

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mali Hukuk Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI

Sevim Gülce OSLU
2501100383

Tez Danışmanı
Yard. Doç. Dr. Zafer Ertunç ŞİRİN

İstanbul 2013



Y Ü K S E K L İ S A N S

TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN

Adı ve Soyadı : SEVİM GÜLCE OSLU

Numarası : 2501100383

Anabilim/Bilim Dalı : MALİ HUKUK

Danışman : YRD.DOÇ.DR.Z.ERTUNÇ ŞİRİN

Tez Savunma Tarihi : 31.07.2013

Tez Savunma Saati : 11:00

Tez Başlığı : VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜ'NE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1. PROF.DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2. PROF.DR. S.ATEŞ OKTAR		Kabul
3. DOÇ.DR.MAHMUT KAŞIKÇI		
4. DOÇ.DR.İRFAN BARLASS		Kabul
5. YRD.DOÇ.DR.Z.ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-YRD.DOÇ.DR.YASEMİN TAŞKIN		
2-YRD.DOÇ.DR.SELMAN DURSUN		Kabul

ÖZ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE CEZASI

Sevim Gülce OSLU

Vergi kanunlarına aykırı fiiller ve bu fiiller için uygulanacak yaptırımlar Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi hukuku alanında hukuka aykırılık teşkil eden hareketlere karşı öngörülen yaptırımların bir kısmı idari para cezası, bir kısmı da hürriyeti bağlayıcı ceza niteliği taşımaktadır. Türk hukukunda vergi kanunlarına aykırı davranışları cezalandırmak için bu iki tür yaptırıma da yer verilmiştir. Tezimizde Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile bu suçlar için öngörülen cezalar incelenmiştir.

Tezimizde vergi kaçakçılığı suçları bütün unsurları ile birlikte ele alınmaktadır. Üç bölümden oluşan tezimizin ilk bölümünde öncelikle vergi kaçakçılığı ile ilgili temel kavramlar üzerinde durulmuş, vergi kaçakçılığının nedenleri incelenmiş ve vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel değişimine yer verilmiştir. İkinci bölümde, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları açıklanmış ve son olarak üçüncü bölümde ise vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri ile dava ve ceza ilişkisini sona erdiren durumlar aktarılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Kaçakçılığı Suçları

ABSTRACT

TAX EVASION OFFENCE AND PENALTY

Actions against tax laws and sanctions to be applied for these actions are regulated with the Tax Procedure Law. In the field of tax law, sanctions, applicable to illegal actions either have the characteristics of administrative fine or constitute punishment restricting freedom. Turkish law sets forth both of these sanctions for the punishment of acts that violate tax laws. In our thesis, tax evasion offenses and penalties envisaged for them, which are regulated in Article 359 of the Tax Procedure Law, are examined.

In our thesis, all of the elements of tax evasion offenses are elaborated. Our thesis consists of three chapters. In the first chapter, the basic concepts related to tax evasion are emphasized, the causes of tax evasion are examined and the historical development of tax evasion offenses is explained. In the second chapter, the elements of tax evasion offenses are described and finally in the third chapter, special manifestations of tax evasion offenses and the causes of suspension of litigation and criminal relationship status are stated.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Tax Evasion Offences

ÖNSÖZ

Vergiler, tek olmamakla birlikte, kamu hizmetlerinin finansmanı için devletlerin en önemli gelir kaynaklarıdır. Vergi mevzuatının sürekli değişimi, toplumsal ihtiyaçların artması ve kaynak sıkıntısı çeken devletin açığını vergilerden karşılamaya çalışması zaten vergi ödememe eğiliminde olan mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Elde ettikleri kar oranını arttırabilmek için ödedikleri vergiyi artı yük olarak gören mükellefler pasif ya da aktif tepki göstererek yasalara uygun ya da uygun olmayan yollarla vergi yükünü azaltma yoluna gitmektedirler.

Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası başlıklı tezimizde, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile bunlar için öngörülen cezalar incelenmiştir. Ayrıca vergiye karşı oluşan pasif ve aktif tepkiler ile mükelleflerin vergi kaçırma nedenleri üzerinde durulmuştur.

Tezimiz üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümünde, öncelikle vergi kaçakçılığı ile ilgili temel kavramlar üzerinde durulmuş, vergi kaçakçılığının nedenleri incelenmiş ve vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel gelişimine yer verilmiştir. İkinci bölümünde, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları açıklanmış ve son olarak üçüncü bölümde ise vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri ile dava ve ceza ilişkisini sona erdiren durumlar aktarılmıştır.

Öncelikle farklı şehirde araştırma görevlisi olarak görev yapmama rağmen tez danışmanım olmayı kabul eden ve fikirleri ile tezimi şekillendiren tez danışmanım Yard. Doç. Dr. Ertunç Şirin'e; tecrübeleri ile tezimin gelişmesine katkısı olan yanında çalışmaktan onur duyduğum değerli hocam, Prof. Dr. Erdoğan Öner'e; gerek bu tezi yazmamda, gerekse araştırma görevlisi olarak çalışmamda bana destek olan eşim'e ve bu günlere gelmemde büyük pay sahibi olan annem'e teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE İLGİLİ TEMEL

KAVRAMLAR.....	4
A. Vergi Kavramı.....	4
B. Vergiden Kaçınma	5
C. Peçeleme	7
D. Vergi Kaçakçılığı Kavramı	10
II. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ	11
A. Tarihi Nedenler	12
B. Sosyal Nedenler	13
C. Mali ve Ekonomik Nedenler	16
D. Hukuki Nedenler	17
E. Küreselleşme ve Vergi Kaçakçılığı.....	18

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL

GELİŞİMİ 21

A. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Öncesi.....	21
1. 5432 Sayılı Kanun.....	22
2. 5815 Sayılı Kanun.....	23
B. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sonrası	25
C. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri	27
1. 2365 Sayılı Kanun Değişikliği	27
2. 2686, 2995 ve 3239 Sayılı Kanun Değişiklikleri	30
3. 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler	31
4. 4369 Sayılı Kanun Değişikliği	34
5. 5728 Sayılı Kanun Değişikliği	37
6. 5736 Sayılı Kanun Düzenlemesi	39
7. 5904 Sayılı Kanun Değişikliği	40

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YARGILAMA USULÜ, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA CEZA

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI 41

A.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tipiklik	41
1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tipikliğin Maddi Unsurları.....	44
a. Fiil (Hareket).....	45
(1) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen, Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlar	47
i. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak	50
ii. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak.....	53

iii. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	54
iv. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek.....	56
v. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak	61
(2) Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen, Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan	62
i. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek.....	62
ii. Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak.....	63
iii. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak.....	64
(3) Ancak Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak	66
b.Netice	68
c. Fail.....	69
(1) Gerçek Kişiler	70
(2) Tüzel Kişiler.....	73
2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tipikliğin Manevi Unsurları.....	77
B.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık Unsuru	79
II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YARGILAMA	
USULÜ	81
A. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Takibi	81
B. Vergi Mahkemeleri Kararları ile Ceza Mahkemeleri Kararlarının Etkileşimi	87
III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA CEZA.....	90
A. Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Vergi Kaçakçılığı Suçları Üzerindeki Etkileri.....	90

1.	5728 Sayılı Kanun Öncesi İşlenen Fiiller	91
a.	Birinci Grup Fiiller.....	91
b.	İkinci Grup Fiiller	93
2.	5728 Sayılı Kanun Sonrası İşlenen Fiiller.....	94
a.	Birinci Grup Fiiller.....	94
b.	İkinci Grup Fiiller	95
c.	Üçüncü Grup Fiiller	96
3.	5904 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	97
a.	Birinci Grup Fiiller.....	97
b.	İkinci Grup Fiiller	97
c.	Üçüncü Grup Fiiller	98
B.	Tekerrür.....	99
C.	Vergi Kaçakçılığı Suçları Açısından VUK’nun 153/A Maddesi.....	101

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ, KUSURLULUĞU ETKİLEYEN SEBEPLER, DAVA VE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN SEBEPLER

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

A.	İştirak.....	104
B.	İçtima.....	106
1.	Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Fikri İçtima	108
2.	Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç.....	110
C.	Teşebbüs.....	111

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA KUSURLULUĞU ETKİLEYEN SEBEPLER.....

A.	Kusur Yeteneği.....	113
B.	Kusurluluğu Etkileyen Sebepler	115
1.	Hata	115

a. Kastı Kaldıran Hata.....	116
b. Kusurluluğu Etkileyen Hata.....	117
2. Mücbir Sebep	118

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA DAVA VE CEZA

İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN SEBEPLER 120

A. Ölüm.....	120
B. Af	121
C. Zamanaşımı.....	122
D. Pişmanlık ve Islah	125
E. Uzlaşma.....	128
1. 01.01.1986 – 31.12.1994 Tarihleri Arasındaki Dönem	129
2. 01.01.1995 – 31.12.1998 Tarihleri Arasındaki Dönem	131
3. 01.01.1999 – 14.08.1999 Tarihleri Arasındaki Dönem	132
4. 15.08.1999 – 31.12.2005 Tarihleri Arasındaki Dönem	133

SONUÇ 137

KAYNAKÇA 141

KISALTMALAR LİSTESİ

a.e.	: Aynı Eser/Yer
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BK	: Borçlar Kanunu
bkz.	: Bakınız
Bkz.	: Bakınız
bs.	: Basım sayısı
C.	: Cilt
CD.	: Ceza Dairesi
CGK.	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
DDDGGK	: Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu
DİBK	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu
Dn.	: Danıştay
DVDDGGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E.	: Esas
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
HUMK	: Hukuk Usullü Muhakemeleri Kanunu
İKK	: İcra İflas Kanunu
İÜHFD	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu

K.	:Karar
k.g.	:Karşı görüş
Karş.	:Karşılaştırınız
KHK	:Kanun Hükümünde Kararname
md.	:Madde
Mük.	Mükerrer
R.G.	:Resmi Gazete
s.	:Sayfa
S.	:Sayı
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TMK	:Türk Medeni Kanunu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
v.d.	:Ve Devamı
vb.	:Ve Benzeri
VUK	:Vergi Usul Kanunu
Y.	:Yargıtay

GİRİŞ

Devlet kamu hizmetlerinin finansmanı için çeşitli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynakların başında vergiler gelmektedir. Vergi kavramı yaşanan tarihsel, siyasal ve ekonomik gelişmelere paralel olarak çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Verginin zora dayanma özelliği, sürekli kazancını artırma eğiliminde olan bireylerin vergiye karşı pasif ya da aktif tepkilerinin oluşmasına neden olmuştur. Vergi kaçakçılığı mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği en önemli aktif tepkidir.

Genel olarak tanımlanacak olunursa vergi kaçakçılığı, hukuka aykırı yollarla vergi yükünün azaltılmasıdır. Vergi kaçakçılığının ekonomik, sosyal ve hukuki yapı üzerinde olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı sonucunda kamu gelirlerinde önemli bir azalma meydana gelmekte, ekonomideki rekabet şartları bozulmakta ve vergisini ödeyen mükelleflerde, kullanıldığı hissine yol açtığı için, vergi kanunlarına uyumun azalmasına neden olabilmektedir. Böylesi yıkıcı etkilere sahip vergi kaçakçılığı ile mücadele edebilmek için öncelikle yaşanan tarihsel sürecin ve vergi kaçakçılığının nedenlerinin incelenmesi gerekmektedir.

Ülkemizde vergi kaçakçılığının temel sebebi tarihi geleneklerin etkisi ile vergi bilincinin yeterince oluşmaması dolayısıyla vergi ahlakının düşük olmasıdır. Türkiye’de toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde ve bireylerin gerekli gördüğü alanlarda kullanılmaması, kanunların etkin uygulanmaması, rüşvet ve yolsuzlukların yaygın olması, kamu kaynaklarının israf edildiği inancı gibi nedenler vergi ödeyenlerde vergi bilincinin ve vergi ahlakının yerleşmesine engel olmakta, bu ise kayıt dışı ekonominin giderek artmasına neden olmaktadır. Vergi bilinci düşük olan toplumlarda, vergiyi toplayan idarenin uygulamalarının bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde olması, uygulamaların kamuoyuna iyi anlatılması ve vatandaşlara bu konuda eğitimin verilmesi ile vergi bilinç düzeyinin oluşturulması sağlanabilir.

Vergi kaçakçılığı suçları ve bunlar için uygulanacak cezalar Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nın İkinci Kısmı'nın Üçüncü Bölümü'nde yer almaktadır. Önceki düzenlemelerin incelenmesinin her ne kadar uygulamaya yönelik bir yararı bulunmasa da maddenin geçirdiği aşamaların incelenmesinin maddenin daha iyi kavranmasını sağlayacağını düşündüğümüzden tezimizin içerisinde yer vermekteyiz. Tarihsel süreç içerisinde, 5432 sayılı Kanun ile ilk Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş ve bu kanunda kaçakçılık terimi idari para cezasını gerektiren fiiller için ilk kez kullanılmıştır. 5815 sayılı Kanun ile kaçakçılık fiillerinin bir kısmı ilk defa hileli vergi suçunun fiilleri olarak tanımlanarak sonucunda idari yaptırımın yanı sıra yine ilk kez hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 5432 sayılı Kanun'u mülga ederek 04.01.1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun ilk halinde hileli vergi suçu muhafaza edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları ve yaptırımlarına 2365, 2686, 2995, 3239, 3505, 4008, 4108, 4369, 5728 ve 5736 sayılı Kanunlar ile değişiklikler getirilmiştir. 2365 sayılı Kanun'la hileli vergi suçunu oluşturan fiiller kaçakçılık suçunu düzenleyen 344. maddeye aktarılmış ve böylece bu iki suç "kaçakçılık" başlığı altında bütünleştirilmiştir. 2365 sayılı Kanun ile madde metninden "*kasten*" ifadesi çıkarılmıştır. 01.01.1999 tarihinden önce vergi kaçakçılığı suçu, VUK'nun 344. maddesinde, "*mükellef veya sorumlu tarafından 344. madde de yer alan fiillerin işlenmesi ile kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi*" şeklinde tanımlanmıştır. 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle eski 344. maddede yer alan kaçakçılık suçları, iki fıkra halinde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddeye taşınmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile ilgili en son değişiklik 5904 sayılı Kanun'la yapılmıştır.

Tezimizde "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası" konusu üç bölümde incelenecektir. İlk bölümünde, öncelikle vergi kaçakçılığı ile ilgili temel kavramlar üzerinde durulacak, bu çerçevede vergiden kaçınma, peçeleme ve vergi kaçakçılığı kavramları açıklanarak, vergi kaçakçılığının nedenleri ve vergi kaçakçılığı suçlarının tarihsel gelişimi incelenecektir. İkinci bölümünde, vergi kaçakçılığı suçlarının kanunda belirtilen hükümler çerçevesinde unsurları, suçu oluşturan fiiller ve cezaları

açıklanacaktır. Son olarak üçüncü bölümde ise vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri ile dava ve ceza ilişkisini sona erdiren durumlar aktarılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR, VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Tezimizin bu bölümünde vergi kaçakçılığı kavramı tanımlanacak ve vergi kaçakçılığı kavramının daha iyi anlaşılmasını sağlayacak vergi, vergiden kaçınma, peçeleme kavramlarından bahsedilecektir.

A. Vergi Kavramı

Vergi kavramı yaşanan tarihsel, siyasal ve ekonomik gelişmelere paralel olarak, vergiye yüklenen işlevler değişikçe¹ çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Vergi türkçe kökenli bir terim olup,² önceleri hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri ifade etmekteyken,³ daha sonra gönüllü olma özelliğini giderek geleneksel bir yükümlülüğe bırakmış, sonunda da zorunlu ödemeye dönüşmüş bir değeri ifade etmektedir.

Selim Kaneti'ye göre vergi; *“kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarmadır”*.⁴

¹S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 8. bs., Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012, s. 1.

²Büyük Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, 05 Eylül 2012.

³Nihat Sayar, **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970, s. 26.

⁴Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/1987, s. 4.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesindeki;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" şeklindeki düzenleme ile verginin tanımı yapılmayıp, sadece verginin esasları belirlenmiştir.

B. Vergiden Kaçınma

Vergiye karşı mükelleflerde oluşan tepkiyi; pasif ve aktif tepki olarak sınıflandırmamız mümkündür. Vergiye karşı ilk aşamada mükellefler pasif bir tepki gösterebilirler. Tüketimi kısma, yatırımdan vazgeçme, verginin yansıtılması ve vergiden kaçınma mükelleflerin vergideki artışa karşı gösterdiği pasif tepkilere örneklerdir.

Vergi oranlarının belli bir seviyenin üzerine çıkması halinde ise mükelleflerin verdiği tepki belirli bir süre sonra pasif olmaktan çıkıp aktif tepkiye dönüşmektedir. Vergi kaçakçılığı, verginin reddi ve vergi isyanı mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği aktif tepkilere örneklerdir.⁵

Vergi kanunlarımızda açıkça vergiden kaçınma kavramının tanımı yapılmadığından, doktrinde vergiden kaçınma kavramına ait çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır.

⁵Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, "Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları", "Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, Yayın No: 2012/420, s. 192.

Bir yazara göre vergiden kaçınma, vergi kanunlara aykırı hareket etmeksizin vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade eder.⁶

Diğer bir yazar vergiden kaçınmayı, mükelleflerin kanunlara aykırı hareket etmeksizin, vergili bir malı satın almaması, vergili bir alanda ekonomik faaliyette bulunmaması ya da kanunlardaki boşluklardan yararlanmak veya doğrudan vergiyi doğuran olayla bağlantı kurmamaya dikkat etmek yoluyla vergi vermemeyi istemeleri şeklinde tanımlamıştır.⁷

OECD raporlarında ve çalışmalarında vergiden kaçınmanın unsurları belirlenmiştir; buna göre vergiden kaçınmanın meydana gelebilmesi için mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla vergi kanunlarının sınırları içinde fakat genellikle vergi kanunlarının konuluş amacıyla çelişen bir şekilde uygulama yapmaları gerekmektedir.⁸

Yukarıda yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere; vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan boşluklardan veya kendilerine sağlanmış indirim ve istisnalardan yararlanarak vergi yükünü yasal sınırlar içerisinde azaltmalarıdır.⁹

Vergi mükellefinin vergi yükümlülüğüne yol açan olaya engel olması üç şekilde mümkün olabilir.¹⁰

- 1) Vergilendirilen malı satın almamak suretiyle,
- 2) Daha ağır bir biçimde vergilendirilmesi öngörülen mallardan ihtiyaçtan fazla miktarda alma suretiyle ya da
- 3) Vergiyi doğuran olayı vergilemenin söz konusu olmadığı alana kaydırmak yoluyla.

⁶Akdoğan, **a.g.e.**, s. 164.

⁷Sabri Tekin, **Vergi Teorisi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1993, s. 104.

⁸Özge Günay, "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, 2007, s. 88.

⁹Yusuf Kıldış, "Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma", **Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker'e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2012, s. 312.

¹⁰Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 236.

Mükellefler vergi konusu ile ilişki kurmayarak ya da vergi kanunlarında yer alan boşluklardan faydalanarak vergi yükünü hafifletmek suretiyle vergiden kaçınmaktadır. Ancak VUK'nun 3. maddesinde, vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ile sadece görünürdeki şekle dayanarak vergilendirme yapılamayacağı ve bu anlayışla bir kısım vergiden kaçınma işlemlerinin vergi kaçırma olarak değerlendirilip vergiye tabi tutulabileceğini de belirtmek gerekmektedir.¹¹

C. Peçeleme

Vergi Usul Kanunu'nun 3/b-1 maddesinde yer alan "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerinin gerçek mahiyeti esastır*" hükmü ile vergi hukukunda yer alan ekonomik yaklaşım ilkesine ulaşılmaktadır. Bu hüküm, vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın saptanmasında, hukuki biçimlerin ötesine geçilerek iktisadi gerçeğin ön planda tutulması gerektiğini göstermektedir.¹² Vergi hukukunda amaçsal yorum yapılması çabaları, kanuna karşı hilenin¹³ vergi hukukuna yansımaları olarak vergi hukukuna peçeleme kavramını kazandırmıştır.¹⁴

Vergi yükümlülükleri ve sorumlulukları özel hukuk biçimleri ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa,¹⁵ bu amaca yönelik sözleşmelere peçeleme sözleşmesi adı verilir. Bu tanıma göre yapılan bir sözleşmenin peçeleme sözleşmesi olduğunu söylemek için, öncelikle mükelleflerin vergi hukuku dışındaki bir özel hukuk müessesesini olağan dışı bir

¹¹Vedat Gürbüz, "Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi", 23. Maliye Sempozyumu, 2005, s. 257.

¹²Doğan Şenyüz, "Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar", (Çevrimiçi) http://www.ekonomikpanorama.com/yazarlar/pr_dr_dogan_senyuz/12529.html, 15 Eylül 2012.

¹³"Kanun belli hususu, bir hukuki veya ekonomik sonucu emredici bir kuralla yasaklamışsa, aynı sonuca kanunun metnine uygun başka bir yoldan giderek ulaşmak "kanuna karşı hile" niteliğindedir." Safa Reisoğlu, **Türk Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, Beta Yayın, İstanbul, 2012, s. 115.

¹⁴Şefik Taylan Akman, "Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi", **Ankara Barosu Dergisi**, (Çevrimiçi) <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2008-3/2.pdf>, 15 Eylül 2012.

¹⁵Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 167.

şekilde kullanmaları ve buna ek olarak olağan dışı kullandıkları müesseseyi kötüye kullanmaları gerekmektedir.¹⁶ Ayrıca özel hukuk müessesesini olağandışı ve kötüye kullanan mükellef veya vergi sorumlusunun söz konusu müesseseyi vergi kaçırma amacıyla kullanmış olması gerekmektedir.¹⁷

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere kısaca peçeleme; mükelleflerin özel hukuk müesseselerini olağan kullanımları dışında vergi kaçırma amacıyla kötüye kullanımı olarak tanımlanabilir.¹⁸ Peçeleme işlemi ile yapılmak istenen gerçek iktisadi ilişkinin üzerinin örtülerek gizlenmeye çalışılmasıdır.

Her ne kadar ortaya çıkan bazı sonuçlar nedeniyle peçeleme işlemi muvazaa kavramı ile benzerlik gösterse de peçeleme kavramını (özellikle vergisel saikli nisbi) muvazaa kavramı¹⁹ ile karıştırmamak gerekmektedir.

Borçlar Kanunu'nun (BK) 19. maddesinde yer alan muvazaa; yapılacak bir işlemdeki iradelerde iki taraflı yaratılan uyumsuzluk halidir. Tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla görünürde beyan ettikleri iradeleri ile gerçek iradeleri arasındaki uyumsuzluğa muvazaa ve bu konuda yapılan işleme de muvazaalı işlem denir.²⁰ Muvazaalı işlemler yapılırken taraflar yapılan sözleşmenin ya hiç hüküm doğurmayacağı veya görünürdeki sözleşmeden başka bir sözleşmenin hükümlerinin geçerli olacağı hususunda anlaşılır.²¹ Muvazaalı sözleşme hiç hüküm doğurmayacak nitelikte ise mutlak muvazaa; muvazaalı sözleşme başka bir sözleşmeyi gizlemek amacı ile yapılmışsa nisbi muvaza olarak adlandırılmaktadır.²²

¹⁶Bu tür işlemlere örtülü işlem denilmesinin uygun olacağı görüşü için bkz.: M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s. 62.

¹⁷Burhan Gündoğdu, "Muvazaa ve Peçeleme", **Yaklaşım**, Sayı: 193, Ocak 2009.

¹⁸Ersan Öz/Selçuk Buyrukoğlu/Doğan Bozdoğan, "Ulusal/Uluslararası Boyutta Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi", **Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker'e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 337.

¹⁹Akman, **a.g.m.**, s. 33.

²⁰Turgut Akıntürk/Derya Ateş Karaman, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, 20. bs., Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s. 55.

²¹M. Kemal Oğuzman/M. Turgut Öz, **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 11. bs., Vedat Kitapçılık, İstanbul, C.I, 2013, s. 131.

²²Selahattin Sulhi Tekinay/Sermet Akman/Haluk Burcuoğlu/Atilla Altop, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. bs., Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993, s. 411.

Kısaca ifade etmek gerekirse muvazaalı işlem; tarafların gerçek iradelerine uymayan işlem olarak tanımlanabilir. Her iki taraf da iradeleri ile irade beyanları arasındaki uyumsuzluğu bilmekte ve bu hususu isteyerek yaratmaktadırlar.

Peçeleme sözleşmesinde ise muvazaa kavramının aksine, iki işlem varmış gibi algılanmasına rağmen tek işlem vardır.²³ Peçelemeye taraf veya tarafların yapmak istedikleri ile sergiledikleri işlem aynıdır.²⁴ Bu işlem iktisadi sonucu gizleyecek şekilde hukuksal kılıklandırma kullanılarak yapılan işlemdir.²⁵ İşleminde peçeleme yapılmasıyla aslında vergiyi doğuran olayın gizlenmesi amaçlanmaktadır.²⁶ Burada gizlenen başka bir sözleşme olmayıp, vergiyi doğuran olayın sonuçlarıdır.²⁷

Muvazaayı peçeleden ayıran bir diğer özellik de peçelemeye gizleme unsuru öne çıktığı halde muvazaa da tarafların gerçek iradeleri ile açıklanan iradeleri arasında önemli bir fark oluşturulmak suretiyle kasıtlı yasal uygunsuzluk yaratılmaktadır.²⁸ Ayrıca muvazaalı sözleşmeler vergiyi bertaraf etmek amacıyla yapılabileceği gibi, bu amacı taşımaksızın da yapılabilir. Oysa peçeleme sözleşmesi sadece vergiyi dolanmak amacıyla yapılır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergilendirmede işlemin gerçek mahiyetinden hareket edildiğinden, peçeleme işlemlerinin varlığının tespiti halinde vergilemeye konu edilecek işlem, peçeleme işlemi yok sayılarak yapılmaktadır. Burada vergileme olması gereken durum gözönüne alınarak yapılır. Oysa muvazaanın varlığının tespit edildiği işlemlerde, vergileme tarafların gerçek iradelerini gösteren gizli işlem üzerinden gerçekleştirilmektedir.²⁹

²³Kaneti, **a.g.e.**, s. 239.

²⁴Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 104.

²⁵Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20. bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 27.

²⁶Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. bs., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 56.

²⁷Şenyüz, **a.g.m.**, s. 257.

²⁸Öz/Buyrukoğlu/Bozdoğan, **a.g.m.**, s. 336.

²⁹Akman, **a.g.m.**, 34.

D. Vergi Kaçakçılığı Kavramı

01.01.1999 tarihinden önce VUK'nun 344. maddesinde, kaçakçılık suçu "*mükellef veya sorumlu tarafından 344. maddede yer alan fillerin işlenmesi ile kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi*" şeklinde tanımlanmıştır. 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle eski 344. maddede yer alan kaçakçılık suçları, iki fıkra halinde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddeye taşınmıştır. VUK'nun yeni 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçu tanımlanmamış, sadece vergi kaçakçılığı suçunun unsurları düzenlenmiştir. Bu nedenle de vergi kaçakçılığı genel olarak aynı anlamı veren, ancak farklı ifadeleri içeren tanımlamalarla ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

Kıldış vergi kaçakçılığını "*vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle az vergi ödemek*"³⁰ şeklinde tanımlarken; Akif Akarca ve Mehmet Şafak ise vergi kaçakçılığını, "*işletmenin ödeyeceği vergiyi azaltmaya imkan veren, vergi baskısına karşı vergi kanunlarına aykırı hareketler*"³¹ olarak tanımlamaktadır.

Ayrıca vergi kaçakçılığı Alptürk tarafından; "*mükelleflerin bilerek vergiye tabi olan geliri beyan dışı bırakmaları suretiyle meydana gelen ve suç teşkil eden bir kavram*"³² olarak da tanımlanmaktadır.

Köşşekoğlu'na göre ise vergi kaçakçılığı; "*vergilendirilebilir gelir veya serveti vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılmak ya da hileli işlemlere başvurarak vergi matrahının gizlenmesi amacıyla vergi yasalarına aykırı davranmayı*" ifade etmektedir.³³

³⁰Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.2, Sayı: 2, 2000, s. 2.

³¹Akif Akarca/Mehmet Şafak, "İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi", (Çevrimiçi) http://www.muhasabenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html, 10 Ekim 2012.

³²Ercan Alptürk, "Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede İnterpol ve Europol", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 22, 2005, s. 163.

³³Abdullah Köşşekoğlu, "Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", **Adalet Dergisi**, Sayı: 39, Ocak 2011, s. 2.

Kaşıkçı ise, dilimizdeki anlamı ile kaçakçılık teriminin VUK'nun 359. maddesindeki hareketleri karşılamadığını, hile teriminin kaçakçılık terimine oranla daha doğru bir terim olduğunu ancak hile teriminin de çok geniş anlama sahip olması nedeniyle kullanılmayacağını, bu nedenle her fiilin farklı adlandırılması gerektiğini düşünmektedir.³⁴

Vergi kaçakçılığı kavramını kısaca tanımlayacak olursak, vergi kaçakçılığı; hukuka aykırı yollarla vergi yükünün azaltılmasıdır. Yani vergi kaçakçılığı, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı hareket etmektir.³⁵ Her ne kadar vergi kaçakçılığına ait çeşitli tanımlamalar bulunsun da, tezimizde vergi kaçakçılığı terimi VUK'nun 359. maddesinde yer alan fiiler için kullanılmıştır.

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞININ NEDENLERİ

Vergi kaçakçılığı ekonomik, sosyal ve hukuki yapı üzerinde olumsuz etkiler yaratabilmektedir. Böylesi yıkıcı etkilere sahip vergi kaçakçılığı ile mücadele edebilmek için öncelikle vergi kaçakçılığının nedenlerinin incelenmesi gerekmektedir.³⁶

Bireyin vergiyi gönüllü ödeyip ödememesinin nedenlerinin belirlenmesinde sadece ekonomik nedenlerin dikkate alınması yeterli olmayıp, ekonomik faktörlerin yanı sıra ahlaki, kültürel, hukuki, idari, siyasi, psikolojik faktörlerin de dikkate alınması gerekmektedir.³⁷

³⁴Ayrıntılı açıklama için bkz.: Mahmut Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 5-14.

³⁵Nihat Edizdoğan/Metin Taş/Alı Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 89.

³⁶Ayrıntılı açıklama için bkz.: Özteki Tosun, **Hileli Vergi Suçu**, Baha Matbaası, İstanbul, 1962, s. 10.

³⁷Coşkun Can Aktan, "Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı", **"Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012/420, s. 174.

Vergi kaçakçılığının nedenleri ile ilgili sistematik bir sınıflandırma yapmanın zor olması³⁸ ve yaşanan tarihsel süreç içinde doktrinde yer alan görüşlerin farklılık göstermesi³⁹ sebebiyle vergi kaçakçılığının nedenlerine ait farklı sınıflandırmalarla karşılaşılmaktadır.⁴⁰

Tezimizin bu kısmında vergi kaçakçılığının nedenlerini küreselleşmenin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkilerini de ele alarak; tarihi, sosyal, mali ve ekonomik, hukuki nedenler başlıkları altında inceleyeceğiz.⁴¹

A. Tarihi Nedenler

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat öncesi dönemde vergi ve resimlerin adları, oranları ve miktarları yere, zamana ve mükellef gruplarına göre farklılıklar göstermiştir. Vergilerin bir kısmı nakit bir kısmı ayın olarak tahsil edilmiştir. Bu dönemde vergilerin esas dayanağını şeriat oluşturmuştur.⁴² Örfi vergiler ise padişahlar tarafından şer'i vergilerin yeterli olmadığı hallerde koyulmuştur. Olağan vergi gelirlerinin büyük kısmını, tarım (aşar) ve hayvancılık (ağnam resmi) ile gayrimüslim erkeklerden alınan (cizye) dolaysız vergiler oluştururken, sefer giderlerinin, sarayın aşırı masraflarının karşılanması ve diğer nedenlerle olağan vergi gelirleri yetmediğinde ise ek vergilere (avarız) başvurulmuştur.⁴³

Toplumların vergiye karşı takındığı tavırda bir gelenek bulunmaktadır.⁴⁴ Osmanlıda toplanan vergilerin sarayın aşırı masraflarının karşılanması için

³⁸Fusun Sokullu Akıncı, **Kriminoloji**, Beta, İstanbul, 2012, s. 49-52.

³⁹Vergi kaçakçılığının nedenlerine ilişkin sınıflandırmalarla ilgili değerlendirmeler için bkz.: Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 18-37.

⁴⁰Mevzuatımızda ise 4369 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde vergi suçlarının temel nedenleri açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz.: **Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gereke: 4369 Sayılı Kanun)**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1998.

⁴¹Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonomi", (Çevrimiçi) <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf>, 12 Ekim 2012.

⁴²Öner, "Vergi Hukuku...", **a.g.e.**, s. 235.

⁴³Onur Eroğlu, "Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi", (Çevrimiçi) <http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/3-onureroglu.pdf>, s. 58, 12 Ekim 2012.

⁴⁴Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 47.

kullanılması ve ülkemizde batılı demokrasilerin yaşadığı anlamda bir sanayi devriminin gerçekleşmemiş olması nedeniyle ülkemizde vergi bilinci henüz gereğince yerleşmemiştir. Açıklanan bu nedenler günümüzde de bireylerin toplanan vergilerin yerinde kullanılmadığı görüşünün temelini oluşturmakta ve bireylerin vergiye karşı pasif ya da aktif tepki göstermesine neden olmaktadır.

B. Sosyal Nedenler

İnsanların toplu halde yaşamaya başlamalarından itibaren kollektif ihtiyaçları karşılamak için başvurulmuş en önemli kaynak olan vergi kavramı tarihte çok eskidir.⁴⁵ Tarihsel bir kavram olarak vergi ülkelerin sosyal, politik ve ekonomik koşullarına bağlı olarak oluşur. Toplumsal yapının bir parçası olan vergi, günümüze kadar toplumsal yapıda meydana gelen değişimlerden etkilenmiş ve kavramsal olarak değişime uğramıştır. Önceleri gönüllü hediye, rica sonucu devlete bir nevi yardım şeklinde ödenen vergi, kamu ihtiyaçlarının artması ve bu ihtiyaçlarının giderilmesinin devletten istenilmesi ile beraber gönüllü ödemeler olmaktan çıkmış ve yerini zorunlu ve yasal bir şekle bırakmıştır.⁴⁶

Verginin zora dayanma özelliği, sürekli kazancını arttırma eğiliminde olan bireylerin vergiye karşı tepkilerinin oluşmasına neden olmuştur. İnsan doğası gereği sürekli kazancını artırma amacındadır ve bu amacına ulaşmak için de kazancını azaltmaya yönelik hareketlere tepki gösterecektir.⁴⁷

Vergilerin mevcut oldukları süre, yaşanan siyasi süreç, sahip olunan iktisadi ve sosyal yapı, vergi ödeme bilincinin yerleşmesi ve vatandaşların vergiyi kabullenmeleri açısından önemli unsurlardır. Kaşıkçı'ya göre *“tarihi geleneklerin de etkisi ile oluşan kültür ve eğitim eksikliği, kötü ekonomik koşullar ve bunların şekillendirdiği toplumsal vergi bilincinin düşük olması vergi suçluluğunun temel*

⁴⁵Mutluer/Öner/Kesik, **a.g.e.**, s. 83.

⁴⁶Öner, “Vergi Hukuku...”, **a.g.e.**, s. 237.

⁴⁷Kıldış, “Teoride ve...”, **a.g.m.**, s. 313.

nedenidir. Bu temel ve belirleyici nedenler dışında kalan nedenler ise vergi suçlarının oluşumuna ikinci derecede etki eden nedenlerdir”.⁴⁸

Türkiye’de toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde ve bireylerin gerekli gördüğü alanlarda kullanılmaması,⁴⁹ rüşvet ve yolsuzlukların yaygın olması, kamu kaynaklarının israf edilmesi gibi nedenler vergi ödeyenlerde vergi bilincinin ve vergi ahlakının yerleşmesine engel olmaktadır.

Vergi bilinci; “kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi”⁵⁰ olarak tanımlanmaktadır.

Vergi ahlakı ise; vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmakta ve “mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusunda sahip oldukları dürüstlük düzeyini”⁵¹ ifade ettiği düşünülmektedir.⁵²

Vergi bilinci ile iç içe bir kavram olan vergi ahlakı, vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirilmesi ile anlam kazanır.⁵³

Kanunların etkin uygulanıp uygulanmaması, vatandaşların hukuki zorunlulukları anlama ve kabul yeteneği vergi bilincini ve ahlakını etkilemektedir.⁵⁴ Vergi bilinci ve ahlakının düşük olması ise kayıt dışı ekonominin giderek artmasına neden olmaktadır.

⁴⁸Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 30-31.

⁴⁹Yusuf Karakoç, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları”, **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Bursa, 2004, s. 101-102.

⁵⁰Akdoğan, **a.g.e.**, s. 175.

⁵¹Aktan, **a.g.m.**, s. 168.

⁵²“Vergi ahlakı için vergiye ilişkin görev ve sorumlulukların zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavır, vatandaşların mükellef olarak devletle aralarındaki ilişkiyi belirleyen davranış normları gibi tanımlamalar yapılmaktadır.” Turhan, **a.g.e.**, s. 199; Mehmet Tosuner/İhsan Cemil Demir, “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlakı Düzeyi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.X, Yıl: 2008, Sayı: 2, s. 355-374.

⁵³Akdoğan, **a.g.e.**, s. 180.

⁵⁴Tekin, **a.g.e.**, s. 40.

Ülkemizde vergi psikolojisi⁵⁵ üzerinde yeterince durulmamaktadır.⁵⁶ Vergi psikolojisi; vergiyi gönüllü ödeme ve ödememe nedenleri ile birlikte, bireylerin vergi karşısında tutum ve davranışlarını inceleme konusu yapmaktadır.⁵⁷ Toplumsal kurallara uyma yeteneği ülkeler arasında ciddi farklılıklar gösterir. Bazı toplumlarda önceden konulmuş kurallar normal hayatın rutin bir parçası olarak kabul edildiği için bu kurallara uymak genel kabul gören davranış biçimi iken, az gelişmiş olarak ifade edilen toplumlarda ise kurallara uymamak temel davranış biçimi olup bunun için çok zengin bir yöntem çeşitliliği yaratılmıştır.

Kanaatimizce ülkemizde vergi kaçakçılığının temel sebebi tarihi geleneklerin etkisi ile vergi bilincinin yeterince oluşmaması, dolayısıyla vergi ahlakının düşük olmasıdır. Vergi kaçakçılığının diğer nedenleri ise tarihi geleneklerin etkisi ile ortaya çıkan nedenlerdir.

Vergide başarının sağlanmasının ilk koşulu olarak vatandaşa vergi ödeme bilincinin kazandırılması gerekmektedir. Bu da vergi yükünün toplumun tüm bireylerine adaletli olarak dağıtılması, vergi gelirlerinin verimli ve tüm kesimleri mutlu edecek hizmetlerin finansmanında kullanılması ve son olarak bireylerin vergi ödemenin anayasal bir yükümlülük olduğu bilincinin yerleştirilmesi ile mümkündür.⁵⁸ Vergi ödeme bilincinin yerleşmesi vatandaşın verdiği verginin nasıl harcandığını bilmesi, verginin haklılığına inanmasını sağlayacaktır. Ayrıca verginin adil olarak alındığına olan inanç arttıkça vergiye karşı direnç de o ölçüde azalacaktır. Bunun için vergiyi toplayan idarenin uygulamalarının bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde olması, uygulamaların kamuoyuna iyi anlatılması ve vatandaşlara bu konuda eğitimin verilmesi gerekmektedir.⁵⁹

⁵⁵Ayrıntılı açıklama için bkz.: Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995.

⁵⁶Memduh Aslan, “Vergi Tahsilatında Yeni Strateji: Vergi Psikolojisi” (Çevrimiçi) <http://www.memduhaslan.com/>, 20 Ekim 2012.

⁵⁷Aktan, **a.g.m.**, s. 167.

⁵⁸İbrahim Kumluca, “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s. 97.

⁵⁹Keramettin Tezcan, “Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi Personelinin Sosyo ve Psikolojik Yapısı”, (Çevrimiçi) <http://www.sonbaski.com/sayi6vergi.htm>., 20 Ekim 2012.

C. Mali ve Ekonomik Nedenler

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının yüksekliği birçok mükellef tarafından kayıt dışılığın nedeni olarak gösterilmektedir.⁶⁰ Ülkemizde ortalama vergi yükü artma eğiliminde olmasına rağmen birçok OECD ülkesinin gerisindedir. Yüksek vergi oranı, vergi ödeyenlerde vergi sonrası geliri azaltarak mükellefin hissettiği fedakarlık derecesini artırma suretiyle etki göstermektedir.⁶¹ Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru yönlü bir ilişkinin varlığından söz edebilir.⁶²

Devletin uyguladığı yanlış ekonomik politikalar nedeniyle ortaya çıkan bütçe açılığını kapatmak için vergi oranlarının artması ile taxflasyonun (aynı zaman diliminde enflasyon ile yüksek oranlı vergilerin olması) ortaya çıkması, mükelleflerde sömürüldükleri hissine kapılmalarına neden olmakta ve mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.⁶³

Kayıt dışı ekonomiye yönelmedeki diğer bir sebep ise, insanların gelirlerini artırma istekleridir. Mükelleflerin gelir düzeyi arttıkça nispi olarak olmasada miktar olarak ödeyecekleri vergi miktarı artmaktadır. Artan vergi miktarı, vergi kaçakçılığından sağlanacak faydanın yakalanma riskini bastırmasına neden olmaktadır.⁶⁴

Çağdaş vergi sistemlerinin amacı vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktır.⁶⁵ Zaman zaman ekonomik gerekçelerle yapılan yasal düzenlemeler ile kimi gelir unsurlarına tanınan yüksek miktarda istisnalar mükellefleri verginin adil olmadığı yönünde düşündürmektedir.⁶⁶ Bu durum karşısında mükellef daha az vergi

⁶⁰Ali Çelikkaya, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”, **E-Akademi Dergisi**, Sayı: 5, Temmuz 2002, (Çevrimiçi) <http://www.eakademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>., 20 Ekim 2012.

⁶¹Aktan, Dileyici, Saraç, **a.g.m.**, s. 185.

⁶²Kıldıř, “Kayıt Dışı Ekonomi”, **a.g.m.**, 3.

⁶³Halil İbrahim Topçu, **Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s. 76.

⁶⁴Kumluca, **a.g.m.**, s. 93.

⁶⁵Nadarođlu, **a.g.e.**, s. 317.

⁶⁶Edizdođan/Taş/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 53.

vermenin ya da hiç vergi vermemenin yollarını (yasal ve yasal olmayan) aramaktadır.

Türkiye’de gelir dağılımında aşırı bir adaletsizlik söz konusudur. Gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini artırmak amacıyla ek işlerde kayıtsız şekilde çalışmaları kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır. Kayıt dışı faaliyetlerin kayıtlı faaliyetler karşısında sağladığı avantajlar da kayıtlı ekonomiden kayıtsız ekonomiye doğru gidişin ortamını hazırlamaktadır.⁶⁷

D. Hukuki Nedenler

Vergi kanunları herşeyden önce sade olmalıdır ve vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılmamalıdır.⁶⁸ Vergi mevzuatımıza baktığımızda sık sık çıkarılan kanunlar ve tebliğler gibi düzenlemeler nedeni ile mevzuatın içinden çıkılmaz ve karmaşık bir hale geldiği görülmektedir. Vergi kanunlarının anayasal vergileme ilkeleri olan hukuk devleti, vergi adaleti, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Vergi hukukunun, hukuk ilkelerine göre değil, hazinenin gelir ihtiyaçlarına göre belirlenir hale geldiği ifade edilmektedir. Hazinenin gelir ihtiyaçlarını karşılamak için mevzuatta sık sık yapılan değişimler, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenlerini sarsmış ve mevzuatı adeta takip edilemez bir hale getirmiştir.⁶⁹ Anlaşılmayan bir konunun doğru biçimde uygulanabilmesi mümkün olmadığından, vergi mevzuatının karmaşıklığı mükelleflerin doğru beyanda bulunmama eğilimine katkıda bulunmakta ve aynı zamanda vergi mevzuatının bu karmaşık yapısı⁷⁰ vergi kaybının oluşmasına yol açmaktadır.

⁶⁷Şinasi Aydemir, “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (II)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 162, 1995, s. 41.

⁶⁸Çelikkaya, **a.g.m.**, 2.

⁶⁹Ali İhsan/Özgür Çilingir, “IMF Politikaları ve Kalkınmanın Finansmanı”, (Çevrimiçi) <http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=545>., 22 Ekim 2012.

⁷⁰“Sınıfsal ayırım yapılarak yürütülen vergi politikası vergi suçlarının nedenleri arasında yer almakta ve aslında vergi suçlarının hukuki nedenlerinin birçoğu bu vergilendirme politikasından kaynaklanmaktadır.”, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 31.

Devletin üzerine düşen görevleri yapabilmek için ihtiyacı olan vergiyi toplayabilmesi, mükelleflerin vergiyi ödememeleri durumunda uygulanacak olan cezaların etkinliğine de bağlıdır. Vergi ceza miktarı ve denetleme oranı ile bireyin vergiyi gönüllü ödemesi arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır.⁷¹ Vergi cezalarında uzlaşma müessesesinin sıklıkla kullanılması, vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin de kayıt dışı faaliyetlere kaymasına, dolayısıyla vergi kaçakçılığının artmasına zemin hazırlamaktadır.⁷²

Ayrıca çok sık af kanunu çıkarılması, vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının oluşmasını engellemektedir. Vergi afları, vergi ödemeyenler lehine rekabet üstünlüğü sağlayarak, kayıtlı ekonomiyi zor durumda bırakıp kayıtsız ekonomiyi özendirilmektedir.⁷³ Çıkarılan vergi aflarında kalıcı bir düzen getirilmemesi, tekrar bir vergi affı çıkmayacağı hususunda yasal bir düzenleme yapılmaması nedenlerinden ötürü, vergi afları vergisini gönüllü olarak ödeyen mükellefler üzerinde güvensizlik yaratmaktadır. Bunun sonucu olarak mükelleflerde yeni bir af beklentisi oluşmakta ve mükellefler elde ettikleri gelirleri beyan etmemekte veya beyan etseler bile ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemektedirler.⁷⁴

E. Küreselleşme ve Vergi Kaçakçılığı

Küreselleşme hayatımızın birçok yönünü etkilediği gibi, kamu maliyesinin yapısını dolayısı ile kamusal gelir ve gider yapısını da etkilemektedir.⁷⁵ Gelişen teknolojinin etkisi ile artan küreselleşme neticesinde artık üretim faktörleri ve iktisadi faaliyetler ülkelerin sınırlarını aşan şekilde hareket etmektedirler.⁷⁶ Artan küreselleşme ile emek ve sermayenin vergilendirme alanları arasında serbestçe

⁷¹Aktan, **a.g.m.**, s. 169.

⁷²Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 41, 2002.

⁷³Karakoç, “Türkiye’de Vergi...”, **a.g.m.**, s. 98-99.

⁷⁴Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 220.

⁷⁵Coşkun Can Aktan/İstiklal Y. Vural, “Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim”, **“Yeni” Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012/420, s. 249.

⁷⁶İstiklal Yaşar Vural, “Küreselleşme Sürecinde Türk Vergi Sistemi ve Ulusal Rekabet Gücü”, **Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker’e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2012, s. 215.

hareketi edebilmesi, hükümetlerin vergi politikalarını belirleme yetkisini sınırlamıştır.⁷⁷ Aşırı kurumlar vergisine maruz kalan firmaların faaliyetlerini başka yere kaydırması⁷⁸ veya tüketicilerin alışverişlerini daha düşük vergilemenin olduğu yerlere kaydırması gibi örneklerden de anlaşılacağı gibi, teknolojik gelişmeler çerçevesinde gerek üretim faktörlerinin gerekse tüketicilerin uluslararası hareketliliği ulus devletlerin vergi politikalarını belirlemede önemli rol oynamaktadır.

Vergilemenin oluşturduğu sınırlararası etkiler⁷⁹ her zamankinden önemli hale gelmiştir. Ülkeler küreselleşmenin kamu gelirleri üzerindeki etkisini azaltabilmek için dış ticarete serbestleştirme, uluslararası finansal serbestleştirme, sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünü azaltma, vergi uyumlaştırılması, sosyal damping, yatırım teşvikleri gibi yollara başvurumaktadırlar. Küreselleşme süreci, genelde vergi sistemlerinin, özelde ise gelir vergisi sistemlerinin sorgulanmasına neden olmaktadır.⁸⁰

Küreselleşmeyle birlikte birey ve kurumların; elektronik ticaret, vergi cennetleri (offshore finansal işlemler merkezleri),⁸¹ tercihli vergi rejimleri, yeni finansal ürünler,⁸² transfer fiyatlandırması gibi vergi kaçırabilecekleri veya vergi yüklerini düşürebilecekleri yeni yöntemler ortaya çıkmıştır.⁸³

Elektronik ticaret, işyeri kullanımını gerektirmediğinden mevcut kaynak teorisini olumsuz etkilemekte ve ayrıca gelir kategorilerinin belirlenmesini güçleştirmektedir.⁸⁴ Elektronik ticaret vergi idarelerince izleme gücü içerdiği ve

⁷⁷İhsan Günaydın/Serkan Benk, “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, s. 385.

⁷⁸Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 260.

⁷⁹Günaydın/Benk, **a.g.m.**, s. 387.

⁸⁰Vural, **a.g.m.**, s. 216.

⁸¹Günaydın/Benk, **a.g.m.**, s. 392.

⁸²Aktan/Vural, **a.g.m.**, s. 254.

⁸³Öz/Buyrukoğlu/Bozdoğan, **a.g.m.**, s. 339.

⁸⁴Ayrıntılı için bkz.: Esra Ekmekçi Çalıcıoğlu, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı, İstanbul, 2010, s. 28 v.d.

vergi cennetlerine kolay erişim olanağı sağlaması⁸⁵ nedenleri ile de vergiden kaçınma yolu olarak kullanılmaktadır.

Vergi cennetlerinde⁸⁶ ise uygulanan düşük vergi ve finansal gizlilik⁸⁷ şirket ve bireysel yatırımcıların ilgisini çekmekte, karlarını maksimize etmek isteyen yatırımcıların yatırımlarını vergi cennetlerine kaydırmalarına neden olmaktadır. Vergi cennetleri uyguladıkları politikalar ile kurumlar ve gelir vergisinden kaçınmayı ve bu vergileri kaçırmayı kolaylaştırmaktadır.

Çok uluslu şirketler vergi matrahını aşındırmak amacıyla transfer fiyatlarını hileli şekilde belirlemektedirler.⁸⁸ Transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım-satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade etmektedirler. Çok uluslu şirketler karlarını maksimize etmek için, vergi oranı düşük bölge veya ülkelerdeki bağlı şirketlerinden, mal veya hizmetleri yüksek fiyatla satın alıp, düşük fiyatla satarak, vergiye konu kazançlarının büyük bölümünü düşük vergili ülkelere aktarmaktadırlar.

Yeni orataya çıkan finansal araçlar (türev ürünler), bu ürünlerdeki belirsizliklerden yararlanılarak vergiden kaçınma amacıyla kullanılabilirler.

Küreselleşmenin oluşturduğu bu olumsuzluklara karşı, sorunun tüm ülkeleri ilgilendirmesi nedeniyle, sınırlararası bilgi paylaşımının da dahil olduğu uluslararası vergi işbirliğinin artırılması⁸⁹ ve vergi politikalarının uluslararası dengeyi göz önüne alacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.⁹⁰

⁸⁵S. Öz, **a.g.e.**, s. 180.

⁸⁶“*vergi cenneti, yerleşik olmayan sermayeye, yerleşik olduğu ülkelerdeki vergi sorumluluklarından kaçabilmesi için özel ve ayrımcı vergi düzenlemeleri sunan sistemler olarak tanımlanmaktadır.*”, Ekmekçi Çalıcıoğlu, **a.g.e.**, s. 10.

⁸⁷Binhan Elif Yılmaz/Murat Çak/Murat Şeker, “Uluslararası Vergi Rekabetinin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerine Etkileri: Türkiye Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **23. Maliye Sempozyumu**, 2008, s. 76.

⁸⁸Mustafa Miynat/ M. Kemal Bostan, “Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Kullanılan Uygulama Yöntemleri”, **Prof. Dr. Aytaç EKER & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül EKER’e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2012, s. 348.

⁸⁹Ekmekçi Çalıcıoğlu, **a.g.e.**, s. 12.

⁹⁰Günaydın/Benk, **a.g.m.**, s. 416.

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Tarihsel süreç içerisinde yükümlülerin vergi sistemine uyumunu sağlamak için vergi kaçakçılığını düzenleyen hükümlerde ve vergi cezalarında sürekli değişiklikler yapılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları ve bunlar için uygulanacak cezalar Vergi Usul Kanunu'nun Dördüncü Kitabı'nın İkinci Kısımının Üçüncü Bölümü'nde yer almaktadır. Söz konusu düzenlemeler ile ilgili en son değişiklik 5904 sayılı Kanun'la⁹¹ yapılmıştır. Tezimizin bu kısmında vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili yapılan düzenlemelerin tarihsel gelişimine yer verilmiştir.

A. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Öncesi

Osmanlı İmparatorluğu'nun Tanzimat öncesi döneminde vergilerin esas dayanağını şeriat oluşturmuştur.⁹² Devletin giderleri büyük ölçüde tarımdan alınan vergilerle karşılanmakta, ticaret ve sanayiden sağlanan vergiler ise ikinci derecede önem taşımaktadır.⁹³ Vergi yükü yabancı ve gayrimüslimler lehine düzenlenmiştir. Bu dönemde vergi düzenine aykırıklar halinde uygulanacak cezalar keyfi nitelik taşımaktadır.⁹⁴

Tanzimat sonrası dönemde ise vergi sistemi basitleştirilmiş, vergi idaresi merkezleştirilmiş, taşrada vergi idaresi kurulmaya başlanmış, örfi vergiler sona erdirilmiş ve çok sayıda olağan dışı vergi kaldırılmıştır.⁹⁵ Görevliler ve yükümlüler hakkında vergisel yükümlülükler aykırılık ve cezalar dağınık bir biçimde de olsa düzenlenmeye başlamıştır.⁹⁶ 1860'lı yıllardan itibaren günümüz vergi sisteminin temelleri atılmaya başlanmış, dış mali çevrelerle yakın ilişkilerin başlaması ile

⁹¹5904 sayılı Kanun 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁹²Eroğlu, **a.g.m.**, s. 60.

⁹³Erdoğan Öner, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, 2. bs., Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara, 2005, s. 128.

⁹⁴Hızlı, **a.g.e.**, s. 5.

⁹⁵Öner, "Vergi Hukuku...", **a.g.e.**, s. 237.

⁹⁶Mehmet Uysal, "Yeni Yasaların Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları", **İstanbul Barosu Dergisi**, C.83, Sayı: 2009/3, s. 1279.

birlikte batılı vergi konusunda batılı müessese ve kurallar ülkeye girmeye başlamıştır. 1876 Anaysası ile günümüz anaysalarında yer alan çok sayıda mali hüküm hukukumuzda girmiştir. Temettü Vergisi Nizamnamesi ile bugünkü anlamda vergi kaçakçılığı suçlarına benzeyen suçlar düzenlenmiş, 28 Şubat 1918 sayılı Kanun ile vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin başvurabilecekleri itiraz ve temyiz mercileri kanunda gösterilmiş, 11 Nisan 1918 sayılı Kanun ile de vergi kaçakçılığı suçu ve vergide hile kavramları ilk kez kabul edilmiştir.⁹⁷

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında bazı değişiklikler yapılarak Osmanlı vergilerinin uygulanmasına devam edilmiş, 1925 yılında aşar vergisini kaldırılması yeni vergi sisteminin kurulmasının başlangıcı olmuştur. 1926 yılından sonra vergiler, vergi idaresi ve yargısı ile ilgili birçok düzenleme yapılmış ve daha çağdaş bir vergi sistemi kurulmaya çalışılmıştır.⁹⁸ Bu dönemde kabul edilen kanunlarda yer alan vergisel aykırılıklar karşılığı genel olarak idari para cezası uygulanırken, bazı fiiller hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar da öngörülmüştür.⁹⁹

1. 5432 Sayılı Kanun

Ülkemizde 5432 sayılı ilk Vergi Usul Kanunu 07.06.1949 tarihinde kabul edilmiş ve 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun kabul edilmeden önce 1949 yılına kadar, vergi hukuku alanında ayrı bir usul kanunu bulunmamakta ve vergi kanunları bünyesinde maddi ve şekli hükümler bir arada yer almaktadır.¹⁰⁰

5432 sayılı Kanun öncesi dönemde çıkarılan vergi kanunları incelendiğinde vergi cezalarının hukuki içeriklerinde açıklık bulunmadığı görülmektedir. Bu dönemdeki vergi kanunlarında dağınık bir şekilde birbirinden farklı içerikte

⁹⁷Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 54.

⁹⁸Öner, “Osmanlı İmparatorluğu...”, **a.e.**, s. 464.

⁹⁹Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 9.

¹⁰⁰Süheyl Donay, **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, Haziran 2008, s. 40.

düzenlemeler bulunmaktadır. Her bir vergi kanununda farklı düzenlemelerin olması uygulamada sorunlara yol açmıştır.¹⁰¹

5432 sayılı Kanun ile Türk vergi sisteminde ilk kez usule ve şekle yönelik hükümler bir arada düzenlenmiştir.¹⁰² Ayrıca bu kanun ile ceza normları da vergi usul kanununun bir kitabında toplanmıştır.

5432 sayılı Kanun'un 4. Kitabı'nda ceza hükümleri bulunmaktadır. Kanunda vergi ceza normları idari ve adli olmak üzere düzenlenmiştir. Vergi düzenine aykırılık teşil eden fiiller ağırlıklarına göre kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak tanımlanmış¹⁰³ ve bunlar sadece idari yaptırıma bağlanmıştır. Kanunda ayrıca ceza kanununa göre cezalandırılacak suçlara da yer verilmiştir.

Vergi uygulamasında idari para cezasını gerektiren fiiller için kaçakçılık tanımı ilk defa 5432 sayılı Kanun'un 324. maddesiyle yapılmıştır. 5432 sayılı Kanun'a göre kaçakçılık; *“mükellef ya da sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aynı maddede 8 bent halinde sayılan eylemlerde bulunmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermesidir.”*

5432 sayılı Kanun kapsamında vergisel aykırıklar konusunda iştirak ve pişmanlık kurumlarına yer verilmiştir.¹⁰⁴

Bunlara ek olarak 5432 sayılı Kanun kapsamında kaçakçılık cezası gerektiren bir fiile ceza uygulanabilmesi için olayın önce Takdir Komisyonu'na intikal ettirilerek kaçakçılık kararının alınması gerekmektedir.¹⁰⁵

2. 5815 Sayılı Kanun

İdari ve mali yaptırımların vergi kaçakçılığını önlemede yetersiz kaldığı düşüncesiyle 24.08.1954 tarihinde yürürlüğe giren 5815 sayılı Kanun ile öncelikle

¹⁰¹Köşşekoğlu, **a.g.m.**, s. 9.

¹⁰²Tahir Erdem, **Vergisel Kabahatler**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 176.

¹⁰³Öner, “Osmanlı İmparatorluğu...”, **a.g.e.**, s. 557.

¹⁰⁴Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977, s. 117.

¹⁰⁵Mehmet Batun, “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, (Çevrimiçi) [http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/.](http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/), 05 Kasım 2012.

5432 sayılı Kanun'un "Ceza Kanununa Göre Cezalandırılacak Suçlar" başlığı "Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar ve Cezalar" şeklinde değiştirilmiştir.¹⁰⁶

Buna ek olarak 5432 sayılı VUK'nun kaçakçılıkla ilgili hükümleri değiştirilmiş,¹⁰⁷ yapılan değişiklikle kaçakçılık; "mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi" olarak tarif edilmiştir. Ayrıca kaçakçılık fiillerinin bir kısmı ilk defa hileli vergi suçunun¹⁰⁸ fiilleri olarak tanımlanarak sonucunda idari yaptırımın yanı sıra yine ilk kez hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür.¹⁰⁹

5815 sayılı Kanun'un Ek 4. maddesinde "Ceza Mahkemesinden sâdir olacak kararlar, Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabının ikinci kısmının 1 - 3 üncü bölümlerinde yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu makam ve mercilerce ittihaz edecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz" hükmünün getirilmesi sureti ile ceza mahkemelerinin kararları ile vergi dairesinin kararları arasındaki etkileşim de düzenlenmiştir.

5432 sayılı Kanun'a yapılan eleştiriler sonucunda, 6094 sayılı Kanun ile 5432 sayılı Kanun'da düzenlenen idari para cezası gerektiren fiillerde ve vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen hükümlerde değişiklikler yapılmıştır.¹¹⁰

¹⁰⁶S. Ateş Otkar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2000, Sayı: 144, s. 75.

¹⁰⁷Madde 324 — Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.

Aşağıdaki şekillerden herhangi birisi ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi halleri, kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılır :

1 - Beynamede noksan veya hakikate aykırı bildirmede bulunulması (verilen beynamede hiç beyanda bulunulmaması veya 30 uncu maddenin 2 ve 3 üncü fıkralarındaki sebeplerle beynamede bildirilen miktardan fazla resen takdir edilen matrah da noksan beyan hükmündedir) ;

2 - Beyana dayanmakla beraber bildirmeleri beyanname ile yapılmayan vergilendirmelerde, hiç beyanda bulunulmaması veya noksan veya hakikate aykırı beyanda bulunulması;

3 - Vergilendirme dönemi geçtiği halde iş ve teşebbüsün veya beyan esasına dayanan vergilerde muafliktan mükellefiyete intikal hallerinin vergi dairesinin ittılai haricinde bırakılması (kazançları götürü olarak tesbit edilen serbest meslek erbabı ile sabit işyeri olan esnafta, vergilendirme dönemi yerine tarh zamanı nazara alınır) ;

4 - Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe uymayan şekilde tanzim edilmiş vesikadan faydalanılması.

¹⁰⁸5815 sayılı Kanun Ek- Madde 2

¹⁰⁹Donay, **a.g.e.**, s. 41.

¹¹⁰Ayrıntılı bilgi için bkz.: Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 62-64.

B. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Sonrası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 5432 sayılı Kanun'u mülga ederek 04.01.1961¹¹¹ tarihinde yürürlüğe girmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yaptırım gerektiren fiiller; hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük şeklinde belirlenmiştir.¹¹²

Öncelikle hem 5432 hem de 213 sayılı Kanun'un Dördüncü Kitap Birinci Bölümü'nde yer alan cezalara ilişkin ilk madde; 5432 sayılı Kanun'da sadece vergi cezalarını ihtiva ettiğinden "vergi cezaları"¹¹³ başlığını taşıırken, 213 sayılı VUK ile vergi cezalarının yanı sıra diğer cezaları da ihtiva ettiğinden 213 sayılı Kanunda sadece "cezalar"¹¹⁴ başlığı kullanılmıştır.

İkinci olarak; 213 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçu "*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir*" şeklinde tanımlanmış ve bu tanımlamadan da anlaşılacağı üzere kaçakçılık suçunun oluşabilmesi, madde devamında yer alan fiillerin gerçekleştirilmesi ile sınırlı olmaktan çıkarılmıştır. Madde metninde yer alan fiiller ile vergi ziyana sebep olduğunda sadece kastın varlığı karine olarak kabul edilmektedir.¹¹⁵

2365 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmadan önce 213 sayılı VUK'nun 357. maddesinde "hileli vergi suçu", 359. maddesinde ise bu suça uygulanacak ceza düzenlenmiştir. Hileli vergi suçu¹¹⁶ "*beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik*

¹¹¹213 sayılı Kanun 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹¹²Ayrıntılı bilgi için bkz.: Tosun, **a.g.e.**, s. 126 v.d.

¹¹³Vergi cezaları Madde 312 — Bu kanuna göre kaçakçılık veya kusur veya usulsüzlük yapanlar, bu kitapta yazılı vergi cezaları ile cezalandırılırlar.

¹¹⁴Madde 331- Cezalar: Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.

¹¹⁵Kaneti, **a.g.e.**, s. 239.

¹¹⁶Tosun, **a.g.e.**, s. 43.

*tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur*¹¹⁷ şeklinde tanımlanmıştır.

213 sayılı VUK'nun 376. maddesi ile de “kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarında indirme” hükmü getirilmiştir.¹¹⁸ Hileli vergi suçu oluşturan fiiller için öngörülen cezaların alt sınırı indirilmiş ve bunun sonucu olarak verilecek ceza ertelenebilir hale gelmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK ile hileli vergi suçuna idari ve cezai yaptırımın yanısıra ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezası ile masrafı hükümlüden alınmak üzere keyfiyetin gazete veya mutat vasıtalarla ilan edilmesi cezaları da getirilmiştir.¹¹⁹

¹¹⁷Hileli vergi suçu

Madde 357 — Beyanname verilmiş olsun veya olmasın aşağıdaki fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçudur.

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

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

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

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

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

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

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

¹¹⁸Kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarında indirme

Madde 376 — Re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu itiraz suresi içinde ilgili vergi dairesine müracaatla vâdesinde veya 6183 sayılı Kanunda zikredilen neviden teminat göstererek vâdenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse :

1 Kaçakçılık veya kusur dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada üçte ikisi;

2 Mutaakiben kesilen ceza'aların üçte biri;

3 Usulsüzlük cezasının üçte biri; İndirilir.

Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını yukarıda yapılmış sure içinde ödemez veya itiraz ederse bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

¹¹⁹Hileli vergi suçunda ceza

Madde 359 — 357 nci maddede yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345 inci maddede yazılı cezadan ayrı olarak üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi suçları ve yaptırımlarına ilişkin olarak 2365, 2686, 2995, 3239, 3505, 4008, 4108, 4369, 5728 ve 5736 sayılı Kanunlar ile değişiklikler getirilmiştir.

C. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri

1. 2365 Sayılı Kanun Değişikliği

2365 sayılı Kanun¹²⁰ ile 213 sayılı Kanun'un "Cezalar" başlığını taşıyan 331. maddesi "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar*" şeklinde değiştirilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere mevcut ceza türlerine ağır kusur cezası eklenmiştir. 2365 sayılı VUK'na göre ağır kusur; "*mükellef veya sorumlu tarafından maddede sekiz bent halinde sayılan fiillerden birisiyle vergi ziyana¹²¹ sebebiyet verilmesidir.*"¹²²

Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile çıkmıyan yerlerde mütat vasıtalarla ilân edilmesine de hükmolunur.

¹²⁰2365 sayılı Kanun 31.12.1980 tarih ve mük.17207 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹²¹Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 3. bs., Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 100.

¹²²Ağır Kusurun Tarifi :

Mükerrer Madde 347. - Ağır Kusur, Mükellef Veya Sorumlu Tarafından Aşağıdaki Hallerden Birisiyle Vergi Ziyana Sebebiyet verilmesidir.

1. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı 50 000 diğer beyannamelerde toplamı 10 000 liradan az olmamak üzere beyannamede yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi (Beyanname dışında ayrıca bir tetkike ihtiyaç göstermeksizin beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirimler bu hükümden hariçtir.); 30 ncu maddede yazılı sebeplerle verginin resen tarhı halinde, yukarıdaki hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Mezkûr maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan resen takdirlerde, bu hükmün uygulanması için, takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 50 000 diğerlerinde 10 000 lirayı aşması yeterlidir. Vergi matrahının para birimi dışındaki diğer birimlere göre tespiti halinde mezkûr hadlerin tayininde bu Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunacak tutarları esas alınır.

2. Vergilendirme dönemi ve tarh zamanı geçtiği halde götürü ticaret ve götürü serbest meslek erbabının kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ittilar dışında bırakılması;

3. Beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde götürü gider usulüne tabi çiftçilerin zirai faaliyetlerinin vergi dairesinin ittiları dışında bırakılması;

4. Beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratların vergi dairesinin ittiları dışında bırakılması;

5. Ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin, faaliyetlerini vergi dairesine bildirmekle beraber, beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde beyanname vermemeleri;

Kaçakçılık ve hileli vergi suçu 04.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda muhafaza edilmiş; böylelikle bu iki suç, 2365 sayılı Kanun'la 01.01.1981 tarihi itibarıyla yapılan değişikliklere kadar birlikte varlıklarını sürdürmüştür. 2365 sayılı Kanun ile hileli vergi suçunu oluşturan fiiller kaçakçılık suçunu düzenleyen 344. maddeye aktarılmış ve hileli vergi suçu yürürlükten kaldırılmıştır. Hileli vergi suçunun kaçakçılık suçunun içerisine aktarılması nedeniyle maddede hürriyeti bağlayıcı cezalar ile idari cezalar bir arada düzenlenmiştir.¹²³

Hileli vergi suçunun kaçakçılık suçunu düzenleyen maddeye aktarılması ile de kaçakçılık sayılan fiiller yeniden belirlenmiştir. Yeni düzenlemeye göre kaçakçılık;¹²⁴ “*mükellef veya sorumlu tarafından madde metninde yer alan fiiller ile*

6. Emlak Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi beyannamelerinin kanuni ve ek süreleri içinde verilmemiş olması.

¹²³Oktar, **a.g.e.**, s. 355-359.

¹²⁴Kaçakçılığın Tanımı :

Madde 344 — Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından aşağıdaki hallerden birisiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesidir.

1. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek;
2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak;
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak;
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak;
5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak;
6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noterlik tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.);
7. Beyan esasına dayanan mükellefiyetlerde beyanname verme süresi ve ek süre geçtiği halde, ticari, zirai veya mesleki kazanç sahiplerinin kazançları ile ilgili faaliyetlerinin vergi dairesinin ittular dışında bırakılması;
8. Beyan üzerinden alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı 150 000 diğer beyannamelerde toplamı 30 000 liradan az olmamak üzere, beyannamede yazık vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi.

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

30 ncu maddede yazılı sebeplerle re'sen takdir olunan ve yukarıda yazılı hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Anılan maddenin 1 ve 2 nci bentlerinde yazılı sebeplerle yapılan re'sen takdirlerde bu hükmün uygulanması için, takdir edilen matrahın yıllık beyannamelerde 150 000 diğerlerinde 30 000 lirayı geçmesi yeterlidir.

vergi ziyana sebebiyet verilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Madde metninden “*kasten*” ifadesinin çıkarılmış olması ve maddenin (9.) fıkrasında “*Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyana sebep olunması*” hükmünün eklenmiş olmasının yanlış anlaşılmalara sebebiyet vereceği tartışma konusu yapılmıştır. Bazı yazarlar, (9.) fıkranın düzenlenmesi ile aslında diğer fıkralarda yer alan fiillerde kastın varlığının karine olarak kabul edileceğini benimserken,¹²⁵ Kaşıkçı, ilgili hükmün kast karinesi olarak yorumlanmasını doğru bulmamaktadır.¹²⁶

Son olarak 2365 sayılı Kanun ile usulsüzlük fiilleri ve cezaları birinci derece ve ikinci derece olmak üzere önceki 4 dereceli sistemden farklı olarak günümüzde de kullanılan 2 dereceli sistemle derecelendirilmiştir.¹²⁷

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

9. Yukarıdaki haller dışında kasten vergi ziyana sebep olunması.

Bu maddenin 1-6 numaralı bentlerinde belirtilen hallerde, 8 numaralı bentte yer alan had ve miktarlar aranmaz.

¹²⁵Erginay, “Vergi Hukuku”, **a.g.e.**, s. 100.

¹²⁶Ayrıntılı açıklama bkz.: Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 66-68.

¹²⁷Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları:

Madde 352— Usulsüzlükler, aşağıda yazılı derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir.

I nci derece usulsüzlükler :

- 1.Vergi beyannamelerinin verilmemiş olması (342 nci maddede yazılı sürelerden sonra verilmiş olan beyannameler hiç verilmemiş sayılır);
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
- 3.Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması;
- 4.Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen muhafazası mecburi vesikalarla evrakın yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi;
- 5.Çiftçiler tarafından 245 nci madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
- 6.Bu kanunun kayıt nizamına ait hükümlerine (Madde 215 - 219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
- 7.İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
- 8.Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.);
- 9.Götürü matrahlar üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanı geçtiği halde verginin tarh ettirilmemiş olması;
- 10.Yıllık beyannamede servet bildiriminde bulunulmaması,

II nci derece usulsüzlükler:

- 1.Vergi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342 nci maddede yazılı süreler içinde verilmiş olması (Emlak Vergisinde beyannamenin bu kanunun 27 nci maddesinde yazılı ek süre içinde verilmiş olması);

2. 2686, 2995 ve 3239 Sayılı Kanun Değişiklikleri

2686 sayılı Kanun'la¹²⁸ getirilen değişiklikle, 213 sayılı VUK'nun kaçakçılık suçuna ait 344. maddesi *“Bu maddenin 1 - 7 numaralı bentlerinde belirtilen hallerde, 8 numaralı bentte yer alan had ve miktarlar aranmaz.”* şeklinde değiştirilmiştir. Böylelikle maddenin (1-7.) bendlerinde yer alan fiiler için, hiç bir had ve miktar aranmaksızın beyan dışı kalan matraha kaçakçılık cezası uygulanacağı hükmü getirilmiştir.

2995 sayılı Kanun'la¹²⁹ 213 sayılı VUK'nun 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanun'la değişik 358. maddesi *“344. maddenin 1 - 6 numaralı bentlerinde yazılı fiilleri veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az iki defa fatura, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, gider pusulası veya serbest meslek makbuzu düzenlememe fiilleri verginin tarhı için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyanını mucip olup olmayacağına bakılmadan kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar”* şeklinde değiştirilmiştir.

3239 sayılı Kanun¹³⁰ ile 213 sayılı VUK'nun 2365 sayılı Kanun'un 68. maddesiyle değişik 344. maddesinin (1.) fıkrasının (8) numaralı bendine *“Yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) 250.000, diğer beyannamelerde 50.000 lirayı geçen verginin haksız yere iadesine*

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

3.Yıllık beyannamede hiç gider bildiriminde bulunulmaması veya gider unsurlarından bir kısmının bildirilmemesi;

4.Bu kanunda yazılı bildirmelerin zamanında yapılmaması (İşe başlamayı bildirmek hariç);

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

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

7.Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatına ve eklerine ait hükümlerine uyulmamış olması;

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

¹²⁸2586 sayılı Kanun 29.06.1982 tarih ve 17739 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹²⁹2995 sayılı Kanun 27.04.1984 tarih ve 18384 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹³⁰3239 sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması” hükmü eklenmiştir. Bu yeni düzenlemeye göre artık yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) 250.000 lirayı, diğer beyannamelerde 50.000 lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle ödenmesi gereken verginin noksan hesaplanması halinde kaçakçılık cezası uygulanması icap edecektir.

3. 4008 ve 4108 Sayılı Kanunlarla Yapılan Düzenlemeler

04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK’nun 344. maddesi 4008 sayılı Kanun¹³¹ ile değiştirilmiştir. Öncelikle madde başlığı “kaçakçılığın tarifi” iken “kaçakçılık suçunun tarifi” haline getirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre kaçakçılık suçu,¹³² “*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Görüleceği üzere madde metnine yeniden “kasten” ibaresi eklenmiş ve kaçakçılık cezasının kesilebilmesi vergi ziyasında kasıt unsurunun bulunması şartına bağlanmıştır.

¹³¹4008 sayılı Kanun 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹³²Madde 344 — Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

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

1.Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kağıtlara kaydetmek.

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

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

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

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

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

Yapılan düzenlemeye göre, vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde kastın varlığına ilişkin ispat külfeti ilke olarak iddia edene yani vergi idaresine yüklenmiş olmakla birlikte, vergi ziyasının maddenin (2.) fıkrasında altı bent halinde sayılan fiillerin sonucunda ortaya çıkması halinde ise karine olarak kastın varlığı kabul edilmiştir.¹³³

4008 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle bu Kanun'un yayım tarihi olan 06.07.1994 tarihinden geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesi¹³⁴ (kaçakçılığa teşebbüs suçu) yeniden düzenlenmiştir. Maddenin (1) numaralı bendinde yapılan değişiklikler; fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu ve müstahsil makbuzunun bir hesap dönemi içerisinde dört defa düzenlenmemesi ile vesikasız mal bulundurma fiilinin aynı hesap dönemi içinde iki defa tespiti kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak belirlenmiştir. Sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listelerinin bir hesap dönemi içinde iki ayrı tarihte düzenlenmemesi fiilleri ise kaçakçılığa teşebbüs suçu kapsamında çıkarılmıştır. Teşebbüs fiillerinin gerçekleştirilmesi halinde verilecek hürriyeti bağlayıcı cezanın para cezasına çevrilmesi halinde ertelenemeyeceği kuralı getirilmiştir. Kaçakçılık

¹³³“Her ne kadar VUK. Mad. 344/1-6. bentlerinde sayılan hallerde kastın karinesi kabul edilmiş ve bu hallerin varlığında ayrıca kast aranmayacağı vurgulanmışsa da, bize göre yasada sayılan bu hareketlerin varlığı ceza yargılaması açısından sadece “adi karine” niteliği taşımaktadır. Adi karinenin aksi daima ispatlanabilir. Kanunda öngörülen kasıt karinesi ancak idari cezalandırma aşamasında açık bir önem arz etmektedir. Ceza yargılaması hukukunda cezalandırmada subjektiflik esas olup, VUK. mad. 344/1-6. bentlerde sayıldığı gibi objektif ölçülerin kabul edilmesi ve cezalandırmanın bu ölçülere göre yapılması mümkün değildir...” A. Metin İnal/Ahmet Sofuoğlu, “4108 sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, **Manisa Barosu Dergisi**, Sayı: 56, Yıl: 15, Ocak 1996, s. 5-6.

¹³⁴Kaçakçılığa Teşebbüs Suçunun Tanımı

Madde 358— 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 ziyana neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

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

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

suçunun cezasının ertelenmesi mümkünken, daha az cezayı gerektiren teşebbüs fiillerinden dolayı erteleme nin mümkün olmaması eleştiri konusu olmuştur.¹³⁵

Ayrıca kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 345. maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezasına hükmolunacağı düzenlenmiştir. 4008 sayılı Kanun’la cezanın alt sınırı üç aydan altı aya çıkarılmış, üst sınırı değiştirilmemiştir.

4008 sayılı Kanun’un 22. maddesiyle 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere VUK’nun uzlaşma müessesesi ile ilgili Ek 1 ve Ek 11. maddelerinin (1.) fıkraları yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeye göre kaçakçılık suçu cezası kesilen ikmalen, re’sen veya idarece tarhiyata ilişkin vergi ve cezada gerek tarhiyat öncesi, gerek tarhiyat sonrası uzlaşma yapılamamaktadır. Bu hükmün 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmesinden dolayı 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairelerince ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilecek vergilere kaçakçılık suçu cezasının kesilmesi halinde gerek vergi için gerek ceza için uzlaşma yapılamayacaktır.¹³⁶

4108 sayılı Kanun¹³⁷ ile 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı VUK’nun 344. maddesinin (2.) fıkrasının (1) numaralı bendi “*Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek*” şeklinde değiştirilmiştir.¹³⁸

Ayrıca “kaçakçılık suçunda hapis cezası” başlığını taşıyan ilgili suçun yaptırımını içeren 359. madde yeniden düzenlenmiştir.¹³⁹ Bu düzenleme ile 2. ve 3.

¹³⁵Kaşıkçı, a.g.e., s. 69.

¹³⁶Ayrıntılı bilgi tezimizin “uzlaşma” başlığı altında incelenmiştir.

¹³⁷4108 sayılı Kanun 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹³⁸2365 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeye geri dönülmüştür.

¹³⁹Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası

Madde 359 — Bu Kanunun 344 üncü maddesinin;

bentte düzenlenen fiiller karşılığında ağır hapis cezası öngörülmüş, bunların ertelenme imkanı kaldırılmış, ayrıca 1, 4, 5 ve 6. bentlerden dolayı hükmedilecek cezaların para cezasına çevrilmesine ilişkin asgari ücret ölçütü getirilmiştir. Yapılan yeni düzenlemeye ilişkin bir çok eleştiri bulunmaktadır. İlk olarak 2. bentte hapis cezasının para cezasına çevrilemeyeceği açıkça madde metninde düzenlenmediğinden lafzi yorum gereği bu hapis cezasının para cezasına dönüştürebileceğini savunan görüşler bulunmaktadır. Böyle bir yorum yapıldığında ise (1.) bende göre daha ağır bir cezayı düzenleyen hükmün para cezasına çevrilmesi ve bunun ne usulle yapılacağına düzenlenmemiş olması kanunun amacı ile çelişmektedir.¹⁴⁰

Suçun tekrarlanması halinde, cezanın bir kat arttırılarak hükmedilmesi öngörülmüştür. Ancak madde metninde tekrarlanma süresi hakkında açık bir düzenleme getirilmemiş olmasından dolayı, tekrarlanma süresinin bir takvim yılı içinde mi yoksa 359. maddede düzenlenen cezanın kesinleşmesinden itibaren 5 yıllık süre içerisinde mi olduğuna ilişkin çeşitli tartışmalar mevcuttur.¹⁴¹

4. 4369 Sayılı Kanun Değişikliği

4369 sayılı Kanun'la¹⁴² yapılan düzenleme ile öncelikle 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VUK'nun 344. maddesinde¹⁴³ “Vergi ziyai

1.1, 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükümlenir.

Hükümlenen hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükümlenen bu para cezası ertelenemez.

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

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

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

¹⁴⁰Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 71.

¹⁴¹Ayrıntılı açıklama için bkz.: Mehmet Karaaslan, “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı: 64, 2006, s. 137.

¹⁴²4369 sayılı Kanun 24.07.1998 tarih ve 23417 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁴³Vergi ziyai suçu ve cezası

Madde 344 - Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.

suçu ve cezası” düzenlenmiş böylece; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur suçları ile bu suçlara ilişkin farklı düzenlemeler yerine, vergi kaybına yönelik idari yaptırımlar tek kademede toplanmıştır.¹⁴⁴

4369 sayılı Kanun’la yapılan düzenleme ile daha önce 344. maddede kaçakçılık suçu olarak düzenlenen fiiller 359. maddede kaçakçılık suçları olarak yeniden düzenlenmiştir. Maddede kaçakçılığa ilişkin herhangi bir tanımlama yapılmamış,¹⁴⁵ kaçakçılığı oluşturan fiiller ve suçlar için öngörülen cezalara yer verilmiştir.

Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza ziyaya uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaya uğratılan vergi tutan üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yansının eklenmesi suretiyle bulunur.

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

Vergi incelemesine başlanılmasından 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.

¹⁴⁴Sahir Erman, **Vergi Suçları - Ticari Ceza Hukuku IV**, İstanbul, 1988, s. 11-12; Vergi ziyayı cezasına ilişkin ayrıntılı açıklama için bkz.: Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 215 v.d.; Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 19. bs., Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 180 v.d.

¹⁴⁵Kaçakçılık suçları ve cezaları

Madde 359 - a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

2)Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler (Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir.) veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar(Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.),

Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde, hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yansı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

b)Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1)Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapıtlar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.),

2)Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur .

4369 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemede “kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesidir” hükmüne yer verilmeyerek, kaçakçılık suçunda, suçun oluşumu için vergi ziyayı şartı kaldırılmıştır. Ancak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin suç oluşturabilmesi için başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarında kaydedilen hesap ve işlemlerin vergi matrahını azalması sonucunu doğurması gerekmektedir. Bu düzenleme ile matrah azalmasının meydana gelmesi kaçakçılık suçunun oluşması için yeterli görülmüştür.¹⁴⁶

Ayrıca kaçakçılık suçunun gerçekleşmesi için vergi ziyayının aranmaması sonucunda, kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin tarh döneminden önce de ortaya çıkarılması halinde de artık kaçakçılık suçu meydana gelecektir.¹⁴⁷

Yeni Türk Ceza Kanunu’na uyum kapsamında madde hükmünden “bilerek” ifadesi kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile suçun manevi unsurunun değiştiği ileri sürülmüştür.¹⁴⁸ Ancak her ne kadar madde hükmünde “bilerek” ifadesi yer almasa da 306 sayılı VUK Genel Tebliği’nde de belirtildiği üzere¹⁴⁹ vergi suçlarında kastın varlığı karine olarak kabul edilmektedir.

4369 sayılı Kanun ile vergi ziyayı cezalarına gecikme faizi uygulanması düzenlenmesi, Anayasa Mahkemesi’nin 06.01.2005 tarih ve E.2001/3, K.2005/4 sayılı kararı ile Anayasa’nın 2 ve 38. maddesine aykırı bulunarak¹⁵⁰ iptal edilmiştir.

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

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

¹⁴⁶Mehmet Ali Özyer, “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, 4. bs., **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, Ankara, 2008, s. 914.

¹⁴⁷Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 28. bs., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 90.

¹⁴⁸Bilici, **a.g.m.**, s. 90; aksi görüş için bkz.: Süheyl Donay/Mahmut Kaşıkçı, **En Son Değişikliklerle Açıklamalı ve Karşılaştırmalı Türk Ceza Kanunu**, Beta Basım, İstanbul, 2005, s. 513.

¹⁴⁹18.06.2002 tarihli 24789 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

¹⁵⁰Anayasa Mahkemesi’nin 06.01.2005 tarih ve 2001/3 Esas, 2005/4 Karar sayılı kararı “ziyaya uğratılan verginin bir katına eklenecek olan cezanın hesaplanmasında esas alınacak olan gecikme faizi oranının Bakanlar Kurulu tarafından ne zaman belirleneceğinin bilinmemesi ve bu durumun sonuçta öngörülecek ceza miktarında belirsizliğe yol açacak olması, Anayasa’nın, 38. maddesinde sözü edilen ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur ve 2. maddesindeki “hukuk devleti” ilkelerine aykırılık oluşturur.” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere 5479 sayılı Kanun ile Anayasa Mahkemesi'nce hükmün iptal edilen fıkrası "*vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir*" şeklinde değiştirilmiştir. 01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde işlenmiş fiillere yönelik ise "*01.01.2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyayına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır*" hükmü getirilmiştir.¹⁵¹

5. 5728 Sayılı Kanun Değişikliği

Türk Ceza Kanunu'ndaki değişime uyum sağlamak amacı ile kabahati suç olmaktan çıkarma eğilimi sonucunda 5728 sayılı Kanun'la¹⁵² 213 sayılı VUK'nun 344. maddesinin başlığı "*vergi ziyayı cezası*" şeklinde değiştirilmiş ve 344. maddenin (1.) ve (2.) fıkraları birleştirilerek "*341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir*" şeklinde düzenlenmiştir.

Ayrıca 213 sayılı Kanun'un Dördüncü Kitap İkinci Kısımının Üçüncü Bölüm başlığı "*Suçlar ve Cezaları*" şeklinde değiştirilmiştir ve 4369 sayılı Kanun'da düzenlenen kaçakçılık suçu yeniden düzenlenmiştir. VUK'nun kaçakçılığa ilişkin 359. maddesi;

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

¹⁵¹Ayrıntılı açıklama için bkz.: Mahmut Kaşıkçı, "VUK'nun 344. Maddesinde Yer Alan Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa Mahkemesince İptalinin Yarattığı Sorunlar", **Hukuki Perspektif Dergisi**, Sayı: 6, Mayıs 2006, s. 80-91.

¹⁵²5728 sayılı Kanun 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

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

Değişikliğe göre; vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerden belgeleri Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak veya bu belgeleri bilerek kullanmak fiili (c) fıkrasına alınarak maddenin yeni halinde üç fıkra halinde düzenlenmiş; 359. maddenin (a) fıkrasına göre verilecek hapis cezasının alt sınırı 6 aydan bir yıla, (b) fıkrasında yer alan fiiller için öngörülen cezanın alt sınırı on sekiz aydan üç yıla, (c) fıkrasında düzenlenen fiiller için cezanın alt sınırı on sekiz aydan iki yıla çıkarılmıştır çıkarılmış; ceza uygulanmasında cezanın paraya çevrilmesindeki “Asgari Ücret” endeksinden vazgeçilmiştir.

Yapılan bu değişikliklerle kaçakçılık suçunun kanuni tanımı üçlü bir yapıya kavuşmuştur. Ayrıca paraya çevrilme ve ertelemeye ilişkin hükümler de kanundan çıkarılmış ve böylece hükmedilen hapis cezasının paraya çevrimesinde ya da ertelenmesinde TCK hükümlerinin uygulanması sağlanmıştır.¹⁵³

6. 5736 Sayılı Kanun Düzenlemesi

5736 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Uzlaşma Usulü İle Tahsili Hakkında Kanun'un¹⁵⁴ 1. maddesinin kapsamına, devlete ait olup 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. 5736 sayılı Kanun'un 1. maddesinde 213 sayılı Kanun kapsamında giren vergi, resim, harçlar, fon payı ve bunlara bağlı vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile ilgili olarak dava açılmış veya dava açılacak tarhiyatlar ile ilgili kesinleşmemiş davalardan vazgeçmeleri kaydı ile yeniden uzlaşma yolu açılarak, uzlaşma müessesesi sonucunda arta kalan kısmının tahsilinden vazgeçileceği düzenlenmiştir.

5736 sayılı Kanun'un 6. ve 7. maddeleri ile 08.02.2008 tarihinden itibaren 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kapsamı

¹⁵³Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 46-47.

¹⁵⁴5736 sayılı Kanun 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

dışında tutulmuştur. VUK'nun 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçu nedeniyle ceza mahkemelerine sevk edilen ya da yargılama aşamasında bulunan ve hapis cezasını gerektiren fiillerde, hapis cezaları bu kanundan yararlanamayacaktır.

7. 5904 Sayılı Kanun Değişikliği

5904 sayılı Kanun'un¹⁵⁵ 23. maddesi ile VUK'nun 359. maddesinin (a) fıkrası uyarınca verilecek hapis cezaların para cezasına çevrilemesinin önlenmesi için ilgili fıkroda belirtilen suçlara verilecek cezanın alt limiti 03.07.2009 tarihinden geçerli olmak üzere 1 yıldan 18 aya çıkarılmıştır.¹⁵⁶ Bu değişiklik ile VUK'nun 359. maddesinin (a) fıkrası uyarınca verilecek cezanın paraya çevrilmesinin önüne geçilirken gerekli şartların varlığı halinde hapis cezasının ertelenebilmesi uygulaması geçerliliğini korumuştur.

¹⁵⁵5904 sayılı Kanun 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

¹⁵⁶Madde 23 – 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin (a) fıkrasında yer alan “bir yıldan” ibaresi “on sekiz aydan” şeklinde değiştirilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YARGILAMA USULÜ, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA CEZA

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI

Bir suçtan söz edebilmek için öncelikle suçun unsurlarının varlığı gerekmektedir. Suçun unsurlarından biri veya bir kaç eksikse, ortaya çıkan fiilde suçun varlığından bahsedilemez. Ceza sistemimiz ele alındığında suçun unsurlarının sınıflandırılması konusunda görüş birliği sağlanamadığı görülmektedir.¹⁵⁷

Tezimiz kapsamında vergi kaçakçılığı suçlarının yapısal unsurlarının açıklanmasında, Yeni TCK'nın siteminde esas alınan tipiklik (maddi unsurlar, manevi unsurlar) ve hukuka aykırılık unsuru ayrımı kapsamında incelenecektir.

A.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tipiklik

Tipiklik (suçun kanuni tanımı), işlenen fiilin kanunda yapılmış olan suç tanımına uygunluğunun tespiti ile ilgilidir.¹⁵⁸ Vergi kaçakçılığı suçlarında tipiklik unsuru diğer suçlardan bir farklılık göstermemektedir.¹⁵⁹ Koca/Üzülmez'e göre

¹⁵⁷Suçun unsurları konusunda; Artuk/Gökçen/Yenidünya “*tipiklik, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru*” şeklinde dördü (Mehmet Emin Artuk/Ahmet Gökçen/Ahmet Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, 12. bs., Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 11); Dönmezer/Erman “*kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur*” şeklinde dördü (Sulhi Dönmezer/Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım)**, C.I, 12. bs., Beta, İstanbul, 1997, s. 227 v.d.); İçel/Evik ise “*tipiklik, hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluk*” olmak üzere üçlü (Kayıhan İçel/Hakan Evik, **Ceza Hukuku Genel Hükümler 2.Kitap**, 4. bs., Beta, İstanbul, 2007, s. 43 v.d.), Özgenç “suçun unsurları, maddi, manevi ve hukuka aykırılık olmak üzere, üç ana grupta toplanmaktadır” diyerek üçlü, **Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, 8. bs., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 161; Koca/Üzülmez ise “tipikliğin maddi ve manevi unsurları” **Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, 5. bs., Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 103 ayrımını yapmaktadır.

¹⁵⁸“*kanuni unsur*”, Dönmezer/Erman, **a.g.e.**, s. 296; “*..bir davranışın kanuni tipteki haksızlığın tanımıyla örtüşmesi halinde, tipiklik gerçekleşmiş olur.*” Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 95.

¹⁵⁹Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 196.

“suçun kanuni tanımında yer alan maddi ve manevi unsurların gerçekleşmesi halinde, fiilin tipe uygunluğundan bahsedilebilir.”¹⁶⁰

Anayasa'nın 38/1. ve TCK'nın 2/1. maddelerinde yer alan “kanunsuz suç olmaz” ilkesi gereğince;¹⁶¹ bir eylemin suç oluşturabilmesi için, öncelikle o suç oluşturulan eylemin kanunda tarif edilmiş olması ve kişilere uygulanacak yaptırımın kanunda gösterilmesi gerekmektedir.¹⁶² Tipiklik fiilin suç sayılabilmesi için aranan koşulları ifade ettiğinden, suçta kanunilik ilkesi ile tipiklik birbiri ile ilişkili kavramlardır.¹⁶³

VUK'nun en son 5904 sayılı Kanun'la değişikliğe uğrayan ve bugünkü halini alan 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ve verilecek cezalar düzenlenmiştir.¹⁶⁴

VUK'nun 359. maddesi ;

“Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

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

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

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

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

¹⁶⁰Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 77.

¹⁶¹Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumunda (Ankara, 11.06.2006) sunulan tebliğ), Temmuz, 2006, s. 118.

¹⁶²Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 107.

¹⁶³Uğur Yiğit, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 42.

¹⁶⁴Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 520.

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

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

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

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

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

şeklinde düzenlenmiştir.

Bir eylemin kaçakçılık suçunu oluşturabilmesi için ilk olarak, VUK'nun 359. maddesindeki tanıma uygun olması gerekmektedir.

VUK'nun mük. 257. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na çeşitli konularda, izin verme veya zorunluluk getirme ve kaldırma, kapsam belirleme, değişiklik yapma, ilave belge ve defter yükümlülüğü getirme, tebliğ etme, kullandırma, usul ve esasları tespit etme yetkisi verilmiştir. Ayrıca VUK'na göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ile bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartların, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak ve Resmi Gazete'de

yayımlanacak yönetmelikle belirlenmesi öngörülmüştür.¹⁶⁵ Bu yetkiyle, Bakanlık idari bir kararla kanunda sayılmayan yeni bir suç konusu oluşturabilmekte veya mevcut bir suç konusunu ortadan kaldırebilmektedir. Burada suçta ve cezada kanunilik ilkesine aykırı bir durum olduğu düşünülmektedir.¹⁶⁶ Ancak Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarda, “*VUK’nun mükerrer 257. maddede, Maliye Bakanlığı’nın hangi konularda düzenleme yapacağı belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı’na yetki kanunla verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak, genel nitelikte olan tebliğlerle yapılan düzenlemeler Resmi Gazetede yayımlanmakta, mükelleflere hangi zorunlulukların getirildiği duyurulmakta ve güvence sağlanmaktadır. Suç sayılan eylem ve cezası kanunda gösterildikten sonra yasama organının uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin konularda önlemler alınması amacıyla yürütme organına yetki vermesi, suçun idari düzenlemelerle ortaya konulması anlamına gelmez*” diyerek VUK’nun mük. 257. maddesindeki düzenlemeyi Anayasa’ya aykırı bulmamıştır.¹⁶⁷

1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tipikliğin Maddi Unsurları

Doktrinde tipikliğin unsurları farklı şekillerde ayırma tabi tutulmakla birlikte Yeni TCK’nın kabul ettiği suç teorisine uyarınca çoğunlukla suçun kanuni tanımında yer alan unsurların, maddi ve manevi unsurlar olduğu kabul edilmektedir.¹⁶⁸

Doktrinde maddi unsurun içeriği konusunda görüş birliği sağlanamamıştır. Bir kısım yazara göre maddi unsuru teşkil eden fiil için öncelikle bir hareket ve neticenin olması, bu hareket ile netice arasında da bağlantının (nedensellik bağının) bulunması gerekirken;¹⁶⁹ bazı yazarlara göre ise maddi unsur, fiil, netice, nedensellik

¹⁶⁵Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Özel Sayı, Şubat-2008, Yıl-233, s. 32.

¹⁶⁶Bekir Baykara, “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2005, s. 285; Yiğit, **a.g.e.**, s. 70.

¹⁶⁷Anayasa Mahkemesi’nin 15.10.1991 tarih, E.1990/29, K.1991/37 sayılı kararı, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21133.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21133.pdf>, 05 Ocak 2013.

¹⁶⁸Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 100.

¹⁶⁹Hakeri, **a.g.e.**, s. 115; Nur Centel/Hamide Zafer/Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 7. bs., Beta, İstanbul, 2011, s. 222.

(illiyet bağı), fail, mağdur, suçun konusu, suçun nitelikli unsurlarından oluşmaktadır.¹⁷⁰

Tezimizde “.. bir kişinin kasten hareket ettiğinin kabul edilebilmesi için, fiili işlediği sırada suçun kanuni tarifindeki maddi unsurları bilmesi gerekmektedir. Eğer suçun konusunda veya nitelikli hallerde hata kastı kaldırılırsa, bu durum kastın kapsamıyla ilgilidir ve TCK'nın 30. maddesinin 1. fıkrası düzenlemesi neyle maddi unsurlar arasında yer almaktadır.” görüşünü benimsememiz nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarında maddi unsur, fiil, netice, nedensellik (illiyet bağı), fail, mağdur, suçun konusu, suçun nitelikli unsurları sınıflandırması ile ele alacağız.

a. Fiil (Hareket)

Fiil (hareket)¹⁷¹, “kişinin iradesiyle hakim olduğu, belli neticeyi gerçekleştirmeye matuf ve harici dünyada cereyan eden bir davranıştır.”¹⁷² Bir suçtan bahsedebilmek için yasal tanıma uygun bir hareket bulunmalıdır.¹⁷³

Vergi kaçakçılığı suçlarının hareket unsurunu Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a , b ve c bentlerinde belirtilen fiiller oluşturur. Bu fiiller şunlardır:¹⁷⁴

- (1) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda;
 - i. Hesap ve muhasebe hileleri yapılması,
 - ii. Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması,

¹⁷⁰ Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 235 v.d.

¹⁷¹ Doktrinde hareket kavramını açıklayan çeşitli teoriler bulunmaktadır. Ayrıntılı açıklama için bkz. Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 82-94.

¹⁷² Özgenç, **a.g.e.**, s. 161.

¹⁷³ Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 236-237.

¹⁷⁴ Öner, “Vergi Hukuku...”, **a.g.e.**, s. 159.

- iii. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi,
 - iv. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edilmesi veya gizlenmesi,
 - v. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması,
- (2) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;
- i. Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi,
 - ii. Defter sayfalarının yok edilerek yerine başka yapraklar koyulması veya hiç yaprak koyulmaması,
 - iii. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması,
- (3) Ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılması veya bu belgelerin bilerek kullanılmasıdır.

Genel ceza hukukunda olduğu gibi, vergi hukukunda da bir suçun varlığından söz edilebilmesi için, kanuna aykırı bir hareketin (fiil) icra edilmiş olması, yani bu hareketin, VUK veya diğer vergi kanunlarınca mükellef veya vergi sorumlusuna ya da diğer kişilere yüklenmiş olan hükümlere aykırılık teşkil etmesi ve aynı zamanda cezayı gerektirmesi icap etmektedir.¹⁷⁵

Kanunda suçun işlenebilmesi için birden fazla hareketin gösterildiği ancak bunlardan sadece birinin gerçekleştirilmesiyle suçun oluşacağı kabul edildiği

¹⁷⁵Yiğit, a.g.e., s. 43.

suçlara, seçimlik hareketli suç denir.¹⁷⁶ VUK'nun 359. maddesinde belirtilen fiiller, kaçakçılık suçunun hareket unsurlarını oluşturmaktadır.

Doktrinde VUK'nun 359. maddesinde yer alan hareketlerin seçimlik suç oluşturma haline ilişkin değişik görüşler mevcuttur. Bazı yazarlara göre; VUK'nun 359. maddesinin tamamı seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir ve maddede yer alan fiillerden herhangi birinin veya birkaçının gerçekleştirilmesi ile sadece bir defa suç işlenmiş olacaktır.¹⁷⁷

Diğer bir görüşe göre, vergi kaçakçılığı suçları alt bent bazında seçimlik hareketli suç olarak kabul edilmektedir. Bu görüşe göre aynı bent içinde yer verilen fiiller seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir.¹⁷⁸ Buna göre aynı bentlerde düzenlenen fiillerin gerçekleştirilmesi halinde tek suç işlenmiş kabul edilip ve tek ceza verilirken, ayrı bentlerde yer alan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde ise her biri ayrı suç olarak değerlendirilip ayrı ayrı ceza verilmesi gerekmektedir.^{179 180}

(1) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen, Saklanma ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter ve Kayıtlar

VUK'nun 359. maddesinde geçen "vergi kanunları" ibaresinden 213 sayılı VUK anlaşılacakla beraber, VUK hükümlerine tabi olan vergi, resim, harç kanunları ile VUK'nun bütününe ya da Dördüncü Kitabı'na göndermede bulunan kanunlar da anlaşılacaktır.¹⁸¹

¹⁷⁶Centel/Zafer/Çakmut, **a.g.e.**, s. 253.

¹⁷⁷Yiğit, **a.g.e.**, s. 43.

¹⁷⁸Donay "...suç alt bent bazında seçimlik hareketli suç olduğu" görüşünü benimsemiştir. (Donay, **a.g.e.**, s. 126 v.d.); Şenyüz ise "kaçakçılık suçuna baktığımızda biri iki alt bentten meydana gelmek üzere üç ayrı bentte dört seçimlik hareketli suçun düzenlendiği" görüşünü benimsemiştir. (Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 6.bs., Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 450); Oktar, **a.g.e.**, s. 362.

¹⁷⁹Donay, **a.g.e.**, s. 47; Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.e.**, s. 451; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 269.

¹⁸⁰"VUK'nun 359. maddesinin üç ayrı bendindeki dört seçimlik hareketten birisinin gerçekleşmesi suçun oluşumu için yeterlidir." Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 521.

¹⁸⁰Köşşekoğlu, **a.g.m.**, s. 9.

¹⁸⁰Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 495.

¹⁸¹Donay, **a.g.e.**, s. 142; Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3.bs., Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010, s. 61.

Defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler VUK'nun 172 ve 173. maddelerinde sayılmıştır.¹⁸² İlgili düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçlarının faili olabilmek için defter tutma yükümlülüğü aranmamakta sadece vergi kaçakçılığı suçlarının ancak vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterler¹⁸³ üzerinde işlenebilecek suçlar olduğu belirtilmektedir.¹⁸⁴

VUK'nun 359. maddesi kapsamında tutulması gereken defterler VUK'nun 171-226. maddelerinde düzenlenmişlerdir. Bunlara ek olarak diğer vergi kanunlarında getirilen düzenlemeler de VUK'nun 359. maddesi kapsamında sayılacaktır. VUK'nun 171. maddesine göre defter tutmanın amaçları; *“mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.”* Ayrıca VUK'nun mük. 257. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nın VUK'na göre tutulmakta olan defterlere ek olarak tutma, tasdik ettime, muhafaza ve ibraz zorunluluğu uygun öngördüğü defterler de bu kapsamda yer almaktadır.¹⁸⁵ Türk Ticaret Kanunu ve diğer kanunlarda gerçek ve tüzel kişilerin tutması gereken defterler belirlenmiş olup, diğer kanunlar kapsamında tutulması gereken defterlerin vergi kanunları uyarınca tutulma zorunluluğu yok ise, vergi kanunları dışında kanunlarda düzenlenen tutulması zorunlu defterler üzerinde yapılan eylemler VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturmayacaktır.¹⁸⁶

¹⁸²Öner, “Vergi Hukuku...”, **a.g.e.**, s. 87.

¹⁸³VUK'nunda tutulması zorunlu defterler ve kayıtlar, mükellefin faaliyet alanına, kazanç sınırına, türüne vs. göre ikinci kitap ikinci kısımda gösterilmiştir. Örneğin, birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre (Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri); ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar (işletme defteri).

¹⁸⁴“...tutulacak defterlerin neler olduğu önem taşımaktadır..”, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 264; “... defter, kayıt ve belgelerin suç konusu oluşturabilmesi için defter ve kayıtların usulüne uygun ve doğru olarak tutulmaları, belgelerin de öngörülen biçim ve içerikle düzenlenmesi gerekir. Tutulması gereken defter ve kayıtlar tutulmamış; düzenlenmesi gereken belgeler düzenlenmemiş ise, bu suçun ön koşulu gerçekleşmemiş sayılır..” Nuri Ok/Ahmet Gündel, **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 330.

¹⁸⁵Candan, **a.g.e.**, s. 348-349.

¹⁸⁶Yiğit, **a.g.e.**, s. 63.

Bu kapsamda yer almayan defterler üzerinde ilgili fiilerin işlenmesi halinde ise genel ceza hükümlerine göre cezalandırma yapılması gerekmektedir.¹⁸⁷

VUK'nun 359. maddesinde yer alan "kayıtlar" ibaresinden ise; vergi kanunlarına göre tutulan defterdeki kayıtlar ya da vergi kanunlarında yer alan kayıtlar anlaşılmalıdır.¹⁸⁸

Belgelendirme, VUK'nda yer alan veya bu kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak kullanma zorunluluğu getirilen belgeler ile yerine getirilir.¹⁸⁹ VUK'nun 359. maddesi kapsamında suçun konusu belgeler; vergi kanunları ve diğer kanunlarca tutulma, düzenlenme, saklanma ve ibraz mecburiyeti olan VUK'nun 227. maddesi gereğince üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki¹⁹⁰ için kullanılan belgelerdir.¹⁹¹ VUK'nun 227/3. maddesi uyarınca VUK'nun aradığı şekil şartlarını içermeyen belge, hiç düzenlenmemiş kabul edileceğinden vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturmayacaktır.¹⁹²

VUK'nun 359. maddesi kapsamındaki muhafaza zorunluluğu; VUK'nun 253, 254 ve 255. maddelerinde ve diğer vergi kanunlarında düzenlenmiştir. VUK'na göre defter tutmak zorunda olanların, yıllara yaygın inşaat işleri¹⁹³ ¹⁹⁴ ve amortisman kayıtları istisnaları dışında, tuttıkları defterler ile verdikleri belgelerin örneklerini ve aldıkları belgeleri¹⁹⁵ ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak; VUK'na göre defter tutumak zorunda olmayanların ise almaya mecbur oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini

¹⁸⁷Karşı görüş için bkz.: "*.. TTK uyarınca tutulması gereken defterlerin varlığı halinde bu suçun oluşmayacağı düşüncesi bir yanıldır..*" Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 266.

¹⁸⁸"*.. Örneğin; envanter listeleri, damga resmi kayıtları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlar, elektronik ortamdaki kayıtlar vs.*" Candan, **a.g.e.**, s. 353.

¹⁸⁹Öner, "Vergi Hukuku...", **a.g.e.**, s. 89.

¹⁹⁰Candan, "Vergi Suçları...", **a.g.e.**, s. 351.

¹⁹¹Örnek olarak; Fatura (VUK m.229), sevk irsaliyesi (VUK m.230), perakende satış vesikası (VUK m.233), gider pusulası (VUK m. 234), müstahsil makbuzu (VUK m. 235), serbest meslek makbuzu (VUK m. 236-237), ücret bordrosu (VUK m. 238), taşıma irsaliyesi, yolcu listesi ve günlük müşteri listesi (VUK m.240), TTK koşullarına ilaveten VUK'nun gösterdiği koşulları da içeren bono, poliçe (VUK mük. m. 241), Yiğit, **a.g.e.**, s. 67-68.

¹⁹²Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 268-269.

¹⁹³Memiş Kürk, "Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları", **Mali Çözüm**, Sayı: 98, 2010.

¹⁹⁴GVK m. 42-44.

¹⁹⁵Öner, "Vergi Hukuku...", **a.g.e.**, s. 94.

takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza yükümlülüğü bulunmaktadır.¹⁹⁶ Ayrıca VUK'nun 255. maddesi gereğince; mükelleflerin VUK'na göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza yükümlülüğü bulunmaktadır.

VUK'nun 256. maddesinde düzenlenen ibraz zorunluluğu VUK'nun 253, 254, 255 ve mük. 257. maddelerinde yazılı kişilerin defter, kayıt ve belgeleri için öngörülmüştür. VUK'nun 256. maddesine göre; *“gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”*¹⁹⁷

i. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Mükellefler ve sorumlular, gerçekleştirdikleri işlemleri VUK'nda yazılı “kayıt nizamı”¹⁹⁸ ile getirilen kurallara uygun olarak kanuni defterlerine kaydetmek zorundadırlar. Kayıt nizamı ile ilgili kurallar VUK'nun 215-219. maddelerinde düzenlenmektedir. Buna göre kanuni defterlere yapılacak kayıtlarda uyulması zorunlu muhasebe sistemi ve kuralları, VUK'nun 175 ve mük. 257. maddelerine istinaden Maliye Bakanlığı'nca belirlenmektedir.

¹⁹⁶Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 353.

¹⁹⁷İbraz zorunluluğunun susma hakkı karşısındaki durumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Donay, **a.g.e.**, s. 133-137; Şenyüz, “Vergi Ceza..”, **a.g.e.**, s. 457; Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 276-277; Yiğit, **a.g.e.**, s. 70; Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli..” **a.g.m.**, s. 299.

¹⁹⁸Öner, “Vergi Hukuku..”, **a.g.e.**, s. 93.

Kanunda hesap ve muhasebe hileleri ile ilgili bir tanım yer almamıştır.¹⁹⁹ Bazı yazarlar bu durumun suç ve cezada kanunilik ilkesi açısından sakınca taşıdığını düşünmektedirler.²⁰⁰ Ancak kanun koyucunun muhasebe ve hesap hilesinin değişen teknolojiden de faydalanılarak çok çeşitli yöntemlerle yapılabileceğinden bunları sınırlı sayıda saymaktan imtina ettiğini ve bunun yerinde bir düzenleme olduğunu düşünen yazarlar da bulunmaktadır.²⁰¹

Muhasebe ve hesap hilesi doktrinde değişik şekillerde tanımlanmıştır. Muhasebe ve hesap hilesi; “genel olarak kabul edilmiş muhasebe kurallarına aykırı olarak ve bu aykırılığın vergi matrahının azalmasına sebep olacağı bilincinde içinde yapılması”;²⁰² “bilinçli olarak kayıt düzeninin vergi hukuku ve muhasebe hukukuna aykırı şekilde değiştirilmesine yönelik hareketler”²⁰³ ya da “yasal defter kayıt sisteminin kasıtlı olarak Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği’nde gösterilen muhasebe esaslarına ve vergi hukukuna aykırı tutulması”²⁰⁴ şeklinde tanımlanmaktadır.²⁰⁵

¹⁹⁹ “.. yasal düzenlemede muhasebe hile suçunun tanımı yapılmadığı gibi, bir sosyal bilim dalı olan muhasebe biliminin öğretilerinde yer alan “muhasebe hile”lerinin tümüne de yer verilmemiştir.” Salih Özel, “Muhasebe Hilesi Kavramı”, **Yaklaşım**, Sayı: 226, Ekim 2011.

²⁰⁰ Donay, **a.g.e.**, s. 127-128; Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 457; S. Ateş Oktar, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 249, Yıl: 32, Haziran 2009, s. 8; “VUK’nun 175’inci maddesi gereğince yayımladığı muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleriyle muhasebe standartlarını, tek düzen hesap planını ve mali tablolarla ilgili standartları belirlemiş olması dolayısıyla... “muhasebe usulünü seçmede serbestlik”ten söz edilemeyeceğine göre, mükellef açısından hesap ve muhasebe hilelerine başvurma imkanlarının bir ölçüde de olsa daraldığı düşünülebilir.” Oktar, “Kaçakçılık Suçları..”, **a.g.m.**, s. 144.

²⁰¹ Hızlı, **a.g.e.**, s.126; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 270.

²⁰² Donay, **a.g.e.**, s. 128.

²⁰³ “...bilerek çeşitli matematiksel hatalar yapma, bazı rakamların yerini değiştirme, fazla ya da eksik sıfırlar koyma; bilerek yanlış hesaba kaydetme, borcu alacak, alacağı borç olarak gösterme, sayfadan sayfaya ya da yevmiye defterinden defteri kebire bilerek yanlışaktarmalar yapma, mükerrer kayıt yapma, unutulduğu izlenimi yaratmaya çalışarak bazı işlemleri kayıt düzeninin dışında tutma...” Oktar, **a.g.e.**, s. 362-363.

²⁰⁴ Yiğit, **a.g.e.**, s. 122.

²⁰⁵ “Hukukta muhasebe hilesini tanımlamak çok zordur...muhasebe hilesi kanunda işe yaramaz bir biçimde duracağı benziyor.”, Bumin Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemine Yönelik Eleştiriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 98.

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşıldığı üzere, hesap ve muhasebe hilelerinin belirlenmesinde bazı unsurlardan faydalanılmaktadır.²⁰⁶ Bunlara göre işlemin hesap ve muhasebe hilesi sayılabilmesi için;

- vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu yasal defter ve kayıtlarda,
- kasıtlı olarak,
- aldatma amacıyla (gerçek durumu basit bir inceleme ile kolaylıkla tespit edilemeyecek derecede gizlenmiş²⁰⁷)
- birtakım muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar ile

olması gerekmektedir.

Mali tabloları önemli derecede etkilemeyen matematik hatası niteliğindeki işlemler basit muhasebe hatası olarak değerlendirilmektedir. Burada muhasebe ve hesap hilesi ile hataları birbirinden ayıran en önemli fark, hatanın kasıtlı yapıp yapılmadığıdır. Bu nedenle muhasebe ve hesaplarda hata ve yanlışlıkların kanunda (VUK'nun 217. maddesi) öngörülen şekilde düzeltilmeleri hileli hareket sayılmaz ve bu kayıtlar muhasebe hilesi olarak kabul edilmez.²⁰⁸

Doktrinde gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması fiilinin hesap ve muhasebe fiilinin kapsamına girdiği ve bu nedenle ayrıca düzenlenmesine gerek olmadığı ileri sürülmüştür.²⁰⁹ Bu durumun yasama tekniği açısından yerinde olmamakla birlikte, kanun koyucunun sıkça kullanılan muhasebe hilelerinin ayrıca düzenleme ihtiyacından kaynaklandığı düşünülmektedir.²¹⁰

²⁰⁶Sakıp Şeker, "Muhasebe Hilesi Üzerine", **Yaklaşım**, Nisan 2009, s. 108-110.

²⁰⁷Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s.537-359.; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 271.

²⁰⁸Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 458-459.

²⁰⁹Tosun, **a.g.e.**, s. 75; Hızlı, **a.g.e.**, s.126;

²¹⁰Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 273.

ii. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kimseler adına hesap açmak fiili esasen muhasebe hilelerinin bir türü olmasına karşın kanun koyucu tarafından ayrıca düzenlenmiştir.²¹¹

Bu fiilde mükellef, vergi kanunlarınca tutulması gereken yasal defterlerde gerçekte olmayan veya vergi kanunlarının hukuki sonuç bağladığı kayıtlardaki işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açarak, gerçekte olmayan işlemleri var göstermeye çalışmaktadır.²¹² Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kimseler adına hesap açılması “*mevcut olmayan ya da ilişkide bulunulmayan kişilerle, vergi matrahının oluşumunu etkileyecek biçimde işlemlerde bulunmuş gibi kayıt yapılması*”²¹³ şeklide tanımlanabilir.

Gerçekte olmayan hesap açma fiili, gerçekte olmayan kişilere belge düzenlenmesini de gerektirdiğinden nitelik olarak sahte belge düzenlenmesi fiiline çok yaklaşmaktadır. Hatta bazı yazarlar defter üzerinde gerçek olmayan kişilere açılan hesapları “sahte kayıt” olarak da adlandırmakta²¹⁴ ve sadece herhangi bir belgeye dayalı olmaksızın yapılan kayıtların gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kimseler adına hesap açmak fiilinin bu kapsamda vergi kaçakçılığı fiilini oluşturacağını kabul etmektedirler.²¹⁵

²¹¹Donay, **a.g.e.**, s. 129; Oktar, **a.g.e.**, s. 364.

²¹²Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 273.

²¹³Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 541.

²¹⁴“... gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılırken ... “Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak” suçu kapsamında bir fiil işlenmişse o taktirde TCK.nın 79. maddesi hükmü de nazara alınarak daha ağır cezaları içeren b-1 bendindeki suçun varlığını tartışmak gerekir.” Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 339; Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 542.

²¹⁵Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 460.

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

Defter tutmak zorunda olan mükellefin VUK'na göre tutulması ve saklanması zorunlu, varlığı noter tasdiki veya sair suretlerle sabit olan yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına aktarması ile suç meydana gelir.²¹⁶ Bu fiil uygulamada “çift defter tutmak” olarak da isimlendirilir.²¹⁷ Burada kanun koyucu “kayıt ortamı” diyerek tek tek saymak yerine bilgisayar, cd, ajanda vb. gibi benzer durumları da kanun kapsamına almıştır.

Söz konusu fiilin 2365 sayılı Kanun'la düzenlenmiş halinde “*diğer defter ve kağıtlara kaydetmek*” ibaresi yer almakta iken, 4369 sayılı Kanun'la bu ibare “*tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek*” şeklini almıştır. Bu düzenleme ile suçun oluşumu için kanuni defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka kağıt veya manyetik ortamda takibi suç haline getirilmiştir.

Çift defter kullanma fiili nedeniyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelebilmesi için,²¹⁸

- Öncelikle defter tutmakla yükümlü mükellefin vergi kanunlarına göre tutması zorunlu varlığı noter tasdiki veya sair suretlerle sabit olan bir defterinin bulunması,
- Yasal defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin kısmen ya da tamamen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına aktarılması,

²¹⁶Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 356.

²¹⁷Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 461.

²¹⁸Yiğit, **a.g.e.**, s. 125-126.

- Yapılan işlemlerin vergi matrahının azalmasına neden olması,

koşullarının birlikte varlığı aranmaktadır.²¹⁹

Öncelikle noter tasdiki veya sair suretlerle varlığı ispat edilebilen defter mevcut değilse suç oluşmayacaktır.²²⁰ Defter tutmakla yükümlü mükellef tutması zorunlu defteri hiç tutmamış ise suç oluşmayacağı gibi yasal deftere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin hiçbir yere kaydedilmemesi halinde de bu suç oluşmayacaktır.²²¹ Bu durumlarda ancak defter ve kayıtları gizleme söz konusu olabilir.²²²

Ayrıca yine yasal deftere kaydı zorunlu olmayan işlemlerin başka defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydedilmesi çift defter tutma fiilini oluşturmayacaktır.²²³

Vergi kaçakçılığı suçlarının yalnızca bu fiilinde suça ceza verilebilmesi²²⁴ için vergi matrahının azalması neticesi aranmaktadır.²²⁵ Gerçekleştirilen fiil neticesinde vergi matrahı azalmamışsa kişiye ceza verilemeyeceğinden, yasal defterdeki bilgilere aynen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamında tekrar yer

²¹⁹Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 542.

²²⁰Y. 11. CD., 20.06.2001 tarih, E.2000/6284, K.2001/7059; Y. 11. CD., 28.11.2001 tarih, E.2001/10096, K.2001/10988 sayılı kararları (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 344).

²²¹Candan, "Vergi Suçları..", **a.g.e.**, s. 356.

²²²Donay, **a.g.e.**, s. 131.

²²³"*Vergilendirme, bir tatil köyünde kuaför ve güzellik salonu işleten davacının, 27.7.2002 tarihinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetiminde ele geçirilen ve müşterilerine verdiği hizmetleri takip etmek için kullandığı ajanda ile yasal kayıtlarının karşılaştırılması sonucu bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığının saptanması nedeniyle yapılmıştır. Noksan beyan, yasal defterlere kaydı gereken hasılatların el defterine kaydedilmesinden doğduğuna göre, 359. madde kapsamında bulunan bu eylem nedeniyle vergi ziyai cezasının üç kat kesilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.*" Dn. 3. D., 16.05.2005 tarih, E.2004/2395, K.2005/1244 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²²⁴Aksi görüş için bkz.: "...bu suç hem 4369 sayılı kanundan önce hem de sonra neticesiz suçtur.. vergi kaybı ile, kanuni defterler dışındaki defterlere (veya elektronik ortamlara) kayıt yapma ile vergi kaybı (matrahın azalması) arasında bir illiyet-nedensellik bağı yoktur. Yani vergi kaybı bu hareketin doğrudan sonucu değildir. Vergi kaybına doğrudan neden olan tek hareket, gelir ve matrah unsurlarının beyannameye dahil edilmemesidir.. Bizim görüşümüze göre buradaki vergi kaybı netice değil, "cezalandırma şartı"dır..." Bekir Baykara, "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?", **Yaklaşım**, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 7-8.

²²⁵Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 462.

verilmesi halinde vergi matrahının azaltılmasından bahsedilemeyeceği için, çift defter tutma suçundan da bahsedilemez.²²⁶

Burada aranan vergi ziyainın varlığı değil, vergi matrahının azalmasıdır.²²⁷ Vergi matrahında azalma her zaman vergi ziyainın meydana gelmesi sonucunu ortaya çıkarmamakla beraber, vergi matrahında azalmayı vergi ziyainın meydana gelme koşuluna bağlayan aksi görüşler de mevcuttur.²²⁸

iv. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek veya Gizlemek

4369 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile daha önce VUK'nun 344. maddesinde kaçakçılık suçu olarak düzenlenen fiiller, VUK'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçları olarak yeniden düzenlenmiştir. Düzenlemeden önce “defter kayıtları ve vesikalar” üzerindeki tahrifat suç olarak tanımlanmışken yeni metinde “defter, kayıt ve belgeler” ifadesi yer almıştır. Bu değişiklikle DVD, CD, vb. elektronik ortamda tutulan kayıtlar üzerinde yapılan tahrifatlar da suç kapsamına alınmıştır.²²⁹

VUK'na göre tutulması ve saklanması zorunlu yasal defter, kayıt ve belgede yer alan ve başlangıçta gerçeği yansıtan²³⁰ defter, kayıt ya da belgedeki yazı, rakam vb.'nin VUK'nun 217. maddesinde belirtilen usuller dışında çeşitli yöntemlerle defter, kayıt ve belgenin maddi varlığına dokunmaksızın²³¹ gerçeğe uygun olmayan şekilde değiştirilmesi²³² ile tahrifat gerçekleştirilmiş olur. Yasal defter, kayıt ve belgede yer alan hatanın VUK'nun 217. maddesinde belirtilen yöntemler dışındaki yöntemlerle düzeltilmesi halinde ise usulsüzlük ortaya çıkmaktadır.²³³

Belgenin üzerinde yapılan her değişiklik tahrifat sayılmaz.²³⁴ Belge üzerinde yapılan değişikliğin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için, yapılan

²²⁶Mutluer, **a.g.e.**, s. 160; Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 542.

²²⁷Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 462.

²²⁸Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.275-277; Yiğit, **a.g.e.**, s. 126.

²²⁹Yiğit, **a.g.e.**, s. 127.

²³⁰Oktar, **a.g.e.**, s. 365; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 331.

²³¹Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 463.

²³²Hızlı, **a.g.e.**, s.123.

²³³Erman, **a.g.e.**, s. 52; Oktar, **a.g.e.**, s. 366.

²³⁴Donay, **a.g.e.**, s. 132.

değişikliğin aldatıcılık unsurunu taşıması,²³⁵ yani değişikliğin belge üzerinde ilk bakışta anlaşılacak şekilde gerçeği değiştirecek biçimde yapılması gerekmektedir.²³⁶ Ayrıca doktrinde, üzerinde tahrifat yapılan belgenin vergilendirme ile ilgili ve vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak nitelikte olması gerektiği düşünülmektedir.²³⁷ Bu nedenle zaten sahte olan belgeyi değiştirmek bu suçu oluşturmamaktadır.²³⁸

Mükellef kendisinin düzenlediği ya da başkalarından aldığı belgeler üzerinde tahrifat yapılabilir.²³⁹ Mükellefin bu fiil nedeniyle cezalandırılabilmesi için tahrifatın vergi ziyasına yol açması zorunlu değildir. Bu nedenle suçun oluşabilmesi için gerçek bir işleme dayalı düzenlenen asıl veya suret belge üzerinde²⁴⁰ değişiklik yapılması yeterlidir, ayrıca belgenin kullanıp kullanılmamasının bir önemi yoktur.²⁴¹ Ancak tahrif edilen belge kullanılmış ve vergi ziyayı meydana gelmiş ise kişiye ayrıca vergi ziyayı cezası kesilir.²⁴² Üzerinde tahrifat yapılmış bir evrak, başkası tarafından tekrar tahrif edilirse, iki ayrı kişi açısından gerçekleştirilmiş iki ayrı suç meydana gelir.²⁴³

VUK’unda tanımlandığı üzere; “*varlığı noter tasdiki veya sair suretlerle sabit olan*²⁴⁴ VUK’na göre tutulması ve saklanması zorunlu yasal defter, kayıt ve belgelerin, vergi incelemesi sırasında vergi incelemesi yapmaya yetkili kimselere saklama süresi içinde ibraz edilmemesi” gizleme olarak kabul edilir.²⁴⁵

²³⁵ Aksi görüş için bkz.: Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 331; Yiğit, **a.g.e.**, s. 128; Y. 11. CD., 26.05.1999 tarih, E.1999/3377, K.1999/4737 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²³⁶ Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 527.

²³⁷ “..güdülen amaç, geliri az, gideri fazlai dolayısıyla matrahı eksik göstermek suretiyle vergiyi az vermek veya hiç vermemektir.”, Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 330; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 279; aksi görüş için bkz.: Elif Sonsuzoğlu, “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:210, Yıl: Haziran 2010.

²³⁸ Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 357.

²³⁹ Şenyüz, “Vergi Ceza..”, **a.g.e.**, s. 464.

²⁴⁰ Y. 11. CD., 04.07.2001 tarih, E.2001/6176, K.2001/7591 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 335).

²⁴¹ Donay, **a.g.e.**, s. 133; Oktar, **a.g.e.**, s. 366; Şenyüz, “Vergi Ceza..”, **a.g.e.**, s. 464; Yiğit, **a.g.e.**, s. 129.

²⁴² Şenyüz, “Vergi Ceza..”, **a.g.e.**, s. 464.

²⁴³ Donay, **a.g.e.**, s. 133; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s.278.

²⁴⁴ Y. 11. CD., 01.02.1001 tarih, E.2000/6169, K.2001/674 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 190).

²⁴⁵ Y. 11. CD., 10.02.2010 tarih, E.2007/7235, K.2010/732 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

Defter, kayıt ve belgelerin varlığının ispatı için kanun koyucu sınırlı sayı ilkesine başvurmadığından; ispat için mahkeme ilanı, vergi dairesi kayıtları gibi araçlara da başvurulabilecektir.²⁴⁶

Suçun oluşabilmesi için defter ve belgelerin VUK'nun 134. maddesi ve devamında yer alan vergi incelemesi sırasında yine VUK'nun 135. maddesinde²⁴⁷ sayılan vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce vergi incelemesi sebebiyle²⁴⁸ istenilmesi gerekir. Aksi halde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme sayılmayacak ve vergi kaçakçılığı suçu oluşmayacaktır.²⁴⁹

Vergi incelemesinin esas olarak işyerinde yapılması gerekmektedir. Ancak VUK'nun 139. maddesinde yer alan koşulların varlığı halinde inceleme vergi dairesinde de yapılabilir. İnceleme nerede yapılıyorsa defter ve belgelerin de oraya ibrazının istenilmesi gerekir.²⁵⁰ VUK'nun 139/1. maddesinde sayılan koşullar olmadığı için, işyerinde yapılması gereken vergi incelemesinde, defter ve belgelerin vergi dairesine getirilmemesi gizleme fiilini oluşturmayacaktır.²⁵¹

Koşulların varlığı halinde²⁵² vergi incelemesinin vergi dairesinde yapılması durumunda ise defter ve belgelerin usulüne uygun tebligat ile²⁵³ (VUK'nun 14/2. maddesinde²⁵⁴ yer alan) en az 15 günlük süre verilerek talep edilmesi

²⁴⁶Yiğit, **a.g.e.**, s. 132.

²⁴⁷İncelemeye yetkililer:

Madde 135 – (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.)

Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

²⁴⁸“..iptal edilmek üzere ibrazının istenildiği.. unsurları itibariyle oluşmayan müsnet suçtan beraati..”
Y. 11. CD., 21.12.2000 tarih, E.2000/5687, K.2000/5765 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 188).

²⁴⁹Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 359.

²⁵⁰Şenyüz, “Vergi Ceza..”, **a.g.e.**, s. 467.

²⁵¹Y. 11. CD., 24.06.2010 tarih, E.2008/583, K.2010/7265 sayılı kararı, Danıştay’ında aynı yönde kararları vardır. Dn. 3.D., E.1998/2304, K.1999/3617 (Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 78).

²⁵²“İşyerinin vergi incelemesi yapılmasına elverişli olmadığını belirlenmesi için mutlaka işyerine gidilmesi gerekir.”, Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 160.

²⁵³Y. 11. CD., 28.11.2007 tarih, E.2007/7340, K.2007/8569 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²⁵⁴Kanuni ve idari süreler:

Madde 14 – (Değişik : 23/6/1982 - 2686/3 md.)

Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

gerekmektedir.²⁵⁵ Bazı durumlarda ibraz için süre verilmesine yer olmadığına dair Yargıtay kararı mevcuttur.²⁵⁶ VUK'nun 93-109. maddeleri arasında tebligata ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemeler 7201 sayılı Tebligat Kanunu'na göre özel düzenlemeler olduğundan tebligatın usulüne uygun yapıp yapılmadığı konusunda öncelikle VUK'ndaki bu düzenlemeler esas alınacak, VUK'nunda hüküm bulunmayan hallerde ise Tebligat Kanunu hükümleri geçerli olacaktır.

Yargıtay, kararlarında aynı tebligat ile farklı yıllara ait defter ve belgelerin istenilmesi ve ibraz edilmemesi halinde tek bir gizleme suçunun oluşacağını kabul etmektedir.²⁵⁷

Varlığı sabit olan defter ve belgelerin VUK'nun 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep kapsamında sayılan nedenlerle ibraz edilmemesi halinde gizleme suçu oluşmayacaktır.²⁵⁸ VUK'nun 15. maddesi gereğince mücbir sebebin malum olması veya ilgili tarafından ispat edilmesi gerekir. Herkes tarafından bilinen doğal afet özelliği gösteren mücbir hallerinin dışındaki mücbir hallerin ispatı için, ilgili mahkemeden zayi belgesinin alınması gerekmektedir.²⁵⁹ Mükellef saklama yükümlülüğünün gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeme nedeniyle kaybolmaya sebebiyet verirse, bu durum mücbir sebep olarak kabul edilmez.²⁶⁰ Eğer mükellef defter veya belgenin kaybolduğunu, defter ve belgenin ibrazı istendikten sonra farketmiş ise bu durumda olay hakim tarafından değerlendirilecek ve mücbir sebep

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder.

²⁵⁵Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 283; Y. 11. CD., 24.01.2000 tarih, E.2000/8141, K.2000/24 sayılı kararı (Ok/Gündel **a.g.e.**, s. 182).

²⁵⁶“... diğer bir anlatımla artık incelenmelerinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Bu durumda sanığa kanuni defter ve belgelerin ibrazı için ayrıca tebligat yapılmasında zorunluluk yoktur.” Y. CGK., 23.11.1999 tarih, E.1999/11-273/288 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 174); Y. 9. CD., 27.01.1994 tarih, E.1993/4926, K.1994/223 sayılı kararı (Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 306) Y. 7. CD., 27.09.2007 tarih, E.2005/4173, K.2007/6536 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²⁵⁷Y. 11. CD., 12.03.1998 tarih, E.1998/1813, K.1998/1685, Y. 11. CD., 31.01.2001 tarih, E.2001/6201, K.2001/569 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 181-188).

²⁵⁸Y. 11. CD., 02.02.2001 tarih, E.2000/5998, K.2001/823 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²⁵⁹Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 549.

²⁶⁰“... 7 yılı kapsayan tüm defter ve belgelerin aracında bulundurup, saklamanın işin niteliğine ve hayatın olağan akışına ters olduğu gözetilmeden..” Y. 11. CD., 10.05.2000 tarih, E.2000/2187, K.2000/2066 (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 185); Y. 11. CD., 18.02.2002 tarih, E.2002/1085, K.2002/1365 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

veya kastı ortadan kaldıran nedenin varlığı halinde kişiye gizleme suçundan ceza verilmeyecektir.²⁶¹ Mücbir sebebin varlığı halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle kişiye VUK'nun 359. maddesi kapsamında ceza verilmezken, bu durum dönem matrahının re'sen takdir yoluyla belirlenmesine engel olmamaktadır.

VUK'nun 253. maddesi²⁶² gereğince yıllara yaygın inşaat işleri²⁶³ ²⁶⁴ ve amortisman kayıtları istisnaları dışında defter ve belgelerin beş yıllık saklama zamanaşımı süresi içinde ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturacaktır. Beş yıllık saklama zamanaşımı süresinin bitiminden sonra ilgili defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme suçunu oluşturmaz.

VUK'nun 12. maddesine göre, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Muhafaza ve ibraz ödevi de mirası kabul etmiş mirasçılara geçecek ödevler arasında yer almaktadır. Kanuni mirasçılar ancak mirası kabul etmeleri, defter ve belgelerin kendilerinde olması ve usulüne uygun tebligat yapılmış olması durumunda sorumlu tutulabilirler.²⁶⁵

Defterin gizlenmesi sonucunda; öncelikle takdir olunan matrah ya da matrah farkı üzerinden re'sen vergi salınır, salınan vergiye üç kat vergi ziyayı cezası uygulanır ve VUK'nun 359. maddesi gereğince olay yargılama süreci için Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilir.²⁶⁶

²⁶¹Karşı görüş için bkz.: "...defter ve belgelerin VUK'nunda sayılan mücbir sebepler dolayısıyla ibraz edilememesi halinde; VUK'nun 373. maddesi gereği mücbir sebeplerin sadece idari-mali nitelikteki cezaları kaldıracağından ceza mahkemelerince hükmolunacak kaçakçılık cezasının kaldırılmayacağı...", Oktar, **a.g.e.**, s. 366-367.

²⁶²Defter ve vesikaları muhafaza:

Madde 253 – Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

²⁶³Memiş Kürk, "Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları", **Mali Çözüm**, Sayı: 98, 2010.

²⁶⁴GVK m. 42-44.

²⁶⁵Y. 9. CD., 03.02.1992 tarih, E.1991/4856, K.1992/401 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²⁶⁶Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 551.

v. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramı 4369 sayılı Kanun’la değişikliğe uğramıştır. VUK’nun 359. maddesinde tanımlandığı üzere muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; “*gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir*”.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili; mükellef tarafından VUK’unda sayılan belgelerin asıl veya suretlerinde²⁶⁷ yer alan gerçek bir işlemin, nitelik²⁶⁸ veya nicelik itibariyle içeriğinin değiştirilmesi²⁶⁹ olarak tanımlanabilir.²⁷⁰

Suçun meydana gelebilmesi için öncelikle fiilin belge düzenlenirken yapılması gerekir, aksi halde belge düzenlendikten sonra içeriğe yönelik müdahale tahrifat olarak kabul edilmektedir.²⁷¹ Maddede sadece belge düzenlenmiş olduğundan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı defter düzenlenmesi bu suç kapsamına girmemektedir.

Bu suç mükellef sıfatına sahip olanlar tarafından işlenebilir.²⁷² Düzenleme yetkisi olmayan kişice düzenlenmiş veya adına belge düzenlenmesi gerekenden başka kişi adına düzenlenmişse; bu durumda belge kullanıcı açısından muhteviyatı

²⁶⁷Y. 11. CD., 05.04.2001 tarih, E.2001/2209, K.2001/2975; Y. 11. CD., 24.05.2001 tarih, E.2001/4687, K.2001/5577 sayılı kararları ((Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 323-324).

²⁶⁸“*Belgede mahiyet yönünden dikkat edilecek nokta, gerçek muamele veya durumun konusu ve tarafları arasında farklılık olmamasıdır. Muamele veya durum gerçek olmasına rağmen tarafları farklı ... bu halde belge sahtedir.*” ; Y. 11. CD., 10.05.2001 tarih, E.2001/3878, K.2001/4690 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 315-324).

²⁶⁹“*..kimlik, adres, mükellef sicil numarası, miktar, fiyat gibi bilgilerin yanıltıcı şekilde hatalı düzenlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin belirleyici özelliğidir.*” Oktar, “Kaçakçılık Suçları..”, **a.g.m.**, s. 85; Y. 11. CD., 17.07.2007 tarih, E.2007/4568, K.2007/5114 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²⁷⁰“*Belgelerin tahrif edilmesi ve muhteviyatı itibari ile sahte olarak düzenlenmesi eylemleri 359/b-1. maddede ele alınan eylemlerle birlikte düzenlenmesi gereken sahtecilik eylemleridir.*” Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 285.

²⁷¹Yiğit, **a.g.e.**, s. 141.

²⁷²Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 478; “*..bunların düzenleyecekleri belge ya sahte olarak basılmış ya da rızaen veya rıza dışında mükelleften elde edilmiş belgedir.*” Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 315.

itibariyle yanıltıcı belge, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.²⁷³

Ayrıca belge yanıltıcı da olsa, vergi idaresi haricinde bir makama karşı²⁷⁴ kullanılıyorsa burada özel evrakta sahtecilik suçu oluşur.²⁷⁵

Sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenlemek ile suç meydana gelir, bu nedenle ayrıca belgenin kullanılması aranmaz. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen ile bu belgeyi kullanan mükellef aynı ise, tek suç işlenmiş kabul edilir ve mükellefe sadece düzenleme suçunun cezası verilir.²⁷⁶ Yanıltıcı olarak düzenlenen belgelerin vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu defter ve diğer kayıt ortamına aktarılması ile kullanma fiili gerçekleşir.²⁷⁷

(2) Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen, Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan

i. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

VUK’nda “yok etme”nin tanımı yapılmamıştır. Yok etme vergi incelemesini imkansız kılmak için defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığını sona erdirmek veya bunları ortadan kaldırmak suretiyle defter, kayıt ve belgelerin yararlanılamayacak hale getirilmesi olarak tanımlanabilir.²⁷⁸

Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan ve vergi kanunlarına göre tutulması veya saklanması zorunlu yasal defter ve belgelerin

²⁷³Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 557; “Mükellef sayılmayan kişilerin düzenleyecekleri belge, ya sahte olarak basılmış ya da rızaen veya rıza dışında mükelleften elde edilmiş olduğundan VUK 359/b maddesindeki fiili oluşturur.” Yiğit, **a.g.e.**, s. 140.

²⁷⁴“ .. vergisel çıkarı sonuçlayabilecek nitelikte olmalı..” Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 286; Y. 11. CD., 24.10.2001 tarih, E.2001/9148, K.2001/9922 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 327).

²⁷⁵Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 480.

²⁷⁶Donay, **a.g.e.**, s. 138; Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 532.

²⁷⁷Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 360; aksi görüş için bkz.: “..belgenin mükellefin defterine kaydı yeterli olmayıp usulüne uygun olarak vergi dairesinde kullanılması gerekir.” Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 316.

²⁷⁸Yiğit, **a.g.e.**, s. 143.

saklama süresi içinde kısmen dahi olsa kasten ortadan kaldırılması ile “defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suçu” işlenebilir.²⁷⁹

Defter, kayıt ve belgelerin mevcudiyetinin tamamen ortadan kaldırılması dışında tekrar yararlanılamayacak hale getirilmesi de yok etme sayılır.²⁸⁰ Yok etme ile gizleme fiilinin birbiri ile karıştırılmaması gerekmektedir.²⁸¹ Yok edilmenin ispat edilmesi gerekmektedir. Doktrinde yok edilen belgenin yok edildiği ispat edilmediği sürece, belgenin gizlenmiş olduğu kabul edileceği görüşü bulunmaktadır.²⁸²

VUK'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebep veya kastı ortadan kaldıran nedenlerinin varlığı halinde defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu oluşmayacaktır. VUK'nun 15. maddesi gereğince, herkes tarafından bilinen doğal afet özelliği gösteren mücbir hallerinin dışındaki mücbir hallerin ispatı için, ilgili mahkemeden zayi belgesinin alınması gerekmektedir.²⁸³ Ayrıca mücbir sebep olarak ortaya sürülen hallerin hayatın olağan akışına uygun olması gerekmekte ve mücbir sebebin defter tutmak ve belge düzenlemek zorunda olan kişi tarafından kasıtlı olarak ortaya çıkarılmamış olması gerekmektedir.²⁸⁴

ii. Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

VUK'nun 218. maddesi gereği²⁸⁵ tutulması zorunlu defter sayfalarının yerine başka sayfa konulup konulmadığına bakılmaksızın yok edilmesi ile suç meydana gelmiş olur. Suçun meydana gelebilmesi için, VUK gereğince tutulması veya

²⁷⁹Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 347.

²⁸⁰Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 480.

²⁸¹Ayrıntılı bilgi için bkz.: “Bozma, kayıtların silinmesi ya da anlamın gizlenmesi suretiyle defter, kayıt ya da belgelerin kullanılmasını engellemeye yönelik hareketlerdir. Bu bakımdan 359/a-2’de tanımlanan gizleme fiilinin de ceza hukuku açısından bozma olarak mütalaa edilmesi gerekir.” Oktar, **a.g.e.**, s. 369.

²⁸²Donay, **a.g.e.**, s. 143; Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 530.

²⁸³Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 482.

²⁸⁴Y. 11. CD., 24.12.2001 tarih, E.2001/10948, K.2001/1160 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 348-350).

²⁸⁵VUK Madde 218 – Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

saklanması zorunlu yasal defterin sayfalarını kopartmak, koparılan sayfalar yerine başka sayfalar koymak veya hiç sayfa koymamak gerekmektedir.

Suç, sayfaların defterden koparılması ya da ayrılması ile değil, sayfaların yok edilmesi ile oluştuğundan,²⁸⁶ koparılan sayfa yerine, yok edilen sayfadaki tüm bilgileri içeren başka bir sayfa konulur ise fail fiilinden vazgeçmiş sayılacağından faile ceza verilmez.²⁸⁷ Kopan veya koparılan sayfaların saklanması halinde de suç oluşmayacaktır.

Her ne kadar kanunda koparılan sayfaların dolu olup olmamasına ilişkin bir düzenleme yapılmış olmasa da koparılan yaprakların vergi matrahına ilişkin bilgileri içerecek şekilde dolu olması gerektiği görüşü bulunmaktadır.²⁸⁸

iii. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Vergi kanunlarına göre düzenlenmesi ve saklanması zorunlu belgelerin asıl veya suretlerinin, vergi işlerinde kullanılmak üzere,²⁸⁹ kısmen veya tamamen gerçek bir muamele veya durum olmaksızın bunlar varmış gibi düzenlenmesi ile suç meydana gelir.²⁹⁰

Sahte belge 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle “*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge*” olarak tanımlanmıştır. Suçun meydana gelmesi için belgenin sahte olarak düzenlenmesi yeterli olup, sahte belgenin kullanılmasına gerek yoktur.²⁹¹

Vergi kanunlarına göre düzenleme ve saklanma zorunluluğu olan ve vergi işlemlerinde kullanılmak üzere düzenlenen belgeler suçun konusu oluştururlar.²⁹²

²⁸⁶ Oktar, “Kaçakçılık Suçları..”, **a.g.m.**, s. 87.

²⁸⁷ Yiğit, **a.g.e.**, s. 144.

²⁸⁸ Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 552; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 347.

²⁸⁹ “..gerçeğe aykırılık olgusu olarak sahtecilik amaç değil, araçtır.” Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 222.

²⁹⁰ Oktar, **a.g.e.**, s. 370.

²⁹¹ Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 289.

²⁹² Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 483.

Belge vergi işleri dışında kullanılmak üzere sahte olarak düzenlenmişse, bu durumda belgenin genel hükümlere göre değerlendirilmesi gerekmektedir.²⁹³

Genel olarak VUK’nda yer alan ve ispat vasıtası olarak kullanılan fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, adisyon, ücret bordrosu, yolcu listesi gibi belgeler sahte olarak düzenlenmektedir.²⁹⁴ Çeşitli şekillerde sahte belge düzenlenebilir. İlk olarak, hem karşı taraf hem de hizmet ilişkisi hayali olabilir. Burada başkası adına belge üretilip kullanılır. Ya da kişiler gerçek olmasına karşın ilişki hayalidir. Tacir herhangi bir ticari ilişkisi olmadığı halde, ilişki varmış gibi düzenlenen belgeyi diğer tacirden alır. Sahte belge düzenlemeye diğer bir örnek ise, gerçekte olan bir ticari ilişki için taraflar dışında bir başkasının belge düzenlemesidir.²⁹⁵

En çok sahte kullanılan belge faturadır. Uygulamada sahte fatura için “nylon fatura” deyiimi de kullanılmaktadır.²⁹⁶ VUK’nun 227. maddesi uyarınca zorunlu bilgileri içermeyen ve bu nedenle hiç düzenlenmemiş sayılan faturalardaki sahtelik VUK’nun 359. maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı suçu oluşturmamaktadır.²⁹⁷

Belgede sahtecilik tamamen veya kısmen yapılabilir. Sahtecilik tahrifattan farklıdır. Sahtecilikte doğrudan doğruya yeni bir belge oluşturma, tahrifatta ise mevcut bir belge üzerinde çeşitli şekillerde değişiklik yapma söz konusudur.²⁹⁸ Aynı belgede sahtecilik ve yanıltıcılık unsuru varsa bu halde cezalandırmanın nasıl yapılacağına ilişkin görüş ayrılığı bulunmaktadır. Her iki fiil açısından farklı ceza verilmesi gerekmektedir.²⁹⁹ Ancak belgede sahtelik mi yanıltıcılık unsurunun mu

²⁹³Y. 11. CD., 26.01.2006 tarih, E.2003/11723, K.2006/246 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²⁹⁴Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 223.

²⁹⁵Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 486-488.

²⁹⁶Y. 11. D., 16.01.1996 tarih, E.1995/3256, K.1996/158 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

²⁹⁷Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 363.

²⁹⁸Donay, **a.g.e.**, s. 143.

²⁹⁹“..yanıltıcılığın ve sahteliğin aynı belgede olsa bile ayrı neticeler olmasına dayanan ayrı suçlar olacağı...” Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 489; aksi görüş için bkz.: “aynı belgede sahtecilik ve yanıltıcılık unsurları varsa fikri içtima hükümleri uygulanır ve en ağır cezayı içeren sahte belge düzenleme ve kullanma suçundan ceza verilmelidir.” Yiğit, **a.g.e.**, s. 151; “... bu durumda geçitli (müterakki) suç gündeme gelecektir. Daha ağır olan suçun cezası uygulanacak, hafif olan suçtan ceza verilmeyecektir.” Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 230.

olduğu kesin belirlenemiyorsa, şüpheden sanık yararlanır ikisi gereğince, mükellefin VUK'nun (359/a) fıkrasına göre cezalandırılması gerekmektedir.³⁰⁰

4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmış³⁰¹ ve bu değişiklik de suçun işleniş tarihinin değişmesine neden olmuştur.³⁰² Suç tarihi; düzenlemede bu belgelerin düzenlendiği tarih, kullanmada ise sahte belgeye yer verilerek yapılan beyan tarihidir.³⁰³

Yargıtay suçun oluşabilmesi için tüm belge ve kayıtların incelenmesini³⁰⁴ ayrıca gerekirse karşılıklı araştırma yapılmasını istemektedir.³⁰⁵

(3) Ancak Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık ile Anlaşması Olmadığı Halde Basmak veya Bu Belgeleri Bilerek Kullanmak

Mükelleflerin işlemlerini belgelendirmeye yönelik kullandıkları³⁰⁶ vergi incelemesine tabi belgelerin, Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik³⁰⁷ ve ilgili tebliğler gereği Maliye Bakanlığı ya da defterdarlık ile anlaşması olmayan kişilerce

³⁰⁰Köşşekoğlu, **a.g.m.**, s. 11.

³⁰¹Y. 11. CD., 03.12.2007 tarih, E.2007/2733, K.2007/8758 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası); aksi görüş için bkz.: "... failin böyle bir belgeyi kullanmasının kendisine yarar sağlamak amaçlı olması gerekir. Bu nedenle de vergi ziyayı suçun manevi unsuru olan kastın belirlenmesinde dikkate alınacak bir özelliktir." Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 292.

³⁰²Yiğit, **a.g.e.**, s. 144.

³⁰³Y. 11. CD. 19.12.2005 tarih, E.2005/2983, K.2005/13918 sayılı kararında "01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunla değişik 213 sayılı VUK'nun 359/b-1. maddesine göre, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşumu için yeterli olup, bu belgelerin vergi yasalarına göre kullanılması ve vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı cihetle, sanığın 2002 yılında özel gider indirimi veya vergi tadesinde kullanılmak üzere "sahte faturalar düzenlemekten" ibaret eyleminin VUK'nun 359/b-1. maddesine uygun bulunduğu gözetilmeden, suçu nitelemede yanılğı sonucu özel evrakta sahtecilik suçundan cezalandırılmasına karar verilmesi"nin kanuna aykırı olduğu belirtilmiştir. (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

³⁰⁴Y. 11. CD., 20.09.2006 tarih, E.2006/2745, K.2006/7319 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

³⁰⁵Candan, "Vergi Suçları..", **a.g.e.**, s. 361.

³⁰⁶Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 493.

³⁰⁷Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.

basılması veya bu belgelerin bu niteliğinin bilerek kullanılması ile suç meydana gelir.

Maliye Bakanlığı yönetmelik kapsamında matbaalar ile anlaşmalar yapabilmektedir. Söz konusu yönetmeliğin 13. maddesine göre mükelleflerin, kullanacakları belgeleri anlaşmalı matbaalara bastırmaları gerekmektedir.³⁰⁸

Basma fiilinden anlaşılması gereken sadece baskı aletleri ile çoğaltma değildir. Basma fiili ile her türlü vasıta ile çoğaltma anlaşılmaktadır.³⁰⁹

Basma fiilinin anlaşmasız matbaa tarafından yapılması ile suç gerçekleşmiş olur, basılan belgelerin kullanılması suçun oluşumu için aranmamaktadır.³¹⁰ Bu suçta fail, anlaşması varmış gibi belge basan ya da anlaşması bitmiş veya feshedilmiş olmasına rağmen belge basmaya devam edendir.³¹¹

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan matbaalarca basılan belgelerin bu niteliğinin bilinerek kullanılması da suç olarak tanımlanmıştır. Ancak belgenin bu niteliğini bilerek kullanan kişi tarafından ilgili suç işlenebilmektedir.³¹²

159 sıra numaralı VUK Genel Tebliği gereğince anlaşması olmayan matbaa tarafından basılan belge hiç düzenlenmemiş kabul edilir. Bu nedenle bu belgelerdeki kayıtlar gerçek olsa bile bunların kullanılması suç olarak kabul edilmektedir.³¹³

Mükellef matbaanın izinsiz olduğunu bilerek belge bastırması ve bu belgelere sahte bilgiler yüklemişse,³¹⁴ sahte belge düzenleme ve anlaşmasız matbaada basılan belgenin kullanılması açısından ayrı ayrı suç meydana gelir.³¹⁵

³⁰⁸Y. 11. CD., 03.10.2001 tarih, E.2001/8186, K.2001/8970 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 352).

³⁰⁹Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 352; Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 493.

³¹⁰Y. 11. CD., 07.02.2002 tarih, E.2002/297, K.2002/1005 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

³¹¹Yiğit, **a.g.e.**, s. 154.

³¹²Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 353.

³¹³Donay, **a.g.e.**, s. 149.

³¹⁴"...suçun oluşması için sadece belge basılması yeterli olduğundan, anlaşmasız matbaa tarafından basılan belgenin sahte olup olmaması sonucu değiştirmemektedir." Oktar, **a.g.e.**, s. 371.

³¹⁵Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 495.

b.Netice

Netice, kendisine hukuken değer tanınan icrai veya ihmali hareketle dış dünyada meydana gelen, suçun kanuni tarifinde unsur olarak yer alan değişikliktir.³¹⁶ Sırf hareket suçlarında, ihmali veya icrai hareketin yapılması ile suç tamamlanmış olur.³¹⁷

Buna karşılık bazı suçlarda, suçun tamamlanabilmesi için, hareketten ayrı bir neticenin gerçekleşmesi aranmaktadır. Bu tür suçlara ise “neticeli” suçlar denmektedir.³¹⁸

4369 sayılı Kanun’la getirilen değişiklikle birlikte, vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiller için; “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek*” fiili dışında kalan fiillerde hareket unsurunun gerçekleşmesi ile suç meydana gelirken, çift defter tutmak fiilinde suçun meydana gelebilmesi için vergi matrahının azalması neticesi aranmaktadır.³¹⁹ Bu nedenle çift defter tutma fiilini neticeli suç olarak değerlendirilmektedir.³²⁰

Çift defter tutma fiili dışında vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerde ise suçun meydana gelmesi için herhangi bir neticenin ayrıca gerçekleşmesi aranmadığı için bunlar neticeli suç sayılmaktadır. Fiilin gerçekleştirilmesi ile suç meydana geleceğinden, suçun meydana gelebilmesi için ayrıca neticenin varlığı aranmayacaktır.³²¹

³¹⁶Hakeri, **a.g.e.**, s. 131.

³¹⁷Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 117.

³¹⁸Özgenç, a.g.e., s.173.

³¹⁹Oktar, **a.g.e.**, s. 371.

³²⁰Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 494; aksi görüş için bkz.: atf 234 “*bu suç hem 4369 sayılı kanundan önce hem de sonra neticesiz suçtur ... vergi kaybı, çift defter kullanma suçunun neticesi değil, cezalandırma şartıdır.*” Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs..”, **a.g.m.**, s. 7-9.

³²¹Köşşekoğlu, **a.g.m.**, s. 12.

Burada dikkat edilmesi gereken husus vergi ziyanının meydana gelmesi ile vergi matrahının azalmasının birbirinden ayrı kavramlar olduğu ve farklı suçlar oluşturacağıdır.³²²

c. Fail

TCK'nın 37/1. maddesine göre faili, suçun kanuni tanımında yer alan tipik hareketi gerçekleştiren, iradi hareket yeteneği bulunan,³²³ yaşayan gerçek kişi ve suçun kanuni tanımında yer alan tipik hareketi bu kişi ile birlikte yapan kişi³²⁴ olarak tanımlayabiliriz.³²⁵

TCK'nın 20/1. ve Anayasa'nın 38/7. maddeleri uyarınca, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu kabul edilmiştir. Bu düzenlemelerden yola çıkılarak suçun faili ancak iradi hareket yeteneğine sahip gerçek kişi olabilir. Bu nedenle tüzel kişiler fail olamazlar.³²⁶

Ceza kanunlarında tanımlanan suçların çoğunluğu, kural olarak, herkes tarafından işlenebilen suçlardır.³²⁷ Suçun işlenebilmesi için, failin insan olmak dışından bir takım doğal veya hukuki özel niteliklere sahip olması da aranıyorsa, böyle suçlara “özgü suç”, “mahsus suç” denilmektedir.³²⁸

Vergi kaçakçılığı suçlarında özel bir düzenleme yapılarak suçun failleri tek tek sayılmadığından,³²⁹ vergi kaçakçılığı suçlarının özgü suç sayılması mümkün değildir.³³⁰ Herkes vergi kaçakçılığı suçlarının faili olabilir³³¹ ve vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiiler vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmayan kişilerce de

³²²Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 496.

³²³Hakeri, **a.g.e.**, s. 110.

³²⁴Çomaklı, “Türk Vergi...”, **a.g.e.**, s. 77.

³²⁵Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 418.

³²⁶Ayrıntılı açıklama için bkz.: Çomaklı, “Türk Vergi...”, **a.g.e.**, s. 78.

³²⁷Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s.104.

³²⁸Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 21.

³²⁹“İlk nazarda, vergi suçlarında failin mutlaka mükellef olacağı hatıra gelir ise de bu, daima doğru değildir. Çünkü yukarıda adlarını sıraladığımız fiilleri mükellefin bizzat kendisinden başka kimseler de yapabilir (mesela muhasebecisi, yakın akrabası, vesaire gibi); bu hallerde, suçun faili artık kaçırılan verginin mükellefi olmayıp, bu kimselerdir.” Tosun, **a.g.e.**, s. 44.

³³⁰Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 193.

³³¹Donay, **a.g.e.**, s. 85.

gerçekleştirilebilir.³³² Ayrıca VUK'nun 359. maddesinde yer alan “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen*” ifadesi, VUK'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının yalnızca mükellef ya da sorumluyu değil, vergileme olayında yer alan üçüncü kişileri de kapsadığını göstermekte³³³ ve vergi kaçakçılığı suçlarını özgü suç olmaktan çıkarmaktadır.

VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları her ne kadar özgü suç olmasalarda, bu suçların failleri genellikle; söz konusu belge, defter ve kayıtlara sahip ve bunları tutmak zorunda olan gerçek kişilerde vergi mükellefi; küçük ve kısıtlılarda bunların kanuni temsilcileri, mükellefin işlerinin idarelerini usulüne uygun devrettiği kişiler; tüzel kişilerde tüzel kişiliği temsile sahip temsilciler ve tüzel kişiliğe sahip olmayan dernek vb. de ise bunları idare eden yöneticiler veya varsa temsilciler olmaktadır.

VUK'nun 8-9-10-12-331-332 ve 333. maddeleri cezai sorumlulukla ilgilidir. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi fiilinin suç failleri, mükellef, vergi sorumlusu ve kanuni temsilciler ayrıca bu sıfatlara sahip olmayan ancak sahte belge düzenlenmesi fiilinden maddi çıkarı olan kişilerdir.³³⁴

(1) Gerçek Kişiler

Gerçek kişilerde cezai sorumluluk VUK'nun 8 ve 331. maddeleri gereğince ilke olarak vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe aittir.³³⁵ Gerçek kişinin mükellef olduğu vergilere ilişkin ödevlerin ihlali halinde, gerçek kişi mükellefin kendisi cezalandırılır.³³⁶ VUK'nun 359. maddesinde yazılı vergi kaçakçılığı eyleminden dolayı TCK'nın 31. maddesinde yazılı ceza ehliyeti bulunan herkese

³³²Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 368; “Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suçu mükellef sıfatına sahip olanlar tarafından işlenebilir. Düzenleme yetkisi olmayan kişiye düzenlenmiş veya adına belge düzenlenmesi gerekenden başka kişi adına düzenlenmişse; bu durumda belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.” Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 478.

³³³Çomaklı, “Türk Vergi...”, **a.g.e.**, s. 235.

³³⁴Çomaklı, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 237.

³³⁵Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 36.

³³⁶Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 420.

ceza verilebilir. Ancak VUK'nun 10.³³⁷ ve 332.³³⁸ maddesi gereğince velayet ve vesayet altında bulunanların veya işlerinin idaresi kayyım bırakılmış olanlar veli, vasi ya da kayyım tarafından gerçekleştirilen vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar.³³⁹ Cezaların şahsiliği ilkesi gereği burada cezaya muhatap³⁴⁰ vergi kanunlarına aykırı işlemi gerçekleştiren kanuni temsilcileri olan veli, vasi ya da kayyımdır.³⁴¹

Küçük veya kısıtlı tarafından bizzat VUK'na aykırı eylemim gerçekleştirilmesi halinde ise kasıt unsurundan bahsedilemeyeceği için, bu kişilere yaptırım uygulanamayacaktır.³⁴²

Vekil veya müdür gibi yetkilendirilmiş kimsesi bulunmayan, faaliyetini tek başına sürdüren gerçek kişinin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlarla ilgili vergi kaçakçılığı eylemlerinden mükellef bizzat sorumludur.³⁴³ Eğer gerçek kişi yanında

³³⁷Kanuni temsilcilerin ödevi:

Madde 10 – Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(Değişik : 3/12/1988 - 3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

³³⁸Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller:

Madde 332 – Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım 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.

³³⁹Candan, "Vergi Suçları..", **a.g.e.**, s. 368.

³⁴⁰Oktar, **a.g.e.**, s. 345.

³⁴¹Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 565.

³⁴²Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli..", s. 131.

³⁴³Y. 11. CD. 27.09.2001 tarih, E.2001/5007, K.2001/8710 sayılı kararında “..Kanuni temsilcileri cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz.

vekil veya müdür gibi yetkilendirilmiş bir kişiyi çalıştırıyor ve vergi kaçakçılığı eylemi gerçek kişinin müdür veya vekile verdiği yazılı emir sonucunda meydana gelmiş ise bu suçtan dolayı şartlar varsa personele iştirak hükümleri uygulanmalı³⁴⁴ ve mükellef de sorumlu olmalıdır.³⁴⁵ Ancak işveren mükellefin yanında çalıştırdığı vekil veya müdür gibi yetkilendirilmiş kişi, mükellefin istek ve bilgisi dışında çıkar sağlamak veya işverene zarar vermek amacıyla³⁴⁶ vergi kaçakçılığı eylemini gerçekleştirmiş ise, bu eylemden bizzat çalışanın kendisi sorumlu olur.³⁴⁷

Fail sadece yaşayan gerçek kişi olabileceğinden, mirası reddetmemiş mirasçılar, ölen kişinin hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiillerinden cezaların şahsiliği ilkesi gereğince sorumlu değildir.³⁴⁸ Kanuni mirasçılar ancak mirası kabul etmeleri, defter ve belgelerin kendilerinde olması ve usulüne uygun tebligat yapılmış olması durumunda, defter ve belgelerin yetkililere ibraz edilmemesinden sorumlu tutulabilirler.³⁴⁹

Borçlar Kanunu'nun 620 vd. maddelerinde düzenlenen, birden fazla şahsın ortak olma iradesiyle herhangi bir şekle tabi olmaksızın kurulan adi şirketlerin tüzel kişiliği olmayıp, her ortak şirketi yönetim ve temsil yetkisine sahiptir.³⁵⁰ Vergi mükellefiyetleri olan iş ortaklıklarında vergi kaçakçılığı fiillerinde fail, suçun oluşumunda rolü bulunan idareci ya da temsilci olarak görevlendirilen kişi veya kişilerdir.³⁵¹

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

³⁴⁴Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 421.

³⁴⁵Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 370.

³⁴⁶Çomaklı, “Türk Vergi...”, **a.g.e.**, s. 238.

³⁴⁷Ahmet Gündel, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 122, Şubat 2003, s. 28.

³⁴⁸Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 565.

³⁴⁹Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 40.

³⁵⁰Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 423.

³⁵¹Y. 11. CD., 19.04.2001 tarih, E.2001/2745, K.2001/3841 sayılı kararı (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 41).

(2) Tüzel Kişiler

4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası, VUK'nun 333. maddesi uyarınca “*VUK'nun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur*”. Tüzel kişilerde cezaların şahsiliği prensibi gereği, hapis cezasının sorumlusu “*fiili işleyen*”³⁵² veya “*eylemde katkısı olan*”³⁵³ kişi olmaktadır.

VUK'nun 10. maddesi gereğince, tüzel kişide kanuni temsilci vergi borç ve ödevlerinin³⁵⁴ yerine getirilmesi bakımından idare ve temsile yetkili organdır.³⁵⁵ Temsil yetkisi tüzel kişi adına, tüzel kişiliğin amacına ve konusuna uygun her türlü işi ve hukuki işlemi yapma hakkı verir. Tüzel kişiliğin birden fazla kanuni temsilcisi bulunması halinde Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 17.12.1990 gün ve 312/340 sayılı kararında açıklandığı üzere suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ile temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılarak, sonucuna göre cezai sorumluluğunun taktiri ve tayini gerekmektedir.³⁵⁶

Tüzel kişilik adına gerçekleştirilen faaliyetler gerçek kişiler tarafından yerine getirilir.³⁵⁷ VUK'nun 359. maddesinde yer alan suçların işlenmesi halinde bu suçları işleyenlere verilecek cezalar, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince tüzel kişiliğin bu fiili işleyen kanuni temsilcileri hakkında hükmolunur.³⁵⁸

Yeni TTK'nın 365. maddesi gereğince anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere

³⁵²Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 570.

³⁵³Donay, **a.g.e.**, s. 89.

³⁵⁴“...kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un ikinci kitabında yer alan ödevlerin yerine getirilmesiyle sınırlıdır.”, İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 41.

³⁵⁵Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 371.

³⁵⁶Aynı yönde karar için bkz.: Y. 11. CD., 28.05.2001 tarih, E.2001/5066, K.2001/5853; Y. 11. CD., 27.11.2000 tarih, E.2000/5304, K.2000/5433 sayılı kararları (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 187).

³⁵⁷Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 566.

³⁵⁸Y. 11. CD., 03.06.2002 tarih, E.2002/4826, K.2002/5162 sayılı kararı ile “...tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun ayrıntısını bilen ve oluşmasında rolü olan kanuni temsilciye ait olacağından...” (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır. Yeni düzenlemeye göre yönetim kurulu üyesi olması şart olmayan şirket müdürünün (ya da genel müdür) temsil ile görevlendirilmesi durumunda, yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin de müdür ile birlikte ilgili temsil yetkisi ile donatılmış olması gerekecektir.³⁵⁹

Anonim şirketlerde fail, cezada şahsilik ilkesi gereği suça ilişkin eylemde katkısı bulunan, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilci veya üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcidir. VUK'nun 359. maddesi kapsamında dışarıdan müdür olarak atanan kanuni temsilcilerin sorumlulukları, yönetim kurulu üyesi olan kanuni temsilcilerin sorumluluklarından farklı değildir. Kanuni temsilciler arasında görev bölümü yapılmış ise, suçun konusunu oluşturan olay hangi temsilci tarafından gerçekleştirilmiş ise cezanın muhatabı fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rol alan temsilci olacaktır.³⁶⁰

Yeni TTK'nın 291. maddesi ile *“Tasfiye memurları, şirketin faaliyette bulunduğu dönemde başlanmış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmeye, şirketin alacaklarını toplamaya, gereğinde yargı yolu ile almaya ve varlıkları paraya çevirmeye, net varlığı elde etmeye yönelik ve yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaya yetkili ve zorunludurlar”* tasfiyenin amacı ve tasfiye memurunun sorumluluğu düzenlenmiştir. Ayrıca TTK'nın 290. maddesi gereğince tasfiye memurları tasfiye halinde bulunan şirketi mahkemelerde ve dışarıda temsil etmektedirler. VUK'nun 333/2. maddesinde tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10. madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı ifade edilmiştir.³⁶¹

Yeni TTK'nın 623. maddesi gereğince limited şirketlerde şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenecektir. Şirket sözleşmesi ile şirketin yönetimi

³⁵⁹<http://www.ozdogrular.com/content/view/19399>, (Çevrimiçi), 10 Ocak 2013.

³⁶⁰Y. 11. CD., E. 2007/1368, K. 2007/5115 sayılı kararı (Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 576).

³⁶¹Parlar/Demirel, **a.g.e.**, s.156.

ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir Ancak yeni düzenlemeye göre en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiillerde fail, suça ilişkin eylemde katkısı olan kanuni temsilci sayılan müdür veya üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcidir. Şirketin yönetim ve temsili için birden fazla temsilcinin atandığı durumlarda, temsilcilerin görev alanlarının sınırları belirlenemiyorsa, suç tüm temsilciler tarafından işlenmiş sayılacaktır.³⁶²

Yeni TTK'ın 211. maddesine göre, kolektif şirket *“ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir”*. Kolektif şirketlerde, şirket sözleşmesinde aksi düzenlenmedikçe ortaklardan her biri temsil yetkisine sahip olup, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiillerde fail suça katkısı olan temsil yetkisine sahip ortaklardan biri veya birkaçı ya da kendisine yetki devredilmiş kişi veya kişilerdir.³⁶³

Yeni TTK'nın 304 v.d. maddelerinde düzenlenen komandit şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir. Komandit şirketler, kural olarak komandite ortaklar tarafından temsil edilir. Kolektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanır. Vergi kaçakçılığı suçlarında fail, suça ilişkin eylemde katkısı bulunan komandite ortak veya ortaklar ya da üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcidir.³⁶⁴

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesinde *“tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım,*

³⁶²Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 430; aksi görüş için bkz.: Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 48.

³⁶³Parlar/Demirel, **a.g.e.**, s. 149.

³⁶⁴Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 187.

dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir” şeklinde tanımlanan kooperatiflerde, kural olarak kanuni temsilci yönetim kuruludur. Anasözleşmede yetki verilmesi şartıyla kooperatifi idare ve temsil yetkisi yönetim kurulu üyelerinden birkaçına veya birisine ya da yönetim kurulu üyesi olmayan bir veya birkaç müdüre devredilebilir.³⁶⁵ Vergi kaçakçılığı suçlarında fail, suça ilişkin eylemde katkısı bulunan yönetim kurulu üyesi veya üyeleri ya da üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcidir.

Türk Medeni Kanunu’nun 56. maddesinde dernekler; *“gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları”* şeklinde tanımlanmıştır. Derneklerde, derneğin temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir. Temsil görevi, yönetim kurulunca, üyelerden birine veya bir üçüncü kişiye verilebilir. Dernek bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında fail, suça ilişkin eylemde katkısı bulunan derneğin faaliyetlerden sorumlu tutulan yönetim kurulu üyesi veya üyeleri ya da üzerine yetki devredilmiş kanuni temsilcidir.³⁶⁶

Vakıflar TMK’nun 101. maddesinde *“gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları”* olarak tanımlanmıştır. Vakıflarda, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiillerde fail, suça ilişkin eylemde katkısı bulunan yöneticiler ya da üzerine yetki devredilmiş kişilerdir.³⁶⁷ Sendika ve konfederasyonlarda ise vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin fiillerde fail suça ilişkin eylemde katkısı bulunan yönetim kurulu üyesi veya üyeleridir.

³⁶⁵Çomaklı, “Türk Vergi...”, **a.g.e.**, s. 245.

³⁶⁶Yiğit, **a.g.e.**, s. 88.

³⁶⁷Parlar/Demirel, **a.g.e.**, s. 156.

Şirket temsil yetkisinin sona ermesi veya hisse devri halinde, çıkabilecek sorunların önlenmesi için, ilgili işlemlerin usulüne göre yapılıp, gerekiyorsa tescil ettirilmeleri gerekmektedir.³⁶⁸

2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Tipikliğin Manevi Unsurları

Manevi unsurdan, “kişi ile işlediği fiil arasındaki manevi bağ anlaşılmalıdır.”³⁶⁹ Failin hareketinde kast veya taksirden söz edilemiyorsa, kanuni tanımda aranan manevi unsur gerçekleşmediğinden ötürü, suç oluşturan haksızlığın varlığından söz edilemez ve fail cezalandırılmaz.³⁷⁰

Her ne kadar VUK’nun vergi kaçakçılığı fiillerini düzenleyen 359. maddesinde kast konusuna yer verilmemişse de TCK’nın 21/1. maddesine³⁷¹ göre suçun oluşması için kastın varlığı arandığından ve vergi kaçakçılığını oluşturan fiillerin de TCK niteliğinde suç olması nedeniyle, vergi kaçakçılığı suçları bakımından da hareketin yapıldığı anda kastın varlığı aranmaktadır.³⁷² TCK’nın 22. maddesinde³⁷³ belirtildiği üzere, ancak kanunun açıkça belirttiği hallerde taksirle işlenen fiiller cezalandırılabilir. VUK’nun 359. maddesinde açıkça yer almadığı için vergi kaçakçılığı suçlarının taksirle işlenebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı fiillerinin taksirle işlenmeleri halinde suç meydana gelmeyecek, kast unsurunun bulunmadığı hallerde suç gerçekleşmeyecektir.³⁷⁴

Türk Ceza Kanunu’na uyum kapsamında 4369 sayılı Kanun’la yapılan düzenleme ile VUK’nun 344. maddesindeki kaçakçılık suçu VUK’nun 359.

³⁶⁸Kızılot/ Kızılot, **a.g.e.**, s. 576.

³⁶⁹Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s.131.

³⁷⁰Özgenç, **a.g.e.**, s. 227.

³⁷¹Kast

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

³⁷²Yiğit, **a.g.e.**, s. 159.

³⁷³Taksir

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

³⁷⁴Oktar, **a.g.e.**, s. 374.

maddesinde yeniden düzenlenmiş ve “bilerek” ibaresi maddeden kaldırılmıştır. “bilerek” kelimesinin kaldırılması söz konusu suçlarda kast unsurunun aranıp aranmayacağı konusunda tartışmalara neden olmuştur. Her ne kadar maddede “bilerek” ifadesi yer almasa da 306 sayılı VUK Genel Tebliği’nde³⁷⁵ “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.”³⁷⁶ Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir” şeklinde açıklandığı üzere vergi kaçakçılığı suçlarında kastın varlığı karine olarak kabul edilmiş ve her durum için ayrı ayrı değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bilerek kelimesinin kanun metninden çıkarılması, manevi unsurun (kastın) varlığının genel hükümler çerçevesinde çözülmesini sağlamak içindir.³⁷⁷ Bütün suçlarda olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçlarında da kanunda açıkça öngörülen haller dışında da kastın bulunması zorunludur ve bu kast, hareketi bilmek ve sonucu istemek olarak ifade edilebilecek genel kasttır.³⁷⁸

306 sayılı VUK Genel Tebliği ile manevi unsurun varlığının tespiti vergi dairesi inceleme elemanlarına bırakılmıştır. Mahkemelere ait bu yetkinin bakanlık elemanlarınca kullanılmasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülmektedir.³⁷⁹ VUK

³⁷⁵306 sayılı VUK Genel Tebliği 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

³⁷⁶Serkan Açar, “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, **TBB Dergisi**, Sayı: 58, 2005, s. 281.

³⁷⁷Oktar, **a.g.e.**, s. 373.

³⁷⁸Donay, **a.g.e.**, s. 100-101; Saban, **a.g.e.**, s. 323; Karakoç, “Genel Vergi...”, **a.g.e.**, s. 214.

³⁷⁹Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 498.

genel tebliğine göre burada yapılan denetimde failin kastı tespit edilmişse Cumhuriyet Savcılıkları'na suç duyurusunda bulunulacak, suç duyurusunda bulunulmasına rağmen mahkemece kast tespit edilemezse fail hakkında beraat kararı verilebilecektir.³⁸⁰

5237 sayılı TCK'nın 21/2. maddesine göre, “*Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemi halinde olası kast vardır*”. Failin hareketinin belli neticeyi meydana getirebileceğini öngördüğü halde, bu hareketi yapmaktan kaçınmaması, olursa olsun demesi halinde olası kast söz konusudur.³⁸¹ Olası kast durumunda yasal tanıma uygun neticenin gerçekleşerek bunun yanı sıra ikincil nitelikteki neticenin meydana gelmesi ve suçun oluşması olayların gelişimine bırakılmıştır. İkincil nitelikteki neticenin gerçekleşmesi ve suçun oluşması fail tarafından ne istenmekte ne de istenmemekte ancak bu neticenin gerçekleşmesi olasılık dahilinde olması rağmen, fail eylemi gerçekleştirmekten kaçınmamaktadır. Böylelikle failin ikincil nitelikteki neticeyi kabullendiği kabul edilmektedir.³⁸² Kanuni tanımla “bilerek”, “bildiği halde”, “bilmesine rağmen” gibi ifadelerin yer aldığı suçlar ile suçun oluşumu bakımından özel kastın arandığı suçların olası kastla işlenemeyeceği kabul edilmiştir.³⁸³ Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçlarında “bilerek” ifadesi yer almadığından bu suçların olası kastla işlenmesi mümkündür.

B.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık Unsuru

“*Suçun hukuka aykırılık unsurunu kaldıran ve dolayısıyla fiilin suç teşkil etmesine engel olan nedenlere hukuka uygunluk sebepleri veya haksızlığı ortadan kaldıran sebepler denir.*”³⁸⁴ Kanun hükmünü yerine getirme (TCK'nın 24/1. maddesi), meşru savunma (TCK'nın 25/1. maddesi), hakkın kullanılması (TCK'nın

³⁸⁰Karşı görüş için bkz.: “*kaçakçılık fiillerinin tespiti halinde herhangi ayırım gözetmeksizin cumhuriyet savcılıklarına bildirilmesi gerektiği*” Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 526.

³⁸¹Hakeri, **a.g.e.**, s. 167.

³⁸²İçel/Evik, **a.g.e.**, s. 235.

³⁸³Özgenç, **a.g.e.**, s. 238.

³⁸⁴Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 237.

26/1. maddesi), ilgilinin rızası (TCK'nın 26/2. maddesi) TCK'da yer alan hukuka uygunluk sebepleridir.³⁸⁵

Zorunluluk halinin hukuka uygunluk sebebi mi olduğu yoksa kusurluluğu etkileyen hal mi olduğu konusunda doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır.³⁸⁶ TCK ya da vergi kanunlarında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin ayrıca hukuka uygunluk sebebi gösterilmemiştir. Oktar'a göre; vergi kaçakçılığı suçları açısından sadece zorunluluk durumu hukuka uygunluk sebebi oluşturmaktadır.³⁸⁷ Doktrinde zorunluluk haline yol açacak olan tehlikenin iflas olduğu kabul edilmekle birlikte, ilgili durumun gerçekleşme ihtimalinin düşük olması ve sosyal koşullarla bağdaşmayan olasılık olması nedeniyle Kaşıkçı'ya göre zorunluluk hali vergi kaçakçılığı suçları açısından geçerli bir hukuka uygunluk sebebi değildir. Hatta vergi kaçakçılığı suçları açısından geçerli bir hukuka uygunluk sebebi de bulunmamaktadır.³⁸⁸

Ayrıca Kızılot, VUK'nun 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında VUK'nun 359. maddesinin uygulanmayacağı belirtildiğinden, VUK'nun 371. maddesindeki koşulların varlığı halinde pişmanlık ve ıslah müessesesini VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları için hukuka uygunluk sebebi saymaktadır.³⁸⁹

³⁸⁵Hakeri, **a.g.e.**, s. 190-223; Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 243.

³⁸⁶Centel/Zafer/Çakmut, **a.g.e.**, s. 312, “zorunluluk halinde işlenen fiiller yeni TCK.nda kusurluluğu kaldıran sebep olarak kabul edilmiştir.” Artuk, Gökçen, Yenidünya, **a.g.e.**, s. 56.

³⁸⁷Vergiden kaçınmanın kaçakçılık suçları bakımından hukuka uygunluk sebebi olduğu görüşü için bkz.: Oktar, “Muhasebe Hileleri...”, **a.g.m.**, s. 13.

³⁸⁸Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 197-199; Yiğit, **a.g.e.**, s. 157.

³⁸⁹Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 559.

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YARGILAMA USULÜ

A. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Takibi

Ceza muhakemesi, suç haberinin alınması ile başlar, hükümle sona erer.³⁹⁰ Kural olarak bir suç islendiği haberi, suçları takiple görevli makamlara ulaştığında, makamların harekete geçmeleri ve ceza muhakemesini başlatmaları gerekmektedir. Ancak bazen bu faaliyetin yapılabilmesi, çeşitli suç ve ceza politikaları nedeni ile bir takım şartların varlığına bağlanabilmektedir.³⁹¹

Bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için aranan unsurların varlığına rağmen, fail hakkında dava açılıp yargılanabilmesi ve cezalandırılabilmesi için başka şartların da bulunması gerekebilir.³⁹² Bu şartlar gerçekleşmediği sürece muhakemeyi başlatmak veya devam ettirmek mümkün değildir.

Söz konusu şartlara; Feyzioğlu, Toroslu, Nunoğlu, Kunter, Yenisey, Erdem ve Öztürk gibi yazarlar “*ceza muhakemesi şartları*” adını vermekte;³⁹³

Dönmezer, Erman gibi yazarlar “*kovuşturma (takip) şartları*”³⁹⁴ diye adlandırmakta;

Centel ise şartların bir kısmını “*dava şartları*”, diğer bir kısmını ise “*yargılama şartları*”³⁹⁵ olarak adlandırmakta olup, şartların sınıflandırılması ve nitelikleri hususunda yazarlar arasında kavram birliği bulunmamaktadır.

³⁹⁰Ali Kemal Yıldız, “5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Açıklamalar- Değerlendirmeler, Öğretiden Görüşler ve Yargıtay Kararları”, **İstanbul Barosu Yayınları**, 2007, s. 162.

³⁹¹Nevzat Toroslu/Metin Feyzioğlu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10. bs., Savaş Yayınları, Ankara, 2012, s. 44.

³⁹²Veli Özer Özbek, **Ceza Muhakemesi Hukuku Bilgisi**, 3. bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 119.

³⁹³Toroslu/Feyzioğlu, **a.g.e.**, s. 44; Nunoğlu/Yenisey/Kunter, **a.g.e.**, s. 68; Bahri Öztürk/Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku: Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş**, 12. bs., Seçkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 86.

³⁹⁴Dönmezer/Erman, **a.g.e.**, s. 361.

³⁹⁵Centel/Zafer/Çakmut, **a.g.e.**, s. 151-152.

“Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlıklı VUK’nun 367. maddesi³⁹⁶ ile vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma ve yargılama usulü belirlenmiştir. VUK’nun 359. maddesinde yer alan suçların ve bu suçlara iştirakin soruşturulması, kanunda belirtilen makamlardan soruşturmanın başlaması için gerekli mütalaa³⁹⁷ ve talebin alınmasına bağlıdır.³⁹⁸ Mütalaa almayı Şenyüz muhakeme şartı olarak kabul ederken,³⁹⁹ Ok/Gündel ise kovuşturma-yargılama şartı⁴⁰⁰ olarak kabul etmektedir.

İlgili maddeye göre savcılık makamı vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini;

- ilk olarak kendisi öğrenebilir,

- ikinci olarak suç işlendiği üçüncü kişiler tarafından savcılık makamına bildirilebilir. Bu durumlarda savcılık makamı suçun işlendiği yerdeki vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder ve inceleme sonucuna kadar kamu davası açılmasını askıya alır.⁴⁰¹

Vergi incelemesine ilişkin 6009 sayılı Kanun ve 646 sayılı KHK ile yapılan değişikliklerden önce ilgili vergi dairesi araştırmayı vergi müfettişleri ve yardımcıları

³⁹⁶Madde 367 – Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul: (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 ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. 359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

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.

³⁹⁷Yusuf Karakoç, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 174Şubat 1996, s. 144; konuyla ilgili kararlar için bkz.: Y. 11. CD., 27.06.2001 tarih, E.2001/6898, K.2001/7380; Y. 11. CD., 05.02.2003 tarih, E.2002/652, K.2003/101; Y. 11. CD., 12.09.2011 tarih, E.2011/1585, K.2011/19905sayılı kararları (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

³⁹⁸Donay, **a.g.e.**, s. 117.

³⁹⁹Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 416.

⁴⁰⁰Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 21.

⁴⁰¹Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 414.

tarafından yapılmasını sağlarsa bunların suç duyurusu niteliğindeki rapor göndermesi ile savcılık makamı soruşturmaya devam edebilmekte, eğer vergi dairesi incelemeyi bunlar dışında kalan vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlara yaptırırsa, bunların raporları vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık mütalası ile savcılık makamına yollanması gerekmekteydi. Ayrıca uygulamada 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 27. maddesi doğrultusunda vergi dairesi başkanı kanundaki usule göre 213 sayılı VUK'nun 367. maddesi uyarınca mütalaa verme yetkisini astlarına devredebilmekte ve ilgili mütalaa kendisine yetki devri yapılan memur tarafından verilmekteydi.⁴⁰²

- Son olarak gelir idaresi, merkezi ya da diğer denetim elemanlar suçun işlendiğini savcılık makamına bildirebilir. Eğer bildirim, VUK'nun 367. maddesinde belirtilen vergi müfettişleri ve yardımcıları dışındaki diğer inceleme elemanları tarafından yapılacak ise vergi dairesi başkanlığının (vergi dairesi başkanlığı olmayan yerlerde ise defterdarlığın) mütalaa alınması gerekmekteydi. Vergi incelemesi yapmaya yetkili diğer memurlar tarafından yapılacak incelemelerde, mütalaa dava şartı olarak belirlendiğinden, ilgili mütalaa alınmadan savcılık makamının dava açması mümkün değildir.

Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılan bildirimlerde mütalaa şartı aranmamaktadır. Uygulamadaki VUK'nun 367. maddesi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili makamların bazılarında doğrudan doğruya, bazılarında ise mütalaa alma şartı ile savcılık makamına başvuru olanağı tanınmıştır. Bu düzenleme vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar arasında ayırım yapılmasına neden olmakta idi.⁴⁰³

Öncelikle 6009 sayılı Kanun'un 13. maddesi⁴⁰⁴ ile yapılan değişiklik sonrası, yapılan inceleme sırasında VUK'nun 359. maddede yazılı suçların işlendiğinin

⁴⁰²Y. 11. CD., 05.04.2012 tarih, E.2011/7627, K.2012/4864 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

⁴⁰³Donay, **a.g.e.**, s. 68-69.

⁴⁰⁴Madde 13- 213 sayılı Kanununun 367 nci maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler

tespiti halinde, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun⁴⁰⁵ mütalaasını alarak doğrudan doğruya Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildireceklerdir.

Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından bir tespit yapılmış olması halinde, bunlar tespit ettikleri suçlar ile ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalaasını alarak vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa raporu vereceklerdir. Vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlıkta durumu Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirecektir.⁴⁰⁶ Buna ek olarak 07.07.2011 gün ve 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 4. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 367. maddesinin (1.) fıkrasında yer alan *“maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri”* ibaresi *“Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları”* şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan değişikliklere göre vergi kaçakçılığı suçlarının yetkili Cumhuriyet Başsavcılıkları'na bildirilmesinde Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın mütalaasının tüm vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu raporlarında aranması şeklinde önemli bir düzenleme getirilmiştir.⁴⁰⁷ Yapılan düzenlemeye göre vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili değerlendirme komisyon mütalaası ile doğrudan, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurları ise ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalaasıyla ve buna ek olarak vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık mütalaası ile savcılık makamına başvurabilecektir.

Ayrıca anılan KHK'nin yürürlüğe girdiği 10 Temmuz 2011 tarihinden itibaren Türkiye'de 213 sayılı VUK ve gelir kanunları kapsamında yapılacak vergi

kontrolörleri 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.”

⁴⁰⁵Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁴⁰⁶Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 413.

⁴⁰⁷Tayfun Şahin, (Çevrimiçi) <http://www.yaklasim.com/TodayWriters.aspx?wid=1030&cid=3473>, 15 Şubat 2013.

incelemesiyle görevli ve yetkili tek kamu kurumu Maliye Bakanlığı ve bakanlığın denetim birimi Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olmuştur.⁴⁰⁸ Yapılan değişiklikten sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'nda görevli vergi dairesi müdürleri ile müdürlerin mükellefler hakkında vergi incelemesi yapabilmesi için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca görevlendirilmiş olmaları gerekir. Sonuç olarak mükellefler hakkında vergi incelemesi yapabilmek için tüm vergi inceleme elemanlarının Vergi Denetim Kurulu tarafından görevlendirilmiş olması gerekecektir.

Vergi müfettişleri görevlendirildikleri vergi incelemelerini VUK'nunda belirlenen süreler içerisinde sonuçlandırmakla yükümlüdür. VUK'nun 140. maddesinin (6) numaralı bendindeki düzenlemeye göre vergi incelemelerinin tam incelemelerde en fazla 1 yıl; sınırlı incelemelerde ise en fazla 6 ay içinde bitirilmesi gerekecektir. Vergi inceleme elemanlarının talebi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın onayı ile 6 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. VUK'nun 140. maddesinin (2.) fıkrasında yer alan düzenlemelere göre vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi kanunları ve bu kanunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden üç vergi müfettişinden kurulu Rapor Değerlendirme Komisyonları'nca (belirli tutarı aşan tarhiyat öneren raporlar için başkan yardımcısı ve grup başkanlarından kurulu Merkez Rapor Değerlendirme Komisyonu'nca) değerlendirmeye tabi tutulacak ve anılan kurala uygun rapor düzenlenmesi sağlanacaktır. Rapor Değerlendirme Komisyonları'nın bu kurala uygun bulmadığı raporlar işleme konulmayacaktır.⁴⁰⁹

Savcılık makamı kendisine verilen mütalaa ile vergi suçunu tespit eden bir belge olmadığından bağlı değildir.⁴¹⁰ Mütalaa suçun oluşup oluşmadığının tespitinde yol gösterici niteliktedir. Savcılık makamı verilen mütalaa'yı yeterli görmezse ilgili

⁴⁰⁸Mustafa Alpaslan, (Çevrimiçi)

http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/080/#_ftn1, 15 Şubat 2013.

⁴⁰⁹27.03.2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 425 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği "*..vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir...*" hükmü ile hakkında rapor yazılan mükellefe verilenler dışındaki yeni sisteme göre kabul edilmiş özelgelerinde dikkate alınacağı düzenlenmiştir.

⁴¹⁰Karşı görüş bkz.: Bekir Baykara, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Mahkemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Mayıs 2004, s. 8.

makamdan yeniden mütalaa isteyebilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce hazırlanan vergi suçu raporları idari işlem niteliğinde olduğundan, bunlara karşı idari yargıya başvurma imkanı vardır.⁴¹¹ Bu durumda savcılık makamı ceza davasını açabilmek için idari yargılamanın sonucunu beklemek zorunda kalacaktır.⁴¹²

Vergi kaçakçılığı suçlarında bulunan mütalaa şartı, davanın açılma şartının defterdarlık mütalaaşına ve dolayısı ile oluruna bağlı olması nedeniyle Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesi⁴¹³ ile 1992 yılında Anayasa Mahkemesi'ne götürülmüştür. Ancak Anayasa Mahkemesi "*Milli Güvenlik Konseyi'nin çıkardığı kanun ve kanun hükmünde kararname 2324 sayılı Anayasa Düzeni Hakkında Yasa uyarınca Anayasa'ya aykırılığı iddiasında bulunulamayacağını*" belirtmiş⁴¹⁴ ve VUK'nun 367/1. hükmünün Anayasa'ya aykırılık iddiasını işin esasına girmeden usul yönünden reddetmiştir.⁴¹⁵

1982 Anayasa'sının Geçici 15. maddesinin son fıkrası 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırıldığı için aynı konu 2009 yılında Anayasa Mahkemesi önüne getirilmiştir ancak iptal istemi Anayasa Mahkemesi tarafından "*...İtiraz konusu kural kapsamında doğrudan mütalaa verebilen kamu görevlileri ile defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaaşıyla konu hakkındaki raporu hüküm ifade edebilen kamu görevlilerinin hukuki statüleri, yapılan yasal düzenlemeler ve ikincil mevzuatla ayrı ayrı belirlenmiştir. Doğrudan mütalaa verebilenler Maliye Bakanlığının merkez teşkilatına bağlı birimlerde çalışmakta ve Türkiye çapında teftiş, denetim ve inceleme yetkisine sahip bulunmaktadır. Diğerleri ise Maliye Bakanlığının taşra teşkilatında çalışmakta olup, buldukları il veya bölge çapında denetim ve inceleme yetkisine sahiptirler. Farklı statülerde görev alan kamu görevlileri için vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin Cumhuriyet savcılıklarına bildirilmesinde farklı bir usulün belirlenmesi; taşra*

⁴¹¹Donay, **a.g.e.**, s. 76.

⁴¹²Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 21.

⁴¹³Bumin Doğrusöz, "Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa'ya Aykırılığı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 189, Eylül 2008, s. 45-47.

⁴¹⁴Serkan Açar, "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı", (Çevrimiçi)

<http://www.serkanagar.av.tr/index.php/kategori-blogu/68-vergik.>, 5 Şubat 2013.

⁴¹⁵Anayasa Mahkemesi'nin 17.03.1992 tarih, E.1992/21, K.1992/19 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

teşkilatına bağlı olarak ve daha sınırlı yetkilerle çalışanların bu konudaki bildirimlerinin bağlı buldukları birimlerin mütalaalarına bağlanması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz.

Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

...Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, koğuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdirde delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez.

Açıklanan nedenlerle, 367. maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları Anayasa'nın 138. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir.

İtiraz konusu kuralların Anayasa'nın 2. ve 11. maddeleri ile ilgisi görülmemiştir." gerekçeleriyle reddedilmiştir.⁴¹⁶

B. Vergi Mahkemeleri Kararları ile Ceza Mahkemeleri Kararlarının Etkileşimi

Vergi Usul Kanunu'muzda düzenlenen bazı fiiller hem vergi ziyana sebep olduğundan vergi dairesini ilgilendirir, hem de aynı fiiler vergi kaçakçılığı suçuna da sebep olduğu için ceza mahkemelerinin de konusuna girmektedirler.⁴¹⁷ Vergi ödevlisinin vergi suçu oluşturan fiilinin hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmesi

⁴¹⁶Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih, E.2009/89, K.2011/40 sayılı kararı, 07.02.2012 tarih ve 28197 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁴¹⁷Yusuf Cumhur, "Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi", **Terazi Hukuk Dergisi**, Sayı: 64, Yıl: 6, 2011, s. 58.

nedeniyle ceza mahkemesinde yargılanması, aynı fiil nedeniyle muhatap olduğu mali nitelikli yaptırıma karşı vergi yargısına gitmesini engellemez.⁴¹⁸

Vergi mahkemeleri kararları ile ceza mahkemesi kararlarının birbirine etkisi üzerine mevzuatımızda VUK'nun 367. maddesi dışında herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bazı yazarlar VUK'nun 367/son⁴¹⁹ hükmü incelendiğinde, bu hüküm ile ceza mahkemesi kararları ile vergi mahkemesi kararları arasındaki etkileşimin düzenlenmediğini ifade etmektedirler. Madde metninden anlaşılacağı üzere burada “*vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin*” denilmek suretiyle vergi idaresi ifade edilmek istenilmiş olduğunu ve aslında ceza mahkemesi ile vergi idareleri arasındaki ilişki düzenlendiğini düşünmektedirler.⁴²⁰

Doktrinde yer alan diğer bir görüşe göre, her ne kadar kural olarak vergi mahkemesince verilen kararlar ceza mahkemesini bağlamazsa⁴²¹ da yargılama birliği ilkesi gereği ceza mahkemeleri, vergi konusunda kendisine göre “bağımsız ve özel mahkeme” olan vergi mahkemelerinin kararını göz önünde bulundurmalıdırlar.⁴²²

Aynı fiil nedeniyle hem ceza mahkemesi hem de vergi mahkemesinde yargılama yapılması durumunda ortaya çıkacak bağlantı türleri; ilk olarak suç işleyen her iki yargılamada da aynı kişi olduğundan subjektif bağlantı, ikinci olarak ise uyuşmazlıkların biri cezai diğeri de vergisel olduğundan karşılık bağlantıdır. Böyle bir bağlantının varlığı halinde ceza mahkemelerinin izleyebileceği en isabetli yol ise vergi mahkemesinin kararını bekletici mesele saymadır.⁴²³ Ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin kararını bekletici mesele yapması, onun kararı ile

⁴¹⁸Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.49, Sayı: 1-4, Ankara, 2000, s. 89.

⁴¹⁹Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul:

VUK madde 367/son- 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.

⁴²⁰Yusuf Cumhuri, **a.g.m.**, s. 58; Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve ..”, **a.g.m.**, s. 89; karşı görüş bkz.: Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 609; Donay, **a.g.e.**, s. 78.

⁴²¹Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 362.

⁴²²Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 762.

⁴²³Donay, **a.g.e.**, s. 78; Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Değişim Sürecinin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, (Vergi Ceza Sistemi Paneli’nde sunulan tebliğ), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 92.

bağlı olması anlamına gelmez.⁴²⁴ Kaldı ki, ceza mahkemesinin vergi mahkemesi kararını beklemeden veya vergi mahkemesinde dava konusu olduğunu bilmeden karar vermesi durumunda, vergi mahkemesi vergi idaresinin mali nitelikli cezaya ilişkin işlemini hukuka aykırı bularak iptal etmiş ise ve ceza mahkemesi aynı fiil nedeniyle mahkumiyet kararı vermiş ve hüküm kesinleşmişse vergi mahkemesi kararının⁴²⁵ “yeni delil” olarak değerlendirilip yargılamanın yenilenmesi yoluna gitmek mümkündür.

Diğer bir görüşe göre de ceza mahkemesi tarafından verilen mahkumiyet kararının bir eylemin mevcut olup olmadığını saptadığından tüm mercileri bağlaması gerektiği yönündedir.⁴²⁶ Ancak yine aynı görüşe göre VUK’nun 367. maddesi soyut olarak karardan söz ettiği için, ceza mahkemesince verilecek mahkumiyet ya da beraat kararı, vergi mahkemesi kararlarını ya da idarenin işlemlerini etkilemeyecektir.

Ayrıca VUK’nun 344. maddesi gereğince vergi ziyai cezasının vergi kaçakçılığı ile birlikte uygulanması halinde ceza üç kat olarak kesilmektedir. Cezanın üç kat uygulanabilmesi için, mükellefin VUK’nun 359. maddesinin ihlalinden kesin mahkum olması gerekmektedir.⁴²⁷ Dolayısı ile açık bir hüküm olmamakla beraber üç kat ceza içeren tarhiyatlarda vergi mahkemesinin ceza mahkemesi kararını beklemesi gerektiği de ifade edilmektedir.⁴²⁸

Sonuç olarak ceza hakiminin fiilin fail tarafından işlendiğini veya işlenmediği yönündeki kesin tespitinin vergi idaresini bağlaması gerektiği ya da matrah azalmasının vergi suçunun unsuru olduğu çift defter kullanma suçunda da vergi mahkemesinin matrah azalması bulunmadığı yönündeki kararı ceza mahkemesi açısından bağlayıcı olması gerektiği örneklerindeki gibi bazı istisnai durumlarda

⁴²⁴Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve ..”, **a.g.m.**, s. 90.

⁴²⁵Yusuf Cumhuri, **a.g.m.**, s. 60.

⁴²⁶Donay, **a.g.e.**, s. 79; Doğrusöz, “Vergi Ceza Sistemine ...”, **a.g.m.**, s. 99.

⁴²⁷Bekir Baykara, “Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 323, 2008, s. 6.

⁴²⁸Üç kat vergi ziyai cezasının uygulanabilmesi ceza mahkemesince karar verilmiş olması gerektiği düşüncesi için bkz.: Donay, **a.g.e.**, s. 151; Yusuf Karakoç, “Vergi Ziyai Suçu ve Cezası”, **Manisa Barosu Dergisi**, Sayı: 71, Yıl 18, s. 47,

verilen kararların diğer mahkeme açısından bağlayıcı olduğunun kabulü gerekmektedir.⁴²⁹

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA CEZA

A. Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Vergi Kaçakçılığı Suçları Üzerindeki Etkileri

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesi ile⁴³⁰ “*ceza kanununun genel hükümlerinin, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağı*” hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereğince yeni TCK'ya getirilen normlara uyum sağlanabilmesi için, vergi kaçakçılığı suçları ve cezalarının düzenlendiği VUK'nun 359. maddesinde de ilgili suçlara, bu suçlar için öngörülen cezalara ve cezaların infazına ilişkin önemli değişiklikler yapılmıştır.⁴³¹

Öncelikle yeni TCK'da cürüm ve kabahat ayrımı kaldırılmış 765 sayılı TCK'da bulunan kabahatlerin bir kaçı “suç” olarak düzenlenmiş, diğerleri ise ayrı bir kanunda düzenlenmek üzere, 5237 sayılı yeni TCK'ya alınmamıştır.

Ayrıca 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 45. maddesinde suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak sadece hapis ve adli para cezaları belirlendikten sonra TCK'nın 46. maddesinde de “hapis cezası” olarak sadece; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası düzenlenerek 765 sayılı TCK'da yer alan ağır hapis cezası, cezalar arasından çıkarılmıştır.⁴³² 5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 5349 sayılı Kanun'la değişik ve 18.05.2005 tarihinde yürürlüğe giren 6. maddesinin (1.) fıkrası ile de özel ceza kanunları ile ceza hükmü içeren kanunlarda yer alan “ağır hapis” cezaları “hapis” cezasına dönüştürülmüştür. Yine 5252 sayılı Kanun'un geçici 1.

⁴²⁹Bekir Baykara, “Ceza Mahkemesi...”, **a.g.m.**, s. 4.

⁴³⁰5237 sayılı Kanun Madde 5 “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”.

⁴³¹Hakan Üzeltürk, “Yeni TCK'nın Vergi Kaçakçılığına Etkisi”, **Güncel Hukuk Dergisi**, 2005, s. 10.

⁴³²Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, **a.g.e.**, s. 160.

maddesi gereğince de “diğer kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümleri, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılınca ve en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar uygulanır” hükmü getirilmiştir.⁴³³

VUK’nun vergi kaçakçılığı suçları ve cezalarını düzenleyen 359. maddesinde de 5728 ve 5904 sayılı Kanunlar ile yeni TCK’ya uyum sürecinde değişiklikler yapılmıştır.⁴³⁴ 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikler ve 02.07.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun’la yapılan değişikliklerin de cezaların belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

5728 sayılı ve 5904 sayılı Kanunlar ile yapılan değişiklikler sonrası vergi kaçakçılığı fiilleri ihlalin yoğunluğuna⁴³⁵ göre üç ayrı gruba ayrılmış ve bu gruplar için üç farklı yaptırım öngörülmüştür.⁴³⁶ İlk gruptaki fiiller ile gerekli bilgiye ulaşma imkanı tam olarak ortadan kalkmazken, ikinci gruptaki fiiller ile bilgiye ulaşma imkanı tamamen ortadan kalktığı için kanun koyucu tarafından hukuki ihlalin yoğunluğuna göre cezada farklılaşmaya gidilmiştir.⁴³⁷

1. 5728 Sayılı Kanun Öncesi İşlenen Fiiller

5728 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesinde önce vergi kaçakçılığı fiilleri ihlalin yoğunluğu göz önüne alınarak verilecek cezaya göre iki gruba ayrılmıştır.

a. Birinci Grup Fiiller

5728 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik öncesi;

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

⁴³³ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 242-245.

⁴³⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz.: Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, Sayı: 2008/6, s. 2849 v.d.

⁴³⁵ Karakoç, “Genel Vergi...”, **a.g.e.**, s. 501.

⁴³⁶ Adnan Çavuş, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 103, 2001, s. 203.

⁴³⁷ Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 499.

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

fiilleri 359/a maddesinde birinci grup fiilleri oluşturmaktadır. Bu fiilleri işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. TCK'nın 51. maddesi gereğince⁴³⁸ verilecek cezanın iki yıldan az olması halinde ertelenmesine karar

⁴³⁸Hapis cezasının ertelenmesi

TCK Madde 51- (1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak, erteleme kararının verilebilmesi için kişinin;

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

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

(2)Cezanın ertelenmesi, mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşuluna bağlı tutulabilir. Bu durumda, koşul gerçekleşinceye kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam edilir. Koşulun yerine getirilmesi halinde, hakim kararıyla hükümlü infaz kurumundan derhal salıverilir.

(3)Cezası ertelenen hükümlü hakkında, bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere, bir denetim süresi belirlenir. Bu sürenin alt sınırı, mahkûm olunan ceza süresinden az olamaz.

(4)Denetim süresi içinde;

a)Bir meslek veya sanat sahibi olmayan hükümlünün, bu amaçla bir eğitim programına devam etmesine,

b)Bir meslek veya sanat sahibi hükümlünün, bir kamu kurumunda veya özel olarak aynı meslek veya sanatı icra eden bir başkasının gözetimi altında ücret karşılığında çalıştırılmasına,

c)Onsekiz yaşından küçük olan hükümlülerin, bir meslek veya sanat edinmelerini sağlamak amacıyla, gerektiğinde barınma imkanı da bulunan bir eğitim kurumuna devam etmesine,

Mahkemece karar verilebilir.

(5)Mahkeme, denetim süresi içinde hükümlüye rehberlik edecek bir uzman kişiyi görevlendirebilir. Bu kişi, kötü alışkanlıklardan kurtulmasını ve sorumluluk bilinciyle iyi bir hayat sürmesini temin hususunda hükümlüye öğütte bulunur; eğitim gördüğü kurum yetkilileri veya nezdinde çalıştığı kişilerle görüşerek, istişarelerde bulunur; hükümlünün davranışları, sosyal uyumu ve sorumluluk bilincindeki gelişme hakkında üçer aylık sürelerle rapor düzenleyerek hakime verir.

(6)Mahkeme, hükümlünün kişiliğini ve sosyal durumunu göz önünde bulundurarak, denetim süresinin herhangi bir yükümlülük belirlemeden veya uzman kişi görevlendirmeden geçirilmesine de karar verebilir.

verilebileceği gibi TCK'nın 50. maddesi gereğince⁴³⁹ hapis cezasının paraya çevrilmesi de mümkündür. VUK'nun 359. maddesinde verilen hapis cezasının paraya çevrilmesinde özel bir düzenleme getirilmiş ve verilen hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde⁴⁴⁰ yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınacağı belirlenmiştir. Ancak burada TCK'nın 50. maddesinde düzenlenen paraya çevrilme hükmü de mevcut olduğundan, hangi paraya çevirme hükmünün uygulanacağı konusunda tartışma bulunmakla beraber, lehe olan paraya çevirme biçiminin uygulanması gerektiği görüşü bulunmaktadır.⁴⁴¹ Ayrıca hükmolunan para cezasının ertelenmesi mümkün değildir.

Hapis cezasına uygulanacak seçenek yaptırımlar ve hapis cezasının ertelenmesi hakkında TCK'nın 50-52. maddeleri uygulanmaktadır. Bu nedenle 4369 sayılı Kanun'la değişik VUK'nun 359. maddesinin (a) bendinde yer alan suçlar bakımından, kısa süreli hapis cezasına hükmolunması halinde seçenek yaptırımlar uygulanabilmektedir ve iki yıl veya daha az süreli hapis cezasına hükmolunması halinde hapis cezası ertelenebilmektedir.

b. İkinci Grup Fiiller

5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik öncesi;

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

(7)Hükümlünün denetim süresi içinde kasıtlı bir suç işlemesi veya kendisine yüklenen yükümlülüklerle, hakim'in uyarısına rağmen, uymamakta ısrar etmesi halinde; ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infaz kurumunda çektirilmesine karar verilir.

(8)Denetim süresi yükümlülüklerle uygun veya iyi halli olarak geçirildiği takdirde, ceza infaz edilmiş sayılır.

⁴³⁹Kısa süreli hapis cezasına seçenek yaptırımlar

TCK Madde 50- (1) Kısa süreli hapis cezası, suçlunun kişiliğine, sosyal ve ekonomik durumuna, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre;

a)Adli para cezasına... çevrilebilir.

⁴⁴⁰"*hüküm tarihinde*" ibaresi Anayasa Mahkemesi'nin 07.06.199 tarih, E.1999/10, K.1999/22 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 243-251; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 80-98.

⁴⁴¹Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 613.

- 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 veya bu belgeleri kullanmak,
- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak, sahte olarak basmak veya bu belgeleri kullanmak,

fiilleri 359/b maddesinde ikinci grup fiilleri oluşturmaktadır. Bu fiilleri işleyenler hakkında ise on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. İki yıl ve daha az cezanın verilmesi halinde cezanın ertelenmesi mümkündür. Ancak cezanın alt sınırı on sekiz ay olarak düzenlendiğinden sadece kısa süreli hapis cezaları için öngörülen seçenek yaptırımlar bu suçlar açısından uygulanamamaktadır.

2. 5728 Sayılı Kanun Sonrası İşlenen Fiiller

5728 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinde sonra vergi kaçakçılığı fiilleri ihlalin yoğunluğu göz önüne alınarak verilecek cezaya göre üç gruba ayrılmıştır.⁴⁴²

a. Birinci Grup Fiiller

5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası;

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

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,

⁴⁴²Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve..." a.g.m., s. 2850.

- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek,

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek,

- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

fiilleri 359/a maddesinde birinci grup fiilleri oluşturmaktadır. Bu fiilleri işleyenler hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunabilmektedir. Öncelikle cezanın alt sınırı bir yıla çıkarılmıştır. Ayrıca erteleme ve paraya çevirmeyi düzenleyen özel hükümler madde metninde çıkarıldığı için artık TCK'nın ilgili konuları düzenleyen hükümlerine başvurulacağı kabul edilmiştir. Yapılan değişiklik sonrası ilgili fiillerin işlenmesi halinde koşulların varlığı şartı ile cezanın paraya çevrilmesi, ertelenmesi ve şartların varlığı halinde hükmün açıklanmasının geriye bırakılması⁴⁴³ mümkün olacaktır.

b. İkinci Grup Fiiller

5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası;

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek

⁴⁴³Hükmün açıklanması ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması

CMK Madde - 231

(5)Sanığa yüklenen suçtan dolayı yapılan yargılama sonunda hükmolunan ceza, iki yıl veya daha az süreli hapis veya adli para cezası ise; mahkemece, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir. Uzlaşmaya ilişkin hükümler saklıdır. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, kurulan hükmün sanık hakkında bir hukukî sonuç doğurmamasını ifade eder.

(6)Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmesi için;

a)Sanığın daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamış bulunması,

b)Mahkemece, sanığın kişilik özellikleri ile duruşmadaki tutum ve davranışları göz önünde bulundurularak yeniden suç işlemeyeceği hususunda kanaate varılması,

c)Suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getir veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi, gerekir. Sanığın kabul etmemesi hâlinde, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmez.

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

fiilleri 359/b maddesinde ikinci grup fiilleri oluşturmaktadır. Bu fiilleri işleyenler hakkında ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Cezanın alt sınırının üç yıla çıkarılması nedeniyle hapis cezasının paraya çevrilmesi ya da hükmün açıklanmasının geriye bırakılması hükümlerinden faydalanılamayacaktır. Sadece fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından hükmedilen cezanın üç yıl olması durumunda erteleme mümkün olacaktır.

c. Üçüncü Grup Fiiller

5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası;

- Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak,
- Bu belgeleri bilerek kullanmak,

fiilleri ise 359/c maddesinde üçüncü grup fiilleri oluşturmaktadır. Bu fiilleri işleyenler hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Yapılan değişiklik sonrasında, VUK'nun 359/b maddesi içinde yer alacağı düşünülerek, anlaşması olanların sahte belge basması suç olarak düzenlenmemiştir.

Cezanın alt sınırının iki yıl olması nedeniyle hapis cezasının paraya çevrilmesi mümkün değildir. Cezanın iki yıl ya da fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıl olarak belirlenmesi halinde ertelenmesi mümkün olmaktadır.

3. 5904 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler

5904 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinde sonra vergi kaçakçılığı fiilleri ihlalin yoğunluğu göz önüne alınarak verilecek cezaya göre yine üç gruba ayrılmıştır. Ancak birinci grup fiiller için hümlunacak hapis cezalarının alt sınırı onsekiz aya çıkarılmıştır.

a. Birinci Grup Fiiller

VUK'nun 359/a. maddesinde⁴⁴⁴ yer alan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hümlunur. Bu suçlar için görevli mahkeme "Asliye Ceza Mahkemesi"dir.

TCK'nın 51/1. maddesi gereği, hümlunacak cezanın iki yıl ya da fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıl süreli hapis cezası olması ve TCK'nın 51/1. maddesindeki diğer şartların varlığı halinde ceza ertelenebilir. Aynı şekilde ilgili diğer şartların varlığı halinde hümlunan ceza iki yıldan az ise hümlün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir.

TCK'nın 50. maddesi gereğince sadece kısa süreli hapis cezalarının (bir yıl ve daha az süreli) paraya çevrilmesi mümkün olduğundan, birinci grupta yer alan fiiller için verilecek cezanın alt sınırı on sekiz ay olduğu için hümlunacak ceza paraya çevrilemez. Ayrıca TCK'nın 75. maddesi gereğince de verilecek ceza üç ayı geçtiği için, birinci grupta yer alan fiiller için verilecek cezaya ön ödeme uygulanamaz.

b. İkinci Grup Fiiller

⁴⁴⁴ - Muhasebe hileleri yapmak
- Gerçek veya işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak
- Çift defter tutmak
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya bunları gizlemek
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bunları kullanmak

VUK'nun 359/b. maddesinde⁴⁴⁵ yer alan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Bu suçlar için de görevli mahkeme "Asliye Ceza Mahkemesi"dir.

Hükmedilecek cezanın iki yıldan az olmaması nedeniyle fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler hariç olmak üzere TCK'nın 51/1. maddesi gereğince ertelenmesi sözkonusu olmayacağı gibi, verilecek hapis cezasının para cezasına da çevrilmesi mümkün değildir. Ayrıca hükmedilecek cezaya ön ödeme de uygulanmaz.

İkinci grupta yer alan fiillere uygulanacak cezanın alt sınırı üç yıl olduğu için TCK'nın 231. maddesi gereğince hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilemez.

c. Üçüncü Grup Fiiller

VUK'nun 359/b. maddesinde⁴⁴⁶ yer alan fiilin gerçekleştirilmesi halinde iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Bu suçlar için de görevli mahkeme "Asliye Ceza Mahkemesi"dir.

Hükmolunacak cezanın iki yıl ya da fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıl süreli hapis cezası olması ve TCK'nın 51/1. maddesindeki diğer şartların varlığı halinde ceza ertelenebilir. Aynı şekilde ilgili diğer şartların varlığı halinde hükmolunan ceza iki yıldan az ise hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilir.

Hükmedilecek cezanın iki yıldan az olmaması nedeniyle verilecek hapis cezasının para cezasına çevrilmesi mümkün değildir. Hükmedilecek cezaya ön ödeme de uygulanmaz.

⁴⁴⁵ - Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek

- Defter sayfalarını yok etmek

- Belgelerin asıl veya suretlerini sahte düzenlemek

⁴⁴⁶ - Anlaşmalı matbaa olmadığı halde belge basmak veya bilerek kullanmak

VUK'nun 344/2. maddesine göre VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı ceza verilmesi, aynı eylemler sonucunda vergi ziyayı veya usulsüzlük ortaya çıkması halinde kişiye ayrıca vergi ziyayı veya usulsüzlük cezası verilmesine engel teşkil etmez.

Vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanması VUK'nun 344.maddesinde düzenlenen vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel olmamaktadır. Kaşıkçı; VUK'nun 359. maddesinin son fıkrasında yer alan bu hükmün “*aynı konu ile ilgili olarak aynı fail hakkında iki farklı yargılama yapılamayacağı ve iki farklı ceza verilemeyeceğinden*” dolayı ne bis in idem kuralına aykırı olduğunu düşünmektedir.⁴⁴⁷

1905 sayılı Kanun'un 6. maddesi gereğince vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini vergi dairesine bildirenlere, ilgili şartların varlığı⁴⁴⁸ halinde tahakkuk eden vergi ve vergiye bağlı cezaların toplamı üzerinden %10 oranında ikramiye verilir.⁴⁴⁹

B. Tekerrür

Tekerrür, kesten işlenen bir suçtan dolayı kesin olarak mahkum olduktan sonra kanunun belirlediği koşullar ve süre içinde tekrar kasten suç işleyen kişinin durumunu nitelermektedir.⁴⁵⁰

Vergi suçları ve vergi kabahatleri için öngörülen tekerrür hükümleri birbirinden farklıdır. VUK'nun 339. maddesinde yer alan tekerrür idari yaptırımlarla ilgili iken⁴⁵¹ VUK'nun 340. maddesi de idari yaptırımlarla ceza mahkemelerince

⁴⁴⁷Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 197; Karşı görüş “ ... vergi ziyayı suçu ile kaçakçılık suçunun unsurları farklıdır...vergi ziyayı cezası ile cezalandırılan mükellefin, ayrıca ceza mahkemesinde yargılanarak cezaya mahkum olması, aynı suçtan iki kez yargılanma ve iki kez cezalandırma sayılmaz..” Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında ...” **a.g.m.**, s. 283.

⁴⁴⁸Yapılan ihbarın somut olaylara ve delillere dayanması, ihbar dilekçesinde dilekçe sahibinin adı soyadı iş veya ikametgah adresi ve telefon numarasının bulunması, sürekli vergilerin ihbar edilmiş olması, ihbar dilekçesinde açıkça ikramiye talebinde bulunması, ihbar konusu verginin ziya uğratılmış olması ve ihbarın muhbir tarafından yetkili mercilere bildirilmesi gerekmektedir.

⁴⁴⁹Ayşe Gınalı, “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2010, s. 145.

⁴⁵⁰Hakeri, **a.g.e.**, s. 416.

⁴⁵¹Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 68.

hükmolunacak cezaların ictima ettirilemeyeceği ve tekerrür bakımından birbirine esas alınamayacağı ile ilgilidir.⁴⁵² VUK'nunda özel bir düzenlemeye yer verilmediğinden, vergi kaçakçılığı suçlarının tekerrüründe TCK'nın 58. maddesinde⁴⁵³ yer alan hükümler uygulanmaktadır.⁴⁵⁴ Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları kendi aralarında ya da diğer kanunlarda gösterilen suçlarla tekerrüre esas alınabilmektedir.⁴⁵⁵

⁴⁵²Y. CGK., 31.01.1994 tarih, E.1993/9-344, K.1994/18 sayılı kararı (Kazancı İctihat Bilgi Bankası).

⁴⁵³Suçta tekerrür ve özel tehlikeli suçlular

TCK Madde 58- (1)Önceden işlenen suçtan dolayı verilen hüküm kesinleştikten sonra yeni bir suçun işlenmesi halinde, tekerrür hükümleri uygulanır. Bunun için cezanın infaz edilmiş olması gerekmez.

(2)Tekerrür hükümleri, önceden işlenen suçtan dolayı;

a)Beş yıldan fazla süreyle hapis cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren beş yıl,

b)Beş yıl veya daha az süreli hapis ya da adli para cezasına mahkûmiyet halinde, bu cezanın infaz edildiği tarihten itibaren üç yıl,

Geçtikten sonra işlenen suçlar dolayısıyla uygulanmaz.

(3)Tekerrür halinde, sonraki suça ilişkin kanun maddesinde seçimlik olarak hapis cezası ile adli para cezası öngörölmüşse, hapis cezasına hükmolunur.

(4)Kasıtlı suçlarla taksirli suçlar ve sırf askerî suçlarla diğer suçlar arasında tekerrür hükümleri uygulanmaz. Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma, dolandırıcılık, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti ile parada veya kıymetli damgada sahtecilik suçları hariç olmak üzere; yabancı ülke mahkemelerinden verilen hükümler tekerrüre esas olmaz.

(5)Fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış olan kişilerin işlediği suçlar dolayısıyla tekerrür hükümleri uygulanmaz.

(6)Tekerrür halinde hükmolunan ceza, mükerrirlere özgü infaz rejimine göre çektilir. Ayrıca, mükerrir hakkında cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbiri uygulanır.

(7)Mahkûmiyet kararında, hükümlü hakkında mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin uygulanacağı belirtilir.

(8)Mükerrirlerin mahkûm olduğu cezanın infazı ile denetimli serbestlik tedbirinin uygulanması, kanunda gösterilen şekilde yapılır.

(9)Mükerrirlere özgü infaz rejiminin ve cezanın infazından sonra denetimli serbestlik tedbirinin, itiyadi suçlu, suçu meslek edinen kişi veya örgüt mensubu suçlu hakkında da uygulanmasına hükmedilir.

⁴⁵⁴Ayrıntılı bilgi için bkz.: Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 534 v.d.

⁴⁵⁵Hasan Hüseyin Bayraklı/Ahmet Bozdağ, "Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.X ,Sayı:II, 2008.

C. Vergi Kaçakçılığı Suçları Açısından VUK'nun 153/A Maddesi

6455 sayılı Kanun⁴⁵⁶ ile VUK'nuna "Teminat Uygulaması" başlığı altında 153/A maddesi eklenmiştir.

İlgili hükmün ilk fıkrasında yer alan düzenleme ile yalnızca sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis ettirdiği vergi incelememesine yetkili olanlarca vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilen⁴⁵⁷ mükelleflerin, yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, tekrar mükellefiyet tesisi için tüm vergi borçlarını ödemiş olma ve teminat⁴⁵⁸ alınma koşulu aranmaktadır. Mükelleflerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensuplarına⁴⁵⁹ ise üç yıl süreyle mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmekte ve sürenin sonunda tekrar faaliyete başlamak istemeleri halinde kişilerin teminat göstermeleri beklenmektedir.

Düzenlemeye göre VUK'nun 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelememesine yetkili olanlarca tespit edilen mükelleflerin de maddede belirtilen sürede teminat göstermesi gerekmektedir.

⁴⁵⁶Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 11 Nisan 2013 tarih ve 28615 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁴⁵⁷VUK Madde 160/3 -(**Ek fıkra: 22/7/1998 - 4369/3 md.; Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/6 md.**) İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

⁴⁵⁸Teminatın ise 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan türden teminat olması gerekmektedir.

Teminat ve değerlendirilmesi:

Madde 10 – Teminat olarak şunlar kabul edilir:

1.Para,

2.(Değişik: 17/9/2004 – 5234/7 md.) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

3.(Değişik: 17/9/2004 – 5234/7 md.) Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır).

⁴⁵⁹3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarından.

Mükelleflerin bu fiillerine iştirak ettiği inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensuplarının ise teminat göstermesi talep edilir.

Yalnızca sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis ettirdiği tespiti ve teminat alınması sonrasında, teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde; VUK'nun 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme fiilini işlediği vergi incelememesine yetkili olanlarca tespiti ve teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren ise beş yıl içinde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması fiilleri hariç 359. maddede sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespit edilmesi halinde alınmış olan teminat başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade edilir.

Meslek mensuplarının teminat alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren beş yıl içinde maddede yer alan fiilleri işlememesi veya iştirak etmemesi ve başkaca vergi borcu bulunmaması koşulu ile alınmış olan teminat meslek mensuplarına iade edilir.

VUK'nun 359. maddesinde sayılan fiilleri işledikleri veya bu fiillere iştirak ettikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenler ile (1.), (2.) ve (3.) fıkraların kapsamına girenler veya bu fiillere iştirak edenler, fiilin işlendiği tarihten itibaren altı yıl süreyle hiçbir surette vergi teşvik ve desteklerinden yararlanamazlar.

213 sayılı VUK'nda ticaret, sanat ve meslek icrasında mahrumiyet ve hükmün ilanına ilişkin cezayı içeren hileli vergi suçuna teşebbüsü düzenleyen 360. maddesi⁴⁶⁰ 4008 sayılı Kanun'un 21. maddesi ile değiştirilmiş⁴⁶¹ ve bu cezalar vergi kaçakçılığı

⁴⁶⁰Hileli vergi suçuna teşebbüsün cezası

Madde 360 — Hareketlen 358 inci maddeye uyanlar hakkında bir aydan bir yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur. Ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, çıkmıyan yerlerde mütat vasıtalarla ilân edilmesine de hükmolunur.

⁴⁶¹Madde 21 —4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 360 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Kaçakçılığa Teşebbüste Hapis Cezası

Madde 360. — Bu Kanunun 358 inci maddesinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Kaçakçılığa teşebbüs suçu nedeniyle hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında; hapis cezasının her bir günü için sanayi

suçları açısından kaldırılmıştır.⁴⁶² Yapılan düzenleme ile 4008 sayılı Kanun öncesi dönemde yer alan fer'i ceza sistemine dönülmüştür.

Yalnızca sahte belge düzenlemek için mükellefiyet tesis edenler ile muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç VUK'nun 359. maddesinde sayılan fiilleri işleyenler Maliye Bakanlığı'na belirlenen usul ve esaslara göre duyurulur. Duyurma işleminin nasıl yapılacağı ve duyurma için suçun mahkeme kararı ile sabit olduğunun aranıp aranmayacağı belirtilmemiştir.

VUK'nun 153/A maddesi ile geçmişte sahte belge düzenlemiş bulunanlardan mükellefiyet kayıtları silinenlere ticari ve mesleki faaliyetlerini sürdürebilmeleri için yeni bir olanak sağlanmaktadır.⁴⁶³

Her ne kadar gerekçede bu düzenleme ile *“temel olarak, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, aynı kanun dışı fiilleri işlemek suretiyle telafisi güç zarar vermelerine engel olmak ve kamu yararını korumaya yönelik bir takım idari tedbirler ihdas edilmesi”* hedeflendiği belirtilmişse de; VUK'nunda yer alan sahte belge kullanma suçu dışında kalan suçlar açısından da teşvik, destekten yararlanamama ve kişilerin duyurulması hususları düzenlenmiştir.

sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen vürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

⁴⁶²Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 139.

⁴⁶³VUK Madde 160 – 153 üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

(Mülga ikinci fıkra : 22/7/1998 - 4369/82 md.)

(Ek fıkra: 22/7/1998 - 4369/3 md.; Değişik üçüncü fıkra: 16/7/2004-5228/6 md.) İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ, KUSURLULUĞU ETKİLEYEN SEBEPLER, DAVA VE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN SEBEPLER

Bu bölümde vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak, içtima ve teşebbüs vergi kaçakçılığı suçlarıyla sınırlı olarak ele alınıp kısaca açıklanacaktır.

I. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

A. İştirak

Esasen kanundaki tanımında yer olmamasına karşın, bir kişi tarafından işlenebilen suçun, birden fazla kişi tarafından işbirliği içinde işlenmesi⁴⁶⁴ ya da çok failli bir kişinin fail sayılmayı gerektirmeyecek nitelikte suça katılması⁴⁶⁵ halleri iştirak olarak adlandırılmaktadır.⁴⁶⁶

TCK'nın 37-42. maddeleri arasında düzenlenen iştirakte faillere suçun meydana gelmesinde oynadıkları role ve kusurlarına göre tam veya indirimli ceza verilmesi sistemi kabul edilmiştir.⁴⁶⁷ TCK'ya göre iştiraktan söz edilebilmesi için, suçun birden fazla fail tarafından birden çok hareket ile gerçekleştirilmesi, katılanların iştirak iradesi içinde olması ve hareketlerin nedensellik değeri taşıması gerekmektedir.⁴⁶⁸

⁴⁶⁴Centel, Zafer/Çakmut, **a.g.e.**, s. 480.

⁴⁶⁵Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 386.

⁴⁶⁶Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 539.

⁴⁶⁷Yiğit, **a.g.e.**, s. 19.

⁴⁶⁸Hakeri, **a.g.e.**, s. 325.

Ceza Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrası hukukumuzda iştirak şekilleri faillik, azmettirme ve yardım etme olarak kabul edilmektedir.⁴⁶⁹

Suçun kanuni tanımında yer alan fiili bir kişi tek başına gerçekleştirdiğinde “fail” kavramı, fiili birden fazla kişinin birlikte gerçekleştirmesi halinde ise müşterek faillik kavramı kullanılmaktadır.⁴⁷⁰ TCK'nın 37. maddesi gereğince, suçun işlenişi üzerinde birlikte hakimiyet kurarak suçu işleyen kimseler müşterek fail kabul edilirler ve her biri kanunda suç için öngörölmüş ceza ile cezalandırılır.⁴⁷¹

Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi “dolaylı fail” olarak adlandırılmaktadır. TCK'nın 37/2. maddesine göre de bu kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Ayrıca kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır.

Azmettirme ise, “*kendisinde suç işleme düşüncesi olmayan kişi üzerinde yoğun zihinsel çalışma sonucunda suç işleme düşüncesinin oluşturulmasıdır*”.⁴⁷² Başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, TCK'nın 38. maddesi gereğince, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır.

İştirakin üçüncü şekli olan yardım etme, başkasının kasten işlemekte olduğu suçun icrasını kolaylaştırarak onu suç işlemeye teşvik etmek olarak tanımlanmaktadır.⁴⁷³ TCK'nın 39. maddesi gereğince yardım edenlere asıl faile verilecek cezanın yarısı verilir.

VUK'nun 360. maddesi “iştirak” 5728 sayılı Kanun'da “cezadan indirim” başlığı altında “*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir*” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

⁴⁶⁹Centel/Zafer/Çakmut, **a.g.e.**, s. 500.

⁴⁷⁰Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 541.

⁴⁷¹Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s.84.

⁴⁷²Hakeri, **a.g.e.**, s. 349.

⁴⁷³Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 87.

VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarında iştirakçinin cezasının belirlenebilmesi için öncelikle iştirak türünün belirlenmesi ayrıca VUK'nun 360. maddesi gereğince de iştirak edenin menfaatinin olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir.⁴⁷⁴ VUK'nun 360. maddesinde suça iştirak eden suç ortaklarından suçun işlenmesinde menfaati bulunmayanların cezalarındaki indirim düzenlenmiştir.⁴⁷⁵ Maddeye göre menfaat olmaksızın suça iştirak hali indirim sebebi olarak kabul edilmiştir. Bu madde ile vergi kaçakçılığı suçlarında iştirakçiye verilecek ceza miktarının belirlenmesinde TCK'dan ayrı olarak özel iştirak kuralı getirilmiştir. Bunun dışındaki hususlarda vergi kaçakçılığı suçlarında iştirakle ilgili olarak TCK'nın genel hükümleri geçerli olacaktır.⁴⁷⁶

Vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak edenlerin fiilin işlenmesine kanunda öngörülen şekilde katılması yeterli olup, ayrıca vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları aranmamaktadır.⁴⁷⁷

B. İçtima

İlke olarak, kanunda yer alan tanıma uygun olarak gerçekleştirilen her netice, ayrı ve bağımsız bir suç oluşturur, her bir suç bağımsızlığını korur ve fail meydana gelen netice kadar suç işlemiş sayılarak her bir suçtan dolayı ayrı ayrı cezalandırılır. Kişi bir tek hareketle birden çok netice ve birden fazla suç meydana getirilebileceği gibi, birden fazla hareketle de bir tek netice ve suç gerçekleştirilebilir.⁴⁷⁸ Tek bir fiil ile birden çok hukuki yararın veya bazı şartlarla farklı fiillerle aynı hukuki yararın ihlal edilmiş olması suçların birleşmesi olarak adlandırılıp çözülmeye çalışılmaktadır.⁴⁷⁹

⁴⁷⁴Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 543.

⁴⁷⁵VUK'nunda düzenlenen iştirak kurumunda katılma esası kabul edilmiş olmakla beraber maddi menfaat esasının cezanın belirlenmesinde etkili olduğu görüşündedir. Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 225-239; aksi görüş için bkz.: "menfaatin maddi olması şart değildir, manevi menfaatte söz konusu olabilir." Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 544.

⁴⁷⁶Başaran Yavaşlar, "Vergi Suç ve ...", **a.g.m.**, s. 2853.

⁴⁷⁷Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 539.

⁴⁷⁸Dönmezer/Erman, **a.g.e.**, s. 373.

⁴⁷⁹Centel/Zafer/Çakmut, **a.g.e.**, s. 470.

Ceza hukukunda içtimanın iki türü bulunmaktadır. Bunlardan ilki suçların, ikincisi cezaların içtimadır. Cezaların içtiması; birden fazla suç işleyen faile verilecek cezaların toplanmasıdır. Failin birden fazla hareketle, herbiri cezalandırılabilir olan birden fazla ihlale yol açması ve bunun sonunda birden fazla sayıda cezaya mahkum edilmesi halinde cezaların içtimandan bahsedilir.⁴⁸⁰ 765 sayılı Ceza Kanunu'ndan farklı olarak 5237 sayılı Ceza Kanunu'nda bu kuruma yer verilmemiştir. Bunun sonucu olarak da verilecek cezalar toplanmayacak, her bir ceza bağımsızlığını koruyacaktır.⁴⁸¹ Bu nedenle tezimizin bu kısmında sadece suçların içtiması kavramı üzerinde durulacaktır.

Suçların içtiması; aslında birden çok suç bulunmasına rağmen, farklı gerekçelerle, tek suçtan cezai sorumluluğun benimsenmesi durumudur. Suçların içtiması kapsamındaki suçlar aslında kanunda tek başına ayrı birer suç olarak düzenlenmişlerdir. Ancak kanun koyucunun izlediği suç politikası gereği bu suçlar, ya tek bir suç içinde erimişlerdir ya da bir suçun unsuru veya ağırlatıcı nedeni olmuşlardır. 5237 sayılı TCK'nın 42. maddesinde bileşik suç, 43. maddesinde zincirleme suç ve 44. maddesinde fikri içtima düzenlenmiştir.

VUK'nun 340. maddesinde düzenlenen vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının, vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalarla birleştirilemeyeceği⁴⁸² hususu dışında VUK'nunda vergi kaçakçılığı suçları hakkında suçların birleşmesi ile ilgili olarak herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları için TCK'nın içtima ile ilgili hükümleri uygulanacaktır.⁴⁸³

VUK'nun “suçlarda birleştirme” başlıklı 340. maddesinde vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının, vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezalarla birleştirilemeyeceği hususu düzenlemiştir. Buna göre vergi ziyai veya usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren fiil diğer kanunlara göre de cezayı gerektiriyorsa her iki ceza da ayrı ayrı hüküm ve infaz olunur. Aynı maddenin (2.)

⁴⁸⁰ Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, 792.

⁴⁸¹ Hakeri, **a.g.e.**, s. 362.

⁴⁸² Ali Parlar/Güleç Demirel, **Adli – İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, s. 35; Başaran Yavaşlar, “Vergi Ceza Hukukundaki...”, **a.g.m.**, s. 86.

⁴⁸³ Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 168.

fikrasında da “*Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz*” düzenlemesine yer verilmiştir.⁴⁸⁴ VUK’nun 367. maddesinin (4.) fıkrasına göre de 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Bu düzenlemelere istinaden 359. maddede yer alan fiiller nedeniyle aynı zamanda vergi ziyasına da neden olunmuşsa hem üç kat vergi ziyayı cezası kesilecek hem de suç için takibat yapılacaktır.⁴⁸⁵

1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Fikri İçtima

Fikri içtimayı düzenleyen TCK’nın 44. maddesi “*işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır*” şeklindedir.⁴⁸⁶ Bu düzenlemeye göre fikri içtima bir fiil ile kanunun birden çok ve farklı hükümlerinin ihlal edilmesi halinde faile en ağır cezanın verilmesi anlamına gelir. Bu düzenlemeye bakıldığında, fikri içtimadan bahsedilebilmesi için; bir fiil olmalı, bu bir fiil ile kanunun birden fazla farklı hükmü ihlal edilmeli ve en ağır cezai sorumluluk yoluna gidilmesi gerekmektedir.⁴⁸⁷

Doktrinde VUK’nun 359. maddesinde yer alan hareketlerin seçimlik suç oluşturma haline ilişkin değişik görüşler mevcuttur. Bazı yazarlara göre; VUK’nun 359. maddesinin tamamı seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir ve maddede yer alan fiillerden herhangi birinin veya birkaçının gerçekleştirilmesi ile sadece bir defa suç işlenmiş olacaktır.⁴⁸⁸

Diğer bir görüşe göre, vergi kaçakçılığı suçları alt bent bazında seçimlik hareketli suç olarak kabul edilmektedir. Buna göre aynı bent içinde yer verilen fiiller

⁴⁸⁴Candan, “Vergi Suçları..”, **a.g.e.**, s. 98.

⁴⁸⁵Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 239-241.

⁴⁸⁶Özgenç, **a.g.e.**, s. 500.

⁴⁸⁷Dönmezer/Erman, **a.g.e.**, s. 381.

⁴⁸⁸Yiğit, **a.g.e.**, s. 43.

seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir.⁴⁸⁹ Aynı bentlerde düzenlenen fiillerin gerçekleştirilmesi halinde tek suç işlenmiş kabul edilip ve tek ceza verilirken, ayrı bentlerde yer alan fiillerin gerçekleştirilmesi halinde ise her biri ayrı suç olarak değerlendirilip ayrı ayrı ceza verilecektir.^{490 491}

VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları açısından TCK'nın fikri içtima hükümleri uygulanabilir niteliktedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezanın kanunda ayrı bentlerde yer alan her bir hareket için mi yoksa bütün bentlerde yer alan hareketlerin tek hareket sayılarak mı verileceği konusunda Yargıtay'ın görüşü, sahte belge düzenlemek ve bunları bilerek kullanmak fiilleri ile VUK'nun 359. maddesinde öngörülen diğer vergi kaçakçılığı fiillerinin, örneğin defter ve belge gizlemek fiilinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar oluşturduklarından her bir eylemin ayrı ayrı cezalandırılması gerektiği şeklindedir.⁴⁹²

Ok/Gündel ise *“sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin aynı anda kullanılması durumunda fikri içtima kuralının uygulanması, ... sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesinde ise geçitli suç gündeme geleceğiden”* ağır olan suçun cezasının uygulanması gerektiği görüşündedir.⁴⁹³

⁴⁸⁹Donay *“...suç alt bent bazında seçimlik hareketli suç olduğu”* görüşünü benimsemiştir. (Donay, **a.g.e.**, s. 126 v.d.); Şenyüz ise *“kaçakçılık suçuna baktığımızda biri iki alt bentten meydana gelmek üzere üç ayrı bentte dört seçimlik hareketli suçun düzenlendiği”* görüşünü benimsemiştir. (Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 6.bs., Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 450) ; Oktar, **a.g.e.**, s. 362.

⁴⁹⁰Donay, **a.g.e.**, s. 47; Şenyüz, *“Vergi Ceza...”*, **a.e.**, s. 451; Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 269.

⁴⁹¹*“VUK'nun 359. maddesinin üç ayrı bendindeki dört seçimlik hareketten birisinin gerçekleşmesi suçun oluşumu için yeterlidir.”* Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 521.

⁴⁹²Köşşekoğlu, **a.g.m.**, s. 9.

⁴⁹³Karakoç, *“Genel Vergi...”*, **a.g.e.**, s. 495.

⁴⁹⁴Y. 11. CD., 04.03.1993 tarih, E.1993/1037, K.1993/1134 sayılı kararı ; Yargıtay 11. CD. 31.01.2001 tarih ve E. 2000/5329, K. 2001/588 sayılı kararıyla, *“vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenmiş ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri yetkililere ibraz etmeme suçunun, sahte belge düzenlemek suçundan ayrı ve bağımsız suç olduğu ve Türk Ceza Kanunu'nun 79. maddesinin uygulama alanının bulunmadığı, yalnız sahte belge düzenlemek suçundan ceza tayin olunup, defter ve belgeleri ibraz etmeme suçundan ceza tayin olunmamasının kanuna aykırı olduğu yönünde içtihat etmiştir”*. (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

⁴⁹⁵Ok, Gündel, **a.g.e.**, s. 230.

2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç

Her neticenin ayrı bir suç teşkil etmesinin ve failin her suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya çarptırılmasının istisnalarından biri de zincirleme suçlardır.⁴⁹⁴ TCK'nın 43. maddesine göre bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilmektedir.

Teselsülden söz edebilmek için, suçun tekrarlanması, tekrarlanan suçların kanunun aynı hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı suç işleme kararına bağlanması (yani kanunun aynı hükmünün ihlali için önceden bir plan ve niyetin olması) gerekir.⁴⁹⁵

VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili olarak ortaya çıkan hukuki sorun; özellikle katma değer vergisi indirimlerinde mükelleflere vergisel avantaj sağlayan ancak suç teşkil eden eylemlerin, her bir aylık vergilendirme dönemi için ayrı bağımsız suçlar mı oluşturduğu, yoksa bunların bir hesap dönemi içerisinde teselsül eden bir suç şeklinde mi kabulü gerektiği noktasındadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında teselsülle ilgili Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun kararında⁴⁹⁶ benimsediği görüş; bir takvim yılı içinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçların müteselsil suç ve her takvim yılındaki eylemlerin ayrı suçları oluşturduğu yönündedir. Bu bakımdan aynı takvim yılı içinde KDV açısından farklı vergilendirme dönemlerinde sahte fatura kullanılması suçu tek bir suç sayılacak ve buna göre cezalandırılacaktır. Ancak takvim yılının aşılması halinde ayrı suçlar olarak değerlendirileceklerdir.⁴⁹⁷ Burada müteselsil suç oluşması açısından takvim yılı esası benimsenmiştir.⁴⁹⁸

⁴⁹⁴Hakeri, **a.g.e.**, s. 365.

⁴⁹⁵Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 815-825.

⁴⁹⁶Y. CGK., 05.03.2002 tarih, E.2002/11-28, K.2002/179 sayılı kararı.; Y. 11. CD., 21.05.2005 tarih, E.2004/9129, K.2005/764 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

⁴⁹⁷Y. 11 CD., 05.03.2002 tarih, E.2002/11-28, K.2002/179 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

⁴⁹⁸Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 532 ; Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 228-229.

Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre, bir yazı ile istenen birden fazla takvim yılına ait defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde tek gizleme suçu meydana gelecektir.⁴⁹⁹

C. Teşebbüs

Suçun kanuni tanımındaki icra hareketlerine başlanılan ancak elde olmayan sebeplerle tamamlanamayan suçlara teşebbüs halinde kalmış suçlar denmektedir.⁵⁰⁰ Tamamlanmamış suçta tipiklik söz konusu olmadığından kural olarak suç cezalandırılmaz. Ancak TCK'nın 35. maddesinde⁵⁰¹ teşebbüsün cezalandırılacağı düzenlenmiş ve böylelikle teşebbüs halinde kalan suçlar açısından da kanunilik ilkesi gerçekleştirilmiştir.

4369 sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden önce vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu için vergi ziyaının meydana gelmesi aranmaktaydı. VUK'nun 358. maddesi ile, TCK'nın teşebbüse ilişkin genel hükümlerinden ayrılarak, vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerin verginin tarhi için Kanun'da öngörülen sürenin dolmasından önce meydana çıkarılması durumunu kaçakçılığa teşebbüs⁵⁰² olarak kabul edilmişti. 4369 sayılı Kanun'la vergi ziyaının vergi kaçakçılığı

⁴⁹⁹Y. 11. CD., 12.03.1998 tarih, E.1998/1813, K.1998/1685 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

⁵⁰⁰Hakeri, **a.g.e.**, s. 297.

⁵⁰¹Suçta teşebbüs

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

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

⁵⁰²Kaçakçılığa teşebbüs suçunun tanımı

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

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

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

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

suçlarının oluşumu için şart olmaktan çıkarılmış ve kaçakçılığa teşebbüsü düzenleyen VUK'nun 358. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan değişiklikler neticesinde vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs konusunda artık TCK'nın teşebbüs ile ilgili genel hükümleri geçerli olacaktır.⁵⁰³

Şenyüz vergi kaçakçılığı suçlarını, kaçakçılıkta teşebbüse elverişli yapıdaki suçlar ve kaçakçılıkta teşebbüse elverişli olmayan suçlar olarak ikiye ayrılmıştır.⁵⁰⁴ Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,⁵⁰⁵ defter, kayıt ve belgeleri tahrife etmek, defter sayfalarını yok etmek, sahte belge düzenlemek fiillerinde teşebbüsün mümkün olmağını; defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak, tahrif edilmiş belgeleri kullanmak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanmak, sahte belgeleri kullanmak, anlaşmalı matbaa olmadığı halde belgelerin basılması fiillerinde teşebbüsün mümkün olduğu görüşündedir.

Donay, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek veya yerine yenisini koymak veya hiç yaprak koymamak ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiillerinde teşebbüsün mümkün olmadığını; defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri sahte olarak düzenlemek ve sahte belgeleri kullanmak ve izinsiz olarak basılan belgeleri kullanmak fiillerinde teşebbüsün mümkün olduğunu belirtmektedir.⁵⁰⁶

⁵⁰³Mehmet Karaaslan, **a.g.m.**, s. 115.

⁵⁰⁴Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 548-549.

⁵⁰⁵Defter, belge ve kayıtları gizleme suçu ancak ihmalî bir hareketle işlenebileceği için bu fiil açısından teşebbüs söz konusu olmayacaktır.

⁵⁰⁶Donay, **a.g.e.**, s. 153.

Ok ve Gündel; gizleme, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüsün mümkün olmadığını ancak diğer suçlarda (eksik) teşebbüsün mümkün olduğunu ve olayına göre değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁵⁰⁷

Kaşıkçı ise, teşebbüsün defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiillerinin teşebbüse müsait olduğunu ifade etmiştir.⁵⁰⁸

Baykara sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiilinde suç yolu olması nedeniyle teşebbüsün mümkün olduğu görüşündedir.⁵⁰⁹

Sonuç olarak, genel olarak vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerden hangisinin teşebbüse uygun olup olmadığına ilişkin doktrinde görüş birliği bulunmamaktadır. Bu nedenle, teşebbüsün tespiti için her olayı ayrı ayrı incelenip *“failin kastettiği suçu işlemek için gerçekleştirmiş olduğu hareketlerin suç tipi bakımından gösterdikleri özellikler göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli ve yeterli olup olmadığına göre değerlendirilmelidir.”*⁵¹⁰

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA KUSURLULUĞU ETKİLEYEN SEBEPLER

A. Kusur Yeteneği

Kusurluluk *“failin hukuka uygun hareket edebilme imkanına sahip olduğu halde, hukuka aykırı davranışı seçmiş ve gerçekleştirmiş olması sebebiyle, bu fiilin*

⁵⁰⁷Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 163 v.d.

⁵⁰⁸Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 202-207.

⁵⁰⁹Baykara, “Vergi Suçuna Teşebbüs...”, **a.g.m.**, s. 6.

⁵¹⁰Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s.374.

ona yüklenebilmesi ve kınanabilmesidir".⁵¹¹ Kusur yeteneği ise; bir kişinin belirli bir neticeyi meydana getirebilecek durumda olmasını,⁵¹² doğruyu yanlıştan ayırabilme ve buna göre davranabilme kabiliyetidir.⁵¹³

Ceza hukukunda TCK'da gösterilmiş istisnalar dışında bütün insanların isnat kabiliyetine sahip olduğu kabul edilmiştir. Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır dilsizlik ve geçici nedenler kusur yeteneğini etkileyen sebeplerdir. Bunlar kusur yeteneğini ortadan kaldırabilmekte ya da azaltmaktadırlar. Kusur yeteneği olmayan kişiye ceza verilmez.⁵¹⁴

Özel ceza hükümlerinin yer aldığı VUK'nda da ceza sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler mevcuttur. VUK'nun 332. maddesi ile küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmayacağı durumlar ve 333. maddesi ile de tüzel kişilerin cezai sorumluluğu düzenlenmiştir. Küçük, kısıtlı ve tüzel kişilerin kusur yeteneği "fail" başlığı altında ayrıntılı incelendiğinden burada tekrardan kaçınmaktayız.

Özetle, VUK'nun 9. maddesine göre, vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şart değildir. VUK'nun 332. maddesi⁵¹⁵ gereğince küçük ve kısıtlıların mükellef oldukları hallerde bunlara düşen ödevler VUK'nun 10. maddesi kapsamında kanuni temsilciler tarafından yerine getirildiğinden, kanuni temsilcilerin suç oluşturan fiilleri nedeniyle cezanın muhatabı, cezaların şahsiliği ilkesi gereği veli, vasi veya kayyım olacaktır. Küçük veya kısıtlı tarafından bizzat VUK'na aykırı eylemim gerçekleştirilmesi halinde ise kasıt unsurundan bahsedilemeyeceği için, bu kişilere yaptırım uygulanamayacaktır. Tüzel kişilik adına gerçekleştirilen faaliyetler gerçek kişiler tarafından yerine getirilir. VUK'nun 359. maddesinde yer alan suçların

⁵¹¹Hakeri, **a.g.e.**, s. 228.

⁵¹²Dönmezer/Erman, **a.g.e.**, s. 145.

⁵¹³Hakeri, **a.g.e.**, s. 229.

⁵¹⁴Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 58-62.

⁵¹⁵VUK Madde 332 - Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.

işlenmesi halinde bu suçları işleyenlere verilecek cezalar, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince tüzel kişiliğin bu fiili işleyen kanuni temsilcileri hakkında hükmolunur.⁵¹⁶

B. Kusurluluğu Etkileyen Sebepler

Ceza hukukunda kusurluluğu etkileyen sebepler; hukuka aykırı fakat bağlayıcı bir emrin yerine getirilmesi, zorunluluk hali dolayısıyla irade yeteneğinin etkilenmesi, meşru savunmada sınırın aşılması, cebir veya tehdit dolayısıyla irade yeteneğinin etkilenmesi, haksız tahrik dolayısıyla irade yeteneğinin etkilenmesi, kusurluluğu etkileyen hata, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, geçici nedenlerdir.⁵¹⁷ Bu hallerde hareket tipe uygun, hukuka aykırıdır fakat failin kusurluluğundan bahsedilememektedir. Bu sebeplerin varlığı failin cezasında indirim yapılmasına neden olabileceği gibi, failin cezalandırılmasına da engel olabilmektedir.

Tezimiz kapsamında vergi kaçakçılığı suçları açısından özellik gösteren kusurluluğu etkileyen hallerden hata ve VUK’unda özel olarak düzenlenen mücbir sebep incelenecektir.

1. Hata

“Gerçekleşen ile tasavvur edilen arasındaki farklılığa hata”⁵¹⁸ denilmektedir. Kusur prensibinin ceza hukukunda esas olması nedeniyle, failin tasavvuru ile gerçekleşen arasında fark bulunması halinde, bu halin kusura etkili olacağı kabul edilmektedir.⁵¹⁹ Doktrinde hata hallerinin sınıflandırılmasında görüş birliği bulunmamaktadır.

⁵¹⁶Kaşıkcı, **a.g.e.**, s. 206.

⁵¹⁷Özgenç, **a.g.e.**, s. 369 v.d.; Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 276 v.d.

⁵¹⁸Hakeri, **a.g.e.**, s. 271.

⁵¹⁹Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 441.

a. Kastı Kaldıran Hata

Kastı kaldıran hata; suçun maddi unsurlarında hata (TCK 30/1)⁵²⁰, suçun nitelikli unsurlarında hata (TCK 30/2) ve hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hata (TCK 30/3) olmak üzere üçe ayrılmaktadır.⁵²¹ Bu düzenlemelere göre kastı kaldıran hata; suç tipindeki unsurlarda, suçun nitelikli unsurlarında ya da hukuka uygunluk sebeplerinin maddi şartlarında hata şeklinde ortaya çıkabilmektedir.⁵²²

Vergi hukukunda da failin hataya düşmesi her zaman mümkündür. Şenyüz'e göre, VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı fiillerinin hepsi için kastı kaldıran hata mümkün iken,⁵²³ Kaşıkçı'ya göre sadece VUK'nun 359. maddesinin (a) fıkrasının (1.) bendi ve (b) fıkrasında yer alan "anlaşması olmadığı halde belge basmak" eylemlerinde kastı kaldıran hata mümkün olmaktadır.⁵²⁴

VUK'nuna göre kastı kaldıran hata pişmanlık ya da VUK'nun 375. maddesinde yer alan düzeltme kurumu ile düzeltilebilmektedir.⁵²⁵ Yine Kaşıkçı'ya göre, vergi kaçakçılığı suçlarında ancak suçların kovuşturma makamına bildiriminden önce fail tarafından hatanın düzeltilebilmesinin tek yolu VUK'nun 371. maddesinde yer alan pişmanlık kurumundan yararlanılmasıdır.⁵²⁶

⁵²⁰Hata Madde 30- (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.

(4)(Ek fıkra: 29/6/2005 – 5377/4 md.) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.

⁵²¹Özgenç, **a.g.e.**, s. 425 v.d.

⁵²²Özgenç, **a.g.e.**, s. 415 v.d.

⁵²³Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 442-443.

⁵²⁴Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 210-211.

⁵²⁵Yiğit, **a.g.e.**, s. 164.

⁵²⁶Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 210.

b. Kusurluluğu Etkileyen Hata

Kusurluluğu etkileyen hata halleri; kusurluluğu kaldıran veya azaltan bir nedenin maddi şartlarında hata ve işlenen fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda hata olmak üzere ikiye ayrılmıştır.⁵²⁷

İşlenen fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda hata, haksızlık yanılığı⁵²⁸ veya hukuki hata⁵²⁹ olarak da adlandırılmaktadır. Her ne kadar TCK'nın 4. maddesi uyarınca ceza kanunlarının bilinmemesi mazeret sayılmasa da, TCK'nın 30/4. maddesinde "*işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz*" hükmü getirilerek, işlenen fiilin hukuken kabul görmez bir davranış oluşturduğu hususundaki haksızlık yanılığının kaçınılmaz olması halinde failin kusurunu kaldıracağı düzenlenmiştir.⁵³⁰

Vergi kaçakçılığı suçları açısından da kural olarak kanunu bilmemek ya da yanlış yorumlamak failin cezalandırılmasında etki etmemektedir. Ancak VUK'nun 369. maddesinde⁵³¹ yer alan düzenleme ile yetkili makamların yaptıkları genel yazılı açıklama ve düzenlemelerin veya yetkili makamların özelde verdikleri cevapların⁵³² mükellefleri yanılığa düşürmesi halinde kişilerin kusurluluğundan bahsedilemeyeceği görülmüştür.⁵³³

⁵²⁷Özgenç, **a.g.e.**, s. 435 v.d.

⁵²⁸Koca/Üzülmez, **a.g.e.**, s. 299.

⁵²⁹Bu hata şekli hukuki hata olarak da adlandırılmaktadır. Hakeri, **a.g.e.**, s. 334.

⁵³⁰Hakeri, **a.g.e.**, s. 268.

⁵³¹Yanılma ve görüş değişikliği:

Madde 369 – (Değişik: 23/7/2010-6009/14 md.)

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.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.

⁵³²Ayrıca 27.03.2013 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 425 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği "*..vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve*

2. Mücbir Sebep

VUK'nun 13. maddesinde düzenlenen mücbir sebebin tanımı yapılmamıştır. Bu sebeple, doktrinde mücbir sebebe ait değişik tanımlamalar yapılmıştır. Candan'a göre mücbir sebep "*yükümlülüğün veya borcun zamanında yerine getirilmesini ya da ödenmesini engelleyen, önceden müdehale imkanı bulunmayan her türlü olaydır*".⁵³⁴ Ok/Gündel mücbir sebebi "*mükelleflerin iradeleri dışında meydana gelen ve vergi kanunlarından doğan görevlerinin yerine getirilmesine engel tekil eden nedenler*".⁵³⁵ olarak tanımlamıştır. Şenyüz'e göre mücbir sebep ise "*vergi ödevlerinin yapılmasına engel olacak şekilde, mükellef iradesi dışında meydana gelen ve katlanılması gereken dış olaylardır*".⁵³⁶

VUK'nun 13. maddesinde⁵³⁷ vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak mücbir sebeplere yer verilmiştir. Buna göre mücbir sebepler;

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

özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir..." hükmü ile hakkında rapor yazılan mükellefe verilenler dışındaki yeni sisteme göre kabul edilmiş özelgelerinde dikkate alınacağı düzenlenmiştir.

⁵³³Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s.217; Leyla Ateş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hukuki Yanılma", **Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 637; Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç...", **a.g.m.**, s. 132 ; karşı görüş "*VUK'nunda düzenlenen iki yanılma şekli ancak idari para cezalarını gerektiren ve aynı zamanda suç teşkil etmeyen eylemler açısından geçerli olacaktır.*" Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 208-209.

⁵³⁴Candan, "Vergi Suçları..", **a.g.e.**, s. 99.

⁵³⁵Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 254.

⁵³⁶Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 437.

⁵³⁷Funda Başaran Yavaşlar, "İdari Nitelikli Vergi Suç...", **a.g.m.**, s. 132.

gibi hallerdir.

Görüleceği üzere mücbir sebepler maddede sınırlı olarak sayılmamış “gibi haller” denilerek bunların dışında da mücbir sebeplerin olabileceği kabul edilmiştir. Bu sebeplerin mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için vergisel yükümlülüklerin hiç ya da süresinde yapılmamış sonucunu doğuracak derecede ağır olması gerekmektedir.⁵³⁸

VUK'nun 373. maddesi gereğince⁵³⁹ herkesçe bilinen mücbir sebeplerin kanıtlanma zorunluluğu olmamasına karşın,⁵⁴⁰ diğer mücbir sebeplerin varlığı her türlü belge ve delille ispatlanması gerekmektedir.⁵⁴¹ Defter ve belgelerin kayboldukları 15 gün içerisinde ticaret mahkemesinden alınacak “zayi belgesi” ile ispat yoluna gidilebilir.⁵⁴²

Doktrinde bazı yazarlar tarafından, VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan fiillerden sadece 359/a-2 bendinde yer alan “defter, kayıt ve belgeleri tahrif veya gizleme” ve (b-1) bendindeki “defter, kayıt ve belgeleri yok etme” fiillerinde mücbir sebebin kusurluluğu ortadan kaldırdığı kabul edilmektedir.⁵⁴³ Doktrinde yer alan diğer bir görüşe göre ise, “*irade dışı meydana gelen mücbir sebeplerin iradi ve icrai hareketlerle işlenen defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek suçunda kastı kaldıran etken olarak değerlendirilmesi mümkün değildir*”.⁵⁴⁴

⁵³⁸Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 213.

⁵³⁹Mücbir sebepler:

Madde 373 – Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malüm ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.

⁵⁴⁰Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 118.

⁵⁴¹Yiğit, **a.g.e.**, s. 233.

⁵⁴²Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 439.

⁵⁴³Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 216; Yiğit, **a.g.e.**, s. 228; Y. 11. CD., 02.02.2001 tarih, E.2000/5998, K.2001/823 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası); karşı görüş için bkz.: “...mücbir sebebin sadece idari-mali nitelikli cezalardan olan vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarını kaldıracağı ifade olunmaktadır. Bu durumda kaçakçılık cezalarının da kalkacağını kabul etmek kıyasa başvurmak anlamını taşır.” Oktar, “Kaçakçılık Suçları..” **a.g.m.**, s. 84.

⁵⁴⁴Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 332.

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA DAVA VE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN SEBEPLER

Normal koşullarda ceza ilişkisi cezanın infazı ile sona erer. Ancak infaz dışında da bazı sebepler ceza ilişkisini sona erdirebilmektedir. Ceza hukukunda dava zamanaşımı, ceza zamanaşımı, şikayetten vazgeçme, ölüm, af dava ve ceza ilişkisini sona erdiren nedenlerdir.⁵⁴⁵ Tezimizin bu bölümde dava ve ceza ilişkisini sona erdiren nedenlerden dava zamanaşımı, ceza zamanaşımı, ölüm, af, (VUK'na özel dava ve ceza ilişkisini sona erdiren) pişmanlık, ıslah ve uzlaşma kurumları vergi kaçakçılığı suçları açısından incelenecektir.

A. Ölüm

TCK'nın 64. maddesi uyarınca kişinin cezalandırılabilmesi için hayatta olması gerekmektedir. Bu nedenle ölüm müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler dışında cezalandırma sürecini etkiler ve kamu davasının düşmesine neden olur.⁵⁴⁶ Sanığın soruşturma evresinde ölümü halinde kamu davası açılmaz. Ancak sanık kavuşturma evresinde ölürse davanın düşmesine karar verilir. Kişinin yargılamasında müsadereye tabi eşya veya maddi menfaatler söz konusu ise, bunlar açısından yargılamaya devam edilir ve hüküm kurulur.⁵⁴⁷

Eğer hükümlü hakkında kesinleşmiş henüz infaz edilmemiş hapis ya da adli para cezası var ise, hükümlünün ölümü ile bu cezalar ortadan kalkar.⁵⁴⁸

Cezaların şahsiliği ilkesi gereğince ve VUK'nun 372. maddesi uyarınca ölüm halinde vergi cezası düşer ve mirasçılara intikal etmez.⁵⁴⁹

Ayrıca TMK'nın 31. maddesinde yer alan ölüm karinesi uyarınca; bir kimse ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi

⁵⁴⁵Hakeri, **a.g.e.**, s. 430 v.d.

⁵⁴⁶Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 552.

⁵⁴⁷Hakeri, **a.g.e.**, s. 433.

⁵⁴⁸Donay, **a.g.e.**, s. 230.

⁵⁴⁹Oktar, **a.g.e.**, s. 382.

bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır ve bu durum cezalandırma açısından ölümle aynı sonuçları meydana getirir.⁵⁵⁰

B. Af

Af önceden ve belirli bir zamana kadar işlenmiş olan, suç teşkil eden fiiller için kesinleşmiş cezaları kaldıran, hafifleten veya değiştiren yahut mahkumiyeti bütün neticeleriyle birlikte gerçekleşmemiş sayan, yasama veya yürütme organlarınca gerçekleştirilen bir kamu hukuku tasarrufudur.⁵⁵¹ Anayasa'nın 87. maddesinde genel ve özel af çıkarma yetkisi TBMM'nin görevleri arasında sayılmıştır.

TCK açısından aflar genel ve özel olarak ikiye ayrılmaktadır. TCK 65. maddesine göre genel af; kamu davasını, hükmolunan cezaları ve mahkumiyetin bütün neticelerini ortadan kaldırır. Genel affa uğramış mahkumiyet erteleme hükümlerinin uygulanmasına engel olmazken, tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel olmaktadır.⁵⁵² Özel af, hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verebilir, süresini kısaltabilir veya hapis cezasını adli para cezasına çevirebilir. Ancak mahkumiyetin neticelerini ortadan kaldırmaz. Özel af çıkarma yetkisi kural olarak TBMM'ye aittir. Ancak Anayasa'nın 104. maddesinin (2.) fıkrasının (b) bendine göre Cumhurbaşkanı'na da sürekli hastalık, sakatlık ve kocama nedenleriyle bireysel özel af yetkisi kullanılabilir. Özel af, erteleme hükümlerinin uygulanmasına engel olup, tekerrür hükümlerinin uygulanmasına engel olmamaktadır.

VUK'nunda af ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ülkemizde Devlet çıkardığı af kanunları ile genellikle belirli döneme ilişkin kesilmiş vergi cezalarını kısmen veya tamamen ortadan kaldırmaktadır.⁵⁵³ Af kanunu çıkarılmasının

⁵⁵⁰Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 540.

⁵⁵¹Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 1056.

⁵⁵²Özgenç, **a.g.e.**, s. 759.

⁵⁵³Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 552.

vergi ödeme bilinci ve alışkanlığının oluşmasını engelleyeceği düşünüldüğünden çok sık başvurulması önerilmemektedir.⁵⁵⁴

C. Zamanaşımı

Zamanaşımı, suçun işlenmesinden itibaren kanunda yazılı sürelerin geçmesi ile eylemin artık kamu vicdanı üzerinde etkisini kaybetmesi nedeniyle devletin yargılama ve cezalandırma hakkını düşüren bir haldir.⁵⁵⁵

TCK'da dava ve ceza zamaşımı olmak üzere iki türlü zamaşımı vardır.⁵⁵⁶ Dava zamaşımı, kanunen belirlenen zaman geçtikten sonra dava açılmayacağını; ceza zamaşımı ise kanunla belirlenen zaman geçtikten sonra kesin hükümle verilmiş bir cezanın infaz edilemeyeceğini ifade eder.⁵⁵⁷

Vergi hukukunda üç tür zamaşımı süresi bulunmaktadır. Bunlar; tarh, tahsil ve ceza kesme zamaşımıdır. Öngörülen bu süreler vergi borcuna ve idari vergi cezalarına ilişkindir.⁵⁵⁸ Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin VUK'nunda düzenlenen özel zamaşımı hükümleri bulunmadığından, TCK'da düzenlenen zamaşımı hükümleri vergi kaçakçılığı suçları için de uygulanmaktadır.

Ceza davasının suçun işlendiği tarih dikkate alınarak belirlenen kanunda yazılı süresi içinde açılması gerekmektedir.⁵⁵⁹ TCK'nın 66. maddesinde cezanın çeşidine ve süresine göre farklı zamaşımı süreleri belirlenmiştir.

Zamaşımı süresinin hesabına suçun işlendiği günden başlandığı için, suçun işlendiği tarihin tespiti önem taşımaktadır.⁵⁶⁰ Dava zamaşımı neticenin meydana

⁵⁵⁴Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s. 220 ; “...af kanunları atfan yararlanmayı, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tuttuğu takdirde, bu durumun vergi alacaklarının zamanında ödenmesi bakımından büyük yarar sağlayacağı da açıktır.” Nağmi Çağan, “Vergi Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **AÜHFD.**, C. XXIX, Sayı: 1-2, 1972, s. 122.

⁵⁵⁵Donay, **a.g.e.**, s. 218.

⁵⁵⁶Hakeri, **a.g.e.**, s. 436.

⁵⁵⁷Artuk/Gökçen/Yenidünya, **a.g.e.**, s. 1068.

⁵⁵⁸Bekir Baykara, “Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamaşımı ve Zamaşımının Başlangıcı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 270, Şubat 2004, s. 3.

⁵⁵⁹Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 557.

⁵⁶⁰Hakeri, **a.g.e.**, s. 440.

geldiği günden itibaren başlar.⁵⁶¹ Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşumu için vergi ziyayı şartının kaldırılması sonucu artık hareketin tamamlanması⁵⁶² ile suç oluşacağından hareketin tamamlandığı zaman suçun işlenme zamanıdır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiillerinde suçun işlenme zamanı belgelerin düzenlendiği tarihtir. Aynı yıl içerisinde birden fazla belgenin düzenlenmesi halinde ise suç teselsül edeceğinden suç tarihi en son belgenin düzenlendiği tarihtir.⁵⁶³

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda söz konusu defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmediği tarihte suç işlenmiş olacaktır. Ancak incelemenin mükellefin işyerinde yapılıp yapılmadığına göre ibraz etmeme tarihi farklılık göstermektedir.⁵⁶⁴ Vergi incelemesi işyerinde yapılıyorsa suç tarihi işyerine inceleme için gidilen, belgelerin ibraz edilmediği tarihtir. İncelemenin dairede yapılması durumunda mükellefe, defter, kayıt ve belgeleri ibrazı için en az onbeş gün süre verilmelidir. Suçun oluşması için mükellefe ibraz için verilen sürenin geçmesi gerekir. Bu durumda suç tarihi, ibraz için verilen sürenin bitimini izleyen gündür.⁵⁶⁵

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçlarında ise doktrinde görüş ayrılığı mevcuttur. Bir kısım yazara göre, “*..belgenin kullanılması belgenin defter ve kayıtlara işlenilmesi anlamına*” gelirken⁵⁶⁶; diğer bir görüşe göre ise, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin dahil edildiği beyannamelerin vergi dairesine verildiği tarih suçun işlenme tarihidir.⁵⁶⁷

⁵⁶¹Dönmezer/Erman, a.g.e., s. 256.

⁵⁶²“*Neticesi harekete bitişik suçlarda zamanaşımı hareketin tamamlanıp neticenin oluştuğu andan itibaren işlemeye başlarken, neticesi hareketten ayrı suçlarda zamanaşımının başlangıcı olarak netice esas alınmalıdır.*”, Kaşıkçı, **a.g.e.**, s. 257-258.

⁵⁶³Baykara, “Hapis Cezasını Gerektiren...”, **a.g.m.**, s. 7.

⁵⁶⁴Y. 11. CD., 18.10.2007 tarih, E.2007/2773, K.2007/6810 sayılı kararında “*...defter ve belgelerin ibrazına ilişkin tebligatın 19.06.2003 tarihinde yapılması nedeniyle suç tarihi olan 05.07.2003 tarihinden itibaren...*” suçun oluştuğuna içtihat etmiştir. Ancak Y. 9. CD., 11.11.1997 tarih, E.1997/4248, K.1997/5494 sayılı kararında ise suç tarihi olarak ibraz için verilen sürenin son gününü suç tarihi olarak kabul etmektedir. (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

⁵⁶⁵Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 559.

⁵⁶⁶Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 559.

⁵⁶⁷Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 225.

VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları için; VUK'nun 359. maddesinin (a) bendindeki fiiller için bir on sekiz aydan üç yıla kadar; (b) bendindeki fiiller için üç yıldan beş yıla kadar; (c) bendindeki fiiller için iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. TCK'nın 66. maddesi gereğince beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda dava zamanaşımı suçun işlendiği tarihten itibaren sekiz yıl olarak belirlenmiştir.⁵⁶⁸ Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları için dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. Ancak fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, normal zamanaşımı sürelerinin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, normal zamanaşımı sürelerinin üçte ikisinin geçmesiyle kamu davası düşmektedir.⁵⁶⁹

Cumhuriyet Savcılığı'nın vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi yönünde edindiği bilgi üzerine vergi idaresinden inceleme yapılmasını istemekte ve dava açılmasını inceleme sonuna kadar ertelemektedir. Karakoç'a göre, *"TCK'nın 67. maddesi gereğince incelemede geçen süre içinde zamanaşımı süresinin durması gerekmektedir."*⁵⁷⁰

Ceza zamanaşımı ise, *"verilen ceza kesinleştikten sonra, aradan zaman geçmesi yüzünden devletin cezayı yerine getirme hakkını ortadan kaldıran suredir"*.⁵⁷¹ TCK'nın 68. maddesinde cezanın çeşidine ve süresine göre farklı zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. TCK'nın 68. maddesi gereğince beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasına hükmedilen cezalarda zamanaşımı on yıl olarak belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları için öngörülen cezaların ilgili maddede belirtilen cezaları aşmaması nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarında ceza zamanaşımı süresi de on yıldır. Ancak fiili işlediği sırada oniki yaşını doldurmuş olup da onbeş yaşını doldurmamış olanlar hakkında, normal zamanaşımı sürelerinin yarısının; onbeş yaşını doldurmuş olup da onsekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında ise, normal zamanaşımı sürelerinin üçte ikisinin geçmesiyle geçmesiyle ceza infaz

⁵⁶⁸Mutluer, **a.g.e.**, s. 324.

⁵⁶⁹Öner, "Vergi...", **a.g.e.**, s. 138.

⁵⁷⁰Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 558.

⁵⁷¹Hakeri, **a.g.e.**, s. 442.

edilmez.⁵⁷²

D. Pişmanlık ve Islah

VUK'nun 371. maddesi uyarınca emlak vergisi hariç⁵⁷³ beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle, bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi halinde ve belli şartların varlığı koşuluyla bu kişilere vergi ziyai cezası kesilmez.⁵⁷⁴

Pişmanlık ve ıslah ile vergi kanunlarına aykırı hareket ederek suç işleyen mükellefler⁵⁷⁵ ve iştirak edenlerin yaptıklarından pişmanlık duyarak ilgili makama başvurmaları nedeniyle mükelleflere fırsat verilerek, mükelleflerin cezaya muhatap olmaları önlenmektedir.⁵⁷⁶

VUK'nun 359. maddesinin (2.) fıkrasında yer alan “371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz” hükmü gereğince 371. maddedeki koşulların gerçekleşmesi halinde VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları meydana gelse bile faile ceza verilemeyecektir.⁵⁷⁷

Pişmanlık ve ıslah kurumu vergi kaçakçılığı suçları için de uygulama alanı bulmaktadır.⁵⁷⁸ Vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan kanuna aykırı davranan mükelleflerle, bu fiillerin işlenişine iştirak eden diğer kişilerin; dilekçe ile kendiliğinden kanuna aykırı hareketlerini yetkili makama bildirilmesi, başvuru tarihinden itibaren 15 gün içinde eksik yapılan vergi beyanını tamamlaması veya yanlış yapılan vergi beyanını düzeltmesi ve aynı süre içinde ödeme süresi geçmiş

⁵⁷²Özgenç, **a.g.e.**, s. 752 v.d.

⁵⁷³İsmail Işık/Selimhan Topaç, “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları”, **Yaklaşım**, Sayı: 163, Temmuz 2006, s. 82.

⁵⁷⁴Mutluer, **a.g.e.**, s. 316.

⁵⁷⁵Şenyüz, “Vergi Ceza...”, **a.g.e.**, s. 565.

⁵⁷⁶Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. bs., Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 1997, s. 12-18.

⁵⁷⁷Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 132.

⁵⁷⁸Ayrıntılı bilgi için bkz.: Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 86; Öncel/Kumrulu/Çağan, **a.g.e.**, s.28; Kırbaş, **a.g.e.**, s.190.

vergileri⁵⁷⁹ pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi halinde, iştirak halinde işlenenler dahil olmak üzere vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin kovuşturma yapılamamakta ve cezaya hükmedilememektedir. Ancak kişinin eylemi usulsüzlük suçunu da oluşturuyorsa, pişmanlık kapsamı dışında yer aldığından kişiye özel usulsüzlük cezası verilmektedir.⁵⁸⁰

Vergi kaçakçılığı fiilleri açısından pişmanlık ve ıslah kurumundan yararlanabilmek için VUK'nun 371. maddesinde yer alan şartların varlığı gerekmektedir;⁵⁸¹

1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçeyle veya sözlü beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.),

Vergi kaçakçılığı suçlarında dilekçenin dava zamanaşımı içinde ilgili makama verilmesi gerekmektedir.⁵⁸² Vergi inceleme elemanının mükellefin beyanname vermediğine ilişkin yazılı beyanı da resmi bir ihbar olarak kabul edilmelidir.⁵⁸³

2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden önce (vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,

Herhangi bir vergi incelemesinin başlamış olması durumunda tüm vergiler yönünden pişmanlık talebi kesilecektir. Yapılan incelemenin kapsamı da önemli değildir. Mükellefin inceleme nedeniyle pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaması

⁵⁷⁹Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 553.

⁵⁸⁰Bilici, **a.g.e.**, s. 97; aksi görüş için bkz.: Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 554.

⁵⁸¹Oktar, **a.g.e.**, s. 385; Yiğit, **a.g.e.**, s. 226-227.

⁵⁸²Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 555.

⁵⁸³Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 133.

için incelemeye başlandığının tutanakla tespit edilmesi ya da dairede inceleme yapılacaksa mükellefe davet yazısının tebliğ edilmiş olması gerekmektedir.⁵⁸⁴

3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması,

Pişmanlık ile ihtirazi kayıt müesseselerinin beraber işlerliği hakkında görüş ayrılığı mevcuttur. Vergi idaresi ve bazı yazarlar, idarenin işleminin başvuru üzerine gerçekleşmesinden ve bu işleme ihtirazi kayıt koymak suretiyle yargı yolunu açık tutma düşüncesinin “pişmanlık” kurumunun özü ve amacı ile örtüşmeyeceğinden pişmanlık kurumu kapsamında verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulamayacağı görüşünde iken;⁵⁸⁵ Danıştay ve diğer yazarlara göre ise, pişmanlık kurumunun düzenlendiği VUK’nun 371. maddesinde pişmanlık kurumu ile ihtirazi beyan uygulamasının beraber işleme koyulamayacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığından,⁵⁸⁶ pişmanlık ile ihtirazi kayıt müesseselerinin birlikte işleminde herhangi bir engel olmadığı görüşündedir.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun’un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi.

Uygulamada bu zamma pişmanlık zammı⁵⁸⁷ da denilmektedir. Verginin aslının ya da pişmanlık zammının bu süre içinde ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, pişmanlık talebi geçerli olmaktan çıkacaktır.⁵⁸⁸

⁵⁸⁴Yılmaz Özbacı, **En Son Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 875.

⁵⁸⁵Erdoğdu Öz, “Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, Mayıs 1999 ; Veysi Seviğ, “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması”, **Yaklaşım**, Sayı:120, Aralık-2002, s. 44.

⁵⁸⁶Bumin Doğrusöz, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt”, **Dünya Gazetesi**, 31.10.2002.

⁵⁸⁷“..pişmanlık zammı, pişmanlık kurumuna özgü ek ödemedir.” Kaneti, a.g.e., s. 257.

Donay'a⁵⁸⁹ göre, VUK'nun 371. maddesinde vergi ziyayı aranmasına karşın, VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için vergi ziyasının meydana gelmesi şart olmadığından, VUK'nun 359. maddesindeki suçlardan birini işleyen kişinin pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilmesi için VUK'nun 371. maddesindeki tüm şartların varlığının aranmaması, buna karşın VUK'nun 359. maddesindeki suçun işlenmesi ile vergi ziyayı suçu da meydana gelmişse bu durumda VUK'nun 371. maddesindeki şartların aranması gerektiği görüşündedir. Şenyüz ise, vergi ziyasına yol açmayan vergi kaçakçılığı suçlarında af etkisi gösteren bir yapı oluşturacağından kişilerin pişmanlık kurumundan yararlandırılmaması gerektiği görüşündedir.⁵⁹⁰

Ayrıca Kızılot, VUK'nun 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında VUK'nun 359. maddesinin uygulanmayacağı belirtildiğinden, VUK'nun 371. maddesindeki koşulların varlığı halinde pişmanlık ve ıslah müessesesini VUK'nun 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları için hukuka uygunluk sebebi saymaktadır.⁵⁹¹

Sonuç olarak; VUK'nun 359 ve 371. maddeleri gereğince ceza mahkemesi pişmanlık ve ıslaktan yararlanan sanığın beraatine karar verecek, savcılık makamı ise sanık hakkında takipsizlik kararı verip kamu davası açmayacaktır.⁵⁹²

E. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi ilişkisinden doğan uyuşmazlığın yargı organına gitmeksizin vergi dairesi ile yükümlünün ortadan kaldırılmasına yönelik çözüm yoludur.⁵⁹³ Danıştay uzlaşmayı, "*vergi idaresi ile mükellefler ya da aslarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların,*

⁵⁸⁸Maliye Bakanlığının aynı yöndeki görüşü; "*Yıllık gelir vergisi beyannamesini pişmanlık talebiyle veren, ancak pişmanlık şartlarını yerine getirmeyen mükellef adına kusur (% 50 vergi ziyayı cezası) kesilmesi gerekmektedir*", MB.'nın 10.11. 1987 tarih ve 3-24466-371-465/72578 sayılı Özgelgesi, (Kızılot, **a.g.e.**, s. 212-213).

⁵⁸⁹Donay, **a.g.e.**, s. 211.

⁵⁹⁰Şenyüz, "Vergi Ceza...", **a.g.e.**, s. 596.

⁵⁹¹Kızılot/Kızılot, **a.g.e.**, s. 559.

⁵⁹²Yiğit, **a.g.e.**, s. 226.

⁵⁹³Ahmet Kumrulu, "Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim", **Danıştay Dergisi**, Sayı: 72-73, Ankara, 1989, s. 8-26.

tarafkların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması” şeklinde tanımlamıştır.⁵⁹⁴

Vergi uygulamasında iki tür uzlaşma müessesesi⁵⁹⁵ vardır. Bunlardan bir tanesi tarhiyat öncesi uzlaşma, diğeri ise tarhiyat sonrası uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin düzenlemelere VUK’nun Ek 11. maddesinde; tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin düzenlemelere ise VUK’nun Ek 1-12. maddeleri arasında yer verilmiştir.⁵⁹⁶

Tarhiyat sonrası gerçekteştirilen uzlaşma ceza davasını etkilememektedir.⁵⁹⁷ Bu nedenle tezimizin bu bölümünde vergi cezalarının sona ermesine sebep olması açısından sadece tarhiyat öncesi uzlaşma incelenecektir.⁵⁹⁸

Kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda uzlaşma imkanı VUK’nun ek 11. maddesi üzerinde yapılan değişiklikler nedeniyle dönemler itibariyle değişikliğe uğramıştır.

1. 01.01.1986 – 31.12.1994 Tarihleri Arasındaki Dönem

Tarhiyat öncesi uzlařma⁵⁹⁹ ilk defa 3239 sayılı Kanun’un⁶⁰⁰ 33. maddesi ile VUK’na eklenen Ek 11. madde ile düzenlenmiştir.⁶⁰¹ Maliye Bakanlığı tarhiyat

⁵⁹⁴DİBK 23.10.1986 tarih , E.1986/2, K.1986/2 sayılı kararı (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr>, 15 Mart 2013.

⁵⁹⁵“...VUK’un Dördüncü Kitap’ının sistematik yapısı bozulmuştur. Vergisel uyumsuzlukları çözümlenmede idari bir başvuru yolu olan uzlaşma konusunun, VUK’un “vergilendirme” başlıklı Birinci Kitap’ının, “vergi alacağının kalkması” başlıklı Altıncı Kısım’ında, “vergi hatalarını düzeltilme ve reddiyat”ı düzenleyen Üçüncü Bölüm’ü takiben düzenlenmesi gerektiği...” görüşü için bkz.: Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç...”, **a.g.m.**, s. 116.

⁵⁹⁶“tarhiyat öncesi uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı bir kurum olarak öngörüldüğünden, tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde, Vergi Usul Kanununun verdiği yetkiye dayanılarak Yönetmelikle belirlenmiş özel usul ve esasların uygulanması gerekmektedir.” DVDDGK 14.04.1995 tarih, E.1994/204, K.1995/126; DVVGK 11.02.1994 tarih, E.1992/16, K.1994/110 sayılı kararları (Çevrimiçi) <http://www.danistay.gov.tr>, 15 Mart 2013.

⁵⁹⁷Tahir Erdem, “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2005, s. 78.

⁵⁹⁸Karşı görüş bkz.: “VUK ek 11. Maddesinden yola çıkılarak tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi suç ve cezalarını ortadan kaldırmayacağı”, Yiğit, **a.g.e.**, s. 257-259.

⁵⁹⁹“...tarhiyat öncesi uzlaşma idarece tanınan bir haktır. Çünkü VUK ek md.1, f.1’de, maliye Bakanlığı’na tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına “izin verme” yetkisi tanınmış, Bakanlık ise bu izni,

öncesi uzlaşmanın usul ve esaslarını yönetmelikle belirlemiştir.⁶⁰² Buna göre Maliye Bakanlığı tarh edilen vergi ve kesilen cezalarla ilgili tarhiyat öncesi uzlaşmaya izin verebilir,⁶⁰³ tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda tutanakla tespit edilen durum hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz.

01.01.1995 tarihine kadar yürürlükte olan maddenin ilk halinde vergi kaçakçılığı suçları dolayısıyla ziyaa uğratan vergilerin uzlaşma kapsamında olmadığına dair bir düzenleme yer almadığından, vergi kaçakçılığı fiilleri nedeniyle tarhi istenen vergi ve kesilecek cezaların bu dönemde tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olduğu kabul edilmektedir.⁶⁰⁴ Bu dönemin zamanaşımı nedeniyle artık önemi bulunmamaktadır.

Ek madde 11'in (2.) fıkrasının sonuna 3505 sayılı Kanun⁶⁰⁵ ile “*uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanununun 112'nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır*” hükmü eklenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması durumunda dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacağına ilişkin düzenleme nedeniyle uzlaşmaya

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ile vermiştir.” Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, C.XXV, Sayı: 2, Yıl: 2008, s. 311.

⁶⁰⁰3239 sayılı Kanun 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

⁶⁰¹MADDE 33. — 213 sayılı Vergi Usul Kanununa 376 nci maddeden sonra 205 sayılı Kanunla eklenen bölüme aşağıdaki Ek 11 ve Ek 12 nci maddeler eklenmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşma :

Ek Madde 11. — Maliye ve Gümrük Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılmamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.

Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usuller Yönetmelikte belirtilir.

⁶⁰²Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 16.02.1987 tarih ve 19374 sayılı R.G.’de yayınlanarak 1 Mart 1987 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik halen yürürlükte olan 3.2.1999 tarih ve 23600 sayılı R.G.’de yayınlanan yeni yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır.

⁶⁰³“*uzlaşma, vergi kanunlarına göre belirlenmesi gereken/belirlenen vergi ve/veya cezanın tamamen ya da kısmen sona ermesi hukuki sonucuna yol açtığından, uzlaşmaya konu olabilecek vergi ve cezalar konusunda yürütmeye yetki verilmesi, gerek kanunilik ilkesine (AY md.73, f.3, md.38, f.1 ve f.3) -ve böylece- gerek yasama yetkisinin devri yasağına (AY md.7) aykırıdır. Bu konudaki belirlemenin kanun koyucu tarafından yapılması gerekir.*”, Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda...”, **a.g.m.**, s. 317.

⁶⁰⁴Y. CGK., 15.02.2000 tarih, E.2000/11-21, K.2000/24 sayılı kararı (Kazancı İçtihat Bilgi Bankası).

⁶⁰⁵3505 sayılı Kanun 10.12.1988 tarih ve 20015 sayılı R.G.’de yayımlanmıştır.

varılması durumunda VUK'nun 367. maddesine istinaden suç duyurusunda bulunulamayacağı hususu Yargıtay içtihatlarıyla yerleşmiştir.⁶⁰⁶

2. 01.01.1995 – 31.12.1998 Tarihleri Arasındaki Dönem

4008 sayılı Kanun'un⁶⁰⁷ 22. maddesiyle 01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere VUK'nun tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ile Ek 11. maddesinin (1.) fıkrası yeniden düzenlenmiştir.⁶⁰⁸

4008 sayılı Kanun ile Ek 11. maddede yapılan değişiklikle ilgili olarak 13.8.1994 günlü Resmi Gazete'de yayınlanan 229 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde, "*Ek 1. maddenin birinci fıkrasında yapılan düzenleme sonucu, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezasının kesilmesi halinde hem vergi hem cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağı*" hüküm altına alınmıştır.⁶⁰⁹ 01.01.1995 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleriyle ilgili vergi incelemeleri neticesinde vergi kaçakçılığı suçları için kaçakçılık cezalı tarhiyatlarda, tarhi istenen vergi aslı ve kesilecek kaçakçılık cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış,⁶¹⁰ uzlaşmanın kapsamı ağır kusur ve kusur cezası kesilen tarhiyatlarla sınırlandırılmıştır.⁶¹¹

⁶⁰⁶Y. 9. CD., 08.06.1989 tarih, E.1989/1464, K.1989/3058 sayılı kararı ile "*Defterlerin 213 Sayılı Kanun'un 139. maddesine aykırı olarak vergi dairesine ibrazı istenildiği gibi, sanığın tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonu ile uzlaşmaya gittiği ve uzlaşma gereğince ödeme yaptığı anlaşılmakta olup, 213 Sayılı Kanun'a 376. maddeden sonra eklenen ek 11. maddenin birinci fıkrasında göre, uzlaşmaya varan sanık hakkında hiçbir şikayette dahi bulunulamayacağı...*"na içtihat etmiştir. (Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 64).

⁶⁰⁷4008 sayılı Kanun 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶⁰⁸Madde 22 — İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları mevzuunda; idare, bu bölümde yer alan hükümler dairesinde mükellefler veya cezaya muhatap olanlarla aşağıda yazılı hususlarda uzlaşabilir. Ancak, kaçakçılık suçu cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza uzlaşma mevzuu yapılamaz.

Maliye Bakanlığı; vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir. Ancak; inceleme sonucunda kaçakçılık cezalı tarhiyat yapılmasını gerektiren tespitler nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek kaçakçılık suçu cezası tarhiyat öncesi uzlaşma mevzuu yapılamaz.

⁶⁰⁹Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Seri No: 290, 21.12.2000 tarih ve 24267sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶¹⁰Mustafa Akkaya/İbrahim Nihat Bayar, "Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargısına Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 220, Yıl: 19, 2011, s. 289.

⁶¹¹Özbalcı, **a.g.e.**, s. 1001.

VUK'nun 4008 sayılı Kanun'la değişmeden önceki şekline göre, ziya uğratılan vergi ile bu vergilere ilişkin kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları uzlaşma konusu yapılabilmekteyken; yapılan değişiklikle kaçakçılık cezası uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.

3. 01.01.1999 – 14.08.1999 Tarihleri Arasındaki Dönem

4369 sayılı Kanun'la⁶¹² yapılan ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren deęişiklikle⁶¹³ yalnızca vergi aslının tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olabileceği belirlenmiş, vergi ziyai cezasının uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltilileceği hüküm altına alınmıştır.⁶¹⁴

Vergi incelemeleri neticesinde vergi kaçakçılığı suçları için kaçakçılık cezalısı tarhiyatlarda sadece tarhi istenen vergi aslı uzlaşmaya konu olabilecek,⁶¹⁵ kesilecek kaçakçılık cezaları ise tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmış olduğundan, yeni düzenlemeye göre cezalar uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltililecektir.⁶¹⁶

Yapılan değişiklik sonucunda 01.01.1999-14.08.1999 tarihleri arasındaki dönemler için tarhiyata 344. maddenin (3.) fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilmiş ise sadece vergi aslı uzlaşmaya konu olabilecek, uzlaşmanın vaki olması halinde vergi ziyai cezası, uzlaşılan vergi miktarına göre düzeltililecektir.⁶¹⁷

VUK'nun geçici 23. maddesi hükmü uyarınca bu dönemler için 344. maddenin (2.) fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda ise hem vergi aslı hem vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu edilebilecektir.⁶¹⁸

⁶¹²4369 sayılı Kanun 24.07.1998 tarih ve 23417 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶¹³Madde 18- Maliye Bakanlığı vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerde tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.

⁶¹⁴Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Seri No: 280, 07.12.1999 tarih ve 23800 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶¹⁵Mehmet Altındağ, "Vergi Cezalarında Uzlaşma", **Vergi Raporu**, Sayı: 41, Haziran- Temmuz, 1999, s. 6.

⁶¹⁶290 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 21.12.2000 tarih ve 24267 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶¹⁷Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 119.

⁶¹⁸VUK Geçici Madde 23 – (Ek : 11/08/1999 - 4444/7 md.)

Vergi aslında uzlaşmaya varılması durumunda VUK'nun 367. maddesine istinaden suç duyurusunda bulunulması mümkün olmamaktadır.⁶¹⁹

4. 15.08.1999 – 31.12.2005 Tarihleri Arasındaki Dönem

VUK'nun Ek 11. maddenin (1.) fıkrası 4444 sayılı Kanun'un⁶²⁰ 7. maddesiyle 14.08.1999 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiş ve fıkra hükmü; "*Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir*" halini almıştır. Bununla birlikte uzlaşma hükümlerinde yapılan bu yasal değişikliklere uygun olarak, Uzlaşma Yönetmeliği ile Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde de değişiklikler yapılmıştır.⁶²¹

14.08.1999 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve 344. maddenin (2.) fıkrasına göre vergi ziyai cezası kesilmiş olan tarhiyatlarda hem vergi aslı hem de ceza uzlaşmaya konu olabilecektir.⁶²²

VUK'nun Ek 11. maddesinde, vergi kaçakçılığı suçları nedeniyle oluşacak cezaları uzlaşma kapsamı dışında tutan düzenleme, VUK'nun 344. maddesinin (3.) fıkrasına atıfla yapılmıştır. Söz konusu düzenlemele "*344'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç*" şeklinde parantez içinde yapılarak 344. maddenin (3.) fıkrasına istinaden kesilen üç

01/01/1999 tarihi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan ve uzlaşma talep edildiği halde henüz uzlaşma günü verilmemiş veya uzlaşma günü verilmiş ancak uzlaşma görüşmesi yapılmamış veya uzlaşma talep süresi geçmemiş olan vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda; vergi ziyai cezası için de uzlaşma talebinde bulunulabilir.

⁶¹⁹Şükrü Kızılot, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 74, Şubat 1999, s. 30-33.

⁶²⁰4444 sayılı Kanun 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶²¹Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile Tarhiyat öncesi Uzlaşma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24.08.1999 tarih ve 23796 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶²²290 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 21.12.2000 tarih ve 24267 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

kat vergi ziyai cezası kesilen tarhiyatlarda vergi ve ceza uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır.⁶²³

Anayasa Mahkemesi tarafından vergi ziyai cezasının düzenlendiği VUK'nun 344. maddesinin (2.) fıkrasının iptali sonrası⁶²⁴ 5479 sayılı Kanun'la⁶²⁵ değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere vergi ziyai suçu işleyenlere ziya uğratılan verginin bir katı ceza kesilecektir. Anayasa Mahkemesi tarafından eski hükmün iptal edilmiş olması ve yapılan değişikliğin 01.01.2006 tarihinden öncesini kapsamaması nedeniyle 5479 sayılı Kanun'la VUK'na geçici 27. madde eklenmiş ve 01.01.2006 tarihinden önceki fiiller için uygulanacak vergi ziyai cezası yeniden düzenlenmiştir.⁶²⁶ Geçici 27. maddede vergi ziyayına VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde üç kat cezanın kesileceği belirtilmiştir.

Uzlaşma maddelerinde geçici 27. madde uyarınca kesilecek üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlardan bahsedilmemektedir. VUK'nun geçici 27. maddesine istinaden kesilen üç kat vergi ziyai cezasının ve bunun ilgili olduğu verginin uzlaşma kapsamında olup olmadığı konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Bir kısım yazar geçici 27. madde hükümlerinin uygulandığı tarhiyatlarda üç kat vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren durum varsa uzlaşma hükümlerinden faydalanılabiliyor olduğunu, diğer bir kısım yazar ise üç kat vergi ziyai cezası kesilmesinde özü itibarıyla bir fark olmadığından geçici 27. maddeye istinaden de kesilen üç kat vergi ziyai cezası uzlaşmaya konu edilmemesi gerektiğini düşünmektedir.⁶²⁷

⁶²³Ok/Gündel, **a.g.e.**, s. 119.

⁶²⁴Anayasa Mahkemesi'nin 06.01.2005 tarih, E.2001/3, K.2005/4 sayılı kararı; 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶²⁵5479 sayılı Kanun 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶²⁶Madde 13 – 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

Geçici Madde 27 – 1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergiziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza; vergiziyayına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır.

⁶²⁷Fehmi Günay, "Kaçakçılık Suçu Sebebiyle Kesilen Üç Kat Vergi Ziyai Cezası ve Bu Cezaların Bağlı Olduğu Vergiler Uzlaşma Kapsamına Girer Mi?"

Bu husus 5736 sayılı Kanun'la⁶²⁸ getirilen düzenleme⁶²⁹ ile VUK'nun Ek 1 ve Ek 11. maddelerinin (1.) fıkralarının parantez içi hükümlerinin değiştirilmesi sonucunda açıklığa kavuşturulmuştur. Düzenleme ile 08.02.2008 tarihinden itibaren VUK'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen üç kat vergi ziyayı cezası ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.⁶³⁰

Ek 11. maddenin (2.) fıkrası "*tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz*" hükmünü içermektedir. Aynı yöndeki hüküm Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin⁶³¹ "Uzlaşmanın Kesinliği ve Dava Konusu Edilemeyeceği" başlıklı 16. maddenin (2.) fıkrasında da yer almaktadır. Anılan hükme göre tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde mükellef veya ceza muhatabı açısından dava yolu kapanmaktadır.⁶³²

Üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie başvurulamayacağı ifade edilmekteyse de, uzlaşma tutanağında veya uzlaşma görüşmelerine esas alınan vergi inceleme raporunda VUK'nun 117 ve 118. maddelerinde gösterilen türden bir vergi hatasının bulunması ve bu durumun görüşmelerde fark edilmeden bu hata üzerinden uzlaşmaya varılması halinde bunun vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülen zamanaşımı süresi içinde düzeltilebilmesi gerekir.⁶³³

Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmesine rağmen, uzlaşmaya varılamaması ya

(Çevrimiçi)http://www.muhasabenet.net/makale_fehmigunay_kacakcilik%20sucundan%20kesilen%20ovzc%20ve%20vergiler%20uzlasma%20kapsamina%20girer%20mi.html, 20 Mart 2013.

⁶²⁸5736 sayılı Kanun 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶²⁹Madde 6- b)Ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "(344 üncü maddenin üçüncü fıkrasuyarınca vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)" ibaresi "(359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)" şeklinde değiştirilmiştir.

⁶³⁰Donay, **a.g.e.**, s. 235; Karakoç, "Genel Vergi...", **a.g.e.**, s. 550.

⁶³¹Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

⁶³²Selahattin Tuncer, "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 21, s. 52-61.

⁶³³Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 125.

da uzlaşmanın temin edilememesi durumunda, uzlaşma tutanağı ile vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali üzerine, vergi dairesince yapılacak tarhiyat ve/veya ceza kesme, mükellefe veya ceza muhatabına, VUK'nun 34 ve 366. maddeleri uyarınca "ihbarname" ile tebliğ edilmekte ve dava açma süresi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başlamaktadır. Mükellefler ya da cezaya muhatap olanlar ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler.⁶³⁴

⁶³⁴Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. bs., Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 422.

SONUÇ

Yükümlülerin vergilere karşı gösterdiği en önemli aktif tepki vergi kaçakçılığıdır. Verginin zora dayanma özelliği, toplumsal ihtiyaçların artması nedeniyle kaynak sıkıntısı çeken devletin açığı vergilerden karşılamaya çalışması, Türkiye’de toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde ve bireylerin gerekli gördüğü alanlarda kullanılmaması, kanunların etkin uygulanmaması, rüşvet ve yolsuzlukların yaygın olması ve kamu kaynaklarının israf edildiği inancı gibi nedenler zaten vergi ödememe eğiliminde olan yükümlünün sisteme güvenini azaltmakta ve vergiye karşı pasif ya da aktif tepki göstermelerine yol açmaktadır.

Tarihsel süreç içerisinde yükümlülerin vergi sistemine uyumunu sağlamak için vergi kaçakçılığı suçlarını düzenleyen hükümlerde ve bunlar için öngörülen cezalarda sürekli değişiklikler yapılmıştır. 5432 sayılı Kanun ile ilk Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş, 5815 sayılı Kanun ile 5432 sayılı Kanun’da değişiklikler yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi suçları ve yaptırımlarına 2365, 2686, 2995, 3239, 3505, 4008, 4108, 4369, 5728 ve 5736 sayılı Kanunlar ile değişiklikler getirilmiştir. Son olarak vergi kaçakçılığı suçları ve bunlar için uygulanacak cezalar Vergi Usul Kanunu’nun Dördüncü Kitabı’nın İkinci Kısımının Üçüncü bölümünde düzenlenmiştir.

İlk defa 5432 sayılı Kanun’un 324. maddesinde, uygulamasında idari para cezasını gerektiren eylemler için kaçakçılık; *“mükellef ya da sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aynı maddede 8 bent halinde sayılan eylemlerde bulunmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermesi”* olarak tanımlanmıştır. 5432 sayılı VUK’nun kaçakçılıkla ilgili hükümleri değiştirilmiş, yapılan değişiklikle kaçakçılık; *“mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi”* olarak tarif edilmiştir. Ayrıca kaçakçılık fiillerinin bir kısmı ilk defa hileli vergi suçunun fiilleri olarak tanımlanarak sonucunda idari yaptırımın yanı sıra yine ilk kez hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yaptırım

gerektiren fiiller; hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük şeklinde belirlenmiştir. 213 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçu, “*mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*” şeklinde tanımlanırken; hileli vergi suçu ise, “*beyanname verilmiş olsun veya olmasın hükümde sayılan fiillerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi*” olarak tanımlanmıştır. 2365 sayılı Kanun ile ceza türlerine ağır kusur cezası eklenmiş, ayrıca hileli vergi suçunu oluşturan fiiller kaçakçılık suçunu düzenleyen 344. maddeye aktarılmış ve böylece bu iki suç “kaçakçılık” başlığı altında bütünleştirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre kaçakçılık, “*mükellef veya sorumlu tarafından madde metninde yer alan fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmıştır. 4008 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonucunda kaçakçılık suçu; mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır.

4369 sayılı Kanun ile daha önce 344. maddede kaçakçılık suçu olarak düzenlenen fiiller 359. maddede kaçakçılık suçları olarak yeniden düzenlenmiş, ancak maddede kaçakçılığa ilişkin herhangi bir tanımlama yapılmamış, madde de sadece kaçakçılığı oluşturan fiiller ve suçlar için öngörülen cezalara yer verilmiştir. 4369 sayılı Kanun’la getirilen düzenlemede “*kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir*” hükmüne yer verilmeyerek, vergi kaçakçılığı suçlarında suçun oluşumu için vergi ziyayı şartı kaldırılmıştır. Ayrıca Türk Ceza Kanunu’na uyum kapsamında madde hükmünde “*bilerek*” ifadesi kaldırılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile ilgili en son değişiklik 5904 sayılı Kanun’la yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemeler vergi kaçakçılığı suçları ile mücadelede tek başına yeterli değildir. Öncelikle düzenlemelerin ekonomik faktörlerin yanında sosyal, kültürel, siyasi, idari faktörlerinde göz önüne alınarak yapılması gerekmektedir. Ayrıca ülkemizde vergi kaçakçılığının temel sebebi yükümlülerde vergi bilincinin yeterince yerleşmemesidir. Bu nedenle vergi kaçakçılığının önlenmesi ya da en düşük düzeye indirilmesi için vergiyi toplayan idarenin uygulamalarının bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı sağlayacak yönde

olması, uygulamaların kamuoyuna iyi anlatılması ve vatandaşlara bu konuda eğitimin verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca devletin vergi toplama işlevini başarılı bir şekilde sürdürebilmesi ve vergi kaçakçılığının en aza indirgenebilmesi için vergi denetiminin etkin bir şekilde, alanında eğitimli kişilerce yapılması da büyük önem taşımaktadır. Vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik en caydırıcı nitelikte olan cezaların etkinliği adil şekilde uygulanmasına bağlıdır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı ile mücadele toplumsal ve ekonomik gerçeklere uygun iyi işleyen bir yaptırım sistemi ile birlikte diğer nedenleri de dikkate alan düzenleme ve uygulamalar getirilmelidir. Bu kapsamda vergi afları sık uygulanmamalıdır. Özellikle siyasi amaçlarla yapılan mali af uygulamaları, geniş kesimlerin vergiye uyumunu olumsuz etkilemektedir. Sık sık af çıkarılması, mükelleflerde beklenti oluşturmakta ve ödeme yapmaktan kaçınmasına neden olmaktadır.

Doktrinde VUK'nun 359. maddesinde yer alan hareketlerin seçimlik suç oluşturma haline ilişkin değişik görüşler mevcuttur. Bazı yazarlara göre; VUK'nun 359. maddesinin tamamı seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmişken, diğer bir görüşe göre, vergi kaçakçılığı suçları alt bent bazında seçimlik hareketli suç olarak kabul edilmektedir. Burada ilgili maddede suç tekliği çokluğunun belirlenebilmesi için, öncelikle ilgili maddede yer alan hareketlerin konusunun aynı olup olmadığının tespiti gerektiği düşünülmektedir. Her ne kadar tez başlığı olarak "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası" terimi kullanılmış olsada, tez içeriğimizde genel olarak, karışıklığa neden olmamak için, vergi usul kanununda kullanılan "Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları" terimi de kullanılmıştır.

Tezimiz kapsamında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin tespit ettiğimiz önemli gelişmelerden birisi; vergi incelemesi yapmaya yetkili makamların bazılarında doğrudan doğruya, bazılarında ise mütalaa alma şartı ile savcılık makamına başvuru olanağı tanıyan, vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar arasında ayrımın neden olan VUK'nun 367. maddesinin 6009 sayılı Kanun ile değiştirilmesidir. Vergi kaçakçılık suçlarının yetkili Cumhuriyet Savcılıkları'na bildirilmesinde Rapor

Değerlendirme Komisyonları'nın mütalaasının tüm vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu raporlarında aranması şeklinde önemli bir düzenleme getirilmiştir. Yapılan düzenlemeye göre artık vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili değerlendirme komisyon mütalaası ile doğrudan, vergi incelemesine yetkili olan diğer memurları ise ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalaasıyla ve buna ek olarak vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık mütalaası ile savcılık makamına başvurabilecektir.

Diğer önemli gelişme ise, 11 Nisan 2013 tarih ve 28615 sayılı R.G.'de yayımlanan 6455 sayılı Kanun ile VUK'nun 153. maddesinden sonra gelmek üzere, "Teminat Uygulaması" başlığı altında, 153/A maddesi eklenmiştir. Her ne kadar gerekçede bu düzenleme ile *"temel olarak, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği vergi inceleme raporu ile tespit edilip mükellefiyeti terkin edilenlerin yeniden mükellefiyet tesis ettirme talebiyle vergi dairesine işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde, aynı kanun dışı fiilleri işlemek suretiyle telafisi güç zarar vermelerine engel olmak ve kamu yararını korumaya yönelik bir takım idari tedbirler ihdas edilmesi"* hedeflendiği belirtilmişse de; VUK'nunda yer alan sahte belge kullanma suçu dışında kalan suçlar açısından da teşvik, destekten yararlanamama ve kişilerin duyurulması hususları düzenlenmiştir.

Vergileme küreselleşme ile ulusal sınırları aşip uluslararası bir yapıya kavuşmuştur. Küreselleşme hayatımızın bir çok yönünü etkilediği gibi, kamu maliyesinin yapısını dolayısı ile kamusal gelir ve gider yapısını da etkilemektedir. Teknolojik gelişmeler çerçevesinde gerek üretim faktörlerinin gerekse tüketicilerin uluslararası hareketliliği ulus devletlerin vergi politikalarını belirlemesinde önemli rol oynamaktadır. Küreselleşme sonucu ortaya çıkan yeni yöntemler vergilerden kaçınmayı veya vergi kaçırmayı kolaylaştırmaktadır. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu yeni olumsuzluklara karşı, vergi sistemlerinin uluslararası düzlemde ele alınması, sınırlararası bilgi paylaşımının da dahil olduğu uluslararası vergi işbirliğinin artırılması ve vergi politikalarının uluslararası dengeyi göz önüne alacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.basım, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.
- Akıntürk, Turgut,
Ateş Karaman, Derya: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, 20. basım, Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
- Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, 2. basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.
- Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- Artuk, Mehmet Emin,
Gökçen, Ahmet,
Yenidünya, Ahmet Caner: **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Adalet Yayınevi, 12. basım, Ankara, 2012.
- Barlass, İrfan: **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006.
- Baykara, Bekir: **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi Ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Suç ve Kabahatleri**, 2. basım, AfyonKocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyonkarafisar, 2011.

- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 28. basım, Ankara Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Candan, Turgut: **Vergi Suçları ve Cezaları**, 3. basım, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010.
- Candan, Turgut: **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. basım, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Centel, Nur,
Zafer, Hamide,
Çakmut, Özlem: **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 7. basım, Beta, İstanbul, 2011.
- Çomaklı, Şafak Ertan: **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.
- Çomaklı, Şafak Ertan: **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.
- Donay, Süheyl: **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, Haziran, 2008.
- Donay, Süheyl,
Kaşıkçı, Mahmut: **En Son Değişikliklerle Açıklamalı ve Karşılaştırmalı Türk Ceza Kanunu**, Beta Basım, İstanbul, 2005.
- Dönmezer, Sulhi,
Erman, Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku (Genel Kısım)**, 12. basım, Beta, C.I, İstanbul, 1997.
- Edizdoğan, Nihat,
Taş, Metin,
Çelikkaya, Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Yayınevi, Ankara, 2007.
- Eker, Aytaç: **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2004.
- Eker, Aytaç,
Tüğen, Kamil: **Kamu Maliyesine Giriş**, 5. basım, Tolga Matbaası, Ankara, 1994.
- Ekmekçi Çalıcıoğlu, Esra: **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler**, Kazancı, İstanbul, 2010.

- Erdem, Tahir: **Vergisel Kabahatler**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi**, 5. basım, Ankara, 1976.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 3. basım, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.
- Erman, Sahir: **Vergi Suçları - Ticari Ceza Hukuku IV**, İstanbul, 1988.
- Güçlü, Faruk: **Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı**, Başkent Klise&Matbaacılık, Ankara, 1998.
- Hakeri, Hakan: **Ceza Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Hızlı, Yılmaz: **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.
- İçel, Kayıhan,
Evik, Hakan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler 2.Kitap**, 4. basım, Beta, İstanbul, 2007.
- Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/1987.
- Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2011.
- Karakoç, Yusuf: **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. basım, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 1997.
- Kaşıkçı, Mahmut: **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- Kırbaç, Sadık: **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 19. basım, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

- Kızılot, Şükrü,
Kızılot, Zuhâl: **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 20.basım, Yaklaşım, Ankara, 2012.
- Kızılot, Şükrü,
Kızılot, Zuhâl: **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Koca, Mahmut,
Üzülmez, İlhan: **Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, 5. basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- Kocahanoğlu, Osman
Selim: **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1977.
- Kunter, Nurullah,
Yenisey, Feridun,
Nuhoğlu, Ayşe: **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuk**, 17. basım, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- Maliye Bakanlığı Gelirler
Genel Müdürlüğü: **Vergi Reformu (Eski Kanun-Yeni Kanun-Gerekçe: 4369 Sayılı Kanun)**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1998.
- Mutluer, M. Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006.
- Mutluer, M. Kamil,
Öner, Erdoğan,
Kesik, Ahmet: **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.
- Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. basım, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- Oğuzman, M. Kemal,
Öz, M. Turgut: **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 11. basım, Vedat Kitapçılık, İstanbul, C.I, 2013.
- Ok, Nuri,
Gündel, Ahmet: **Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012.

- Öncel, Mualla,
Kumrulu, Ahmet,
Çağın, Nami: **Vergi Hukuku**, 20. basım, Turhan, Ankara, 2011.
- Öner, Erdoğan: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Öner, Erdoğan: **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, Maliye Bakanlığı Yayını**, 2. basım, Ankara, 2005.
- Öz, Semih: **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- Özbalcı, Yılmaz: **En Son Kanun Değişiklikleri İle Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.
- Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Özbek, Veli Özer: **Ceza Muhakemesi Hukuku Bilgisi**, 3. basım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.
- Özgenç, İzzet: **Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler**, 8. basım, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Öztürk, Bahri,
Erdem, Mustafa Ruhan: **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku: Yeni TCK'ya Göre Yenilenmiş**, 12. basım, Seçkin Yayınları, Ankara, 2012.
- Parlar, Ali,
Demirel, Güleç: **Adli – İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Ankara, 2002.
- Reisoğlu, Safa: **Türk Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, Beta Yayın, İstanbul, 2012.
- Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.

- Sayar, Nihat: **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970.
- Şenyüz, Doğan: **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku**, 6.basım, Ekin Yayımevi, Bursa, 2012.
- Sokullu Akıncı, Füsün: **Kriminoloji**, Beta, İstanbul, 2012.
- Tekin, Sabri: **Vergi Teorisi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1993.
- Tekinay, Selahattin Sulhi, Akman, Sermet, Burcuoğlu, Haluk, Altop, Atilla: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7. basım, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993.
- Topçu, Halil İbrahim: Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005.
- Toroslu, Nevzat, Feyzioğlu, Metin: **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10. basım, Savaş Yayınları, , Ankara, 2012.
- Tosun, Öztekin: **Hileli Vergi Suçu**, Baha Matbaası, İstanbul, 1962.
- Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. basım, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Yiğit, Uğur: **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.

MAKALELER

- Ağar, Serkan: “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Mütalaa Şartı”, (Çevrimiçi)<http://www.serkanagar.av.tr/index.php/kategori-blogu/68-vergik>.
- Ağar, Serkan: “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları”, **TBB Dergisi**, Sayı 58, 2005, s. 281.
- Akarca, Akif, Şafak, Mehmet: “İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi”, (Çevrimiçi)http://www.muhasabenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html.
- Akkaya, Mustafa: “İdari ve Adli Ceza Sistemine Eleştirel Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Özel Sayı, Şubat-2008, Yıl-233, s. 32.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, C.49, Sayı: 1-4, 2000, s. 89.
- Akkaya, Mustafa, Bayar, İbrahim Nihat: “Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargısına Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 19, Sayı: 220, 2011, s. 289.
- Akman, Şefik Taylan: “Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, **Ankara Barosu Dergisi**, (Çevrimiçi)<http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2008-3/2.pdf>.
- Aktan, Coşkun Can: “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, **“Yeni” Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler**,

- Yeni Perspektifler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012/420, s. 174.
- Aktan, Coşkun Can,
Dileyici, Dilek,
Saraç, Özgür: “Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, **"Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, Yayın No: 2012/420, s. 192.
- Aktan, Coşkun Can,
Y. Vural, İstiklal: “Globalleşme ve Maliye Politikasında Değişim”, **"Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara, 2012/420, s. 249.
- Alptürk, Ercan: “Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede İnterpol ve Europol”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 22, 2005, s. 163.
- Altındağ, Mehmet: “Vergi Cezalarında Uzlaşma”, **Vergi Raporu**, Sayı: 41, Haziran- Temmuz, 1999, s.6.
- Aslan, Memduh: “Vergi Tahsilatında Yeni Strateji: Vergi Psikolojisi” (Çevrimiçi) <http://www.memduhaslan.com/>.
- Ateş, Leyla: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hukuki Yanılma”, **Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 637.
- Aydemir, Şinasi: “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (II)”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 162, 1995, s. 41.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımlar”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınlar, Ankara, 2009, s. 285.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum”,

İstanbul Barosu Dergisi, C.82, S.2008/6, s. 92.

- Başaran Yavaşlar, Funda: “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, (Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumunda (Ankara, 11.06.2006) sunulan tebliğ), Temmuz, 2006, s. 118.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “Vergi Ceza Hukukundaki Değişim Süreci ve Bu Değişim Sürecinin Vergi Ceza Sistemine Etkileri”, (Vergi Ceza Sistemi Paneli’nde sunulan tebliğ), **Vergi Sorunları Dergisi**, S: 233, Şubat 2008, s. 92.
- Başaran Yavaşlar, Funda: “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, C.XXV, Sayı: 2, Yıl: 2008, s. 311.
- Batun, Mehmet: “Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür”, (Çevrimiçi)<http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/>.
- Baykara, Bekir: “İdari Vergi Suç ve Cezalarında Kanunilik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2005, s. 285.
- Baykara, Bekir: “Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Mahkemesindeki Yeri”, **Vergi Dünyası**, Mayıs 2004, s. 8.
- Baykara, Bekir: “Ceza Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, sayı 323, 2008 s. 6.
- Baykara, Bekir: “Hapis Cezasını Gerektiren Vergi Suçlarında Dava Zamanaşımı Ve Zamanaşımının Başlangıcı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 270, Şubat 2004, s. 3.
- Baykara, Bekir: “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Da Mümkün Müdür?”, **Yaklaşım**, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 6.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin Bozdağ, Ahmet: “Türk Ceza Hukukunda ve Vergi Ceza Hukukunda Tekerrür”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF**

Dergisi, C.X ,Sayı:II, 2008.

- Candan, Turgut: “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınlar, Ankara, 2009, s. 283.
- Çağan, Nami: “Vergi Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, **AÜHFD.**, C. XXIX, Sayı: 1-2, 1972, s. 122.
- Çavuş, Adnan: “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 9.
- Çavuş, Adnan: “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 103, 2001, s. 203.
- Çelikkaya, Ali: “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler”,(Çevrimiçi)<http://www.eakademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>.
- Cumhur, Yusuf: “Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi”, **Terazi Hukuk Dergisi**, Yıl: 6, Sayı: 64, 2011, s. 58.
- Doğrusöz, Bumin: “Vergi Ceza SistemineYönelik Eleştiriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 233, Şubat 2008, s. 98.
- Doğrusöz, Bumin: “Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa’ya Aykırılığı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 189, Eylül 2008, s. 45-47.
- Doğrusöz, Bumin: “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt”, **Dünya Gazetesi**, 31.10.2002.
- Erdem, Tahir: “Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2005, s. 78.
- Eroğlu, Onur: “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, s. 58

(Çevrimiçi)<http://web.deu.edu.tr/hukuk/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/3-onureroglu.pdf>.

- Gınalı, Ayşe: “Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2010, s. 145.
- Günay, Fehmi: “Kaçakçılık Suçu Sebebiyle Kesilen Üç Kat Vergi Ziyai Cezası ve Bu Cezaların Bağlı Olduğu Vergiler Uzlaşma Kapsamına Girer Mi?”
(Çevrimiçi)http://www.muhasabenet.net/makale_fehmi_gunay_kacakcilik%20sucundan%20kesilen%20vzc%20ve%20vergiler%20uzlasma%20kapsamina%20girer%20mi.html.
- Günay, Özge: “OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, 2007, s. 88.
- Günaydın, İhsan, Benk, Serkan: “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, **19. Maliye Sempozyumu**, Antalya, 2004, s. 385.
- Gündel, Ahmet: “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 122 (Şubat 2003), s. 28.
- Gündoğdu, Burhan: “Muvazaa ve Peçeleme”, **Yaklaşım**, Sayı: 193, Ocak 2009.
- Gürbüz, Vedat: “Kayıt Dışı Ekonomi, Vergi Kaçırma ve Vergi Denetimi”, **23. Maliye Sempozyumu**, 2005, s. 257.
- İşık, İsmail, Topaç, Selimhan: “Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları”, **Yaklaşım**, Sayı: 163, Temmuz 2006, s. 82.
- İhsan, Ali, Çilingir, Özgür: “IMF Politikaları ve Kalkınmanın Finansmanı”, (Çevrimiçi)<http://www.vergidanismani.com/yazdir.asp?id=545>.

- İnal, A. Metin,
Sofuoğlu, Ahmet: “4108 sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl: 15, Sayı: 56, Ocak 1996, s. 5-6.
- Karaaslan, Mehmet: “Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi”, **TBB Dergisi**, Sayı 64, 2006, s. 137.
- Karakoç, Yusuf: “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 1996, Sayı 174.
- Karakoç, Yusuf: ‘Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları’, **19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Bursa, 2004, s. 101-102.
- Kaşıkcı, Mahmut: “VUK’nun 344. Maddesinde Yer Alan Vergi Ziyatı Cezasının Anayasa Mahkemesince İptalinin Yarattığı Sorunlar”, **Hukuki Perspektif Dergisi**, sayı: 6, Mayıs 2006, s. 80-91.
- Kayan, Ahmet: “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, **Maliye Dergisi**, (Çevrimiçi) http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/135/AhmetKAYAN.pdf, s. 81, 10 Eylül 2012.
- Kıldış, Yusuf: “Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma”, **Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker’e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2012, s. 312.
- Kıldış, Yusuf: “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.2, Sayı: 2,

2000.

- Kıldış, Yusuf: “Kayıt Dışı Ekonomi”, (Çevrimiçi)
<http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kil-dis-kayit-disi.pdf>.
- Kızılot, Şükrü: “Tarhiyat Öncesi Uzlaşanlarda, Hapis Cezasının Kalkması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 74, Şubat 1999, s. 30-33.
- Köşsekoğlu, Abdullah: “Vergi Usul Kanununun 359/b maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu”, **Adalet Dergisi**, Sayı: 39, Ocak 2011, s. 2.
- Kürk, Memiş: “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, **Mali Çözüm**, Sayı: 98, 2010.
- Kumluca, İbrahim: “Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s. 97.
- Kumrulu, Ahmet: “Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, **Danıştay Dergisi**, Ankara, Sayı: 72-73, 1989, s. 8-26.
- Miynat, Mustafa,
Bostan, M. Kemal: “Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye’de Kullanılan Uygulama Yöntemleri”, **Prof. Dr. Aytaç EKER & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül EKER’e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2012, s. 348.
- Oktar, S. Ateş: “Vergi Suçunun Niteliği Üzerine Bazı Düşünceler”, **İktisat Fakültesi Mecmuası**, C.49, 1998, s. 166.
- Oktar, S. Ateş: “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2009, Yıl: 32, Sayı: 249, s. 8.

- Oktar, S. Ateş: “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2000, Sayı: 144.
- Öz, Erdoğan: “Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması – İhtirazi Kayıtlı Beyan”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, Mayıs 1999.
- Öz, Ersan,
Buyrukoğlu, Selçuk,
Bozdoğan, Doğan: “Ulusal/Uluslararası Boyutta Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi”, **Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker’e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 337.
- Özel, Salih: “Muhasebe Hilesi Kavramı”, **Yaklaşım**, Sayı: 226, Ekim 2011.
- Özyer, Mehmet Ali: “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını**, 4. bs., Ankara, 2008, s. 914.
- Sarılı, Mustafa Ali: “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı: 41, 2002.
- Seviğ, Veysi: “Pişmanlıkla Verilen Beyannamelere İhtirazi Kayıt Konulması”, **Yaklaşım**, Sayı:120, Aralık-2002, s. 44.
- Sonsuzoğlu, Elif: “Kaçakçılık Suçunun Oluşmasında Vergi Ziyayı Şart Mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:210, Yıl: Haziran 2010.
- Şeker, Sakıp: “Muhasebe Hilesi Üzerine”, **Yaklaşım**, Nisan 2009, s. 108-110.
- Şenyüz, Doğan: “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, (Çevrimiçi)
http://www.ekonomikpanorama.com/yazarlar/pr_dr_dogan_senyuz/12529.html, 25 Eylül 2012.
- Tezcan, Kerametdin: “Vergi Dairesi Mükellef İlişkisinde Vergi İdaresi

Personelinin Sosyo ve Psikolojik Yapısı”, (Çevrimiçi)
<http://www.sonbaski.com/sayi6vergi.htm>.

Tosuner, Mehmet,
Demir, İhsan Cemil:

“Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlakı Düzeyi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.X, Yıl: 2008, Sayı: 2, s. 355-374.

Tuncer, Selahattin :

“Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:21, s.52-61.

Üzeltürk, Hakan:

“Yeni TCK'nın Vergi Kaçakçılığına Etkisi”, **Güncel Hukuk Dergisi**, 2005, s. 10.

Vural, İstiklal Yaşar:

“Küreselleşme Sürecinde Türk Vergi Sistemi ve Ulusal Rekabet Gücü”, **Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker'e Armağan Kitabı**, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2012, s. 215.

Yıldız, Ali Kemal:

“5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Açıklamalar-Değerlendirmeler, Öğretiden Görüşler ve Yargıtay Kararları”, **İstanbul Barosu Yayınları**, 2007, s. 162.

Yılmaz, Binhan Elif,
Çak, Murat,
Şeker, Murat:

“Uluslararası Vergi Rekabetinin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerine Etkileri: Türkiye Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **23. Maliye Sempozyumu**, 2008, s. 76.

ONLİNE KAYNAKLAR

Kazancı İçtihat Bilgi Bankası

<http://www.anayasa.gov.tr>

<http://www.ankarabarusu.org.tr>

<http://tdkterim.gov.tr>

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

[http://www.resmigazete.gov.](http://www.resmigazete.gov)