

T.C  
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

GÜNCEL GELİŞMELER IŞIĞINDA  
TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI

TEZİ YAZAN

İbrahim DARBAŞ

TEZ DANIŞMANI

Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR

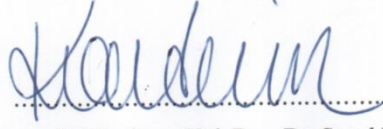
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MERSİN / EYLÜL - 2014

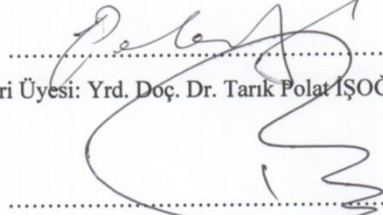
## TEZ İMZA SİRKÜLERİ

T.C  
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ' NE

“GÜNCEL GELİŞMELER İŞİĞİNDA TÜRKİYE’ DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI  
SUÇU VE CEZASI” başlıklı bu tez çalışması jürilerimiz tarafından oy birliği ile Kamu  
Hukuku Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.



Tez Danışmanı - Jüri Başkanı: Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR



Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Tarık Polat İŞOĞLU

2. Yedek Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇ

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylıyorum.

19 / 09 / 2014



Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇ  
Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’ndaki hükümlere tabidir.

## ÖNSÖZ

Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Devlet yatığı harcamaları ve yapacakları yatırımları bu gelirine göre yapmaktadır.

Vatandaşlar ceplerinden çıkan bu vergiyi kayıp olarak görmekte ve vermemenin yollarını aramaktadır. Vergi toplumsal bir yükümlülüktür.

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede en önemli iş vatandaşlara düşmektedir. Herkes vergi verme bilinci ile vergi ahlakı ile işlerini yaparsa hiç kimse vergi kaçırma yolları bulamayacaktır.

Vergi kaçakçılığı ülkenin ekonomisine çok fazla zarar vermekte, birtakım insanlar bundan yarar sağlarken ülkedeki herkes bunun zararını yaşamaktadır.

Bu çalışmamı hazırlarken her aşamada yapmış olduğu yardımlar ve verdiği destekten dolayı değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR' e, bu çalışmamda ve tüm hayatımda bana değer ve destek veren aileme ve yüksek lisans tezimi tamamlamamda önemli katkısı bulunan nişanlım Habibe TOZLU' ya teşekkür ederim.

İbrahim DARBAŞ

19/09/2014

## ÖZET

### GÜNCEL GELİŞMELER IŞIĞINDA TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI

**İbrahim DARBAŞ**

**Yüksel Lisans Tezi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR**

**Eylül 2014, 98 sayfa**

Vergi, kamu harcamalarını finanse eden devletin en önemli gelir kaynağıdır. Devlet vergilerin zamanında ve eksiksiz ödenmesi için birtakım düzenlemeler yapmıştır ve bu düzenlemelere aykırı hareket edenlere yaptırım öngörmüştür. Devletin uyguladığı yaptırımlar mali nitelikte olduğu gibi hapis cezası şeklinde de olabilmektedir. Vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bu fiillere uygulanacak yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda belirtmiştir.

İnsanlar kazançlarının bir kısmını vergi olarak devlete vermektedir. Birtakım insanlar verdikleri bu parayı “boşa giden para” olarak görmekte ve bu parayı vermemenin yollarını aramaktadırlar. İnsanların vergiye karşı gösterdikleri bu tepkinin en yaygını vergi kaçakçılığıdır.

Bu çalışmamızda vergi kanunlarına aykırılık oluşturan fiillerden vergi kaçakçılığı suçunun bütün unsurlarını ayrıntılı olarak ortaya koymaya çalışacağız. Bu amaçla vergiye dair kavramları anlatacağız, ardından suç ve kabahat kavramları ile Türkiye'deki vergi suçları ve vergi kabahatlerine değineceğiz ve son olarak vergi kaçakçılığı suçunu tüm unsurları ile birlikte ayrıntılı olarak açıklayacağız.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Suçu, Vergi Kabahati, Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçakçılığı Suçu

## **ABSTRACT**

### **IN LIGHT OF UPDATE DEVELOPMENTS IN TURKEY TAX EVASION OFFENCE AND PENALTY**

**İbrahim DARBAŞ**

**Master Degree Thesis, Public Law Major Branch**

**Supervisor: Assist. Prof.Dr. Şenol KANDEMİR**

**September 2014, 98 Pages**

Tax is the most important revenue source of state that finance public expenses. State has performed various regulations for timely and complete payment of taxes and envisaged junctions to ones behaving contrary. Junctions implemented by the state are financial as well as may be as imprisonment. Acts contrary to tax laws and junctions to be implemented to these acts are given in theTax Procedural Law.

People give a portion of their revenues to state as tax. Some people consider this amount as “wasted money” and seek ways for not paying these amounts. The most common response of people againts tax is the tax evasion.

In this study, we will try to reveal all issues of tax evasion offence among acts contrary to tax laws in detail. For this purpose, we will explain issues related with tax, then highlight offence and neglect notions and Turkey’s tax offences and tax neglects and finally we will explain tax evasion offence in detail with all issues.

**Key words:** Tax, Tax Offence, Tax Neglect, Tax Avoidance, Tax Evasion Offence

## KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CGK.	: Ceza Genel Kurulu
D.	: Daire
Dn.	: Danıştay
E.	: Esas Numarası
İ.Ü.	: İstanbul Üniversitesi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İTİA	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
M.E.	: Maliye Enstitüsü
s.	: Sayfa
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yargıtay

## İÇİNDEKİLER

KAPAK	I
TEZ İMZA SİRKÜLERİ	II
ÖNSÖZ	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	V
KISALTMALAR	VI
İÇİNDEKİLER	VII
GİRİŞ	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

1.VERGİYE DAİR KAVRAMLAR	2
1.1.Vergi Kavramı	2
1.2.Vergiden Kaçınma	3
1.3.Vergi Kaçakçılığı	5
1.3.1.Vergi Kaçakçılığının Nedenleri	7
1.3.1.1.Kişisel Nedenler	7
1.3.1.1.1.Gelirin Devlete Ait Olmadığı Görüşü	8
1.3.1.1.2.Ödenen Vergi Kadar Kamu Hizmetlerinden Yararlanılamadığı Görüşü	8
1.3.1.1.3.Haksızlığa Uğramış Olma Duygusu	9
1.3.1.2.Sosyal Nedenler	9
1.3.1.2.1.Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı	9
1.3.1.2.2.Eğitim ve Kültür Düzeyi	9
1.3.1.3.Tarihi Nedenler	10
1.3.1.4.Ekonomik Nedenler	10
1.3.1.4.1.Vergiye Karşı Rasyonel Davranma İsteği	10
1.3.1.4.2.Gelir Dağılımının Etkisi	10
1.3.1.4.3.Gelişmişlik Düzeyi ve Ekonomik Yapı	11
1.3.1.5.Mali Nedenler	11
1.3.1.5.1.Vergi Oranlarının Yüksekliği	11
1.3.1.5.2.Vergi Yüğü Dağılımındaki Adaletsizlik	11
1.3.1.5.3.Vergi İndirimleri, İstisna ve Muafiyetlerin Yaygınlığı	11
1.3.1.6.Hukuki Nedenler	12

1.3.1.6.1.Vergi Kanunlarının Basit ve Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değişikliğe Uğraması-----	12
1.3.1.6.2.Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması -----	12
1.3.1.6.3.Vergi Afları -----	13
1.3.1.7.İdari Nedenler -----	13
1.3.2.Vergi Kaçakçılığının Etkileri-----	14
1.3.2.1.Mali Etkiler -----	14
1.3.2.2.İktisadi Etkiler-----	15
1.3.2.3.Sosyal Etkiler-----	15

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2.SUÇ VE KABAHAATİ KAVRAMLARI İLE TÜRKİYE'DEKİ VERGİ SUÇU VE VERGİ KABAHAATLERİ-----</b>	<b>16</b>
2.1.Suç ve Kabahat Kavramları -----	16
2.1.1.Suç Kavramı-----	16
2.1.2.Kabahat Kavramı -----	17
2.1.3.Suç ve Kabahat Arasındaki Farklar -----	18
2.2.Vergi Suçu ve Vergi Kabahati Kavramları -----	19
2.3.Türk Vergi Sisteminde Vergi Suçu, Vergi Kabahati ve Cezaları -----	20
2.3.1.Vergi Kabahati ve Cezaları -----	20
2.3.1.1.Vergi Ziyayı (Kaybı)-----	20
2.3.1.2.Usulsüzlük -----	21
2.3.2.Vergi Suçları ve Cezaları -----	23
2.3.2.1.Vergi Kaçakçılığı Suçu-----	23
2.3.2.2.Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu -----	23
2.3.2.3.Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu-----	25
2.3.2.4.Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu-----	26

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU -----</b>	<b>27</b>
3.1.Madde Metni -----	27
3.2.Suçun Unsurları-----	28
3.2.1.Kanuni Unsur-----	28
3.2.2.Maddi Unsur-----	28
3.2.2.1.Fail-----	28
3.2.2.1.1.Gerçek Kişilerde Sorumluluk -----	29
3.2.2.1.2.Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk -----	30
3.2.2.1.3.Kusur Yeteneği -----	31
3.2.2.1.4.Kusurluluğu Kaldıran Haller -----	31
3.2.2.1.4.1.Mücbir Sebep-----	32



3.2.2.1.4.2.Cebir ve Şiddet -----	33
3.2.2.1.4.3.Korkutma ve Tehdit-----	33
3.2.2.1.4.4.Hata-----	33
3.2.2.2.Suçun Konusu -----	34
3.2.2.2.1.Vergi Kanunu -----	34
3.2.2.2.2.DeFTERler -----	35
3.2.2.2.3.Belgeler-----	36
3.2.2.2.4.Kayıtlar -----	37
3.2.2.2.5.Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu -----	37
3.2.2.3.Hareket-----	38
3.2.2.3.1.DeFTER ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak-----	40
3.2.2.3.2.Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşleme İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak-----	41
3.2.2.3.3.DeFTERlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka DeFTER, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek -----	42
3.2.2.3.4.DeFTER, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek-----	42
3.2.2.3.5.DeFTER, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek -----	43
3.2.2.3.5.1.DeFTER, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdiki veya sair Suretle Sabit Olması-----	44
3.2.2.3.5.2.DeFTER, Kayıt ve Belgelerin İncelemeye Yetkili Kişilerce ve Vergi İncelemesi İçin İstenmesi-----	44
3.2.2.3.5.3.Tebliğatın Usulüne Uygun Yapılmış Olması -----	45
3.2.2.3.5.4.DeFTER, Kayıt ve Belgelerin İbraz Edilmemesi-----	45
3.2.2.3.5.5.Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu Devam Ediyor Olması-----	46
3.2.2.3.6.Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek-----	46
3.2.2.3.7.Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak -----	48
3.2.2.3.8.DeFTER, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek -----	48
3.2.2.3.9.DeFTER Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak -----	49
3.2.2.3.10.Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek-----	50
3.2.2.3.11.Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenen Belgeleri Kullanmak -----	51
3.2.2.3.12.Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak -----	52
3.2.2.3.13.Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmayanlarca Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak -----	53
3.2.2.4.Netice-----	53
3.2.2.5.Nedensellik Bağı-----	54
3.2.3.Manevi Unsur -----	54
3.2.3.1.Genel Açıklamalar -----	54
3.2.3.2.Doğrudan Kast -----	55

3.2.3.3.Olası Kast-----	55
3.2.4.Hukuka Aykırılık Unsuru-----	57
3.2.5.Zorunluluk Hali-----	57
3.3.Suçun Özel Görünüş Biçimleri-----	57
3.3.1.Teşebbüs-----	57
3.3.2.İştirak-----	59
3.3.2.1.Faillik-----	60
3.3.2.1.1.Birlikte Faillik-----	60
3.3.2.1.2.Dolaylı Faillik-----	61
3.3.2.2.Azmettirme-----	61
3.3.2.3.Yardım Etme-----	62
3.3.2.4.Cezada İndirim-----	62
3.3.3.İçtima-----	63
3.4.Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırım-----	66
3.5.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Soruşturma Usulü-----	68
3.5.1.Muhakeme Şartı-----	68
3.5.1.1.Savcıya Vergi İdaresince Bilgi Verilmesi-----	69
3.5.1.2.Savcının Doğrudan Haberdar Olması-----	70
3.5.2.Görevli Mahkeme-----	70
3.5.3.Arama-----	72
3.5.4.Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesi-----	73
3.6.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza İlişkisinin Sona Ermesi-----	75
3.6.1.Ölüm-----	75
3.6.2.Af-----	76
3.6.2.1.6111 Sayılı Kanunun Durumu-----	77
3.6.3.Zamanaşımı-----	78
3.6.3.1.Dava Zamanaşımı-----	78
3.6.3.2.Ceza Zamanaşımı-----	79
3.6.4.Pişmanlık ve Islah-----	79
<b>4.SONUÇ-----</b>	<b>82</b>
<b>5.KAYNAKLAR-----</b>	<b>84</b>

## GİRİŞ

Sosyal bir varlık olan insan toplu halde yaşamaktadır. Toplu yaşamın gereği olarak da bazı haklarını devlete devretmiştir. Devlet sosyal düzeni sağlamak için kurallar belirler ve bu kurallara uymayanları cezalandırır. Devlet sosyal düzeni sağlamaya çalışırken harcama yapmak zorundadır. Devletin yaptığı harcamaları karşılayacağı en önemli kaynak ise vergilerdir.

Devlet egemenlik yetkisine dayanarak çeşitli vergiler koymakta ve bu vergileri toplamaktadır. Ayrıca vergi ödevini yerine getirmeyenler içinde yaptırım uygulamaktadır.

Türk hukuk sisteminde vergi konusunda asıl kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunudur. Bu kanunda vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bu fiilleri yapanlara uygulanacak yaptırım belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu gibi vergi suçları ile usulsüzlük ve vergi ziyayı gibi vergi kabahatleri bulunmaktadır. Bunlara uygulanacak yaptırımlar ise hürriyeti bağlayıcı cezalar ve para cezalarıdır.

Tezimizin konusunu da oluşturan kaçakçılık suçları çeşitli değişiklikler geçirdikten sonra Vergi Usul Kanunu'nda müstakil bir suç olarak 359. madde de düzenlenmiştir.

Tezimiz üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, vergi, vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı kavramları açıklanmış ve vergi kaçakçılığının nedenleri ve vergi kaçakçılığının etkilerine yer verilmiştir.

İkinci bölümde, suç ve kabahat, suç ve kabahat arasındaki farklar, vergi suçu ve vergi kabahati, Türkiye' deki vergi suçları ve vergi kabahatleri açıklanmıştır.

Son bölümde ise, vergi kaçakçılığı suçunun unsurları, vergi kaçakçılığına sebep olan fiiller ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1.VERGİYE DAİR KAVRAMLAR

#### 1.1.Vergi Kavramı

Vergi kavramı, toplu yaşama kültürü kadar eski bir kavramdır. İnsanlar bir arada yaşamaya başladıktan sonra bazı haklarını “devlet” denen bir yapıya devretmiştir. Devlet insanlar adına bazı görevler yapmaya başlamıştır. Devlet görevlerini yerine getirirken ihtiyaçlarını halktan sağlamıştır. Bu sağlama kimi toplumlarda zorunlu iken kimilerinde isteğe bağlı olmuştur. Bu süreçten geçen vergi devletler için vazgeçilmez ve en önemli gelir kaynağı olmuştur.

Vergi kavramı bu kadar eski olmasına rağmen hala ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Değişen koşullara ve beklentilere göre vergi tanımları şekillenmektedir.

Vergiyi, bir kamu tüzel kişisi tarafından varidat temin etmek üzere, herhangi bir hizmet karşılığı olmayan ve kanunun vergiyi bağladığı olay ile münasebet halinde bulunan herkesten bir defalık ve ya devamlı olarak alınan para ödemeleri<sup>1</sup>olarak tanımlayanlar olduğu gibi, hükümet ve yerel yönetimlerin kanunlara göre doğrudan doğruya ya da bazı hizmetlerden yararlanma bedeli üzerine dolaylı olarak, kamu hizmetlerine harcanmak için toplanan kamu geliri<sup>2</sup> olarak tanımlayanlar da bulunmaktadır. Bu tanımlara göre vergi toplamanın amacı mali ihtiyaçları karşılamak ve iktisadi ve sosyal amaçları gerçekleştirmektir. Verginin en önemli özelliği ise, zorunlu ve karşılıksız olmasıdır.

Türk’e göre vergi, devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak ve şahıslardan kamu harcamalarını karşılamak için karşılıksız, cebri ve nihai olarak doğrudan doğruya istenilen paradır.<sup>3</sup>

1982 Anayasasında vergi tanımı yapılmamıştır. Ancak 73.madde de “Vergi Ödevi” adı altında bir düzenleme bulunmaktadır. Bu madde de “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi,

<sup>1</sup>Günter Schmolders, çev. Salih Turhan, Genel Vergi Teorisi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.65

<sup>2</sup>Faruk Güçlü, Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında), 1. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık,2001, s.1

<sup>3</sup>İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.98

resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.” hükümleri yer almaktadır. Anayasamız verginin kamu harcamalarını karşılamak üzere toplandığından bahsetmiş ancak iktisadi ve sosyal amaçlarından bahsetmemiştir.

Tüm bu tanımlardan sonra genel bir tanım yapacak olursak vergi, kamu giderlerini karşılamak, iktisadi ve sosyal gayeleri gerçekleştirmek için, gerçek ve tüzel kişilerden, cebri, nihai ve karşılıksız olarak, devlet tarafından veya devletin egemenlik gücüne dayanarak yetki verilen yerel yönetimler ve kamu kurumları tarafından istenen bir yükümlülüktür.

## **1.2.Vergiden Kaçınma**

Vergi yükümlülüğü kimi bireyler tarafından bir yük olarak algılanmakta ve satın alma gücünü azaltan bu paraların gereksiz ödemeler olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle bu bireyler kimi zaman vergi ödememek için çeşitli çaba içinde olurlar ve ceza almak da istemezler. Vergiden kaçınma bireylerin bu düşüncelerinin sonucudur.

Kişilerin vergi ödememek için yasal sınırlar içerisinde yaptıkları davranışa vergiden kaçınma, vergi ödememek için yasal sınırların dışına çıkılmasına da vergi kaçakçılığı denilmektedir.

Vergiden kaçınma, “vergi yasalarına aykırı hareket etmeksizin kişilerin vergi yükümlülüğünden kurtulması ve hazineyi vergi kaybına uğratmasıdır.”<sup>4</sup> şeklinde tanımlanabilir. Vergiden kaçınmada vergi yasalarına bir aykırılık bulunmadığından, vergiden kaçınmada hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergiden kaçınma, ekonomik anlamda vergiden kaçınma ve hukuki anlamda vergiden kaçınma olarak ikiye ayrılır:

Ekonomik anlamda vergiden kaçınma, “yükümlünün söz gelimi tükettiği bir mal ya da elde ettiği gelir unsuru üzerinden vergi alınması halinde tüketici ve faktör sahibi olarak, bu vergiyi ödemekten kaçınmak amacıyla tüketim ya da faktör kullanım yönünün değiştirilmesi”<sup>5</sup> olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik anlamda vergiden

---

<sup>4</sup> Aykut Herekman, Kamu Maliyesi(Genel Vergi Kuramı), Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s.158

<sup>5</sup> Ömer Faruk Batırel, “Çağdaş Vergi Politikası”, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Güray Matbaası, M.E.YayınNo:77, 1993, s.233

kaçınmada, kişilerin vergi ödememek amacıyla tüketim davranışından vazgeçmesi veya daha az vergi ödeyebileceği farklı bir tüketim alanına geçmesi durumu bulunmaktadır.

Hukuki anlamda vergiden kaçınma ise, “vergi yükümlülüğüne ilişkin bütün bilgi ve gerçeklerin vergi idaresine aktarılmasına rağmen, bunların mükellefiyet ve vergi yükümlülüğüne yol açmaması”<sup>6</sup> olarak tanımlanmaktadır. Hukuki anlamda vergiden kaçınmada, kişiler vergi doğuran konuyu gerçekleştirmiş, ancak vergi doğuran bu konunun yasal mevzuatta istisna, muafiyet, indirim gibi nedenlerle vergi borcu oluşmamakta veya normalden daha az vergi borcu oluşmaktadır. Hukuki anlamda vergiden kaçınmada kişiler hukuki boşlukları kullanarak vergi ödemekten kurtulmaya çalışmaktadırlar.

Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasındaki ilişki incelendiğinde, ekonomik anlamda vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında bir bağlantının bulunmadığı görülmektedir. Çünkü bireyler ekonomik anlamda vergiden kaçınma için vergiyi doğuran olayları/durumları gerçekleştirmemektedir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden vergi kaçakçılığı da gerçekleşmeyecektir. Hukuki anlamda vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında ince bir çizgi bulunmaktadır. Kişiler davranışlarını yasal çerçevede yaparsa vergiden kaçınma, yasal çerçevenin dışına çıkarsa vergi kaçakçılığına sebep olabilmektedir. Her iki durumda da devletin vergi kaybı bulunduğu sonuçları bakımından vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı arasında ortak bir nokta bulunmaktadır.

Vergiden kaçınmanın birçok yolu bulunmaktadır. Bu yolları iki ana grupta toplamak mümkündür. İlk gruba göre, kişilerin vergiyi doğuracak herhangi bir olaydan kaçınmasıdır. Buna kişilerin taşıt vergisi ödememek için taşıt almaması örnek olarak verilebilir. İkinci gruba göre ise, kişilerin hukuki boşlukları kullanarak vergi ödemekten veya daha fazla vergi ödemekten kaçınmasıdır. Bu gruba vergisiz devlet tahvili almak örnektir.

Vergiden kaçınmanın temel noktası, kanun koyucunun vergi yükümlülüğü seviyesini belirli koşullarda belirli bir gelirin katlanmasını öngördüğü vergi miktarının altına düşürme girişimidir.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Ömer Faruk Batırel, a.g.e., s.233

<sup>7</sup> Saygın Eyüpgiller, ‘Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi’, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2002, Sayı:113, s.150

### 1.3.Vergi Kaçakçılığı

Kişilerin vergi ödememek için en fazla başvurduğu yol vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı kavramı her ülke için geçerli olmakla birlikte her ülkede farklı şekilde düzenlenmiştir. Bazı ülkelerin vergi mevzuatlarında vergiden kaçınma da vergi kaçakçılığı içerisinde yer almış, Türkiye gibi bazı ülkelerde ise vergi mevzuatlarında vergi kaçakçılığı için kast aranmıştır.

Vergi kaçakçılığının ortak bir tanımı bulunmamaktadır. Bu durumda ülkelerin yasa koyma politikaları, vergi sistemlerinin farklı olması ve vergi kaçakçılığı unsurlarının ülkeden ülkeye değişmesi etkili olmuştur.

Vergi kaçakçılığı, vergi yasalarına karşı gelerek vergi ödememek veya az vergi ödemektir.<sup>8</sup>Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi vergi kaçakçılığının en önemli özelliği, vergi kanunlarına aykırı davranmaktır.

Vergi kaçakçılığını vergiden kaçınmayıda içine alacak şekilde “vergi kaçakçılığı, vergi kaybına sebebiyet vermektir”<sup>9</sup> şeklinde de tanımlayanlar vardır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi vergiden kaçınma da vergi kaybına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığını bu şekilde tanımlamak hatalara, yanlışlıklara sebep olabilir.

Vergi kaçakçılığı, “İşletmenin ödeyeceği vergiyi azaltmaya imkân veren, vergi baskısına karşı vergi kanunlarına aykırı hareketlerdir.”<sup>10</sup>olarak tanımlandığı gibi “Mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek vergiye tabi olan geliri beyan dışı bırakmaları suretiyle meydana gelen ve suç teşkil eden bir kavram”<sup>11</sup> olarak da tanımlanabilir.

Vergi kaçakçılığı suçu ülkemizde 01.01.1999 tarihinden önce Vergi Usul Kanununun (VUK) 344. Maddesinde yer almakta olup, kaçakçılık suçu altı bent halinde sayılan fiillerin herhangi biri ile kasten vergi ziyana sebep olunması şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>8</sup>F.Mete Öcal, ‘Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun Ve Cezasının İncelenmesi’, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2001, s.36-37

<sup>9</sup> Zeki Kuruca, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine Bir Deneme”, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, M.E. Konferansları, No:222, İstanbul, 1968, s.278

<sup>10</sup> Akif Akarca ve Mehmet Şafak, ‘İşletmede Vergi Planlamasının Önemi’,

[http://www.muhasabenet.net/mh\\_0208\\_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html](http://www.muhasabenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html), (09.10.2007).

<sup>11</sup>Ercan Alptürk, “Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede Interpol ve Europol”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 22, Ekim, 2005, s.163

01.01.1999 tarihli 4369 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununda değişiklik yapılmış, vergi kaçakçılığı suçu VUK'un 359.maddesinde "Suçlar ve Cezaları" başlığı ve "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" alt başlığı altında düzenlenmiştir.

VUK 359.maddesine göre vergi kaçakçılığı;

- a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama 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 deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
  - 2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında (5904 sayılı Kanunun 23.maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretle 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 uygulanmaz.

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

### **1.3.1.Vergi Kaçakçılığının Nedenleri**

Vergi kaçakçılığının nedenleri çok farklı şekillerde gruplandırılabilir.

Vergi kaçakçılığının nedenlerini ekonomik ve mali nedenler, etik nedenler ve psikolojik nedenler olarak sınıflandırabiliriz. “Vergi kaçakçılığının oluşmasında mükelleflerin gelir durumu, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi ekonomik ve mali faktörlerle birlikte vergi ahlakı gibi etik, mükellefin devlete bağlılığı, diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri gibi psikolojik faktörler de etkili olabilmektedir.”<sup>12</sup>

Vergi kaçakçılığının nedenleri, vergisel nedenler ve vergi dışı nedenler olarak da sınıflandırabiliriz.<sup>13</sup> Vergisel nedenler, vergi olgusunun varlığından kaynaklanan; vergi dışı nedenler ise, vergi sisteminin işleyişinden doğan ve vergi olgusuyla doğrudan bağlantılı olmayan nedenlerdir.

Biz vergi kaçakçılığının nedenlerini kişisel nedenler, sosyal nedenler, tarihi nedenler, ekonomik nedenler, mali nedenler, hukuki nedenler ve idari nedenler olmak üzere 7 grupta inceleyeceğiz.

#### **1.3.1.1.Kişisel Nedenler**

Kişiler, suç işlemeleri durumunda elde edecekleri kazanç ile karşılaşacağı zararları düşünerek suç işlemeye karar verirler. “Kişisel nedenler genellikle, vergi

---

<sup>12</sup> Serap Püren, “Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar İle Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Zonguldak, 2012, s.1

<sup>13</sup> Yakup Karabacak, “Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana, 1997, s.10

suçlarının faile yüklenen kusur ve noksanları yüzünden işlenmesi halinde söz konusudur.”<sup>14</sup>

Gelirin devlete ait olmadığı, ödenen vergi kadar kamu hizmetlerinden yararlanılmadığı, kazanç açıklandığında zarar gelebilecek kaygısı,<sup>15</sup> haksızlığı uğrandığı,<sup>16</sup> vergilerin doğru yerlere ve hukuka uygun harcanmadığı<sup>17</sup> gibi kişisel nedenler vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır.

Kişiler vergiyi bir yük olarak gördüğü için kazançlarından devlete vermek istememektedirler. Ayrıca verdikleri vergiden sonra herhangi bir değişim görmemeleri vergilerin kamu hizmetlerinde kullanılmadığı, iktidar sahiplerinin kendi çıkarları için kullandıkları algısını oluşturmaktadır.

#### **1.3.1.1.1.Gelirin Devlete Ait Olmadığı Görüşü**

Mükellefler kendileri çalışıp kazandıkları ve devletin bu kazançlarında katkıları olmadığı için gelirlerinin kendilerine ait olduğunu, devletin bu gelirden pay alma hakkının olmadığını düşünmektedirler. Bu bireyler devletin vergi adı altında gelirlerini gasp ettiğini düşünmektedir. Bu nedenle de devletin bu tutumuna karşı tepki göstermektedir.

#### **1.3.1.1.2.Ödenen Vergi Kadar Kamu Hizmetlerinden Yararlanılmadığı Görüşü**

Vergi toplamının amaçlarından biri de, sosyal amaçların gerçekleştirilmesidir. Yöneticiler vergi toplamayı cazip hale getirmek için toplanan vergilerin yine halk için harcandığını dile getirmektedir.

Mükellefler vermiş oldukları vergilerden sonra topluma faydalı işler yapıp yapılmadığına bakmakta, bir taraftan da kişisel faydanın oluşmasını istemektedirler. Ancak devlet yaptığı işlerde toplumsal faydayı dikkate almaktadır. Bireysel olarak hizmetlerden faydalanmadığını düşünen bireyler devlete karşı tepki göstermektedirler.

<sup>14</sup> Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s.56

<sup>15</sup> Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, a.g.e., s.56

<sup>16</sup> Öztekin Tosun, Hileli Vergi Suçu, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1955, s.19-20

<sup>17</sup> Yusuf Karakoç, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.101-102

Bu bağlamda, yüksek oranda vergi ödeyen bir kısım mükellefler, daha düşük vergi ödeyenlere oranla kamu hizmetlerinden daha az ölçüde yararlandıklarına inanmaktadırlar.<sup>18</sup>

### **1.3.1.1.3.Haksızlığa Uğramış Olma Duygusu**

Haksızlığa uğramış olma hissi, bütün suç işleme durumlarında fail üzerinde etkili olan bir nedendir. Vergi alanındaki haksızlıkları gören ve uygulamadaki haksızlıkların derinlik ve boyutlarını bizzat yaşayan mükellefler, vergiden kaçmayı meşru bir savunma hakkı olarak görmektedirler.

### **1.3.1.2.Sosyal Nedenler**

#### **1.3.1.2.1.Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı**

Bireyler daha rahat yaşamak ve daha güvenli gelecek için çalışmakta ve para kazanmaktadırlar. Vergi bu noktada, insanların bu amaca ulaşmasında bir engel olarak görülmektedir. Bu nedenle vergi ödememe hissi oluşmaktadır. Bireyler gelecek kaygısı içerisinde olduklarında yarınları için daha fazla para biriktirme çabası içerisinde girmektedirler.

Mükelleflerin çoğu vergiyi bir ödev olarak değil, yük olarak görmektedirler. Özellikle bürokrasinin yapmış olduğu yüksek kamu harcamaları insanların vergiye karşı tepki göstermesine sebep olmaktadır.

#### **1.3.1.2.2.Eğitim ve Kültür Düzeyi**

Vergi kaçakçılığını etkileyen faktörlerden biri de mükelleflerin eğitim ve kültür düzeyidir. Salınan vergilerin insanlar tarafından benimsenmesinde mükelleflerin eğitim ve kültür seviyesi önem arz etmektedir.

Mükellefler ödeyecekleri vergileri ülke yönetimi ve ekonomisi için kaçınılmaz bir zorunluluk olduğu bilincine ulaştıklarında kanunları çiğnemekten kaçınacaklardır.<sup>19</sup> Bu durum, mükelleflere vergi kanunlarının öğretilmesinden ziyade, onlara toplumsal bilincin aşılması ile mümkün olmaktadır.

<sup>18</sup> Haydar Kazgan-Gülten Kazgan, Türkiye’de Maliye Politikası, 1950-1960, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, No:16, İstanbul, 1964, s.64.

<sup>19</sup> Mehmet Arslan, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Malatya, 1994, s.21

Genel eğitim düzeyinin düşük olması vergilendirme üzerinde etkilidir. Vergi kanunlarını anlamayan veya anlamakta zorlanan mükellefler, kanunların gereklerini yerine getirememektedir.

### **1.3.1.3.Tarihi Nedenler**

Vergi tarihsel boyutu ilk çağlara dayanan bir kavramdır. İnsanların toplu yaşamaya başlamasından itibaren ortaya çıkmış ve zamanla değişerek günümüze ulaşmıştır.

Tarihin ilk çağlarında vergiler krallar adına toplanmakta ve krallar bu vergiyi şahsi servetlerine koymaktaydı. Bu durum bireylerde vergilerin mağluplardan alındığı algısını oluşturmaktaydı.<sup>20</sup>

Vergiye karşı takınılan tavırda milletlerin karakterleri etkili olmaktadır.<sup>21</sup> Bazı milletler vergi kaçakçılığı suçunu ahlaksızlık olarak görmekte ve bu suçu işlememekte veya çok az işlemektedirler.

### **1.3.1.4.Ekonomik Nedenler**

#### **1.3.1.4.1.Vergiye Karşı Rasyonel Davranma İsteği**

Rasyonel davranma isteği, bireyin kar-zarar ilişkisi kurmadır. Yani kişiler vergi kaçırdıklarında kazandıkları ile bunun tespiti halinde ödeyeceklerini karşılaştırırlar. Eğer tespiti halinde ödeyecekleri fazla ise vergi kaçakçılığı suçu işlemezler. Ancak kazançları fazla olursa bu suçu işlerler.

#### **1.3.1.4.2.Gelir Dağılımının Etkisi**

Gelir dağılımındaki adaletsizlik, düşük gelir grubunun fazlalığı ve orta gelir grubunun azlığı kayıt dışılığın nedenlerindedir. Ekonomik kriz ve durgunluk dönemleri kayıt dışılığa uygun bir ortam oluşturur. Böyle zamanlarda işsizler, kayıt dışı faaliyetlerde istihdam imkânı bulur. Girişimciler ise, kriz ve durgunluğun etkilerini en az seviyeye indirmek amacıyla kayıt dışı faaliyetlere yönelirler.

---

<sup>20</sup> Öztekin Tosun, a.g.e., s.10.

<sup>21</sup> Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, a.g.e., s.47.

### **1.3.1.4.3.Gelişmişlik Düzeyi ve Ekonomik Yapı**

Ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, vergi kaçakçılığının boyutlarını etkiler. Ülkelerin, ekonomik, sosyal ve kültürel yapıları birbirleri ile karşılıklı etkileşim içerisindedirler. Genel olarak az gelişmiş ülkelerdeki eğitim düşüklüğü de vergilendirmeyi olumsuz etkiler.

Gelişmekte olan ülkelerde, mükelleflerin vergi yükü ağırdır. Mükellefler ise, yatırım yapmak için daha fazla sermayeye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu durum mükellefleri vergi kaçırmaya itmektedir.

### **1.3.1.5.Mali Nedenler**

#### **1.3.1.5.1.Vergi Oranlarının Yüksekliği**

Vergi oranlarının yüksek olması kişileri vergi kaçakçılığına iten faktörlerden biridir. Vergi oranlarının artması kişilerden daha fazla para çıkacağı anlamına geldiğinden tepkiye sebep olmakta, bu durum kişileri vergi kaçırmaya zorlamaktadır.

Mükelleflerin ödedikleri vergi miktarı ile göstereceği davranışlar arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü ödenen vergiler, mükelleflerin hem tüketim hem de tasarruflarının azalmasına yol açar.

#### **1.3.1.5.2.Vergi Yükü Dağılımındaki Adaletsizlik**

Vergi yükü, belirli bir dönemde mükelleflerin gelirleri ile devlete ödediği vergi arasındaki ilişkidir. Ödenen vergi arttıkça vergi yükü de artmaktadır.

Vergiye karşı direnmelerin en önemli nedenlerinden biri de bireysel vergi yükünün ağır olmasıdır. Bu durum mükelleflerin vergiye tabi gelirlerini gizlemelerine neden olmaktadır.

#### **1.3.1.5.3.Vergi İndirimleri, İstisna ve Muafiyetlerin Yaygınlığı**

Devletler, vatandaşların yaşam düzeyini koruyabilmek, vergi adaletini sağlamak amacı ile bazı mükellefleri veya bazı vergi konularını vergi dışı tutmuştur. Kanun koyucu, vergilendirme olayı dışında tutmak istediği alan ve sektörlerle indirim, istisna ve muafiyetler getirmiştir.

İndirim, istisna ve muafiyetlerin kapsamının geniş olması, bazı mükelleflerin vergi ödememek ya da az ödemek amacı ile faaliyetlerini bunların kapsamına göre ayarlamaları sonucunu doğurabilir.

#### **1.3.1.6.Hukuki Nedenler**

Vergi kanunlarının çok sık değişmesi, vergi kanunlarının çok sayıda olması, yaptırım gücünün yetersiz olması, vergi afları gibi nedenler vergi kaçakçılığına sebep olmaktadır.

##### **1.3.1.6.1.Vergi Kanunlarının Basit ve Anlaşılır Olmaması ve Sık Sık Değişikliğe Uğraması**

Vergi kayıplarını ve kaçaklarını azaltabilmek için vergi mevzuatının ülkenin mali, sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarına cevap verebilecek, her mükellefin kolayca anlayabileceği bir yapı içinde düzenlenmesi gerekir.<sup>22</sup>

Vergi kanunları genel itibariyle karmaşık kanunlardır. Kişiler vergi ile ilgili kurallara alışmakta güçlük çekmektedir. Vergi kanunlarının da sık sık değişmesi kişilerin alışmasını daha da güçleştirmektedir. Vergi kanunlarının çok sayıda olması da bu karmaşıklığa sebep olmaktadır. Ayrıca vergi kanunlarının idareye verdiği yetki sebebi ile vergi ile ilgili idare tarafından çok sayıda tebliğ, genelge vb. çıkarılmakta bu durumda karmaşıklığı artırmaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru beyanda bulunmama eğilimine katkı yapar. Kanunların karmaşıklığı idare ve yargı organları için de güçlükler doğurur. Böyle durumlarda yetkililerin düşük beyanları ortaya çıkarmaları ve cezalandırmaları güçleşmektedir.

##### **1.3.1.6.2.Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması**

Vergi kaçırınların tespitinin zor olması insanları vergi kaçırmaya ittiği gibi, vergi kaçırınların tespiti halinde alacakları cezaların caydırıcı olmaması da kişileri vergi kaçırmaya itmektedir.

---

<sup>22</sup> Ayşe Şaan, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne, Mayıs 2008, s.13

Cezaların caydırıcı olması sadece verilen cezaların ağır olması ile ilgili değildir. Cezaların caydırıcı olabilmesi için ayrıca yaptırımın kesin ve hızlı da olmalıdır. Ancak vergi uyuşmazlıklarının/davalarının çok sayıda olması, vergi yargısının işlemlerini zorlaştırmakta, vergi davalarının çok uzun süreler almasına sebep olmaktadır. Bu durum suç işleyenlerin cezalandırılmasını geciktirmektedir.

Vergi davalarının uzun sürmesi, idarenin çok sık uzlaşma müessesine başvurması, mükellefler de vergi kaçırdıklarında tespit edilseler dahi ceza almayacakları veya fazla ceza almayacakları algısı oluşturmaktadır.

### **1.3.1.6.3. Vergi Afları**

Zamansız vergi aflarının çıkarılması, insanlarda “bir af çıkar kurtuluruz” algısı oluşturmakta bu algı insanları suç işlemeye itmektedir.

Türkiye’de yapılan vergi afları, son 40 yılda büyük artış göstermiş ve özellikle 1980 yılından itibaren her üç yıla bir vergi affı düşecek şekilde vergi ve sigorta prim afları çıkartılmıştır. Bu durum mükelleflerin, vergi aflarının devamlı olacağına karşı inancını artırmakta, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığını, ödemeyenlerin ise ödüllendirildiğini düşündürmekte ve mükelleflerin vergi ödemesini olumsuz etkilemektedir.

### **1.3.1.7. İdari Nedenler**

Vergi denetim mekanizmasının sıkı ve düzenli işleyememesi, denetimlerin sağlıklı yapılmasını engellemekte, denetimlerin sağlıklı yapılmaması suçların ortaya çıkmamasına neden olmaktadır. Suç işleyenlerin tespit edilememesi, diğer mükellefleri de suç işlemeye teşvik etmektedir.

İdari nedenler içinde; vergi idaresinin yetersiz personel ve örgüt yapısı, vergi hizmetlerinin yapılabilmesi için gerekli olan bir takım ihtiyaçların karşılanamaması ve teknolojik olanakların yetersiz olması gibi çeşitli sebepler bulunmaktadır.<sup>23</sup> Vergi idaresinin bu sorunlarını bilen mükelleflerde vergi suçu işleseler de tespit edilemeyeceği duygusu oluşmakta ve vergi kaçırma yoluna başvurmaktadırlar.

---

<sup>23</sup> Ayşe Şaan, a.g.t., s.16

Vergi incelemesi yapan organlar arasında işbirliği sağlanamaması, idarecilerin yeterli bilgiye sahip olmamaları ve idari yargı sisteminin ve işleyişinin aksaması vergi kaçakçılığına neden olan diğer idari nedenlerdir.

### **1.3.2.Vergi Kaçakçılığının Etkileri**

Devletin en önemli gelir kaynağı vergidir. Vergi kaçakçılığı sebebiyle vergi hasılatı azalmaktadır. Devletin gelirinin azalması kamu hizmetlerine yeterince kaynak ayırlamaması ve iktisadi ve sosyal amaçların yerine getirilememesi ve yatırımların yapılamaması gibi olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Vergi kaçakçılığının boyutlarının artıp, ekonomi içerisinde yaygınlaşması olumsuz etkilerini daha da artırmaktadır. Vergi kaçakçılığının kapsam ve boyutlarının artması devletin mali, ekonomik ve sosyal işlevlerinin aksamasına neden olmaktadır.<sup>24</sup>

#### **1.3.2.1.Mali Etkiler**

Vergi kaçakçılığı öncelikle devletin gelirlerini azaltır. Devletin, kamu hizmetleri için ihtiyaç duyduğu kaynak azalır. Geliri azalan devlet görevlerini yeterince yerine getiremez.

Devlet tahmin ettiği vergi gelirlerini alamazsa, bütçe açıkları oluşmaya başlar ve bütçe açıkları giderek artar. Vergi gelirini devlet artıramazsa borçlanma veya daha fazla vergi koyma, vergi oranlarını artırma gibi yollara başvurur.

Devletin vergi gelirini artırmak için vergi oranlarını yükseltmesi durumunda vergi kaçakçılığı daha cazip hale gelecektir. Çünkü artan vergi miktarları altından kalkamayanlar vergi kaçakçılığı yolları arayacaktır. Bu durumda vergi sistemi beklenen işlevini yerine getiremeyecek, birbirini destekleyen döngüler içinde etkisizleşecektir.<sup>25</sup>

Vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasının diğer bir etkisi de, vergi idaresinin iş yükünü artırması olacaktır.

---

<sup>24</sup> Mehmet Arslan, a.g.t., s.44

<sup>25</sup> Yenal Öncel, 'Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye Cumhuriyeti'nde Vergi Kaçakçılığı', Basılmamış Doktora Tezi, 1974, s.87



### 1.3.2.2.İktisadi Etkiler

Vergi kaçakçılığı, işletmeler arasında rekabet şartlarını bozmakta, eşitsizlik meydana getirmektedir. Bir kısım mükellefler vergi kaçakçılığı yaparak vergiden kurtulmakta, diğer kısım mükellefler de vergi borçlarını ödediğinden maliyet fiyatları artmaktadır. Bu durumda rekabet şartları vergi kaçırana lehine gelişmektedir.

Vergi kaçakçılığının diğer bir etkisi kaynak dağılımının olumsuz etkilenmesidir. Teşvik edilmeyen alanlarda vergi kaçakçılığı daha kolay olduğundan sermaye bu alanlara kaymakta ve etkin olmayan ekonomik alanlarda yığılmalar gerçekleşmektedir. Vergi kaçakçılığı nedeniyle kaynakların dengeli dağılmaması toplumun refahını olumsuz etkilemektedir.

Vergi kaçakçılığı daha çok küçük ve orta işletmelerde yaygın olarak görülmektedir. Büyük firmaların daha fazla incelemeye tabi olması nedeniyle vergi kaçakçılığı da daha az görülmektedir. Küçük ve orta işletmeler vergi kaçakçılığı yaparak vergi ödemekten kurtulurken büyük firmaların vergi yükü daha da artmaktadır. Bu nedenle sermayenin küçük ve orta işletmelere kayması sermayenin ortalama verimliliğini düşürmektedir. Ayrıca sahte belge, fatura vs. kullanan küçük ve orta işletmeler ile bağlantısı bulunan büyük firmalar da vergi kaçakçılığı yapabilmektedirler.<sup>26</sup>

### 1.3.2.3.Sosyal Etkiler

Vergi kaçakçılığının yaygın olması halinde vergi oranlarının yükselmesi beklenilir. Bu durum vergi kaçırmak istemeyen veya kaçırmalarına imkân bulunmayan mükelleflerin vergi yükünü daha da artırmakta ve sosyal adalet hissi zedelenmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin bir kısmının vergi yükü artarken diğer kısmı vergi vermeyecek ve insanlar arasında gelir adaletsizliği artacaktır.

Vergi kaçakçılığının diğer bir olumsuz etkisi de toplumda sosyal dengenin bozulmasıdır. Sosyal dengenin bozulması, dürüst mükelleflerin devlete karşı güvenlerini azaltmaktadır.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Adnan Gerçek, 'Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı ile İlgili Mükelleflerin Davranışları ve Tedbirlerin Etkinliği', Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa, 1996, s.35

<sup>27</sup> Doğan Şenyüz, Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995, s.95-96

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.SUÇ VE KABAHAHATİ KAVRAMLARI İLE TÜRKİYE'DEKİ VERGİ SUÇU VEVERGİ KABAHAHATLERİ

#### 2.1.Suç ve Kabahat Kavramları

##### 2.1.1.Suç Kavramı

Suç; hukuk, sosyoloji, kriminoloji gibi çeşitli bilimlerden incelenmiş ve tanımlar yapılmış bir kavramdır. Suç, devlet politikasının sonucudur. Bir ülkede hangi davranışların ve eylemlerin suç olup olmadığı devlet politikasının sonucu olarak yasa koyucu tarafından belirlenmektedir.

Suç, “isnad yeteneğine sahip bir kişinin kusurlu iradesinin yarattığı icraî veya ihmalî bir hareketin meydana getirdiği yasa yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren bir eylem (fiil)”<sup>28</sup> olarak tanımlanabilir.

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, bir eylemin suç olabilmesi için, eylemi yapanın kusurlu iradesinin bulunması, eylemin yasa yazılı haline uygun olması ve bu eylem için yaptırımın olması gerekir.

Dönmezer ve Erman suç, sorumlu kişiler tarafından olumlu veya olumsuz bir hareketle oluşturulan, ceza tehdidini taşıyan, bir kanundaki tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiiller olarak tanımlamıştır.<sup>29</sup>

Devlet, toplum düzenini sağlamak ile görevlidir. Devlet, toplum düzenine aykırı davranış sergileyenleri cezalandırır. En basit tanımı ile devlet tarafından toplum düzenine aykırı davranışlardan ağır yaptırım uygulananlara suç, hafif yaptırım uygulananlara kabahat denilmektedir.

Suç, toplum düzenini bozan hukuka aykırı fiillerdir. Ancak hukuka aykırı fiillerin hepsi suç olarak tanımlanmamıştır. Eyleme uygulanacak yaptırım, eyleme cezayı uygulayan makam ve ceza konulmasındaki amaç gibi kriterlere göre farklı ayrımlar

<sup>28</sup> Uğur Alacakaptan, Suçun Unsurları, Ajans-Türk Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1973, s.10.

<sup>29</sup> Sulhi Dönmezer-Sahir Erman, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku – Genel Kısım, İstanbul, C.1, B:5, 1973, s.323.

yapılmıştır. Bunlar; suç, kabahat, haksız fiil, disiplin cezası gerektiren fiiller ve diğer idari suç niteliğindeki fiillerdir.

Türk hukuk sisteminde suçların belirlendiği temel kanun 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu olmakla birlikte başka kanunlarda da suçlar yer almaktadır. Daha önce yürürlükte bulunan 765 sayılı Türk Ceza Kanununda kabahatler ve suçlar birlikte yer alırken, 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda sadece suçlar bulunmaktadır. Kabahatler ise 5326 sayılı Kabahatler Kanununda düzenlenmiştir.

Bir eylemin suç sayılabilmesi için bu eylemde üç unsurun bulunması gerekmektedir. Suçun unsurları olarak adlandırılan bu unsurlar; kanuni unsur, maddi unsur ve manevi unsurdur.

Suçun kanuni unsuruna tipiklik de denmektedir. Tipiklik, eylemin ceza kanunlarında yazılı tipe uygun olması demektir. Yapılan eylem ceza kanunlarındaki tipe uymuyorsa suç yok demektir.

Suçun maddi unsuru, suç tanımında belirtilen eylemin icrai veya ihmali bir hareketle yapılmasıdır.

Suçun manevi unsuru, eylemin kusurlu bir irade ile yapılmasıdır. Manevi unsura kusurluluk da denilmektedir. Kusurluluk kast veya taksir biçiminde oluşmaktadır.

### **2.1.2.Kabahat Kavramı**

Kabahat, kelime olarak çirkin hareket, uygunsuz iş ve kusur gibi anlamlara gelmektedir. Kabahat de suç gibi, toplum düzenini bozan hareketlerdendir.

Kabahat ve suç ayrımı eylemlere yüklenen yaptırıma bakılarak yapılmaktadır. Nitekim kabahat, “suçlara oranla toplum düzenini hafif ihlal eden fiiller”<sup>30</sup> olarak da tanımlanmıştır.

Eski hukuk sistemlerinde kabahat ve suç kavramları birlikte yer alırken, yeni sistemlerde birbirinden bağımsız olarak yer almaktadır.30.03.2005 tarihinde kabul

---

<sup>30</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 6. Baskı, Bursa, 2012, s.6

edilen 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ile hukuk sistemimizde kabahatler ile suçlar birbirinden ayrılmıştır.

Kabahatler Kanununun 2. maddesinde kabahat kavramı tanımlanmıştır. Buna göre “Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır”. Kabahatler Kanunu da eyleme uygulanan yaptırıma bakarak bir ayırım yapmıştır.

### **2.1.3.Suç ve Kabahat Arasındaki Farklar**

Kabahatler ve suçlar, toplum düzenini bozan hareketler olması sebebiyle, her ikisi de genel anlamda toplum düzenini korumayı amaçlamaktadır. Ancak özel anlamda, suçlar kamu düzenini korumaya çalışırken, kabahatler idari düzeni sağlamaya çalışırlar.

Kabahatler, suçlara göre daha hafif fiillerdir. Bu nedenle, suçlar için hürriyeti bağlayıcı cezalar ve adli para cezaları uygulanırken, kabahatler için idari para cezaları uygulanmaktadır. Ayrıca adli para cezaları ödenmediği takdirde hürriyeti bağlayıcı cezalara çevrilirken, idari para cezaları ödenmediği takdirde hürriyeti bağlayıcı cezaya çevrilmez.

Kabahatlere uygulanacak yaptırım idarece belirlenir ve idari usullere göre verilir. Suçlara uygulanacak yaptırım ise, ceza hukuku usullerine göre ceza mahkemelerince belirlenir.

Suçun oluşması için kastın bulunması esastır sadece belli suçlar da taksir aranır. Kabahatler için taksirin bulunması yeterlidir, kastın bulunması gerekmez.

Suçta teşebbüs cezalandırılmaktadır ancak kural olarak kabahatlere teşebbüs cezalandırılmaz.

Bir eylemin suç olabilmesi için o eylemin kanunda yazılı olması gerekmektedir. Bir suç ancak kanun ile oluşturulabilir, idarenin suç oluşturma gibi yetkisi bulunmamaktadır. Kabahatler konusunda ise, suçlarda bulunan bu durum gevşetilmiştir. Kanun ile çerçevesi çizilmiş idari işlemlerin içerisi idarece doldurulabilir.

## 2.2.Vergi Suçu ve Vergi Kabahati Kavramları

Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Devlet vergiyi özellikle kamu harcamalarının karşılanması için karşılıksız ve zorunlu olarak almaktadır. Verginin zorla alınması özelliği dolayısıyla kişilerde vergiye karşı tepki oluşur. Bu tepki zamanla vergi kanunlarını ihlal etme boyutuna ulaşabilir. Bu nedenle vergiyi eksiksiz tahsil edebilmek ve vergi gelirini azaltmaya yönelik davranışları engelleyebilmek için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi suçları çeşitli kanunlarda bulunmakla birlikte asıl kanun 213 sayılı Vergi Usul Kanunudur. VUK' ta vergi suçunun tanımı yapılmamıştır. Sadece VUK 331. maddede “vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar” hükmü bulunmaktadır. Bu maddeden yola çıkarak vergi suçu, vergi kanunlarında tanımı yapılan hareketlere aykırı davranış olarak bu hükümlerin ihlal edilmesi olarak tanımlanabilir.<sup>31</sup> Bayraklı'ya göre ise vergi kabahati/suçtu, sorumluluğu olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülöklere ve mecburiyete aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan, kanuni tarife uyan ve cezayı gerektiren fiillerdir.<sup>32</sup>

Candanise vergi suçunu, “vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleri”<sup>33</sup> olarak tanımlamıştır.

Vergi suçunun oluşabilmesi için, yapılan eylemin vergi kanunlarında bulunması, bu eylemin kanuna aykırı bulunması ve bu eylemi vergi mükellefinin, vergi sorumlusunun veya bunlarla ilişkide bulunan diğer kişilerin yapması gerekmektedir.

Vergi kanunlarında hem hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören hem de para cezaları öngören eylemler yer almaktadır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar öngören eylemlerin vergi suçu olduğunda ortak bir kanaat bulunmaktadır. Ancak idari para cezası öngören eylemler için bu söz konusu değildir. Para cezası öngören eylemleri

<sup>31</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.382

<sup>32</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Genel Vergi Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 2005, s.36

<sup>33</sup> Turgut Candan, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs, 2010, s.57

“vergi cezalarını gerektiren fiiller”<sup>34</sup>, “idari aykırılık/idari vergi ihlalleri”<sup>35</sup> ve “vergi kabahati”<sup>36</sup> olarak adlandırılanlar bulunmaktadır. 5326 sayılı Kabahatler Kanununun 2. ve 3. maddelerine göre bu eylemlerin vergi kabahati sayılmaları gerekmektedir.

## **2.3.Türk Vergi Sisteminde Vergi Suçu, Vergi Kabahati ve Cezaları**

### **2.3.1.Vergi Kabahati ve Cezaları**

Vergi kabahatleri, vergi kanunlarında yer alan para cezası öngörölmüş kanuna aykırı fiillerdir. Vergi kabahatlerine ilişkin cezalar vergi idaresi tarafından verilir.

Vergi kabahatlerini oluşturan fiiller ve yaptırımları idare tarafından tespit edilir ve uygulanır. Uygulanan yaptırım genellikle para cezası olmakla birlikte işyeri kapatma cezası da olabilir.

Vergi Usul Kanununda vergi kabahatleri vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak ikili bir ayırım yapılmıştır.

#### **2.3.1.1.Vergi Ziyayı (Kaybı)**

Vergi Usul Kanununda Vergi Ziyayı 341. maddede düzenlenmiştir. 344. Maddede ise, vergi ziyayı cezası düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanununun 341.maddesinin 1.fikrasında vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 341.maddesinin 2.fikrasında ise, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin vergi ziyayı hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Bu maddeye göre, vergi ziyayına sebep olan eylemler, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi, zamanında olsa bile eksik tahakkuk ettirilmesi, zamanında

---

<sup>34</sup>Sahir Erman, Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1998, s.2-3

<sup>35</sup> Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s.7-44

<sup>36</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.25

tahakkuk ettirilen verginin haksız yere geri alınması veya haksız vergi iadesine sebebiyet verilmesidir.<sup>37</sup> Vergi ziyasının oluşması için bu eylemlerden birinin gerçekleşmesi yeterli olup, hepsinin oluşmasına gerek yoktur.

Vergi Usul Kanununun 341. maddesinin 3. fıkrasında ilk iki fıkrada yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesinin veya tamamlanmasının veyahut haksız iadenin geri alınmasının ceza uygulanmasına engel oluşturmadığı belirtilmiştir.

Vergi ziyayı cezaları VUK md. 344’ de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

*“341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.*

*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillere sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.*

*Vergi incelemesine başlanulmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.”*

Vergi ziyayı tahakkuk aşamasına ait bir kavramdır. Yani vergi ziyasına sebebiyet veren eylemler vergiyle ilgili tarh döneminin geçmesinden sonra tespit edilmektedir.<sup>38</sup>

Vergi ziyayı, verginin tahakkuk ettirilememesi, eksik tahakkuk ettirilmesi, haksız iade yapılması durumlarında söz konusudur. Vergi tahakkuk ettirildikten sonra vergi borcunun ödenmemesi durumunda vergi ziyayı oluşmaz.

### **2.3.1.2.Usulsüzlük**

Usulsüzlük kabahati, VUK m.351’ de tanımlanmıştır. Buna göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır.

Vergi kanunlarının şekil ve usul şartlarına uymak zorunludur. Bu şekil ve usul şartlarını içeren kanun hükümlerine aykırı hareket usulsüzlük kabahatini oluşturur.

Usulsüzlük kabahatine VUK m.352, 353 ve 355’te yer verilmiştir. Kanun koyucu m.352’de usulsüzlük eylemlerine yer vermiştir. Bu eylemleri de ağırlığına göre

<sup>37</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.105-106

<sup>38</sup> Hüseyin Güçlü Çiçek ve Hatice Herek, Türkiye’ de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, C.32, Sayı:1, 2012, s.318

1. derece usulsüzlükler ve 2. derece usulsüzlükler olarak 2 gruba ayırmıştır. 353. ve 355. maddeler de ise, daha az mükellefi ilgilendiren özel usulsüzlük eylemlerini belirtmiştir.

Usulsüzlük kabahatinin oluşması için vergi ziyanının oluşmasına gerek olmadığından usulsüzlük kabahati tarhiyat öncesinde de sonrasında da olabilir. Ayrıca mükelleflerin bu eylemleri kasıtlı yapması da aranmamaktadır.

Vergi ve harç beyannamelerinin sürecinde verilmemiş olması, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması, defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması, çiftçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar ya da ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi, Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ait hükümlerine uyulmamış olması, işe başlamanın zamanında bildirilmemesi, tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yapılmamış olması, diğer ücretler üzerinden salınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması, birinci derece usulsüzlük fiillerini oluşturmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342.maddenin 1.fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması, ekim ve sayımbeyanlarının süresi içinde ya da kanunda istenen bilgileri içerecek doğrubir şekilde yapılmaması, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç), vergi karnesinin, süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması, tasdiki mecbur olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonunda başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması, vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması, hesap ve işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya beyan edilmemesi, ikinci derece usulsüzlük fiillerini oluşturmaktadır.

Özel usulsüzlük genel olarak vergileme sürecinin sağlıklı işleyebilmesi için önem arz eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve



diğer belgelerin verilmemesi veya alınmaması ile ilgilidir.<sup>39</sup>Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması ve bulundurulmaması, kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen planına ve mali tablolarla ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik edilmesi özel usulsüzlük eylemlerindedir.

### **2.3.2.Vergi Suçları ve Cezaları**

Vergi suçları kamu düzenini bozan suçlardır. Vergi suçlarına hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır.<sup>40</sup> VUK' ta yer alan vergi suçları; kaçakçılık suçu (m.359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (m.362), mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (m.363), ve haysiyet ve şerefe tecavüz suçu (m.5)dur.

#### **2.3.2.1.Vergi Kaçakçılığı Suçu**

Kaçakçılık suçu, Vergi Usul Kanununda yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar bulunan suçlardandır. Önceleri başka suçlar içerisinde yer alırken 4369 sayılı kanunla yapılan değişlikle VUK m.359' da düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu üçüncü bölümde ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

#### **2.3.2.2.Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**

Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, kişilerin vergisel durumlarına ilişkin bilgilerin korunmasını amaçlamaktadır.<sup>41</sup> Vergi incelemesi yapanlar mükellefler hakkında özel vergisel bilgilere sahip olmaktadırlar. Bu bilgilerin açığa çıkması kişileri zor duruma düşürebilir. Kanun koyucu bu suçu düzenleyerek bunu engellemeye çalışmakta, yükümlülerin sırlarının üçüncü kişilere açıklanmayacağıının garantisini vermektedir.<sup>42</sup>

Özel sektörde bazı bilgilerin bilinmesi mükellefler, firmalar veya kişiler açısından ekonomik gücünün, itibarının, etkinliğinin azalmasına veya bitmesine sebep

<sup>39</sup> Hüseyin Güçlü Çiçek ve Hatice Herek, a.g.m., s.319

<sup>40</sup> Fethi Heper, Vergi Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1584, Eskişehir, 2004, s.214

<sup>41</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.504

<sup>42</sup> Noyan Alper, Ünal Türk, Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2004, Sayı 133, www.yaklasim.com.tr

olabilir. Ekonomik faaliyetlerinin niteliği ve faaliyetlere ilişkin belirli olguların önemi ve hassasiyeti ve belli bilgilerin başlı başına iktisadi ve hukuki bir değer taşıdığı dikkate alınırsa belli hususların üçüncü kişiler tarafından bilinmesi açıklanması ve yayılmasının suç sayılmasının yerinde olduğu görülecektir.<sup>43</sup>

Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, Vergi Usul Kanununun 362. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; VUK' ta belirtilen vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlar bu mahremiyeti ihlal ederlerse TCK m.239' a göre cezalandırılırlar.

Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlar, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir(VUK m.5/1). Bu kişiler mesleklerinden ayrılırsalar bile görevleri sebebiyle öğrendikleri bilgileri gizlemek zorundadırlar.

Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanlar, sırrı veya gizli kalması gereken hususları içinde bulunduğu görevi ve yetkisi çerçevesinde öğrenmiş olması gerekir.<sup>44</sup> Bu kişilerin üçüncü kişilerden öğrendiği bilgileri açıklaması durumunda bu suç oluşmaz.

Vergi mahremiyetine uymaya mecbur olanların her eylemi ihlal anlamına gelmemektedir. Kanun bu suça bazı istisnalar getirmiştir. Bu istisnalar şunlardır:

- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine asılacak cetvellerde ilan olunması,
- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca açıklanması,

<sup>43</sup> Uğur Yiğit, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004, s.186

<sup>44</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.509

- Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi,
- Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi,

Bu suçu işleyenlerin nasıl cezalandırılacağı TCK'ya yapılan atıfla belirlenmiştir. Vergi mahremiyetini ihlal edenler TCK m.239' da düzenlenen "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı maddeye göre cezalandırılırlar. TCK m.239 şu şekildedir:

*"(1) Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adlîpara cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi hâlinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.*

*(2) Birinci fıkra hükümleri, fennî 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 hâlde şikâyet koşulu aranmaz.*

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

### **2.3.2.3.Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu**

Kamu hizmetini yapan memurların görevlerini yerine getirirken vatandaşlara eşit ve tarafsız davranması gerekir. Aksi bir durum aynı zamanda Anayasaya da aykırı bir davranıştır. Memurların vergi mükelleflerinin özel işlerini yapmaları eşitlik ve tarafsızlık ilkelerini zedeler.<sup>45</sup> Bu nedenle vergi dairesinde çalışan memurların mükelleflerin özel işlerini yapmaları yasaklanmıştır. Memurların mükelleflerin özel

<sup>45</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.515

işlerini yapmaları durumunda kanun boşluklarını mükellef lehine kullanacağı ve bundan devletin zararlı çıkacağı açıktır.

Vergi Usul Kanununun, 363. Maddesinde, bu kanunun 6. maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların Türk Ceza Kanununun 257. maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağı yer almaktadır. Buna göre suç, VUK m.6' da yer alan yasakların ihlalidir.

Vergi Usul Kanununun 6. maddesinin son fıkrasında, vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlemlerini ücretsiz de olsa yapamayacakları belirtilmiştir. O halde bu kişilerden memur olanların bu maddeyi ihlal edilmesi halinde mükelleflerin özel işlerini yapma suçu işlenmiş demektir.

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçunu işleyenler, TCK m. 257/1' e göre cezalandırılacağından, ilgili maddeye göre bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

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

Vergi Usul Kanununun 5. maddesinde, bir üst maddede açıklanan bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez hükmü yer almaktadır. Bu fıkra ile vergi mahremiyeti ihlalinin istisnaları çerçevesinde kişilerin haysiyet ve şereflerine tecavüz edilmemesi vurgulanmaktadır.

Bu suç aslında müstakil bir suç olmayıp, hakaret suçu içerisinde değerlendirilmelidir. Ancak kanun koyucu bu durumu vurgulamak adına bu fıkraya yer vermiş olmalıdır.<sup>46</sup>

Bu suçu işleyenler için maddede herhangi bir yaptırım belirtilmemiştir. Ancak şartların oluşması durumunda TCK m.125' de yer alan hakaret suçuna göre cezalandırılabilir.

---

<sup>46</sup>Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.520

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

#### 3.1.Madde Metni

Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde üzerinde çok fazla değişiklik yapılmıştır.<sup>47</sup> Madde ile ilgili son değişiklik 5728 sayılı kanunla yapılmıştır. Vergi Usul Kanununun “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı 359. maddesi son değişikliklerle şu şekildedir:

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

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

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

*Hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı notertasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkrahükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veyaduruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariylegerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.*

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

---

<sup>47</sup>213 sayılı VUK'ta pek çok değişiklik yapılmıştır. Vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler; 30/12/1980 tarih ve 2365 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler, 24/06/1994 tarih ve 4008/103 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler, 25/05/1995 tarih ve 4108 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler, 22/07/1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler, 23/01/2008 tarih ve 5728 sayılı kanunla yapılan düzenlemeler.

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

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

*Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezalarınuygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasınaengel teşkil etmez.”*

### **3.2.Suçun Unsurları**

#### **3.2.1.Kanuni Unsur**

Suçta kanunilik ilkesi gereğince kanun koyucu hangi eylemlerin hangi suçları oluşturduğunu belirlemiştir. Yani sadece madde metni, suçun var oluşu suçta kanunilik ilkesinin gereğidir, kanuni unsur değildir.

Kanuni unsur, bir eylemin kanunda yazılı tipe uygun olmasını ifade eder. Kanuni unsurdan bahsedebilmek için bir eylemin var olması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK m.359’da düzenlenmiş ve 3 bent halinde bu suçun sebep olabilecek eylemler sayılmıştır. Bir eylemin VUK m.359’daki eylemlerden olması kanuni unsurun gerçekleştiğini gösterir.

#### **3.2.2.Maddi Unsur**

##### **3.2.2.1.Fail**

Fail, suçun kanuni tanımındaki eylemleri yapan kişidir. Ceza kanunlarında tanımlanan suçlar kural olarak herkes tarafından işlenebilir. Kanundaki tanımda “..kişi...”, “...kimse...” gibi ibareler geçiyorsa bu suçlar herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Bazı suçlar tanımlanırken belli özel ve objektif vasıflardan söz edilir, bu suçlara özgü suç denir.<sup>48</sup>

Vergi kaçakçılığı suçu herkes tarafından işlenebilen bir suçtur. Ancak uygulamada bunun tespiti kolay değildir. Fail alelade biri ise, cezalandırılacak kişi odur.

---

<sup>48</sup> İzzet Özgenç, Türk Ceza Hukuku, 5. Baskı, Ankara, 2010, s.178

Kaçakçılığa konu eylem ile mükellefiyet bağının olduğu durumlarda bu eylemin kim tarafından yapıldığının tespiti her zaman kolay olmamaktadır.

### **3.2.2.1.1.Gerçek Kişilerde Sorumluluk**

Gerçek kişinin mükellef olduğu durumlarda vergi ile ilgili işlemleri de mükellef yerine getireceğinden kaçakçılık eyleminden bu kişi sorumlu olacaktır.

Gerçek kişinin mükellef olduğu durumlarda, kişi yanında eleman çalıştırıyorsa, bu durumda onlarda fail olabilecektir. Mükellefin yanında çalışanlar, mükellefin bilgisi dışında kaçakçılık eylemlerini yaparsa, mükellefin yanında çalışanlar cezalandırılır. Mükellefin talimat veya onay vermek suretiyle suçun işlenmesine katılması durumunda yokluğunda işlenen bu suçtan mükellef de sorumlu olacaktır.<sup>49</sup>

Mükellef çeşitli sebepler dolayısıyla sürekli iş yerinde olamaz. Bu durumlarda işler vekil, müdür gibi kişiler aracılığıyla yürütülür. Mükellefin olmadığı bu zamanlarda sorumluluk vekildedir. Burada önemli olan husus, vekillik ilişkisinin vekaletin noterden düzenlenen özel vekaletname olması ve vekaletnamenin suça konu faaliyetleri kapsayacak nitelik taşımasıdır (örneğin, suçun konusu sahte belge kullanmak ise, vekaletname vekilin, işyerine ait her türlü işi yapma veya fatura, irsaliye düzenleme, kabul etme vb. yetkilerinin bulunması gerekir).<sup>50</sup> Vekaletname hangi süreler için verilmişse o süreler içerisinde şahıs sorumludur. Vekillik ilişkisi bittikten sonra bu işyeri ile ilgili bir suç işlerse alelade biri olarak sorumlu olur.

Mükellef, velayet veya vesayet altında bulunan veyahut işlerinin idaresi kayyım devredilmiş bir kişi ise, işlerini bu kişiler yürüteceğinden sorumlulukta bu kişilerde olacaktır.

Vergi Usul Kanununun 12. maddesine göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş mirasçılara geçer. Mirası reddetmemiş kişiler ölenin yaptığı eylemlerden sorumlu değildir. Bu kişilerin sorumlu olması için ancak devrin uygun bir şekilde olması ve kendi eylemleri olması gerekir.

<sup>49</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.421

<sup>50</sup> Ahmet Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, Sayı 122, Şubat-2003, s.28

Adi şirketlerde ise, kaçakçılık sayılan eylemin, örneğin, sahte fatura kullanılmasının hangi ortak tarafından gerçekleştirildiğini saptayabilmek için, aralarında yapılan sözleşmede, adi ortaklığın idaresinin ortaklardan hangine bırakıldığının, eğer idare tüm ortaklara birlikte aitse, o takdirde, eylemin oluşumunda rolü olan ortağın araştırılması gereklidir.<sup>51</sup> Eğer bu araştırmalar sonucu kişiye ulaşılamıyorsa tüm ortaklar birlikte sorumludur.

### **3.2.2.1.2. Tüzel Kişilerde Cezai Sorumluluk**

Türk Ceza Kanununun 20. maddesinin 2. fıkrasında “Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre tüzel kişilerin karıştığı suçlar sebebiyle tüzel kişilere ceza verilememektedir. Bir hareket yeteneğine sahip olmamaları ve kendi iradelerini ortaya koymamalarından dolayı tüzel kişilerin ceza sorumlulukları bulunmaz.<sup>52</sup>

Tüzel kişiler gerçek kişilerden oluşur ve işlemleri gerçek kişiler tarafından gerçekleştirilir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince de, eylemi yapan kişinin cezalandırılması gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 333.maddesinin son fıkrasında, kaçakçılık suçlarına ilişkin 359.maddede yer alan fiillerin işlenmesi halinde bu maddede yazılı cezalar fiili işleyenler hakkında hükmolunur hükmü bulunmaktadır.

Tüzel kişilerde kaçakçılık eylemlerini yapanı belirlemek için, öncelikle tüzel kişilikte yetkililerini, kanuni temsilcilerini belirlemek gerekir. Tüzel kişilerde işlemler kanuni temsilciler vasıtasıyla yürür. Kanuni temsilci tek olabileceği gibi birden fazla da olabilir. Kanuni temsilcinin birden fazla olduğu durumlarda cezaya muhatap kanuni temsilci belirlenirken, eylem ile yapan arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin paylaşımındaki sınırlar araştırılmalıdır.<sup>53</sup>

Tüzel kişilikte çalışan personelin bu suçu işlemesi halinde, kanuni temsilcinin bilgisi dışında işlendiğinin net olarak gösterilmesi gerekir. Kanuni temsilciler suçtan kurtulmak için kendi bilgilerinin dışında bu suçun işlendiğini söylemeleri çok doğaldır. Bu nedenle tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve

<sup>51</sup> Y. 11. CD., 19.4.2001, E. 2001/2745, K. 2001/3841

<sup>52</sup> Zeynel T. Kangal, “ Yeni Türk Ceza Hukuku’nda Tüzel Kişiler”, Hukuki Perspektif Dergisi, Temmuz 2007, s.86

<sup>53</sup> Y. CGK, 17.12.1990 , E. 1990/9312, K. 1990/340



olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, malvarlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirme yapılmalıdır.<sup>54</sup>

Şirketi birden fazla müdür temsile yetkili kılınmış ancak aralarında yetki paylaşımı yapılmamış ise, suç tüm temsile yetkili müdürler tarafından işlenmiş sayılır.<sup>55</sup>

### **3.2.2.1.3.Kusur Yeteneği**

Kusur yeteneği olmayan kişiye ceza verilmez. Kusur yeteneği, bir kişinin anlama ve isteme yeteneğine olmasıdır.<sup>56</sup>

Vergi Usul Kanununda ceza sorumluluğu konusunda düzenlemeler bulunmaktadır. Kanunun 332. maddesine göre, velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerini idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır. “Fail” kısmında anlatıldığı gibi şirketlerde suç işleyen failin tespiti zordur. Bu nedenle kanun koyucu küçük ve kısıtlıları korumuştur. Ancak şu da belirtilmelidir ki, 4369 sayılı kanundan önce bu suç mükellefler tarafından işlenebilirken, kanundan sonra herkes tarafından işlenebilir hale gelmiştir. Bu nedenle küçük ve kısıtlılar hakkında bu şekilde bir düzenleme olmasına rağmen, bu şahıslar da duruma göre cezalandırılabilir.

Yine “Fail” kısmında anlatıldığı gibi tüzel kişilerin hareket iradeleri olmadığından cezalandırılmazlar. Tüzel kişilerle ilgili düzenleme Vergi Usul Kanununun 333. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, vergi kaçakçılığını doğuran eylemlerin yapılması halinde bu eylemleri yapanlar cezalandırılacaktır ve doğacak vergi cezaları tüzel kişiye kesilecektir.

### **3.2.2.1.4.Kusurluluğu Kaldıran Haller**

Kusurluluğu kaldıran çeşitli haller bulunmaktadır. Mücbir sebep, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit ile hata bunlardandır. Mücbir sebep, Vergi Usul Kanununda

---

<sup>54</sup> Uğur Yiğit, a.g.e., s.81

<sup>55</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.430

<sup>56</sup> Uğur Alacakaptan, a.g.e., s.118

düzenlenmiştir, Türk Ceza Kanununda yer almaz. Cebir ve şiddet ile korkutma ve tehdit ise Türk Ceza Kanununda düzenlenmiştir, Vergi Usul Kanununda yer almaz. Hata her iki kanunda da düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunun yargılaması ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Bu nedenle kusurluğu ortadan kaldıran hallerinde Türk Ceza Kanununa göre belirlenmelidir. Vergi Usul Kanununda yer alan haller daha çok vergi kabahatleri ile ilgilidir.

#### **3.2.2.1.4.1.Mücbir Sebep**

Vergi Usul Kanununun 373. maddesinde, Vergi Usul Kanununda yer alan mücbir sebeplerden herhangi birinin oluştuğu ispatlanırsa cezanın kesilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Bu madde her ne kadar idari cezaları yani vergi kabahatleri ile ilgili olsa da vergi kaçakçılığı için de uygulanacağı kabul görmektedir.

Mücbir sebeplerin kusurluluğu kaldırabilmesi için, mücbir sebebin failin kusurundan kaynaklanmaması ve kaçınılmaz olması gerekir.<sup>57</sup>

Mücbir sebepler Vergi Usul Kanununun 13.maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

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

gibi hallerdir.

Kanun koyucu bir taraftan “vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak kadar” demek suretiyle mücbir sebepleri daralmış, bir taraftan da “gibi haller” demek suretiyle genişletmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı gibi kişinin tamamen çaresiz kaldığını ispatlayabileceği her türlü durum mücbir sebeptir.

---

<sup>57</sup> F. İsmail Hakkı Aydoğdu, a.g.t., s.86

#### **3.2.2.1.4.2.Cebir ve Şiddet**

Cebir ve şiddet düzenlemesine Türk Ceza Kanununun 28.maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre, karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet sonucu suç işleyen kişiye ceza verilmez. Cebir ve şiddet kullanan bu suçun faili kabul edilir.

Cebir, bir kimsenin arzu ve rızası olmadan hareketi yapmaya veya yapmamaya maddeten zorlanarak bir suçu işlemek zorunda bırakılması olarak tanımlanabilir.<sup>58</sup>Cebirin maddi nitelikte baskı olması tehditten ayıran unsurdur. Kişinin kendisine uygulanan cebir ve şiddet sonucu, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmamasına rağmen belgeleri basması örnek olarak verilebilir. Şahıs bu durumda cezalandırılmaz.

#### **3.2.2.1.4.3.Korkutma ve Tehdit**

Korkutma ve tehdit düzenlemesine Türk Ceza Kanununun 28. maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre, karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı muhakkak korkutma veya tehdit sonucu suç işleyen kişiye ceza verilmez. Korkutma ve tehdidi kullanan bu suçun faili kabul edilir.

Korkutma ve tehdit, fiziksel bir baskı olmayıp, manevi, psikolojik bir baskıdır. Korkutma ve tehdit ile insanda endişeye sevk etme, güvensizlik meydana getirme yoluyla mağdura ağır ve haksız zarar verileceği hissi oluşur.<sup>59</sup>

#### **3.2.2.1.4.4.Hata**

Hata, hem Türk Ceza Kanununun 30. maddesinde hem de Vergi Usul Kanununun 369. maddesinde düzenlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu madde 30 şu şekildedir:

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

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

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

<sup>58</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.440

<sup>59</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.440

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

Vergi Usul Kanunu madde 369 ise şu şekildedir:

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.”

Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanununda yer alan düzenleme vergi kabahatleri için getirilmiş bir düzenlemedir.

Yapılan düzenlemeden de anlaşıldığı gibi hata, suçun maddi unsurlarına ilişkin hataları kapsar. “Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.” kuralı gereği, kişinin hukuku, kanunları bilmemesi hata kusurunu oluşturmaz.

Kişi eğer bu hataya düşmese idi, suçu işlemezdi dediğimiz durumlarda hata söz konusudur. İş yerinin temizlenirken gereksiz kağıt denerek belgelerin çöpe atılması ve mükellefin çöpü götürerek dökmesi durumunda hata söz konusudur.

### **3.2.2.2.Suçun Konusu**

Vergi kaçakçılığı suçu genel olarak sosyal düzeni korumayı amaçlamaktadır.<sup>60</sup> Devletin en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturduğundan ve vergi kaçakçılığı sonucu vergi kaybı yaşayan devlet zarara uğradığından, vergi kaçakçılığı suçu ile devletin vergi gelirinin korunmasının da amaçlandığı söylenebilir.<sup>61</sup>

Vergi kaçakçılığı suçunun konusunu genel olarak, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar oluşturur. Hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suçunda ise suçun konusunu, hesap ve işlemlerin kaydedildiği özel defter, belge ve kayıt ortamları oluşturur. Ayrıca sahte belge düzenleme ve basma eylemlerinde suçun konusu düzenlenen ve basılan belgedir.

### **3.2.2.2.1.Vergi Kanunu**

Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin “Vergi kanunlarının uygulanması” başlıklı “a” bendinde; bu kanunda kullanılan vergi kanunu tabirinin işbu kanun ve bu

<sup>60</sup> Dönmezer ve Erman, C.1, s.351

<sup>61</sup> Yılmaz Hızlı, “Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu”, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s.106

kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade ettiği belirtilmiştir. Bu maddeden de anlaşılacağı gibi vergi kanunu kavramı ile ilk olarak Vergi Usul Kanunu, ikinci olarak VUK hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunları ve son olarak VUK hükümlerine gönderme yapan kanunlardır.

### **3.2.2.2.2.Defterler**

İşletmelerin sağlıklı bir belge ve kayıt düzeni kurmaları, ekonomik faaliyetlerin ulaştığı boyut, sermaye şirketlerinin varlığı ve şirketlerin hisse senetlerinin borsalarda işlem görmesi, devletin kamu harcamalarını karşılamak için herkesten ödeme gücüne göre vergi alma mecburiyeti gibi sebeplerle zorunlu hale gelmiştir.<sup>62</sup> Ayrıca Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu gibi çeşitli kanunlar işletmelere defter tutma zorunluluğu getirmiştir.

Vergi Usul Kanununun “Mükelleflerin Ödevleri” başlıklı ikinci kitabında 171.–226. maddelerinde defter tutma ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Defter tutmanın amaçlarına Vergi Usul Kanunu m.171’de yer verilmiştir. Bu maddeye göre defter tutmanın amaçları; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

Vergi Usul Kanununun 172. maddesinde defter tutmak zorunda olanlara 173. maddesinde ise defter tutma zorunluluğu olanların istisnalarına yer verilmiştir. Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmak zorundadırlar.

Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenlerin ve Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseselerin, derneklerin ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak bu istisna

---

<sup>62</sup> F. İsmail Hakkı Aydoğdu, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2009, s.54

gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterleri kapsamamaktadır.

Tutulması zorunlu defterlerin neler olduğu ve kayıt sistemi ile ilgili düzenlemelere 182.-226. maddelerde belirtilmiştir. Bu defterlerden bir kısmı yevmiye defteri, envanter defteri, imalat defteri ve serbest meslek kazanç defteridir.

Türk Ticaret Kanunu da defter tutma zorunluluğu getirmiştir. TTK' ya göre; gerçek ve tüzel kişi tacirler, özel hukuk hükümlerine tabi olmak veya ticari faaliyette bulunmak üzere devlet, belediye ve benzeri kamu tüzel kişiliklerine bağlı olarak kurulan ticari işletmeler, vakıf ve derneklere ait ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ancak tüzel kişiliği olmayan ticari işletmeler defter tutmak zorundadır. Bu defterler ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, her faaliyet döneminde ortaya çıkan sonuçlarını tespit etmek amacıyla tutulur.<sup>63</sup>

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257. maddesi Maliye Bakanlığına defter tutma mecburiyeti getirebilme yetkisi vermektedir. Maliye Bakanlığının bu yetkisini kullanarak getirdiği defterler de bu guba girer.

### **3.2.2.2.3.Belgeler**

Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelenmesinin mecbur olduğu belirtilmiştir. Bu belgeleme için kullanılacak belgelerin neler olduğu 229. madde ile mükerrer 242. madde arasındaki maddelerde açıklanmıştır. Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri ve muhabere evrakları bu belgelerin başlıcalarındandır.

Vergi Usul Kanununun 228.maddesine göre; örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler, vesikasının teminine imkan olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için belgeleme zorunluluğu bulunmamaktadır.

---

<sup>63</sup> Gürol Ürel, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Haziran 2012, s.345

Vergi Usul Kanunu dışında başka kanunlarda da düzenlenmesi, muhafazası ve ibrazı zorunlu belgeler belirtilmiştir. Bu belgelerin, 359.maddenin uygulanması bakımından, vergi kanunlarına göre veya vergi kanunları uyarınca düzenlenen, muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan belge sayılması için, VUK' a göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları belgelemek için kullanılıyor olması gerekir.<sup>64</sup>

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257. maddesi Maliye Bakanlığına bazı belgeleri düzenleme, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirebilme yetkisi vermektedir. Maliye Bakanlığının bu yetkisini kullanarak getirdiği belgeler de bu guba girer.

Vergi Usul Kanununun 227. maddesinin üçüncü fıkrasında, “Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” hükmü düzenlenmiştir. Bu maddeye göre kaçakçılık suçunun bu belgeler ile yapılması durumunda kaçakçılık suçu oluşmaz.<sup>65</sup>

#### **3.2.2.2.4.Kayıtlar**

Vergi Usul Kanunu m. 359'da sözü edilen kayıtlardan maksat, damga resmi kayıtları ve elektronik ortamdaki kayıtlar gibi vergi kanunlarına göre veya bu kanunlar uyarınca tutulan defterdeki ve bu kanunlarda sözü edilen kayıtlardır.

#### **3.2.2.2.5.Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu**

Mükelleflerin muhafaza ödevi Vergi Usul Kanununun 253, 254 ve 255. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre defter tutma zorunluluğu olanlar tuttukları defterleri ve ilgili belgeleri, defter tutma zorunluluğu olmayanlar ilgili belgeleri düzenleme tarihlerini izleyen takvim yılından itibaren beş yıl süreyle, aldıkları vergi karnelerini ise, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olarak bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza etmek zorundadırlar. Genel

---

<sup>64</sup> Y. 11. CD., 21.11.2001, E. 2001/9315, K. 2001/10723

<sup>65</sup> Y. 11. CD., 22.11.2001, E. 2001/7501, K. 2001/10734

ilke bu olmakla birlikte bazı durumlarda muhafaza süresi daha da artabilir. Bu durumlarda muhafaza süresi tarh zamanaşımına göre belirlenir.<sup>66</sup>

Vergi Usul Kanunu dışında diğer kanunlarda da muhafaza süreleri belirlenebilir. Türk Ticaret Kanunu tacirler için muhafaza süresini 10 yıl olarak belirlemiştir.

Vergi Usul Kanunu m.256'da yer alan 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 hükmü ile mükelleflerin ibraz mecburiyetleri düzenlenmiştir.

İbraz mecburiyetinin ne kadar bir sürede yapılacağı açıklanmamıştır. Ancak Vergi Usul Kanununun 14.maddesinde, kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde mükelleflere verilecek sürenin 15 günden az olamayacağı belirtilmiştir. Buna göre mükelleften defter, belge veya kayıtları isteyen görevli mükellefe en az 15 gün süre vermelidir.

### **3.2.2.3.Hareket**

Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu m.359' da ilk bentte iki alt bent olmak üzere üç bent halinde düzenlenmiştir.

Kanuni tanımlarında icrasının birden fazla alternatif hareketle gerçekleştirilebileceği belirtilen suçlar seçimlik hareketli suçlar olarak tanımlanmaktadır.<sup>67</sup> Seçimlik hareketli suçlardan eylemlerden birinin yapılması yeterlidir, birden fazla eylem yapılırsa bile tek suç oluşur. Vergi kaçakçılığı suçunda her bentte (a bendinin alt bentleri dahil) ayrı bir suç olmak üzere 4 farklı suç

---

<sup>66</sup> Gürol Ürel, a.g.e., s.413

<sup>67</sup> İzzet Özgenç, a.g.e., s.208



düzenlenmiştir.<sup>68</sup> Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu bentler içerisinde seçimli hareketli bir suçtur. (Bu konu suçların içtimaı bölümünde ayrıntılı açıklanmaktadır.)

Vergi kaçakçılığı suçunda hangi hareketler ile suçların işlenebileceği tek tek sayılmıştır. Bu nedenle bağlı hareketli bir suçtur. Zira bağlı hareketli suç, bir suçun kanuni tanımında hangi hareketlerle suçun icra edileceği belirtilen suçlardır.<sup>69</sup>

Vergi kaçakçılığı suçu icrai hareketle işlenmektedir. Ancak defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu ihmali hareketle işlenmektedir.

Vergi kaçakçılığını oluşturan eylemler şunlardır:

(a-1) bendinde yer alan eylemler:

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

(a-2) bendinde yer alan eylemler:

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,

(b) bendinde yer alan eylemler:

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

---

<sup>68</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.451

<sup>69</sup> İzzet Özgenç, a.g.e., s.208

- Asıl veya suretleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanmak,

(c) bendinde yer alan eylemler:

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

### **3.2.2.3.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak**

Hile, birini aldatmak için yapılan oyun, desise gibi anlamlara gelirken; hata istemeyerek bilmeyerek yapılan yanlıştır.<sup>70</sup> Yani hile kişileri bilerek yaptıkları bir davranış, hata ise bilmeden yaptıkları bir davranıştır.

Hesap ve muhasebe hilesi, vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde bilerek yapılan hareketlerle gizlenmeye çalışılmasıdır.<sup>71</sup>

Kanun koyucu mükelleflere defter tutma mecburiyeti getirmiş ve hangi defterlerin tutulacağını, bu defterler de aranacak şartları belirlemiş, ayrıca bu konularla ilgili Maliye Bakanlığına yetki vermiştir. Mükellef kanunda belirtilen ve Maliye Bakanlığınca belirlenen bu şartlara uygun olarak defter tutma maksatlarını sağlayacak şekilde defterini tutmak zorundadır. “Bu usul, esas ve tarzlardan, hesap ve muhasebe düzenine ilişkin olanlarda yapılacak değişikliklerin ve yanlış uygulamaların, kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi, 171’inci maddede yazılı amaçların gerçekleşmesini engelleyici nitelikte olmasına bağlıdır.”<sup>72</sup>

Hilenin tanımında da belirttiğimiz gibi, hile kasıtlı yapılan bir davranıştır. Bir muhasebe ve hesap bozukluğu ile karşılaştığımızda öncelikle bu bozukluğun hata sonucu mu oluştuğu yoksa hile mi yapıldığı belirlenmelidir. Hatayı hileden ayırmak her zaman kolay değildir.

---

<sup>70</sup> www.tdk.org.tr

<sup>71</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2010, s.536

<sup>72</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.127

Böyle bir durumla karşılaşıldığında, eğer o yanlış az sayıda yapılmış ise hata olarak değerlendirilebilir. Yapılan yanlışlıklar düzenlilik arz ediyorsa ve vergi matrahını önemli ölçüde etkiliyorsa hile olarak değerlendirilebilir.<sup>73</sup>

Yapılan yanlışlık bir uzmanlık gerektirmeden görülen veya herkesin yapabileceği bir yanlışlık ise hata olduğu, uzmanlık gerektiren veya herkesin yapmadığı, yapılan yanlışlığı saklamak için ek kayıtlar yapıldığı bir yanlışlık ise hile olduğu düşünülebilir. Ancak Danıştay kararlarında, matrah farkının defter ve belgelerden tespiti halinde, kasit unsurunun olmadığını söylemektedir.<sup>74</sup>

### **3.2.2.3.2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgili Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak**

Bu eylem tipinde iki durum söz konusudur. İlki hesap açılan şahsın hayal ürünü olup gerçekte olmayan bir şahıs olması, ikincisi gerçekte böyle bir şahsın bulunup bu şahsın konu işlem ile ilgisinin bulunmamasıdır. Bu eylemin oluşması için açılan hesabın kanuni defterlerde açılması gerekir.

Kanuni defterlerle ilgili bölümde değinildiği gibi bu defterlere yapılan kayıtların belgelenmesi gerekir. Bu durumda deftere hesap açarken ya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ya da sahte belge kullanılacaktır. Kayıtlar bu belgelerin kullanılması sonucu olduğundan bağımsız bir eylem değil, “b” bendinde yer alan suç olacaktır. Kayıtların herhangi bir belgeye dayalı olmaksızın yapılmaları durumunda, gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmaya kişiler adına hesap açma eylemi olacaktır.<sup>75</sup>

İşletme ile ticari ilişkisi olmayan bir kimse adına müşteri imiş gibi hesap açılarak mal satış bedellerinin kaydedilmesi,<sup>76</sup> çalışmayan bir kişiyi çalışmış ve ücret almış gibi gösterilmesi<sup>77</sup> ve gerçekte olmayan kişi adına gider pusulası düzenlemek bu suçu oluşturan eylemlere örnektir.

<sup>73</sup> Nejat Bozkurt, “Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri”, Muhasebe-Finansman Dergisi, Yıl 9, Sayı:12, Nisan 2000, s.16

<sup>74</sup> Dn. 4. D., 27.03.1989, E. 1986/5710, K. 1989/1486

<sup>75</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.132-133

<sup>76</sup> F. İsmail Hakkı Aydoğdu, a.g.t., s.61

<sup>77</sup> Efsun Şimşek, Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2007, s.92

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

Bu eylem uygulamada çift defter tutmak olarak adlandırılmaktadır. Çift defter tutma eyleminin suç olabilmesi için öncelikle mükellefin tutması gereken bir defterinin bulunması gerekir. Yani bu suç defter tutma zorunluluğu olan mükellefler tarafından işlenebilir. Ayrıca tutulması gereken bu defterlerin varlığının noter tasdik kayıtları veya sair suretle sabit olması gerekmektedir.<sup>78</sup>

İkinci olarak, kanuni defterlere yazılması gerekenlerin başka bir defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek gerekir. Kanuni deftere yazılması gerekenlerin sadece o deftere yazılmaması bu suçun oluşması için yeterli değildir. Yazılması gerekenlerin aynı zamanda ikinci bir deftere yazılması durumunda da bu suç oluşmaz.

Mükelleflerin kendi şahsi işleri için tuttıkları defterler bu suçu oluşturmaz. Ayrıca tutma zorunluluğu olan defterlere Türkçe kayıt yapılmalıdır, mükellef isterse başka dilde kayıt yapmak için noterden ikinci bir defter de tasdik ettirebilir. Bu durumda da Türkçe kayıt tutulan defterde olmayan bir kayıt diğer defterde olursa suç oluşacaktır.

Son olarak, bu suçun oluşması için yapılan bu eylem sonucunda vergi matrahı azalmış olmalıdır. Yapılan eylem sonucu vergi matrahı azalmıyorsa bu suç oluşmaz. Bu suçta vergi ziyayı aranmamaktadır. Vergi ziyayı oluşmamış olsa bile vergi matrahında azalma varsa bu suç oluşur.

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

Tahrifat, belge, defter ve kayıtlardaki doğru bilgilerin değiştirilerek, yanlış bilgilerin yazılması olarak tanımlanabilir.<sup>79</sup>

Bu suç usulüne uygun olarak tutulmuş defter, belge ve kayıtlar üzerinde işlenebilir. Yani mükelleflerin özel defterlerinde, tuttıkları ikinci defter veya kayıtlarda ve düzenlenen sahte belgeler üzerinde bu suç işlenemez. Ancak bu suç asıl ve suretleri

<sup>78</sup> Y. 11. CD., 20.06.2001, E. 2001/6284, K. 2001/7059

<sup>79</sup> Efsun Şimşek, a.g.t., s.96

üzerinde işlenebilir. Tahrifatın kabul edilebilmesi için önceden var olan kaydın tahrif edilmesi yeterlidir, tahrif edilen kaydın yerine yenisinin yapılması gerekmez.<sup>80</sup>

Suçun oluşması için tahrifat yapılmış belgenin kullanılması şart değildir. Belgenin kullanılmaması durumunda da bu suç oluşur. Ayrıca tahrifat yapılmasını vergi ziyana sebebiyet vermesi de gerekmez.

Vergi Usul Kanununun 217.maddesinde yanlış kayıtların nasıl düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre, yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer tüm defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

Kayıt düzenine ilişkin kurallara uyulmayarak hatalı olarak yapılmış kayıt, sonradan silinmek, kazınmak veya ilaveler yapılmak suretiyle gerçeğe uygun bir hale getirilmişse tahrifattan bahsedilemez.<sup>81</sup> Zira tahrifatta doğru bilgilerin yanlış bilgiler ile değiştirilmesi vardır. Burada usulsüzlük söz konusudur.<sup>82</sup>

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

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu, Vergi Usul Kanununun 359.maddesinin (a) bendinin (2) numaralı alt bendinde düzenlenmiştir. Gizleme, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir. Bu suçun oluşabilmesi için şu şartların yerine gelmesi gerekir:

- Defter, kayıt ve belgelerin varlığının noter tasdiki ile veya sair suretle sabit olması
- Defter, kayıt ve belgelerin incelemeye yetkili kişilerce ve vergi incelemesi için istenmesi
- Tebligatın usulüne uygun yapılması

<sup>80</sup> Mahmut Kaşıkçı, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999, s.279

<sup>81</sup>ŞahirErman, a.g.e., s.57

<sup>82</sup> S. Ateş Oktar, 'Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler', Vergi Sorunları, Sayı:144, s.83

- Defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi
- Muhafaza ve ibraz zorunluluğunun devam ediyor olması

#### **3.2.2.3.5.1. Defter, Kayıt ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdiki veya sair Suretle Sabit Olması**

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun konusunu oluşturan defter, kayıt ve belgelerin varlığının kesin olması gerekir. Bu kesinlik noter tasdiki ile veya tutanak, vergi dairesi kayıtları, matbaada basıldığını gösteren belgeler vb. şekillerde ortaya konmalıdır.

Vergi Usul Kanununda defter tutma mecburiyeti getirilen mükellefler bulunmaktadır. Bu suçun işlenmesi için bu durumun olması tek başına yeterli değildir. Yargıtay kararlarında, bu suçun işlenmesi için defter, kayıt ve belgelerin varlığının kesinleştirilmesini ilk koşul olarak aramakta, aksi durumda usulsüzlük olduğu görüşündedir.<sup>83</sup>

#### **3.2.2.3.5.2. Defter, Kayıt ve Belgelerin İncelemeye Yetkili Kişilerce ve Vergi İncelemesi İçin İstenmesi**

Vergi Usul Kanunu m.134'e göre, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Vergi incelemeye yetkili kişiler defter, kayıt ve belgeleri vergi incelemesi yapmak için istemelidirler. Bu kişilerin başka amaçlarla defter, kayıt ve belgeleri istemeleri ve mükellefin ibraz etmemesi durumunda suç oluşmaz.

Vergi sisteminin sağlıklı yürüebilmesi için, mükelleflerin denetlenmesi gerekir. Vergi Usul Kanununda da kimlerin vergi incelemesi yapabileceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununun 135. maddesine göre, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapabilirler. Kanunda belirtilenlerin dışında bulunanların mükelleflerden defter, kayıt ve belgeleri istemeleri bu suç açısından geçersizdir.

---

<sup>83</sup> Y. 11. CD., 01.02.2001, E. 2000/6169, K. 2001/674

### 3.2.2.3.5.3.Tebliğatin Usulüne Uygun Yapılmış Olması

Mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ibraz edebilmesi için konudan bilgisinin olması gerekir. Konuyu bilgilendirme sözle değil, tebligatla yapılmalıdır. Vergi Usul Kanununda tebligatla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır.

Mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ibraz için ne kadar süre verileceği yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır. İdare tebligatla ilgili düzenlemelere göre en az 15 gün süre vermelidir. Bu sürenin sonunda mükellef haklı gerekçelerle sürenin uzatılmasını isterse, idare bu süreyi uzatabilir. Bu sürelerin bitimine kadar ibraz gerçekleşmezse, sürelerin bitimi ile suç işlenmiş kabul edilir.

Tebliğat yapılmayıp, defter, kayıt ve belgelerin sözle istenmesi durumunda bu suç oluşmaz. Mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesine ilişkin defter ve belgelerin ibrazını isteyen tebliğ alındısı veya bu durumu gösteren tutanak bulunmalıdır.<sup>84</sup>

Mükellefin inceleme için istenen defter, kayıt ve belgeleri kaybettiğini bildirerek verilen süre içinde ibrazdan kaçınması halinde, mükellefe tebligat yapılmasına gerek yoktur.<sup>85</sup>

### 3.2.2.3.5.4.Defter, Kayıt ve Belgelerin İbraz Edilmemesi

Vergi Usul Kanunu m.139'a göre, vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmalıdır. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede de yapılabilir. Bu durum tutanakla tespit edilir ve bu tutanak mükellefe de imzalatılır.

Vergi incelemesi iş yerinde yapılacaksa, iş yerine gidilerek konu mükellefe bildirilir ve mükellefe ibraz için süre verilir. Süre bitiminde iş yerine gidilir ve vergi incelemesi yapılır. Mükellef istenen defter, kayıt ve belgeleri süre bitiminde ibraz etmezse bu durum tutanakla tespit edilir.

---

<sup>84</sup> Y. 11. CD., 26.03.2008, E. 2008/761, K. 2008/1765

<sup>85</sup> Y. 9. CD., 20.12.1990, E: 1990/3786, K. 1990/4517

Vergi incelemeleri yukarıda da belirttiğimiz gibi esas itibariyle iş yerinde yapılmalıdır. Kanunda yer alan istisnalar tespit edilerek dairede de vergi incelemesi yapılabilir. Bu tür durumlarda öncelikle kanunda belirtilen istisnalardan bir tanesinin mevcut olduğu tespit edilmelidir. Daha sonra uygun bir zaman vererek mükellefe bu durum tebligatla bildirilir. Sürenin sonunda mükellef istenen defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmezse suç işlenmiş olur.

Yargıtay kararlarında, farklı takvim yıllarına ait defter ve belgelerin aynı yazıyla istenmiş bulunması karşısında ibraz edilmemesini tek gizleme olarak değerlendirmektedir.<sup>86</sup>

İbrazı istenen defter ve belgelerin hepsinin ibraz edilmesi gerekir, istenen defter ve belgelerin bir kısmının ibraz edilmemesi suçun oluşması için yeterlidir.<sup>87</sup>

#### **3.2.2.3.5.5.Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu Devam Ediyor Olması**

Muhafaza zorunluluğu Vergi Usul Kanunu m.253'te düzenlenmiştir. Bu maddeye göre defter, kayıt ve belgeler düzenlendiklerin yılı takip eden yıldan itibaren beş yıl boyunca saklanmalıdır. Mükelleflerin istenen defter, kayıt ve belgeleri ibraz edebilmeleri için, bu süre içerisinde kendilerine tebligatın ulaşması gerekir. Aksi takdirde mükellefin ibraz etmemesi suç teşkil etmez.

Türk Ticaret Kanunu tacirlere defter ve belgeleri saklama zorunluluğu olarak 10 yıl belirlemiştir. Vergi incelemesi yapanlar bunu bilerek mükelleften, muhafaza süresi bittikten sonra, defter ve belgelerin ibrazını istemesi ve mükellefinde ibraz etmemesi durumunda da suç oluşmaz.

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

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin ne demek olduğu kanun koyucu tarafından tanımlanmıştır. Buna göre muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

---

<sup>86</sup> Y. 11. CD., 31.01.2001, E. 2001/6201, K. 2001/569

<sup>87</sup> Ahmet Gündel, a.g.e., s.13



Bu suçta geçen belgeden kasıt, Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabının Üçüncü Kısımında, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtları belgelemeye yarayan belgelerdir. Bu belgelerin bir kısmı, fatura ve fatura yerine geçen belgeler, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve ücret bordrosu ve bordro yerine geçen belgelerdir. Vergi Usul Kanunun diğer düzenlemelerinde aynı amaca hizmet edeceği belirtilen belgeler ve Mükerrer 257. madde uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından kullanma, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirilen belgeler de bu suçta konu belgelerdir.

Belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması, belgenin ve düzenlenmesini gerektiren muamelenin gerçek olmasına rağmen, yanılmaya sebep olacak şekilde düzenlenmesini ifade eder. Başka bir ifadeyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, gerçekte, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında uyumsuzluk oluşturulmasıdır.<sup>88</sup>

Bu suçun şartları; failin mükellef olması, belgenin yasal olarak edinilmesi, gerçek bir durumun varlığı ve bu durumun mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı gösterilmesidir.<sup>89</sup>

Bu suç mükellef sıfatına sahip kişiler tarafından işlenebilir. Çünkü bu eylem tipinde, gerçek bir muamele bulunmaktadır ve bu mükellefler tarafından yapılabilir. Üçüncü şahısların düzenledikleri belgeler sahte belge niteliğindedir.

Bu suç gerçek bir durumda gerçekleştiğinden kullanılan belgenin yasal olarak alınan belgelerden olması gerekir.

Düzenlenen bu belgeleri, yanıltıcı özelliğinin belirlenmesinde belgedeki bilgilerin fiyat, adet veya tutar yönlerinden fazlalık veya eksikliği belgeyi miktar olarak, işlemin farklılığı içerik olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı hale getirir.<sup>90</sup>

Bir belgenin düzenlenmesinde belge üzerinde yer alması gereken unsurların yazılması sırasında hata yapılabilir. Bu durumlarda suç oluşmaz.

---

<sup>88</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.153

<sup>89</sup> Uğur Yiğit, a.g.e., s.139

<sup>90</sup> Uğur Yiğit, a.g.e., s.62

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

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunun oluşabilmesi için, düzenlenen belgenin vergi işlemlerinde kullanılması gerekir. Yani bu belgeyi alan mükellef be belgeden yararlanmalıdır. Belgeden yararlanma, söz konusu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kanuni defterlere kaydedilerek beyannamelere dahil edilmesi ile gerçekleşir.

4369 sayılı kanundan önce Vergi Usul Kanunu m. 344' te bu belgeleri bilerek kullanma hükmü yer alıyordu. Bu hükümde bilerek ibaresi 4369 sayılı kanun ile kaldırılmıştır. Bilerek ibaresinin kaldırılması bazı sıkıntılara yol açmıştır. 4369 sayılı kanunun getirdiği değişiklikten sonra muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan herkesin cezalandırılabilmesi tereddüdü oluştu. Ancak vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilir ve bu eylemde kasten yapılmalıdır. Yani kanun metninden bilerek ibaresinin kalkması durumu değiştirmez.

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

Defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin “b” bendinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu yok etmeden neyin anlaşılacağını belirtmemiştir.

Yok etme, vergi incelemesini imkansız kılmak için defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığına son verilmesi, yararlanılamayacak şekilde getirilmesi veya ortadan kaldırılmasıdır. Yakma, küçük parçalara ayırma, okunamayacak şekilde karalama ve suya atma örnek olarak verilebilir.

Bir şeyi yok edebilmek için o var olmalıdır. Yani defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçunun oluşabilmesi için bunların var olduğu ortaya konmalıdır. Gizleme kısmında anlatıldığı gibi bu defterlerin varlığı noter tasdiki ile veya sair suretle ortaya konmalıdır.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçunun diğer bir şartı da bu defter, kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgelerden olması gerekir. Muhafaza ve ibraz mecburiyeti olmayan bir defterin yok edilmesi durumunda bu suç oluşmaz.

Bu suçun son şartı, yok etme eyleminin muhafaza süresi içerisinde gerçekleşmesidir. Muhafaza süresi bitmiş defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi suç teşkil etmez.

Mücbir sebepler, kaza veya taksirli hareketler sonucu defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi vücut bulmuşsa suç oluşmaz.<sup>91</sup>

Yok etme kavramı ile gizleme kavramı uygulamada karışmaktadır. Bir defter, kayıt veya belge ortada yoksa, bunların gizlendiği mi yoksa yok edildiği mi tespit edilmelidir. Yok edilen belgenin, yok edildiği tespit edilmediği sürece, yok etme değil gizleme söz konusudur.<sup>92</sup>

Yok etme eylemi esas olarak icrai hareketle işlenir. Ancak ihmali hareketle işlenmesi de mümkündür. Defter, kayıt ve belgelerin bulunduğu iş yerinin yakın çevresinde yangın çıkması durumunda, mükellefin defter, kayıt ve belgeleri rahat bir şekilde çıkarması mümkünken çıkarmayarak yanmalarına izin vermesi örnek olarak verilebilir.<sup>93</sup>

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

Vergi Usul Kanununun 218. maddesinde, ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz, tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz hükmü yer almaktadır. Bu eylem bu yasağın ihlalidir ve suçun konusu sadece defterlerdir.

Defter sayfası yok edildikten sonra yerine başka bir sayfa konması eylemi suç olmaktan çıkarmaz. Ancak yok edilen sayfaların yerine aynı bilgilerin bulunduğu bir sayfa konulması durumunda, fail eyleminden vazgeçmiş sayılacağından ceza verilmez.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup>SahirErman, a.g.e., s.60

<sup>92</sup>Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, a.g.e., s.530

<sup>93</sup>Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.481

<sup>94</sup>Uğur Yiğit, a.g.e., s.144

Defter sayfalarını yok etme suçunda, sayfaların sadece koparılması suç oluşturmaz, koparılan sayfaların yok edilmesi gerekir. Mükellef kopardığı sayfayı yok etmeyip sorulduğunda ibraz etse suç işlemiş olmaz.<sup>95</sup>

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

Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek suçu Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin “b” bendinde düzenlenmiştir. Kanun koyucu ‘sahte belge, gerçek muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.’ demek suretiyle sahte belgeyi tanımlamıştır.

Suçun oluşabilmesi için vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemesi gerekir. Yani sahte olarak düzenlenen belge, vergi kanunlarına göre kullanılması gereken belgelerden değil başka bir belge ise kaçakçılık suçu oluşmaz.

Sahte belge kullanma sebeplerinin bir kısmı daha az vergi ödemek, katma değer vergisi iadesinden yararlanmak ve ihracata ilişkin taahhütleri kapatmaktır.<sup>96</sup>

Sahte belge vergilendirmeye ilişkin işlemlerde kullanmak için düzenlenmelidir. Yani kişi sahte belgeyi düzenlerken vergi kaçırma kastı içerisinde bulunmalıdır. Düzenlenen sahte belge vergisel amaçlar dışında kullanılmak üzere düzenlenmişse kaçakçılık suçu oluşmaz, belgenin niteliğine göre Türk Ceza Kanununda yer alan sahtecilik suçu oluşur.

Düzenlenen sahte belge gerçekte olmayan bir ilişkiyi göstermektedir. Yani belge esasen biçim yönünden hukuka uygundur fakat ekonomik gerçeği ifade etmez.<sup>97</sup>

Sahte belge tamamen sahte düzenlenebileceği gibi kısmen sahte olarak da düzenlenebilir. Tamamen sahte olarak düzenlenen belgede yer alan ticari ilişki gerçekte olmayan bir ilişkidir. Kısmen sahte olarak düzenlenen belgede ise ya gerçek bir ticari ilişkinin yanına gerçekte olmayan bir ilişki yazılmıştır (mükellef ticari ilişki içerisindeki

<sup>95</sup> Kamil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İTİA Yayınları, No: 214, Eskişehir, 1979, s.167

<sup>96</sup> F. İsmail Hakkı Aydoğdu, a.g.t., s.74

<sup>97</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.486

şahıstan otomobil lastiği almış ancak faturada bunun yanında araç farı da almış gibi yazmıştır.) ya da muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırı faturaya aynı zamanda gerçek dışı ilişkinin yazılmasıdır (aynı örneğe göre şahıs 10 tane otomobil lastiği aldığını ama 15 tane olarak belgeyi düzenlediği durum)

Kullanıcı açısında sahte belge iki şekilde düzenlenebilir: Birincisi, belgeyi düzenleyen ve ilişkinin hayali olmasıdır. İkincisi ise, belgeyi düzenleyen gerçek ilişkinin hayali olmasıdır.

İlk duruma göre düzenleyen hayalidir. Mükellef vergi kaçırmak için yapılmayan giderler için sanki gider yapılmış gibi belge düzenler. Düzenlenen bu belgeden karşı tarafın varlığı önemli değildir, yani karşı taraf yoktur.

İkinci duruma göre düzenleyen kişi gerçekte vardır ancak böyle bir ilişki yoktur. Bu iki şekilde olabilir. Birincisinde ilişki tamamen hayalidir. Yani karşılıklı iki taraf anlaşarak ortada olmayan bir ilişki için belge düzenlerler. İkinci durumda ise, gerçekte bir ilişki vardır. Ancak mükellef söz konusu belgeyi alması gereken yerden değil başka bir yerden almaktadır.

Mükellefler iş yerinin terkinini verdiklerinde bastırdıkları belgeleri bildirmek zorundadırlar. Mükelleflerin iş yerinin terkinini verdikten sonra düzenledikleri fatura sahtedir.<sup>98</sup>

### **3.2.2.3.11.Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenen Belgeleri Kullanmak**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçunda belirttiklerimiz, sahte belge kullanma suçunda da geçerlidir. Yani sahte belge kullanma suçunun oluşması için, sahte belgenin vergisel işlemlerde kullanması gerekmektedir.

Sahte belge kullanma suçu genel olarak bilerek işlenir. Kişinin gerçekte olmayan bir ilişkiyi gösteren sahte belgeyi bilmeden kullanması çok zor bir durumdur. Böyle bir durum varsa mükellef bunu kendi ispatlamalıdır. Mükellefin başka biri tarafından dolandırılması yani mükellefin bir şahıstan mal alıp karşı tarafın başka bir

---

<sup>98</sup> Faruk Güçlü, a.g.e., s.34

fatura vermesi veya mükellefin yanında çalışan elemanları tarafından yapılması bu durumlara örnektir.

### **3.2.2.3.12.Belgeleri Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak**

Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak suçu, Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin “c” bendinde düzenlenmiştir. Bu suç daha önce “b” bendinin 2 numaralı alt bendi iken 5728 sayılı kanunla yapılan değişiklikle “c” bendine alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmî Gazete'de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.” hükmüne istinaden çıkarılan Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelikle belge basımına ilişkin kurallar düzenlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 13. maddesine göre mükelleflerin, kullanacakları belgeleri anlaşmalı matbaalara bastırmaları gerekmektedir. Anlaşmalı matbaa işletmecileri, belge bastırmak isteyen mükellefin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumludur. Matbaa işletmecisinin istemesi halinde mükellef veya vekili, kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorundadır.

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

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

Kanun koyucu suçun oluşması için basılan bu belgelerin kullanılmasını aramamaktadır. Yani suçun oluşması için belgelerin basılması yeterlidir.

Basma işleminin matbaada yapılmasına gerek yoktur. Herhangi bir araçla bu belgelerin basılması basma kapsamındadır.

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

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlarca basılan belgeleri bilerek kullanma suçunun oluşabilmesi için belgelerin kullanılması gerekmektedir. Kullanma eylemi, bir muamele sebebiyle mükellef tarafından doldurulması, imzalanması, doldurulan belgenin bir örneğinin muamelenin diğer tarafına verilmesi ve VUK' a göre tutulması zorunlu defterler kayıt edilmesi demektir.<sup>99</sup> Bu eylemlerden hepsinin yapılmasına gerek yoktur, sadece birinin yapılması yeterlidir.

Mükellefin basılan bu belgeleri anlaşmasız matbaada basıldığını bilmesi gerekir. Mükellefin anlaşması olmamasına rağmen anlaşması varmış gibi reklamını yapan bir matbaada bu belgeleri bastırıp kullanması suç teşkil etmez.

### **3.2.2.4.Netice**

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için herhangi bir netice aranmamaktadır. Yani vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik olduğunda sırf hareket suçu veya şekli suçtur. Kanunda belirtilen eylemlerin yapılması suçun oluşması için yeterlidir.

Uygulamada çift defter tutmak olarak tanımlanan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer ortamlara kaydetmek eylemi ile vergi kaçakçılığı suçu işlenebilmesi için kanun koyucu vergi matrahının azalması sonucunun oluşmasını istemiştir. Dolayısıyla çift defter tutma eylemi neticesi olan bir eylemdir. Bu tür suçlara da neticeli suç denir.

Vergi Kaçakçılığı suçunda 4369 sayılı yasadan önce vergi ziyaının oluşması gerekliydi. 4369 sayılı yasadan sonra artık vergi ziyaının doğması beklenmemekte sadece hareketin olması yeterli görülmektedir. Çift defter tutma eylemi ile yapılan vergi kaçakçılığında da yine vergi ziyaının doğması beklenmemekte sadece vergi matrahının azalması sonucu aranmaktadır.

---

<sup>99</sup> Turgut Candan, a.g.e., s.172-173

### **3.2.2.5.Nedensellik Bağı**

Suçun maddi unsuru üç kısımdır. Bunlar hareket, netice ve nedensellik (illiyet) bağıdır. Hareket, suçun oluşması için yapılması gereken eylemi; netice, yapılan hareket sonucu dış dünyada oluşan değişikliği ve nedensellik bağı da, dış dünyada oluşan bu değişikliğin yapılan eylemden kaynaklanması gerektiğini ifade eder.

Görüldüğü gibi nedensellik bağından söz edebilmek için bir hareket ve netice olması gerekmektedir. Dolayısıyla sırf hareket suçlarında veya şekli suçlarda hareket neticeye bitişik olduğundan nedensellik bağı yönünden özellik göstermez.

Vergi kaçakçılığı suçu, hareket suçudur. Yani neticesi harekete bitişik bir suçtur. Bu nedenle nedensellik bağı yönünden bir özellik göstermez.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer ortamlara kaydetmek eyleminde vergi matrahının azalması neticesi aranmaktadır. Bu nedenle nedensellik bağı açısından, vergi matrahının azalması neticesinin, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer ortamlara kaydedilmesinden kaynaklanmalıdır.

### **3.2.3.Manevi Unsur**

#### **3.2.3.1.Genel Açıklamalar**

TCK'nın 5. maddesinde, TCK'nın genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar içinde uygulanacağı hükmü yer almaktadır. Özel kanunlarda belirlenmiş bir düzenleme yoksa TCK'ya göre değerlendirilir. VUK'ta suçun manevi unsuru ile ilgili bir düzenleme olmadığından, vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru TCK' da yer alan maddelere göre açıklanmaktadır.

Suçun manevi unsuru, kast veya taksir şeklinde ortaya çıkar. TCK'nın 21. maddesinde kast, 22. maddesinde taksir düzenlenmiştir. Kural olarak tüm suçlar kastla işlenebilir. Taksirle bir suçun işlenebilmesi için kanunda açıkça belirtilmelidir. Kanunda vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işlenebileceği belirtilmediğinden, vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilen bir suçtur.



Vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilen bir suç olduğundan, kişinin yapmış olduğu hareket vergi kaçakçılığına sebep olmuşsa ancak kişinin böyle bir kastı bulunmuyorsa kişi cezalandırılmaz. Bu nedenle kişilerin beyan ettikleri gelir ile servet artışları birbirine uymuyorsa bunun sebebi manevi unsurdur. Yani kişi yaptığı hareketi kasten yapmamıştır. Örneğin kişi 500.000 TL gelir beyan ediyor ama 2 milyon TL servet artışı oluyorsa, bu durum ancak manevi unsur ile açıklanabilir.

Bir suçun oluşması için eylemin, kusur yeteneği olan bir fail tarafından kasten işlenmesi ve ortada kusurluluğu kaldıran engelin bulunmaması gerekir. Kast, doğrudan kast ve olası kast olarak ikiye ayrılır.

### **3.2.3.2.Doğrudan Kast**

Doğrudan kast, kast denince aklımıza gelen şeklidir. Yani failin suçun kanuni tanımındaki unsurları bilerek ve isteyerek işlemesidir(TCK m.21). Doğrudan kast, failin işlediği suçun maddi unsurlarının hepsini düşünüp, öngörmesi ve bunlar hakkında bilgiye sahip olması halidir.<sup>100</sup> Doğrudan kastta, fail sebebiyet vereceği neticeyi kesin bir şekilde öngörmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu, doğrudan kast ile işlenebilir. Failin bu suçu işlerken kastı, vergi kaçırmaktır ve yaptığı eylem ile vergi kaçırma neticesinin doğacağını kesin bir şekilde bilmektedir. Yapılan eylem, failin hatası sonucu veya dikkatsizliği sonucu oluşursa, suçun manevi unsuru oluşmayacağından yapılan davranış vergi kaçakçılığını oluşturmaz.

### **3.2.3.3.Olası Kast**

Kanun koyucu olası kastı, kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşeceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi hali olarak tanımlamıştır (TCK m.21/2). Olası kastta, fail suçun neticesini kesin değil, muhtemel olarak öngörmektedir. Olası kast ile işlenen suçlar da cezalar indirilir.

Bir ilke olarak kastla işlenebilen suçlar, olası kastla da işlenebilir. Ancak kanunda “bilerek”, “bildiği halde” gibi ifadeler geçiyorsa bu tür suçlar olası kastla işlenemez sadece doğrudan kastla işlenebilir. Maliye Bakanlığı ile anlaşması

---

<sup>100</sup> İzzet Özgenç, a.g.e., s.301

olmayanların bastığı belgeleri kullanma eyleminde kanun koyucu bu eylemin bilerek yapılması gerektiğini belirtmiştir. Bu nedenle bu eylem sadece doğrudan kast ile işlenebilir.

“Bilerek” ibaresine 4369 sayılı yasadan önce sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma eylemlerinde de yer verilmekteydi. Kanun koyucu 4369 sayılı yasa ile bu ibareyi kaldırmıştır. Bu düzenleme bazı tereddütlere sebep olmuş ve bu suçta kast unsurunun aranıp aranmayacağı tartışılır hale gelmiştir. Maliye Bakanlığı da bu karışıklığa son vermek adına 306 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde vergi suçu raporu yazılırken kast unsuruna bakılması gerektiğini belirtmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu, vergi kastı ile işlenebileceğinden ve kast aranmayıp, taksirin yeterli olabilmesi için kanunda açıkça belirtilmesi gerektiğinden, vergi kaçakçılığının kasten işlendiğinde tereddüt bulunmamaktadır. Kanun koyucu “bilerek” ibaresini bu nedenlerle fazlalık bularak kaldırmıştır. Ayrıca manevi unsur ceza mahkemeleri tarafından aranan bir unsurdur. Bu nedenle Maliye Bakanlığının bu tebliği, her ne kadar iyi niyetle olsa da, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Olası kast, şekli suçlarda söz konusu değildir<sup>101</sup>, netice suçlarında söz konusudur. Çünkü şekli suçlar, neticesi harekete bitişik olduğundan hareketin yapılması ile tamamlanır.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan eylemlerden, çift defter tutmak eylemi dışında tüm eylemler şekli suç oluştur. Bu nedenle bu eylemler olası kast ile işlenemez.

Çift defter tutmak eyleminde, vergi matrahının azalması sonucunun doğması gerekmektedir. Dolayısıyla yapılan eylem vergi matrahını azaltmaya yönelik yapılacaktır. Yani bu davranışın amacı hukuka aykırı davranmak olduğunda başka bir sonuç öngörülemmez. Bu nedenle bu eylemde olası kast ile işlenemez.

Vergi kaçakçılığına sebep olan eylemlerin hepsi doğrudan kastla işlenebildiğinden, vergi kaçakçılığı doğrudan kastla işlenebilen suçtur, olası kastla işlenemez.

---

<sup>101</sup> Veli Özer Özbek, Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı İzmir Şerhi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s.286

### **3.2.4.Hukuka Aykırılık Unsuru**

Hukuka aykırılık unsuru ile ilgili Vergi Usul Kanununda düzenleme bulunmamaktadır. Türk Ceza Kanununa göre dört tür hukuka uygunluk sebebi vardır: Kanun hükmünü yerine getirme (m.24/1), meşru savunma (m.25/1), hakkın kullanılması (m.26/1) ve ilgilinin rızasıdır (m.26/2).

Hukuka uygunluk sebeplerine tek tek bakıldığında bu sebeplerin vergi kaçakçılığı suçu için uygulanamayacağı açıktır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçunda hukuka uygunluk sebebi bulunmamaktadır.

### **3.2.5.Zorunluluk Hali**

Zorunluluk hali, Türk Ceza Kanununun 25. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, gerek kendisine gerek başkasına ait hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Zorunluluk halinin de vergi kaçakçılığı yönünden uygulanmasının dar olduğu ancak iflas durumunda uygulanabileceği yönünde fikirler bulunmaktadır. Bu fikre göre, şahıs kendisinin sebep olmadığı, sosyal ve siyasal sebepler gibi nedenlerle iflas durumuna geldiğinde işlediği vergi kaçakçılığı suçunda zorunluluk hali bulunmaktadır.<sup>102</sup>

## **3.3.Suçun Özel Görünüş Biçimleri**

### **3.3.1.Teşebbüs**

4369 sayılı kanundan önce vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyayı aranmaktaydı. Vergi ziyasının oluşmaması durumunda Türk Ceza Kanununun genel hükümlerine göre teşebbüs uygulanmıyordu. Vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs Vergi Usul Kanununun 358. maddesinde düzenlenmişti. Bu maddeye göre;

*“ (24/6/1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun hükmüdür.)*

---

<sup>102</sup>SahirErman,a.g.e., s.25

1) 344 üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlenmeme ve iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyanına neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

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

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

*Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.”*

4369 sayılı kanun ile vergi ziyanının aranma şartı ve vergi kaçakçılığına teşebbüsü düzenleyen Vergi Usul Kanununun 358. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Türk Ceza Kanununun 5.maddesinde Türk Ceza Kanununun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs hakkında Vergi Usul Kanununda düzenleme olmadığından teşebbüs Türk Ceza Kanunu genel hükümlerine göre açıklanacaktır.

Türk Ceza Kanununda suçta teşebbüs 35.maddede düzenlenmiştir. Kişinin, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulacağı hükümlenmiştir. Bu maddeye göre, kişinin hareketinin işlemek istediği suçta uygun bir hareket olması, icraya başlaması ve bu hareketin elinde olmayan çeşitli sebeplerle tamamlanmamış olması gerekmektedir.

Teşebbüs tarifinden de anlaşıldığı gibi, teşebbüsün oluşabilmesi için icrai bir hareketin bulunması gerekmektedir. Bu nedenle ihmali davranışla işlenen suçlar teşebbüs açısından elverişli değildir.<sup>103</sup>

---

<sup>103</sup> İzzet Özgenç, a.g.e., s.483

Sırf hareket suçları da denen şekli suçlarda teşebbüsün mümkün olup olmadığında farklı görüşler bulunmakla birlikte genel görüş, sırf hareket suçlarında, teşebbüs mümkün değildir. Yargıtay ise çeşitli kararlarında teşebbüsün mümkün olduğunu kabul etmiştir.<sup>104</sup> Kanaatimizce, kural olarak teşebbüs mümkün değildir. Ancak hareket parçalara bölünebiliyorsa teşebbüs mümkün olabilir.

Vergi kaçakçılığını oluşturan defter, belge ve kayıtları gizleme eylemi ihmali bir hareketle işlenebilir. İhmali hareketle işlenen suçlarda teşebbüs mümkün olmadığından, defter, belge ve kayıtları gizleme eylemi ile ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs söz konusu olmaz.

Genel olarak vergi kaçakçılığını oluşturan eylemler şekli suçtur. Şekli suçlarda, teşebbüs mümkün olmadığından vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs söz konusu değildir. Ancak bu konuda fikir birliği bulunmamaktadır.

Donay, defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri sahte olarak düzenlemek ve sahte belgeleri kullanmak ve izinsiz olarak basılan belgeleri kullanmak eylemlerinde teşebbüsün mümkün olduğunu, diğer eylemlerde mümkün olmadığını belirtmektedir.<sup>105</sup>

Baykara ise sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basılması eyleminde teşebbüsün mümkün olduğunu söylemektedir.<sup>106</sup>

### **3.3.2.İştirak**

Suçta iştirakte da suçta teşebbüste olduğu gibi Türk Ceza Kanununun genel hükümleri geçerlidir. Vergi Usul Kanununda iştirak ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.

Suçta iştirak, Türk Ceza Kanununun 37, 38, 39, 40 ve 41.maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre kişiler fail, azmettiren ve yardım eden olarak suçta iştirak edebilir. Suçta iştirak için, kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiil olmalı ve suç en azından teşebbüs aşamasına varmış olmalıdır.

<sup>104</sup> Y. 5. CD., 27.1.1982, E. 1982/170, K. 1982/173

<sup>105</sup> Süheyl Donay, a.g.e., s.153

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

Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak mümkündür. Herkes fail, azmettiren veya yardım eden olabilir.

Suçlar tek başına işlenebileceği gibi birden fazla kişi tarafından da işlenebilir. Bu tür durumlarda iştirak söz konusudur. Ancak bazı suçlar yapısı gereği birden fazla kişi tarafından işlenmesi gerekir. Bu suçlar çok failli suçlar olarak adlandırılmaktadır. İştirak tek failli suçların birden fazla kişi tarafından işlendiği durumlarda söz konusudur, çok failli suçların birden fazla kişi tarafından işlenmesinde iştirak olmaz.

Suçta iştirak edenlerin aynı nitelikte hareket yapması beklenmez. Önemli olan suça iştirak kastı ile suçun oluşumunda pay sahibi olmasıdır.

İştirakin şartları:

- Suçun işlenmesine birden fazla kişinin katılması
- Katılanların iştirak kastı içerisinde olması
- Katılanların suçun oluşumunda rol alması veya bir paya sahip olması

### **3.3.2.1.Faillik**

Fail, bir suçu işleyen kişidir. Faillik ise, iştirak halinde işlenen suçlarda kişilerin durumudur.

Kanun koyucu faillik kavramını iki farklı şekilde düzenlemiştir. Birincisi, suçun kanuni tanımında yer alan eylemi birlikte gerçekleştiren kişilerden her biridir. Bu uygulamada birlikte faillik olarak adlandırılmıştır. İkincisi ise, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanandır. Bu ise uygulamada dolaylı faillik olarak adlandırılmıştır.

#### **3.3.2.1.1.Birlikte Faillik**

Birlikte faillikte kişiler aynı suç işleme kastı ile hareket etmektedir. Yani suçu işleyen kişiler arasında fikir birliği bulunmaktadır. Kişilerin hepsinin aynı hareketi yapması şart değildir. Birlikte faillikte kişiler suç işleme sırasında bulunmaktadır.

Birlikte faillik için iki şart vardır: birlikte suç işleme ve ortak hakimiyet.<sup>107</sup> Ortak hakimiyet suçu işleyen kişilerin yaptığı hareketlerin birbirini tamamlayıcı nitelikte olması anlamına gelir. Örneğin, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak eylemi ile vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerden bir kısmı çizimle bir kısmı basımla uğraşsa da hepsi asli faildir.

Birlikte faillikte suça iştirak eden herkes fail gibi sorumludur.

#### **3.3.2.1.2.Dolaylı Faillik**

Dolaylı faillikte kişiler suçun icra aşamasında bulunmazlar. İcra aşamasını başka kişileri araç olarak kullanarak onlara yaptırırlar. Bu durumda genelde araç olarak kullanılan kişilerin iradesi bulunmaz. Bu kişiler bu hareketleri baskı, cebirle veya yanılığa düşerek yapmaktadırlar.

Dolaylı faillikte kişiler, kusur yeteneği olmayan kişileri araç olarak kullanmışlarsa cezaları artırılabacaktır.

#### **3.3.2.2.Azmettirme**

Bir kişiyi suç işlemeye azmettiren kişi de suçludur. Azmettiren kişide suçun icra kısmında bulunmamaktadır. Azmettirme durumunda kişinin herhangi bir suç işleme düşüncesi bulunmamaktadır. Azmettiren, kişiye verdiği sözlü veya yazılı telkinleri ile onda suç işleme kararı oluşturur. Yani azmettirme, suç işleme niyeti olmayan kişilerin çeşitli yollarla suç işlemeye karar verdirilmesidir.

Azmettirme de suçu işleyen kişide ilk başta böyle bir düşünce bulunmamaktadır. Örneğin, kişinin, böyle bir düşüncesi bulunmayan mükellefi sahte belge kullanma konusunda ikna etmesi.

Kişilerin yakınlarını ikna etmeleri daha kolaydır. Bu nedenle kanun koyucu üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanılmak suretiyle suça azmettirme durumunda, azmettirenin cezasını artırmıştır. Ayrıca çocukların azmettirilmesinde de bu durum geçerlidir.

---

<sup>107</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.542

### 3.3.2.3.Yardım Etme

Yardım etme de, azmettirmeden farklı olarak suç işleyen kişide suç işleme düşüncesi bulunmaktadır. Yardım eden, suçun işlenişini kolaylaştırıcı hareket yapmaktadır. Yaptığı bu hareket suç işlenmesinden önce olabildiği gibi suç sırasında da olabilir.

Kanun koyucu yardım etme şekillerini belirlemiştir.

- Suç işlemeye teşvik etmek
- Suç işleme kararını kuvvetlendirmek
- Eylemin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek
- Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek
- Eylemin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak
- Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak

Yardım edene asıl faile göre indirim uygulanarak ceza hükmolünür.

### 3.3.2.4.Cezada İndirim

Vergi Usul Kanununun “Cezada İndirim” başlıklı 360.maddesinde“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.” hükmü yer almaktadır.

Bu maddenin uygulanmasında faillik ve azmettirme durumlarında sıkıntı bulunmamaktadır. Ancak yardım etme durumunda her iki madde de indirim getirdiği için hangisinin uygulanacağı sorusu gündeme gelmektedir. Kanaatimizce, madde metninde ‘Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın’ demek suretiyle açıklık getirilmiştir. Yani kişiye önce iştirak hükümlerine göre ceza verilecek eğer bu kişilerin menfaati bulunmuyorsa ayrıca bu maddeye göre indirim yapılacaktır.



### 3.3.3.İçtima

Kural olarak, her eylem sonucu oluşan netice bir suç meydana getirir. Ancak bazı eylemlerin sonucu birden fazla suça sebep olduğu gibi birden fazla eylemin tek bir suçu oluşturduğu durumlar da bulunmaktadır. Suçların birleşmesi olarak da adlandırılan içtima, tek bir fiil ile birden çok hukuki yararın ihlal edilmiş olmasıdır.<sup>108</sup>

Vergi Usul Kanununda vergi kaçakçılığı suçu hakkında suçların içtima hakkında bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarının içtimasında Türk Ceza Kanununda yer alan suçların içtima ile ilgili hükümler dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununda aynı eylem ile hem vergi kabahati hem de vergi suçu oluşması durumunda nasıl bir yol izleneceği ile ilgili hükümler bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun “Suçlarda Birleşme” başlıklı 340. maddesinde; Vergi Usul Kanununda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. madde de ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği; Vergi Usul Kanunu ile vergi cezasıyla cezalandırılan fiillerin, aynı zamanda 359. maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanununun 367. maddesinin 4. fıkrasında; 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmediği belirtilmiştir.

Yine vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin son fıkrasında; kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344.maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmediği belirtilmiştir.

Görüldüğü gibi Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler suçların içtima ile ilgili olmayıp, vergi suçuna sebep olan bir eylemin aynı zamanda vergi kabahatine de sebep olması durumunda ne yapılacağı ile ilgilidir.

---

<sup>108</sup> Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.477

Türk Ceza Kanununda suçların içtimalı 42,43 ve 44. maddelerde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre suçların içtimalı üç şekilde oluşmaktadır: bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima.

Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde 3 bentte toplam 4 farklı suç bulunmaktadır. Bir kişinin yaptığı eylemler farklı bentlerde yer alıyorsa her biri ayrı bir suç oluşturur.

Vergi kaçakçılığı suçlarında bentlerde hangi hareketlerin suçu oluşturduğu sayılmıştır. Kişilerin aynı bentteki birden fazla hareketi yapması durumunda tek suç oluşur.<sup>109</sup>

Türk Ceza Kanununun 44. maddesinde fikri içtima, “ İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre fikri içtimanın uygulanabilmesi için kişinin, tek bir eylem yapması ve bu eylemin sonucunda birden fazla suçun oluşması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı yönünden fikri içtimanın uygulanması mümkündür. Sahte belge veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma eylemlerinde açıklandığı gibi bu eylemlerin suçu oluşturabilmesi için bu belgelerin vergisel işlemlerde kullanılması gerekmektedir. Kişi beyan sırasında hem sahte belge hem de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanabilir. Kişi tek bir eylemle iki farklı suç işlemiş olur. Bu tür durumlarda fikri içtima uygulanır ve kişiye cezası daha ağır cezayı gerektiren suçtan ceza verilir.

Fikri içtima halinde en ağır cezayı gerektiren suç bulunurken ihlal edilen çeşitli hükümlerdeki somut cezalara bakılmalıdır.<sup>110</sup> Bu suçlardan hangisi daha ağır cezayı gerektiriyorsa o ceza verilir. Ağır olan ceza yasanın daha ağır cezayı öngördüğüdür, hakim takdir sonucuna ortaya çıkacak ceza değildir.

Türk Ceza Kanununun 43. maddesinde zincirleme suç düzenlenmiştir. Maddeye göre zincirleme suç iki şekilde oluşabilir. Birincisi, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi

<sup>109</sup>F.İsmail Hakkı Aydoğdu, a.g.t., s.89

<sup>110</sup>Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.530

durumudur. İkincisi ise, aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumudur.

Zincirleme suçtan bahsedebilmek için kişinin yaptığı eylemleri aynı suç işleme kastı kapsamında yapması gerekir.<sup>111</sup> Zincirleme suçun ilk tipinde bir süreç bulunmaktadır. Bu sürecin ne zaman bittiğinin tespiti gerekir.

Yargıtay kararlarında her takvim yılının sonunda bu sürecin bittiğini kabul etmiştir.<sup>112</sup> Yani kişi aynı takvim yılında aynı suç işleme kapsamında birden fazla eylem yaparsa tek suç oluşur. Ancak farklı takvim yıllarında ki eylemlerde tek suç oluşmaz. Örneğin, mükellef 2011 yılı içerisinde 5 adet sahte fatura, 2012 yılında 2 adet sahte fatura kullanması durumunda 7 farklı suç oluşmaz. Burada eylemler 2 farklı takvim yılında gerçekleştiğinden 2 suç oluşur.

Takvim yılı içerisinde mükellef adli soruşturmaya uğramışsa süreç bu tarih itibarıyla biter ve bu tarihten itibaren yapılan eylemler yeni suç oluşturur.

Zincirleme suçun birinci türü belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak eylemi için uygulanamaz. Zira bu eylemin takvim yılı ile ilgisi bulunmamaktadır.

Zincirleme suçun ikinci türü, aynı eylemle birden fazla kişiye karşı suçun işlenmesidir. Bu tür belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak eylemi için uygulanabilir. Kişiler tek seferde birden fazla kişinin belgesinin basabilirler. Bu durumu zincirleme suçun uygulanması mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler haksız bir para kazandıklarından suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu ile aralarındaki ilişkiye de değinmek gerekir. Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçu TCK' nın 282.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; alt sınırı altı ay veya daha fazla hapis cezasını gerektiren bir suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini, yurt dışına çıkararak veya bunların gayrimeşru kaynağını gizlemek veya meşru bir yolla elde edildiği konusunda kanaat uyandırmak amacıyla, çeşitli işlemlere tâbi tutan kişi cezalandırılır. Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçundan bahsedebilmek için öncül

---

<sup>111</sup>Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.530

<sup>112</sup>Y. 11. CD., E. 2007/3968, K. 2007/5181

bir suçun olması gerekmektedir. Bunun alt sınırı da altı ay olduğundan vergi kaçakçılığı suçu öncül bir suç olabilir.

Suç değerlerini aklarken kimi zaman vergi kaçakçılığı suçunu da oluşturan hareketler sergilenmektedir. Peki bu durumda kişi nasıl cezalandırılacaktır? Her iki suçta kasten işlenebilen bir suç olduğundan öncelikle kişinin bu hareketi hangi suçta işleme kastı ile işlediğine bakılmalıdır ve ona göre cezalandırılmalıdır. Eğer kişi her iki suçta da işleme kastı ile hareket etmişse, tek bir hareket ile birden fazla bir suç meydana geliyorsa, daha ağır olana göre cezalandırılmalıdır.

### **3.4.Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırım**

VUK m.359/a'da yer alan eylemler;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer ortamlarına kaydetmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,

Bu eylemlere 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükümlenir.

TCK'da bir yıl ve daha az süreli hapis cezaları kısa süreli olarak belirlenmiş olup (m.49), kısa süreli hapis cezalarının adli para cezalarına çevrilmesi mümkündür (m.50). Bu eylemlerin alt sınırı 18 ay olduğundan adli para cezasına çevrilmesi mümkün değildir.

TCK'da ön ödemenin uygulanabilmesi için hükmedilen cezanın doğrudan adli para cezası veya hapis cezasının üst sınırının üç ayı geçmemesi gerektiği belirtilmiştir (m.75). Bu nedenle bu eylemler için ön ödeme de uygulanamaz.

Hapis cezalarının ertelenebilmesi için, hükmedilen hapis cezasının iki yıl ve daha az süreli olması, sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkum olmaması, suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemece bir kanaatin oluşması ve bazı durumlarda mağdurun veya kamunun uğradığı zararın giderilmesi gerekmektedir. Sanık bu eylemler sebebiyle vergi kaçakçılığı suçundan iki yıl ve daha az hapis cezası alır ve diğer şartları da sağlarsa, sanığın hapis cezası ertelenebilir.

VUK m.359/b'de yer alan eylemler;

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

Bu eylemlere 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasına hükümlenir.

Bu eylemler sebebiyle alınan hapis cezası, bu eylemlerin alt sınırı 3 yıl olduğundan adli para cezasına çevrilemez.

Bu eylemler sebebiyle verilen cezanın hapis cezası olması ve cezanın üst sınırının üç ayı geçmesi sebebiyle ön ödeme uygulanamaz.

VUK m.359/c'de yer alan eylemler;

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

Bu eylemlere 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasına hükümlenir.

Bu eylemler sebebiyle alınan hapis cezası, bu eylemlerin alt sınırı 2 yıl olduğundan adli para cezasına çevrilemez.

Bu eylemler sebebiyle verilen cezanın hapis cezası olması ve cezanın üst sınırının üç ayı geçmesi sebebiyle ön ödeme uygulanamaz.

### **3.5.Vergi Kaçakçılığı Suçunun Soruşturma Usulü**

#### **3.5.1.Muhakeme Şartı**

Muhakeme şartı dava açılmasına ve yargılama yapılmasına imkan sağlayan şartlardır.<sup>113</sup> Tanımdan da anlaşılacağı gibi muhakeme şartı, dava şartları ve yargılama şartları olarak ikiye ayrılmaktadır. İzin, şikayet, talep gibi şüpheli hakkında kamu davası açılabilmesi için gerekli olan şartlara dava şartları; sanığın hazır bulunması, sanığın akıl hastası olmaması gibi yargılamanın yapılabilmesi için gerekli şartlara yargılama şartları denir.<sup>114</sup>

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

*“Madde 367 – (Değişik : 23/1/2008-5728/280 md.)*

*(Değişik birinci fıkra: 23/7/2010-6009/13 md.) Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

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

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

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

<sup>113</sup> Nurullah Kunter, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayınevi, 16. Baskı, İstanbul, 2008, s.81-83

<sup>114</sup> Veli Özer Özbek, Ceza Muhakemesi, s.123 vd.

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

Maddeden de anlaşıldığı gibi, savcı tarafından dava açılabilmesi için savcının vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili mütalaa alması gerekmektedir. Madde de iki farklı durum belirtilmiştir. İlki, vergi idaresince savcıya bilgi verilmesi; ikincisi ise savcının doğrudan haberdar olmasıdır.

### **3.5.1.1.Savcıya Vergi İdaresince Bilgi Verilmesi**

Mükelleflerin vergi kaçırıp kaçırmadıkları veya vergi ile ilgili bir usulsüzlük yapıp yapmadıklarının denetlenmesi gerekir. Bu nedenle kanun koyucu vergi idaresinde belirli kişilere mükellefleri denetleme yetkisi vermiştir.

Vergi incelemesi ile yetkili kişiler vergi kaçakçılığı suçunu tespit etmeleri halinde adli makamlara haber vermek zorundadırlar. Vergi Usul Kanununun 367.maddesinde kanun koyucu vergi incelemesine yetkili kişiler açısından iki durum öngörmüştür. Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları vergi kaçakçılığını tespit etmeleri halinde rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya savcılığa bildirim yapabilirken; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan bildirim yapamazlar. Vergi incelemesine yetkili diğer memurlar rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alıp vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa bildirir, savcılığa bildiri bunlar yapar.

Mütalaa alınması dava açma şartıdır, mütalaa alınmadan savcı tarafından dava açılmaz. Mütalaa alınmadan dava açılması durumunda mahkeme tarafından yargılamanın durdurulması kararı verilir ve mütalaa alınmak üzere dosya savcılığa iade edilir.

Mütalaa da tespit edilen suç ile dava açılan suç aynı olmalıdır. İnceleme elemanının vergi inceleme raporundaki suç ile dava açılan iddianamedeki suç farklı ise dava şartının oluştuğundan bahsedilemez.<sup>115</sup> Yargıtay da bu yönde kararlar vermiştir. Vergi raporu sahte belge düzenlemek suçuna ilişkin, iddianamenin sahte belge kullanmak suçundan açılması durumunda dava şartının oluşmadığı, sahte fatura

---

<sup>115</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.414

kullanmak suçundan mütalaa alınmadan hüküm kurulmasının hukuka aykırı olduğu kararı vermiştir.<sup>116</sup>

Mütalaa alınması vergi kaçakçılığı suçundan dava açılması yönünden şarttır. Ancak mütalaaadaki düşünceler, yorumlar savcayı bağlamaz. Savcı karar verme açısından özgürdür, isterse mütalaa yazılmış bir dosyaya takipsizlik kararı verebilir.

### **3.5.1.2.Savcının Doğrudan Haberdar Olması**

Savcı kendisine gelen ihbarlar, kolluk tarafından öğrenilen bilgiler veya herhangi bir şekilde vergi kaçakçılığı suçu işlendiği bilgisi alması durumunda doğrudan soruşturma açamaz.

Savcının vergi kaçakçılığı suçu işlendiğini öğrenmesi durumunda elindeki bilgileri vergi idaresine bildirir ve vergi incelemesi yapılmasını ister. Savcı vergi idaresinden mütalaa aldıktan sonra dava açabilir.

Savcılığa bildirilecek olan rapor sadece vergi inceleme raporu değildir, vergi inceleme raporunun yanında vergi suçu raporu da düzenlenmelidir.

Savcılığa bildirilen mütalaa yazılı olmak zorundadır. Savcılığa şifahi beyan ile verilen mütalaalar dava açılması yönünden geçersizdir.

### **3.5.2.Görevli Mahkeme**

Vergi kaçakçılığı suçuna hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun yargılanması ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir.

Ceza yargılamasında ilk derece mahkemeleri olarak, suça ilişkin verilen cezanın ağırlığına göre belirlenmiş, sulh ceza, asliye ceza ve ağır ceza mahkemelerinden oluşan genel mahkemeler ve uzmanlık isteyen çocuk mahkemeleri, trafik mahkemeleri ve basın mahkemeleri gibi özel mahkemeler bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı genel mahkemelerin görev alanındadır.

Adli mahkemelerin görev ve yetkileri 5235 sayılı Adli Yargı İlk DereceMahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve

---

<sup>116</sup> Y. 11. CD., E. 2008/11806, K. 2008/9246



YetkileriHakkında Kanunla belirlenmiştir. Bu Kanunun 10. maddesinde sulh cezamahkemesinin, 11. maddesinde asliye ceza mahkemesinin ve 12. maddesinde ağırceza mahkemelerinin görevleri belirtilmiştir.

Sulh ceza mahkemelerinin görev alanına, kanunların ayrıca görevlikıldığı haller saklı kalmak üzere, iki yıla kadar (iki yıl dahil) hapis cezaları vebunlara bağlı adli para cezaları ile bağımsız olarak hükmedilecek adli para cezalarınınve güvenlik tedbirlerine ilişkin hükümlerin uygulanması girmektedir. Sulh ceza mahkemeleri tek hakimlidir.

Ağır cezamahkemelerinin görev alanına, Türk Ceza Kanununda yer alan yağma (m. 148), irtikâp (m. 250/1 ve 2), resmibelgede sahtecilik (m.204/2), nitelikli dolandırıcılık (m. 158), hileli iflâs (m. 161)suçları ile ağırlaştırılmış müebbet hapis, müebbet hapis ve on yıldan fazla hapiscezalarını gerektiren suçlar girmektedir. Ağır ceza mahkemeleri bir mahkeme başkanı ve yeteri kadar üyeden oluşur.

Asliye ceza mahkemelerinin görev alanını, sulh ceza ve ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işler oluşturmaktadır. Asliye ceza mahkemeleri de tek hakimlidir.

5235 sayılı Adli Yargı İlk DereceMahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve YetkileriHakkında Kanunun 14. maddesine istinaden mahkemelerin görevlerininbelirlenmesinde ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler gözetilmeksizin kanunda yeralan suçun cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulur.

Vergi kaçakçılığı suçunun düzenlendiği Vergi Usul Kanununun 359.maddesinde üç bent halinde dört farklı suç yer almaktadır. Bunlardan (a) bendinde yer alan suçlara 18 aydan 3 yıla kadar, (b) bendinde yer alan suçta 3 yıldan 5 yıla kadar ve (c) bendinde yer alan suçta ise 2 yıldan 3 yıla kadar ceza verilebileceği belirtilmiştir. Görüldüğü gibi vergi kaçakçılığı suçlarının cezalarının üst sınırları 3 yıl ve 5 yıldır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarında görevli mahkeme asliye ceza mahkemeleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinin son fıkrasında "Ceza mahkemesikararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarınıuygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi,

bumakam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.” hükmü yer almaktadır. Kanundan da anlaşıldığı gibi vergi mahkemelerince verilen karar adli ceza mahkemelerini, adli ceza mahkemelerince verilen karar vergi mahkemelerini bağlamaz. Ancak dava konusu eylemin suç olmaktan çıkarılması durumunda ceza mahkemesinin vereceği karar bağlayıcıdır.<sup>117</sup>

### 3.5.3.Arama

Arama mevzuatımızda tanımlanmamış kavramlardandır. Arama, kural olarak hakim, gecikmesinde sakıncalı bulunan hallerde savcı tarafından karar verilen, yakalama ve/veya delil elde etmek için sanık, şüpheli veya üçüncü bir kişinin mesken, işyeri ve sair yerlerinde, üstünde ve eşyasında yapılan bir araştırma işlemi olarak tanımlanabilir.<sup>118</sup>

Tanımdan da anlaşıldığı gibi, arama ile kişinin özel hayatına bir müdahale bulunmaktadır. Çeşitli sözleşmeler ve kanunlarda özel hayat güvence altına alınmıştır. Bu nedenle özel hayata müdahalenin kanunla yapılması, meşru bir nedene dayanması ve orantılılık ilkesine aykırı olmaması gerekir.

Anayasamızda aramaya ilişkin düzenlemeler 20 ve 21. maddelerde yer almıştır. Söz konusu maddelere göre, herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın, aile hayatın gizliliğine vekimsenin konutuna dokunulamaz. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunlayetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranmaz ve bunlara el konulamaz; kimsenin konutuna girilemez, aramayapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz.

Vergi Usul Kanunda arama 142 ila 147. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde aramanın hangi hallerde ve nasıl yapılacağı belirtilmiştir.

---

<sup>117</sup> Süheyl Donay, a.g.e., s.81

<sup>118</sup> Veli Özer Özbek ve Pınar Bacaksız, “Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama”, Ceza Hukuku Dergisi, Sayı 1, Ekim 2006, s.81

Arama yapılabilmesi için vergi incelemesi sırasında mükellefin vergi kaçırdığına dair emareler bulunması veya bir ihbar sonucu inceleme elemanının vergi kaçırdığına dair izler tespit etmesi gerekir.

Bir mükellefin evinde, işyerinde veya sair yerlerde arama yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hakiminden bunu istemesi; ve sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekir.

Ceza Muhakemesi Kanununa göre, arama yapılmasına gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcı tarafından da arama izni verilebilirken, vergi ile ilgili aramalarda savcı tarafından arama izni verilemez.

Vergi Usul Kanununun 147.maddesine göre, Vergi Usul Kanununun arama ile ilgili bölümünde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemesi Kanununda yer alan hükümler uygulanır.

#### **3.5.4.Hükmün Açıklanmasının Ertelenmesi**

5395 sayılı Çocuk Koruma Kanunu'nun 23. maddesi ile sınırlı olarak düzenlenen hükmün açıklanmasının ertelenmesi yolu, 5560 sayılı Kanunla Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yapılandırılmışlıkla genel bir müessese olarak kabul edilmiştir. Hükmün açıklanmasının ertelenmesi müessesenin uygulanabilmesi için hükmolunan hapis cezasının bir yıl ve daha az süreli olması gerekirken 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la yapılan değişiklikle, bir yıllık süre iki yıla çıkarılmıştır.

Hükmün açıklanmasının ertelenmesi, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukuki sonuç doğurmamasını ifade eder.

Hükmün açıklanmasının ertelenmesi kararının verilmesi için kanun koyucu şartlar belirlemiştir. Bu şartlar şunlardır:

- Yargılama sonunda sanığa verilen ceza iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası olmalı
- Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkum olmamış bulunması

- Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması
- Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi (derhal yerine getirilememesi durumunda; sanığın mağdura veya kamuya verilen zararı denetim süresince aylık taksitler halinde ödemek suretiyle tamamen gidermesi koşuluyla)

Hükmün açıklanmasının ertelenmesi halinde, mahkum olunan hapis cezası ertelenemez ve kısa süreli olması halinde seçenek yaptırımlara çevrilemez.

Hükmün açıklanmasının ertelenmesi halinde, beş yıl süreyle sanık denetime tabi tutulur, bir yıldan az olmamak üzere sanık hakkında denetimli serbestlik tedbiri kararı verilebilir.

Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlenmediği ve denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler uygun davranıldığı takdirde, açıklanması ertelenen hüküm ortadan kaldırılarak, davanın düşmesi kararı verilir.

Denetim süresi içinde kasten yeni bir suç işlemesi veya denetimli serbestlik tedbirine ilişkin yükümlülükler aykırı davranması halinde, mahkeme hükmü açıklar. Ancak mahkeme, kendisine yüklenen yükümlülükleri yerine getiremeyen sanığındurumunu değerlendirerek; cezanın yarısına kadar belirleyeceği bir kısmının infaz edilmemesine ya da koşullarının varlığı halinde hükümdeki hapis cezasının ertelenmesine veya seçenek yaptırımlara çevrilmesine karar vererek yeni birmahkûmiyet hükmü kurabilir.

Hükmün açıklanmasının ertelenmesi sanık lehine olan ve sanığa bağlı bir durumdur. Yani bu kararın verilebilmesi için sanığın da kabul etmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında cezalar (a) bendinde 18 aydan 3 yıla kadar, (b) bendinde 3 yıldan 5 yıla kadar ve (c) bendinde 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezalarıdır. Hükmün açıklanmasının ertelenmesi için verilecek cezanın 2 yıla kadar olması gerekir. Bu nedenle (a) bendi ve 2 yıl ceza verilmesi halinde (c) bendi için hükmün

açıklanmasının ertelenmesi kararı verilebilir. Ceza mevzuatımızda çeşitli indirim sebepleri bulunmaktadır. Bu nedenle her halükarda verilen ceza 2 yıla kadar olursa tüm bendler için de uygulanabilir.

### **3.6.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza İlişkisinin Sona Ermesi**

#### **3.6.1.Ölüm**

Vergi Usul Kanunda vergi kabahatleri açısından düzenleme bulunmaktadır. Buna göre, kişinin ölümü üzerine kesilen vergi cezası düşer. Ancak vergi suçları ile ilgili herhangi bir düzenlememe bulunmamaktadır.

Türk Ceza Kanununun 64. maddesinde sanığın veya hükümlünün ölümü durumuyla ilgili hüküm bulunmaktadır. Kanun koyucu ölümü kişinin sanık veya hükümlü olması yönünden ayırarak iki fıkra halinde düzenlemiştir.

Maddenin ilk fıkrasına göre, sanığın ölmesi durumunda kamu davasının düşürülmesine karar verilir. Ancak, niteliği itibariyle müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler hakkında davaya devam edilir. İkinci fıkrasına göre de, hükümlünün ölümü, hapis ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak müsadereye ve yargılama giderlerine ilişkin olup ölümünden önce kesinleşmiş bulunan hüküm infaz olur.

Suçun işlenmesinden sonra ancak soruşturma başlamadan önce şüphelinin ölmesi durumunda cezai takibat başlamaz, soruşturma başladıktan sonra ancak iddianame düzenlenmeden önce şüpheli ölürse kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilir.<sup>119</sup> Yani şahsın ölümü ceza muhakeme hukukunun hangi aşamasında gerçekleşmiş ise bir sonraki aşamaya geçilmez, orada sona erdirilir.

Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, ölüm sadece ölen şüphelinin durumunu değiştirir, dava dosyasını tamamen etkilemez. Suçun iştirak halinde işlenmiş olması durumunda suça iştirak edenlerden birinin ölümü halinde, ceza davasının suça iştirak eden diğer kişiler açısından ortadan kalkmasına yol açmaz.<sup>120</sup>

<sup>119</sup> Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen veA. Caner Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.1055

<sup>120</sup> Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yenilenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008, s.433

### 3.6.2.Af

Suçlara ilişkin ceza veya infaz ilişkisini ortadan kaldıran hallerden biri de aftır. Türk Ceza Kanununun 65.maddesinde af ile ilgili düzenleme bulunmaktadır. Bu maddeye göre, kanun koyucu affi genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayırmıştır.

Genel af halinde kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.

Genel af, suçlara yönelik olup, iki şekilde gerçekleşebilir. Bütün suçluların affedilmesi veya belirli suçların faillerinin affedilmesi şeklinde olabilir.

Hükümden önce gerçekleşirse kamu davasının açılmasına veya düşmesine neden olur. Kesin hükümden sonra gerçekleşirse cezanın infazına son verir ve mahkumiyeti bütün neticeleri ile birlikte ortadan kaldırır.

Genel af çıkarılması durumunda kişilerin rızası aranmaz. Ancak kanun koyucu kişilerin bırakılmasını şarta bağlayabilir.

Genel af kişilerin çekecekleri cezaların affedilmesidir, kişilerin ödedikleri cezaları alması anlamına gelmez. Yani müsadere olunan şeyler veya adli para cezası geri ödenmez.

Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek cezanın süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. Cezaya bağlı olan veya hükümden belirtilen hak yoksunlukları özel affa rağmen devam eder.

Özel af, sadece kesinleşmiş cezaları etkiler ve kural olarak hükmün diğer sonuçlarına etki yapmaz. Mahkumiyetten önce gerçekleşmişse kamu davası devam eder ve kesin hükümden sonra uygulanır.

Özel af suçlulara yönelik olup, bir grup suç veya hükümlü hakkında veya bir tek hükümlü hakkında çıkarılabilir.

Genel afta olduğu gibi özel afta da kişilerin rızası aranmaz. Kanun koyucu kişilerin çıkmasını şarta bağlayabilir.

Türk Ceza Kanununda af müessesesi düzenlenmiş olup, affi çıkarma yetkisinin kimde olduğundan bahsetmemiştir.

Anayasamızın 87.maddesine göre genel veya özel af çıkarma yetkisi TBMM'ye aittir. TBMM üye tam sayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilan edebilir. Ancak, TBMM orman suçları için genel ve özel af çıkaramaz (Anayasa md.169).

Anayasamızın 104.maddesi de Cumhurbaşkanına özel af çıkarma yetkisi vermektedir. Buna göre, Cumhurbaşkanı sürekli hastalık, sakatlık ve kocama sebebi ile belirli kişilerin cezalarını hafifletebilir veya kaldırabilir.

### **3.6.2.1.6111 Sayılı Kanunun Durumu**

6111 sayılı kanunda bazı vergilerde matrah artırımını yapılması halinde vergi incelemesi yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunun 6.maddesinde gelir ve kurumlar vergisi, 7.maddesinde katma değer vergisi, 8.maddesinde sorumlu sıfatı ile muhtasar beyanname ile bildirilen gelir ve kurumlar vergisine ilişkin vergi kesintileri (stopaj) ve 9.maddesinde ise matrah artırımına ilişkin genel hükümler düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, matrah artırımında bulunulması halinde matrah artırımını yapılan dönemlerle ilgili olarak ve bu vergi türleri için başka bir vergi incelemesi yapılamaz.

Vergi kaçakçılığı suçu, TCK genel hükümlerine tabidir. Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili davaları düşmesi veya verilmiş cezaların kalkması için TCK' ya uygun bir durumun ortaya çıkması veya özel kanunda böyle bir düzenlemenin olması gerekir. 6111 sayılı kanunda böyle bir düzenleme olmadığından devam eden davalar ve kesinleşmiş cezalar etkilenmez.

Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili adli soruşturma yapılabilmesi için inceleme yapılarak vergi kaçakçılığı suçu raporu düzenlenmesi gerekmektedir. 6111 sayılı kanunun 9.maddesinin 4.fikrasına göre; bu kanundan önce başlayan vergi incelemeleri kanunun yayımlandığı tarihi izleyen ay başından itibaren bir ay içerisinde vergi incelemesi bitirilmelidir, aksi takdirde inceleme yapılamaz. Yani bu kanun yayımlandıktan sonra yaklaşık bir ay içerisinde devam eden vergi incelemeleri sonuçlandırılmalıdır.

6111 sayılı kanun yayımlandıktan sonra matrah artırımında bulunanlar hakkında matrah artırımında buldukları dönem ile ilgili vergi incelemesi yapılamayacağından vergi kaçakçılığı suçundan adli bir dava da açılmayacaktır. Ancak yine aynı kanun bu duruma bir istisna getirmiştir. Kanunun 9.maddesinin 6.fikrasına göre; VUK' nun vergi kaçakçılığı ile ilgili 359.maddesinin (b) fıkrasındaki “defter, kayıt ve belgeleri yok edenler ve defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler” bu haktan yararlanamazlar.

Görüldüğü gibi 6111 sayılı kanun bir vergi affi getiren bir kanun değildir. Ancak bazı şartlarda vergi incelemesi yapılmasını engellediğinden bu vergi türleri ile ilgili olarak vergi kaçakçılığı suçundan adli dava açılmasının önüne geçmektedir.

### **3.6.3.Zamanaşımı**

Zamanaşımı, suçun işlenmesinden itibaren belirli bir süre geçmesi halinde, eylemin kamu vicdanı üzerinde etkisini kaybetmesi sonucu artık cezalandırmada sosyal bir yarar kalmadığı düşüncesiyle bu suç failinin kovuşturulmasından vazgeçilmesidir.<sup>121</sup>

Vergi Usul Kanununda zamanaşımı ile ilgili vergi kabahatleri açısından düzenleme yapılmış, ancak vergi suçları açısından yapılmamıştır. Bu nedenle Türk Ceza Kanununda yer alan zamanaşımı ile ilgili hükümler vergi kaçakçılığı suçu içinde geçerlidir.

Türk Ceza Kanununda zamanaşımı, dava zamanaşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir.

#### **3.6.3.1.Dava Zamanaşımı**

Dava zamanaşımı, kanunen belirlenen zaman geçtikten sonra dava açılmayacağını ifade eder.<sup>122</sup>

Dava zamanaşımı, Türk Ceza Kanununda 66. madde de düzenlenmiştir. Bu maddeye göre zamanaşımı süresi suçlara verilecek cezalara göre kısımlara ayrılmıştır.

---

<sup>121</sup> Süheyl Donay, a.g.e., s.218

<sup>122</sup> Faruk Erem, Ahmet Danışman ve Mehmet Emin Artuk, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s.984



Beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı 8 yıldır. Dava zamanaşımı süresinin belirlenmesinde dosyadaki mevcut deliller itibarıyla suçun daha ağır cezayı gerektiren nitelikli halleri de göz önünde bulundurulur. Yani verilebilecek en üst ceza dikkate alınır. Vergi kaçakçılığı suçlarının üst sınırı en fazla 5 yıl olduğundan, dava zamanaşımı süreleri 8 yıldır.

Zamanaşımı, tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği ve zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden, çocuklara karşı üstsoy veya bunlar üzerinde hüküm ve nüfuzu olan kimseler tarafından işlenen suçlarda çocuğun onsekiz yaşını bitirdiği günden itibaren işlemeye başlar.

Vergi kaçakçılığı suçlarında eylemlerin tamamlanma zamanları farklılık gösterdiğinden zamanaşımı açısından önem arz etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının dava zamanaşımı süresinin 8 yıl olması delillendirme açısından sıkıntılara sebep olabilmektedir. Çünkü daha önce de belirttiğimiz gibi defter ve belgeleri saklama mecburiyeti 5 yıldır.

### **3.6.3.2.Ceza Zamanaşımı**

Ceza zamanaşımı, kanunla belirlenen zaman geçtikten sonra kesin hükümle verilmiş bir cezanın infaz edilemeyeceğini ifade eder.<sup>123</sup>

Ceza zamanaşımı Türk Ceza Kanununun 68. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında ceza zamanaşımı 10 yıldır. Vergi kaçakçılığı suçları da bu gruba girdiğinden, vergi kaçakçılığı suçları için de ceza zamanaşımı 10 yıldır.

### **3.6.4.Pişmanlık ve Islah**

Pişmanlık ve ıslah, vergi hukukuna özgü ve vergi cezalarını ortadan kaldırmak suretiyle vergi sorunlarının idari aşamada çözümünü sağlayan bir kurumdur.<sup>124</sup>

<sup>123</sup> Erem, Danışman ve Artuk, a.g.e., s.984

<sup>124</sup> Yusuf Karakoç, Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 1997, s.12-18

Pişmanlık ve ıslah Vergi Usul Kanununun 371.maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 359. maddesindeki “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.” hükmü ile pişmanlık ve ıslahtan vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerinde faydalanabileceği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında maddede belirtilen yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Pişmanlık ve ıslahtan, beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ve bunların işlenişine iştirak eden diğer kişiler yararlanabilir. Bu kişilerin pişmanlık ve ıslahtan yararlanabilmeleri için, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri ve kanunda belirtilen şartları yerine getirmeleri gerekir. Bu kişilerin yapmaları gereken kanunda belirtilen şartlar şunlardır:

- Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından her hangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.).
- Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde her hangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması.
- Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

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

Pişmanlık ve ıslah beyana dayalı vergilerde söz konusudur. Ancak kanun koyucu emlak vergisini kapsam dışına almıştır.

Haber verme dilekçe ile olmalıdır. Yani yazılı olmalıdır. Ancak sözlü yapılan bildirimlerin tutanağa geçirilip yazılı şekil alması durumunda da geçerli olmalıdır.<sup>125</sup>

Madde metninden anlaşılacağı üzere pişmanlık ve ıslah vergi ziyayı cezasının kesilmemesinden bahsetmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyayının doğması aranmamaktadır. Vergi ziyayının doğmadığı durumlarda kişilerin pişmanlık ve ıslahtan yararlanabileceklerihususundagörüş birliği bulunmamaktadır.

Kızılot–Kızılot, belirsizliğin madde metninde yer alan “vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyenler” ibaresinden kaynaklandığını, bu ibare sözel olarak vergi ziyayı cezası verilmesi gerekmiyorsa pişmanlık kapsamına girmez anlamı çıktığını, konuya amaçsal olarak yaklaşıldığında, vergi ziyayı ortaya çıkmayan kaçakçılık eylemlerinin de pişmanlık ve ıslah kapsamında olması gerektiğinin düşünölebileceğini belirtmişlerdir.<sup>126</sup>

Şenyüz ise, pişmanlık kurumunun amacının, meydana gelmesine rağmen idarenin haberdar olmadığı belki de hiç olmayacağı verginin tahsil edilmesi olduğunu, ayrıca vergi ziyayına yol açmadan kaçakçılık suçu işlenir bu da her defasında pişmanlık kapsamında cezasız kalırsa hukukun ciddiyetinin sorgulanır hale geleceğini belirtmiştir.<sup>127</sup>

<sup>125</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhale Kızılot, a.g.e., s.665

<sup>126</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhale Kızılot, a.g.e., s.680

<sup>127</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.568

#### 4.SONUÇ

Devlet kamu harcamalarını karşılamak, sosyal ve iktisadi hizmetleri gerçekleştirmek için gelire ihtiyaç duyar. Devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir.

İnsanlar ceplerinden vergi olarak çıkan paraları kayıp olarak görmekte ve bu nedenle bu kaybın en aza inmesi için çeşitli yollar aramaktadır. Bu yolların yasal olanı vergiden kaçınma olarak, yasal olmayanı da genelde vergi kaçakçılığı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığı, insanların vergiye gösterdiği en yaygın tepkidir.

Vergi kaçakçılığı suçu önceleri vergi ziyai suçunun içerisinde düzenlenmişken, 4369 sayılı kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 359. maddesinde düzenlenmiştir.

4369 sayılı kanun ile sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiillerinde “bilerek” ifadesi kaldırılmıştır. Bu değişiklik suçun oluşumunda kast unsurunun aranıp aranmayacağı hususunu tartışmalı hale getirmiştir. Bu ifadenin kalkması kast unsurunun aranmasına engel değildir. Çünkü kişi bu hareketleri vergi kaçırma kastı ile yapmaktadır.

5728 sayılı kanun ile daha önce Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (b) bendinin 2 numaralı alt bendinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayanlarca basılan belgelerin kullanılması suçu ayrı bir suç olarak (c) bendinde tanımlanmış ve “bilerek” kullanma şartı aranmıştır.

Vergi kanunlarında çok fazla değişiklik yapılmaktadır. Anlaşılması zor olan vergi konusunu bu durum daha da zorlaştırmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılmamalıdır.

Vergi kaçakçılığını azaltabilmek için başta mükellefler olmak üzere verginin önemi anlatılarak vatandaşlar vergi konusunda bilinçlendirilmelidir.

Vergi denetimleri daha etkin yapılmalıdır. Daha etkin yapılabilmesi için inceleme yapan kişiler iyi bir eğitimden geçirilmelidir. Ayrıca vergi denetimleri artırılmalıdır.

Vatandaşları vergi kaçırmaya iten sebeplerden biri de vergi aflarıdır. Çok sık vergi affı çıkması “ne de olsa yine af çıkar” düşüncesi ile vergi kaçırmaya veya vergi borçlarını ödememeye itmektedir.

6111 sayılı kanun ile belirli vergi türlerinde bazı durumlarda vergi incelemesi yapılmasının önüne geçilerek vergi kaçakçılığı suçundan cezalandırılması engellenmiştir. Bu kişilere idari cezalar verilebilecektir. Bu nedenle bu cezaların caydırıcı olabilmesi için bu cezaların tahsiline yönelik de kanun çıkarılarak idari para cezaları alan kişilerden bu miktarlar tahsil edilmelidir. Bu tür cezaların caydırıcı olabilmesi için kişi bu cezaları kesinlikle devlete ödeyeceğini bilmelidir.

## 5.KAYNAKLAR

- AKARCA A. ve ŞAFAK M., (2007), 'İşletmede Vergi Planlamasının Önemi', [http://www.muhasabenet.net/mh\\_0208\\_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html](http://www.muhasabenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html), (09.10.2007).
- ALACAKAPTAN U., (1973), Suçun Unsurları, Ajans-Türk Matbaacılık Sanayi, Ankara.
- ALPER N., TÜRK Ü., (2004), Vergi Hukuku'nda Vergi Mahremiyeti Esası, Yaklaşım Dergisi, Ocak, Sayı 133.
- ALPTÜRK E.,(2005), "Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede İnterpol ve Europol", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 22, Ekim.
- ARSLAN M., (1994), "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Malatya.
- ARTUK M. E., GÖKÇEN A. ve YENİDÜNYA A. C., (2007), Ceza Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- AYDOĞDU F. İ. H.,(2009),"Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- BATIREL Ö. F., (1993), "Çağdaş Vergi Politikası", İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Güray Matbaası, M.E.Yayın No:77.
- BAYKARA B., (2001), "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?", Yaklaşım Dergisi, Sayı:106, Ekim.
- BAYRAKLI H. H., (2005), Genel Vergi Hukuku, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon.
- BOZKURT N., (2000), "Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri", Muhasebe-Finansman Dergisi, Yıl 9, Sayı:12, Nisan.

- CANDAN T., (2010) Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs.
- CENTEL N., ZAFER H. ve ÇAKMUT Ö., (2006), Türk Ceza Hukukuna Giriş, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- ÇİÇEK H. G. ve HEREK H., (2012), Türkiye’ de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.32, Sayı:1.
- DONAY S., (2008), Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Yayınevi, İstanbul.
- DÖNMEZER S. veERMAN S., (1973), Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku – Genel Kısım, İstanbul, C.1, B:5.
- EDİZDOĞAN N., TAŞ M. ve ÇELİKKAYA A., (2007), Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.
- EREM F., DANIŞMAN A. ve ARTUK M. E., (1997), Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ERMAN S., (1998), Vergi Suçları, İ.Ü. Fen Fakültesi, Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul.
- EYÜPGİLLER S., (2002), ‘Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçeleme’, Yaklaşım Dergisi, Mayıs, Sayı:113.
- GERÇEK A., (1996), ‘Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ile İlgili Mükelleflerin Davranışları ve Tedbirlerin Etkinliği’, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- GÜÇLÜ F., (2001), Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Sayıştay Kararları Işığında), 1. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- GÜNDEL A., (2003), “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 122, Şubat.

- HEPER F., (2004), Vergi Uygulamaları, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1584, Eskişehir.
- HEREKMAN A., (1989), Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı), Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara.
- HIZLI Y., (1984), “Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu”, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara.
- KANGAL Z. T., (2007), “ Yeni Türk Ceza Hukuku’nda Tüzel Kişiler”, Hukuki Perspektif Dergisi, Temmuz.
- KARABACAK Y., (1997), “Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.
- KARAKOÇ Y., (2004), “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs.
- KARAKOÇ Y.,(1997), Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah, 2. Baskı, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir.
- KAŞIKÇI M.,(1999), Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KAZGAN H. veKAZGAN G.,(1964), Türkiye’de Maliye Politikası, 1950-1960, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, No:16, İstanbul.
- KIZILOT Ş. ve KIZILOT Z.,(2010), Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- KUNTER N., YENİSEY F. ve NUHOĞLU A., (2008), Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayınevi, 16. Baskı, İstanbul.
- KURUCA Z.,(1968), “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Hesabı Üzerine Bir Deneme”, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, M.E. Konferansları, No:222, İstanbul.



- MUTLUER K., (1979), Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İTİA Yayınları, No: 214, Eskişehir.
- OKTAR S. A., ‘Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler’, Vergi Sorunları, Sayı:144
- ÖCAL F. M.,(2001), “Vergi Suç Ve Cezalarından Kaçakçılık Suçunun Ve Cezasının İncelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- ÖNCEL Y.,(1974), “Vergiye Karşı Tepkiler ve Türkiye Cumhuriyeti’nde Vergi Kaçakçılığı”, Basılmamış Doktora Tezi.
- ÖZBEK V. Ö., (2006), Yeni Türk Ceza Kanununun Anlamı İzmir Şerhi, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ÖZBEK V. Ö. ve BACAKSIZ P., (2006), “Ceza Muhakemesi Hukukunda Arama”, Ceza Hukuku Dergisi, Sayı 1, Ekim.
- ÖZGENÇ İ., (2005), Türk Ceza Kanunu Gazi Şerhi, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ÖZTÜRK B. ve ERDEM M. R., (2008), Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku, Yenilenmiş 10. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- PÜREN S.,(2012), “Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar İle Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi, Zonguldak.
- SCHMÖLDERS, G., çev. TURHAN S., (1976), Genel Vergi Teorisi, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- ŞAAN A.,(2008), “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne, Mayıs.
- ŞENYÜZ D., (1995), Vergilemede Yükümlü Psikolojisi, Bursa.
- ŞENYÜZ D.,(2012), Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 6. Baskı, Bursa.
- ŞİMŞEK E., (2007), “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

TOSUN Ö.,(1955), Hileli Vergi Suçu, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul.

TÜRK İ.,(1999), Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÜREL G.,(2012), Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Haziran.

YİĞİT U.,(2004), Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınevi, İstanbul.