Sayı, s. 513.

<sup>190</sup> HIZLI, s. 105.

<sup>191</sup> MUTLUER, s. 67.

- Tüzel kişilerin, işlerini yürüten kimseleri denetlemesi gerektiğinden, bu denetimi gereği gibi yapmaması, tüzel kişi adına bir kusur olarak kabul edilebilir.

Vergi hukukunda tüzel kişilerin cezai sorumluluğuna ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinin ilk fıkrasına göre, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilecektir. Bu maddedeki eski düzenlemeye göre, tüzel kişiler bakımından hapis cezasını gerektiren bir suç işlendiği takdirde tüzel kişinin hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılması olanağı bulunmadığından bu yaptırımın kanunî temsilcilere uygulanacağı öngörülmekteydi. Bu eski düzenleme tüzel kişilerin kanunî temsilcileri açısından objektif sorumluluk esasını getirdiği yönünde tartışma konusu olmaktadır<sup>192</sup>. Söz konusu madde 4369 sayılı kanunla değiştirilerek, maddenin 3. fıkrasında, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359. ve 360. maddelerde öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı açıkça öngörülmüştür. Böylece Türk Ceza Kanunu'ndaki cezaların şahsiliği ilkesine uyum sağlanmıştır.

İlgili maddeye göre tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilecektir. Bu anlamda cezanın muhatabı tüzel kişi olacağından ve tüzel kişiler fiil ehliyetlerini kanunî temsilcileri aracılığıyla kullanacaklarından, tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin kimler olacağı önem taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinin 2. fıkrasında tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10. maddesine gönderme yaparak, bu hükmün vergi cezaları hakkında da uygulanacağını öngörmektedir. Buna göre, kanunî temsilcilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi cezaları kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin

---

<sup>192</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 213.

varlıklarından alınacaktır. Bununla birlikte kanunî temsilciler ödedikleri vergi cezaları için tüzel kişiye rücu edebileceklerdir<sup>193</sup>.

Vergi Usul Kanunu açısından vergi kabahatleriyle ilgili olarak tüzel kişilerin fiili işlemiş gibi ceza muhataplığı kabul edilmektedir. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden doğan vergi cezaları doğrudan tüzel kişiye kesildiğinden kesilen cezanın, öncelikle adına ceza kesilen tüzel kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir<sup>194</sup>. Bu anlamda vergi cezasının muhatabı tüzel kişi olduğundan, tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin durumu, küçüklerin kanunî temsilcilerinden farklıdır.

Tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin cezai sorumluluğuna ilişkin bir düzenlemeye Kabahatler Kanunu'nun 8. maddesinde de yer verilmektedir. Buna göre organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilecektir. Bu düzenlemeye göre, Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinin 1. fıkrasının aksine mükellef tüzel kişinin değil de, kabahati işlemiş olan tüzel kişi temsilcisinin veya tüzel kişi organının ya da gerçek kişinin cezalandırılmasının emredildiği ayrıca bu kişinin yanı sıra, ceza hukukundan farklı olarak mükellef tüzel kişinin de cezalandırılacağı, bu anlamda idarenin bir takdir yetkisi olduğu ifade edilmektedir<sup>195</sup>.

Kabahatler Kanunu'na göre tüzel kişiliğe idarî yaptırım uygulanması idarenin takdirine bırakıldığından, tüzel kişinin sorumluluğunun Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi kesin bir anlam taşımadığı söylenmektedir<sup>196</sup>. Yani idare yalnızca kanunî temsilcinin cezalandırılmasına karar verebileceği gibi, takdir hakkını kullanarak tüzel kişiliğin de cezalandırılmasına da karar verebilecektir. Bununla birlikte Kabahatler Kanunu'ndaki bu düzenlemede tüzel kişi ya da

---

<sup>193</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 90

<sup>194</sup> ŞENYÜZ, s. 54.

<sup>195</sup> BAŞARAN YAĞAŞLAR, *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*, s. 165.

<sup>196</sup> TAŞDELEN, s. 44.

kanunî temsilcinin cezalandırılması konusunda idareye verilen takdir yetkisinin hangi kriterler çerçevesinde kullanılacağına ilişkin bir belirleme olmadığından durumun kanunîlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği ifade edilmekte ve söz konusu düzenleme keyfi yaptırım uygulamalarına yol açabileceği gerekçesiyle eleştirilmektedir<sup>197</sup>.

Vergi Usul Kanunu ve Kabahatler Kanunu'ndaki düzenlemelerin dışında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde de tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin olarak bir düzenlemeye yer verilmektedir. Buna göre tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsî mal varlıklarından bu kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir. Söz konusu düzenleme, vergi cezası da bir amme alacağı olduğundan, bunlar için de uygulama alanı bulacaktır. Buna göre vergi alacağının tamamen ya da kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde doğrudan kanunî temsilcinin malvarlığına gidilebilecektir. Bu anlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki düzenlemede kanunî temsilcilerin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk esasına dayandığı, kanunî temsilcilere gidilebilmesi için, temsilcinin kusurunun aranmayacağı, objektif sorumluluğun geçerli olduğu söylenebilir<sup>198</sup>.

Netice itibariyle tüzel kişilerin sorumluluğunun, Vergi Usul Kanunu'nda aslî yani doğrudan bir sorumluluk, Kabahatler Kanunu'nda ise takdire dayalı olmak üzere tali bir sorumluluk şeklinde düzenlendiği ifade edilebilir<sup>199</sup>. Bu anlamda tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin kimler olduğu ve vergi ile ilgili ödevlerin kimler tarafından yerine getirildiği, tüzel kişilere uygulanacak yaptırımların sujesini belirlemek bakımından önem taşımaktadır.

---

<sup>197</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*, s. 166.

<sup>198</sup> ŞENYÜZ, s. 55.

<sup>199</sup> TAŞDELEN, s. 42.

Tüzel kişilerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getiren temsil organları o tüzel kişinin özelliklerine göre kanunlarda belirtilmektedir. Şirketlerin kanunî temsilcilerine ilişkin düzenlemelere Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilmektedir. Buna göre;

- Anonim şirketlerde Türk Ticaret Kanunu'nun 370. maddesindeki düzenlemeye göre esas sözleşmede aksi öngörülmemişse ya da yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir.
- Komandit şirketler Türk Ticaret Kanunu'nun 318. maddesine göre kural olarak, komandite, yani sınırsız sorumlu ortaklar tarafından temsil edilmektedir.
- Limited şirketlerde temsil yetkisine ilişkin Türk Ticaret Kanunu'nun 623. maddesine göre şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenecektir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilecektir. Ancak en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir.
- Ticarî bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan kollektif şirketlerde temsil ve idare yetkisine ilişkin başkaca bir düzenleme getirilmemişse her ortağın şirketi tek başına temsil yetkisi vardır.

Tüzel kişiliği olmayan adi şirketlerde, her ortağın ortaklığı yönetim ve temsil yetkisi olmakla birlikte, adi şirket ortaklarının ortaklığın tüm işlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde, ortakça işlenen kabahatlerin cezalarından her ortak müteselsilen sorumlu olacaktır<sup>200</sup>.

---

<sup>200</sup> ŞENYÜZ, s. 53.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ ZİYAININ ORTAYA ÇIKARILMASI, CEZA KESME USULÜ VE KABAHATE UYGULANACAK İDARİ YAPTIRIM

#### I. VERGİ ZİYAININ ORTAYA ÇIKARILMASI

Vergi suçlarına ilişkin cezalar, Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre yapılacak yargılama sonunda ceza mahkemelerince hükmolunur. Vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımlar ise Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler çerçevesinde vergi idaresi tarafından kesilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 364. maddesindeki düzenlemeye göre vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tespit olunacaktır. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi zorunludur. Vergi kanunlarına aykırı davranış, vergi cezasını kesmeye yetkili vergi dairesince tespit edilebileceği gibi, bir başka vergi dairesinin yapmış olduğu tespite dayanılarak da ceza kesme yetkisi kullanılabilir<sup>201</sup>.

Vergi ziyanının tespitinde kullanılan müesseseler yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört başlık altında incelenecektir.

---

<sup>201</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 411.



## A. YOKLAMA

Yoklama Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.

Vergi idaresi, mükelleflerin kanunla belirtilen ödevleri yapmıyorsa yoklama ile tespit etmektedir. Örneğin bir mükellefin günlük hasılatı, ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa uyup uymadıkları, günü gününe kayıt yapılması gereken defterlerin işyerinde bulundurulup bulundurulmadığı, bu defterlerin tasdik ettirilip ettirilmediği, düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin düzenlenip düzenlenmediği, faturasız mal bulunup bulunmadığı, levha asma ve kullanma zorunluluğuna uyulup uyulmadığı yoklama ile tespit edilebilir. Ayrıca kanunî belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve deliller tespit edilirse bunlar alıkonulabilir. Yoklamanın hedefi vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin dışındaki olgu ve bulguları ortaya çıkarmaktır<sup>202</sup>.

Yoklama Kanununun 128. maddesine göre;

- Vergi dairesi müdürleri;
- Yoklama memurları;
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
- Vergi incelemesine yetkili olanlar;
- Gelir uzmanları tarafından yapılır.

Yoklama sonuçları Kanununun 131. maddesindeki düzenlemeye göre yoklama fişine geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha olarak tanzim olunarak tarihlenir. Nezdinde yoklama yapılan veya yetkili kişi bulunursa imza ettirilir. Bu kişiler bulunamazsa veya imzadan çekilirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine

---

<sup>202</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 165.

imzalatılır. Danıştay'ın kararları doğrultusunda, nezdinde yoklama yapılan kişiden kast edilenin mükellef olduğunu belirtmek gerekir.<sup>203</sup>

Yoklama, diğer vergi denetimlerine göre daha uygulanabilir nitelikte olduğundan, kısa sürede sonuç vererek mükellef üzerinde caydırıcı bir etki yaratmaktadır.<sup>204</sup>

## B. VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesi, vergi mevzuatına uygunluk denetimi ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi ve defter, kayıt, belgelerle bağlı kalmaksızın işletme içinde ve dışında toplanan bilgiler ile yapılan araştırma şeklinde tanımlanabilir.<sup>205</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesindeki düzenlemeye göre vergi incelemesine tabi kişiler, defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Vergi incelemesi Kanununun 134. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Çoğu zaman, vergi denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılan bu kavramın, sadece vergi hukuku ve tekniğiyle ilgili olmayıp, sosyal ve psikolojik yönleri de olan bir kavram olarak ortaya çıktığı söylenebilir<sup>206</sup>.

Vergi incelemesinin işlevleri, araştırıcı, önleyici ve düzeltici işlevler olarak sıralanabilir<sup>207</sup>. Buna göre, vergi incelemesi bir yandan mükelleflerin beyanlarının tespit edilmesini ve ortaya çıkarılmasını, böylece vergi

---

<sup>203</sup> Mükellefin nezdinde yapılan bir yoklama olmaksızın, başka bir şahsın mükellefiyet durumu ile ilgili olarak düzenlenen yoklama tutanağına dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği belirtilmiştir, Dan. 3. D., 27.04.1988, E. 1987/2083, K.1988/1309, <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 12.08.2014); Satıcı nezdinde düzenlenen tutanağa dayanılarak alıcıya özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği belirtilmiştir, Dan. 4. D., 23.9.1997, E. 1997/548, K. 1997/2691, <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 15.08.2014).

<sup>204</sup> ŞEKER Nezih, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1994, s.21.

<sup>205</sup> ŞEKER Nezih, s. 35.

<sup>206</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı*, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 38.

<sup>207</sup> ŞEKER Nezih, s. 38.

incelemesinin sonuçları olan müeyyidelerin işletilebilmesini sağlarken bir yandan da inceleme elemanları tarafından yanlışları ve hataları konusunda bilgilendirilen mükellefler açısından eğitici bir rol oynar.

Vergi incelemesi Kanununun 135. maddesine göre;

- Vergi müfettişleri;
- Vergi müfettiş yardımcıları;
- İlin en büyük mal memuru;
- Vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 75. maddesindeki düzenlemeye göre, Kanunun 72. maddesinin 1. fıkrasına göre kurulan takdir komisyonları 74. maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 364. maddesinde yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesinin ve delillerin kaybolması ihtimali bulunan hallerde bunların tutanakla tespit edilmesinin zorunlu olduğu düzenlemiştir. Kanununun 141. maddesindeki düzenlemeye göre de inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylara ve hesap durumlarına ilişkin ayrıca tutanak tutulabilir. İlgililerin itirazları varsa bunlar da tutanağa geçirilir ve düzenlenen tutanağın bir nüshası mükellefe ya da nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılır.

İhtirazi kayıt konulmaksızın imzalanan inceleme tutanağı, vergi cezaları bakımından mükellef ve sorumluları bağlayıcı bir maddi delil niteliği taşımaktadır<sup>208</sup>. İlgililerin tutanağı imzalamaktan çekinmesine ilişkin düzenleme Kanununun 141. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tutanakla tespit edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter ve vesikalar, nezdinde inceleme

---

<sup>208</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 414.

yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme sonunda tarh edilen vergiler ve cezaları kesinleşinceye kadar geri verilmez.

### **C. ARAMA**

Arama Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden emareler varsa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde arama yapılabilir. Bu anlamda arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgisi olan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan araştırma şeklinde tanımlanabilir.<sup>209</sup>

Kanunun 142. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenlemeye göre arama yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin buna lüzum görmesi ve yetkili sulh hakiminden karar alınması gerekmektedir. Sulh hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. Arama gerçekleştirilirken karşılaşılabilecek zorluklar ve nezdinde arama yapılan kişinin toplumsal açıdan olumsuz bir şekilde etkilenme olasılığı, bu müessesenin uygulanmasında titiz yaklaşılmasını gerektirmektedir ve bu anlamda sulh hakiminden karar alınması önemli bir fonksiyon görmektedir<sup>210</sup>.

Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit olunur.

### **D. BİLGİ TOPLAMA**

Bilgi toplama, Vergi Usul Kanunu'nda talep üzerine bilgi verme ve devamlı bilgi verme şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Talep üzerine bilgi verme Kanunun 148. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle işlem yapan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların

---

<sup>209</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 100.

<sup>210</sup> AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s.111.

isteyecekleri bilgileri vermek zorundadırlar. Kural olarak kendilerinden bilgi istenenler bilgi vermekten kaçınamazlar. Aksi takdirde bilgi verme görevini yerine getirmeyenlere ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi uygulama alanı bulacak ve özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bilgi talebinin kamu idare ve müesseseleri ile mükellefler dışında, mükelleflerle işlem yapmak suretiyle ilişki kuranlara da yöneltilebilmesi, bilgi toplama müessesesinin uygulama alanını önemli ölçüde genişletmektedir<sup>211</sup>.

Devamlı bilgi verme Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar da dahil olmak üzere) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen yaptırımların uygulanabilmesi için, gerekli bulguları belirlemeye yarayan denetim müesseselerinin ardından ceza kesme usulü incelenecektir.

## II. CEZA KESME USULÜ

Vergi cezaları, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince kesilecektir.

Kesilen vergi cezaları ilgilere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 366. maddesindeki düzenlemeye göre ceza ihbarnamesinde şu bilgiler bulunacaktır:

- İhbarnamenin sıra numarası;
- Tanzim tarihi;
- İlgililerin soyadı, adı ve ünvanı;
- Varsa mükellefin hesap numarası;

---

<sup>211</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s.175.

- İlgilinin açık adresi;
- Olayın izahı; (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle)
- Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi;
- Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası;
- Varsa tekerrür ve içtima durumu;
- Vergi cezasının hesabı ve miktarı;
- Vergi mahkemesinde dava açma süresi.

Ayrıca cezayı gerektiren olayın tespitine ilişkin tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği de ceza ihbarnamesine eklenir.

Ceza ihbarnamesi, Danıştay'ın bazı kararlarında gerekçelendirilen görüşe göre tebliğ aracı niteliğindedir<sup>212</sup>.

### III. VERGİ ZİYAI KABAHAHATİNE UYGULANACAK İDARİ YAPTIRIMLAR

Vergi ziyai kabahati, devletin hazinesine alacak olarak kaydedilmesi gereken bir hususun, alacak olarak kaydedilmesinin önüne geçmek olduğuna göre; vergi ziyai kabahatine uygulanacak idarî yaptırımın alacaklılığın engellenmesine yönelik bu kabahate ilişkin bir yaptırım olarak değerlendirilebileceği, bu anlamda alacaklılık halinin ekonomik bir olay olması

<sup>212</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin tahakkuk fişi veya ihbarname düzenlenerek tebliğ edileceği hükme bağlanmış ise de, bu bildirim tahakkuk fişi veya ihbarname yerine bazı hallerde bir yazı ile duyurulmuş olması halinde de geçerli olduğunun kabulü gerektiği; ancak; bu belgelerin yerine geçecek yazıların esasa müessir noksanlıklar taşımaması gerektiği; her iki halde de esas olanın yükümlülüklerin, tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden haberdar olmuş bulunduğu belirtilmiştir. Dan. 7. D. 2.3.2004, E. 2001/1222, K. 2004/456, <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 10.09.2014); İhbarnameye inceleme raporunun eklenmemesinin ihbarnamenin iptalini gerektirmeyeceği, tebligatı geçersiz kılacağı belirtilmiştir. Dan. 9. D. 21.11.1991, E. 1991/1096, K. 1991/3345, Danıştay Dergisi, S. 84, 85, s.677.

nedeniyle buna bağlanan yaptırımın da parasal olmasının doğal bir sonuç olduğu söylenebilir<sup>213</sup>.

Vergi ziyai kabahatinin işlenmesi halinde, kabahati işleyen vergi mükellefi ve sorumlusu hakkında uygulanacak idarî yaptırım Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinde idarî para cezası olarak düzenlenmektedir.

Bununla birlikte vergi ziyasına sebep olan mükellef ve sorumlulara ilişkin olarak düzenlenen ancak, kanunda yaptırım olarak sayılmayan Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetine ilişkin 5. maddesinin 4. fıkrasındaki düzenlemenin, muhatabı üzerindeki olumsuz etkileri bakımından idarî yaptırımlara benzediği, bu anlamda idarî yaptırım olarak nitelendirilebileceği ve vergi ziyai kabahatine ilişkin idarî yaptırımlar kapsamında ele alınabileceği ifade edilmektedir<sup>214</sup>. İlgili düzenlemeye göre kesinleşen vergi cezaları Maliye Bakanlığı'na açıklanabilecektir. Ayrıca, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslek kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilebileceği öngörülmektedir. Buna göre, vergi ziyai cezası kesinleşen vergi mükellefi ve sorumlularının kamuoyuna duyurulması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların meslekî kuruluş, birlik ve odalara bildirilmesi bu kişilerin, meslekî yaşamını olumsuz bir şekilde etkilerken, genel anlamda da caydırıcı bir etki yaratacaktır<sup>215</sup>.

Bu bağlamda, kanunda yaptırım olarak sayılmamasına rağmen, dolaylı bir yaptırım niteliğinde bulunan, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen açıklama yapma da vergi ziyai kabahatine ilişkin yaptırımlar başlığı altında ele alınacaktır. Vergi ziyai kabahatinin idarî yaptırımları, idarî para cezası ve açıklama yapma şeklinde iki başlık altında incelenecektir.

---

<sup>213</sup> ŞENYÜZ, s. 113.

<sup>214</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 213.

<sup>215</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 214.

## A. İDARİ PARA CEZASI

Vergi ziyai kabahatinin işlenmesi halinde uygulanacak yaptırımlar, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. 3. ve 4. fıkralarında farklı durumlara göre ele alınarak düzenlenmektedir. Buna göre kanundaki düzenleme doğrultusunda uygulanacak idarî yaptırımlar, genel olarak vergi ziyai kabahatine uygulanacak idarî yaptırım, 359. maddede yazılı (ağır nitelikli) fiillerle işlenen vergi ziyai kabahatine uygulanacak idarî yaptırım, vergi ziyai kabahatine iştirak edenlere uygulanacak idarî yaptırım ve beyannamenin kanunî süresinden sonra verilmesi (hafif nitelikli fiillerle işlenmesi) halinde vergi ziyai kabahatine ilişkin uygulanacak idarî yaptırım olmak üzere 4 başlık altında incelenecektir.

### 1. Genel Olarak Vergi Ziyai Kabahatine Uygulanacak İdari Yaptırım

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında, 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaya sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesileceği öngörülmektedir. Buna göre temel vergi ziyai yaptırımını ziyaa uğratılan verginin bir katıdır.

Söz konusu düzenleme 5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değişikliğe uğramıştır. Düzenlemenin bu değişiklikten önceki hali Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle pek çok eleştiri almaktaydı. 344. maddesinin 2. fıkrasında değişiklikten önce *"bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanununun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur"*, ifadesi yer almaktaydı. Gecikme faizinin vergi ziyai cezasının bir unsuru olarak ceza hesaplamasına dahil edilmesi, vergi dairesince daha önce tespit edilen mükelleflere daha az, daha sonra tespit



edilenlere daha fazla ceza kesilmesine, bu anlamda aynı fiili aynı zamanda işleyerek vergi ziyana sebep olan mükelleflere farklı tutarlarda ceza kesilmesine neden olacağı, bunun da eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceği gerekçesiyle eleştirilmekteydi<sup>216</sup>. Bununla birlikte gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi de kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmekteydi.

Bu hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. İptal kararında şu ifadelere yer verilmiştir<sup>217</sup>:

*“...İtiraz konusu kuralda düzenlenen vergi ziyai cezası, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük karakteri taşımayan, ancak vergi ziyai suçu işleyenlere öngörülen bir yaptırımdır. Bu durum gözetildiğinde cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan oranların yasayla belirlenmesi gerektiği kuşkusuzdur.*

*Kuralda, ziyaa 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*

---

<sup>216</sup> ALANTAR Doğan, “Vergi Ziyai Cezası Uygulamasında Sorunlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2005, Yıl 13, S. 146, s. 49.

<sup>217</sup> “Başvuru kararında, vergi ziyana bağlı olarak verilen vergi ziyai cezasının miktarının hesabında esas alınan gecikme faizi oranının 6183 sayılı Yasa'nın 51. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından belirlendiği, bu oranların vergilendirme ve tahsil dönemleri itibarıyla değişebildiği, ceza ve ceza yerine geçen tedbirlerin yasayla konulabileceği, vergi ziyai suçunu işleyenler için öngörülen vergi ziyai cezası miktarının yasama organı yerine yürütme organı olan Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen gecikme faizi oranı esas alınması nedenleriyle kuralın Anayasa'nın 2., 7., 10., 11., 38. ve 73. maddelerine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmüştür.

*Anayasa'nın 2. maddesinde, Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir. Bu bağlamda, hukuk devletinde yasa koyucu, yasaların yalnız Anayasa'ya değil, evrensel hukuk ilkelerine de uygun olmasını sağlamakla yükümlüdür.*

*Anayasa'nın 38. maddesinin birinci fıkrasında, “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez”, üçüncü fıkrasında da “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*

*... İptal edilen kuralın Anayasa'nın 7., 10., 11. ve 73. maddeleri yönünden ayrıca incelenmesine gerek görülmemiştir.”, AYM., 6.01.2005, E. 2001/3, K. 2005/4, RG. 20.10.2005, S. 25972.*

*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.*

*Açıklanan nedenlerle, kural Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.''*

5479 sayılı kanunla vergi ziyai kabahatine ilişkin yapılan bu değişikliğin yanı sıra, aynı kanunla geçici 27. madde eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre 1.1.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilecektir. Bu ceza; vergi ziyama 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, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanacaktır. Buna göre, 1.1.2006 tarihinden önceki döneme ilişkin olarak, bu tarihten sonra kesilen vergi ziyai kabahatine ilişkin para cezası için, Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin esas alınacağı ifade edilebilir. Söz konusu düzenleme para değerindeki erimeyi dikkate almadığı ve aynı tarihte işlenmiş aynı kabahate farklı yaptırım öngördüğü, bu anlamda eşitlik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir<sup>218</sup>. Örneğin beyannamelerini zamanında vermeyerek 2004 yılına ait 10000 TL'lik gelir vergisinin zamanında tahakkuk etmemesine yol açan ve vergi ziyai kabahatini aynı tarihte işleyen iki mükelleften birine, 2005 yılında diğerine 2007 yılında vergi ziyai cezası kesilmesi halinde, 2005 yılındaki 10000 TL ile 2007 yılındaki 10000 TL'nin reel değeri aynı olmadığından, aynı tarihte aynı kabahati işleyen iki mükellefe, fiilen farklı ceza uygulanması söz konusu olmaktadır<sup>219</sup>.

<sup>218</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s.290, 291.

<sup>219</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar*, s. 291.

## 2. 359. Maddede Yazılı Fiillerle İşlenen Vergi Ziyayı Kabahatine Uygulanacak İdari Yaptırım

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesini 2. fıkrasına göre vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, bu ceza üç kat olarak uygulanacaktır. Belirtmek gerekir ki, 359. maddede sayılan fiiller kaçakçılık suçuna ilişkin fiiller olup, bu fiillerle vergi kaybına yol açılması halinde uygulanacak yaptırımın 3 kat kesilebilmesi için, bu fiillerin kaçakçılık suçunu oluşturduğu yönünde bir ceza mahkemesi kararının verilmiş olması gerekecektir<sup>220</sup>. Şöyle ki, kanunda kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin işlenmesi halinde hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanacağı öngörülmektedir. Bilindiği gibi bu cezalara ancak ceza mahkemeleri hükmedebilecektir. Aksi kabul edilirse, mahkeme tarafından verilmiş bir mahkumiyet kararı olmadan, vergi dairesi tarafından vergi ziyayı kabahatine ilişkin kesilmiş yaptırımın kabul edilmesi halinde, vergi idaresi, daha kaçakçılık suçu oluşmadan, vergi kaybının doğduğuna resen hükmetmiş olacak, buna göre dolaylı olarak kaçakçılık yapıldığına hükmetmiş olan idarenin, buna ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalara da hükmetmesi gerekecek ve bu anlamda, Anayasa'nın 38. maddesine aykırılık söz konusu olacaktır<sup>221</sup>.

Vergi yönetiminin bu konuda uygulamaya ilişkin yaklaşımı gözden geçirildiğinde, vergi inceleme raporlarına dayalı olarak, kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller tespit edildiğinde, ceza yargılaması sonucu beklenmeden, vergi ziyayı yaptırımının uygulanması söz konusu olmaktadır<sup>222</sup>.

Yine kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesindeki 4. ve 5. fıkralarındaki düzenlemelere göre 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi

---

<sup>220</sup> KARAKOÇ, s. 459.

<sup>221</sup> TORUNOĞLU, s. 492.

<sup>222</sup> TAŞKAN Yusuf Ziya, "Vergi Ziyayı Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, İstanbul, Ağustos 2007, S. 227, s. 122.

cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamayacaktır. Kişinin kaçakçılık yaptığı ceza mahkemesi tarafından yapılan yargılama sonucunda sabit olurken, üç kat yaptırım uygulanması idarenin takdirine bırakılacağından, bir anlamda kaçakçılık yaptığı sabit olan kişiye 3 kat yaptırım uygulanmasına engel teşkil edecek nitelikte olan bu düzenleme, Anayasa'nın 138. maddesine de aykırıdır<sup>223</sup>. Anayasa'nın 138. maddesinin son fıkrasına göre yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır. Bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez. Netice itibariyle, ceza yargılaması sonucunda mahkemeler tarafından kişinin kaçakçılık yaptığına ilişkin hüküm verilmesi durumunda, vergi ziyai kabahatine ilişkin yaptırımın 3 katı tutarında uygulanması gerekecektir.

### **3. Vergi Ziyai Kabahatine İştirak Edenlere Uygulanacak İdari Yaptırım**

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenlemeye göre 359. maddede sayılan fiillere iştirak edenlere vergi ziyai kabahatine ilişkin yaptırım bir kat olarak uygulanacaktır. Söz konusu düzenleme, iştirak halini 359. maddede sayılan fiillere ilişkin olmak üzere düzenleme altına almaktadır. Buna göre, uygulanacak yaptırımın miktarının, iştirakin türüne veya menfaat temin edilip edilmemesine göre farklılaştırılması söz konusu olmadığından, iştirak edenlere maddî menfaat gözetip gözetmelerine bakılmaksızın, vergi ziyaya ilişkin olarak kayba uğratılan verginin bir katı tutarında yaptırım uygulanması gerekecektir<sup>224</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan fiiller dışındaki fiillerle vergi ziyai kabahatine iştirak edilmesi durumunda uygulanacak yaptırıma ilişkin, Kabahatler Kanunu'nun 14. maddesindeki düzenleme uygulama alanı

---

<sup>223</sup> TORUNOĞLU, s. 493.

<sup>224</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 216.

bulabilecektir. Buna göre kabahatin işlenişine birden fazla kişinin iştirak etmesi halinde bu kişilerin her biri hakkında, fail olarak idarî para cezası verilecektir.

#### **4. Beyannamenin Kanunî Süresinden Sonra Verilmesi Halinde Vergi Ziyayı Kabahatine İlişkin Uygulanacak İdari Yaptırım**

Vergi ziyayı kabahatinin hafif nitelikli fiilini oluşturan, beyannamenin kanunî süresinden sonra verilmesi fiiline ilişkin uygulanacak yaptırım Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin son fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanacaktır.

Kanunî süresinde verilmekle beraber, eksik tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin verilen ek beyannameler ve kanunî süresinde verilen beyannameye dayanılarak haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergilere ilişkin verilen düzeltme beyannameleri de bu kapsamda değerlendirilecektir<sup>225</sup>.

Söz konusu düzenlemeye göre, vergi ziyayı kabahatine ilişkin yaptırımın yüzde elli oranında uygulanabilmesi için, vergi beyannamesinin kanunî süresi geçtikten sonra olsa da verilmiş olması ve beyannamenin vergi incelemesine başlanılmasından veya matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilmiş olması gerekmektedir. Düzenlemede indirimden yararlanabilmek için iyiniyetli yükümlünün beyannameyi kendiliğinden vermesi şartı aranmadığından, söz konusu düzenlemenin bu yönüyle pişmanlık ve ıslah kurumundan ayrıldığı ifade edilebilir<sup>226</sup>.

Belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesine göre vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi olmadığından vergi incelemesinin ne zaman başladığının tespitine ilişkin bir takım sorunlar söz konusu olabilecektir. Buna ilişkin Danıştay'ın incelemeye

---

<sup>225</sup> KARAKOÇ, s. 459.

<sup>226</sup> TORUNOĞLU, s. 494.

başlandığına dair yazı mükellefe tebliğ edilmedikçe, incelemeye başlanılmış kabul edilemeyeceği yönünde bazı kararları mevcut olmakla birlikte, bir görüşe göre inceleme muhatap tarafından duyulmuşsa bu tarihte; aksi halde, işyerine inceleme için gidildiği tarihte başlamış sayılacaktır<sup>227</sup>.

## **B. KESİNLEŞEN VERGİ ZİYAI CEZALARININ AÇIKLANMASI**

Mükelleflerin kesinleşen vergi ziyai cezalarının ilan edilmesi de, caydırıcılık etkisi göz önüne alındığında, bu kabahatin dolaylı bir yaptırımı olarak ele alınabilir<sup>228</sup>. Ayrıca, açıklama yalnızca vergi ziyai kabahatine has olmayıp, kesinleşen vergi asılları ve diğer vergi cezaları için de söz konusu olan bir uygulamadır.

Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetini düzenleyen 5. maddesinin 3. fıkrasına göre, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarları Maliye Bakanlığı'nca açıklanabilir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini mahalline devredebilir. Ayrıca, kamu görevlilerince yapılan adli ve idarî soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir. Bu bilgilerin verilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslekî kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanun'la kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz. Bu takdirde kendilerine bilgi verilen kişi ve kurumlar da bu maddede yazılı yasaklara uymak zorundadırlar. Maliye Bakanlığı bilgilerin açıklanmasıyla ilgili usulleri belirlemeye yetkilidir.

Kesinleşen vergi ve cezaların açıklanması ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş meslekî kuruluşlarına bildirilmesi,

---

<sup>227</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 217.

<sup>228</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 214.

genel anlamda caydırıcı bir etkiye sahip olduğundan dolayı bir yaptırım olarak nitelenebilir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin son fıkrasına göre açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyecektir

Söz konusu düzenlemenin son fıkrası uyarınca bilgilerin açıklanmasına ilişkin usulleri açıklamaya yetkili kılınan Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, açıklamaya ilişkin usulleri 293 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde<sup>229</sup> belirlemiştir. Açıklama yapma yetkisinin kullanılabilmesinin şartları, açıklama yapmaya yetkili makamlar, açıklamanın şekli, açıklamanın yeri, zamanı bu tebliğde düzenlenmektedir.

#### **IV. VERGİ ZİYAININ ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ**

##### **A. VERGİ ZİYAI KABAHAHATİNDE TEŞEBBÜS**

Teşebbüs, haksızlığın gerçekleştirilebilmesi için harekete başlanması, ancak elde olmayan nedenlerle suçun veya kabahatin tamamlanamaması şeklinde ifade edilebilir<sup>230</sup>.

Teşebbüs için icrai bir davranışın olması gerektiğinden, kasten işlenebilen bir suça teşebbüs edilebilmesi mümkündür<sup>231</sup>. Yani ancak kasten işlenen suçlar ve kabahatlerde teşebbüs söz konusu olabilecektir. İhmali bir davranışla işlenebilen suçlar ve kabahatlerde, netice ile hareket bitişik olduğundan, bunlar teşebbüse elverişli değildir<sup>232</sup>. Kabahatler Kanunu'nun 5.maddesinin 2. fıkrasındaki düzenlemeye göre kabahat, failin icraî veya ihmali davranışı gerçekleştirdiği zaman işlenmiş sayılmaktadır. Bu nedenle kabahatlerde teşebbüs söz konusu olamayacaktır.

---

<sup>229</sup> 29.7.1998 gün ve mük. 23417 sayılı RG' de yayımlanmıştır.

<sup>230</sup> AKBULUT, s. 395.

<sup>231</sup> ÖZGENÇ, s. 423.

<sup>232</sup> HAKERİ, s. 380.

Kabahatler Kanunu'nun 13. maddesindeki düzenlemeye göre kabahate teşebbüs cezalandırılmayacaktır. Ancak, teşebbüsün de cezalandırılabilmesine dair ilgili kanunda hüküm bulunan haller saklı tutulmuştur.

Vergi ziyayı kabahati açısından teşebbüs değerlendirildiğinde, vergi alacağının tahakkuk etmemesi ve ya eksik tahakkuk etmesi sonucuna neden olan vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi ihmali davranış sayılacağından ve ihmali davranış ile netice birbirine bitişik olduğundan teşebbüs söz konusu olamayacaktır<sup>233</sup>. Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyasına teşebbüse ilişkin bir düzenlemeye ayrıca yer verilmediğinden Kabahatler Kanunu açısından, Vergi ziyayı kabahatine teşebbüsün uygulanması mümkün değildir.

## **B. VERGİ ZİYAI KABAHAHATİNDE TEKERRÜR**

Tekerrür, bir suçtan dolayı kesin olarak mahkum olduktan sonra belirli bir süre içinde tekrar suç işleyen kişinin kusurluluğunu arttıran bir sebeptir<sup>234</sup>. Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 1. fıkrasındaki düzenlemeye göre tekerrür için kişinin daha önce bir suçtan mahkum olması gerekmektedir birlikte cezanın infaz edilmesi şart değildir.

Türk Ceza Kanunu'ndaki düzenlemeler çerçevesinde tekerrürün şartları şu şekilde sıralanabilir;

- Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hükmün kesinleşmesi,
- Failin hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suç işlemesi,
- Bu suçun kanunda belirtilen süreler dahilinde işlenmesi gerekmektedir.

Vergi suçları ve kabahatlerine uygulanacak yaptırımlar kapsamında tekerrüre ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 339. maddesinde yer verilmektedir. Buna göre Vergi ziyasına sebebiyet vermektense veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden

---

<sup>233</sup> TAŞDELEN, s. 55.

<sup>234</sup> HAKERİ, s. 520.



yılın başından başlamak üzere vergi ziyaında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmi beş oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır.

Cezanın kesinleşmesi için şu durumlardan birinin meydana gelmesi gerekmektedir:<sup>235</sup>

- Mükellefin kesilen cezaları dava yoluna gitmeden kendi rızasıyla ödemesi
- Cezaya karşı dava açma süresi içinde (tebliğden itibaren 30 gün) dava açılmaması
- Cezalarda uzlaşmaya varılması
- Cezaya karşı, süresinde dava açılmasına rağmen dava reddedilmiş ve bunun üzerine hukuk yollarının tüketilmiş olması

Burada üzerinde durulması gereken husus, cezalarda uzlaşmaya varılması halinde bu durumun, uzlaşılan cezanın tekerrüre esas alınmasına engel teşkil etmeyeceğidir. Vergi Usul Kanunu'nun ek 6. maddesinde mükellef veya adına ceza kesilen kişinin; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacakları ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacakları belirtilmiştir. Kanun'un 7. maddesinin 3. fıkrasında da uzlaşmanın vaki olması halinde mükellefin, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunanın, üzerinde uzlaşılan cezaya karşı dava açamayacağı düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler doğrultusunda, uzlaşmaya varılan cezalarla ilgili kanun yolunun kapandığı ve uzlaşma halinde cezanın kesinleştiği ifade edilebilir. Buna göre uzlaşma yalnızca cezayı kaldırmaktadır, dolayısıyla uzlaşılan bir ceza tekerrüre konu yapılabilecektir. Danıştay'ın da bu yönde vermiş olduğu kararlar vardır<sup>236</sup>.

Tekerrürün uygulanması bakımından, önceki kabahatle sonraki kabahatin aynı olması aranmakla birlikte, kanundaki madde metninin yorumundan, özel

---

<sup>235</sup> ŞENYÜZ, s. 236.

<sup>236</sup> Dan. 3. D., 18.11.1993, E. 1992/2643, K. 1993/3305, [http:// www.kazanci.com](http://www.kazanci.com) (Erişim Tarihi: 22.10.2014)

usulsüzlük ve usulsüzlük kavramlarının tamamen ayrı grupları işaret ettikleri, kanun koyucunun özel usulsüzlükleri ayrı bir kabahat türü olarak düzenlediği, bu anlamda özel usulsüzlüklerin tekerrür kapsamı dışında tutulduğu ifade edilebilir<sup>237</sup>.

Tekerrür nedeniyle arttırılacak ceza, sonra işlenen kabahatin cezasıdır<sup>238</sup>. Bu durum Örneğin mükellefin önceki vergi ziyayı kabahatinin cezası, 100 TL, sonraki vergi ziyayı kabahatinin cezası 50000 TL ise tekerrür cezası 50000 TL nin %50'si olan 25000 TL olacaktır. Bu durumda mükellefin tekerrür hükmü kapsamında ödeyeceği toplam ceza miktarı, 75000 TL olacaktır.

Vergi ceza hukuku kapsamında tekerrüre ilişkin uygulamada, tekerrürden dolayı artırılarak uygulanacak olan cezayı gerektiren fiilin, daha önce kesilen cezaya ilişkin fiilin işlendiği tarihten önceki veya sonraki bir tarihte işlenmiş olması sonucu değiştirmemekteydi. Ancak bununla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin bir kararında, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyayı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi durumunda, cezalarda artırım uygulanacağını öngören kuralda tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki fiilin, her halde ilk fiil için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği ifade edilmiştir<sup>239</sup>. Bu nedenle bir vergi

---

<sup>237</sup> ŞENYÜZ, s. 234.

<sup>238</sup> ŞENYÜZ, s.240.

<sup>239</sup> *“Hukuka aykırı bir eylemin tekerrürü halinde verilecek cezanın artırılması, daha önce verilen cezanın ıslah edici olmadığı ve failin suç işleme konusundaki ısrarının daha ağır bir cezayı gerektirdiği düşüncesinden doğmaktadır. Bununla birlikte, faile tekerrür nedeniyle daha ağır bir ceza verilebilmesi, bir başka deyişle failin ıslah olmadığı ve suç işleme konusundaki ısrarının ortaya konulabilmesi için, hukuka aykırı bir eylemi failin birden çok kere gerçekleştirmiş olması tek başına yeterli olmayıp, tekerrüre esas alınan eylemi nedeniyle daha önce cezalandırılmış olmasına rağmen bu tarihten sonra aynı eylemde tekrar bulunmuş olması gerekmektedir.*

*Belirli bir kesinlik içinde yasada hangi eyleme hangi hukuksal yaptırımın bağlandığının bireyler tarafından bilinmesi ve eylemlerin sonuçlarının öngörülebilmesi gerektiğinden, hukuka aykırı bir eylemde bulunduğu tarih itibarıyla hakkında daha önce verilen bir ceza bulunmayan kişinin daha sonraki bir tarihte almış olduğu bir cezanın esas alınarak ve tekerrür hükümleri uygulanarak cezasının artırılması hukuk devleti ilkesine uygun bulunmamaktadır. Suçu işlediği tarihte henüz mükerrir olarak kabulü mümkün olmayan kişiye tekerrür hükümlerinin uygulanması, suç ve cezaların yasallığı ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.*

*Vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası kesilen kişilere, bu cezaların kesinleştiği tarihten itibaren belirli bir süre içinde tekrar vergi ziyayı cezası ya da tekrar usulsüzlük cezası kesilmesi*

cezasının tekerrür hükmü sebebiyle artırımı uygulanabilmesi için tekerrüre esas alınacak sonraki fiilin her halde daha önce işlenmiş bir fiil için kesilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte işlenmiş olması şarttır. Örneğin 2011 yılında vergi kabahati ya da suçu işlemiş ve ceza almış bir mükellefe ilişkin olarak yapılan bir vergi incelemesi sonucunda, mükellefin 2010 yılında da vergi ziyayı kabahati işlediğinin saptanması halinde tekerrür hükmü uygulanamayacaktır.

### **C. VERGİ ZİYAYI KABAHAHATİNE İLİŞKİN İÇTİMA DURUMLARI**

Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesine göre vergi ziyayı kabahatine ilişkin olarak tek bir fiil ile başka neviden birkaç vergi ziyaa uğramış olursa her vergi bakımından ayrı ayrı ceza kesilecektir. Örneğin bir hasılatın kayıt dışı bırakılması sonucu hem gelir vergisi hem de katma değer vergisi yönünden vergi ziyayı doğması halinde her bir vergi türü bakımından ayrı ceza kesilmesi gerekecektir<sup>240</sup>.

Tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlüğün birlikte işlenmesine ilişkin düzenleme ise Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinde yapılmıştır. Bu durumda bunlara ait yaptırımlardan miktar itibariyle ağır olan uygulanacaktır. Ayrıca Usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi ziyasına da sebebiyet verildiği sonradan anlaşıldığı takdirde, evvelce usulsüzlük cezası kesilmiş olmasının, bu cezanın ziyaa uğratılan vergiden dolayı kesilmesi gereken vergi ziyayı cezası ile mukayesesine ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel teşkil etmeyeceği öngörülmektedir.

---

*durumunda cezalarda artırım uygulanacağını öngören itiraz konusu kuralda ise tekerrür hükmüne esas alınacak sonraki eylemin her halde ilk eylem için verilen cezanın kesinleşme tarihinden sonraki bir tarihte gerçekleşmiş olması gerektiği tabiidir. Bu nedenle, kural belirsiz ve öngörülemeyen değildir ve kuralın suç ve cezaların yasallığı ilkesine aykırı olduğundan da söz edilemez.*”, AYM., 20.5.2010, E. 2009/51, K. 2010/73, RG. 2.12.2010, S. 27773.

<sup>240</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 89.

Vergi Usul Kanunu'nun 340.maddesindeki düzenlemeye göre, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezaları ile 359. maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar birleştirilemeyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. maddesine göre bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları ayrıca kesilecektir. Vergi ziyayı ve özel usulsüzlük kabahati birleşmeyecek ve kabahatlerin her birine kendi cezaları verilecektir.

Vergi ziyayı kabahatinde iştirak, “Vergi Ziyayı Kabahatine İştirak Edenlere Uygulanacak İdari Yaptırım” başlığı altında ele alındığından, vergi ziyasının özel görünüm şekilleri başlığı altında incelenmeyecektir.

## IV. BÖLÜM

### VERGİ ZİYAINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI VE YAPTIRIMI SONA ERDİREN HALLER

#### I. VERGİ ZİYAINA KARŞI BAŞVURU YOLLARI

Kendisine vergi ziyayı cezası kesilen kişi, idari yollara başvurarak itirazda bulunabileceği gibi, dava açma yoluna da gidebilir. Bu başlık altında vergi ziyasına karşı başvuru yolları idari başvuru yolları ve yargısal başvuru yolu şeklinde ikili bir ayırım yapılarak ele alınacaktır.

##### A. İDARİ BAŞVURU YOLLARI

Vergi ziyasına karşı gidilebilecek idari başvuru yolları, hata düzeltme, uzlaşma ve cezalarda indirim olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.

###### 1. Hata Düzeltme

Vergi ziyayı cezasının kesilmesinde, bir hata bulunması halinde, hatanın düzeltilmesine bağlı olarak vergi ziyayı cezası da kalkmış olacaktır.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun 116. ve bunu izleyen maddelerinde yer verilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesinde yer verilen düzenlemeye göre ise, vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilenlerdir. Bu anlamda vergilerde olduğu gibi vergi cezalarına ilişkin olarak da hata düzeltme yoluna gidilebilecektir. Vergi cezalarına ilişkin yapılan hata, yükümlünün aleyhine fazla ceza kesilmesi şeklinde bir sonuca neden olabilecektir. Bu durumda hata düzeltme yoluna gidilerek söz konusu vergi ziyayı cezası kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nda hatalar, vergilendirme ve hesap hataları şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergi cezalarına ilişkin hataların da, cezalandırma hataları ve hesap hataları şeklinde ortaya çıkabileceğini söylemek mümkündür<sup>241</sup>. Buna göre cezalandırma hataları, cezalandırılanın şahsında hata, cezalandırılan fiilin nitelendirilmesinde hata, cezanın ait olduğu dönemde hata ve cezalandırılanın mükellefiyetinde hata şeklinde olabilecektir. Hesap hataları ise, ceza miktarının yanlış hesaplanması ya da mükerrer cezalandırma şeklinde ortaya çıkabilecektir.

Belirtmek gerekir ki, hata düzeltme yoluna yalnızca, vergi idaresi tarafından hatalı olarak kesilmiş idarî para cezaları açısından gidilebilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçlarını işleyenlere ilişkin hükmedilen cezalardaki hataların düzeltilmesi ise bu cezalara ilişkin mahkeme kararlarına karşı başvuru yolları kullanılarak mümkün olabilmektedir<sup>242</sup>. Bu anlamda vergi ziyai ve usulsüzlük kabahatine ilişkin kesilecek idarî para cezalarında bir hata söz konusu olduğunda Vergi Usul Kanunu'na göre hata düzeltme yoluna gidilebilecektir.

Vergi veya cezalandırmaya ilişkin hatanın, hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına ilişkin bir idarî işlem olan düzeltme, uyuşmazlığın yargı yoluna gidilmeksizin çözümlenmesini sağlamaktadır<sup>243</sup>.

Vergi Usul Kanunu'na göre vergilendirme işlemlerine, dolayısıyla vergi cezalarına ilişkin yapılan hataları düzeltme yetkisi vergi idaresindedir. Bu hatalar vergi idaresince resen düzeltilebileceği gibi, müracaat üzerine de düzeltilebilecektir.

Zamanaşımı sürelerinin vergi suçları için ayrı ayrı belirlendiği göz önüne alındığında, düzeltme zaman aşımı sürelerinin de buna bağlı olarak farklılık göstereceği ifade edilebilir<sup>244</sup>. Cezalarda düzeltme, vergi cezaları için öngörülen

---

<sup>241</sup> ŞENYÜZ, s. 266.

<sup>242</sup> KARAKOÇ, s. 531.

<sup>243</sup> ŞENYÜZ, s.262.

<sup>244</sup> KARAKOÇ, s. 531.

zamanaşımı süreleri içinde mümkün olabilecektir. Buna göre düzeltme zamanaşımı süreleri;

- Vergi ziyana kabahatinde, kabahatin bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır.
- Vergi Usul Kanunu'nun 353. ve mük. 355. maddeleri uyarınca özel usulsüzlük kabahatlerinde, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır.
- Diğer fiillerle işlenen usulsüzlük kabahatlerinde, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıldır.

Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesindeki düzenlemeye göre zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemeyecektir. Ancak zamanaşımı süresinin son yılı içinde kesilen cezalarda düzeltme zamanaşımı süresi, hatanın yapıldığı tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz.

## 2. Uzlaşma

Kendisine vergi ziyayı cezası kesilen kişinin gidebileceği diğer bir idari yol ise uzlaşmadır. Uzlaşma, vergi dairesi ile vergi borçlusu ya da ceza sorumlusunun ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları üzerinde karşılıklı görüşme ve pazarlık sonucu anlaşmaya varmaları, konuyu uyuşmazlık haline getirmemeleri şeklinde ifade edilebilir<sup>245</sup>. Uzlaşma, yükümlü ve idareyi dava izleme yükünden kurtarmak, vergi yargı organlarının işini hafifleterek vergi tahsilini süratlendirmek ve yükümlü psikolojisini olumlu yönde etkilemek gibi nedenlerle getirilmiş bir müessesedir<sup>246</sup>.

---

<sup>245</sup> KARAKOÇ, s. 533; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s.219.

<sup>246</sup> MUTLUER, s.227; KARAKOÇ, s. 533.

Uzlaşma tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Mükellefe vergi veya ceza kesildikten sonra uzlaşma yoluna gidilmesi durumunda ise tarhiyat sonrası uzlaşmadan söz edilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin düzenlemelere, Vergi Usul Kanunu ek. m. 1 ve bunu izleyen maddelerde yer verilmektedir. Bu düzenlemeler çerçevesinde;

- Verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilmiş olması veya bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları kesilmiş olması
- Vergi ziyana sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklanması
- Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde düzenlenen yanılmanın söz konusu olması
- Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddî hata bulunması
- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olmasının ileri sürülmesi durumlarında uzlaşmaya başvurulabilecektir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin olarak işlenen, ağır nitelikli fiillerle işlenenler hariç olmak üzere vergi ziyai kabahati girmektedir. Belirtmek gerekir ki tarhiyat sonrası uzlaşma yoluna gidilebilmesi için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurulmamış olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemede göre tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemeyeceklerdir.

Uzlaşmanın vergi tarh edilmeden veya ceza kesilmeden önce yapılması durumunda tarhiyat öncesi uzlaşmadan söz edilir. Buna ilişkin düzenlemeye Vergi Usul Kanunu'nun ek 11. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde



tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilecektir. Yani tarhiyat öncesi uzlaşma yoluna ağır nitelikli fiiller kapsamında olanlar hariç olmak üzere vergi ziyayı kabahati, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahati için gidilebilecektir<sup>247</sup>. Aynı zamanda ceza mahkemelerinde yargılanan kaçakçılık suçu fiillerini oluşturan, vergi ziyayı kabahatinin ağır nitelikli fiillerinin uzlaşma kapsamı dışında bırakılması isabetlidir. Çünkü aynı fiilin kabahatler hukuku bakımından sonuçlarını kaldırıp, suçlar bakımından devam ettirilmesi, uzlaşmayla korunan hukuki yararın ortadan kaldırıldığı göz önüne alındığında, çelişkili bir durumun ortaya çıkmasına neden olur<sup>248</sup>.

### 3. Cezalarda İndirim

Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme başlığını taşıyan 376. maddesindeki düzenlemeye göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve kanunda gösterilen indirimlerden artakalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu 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 ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilecektir.

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeye göre, bu Kanunda vergi cezası olarak öngörülen para cezalarının tümü indirime konu edilebilecek niteliktedir. Söz konusu düzenlemede, vergi ziyayı cezaları açısından miktar itibarı ile bir ayırım yapılmadığı için, Kanun'un 359. maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyayı

---

<sup>247</sup> KIZILOT, KIZILOT, s. 283.

<sup>248</sup> ŞENYÜZ, s.296.

işlenmesi durumunda kesilecek üç kat vergi ziyayı da indirim konusu olabilecektir<sup>249</sup>.

Mükellef veya vergi sorumlusu, ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını kanunda belirtilen süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmayacaktır. Bu hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanacaktır.

Söz konusu düzenlemede indirim konusu edilebilecek vergi cezalarına ilişkin ceza kesme işleminden söz edilmektedir. Buna göre vergi idaresince ceza kesilebileceği, mahkemeler tarafından ise cezaya hükmolunacağı; bu anlamda ilgili düzenlemede yer alan indirim müessesesinin yalnızca idarî nitelikli vergi cezalarına ilişkin olarak öngörüldüğü ifade edilmektedir<sup>250</sup>. Bu düzenleme ile amaçlanan bir yandan vergi uyumsuzluklarının azaltılması, diğer yandan vergi cezasının hazineye girme süresinin kısaltılmasıdır<sup>251</sup>.

Ceza muhatabının tek taraflı iradesi ile kullanabileceği bir yol olan indirim yalnızca cezalarla ilgili sonuç doğurmaktadır<sup>252</sup>. Buna göre verginin aslında bir indirim söz konusu olamayacaktır. İlgili maddenin ilk fıkrasında ikmalen veya resen tarh edilen vergi ve vergi farkından söz edilmesinin nedeni, vergi cezalarında indirim yapılabilmesinin tarh olunan verginin belli bir süre içinde ödenmesi veya ödenmesinin taahhüt edilmesi şartına bağlanmış olmasıdır<sup>253</sup>.

## **B. YARGISAL BAŞVURU YOLU**

Kabahatler Kanunu'nun 27. ve izleyen maddelerinde, kabahatlere ilişkin kanun yolları, başvuru yolu ve itiraz yolu olmak üzere iki aşamalı olarak düzenlenmiştir. Ancak Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesindeki düzenlemeye göre, bu Kanunun idarî yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin

---

<sup>249</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 500.

<sup>250</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 500.

<sup>251</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 220.

<sup>252</sup> ŞENYÜZ, s. 267.

<sup>253</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 498.

hükümlerinin, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde uygulanacağı belirtilmiştir.

Ayrıca Kanun'un Ek 1. maddesinde Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklı tutulmuştur. Bu düzenlemeyi, amaçsal yorum kapsamında ele alarak, vergi yargısını da içine alacak şekilde yorumlamak gerektiği ifade edilebilir<sup>254</sup>. Bu anlamda vergi kabahatlerinin işlenmesi durumunda, vergi idaresince kesilecek cezalara ilişkin kanun yolu, Vergi Usul Kanunu'na göre gerçekleşecektir.

Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi, idari yargı kapsamında kalmakla birlikte, ayrı bir uzmanlık alanına ihtiyaç duyulduğu için, bu işlemlerden doğan davalara bakmakla vergi mahkemeleri görevli kılınmıştır<sup>255</sup>. Yargılama, İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesindeki düzenlemeye göre, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca mükellefler kendi beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak vergi hatalarına ilişkin hükümler saklı tutulmuştur.

Söz konusu işlemlere karşı açılan davalara bakmakla görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemelerinin görevleri, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri:

a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları,

---

<sup>254</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, *Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci*, s.92.

<sup>255</sup> ŞENYÜZ, s.315.

b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,

c) Diğer kanunlarla verilen işleri, çözümler.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesi uyarınca vergi mahkemelerine dava açma süresi, işlemin ilgiliye tebliğinden itibaren 30 gündür.

Vergi uyuşmazlıklarında yetkiye ilişkin düzenleme İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37. maddesinde yapılmıştır. Buna göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme:

a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen,

b) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren,

c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen,

d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Vergi idaresi ile mükellefler arasında ortaya çıkacak uyuşmazlığın idari davaya konu edilebilmesi için uyuşmazlığın kaynağının idari işleme dayanması gerekmektedir<sup>256</sup>. Bu anlamda idare tarafından yapılan vergi ziyayı kesme işlemi de bir idari işlemdir.

Vergi Usul Kanunu'nun 366. maddesindeki düzenlemeye göre, mükellefe tebliğ edilecek ceza ihbarnamesinde dava açması süresi de belirtilmektedir. Mükellefler kesilen vergi ziyayı cezalarına ilişkin olarak, kendilerine tebliğ

---

<sup>256</sup> ŞENYÜZ, s. 316.

yapılmasından itibaren 30 gün içinde cezayı kesen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açma yoluna gidebileceklerdir.

Vergi mahkemelerinde kararlar, tek hakimle veya kurul halinde alınmaktadır<sup>257</sup>. İlk inceleme üzerine mahkeme tarafından verilen kararlara karşı, ilgisine göre istinaf ya da temyiz yoluna başvurulabilir. 2577 sayılı Kanun'un 45. maddesindeki düzenlemeye göre idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki Bölge İdare Mahkemesi'ne, kararın tebliğinden itibaren 30 içinde istinaf yoluna başvurulabilir. Ancak, konusu 5000 TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında İdare ve Vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz. Kanun'un 46. maddesindeki düzenlemeye göre Bölge İdare Mahkemeleri'nin konusu 100000 TL'yi aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemler hakkında verdiği kararlara karşı, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir.

İdari yargı içinde örgütlenen ve gerektirdiği teknik bilgi açısından da büyük öneme sahip olan vergi yargısının, vergi ziyayı kabahati açısından iş yükü ve verilen kararlar şu şekilde belirtilebilir<sup>258</sup>;

- Vergi mahkemelerinde yıl içinde açılan ve bozularak gelen vergi ziyayına ilişkin dava sayısı 2009 yılı için 1328, 2010 yılı için 1272 dir.
- Vergi ziyayının da dahil olduğu vergi cezalarına ilişkin verilen iptal ve kısmen iptal kararlarının oranı, 2009 yılı için %54,56, 2010 yılı için %63, 85 dir.

Söz konusu sayılar ve oranlar göz önüne alındığında vergi ziyayı cezası ve diğer vergi cezalarına ilişkin verilen kararların büyük çoğunluğunun iptal edildiği ortaya çıkmaktadır. Bunun temel sebebini, kesilecek cezalar çoğunlukla

---

<sup>257</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 187; BİLİCİ, s. 130.

<sup>258</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 114, 115, 120.

vergi denetimleri sonucu tespit edildiğinden, vergi denetimlerindeki hukuka aykırılıkların oluşturduğu söylenebilir<sup>259</sup>.

## **II. YAPTIRIMI SONA ERDİREN HALLER**

Bu başlık altında yaptırımı sona erdiren haller, cezayı ortadan kaldıran haller ve vergi kabahatini (kabahatliliği) ortadan kaldıran haller şeklinde ikili bir ayırım yapılarak ele alınacaktır.

### **A. CEZAYI ORTADAN KALDIRAN HALLER**

Cezayı kaldıran haller, ödeme, ölüm, af, terkin, zamanaşımı, hata düzeltme, uzlaşma, vergi cezalarında indirimdir.

#### **1. Ödeme**

Vergi cezalarının en doğal ortadan kalkma yolu ödemedir. Ödeme, idare açısından tahsil olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>260</sup>. Bu anlamda vergi ziyayı kabahatine ilişkin idarî para cezasının tahsil edilmesiyle ceza son bulacaktır.

Cezalara ilişkin ödeme süreleri, Vergi Usul Kanunu'nun 338. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, cezaya karşı vergi mahkemesinde dava açılmamışsa dava açma süresinin bittiği tarihten; cezaya karşı dava açılmışsa, vergi mahkemesi kararı üzerine vergi dairesince düzenlenecek ihbarnamenin ilgiliye tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 51. maddesine göre vergi ziyayı kabahatinin yaptırımına bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde gecikme zammı uygulanacaktır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmeyecektir. Buna göre yaptırım vergi ziyasına ilişkin ise, idarî para cezasına gecikme zammı uygulanacağı öngörülmektedir.

<sup>259</sup> ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 120.

<sup>260</sup> ŞENYÜZ, s. 247.

## 2. Ölüm

Ceza hukukunun en önemli ilkelerinden birisi cezaların şahsiliği ilkesidir. Buna ilişkin düzenleme Türk Ceza Kanunu'nun 20. maddesinde yapılmış ve ceza sorumluluğunun şahsî olduğu ve kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı belirtilmiştir. Vergi kabahatine ilişkin cezaların düşmesi, cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucudur<sup>261</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesinde de bu ilkeye uygun olarak “*Ölüm halinde vergi cezası düşer.*” hükmüne yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçılarına geçmektedir. Bu anlamda ölüm halinde ortadan kalkma bakımından vergi alacağı ile vergi cezası farklılık göstermektedir.

Ölümün vergi cezasını düşürmesi için, cezanın kesilmesi sonucunu doğuran fiilin, ölen tarafından yapılmış olması, yani ölenin şahsı için kesilmiş bir vergi cezası olması gerekmektedir<sup>262</sup>.

Ölüm nedeniyle düşecek olan cezalar ölüm anı itibariyle henüz ödenmemiş cezalardır. Bu anlamda ölümün cezanın tahsilinden önce meydana gelmiş olması yeterli olup, cezanın kesinleşip kesinleşmemesi önem arz etmeyecektir<sup>263</sup>.

## 3. Af

Vergi Usul Kanunu'nda afla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi cezaları ve kabahatlerine ilişkin yaptırımlar af çıkarılması sonucunda kısmen ya da tamamen sona erebilir.

---

<sup>261</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*; s. 257; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 218; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 146; MUTLUER, s. 226.

<sup>262</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 457.

<sup>263</sup> ŞENYÜZ, s. 249.

Vergi affının, genellikle ekonomik kriz ve daralma dönemlerinde telafi unsuru şeklinde geçici olarak gündeme gelen ve vergi alacağının aslının korunarak fer'ilerinin ve cezalarının yeniden yapılandırılmasına dayanan uygulamalardan oluştuğu söylenebilir<sup>264</sup>.

Vergi cezalarının kanunla konulması, bunlara ilişkin afların da kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir<sup>265</sup>. Ülkemizde, 1921 yılından bu yana vergilendirme alanında af etkisi gösteren, toplam 40'ın üzerinde kanun bulunduğu Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmıştır<sup>266</sup>.

Ancak sık aralıklarla ve politik amaçlarla af kanunları çıkarılması, vergi cezalarının önleyici işlevini azaltacağından ancak çok zorunlu durumlarda bu yola başvurulması gerektiği ifade edilmektedir<sup>267</sup>. Aksi halde bu durum, mükelleflerin af kollayan hale getirilmesine kanunlara uyulması konusundaki çabalara sekte vurulmasına yol açabilecektir<sup>268</sup>.

Vergi kabahatleri ve cezalarıyla ilgili af kanunları, yürürlüğe girdikleri tarih itibarıyla henüz kesilmemiş olan vergi cezalarının kesilmesini engellerken, kesilenleri de kaldırmaktadır<sup>269</sup>. Belirtmek gerekir ki genel ceza hukuku ilkelerine göre, af nasıl hürriyeti bağlayıcı cezalarda yerine getirilmemiş bölüm bakımından geçerli oluyorsa, vergi cezalarının da tahsil edilmemiş bölümüne af uygulanması söz konusu olacaktır<sup>270</sup>.

Gecikme zamlarının, vergi cezalarından farklı olarak, kamu alacaklarının zamanında ödenmemesi nedeniyle devletin uğradığı zararı karşılamak üzere

---

<sup>264</sup> ERDEM, s. 74.

<sup>265</sup> KARAKOÇ, s. 538.

<sup>266</sup> ERDEM, s.74, dn, 37.

<sup>267</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 220.

<sup>268</sup> ŞENYÜZ, s. 253.

<sup>269</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 465.

<sup>270</sup> MUTLUER, s. 226.



alındıkları bu yüzden, ayrıca belirtilmemiş ise, af hükümlerinin bunlara uygulanmayacağı söylenmektedir<sup>271</sup>.

#### 4. Terkin

Terkin, vergi idaresinin bir vergi aslı ya da cezasının, yükümlüden ya da ceza muhatabından tahsilinden vazgeçmesi sonucunda bunlara ilişkin kayıtların silinip, vergi aslı veya cezasının ya da her ikisinin de, bütün sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılması şeklinde ifade edilebilir<sup>272</sup>. Terkinde belirli nedenlerle ödeme gücünün azalması veya ortadan kalkmasına bağlı olarak, kanunda öngörülen şartlar çerçevesinde, vergi ve cezaların Maliye Bakanlığı tarafından kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılması söz konusu olmaktadır.<sup>273</sup>

Terkin işlemi, doğal afetlerin ortaya çıkması, tahsil imkânsızlığı, vergi davalarının idare aleyhine sonuçlanması ve tahakkuktan vazgeçilmesi gibi durumlarda söz konusu olabilir.

Doğal afet nedeniyle terkin, Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinde ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 105. maddesinde düzenlenmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'ndaki düzenleme kural olarak tüm amme alacaklarını kapsamakla birlikte söz konusu maddenin son fıkrasında Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 115. maddesindeki düzenlemeye göre yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

---

<sup>271</sup> MUTLUER, s. 226.

<sup>272</sup> KARAKOÇ, 536.

<sup>273</sup> ŞENYÜZ, s. 254.

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Zarar derecesini ve ilgili bulunduğu gelir kaynağını mahalli idare heyetleri yaptıracağı tahkikat üzerine tespit eder.

Tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan ve 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacaklarında 10 Türk Lirasına (10 Türk Lirası dahil), diğer amme alacaklarında 20 Türk Lirasına (20 Türk Lirası dahil) kadar amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilmektedir.

Bakanlar Kurulu, bu tutarları topluca veya ayrı ayrı on katına kadar artırmaya yetkilidir.

Vergi davalarının idare aleyhine sonuçlanması da terkin yoluna gidilebilecek nedenlerden biridir. Yargıya intikal etmiş konuların mükellef lehine sonuçlanması durumunda, söz konusu kamu alacağı ile ilgili terkin işlemi söz konusu olacaktır<sup>274</sup>.

Bir diğer terkin nedeni Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 115. maddesinde düzenlenen tahakkuktan vazgeçmedir. Bu düzenlemeye göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının belirli bir tutarı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığı'na belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilecektir.

---

<sup>274</sup> AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s.100.

## 5. Zamanaşımı

Zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesi ile, alacaklı idarenin vergi tarh etme ya da ceza kesme yetkisinin düşmesi sonucunu doğuran bir müessesedir<sup>275</sup>. Vergi cezalarına ilişkin zamanaşımı Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre;

Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:

1. Vergi ziyayı kabahatinde, kabahatin bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren beş yıldır. 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca usulsüzlük kabahatlerinde, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır. (114. maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.)

2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; ancak 336. madde hükmüne göre vergi ziyayı kabahati ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyayı kabahati için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilecektir.

Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.

Belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen ceza zamanaşımı süreleri, vergi kabahatleri açısından uygulanacak olup, ceza hukuku anlamında suç teşkil eden kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçu bakımından, Türk Ceza Kanunu'nun zamanaşımı hükümleri uygulanacaktır<sup>276</sup>.

Kesilen vergi cezalarının tahsiline ilişkin zamanaşımı ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahatine ilişkin

---

<sup>275</sup> ŞENYÜZ, s. 274; CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 460.

<sup>276</sup> KARAKOÇ, s. 522, 226; MUTLUER, s. 216.

kesilen vergi cezaları, vadelerinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmediği takdirde zamanaşımına uğrayacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ceza kesilmesine ilişkin zamanaşımı süreleri, kabahatlere göre farklılık göstermekteyken, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen tahsil zamanaşımında bütün kabahatler için aynı zamanaşımı süresi öngörülmektedir.

## **6. Hata Düzeltme**

Vergi Usul Kanunu'nun 375. maddesindeki düzenlemeye göre, vergi cezalarında yapılan hatalar, vergi hatalarına ilişkin belirtilen usul ve şartlara göre düzeltilecektir. Vergi cezalarına ilişkin yapılan hatalarda, hata mükellefin lehine düzeltildiği ölçüde ceza ortadan kalkmış olacaktır. Hata düzeltme, vergi ziyana karşı idari başvuru yolları başlığı altında kapsamlı bir şekilde incelendiğinden bu başlık altında ayrıca detaylı bir şekilde ele alınmayacaktır.

## **7. Uzlaşma**

Uzlaşma Vergi Usul Kanunu'nun ek 1. maddesinde düzenleme altına alınmıştır. Buna göre, ceza sorumlusunun, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ilişkin vergi ziyat cezaları üzerinde karşılıklı anlaşmaya varmaları ve konuyu uyuşmazlık haline getirmemeleri halinde, uzlaşıldığı ölçüde vergi ziyat cezası ortadan kalkmış olacaktır. Ancak burada, daha önce de belirtildiği gibi uzlaşmanın sadece cezayı ortadan kaldırdığına dikkat çekmek gerekmektedir. Bu nedenle söz konusu ceza, uzlaşma sonucu ortadan kalkmış olsa bile, tekerrüre esas alınacaktır. Uzlaşma, vergi ziyana karşı idari başvuru yolları başlığı altında kapsamlı bir şekilde ele alındığından bu başlık altında detaylı bir şekilde incelenmeyecektir.

## **8. Cezalarda İndirim**

Vergi Usul Kanunu'nun 376. maddesindeki düzenlemeye göre, kendisine vergi ziyat cezası kesilen mükellef, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak cezayı vadesinde veya 6183 sayılı

Kanun ile belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse, cezanın birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri indirilecektir. Bu anlamda ceza indirildiği ölçüde ortadan kalkmış olacaktır. Cezalarda indirim de, hata düzeltme ve uzlaşma gibi, vergi ziyana karşı idari başvuru yolları başlığı altında kapsamlı bir şekilde ele alındığından bu başlık altında detaylı bir şekilde incelenmeyecektir.

## **7. Cezadan Vazgeçme**

Vergi Usul Kanunu'nun mük. 115.maddesindeki düzenlemeye göre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplamının kanunda belirtilen miktarı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilecektir. Bu düzenleme kapsamında, vergi cezaları, idarece kullanılan takdir yetkisi içinde kaldırılabilir<sup>277</sup>. Söz konusu düzenlemeye göre, idare tahakkuktan, vergi cezalarının kesilmesinden vazgeçebilecektir.

Vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilmesine ilişkin olarak da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106. maddesinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre yapılacak takip sonunda, tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla olduğu anlaşılan ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarında, bu kanunda belirtilen miktara kadar olan alacaklar, tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilecektir.

## **B. VERGİ KABAHAATİNİ (KABAHAATLİLİĞİ) ORTADAN KALDIRAN HALLER**

Vergi kabahatini ortadan kaldıran haller, yanılma, mücbir sebep ve pişmanlık ve ıslah olmak üzere üç başlık altında incelenecektir. Doktrinde “suçluluğu kaldıran haller”<sup>278</sup> denilen bu hallerde aslında mükellefin kabahatliliği ortadan kalkmış olacaktır. Yanılma ve mücbir sebepte, kişinin

<sup>277</sup> ŞENYÜZ, s. 279.

<sup>278</sup> ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 217.

kusurlu iradesi ortadan kalkmaktadır. Pişmanlıkta da kişi kendi iradesi ile durumu yetkili makama bildirmek suretiyle kabahate ilişkin iradesini ortadan kaldırmaktadır ve böylece kabahate bağlanan bütün sonuçlar ortadan kalkmaktadır.

### **1. Yanılma**

Yanılmaya ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi mevzuatının karmaşık olması ve yükümlülerin yanılma olasılığı göz önünde tutularak hüküm altına alınan bu düzenlemenin, “kanunu bilmemek mazeret sayılmaz” ilkesinin bir istisnası olduğu ifade edilebilir<sup>279</sup>. Bu ilke, günümüzde özellikle ceza hükmü içeren kanunların hızla artması ve kanunların vatandaşların yanı sıra hukukçular tarafından bile anlaşılmasının ve izlenerek bilinmesinin zorluğu bakımından tartışılır hale geldiği söylenebilir<sup>280</sup>.

İlgili düzenlemeye göre iki durumda, yanılma halinde vergi cezası kesilmeyeceği öngörülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde ilk olarak, yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları halinde vergi cezası kesilmeyeceği ve gecikme faizi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesindeki düzenlemeye göre mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsiz gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebileceklerdir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelle ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir

Bu anlamda yanlış izahat verilmesine ilişkin yanılma halinden faydalanabilmek için gerekli şartlar şu şekilde sayılabilir:<sup>281</sup>

- İzahat yazılı şekilde istenilmiş olmalıdır.

---

<sup>279</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*; s.252; ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, s. 217.

<sup>280</sup> HIZLI, s. 90.

<sup>281</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 442.

- Yazılı izahat isteği yetkili makama yapılmış olmalıdır.
- İstenilen izahat, istekte bulunan mükellefin vergi durumuna ya da belirsizlik gördüğü hususlara ilişkin olmalıdır.
- İzahat, yazılı olarak verilmiş olmalıdır.
- İzahat, mükellefin kendisine verilmiş ya da sirküler ile duyurulmuş olmalıdır.
- İzahat, yetkili makamlar tarafından verilmiş olmalıdır.
- Vergi cezasını gerektiren eylem, verilen izahata uygun olarak yapılmış olmalıdır.

Kanunun yorumu, devletin resmi bir organı tarafından yapıldığına ve bu makamın uygulamakla yükümlü olduğu kanunları bilmesi asıl olduğuna göre, hareket eden kişinin hukukî yanılığının hoş karşılanması gerektiği söylenebilir<sup>282</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde yanılma halinde vergi cezası kesilemeyeceğini öngörülen diğer hal ise, bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin, yetkili makamların görüş ya da kanaatini değiştirmiş olması ya da içtihadın değişmiş olmasıdır. Buna göre, yaptırım gerektiren fiil, sonradan değişen görüş ve kanaate dayanarak yapılmışsa, mükellefin görüş değiştiren idare tarafından yanılıtdığı kabul edilmektedir<sup>283</sup>.

İlgili maddenin 2. fıkrasındaki düzenlemeye göre bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerlidir ve geriye dönük olarak uygulanamaz.

---

<sup>282</sup> HIZLI, s. 91.

<sup>283</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s. 445.

## 2. Mücbir Sebep

Mücbir sebep, failin bilinç ve iradesinin ürünü olmayıp, karşı koyup önleyemeyeceğini anladığı, iradesini zorlayıp onu belirli bir hareketi yapmaya veya hareketsiz kalmaya yöneltecek güçteki bir kuvvet şeklinde tanımlanabilir<sup>284</sup>.

Mücbir sebep Türk Ceza Kanunu'nda açıkça düzenlenmemiştir. Ancak mücbir sebep halindeki kişi, karşı konulamaz dış bir gücün zorlamasıyla suç işlediği ve bu anlamda iradi bir harekete sahip olmadığı için, mücbir sebep kusurluluğu kaldırır bir hal olarak değerlendirilmektedir<sup>285</sup>.

Mücbir sebep, ceza hukukunda, esas olarak cezayı değil de kusurluluğu kaldırır nedenlerden biri olarak kabul edilmekle birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 373. maddesindeki düzenlemede bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin meydana gelmesi halinde, bu durum ispat olunursa vergi cezası kesilmeyeceği öngörülmektedir<sup>286</sup>. Söz konusu düzenlemeye göre, mücbir sebebin, ceza kesilmesine engel olabilmesi için, malum olması veya ispatlanması gerekmektedir. Mücbir sebebin malum olması, doğal afetlerde olduğu gibi, herkes tarafından bilinmesi anlamına gelmektedir<sup>287</sup>. Yani mücbir sebep herkes tarafından bilinen bir sebepten ileri geldiyse ispatı gerekmeyecektir.

Kanunun 13. maddesinde ise hangi durumların mücbir sebep sayılacağı düzenlenmiştir. Buna göre mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;
2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

---

<sup>284</sup> DÖNMEZER, s. 226.

<sup>285</sup> DEMİRBAŞ, s.397.

<sup>286</sup> MUTLUER, s. 213.

<sup>287</sup> CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, s.459.



4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir. Kanundaki düzenlemede yer verilen gibi haller ifadesinden de anlaşılacağı üzere mücbir sebepler sayılanlarla sınırlı değildir. Örneğin Danıştay'ın bir kararında, işyerinde yapılan hırsızlık mücbir sebep sayılmıştır<sup>288</sup>.

### 3. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, vergi ceza hukukuna özgü olup vergi ziyayı cezasının kesilmesini önleyen ve idarî aşamada sorunların çözülmesini sağlayan bir kurum olarak ifade edilebilir<sup>289</sup>.

Pişmanlık kurumunun amacı, yükümlüleri kanunun sert hükümleri karşısında güç ve yardımsız bir durumda bırakmamak, hoşgörü ile hareket edilerek yükümlüyü idareye yaklaştırmak, vergiye karşı direnci kısmak ve vergi duygusunun yerleşmesini ve kökleşmesini sağlamak şeklinde ifade edilebilir<sup>290</sup>.

Pişmanlık ve ıslaha ilişkin düzenlemeye Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde yer verilmektedir. Düzenlemeye göre beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında kanunda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği öngörülmektedir. Bu anlamda, pişmanlık ve ıslah hükmünden yararlanmak için kanunda aranan şartlar şunlardır:

1. Mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır).

2. Mükellefin haber verme dilekçesinden önce, mükellef nezdinde bir vergi incelemesi başlamamış veya olayın takdir komisyonuna intikal

<sup>288</sup> Dan. 7. D., E. 2000/7728, K. 3406, <http://www.kazanci.com>, (Erişim tarihi: 1.10.2014).

<sup>289</sup> KARAKOÇ, s. 518.

<sup>290</sup> KANETİ, Vergi Hukuku, s. 253.

ettirilmemiş olması, kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlenmemiş olması gerekmektedir.

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi gerekmektedir.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmesi gerekmektedir.

Düzenlemede söz konusu madde hükümlerinin, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmayacağı belirtilmektedir.

Pişmanlık müessesesi, bir görüşe göre ceza hukukundan Vergi Usul Kanunu'na geçen gönüllü vazgeçme haline benzemektedir<sup>291</sup>. Bir başka görüşe göre ise, gönüllü vazgeçmede suçun önlenmesi söz konusu iken, pişmanlıkta suç tamamlandıktan sonra cezanın kaldırılması hali söz konusu olduğundan etkin pişmanlığa benzer bir durum ortaya çıkmaktadır<sup>292</sup>.

---

<sup>291</sup> DONAY, s. 211; MUTLUER, s. 202; HIZLI, s. 81.

<sup>292</sup> TAŞDELEN, s. 92.

## SONUÇ

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, kabahatlerin suç kapsamından çıkarılarak, ayrıca 5326 sayılı Kabahatler Kanunu kapsamında düzenlenmesi neticesinde vergi ceza sistemi de etkilenmiştir. Şöyle ki Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen ve hukuka aykırılık oluşturan bir takım fiillerin karşılığında ceza hukuku anlamında cezalar öngörülmekteyken, daha hafif hukuka aykırılık oluşturan bazı fiiller karşılığında ise idarî yaptırımlar öngörülmektedir. Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesi gereğince karşılığında idarî yaptırım öngörülen ve genel olarak vergi ödevlerine ilişkin ihlallere dayanan vergi ziyayı ve usulsüzlüklere ilişkin fiiller, kabahatler kapsamında yer almaktadır. Bu anlamda vergi ceza sisteminde vergi kabahatleri ve vergi suçları olmak üzere ikili bir ayırım söz konusu olmaktadır.

Vergi ziyayı kabahati ve uygulanacak idari yaptırım, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında düzenlenmiştir. Ancak bu kısma bakıldığında, düzenleme altına alınan hukuka aykırılıkların hepsinin aynı nitelikte olmadıkları görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında vergi ziyayı kabahati ve usulsüzlük kabahati ile birlikte ceza hukuku anlamındaki vergi suçları da düzenlemiştir. Kanun'da vergi hukuku kapsamındaki hukuka aykırılıklar, suç ve kabahat ayrımı yapılmadan hüküm altına alınmıştır.

Bu anlamda asıl sorun, vergi kabahatleri, dolayısıyla vergi ziyayı konusunda ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki vergi ziyayı kabahatinin kanun sistematigi içindeki yeri, kabahati tespit etmeye ve yaptırımı uygulamaya yetkili olan merciin vergi idaresi olduğu göz önüne alındığında, genel anlamda kabahatlere ilişkin esaslara tabi olduğu anlaşılmaktadır. Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesindeki düzenleme uyarınca hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilecektir. Bu düzenlemeye göre idare, genel ve düzenleyici işlemleriyle vergi ziyayı kabahati ihdas edebilecektir. Bu durum,

yaptırımın ancak kanunda düzenlenebileceği anlamına gelen kanunîlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Vergi ziyai kabahatine ilişkin diğer bir sorun, kabahate uygulanacak idari yaptırım konusunda ortaya çıkmaktadır. 5479 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce vergi ziyaya ilişkin yaptırım, ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanun'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunmaktaydı. Gecikme faizinin vergi ziyai cezasının bir unsuru olarak ceza hesaplamasına dahil edilmesi, vergi dairesince daha önce tespit edilen mükelleflere daha az, daha sonra tespit edilenlere daha fazla ceza kesilmesine, bu anlamda aynı fiili aynı zamanda işleyerek vergi ziyaya sebep olan mükelleflere farklı tutarlarda ceza kesilmesine neden olmaktaydı. Bu durum eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmekteydi. Bununla birlikte gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi de kanunîlik ilkesine aykırılık teşkil etmekteydi. Nitekim söz konusu düzenleme Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

Belirtmek gerekir ki, Vergi ziyai kabahatine uygulanacak yaptırıma ilişkin söz konusu değişiklikten sonraki düzenleme de bir takım sorunlara yol açmaktadır. Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun vergi ziyai kabahati karşılığında uygulanacak idari yaptırımı düzenleyen 344. maddesinin 1. fıkrasına göre, yaptırım kayba uğratılan verginin 1 katı tutarında kesilecek olan para cezasıdır. Bu düzenleme para değerindeki erimeyi dikkate almadığı için, aynı tarihte işlenen vergi ziyai kabahatlerinin, farklı tarihlerde tespit edilmesi, dolayısıyla bu kabahatlere farklı tarihlerde ceza kesilmesi halinde, aynı kabahate fiilen eşit olmayan yaptırım uygulanması söz konusu olacaktır. Buna göre vergi ziyai kabahati işlediği çeşitli nedenlerle vergi dairesinde daha geç tespit edilen mükellef daha az ceza ödeyecektir. Bu anlamda söz konusu düzenleme eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Vergi ziyai kabahatinin yaptırımına ilişkin olarak, Vergi Usul Kanunu kapsamında, eşitlik ilkesine uygun ve para değerindeki erimeyi dikkate alan bir düzenlemenin getirilmesi gerekmektedir.

Suçlar ve kabahatlere ilişkin olarak yapılan değişiklikler neticesinde, Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi suçları ve vergi kabahatlerine ilişkin hükümlerle Türk Ceza Kanunu'nda ve Kabahatler Kanunu'nda yer alan hükümleri uyumlu hale getirmek adına 5728 sayılı kanunla çeşitli düzenlemeler ve değişiklikler yapılmıştır. Vergi ziyana ilişkin olarak öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun "vergi ziyayı suçu ve cezası" başlığını taşıyan 344. maddesi, "vergi ziyayı cezası" şeklinde değiştirilerek suç ibaresi kaldırılmıştır. Vergi ziyayı kabahatine ise genel esaslar kısmında 341. maddede yer verilmiştir. Kabahatin tipine genel esaslar kısmında yer verilerek, kabahat ile yaptırım farklı maddelerde düzenlenmiştir. Ancak vergi kabahatlerine ilişkin yapılan bu düzenlemeler yeterli değildir.

Vergi suçları açısından ise, Vergi Usul Kanunu'nda sadece suç tiplerine ve kısmen de cezalarına yer verilerek, genel ilke ve kurallar konusunda temel ceza kanunlarındaki sisteme bağlı kalınmıştır. Bu anlamda genel ilke ve kurallar konusunda yeterli düzenleme yapılmamıştır Şöyle ki Vergi Usul Kanunu'nun Ceza Hükümleri başlıklı dördüncü kitabının Genel Esaslar başlığını taşıyan birinci kısmında vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine ilişkin genel kurallara yer verildiğinden, vergi suçlarına ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu'ndaki genel kurallar geçerli olacaktır.

Bu bağlamda vergi kabahatleri ve vergi suçlarının, Türk Ceza Kanunu ve Kabahatler Kanunu ile yapılan değişiklikler göz önüne alınarak Vergi Usul Kanunu'nun sistematığına uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

## KAYNAKLAR<sup>293</sup>

### Kitaplar

AKBULUT Berrin, Türk Ceza Kanunu ile Kabahatler Kanunu'nun Genel Hükümlerinin Yaptırım Hükümleri Dışında Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, Adalet Yayınevi, Ankara 2010.

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2011.

AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara 2013 (Vergi Hukuku).

AKINTÜRK Turgut, Medenî Hukuk Başlangıç Hükümleri, Sevinç Matbaası, Ankara 1968.

ALACAKAPTAN Uğur, Suçun Unsurları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No: 372, Sevinç Matbaası, Ankara 1975.

ASLAN Memduh, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, ‘‘Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar’’, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Seçkin Yayınları, Ankara 2009 ( Vergisel Kabahat ve Yaptırımlar).

BAYKARA Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Tavashlı Matbaacılık, İstanbul 2009.

BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayınları, Ankara 2011.

---

<sup>293</sup> Aynı yazarın birden fazla çalışmasına yapılan atıflar, kısaltılmış şekilleriyle parantez içerisinde belirtilmiştir.

CANDAN Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Seçkin Yayınları, Ankara 2009 (Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar).

CANDAN, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2010 (Vergi Suçları ve Cezaları).

ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇAĞLAYAN Ramazan, İdari Yaptırımlar Hukuku, Asil Yayıncılık ve Dağıtım, Ankara 2006.

ÇOMAKLI Şafak Ertan, Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, Savaş Yayınevi, Ankara 2008.

DEMİRBAŞ Timur, Ceza Hukuku, Genel Hükümler, Seçkin Yayınları, Ankara 2009.

DONAY Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınları, İstanbul 2008.

DÖNMEZER Sulhi, Genel Ceza Hukuku Dersleri, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2003.

HAKERİ Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2010.

HIZLI Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984.

KANETİ Selim, Makaleler, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011 (“Katma Değer Vergisinde İhracat İstisnası ve İhracatta Vergi İadesi”, Makaleler, İktisat ve Maliye Yayınları, İstanbul, Ocak 1985, C. XXXI, S. 10).

KANETİ Selim, Makaleler, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, (“Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Yıl XI, S. 131, Temmuz 1992).

KANETİ Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989 (Vergi Hukuku).

KANGAL Zeynel T., Kabahatler Hukuku, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011.

KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı Ankara 2007.

KIZILOT Şükrü-KIZILOT Zuhâl, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009.

MAHMUTOĞLU Fatih Selami, “Suç-Kabahat Ayrımı, İdari Ceza Hukukunun Temelleri”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009 (Suç-Kabahat Ayrımı).

MAHMUTOĞLU Fatih Selami, Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi ve Düzene Aykırılıklar Hukukunda ( İdari Ceza Hukukunda ) Yaptırım Rejimi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1995 (Suç Olmaktan Çıkarma)

MUTLUER Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Yayınları, No: 214, Eskişehir 1979.

ÖNCEL Mualla-KUMRULU Ahmet-ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, 19. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

ÖNDER Ayhan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, C. I, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.

ÖZGENÇ İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2009.



ÖZTÜRK Bahri, “Kabahatler Kanunu’nun Genel Esasları”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu Bildirileri, Seçkin Yayınları, Ankara 2009.

PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 2013.

ŞEKER Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul 1994.

ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2013.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2013.

TAŞDELEN Aziz, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan Kitabevi, Ankara 2010.

TOROSLU Nevzat, Ceza Hukuku Genel Kısım, Savaş Yayınevi, Ankara Nisan 2009.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı, Beta Yayınları, İstanbul 2013 (Vergi Denetimi).

ÜSTÜN Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

### **Makaleler**

ALANTAR Doğan, “Vergi Ziyat Cezası Uygulamasında Sorunlar”, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2005, Yıl 13, S. 146, s. 47-51.

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu Bildirileri, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, Ankara, 11-12 Mayıs 2006, s. 131-180 (İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları).

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Sürecin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Şubat 2008, S. 233 ( Ceza Özel Sayısı), s. 72-94 (Değişim Süreci).

BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum”, İstanbul Barosu Dergisi, İstanbul, 2008, C. 82, S. 6, s. 2839-2859 (Son Durum).

BAYKARA Bekir, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunîlik İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Mayıs 2005, S. 285, s. 10-16.

DEMİR Nilgün, “4369 Sayılı Kanunla Getirilen Vergi Ziyat Suçu ve Cezası”, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Aralık 1998, Yıl 17, S. 123, s. 46-58.

DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi Ceza Sistemi Üzerine”, Yaklaşım Dergisi, Ankara, Nisan 2009, Yıl 17, S. 196, s. 30-32.

ERDEM Tahir, “Vergi Kabahatlerimizin Normatif İçeriğini Sorgulama, Vergi Ziyat Kabahatinin Vergi Kaybını Önlemeye Uygunluğu Sorunu”, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Kasım 2013, S. 302, s. 57-78.

GÜRSOY Hakan, “Muhasebe Hilesi”, Yaklaşım Dergisi, Ankara, Kasım 2009, S. 203.

OĞURLU Yücel, “İdari Yaptırımlara Genel Bir Bakış ve İdari Yaptırım-Ceza Yaptırımı Ayrımı”, AÜEHFD, 1999, C.3, S.1, s. 143-194.

OKTAR S. Ateş, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Eylül 2000, S. 144, s. 75-93.

ŞEKER Sakıp, “Muhasebe Hilesi Üzerine”, Yaklaşım Dergisi, Ankara, Nisan 2009, S. 196

TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Ziyat Cezasının Üç Kat Uygulanmasında Bir Sorun Olasılığı ve Öneriler”, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Ağustos 2007, S. 227, s. 120-125.

TORUNOĞLU Tahsin, “Vergi Ziyat Kabahati”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, İzmir, 2012, C.12, Özel Sayı, s. 477-544.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Maliye Bakanlığı’nın Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi”, EÜHFD, 2011, C. XV, S.1-2, s. 25-57 ( Maliye Bakanlığı’nın Vergi Kabahatlerini Belirleme Yetkisi).

ÜSTÜN Ümit Süleyman, ÜNSAL Hilmi, “Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi”, SÜHFD, Konya 2008, C. 16, S. 2, s. 111-126.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü, (Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları)

#### **İnternet Kaynakları**

<http://www.kazanci.com>

<http://www.anayasa.gov.tr>

<https://tez.yok.gov.tr>