



T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA UYGULAMADA GÖRÜLEN SORUNLAR  
VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Hazırlayan  
Serdal İBRAHİMOĞLU

Maliye Bilim Dalı  
Yüksek Lisans

Danışman  
Doç. Dr. Deniz ŞAHİN DURAN

TOKAT – 2018

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA UYGULAMADA GÖRÜLEN  
SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 09 /07/2018

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

İmzası

Başkan : Doç.Dr. Deniz ŞAHİN DURAN



Üye : Dr.Öğr.Üyesi Yusuf TEMUR



Üye : Dr.Öğr.Üyesi Taha Emre ÇİFTÇİ



Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 28/06/2018 tarih ve 31-22 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: ..... Dr.Öğr.Üyesi H.Baha ÖZTUNÇ  
Enstitü Müdürü V.



T.C.  
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Deniz ŞAHİN DURAN danışmanlığında hazırlamış olduğum " Vergi Kaçakçılığı Suçunda Uygulamada Görülen Sorunlar ve Çözüm Önerileri " adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

(09 / 07 /2018)  
Serdal İBRAHİMOĞLU

## ÖZET

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin akademik çalışma yapmak ya da uygulamada vergi kaçakçılığı suçundan yargılama yapmak, bu suçun hukuk ve maliye disiplinlerinin kesişim kümesinde yer almasından kaynaklı olarak, bu iki alanın bünyesinde barındırdığı teknik kavramları bilmeyi zorunlu kılmaktadır.

Bu çalışmada; vergi kaçakçılığı suçu üzerinde yapılan akademik çalışmalardan ve uygulamada yargılamalara yön veren Yargıtay kararlarından beslenilerek, vergi suç ve cezalarına genel bir bakış gerçekleştirildikten sonra vergi kaçakçılığı suçu ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Maliye ve Hukuk disiplinlerinin vergi kaçakçılığı suçunda birleşen teknik kavramaları, konunun bütünlüğünden uzaklaşmadan, bu kesişim kümesinin ihtiyaç duyduğu ölçüde açıklanmıştır. Yargısal içtihatlar ve bilimsel görüşler çerçevesinde, hukukçular ve maliyecilerin bilgi birikimlerinden faydalanılarak, uygulamada karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların çözüm önerilerine yer verilmiş ve bununla birlikte uygulamada kanunun yanlış yorumlanmasından kaynaklı sorunların azaltılması amacıyla uygulayıcılar için emsal Yargıtay kararlarına yer verilmiştir.

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

## ABSTRACT

To conduct an academic study on the crime of tax evasion or to adjudicate the crime of tax evasion in practice makes it obligatory to know technical concepts embodied in the fields of law and finance owing to the fact that this crime is within the intersection of these two disciplines.

In this study, after a general overview is ensured for tax crime and punishments by drawing on academic studies conducted on tax evasion crime and Court of Cassation judgements guiding adjudications in practice, tax evasion crime has been addressed in detail. Technical conceptions of finance and law disciplines combined in the crime of tax evasion has been explained to the extent needed by this intersection without departing from the integrity of the subject. In the framework of judicial jurisprudence and scientific opinions, problems encountered in practice and solution offers for these problems have been explained by making use of fund of knowledge of jurists and financiers and furthermore, precedent Court of Cassation judgements have been included for practitioners so as to alleviate the problems arising from the misinterpretation of the law in practice.

**Key Words:** Tax Law, Tax Evasion Crime, Tax Criminal Procedure, Problems in Tax Criminal Procedure.

## İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Bilimsel Etik Sayfası .....	i
Özet.....	ii
Abstract.....	iii
İçindekiler.....	iv
Tablolar Listesi .....	xi
Kısaltmalar .....	xii
GİRİŞ.....	1
<b>BÖLÜM 1: VERGİLENDİRME YETKİSİ KAPSAMINDA VERGİ SUÇ VE CEZALARINA GENEL BİR BAKIŞ</b> .....	<b>4</b>
1.1. Vergi Suç ve Cezalarına İlişkin Kavramsal Çerçeve.....	5
1.1.1. Genel Olarak Suç ve Ceza Kavramı .....	5
1.1.2. Vergi Suç ve Cezaları Kavramı .....	6
1.1.3. Vergi Suçlarının Unsurları.....	7
1.2. Vergi Suçlarının Türleri.....	8
1.2.1. Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları .....	8
1.2.1.1. Vergi Ziyat Suçu.....	8
1.2.1.2. Usulsüzlük Suçları .....	9
1.2.1.2.1. Birinci Derecede Usulsüzlükler .....	9
1.2.1.2.2. İkinci Derecede Usulsüzlükler.....	10
1.2.1.2.3. Özel Usulsüzlükler.....	10

1.2.2. Hürriyeti Bağlayıcı Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları .....	11
1.2.2.1. Kaçakçılık Suçları.....	12
1.2.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu.....	13
1.2.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu .....	14
1.2.2.4. Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu .....	15
1.2.2.5. Ekim ve Sayım Beyanlarına İlişkin Görevi İhmal veya Suiistimal .....	15

## **BÖLÜM 2: VERGİ USUL KANUNU 359'UNCU MADDESİNDE YER ALAN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI, SUÇLARIN UNSURLARI ve ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ**

.....	17
2.1. Suçun İncelenme Biçimi.....	18
2.1.1. Suçun Maddi Unsuru .....	19
2.1.1.1. Suçun Konusu .....	19
2.1.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	19
2.1.1.3. Suçun Faili.....	20
2.1.2. Manevi Unsur .....	20
2.1.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	22
2.1.3.1. Suça Teşebbüs .....	22
2.1.3.2. Zincirleme Suç.....	23
2.1.3.3. Suçun İçtimarı.....	24
2.2. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak .....	25
2.2.1. Suçun Maddi Unsuru .....	26
2.2.1.1. Suçun Konusu .....	26
2.2.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	26
2.2.1.3. Suçun Faili.....	26
2.2.2. Manevi Unsur .....	27

2.2.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	27
2.2.3.1. Suça Teşebbüs .....	27
2.2.3.2. Zincirleme Suç.....	28
2.2.3.3. Suçun İçtimaı.....	28
2.3. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak .....	29
2.3.1. Suçun Maddi Unsuru .....	29
2.3.1.1. Suçun Konusu .....	29
2.3.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	30
2.3.1.3. Suçun Faili.....	30
2.3.2. Manevi Unsur .....	30
2.3.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	30
2.3.3.1. Suça Teşebbüs .....	30
2.3.3.2. Zincirleme Suç.....	31
2.3.3.3. Suçun İçtimaı.....	31
2.4. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek .....	31
2.4.1. Suçun Maddi Unsuru .....	32
2.4.1.1. Suçun Konusu .....	32
2.4.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	32
2.4.1.3. Suçun Faili.....	33
2.4.2. Manevi Unsur .....	33
2.4.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	33
2.4.3.1. Suça Teşebbüs .....	33
2.4.3.2. Zincirleme Suç.....	34
2.4.3.3. Suçun İçtimaı.....	34



2.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek .....	34
2.5.1. Suçun Maddi Unsuru .....	35
2.5.1.1. Suçun Konusu .....	35
2.5.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	35
2.5.1.3. Suçun Faili.....	36
2.5.2. Manevi Unsur .....	36
2.5.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	36
2.5.3.1. Suça Teşebbüs .....	36
2.5.3.2. Zincirleme Suç.....	36
2.5.3.3. Suçun İçtiması.....	37
2.6. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek .....	37
2.6.1. Suçun Maddi Unsuru .....	38
2.6.1.1. Suçun Konusu .....	38
2.6.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	39
2.6.1.3. Suçun Faili.....	40
2.6.2. Manevi Unsur .....	40
2.6.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	41
2.5.6.1. Suça Teşebbüs .....	41
2.5.6.2. Zincirleme Suç.....	41
2.5.6.3. Suçun İçtiması.....	41
2.7. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek ve Kullanmak.....	42
2.7.1. Suçun Maddi Unsuru .....	43
2.7.1.1. Suçun Konusu .....	43
2.7.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	43
2.7.1.3. Suçun Faili.....	43
2.7.2. Manevi Unsur .....	44

2.7.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	44
2.7.3.1. Suça Teşebbüs .....	44
2.7.3.2. Zincirleme Suç.....	44
2.7.3.3. Suçun İçtiması.....	45
2.8. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak .....	45
2.8.1. Suçun Maddi Unsuru .....	46
2.8.1.1. Suçun Konusu .....	46
2.8.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	46
2.8.1.3. Suçun Faili.....	47
2.8.2. Manevi Unsur .....	47
2.8.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	47
2.8.3.1. Suça Teşebbüs .....	47
2.8.3.2. Zincirleme Suç.....	48
2.8.3.3. Suçun İçtiması.....	48
2.9. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak.....	48
2.9.1. Suçun Maddi Unsuru .....	49
2.9.1.1. Suçun Konusu .....	50
2.9.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	50
2.9.1.3. Suçun Faili.....	50
2.9.2. Manevi Unsur .....	50
2.9.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	51
2.9.3.1. Suça Teşebbüs .....	51
2.9.3.2. Zincirleme Suç.....	51
2.9.3.3. Suçun İçtiması.....	53

2.10. Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak .....	53
2.10.1. Suçun Maddi Unsuru .....	54
2.10.1.1. Suçun Konusu .....	55
2.10.1.2. Suçun Hareket Unsuru.....	55
2.10.1.3. Suçun Faili.....	55
2.10.2. Manevi Unsur .....	55
2.10.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri.....	55
2.10.3.1. Suça Teşebbüs .....	56
2.10.3.2. Zincirleme Suç.....	56
2.10.3.3. Suçun İçtimai.....	56
<b>BÖLÜM 3: GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA İLİŞKİN YASAL DEĞİŞİKLİKLER, UYGULAMADA GÖRÜNEN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ</b> .....	58
3.1. Geçmişten Günümüze Vergi Kaçakçılığı Suçlarına İlişkin Yasal Değişiklikler.....	58
3.1.1 Vergi Yasalarında Yapılan Değişikliklerle Suç Olmaktan Çıkarılan Eylemler .....	59
3.1.2. Vergi Usul Yasası 359. Maddesinde Gerçekleştirilen Yasal Değişiklikler .....	63
3.1.2.1. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler .....	63
3.1.2.2. 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler .....	65
3.1.2.3. 5904 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler .....	67
3.2. Uygulamada Görülen Sorunlar Ve Çözüm Önerileri .....	68
3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Madde Metninin Meydana Getirdiği Sorunlar ve Çözüm Önerisi.....	69
3.2.2. Dava Şartı Olan Mütalaa veya Görüş'ün Cumhuriyet Savcısının Dava Açma Tekeline Aykırılık Oluşturması Sorunu ve Çözüm Önerisi .....	76
3.2.3. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçunun Suçta ve Cezada Yasallık İlkesine Aykırılık Teşkil Etmesi Sorunu ve Çözüm Önerileri .....	78

3.2.4.Uygulama Birliğini Sorunu ve Çözüm Olarak Vergi Ceza Mahkemelerinin Gerekliliği.....	80
SONUÇ.....	83
KAYNAKLAR.....	86
ÖZGEÇMİŞ.....	90



## TABLÖLAR LİSTESİ

213 Sayılı Kanuna Ek ve Değişiklik Getiren Mevzuatın Yürürlüğe Giriş Tarihini Gösterir Tablo.....	59
---	----



**KISALTMALAR**

<b>CMK</b>	Ceza Muhakemesi Kanunu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>TCK</b>	Türk Ceza Kanunu
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>CMUK</b>	Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi



## GİRİŞ

Devlet yönetim anlayışı kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi açısından devlete bir kısım sorumluluklar yüklemiştir. Devletin yerine getirme yükümlülüğünü üstlendiği kamu hizmetlerinin finansmanı ise düzenli olarak elde edilen kamu gelirleri ile mümkündür. Söz konusu kamu gelirleri içinde en önemli yeri vergiler almaktadır. Diğer bir ifadeyle devlet yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin finansmanını büyük ölçüde vergilendirme yetkisini kullanarak sağlamaktadır. Bu çerçevede devlet bir taraftan kamu hizmetlerini yerine getirmek diğer taraftan ise finansman kaynağı ihtiyacını karşılamak amaçlarıyla vergilendirme yetkisiyle ekonomik ve sosyal yaşama plânlı olarak müdahale etmektedir.

Kamu finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla vatandaşın ödeme gücü ile orantılı olarak salınan vergiler devletin egemenlik gücünün en fazla hissettirildiği ve devlete kaynak oluşturma açısından en sağlam mali yükümlülükler arasında yer almaktadır. Türk Dil Kurumu tarafından vergi; “kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para” şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi ödevi Anayasa'nın 73. Maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” şeklinde yerini bulmuştur. Anayasal bir ödev olarak vatandaşlardan toplanan vergilerin adaletli ve dengeli dağıtımı ise devletin maliye politikasının vazgeçilmez amaçları arasında yer almaktadır. Devlet Anayasadan aldığı vergilendirme yetkisini kullanırken bir taraftan ekonomik ve sosyal nedenlerle muafiyet ve istisna hükümleriyle bazı vergi mükelleflerini ve konularını vergi dışı bırakırken, diğer taraftan vergilerin adaletli ve dengeli dağılımı için devletin vergilendirme yetkisini devretmesi veya yetki paylaşımı söz konusu olmaktadır. Devlet vergilendirme yetkisinin etkinliğinde vazgeçilmez bir boyut kazanan denetim yetkisi ise vergilendirmeden beklenen sosyal ve ekonomik çıktıların elde edilmesinde vazgeçilmez bir unsurdur.

Vergi hukuku, vergi mükellefleri ile devlet arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen hukuksal düzenlemelerin bütünüdür. Devletin denetim yetkisini kullanırken vatandaşın vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemesi

durumunda devreye giren cezalandırma yetkisinin kullanımı ise ceza hukukunun görev alanına giren bir alanı oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili Anayasal görevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmemeleri durumunda vergi idaresinin vergi kaybına uğraması söz konusu olabileceği gibi vergi alacağının tehlikeye düşmesi de söz konusu olabilir. Bu kapsamda mükellefin işlediği suçun türüne göre verilecek cezalarda para cezasını içeren mali nitelikli suçlar olabileceği gibi hürriyeti bağlayıcı nitelikte yaptırım gerektiren suç türleri söz konusu olabilir.

Vergi kaçakçılığı suçları, geçmişten günümüze kadar gelmekle birlikte değişen yaşam koşulları, teknolojik gelişmelerin hızı ve insan unsuru nedeniyle her geçen gün suça konu olan eylem ve işlemlerin niteliği değişerek artmaktadır. Çoğu gelişmekte olan ülkede olduğu gibi Türkiye’de de ödeme gücüne sahip olup da vergi mükellefi olmayanların veya ödeme gücüyle orantılı bir mükellefiyet taşımayanların sayısı son yıllarda giderek artmış ve bu büyüklüğün ekonomik ve sosyal alanda yarattığı etkiler taşınmaz bir hal almıştır. Konunun büyüklüğü ve etki düzeyi, bu alanda uygulayıcılara yol göstermek amaçlı birçok çalışmanın gerçekleştirilmesine de zemin hazırlamıştır. Bununla birlikte yapılan çalışmalarda genellikle maliyecilerin vergi kaçakçılığı suçlarının hukuki yönünü ve hukukçuların da mali yönünü derinlemesine irdelememesinden kaynaklı ilgili literatürde boşluklar bulunmakta, vergi kaçakçılığı suçlarını hukuki ve mali açıdan derinlemesine inceleyen çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu anlamda bu tez çalışmasının amacı; Maliye ve Hukuk bilim dallarının kesişim kümesinde yer alan “Vergi Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” nı Maliye ve Hukuk disiplinlerinin bakış açılarıyla birlikte ele alarak, vergi kaçakçılık suç ve cezalarıyla ilgili olarak uygulamada ortaya çıkan sorunları incelemek ve çözüm önerileri sunmaktır. Böylece hem ilgili literatüre katkı sağlamak hem de uygulayıcılara ışık tutmak hedeflenmektedir.

Bu kapsamda tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde vergilendirme yetkisi kapsamında genel olarak suç ve vergi suçu kavramları değerlendirildikten sonra vergi suçlarının türlerine göre, mali nitelikli vergi suçları ile hürriyeti bağlayıcı nitelikteki vergi suçlarına genel olarak yer verilmiştir. İkinci bölümde Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları, suçların maddi ve manevi unsurları ile özel görünüm şekilleri ayrıntılı bir biçimde ele



alınmıştır. Üçüncü bölümde geçmişten günümüze vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yasal değişiklikler ele alındıktan sonra, Vergi Usul Yasası 359'uncu maddesinde yasa koyucu tarafından yapılacak ilk düzenlemeye ışık tutmayı hedefleyen uygulamada görünen sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.



## **BÖLÜM:1**

### **VERGİLENDİRME YETKİSİ KAPSAMINDA VERGİ SUÇ VE CEZALARINA GENEL BİR BAKIŞ**

Vergi, devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi bakımından güçlü bir finansman kaynağı olmasının yanı sıra; gelir dağılımını düzenlemesi ve ekonomik istikrarı sağlaması açısından da önemli bir maliye politikası aracıdır (Saraçoğlu, 2003, s. 175). Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür (Çağan, 1982, s. 3). Türk hukukunda vergilendirme yetkisi diğer demokratik devletlerde olduğu gibi kaynağını Anayasa'dan almaktadır. Dolayısıyla Türkiye'de vergilendirme yetkisi yasama organı tarafından kullanılır. Bu kapsamda devletin vergilendirme yetkisinin temel kaynağı Anayasadır. 1982 Anayasası'nın 73. Maddesinin 1. Fıkrası “ Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü yer alırken 2. fıkrasında, “ Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmü yer almaktadır (Uysal, 2005, s. 5).

Devletin vergilendirme yetkisi, Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan kamu giderlerinin karşılanması, kanunilik, mali güç, genellik, eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkeleri ile sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte vergilendirme yetkisi anayasanın genelinden ve bazı özel hükümlerinden çıkarılan hukuk devleti ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve hukuki güvenlik ilkesi gibi birtakım ilkelerle de sınırlandırılmıştır (Şahnaz Gerek, 2005, s. 149).

Devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak kullandığı vergilendirme yetkisi kapsamı açısından dar ve geniş vergilendirme yetkisi olarak iki kısımda incelenebilir. Devletin elindeki yetkiler sadece verginin alınmasına ilişkin ise bu yetki dar anlamda vergilendirme yetkisini ifade eder. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, devletin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla hem gerçek hemde tüzel kişi kurum ve kuruluşlara getirdiği her türlü mali yükümlülüğü kapsamaktadır. Geniş anlamda vergilendirmenin kapsamı vergi dahil vergi benzeri yükümlülükler olarak harçlar, resimler, çeşitli ücretler gibi gelirler olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla dar

anlamda vergilendirme yetkisi ödeme gücü yaklaşımını esas alırken, geniş anlamda vergilendirme yetkisi karşılıklılık esasına dayanmaktadır (Cenikli, 2010, s. 41).

Demokrasi mücadelelerinin temelinde, egemen güç durumunda bulunan devlet otoritesinin vergileme ve harcama yetkilerinin kurallara bağlanması çabası yatmaktadır. Tarihsel olaylar bu açıdan incelendiğinde, bu amaç belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır (Kızılot ve Taş, 2010, s. 23). Devletin egemenlik gücüyle bağlantılı olarak sahip olduğu vergilendirme yetkisi, kamu otoritesinin sahip olduğu bu gücün çağlar boyu geçirdiği değişiklikten etkilenmiştir. Kamu otoritesinin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisi, geçmiş çağlardan günümüzün modern zamanına kadar kamusal talebin karşılanmasında önemli bir finansman aracı olarak kullanılmıştır (Özdemir, 2006, s. 11).

Devletin vergilendirme yetkisini cezalandırma yetkisi tamamlamaktadır. Devletin vergilendirme yetkisine dayalı olarak kullanılacağı suça ve cezalandırmaya ilişkin kurallar ise ancak devlet tarafından konulup tespit edilebilir (Sulhi Dönmezer, 1999, s. 14). Devlet sahip olduğu cezalandırma yetkisini vergilendirme yetkisinde olduğu gibi yasama faaliyetleriyle yerine getirmektedir. Bu kapsamda cezalar sadece yasalar ile belirlenebilir. Yasalar ile kullanılan vergilendirme ve cezalandırma yetkisi kapsamında, devlet vergi suç ve cezalarını tespit eder ve böylelikle kamu gelirlerinin finansmanının sağlanması için, aykırı davranışlarda bulunanları da cezalandırma yoluna gitmektedir.

## **1.1.VERGİ SUÇ VE CEZALARINA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

Vergi suç ve cezaları irdelenmeden önce genel olarak suç ve ceza kavramlarının açıklanması, vergi suç ve cezalarının izahına ışık tutacağından tezin bu bölümünde vergi suç ve cezalarının kavramsal çerçevesinin çizilmesi amacıyla ilk olarak suç ve ceza kavramları açıklanacak ve ardından vergi suç ve cezaları ele alınarak, bu suçların unsurları kısaca izah edilecektir.

### **1.1.1. Genel Olarak Suç ve Ceza Kavramı**

Uyumlu bir toplumsal yaşamı hayata geçirmek için gerekli olan kurallara aykırı davranışa “suç”, bu tür davranışta bulunan kişilere “suçlu”, suçlunun karşı karşıya kaldığı yaptırıma ise “ceza” adı verilir. Pozitif hukuka göre suç, kanunun cezalandırdığı

fiildir (Kızılot, 2010, s. 122). Yasalar ile suç olarak tasnif edilen eylemlerin nihai amacı bu eylemlerin gerçekleştirilmesinin önüne geçmektir. Yasa koyucular bu amacı gerçekleştirmek için bu eylemleri gerçekleştirenlerin cezalandırılması yoluna gitmiştir. Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan suç ve cezada yasallık ilkesi, kanunda açıkça tanımlanmayan bir suç fiili işlenmedikçe yine kanunda belirlenmeyen bir ceza ile cezalandırılmamayı ifade eder. Anayasanın 38'inci maddesinde bu ilke şu şekilde düzenlemiştir.

*“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.”*

Bu ilke Türk Ceza Kanunu 2'inci maddesinde ise şu şekilde yerini bulmuştur.

*“Suçta ve cezada kanunilik ilkesi*

*Madde 2- (1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.*

*(2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.*

*(3) Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”*

Suçta ve cezada kanunilik ilkesinin temel amacı, idarenin keyfi hareket edebilmesinin önüne geçmektir. Bu noktada bu ilke kişilerin özgürlüklerinin teminatı olarak işlev görmektedir. Bu nedenle kanun koyucu suç haline getirdiği fiillerle bir yandan idarenin hukuka uygun olmasını sağlarken bir yandan da kişilerin hak ve hukukunu korumaktadır.

### **1.1.2.Vergi Suç ve Cezaları Kavramı**

Vergi suçu, vergi kanunlarında gösterilen ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedenleriyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına neden olan ve ceza öngörülen fiiller olarak tanımlanabilir.

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlardır. Başka bir deyişle, bazı fiillerin vergi suçu olarak kabul edilebilmesi için ihlal edilen menfaatin hazine yararı olması gerekir. Burada hazine yararı ve korunan hukuki menfaat olarak kamu yararı özdeşleşmektedir. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, vergi yasalarının zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesidir (Öncel ve Kumrulu, 2007,s. 209).

Vergi suçları ile yapılacak ayırmadan biri idari, diğeri ise adli vergi suçları ayırımıdır (Kızılot, 2010,s. 125). İdari vergi suçlarının genel özelliği, mahkeme kararına gerek olmadan vergi daireleri tarafından cezaları<sup>1</sup> tatbik edilebilecek eylemler olmasıdır. Adli vergi suçları ise ancak mahkeme kararı ile ceza uygulanabilecek eylemlerdir.

### 1.1.3. Vergi Suçlarının Unsurları

Suç, isnad kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai veya ihmali bir hareketin meydana getirdiği, yasada yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylemdir. Vergi suçunun oluşumu için her şeyden önce ortada olumlu ya da olumsuz bir davranışın bulunması; ayrıca bu davranışın, vergi kanunu olarak adlandırılan bir kanunun hükümlerine aykırılık oluşturması gereklidir. Vergi kanunu hükümlerine aykırı olan bu (olumlu/olumsuz) davranış, vergi suçunun maddi unsurudur. İkinci olarak, vergi kanunu olarak adlandırılan kanunun hükümlerine aykırı davranışın, vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kusurlu iradelerinin ürünü olması gereklidir. Bu kusurlu irade de vergi suçunun manevi unsurunu oluşturmaktadır (Candan, 2004, s. 14). Kusurlu irade ile ortaya çıkan eylemin vergi yasalarında öngörülen eylemi oluşturması halinde vergi suçunun varlığı tamam olur ve yine vergi yasalarının ya da ceza yasalarının öngördüğü cezai yaptırımlara tabi tutulur. Vergi suçlarının burada bahsedilen bu unsurları oluşmadığı müddetçe unsurlar tamam olmadığından ve bunun neticesi olarak eylem kanunda suç olarak tanımlanmamış kabul edileceğinden cezai yaptırım uygulanmaz. Bu tarz durumlarda unsur eksik olduğundan kamu davası açılmaz ya da kamu davası açılıp ta unsurun eksik olduğu yargılama aşamasında anlaşılırsa Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri çerçevesinde unsur eksik olduğundan beraat hükmü tesis edilir. Bu durumda ve hangi hallerde beraat hükmünün kurulacağına ilişkin düzenleme CMK 223'üncü maddesinde yerini şu şekilde bulmuştur:

*'Duruşmanın Sona Ermesi ve Hüküm*

*Madde 223- ...*

*(2) Beraat kararı*

*a) Yüklenen filin kanunda suç olarak tanımlanmamış olması,*

<sup>1</sup> Söz konusu cezalar mali nitelikli olup, ceza söylemi burada hürriyeti bağlayıcı cezaları kapsamamaktadır.

- b) *Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmediğinin sabit olması,*
  - c) *Yüklenen suç açısından failin kast veya taksirin bulunmaması,*
  - d) *Yüklenen suçun sanık tarafından işlenmesine rağmen, olayda bir hukuka uygunluk nedeninin bulunması,*
  - e) *Yüklenen suçun sanık tarafından işlendiğinin sabit olmaması,*
- Hallerinde verilir.*
- ...'

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223'üncü maddesinin (a) ve (c) bentlerinde yer alan hükümler, suçun unsurlarının tamam olmaması hallerinde uygulanacaktır. Çünkü suçun unsurları tamam olmadığında, gerçekleştirilen bir eylem olsa dahi söz konusu eylem yasa koyucunun öngördüğü hareket biçiminde gerçekleşmemiştir ya da suç açısından failin kast veya taksirin bulunmamaktadır.

## **1.2. VERGİ SUÇLARININ TÜRLERİ**

Vergi ceza hukukunda bir kısım suçların cezaları hapis cezası olmayıp sadece parasal yaptırımlar uygulanarak failerin cezalandırılması yoluna gidilmiştir. Yaptırımların çeşidi ve miktarı idare tarafından belirlenen ve uygulanan bu suçlar vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suçlarıdır. Bu nedenle bu suçlar mali nitelikli vergi suçları olarak nitelendirilmektedir.

### **1.2.1. Mali Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları**

Mali nitelikli vergi suç ve cezaları, vergi ziyai suçu ve usulsüzlük suçları olmak üzere iki başlık altında izah edilecektir.

#### **1.2.1.1. Vergi Ziyai Suçu**

VUK 341. Maddesinde Vergi ziyai, “mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini” ifade eder. Vergi ziyai suçu ise, yapılan veya yapılmayan fiilin vergi ziyaya sebebiyet vermesini aramaktadır. Faile verilecek para cezası ise sebebiyet verdiği vergi ziyai miktarına göre belirlenecektir (Taşdelen, 2010, s. 18).

Vergi ziyai suçunda mükellefin ödevini öngörülen süre içerisinde yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi hali söz konusu olmaktadır. Örneğin,

mükellefin kazançlarını vergi beyannamesini süresinde vermemesi hali veya eksik beyan etmesi hali vergi ziyai suçunu oluşturmaktadır (Bilici, Vergi Hukuku, 2008, s. 86).

### **1.2.1.2. Usulsüzlük Suçları**

Usulsüzlük suçları, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uygun olmayan davranışlardan kaynaklanır. Usulsüzlük suçuna neden olan fiil vergi kaybına neden olur. Vergi ziyai suçunda olduğu gibi, usulsüzlük suçlarında da yasa koyucu idari para cezaları ile bu suçları cezai yaptırımlara tabi tutmuştur. Vergi ziyai suçundan farklı olarak usulsüzlük suçlarının yaptırımları vergi ziyasına neden olunan miktar ölçüsünde değil, sabit veya değişken olarak para cezaları öncesinden tespit edilen miktarlar üzerinden uygulanacaktır (Taşdelen, 2010, s. 18). Kanunda usulsüzlük suçları üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar; birinci dereceden usulsüzlük suçları, ikinci dereceden usulsüzlük suçları ve özel usulsüzlük suçlarıdır.

#### **1.2.1.2.1. Birinci Derecede Usulsüzlükler**

VUK 352 maddede düzenlenen birinci derecede usulsüzlük suçları, ikinci dereceden usulsüzlük suçlarına göre daha ağır suçlardır. Bu suçlar resen tarhiyatı gerektirir ise iki kat usulsüzlük cezası kesilir. Aynı kanunda birinci dereceden usulsüzlük suçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
4. (Mülga : 22/7/1998 - 4369/82 md.)
5. Çiftçiler tarafından 245'inci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
6. Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (VUK Madde 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;

8. *Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır.);*

9. *Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;*

10. *(Mülga : 18/4/1984 - 2995/4 md.)*

11. *Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342'nci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması.'*

#### **1.2.1.2.2. İkinci Derecede Usulsüzlükler**

Vergi Usul Kanunu 352'nci maddesinde ikinci dereceden usulsüzlük suçları aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

*'1. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması;*

*2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;*

*3. (Mülga:18.04.1984-2995/4 md.)*

*4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);*

*5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;*

*6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması;*

*7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması;*

*8. Hesap veya muamelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.'*

#### **1.2.1.2.3. Özel Usulsüzlükler**

Özel usulsüzlükler, 1 inci ve 2 nci derece usulsüzlüklerden tamamen farklıdır. Vergi Usul Yasasının 353. Maddesinde düzenlenen başlıca özel usulsüzlük eylemlerinin her birinin yaptırımı da eylemin işleniş biçimine göre ayrı ayrı cezai yaptırımı tabi tutulmuştur.

Başlıca özel usulsüzlükler VUK 353'üncü maddesinde özetle şu şekilde sıralanmıştır:



1. Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi;

2. Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin bulundurulması zorunluluğuna uymama;

3. VUK 232 nci maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almamaları;

4. Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin bulundurulmaması ve bunlara gereken kayıtların yapılmaması;

5. VUK'a göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymama;

6. Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeme;

7. Yoklama yapmak için Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmama;

8. Damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik etmek;

Vergi Usul Yasası genel usulsüzlük suçlarının yanı sıra fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen veya almayanlara, serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara, levha asma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere Vergi Usul Yasası 353'üncü maddesinde yer verildiği şekilde özel usulsüzlük cezaları verilmesini hükme bağlamıştır (Mualla Öncel, 2012, s. 212).

### **1.2.2. Hürriyeti Bağlayıcı Nitelikteki Vergi Suç ve Cezaları**

Vergi Usul Kanunu suç olarak tanımladığı yukarıda verilen eylemlerin cezai yaptırımını para cezası olarak öngörmüşken bazı suçların yaptırımını ise para cezasının

yanı sıra hürriyeti bağlayıcı nitelikte olan hapis cezaları olarak belirlemiştir. VUK'ta kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetinin ihlali suçları, mükellefin özel işlerini yapma suçu haysiyet ve şerefe tecavüz suçları ile ekim ve sayım beyanlarına ilişkin görevi ihmâl veya suiistimal suçları için farklı farklı hapis cezaları öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 246/2, 359, 362, 363'üncü maddelerinde, vergi kanunlarına aykırı hareket edenler için hapis cezaları düzenlenmiştir. Anayasanın "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz" (Any.m.38/XI) hükmüne uygun olarak, bu suç(lu)ların yargılanması ve bu cezaların uygulanması ceza mahkemelerinin görevine girmektedir (Karakoç, 2003, s. 303).

### ***1.2.2.1. Kaçakçılık Suçları***

Tezin konusunu oluşturan kaçakçılık suçları Vergi Usul Yasasının 359. maddesinde yerini bulmuştur. Kaçakçılık suçları tezin ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacağından, burada kısaca değinilecektir. Kaçakçılık suçu, hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak vergi suçlarından en ağır olanıdır (Candan, 2010, s. 346). Vergi Usul Yasası vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemleri sınırlayıcı olarak düzenlemiştir ve bu eylemlere tatbik edilen cezalar bakımından üç kategoriye ayırmıştır (Pehlivan, 2013, s. 94). Bu bakımdan vergi kaçakçılığını oluşturan eylemlere uygulanacak cezai yaptırımlar "18 aydan 3 yıla kadar", "3 yıldan 5 yıla kadar" ve "2 yıldan 5 yıla kadar" olmak üzere üç ayrı cezai yaptırım öngörülmüştür.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlara, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlara veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlere, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenlere veya gizleyenlere veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlere veya bu belgeleri kullananlara yasa koyucu VUK 359'uncu maddesinin (a) bendinde 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörmüştür.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenlere veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlara veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin

asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlere veya bu belgeleri kullananlara yasa koyucu VUK 359'uncu maddesinin (b) bendinde 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörmüştür.

Vergi Usul Yasası hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlara veya bilerek kullananlara yasa koyucu VUK 359'uncu maddesinin (c) bendinde 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörmüştür.

### **1.2.2.2. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**

VUK'un 'Vergi Mahremiyeti' başlıklı 5. maddesinde; görevleri dolayısıyla mükellefle ilgili olarak öğrenilen bilgilerin, görevlerinden ayrılışları dahi ifşa edilemeyeceğini düzenlemektedir. Bu madde hilafına aykırı hareket etme eylemi vergi mahremiyetini ihlal suçunu oluşturmaktadır (Şafak Çomaklı, 2013, s. 73)

VUK 362'nci maddesinde vergi mahremiyetine uymayan kimselerin cezalandırılması, TCK 239'uncu maddesinde yer alan sır niteliğindeki bilgi ve belgelerin paylaşılması suçu için öngörülen ceza nispetinde gerçekleşecektir. Vergi Mahremiyeti suçunu düzenleyen ilgili Vergi Usul Kanunu maddesi ve cezasının ne şekilde hükmedileceğini düzenleyen ilgili Türk Ceza Kanunu maddesi sırasıyla şu şekildedir:

*“Vergi mahremiyetinin ihlali:*

*VUK Madde 362 – (Değişik : 23/1/2008-5728/278 md.)*

*Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*

*Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*

*TCK Madde 239- (1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolünür.*

*(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.*

*(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikayet koşulu aranmaz.*

*(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır.”*

Vergi mahremiyetini ihlal suçu VUK un 362. Maddesinde “ *Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlardan, bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu’nun 239. Maddesi uyarınca cezalandırılır”* şeklinde düzenleme ile eylemin cezalandırılması bakımından TCK’ya atıfta bulunmuştur. TCK’nın 239. Maddesi ise “*ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması”* başlığı altında söz konusu eylemlere 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezasının tatbik edileceğini öngörmüştür.

Vergi mahremiyetinin ihlali, görevden doğan bir vergi suçudur (Pehlivan, 2013, s. 103). Bu itibarla vergi mahremiyetini ihlal suçu, suçun faili bakımından özgü suçlardan olup, ancak yasada belirtilen kimseler bu suçun faili olabilirler. Suçun faili olabilecek kimseler ise VUK un 5. Maddesinde “*vergi mahremiyeti “* başlığı altında; “*Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler”* olarak sınırlayıcı olarak belirtilmiştir.

### ***1.2.2.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu***

Vergi idaresinde görev alan memurların, vergi inceleme elamanlarının ve vergi yargısında görevli olanların mükellefin özel işlerini yapmak olarak tanımlanan, vergi hukukunda özgü suçlar olarak nitelendirilen görevden doğan suçların bir diğeri ise mükellefin özel işlerini yapmak suçudur (Pehlivan, 2013, s. 104). Mükellefin özel işlerini yapmak suçu VUK 363. Maddesinde düzenlenmiş olup buradaki düzenleme suçun faileri açısından VUK 6. Maddesinde atıfta bulunmuş, cezai yaptırım bakımından ise TCK 257. Maddesine göre atıfta bulunmuştur. Bu atıflar gereğince VUK 6. Maddesinde yer alan vergi idaresinde görev alan memurların, vergi inceleme elamanlarının ve vergi yargısında görevli olanların mükellefin özel işlerini yapma olarak nitelendirilen muhasebe işleri ve dilekçe gibi benzer yazı işlerinin bu kişilerce yapılması halinde “*Görevi Kötüye Kullanmak”* başlığı altında düzenlenen TCK 257/1 maddesi gereğince 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaları öngörülmüştür.

VUK 363'üncü maddesinde yer alan mükellefin özel işlerini yapan memurlar'ın da TCK'da yer alan görevi kötüye kullanma suçuna göre cezalandırılacağı öngörülmüştür. Vergi Usul Yasası'nda yerini bulan düzenleme şu şekildedir:

*“Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar:*

*Madde 363 – (Değişik : 23/1/2008-5728/279 md.)*

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

VUK 363. Maddesinde yer alan mükellefin özel işlerini yapma suçunun yasada belirtilen hesap işleri; defter ve belgelerin tutulması, gelir gider hesaplarının yapılması, bilançonun hazırlanması gibi muhasebe işlerini ifade etmektedir. Yazı işleri ise, çeşitli vergi komisyonları ile yargı organlarına yazılan dilekçeler ile benzer yazı ve başvuru muamelelerini ifade etmektedir (Çomaklı, 2010, s. 331).

#### **1.2.2.4. Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu**

Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu kanunda herhangi bir madde başlığı altında düzenlenmemiş olup VUK'un 5. Maddesinin 5. Fıkrasında zikredilmiştir. Bu suç ifade edilen madde metnine göre; vergi mükelleflerinin vergi kanunları uyarınca öngörülen yerlerde asılı cetvellerde ve vergi levhalarında açıklanan bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz etmek olarak tanımlanabilir (Çomaklı, 2010, s. 331).

5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 3/1 maddesindeki “Mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Türk Ceza Kanununa yapılan yollamalar, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelere yapılmış sayılır”(Yalvaç, 2009, s. 277) emredici hükmü uyarınca Haysiyet ve Şerefe Tecavüz suçunun cezai yaptırımını VUK'un atfı gereğince hakaret başlığı altında düzenlenen TCK'nın 125'inci maddesine istinaden 3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası olarak belirlenmiştir.

#### **1.2.2.5. Ekim ve Sayım Beyanlarına İlişkin Görevi İhmal veya Suiistimal**

VUK 246'ncı maddesinde yasal sorumluluğa tabi tutulan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin sorumluluklarına uygun davranmaması hali olarak tanımlanan bu suçun cezalandırılması TCK 257'nci maddesinde yer alan 'Görevi Kötüye Kullanma Suçu' için öngörülen ceza nispetinde gerçekleşeceği öngörülmüştür. Vergi Usul Yasası'nda yerini bulan bu düzenleme şu şekildedir:

*“Ücret ve sorumluluk:*

*Madde 246 – Muhtar ve ihtiyar heyetleri üyelerine Maliye Bakanlığınca takdir ve tayin edilecek miktarda ücret verilir. Görevlerini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen muhtar ve ihtiyar heyetleri ücrete müstahak olmazlar.*

*(Değişik ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/274 md.) Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.”*

Vergi Usul Kanunu'nun 243 ila 246 maddeleri ziraat ve hayvancılıkla uğraşan vergi mükelleflerinin ekim ve sayım beyanına ilişkin yasal sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu maddeler uyarınca mükellefler köy veya mahalle muhtarlarına işletmelerini bildirmek, muhtar ve ihtiyar heyeti de, hiç beyanda bulunmayanları veya yanlış beyanda bulunanları ilgili vergi dairesine bildirmek zorundalardır (Çomaklı, 2010, s. 332).

Muhtar ve ihtiyar heyetine yasa ile verilen bu sorumluluğun ihlali durumunda Vergi Usul yasasının 246/2 maddesinin “Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanunu'nun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.” şeklindeki atfı gereğince “Görevi Kötüye Kullanmak” başlığı altında düzenlenen TCK 257 maddesi uyarınca, muhtar ve ihtiyar heyeti görevi kötüye kullanma kastıyla gerçekleştirdiği eylemlerde 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ile görevi ihmal şeklinde gerçekleştirdiği eylemlerde ise 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır.

VUK 246 ve 363'üncü maddelerin yer alan düzenlemelerde, cezai yaptırımların TCK 257'inci maddesinde yer alan 'Görevi Kötüye Kullanma Suçu' için öngörülen ceza ile cezalandırılacağı belirtildiğinden, yargılama neticesinde hüküm kurulur iken bu maddeden hüküm kurulacaktır. Türk Ceza Yasası'nda yerini bulan 'Görevi Kötüye Kullanma Suçu' şu şekilde düzenlenmiştir:

*“Görevi kötüye kullanma*

*Madde 257- (1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden*

*olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*(2) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerini yapmaktan ihmal veya gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*(3) (Mülga: 2/7/2012-6352/105 md.)”*



**BÖLÜM:2**

**VERGİ USUL KANUNU 359'UNCU MADDESİNDE YER**

**ALAN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI, SUÇLARIN UNSURLARI**

**ve ÖZEL GÖRÜNÜM ŞEKİLLERİ**

Mükelleflerin fayda-maliyet analizi yapmak suretiyle kanundışı yollara saparak veya diğer bir deyişle kanunu farklı bir şekilde yorumlamak suretiyle diğer vergi mükellefleri aleyhine haksız rekabet yaratacak şekilde hareket etmesini engellemek kanun koyucunun görevidir (Aslan, 2008, s. 31). Aksi hali dürüst vergi mükellefinin cezalandırılması, yasalara uymayan vergi mükellefinin ise mükafat görmesi anlamına gelmektedir. Bu doğrultuda kanun koyucu bu görevini Vergi Usul Kanunu ile yerine getirme yoluna gitmiştir.

Uygulamada sıkça karşılaşılan, genellikle vergi kaçırmaya yönelik olarak defter-belge ve kayıt düzenine aykırılık oluşturan, aynı zamanda vergi zıyaı ve usulsüzlük cezaları gerektiren eylemler VUK 359. maddede üç bent halinde düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçunun bazı fiilleri vergi zıyaı suçuyla aynı ise de vergi zıyaı suçunda vergi zıyaı yaratılması aranırken kaçakçılık suçunda böyle bir netice aranmaz (Yiğit, 2004, s. 200).

VUK 359.maddenin (a) bendindeki suçların yasal düzenlemesi şu şekildedir:

*“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*

*Madde 359 – (Değişik :23/1/2008-5728/276 md.)*

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

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

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

*Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünü uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma*



*dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. <sup>(2)</sup>*

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

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

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

*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.<sup>2</sup>*

VUK 359. Maddede Vergi Kaçakçılığı suçlarının seçimlik hareketleri bazen aynı fıkra içerisinde bazen aynı cümle içerisinde virgül ile ya da “veya” gibi bağlaçlarla birbirinden ayrılmıştır. Bu suçların seçimlik hareketleri tezin bu bölümünde ayrıntılı bir şekilde anlatılacaktır. İlk başlıkta suçun ne şekilde inceleneceği anlatılacak diğer başlıklarda seçimlik hareketler ele alınacaktır.

## **2.1. SUÇUN İNCELENME BİÇİMİ**

Bu tezin konusunu oluşturan ve VUK 359’uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçlarının izahına geçmeden önce, suçları unsurlarına ayırarak incelemek hem daha iyi irdeleme imkânı vereceğinden hem de anlatımı kolaylaştıracağından, suçun maddi ve manevi unsurlarının kısaca hukuki tanımına değinilecek, suçun özel görünüm şekilleri açıklanarak bu kavramlardan ne anlaşılması gerektiği izah edilecek, akabinde vergi kaçakçılığı suçlarında bu ifadelerin ne şekilde uygulanacağı ele alınacaktır.

<sup>2</sup> Uygulayıcılar için şunu da belirtmekte fayda vardır. 5728 ve 5904 sayılı kanun değişiklikleri kapsamında yargılaması devam eden suçlarda, 08.02.2008 tarihinden önce işlenen suçlar için ceza altı aydan üç yıla kadar hapis, 5728 sayılı kanun değişikliğiyle bu suçların cezası, 08.02.2008 tarihinden itibaren bir yıldan üç yıla kadar hapis, 5904 sayılı kanun ile 03.07.2009 tarihinden itibaren işlenen suçlarda ceza, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası olacaktır.

### **2.1.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsuru üç ana temel unsur üzerine inşa edilir. Bunlar; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun failidir. Bu üç ana unsur birleştiğinde ya da farklı bir ifade ile aralarında neden sonuç ilişkisi olacak şekilde bir arada bulunduğu suçun maddi unsuru oluşabilmektedir. Failin fiili ile suçun konusu zarar görmüş veya meydana gelmişse maddi unsurun varlığı tamam olmuş kabul edilir (Bakıcı, 2008, s. 13). Örneğin vergi mükellefinin suçun faili olduğu bir eylemde, vergi kanunları doğrultusunda kağıt veya elektronik olarak tutulan ya da düzenlenen ve ayrıca saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter veya kayıtlar suçun konusunu oluştururken, bu defter veya kayıtlara ilişkin gerçekleştirilen eylemler ise suçun failini oluşturur. Konu, fail ve fiil olguları ceza hukuku anlamında genel olarak aşağıda izah edilecektir.

#### **2.1.1.1. Suçun Konusu**

Suçun konusu Türk Ceza Kanunu'nda yer alan suçlar bakımından ve özel kanunlarda yer alan suçlar bakımından değişiklik arz etmektedir. Örneğin zimmet, görevi kötüye kullanma, mala zarar verme ve hırsızlık gibi suçlarda suçun konusu maldır. Mağdur ise suçun tabiatı gereği suçun konusunu oluşturan malın maliki veya kamu olmaktadır. Suçun konusunun irdelenmesindeki maksat, korunan hukuki değer belirlenmesi ve tespit edilen bu konunun zarar görmesini engellemektir (Bakıcı, 2008, s. 14). Vergi ceza hukuku anlamında suçun konusunu tespit etmek bu noktada önem arz etmektedir. Bu nedenle vergi kaçaklığı suçlarında suçun konusunun ne olduğunun tek tek tespiti önemlidir ve bu amaçtan hareketle her bir vergi kaçakçılığı suçu için suçun konusu bu tezde tek tek ele alınmıştır.

#### **2.1.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Suçun hareket unsuru, suçun işlenmesinde gerçekleştirilen fiili ifade etmektedir. Fiil, failin kendi iradesiyle, bilerek ve isteyerek gerçekleştirdiği, mevcut durumda değişiklik yapan ve bir sonucun doğmasına neden olan davranıştır (Bakıcı, 2008, s. 14). Bu fiilin, yukarıda da anlatıldığı üzere, suç ve cezada yasallık ilkesinin bir sonucu olarak, yasalarda tarif edilen eyleme uygun olması ve yasaklanmış bir hareket olması gerekir.

Fiil, icrai bir hareketle gerçekleştirilebileceği gibi, ihmali hareketlerle de gerçekleştirilebilir. Burada hareketin niteliğine göre suçlar icrai suçlar ve ihmali suçlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Yasa koyucunun suç olarak öngördüğü eylemler, bazen yapmamayı zorunlu kılarken bazen de yapmayı zorunlu kılar (Soyaslan, 2005, s. 111). Bu cümleden hareketle, yasa koyucunun yapılmasını emrettiği veya öngördüğü eylemleri yapmamak suçun hareket unsurunu oluşturabileceği gibi, yasa koyucunun yapılmamasını emrettiği hareketleri icrai surette gerçekleştirmek de suçun fiili olabilecektir. Örneğin Türk Ceza Kanunu 86'ncı maddesinde yer alan yaralama suçunda kişiyi yapmamaya zorunlu kılarak aksi icrai hareket cezalandırılırken, TCK 278'inci maddesinde yer alan suç bildirmeme suçunda, kişinin yapmadığı ihmali hareket cezalandırılmaktadır. Vergi kanunundan örnekten hareketle izah edilecek olursa; defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçunda suçun failinin icrai hareketi cezalandırılırken, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçunda suçun failinin vergi incelemesi amacıyla istenilmesine rağmen, bunları ibraz edilmeyerek gerçekleştirdiği, yapması gereken bir eylemi yapmamasından kaynaklanan hareketi cezalandırılmaktadır (Donay, 2008, s. 131).

### **2.1.1.3. Suçun Faili**

Suçun failinin, ceza hukuku anlamında cezalandırılabilmesi için, tatbik edilecek cezanın hürriyeti bağlayıcı ceza olması nedeniyle, insan olması gerekliliği hususu açıktır. Ceza yasalarında açık suç olarak nitelendirilen eylemleri gerçekleştiren kişiler fail olarak nitelenir (Bakıcı, 2008, s. 14). Burada önem teşkil eden husus şudur: Tüzel kişiler adına ve menfaatine işlenen suçlarda failin tespiti özellikle önemlidir. Sadece belli sığata haiz kişilerin işleyebileceği özgü suçlar<sup>3</sup> yönünden failin tespiti ayrıca önem arz etmektedir. Bu nedenle failin kim olduğunun tespiti maksatıyla bu tezde vergi kaçakçılığı suçlarının irdelenmesinde bu husus ayrı başlıklar altında ele alınmıştır.

### **2.1.2 Manevi Unsur**

<sup>3</sup> Genel kural, ceza kanunlarında yer alan suçların herkes tarafından işlenebilmesidir. Özgü suçlarda, kanunlarda yer alan suçun faili olabilmek için belli sıfatlara haiz olmak gerekir. Örneğin bazı vergi kaçakçılığı suçlarında suçun faili olabilmek için vergi mükellefi sıfatına haiz olma gerekliliği aranır. Bu nedenle bu suçlara özgü suç nitelemesi yapılmaktadır ve özgü suç, bazı niteliklere haiz olanlar tarafından işlenebilen suçlar olarak tanımlanmaktadır.

Yasa koyucu tarafından suç olarak nitelendirilen eylemlerin gerçekleştirilmesi kasten veya taksirle mümkün olabilmektedir. Kast, kişi ile işleği suçun maddi unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmektedir (Bakıcı, 2008, s. 331). Taksir, gerekli dikkat ve özen gösterildiğinde sonucun meydana gelmesinin önlenemediği hallerdir (Bakıcı, 2008, s. 466). Bu iki eylem biçimi, suçların manevi unsurunu oluşturur. Yasa koyucu bilerek ve isteyerek gerçekleştirilen kasti eylemleri cezalandırırken bazı durumlarda dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı olarak taksirle gerçekleştirilen eylemler neticesinde meydana gelen sonuçtan ötürü, fiili gerçekleştiren failin cezalandırılması yönüne de gitmiştir. Kast ve taksir eylemleri Türk Ceza Kanunu'nda yerini şu şekilde bulmuştur:

*“Kast*

*Madde 21- (1) Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*

*(2) Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmi beş yıla kadar hapis cezasına hükümlenir; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.*

*Taksir*

*Madde 22- (1) Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.*

*(2) Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir.*

*(3) Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.*

*(4) Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir.*

*(5) Birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir.*

*(6) Taksirli hareket sonucu neden olunan netice, münhasıran failin kişisel ve ailevi durumu bakımından, artık bir cezanın hükmedilmesini gereksiz kılacak derecede mağdur olmasına yol açmışsa ceza verilmez; bilinçli taksir halinde verilecek ceza yarıdan altıda bir kadar indirilebilir.”*

Ceza hukukunda temel ilke olarak suçların kasten veya taksirle işlenebileceği bu maddeler ile hüküm altına alınmıştır. Vergi ceza hukukunda da bu genel ilkeler geçerlidir, ancak vergi kaçakçılığı suçları, özgü niteliği gereği genel itibarıyla bilerek ve isteyerek gerçekleştirilen eylemlere dayanmaktadır. Bu tezde vergi kaçakçılığı suçlarında manevi unsur irdelenirken, kastın niteliği hususunda uygulamada ve

doktrinde yer alan yaklaşımlar her bir suç için ayrı ayrı tartışılmıştır.

### 2.1.3.Suçun Özel Görünüm Şekilleri

Yasa koyucunun suç olarak tasnif ettiği fiilin işlenmesi ve neticenin meydana gelmesi ile suç tamamlanmış kabul edilir. Ancak suç fiilinin elde olmayan nedenlerle tamamlanması veya suçu oluşturan bu tek fiilin tamamlanmasıyla yasalarda yer alan farklı suçların aynı anda meydana gelmesi ya da aynı suçu işleme iradesiyle birden fazla kez aynı eylemi gerçekleştirmesi durumlarında yasa koyucu farklı yaptırımlar uygulama yoluna gitmiştir. Suçun dış dünyadaki bu yansımaları suçun özel görünüm şekilleri olarak nitelendirilmiştir. Aşağıda suçun bu özel görünüm biçimleri tek tek ele alınacaktır.

#### 2.1.3.1. Suça Teşebbüs

Failin, işlemeyi amaçladığı bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan engellerden dolayı tamamlayamayıp sonuca ulaşamaması hali suça kalkışmadır (Bakıcı, 2008, s. 749). Bu cümleden hareketle, kalkışma olarak nitelendirilen suça teşebbüs hali, nihayete ermemiş suçu ifade etmektedir. Suçun faili, burada suçun icrai hareketlerine bilerek ve isteyerek başlamış ancak elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamamıştır. Bu eksik kalan fiil için cezai yaptırım uygulanacağında kanunda yer alan indirimler nispetinde, meydana gelen neticenin suça yaklaşım yaklaşamama oranına göre indirim tatbik edilecektir. İzah edilen teşebbüs hali ve indirim nispeti Türk Ceza Yasası'nda yerini şu şekilde bulmuştur.

*“Suça teşebbüs*

*Madde 35-(1) Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur.*

*(2) Suça teşebbüs halinde fail, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığına göre, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine on üç yıldan yirmi yıla kadar, müebbet hapis cezası yerine dokuz yıldan on beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Diğer hallerde verilecek cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar indirilir.”*

Türk Ceza Yasası'nda uygulayıcılar için genel hükümlerin işlendiği bu maddeler özel ceza yasalarında yer alan suçlar içinde aynı şekilde tatbik edilir. Vergi Usul

Kanunu'nda yer alan vergi suçları için de teşebbüs hükümleri uygulanmaktadır. Örneğin, izinsiz belgeleri matbaadan almış ve kullanmak için aracına koymuş ve böylece kullanmak için harekete geçmiş kişi, elverişli hareketlerle icraya başlamış ve fakat icra hareketlerini yakalandığı için tamamıyla gerçekleştirememiştir. Bu nedenle eylemi teşebbüs derecesinde kalmıştır (Donay, 2008, s. 154). Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarının tamamı teşebbüse elverişli suçlar değildir. Örneğin, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçu ani hareketli suçlardan<sup>4</sup> olduğundan teşebbüse elverişli değildir. Vergi kaçakçılığı suçlarının bir kısmı teşebbüse elverişli suçlar olmasına rağmen bir kısmı da teşebbüse elverişli değildir. Bu nedenle bu tezde vergi kaçakçılığı suçlarının her biri teşebbüs açısından vergi kaçakçılığı suçunun anlatıldığı bölümde ayrı ayrı irdelenerek ele alınmıştır.

### **2.1.3.2. Zincirleme Suç**

Zincirleme suç Türk Ceza Kanunu'nun 43'üncü maddesinde “*Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumu*” şeklinde tanımlanmıştır. Zincirleme suçun varlığı için birden fazla kez aynı suçun işlenmiş olması gerekir. Burada yasa koyucu her bir hareketi ayrı ayrı cezalandırırsaydı, ceza çok ağır olacağından, tek bir cezanın artırılarak hükmedilmesi yoluna gidilmiştir. Aynı suç işleme kararının icrası kapsamında aynı kişiye karşı birden fazla kez işlenen suçlarda zincirleme suç hükümleri uygulanabileceği gibi tek bir hareketle birden fazla kişiye aynı suçun işlenmesi durumunda da zincirleme suç hükümleri tatbik edilebilir. Örneğin, tek hakaret söylemi ile birden fazla kişiye karşı aynı anda bu suç işlenirse, tek hakaret suçundan ceza tatbik edilecek fakat zincirleme suç olduğundan bu ceza artırılarak verilecektir ya da evde çalışan bir hizmetli her gün evden bir miktar para çalarsa tek hırsızlık suçundan ceza tatbik edilecek ve bu ceza zincirleme suç hükümlerine göre artırılarak verilecektir. Ceza hukukunun bu genel prensibi Türk Ceza Yasası'nda şu şekilde yerini bulmuştur:

*“Zincirleme suç*

*Madde 43- (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte*

<sup>4</sup> Suçun oluşumu için fiilin icrasında devamlılık gerekmeyen, hareket ile neticenin birbirine bitişik olduğu suçlar, ani hareketli suçlar olarak nitelendirilmektedir. Örneğin hakaret suçunda, söylem ile netice aynı anda gerçekleşir. Bu nedenle bu suç ani hareketli suç olarak nitelendirilir ve bu nedenle bu suçta teşebbüs mümkün değildir.

*birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. (Ek cümle: 29/6/2005 – 5377/6 md.) Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.*

*(2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.*

*3) Kasten öldürme, kasten yaralama, işkence ve yağma suçlarında bu madde hükümleri uygulanmaz.”*

Ceza yargılamalarının genel ilkelerinden olan zincirleme suç hükümlerinin tatbiki, vergi kaçakçılığı suçları yönünden de mümkün olmakla birlikte, vergi kaçakçılığı suçlarının özgü niteliği gereği her bir suç için ayrı ayrı inceleme yapma gereği hâsıl olmaktadır. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarında genel kural aynı takvim yılı içerisinde gerçekleştirilen suç oluşturan aynı vergi kaçakçılığı eylemleri tek suç olarak kabul edilmekte ve aynı takvim yılı için tek ceza tatbik edilerek bu ceza zincirleme suç hükümlerine göre artırılarak hükmedilmektedir (Donay, 2008, s. 160). Bu tezde vergi kaçakçılığı suçlarının irdelendiği bölümde zincirleme suç yönünden ayrı bir başlık açılmış ve her bir vergi kaçakçılığı suçu bakımından zincirleme suç hükümlerinin nasıl tatbik edileceği ayrı ayrı ele alınmıştır.

### **2.1.3.3. Suçun İçtimaı**

Suçun içtimaı genel olarak farklı suçların tek bir fiilde birleşmesini ifade etmektedir. Burada fail tek bir eylem ile ceza yasalarında yer alan farklı suçları işlemiştir. Faile tek bir eyleminden ötürü birden fazla cezaya hükmedilemeyeceğinden, fikri içtima hükümleri doğrultusunda daha ağır cezayı gerektiren suçtan hüküm kurulması yönüne gidilmektedir. Örneğin ateşli silahla adam öldürme fiilinde gürültü çıkarma, yaralanma, elbiselerin kirlenmesi ve delinmesi nedeniyle mala zarar verme ve ölüm meydana gelmekte, fail; en ağır cezayı gerektiren kasten öldürme suçundan cezalandırılmaktadır (Bakıcı, 2008, s. 1036). Fikri içtima kuralı Türk Ceza Yasası'nda şu şekilde yerini bulmuştur:

*“Fikri içtima*

*Madde 44- (1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.”*

Vergi kaçakçılığı suçlarında bu genel hüküm tatbik edilmekle birlikte, aynı eylem ile hem vergi kaçakçılığı suçu hem de vergi ziyat suçunun birlikte oluşması halinde içtima hükümlerinin uygulanmayacağına ilişkin özel hükmün varlığı nedeniyle,

vergi kaçakçılığı suçlarında kendi içinde içtima uygulama imkanı bulunurken, vergi ziyai ve vergi kaçakçılığı suçlarının aynı fiilide birlikte bulunması durumunda içtima hükümleri uygulanamayacaktır. Vergi Usul Yasası'nda bu özel hüküm şu şekilde düzenlenmiştir.

*“Suçlarda birleşme:*

*Madde 340 – (Değişik : 22/7/1998 - 4369/10 md.) Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.*

*Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan filler, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.”*

Vergi Usul Yasası'nda yer alan bu ayırık düzenleme, madde başlığında da belirtildiği üzere, fikri içtimaya yani suçta birleşmeye ilişkindir. Tek bir eylem ile farklı ceza yasalarının ihlali söz konusu olduğunda fikri içtima kuralı devreye girecek iken, VUK 340'ın bu ayırık düzenlemesinden kaynaklı olarak, tek bir fiil ile hem vergi ziyai suçu işlenmiş hem de kaçakçılık suçu işlenmiş olsa dahi bu iki suçun yasada öngörülen cezaların tatbiki söz konusu olacaktır (Donay, 2008, s. 159).

Ceza hukukunun temel ilkelerinden olan içtima müessesesinin vergi ceza hukukunda tatbikinde teknik ayrıntılara hâkim olunması gerekliliğini ön plana çıkarması nedeniyle bu tezde fikri içtima başlığı her bir vergi kaçakçılığı suçu için ayrı başlıklar halinde irdelenmiş ve örneklerle konunun izah edilmesi yolu tercih edilmiştir.

## **2.2. DEFTER VE KAYITLARDA HESAP VE MUHASEBE HİLELERİ YAPMAK**

Vergi Usul Yasası 359'uncu maddesinde yer alan “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, ... Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” şeklindeki düzenleme ile defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak eylemi suç olarak kabul edilmiş ve cezai yaptırıma tabi tutulmuştur.

VUK 359'da yer alan bu düzenleme ile vergi usul kanununa göre tutulması, saklanması ve gerektiğinde incelemeye ibraz edilmesi gereken defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak suç olarak düzenlenmiştir. Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak vergi kaçakçılığı suçlarının en genelidir (Donay, 2008, s. 127).



Hesap ve muhasebe hileleri değişik yöntemlerle yapılabilir. Bu sebeple, kanun koyucu bu hileleri tek tek sayma yolunu tercih etmemiştir (Yılmaz, 2008, s. 100). Kanun koyucu bu suçta tahdidi suç olarak düzenleme yoluna gitmeyerek yeni bulunacak hileli yolların cezasız kalmasının önüne geçmiştir.

Hesap ve muhasebe hileleri, vergi matrahının azaltılması amacıyla kasten yapılan hareketlerdir (Edizdoğan, Taş, & Çelikkaya, 2007, s. 96). Suçun oluşması için defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması yeterli olup, ayrıca bu eylemin vergi matrahının azalması sonucunu doğurması gerekmez (Uğur & Elibol, 2015, s. 293).

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak suçunun unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

### **2.2.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

#### **2.2.1.1. Suçun Konusu**

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar suçun konusu oluşturur. Bu özellikleri taşımayan öğelerde yapılan eylemler, 359. maddede yazılı suçları değil, diğer unsurları da varsa, örneğin güveni kötüye kullanma, dolandırıcılık veya sahtecilik suçlarını meydana getirebilir (Donay, 2008, s. 126).

#### **2.2.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda yapılan hileli hareketler suçun fiilini oluşturur. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapılması, genel olarak kayıt düzeninin vergi ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı olacak şekilde değiştirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Parlar & Demirel, 2002, s. 218). Bu suçun genel açıklamaları kısmında belirtildiği üzere kanun koyucu bu suçta tahdidi suç olarak düzenleme yoluna gitmemiştir. Failin vergi ödememek veya daha az vergi ödemek için yapacağı herhangi bir hesap veya muhasebe hilesi bu suçun fiilini oluşturabilecektir.

### **2.2.1.3. Suçun Faili**

Vergi yasaları gereği defter tutmak, belge düzenlemek ve bunları saklayıp ibraz etmek mecburiyeti bulunan vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunların kanuni temsilcileri bu suçun faili olabilir. Vergi cezaları kural olarak, yükümlünün ya da sorumlunun kendisine uygulanır (Karakoç, 2003, s. 307). Ancak VUK 360. Madde uyarınca bu suçun işlenmesinde menfaati bulunan suç ortakları da aynı yasa uyarınca suçun failileri arasında sayılıp Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümleri uyarınca cezalandırılacaktır.

### **2.2.2. Manevi Unsur**

Hile yapmak eylemi ancak kasten gerçekleştirilebilir. Hileli hareketin özünde gerçek mali (vergisel) durumu bilerek ve isteyerek saptırmak vardır (Şenyüz, 2012, s. 458). Hata sonucu yapılan hareketler bu suçu oluşturmaz. Bu surette cezaya konu eylem kayıt ve muhasebe hataları değil, bilerek ve istenilerek yapılan kayıt ve muhasebe hileleridir. Bu doğrultuda uygulamada hesap ve muhasebe hilesinin hata ile yapıldığı savunması ile karşılaşılabilmektedir. Bu durumda, eylemin yapılaş şekli ve sıklık durumu, yapıldığı yer, niteliği, ortaya çıkarılmasındaki zorluk, savunmanın doğruluğu ve inandırıcılığı gibi hususlar gözetilerek, kastın varlığı değerlendirilmelidir (Uğur & Elibol, 2015, s. 296).

### **2.2.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak suçunun özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimaı bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.2.3.1. Suça Teşebbüs**

Hileli hareketler neticesinde işlenen suçlar olması nedeniyle bu suç ceza hukuku anlamında ani suçlardan olup, uygulamada teşebbüsü mümkün olmayan suçlar kategorisinde yer almaktadır. Çünkü burada eylem ile netice bitişik olduğundan eylemin teşebbüs aşamasında kalması neticenin meydana gelmediği anlamını taşır ki bu halde de suçun oluşmadığının kabulü gerekir. Ancak öğretilerde aksi görüş de yer bulmuştur.

Örneğin defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak için icra hareketlerine başlandıktan sonra ve henüz tüm hileleri gerçekleştirilmeden yakalanma halinde, icra hareketleri başlanmış ve sonuç gerçekleşmediği için teşebbüsün mümkün olduğu söylenebilir (Donay, 2008, s. 152). Ancak teorik olarak izahının mümkün olduğu bu duruma uygulamada karşılaşmanın güç olduğu, nitekim örneklenen hareketin hayatın olağan akışı içerisinde gerçekleştirilmesi mümkün ise de o esnada yakalanmanın karşılaşılan bir durum olmadığı söylenebilir.

### **2.2.3.2. Zincirleme Suç**

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak şeklinde VUK 359'uncu maddede anılan eylemlerin gerçekleştirildiği her bir hesap dönemi bakımından ayrı ayrı suçlar oluşur (Parlar & Demirel, 2002, s. 218). Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin kararlarında da, VUK 359'uncu maddeki bir kısım suçlar her bir takvim yılı veya hesap dönemi itibariyle ayrı suçu oluşturduğu belirtilmiş, buna karşın aynı takvim yılı içinde değişik zamanlarda gerçekleştirilecek eylemler ise zincirleme biçimde işlenmiş tek suçu oluşturduğu kabul edilmiştir.<sup>5</sup>

### **2.2.3.3. Suçun İçtimai**

VUK 359. Maddenin tatbikinde uygulamacıların sıkca karşılaştığı sorunlardan biri suça konu eylemin hem 359/a-1, hem de diğer bentler (359/a-2 veya 359/b) kapsamında bir suçu oluşturuyorsa, içtimanın ne şekilde olacağıdır. Ceza hukukunun genel ilkelerinden olan “aynı fiilden dolayı iki ceza olmaz<sup>6</sup>” (non bis in idem) ilkesi uyarınca burada tek ceza verileceği muhakkaktır. Nitekim fikri içtima kuralıda bu genel ilkedden hareketle tatbik edilir. Fikri içtima kuralı gereği suça konu eylemin VUK 359. maddede yer alan suçlardan birden fazla halini oluşturuyorsa cezası ağır olan suçtan ceza verilecektir. Suça konu eylem birden fazla ise (farklı hapis cezasını gerektiren eylemler ise) ve VUK 359. maddede yer alan suçlardan birden fazla halini oluşturuyorsa

<sup>5</sup> “...Sanıkların yetkilisi ve ortağı oldukları iki ayrı şirket adına 2001 ve 2002 takvim yıllarında mal ve hizmet alım satımı olmaksızın birden fazla sahte fatura düzenlemek şeklinde kabul ve iddia olunan eylemlerin şirket sayısınca ve her takvim yılı için ayrı ayrı zincirleme suçları oluşturduğu gözetilmeden yazılı şekilde eksik ceza tayini...” (11. C.D., 10.02.2010, 2010/2199 E., 2010/665 K.)

<sup>6</sup> “Aynı fiilden dolayı iki ceza olmaz” ilkesi, kişinin tek eylemi ile birden fazla suç oluştuğunda, sanığa ağır olan tek ceza hükmedileceğine ilişkin ceza hukukunun sanık lehine uygulanan prensiplerinden biridir.

artık burada tek eylem olmadığından ve her eylem ayrı bir suç olduğundan gerçek içtima kuralı gereği ayrı ayrı cezalandırılacaktır.<sup>7</sup>

### **2.3. GERÇEK OLMAYAN VEYA KAYDA KONU İŞLEMLERLE İLGİLİ BULUNMAYAN KİŞİLER ADINA HESAP AÇMAK**

Vergi Usul Yasası 359'uncu maddesinde yer alan “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; defter ve kayıtlarda ... gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar ... hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” şeklindeki düzenleme ile gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak eylemi suç olarak kabul edilmiş ve cezai yaptırıma tabi tutulmuştur.

Burada vergi usul kanununa göre tutulması, saklanması ve gerektiğinde incelemeye ibraz edilmesi gereken defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak suç olarak düzenlenmiştir. Gerçekte olmayan isimlere hesap açılması, hasılatın kayıt dışı bırakılması amacıyla mükellefin kendi yakınlarına veya güvendiği kişiler adına hesap açmasıdır (Parlar & Demirel, 2002, s. 218). Madde metninin ifadesinden de anlaşıldığı üzere suçun konusunu oluşturan seçimlik hareketlerin iki şekilde vukuu mümkündür. İlk seçimlik harekette adına hesap açılan kişi gerçek değilken, ikinci seçimlik harekette adına hesap açılan kişi gerçek olmasına rağmen yasal defterlere kaydedilen işlemlerle bir ilgisi bulunmamaktadır.

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçunun unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

#### **2.3.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

<sup>7</sup> “...213 sayılı yasanın 359/a-2 maddesinde düzenlenen “muhdeviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek” ve aynı yasanın 359/a-1 maddesinde hüküm altına alınan “defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hilesi yapmak” eylemlerinin birbirinden birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu ve her suçtan ayrı hüküm kurulması gerektiği gözetilmeden eylemlerinin tek suç oluşturduğunun kabulü ile yazılı şekilde hüküm kurulması...” 11. C.D., 17.05.2012,2010/16685 E., 20129185 K.

### **2.3.1.1. Suçun Konusu**

Suçun konusunu vergi kanunları doğrultusunda kağıt veya elektronik olarak tutulan ya da düzenlenen ve ayrıca saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter veya kayıtlar oluşturur. Yasal zorunluluğu olmaksızın tutulan kayıtlardaki hesap ve işlemler bu suçun konusu dışındadır.

### **2.3.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Suçun konusunu teşkil eden fiil, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan kağıt veya elektronik olarak tutulan ya da düzenlenen ve ayrıca saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter veya kayıtlarda; gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak veya kaydedilen işlemlerle hiç ilgili olmayan kişiler adına hesap açmaktır. Örneğin mevcut olmadığı halde hayali olarak bir borcu olduğunu belirtme veya kaydedilen işlemlerle hiç ilgisi olmayan bir kişi adına hesap açma veya açmış gibi gösterme bu konuda zikredilebilir (Donay, 2008, s. 129).

### **2.3.1.3. Suçun Faili**

Vergi yasaları gereğince defter tutmak, belge düzenlemek ve bunları saklayıp ibraz mecburiyeti bulunan vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunların kanuni ve iradi temsilcileri suçun faili olabilir (Uğur & Elibol, 2015, s. 303). Bunların yanı sıra iştirak hükümleri doğrultusunda üçüncü kişilerinde suça dahil olmaları mümkündür.

### **2.3.2. Manevi Unsur**

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak fiili kasten gerçekleştirilirse suç oluşur. Burada genel kast yeterlidir. Bu doğrultuda hata ya da dalgınlıkla yapılan işlemler suç oluşturmayacaktır.

### **2.3.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açmak suçunun özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimai bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.3.3.1. Suça Teşebbüs**

Bu eylem ancak tamamlandığında cezalandırılacak bir eylem olması nedeniyle ani suçlar kategorisinde yer aldığından teşebbüse elverişli değildir. Bunlar neticesi harekete bitişik suçlardandır ve cezalandırmak için neticenin gerçekleşmesi gerekir (Donay, 2008, s. 153). Bu itibarla teşebbüs hükümleri bu eylemde tatbik edilmemektedir.

### **2.3.3.2. Zincirleme Suç**

Anılan eylemlerin gerçekleştirildiği her bir hesap dönemi bakımından ayrı ayrı suçlar oluşur (Parlar & Demirel, 2002, s. 218). Yargıtay uygulamalarında<sup>8</sup> eylemin her bir takvim yılı veya hesap dönemi itibarıyla ayrı suçu oluşturduğu belirtilmiş, buna karşın aynı takvim yılı içinde değişik zamanlarda gerçekleştirilecek eylemler ise zincirleme biçimde işlenmiş tek suçu oluşturduğu kabul edilmiştir.

### **2.3.3.3. Suçun İçtimaı**

Hukuki anlamda ve uygulamada bir fiil ile birden fazla ihlal gerçekleştirilmişse eylemin tek suç olduğunun kabulü gerekir ve bu doğrultuda fikri içtima kuralı gereği suça konu eylemin VUK 359. maddede yer alan suçlardan cezası ağır olan hangisi ise ondan ceza tatbiki gerekir. Farklı yıllarda işlenen fiillerde ise birbirinden ayrı bağımsız suçların oluştuğu kabul edildiğinden gerçek içtima hükümlerinin tatbiki gerekir (Bayraklı, 2017).

## **2.4. DEFTERLERE KAYDI GEREKEN HESAP VE İŞLEMLERİ VERGİ MATRAHININ AZALMASI SONUCUNU DOĞURACAK ŞEKİLDE TAMAMEN VEYA KISMEN BAŞKA DEFTER, BELGE VEYA DİĞER KAYIT ORTAMLARINA KAYDETMEK**

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; ... defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler ...

<sup>8</sup> " ...Birden fazla şirkete ait faturalar düzenlenmesi halinde her bir takvim yılı ve şirket için ayrı ayrı zincirleme olarak işlenen sahte fatura düzenlemek suçlarının oluşacağına gözetilmesi ..." (11. CD. 03.10.2013, 2012/23678 E., 2013/14294 K.)

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” şeklindeki düzenleme ile defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek eylemleri suç olarak kabul edilmiş ve cezai yaptırıma tabi tutulmuştur.

Vergi yükümlülerinin, Vergi Usul Kanunu’na göre tutulması, saklanması ve gerektiğinde incelemeye ibraz edilmesi gereken defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmesi suç olarak düzenlenmiştir. Bu durum, Vergi Usul Yasası’nın eski şeklinde ve uygulamada çift defter tutma diye bilinen bir suç tipidir (Donay, 2008, s. 130). Burada mükellefler, çift defter tutarak matrahın azaltılması suretiyle daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için bu yolu tercih edebilmektedirler. Mükelleflerin bu amaç doğrultusunda vergilendirmeye esas matrahı azaltmak için gelirleri az, giderleri fazla göstermeleri uygulamada sıkça karşılaşılan bir eylem tipidir.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçu; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

#### **2.4.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

##### **2.4.1.1. Suçun Konusu**

Suçun konusu vergi kanunları doğrultusunda kağıt veya elektronik olarak tutulan ya da düzenlenen ve ayrıca saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter veya kayıtlar dışında tutulan her türlü belge, defter veya kayıtlardır. Kanun koyucu burada sınırlayıcı bir düzenleme yapmadan, kaydın herhangi bir şekilde ikinci kayıt şeklinde oluşturulması halini suç olarak düzenlemiştir. Bu düzenlemenin yerinde olduğu söylenebilir; çünkü kayıt ortamlarının sınırlanmaması yeni geliştirilecek eylem biçimlerini de suçtan kurtulma ihtimalini bertaraf etmiştir.

#### **2.4.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Suçun konusunu teşkil eden fiil, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmektir. Burada icra edilen fiilin vergi matrahının azaltılmasına sebep olması gerekir. Örneğin, gelirlerin değil de yapılan giderlerin bir kısmının vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere değil de başka defter veya kayıt ortamlarına aktarılması vergi matrahının azaltılmasına sebep olmayacağından, bu tarz bir eylem suçun fiilini oluşturmayacaktır. Vergi matrahının azalmasının bir netice olarak aranması kaçakçılık suçunun fiillerinden sadece bu fiil için geçerlidir (Şenyüz, 2012, s. 462). Başka belge ve defterlere kaydetme suçu haricinde diğer vergi kaçakçılığı suçlarında bu şekilde vergi matrahının azaltılması koşuluna bağlanan bir şart bulunmamaktadır.

#### **2.4.1.3. Suçun Faili**

Vergi mükellefleri, sorumluları başta olmak üzere bunların temsilcileri de bu suçu işleyebilirler. Yine daha önce izah edildiği üzere iştirak hükümleri doğrultusunda üçüncü kişilerinde suça dahil olmaları mümkündür.

#### **2.4.2. Manevi Unsur**

Suç tanımında yer alan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme eylemini bilerek, isteyerek ve kasten yapanlar cezalandırılır. Burada genel kast yeterlidir (Ok & Gündel, 2002, s. 342). Hata ile yapılan işlemler bu suçu oluşturmayacaktır.

#### **2.4.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunun özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimaı bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.



#### **2.4.3.1. Suça Teşebbüs**

Eğer çift defter ve kayıt tutmak vergi matrahında bir azalmaya neden olmamışsa bu suçta oluşmaz (Donay, 2008, s. 130). Bu itibarla hareket ile netice bitişik olduğundan, diğer bir deyişle suç ani suçlardan olduğundan, bu suça teşebbüs mümkün değildir. Suç bütün unsurlarıyla gerçekleşmesine rağmen vergi matrahında azalma meydana gelmemişse, teşebbüs aşamasında kalmış olmaz, objektif cezalandırma şartı gerçekleşmediğinden, beraat kararı verilmesi gerekir (Uğur & Elibol, 2015, s. 310). Suçun vergi matrahında azalma neticesi şartına bağlanmış olması, izah edildiği üzere hareket ile neticeyi bitişik hale getirdiğinden teşebbüsü mümkün olmamakla birlikte, neticenin olmadığı yerde suçunda var olmadığı sonucunu beraberinde getirmiştir.

#### **2.4.3.2. Zincirleme Suç**

Anılan eylem vergi matrahında azalma neticesi şartına bağlanması cihetiyle diğer eylemlerden farklılık arz etmesi haricinde, zincirleme suç ve diğer hükümler yönünden farklılık arz etmemekle, bu doğrultuda bu suça ilişkin eylemin her bir takvim yılı veya hesap dönemi itibarıyla gerçekleştirilmesi ayrı suçu oluşturmakta, buna karşın aynı takvim yılı içinde değişik zamanlarda gerçekleştirilecek eylemler ise zincirleme biçimde işlenmiş tek suçu oluşturmaktadır (Ok & Gündel, 2002, s. 342).

#### **2.4.3.3. Suçun İçtimaı**

Anılan eylem ile vergi matrahının azaltılmasına neden olmakla birlikte, diğer eylemlerde açıklandığı üzere bu fiil ile birden fazla ihlal gerçekleştirilmişse eylemin tek suç olduğunun kabulü gerekir ve bu doğrultuda fikri içtima kuralı gereği suça konu eylemin VUK 359. maddede yer alan suçlardan cezası ağır olan hangisi ise ondan ceza tatbiki gerekir. Farklı yıllarda gerçekleştirilen vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuran fiillerde ise birbirinden ayrı bağımsız suçların olduğu kabul edildiğinden gerçek içtima hükümlerinin tatbiki gerekir (Donay, 2008, s. 130).

### **2.5. DEFTER, KAYIT VE BELGELER TAHRİF ETMEK**

Vergi Usul Yasası 359'uncu maddesinde yer alan "Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; ...defter, kayıt ve

belgeleri tahrif edenler... hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.” şeklindeki düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek eylemi suç olarak kabul edilmiş ve cezai yaptırıma tabi tutulmuştur.

Burada vergi usul kanununa göre tutulması, saklanması ve gerektiğinde incelemeye ibraz edilmesi gereken defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suç olarak düzenlenmiştir. Tahrifat, ilgili şeyin aslını karalamak, silmek, kazımak, bozmak veya değiştirmek suretiyle gerçeği yansıtmaya gücü üzerinde oynama yapılması olarak belirtilebilir (Şenyüz, 2012, s. 463). Vergi Usul Kanununun 217. Maddesinde de belirtildiği üzere defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır. Yasaklanan bu eylemin, aynı yasanın 359. Maddesi ile belirtildiği anlatımla cezalandırılması yönüne gidilmiştir. Bunun yanı sıra yapılan maddi hatalar muhasebe kuralları çerçevesinde düzeltilebilir. Diğer defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir (Uğur & Elibol, 2015, s. 316). Burada kaydın okunamaz hale getirilmesi söz konusu olmadığından, muhasebe kuralları çerçevesinde düzeltmenin yapıldığı kabul edilir ve eylem cezai yaptırıma tabi tutulmaz.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçunun unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

### **2.5.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

#### **2.5.1.1. Suçun Konusu**

Defter, belge ve kayıtlarda tahrifattan bahsedebilmek için tahrifatın Vergi Usul Kanunu tarafından getirilen defter, belge ve kayıtlar üzerinde olması gerekir (Şenyüz, 2012, s. 463). Yasal defter ve kayıtlar haricinde kalan, başka ortamlarda tutulan defter ve kayıtlar bu suçun konusunu oluşturmaz.

#### **2.5.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Suçun konusunu teşkil eden fiil, vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter ve kayıtlarda tahdidi bir düzenleme olmadığından içeriği bozacak ve belgeyi farklı hale getirecek herhangi bir şekilde tahrifat yapmaktır. Tahrifat açısından aranan şey kanuna göre tutulması veya düzenlenmesi zorunluluk kapsamında bulunan defter, belge ve kayıtların üzerinde bozma, kalem oynatma, kazıma, silme, karalama, yeni rakamların veya ilavelerin yapılması vb. yöntemleriyle içeriklerinde aldatıcı ve yanıltıcı amaçlı değişiklikler meydana getirmektir (Şenyüz, 2012, s. 463). Bu anlatımla, hukuki sonuç doğurmayan ya da sonuca etkili olmayacak şekilde yapılan tahrifatlar suçun konusunu oluşturmayacaktır.

### **2.5.1.3. Suçun Faili**

Defter kayıt ve belgeleri tahrif etme eylemini herkes gerçekleştirebilir. Bu itibarla suça konu kayıt ve belgelerde tahrifatın başta mükellef ve vergi sorumluları olmak üzere herkes tarafından gerçekleştirilmesi mümkün olması cihetiyle suç özgü suçlardan değildir.

### **2.5.2. Manevi Unsur**

Suç icrai hareketle işlenebilir ihmali hareketle işlenemez (Şenyüz, 2012, s. 464). Bu anlatımla maddede yer alan suç ancak kasten işlenebilen suçlardandır. Burada eylemi gerçekleştiren failin kasten hareket etmesi yeterli olup, hangi amaçla tahrifatı gerçekleştirdiğinin önemi yoktur.

### **2.5.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçunun özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimaı bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.5.3.1. Suça Teşebbüs**

Tahrifat eyleminde hareket ile netice bitişik olduğundan, diğer bir deyişle maddede yer alan suç, eylemi itibariyle ani suçlardan olduğundan, bu suça teşebbüs mümkün değildir. Tahrif edilmiş belge kullanılmamış ve vergi ziyayı doğmamış olsa dahi belgenin bizatihi tahrif edilmiş olması kaçakçılık suçunun oluşumu için yeterlidir (Şenyüz, 2012, s. 464).

### **2.5.3.2. Zincirleme Suç**

Daha önce maddede yer alan suçların zincirleme biçimde işlenmesine ilişkin yapılan açıklamalarda olduğu gibi burada da aynı takvim yılında gerçekleşen tahrifatlar aynı suç kapsamında, farklı takvim yılında gerçekleştirilen tahrifatlar ise ayrı suç olarak mütalaa edilmektedir. Burada tahrifat söyleminin kapsayıcılığından dolayı uygulamada farklı durumlarla karşılaşılmaktadır. Örneğin farklı yıllara ait defterlerin bir defada tahrif edilmesi halinde tek eylem olması cihetiyle tek suç ve tek cezai yaptırımın tatbiki gerekmektedir. Bunun yanında esasen tahrifat yapılmış bir evrakın, bir başkası tarafından başka bir yönü açısından tekrar tahrif edilmesi halinde, iki ayrı kişi tarafından gerçekleştirilmiş iki ayrı suç meydana gelecektir (Donay, 2008, s. 133). Burada da görüldüğü üzere eylemin aynı takvim yılında işlenmesi halinde dahi iki ayrı cezai yaptırımın tatbiki gerekecektir. Yine aynı doğrultuda aynı takvim yılında ayrı suç işleme kastıyla aynı kişi tarafından birden fazla tahrifatın yapıldığının tespit edilebildiği durumda da yine ayrı suçların oluştuğunun kabulü gerekecektir.

### **2.5.3.3. Suçun İçtimaı**

Vergi Usul Kanununun 359. maddesi kapsamında defter, kayıt ve belgeleri “tahrif etmek” özellikle de “değiştirmek” suretiyle maddenin (a) ve (b) bentlerindeki birçok suçu işlemek mümkündür (Uğur & Elibol, 2015, s. 322). Bu doğrultuda tek bir eylem ile maddenin (a) ve (b) bendinde yer alan suçlar birlikte işlenmişse fikri içtima kuralı gereği cezası ağır olan (b) bendindeki suçtan cezai yaptırımın tatbiki gerekecektir. Suça konu eylem birden fazla ise ve her bir eylem müstakilen (a) ve (b) bendindeki suçları teşkil ediyorsa burada her eylem bağımsız ayrı suçu oluşturacağından gerçek içtima kuralı gereği ayrı ayrı cezai yaptırımın tatbiki gerekecektir. Bunun yanı sıra eylem birden fazla olmasına rağmen kanunun aynı bendindeki suçları oluşturup bu suçlar birbirine dönüşebiliyorsa bu kez zincirleme biçimde işlenmiş tek suçtan cezai yaptırım gerekecektir.

## **2.6. DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEMEK**

Vergi Usul Yasası 359’uncu maddesinde yer alan “Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; ...defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler... hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına

hükmolunur.” şeklindeki düzenleme ile defter, kayıt ve belgeleri gizlemek eylemi suç olarak kabul edilmiş ve cezai yaptırıma tabi tutulmuştur.<sup>9</sup>

Burada vergi usul kanununa göre tutulması, saklanması ve gerektiğinde incelemeye ibraz edilmesi gereken defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suç olarak düzenlenmiştir. Vergi Usul Yasasının 253. Maddesine göre;

*“Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısmında yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”*

Kanunun bu maddesinin gereği olarak tutulması gereken defter, kayıt ve belgelerin yine aynı kanunun 256. Maddesine göre istendiğinde ibrazı yasal bir mükellefiyettir. Vergi Usul Yasasını 256. Maddesine göre;

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

Kanunun bu maddesinin gereği olarak ibraz ve inceleme için arz mecburiyetinin gereğine muhalif davranmak ise yine iş bu aynı yasanın 359. Maddesi ile cezai müeyyideye tabi tutulmuştur.

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçunun unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

### 2.6.1. Suçun Maddi Unsuru

<sup>9</sup> Vergi Usul Yasası 359/a-2 de yer alan “defter, kayıt ve belgeleri gizlemek” suçunda, maliye bakanlığınca bazı defterlerin tutulmasının zorunlu hale getirilebileceği, halbuki Anayasamızın 38. Maddesine göre “suçta ve cezada kanunilik” ilkesi uyarınca suç ve cezaların ancak yasalarla düzenlenebileceği, maliye bakanlığının bu yetkisinin Anayasamızın 38. Maddesine aykırılık teşkil ettiği, mevcut düzenlemenin belirtilen bu hususları ile Anayasaya aykırılık teşkil ettiği söylenebilir, burada sadece mevcut uygulamamın anlatımı ile yetinilip, tezin son bölümünde bu husustaki eleştiriler ve çözüm öneriler ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır.

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

### **2.6.1.1.Suçun Konusu**

Gizlemenin kapsamına sadece defter ve belgeler alınmıştır. Bu nedenle defter ve belgeler dışında kalan şeylerin ibraz edilmemesi kaçakçılık suçunu oluşturmaz (Şenyüz, 2012, s. 466). Burada asıl olan Vergi Usul Yasası gereğince tutulması zorunlu defter ve belgelerdir. Bu doğrultuda mükellefin kayıt amaçlı başka ortamlarda tuttuğu kayıt ve belgeleri ibraz etmemesi bu suçu oluşturmayacaktır.

Yargıtay aşağıda yer verilen kararda görüleceği üzere, suçun konusu oluşturan defter ve kayıtların ilgili vergi idaresince istendiğine dair dosya arasına alınmasını istemektedir. Çünkü suçun konusunu oluşturan söz konusu eylemin göstergesi bu evraktır.

*‘...Defter ve belgeleri gizlemek suçunun oluşabilmesi için, bunların vergi incelemesi amacıyla ibrazının istenmesi gerektiğinden, dosya içinde bulunmayan 20/02/2013 gün ve AGB-A-2707/31-6 sayılı “defter ve belge isteme yazısının” aslının veya onaylı örneğinin getirtilip incelenerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken, eksik araştırmayla yazılı şekilde karar verilmesi,*

*Yasaya aykırı olup, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görüldüğünden sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 16.01.2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.’ Y. 11. CD. Esas No: 2017/12046 Karar No: 2018/359 16.01.2018.*

### **2.6.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Suç, vergi kanunlarına göre tutulup, düzenlenen saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenilmesine rağmen, ibraz edilmeyerek gizlenmesi ile oluşmaktadır (Uğur & Elibol, 2015, s. 344). İbraz etmeme suçunun manevi unsuru bölümünde izahında yer verildiği üzere mücbir sebepler haricinde gerçekleştirilmesini yasa koyucu cezalandırmıştır. Bu mücbir sebeplerin varlığı halinde eylem cezalandırılmayacaktır.

Suçun, istenilmesine rağmen ibraz edilmeme şeklinde izah edilen hareket unsurunun gerçekleşmesi için, isteme yazısının da usulüne uygun bir biçimde mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Aşağıda yer verilen Yargıtay kararında görüleceği üzere,

bu hususun eksik olması suçun unsurları bakımından eksik olduğu kabulünü gerekli kılmaktadır.

*'...Defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu yönünden; 213 sayılı VUK'nın 139/2. maddesinde öngörülen ve incelemenin dairede yapılmasına imkan veren istisnalardan birinin varlığı önceden saptanmadan, faaliyetini sürdürdüğü anlaşılan şirkete ait defter ve belgelerin ibrazı için işyeri adresinde yapılan tebligat hukuken geçersiz olduğundan, yüklenen suçun unsurları itibarıyla oluşmadığı gözetilmeden, sanığın beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyetine hükmolunması,*

*Bozmayı gerektirmiş, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, hükümlerin bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Kanununun 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 19.03.2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.'* Y. 11 C.D. Esas No: 2016/2704 Karar No: 2018/2334 10.03.2018.

### **2.6.1.3. Suçun Faili**

Vergi yasalarının defter düzenleme, saklama ve ibraz mecburiyeti ile mükellef kıldığı kişiler suçun faili olabilir. Bu mükellefiyetin devredilemeyeceği Yargıtay 11. Ceza Dairesinin 2011/10179 E., 2013/5922 K. Nolu 09.04.2013 tarihli kararında “ ...2013 sayılı Kanununun 253 ve 254. Maddeleri uyarınca defter ve belgeleri muhafaza ve istenildiğinde ibraz etme sorumluluğunun, mükellefe ve/veya vergi sorumlusuna ait olduğu, bu sorumluluğun vekaletname ile devrinin mümkün bulunmadığı... “ şeklinde belirtilmiştir. Buradan anlaşılması gereken birincil sorumluluğun mükellefte olduğudur. Bunun yanı sıra genel hükümler çerçevesinde Türk Ceza Yasasının 37. Maddesinde yer alan suça iştirak hükümleri doğrultusunda bu eyleme yardım eden kişilerde, ibraz etmeme suçundan sorumlu olabilirler.

### **2.6.2. Manevi Unsur**

Defter ve belgelerin saklanması süresi içinde, bunları saklamakla yükümlü olanların iradesi dışında meydana gelen herhangi bir sebeple tamamen veya kısmen ortadan kalkması, kullanılmayacak ya da faydalanılmayacak hale gelmesi mümkündür (Parlar & Demirel, 2002, s. 238). Vergi Usul Yasasının 13. Maddesine göre;

*1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*

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

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

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

mücbir sebepler olarak tespit edilmiştir. Yasada yer verilen bu mücbir sebepler haricinde eylemin kasten gerçekleştirilmesi halinde ibraz etmeme suçu oluşur. Burada suçun oluşumu için genel kast yeterlidir. Mükellefin bilerek ve isteyerek defterleri ibraz etmemesi halinde genel kastın varlığı tamam olur. Failin hangi saikle defterleri ibraz etmemesinin bir önemi yoktur.

### **2.6.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçunun özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimaı bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.6.3.1. Suça Teşebbüs**

İstenilen defter-belgelerin süresinde ibraz edilmemesi ile suç olduğundan, ani hareketli suçlardan olup, teşebbüse elverişli değildir (Uğur & Elibol, 2015, s. 346). Başka bir deyişle hareketin gerçekleştirildiği anda, suç zarar suçlarından olmadığından ve oluşumu için zarar şartı aranmadığından, aynı anda sonuç ta gerçekleşmiş sayılmaktadır. Bu anlatımla suçun maddi unsurlarından eyleminin vukuu ile tamam olması suçu teşebbüse imkânsız hale getirmektedir.

#### **2.6.3.2. Zincirleme Suç**

Vergi Usul Yasası 359. Maddesinin (a) bendindeki suçların anlatımlarında, aynı takvim yılında gerçekleşen eylemlerin aynı suç kapsamında, farklı takvim yılında gerçekleştirilen eylemlerin ise ayrı suç kapsamında mütalaa edildiği belirtilmişti. İbraz etmeme suçunda ise farklı yıllara ait defter ve belgeler dahi olsa, tek seferde istendiğinde ibraz edilmemesi durumunda tek suç oluşacaktır. Çünkü burada defterler farklı yıllara ait olsa bile ibraz etmeme eylemi tek olduğundan tek suçun varlığının kabulü gerekir. Yani burada yasanın lafzından da anlaşıldığı üzere defterlerin niteliği veya niceliği değil, ibraz etmeme eylemi cezai yaptırıma tabi tutulmuştur. Burada şunu da belirtmekte fayda vardır. Eğer aynı kişiye ait farklı birden çok işletme var ise ve bu işletmelere ait defterler istenilmişse, her işletmenin mükellefiyeti ayrı olduğundan,



burada mükellefiyet kadar da suçun varlığının kabulü gerekmekte ve her bir işletmenin defterini ibraz etmeme eylemi ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

### **2.6.3.3. Suçun İçtimalı**

V.U.K'nun 340. Maddesinde öngörülen “Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtimala ve tekrür hükümleri bakımından birleştirilemez.” hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası verilmesi, aynı fiilden dolayı kaçakçılık cezası verilmesine engel değildir (Parlar & Demirel, 2002, s. 232). Bu anlatımla defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının yanı sıra vergi kaçakçılığı suçundan cezai yaptırım tatbik edilecektir. Bunun yanı sıra defterleri ibraz etmeme suçu eylem itibariyle defterleri yok etme eylemine de dönüşebilmektedir. Bu durumda Türk Ceza Kanununun 37. maddesinin “İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” hükmü ile fikri içtimala kuralı gereği daha ağır cezayı gerektiren suçun ortaya çıkması halinde fail bu suçun cezai yaptırımına tabi tutulacaktır.

## **2.7. MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEMEK VE KULLANMAK**

Vergi Usul Yasası 359'uncu maddesinde yer alan “... Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, ... hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolünür.” şeklindeki düzenleme ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suç olarak düzenlenmiş ve cezai yaptırıma tabi tutulmuştur.

Belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenmesi gerçekte kurulan sözleşme hükümleri ile bunların ekonomik görünümünün gerçekliğinden uzaklaştırılarak gerçek hali yansıtmayan şekilde belgeye dökülmesidir (Şenyüz, 2012, s. 477). Nitekim VUK 359'uncu maddesinde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge” şeklinde tanımlanmıştır. Bu izahlardan hareketle belgeyi düzenleyen ile alan arasında gerçek bir iş ilişkisi bulunduğu ancak bu iş ilişkisine konu mal veya hizmetin niteliği veya niceliği

gibi fatura bedelini etkileyen unsurların gerçekte olduğundan farklı şekilde yazılması eylemi bu suçun konusunu oluşturduğu sonucuna ulaşılır.

Eylem itibariyle sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçu ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçları birbirlerine benzerlik arz etmektedir. Bu iki suç arasındaki ayrımı sağlayan unsur; sahte belge düzenlemek ve kullanmak suçunda taraflar arasında herhangi bir alışveriş ilişkisi bulunmazken, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunda taraflar arasında alışveriş ilişkisi bulunmakta fakat alışverişin mahiyeti itibariyle malın niteliği veya niceliği gibi unsurlarda gerçeği yansıtmamaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunun unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

### **2.7.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

#### **2.7.1.1. Suçun Konusu**

Bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı sayılabilmesi için o belgenin VUK kapsamında kalan belgelerden olması gerekir (Şenyüz, 2012, s. 479). Kanunun lafzından da anlaşıldığı üzere vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gereken defterler değil mal ve hizmet alım satımına ilişkin olarak vergi kanunlarına göre tutulması gereken belgeler suçun konusunu oluşturmaktadır.

#### **2.7.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Vergi yasaları gereğince tutulması mecburi belgelerin içeriği itibariyle sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılması bu suçun hareket unsurudur. Muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili, belgenin düzenlenmesi sırasında işlenebilir (Şenyüz, 2012, s. 477). Burada dikkat edilmesi gereken husus belgenin düzenlenmesinden sonra belge üzerinde yapılacak değişikliklerin yasada kayıt ve belgeler üzerinde tahrifat olarak nitelendirilen suçu meydana getirecek olmasıdır.

### **2.7.1.3. Suçun Faili**

Vergi yasalarının belge düzenleme ile mükellef kıldığı kişiler suçun faili olabilir. Mükellef sayılmayan kişilerin düzenleyecekleri belgeler muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı değil, sahte belge olarak nitelendirilir (Şenyüz, 2012, s. 478). Ancak mükellefin yasal temsilcileri, vekili, çalışanı ya da muhasebecisi gibi kimselerde mükellefin kendilerine verdiği yetkiyi kötüye kullanmak suretiyle bu suçu işleyebilirler. Ayrıca bu kimselerin Türk Ceza Yasasında yer alan iştirak hükümleri doğrultusunda mükellefin eylemine katılmaları da mümkündür.

### **2.7.2. Manevi Unsur**

Suçun işlenmesi için genel kast yeterli olduğundan, eylemin bilerek, istenerek gerçekleştirilmesi ile suç oluşur<sup>10</sup> (Uğur & Elibol, 2015, s. 384). Doktrinde her ne kadar farklı görüşlerde savunulmuş ise de<sup>11</sup> muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak kanunun lafzı ve eylemin maddi unsuru gereği ancak kasten gerçekleştirilebilecek niteliğe haizdir. Burada şunu da belirtmekte fayda vardır, belgenin esasına etki etmeyecek ve belgeye yanıltıcılık vasfı kazandırmayacak basit hataya dayanan yazım yanlışlıklarının söz konusu olduğu halde suçun oluşmayacağı açıktır.

### **2.7.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak suçunun özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimaı bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.7.3.1. Suça Teşebbüs**

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçu, suça konu belgenin tanzimi ile ya da kullanımı ile oluşmaktadır. Yasa koyucu burada eylemi belli bir sonucun gerçekleştirilmesi şartına bağlamamıştır. Bu itibarla tanzim etmek ya da kullanmak fiillerinin salt icrası maddi unsur itibarıyla kafi görüldüğünden suç ani hareketli suçlar kategorisine girmektedir (Ok & Gündel, 2002, s. 317). Bunun sonucu

<sup>10</sup> Benzer görüş için bkz (Donay, 2008, s. 138)

<sup>11</sup> İçeriği itibarıyla yanıltıcı belgenin bilerek veya bilmeden kullanılması sonucu değiştirmemektedir (Parlar & Demirel, 2002, s. 313).

olarak ani hareketli suçlarda teşebbüsün mümkün olmadığı genel kabulü ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suçu teşebbüse elverişli değildir.

### **2.7.3.2. Zincirleme Suç**

Ayrı vergilendirme dönemlerinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasına ilişkin eylemler ayrı suç, aynı vergilendirme döneminde yapılanlar ise tek suç oluşturur (Şenyüz, 2012, s. 479). Bu itibarla aynı vergilendirme dönemi içerisinde farklı tarihlerde gerçekleştirilen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma eylemleri zincirleme biçimde işlenen bir suç oluşturacaktır. Aynı takvim yılında olsa da niteliği gereği muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri düzenlemek ile kullanmak ayrı ayrı suçlardır (Uğur & Elibol, 2015, s. 385). Bu itibarla burada içtima değerlendirilirken muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eylemleri ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma eylemleri kendi içinde ayrı ayrı değerlendirilmeli, düzenleme eylemi ile kullanma eylemi birlikte zincirleme suçta konu edilmemelidir. Aynı belgeyi yanıltıcı düzenleyen ile kullanan ayrı mükellefler ise hem düzenleyen hem kullanan bakımından ayrı birer suç olduğu açıktır (Şenyüz, 2012, s. 479).

### **2.7.3.3. Suçun İçtimalı**

Suçun zincirleme biçimde işlenmesine ilişkin bölümde açıklandığı üzere her takvim yılında gerçekleştirilen eylemler ayrı suç kabul edilmektedir. Aynı takvim yılında tek bir fiil ile kanunun farklı maddelerinin ihlali halinde içtima kurallarının tatbiki söz konusu olacaktır. Burada fikri içtima kuralına göre oluşan suçlardan hangisinin cezası ağır ise o suçtan mahkumiyet hükmü kurulacak ve cezai yaptırım tatbik edilecektir (Uğur & Elibol, 2015, s. 385). Örneğin düzenlenen fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olmasının yanı sıra sahtelik unsuruna da haiz ise (satılan malın niteliğinde değişiklik yapılarak yazılan bir faturaya, satılmayan bir malında satılmış gibi yazılması) burada fikri içtima kuralı gereği daha ağır cezayı gerektiren sahte fatura tanziminden yargılama yapıp cezai yaptırımından bu suçtan tatbiki gerekecektir.

## **2.8. DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ YOK ETMEK VEYA DEFTER SAHİFELERİNİ YOK EDEREK YERİNE BAŞKA YAPRAKLAR KOYMAK VEYA HİÇ YAPRAK KOYMAMAK**

Vergi Usul Yasası 359’uncu maddesinde yer alan “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar... üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklindeki düzenleme ile madde metninde yer alan suçlar defter ve kayıtları yok etme, bunların yerine başka yaprak koyma veya hiç yaprak koymama şeklinde izah edilmiş ve cezai yaptırıma tabi tutulmuştur.

Kayıt ve belge düzeni, vergi matrahının tespiti ve vergi denetimi bakımından büyük önem taşımaktadır. Yasa koyucu, bu hususları gözeterek, defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesini veya defter sahifelerinin kısmen yok edilip yerine başka sahifeler veya hiç sahife konulmaması hallerini kayıt ve belge düzenine yönelik ağır bir ihlal sayarak 359. maddenin (a) bendinde yer alan fiillere nazaran daha ağır ceza öngörmüştür (Parlar & Demirel, 2002, s. 331).

Defter ve kayıtları yok etme, bunların yerine başka yaprak koyma veya hiç yaprak koymama suçlarının unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

### **2.8.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

#### **2.8.1.1. Suçun Konusu**

Bu fıkradaki suçların oluşabilmesi için (a) bendinde olduğu gibi, vergi yasaları uyarınca tutulması, düzenlenmesi ve saklanması ve ibrazı sorunlu olan belgelerin söz konusu olması gerekir (Şenyüz, 2012, s. 142). Aksi halde defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak fiillerin gerçekleştirilmesi suçta ve cezada yasallık ilkesi gereğince suç olmayacak ve cezai yaptırıma tabi tutulmayacaktır.

### **2.8.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Suçun konusunu teşkil eden defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak fiilleri cezai müeyyideye tabi tutulmuştur. Yok edilme sonucunu doğuran her türlü hareket suç fiili sayıldığından suç serbest hareketli bir suçtur (Şenyüz, 2012, s. 480). Kanun koyucunun bu suçta eylem itibariyle tahdidi bir düzenleme getirmemesinden yola çıkarak, yok etme eylemi salt evrakı ortalıktan kaldırma olarak değerlendirilmemeli, kasten belgeyi tamamen okunamaz hale getiren eylemlerde belgeyi yok etme olarak değerlendirilmelidir.

### **2.8.1.3. Suçun Faili**

Bu suçun faili, öncelikle vergi kanunları uyarınca defter tutma, belge düzenleme ve bunları saklama ve ibraz ile zorunlu olan vergi mükellefinin yanı sıra, bu mükellefin yasal ve iradi temsilcisi de olmak üzere herkes olabilir. Suçun özgü suçlardan olmadığı ve herkesin bu suçun faili olabileceği gibi genel hükümler çerçevesinde bu suça herkes tarafından iştirakte mümkündür.

### **2.8.2. Manevi Unsur**

Suçun subjektif (manevi) unsuru, failin iradi olarak vergi idaresinin vergi matrahına ulaşmasını engellemeye yönelik kasttır (Parlar & Demirel, 2002, s. 332). Failin defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak eylemlerini kasti olarak gerçekleştirmemesi kanunun lafzi anlatımından anlaşılacağı üzere hayatın olağan akışına uygun düşmeyecektir. Kanunun bu anlatımı neticesinde bu suç ancak bilerek ve istenerek gerçekleştirilecek eylemler ile işlenebilecektir. Ancak uygulamada rastlanılmasının güç olmasına rağmen failin kastı kaldıran bir neden veya mücbir sebep bulunduğunu kanıtlaması halinde (silahla tehdit edilerek bahse konu fiillerin işlenmesi) faile ceza verilmemesi gerekecektir.

### **2.8.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Defter ve kayıtları yok etme, bunların yerine başka yaprak koyma veya hiç yaprak koymama suçlarının özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimai bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.8.3.1. Suça Teşebbüs**

Suçta konu defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak eylemlerinin niteliği gereği, fiilin gerçekleştirilmesine rağmen sonucun meydana gelmemesi mümkündür (Ok & Gündel, 2002, s. 348). Fail defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok etmek için icrai hareketi gerçekleştirmesine rağmen bu sonucun gerçekleşmemesi halinde suçun teşebbüs aşamasında kaldığının kabulü gerekir. Bu nedenle neticesi harekete bitişik suçlardan olmadığından teşebbüse mümkün suç olarak değerlendirilir.

#### **2.8.3.2. Zincirleme Suç**

Bu suçta takvim yılı esas değildir (Uğur & Elibol, 2015, s. 406). Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak eylemleri aynı takvim yılında birden fazla kez işlenebilir. Bu durumda her bir eylem için faile ayrı ayrı cezai yaptırımın tatbiki gerekir. Ancak yapılan yargılamada aynı suçu işleme kararı kapsamında failin değişik zamanlarda bu suçu işlemesi halinde zincirleme suç hükümleri tatbik edilmeli ve sanığa tek cezai müeyyide artırımı ile tatbik edilmelidir.

#### **2.8.3.3. Suçun İçtimai**

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek eylemi ile kanunun ilk bendinde yer alan defter, kayıt ve belgeleri gizleme eylemi arasında suçun işlenişi itibariyle benzerlik bulunmaktadır. Yok etme fiili ile gizleme arasında ince bir çizgi yer almaktadır. Bu nedenle de iki fiilin birbirine karıştırılması mümkündür. Yok edilme ispat edilmesi gereken bir olgudur. Örneğin, işletme muhasebe biriminde yangın çıkartılarak fatura suretlerinin kül haline getirilmesi yok etmektir (Şenyüz, 2012, s. 481). Eğer failin yok etme kastıyla hareket ettiği net değilse ya da gerçekleştirdiği hareketle failin belgeleri

yok ettiği ispatlamadığı müddetçe, kayıt ve belgeleri yok etme suçundan değil faile daha az cezayı gerektiren “defter, kayıt ve belgeleri gizlemek” suçundan cezai yaptırımın uygulanması gerekecektir.

## **2.9. BELGELERİN ASIL VEYA SURETLERİNİ TAMAMEN VEYA KISMEN SAHTE OLARAK DÜZENLEMELİK VEYA BU BELGELERİ KULLANMAK**

Vergi Usul Yasası 359’uncu maddesinde yer alan “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeyi kullananlar... üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” şeklindeki düzenleme ile vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak eylemleri suç sayılmış ve cezai müeyyideye tabi tutulmuştur.

Madde’de yer alan sahtecilikten anlaşılması gereken, aslında mevcut olmayan bir olgunun yeni baştan yaratılmasıdır (Donay, 2008, s. 142). Madde metninde de sahte belge kavramı “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.” şeklinde izah edilmiştir. Halk arasında yaygın olarak kullanılan deyimle “nylon fatura” düzenlemek ve kullanmaktır (Parlar & Demirel, 2002, s. 336). Nylon fatura düzenlemenin amacı faturasız alınıp satılan ticari alım ve hizmetlerin gerçek şekliyle değil de amaçlanan doğrultuda belge ve defterler intikaline imkan sağlanmasıdır (Şenyüz, 2012, s. 488). Netice olarak amacı ise vergi matrahını azaltmak, KDV ödememek veya vergi iadesi almak gibi amaçlarla yapılmaktadır (Bilici, 2013, s. 127)

Belgelerin asıl veya suretlerini kısmen sahte olarak düzenlemek, evrakta sahtecilik suçunun bir türüdür. Ancak eğer bu evrak vergi yasalarına göre tutulması ve ibrazı gereken belgelerden ise, bu takdirde 359. madde ihlal edilmiş olur (Donay, 2008, s. 143).

Yasa koyucu, diğer kaçakçılık fiillerine nazaran sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri için daha ağır müeyyide öngörerek suçun faillerinin toplumda daha titiz



cezalandırılması yanında, cezanın önleyici fonksiyonunu da ön plana çıkarmayı amaçlamıştır (Parlar & Demirel, 2002, s. 336).

Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçlarının unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

### **2.9.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

#### **2.9.1.1. Suçun Konusu**

VUK.'nun 359/b-1 madde ve bendinde öngörülen “sahte belge düzenlemek ve kullanmak” suretiyle kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için suça konu olan belgelerin “vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan” belgelerden olması suçun önkoşulu olarak öngörülmüştür (Parlar & Demirel, 2002, s. 344). Burada dikkat edilmesi gereken husus madde metninde suçun konusu olarak defter, kayıt ve belgeler değil, sadece belgeler olarak belirtilmiştir. Bu belgeler de ancak VUK ve diğer vergi kanunlarına göre düzenleme zorunluluğu bulunan belgelerdir. VUK ve diğer vergi kanunlarına göre düzenleme zorunluluğu bulunmayan belgeler bu suçun konusunu oluşturmayacaktır.

#### **2.9.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Sahte belge düzenlemeden maksat, belgenin VUK ve/veya Maliye Bakanlığının gösterdiği şekle uygun ve öngörülen zorunlu bilgilerin yazılıp imzalanarak hukuki sonuç bağlanacak şekilde vücuda getirilmesidir (Uğur & Elibol, 2015, s. 422). Bu açıdan sahteciliğin tahrifattan farkı, sahtecilikte doğrudan doğruya yeni bir belge yaratma, tahrifatta ise mevcut bir belge üzerinde çeşitli şekillerde değişiklik yapılmasıdır (Donay, 2008, s. 143). Madde metninde de izah edildiği üzere vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen sahte olarak tanzim edilebileceği gibi kısmen

de sahte olarak tanzim edilebilir. Yasa koyucu burada her iki eylemi de aynı kategoriye koymuştur.

### **2.9.1.3. Suçun Faili**

Belgelerin asıl ve/veya suretlerini sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar suçun faili olacaktır (Şenyüz, 2012, s. 489). Sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiili VUK.'nun 360. maddesinde öngörüldüğü biçimde vergi mükellefi veya kanuni temsilcisinin yanında mükellef olup olmadığına bakılmaksızın üçüncü kişilerin iştiraki ile işlenebilir (Parlar & Demirel, 2002, s. 351) .

### **2.9.2. Manevi Unsur**

Diğer fıkralarda yer alan suçlarda da olduğu gibi vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek eylemi kasten gerçekleştirilir (Uğur & Elibol, 2015, s. 427). Failin amacının ne olduğu ve meydana gelecek ya da hedeflenen nihai sonucu suçun oluşumu için gerekli değildir. Failin icrai hareketi bilerek ve isteyerek yerine getirmesi kafi olup, izah edilen eylemlerin gerçekleştirilmesi durumunda cezai müeyyideye tabi tutulacaktır.

### **2.9.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeyi kullanmak suçlarının özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun ıçtimaı bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.9.3.1. Suça Teşebbüs**

Belgenin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu açısından yeterli olup kullanıp kullanılmamasının bir önemi yoktur (Şenyüz, 2012, s. 484). Failin gerçekleştireceği belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya kullanmak eylemleri bu suçun oluşumu için kafidir. Kanun koyucu burada suçu neticeye bağlamadığından vergi matrahının azalıp azalmamasının bir önemi

yoktur. Bu itibarla sahte belge düzenlemek veya kullanmak suçları ani suçlardan olup bu suçlarda teşebbüs hükümlerinin tatbiki mümkün değildir.

### 2.9.3.2. Zincirleme Suç

Yargıtay uygulamalarına göre sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiilleri her tarh dönemi itibariyle ayrı suçları oluşturur (Parlar & Demirel, 2002, s. 349). Bu itibarla aynı takvim yılında, değişik zamanda gerçekleştirilen fiiller bir zincirleme suçu oluştururken, ayrı takvim yılında gerçekleştirilen eylemler ayrı ayrı suçların konusu olur ve ayrı ayrı cezai müeyyideye tabi tutulur. Aşağıdaki örneklerde görüleceği üzere uygulamada bu husustan kaynaklı Yargıtay ilk derece mahkemelerinin kararlarını bozmakta ve yargılamalar bu nedenle kısa sürede bitirilememektedir.

*'...Aynı takvim yılı içinde birden fazla sahte fatura düzenlemek eyleminin zincirleme suç oluşturduğu ve sanık hakkında TCK'nın 43. maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiğinin gözetilmemesi*

*Bozmayı gerektirmiş, sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, sonuç ceza miktarları bakımından sanığın kazanılmış hakkının saklı tutulmasına 18.01.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi... 'Y. 11 CD.Esas No: 2016/4098 Karar No: 2018/45518.01.2018*

*'...5237 sayılı TCK'nın 43. maddesine göre "bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi" halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği; somut olayda sanığın aynı takvim yılı içinde farklı tarihlerde birden fazla sahte fatura kullandığının kabul edilmesi karşısında hakkında zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması*

*Bozmayı gerektirmiş, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, sonuç ceza miktarı bakımından kazanılmış hakkın gözetilmesine, 07.02.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi. Y.11. CD. Esas No: 2017/3647 Karar No: 2018/992 07.02.2018'.*

Aynı takvim yılında değişik zamanlarda gerçekleştirilen sahte fatura düzenlemek suçu aynı suçu oluşturacağı ve hatta farklı kişilere karşı işlense dahi aynı takvim yılı içerisinde gerçekleştirilen sahte fatura düzenleme eylemlerin zincirleme suç hükmüne göre değerlendirilebileceği aşağıda verilen Yargıtay kararından anlaşılmaktadır.

*'Sakarya Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 13.12.2012 tarih ve 2012/17778 soruşturma-2012/7214 esas sayılı iddianamesi ile sanığın 2007 takvim yılında sahte fatura kullandığı*

iddiasıyla cezalandırılmasının talep edildiği, Dairemizin 21.09.2017 tarih ve 2016/4942 Esas-2017/5843 Karar sayılı ilamı ile mahkemenin red kararına dayanak teşkil eden Sakarya 3. Asliye Ceza Mahkemesinin 2010/393-2011/644 E. K sayılı ilamı ile sanığın 2005, 2006, 2007, 2008 ve 2009 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak suçundan mahkumiyetine dair ilamın bozulduğu ve UYAP sisteminden yapılan kontrolde halen Mahkemenin 2017/893 Esas sırasında derdest olduğu, bu itibarla sanığın aynı takvim yılında başka mükelleflerden de temin ettiği sahte faturaları kullandığına ilişkin tespit, yeni bir suçu oluşturmayıp, zincirleme suç içinde değerlendirilmesi gerekeceği cihetle, mükerrer yargılama yapılmaması ve eylemin zincirleme suç içinde kalıp kalmadığının değerlendirilmesi açısından; söz konusu dosyanın duruşmaya getirilip incelenmesi, mümkün olması halinde davaların birleştirilmesi ile sanığın eylemlerinin zincirleme suç niteliğinde olup olmadığının belirlenmesi ve sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerektiği gözetilmeden davaların mükerrer olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesi,

Bozmayı gerektirmiş, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı, 5320 sayılı Kanununun 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca istem gibi BOZULMASINA, 15.01.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi.' Y. 11. C.D. Esas No: 2017/16362 Karar No: 2018/268 15.01.2018.

### **2.9.3.3. Suçun İctimai**

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçları ile yasanın diğer bentlerinde yer alan suçların birlikte işlendiği uygulamada sıkça görülmektedir. Burada farklı durumlarla karşılaşmak mümkündür. Aynı kişinin bu farklı suçları işlemesi söz konusu olabileceği gibi farklı kişilerin aynı suçun farklı seçimlik hareketini işlemesi de mümkündür (Uğur & Elibol, 2015, s. 429). Aynı kişinin tek bir eylem ile yasada yer alan suçlardan birden fazlasını işlemesi durumunda fikri içtima kuralı gereği faile cezası fazla olan suçtan cezai yaptırım tatbik edilecektir.

Sahte belgeyi düzenleyenle kullanan farklı kişiler ise iki taraf açısından da ayrı suç meydana gelmiş olacaktır (Şenyüz, 2012, s. 491). Bu anlatımla sahte belgeyi düzenleyen ile kullanan kişilere ayrı ayrı cezai yaptırım tatbik edilecektir. Ancak sahte belgeyi düzenleyen ile kullanan aynı kişi ise bu durumda tek cezai yaptırımın tatbiki söz konusu olacaktır.

Sahte belge düzenlemek veya bunları kullanmak fiilleri ile VUK.'nun 359. maddesinde öngörülen diğer kaçakçılık fiilleri, örneğin defter ve belgeleri gizlemek

(VUK. 359/a-2) fiili birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduklarından her bir eylemin ayrı ayrı cezalandırılması gerekir (Parlar & Demirel, 2002, s. 349).

Uygulamada sıkça karşılaşılan sorunlardan biri de sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiillerinin aynı suç kabul edilmesi durumudur. Yargıtay'ın bu konudaki güncel kararları halen bu hatanın sıkça yapıldığını göstermektedir.

*“5271 sayılı CMK'nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, iddianame ile sanık hakkında; "sahte fatura düzenlemek" suçundan kamu davasının açıldığı, "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçları birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup birbirine dönüşmeyeceği gözetilmeden, hüküm fıkrasında; "sahte fatura düzenlemek veya kullanmak sureti ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa muhalafet" denilerek hüküm kurulması suretiyle hükmün karıştırılması....Yasaya aykırı, sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 31.01.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi. Yargıtay 11. CD Esas No : 2017/3581 Karar No: 2018/708”.*

Sahte belge düzenlemek ve kullanmak eylemleri ayrı suçlar olması nedeniyle Yargıtay kararlarına da konu olduğu üzere gerçek içtima kuralı gereği, her iki suçtan da ayrı ayrı hükümlerin kurulması gerekmektedir.

## **2.10. BELGELERİ MALİYE BAKANLIĞI İLE ANLAŞMASI OLMADIĞI HALDE BASMAK VEYA BU BELGELERİ BİLEREK KULLANMAK**

Vergi Usul Yasası 359'uncu maddesinde yer alan “Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” şeklindeki düzenleme ile ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak şeklindeki iki tarz eylem cezai müeyyideye tabi tutulmuştur.

Mükelleflerin işlemlerini belgelendirmelerine yönelik bazı belgelerini ya Bakanlıkça anlaşması bulunan matbaalara bastırmaları ya da kendilerince tedarik edilip notere onaylattırmaları zorunluluğu getirilmiştir (Şenyüz, 2012, s. 493). Belirtildiği üzere kanun koyucunun buradaki amacı mükelleflerin işlemlerini zorunlu olarak

belgelendirmek suretiyle kontrol altına almaktır. Bu nedenle bu suçların oluşumu için vergi ziyaının bulunup bulunmadığının suçun oluşumu yönünden bir önemi yoktur.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak suçlarının unsurları; suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru ve suçun özel görünüm şekilleri olarak üç temel başlık altında izah edilecektir.

### **2.10.1. Suçun Maddi Unsuru**

Suçun maddi unsurları; suçun konusu, suçun hareket unsuru ve suçun faili şeklinde üç alt başlık altında açıklanacaktır.

#### **2.10.1.1. Suçun Konusu**

Suçun konusunu Vergi Usul Yasası doğrultusunda ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler teşkil eder. Burada dikkat edilmesi gereken husus “belgeler” kavramıdır. Defter ve kayıtların suçun konusunu oluşturmadığı kanun lafzından anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun sadece belgeler kavramına yer vermesi mucibince suçta ve cezada yasallık ilkesi doğrultusunda eylemin defter veya kayıtları ihtiva etmesi halinde suç oluşmayacaktır.

#### **2.10.1.2. Suçun Hareket Unsuru**

Yasa koyucunun burada suç olarak nitelendirdiği eylemler, ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin, Bakanlık ile anlaşması bulunmadığı halde basılması ya da bu şekilde basıldığı biliniyor olmasına rağmen kullanılması eylemleridir (Uğur & Elibol, 2015, s. 469).

#### **2.10.1.3. Suçun Faili**

Bu suçlar özgü suçlardan olmadığından herkes bu suçların faili olabilir ve genel hükümler çerçevesinde bu suçlara iştirak edebilir. Belge basanın basma işini kendisi ya da başkaları nam ve hesabına yapması önemli olmadığı gibi bastıran kişinin mükellef olup olmaması yanında, gerçekte var olup olmaması da önemli değildir (Şenyüz, 2012, s. 494).

### **2.10.2. Manevi Unsur**

Bu suçlar da arz ettiği eylemin niteliği gereği ancak kasten işlenebilir. Belgeyi kullanacak kişinin belgenin anlaşmasız matbaada basıldığını ve belgenin hukuka aykırı bu niteliğini bilerek kullanması gerekir (Şenyüz, 2012, s. 494). Eğer matbaa işleticisi, mükellefi, basım konusunda izinli olduğu biçimde aldatmış ise, artık bastırmanın bir kastı olmadığı için onu sorumlu tutmak mümkün değildir (Donay, 2008, s. 150).

### **2.10.3. Suçun Özel Görünüm Şekilleri**

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bilerek kullanmak suçlarının özel görünüm şekilleri; suça teşebbüs, zincirleme suç ve suçun içtimaı bakımından üç alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **2.10.3.1. Suça Teşebbüs**

Burada yasada yer alan belge basmak ve bu belgeleri kullanmak şeklindeki iki seçimlik hareket açısından da ayrı ayrı değerlendirme yapmak gerekmektedir. Belge basmak eyleminde, icra hareketleri bölünebilir olduğundan, örneğin basım esnasında kullanılan cihazın arızalanmasında eylemin bölünmesi hali gibi ya da basımın devam ederken baskınla yakalanılması hali gibi durumlar olabileceğinden, bu eylem teşebbüse elverişlidir (Uğur & Elibol, 2015, s. 474). Diğer bir anlatımla eylem ani suçlardan olmadığından, fiilin gerçekleştiği anda netice de meydana gelmiş olmadığından burada fail hakkında teşebbüs hükümlerinin tatbiki söz konusu olabilecektir. Basılan bu belgelerin kullanılması suçunda ise netice fiilin gerçekleştiği anda ortaya çıktığından, yani suç ani suçlardan olduğundan, teşebbüs hükümlerinin tatbiki mümkün değildir (Ok & Gündel, 2002, s. 352). Fail izinsiz olarak basıldığını bildiği belgeyi kullandığı anda suç oluşmuş kabul edilmektedir.

#### **2.10.3.2. Zincirleme Suç**

İzinsiz defter basmak ve bu defterleri kullanmak suçlarında takvim yılı esas değildir. Bu doğrultuda farklı zamanlarda gerçekleştirilen eylemlerin zincirleme

biçiminde işlenen tek suç mu olduğu yoksa farklı suçlar mı olduğu suçun işleniş biçimine göre farklılık arz edebilir.

Basım işi doğası gereği kısa sürede uygulanmaz, birkaç gün veya daha fazla süre devam edebilir. Süreklilik taşıyan basım faaliyeti tek suç oluşturur. Ancak sürekliliğin sona ermesinden sonra yeni bir suç kararı icrası kapsamında gerçekleştirilen basma eylemlerinde ise zincirleme suç hükümleri tatbik edilerek tek ceza tayini ile cezai müeyyidenin artırımı yoluna gidilir (Şenyüz, 2012, s. 494).

### **2.10.3.3. Suçun İçtimaı**

Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde defter belge basmak fiili ile bu belgeleri kullanmak fiilleri iki ayrı seçimlik hareket olarak düzenlenmiştir. Bu itibarla iki seçimlik hareket de birbirinden bağımsız iki ayrı suçun konusunu teşkil etmektedir. Bu iki suçu aynı kişinin işlemesi halinde de farklı kişilerin işlemesi halinde de iki ayrı suçun oluştuğu kabul edilir. Burada yine eylemlerin gerçekleştiriliş biçimlerine göre farklı durumlar ortaya çıkabilir.

Anlaşmalı matbaalar dışında sahte olarak basılan belgeleri kullanma fiili yasa metninde 359/b-2 madde ve bendi kapsamında tek suç oluşturur. Bu itibarla ayrıca özel belgede sahtecilik suçundan mahkumiyet kararı verilemez (Parlar & Demirel, 2002, s. 459). Haliyle burada fikri içtima kurallarının tatbikinde söz konusu olmayacaktır. Çünkü bilindiği üzere fikri içtima, tek eylem ile birden fazla suçun teşkili halinde tatbik edilecek bir kuraldır.

Anlaşmasız matbaada basılan belge aynı zamanda gerçek bir işleme veya duruma dayanmıyorsa yani sahte belge niteliğinde ise anlaşmasız matbaa, sahte düzenleyen ve kullanan açısından ayrı suçlar ortaya çıkar (Şenyüz, 2012, s. 495). Yani burada gerçekleştirilen eylemlerin çoğulluğu itibariyle her bir eylem müstakil olarak ayrı ayrı suç teşkil ettiğinden, her bir eylemi gerçekleştiren failerin eylemlerinin niteliği doğrultusunda cezai yaptırıma tabi tutulacaktır. Ancak bahsedilen izinsiz belge basma eylemi ile bu belgenin içeriğinin sahte belge niteliğini oluşturacak biçimde aynı kişi tarafından tek bir fiil ile tanzim edilmesi halinde, burada tek kişi olması nazara alınarak fikri içtima kuralı gereği, faile daha ağır cezayı öngören VUK 359-c bendi tatbik edilmeli, TCK'nın 207. maddesinde yer alan sahte özel belge düzenlemek suçundan hüküm kurulmamalıdır (Uğur & Elibol, 2015, s. 476).



## **BÖLÜM:3**

### **GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA İLİŞKİN YASAL DEĞİŞİKLİKLER, UYGULAMADA GÖRÜNEN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Vergi kaçakçılığını suç olarak düzenleyen yasal düzenlemelerde son yıllarda sıkça kanun değişikliği yoluna gidilmiş, yapılan bu yasal değişikliklerle vergi kaçakçılığı ile mücadele etmenin farklı yolları aranmış, bu arayış beraberinde yeni suç türlerinin ihdas edilmesi sonucunu doğurmuş ya da suç sayılan eylemleri suç olmaktan çıkarmış, bir kısım eylemler açısından da cezai yaptırımlarda değişiklik yapılması yoluna gidilmiştir.

Yasal düzenlemelerin son zamanlarda sıkça değişiklik arz etmesinin ve kanun koyucunun sürekli arayışlar içerisinde bulunmasının nedenleri arasında ekonomik hayatın süreç içerisinde değişkenlik göstermesinin yanı sıra gerçekleştirilen değişikliklerin uygulamada sorunlara yol açmasına neden olacak şekilde yasal düzenlemelerin yapılması, akademik personelin, yasa koyucunun ve uygulayıcının yasaların veya yasal değişikliklerin hazırlanması sürecinde tam anlamıyla entegre olamaması olarak gösterilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçu sıkça değişikliğe uğramasına rağmen uygulamada halen sorunların devam etmesi bu suçta yapılan değişikliklerin sorunlara tam olarak çözüm getiremediğini göstermektedir. Sorun haline gelen bu durum çözüm arayışlarını da beraberinde getirmektedir. Tezin bu bölümünde önce vergi kaçakçılığı suçunun geçirdiği yasal değişiklikler ele alınarak bu değişikliklerin çözüm getiremediği konular irdenecek, sonra bu sorunlara çözüm önerileri teklif edilecektir.

#### **3.1. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA İLİŞKİN YASAL DEĞİŞİKLİKLER**

Tezin bu bölümünde, vergi kaçakçılığı suçunun son yıllarda gördüğü yasal değişiklikler, vergi yasalarında yapılan değişikliklerle suç olmaktan çıkarılan eylemler ve Vergi Usul Yasası 359'uncu maddesinde gerçekleştirilen yasal düzenlemeler ele alınacaktır.

### **3.1.1.Vergi Yasalarında Yapılan Değişikliklerle Suç Olmaktan Çıkarılan Eylemler**

Vergi Usul Yasasında geçmişten günümüze gerçekleştirilen yasal değişikliklerle çok sayıda maddenin mülga edilmesinin doğal sonucu olarak bu maddelerde düzenlenen bir kısım eylemler suç olmaktan çıkmasının yanı sıra yine aynı yasanın farklı maddesine çekilerek suç olma özelliğini devam ettiren eylemlerde Vergi Usul Yasasında yerini bulmuştur. Nitekim 213 Sayılı Kanunun 344. Maddesinin 1 ila 6. Bentleri arasında sayılan ve aynı Kanunun 358/1. Maddesi aracılığı ile 360. Maddesi uyarınca cezalandırılan fiiller 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunun 14. Maddesiyle 213 sayılı Kanunun 359. Maddesine taşınarak suç sayılmaya devam olunmuştur (Ok & Gündel, 2002, s. 139).

01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4008 sayılı yasa ile 213 sayılı kanunun şimdi yürürlükte bulunmayan 358. Maddesinin bir numaralı bendindeki bir hesap dönemi içerisinde iki defa; sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu irsaliyesi, günlük müşteri listesi düzenlememe fiilleri suç olmaktan çıkarılmıştır.

Aynı yasa ile 358. Maddenin bir numaralı bendinde yer alan; bir hesap döneminde, en az iki defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlenmemesi fiilleri dört defaya çıkartılmış, böylelikle bu makbuzların iki defa düzenlenmemesi eylemi suç olmaktan çıkartılmış, dört defa düzenlenmemesi eylemleri suç olarak kabul edilmiş, bunun yanı sıra iki defa vesikasız mal bulundurma fiilide değişiklik yapılması cihetine gidilmeksizin aynı suç sayılmaya devam edilmiştir. Ancak 4369 sayılı yasa ile 213 sayılı yasanın 358. Maddesi tamamen mülga edilerek izah edilen fiillerin tamamı suç olmaktan çıkarılmıştır. Vergi Usul Yasası 358. Maddesinin bu şekilde mülga olmasıyla birlikte bu maddede zikredilen “yetkililerin dur ikazına uymamak” ve “yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmemek” fiilleri de suç olmaktan çıkartılmıştır.

4008 sayılı yasa ile birlikte 4369 sayılı yasa, 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'da yer alan ödeme kaydedici cihaz fişi düzenlememe, ödeme kaydedici cihaz almamak, cihazları bozmak, bozuk cihazları kullanmak veya kullanmamak fiilleri suç olmaktan çıkartılmıştır. 4369 sayılı yasa ile ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

361. Maddesi mülga edilmek suretiyle bu maddede yer alan; bilgi vermektan çekinenler ile 257. Maddeye uymayanlara ilişkin fiillerde suç olmaktan çıkarılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlük tarihi olan 10.01.1961 tarihinden bu güne uğradığı yasal değişikler, aynı yasanın sonuna cetvel şeklinde şu şekilde işlenmiştir.

## **213 SAYILI KANUNA EK VE DEĞİŞİKLİK GETİREN MEVZUATIN YÜRÜRLÜĞE GİRİŞ TARİHİNİ**

**GÖSTERİR TABLO 1**

Değiştiren Kanunun/ KHK'nin Numarası	213 sayılı Kanunun değişen veya iptal edilen maddeleri	Yürürlüğe Giriş Tarihi
4369	1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 12, 13, 19 ve 20, 81/A-(6), (9), (12), (25), (28). Maddeleri	29/7/1998
4444	—	14/8/1999
4503	10	31/12/1999 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihi olan 29/1/2000
4684	15 inci madde	1/1/2002
4731	—	30/12/2001
4751	1 inci maddesinin Mükerrer Madde 49 ile ilgili hükmü  1 inci maddesinin 268 inci madde ile ilgili hükmü  6 ncı maddesi	9/4/2002  1/1/2002 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihi olan 9/4/2002 tarihinde 9/4/2002
4783	—	1/1/2003
4842	25 inci maddesi  36/g maddesi	1/7/2003 tarihinden geçerli olmak üzere 24/4/2003  1/4/2003 tarihinden geçerli olmak üzere

		24/4/2003
4884	—	17/6/2003
4962	—	7/8/2003
5024	Mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (8) numaralı bendi Diğer maddeleri	30/12/2003 1/1/2004
5035	104, 120, 231, 270	2/1/2004
Değiştiren Kanunun/ KHK'nin Numarası	213 sayılı Kanunun değişen veya iptal edilen maddeleri	Yürürlüğe Giriş Tarihi
5228	281, Mükerrer Madde 298 ,Geçici Madde 25 15,17,28,111,114,160,204,215,Mük. Madde 257, 285, Mük. Madde 315,353 , Mükerrer Madde 354, 5024 sayılı Kanunun İşlenemeyen hükmü Geçici Md. 1 Mükerrer Madde 355	1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere 31/7/2004 31/7/2004 31/7/2004 tarihini izleyen üçüncü günde
5234	13	21/9/2004
5281	355, 356	31/12/2004
5345	128 ve Ek Madde 13	16/5/2005
5398	Mükerrer Madde 257, 272, 327, Mükerrer Madde 355	21/7/2005
5479	Mükerrer Madde 298, 344, Geçici Madde 27	1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 8/4/2006 tarihinde
5615	Mükerrer Madde 28, 120, 353, 367, 377	4/4/2007
5728	2, 5, 87, 246, 344, 359, 360, 362, 363, 367, 371	8/2/2008
5736	Ek Madde 1 ve 11	8/2/2008 tarihinden geçerli olmak üzere 27/2/2008
5766	Mükerrer 242	6/6/2008
5904	72, 359	3/7/2009

	Mükerrer Madde 355	3/7/2009 tarihini izleyen aybaşında
5917	Ek Madde 13	10/7/2009
6009	107/A, Mükerrer 227, 353, Mükerrer 355, 369, 413  114, Geçici Madde 28  140, 367	1/8/2010 1/7/2010 tarihinden geçerli olmak üzere 1/8/2010 (1) 1/1/2011
<b>Değiştiren Kanunun/ KHK'nin Numarası</b>	<b>213 sayılı Kanunun değişen veya iptal edilen maddeleri</b>	<b>Yürürlüğe Giriş Tarihi</b>
6111	5	25/2/2011
KHK/646	135, 140, 367 ve Ek Madde 13	10/7/2011
KHK/666	Ek Madde 13  Ek Madde 13	31/12/2011 tarihinden geçerli olmak üzere 2/11/2011 14/1/2012 tarihinden geçerli olmak üzere 2/11/2011
6322	112, 325/A, Geçici Madde 29	15/6/2012
6455	153/A	11/4/2013
6487	151, 152/A	11/6/2013
Anayasa Mahkemesi'nin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2011/139, K.: 2012/205 sayılı Kararı	Ek Madde 13	10/10/2013
6518	Mükerrer Madde 257	19/2/2014
6637	107/A, 132/A	7/4/2015

Bu cetvelden de anlaşılacağı üzere Vergi Usul Yasası'nda yapılan yasal değişikliklerin tamamına yer vermek ve izah yoluna gitmek konu bütünlüğünü ve ahengini korumak amacıyla mümkün görünmemektedir. Bu manada yukarıda yer

verildiği üzere vergi kaçakçılığı suçu anlamında vergi yasalarında yapılan değişiklikler ile suç olmaktan çıkarılan eylemler genel olarak izah edilmekle yetinilmiştir.

### **3.1.2. Vergi Usul Yasası 359. Maddesinde Gerçekleştirilen Yasal Değişiklikler**

Vergi Usul Yasasının 359. Maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda suç oluşturan eylemleri ve bu eylemlerin cezalarını etkileyen esaslı değişiklikler, 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun, 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı kanun, 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı kanun ile yapılmıştır (Uğur & Elibol, 2015, s. 287). Gerçekleştirilen bu esaslı değişiklikler ile neredeyse Vergi Usul Yasasının vergi kaçakçılığını düzenleyen hükümlerinin tamamı revize edilerek, bir kısım maddeler mülga edilerek, bir kısım suç addedilen eylemler farklı maddelere taşınarak ve hatta yeni suçlar ihdas edilerek vergi kaçakçılığı suçunun önüne geçilmeye çalışılmıştır. Ancak bu denli değişiklikler nihai amacına tam olarak ulaşamadığı gibi, bu yasal değişikliklerin tatbiki sürecinde uygulayıcıları zor durumda bırakmıştır.

Vergi kaçakçılığının suçunun iskeletinde köklü değişiklikler gerçekleştiren yasal düzenlemeler; 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler, 5728 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler, 5904 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler olmak üzere üç başlık halinde aşağıda açıklanmıştır.

#### **3.1.2.1. 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler**

4369 sayılı yasa ile getirilen en önemli değişiklik kaçakçılık suçlarının oluşması bakımından önceki düzenlemelerde unsur olarak aranan kasten vergi ziyana verilmesi şartının kaldırılarak, bu fiillerin kasten yapıp yapılmadığına ve vergi ziyana sebebiyet verip vermediğine bakılmaksızın kaçakçılık suçunu oluşturmasıdır (Parlar & Demirel, 2002, s. 59). Ceza hukuku anlamında zarar şartı olarak nitelendirilen bu unsurun vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için aranan şartlar arasında bu değişiklikle çıkarılmasıyla birlikte artık bu suç tehlike suçu olarak nitelendirilen suçlara dönüşmüş

olup, eylem vergi ziyasına neden olmasa veya kasten gerçekleştirilmese bile, kanunda yer alan ve maddi unsur olarak nitelendirilen hareket cezai yaptırıma tabi tutulacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 14 maddesi 4369 sayılı yasa ile mülga olmuştur. Yukarıda izah edildiği üzere mülga olan bu maddelerle, suç olarak tasnif edilen bazı eylemler suç olmaktan çıkarılması ile birlikte, mevcut suç olarak tasnif edilen eylemler farklı maddelere kaydırılmış ve hatta yeni suçlar ihdas edilmiştir. Nitekim değişiklikten önce hapis cezasını gerektiren ve 344. Maddenin ikinci fıkrasında altı bent olarak düzenlenen eylemler bir bent daha eklenerek ve 359. Maddeye kaydırılarak 4369 Sayılı Kanunda da aynen korunmuştur. 4369 sayılı yasa ile değiştirilmeden önceki VUK 344'üncü maddesinde (4008 sayılı yasayla düzenlenmiş hali) yer alan vergi kaçakçılığı suçları olarak nitelendirilen 6 bent şu şekilde idi;

1. *Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.*
2. *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.*
3. *Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.*
4. *Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.*
5. *Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.*
6. *Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek.*

4369 sayılı yasa ile 344. Maddede bent bent yer alan eylemler, 359'uncu maddeye aktarılmış, kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı altında bu eylemler 359'uncu maddede şu şekilde yerini bulmuştur;

- a) *Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*
  - 1) *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,*
  - 2) *Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

*b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan*

*1) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, ...*

VUK 344'üncü maddede yer alan vergi kaçakçılığı eylemleri, değiştirilmeksizin 359'uncu maddeye aktarılmış, 359'uncu madde başlığı "ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalar" iken, 4369 sayılı yasa ile bu başlık "kaçakçılık suçları ve cezaları" olarak değiştirilmiş, aynı yasa ile bu eylemler 359'uncu maddede toplanmıştır.

Vergi Usul Yasası'nda değişiklikler yapılmasını öngören 4369 sayılı yasanın genel gerekçesinde yapılan bu değişiklikler, vergi sisteminde reform niteliğinde köklü değişiklikler olarak nitelendirilmiş, bu değişikliklerin yapılmasında, vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması, ekonomiye uyum temel ilkelerinden hareketle tasarının hazırlandığı belirtilmiştir. Genel gerekçenin izahında devamla; vergi sistemlerinin ekonomik koşullardan bağımsız olarak düşünmenin mümkün olmadığı, bu manada vergi mevzuatının da değişmez kabul etmenin mümkün olmadığı, ekonomik koşulların vergi sistemini değiştirmek için başlı başına yeterli gerekçe olduğu, vergi sisteminin ekonomik koşulları ve yapıyı izlemek ve yeni koşul ve yapıya uygun düzenlemeleri yapmak durumunda olduğu belirtilmiştir. Ayrıca 4369 sayılı yasayla yapılan bu düzenlemelerin sonucunda vergi sisteminin, mükellefler için, içinde yaşanılabilir bir sistem haline getirilmesi yönünde önemli bir adım olduğu ifade edilmiştir (4369 Sayılı Yasa Gerekçesi).

### **3.1.2.2. 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler**

5728 sayılı yasa esas itibariyle 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun getirdiği yenilikler ve uygulamalarla mevcut ceza içeren yasa hükümlerinin, ceza yasasının genel hükümleri ile entegresini sağlamak amacıyla hazırlanmış bir tasarıdır. Nitekim 5728 sayılı yasa tasarısının genel gerekçesinde bu maksat "suç ve yaptırımlarla ilgili olarak Türk Ceza Kanunu'nda belirlenen genel ilkelerin özel kanunlarda tanımlanan suçlar açısından da uygulanmasının temin edilmesi gerekmektedir" cümlesinde yerini bulmuştur. Bu maksattan hareketle hazırlanan 5728 sayılı yasa, ceza yasasında yer alan genel hükümlerle çelişen ya da tam anlamıyla uyum sağlamayan ceza içeren özel



yasalarda değişiklikler yaparak, uygulamada yaşanan karmaşıklık ve çelişkilerin önüne geçmeyi öngörmüştür.

Gelişen sosyal, siyasal ve ekonomik yaşamda suç ve ceza politikalarının da değişkenlik arz edeceği kaçınılmaz bir gerçektir. Ceza hukukunun temel prensiplerinden biri de, suç olarak addedilen eylem için öngörülen ceza ile caydırıcılık oluşturmak, bu şekilde suç işlenmesinin önüne geçmeye çalışmaktır. Bu manada gelişen ve değişen ekonomik koşullarda suç ve ceza politikaları belirlenirken, yasaların caydırıcı niteliği de korunmalı ve hatta ihlallerin fazla olduğu suç tiplerinde yasaların caydırıcılık özelliğini artırma maksatıyla, cezaların ağırlaştırılması yoluna gidilmez. Nitekim 5278 sayılı yasa ile bu doğrultuda ceza yasalarının genel hükümleri ile uyumu sağlayacak değişikliklerin yapılmasının yanı sıra, cezaların caydırıcı niteliğini artırmak ve ceza adaletini sağlamak maksatıyla özel ceza yasalarında kapsamlı değişiklikler yapılması yoluna gidilmiştir. Bu manada vergi usul yasasında yer alan bir kısım vergi kaçaklığı suçlarında, öngörülen cezaların artırılması yoluna gidilmiş ve cezaların caydırıcı olması amacıyla vergi kaçaklığı suçlarının bir nebze önüne geçilmeye çalışılmıştır.

5728 sayılı yasadaki önce vergi kaçaklığı suçları için öngörülen hapis cezaları iki gruba ayrılmış, bir grup eylemler için 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüş, diğer grup eylemler için ise 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Hapis cezalarının paraya çevrilmesinde ise her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağı öngörülmüştür.

5728 sayılı yasa ile 5237 sayılı Türk Ceza Yasası'nın genel hükümlerinin tatbiki amacıyla 359 uncu maddede ceza uygulamasında cezanın paraya çevrilmesindeki "Asgari Ücret" endeksinden vazgeçilmiş, bunun yerine diğer hapis cezalarının paraya çevrilmesine ilişkin genel hüküm olan 5237 sayılı yasanın 50-52'inci maddelerinin uygulanmasının önü açılmış, böylelikle ceza yasaları arasında uyum sağlanmasının yanı sıra uygulamada da meydana gelen karmaşanın ve uygulamada karşılaşılan çeşitli ve çelişkili kararların önüne geçilmiştir.

Yukarıda izah edildiği üzere öngörülen ceza miktarları, suç addedilen eylemlerin gerçekleştirilmesini bir nebze olsun azaltmayı hedeflediği açıktır. Bu manada vergi kaçaklığı suçlarında seyredilen artış karşısında yasa koyucu 5728 sayılı yasa ile öngörülen ceza miktarlarında artırım yapma yoluna gitmiş, 5728 sayılı yasadaki önce iki

grup olan ceza miktarları üç gruba çıkmış, 359'uncu maddenin (a) bendinde öngörülen asgari had ise 6 aydan 1 yıla çıkarılmış ve 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüş, aynı maddenin(b) bendine göre verilecek ceza değiştirilerek 3 yıldan 5 yıla kadar çıkarılmış, 359 uncu maddeye (c) bendi eklenmiş ve bu bent için 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Türk Ceza Kanunu ile Vergi Usul Yasasında uygulamada uyum ve entegreyi sağlamak için yapılan ve bu tezin konusuyla bağlantılı bulunan bir diğer değişiklik de “suça iştirak” konusunda gerçekleştirilmiştir. Ancak başlık itibariyle burada kısaca değinilmekle yetinilecektir. VUK 360 maddesi “ 359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.” şeklinde değiştirilerek, iştirak hükümleri hususunda genel hükümlere atıfta bulunulmuş, böylece ayrıklı uygulamanın önüne geçilerek uygulamada yaşanan kargaşa engellenmeye çalışılmıştır.

### **3.1.2.3. 5904 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler**

4369 sayılı yasada ve 5728 sayılı yasada olduğu gibi 5904 sayılı yasada da genel gerekçe olarak gelişen sosyal, siyasal ve ekonomik yaşam istinad noktası kabul edilmiş, buradan hareketle vergi sistemlerinin karakteristik özelliği olarak temel politika hedeflerine ulaşabilmek için gelişen ve değişen ekonomik yaşama reaksiyon olarak bu yasal değişikliklerin elzem olduğu ifade edilmiştir. Bu anlayışla hazırlanan tasarının temel felsefesini, ekonomik faaliyetlerinin gelişiminin vergisel açıdan teşvik edilmesi ve bilişim alanında meydana gelen ilerlemelerin hukuki düzenlemelerin içinde yer almasını sağlayarak, uygulamaların daha çağdaş hale gelmesini temin etmek, böylece, başta vergi kanunları olmak üzere, ilgili kanunlarda bu yeniliklere bağlı, yeni düzenleme ve değişikliklerin yapılmasının oluşturduğu izah edilmiştir (5904 Sayılı Yasa Gerekçesi).

5904 sayılı yasa ile Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinin sadece (a) fıkrasında yer alan “bir yıldan” ibaresi, 3 Temmuz 2009 tarihinden geçerli olmak üzere “on sekiz aydan” şeklinde değiştirilmiş, bunun haricinde vergi kaçakçılığı suçunda başka bir değişiklik yapılması yoluna gidilmemiş, 5904 sayılı yasa ile daha ziyade Gelir Vergisi Kanununda köklü değişiklikler yapılması yoluna gidilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen hapis cezaları 5904 sayılı yasa ile son şeklini almış, bu değişiklikle defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlara, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlara veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlere ve defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenlere veya gizleyenlere veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenlere veya bu belgeleri kullananlara hükmedilecek hapis cezasının asgari haddinin 18 aydan başlamasıyla birlikte 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 50'nci maddesi gereğince hükmedilecek hapis cezasının seçenek yaptırımlara ve dolayısıyla adli para cezasına çevrilmesinin önü kapatılmıştır. Çünkü TCK 50'nci maddesinde kısa süreli hapis cezasının, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre seçenek yaptırımlara çevrilebileceği düzenlenmiş, kısa süreli hapis cezası ise TCK 49'uncu maddesinde "hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası" olarak tarif edilmiştir. Bu anlatımla TCK 61'inci maddesi gereğince suçun işleniş biçimini, suçun işlenmesinde kullanılan araçları, suçun işlendiği zaman ve yeri, suçun konusunun önem ve değerini, meydana gelen zarar veya tehlikenin ağırlığını, failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığını ve failin güttüğü amaç ve saiki nazara alarak kanunun belirttiği alt ve üst had arasında ceza tayin edecek ceza hakimi, Vergi usul yasasında asgari haddin 18 aya çıkartılmasıyla birlikte, TCK 62'nci maddesinde yer alan 1/6 nispetindeki takdiri indirim nedenini cezaya tatbik etse dahi, ceza bir yıla düşmeyecek ve böylelikle TCK'nın 50'inci maddesinde yer alan seçenek yaptırımlara çevrilemeyecektir.

Gerçekleştirilen bu değişiklikle yukarıda izah edilen cezaların caydırıcılığı niteliği bir nebze ön plana çıkarılmış, vergi kaçakçılığı eylemi keskin ve net bir biçimde hürriyetin alı konulması tecziyesi ile mükellefler nezdinde caydırıcı bir unsur olarak yerini bulmuştur.

### **3.2. UYGULAMADA GÖRÜNEN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Vergi Usul Yasası'nın 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları günümüze kadar uygulamada meydana gelen sorunların çözümü veya suçun

caydırıcılığının artması amacıyla birçok kez yasal değişiklik geçirmiş ancak tam anlamıyla gerçek çözüme henüz kavuşturulamamıştır. Tezin bu bölümünde uygulamada yaşanan sorunlar ve bu sorunların bir kısmına çözüm getirebileceği düşünülen görüşlere yer verilmiştir.

Bu kapsamda ilk olarak; vergi kaçakçılığı suçunun madde metninin meydana getirdiği sorunlar ve çözüm önerisi ele alınmış ve bu başlık altında Türk Ceza Kanunu'nun sistematığına uyan, anlaşılır ve uygulamadaki karmaşıklığı giderek madde metninin nasıl düzenlenmesi gerektiği örnek düzenleme ile gösterilmiştir. İkinci olarak, vergi kaçakçılığı suçlarının yargılamasında dava şartı olan idare tarafından verilecek mütalaa veya görüş'ün Cumhuriyet Savcısı'nın dava açma tekeline aykırılık oluşturması sorunu irdelenmiş ve uygulamadaki yanlışlık eleştirilerek çözüm önerisine yer verilmiştir. Üçüncü olarak, ceza hukukunun temel ilkelerinden olan suçta ve cezada yasallık ilkesine aykırılık teşkil eden defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçunun düzenleme şekli ele alınmış ve söz konusu aykırılığın giderilmesi için çözüm önerisi sunulmuştur. Son olarak, VUK 359'uncu maddesinde uygulama birliği olmamasının nedeni olarak vergi ceza mahkemelerinin bulunmaması eleştirilerek bu hususta çözüm önerisi olarak vergi ceza mahkemelerinin adım adım nasıl açılması gerektiği izah edilmeye çalışılmıştır.

### **3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Madde Metninin Meydana Getirdiği Sorunlar ve Çözüm Önerisi**

Ceza yasalarının temeli olan ve bütün ceza hukuku uygulamalarının genel hükümlerini içeren (suça teşebbüs, suça iştirak, suçların içtimai vs.) ve bu nedenle ceza uygulayıcılarının temel kaynaklarından olan Türk Ceza Yasasının sistematığı ile Vergi Usul Yasası 359. Maddesinin ceza hükümlerinin sistematığının farklılık arz etmesi, VUK'un 359. Maddesini ilk kez uygulayacak bir cumhuriyet savcısınca ya da ceza hakimince bu maddenin anlaşılabilir olmasını güçleştirmektedir. Örnek ile izahla: Türk Ceza Yasası'nda maddeler “ 86. maddenin 3. fıkrasının c bendi “ şeklinde sistematik olarak suçu düzenlerken, VUK 359. Madde sistematığı TCK'nın sisteminden farklı olarak “ 359. Maddenin a bendinin 2 fıkrasının 2 cümlesi” gibi ceza hukuku sistematığına uymayan ve ilk okumada anlaşılması güç, kendi içinde de bağımsız

addedilebilecek suçlar aynı cümlede sadece virgül ile ayrılmış olduğundan uygulayıcılar için ciddi zorluklara neden olmaktadır.

Örneğin: Kasten yaralama suçu Türk Ceza Yasası'nın 86. Maddesinde

*“(1) Kasten başkasının vücuduna acı veren veya sağlığının ya da algılama yeteneğinin bozulmasına neden olan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

*(2) Kasten yaralama fiilinin kişi üzerindeki etkisinin basit bir tıbbî müdahaleyle giderilebilecek ölçüde hafif olması hâlinde, mağdurun şikâyeti üzerine, dört aydan bir yıla kadar hapis veya adli para cezasına hükmolunur.*

*(3) Kasten yaralama suçunun;*

*a) Üstsoya, altsoya, eşe veya kardeşe karşı,*

*b) Beden veya ruh bakımından kendisini savunamayacak durumda bulunan kişiye karşı,*

*c) Kişinin yerine getirdiği kamu görevi nedeniyle,*

*d) Kamu görevlisinin sahip bulunduğu nüfuz kötüye kullanılmak suretiyle,*

*e) Silahla,*

*İşlenmesi halinde, şikâyet aranmaksızın, verilecek ceza yarı oranında artırılır.”*

şeklinde düzenlenmek suretiyle kasten yaralama suçunun temel hali, şikayete tabi hali ve nitelikli halleri yukarıda izah edilen “madde, fıkra, bent” sıralamasına uygun olarak ve tek tek belirtilerek düzenlenmiştir.

Buna karşın vergi kaçakçılığı suçu Vergi Usul Yasası'nın 359. Maddesinde

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

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

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

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

*b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka*

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

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

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

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

şeklinde düzenlenmek suretiyle, suçun temel halinin ne olduğu, nitelikli halinin hangisi olduğu, adeta hepsi aynı suçmuş gibi aynı paragrafta düzenlenerek, ayrı ayrı suçlar sadece virgülle ayrılarak, ceza kanunu sistematüğinden farklılık arz eder bir biçimde düzenlenmek suretiyle anlaşımı güç ve uygulaması problemlere sebep olan bir biçimde düzenlenmiştir.

Bu anlatımla, Vergi Usul Yasanının yeniden düzenlendiği ilk süreçte, vergi kaçakçılığının düzenlendiği yasa maddesi veya maddelerinin, ceza kanunu sistematüğüne uygun bir biçimde düzenlenmesi suretiyle, anlaşımı kolay ve uygulaması problemlere gebe olmayacak bir biçimde ele alınmasının gerekli olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda suçun temel halinin, nitelikli halinin ve suça konu eylemlerinin, ceza kanunu sistematüğü doğrultusunda “madde, fıkra, bent” şeklinde ele alınarak, eylemler sadece virgül ile ayrılmayıp, fıkra fıkra ve bent bent tasnif edilmek suretiyle düzenlenmesinin uygulamada yaşanan birçok sorununun çözümüne ışık olacağı söylenebilir.

Madde metninde izah edildiği şekilde yapılacak sadece teknik düzenlemeler dahi uygulamada yaşanan birçok sorunun giderilmesine vesile olacak, uygulayıcılar açısından madde metni anlaşılır bir hal alacak, bu durumla birlikte uygulayıcılar suç ayrımları karmaşasından kurtularak, farklı eylemlerin farklı başlıklar altında ele alınması ile birlikte zincirleme suç ve içtima hükümlerinin doğru tatbikinde büyük bir çözüm ortaya konmuş olacaktır.

Yeniden yazılması teklif edilen vergi kaçakçılığı suçu madde metninden beklenen en temel özellik sade ve anlaşılabilir olmasıdır. Vergi Usul Yasası'nın 1959 yılında yazılarak yayımlandığı gerçeği, bu madde metninin toplumun konuşma dilinden uzaklaştığı gerçeğini de ortaya koymaktadır. Muhakkak kanun metinlerinin günlük

konuşma dili ile yazılması beklenemez ancak bununla birlikte, günümüzde eski Türkçeden yeni Türkçeye tercümelerin yapıldığı gerçeği de göz ardı edilemez. Bu noktadan hareketle, yaklaşık altmış yıl önce yazılmış bir yasa metninde, tatbikinde de ciddi sıkıntılar var ise, yasa koyucunun bu metni günümüze uyarlaması ve yaşanan sorunlara çözüm bulması mesuliyeti vardır. Bu nedenle mevcut yasa metninde köklü değişiklikler yapılmadan, sadeleştirme ve güncel sorunları çözme hedefli değişiklikler yapılması adına örnek teşkil edebilecek, yukarıda yer verilen yaralama suçu şekli taslağı esas alınarak, sadeleştirilmiş ve şematize edilmiş şöyle bir metin önerilebilir:

#### Vergi Kaçakçılığı

Madde 359- (1) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- a) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar,
- b) Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- c) Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ya da diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- d) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler,
- e) Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,
- f) Belgeleri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenleyenler,
- g) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verilir.

(2) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- a) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,
- b) Defter sayfalarını yerine başka sayfa koyarak veya koymayarak yok edenler,
- c) Belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler,
- d) Asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullananlar,

Hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir.

(3) Bu kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri;

- a) Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar,
- b) Bakanlık ile anlaşması olmayan kişilerce basılan bu belgeleri kullananlar,

Hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası verilir.

(4) Bu maddede yer alan;

- a) Gizleme deyiminden, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi,
- b) Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge deyiminden, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte, bu muamele veya durumu, mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge,
- c) Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge,

Anlaşılır.

(5) 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

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

Taslak madde metninin düzenlenmesinde belirtildiği gibi Türk Ceza Yasasının suç ve ceza sistematigi esas alınmış ve taslak 359'uncu maddenin 4 fıkrasında tanımlara yer verilirken TCK 6' da yer alan tanımlar<sup>12</sup> sistematigi baz alınmıştır.

<sup>12</sup>Tanımlar

**Madde 6-** (1) Ceza kanunlarının uygulanmasında;

- a) Vatandaş deyiminden; fiili işlediği sırada Türk vatandaşı olan kişi,
- b) Çocuk deyiminden; henüz on sekiz yaşını doldurmamış kişi,
- c) Kamu görevlisi deyiminden; kamusal faaliyetin yürütülmesine atama veya seçilme yoluyla ya da herhangi bir surette sürekli, süreli veya geçici olarak katılan kişi,
- d) Yargı görevi yapan deyiminden; yüksek mahkemeler ve adli, idari ve askerî mahkemeler üye ve hakimleri ile Cumhuriyet savcısı ve avukatlar,
- e) Gece vakti deyiminden; güneşin batmasından bir saat sonra başlayan ve doğmasından bir saat evvele kadar



Yukarıda yer verildiği şekilde Türk Ceza Yasasının sistematığına uygun “madde, fıkra, bent” sıralaması yapıldığında ilk olarak suç ve madde metni uygulayıcılar ve madde metnini okuyanlar için anlaşılır hale gelecektir. İkinci ve en önemli çıktılardan biri olarak, bu suçta zincirleme suç hükümlerin uygulanmasında yaşanan birçok karmaşıklık çözüme kavuşacaktır.

Birbirinden çok farklı suçların sadece virgülle ya da ‘veya’ gibi ayraçlarla aynı paragrafta, tek cümle içerisinde yer alması ceza yasalarının sistematığına uymamakta ve bunun tabii sonucu olarak da uygulamada Yargıtay kararlarında da görüldüğü üzere birbirinden çok farklı olan suçlar aynı kabul edilerek bu ayrı suçlar içtima hükümleri uygulanarak birleştirilmekte, farklı suçlar olmasına rağmen tek suç zannedilmekte ve ciddi karmaşıklıklara neden olmaktadır.

*‘...5271 sayılı CMK’nın 225. maddesi uyarınca hükmün konusu duruşmanın neticesine göre iddianamede gösterilen fiilden ibaret olup, iddianame ile sanık hakkında verilen mütalaa aykırı olarak; "2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek" suçlarından kamu davasının açıldığı, "sahte fatura düzenlemek" ve "sahte fatura kullanmak" suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği gözetilerek; "2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura kullanmak" suçlarından Cumhuriyet başsavcılığına ihbarda bulunulup dava açılması halinde birleştirilmesi, sahte fatura düzenlemek suçundan ise yargılama koşulu olan mütalaa bulunmadığından durma kararı verilip ilgili vergi dairesinden "sahte fatura düzenlemek" suçundan mütalaa verilip verilmeyeceğinin sorulup, verilmeyeceğinin anlaşılması durumunda davanın düşürülmesine karar verilmesi gerekeceği gözetilmeden; iddianame dışına çıkılarak dava konusu yapılmayan sahte fatura kullanmak suçundan yazılı şekilde beraat kararı verilmesi:Yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları*

devam eden zaman süresi,

f) Silah deyiminden;

1. Ateşli silahlar,

2. Patlayıcı maddeler,

3. Saldırı ve savunmada kullanılmak üzere yapılmış her türlü kesici, delici veya bereleyici alet,

4. Saldırı ve savunma amacıyla yapılmış olmasa bile fiilen saldırı ve savunmada kullanılmaya elverişli diğer şeyler,

5. Yakıcı, aşındırıcı, yaralayıcı, boğucu, zehirleyici, sürekli hastalığa yol açıcı nükleer, radyoaktif, kimyasal, biyolojik maddeler,

g) Basın ve yayın yolu ile deyiminden; her türlü yazılı, görsel, işitsel ve elektronik kitle iletişim aracıyla yapılan yayınlar,

h) İtiyadı suçu deyiminden; kasıtlı bir suçun temel şeklini ya da daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerini bir yıl içinde ve farklı zamanlarda ikiden fazla işleyen kişi,

i) Suçu meslek edinen kişi deyiminden; kısmen de olsa geçimini suçtan elde ettiği kazançla sağlamaya alışmış kişi,

j) Örgüt mensubu suçu deyiminden; bir suç örgütünü kuran, yöneten, örgüte katılan veya örgüt adına diğerleriyle birlikte veya tek başına suç işleyen kişi,

Anlaşılır.

*bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, diğer yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı, 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca istem gibi BOZULMASINA, 05.02.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi... 'Y.11 CD.Esas No:2016/2480 Karar No:2018/844 05.02.2018*

*'...sahte fatura düzenlemekten dava açıldığı halde sahte fatura kullanmak suçundan hüküm kurulması...her takvim yılının ayrı suçları oluşturduğunun ve her yıldaki suçların zincirleme şekilde işlendiğinin gözetilmemesi...yasaya aykırı hükmün BOZULMASINA 16.01.2013 tarihinde oybirliği ile karar verildi...' 11. C.D, 2012/1036 E, 2013/1665 K 16.01.2013*

*'...Bakırköy Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 30.11.2011 tarih ve 2011/56174 Esas sayılı iddianamesi ile sanık hakkında "2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak" suçlarından kamu davası açıldığı, "sahte fatura kullanmak" ve "sahte fatura düzenlemek" suçları, birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olup biri diğerinin unsuru olmadığı gibi vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu ile dava şartı olan "mütalaa" yazısının yalnızca "sahte fatura düzenlemek" suçu ile ilgili olduğu gözetilmeden, vergi incelemesine konu yapılmayıp, dava şartı olan "mütalaa" verilmeyen "sahte fatura kullanmak" suçundan açılan davaya devamla sanık hakkında hükümler kurulması, Bozmayı gerektirmiş, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmüş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi uyarınca uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi gereğince istem gibi BOZULMASINA, 12.02.2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi...' Y.11. CD. Esas No: 2016/6751 Karar No: 2018/1129 12.02.2018*

Yasa metninin anlaşılır düzenlenmemesinden kaynaklı bu sorun, yargılamaların yıllarca uzamasına sebep olmakta ve hatta birçok vergi kaçakçılığı suçunun zamanaşımına uğramasına ve dolayısıyla ciddi kamu zararına neden olmaktadır. Aşağıda verilen Yargıtayın son tarihli kararlarına bakıldığında '2004 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan verilen mahkumiyet hükmüne ilişkin' lafzından anlaşılacağı üzere, halen 2004 yılından kalan Vergi Kaçakçılığı suçlarına dair yargılamaların devam ettiği ve bir kısım dosyaların zamanaşımına uğradığı gerçeği anlaşılmaktadır.

*'...2004 takvim yılında sahte fatura kullanmak suçundan verilen mahkumiyet hükmüne ilişkin sanığın temyiz itirazlarının incelenmesinde;5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7 ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 9. maddeleri hükümleri karşısında; yüklenen suçun tabi olduğu suç tarihinde yürürlükte bulunan ve sanık lehine olan 765 sayılı TCK'nın 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının, suçun işlendiği tarihten temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmış ve sanığın temyiz itirazları bu nedenle yerinde görülmüş olduğundan, sair yönleri incelenmeksizin hükmün 5320*

*sayılı Yasanın 8/1 maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA... ' Y.11 CD.Esas No: 2016/2670 Karar No: 2018/2251 15.03.2018*

Kanunlarda yapılan değişikliklerde cezaların çok sık değiştirilmesi uygulamada lehe yasanın geçmişe yürütmesi ilkesinden kaynaklı olarak karmaşıklıklara neden olmakta ve bu nedenle aşağıda verilen yargıtay kararlarında da görüleceği üzere mahkemelerin kararları bozulmakta ve yargılamalar uzamaktadır. Bu tezde teklif edilen yasa metninde bu nedenle cezaların değiştirilmesi teklif edilmemiş ve çözüm odaklı bir yaklaşım sergilenerek sade, anlaşılır ve karmaşıklığa neden olmayacak bir metin teklif edilmiştir.

*'...Kararın gerekçe bölümünde; 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7/2. maddesi gözetilerek, 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren ve karar tarihinde yürürlükte bulunan 5728 sayılı Yasanın 276. maddesiyle 213 sayılı VUK'nun 359/a-2. madde ve fıkrasında yapılan değişiklik öncesi ve sonrasındaki bütün hükümleri olaya ayrı ayrı uygulanarak ortaya çıkan sonuçların birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle lehe Yasanın tespiti gerektiği gözetilmeden, temel cezanın 5728 sayılı Yasayla yapılan değişiklikten önceki 213 sayılı VUK'nun 359/a-2. maddesi uyarınca belirlenmesi gerektiği...' Y. 11 CD. Esas No: 2017/8131 Karar No: 2018/1288, 15.02.20018*

*'...Suç tarihinde yürürlükte bulunan 213 sayılı VUK'nun 359/a-2. maddesinde öngörülen defter ve belgeleri ibraz etmemek suçuna ilişkin hapis cezasının alt sınırının 6 ay olarak belirlendiği ve 08.02.2008 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile cezanın alt sınırının 1 yıl hapis cezasına çıkarıldığı gözetilmeden, sanık hakkında teşdit uygulandığına ilişkin bir gerekçe de gösterilmeksizin temel cezanın 6 ay hapis olarak tayini yerine, yazılı şekilde 1 yıl hapis olarak belirlenmesi suretiyle fazla ceza tayin edilmesi...*

*Yasaya aykırı, sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan, hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA, 15.02.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi.' Y. 11. CD. Esas No:2017/8154 Karar No: 2018/1289 15.02.2018.*

### **3.2.2. Dava Şartı Olan Mütalaa veya Görüş'ün Cumhuriyet Savcısının Dava Açma Tekeline Aykırılık Oluşturması Sorunu ve Çözüm Önerisi**

VUK 367'inci maddesinin 1'inci ve 2'inci fıkralarında;

*"Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine*

yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.” denilerek; vergi kaçakçılığı suçunun idarece tespit edilmesi halinde mütalaa hazırlanarak yetkili ve görevli yer Cumhuriyet savcılığına bildirimde bulunulması ya da vergi kaçaklığı suçunun Cumhuriyet Savcısı tarafından öğrenilmesi durumunda davanın açılması için vergi dairesinden görüş alınması öngörülmüştür. Cumhuriyet Savcılarının uygulamada dava açması için görüş veya mütalaa alması istisnai bir düzenleme olduğundan bu hususta sıkça hatalar yapılmakta ve Yargıtay kararları ile bir çok ilk derece mahkemesi kararı bu nedenle bozulmaktadır.

‘...Sanık hakkında 2005 ve 2006 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek suçundan kurulan hükme yönelik temyiz itirazlarının incelenmesinde; Dosya içerisinde Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu tarafından verilen, 18.08.2008 tarihli suç duyurusu yazısı haricinde, defterdarlık tarafından usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası bulunmadığı anlaşılmakla, öncelikle usulüne uygun verilmiş vergi mütalaası bulunup bulunmadığının araştırılması ve bulunmadığının tespiti halinde 5271 sayılı CMK'nın 223/8. madde ve fıkrası gereğince durma kararı verilerek 213 sayılı VUK'nın 367. maddesi gereğince dava şartı olan mütalaanın verilirilmeyeceği sorulup, sonucuna göre karar verilmesi gerektiğinin gözetilmemesi,

Yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebeplerden dolayı, 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca istem gibi BOZULMASINA, 14.02.2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi...’Y.11 CD.Esas No : 2016/3562Karar No: 2018/1232 14.02.2018.

Bu kararların yanı sıra aşağıda verilen yargıtay kararında görüleceği üzere, dava dosyasında tek bir mütalaanın bulunmasını yargıtay yeterli görmemekte ve her bir takvim yılı için ve her bir vergi kaçakçılığı suçu için vergi dairesince verilmiş ayrı ayrı vergi mütalaasının alınmasını zorunlu görmektedir.

‘213 sayılı Kanununun 367. maddesi uyarınca dava şartı olan vergi dairesi başkanlığı mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin “2009 takvim yılında sahte fatura kullanmak” suçuna ilişkin olduğu, Eskişehir Cumhuriyet Başsavcılığının 17.02.2012 gün ve 2012/1938 esas sayılı iddianamesi ile mütalaaaya aykırı olarak “ 2009 takvim yılında sahte fatura düzenlemek ” suçundan kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek suçundan usulüne

*uygun olarak verilmiş dava şartı olan mütalaa bulunmadığı, sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemlerinin birbirinden bağımsız ve ayrı suçları oluşturduğu ve birbirine dönüşmeyeceği gözetilip, 2009 takvim yılında sahte fatura kullanma suçundan Cumhuriyet Başsavcılığı'na ihbarda bulunulup dava açılması halinde birleştirilerek sahte fatura düzenleme suçundan verilmiş dava şartı olan mütalaa bulunmadığından davanın düşürülmesine, sahte fatura kullanma suçundan ise sonucuna göre karar verilmesi gerekirken; vergi incelemesine konu yapılmayıp, dava şartı olan "mütalaa" verilmeyen sahte fatura düzenleme suçundan yargulamaya devamla yazılı şekilde hüküm kurulması,*

*Yasaya aykırı, sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan, sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi uyarınca uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi gereğince BOZULMASINA, 06.02.2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.' Y. 11. C.D. Esas No: 2017/12212 Karar No: 2018/902 06.02.2018.*

Dava şartı olarak kabul edilen bu iki husus CMK 170'inci maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan "soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenler" hükmüne, VUK 367'inci maddesi istisna getirmiştir. Bu istisna Cumhuriyet Savcısının "dava açma mecburiyeti"<sup>13</sup> ilkesinin istisnası olarak kabul edilse de, uygulamada vergi idaresi veya vergi dairesi, açıkça Cumhuriyet savcısının bu yetkisini kullanabilmektedir. Eğer bu iki birim yeterli şüphe var derse kamu davası açılabilir ya da yeterli şüphe yok derse kamu davası açılmıyor. Hâlbuki kamu davası açma yetkisi Türk hukukunda Cumhuriyet Savcısı'na verilmiş iken, VUK 367 hükümleri ile zımni olarak bu yetki vergi idaresi ve vergi dairesine tevdi edilmiştir. Bu husus dava şartı olmaktan çıkarılmalı, vergi ceza hukuku konusunda uzmanlaşmış Cumhuriyet Savcılarına ve Hakimlere takdir hakkı tanınmalıdır.

### **3.2.3. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçunun Suçta ve Cezada Yasallık İlkesine Aykırılık Teşkil Etmesi Sorunu ve Çözüm Önerileri**

Vergi Usul Yasası 359/a-2 de yer alan "defter, kayıt ve belgeleri gizlemek" suçunda, maliye bakanlığınca bazı defterlerin tutulmasının zorunlu hale getirilebileceği, halbuki Anayasanın 38. Maddesine göre "suçta ve cezada kanunilik" ilkesi uyarınca suç ve cezaların ancak yasalarla düzenlenebileceği, Maliye Bakanlığı'nın bu yetkisinin Anayasa'nın 38. Maddesine aykırılık teşkil ettiği, mevcut düzenlemenin belirtilen bu

<sup>13</sup> Cumhuriyet savcısı, CMK 170 maddesi gereğince suçun işlendiği hususunda yeterli şüpheye erişirse dava açmaya mecburdur.

hususları ile Anayasa'ya aykırılık teşkil ettiği tezin bu suçun unsurlarının anlatıldığı bölümünde izah edilmiştir. Burada bu konuya ilişkin anayasal düzenlemenin ne olduğu, yasada yer alan hangi düzenlemenin anayasaya aykırılık teşkil ettiği, bu konudaki ceza hukukunun genel prensiplerinin ne olduğu, bu prensiplerin izahı ile ele alınarak anlatılacak ve bu konuda çözüm önerileri sunulacaktır.

Anayasanın 38'inci maddesinde kimseye işlendiği zaman yürürlükte bulunan yasalarda suç sayılmayan bir fiilden dolayı ceza verilemeyeceği ve yine kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir cezanın verilemeyeceği belirtilmiştir. Ceza hukuku anlamında suçta ve cezada yasallık ilkesi olarak addedilen bu temel prensip böylelikle anayasal teminatla belirtilen düzenleme ile yerini almıştır. Bu manada kanun hükmünde kararnameyle, yönetmelikle ya da tüzükle suç ihdas edilemeyeceği ve yasalar ile ihdas edilebilen suçların da yasada belirtilen cezanın alt ve üst haddi dışında cezalandırılmayacağı açık bir anlatımla temel prensip olarak ifade edilmiştir. Bu anayasal prensibin ceza hukukundaki yansıması ise Türk Ceza Yasasının 2'nci maddesinde daha net ve ayrıntılı bir biçimde nasıl benimsendiği ifade edilmiş ve burada ayrıca idarenin düzenleyici işlemlerle suç ve ceza koyamayacağı, kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamayacağı, suç ve ceza içeren hükümlerin kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamayacağı yasa metninde hususen belirtilerek yerini bulmuş, aynı yasanın 5'inci maddesinde de bu genel prensibin özel ceza kanunlarında ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı belirtilerek Vergi Usul Yasasında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunda da istisnasız biçimde uygulanacağı işaret edilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu, izah edilen suç ve cezada yasallık prensibine uygun olarak Vergi Usul Yasası'nın 359'uncu maddesinde yerini bulmuştur. Yasada yer alan düzenleme ile vergi kanunları gereğince tutulması gereken, saklanan ve gerektiğinde ibrazı gereken belgelere ilişkin yapılması gerekenlerin ne olduğu ve bu düzenlemeye aykırı hareket edenlere uygulanacak cezai müeyyidenin ne olduğu belirtilmiştir. Aynı yasanın Maliye Bakanlığı'nın yetkilerini düzenleyen Mükerrer 257'nci maddesinde ise Maliye Bakanlığı'na yasada sayılanlar haricinde defter, kayıt ve belgeleri tutma zorunluluğu getirebilme veya tutma zorunluluğunu kaldırabilme yetkisi verilmiştir. Bu durum vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerin

kapsamının Maliye Bakanlığı'na genişletilmesi veya daraltılması doğal sonucunu ortaya çıkarmakta, diğer bir deyişle idareye suç ihdas etme ya da eylemi suç olmaktan çıkarma yetkisi tanınmış olmaktadır. Hâlbuki yukarıda Anayasanın 38'inci maddesinde ve Türk Ceza Yasası'nın 2'nci maddesinde suç ve cezaların yasa ile belirleneceği açık bir şekilde belirtilmişti. Ancak Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetki ile yeni bir defterin tutulması zorunluluğu getirmek suretiyle idare yasada belirtilmeyen yeni bir suç konusunu ihdas edebilmekte ya da tutulması zorunlu olan defter hakkında bu zorunluluğu kaldırmak suretiyle düzenlenen suçu ilga edebilmektedir. Anayasanın 38'inci ve Türk Ceza Yasası'nın 2'nci maddesine açıkça aykırı olan bu durumun anayasa mahkemesine başvurularak anayasa mahkemesince bu düzenlemeye ilişkin yasa hükmünün iptal edilmesi suretiyle ya da yasa koyucunun bu aykırılığı resen ele alması suretiyle düzeltilmesi açıklanan gerekçelerle zorunluluk ihtiva etmektedir.<sup>14</sup>

### **3.2.4. Uygulama Birliğini Sorunu ve Çözüm Olarak Vergi Ceza Mahkemelerinin Gerekliliği**

Vergi ceza yargılaması uygulamada genel yetkili Asliye Ceza Mahkemeleri'nce gerçekleştirilmektedir. Asliye Ceza Mahkemelerinde, Türk Ceza Kanunu başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği gibi birçok özel kanunlar ile düzenlenmiş suç tiplerine ilişkin yargılamalar yapılmaktadır. 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun'un 12. maddesinde Asliye Ceza Mahkemeleri'nin görevleri; "*Kanunların ayrıca görevli kıldığı haller saklı kalmak üzere, sulh ceza hakimliği ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere asliye ceza mahkemelerince bakılır.*" şeklinde belirlenmiştir. Bu düzenlemeden kaynaklı olarak Asliye Ceza Mahkemeleri'nde yargılanan vergi kaçakçılığı suçu da diğer suçlarla birlikte ceza hakiminin önüne gelmekte, yargılaması ve nitelendirilmesi bir çok teknik bilgiyi zorunlu kılan bu suç, bu konuda uzmanlaşmamış hakimlerin kararları ile ceza

<sup>14</sup>Burada şunu da belirtmekte fayda vardır; Vergi Usul Yasası'nın Mükerrer 257'nci maddesi hakkında Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuru, mahkemenin 15.10.1991 tarihli ve 1990/29 Esas 1991/37 Karar nolu kararı ile oyçokluğu ile (dört karşı oya rağmen) reddedilmiş ise de, bu kararın üzerinden yaklaşık 25 yılın geçmiş olması, bu süreç içerisinde Türk Ceza Yasası'nın değişmiş olması ve bu yasanın 2'nci ve 5'inci maddelerinde yasallık ilkesinin içeriğinin ayrıntılı bir şekilde doldurulmuş olması ve son yıllarda Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlarda ortaya konan hukuki gerekçelerde nazara alındığında, mahkemenin yeniden bir başvuru olması halinde daha güncel ve günümüz mevzuatına uygun karar vereceği söylenebilir.

yaptırımına tabi tutulmakta, karara karşı yasal yollara başvurulduğunda alanlarında uzmanlaşmış üst derece mahkemelerince bu kararlar bozulmakta ve bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda yargılamalar uzun sürmekte ve hatta zamanaşına uğramaktadır. Bu konuya ilişkin olarak Yargıtayın'ın zamanaşımına dayalı bozma kararlarına şu örnekler verilebilir.

*'213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca dava şartı olan Gelir İdaresi Başkanlığı mütalaası ve dayanağı olan vergi suçu raporu ile eklerinin "2002 takvim yılında sahte fatura kullanmak" suçuna ilişkin olduğu halde, Balıkesir Cumhuriyet Başsavcılığı'nın 27.06.2007 gün ve 2007/2544 Esas sayılı iddianamesi ile vergi incelemesi ve mütalaa konusu yapılmayan "defter ve belge ibraz etmemek" suçundan açılan davaya devam edilerek yazılı şekilde karar verilmesi yasaya aykırı ise de; zamanaşımının olumsuz bir muhakeme şartı olarak kovuşturmaya engel olduğu anlaşılmakla;*

*5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 7 ve 5252 sayılı Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunun 9. maddeleri hükmü karşısında; sanığa yüklenen "defter ve belge ibraz etmemek" suçunun yasada gerektirdiği cezasının türü ve üst sınırı itibarıyla tabi olduğu, suç tarihinde yürürlükte bulunan ve sanık lehine olan 765 sayılı TCK'nın 102/4 ve 104/2. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımının, yüklenen suç tarihinden hüküm tarihine kadar gerçekleştiği gözetilmeden, beraat kararı verilmesi,*

*Yasaya aykırı, katılan vekilinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülmemiş olduğundan sair yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca BOZULMASINA; ancak yeniden yargılama yapılmasını gerektirmeyen bu hususta 1412 sayılı CMUK'nın 322. maddesinde öngörülen yetkiye dayanılarak karar verilmesi mümkün olduğundan, sanıklar hakkındaki kamu davasının, gerçekleşen dava zamanaşımı nedeniyle 765 sayılı TCK'nın 102/4, 104/2 ve 5271 sayılı CMK'nın 223/8. maddeleri uyarınca DÜŞÜRÜLMESİNE, 11.01.2018 tarihinde oybirliği ile karar verildi.' Y. 11. CD. Esas No: 2017/16155 Karar No: 2018/213 11.01.2018.*

*'...Sanığa atılı sahte fatura kullanma suçuna 213 sayılı Kanunun 359/b-1. maddesinde yaptırım olarak on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. 765 sayılı TCK'nın 102/4. maddesi uyarınca bu suçun asli dava zamanaşımı 5 yıl, 104/2. maddesi de göz önünde bulundurulduğunda kesintili dava zamanaşımı 7 yıl 6 aydır. Daha ağır başka bir suç oluşturması olasılığı bulunmayan ve 21.01.2005 tarihinde gerçekleştirilen eylemle ilgili olarak 765 sayılı TCK'nın 102/4. maddesinde belirlenen 5 yıllık asli zamanaşımının kabul edilen iddianamenin düzenlendiği 10.05.2010 tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmaktadır...'* Yargıtay Ceza Genel Kurulu Esas No : 2014/11-315 Karar No : 2016/65 16.02.2016.

Bu tezde sıkça yer verilen Yargıtay kararlarından da anlaşılacağı üzere, vergi kaçakçılığı suçunda Asliye Ceza Mahkemelerince yapılan yargılamalarda verilen



kararların üst derece mahkemelerce bozulmakta, adil ve hızlı yargılamalar beklenen düzeyde gerçekleşmemektedir. Vergi ceza hukukunun farklı bir disiplin olması ve teknik vergi hukuku bilgisini gerektiriyor olması nedeniyle, Vergi Ceza Mahkemelerinin ilk aşamada tüm illerde açılmasının gerek hakim ihtiyacının fazlalığı ve gerekse sistemin oturması için zamana ihtiyaç bulunması nedenleriyle şimdilik sadece Ankara, İstanbul, İzmir ve Diyarbakır gibi büyükşehirlerde kurulması ve devam eden süreçte ihtiyaç hissedilen tüm illerde kurulması suretiyle, Ağır Ceza Mahkemeleri, Asliye Ceza Mahkemeleri, İcra Ceza Mahkemeleri, Fikri ve Sinai Haklar Ceza Mahkemeleri gibi örneklerinde olduğu gibi faaliyete geçirilmek suretiyle Hakimlerin ve Cumhuriyet savcılarının ihtisaslaştırılması, uygulama birliğine ve bu surette daha adil ceza yargılamalara imkan vereceği söylenebilir. Mevcut uygulamada, öncelikle Hakimin her konuda uzman olması kendisinden beklenemeyeceği gerçeğinden izahla, vergi kaçakçılığı suçlarında görevli mahkemelerin genel mahkemeler olan asliye ceza mahkemeleri olduğu, bu mahkemelerde birçok suç tipinden yargılamaların olduğu, uygulamada hakimlerin kendilerine yasanın verdiği cezanın alt ve üst sınırları arasında takdirinin tatbiki neticesinde (Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur... gibi) uygulamada aynı eylemlerin farklı yaptırımlarla cezalandırılmasına neden olduğu görülmektedir. Bu netice ceza adaletiyle<sup>15</sup> örtüşmediğinden, Vergi Usul Yasanının yeniden düzenlendiği ilk süreçte, yapılacak yasal düzenlemeyle vergi ceza mahkemelerinin kurulmasının ceza adaleti yönünden gerekli olduğu söylenebilir.

---

<sup>15</sup>Ceza adaleti tek cümle ile “ aynı suçu aynı şekilde işleyenin aynı cezaı alması gerektiği” şeklinde izah edilebilir.

## SONUÇ

Maliye disiplini alanına giren vergi kavramının, uygulamada pozitif bir bilim olması nedeniyle hukuk ile de kesişmesi kaçınılmaz bir gerçektir. Buradan hareketle tezin ilk bölümünde; devletin vergilendirme ve cezalandırma yetkisinin nereden ve nasıl doğduğu izah edilerek, maliye ve hukuk bilimlerinin kesişiminde bulunan vergi suç ve cezalarına ilişkin kavramsal çerçeve sunulmuştur.

Hem maliye ve hukuk alanında çalışan akademisyenlerin hem de uygulayıcıların kesişim kümesinde olan ve Vergi Usul Kanunu'nun 359'unu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun tüm türleri tek tek tezin ikinci bölümünde ele alınarak geniş bir anlatım gerçekleştirilmiş ve kronik bir sorun haline gelen Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesi sık sık eleştirilmiştir. Zira vergi kaçakçılığı suçunda yargılama yapmakla görevli olan Asliye Ceza Mahkemeleri uygulamada birçok suç tipinin yargıldığı genel yetkili mahkemelerdir. Bunun bir sonucu olarak bu mahkemelerde görev yapan ceza hâkimleri de birçok suç tipi ile karşılaşmakta ve tabi olarak uzmanlaşma fırsatı yakalayamamaktadırlar. Hâlbuki vergi kaçakçılığı suçu maliye ve hukuk bilimlerinin kesişim kümesinde bulunması nedeniyle farklı kavramları bünyesinde barındırmaktadır. Bu durum uzmanlaşma olmaksızın yargılama yapmayı güç duruma getirmektedir. Tezin ikinci bölümünde bu mahkemelerde görev yapan hâkimlere de katkı sağlayacağı düşünülerek, Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları, suçların unsurları ve özel görünüm şekilleri ayrıntılı bir biçimde ele alınırken, uygulamada sıkça yapılan hatalar Yargıtay kararları ile anlatılarak hem tezin son bölümündeki çözüm önerileri kısmının neden gerekli olduğu gösterilmiş hem de uygulama da bu hataların azaltılması amaçlanmıştır.

Muhakkak ki toplum gereklerine ve ihtiyaçlarına göre değişiklik arz edebilecek yasa metinlerinin uzun süre yürürlük bulması imkânsızdır. Çünkü toplumlar ve ihtiyaçları sürekli değişkenlik arz eder ve bunun neticesinde güncel yasa metinlerini arzular. Vergi Usul Yasası'nın 359'uncu maddesinde yerini bulan vergi kaçakçılığı gibi ekonomik ve sosyal yaşamın değişkenliğine bağlı olarak yeniden düzenlenmeye sürekli ihtiyaç duyacak bir suç tipinin güncellenme arzusu bu anlatımla daha da öne çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun yargılanmasına ve cezalandırılmasına dayanak teşkil eden Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin geçirdiği yasal değişiklikler tezin üçüncü bölümünde ele alınmıştır. Geçmişten günümüze farklı gerekçelerle köklü

yasal değişiklikler geçiren vergi kaçakçılığı suçu halen, anlaşılabilir, uygulamada sorunlara neden olmayacak ve uygulama birliği tesis edecek bir formata bürünememiştir. Geçirdiği çokça değişiklik nedeniyle anlaşılması ve uygulaması daha da zorlaşan vergi kaçakçılığı suçunun cezaları artırmak veya azaltmakla çözüm kavuşmadığı tezde sıkça yer verilen Yargıtay kararlarından anlaşılmaktadır. Bu nedenle bu suçun geçirdiği yasal değişikliklerin anlatımından sonra vergi kaçakçılığı suç ve cezalarına ilişkin uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerileri hem gelecekteki yasa değişikliği çalışmalarına katkı sağlamayı hem de maliyecilerin ve hukukçuların bu alandaki çalışmalarına katkı sağlamayı hedefler biçimde ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Uygulamaya bakıldığında gerek vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen VUK 359’uncu maddesinin anlaşımının güç olması gerekse konunun teknik bilgiye ihtiyaç duyulan bir yapıda olması nedeniyle ilk derece mahkemelerince sıkça yanlış kararlar verilmekte ve bu yanlışlıklar Yargıtay kararları ile düzeltilmektedir. Bunun tabi sonucu olarak da yargıtay kararları VUK 359’uncu maddesinde yerini bulan vergi kaçakçılığı suçlarının nasıl anlaşılması gerektiği ve nasıl cezalandırılması gerektiği noktasında uygulayıcılara yol göstermekte ve uygulama birliğini tesis etme yolunda azami çaba göstermektedir.

Yargıtay her ne kadar vergi kaçakçılığı suçlarının yargılanmasında uygulayıcılara yol gösterici bir misyona bürünmüş ise de, bu misyonu nedeniyle yoğun iş yükü altında yargılamalar uzamakta ve bir kısım vergi kaçakçılığı suçları zamanaşımına uğrama riskiyle karşı karşıya kalmaktadır. Yargıtay’ın muhakkak uygulayıcılara yol gösterme görevi bulunmaktadır. Ancak, vergi kaçakçılığı suçunun yasa maddesinin barındırdığı anlaşılmazlıklar nedeniyle bu görevi artık yol gstericilikten ziyade içtihatlarla kanunu anlaşılır kılma çabasına dönüşmüştür. Hâlbuki yasa koyucuların yasa yapmanın yanı sıra, yasaları güncelleme veya uygulamada mevcut yasadan kaynaklanan sorunları çözüm odaklı yeni yasalar yapma görevleri de bulunmaktadır. Gerek vergi kaçakçılığı suçunun madde metninin hali hazırdaki durumu gerekse yargıtay kararlarının bu metni içtihatlarla uygulanabilir hale getirme çabası, yasa koyucuyu artık bu görevini yerine getirmeye davet eder nitelik aldığını göstermektedir.

Tezin son bölümünde vergi kaçakçılığı suçlarının yeniden düzenlenmesi sürecinde yasa koyucuya katkı sağlayacak yasa metnine yer verilmiştir. Yasaların Adalet Bakanlığı Kanunlar Genel Müdürlüğü'nde bulunan birimlerce hazırlandığı ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde bulunan ilgili komüsyonlarca son şeklinin verildiği ve TBMM genel kurulunda oylama sunulduktan sonra gerekli oy çokluğunun sağlanması ve Cumhurbaşkanı'nın onayından sonra yasalaştığı hususu nazara alındığında, tezde yer alan tavsiye niteliğindeki yasa metninin bu sürece katkı sağlamaktan öteye giden bir iddiası bulunmamaktadır.

Hukuk ve maliye disiplinlerinin alanına giren, her iki disiplin içinde teknik bilgileri ihtiva eden vergi kaçakçılığı suçlarının yeniden ele alındığı ilk süreçte bu iki disiplin alanında uzman kişilerden oluşturulacak komisyonların çalışmalarına katkı sağlamayı hedefleyen bu tez çalışmasında yer verilen örnek yasa metni hazırlanırken suçlar için belirlen cezalarda değişiklik yapılması öngörülmemiştir. Çünkü, tezin 'Vergi Usul Yasası 359. Maddesinde Gerçekleştirilen Yasal Değişiklikler' başlığı altında ele alınan düzenlemelerin uygulayıcıları ayrıca zor duruma düşürdüğü gözlemlenmektedir. Aynı eylemin farklı yıllarda işlenmesinin sürekli farklı cezalarla cezalandırılması, suç tarihin tespiti, lehe olan yasal düzenlemelerin tespiti, zaman aşımının buna göre tespiti bakımından uygulayıcılara ek külfetler getirmekte, karar verirken bu tartışmaları gidermek adına sayfalarca gerekçeler yazmak mecburiyetini doğurmaktadır. Bu kargaşayı daha da fazla artırmamak adına örnek yasa metni teklif edilirken, sadeleştirme, anlaşılır kılma ve uygulamada birliği tesis etme çabaları ön planda tutulmuş, bu doğrultuda cezalarda değişiklik öngörmeyen bir metin teklif edilmiştir.

## KAYNAKLAR

- Albayrak, M. (2012). Türk Ceza Kanunu Öz Kitap. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Aslan, M. (2008). Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Bakıcı, S. (2008). Ceza Hukuku Genel Hükümleri. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bayraklı, H. (2017). Vergi Kaçakçılık Suçlarında Birleşme. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi. 1-18.
- Bilici, N. (2008). Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. (2013). Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bilici, N. (2010). Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi). Ankara:Seçkin Yayıncılık.
- Candan, T. (2010). Vergi Suçları ve Cezaları. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Çağan, N. (1982). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.
- Çomaklı, Ş. E. (2010). Vergi Hukuku. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Donay, S. (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. İstanbul: BetaYayınları.
- Dönmezer, S., Erman, S. (1997). Nazarî ve Tatbikî Ceza Hukuku (Genel Kısım – Cilt:I), Beta Yayınları, 12. Baskı, İstanbul – Ocak.
- Edizdoğan, N., Taş, M., Çelikkaya, A. (2007). Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2003). Genel Vergi Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Mualla Öncel, A. K. (2012). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Ok, N., Gündel, A. (2002). Vergi Kaçakçılığı Suçları. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Öncel, M, Kumrulu, A. Çağan, N. (2008). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Parlar, A., Demirel, G. (2002). Adli-İdari Vergi Suçları. Ankara: Adil Yayınevi.

- Pehlivan, O. (2013). Vergi Hukuku. Trabzon: Celepler Yayınevi.
- Saraçoğlu, F. (2003). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Soyaslan, D. (2005). Ceza Hukuku Özel Hükümler. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Şafak Çomaklı, A. A. (2013). Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler. Erzurum: Erzurum Barosu.
- Şahnaz Gerek, A. R. (2005). Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2008). Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2012). Vergi Ceza Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şart Olarak Mütalaa/Görüş. İzmir Barosu Dergisi, 13-50.
- Taşdelen, A. (2010). Vergi Kabahatleri. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Taşkan, Y. Z. (2007). Vergi Yargılaması Hukukunda Görev ve Yetki. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Uğur, H., Elibol, M. (2015). Vergi Suçları. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Üstün, Ü.S. (2007). Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yalvaç, G. (2009). Ceza ve Yargılama Usulü Yasaları. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yılmaz, E. (2008). Türk Vergi Hukukunda Defterler ve Belgelerle İlgili Hürriyeti Bağlayıcı Cezayı Gerektiren Vergi Suçlarının Analizi ve Değerlendirilmesi. Ankara: Y. Lisans Tezi.
- Yiğit, U. (2004). Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)
- 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)
- 5235 Sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)
- 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlar Hakkında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)
- 5728 Sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)
- 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP Mevzuat)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 10.02.2010, Esas No: 2010/2199, Karar No: 2010/665, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 17.05.2012, Esas No: 2010/16685, Karar No: 2012/9185, ( Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.04.2013, Esas No: 2011/10179, Karar No: 2013/5922 , (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 18.01.2018, Esas No: 2018/455, Karar No: 2016/4098, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:31.01.2018, Esas No: 2017/3581, Karar No: 2018/708 , (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 05.02.2018, Esas No: 2016/2480, Karar No: 2018/844, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 16.01.2013, Esas No: 2012/1036, Karar No: 2013/1665, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 12.02.2018, Esas No: 2016/6751, Karar No: 2018/1129, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 15.03.2018, Esas No: 2016/2670, Karar No: 2018/2251, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)

- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 14.02.2018, Esas No: 2016/3562, Karar No: 2018/1232, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 03.10.2013, Esas No: 2012/23678, Karar No: 2013/14294, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 07.02.2018, Esas No: 2017/3647, Karar No: 2018/992, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 15.02.20018, Esas No: 2017/8131, Karar No: 2018/1288, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 15.02.2018, Esas No: 2017/8154, Karar No: 2018/1289, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 16.01.2018, Esas No: 2017/12046, Karar No: 2018/359, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 06.02.2018, Esas No: 2017/12212, Karar No: 2018/902, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 15.01.2018, Esas No: 2017/16362, Karar No: 2018/268, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 10.03.2018, Esas No: 2016/2704, Karar No: 2018/2334, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.04.2013, Esas No: 2011/10179, Karar No: 2013/5922, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 11.01.2018, Esas No: 2017/16155, Karar No: 2018/213, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 16.02.2016, Esas No: 2014/11-315, Karar No: 2016/65, (Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi-UYAP)



## ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Serdal İBRAHİMOĞLU

Doğum Yılı ve Yeri: 1985 Tokat

### Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi: Marmara Üniversitesi, Hukuk Fakültesi

Yüksek Lisans Öğrenimi: Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**Yabancı Dili:** İngilizce, Çince

### İş Deneyimi:

2007-2008: Tokat Barosu Avukat Stajyerliği

2008-2010: Tokat Cumhuriyet Savcısı ve Hâkim Adaylığı

2010-2011: Erzurum 9. Kolordu Komutanlığı Askeri Hâkimliği

2011-2014: Gaziantep Nizip Hâkimliği

2014-2016: Gümüşhane Kelkit Hâkimliği

2016 ve halen: Adalet Bakanlığı Tetkik Hâkimliği

### İletişim

E-posta: serdalibrahimoglu@gmail.com

[serdal.ibrahimoglu@adalet.gov.tr](mailto:serdal.ibrahimoglu@adalet.gov.tr)