VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İÇTİMA

Sevilay Yıldırım

171124206

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kamu Hukuku Anabilim Dalının Adı
Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı
Danışman: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Aralık, 2020

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İÇTİMA

Sevilay Yıldırım
171124206
Orcid: 0000-0002-9833-5460

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Kamu Hukuku Anabilim Dalının Adı
Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı
Danışman: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Aralık, 2020



JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın uygulama aşamasında yardımlarını esirgemeyen, bilgi, birikim ve tecrübeleriyle bana yol gösteren değerli hocam Prof. Dr. Dilek Yılmazcan'a teşekkürü borç bilirim.

Bu çalışmamın tamamlanma sürecinde yardımlarını esirgemeyen, hayatımın her evresinde bana her zaman güvenen babam Fevzi Yıldırım, annem Güner Yıldırım'a ve bu tezin her aşamasında benden desteklerini esirgemeyen Dr. Tülay Yıldırım Turan ve değerli eşi Dr. M. Emre Turan'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Sevilay Yıldırım

Aralık, 2020

ÖZ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA İÇTİMA

Sevilay Yıldırım
Yüksek Lisans Tezi
Kamu Hukuku Anabilim Dalı Adı
Kamu Hukuku Yüksek Program Adı
Danışman: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan
Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2020

Tezimin amacı, ceza hukukunda yer alan içtima hükümlerinin vergi ceza hukuku açısından uygulanışını ve bu uygulamada yer alan kanun boşluklarını, ortaya çıkan ve uygulamaya da yansıyan sorunların neler olduğunu ve bu sorunlara hukuki zeminde nasıl bir çözüm üretilebileceği hususlarından bahsetmektir. "Vergi Kaçakçılığı suçlarında içtima" başlıklı bu tezin hazırlanılması sürecinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları, Yargıtay İçtihatları, Doktirinsel görüşlerden yararlanırak bir sentez oluşturulmuştur.

Tezimin birinci bölümünde vergi kavramı, vergi kabahati, vergi suçu, vergi kabahati ve vergi suçlarının farkları üzerinde durulmuş, bunlara ilişkin detaylı olarak açıklamalarda bulunulmuştur. İkinci bölümünde vergi kaçakçılığı suçunun kanun kapsamında nasıl tanımlandığı, hangi hallerde vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu, yargılama usulü ve vergi kaçakçılığında cezayı azaltan ve ortadan kaldıran haller incelenmiştir. Tezimin üçüncü bölümünde ise, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu açısından içtima hususunun neler içerdiği üzerinde durulmuş ve içtimanın Vergi Usul Kanunu açısından, vergi kaçakçılığı suçuna nasıl tatbik edildiği irdelenmiştir. Üçüncü bölümün sonunda, içtimanın alt başlığı olan fikri içtima ve zincirleme suç hükümlerinin vergi kaçakçılığı suçuna tatbik edilişinde ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlara uygulanması gereken kurallar Yargı kararları ve dokrtinsel görüşler de dikkate alınarak hukuki zeminde ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi; Vergi Kaçakçılığı; İçtima; Ceza Hukuku; Fikri İçtima; Zincirleme Suç; AİHM; Anayasa Mahkemesi; Yargıtay.

ABSTRACT

ASSEMBLY IN TAX EVIDENCE OFFENSES

Sevilay Yıldırım
Master Thesis
Department of Public Law
Public Law Graduate Program
Thesis Advisor: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan
Maltepe University Graduate Education Institute, 2020

The purpose of my thesis is to mention the application of the social law provisions in the criminal law in terms of tax penal law, the legal gaps in this application, the problems that arise and reflected in the practice, and how to find a solution to these problems on the legal basis. In the process of preparing this thesis titled “Colleague in Tax Evasion Offenses”, a synthesis was created by making use of the decisions of the European Court of Human Rights, the Court of Cassation's case law, and doctrinal views.

In the first part of my thesis, the concept of tax, tax fault, tax crime, tax fault and the differences of tax crimes are emphasized and detailed explanations are made regarding them. In the second part, how the crime of tax evasion is defined within the scope of the law, the situations in which tax evasion occurs, the trial procedure and the situations that reduce and eliminate the penalty in tax evasion are examined. In the third part of my thesis, what the social issue includes in terms of the Turkish Penal Code numbered 5237 and how it is applied to tax evasion in terms of Tax Procedure Law is examined. At the end of the third chapter, the problems that arise in the application of the subtitle of the social and chain crime provisions to tax evasion crime and the rules to be applied to these problems are discussed in legal grounds, taking into account the judicial decisions and doctrinal opinions.

Keywords: Tax; Tax Evasion; Social Security; Criminal Law; Intellectual Combat; Chain Crime; ECHR; Constitutional Court; Supreme Court.

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI ii
ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI iii
TEŞEKKÜR iv
ÖZ v
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER vii
KISALTMALAR x
ÖZGEÇMİŞ xi
BÖLÜM 1. GİRİŞ 1
BÖLÜM 2. VERGİ KAVRAMI, VERGİ KABAHATİ VE VERGİ SUÇU 3
2.1. Vergi Kavramı 3
2.1.1. Verginin Tanımı 3
2.1.2. Vergileme ile İlgili Kavramlar 4
2.1.2.1. Verginin Konusu 5
2.1.2.2. Verginin Alacaklısı 5
2.1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay 6
2.1.2.4. Vergi Sorumlusu 6
2.1.2.5. Vergi Mükellefi 7
2.2. VERGİ KABAHATİ 8
2.2.1. Vergi Kabahatinin Tanımı 8
2.2.2. Vergi Kabahatleri 8
2.2.2.1. Vergi Zıyaı 8
2.2.2.2 Usulsüzlük Kabahatleri 9
2.2.2.2.1. Genel Usulsüzlük 9
2.2.2.2.2. Özel Usulsüzlük 11
2.2.3. Vergi Kabahatinin Unsurları 11
2.3 Vergi Suçu 13
2.3.1. Suç Kavramı 13
2.3.1.1. Suçun Tanımı 13
2.3.1.2. Suçun Kabahatten Farkı 14
2.3.1.3. Suçun Unsurları 16
2.3.1.3.1. Kanuni Unsur 16
2.3.1.3.2. Maddi Unsur 17
2.3.1.3.3. Manevi Unsur 18
2.3.2. Vergi Suçunun Tanımı 18
2.3.3. Vergi Suçunun Unsurları 19
2.3.3.1. Maddi Unsur 20
2.3.3.2. Manevi Unsur 21

2.3.3.3. Hukuka Aykırılık 21
2.3.4. Vergi Suçları 22
2.3.4.1. Vergi Kaçakçılığı 22
2.3.4.2. Vergi Mahremiyetini İhlal 24
2.3.4.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma 26
2.3.4.4. Hassasiyet ve Şerefe Tecavüz 28
2.3.4.5. Ekim-Sayım Beyanlarını Denetlememe 29
2.4. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramlarının Farkı 30
BÖLÜM 3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU 31
3.1.Vergi Kaçakçılığının Tanımı 31
3.2. Vergi Kaçakçılığının Suçunun Tarihçesi 31
3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Ortaya Çıkma Sebepleri 38
3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Taraflar 41
3.4.1. Fail 41
3.4.2. Mağdur 44
3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları 44
3.5.1. Kanuni Unsur 44
3.5.2. Maddi Unsur 45
3.5.2.1. Hareket 45
3.5.2.1.2. VUK Md. 359/A-1'e göre kaçakçılık fiilleri 46
3.5.2.1.2. VUK Md. 359/A-2'ye göre kaçakçılık fiilleri 49
3.5.2.1.3. VUK Md. 359/B'ye göre kaçakçılık fiilleri 50
3.5.2.1.4. VUK Md. 359/C'ye göre kaçakçılık fiilleri 51
3.5.2.2. Netice 52
3.5.2.3. Nedensellik Bağı 52
3.5.3. Manevi Unsur 53
3.5.4. Hukuka Aykırılık 55
3.6. Vergi Kaçakçılığı Suçun Oluşturan eylemler 56
3.6.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak 56
3.6.2. GERÇEĞE VEYA KAYDA KONU OLMAYAN KİŞİLER ADINA HESAP AÇMAK 58
3.6.3. Çift Defter Kullanmak 59
3.6.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek ve Gizlemek 60
3.6.5. İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak 63
3.6.6. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koymak ya da Hiç Yaprak Koymamak 66
3.6.7. BELGELERİN ASLI VEYA SURETLERİNİ TAMAMEN VEYA KISMEN SAHTE OLARAK DÜZENLEMEK VEYA BU NİTELİKTEKİ BELGELERİ KULLANMAK 67
3.6.8. Belgeleri Maliye Bakanlığı İle Anlaşma Olmadığı Halde Basmak, Sahte Olarak Basmak ve Bunları Kullanmak 67
3.7. Yargılama Usulü 69
3.8. Yaptırım 72
3.8.1. Mali Nitelikteki Yaptırımlar 72
3.8.2. Ceza Hukukuna İlişkin Yaptırımlar 73
3.8.3. Vergi Kaçakçılığı Cezaları 74
3.8.4. Tekerrür 75
3.9. Kusur Kaldıran Ta da Azaltan Haller 76
3.9.1. Hata 76

3.9.2. Mücbir Sebep 77
3.10. Davayı Ya da Cezayı Düşüren Haller 78
3.10.1. Ölüm 78
3.10.2. Af 79
3.10.3. Zaman Aşımı 80
3.10.4. Pişmanlık ve Islah 82
3.10.5. Uzlaşma 83
BÖLÜM 4. VERGİ KAÇAKÇILIĞINDA İÇTİMA 85
4.1.Suçun Özel Görünüş Şekilleri 85
4.1.1. İştirak 85
4.1.2. İçtima 87
4.1.3. Teşebbüs 90
3.2. Ceza Hukukunda Birleşme 91
4.2.1. Suçların İçtimaı 91
4.2.1.1. Bileşik Suç 91
4.2.1.2. Zincirleme Suç 92
4.2.1.3. Fikri İçtima 93
4.2.2. Cezaların İçtimaı 93
4.3. Vergi Kaçakçılığında İçtima Şekilleri 94
4.3.1. Bileşik Suç 95
4.3.2. Fikri İçtima 95
4.3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Fikri İçtima 96
4.3.2.2. İdari Vergi Suçları ile Vergi Kaçakçılığı Suçları Arasında Fikri İçtima ... 99
4.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçları Açısından ‘’Non Bis In İdem İlkesi’’ 103
4.3.3.1. Non Bis In İdem İlkesi 103
4.3.1.2. Vergi Ceza Hukuku Açısından “Non Bis In İdem İlkesi’’nin Uygulaması 108
4.3.3.3. Vergi Suçları ve Vergi Kabahatleri Açısından Non Bis In İdem İlkesi... 116
4.3.3.3.1. Vergi Kabahatleri Arasında İçtima 116
4.3.3.3.2. Vergi Kabahat ve Suçları Arasındaki İçtimanın Uygulanışı 117
4.3.3.4. Non Bis İn İdem İlkesine Yönelik Anayasa Mahkemesi Değerlendirmesi ve İlgili Kararlar 119
4.3.3.5. Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararları ve Değerlendirmesi 121
4.3.3.5.1.Zincirleme (Müteselsil) Suç Açısından Vergi Kaçakçılık Suçları 126
4.3.3.5.1.1. Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme Suçun Şartları 126
4.3.3.5.2. Bir Suç İşleme Kararı İcrasının Bulunması Gereklidir 127
4.3.3.5.3. Suç Fiilleri Değişik Zamanlarda İşlenmelidir 128
4.3.3.5.4. Suçlar Birden Fazla Olmalıdır 129
4.3.3.5.5. Suçların Aynı Olması Gerekir 129
4.3.3.5.6. Kaçakçılık Suçunda Zincirleme Suçun Sonuçları 130
4.3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suça İlişkin Doktrinsel Görüşler ve Yargıtay Kararları 130
BÖLÜM 5. SONUÇ 140
KAYNAKÇA 143

KISALTMALAR

AİHM :Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS :Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

AYM :Anayasa Mahkemesi

C :Cilt

CD :Ceza Dairesi

E :Esas

HAGB :Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması

K :Karar

KK :Kabahatler Kanunu

m :Madde

s :Sayfa

vb :Ve benzerleri

T :Tarih

TCK :Türk Ceza Kanunu

TC :Türkiye Cumhuriyeti

TDK :Türk Dil Kurumu

VUK :Vergi Usul Kanunu

Y :Yargıtay

YCGK :Yargıtay Ceza Genel Kurulu

ÖZGEÇMİŞ

Sevilay Yıldırım

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Eğitim

Derece	*Yıl*	*Üniversite, Enstitü, Anabilim/Anasanat Dalı*
Y.Ls.	2020	Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Ls.	2015	Maltepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
Lise	2006	Ataşehir Mevlana Lisesi

İş/İstihdam

Yıl	*Görev*
2016 -	Avukat

Mesleki Birlik/Dernek Üyelikleri

Yıl	*Kurum*
2015 -	Üye: İstanbul Barosu

Alınan Burs ve Ödüller

Yıl	*Burs/Ödül*
2010	*Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Tam Bursu*
2014	Hızı Veldet Velidedeoğlu Dava Yarışması Türkiye 2.'liği
2015	Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi 3.'lüğü

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı : İstanbul, 1992 Cinsiyet: K
Yabancı diller : İngilizce (orta)
e-posta :

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu, Anayasa'nın 2. Maddesinde ''Cumhuriyetin Nitelikleri'' başlığı altında düzenlenmiştir. Sosyal devlet ilke ve anlayışı günümüzde yerleşmiş en önemli yapı ve ilkelerden birisidir. Sosyal devlet olmanın vermiş olduğu yükümlülükler, toplumsal refahı ve ekonomik kalkınmayı gerçekleştirebilme amacıyla harcamaları da arttırmıştır. Sosyal devlet anlayışını uygulayabilmek amacıyla da daha fazla gelir ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Vergiler, bu noktada Sosyal Devlet'in faaliyetlerine ilişkin ihtiyaç duyduğu en önemli gelir kaynağı olmuştur. Vergi yükümlülüklerinin kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak ifa edilmesini sağlamak ve yine hazinenin en önemli gelir kaynakları arasında yer alan verginin kaybının önlenmesi amacıyla vergilere ilişkin suç ve cezalar neredeyse bütün hukuk düzenlerinde yerini almıştır.

Vergi suçları, hazineye karşı gerçekleştirilen ekonomik suçlar arasında yer almaktadır. Vergi suç ve cezalarının yasal çerçevede düzenlenmesindeki amaç, vergi ödevlerinin yasaların öngördüğü zamanda ve kurallara uygun olarak ifa edilmesini sağlamaktır.

Vergisel alanda işlenen suçlarda devlet, bir taraftan konuyla ilgili ceza yasalarını düzenleyip, ceza uygulayıcısı diğer taraftan vergi suçunu işleyen fail karşısında vergi alacaklısıdır. Türk vergi sisteminde, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenler iki farklı yaptırımla karşı karşıya kalmaktadır. Birincisi, vergi zıyaı ve usulsüzlük halinde idare tarafından kesilen para cezalarıdır. Bu halde cezai yaptırımı uygulayan vergi idaresi olup, ihtilaf çıkması halinde idari yargılama usulü uygulanmaktadır. İkincisi hürriyeti bağlayıcı şekilde cezai yaptırımları olan vergi kaçakçılığı halleridir. Bu durumda tarafsız ve bağımsız adli makamlarca ceza yargılaması usulü uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun hangi dönemlerde işlendiği, kanunda yazılı fiilleri kaç defa gerçekleştirdiği hususu suçun özel görünüş şekillerini ortaya çıkartmaktadır. Bu noktada kanun koyucu cezai yaptırım açısından daha ağır cezalandırma şeklinde farklı yaptırımlar uygulaması durumu ortaya çıkmaktadır.

Fikri içtima, zincirleme suç' da bu noktada suçun özel görünüş şekillerinden olup içtima başlığı altında toplanmaktadır. Bu çalışmamızda suçun özel görünüş şekillerinden olan içtimanın vergi kaçakçılığı suçlarına nasıl tatbik edileceği üzerinde irdeleme ve çalışma yapılacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçunda içtima halinde, vergi usul kanununda özel bir düzenleme bulunmadığından, ceza kanunundaki içtima konusundaki düzenlemeler uygulanacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarında içtima ayrı bir özellik göstermediğinden, burada ceza kanununda düzenlenen içtima bahsine ve bunun vergi kaçakçılığı suçuna nasıl uygulanacağını inceleyeceğiz.

İlk bölümde, vergi, vergi kabahati, vergi suçu üst başlıkları halinde tanımlamalar yapılacak, verginin konusu, alacaklısı, vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusu, vergi mükellefi tanım ve kanuni açıklamalarına yer verilecek, vergi kabahatleri başlığı altında, vergi kabahatinin unsurları, vergi zıyaı, özel ve genel usulsüzlük hallerinin nereler olduğu, vergi suçunun ne olduğu ve hangi hallerde oluştuğu incelenecek ve sonrasında da vergi suçları ve vergi kabahatleri arasındaki farklar kıyaslanarak ortaya konulacaktır.

İkinci Bölümünde, Vergi kaçakçılığının kanuni tanımı, tarihçesi, ortaya çıkma sebepleri, vergi kaçakçılığı suçunda taraflar, suçun unsurları, kanun kapsamında vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren fiiller, vergi kaçakçılığı suçunda uygulanacak yargılama usulü, yaptırımlar ve vergi kaçakçılığını ortadan kaldıran haller irdelenecektir.

Çalışmamızın son ve üçüncü bölümünde ise, Türk Ceza Kanunu açısından suçun özel görünüş şekillerinin neler olduğu konusunda kanuni tanım ve açıklamalar, suçun özel görünüş şekilleri ve ceza hukukunda birleşme kavram ve unsurlarının neler olduğu hususu açıklanmıştır. Devamında vergi kaçakçılığı suçu açısında içtima hükümlerinin nasıl uygulandığı, kanun boşlukları, ortaya çıkan sorunlar, boşluk karşısında karşılaşılan sorunlara nasıl hukuki zemin oluşturulabileceği hususları değerlendirilmiştir.

Genel değerlendirme ve sonuç bölümümüzde ise çalışmamızla ilgili genel bir değerlendirme yapıldıktan sonra doktrindeki tartışmalar ve uygulamadaki farklılıklara dikkat çekilmiştir.

BÖLÜM 2. VERGİ KAVRAMI, VERGİ KABAHATİ VE VERGİ SUÇU

2.1. Vergi Kavramı

2.1.1. Verginin Tanımı

Devletler, vatandaşlarının huzur ve refah içerisinde yaşamalarını teminat altına almakla mükellef varlıklardır. Bir devletin bu amaçla üstlendiği yükümlülükleri gerektiği gibi ifa edebilmesi için kamu gelirlerine ihtiyacı vardır. Kamu geliri kalemleri arasında en büyük yer kaplayan kalem ise devletin topladığı vergilerdir.[1] Vergi, amme hizmetlerini yerine getirebilmek için gereken giderleri karşılayabilmek adına, devletin egemenlik yetkisine dayanarak özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinden topladığı karşılıksız ödemelerdir. Vergi uygulamaları; politik, toplumsal, iktisadi ve mali nedenlere bağlı olarak belirlenmektedir. Vatandaşların vergi uygulamalarına karşı ilgi ve tepkisini tayin eden en önemli unsurlar ise, mevzuat hükümleri, uygulama biçimi ve yönetimidir. Vergi kelimesinin anlamı incelendiğinde; karşılıksız verilen, hediye edilen bir değer olarak tanımlandığı görülmektedir. Vergi hakkındaki düşünceler ve vergi uygulamalarının gelişimi her ülkede farklı seyretmiş ve bir ülkede farklı zamanlarda farklı uygulamalar ve anlayışlar benimsenebilmiştir.[2] Vergi gelirlerinin kamu gelirleri arasındaki oranı bir toplumun gelişmişlik seviyesi bakımından önemli bir göstergedir. Kamu hizmetleri karşılığında bir bedel alınmadan ifa edilmekte, ancak bu hizmetlerin finansmanı için kişilerden belirli kriterlere göre vergi adı altında cebren ödeme alınmaktadır. Vergi kavramının en ayırt edici özelliği cebri nitelikte olmasıdır. Bununla birlikte vergi, belirli bir karşılığı olmaksızın yapılan bir ödemedir.[3] Vergi mükellefi, ödediği vergiye dayalı olarak kamu hizmetlerinden faydalanma imkanı elde etmemektedir. Nitekim kamu hizmetleri karşılıksız olarak herkese sunulmaktadır.

---

[1] Kerim GÖK, Vergi Direncinin Gelişimi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2007, *20*(1), 143-163.
[2] Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 114-116.
[3] Veli KARGI ve Cihan YÜKSEL, Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Konferansları*, 2010, s. 26.

Vergi politikaları zamana, mekana, topluma ve kişiye göre farklılık göstermektedir. Ancak adil bir vergi uygulaması, vergi politikalarının sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için zorunlu unsurdur. Vergi uygulamalarında önem arz eden faktörler; vergiye konu olan kaynağın devamlılığına zarar verilmemesi, kişilerin maddi durumuna göre belirlenmesi, herkese yönelik olması olarak sıralanabilir. Türk Mevzu Vergi Hukukunda ve Vergi Usul Yasasında vergi kavramına ilişkin bir tanım yapılmamıştır. Anayasa Md. 73 hükmünde ise selefi anayasada yer alana benzer bir hüküm olarak, "Siyasal Haklar ve Ödevler" kısmında "Vergi Ödevi" başlığı ile; *"Herkes, kamu giderlerinin karşılaması amacıyla, mali gücü oranında vergi vermekle mükelleftir. Vergi, harç, resim ve benzeri yükümlülükler ancak kanun hükmü ile konulur değiştirilir veya yine kanun hükmü ile kaldırılır."* Şeklinde düzenlenmiştir. Mezkur hükümden vergi uygulamalarında kanunilik, mali güce göre alınma, karşılıklılık, genellik prensiplerinin benimsendiği anlaşılmaktadır. Anayasada benimsenmiş olan "sosyal hukuk devleti ilkesi" gereğince vergileme uygulamalarında adaletli olunması gerekmektedir. 1961 Anayasasında yalnızca vergilerin konulmasında kanunilik ilkesi benimsenmişken; 1982 Anayasasında vergilerin kaldırılması ve değiştirilmesi için de kanunilik ilkesi benimsenmiştir.[4]

2.1.2. Vergileme ile İlgili Kavramlar

Vergi, devlet ya da devletin yetki tanıdığı organlar eliyle; özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinden, yasalar uyarınca, karşılıksız ve cebren iktisadi değerler alınmasıdır. Bu tanıma göre vergiler aracılığıyla devlet ile özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri arasında bir borç ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bir devletin vergi toplamasının dayanağı, devletin egemenlik yetkisidir. 1982 Anayasası Md. 73 hükmünde de herkesin vergi mükellefi olduğu düzenlenmiştir.[5]

---

[4] Adnan GERÇEK, Ferdi BAKAR, Fulya MERCİMEK, Erdem Utku ÇAKIR ve Semih ASA, Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *63*(1), 2014, 81-130.

[5] Hüsamettin UĞUR ve Mert ELİBOL, *Vergi Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s. 3.

2.1.2.1. Verginin Konusu

Vergi, özel hukuk gerçek ve tüzel kişilerinden karşılıksız olarak ve cebren alınan ekonomik değerlerdir. Verginin konusunu bu ekonomik değerin hangi şey üzerinde alındığı hususu teşkil eder. Bu husus, maddi veya gayri maddi bir unsur olabileceği gibi, bir olay, bir fiil, fiziksel bir nesne ya da hukuki bir işlem olabilir. Verginin konusunu oluşturabilecek şeyler tahdidi olarak sayılamaz.

Zira vergisel konuları teşkil eden ekonomik değerler zaman içerisinde daima bir gelişime ve değişime uğramaktadırlar. Verginin en asli ögesi verginin konusudur. Mahiyeti itibariyle vergi yasalarında öncelikle verginin konusu düzenlenmektedir.[6] Örnek vermek gerekirse Gelir Vergisi Kanunu Md. 1 hükmünde: *"Kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği irat ve kazançların safi tutarlarıdır."* ifadesiyle verginin konusu düzenlenmektedir.

2.1.2.2. Verginin Alacaklısı

Vergilendirme yetkisine haiz olan organ, vergi alacaklısıdır. Kural olarak devlet vergilendirme yetkisini yasama organı aracılığıyla kullanmaktadır. Vergi, harç, resim ve benzeri yükümlülüklerin ancak kanun hükümleri ile konup, kaldırılabileceği ve değiştirilebileceği Anayasa'nın 73. Maddesinde düzenlenmiştir. Maddede vergilerin kanuniliği prensibi düzenlenmiştir. Devlet olarak ifade edilen kavram ise yalnızca merkezi idare teşkilatı ile sınırlı olarak düşünülmemelidir. Devlet toplumdan vergi toplama yetkisini bazı durumlarda diğer kamu tüzel kişiliklerine ve yerel yönetimlere bırakabilmektedir. Bu organlar vergi toplama yetkisini devletin ıstar ettiği yasalardan almaktadır. Diğer bir ifadeyle devletin yanı sıra köy idareleri, belediyeler, il özel idareleri gibi devletin tanıdığı yetkiyle vergi toplayabilen organlar da vergi alacaklısı olarak aktif vergi süjesidirler.[7] Meslek kuruluşları, ticaret odaları, Sosyal Güvenlik

[6] Doğan ŞENYÜZ, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s. 43.
[7] Nihat EDİZDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2004, s. 159.

Kurumu gibi kurumlar ve kuruluşlar da para fiskal gelirler olarak ifade edilen gelirleri toplama yetkisine haizdirler.[8]

2.1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi konusunun mevcut olması başlı başına vergi borcunun ortaya çıkmasında yeterli olarak değerlendirilemez. Vergi borcu; vergiyi doğuran olaydan sonra meydana gelmektedir. Örnek vermek gerekirse gelir vergisi için, gelirin elde edilmesi vergiyi doğuran olaydır. Vergi yükümlüsü geliri elde ettikten sonra vergi borcunu ifa etmek durumundadır. Vergiyi doğuran olay hususu, Vergi Usul Kanunu Md. 19 hükmünde, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın veya hukuki olayın gerçekleşmesi ile doğduğunu ifade etmiştir.

Yasa ile vergiyi doğuran olay yalnızca vergi yasalarının tanımladığı olayların gerçekleşmesi olarak tanımlanmamış, bu kavram daha geniş anlamıyla hukuki durumun tekemmül etmesini de kapsayacak şekilde tanımlanmıştır.[9] Vergiyi doğuran olay vergilendirme döneminin belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir. Vergiyi doğuran olay meydana gelmeden vergi tahakkuk ettirilmesi, haksız ve hukuka aykırı bir işlem niteliğinde olacaktır.

2.1.2.4. Vergi Sorumlusu

Gerçek vergi mükellefi olmamasına karşın, gerçek mükelleflerle bağlantılı olmaları nedeniyle vergi yasalarının öngördüğü durumlarda, verginin tespit edilerek kesilmesi ve vergi dairesine ödemesinin yapılması ya da beyanname verme, defter tutma gibi başka birtakım işlerin görülmesi yükümlülüğüne sahip olan üçüncü kişiler vergi sorumlusu olarak adlandırılır.[10] Vergi sorumluluğu; mirasçıların sorumluluğu,

---

[8] Osman PEHLİVAN, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019, s. 45.
[9] Mehmet Kâmil MUTLUER, Erdoğan ÖNER ve Ahmet KESİK, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayıncılık, 2014, s. 125.
[10] Muallla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2019, s. 75.

yasal temsilcilerin sorumluluğu, vergi kesenlerin sorumluluğu gibi bazı hallerde mevzubahis olacaktır. Vergi sorumlusu ve vergi mükellefi kavramları genellikle birbirleriyle karıştırılmaktadır. Vergi sorumlusu; ilgili vergi dairesine vergi borcunu teslim etmek durumunda olan kişi iken vergi mükellefi ise vergi borcu ödemekle yükümlü olan özel hukuk tüzel ya da gerçek kişisidir (bkz. VUK Md. 8). Vergi mükellefiyeti gibi vergi sorumluluğu da yasadan kaynaklanan bir mecburiyet olup başkasına bırakılamaz. Örnek vermek gerekirse iş akdinde vergi sorumlusunun işçinin bizzat kendisi olacağını düzenleyen bir hüküm geçerli olmayacaktır.[11]

2.1.2.5. Vergi Mükellefi

Vergilendirmeden ötürü oluşan kamu hukuku ilişkisinin pasif süjesi olan "vergi borçlusu"; belirli bir tutarda vergi ödemesini ifa etmek mecburiyetinde olan şahıstır. Vergi Usul Kanunu'nda vergi mükellefi, vergi kanunları kapsamında kendisine vergi borcu yüklenen tüzel veya gerçek kişi şeklinde tanımlanmıştır. Vergi yasalarında tüzel ve gerçek kişilerin tanımına yer verilmemiştir. Bu nedenle Türk Medeni Kanunu'ndaki tanımlamalar esas alınacaktır.

Tüzel kişi; hukuk düzeni tarafından kendisine kişilik atfedilen, mensuplarından bağımsız bir kişiliğe haiz ve müşterek bir gayeye ulaşmak için örgütlenen kişi toplulukları olarak tanımlanabilir. Gerçek kişi ise insanın doğasından kaynaklı olarak sahip olduğu, kendinden müteşekkil kişiliktir. Vergi mükellefliği için ehliyet şartı aranmamakta olduğundan, ayırt etme gücü olmayan kişiler, kısıtlı kişiler, ergin olmayan kişiler gibi sınırlı ehliyetli ya da tam ehliyetsiz kişiler de mükellef olabileceklerdir.[12]

---

[11] PEHLİVAN, *a.g.e.*, s. 55.
[12] PEHLİVAN, *a.g.e.*, s. 45.

2.2. VERGİ KABAHATİ

2.2.1. Vergi Kabahatinin Tanımı

Vergi yasalarında işlenmesi halinde karşılığında yaptırım olarak idari para cezası uygulanacağı düzenlenen, yasaya aykırı eylemler vergi kabahati olarak adlandırılır. Vergi kabahati olarak düzenlenen fiillere bağlı olarak yargı tarafından bir hüküm verilmesi koşulu aranmaksızın idare, öngörülen cezaları uygulamaktadır. Bu fiiller için yasalarda düzenlenen müeyyideler ise işyeri kapatma ve idari para cezalarıdır. Vergi kabahatleri bakımından manevi unsur olarak mezkur eylemi kasten işleme koşulu aranmaz.[13] Diğer bir ifadeyle vergi kabahatinin oluşması için, kabahatlinin bu fiili bilerek ve isteyerek işlemesi gerekmez. Vergi kabahatinin ihmali davranışla yahut taksirle işlenmesi mümkündür.[14]

2.2.2. Vergi Kabahatleri

2.2.2.1. Vergi Zıyaı

Vergi sorumlusu ya da mükellefinin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini eksik ya da geç yerine getirmesinden kaynaklı olarak verginin eksik tahakkuku ya da zamanında tahakkuk ettirilememesi vergi zıyaı olarak tanımlanmaktadır (VUK Md. 341). Vergi zıyaı kabahati ise; vergi sorumlusu ya da vergi mükellefinin VUK Md. 341'de düzenlendiği üzere vergi zıyaına sebebiyet vermesi şeklinde tanımlanabilir.[15] VUK Md. 341/2 hükmü uyarınca; aile durumu, medeni ve kişisel durumu hakkında gerçekle bağdaşmayan beyanlarda bulunarak ya da başka suretlerle verginin eksik tahakkukuna yahut haksız şekilde iadesine yol açmak da vergi zıyaı kapsamında değerlendirilmektedir.

---

[13] ÖNCEL vd., *a.g.e.*, s. 211.
[14] Yusuf KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2016, s. 493.
[15] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s: 162.

Vergi zıyaı kabahatinin oluşmuş sayılması için vergi zıyaının ortaya çıkması gerekmektedir. Vergi zıyaının ne şekilde ortaya çıktığı ise önem arz etmemektedir, nitekim vergi zıyaına yol açabilecek fiiller yasada tahdidi olarak düzenlenmemiştir. Vergi zıyaı ihmali suretle, taksirle ya da kasten işlenebilen bir kabahattir. Yasada bu kabahate üç farklı ceza öngörülmüştür. VUK Md. 344/1'de öngörülen ve esas olan ceza, vergi zıyaı neticesinde ortaya çıkan kaybın bir katı tutarında para cezasıdır. VUK Md. 344/4'te öngörülen ceza; takdir komisyonuna sevkten yahut vergi incelemesine başlanmasından sonra verilenler dışında, yasal süresinin geçmesinin ardından verilen vergi beyannameleri için düzenlenmiş olup, zayi olan verginin yarısı tutarında para cezasıdır. Diğer bir ceza ise VUK Md. 359'da düzenlenen eylemlerde vergi zıyaına sebebiyet verilmesi durumunda, diğer bir ifadeyle vergi kaçakçılığı eylemi işlendiğinde, zayi olan verginin üç katı tutarında para cezasıdır.

2.2.2.2 Usulsüzlük Kabahatleri

2.2.2.2.1. Genel Usulsüzlük

Vergi yasalarının usul ve esasa ilişkin düzenlemelerinin ihlal edilmesi durumunda usulsüzlük kabahatinden söz edilir. Bu kabahatin neticesi harekete bitişik bir eylem olması hasebiyle, usulsüzlük kabahatinin oluşması için yasalarda öngörülen usul ve esaslara riayet edilmemesi yeterli olup, vergi zıyaı yahut başka bir netice ortaya çıkması koşulu aranmayacaktır. Usulsüzlük kabahati fiilin ağırlığı uyarınca iki farklı sınıfta incelenmiş ve kanunda tahdidi olarak sayılarak her birinin yaptırımı düzenlenmiştir. VUK'ta usulsüzlük kabahatleri, birinci ve ikinci dereceden olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda birinci derece usulsüzlükler;

- Vergi Usul Kanunu uyarınca zorunlu olarak tutulması gereken defterlerden birinin tutulmaması,

- Vergi Usul Kanunu Md. 245 hükmü uyarınca çiftçilerin muhtar ve ihtiyar heyetinin yaptığı davete zamanında iştirak etmemesi,

- Defter kayıtları ve kayıtlarla alakalı belgelerin sağlıklı bir vergi incelemesi gerçekleştirilmesine olanak tanımayacak ölçüde karışık, usulsüz ya da eksik olması,

- Vergi ve harç beyannamelerinin zamanında sunulmaması,

- İşe başlama bildiriminin süresinde yapılmaması,

- Veraset ve intikal vergisine ilişkin beyannamenin süresinde verilmemesi,

- Zorunlu olmasına karşın bir defterin tasdik ettirilmemesi,

- Vergi Usul Kanunu Md. 215 ila Md. 219 arasında öngörülen kayıt düzenine ilişkin kurallara riayet edilmemiş olması, olarak sayılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda ikinci derece usulsüzlükler;

- Vergi yasalarında öngörülen yazılı bildirimlerin süresinde verilmemesi, (işe başlama bildirimi dışında)

- Ekim ve sayım beyanlarının yasada öngörülen bilgileri içerecek şekilde ya da süresi içerisinde verilmemesi,

- Vergi karnesinin süresi dolduktan sonraki 15 günlük süre içerisinde de alınmaması,

- Vergi Usul Kanunu'na göre saklanması yada tutulması zaruri olan defterlerin ya da belgelerin yetkili organların talebine rağmen ibraz edilmemesi,

- Vergi beyannameleri, belge, evrak ve bildirimlerin yasal olarak belirli içerik, şekil ve ekleriyle bunlar ile alakalı olarak getirilen diğer hükümlere uyulmaması,

- İşlem ya da hesapların açıklığı veya doğruluğunu etkilememek kaydıyla belge ve evrakların ibraz edilmemesi veya bulunmaması,

- Tasdik ettirilmesi mecburi olan defterlerden bir tanesinin tasdikinin, sürenin geçmesinden itibaren bir ay içerisinde yaptırılması, olarak sayılmıştır.

2.2.2.2.2. Özel Usulsüzlük

Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca özel usulsüzlük kabahatlerine de yer verilmiştir. Genel usulsüzlük kabahatlerine kıyasla, özel usulsüzlük kabahatleri daha ağır yaptırımlara tabi tutulmuştur. Genel usulsüzlük kabahatleri gibi özel usulsüzlük kabahatlerinin de neticesi harekete bağlıdır. Diğer bir ifadeyle vergi yasalarının usul ve esaslarına uyulmaması, kabahatin oluşmuş sayılması açısından yeterli olacaktır. Genel usulsüzlük kabahatleri gibi özel usulsüzlük kabahatleri de taksirle ya da kasten işlenebilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda sayılmış olan özel usulsüzlük kabahatleri incelendiğinde;

- Vergi Usul Kanunu'nun ibraz ve muhafaza yükümlülüklerinin ihlal edilmesi,
- Bilgi vermekten imtina etme,
- Damga vergisinde yer alan özel usulsüzlükler
- Fatura ve fatura benzeri belgeleri alınmaması veya verilmemesiyle diğer usul ve esas düzenlemelerine riayet edilmemesi, olarak sayıldığı görülmektedir.

2.2.3. Vergi Kabahatinin Unsurları

Vergi kabahati de diğer kabahatlerdeki gibi bir ayrıma bağlı olarak farklı unsurlar halinde incelenebilir. Buna bağlı olarak vergi kabahati de, hukuka aykırılık unsurundan, maddi ve manevi unsurdan müteşekkildir.

Maddi Unsur: Vergi kabahatini teşkil eden eylemler yalnız tek bir fiilden müteşekkil olabileceği gibi birden çok eylem halinde de işlenebilir. Vergi zıyaı kabahati bakımından değerlendirme yapıldığında, yasa koyucu vergi zıyaına yol açan herhangi bir fiili kabahat açısından hareket unsuru olarak değerlendirmektedir. Doktrinde bu fiiller tabi oldukları müeyyidelere göre hafif, orta ve ağır olmak üzere tasnif

edilmektedir.[16] Ağır eylemler vergi kaçakçılığı suçu açısından da hareket unsurunu teşkil ettiğinden yasada sayılmıştır (bkz. VUK Md. 359).

Bununla birlikte hafif fiil olarak nitelenen fiil yasada düzenlenen tek bir fiil olup, yasal süresinin geçmesinin ardından beyannamenin kendiliğinden sunulmasıdır. Orta nitelikli olarak değerlendirilen fiiller ise; hafif ya da ağır nitelikte olarak değerlendirilmeyen bir eylem ile vergi kaybına yol açılmasıdır.[17]

Özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük kabahatleri bakımından, kabahati teşkil eden eylemler yasada sayılmıştır. Kabahat olan eylemler; ağırlıkları uyarınca birinci ve ikinci derece şeklinde ikili bir tasnife tabi tutulmuştur. Vergi kabahatinde netice unsuru; vergi kaybı yahut kayıp tehlikesinin ortaya çıkması, buna bağlı olarak idari vergisel düzenin sekteye uğramasıdır. Vergi zıyaı kabahati açısından vergi zıyaının ortaya çıkması neticesi aranmaktadır. Netice unsuru vergi zıyaı kabahati bakımından mutlak unsurdur. Buna bağlı olarak vergi zıyaı kabahatinde, netice unsurunun ortaya çıkmaması halinde vergi zıyaı kabahatinin teşkil ettiği söylenemez. Netice unsuru mutlak bir unsur olduğundan vergi zıyaı bir zarar kabahati niteliğindedir. Usulsüzlük kabahatleri bakımından ise vergi zıyaının ortaya çıkması neticesi bir koşul olarak aranmamaktadır. Yalnızca yasada düzenlenmiş olan eylemlerin işlenmesi usulsüzlük kabahatinin oluşması bakımından yeterlidir. Nitekim usulsüzlük kabahatiyle yasada düzenlenen şekli yükümlülüklere riayet edilmesi, bu sayede de vergi zıyaının ortaya çıkması ihtimalinin azaltılması ve idari vergisel düzenin muhafaza edilmesi hedeflenmektedir.[18]

Manevi Unsur: Vergi kabahatinin manevi unsuru da diğer taksirlerde olduğu gibi taksir ve kast şeklindedir. Kabahat; yasada açıkça düzenleme getirilmeyen durumlarda taksirle ya da kasten işlenebilir. Vergi kabahati bakımından incelendiğinde

---

[16] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 85.
[17] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 110-111.
[18] Uğur YİĞİT, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Yayım Basım, 2004, s. 11.

gerek vergi zıyaı kabahatinin hareket unsuru gerekse de usulsüzlük kabahati bakımından hareket unsurunun oluştuğu anda failin kasten hareket ediyor olması koşulu aranmamaktadır. Fakat vergi ödevlerine ilişkin yasal düzenlemeler mevcutken, bu düzenlemelere riayet etmeyen kişilerin manevi unsur olarak en azından taksirinin bulunduğu söylenebilir.[19]

Hukuka Aykırılık: Vergi kabahatleri açısından hukuka aykırılık unsuru; suçlar ve diğer kabahatlerdeki hukuka aykırılık unsurundan herhangi bir niteliği itibariyle ayrılmamaktadır.

2.3 Vergi Suçu

2.3.1. Suç Kavramı

2.3.1.1. Suçun Tanımı

Suç kavramına ilişkin mevzuatta açık bir tanım bulunmamakla birlikte; ceza yasalarında suç teşkil eden eylemler sayılmaktadır. Öğretide hukuk tarihi boyunca esas alınan suç teorileri uyarınca suç kavramına ilişkin birçok tanım yapılmıştır. Suç kavramının tek bir tanımı mevcut olmamakla beraber, farklı yazarlarca yapılan tanımlamalar incelendiğinde genel olarak; hukuk düzeninin işlenmesi halinde yaptırım olarak ceza verilmesini düzenlediği eylemlerin suç olduğu söylenebilir. Suç kavramlarının unsurları incelendiğinde ise suç; kusurlu, hukuka aykırı ve yasal tipikliğe uygun bir fiil olarak tanımlanabilir.[20] Başka bir ifadeyle suç; isnat kabiliyetine haiz bir şahsın iradi ve kusurlu olarak ihmali ya da icrai bir hareket ile; neticesinde müeyyide olarak ceza verileceği düzenlenen, hukuka aykırı ve kanuni tipikliğe uygun bir fiildir. Bu tanımlamalar doğrultusunda değerlendirildiğinde bir suçun oluşması açısından ilk olarak isnat kabiliyetine haiz ve suçu işleyebilecek konumda olan bir fail bulunması

---

[19] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 123.
[20] İzzet ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 147.

gerektiği söylenebilir. Failin iradi ve kusurlu olarak gerçekleştirdiği ihmali veya icrai hareket hukuka aykırı ve yasal tipikliğe uygunsa, bu harekete bağlı olarak oluşan neticeye müeyyide olarak bir ceza belirlenmişse, suçun meydana geldiği kabul edilmelidir.

2.3.1.2. Suçun Kabahatten Farkı

Suçlar; neticesinde müeyyide olarak ceza verileceği belirlenmiş eylemler iken, idari suçlar ve kabahatler ise neticesinde müeyyide olarak idari yaptırım uygulanacağı belirlenen eylemlerdir.[21] Almanya'da 1700'lü yılların sonlarına doğru ortaya çıkan ve zaman içerisinde birçok ülkede benimsenen kabahatler ile suçları birbirinden ayırma düşüncesinin bir neticesi olarak hukuk düzenince haksızlık olarak değerlendirilen bazı eylemler suç olarak değil; yaptırım uygulama yetkisi idareye bırakılan kabahat ya da idari suç olarak nitelendirilmeye başlanmıştır. Suç niteliğinin ortadan kaldırılması iki farklı biçimde ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan ilki; fonksiyonunu kaybetmiş olan eylemlerin suç niteliğinin ortadan kaldırılması ve bunlar açısından başkaca bir yaptırım öngörülmemesidir.

İkincisi ise eylemin suç niteliğinin ortadan kaldırılması ancak hukuka aykırı olarak değerlendirilmesinin sürdürülmesi; bu eylemlere ceza hukuku kapsamı dışında kalan bir müeyyide öngörülmesidir.[22] Bayraktar; ikinci yoldaki suç niteliğinin ortadan kaldırılması tercihinin; ceza muhakeme faaliyetlerinin fazla masraf oluşturması ve ceza sisteminin oldukça geniş bir alana hitap etmesinden ötürü dava sayısı ve iş yükünün gereğinin üstüne çıkması olduğunu belirtmiştir.[23] Bu nedenlerle bahse konu hukuka aykırı fiillerin suç niteliği ve yaptırımları tamamen ortadan kaldırılabileceği gibi, bunlar hukuka aykırı olarak kabul edilip bunlara ilişkin yaptırım uygulama yetkisi idareye devredilebilmektedir. Türk hukukunda da önceki TCK Md. 11 hükmünde; suç teşkil

---

[21] Cengiz OTACI ve İbrahim KESKİN, *Türk Kabahatler Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, s. 3.
[22] Timur DEMİRBAŞ, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 183.
[23] Köksal BAYRAKTAR, Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *50*(1-4), 1984, 197-212.

eden fiiller cürümler ve kabahatler olarak ikili bir tasnife tabi tutulmuşken, yürürlükteki TCK hükümlerinde kabahat ve cürüm şeklindeki ikili tasnif terk edilerek, kabahat oluşturan fiillerin Kabahatler Kanunu ile düzenleneceği hükme bağlanmıştır. 5236 sayılı ve 30 Mart 2005 tarihli Kabahatler Kanunu uyarınca kabahatlerin suç vasfı ortadan kaldırılmıştır.

Kabahat sözcüğünün anlamına bakıldığında; *"uygun görülmeyen, hoş karşılanmayan, kusurlu, töhmet içeren davranış"* olduğu görülmektedir.[24] Kabahatler Kanununun 2. Maddesinde ise kabahat, idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık olarak tanımlanmıştır. Kanunun gerekçesi incelendiğinde ise kabahatlerin de suçların da haksızlık yaratmasının müşterek noktaları olduğunun ifade edildiği görülmektedir. Hukuka aykırılık teşkil etmeyen ya da haksızlık yaratmayan bir eylemin kabahat veya suç olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Kabahat ve suç arasında nitelik itibariyle herhangi bir farklılık bulunmasa da nicelik açısından bir ayrım mevcuttur. Bunun haricinde suç ve kabahat arasındaki diğer bir farklılık ise; suçlarda manevi unsur olarak taksir ya da kast bulunup bulunmadığı önem arz ederken, kabahatler açısından böyle bir ayrıma gerek bulunmamakta olup kabahatin taksirle ya da kasten işlenmesi bir önem arz etmemektedir. Yine kabahatler açısından teşebbüs için bir yaptırım bulunmamaktayken, bazı suçlarda suça teşebbüsün cezalandırılması mümkündür. Suça iştirak konusunda suç ortakları; azmettiren, yardım eden ve fail olarak ayrılmaktayken, kabahate iştirak açısından iştirak eden bütün kişiler fail olarak değerlendirilmektedir.[25]

Kabahat ve suç arasında bu şekilde ayrımlar mevcut olsa da esasında nitelik anlamında aralarında önemli bir farklılık mevcut değildir, nitekim suç da kabahat de hukuka aykırı bir haksızlık teşkil etmektedir.

---

[24] TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, [Çevrimiçi] https://sozluk.gov.tr/?kelime=tavsiye%20etmek (erişim tarihi: 30.12.2019).
[25] Ali KARAGÜLMEZ, *Suç Olmaktan Çıkarma-İdari Para Cezaları*, Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 219-220.

2.3.1.3. Suçun Unsurları

2.3.1.3.1. Kanuni Unsur

Türk Ceza Kanunu Md. 2 ve 1982 Anayasası Md. 38 hükümleri uyarınca suçlar ve cezalar açısından kanunilik ilkesi benimsenmiştir. Kanunilik prensibi uyarınca hiç kimse işlendiği tarihte mevzu hukuk kurallarınca açık bir şekilde suç olarak değerlendirilmeyen bir eylemden ötürü cezalandırılamaz yahut güvenlik tedbirine tabi tutulamaz. Bununla birlikte hiç kimse işlendiği tarihte mevzuatta yazılı olarak düzenlenmemiş bir cezaya yahut düzenlenmiş olan cezadan daha ağır bir yaptırıma maruz bırakılamaz. İdarenin düzenleyici işlemleri aracılığıyla suç veya ceza belirlenemez ve idare, kişilerin özgürlüğünün sınırlandırılması neticesi oluşturan bir yaptırıma başvuramaz. Kanunilik prensibinin tabii bir neticesi olarak suçlarda kanuni unsur incelemesi yapılması gerekmektedir. Kanuni unsur olarak değerlendirilen unsur; ortaya konan eylemin yasal tipikliğe, diğer bir ifadeyle yasada düzenlenmiş olan tanıma uygun şekilde cereyan etmesidir. Kanuni unsur aynı zamanda tipiklik olarak da adlandırılmaktadır. İşlenen bir fiilin yasadaki tarife uygun şekilde cereyan etmemesi halinde, diğer tüm unsurlar teşekkül etse dahi suçun oluştuğundan söz edilemez. Kanuni unsur ile ifade edilmek istenen, bir eylemi suç olarak nitelendirilen ve neticesine bir müeyyide belirleyen bir yasa hükmünün bulunmasıdır. Bu şekildeki suçlar, hareketli suçlar olarak adlandırılır. Kimi zaman ise suçu teşkil eden hareketler yasada açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Bu suç çeşidi ise serbest hareketli suçlar olarak adlandırılır.[26]

Eylemin yasadaki tarife uyup uymadığı incelenirken, failin işlediği fiile ilişkin düşüncesinin yasadaki tarifle uyuşmaması bir önem arz etmemektedir. Örnek vermek gerekirse fail, yasal tipikliğe uygun bir eylemde bulunduğu ve suç işlediği kanısında

[26] Sulhi DÖNMEZER, *Genel Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, 2003, s. 102.

olsa dahi, mevzuatta bu şekilde bir suç düzenlenmemiş olabilir. Bu durum, hayali suç ya da farazi suç olarak da adlandırılmaktadır.[27]

Kimi zaman ise yasal tipikliğe uygun bir eylemde bulunmak mümkün değildir. İşlenemez suç şeklinde de isimlendirilen bu durumda mümkün olmama hali; suç işlemek için başvurulan araçların elverişsiz olmasından yahut suçun konusundan ötürü ortaya çıkmaktadır.[28] Örnek vermek gerekirse; kasten yaralama suçunun ortaya çıkması için bir insana kasten zarar verilmesi gerekmektedir. Ancak fail, bir insan yerine bir hayvana yönelik bir saldırı gerçekleştirdiğinde, mağdurun olmaması nedeniyle suçun oluşması mümkün değildir. Tipiklik unsuru hukuka aykırılık unsuruyla benzeşse de hukuka aykırılık unsurundan bağımsız ve farklı bir unsur niteliğindedir. Kanunilik esas olarak hukuka aykırı eylemleri kapsamakla birlikte kanunilik unsurunun mevcut olması durumunda hukuka aykırılık oluşmamış olabilir.[29] Nitekim ilgilinin rızası, hakkın kullanılması, meşru müdafaa, amirin emrini ifa gibi hukuka uygunluk nedenleri, kanunilik unsuru oluşmuş olan bir eylemin hukuka aykırılık unsurunun oluşmaması sağlayabilir.

2.3.1.3.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru netice, hareket ve illiyet bağı kavramları ile ifade edilebilir. Suçun diğer unsurlarında da olduğu üzere, maddi unsurun oluşmaması durumunda suç teşkil eden bir fiilden söz edilemez. Maddi unsur ve buna bağlı olarak suçun oluşması açısından bir insanın iradi hareketi, bu harekete bağlı olarak ortaya çıkan bir netice ve iradi hareketle netice arasında illiyet bağı bulunması gereklidir.[30] Bir suçun oluşabilmesi için ilk olarak bir hareketin mevcut olması gerekmektedir. Bu harekete bağlı olarak bir netice oluşmalı ve bu neticenin oluşmasına sebebiyet veren hareket bahse konu hareket

---

[27] Erman DÖNMEZER, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I*, İstanbul: Der Yayınevi, 2016, s. 363.
[28] Mehmet Emin ARTUK, Ahmet GÖKÇEN ve Caner YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 233.
[29] Nur CENTEL, Hamide ZAFER ve Özlem ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2008, s. 226.
[30] CENTEL vd., *a.g.e.*, s. 228.

olmalıdır. Diğer bir ifadeyle netice ve hareket arasında illiyet bağı kurulmuş olmalıdır. Bu unsurların bir arada bulunması halinde maddi unsurun oluştuğu ve diğer unsurlarla birlikte suçun oluştuğu kabul edilecektir.

2.3.1.3.3. Manevi Unsur

Bir suçun ortaya çıkabilmesi için iradi bir insan hareketi ve bu hareket nedeniyle oluşan bir netice, bunlarla birlikte netice ve hareket arasında illiyet bağı oluşması yeterli gelmemektedir. Fiil ile fail arasında manevi açıdan bir bağıntının da mevcut olması gereklidir.[31]

Bu ilişkin suçun manevi unsuru olarak ifade edilir. Manevi unsur kast ve taksir olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Manevi unsur açısından öncelikle failin isnat kabiliyetine, diğer bir ifadeyle kusurlu biçimde hareket edebilme imkanına sahip olması gereklidir. Sonrasında failin, işlediği fiil açısından en azından bir kusuru bulunmalıdır. Diğer unsurlarla birlikte manevi unsurun da teşekkül etmesi halinde suçun oluştuğu kabul edilmektedir. İsnat kabiliyeti; kişiye bir fiilin atfedilebilmesi ve kişinin fail olarak değerlendirilebilmesi açısından zaruri bir unsurdur. Diğer bir ifadeyle isnat kabiliyeti, isteme, anlama ve algılama kabiliyetleridir. Manevi unsur dar anlamıyla tanımlandığında kastedilen çoğunlukla kusurlu olma halidir. Bu bağlamda iradi bir insan hareketinin suç olarak nitelendirilebilmesi için yasal tipikliğe uygun ve hukuka aykırı olmasının dışında, bir kusur da içermesi gereklidir.[32]

2.3.2. Vergi Suçunun Tanımı

Vergi uygulamalarının toplumdan olumlu yanıt alması ve kesintisiz bir şekilde toplanabilmesi için hukuk düzeninin düzgün çalışması, vergisel edimleri gözetici müeyyideler düzenlemesi gerekmektedir.[33] Yasa koyucu bu nedenle; vergi ilişkisi ile

---

[31] Nevzat TOROSLU, *Ceza Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2005, s. 99.
[32] Zeki HAFIZOĞULLARI, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler,* Ankara: Us-a Yayıncılık, 2008, s. 383.
[33] Ali PARLAR ve Güleç DEMİREL, *Adli-İdari Vergi Suçları*, Ankara: Adil Yayıncılık, 2002, s. 19.

bağdaşmayan, toplumsal ve hukuki açıdan bir aykırılık yahut tehlike arz eden ağır haksızlıkların vergi suçu teşkil edeceğini hükme bağlamıştır. Kimi yazarlar bu haksızlıkları, devlet hazinesi aleyhine işlenen iktisadi suçlar şeklinde sınıflandırmaktadır. Türk mevzu hukukunda vergi suçları, V.U.K.'nun "Ceza Hükümleri" başlığı taşıyan 4. Kitap , "Vergi Cezaları" başlığı taşıyan 2. kısım, "Suçlar ve Cezalar" başlıklı 3. bölümünde düzenlenmiştir. Bu suçlar ekim ve sayım beyanı ile ilgili görevi suistimal ya da ihmal (243 ve 246. madde), mükellefin özel işlerini görmek (363. madde), vergi mahremiyetine aykırılık (362. madde), vergi kaçakçılığı (359. madde) şeklindedir. Vergi suçları, Vergi Usul Kanununda belirtilmiş olup, Türk Ceza Kanunu'nda yer verilmemiştir.

Bu bağlamda vergisel suçlar bakımından T.C.K, V.U.K karşısında genel kanun niteliğinde kalmış olup, V.U.K özel kanun şeklinde düzenleme içermektedir. V.U.K., Türk Ceza Kanunu karşısında özel ceza kanunu, diğer bir ifadeyle özel hüküm niteliğindedir. Türk Ceza Kanunun genel hükümleri vergi suçları açısından da Türk Ceza Kanunun 5. Maddesi uyarınca uygulanacaktır. Öte yandan VUK özel düzenleme olduğundan, TCK'dan farklı hükümler öngörebilir.[34]

2.3.3. Vergi Suçunun Unsurları

Vergi suçunun unsurları, Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenen suçlardaki unsurlarla aynı olup, herhangi bir farklılık arz etmemektedir. Buna göre suçun unsurlarında olduğu gibi vergi suçlarında da maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurlarının incelenmesi gerekmektedir.

[34] Şafak Ertan ÇOMAKLI, Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan,* 1, 2009, s. 659-660.

2.3.3.1. Maddi Unsur

Vergi suçu açısından da diğer suçlarda olduğu gibi, ihmali ya da icrai bir hareketle dış dünyada bir netice doğması gereklidir. Bu hareketin, vergi suçu teşkil etmeye müsait bir nitelikte olması gerekir. Vergi yasalarında bir hareketin suç olarak öngörülmesi, suç teşkil etmeye müsait olması açısından yeterlidir. Kanunilik prensibi uyarınca yasalarca öngörülmediği müddetçe vergi konusundaki hiçbir eylem ya da işlem suç olarak nitelendirilemez. Vergi kanunu dışında başka bir kanun ile suç olarak düzenlenmiş olması kanunilik ilkesine zeval getirmez. Vergi yasalarında suç olarak öngörülmüş olan hareket; vergi yasalarının, vergi mükellefi ve sorumlusu ve bunlarla hukuki ilişki içindeki üçüncü şahıslar için belirlediği; alma, verme, bildirme, yapmama, yapma gibi ödevleri öngören düzenlemeleri ihlal eden eylemlerdir. Vergi kaçakçılığı açısından değerlendirme yapıldığında; bu suçun seçimlik hareketli bir suç niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. 359. maddede sayılmış olan eylemlerden herhangi bir tanesinin gerçekleştirilmesiyle birlikte hareket unsuru oluşacaktır. Vergi suçlarında dış dünyada yaratılan etki genellikle kamu düzeninin zedelenmesi ve vergi kaybıdır. Vergi suçları bakımından yaratılan bu etki, suçun netice unsurunu oluşturur. Fakat vergi suçlarının bazılarında vergi kaybı neticesinin oluşması gerekli olmayıp, bu yönde bir tehlike uyandırılması yeterli sayılmaktadır.

Vergi kaybı oluşması koşulunun aranmadığı suçlar tehlike suçu niteliğindeyken, vergi kaybının oluşması ile netice unsurunun tamamlanacağı suçlar ise zarar suçu niteliğindedir.[35]

Örnek vermek gerekirse vergi kaçakçılığı suçu açısından netice unsuru, vergi kaybının ortaya çıkma tehlikesi ve kamu düzeninin zedelenmesidir. Vergi suçları fail bakımından diğer suçlarla aynı özelliktedir. Başka bir ifadeyle vergi suçları özgü suç

[35] Mahmut KOCA ve İlhan ÜZÜLMEZ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 120.

niteliğinde değildir.[36] Vergi suçları çoğunlukla bir kişi topluluğu ya da tüzel kişilik perdesi altında işlenmektedir. Türk Borçlar Kanunu hükümleri ile düzenlenmiş olan adi şirketin düzensiz yapısı ve Türk Ticaret Kanunu'na tabi olarak kurulan diğer tüzel kişilerin karmaşık yapısı nedeniyle işlenmiş olan vergi suçunun failinin belirlenmesi bazı durumlarda oldukça güçtür.[37] Bu bağlamda vergi ceza muhakemesinde failin doğru saptanması büyük önem arz etmektedir. Vergi suçları bakımından konu unsuru; suçun işlendiği şeydir. Vergi suçlarında konu unsuru değişkenlik gösterse de, vergi kaçakçılığı suçu bakımından konu unsuru; vergi yasaları uyarınca düzenlenen ya da tutulan defter, belge ve kayıtlardır.

2.3.3.2. Manevi Unsur

Vergi suçları bakımından manevi unsur esas olarak kasttır. Diğer suçlarda manevi unsur olarak taksirin yeterli görüldüğü hükümler bulunmaktaysa da, vergi suçları bakımından bu yönde bir düzenleme olmadığından, bir suçun taksirle işlenebilmesi için taksirli halinin kanunda düzenlenmesi gerektiği ilkesi uyarınca vergi suçlarında manevi unsur olarak taksir bulunmamaktadır.

2.3.3.3. Hukuka Aykırılık

Vergi suçlarında da diğer suçlarda olduğu gibi; bütün unsurları tamamlanmış olan bir suçun cezalandırılabilmesi açısından yaratılan haksızlığın hukuka aykırı olması koşulu da incelenecektir. Bir haksızlığın suç olarak nitelendirilebilmesi için, ortada bir hukuka uygunluk sebebi bulunmaması gerekmektedir.

---

[36] Bkz. Yargıtay 11. CD. 17.09.2008, E. 2008/9061, K. 2008/8866.
[37] UĞUR ve ELİBOL, *a.g.e.*, s. 199.

Vergi suçları açısından konunun niteliği itibariyle TCK'da düzenlenmiş olan hukuka uygunluk sebeplerinin uygulama alanı bulması oldukça güç olsa da doktrinde bu nedenlerin uygulanabileceği bazı durumlar olduğu tartışılmaktadır.[38]

2.3.4. Vergi Suçları

Suç, isnat kabiliyetine haiz olan bir kişinin; yasada düzenlenmiş olan kusurlu hareketi gerçekleştirmesi neticesinde, yasada öngörülmüş olan ceza yaptırımına tabi tutulmasını gerektiren eylemler olarak tanımlanabilir.[39] Vergi suçları farklı yasalarda düzenlenmiş olsa da, maddi unsuru bakımından en geniş kapsamlı olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme altına alınmıştır. Suçlar kendi aralarında; öngörülen cezanın nitelik ve niceliğine, işlenme amacına, işlenme biçimine, düzenlenme amacına göre farklı tasniflere tabi tutulmaktadır. Vergi suçları mali suçlar kategorisi altında bulunmaktadır. Mali suç; bir takım müşterek niteliklere sahip birden çok suç sınıfından oluşan bir suç kategorisidir. Diğer bir ifadeyle mali suçlar, belirli konulardaki suçların tümünü temsil etmektedir. Mali suçlar iktisadi düzen ile alakalı olup, şiddet içermeyen ancak diğer kişilerin ve toplumun zarara uğramasına yol açılarak menfaat elde edilen suçlardır.[40]

2.3.4.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından fiil unsuru, vergi ziyaı kabahatinin ağır boyuttaki fiillerine oldukça benzemektedir. Aralarındaki en büyük ayrım, vergi kaçakçılığı suçu açısından neticenin ortaya çıkması, yani vergi kaybı oluşması koşulu aranmamaktayken, vergi ziyaı kabahati bakımından netice unsuru olarak vergi ziyaının oluşması koşulunun aranmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçu, vergi kaybı neticesi ortaya çıkarmasına gerek olmayan, ancak kasten işlenebilen, hukuk ve kamu düzenine zarar

---

[38] Sahir ERMAN, *Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku IV*, İstanbul Üniversitesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, 1988, s. 25.
[39] ERMAN, *a.g.e.*, s. 35.
[40] Hasan AYKİN, Mali Suç, *Yaklaşım Dergisi*, (203), 2009, s. 49-72.

verecek mahiyette yasada öngörülen şekillerde işlenen suçlardır.[41] Vergi Kaçakçılığı suçu Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

> a) Vergi kanunlarına göre düzenlenmiş olup da , ibraz ve saklama konusunda mecburi durum bulunan;
>
> 1) Defterlerinde ve kayıtlarında muhasebe veya hesap hilesi yapmış olanlar, kayıtlı işlemlerle ilgisi olmadığı halde veya gerçek olmadığı halde bu kişiler adına hesap açılması veya zorunlu olarak defterlere kayıt edilmesi gereken işlem ve hesapları vergi matrahını azaltmak amacıyla kısmen veya tamamen başka belgelere, defterlere veya başka kayıtlı ortamlara kaydedenler,
>
> 2) Defterleri, kayıtları ve belgeleri gizleyenler veya tahrif etmiş olanlar veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş olanlar veya bu belgeleri kullanmış olanlar,
>
> Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. İnceleme esnasında vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilere belge ve defterlerin sunulmaması ve bu istenilen belgelerin varlığı da noter kayıtları veya başka şekilde sabit olduğu tespit edilmesi halinde, bu yasanın uygulanması yönünden gizleme olarak kabul edilmektedir. Gerçek bir durum veya işleme dayanmakla beraber bu durum veya işlemi miktar ve mahiyet olarak gerçek dışı yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilmektedir
>
> b) Vergi kanunları dolayısıyla düzenlenen, tutulan ve kanun kapsamında saklanılması ve ibraz edilmesi mecburiyeti olan defterleri, belgeleri ve kayıtları yok edenler ve/veya defterlerin yapraklarını yok edenler, yerine farklı belgeler koyanlar veya hiç belge koymayanlar veya belgeleri kısmen veya tamamen sahte olarak düzenleyenler ve/veya sahte olarak düzenlenen bu belgeleri kullananlar hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Sahte belge, gerçekte bir durum veya işlem mevcut olmadığı halde böyle bir durum veya işlem varmış gibi düzenlenen belgedir
>
> c)Kanun kapsamında düzenlenmiş olup da sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapan kişilerin basma yetkisi olan belgeleri, Bakanlık tarafından yetki verilmediği halde basıp, bilerek kullanan kişiler hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur.

---

[41] Funda B. YAVAŞLAR, *20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku*, Ankara: Adalet Yayıncılık, 2017, s. 285.

> Söz konusu durumu 371 inci madde de yer alan pişmanlık koşullarına uygun olarak yetkili makamlara iletenler hakkında bu madde hükümleri uygulanmamaktadır.
>
> Bu yasada yer alan cezai hükümlerin vergi kaçakçılığı suçunu işleyenlere uygulanması, Vergi Usul Kanunun 344. Maddesinde yer alan vergi zıyaı cezasının verilmesine engel oluşturmaz.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından hareket/fiil unsuru; usulsüzlük kabahatleri ile vergi ziyaı kabahatleri ile özünde aynıdır. Başka bir ifadeyle vergi kaçakçılığı suçunun; usulsüzlük kabahatleri ile vergi ziyaı kabahatlerinin ağır nitelikli hali olduğu ve bu bağlamda suç olarak düzenlendiği söylenebilir.[42]

2.3.4.2. Vergi Mahremiyetini İhlal

Kişisel ve sosyal hayatın en önemli yapıtaşlarından bir tanesi de mahremiyet kavramı ve kişilerin mahremiyetine saygıdır. Mahremiyet; bireylerin saklı tutulmasında yararı bulunan sırları olarak tanımlanabilir. Özek hukuk bağlamında mahremiyet, kişilik haklarından bir tanesi olarak kabul edilmiştir. Mahremiyet hem kişilerin özel yaşamı hem de ticaret yaşamı bakımından önem arz eden bir kavram olduğundan muhakkak gözetilmesi gereken bir değerdir. Mahremiyet bu özelliği itibariyle hem ticari yaşam hem de özel yaşam açısından özel ve genel hukuk kuralları aracılığıyla korunmaktadır. Vergi mahremiyetine aykırılık suçu bu anlamda özel hukuk kuralları ile düzenlenmiştir.[43] Özel hayatın gizliliği kavramı ile mahremiyet kavramları esasında birbirleriyle yakından ilişkili konulardır. Sırların ve mahremiyetin muhafaza ve gözetim altına alınmasının hukuki dayanağı; 1982 Anayasasının 20. maddesinde düzenlenen özel hayatın gizliliği ilkesidir. Vergi yükümlülerinin şahsi menfaatlerini gözetme saikiyle düzenlenen vergi mahremiyeti kavramının da toplum yararına aykırılık teşkil etmemesi açısından birtakım kısıtlamalara bağlanması gereklidir. Başka bir deyişle, vergi yükümlüsünün mahremiyetinin kamu menfaati karşısında da korunması halinde;

---

[42] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s.470.
[43] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 471.

devletin yükümlülere getirdiği vergi ödevinin denetimini yapması güçleşecektir. Bu noktada menfaatler dengesinin iyi gözetilmesi gerekmektedir. Vergi mahremiyeti hususu, vergi tatbikatı dolayısıyla öğrenilen şahsi ve ticari sırların her ne suretle olursa olsun gizli tutulması gerektiğidir. [44]

Bu tanıma göre vergi ilgililerinin saklı kalması gereken bilgilerinin ifşa edilmemesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca ise:

> "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar;
>
> 1.Vergi inceleme ve muameleleri ile görevli memurlar,
>
> 2.Vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görevli bulunanlar,
>
> 3.Vergi kanunlarına göre kurulmuş bulunan komisyonlara iştirak etmiş olanlar,
>
> 4.Vergi işlerinde görevlendirilmiş bilirkişiler.
>
> Yukarıda yazılı bulunan yasaklar, yazılı olan kişilerin görevlerinden ayrılmasından sonra da devam etmektedir.

Maddede öncelikle vergi mahremiyetinden yararlanması gereken kişiler düzenlemiş, ardından bu menfaati gözetmekle yükümlü kişiler sayılmıştır. Zira bu şahıslar görevlerinden ötürü vergi mükellefinin, sorumlusunun ya da ilgilisinin bilgilerine erişebilmektedirler. Eriştikleri bilgilerin üçüncü kişilerle paylaşılması bu

[44] Çetin ARSLAN, Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, *HHFD*, 2013, S. 15-30.

madde ile engellenmek istenmiştir.[45] Öte yandan vergi mahremiyeti konusunda bazı istisnalar bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:[46]

- Maliye Bakanlığı, vergi yükümlülerinin vergi tarhına esas teşkil eden beyanları, vadesi dolmasına karşın ödenmeyen vergiler ve ceza tutarları ile kesinleşen vergiler ve cezaları açıklayabilir.

- Vergi güvenliğini temin etmek için gelir vergisi yükümlülerinin sorumlu olduğu yıllık gelir vergisi miktarı, kurumlar vergisi beyannamelerinde sermaye şirketleri tarafından gösterilen matrahlar ve verilen beyanlar üzerinden tarh olunan kurumlar ve gelir vergileriyle yükümlülerin unvan ve isimleri, bağlı olunan vergi dairesince beyannamenin sunulduğu yıl içerisinde dairenin münasip bir kısmına cetvel asılarak ilan edilir. Yükümlünün bağlı olduğu bir kuruluş varsa orada da ilan olunur.

- Vergi inceleme raporu ile içeriği gerçekle bağdaşmayan, yanıltıcı ya da sahte belge hazırladıkları ya da kullandıkları tespit edilenler, yasalar uyarınca kurulan mesleki kuruluşlara, "3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" uyarınca kurulan meslek ve birlik odalarına aksettirilebilir.

- Kamu görevlilerinin gerçekleştirdiği idari ve adli soruşturmalarla alakalı olarak, bankalara talep edilen bilgi ve belgeler bildirilebilir.

2.3.4.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma

Kamu görevlileri, görevlerini ifa ederken, görev gereklerini aşkın davranış ve işlemlerde bulunmamalı, ilgililere karşı tarafsız, objektif ve eşit mesafede olmalıdırlar. Vergi dairesinde görevli çalışanların, vergi yükümlülerinin vergilendirmeyle alakalı

[45] Buminhan DUMAN, Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin ihlali Suçu ve Atıf Problemi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *65*(4), 2016, s. 1577-1601.
[46] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 482.

özel işlerini görmeleri ise suç olarak tanımlanarak yasaklanmıştır.[47] Suçun başlığı incelendiğinde, mükellefin özel işleri ifadeyle anlatılmak istenenin, vergilendirme süreciyle alakalı yargısal ve idari işlemler haricindeki işler olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda kamu görevlilerinin; mükellefin vergilendirme süreci haricinde yargısal ve idari işlerini görmeleri suçun konusunu teşkil eder. Yükümlülerin özel işlerinin görülmesi, kamu görevlisinin dolaylı olarak görevini ihmal etmesi anlamına geldiği gibi aynı zamanda görevin kötüye kullanılmasına da sebebiyet vermektedir. Vergi yükümlüsü ile vergi dairesi arasındaki ilişkiyi sağlayan memurların, yükümlülerin özel işleriyle alakadar olmaları, mükellef ile gereğinden fazla yakınlaşmak ve idareden uzaklaşmak anlamına gelmektedir. Hal böyle iken aradaki ilişki sağlıklı bir şekilde sürdürülemeyecek olduğundan, memurun görevin gereklerini ihlal edecek davranışı neticesinde görevi kötüye kullanma suçunun özel bir görünüş biçimi ortaya çıkacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinde vergi yükümlülerinin özel işlerinin görülmesi yasaklanmıştır. Madde metni şu şekildedir:

> "Beşinci maddede yazılı olanlar:
>
> 1. Kendileri, nişanlıları ve boşanmış bulunsalar dahi eşleri;
>
> 2. Kan veya sıhri usul ve füruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;
>
> 3. Kanuni temsilci konumunda olan kişiye veya vekil bulundukları kimselere;
>
> Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar.
>
> Mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini, vergi muamele ve inceleme ile vergi mahkemelerinde, bölge idare mahkemelerinde ve Danıştay'da görev almış olanlar ücret alamasalar dahi yapamazlar.

[47] Adil BUCAKTEPE, Devlet Memurluğu ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *18*(3), 2014, s. 459-490.

2.3.4.4. Hassasiyet ve Şerefe Tecavüz

Vergi yükümlüleri ile alakalı kamuya yahut ilgili kuruluşlara verilen bilgilerden ötürü yükümlülerin haksız bir biçimde incitici ve aşağılayıcı beyanlara maruz kalmaları da suç olarak nitelendirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin 6. fıkrası uyarınca: "*Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.*" Yasa koyucu hassasiyet ve şerefe tecavüz suçunu düzenleyerek; idari veya adli soruşturma kapsamında sunulan belge ve bilgileri, ödenmeyen ya da kesinleşen vergileri ve cezalarını, yükümlülerin vergiyle alakalı beyanlarını, iş yerlerine asılan vergi levhalarını, vergi dairesine asılan cetvelleri *"açıklanan bilgiler"* kapsamında değerlendirmiştir (VUK Md. 5/4). Açıklanan bilgiler dolayısıyla kişilik haklarına, şeref ve haysiyete tecavüz, Türk Ceza Kanunu kapsamında cezalandırılabilir. Bu bağlamda gerçekleştirilen saldırı TCK hükümleri uyarınca suç teşkil ediyorsa, ceza sorumluluğu doğacaktır. Hassasiyet ve şerefe tecavüz suçu Türk Ceza Kanunu'nun 125. maddesinde düzenlenen hakaret suçunun özel bir biçimini oluşturmaktadır. Hassasiyet ve şerefe tecavüz esasında vergi mahremiyetinin ihlali suçu oluşturan bir fiili de kapsamaktadır.

Açıklanması hukuka aykırı olarak nitelendirilmiş bilgilerin açıklanması neticesinde yükümlünün hassasiyet ve şerefi zarar gördüğünde, TCK'da düzenlenmiş olan hakaret suçu uygulanabilecektir.[48] TCK'nın hakareti düzenleyen 125. maddesinin 1. fıkrası uyarınca:

> "*Bir kimsenin onurunu, şerefini ve saygınlığını rencide edebilecek nitelikte somutlaşmış bir olgu veya fiil isnadında bulunan veya sövülmesi suretiyle bir kimsenin onurunu, şerefini ve saygınlığını saldırıya maruz bırakan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adlî para cezasına hükmolunur. Gıyabında*

[48] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 490.

hakaret için cezalandırılma uygulanabilmesi için en az üç kişinin ihtilat etmesi gerekmektedir.''

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; "*Fiilin, mağdurun muhatap olduğu şekilde yazıyla, sesle veya görüntü ile gerçekleşmesi durumunda, yukarıda bahsi geçen fıkrada yer alan ceza verilir."* hükmü bulunmakta olup mahremiyet ihlali oluşturabilecek bir düzenlemeye yer verilmiştir.

2.3.4.5. Ekim-Sayım Beyanlarını Denetlememe

Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş olan işletme büyüklüğü kriterine göre zirai faaliyet olarak nitelendirilebilecek uğraşta bulunan çiftçilerin, zirai işletmelerinin yer aldığı köy ya da mahalle muhtarlığına başvurarak, her sene Kasım ayı içerisinde ekim-sayım beyanı verme zorunluluğu mevcuttur. Ekim sayım beyanında; meyve verecek kadar büyümüş ağaçların miktarı, bakılan hayvanların miktarı ve türü, ekimin nev'i, zirai işletmenin yeri, ekilen arazinin boyutu gibi bilgiler bulunur. Vergi Usul Kanunu'nun 243. maddesi uyarınca:

> "Zirai işletmeleri, GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçiler, zirai işletmelerinin bulundukları köy ve mahallelerin muhtarlıklarına müracaatla ekim sayım beyanında bulunurlar."

Zirai faaliyetlerde bulunan işletmeleri GVK'da düzenlenen kriterleri sağlıyor ise çiftçiler, bağlı oldukları köy ya da mahalle muhtarlarına ekim sayım beyanı vermek durumundadırlar.[49] Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçunda da mükellefin özel işini görme suçundaki gibi görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin Türk Ceza Kanunu'nun 257. madde hükümleri uygulanır.[50] İhtiyar heyeti ve muhtarın ekim sayım beyanını denetlemeyerek eksiklerin yerine getirilmesi

---

[49] Erdoğan ÖNER, *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 167.
[50] Mehmet İLHAN, Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve Cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi: Afyonkarahisar Örneği, *Yüksek Lisans Tezi*, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s. 66.

için ilgililere bildirimde bulunmaması, vergi dairesini bilgilendirmemesi, kendisine yüklenen yükümlülüğü ifada gecikme ya da ihmal göstermesi, yükümlülüğün dışına çıkması ve bu suretlerle kamu zararı oluşturması ya da ilgililere haksız çıkar yaratması neticesinde; haklarında bir yıldan üç yıla ve altı aydan iki yıla hapis cezası tatbik olunur.[51]

2.4. Vergi Kabahati ve Vergi Suçu Kavramlarının Farkı

Vergi suçuyla vergi kabahati arasında; genel olarak suçlar ve kabahatler arasındaki farklılıklara benzer ayrımlar bulunmaktadır. İlk olarak iki kavram amaç yönünden birbirinden ayrılır. Vergi konusunda belirli eylemlerin suç olarak nitelendirilerek cezai yaptırıma bağlanmasının amacı, kamu düzeninin korunmasıdır. Vergi kabahatlerinin düzenlenmesindeki amaç ise; hazinenin korunması ve idari vergisel düzenin tesis edilmesidir. Vergi kabahatleri idari yargının konusu iken, vergi suçları ise ceza yargılamasının konusudur. Vergi suçlarının adli makamlarca soruşturma ve kovuşturma işlemleri Ceza Muhakemesi Kanunu'nda gerçekleştirilmektedir. Vergi kabahatinin takibatı ise vergi idaresi tarafından yapılmakta olup, uygulanan idari cezaların denetimi ise İdari Yargılama Usulü Kanunu kapsamında idari yargı tarafından gerçekleştirilir. Vergi suçuna hürriyeti bağlayıcı cezalar müeyyide olarak uygulanır ve cezalar infaz kurumlarınca çektirilir. Vergi kabahatine ise idari para cezası müeyyide olarak uygulanır ve vergi idareleri tarafından çektirilir. Vergi suçlarının taksirli hali yasada düzenlenmediğinden taksirle işlenmesi mümkün değildir, vergi suçları ancak taksirle işlenebilir. Vergi kabahati ise kasten ya da taksirle işlenebilir. Vergi kabahatine bağlı olarak öngörülen müeyyideler sorumlu olan gerçek kişilere uygulanmasının haricinde kişi toplulukları ve tüzel kişilere de uygulanabilmekteyken, vergi suçunda ise suçların ve cezaların şahsiliği prensibi uyarınca öngörülen müeyyideler ancak suçu işleyen kişiye uygulanabilir.[52]

---

[51] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 494.
[51] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 494.
[52] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 74-75.

BÖLÜM 3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

3.1.Vergi Kaçakçılığının Tanımı

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan ihlaller yaptırımı uygulayan kişiler açısından; idarenin ve idare hukukunun konusunu oluşturan kabahatler ve ceza muhakemesinin konusunu oluşturan suçlar olmak üzere ikili bir tasnife tabi tutulabilir. Vergi suçları ise; mükellefin özel işlerini görmek, vergi mahremiyetine aykırılık, vergi kaçakçılığı olmak üzere Vergi Usul Kanunu'nda sayılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiillerin aynı anda usulsüzlük ya da vergi ziyaı gibi kabahatler de oluşturması, buna bağlı olarak idari yaptırımlar uygulanması suçun yargılanması bakımından bir etki uyandırmayacaktır.[53] Vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiiller ile vergi ziyaı kabahatinin ağır mahiyetteki eylemleri esasında aynıdır. Vergi ziyaı kabahati açısından netice unsuru olarak vergi kaybı oluşması aranmaktayken, vergi kaçakçılığı suçu bakımından bu yönde bir netice aranmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu; yasada vergi kaybı neticesi aranmayıp kasten işlenme koşulu aranan, hukuk ve kamu düzenini zedeleyen bir fiildir.[54] Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımı hürriyeti kısıtlayıcı ceza verilmesidir.

3.2. Vergi Kaçakçılığının Suçunun Tarihçesi

213 Sayılı Kanun'dan Önceki Dönem: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan önceki dönemde yürürlükte, 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu bulunmaktaydı. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu 7 Temmuz 1949 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, o dönemdeki vergi yasalarının farklı bölümlerinde dağınık şekilde düzenlenmiş olan cezai hükümleri ilk defa toplu hale getirmiştir.[55] Vergi suçları bakımından iştirak konusu ilk defa 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından da yardım, teşvik ve iştirak 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hükme

---

[53] Nuri OK ve Ahmet GÜNDEL, *Vergi Kaçakçılığı Suçları,* Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 154.
[54] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 387.
[55] Adnan ÇAVUŞ, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2016, s. 35.

bağlanmıştır. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ceza muhakemesinin konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı fiilleri düzenlenmemiştir.[56]

5432 Sayılı Kanunu'n 324. maddesi*; "Mükellefin veya sorumlunun vergi kaçırma kastıyla aşağıdaki şekillerde vergi ziyaına sebebiyet vermesi kaçakçılıktır."* düzenlemesi bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı oluşturan fiiller ise sekiz fıkra halinde hükme bağlanmıştır. Vergi sorumlusu ya da yükümlüsünün öngörülen fiillerden bir tanesini işlediği belirlendiğinde takdir komisyonunun da kararıyla ceza verileceği düzenlenmiştir.

5432 Sayılı VUK vergi kaçakçılığını önleme açısından yeterli gelmemiş, bu nedenle 5815 Sayılı Kanun aracılığıyla 5432 Sayılı Kanun'da değişiklikler yapılmıştır.[57] Yol açılan vergi ziyaının üç katı tutarında para cezası uygulanmasının istenen caydırıcılığı yaratmadığı kanısına varılarak, 5815 Sayılı Kanun ile değişiklik yapılmış ve para cezasıyla birlikte hürriyeti kısıtlayıcı ceza getirilmiştir.[58] Bununla birlikte bu değişiklik ile ilk kez hileli vergi suçuna teşebbüs düzenlenmiş olup, teşebbüs açısından da hürriyeti kısıtlayıcı ceza öngörülmüştür. 5815 Sayılı Kanun ile birlikte pişmanlık düzenlemeleri de ilga edilmiştir. Kasten işlenmemesine karşın kaçakçılık oluşturan durumlara ilişkin de düzenleme getirilmiştir. 324. maddede düzenlenmiş olan "*Beyannamede eksik ya da hakikate aykırı bildirimde bulunmak"* hükmüne göre kaçakçılık için kasıt unsuru aranmamıştır.[59]

Ancak 324. madde hükmü, beyannamede küçük bir eksiklik yapılmasının bile kasıt unsuru aranmadan suç olarak düzenlenmiş olması nedeniyle büyük eleştirilere uğramış ve bu nedenle yasada değişiklik yapılmıştır. 6094 Sayılı Kanun 36 aracılığıyla önceden soyut düzenlemelere yer verilen kavramlar daha somut şekilde düzenlenmiştir.

---

[56] Hasan AYKİN, Öldürmeden Katil, Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak, *Vergi Dosyası*, 2017, Çevrimiçi: https://vergidosyasi.com/2017/07/07/vergi-ziyaina-neden-olmadan-vergi-kacirmak/ (e.t. 11.01.2020).
[57] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 36.
[58] AYKİN, *a.g.e.*, (Çevrimiçi).
[59] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 36.

Yasanın Ek-2 maddesinde değişiklik yapılmış olup, a-7 bendinde yer alan fiilin verginin tahakkuku açısından öngörülmüş olan kanuni müddetten daha önce saptanması durumunda suç oluşmayacağı hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte 6094 Sayılı Kanun ile birlikte pişmanlık düzenlemeleri tekrar mevzuatta kendine yer bulmuştur.[60]

213 Sayılı Kanun Sonrası: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 4 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 213 Sayılı Kanun'da vergi suçları; usulsüzlük suçu, kusur suçu, vergi kaçakçılığı suçu, hileli vergi suçu şeklinde ağırlıkları uyarınca sınıflandırılmıştır. Hileli vergi suçu bunlar arasında en ağır nitelikli olanıdır ve ceza muhakemesinin konusuna girmektedir. Diğer suçlar ise idare hukukunun konusuna girmekte olup herhangi bir muhakeme işlemi olmaksızın doğrudan para cezası uygulanacaktır.[61] Hileli vergi suçları ceza hukuku anlamında suç teşkil ettiğinden yasada farklı bir bölüm altında düzenlenmiştir. Yasanın 344. maddesinde vergi kaçakçılığı; *"mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyaına sebebiyet verilmesi"* şeklinde hükme bağlanmıştır.[62]

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda; 4369 Sayılı Kanun, 4108 Sayılı Kanun, 4008 Sayılı Kanun, 3505 Sayılı Kanun, 2365 Sayılı Kanun aracılığıyla değişikliklere gidilmiştir. 2365 Sayılı Kanun 30 Aralık 1980 tarihinde yürürlüğe girmiş olup; hileli vergi suçu, vergi kaçakçılığı olarak adlandırılmıştır. Ayrıca kusurla birlikte ağır kusur da düzenlenmiştir. Değişiklikler sonucunda vergi suçları; usulsüzlük, kusur, ağır kusur ve kaçakçılık şeklinde dörtlü bir sınıflandırmaya bağlanmıştır.[63]

2365 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle 213. Kanunu'n 344. maddesinin 1., 2., 3., 4., 5., ve 6. bentlerinde vergi kaçakçılığı suçu düzenlenmiştir. Bu hüküm önceden 397. maddede yer alan hileli vergi suçu hükmüyle benzer niteliktedir. Yapılan tek

---

[60] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 36.
[61] Sevim G. OSLU, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 25.
[62] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 37.
[63] AYKİN, *a.g.e.*, (Çevrimiçi).

değişiklik; *"noksan bildirim veya işe başlamanın bildirilmemesi"* fiillerinin hürriyeti bağlayıcı cezaya bağlanmamasıdır.[64] 2465 Sayılı Kanun değişikliği ile 213 Sayılı Kanunu'n 344. maddesinde sekiz bent halinde düzenlenmiş olan kaçakçılık suçu açısından, ilk altı bentteki haksızlıklara cezai sorumluluk getirilmesi 359. madde ile hükme bağlanmıştı. 40008 Sayılı Kanun ile 344. maddedeki 7. ve 8. bentler ilga edilmiştir. 359. maddede yer alan *"yazılı fiilleri işleyenler"* ifadesi yerine *"kaçakçılık suçlarını işleyenler"* ifadesi kullanılmıştır. 344. maddeye *"kastın varlığını ispat külfeti iddia edene aittir."* ve *"aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyaına sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir"* ifadeleri eklenmiştir. Bu şekilde 1 ila 6. bentler arasındaki durumlarda karine olarak kastın varlığı kabul edilmiştir.

Bu yasa ile 344. maddeye önceden maddede bulunmayan; *"tutulması mecburi olan defterleri tutmak ve bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek"* eylemi de eklenmiştir. 3505 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle 359. maddeye *"Ancak hapis cezasının paraya çevrilmesine hüküm olunması halinde, para cezası tutarının hesabında hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısı esas alınır."* hükmü fıkra olarak eklenmiştir.[65]

4108 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle 344. maddenin 1. fıkrası değiştirilmiş olup; *"kaydı gereken hususlar"* ifadesi yerine *"kaydı gereken hesap ve işlemler"* ifadesine yer verilmiştir. 4008 Sayılı Kanun ile düzenlenen *"zorunlu olarak tutulması gereken defterleri tutmamak ve bu defterlerle kayıt altına alınması gereken noktaları kaydetmemek"* ifadesi çıkarılarak, 344. maddenin 1. fıkrasına *"veya diğer kayıt ortamlarında izlemek"* ifadesi eklenmiştir. Bu şekilde bilgisayar kayıtları da düzenlemeye dahil edilmiştir. Bu kanunla 344. maddede 6 bent olarak düzenlenmiş eylemler için 359. maddede farklı müeyyideler düzenlenmiştir. Bir, dört, beş ve altıncı bentlerde öngörülen eylemler için altı aydan üç yıla kadar hapis; 2 ve 3. bentlerde

---

[64] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 37.

[65] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 38.

öngörülen eylemler için üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis yaptırımı düzenlenmiş olup, yaptırım miktarları artırılmıştır. 4108 Sayılı Yasayla 359. maddeye *"Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır"* düzenlemesi eklenerek tekerrür konusu hükme bağlanmıştır. Ayrıca 359. maddeye*; "Vergi Usul Kanunun 345. Maddesinde yazılı vergi cezalarının uygulanmasına, vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler için yazılı cezaların tatbik edilmesi engel teşkil etmez."* hükmü eklenerek aynı eylem dolayısıyla cezai ve idari yaptırımların birlikte uygulanabilmesine imkan tanınmıştır.[66]

4108 Sayılı Yasa ile 359. maddedeki; *"Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası"* başlığı değiştirilmiş ve *"Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası"* haline getirilmiştir. Bu suretle hapis cezası boyunca uygulanan meslek, sanat ve ticaret icrasından yasaklılık uygulaması kaldırılmıştır.

4369 Sayılı Yasa öğretide vergi reformu olarak da isimlendirilmiş olup, 213 Sayılı yasada büyük çaplı değişiklikler içermektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında; cezai sorumluluk doğuran suçlar *"vergi kaçakçılığı"*, idari yaptırım sorumluluğu doğuran suçlar ise *"vergi ziyaı suçu*" şeklinde ayrıma tabi tutulmuştur. 359. maddede vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden eylemler ve yaptırımları belirlenmiştir. 344. maddede düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı fiilleri ise olduğu gibi korunmuştur. *"Vergi Kaçakçılığı Suçuna Teşebbüs"* başlığı taşıyan 358. maddede bulunan *sahte ''belge düzenlemek'' ve "anlaşma bulunmadığı halde belge basmak"* fiilleri, 359. maddenin 1. fıkrasının b bendine taşınmış olup ceza miktarları da artırılmıştır. 359. maddede düzenlenen *"muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika tanzimi ve kullanılması"* ile *"sahte vesika tanzimi ve kullanılması"* ve *"asıllarına uygun olmayan vesikalar tanzim etmek"* ile *"vesikaları tahrif etmek"* fiilleri ayrıştırılmış olup bunlar hakkında farklı yaptırımlar öngörülmüştür.[67]

---

[66] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 39.
[67] AYKİN, *a.g.e.*, (Çevrimiçi); ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 39.

4369 Sayılı Yasayla yapılan değişiklikler sonucunda, vergi kaybı neticesi kaçakçılık suçunun oluşması açısından bir koşul olarak aranmaktan vazgeçilmiştir. Buna göre artık kaçakçılık suçunun oluşması bakımından vergi ziyaı neticesi aranmayacaktır. 359. maddede vergi kaybı unsuru düzenlenmemiş olup, yalnızca 359. maddenin a bendinin 1. alt bendinde bulunan *"defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi"* eyleminde *"vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde"* koşulu öngörülmüştür. Bu hükmün vergi kaybı koşulunun arandığı sonucu doğurup doğurmayacağı konusunda öğretide fikir birliğine varılamamıştır. Vergi kaybı koşulunun terk edilmesi de öğretide tenkite maruz kalmıştır. Devlet hazinesi bakımından zarar yaratmayan, bunun da ötesinde bazı durumlarda fazladan vergi ödenmesi neticesine sebebiyet veren eylemlerin bile vergi kaçakçılığı suçu teşkil edilmesi pratikte olanaklı kılınmıştır.[68]

344. maddenin olduğu gibi korunmasından ötürü 359. maddede düzenlenmiş olan eylemler aynı anda vergi kaybına sebebiyet vermişse cezai yargılama sonucunda hükmedilecek hürriyeti kısıtlayıcı cezadan bağımsız olarak idari para cezası da uygulanır. Yasa değişikliğinden önce 359. maddenin 3. fıkrasında bulunan; *"Söz konusu maddede iki ve üç numaralı fıkralarda belirtilen eylemleri tekrar edenler hakkında uygulanacak cezalar bir kat artırılır."* hükmü de kaldırılmıştır.

Değişiklik ile 358. maddede düzenlenmiş olan teşebbüs hükmü de çıkarılmıştır. 360. maddedeki *"kaçakçılık suçuna iştirak"* hükmü de 358. maddede hükme bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüse ilişkin bir düzenleme bulunmadığından Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulanacaktır. 347. maddedeki *"yardım"*, 346. maddedeki *"teşvik"*, 338. maddedeki *"iştirak"* hükümleri çıkarılarak, iştirak konusunda yalnızca 360. maddede tek bir hüküm getirilmiştir. Bu

[68] Mustafa AKKAYA, İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış, *Vergi Sorunları Dergisi*, *233*(32), s. 29-35.

hükümde yalnızca vergi kaçakçılığı suçu ile ilişkili iştirak konusu düzenlenmiştir. 359. maddede ikili bir ayrıma tabi tutulan vergi kaçakçılığı suçu, 5728 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler sonucunda üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur. 359. maddenin 1. fıkrasının a bendinde öngörülen eylemler için belirlenen alt sınır ceza miktarı 18 ay olarak artırılmıştır. Bu bentte belirtilmiş olan hapis cezasının para cezasına dönüştürülmesi ve ertelenmesi yönündeki hüküm ise kaldırılmıştır. Bu şekilde bu konularda Türk Ceza Kanunu'nun uygulanacağı öngörülmüştür. Koşulları sağlandığı müddetçe Türk Ceza Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunu uyarınca hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına, ertelemeye ve para cezasına dönüştürmeye karar verilebilir.[69] 359. maddenin 1. fıkrasının b bendi iki farklı bent olarak düzenlenmiş ve farklı yaptırımlar belirlenmiştir. Bu şekilde bu bentte yer alan eylemleri işleyen kişilere ilişkin olarak hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına, ertelemeye, para cezasına çevirmeye karar verilemeyecektir. 359. maddenin 1. fıkrasının b bendinden çıkarılarak c bendine *"Aralarında Maliye Bakanlığı ile anlaşma bulunan kişilerin basma yetkisi olan belgeleri, Maliye Bakanlığı ile anlaşma sağlamadığı halde bilerek basıp, kullananlar* "hükmü eklenmiş. Bu eylem için için de 2 ila 5 yıl hapis cezası belirlenmiştir. Belirlenen cezanın alt sınırı iki sene olduğundan; diğer koşullar da oluştuğu takdirde hükmün açıklanmasının geri bırakılması, erteleme ve para cezasına dönüştürme kararları verilebilecektir. Bu yasa değişikliğiyle beraber vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen ceza miktarı yükseltilmiştir. Buna bağlı olarak para cezasına dönüştürme ve erteleme kararlarının uygulama alanı daraltılmıştır. Fakat son değişiklikler ile birlikte hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi olanaklı kılınmıştır.[70] Yasayla getirilen başka bir değişiklik ise 360. madde ile ilişkilidir. 360. maddenin önceki durumunda bulunan iştirak hükmü çıkarılarak, maddenin başlığı *"Cezadan İndirim"* şeklinde değiştirilmiş, maddenin kapsamı ise iştirak konusunda cezai indirim olarak belirlenmiştir. İştirak konusundaki diğer konularda ise Türk Ceza Kanunu'nun uygulanacağı düzenlenmiştir.

---

[69] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 42.
[70] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 43.

3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Ortaya Çıkma Sebepleri

Vergi kaçakçılığı suçu oluşmasıyla; hukuki, iktisadi ve toplumsal alanlarda olumsuz neticeler meydana gelebilmektedir. Olumsuz neticeleriyle pek çok alanda karşılaştığımız vergi kaçakçılığı suçunun, mevzubahis neticelerini engelleyebilmek adına bunları ortaya çıkaran faktörlerin incelenmesi gerekir.[71]

Tarihi Faktörler: Kralların hükümdarlığı döneminde, devletin topladığı vergiler kralların kişisel masrafları için harcanmakta ve bu gerekçeyle toplanabilmekteydi. İlerleyen dönemlerde vergiler ve vergilerin toplanma biçimi değişse de, şahısların vergi yükümlülüğü konusundaki tutum sabit kalmıştır.[72] Osmanlı Devleti döneminde Tanzimat Fermanına kadarki süreçte vergiler; mükellef sınıflarına, tutarlarına, zamanlarına göre çeşitlilik arz etmekteydi. Örfi ve şerri vergiler, ayni ve nakdi olarak toplanmaktaydı. Toplanan vergi hasılatının önemli bir kısmı; gayrimüslimlerin ödemekle yükümlü olduğu cizye, hayvancılık (ağnam) ve tarım (aşar) vergilerinden müteşekkildi. Bu gelirin en büyük kısmı ise saray giderleri için kullanılmaktaydı.[73] Netice itibariyle, sorumlu ve ilgililerin vergi yükümlülüğüne aykırı davranışlar sergilemeleri, vergi kaçırma girişiminde bulunmaları uzun zamandan beri süregelen bir olgudur. Vergi yükümlülüğünü ihlalin en önemli sebeplerinden bir tanesi de devletin karşılaştığı dış ve iç sorunların yönetimi zayıflatması, iktisadi bakımdan sanayi devrimine ve çağdaş yönetime geç adapte olunmasıdır. Bu durumun düzeltilebilmesi için ise vergi ahlakı ve farkındalığının, önce ilgililere sonra da tüm topluma kazandırılması ile mümkündür. İktisadi ve politik gereklilikler doğrultusunda Türk hukukunda vergi uygulamaları daima yenilemelerle geliştirilmeye uğraşılmıştır. Uygulama değişiklikleri ise vergi ahlakı ve bilincinin uyandırılması bakımından olumsuz etki yaratmıştır.

---

[71] Elif YILMAZ, Kanuna Karşı Hilelerin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *17*(1-2), 2013, s. 1757-79.
[72] Füsun A. SOKULLU, *Kriminoloji*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2011, s. 49-53.
[73] İbrahim DARBAŞ, Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, *Yüksek Lisans Tezi*, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 9.

Toplumsal Faktörler: İnsanlar doğası itibariyle toplum halinde yaşamak zorunda olan varlıklardır. Toplum hayatına ayak uydurulması ve her geçen gün çoğalan nüfusun gereksinimlerinin giderilmesi amacıyla devlet kurumu geliştirilmiştir. Devlet ise; toplumun salahiyeti için yerine getirmekle yükümlü olduğu ödevleri ifa edebilmek adına finansmana gereksinim duyar. Bu gereksinim devlet kurumunun ortaya atıldığı tarihten bu yana toplumu oluşturan insanların sunduğu maddi değerler ile karşılanmaktadır.

Öte yandan; insanların ihtiyaçlarının sonu olmaması, diğer kişilerin haklarına aykırılık oluşabilmesi, çoğalan nüfus nedeniyle devletin gelir ihtiyacının da artması, sosyal adaletin tesis edilmesi gibi gerekler nedeniyle bu finansmanı sağlamak adına bazı kurallar öngörülmesi zaruri hale gelmiştir.[74] Toplumda adaletli bir gelir ve vergi dağılımı sağlanması, toplumsal refahın tesis edilmesi için devletin belirli yasalar ve kurallar aracılığıyla vergi ödevini denetlemesi ve cebri uygulamalara başvurması gerekmiştir. Buna bağlı olarak devlet; toplumu oluşturan bireylere zorunlu vergi yükümlülüğü getirmiştir. Bu yükümlülük, yükümlüler bakımından bir külfet oluşturduğundan, vergi kaçakçılığı, peçeleme ve vergiden imtina gibi fiiller ortaya çıkmıştır.

Mali ve İktisadi Faktörler: Vergi kaçakçılığının hukuki, iktisadi, toplumsal ve tarihi sebepleri birbirlerinden tam olarak ayrı değerlendirilemeyecektir. İktisadi nedenler, toplumsal nedenler üzerinde etki uyandırırken, toplumsal nedenler ise iktisadi nedenleri etkilemektedir. Bunun gibi diğer nedenler de birbirleriyle bağıntı halindedir.[75] Vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkış sebepleri arasında en önemli unsuru iktisadi faktörler oluşturmuştur. Gerçekten de vergi uygulamaları iktisadi kıymetlerle ölçülmekte olup, ekonomik unsurlar gerek vergi uygulamalarına tepki gerekse vergiden kaçınmak için girişimlerde bulunulması için büyük rol oynamaktadır. Vergi

---

[74] Kemal GÖZLER, *Devletin Genel Teorisi*, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2007, s. 4-28.
[75] Halil İbrahim TOPÇU, Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 76.

uygulamaları neticesinde menfaatleri uyarınca hareket eden kişi; vergiden imtina ettiği meblağ ve bu şekilde elde edeceği yarar ile, karşı karşıya kalabileceği yaptırımı kıyaslayarak bir tercihte bulunmaktadır. Ayrıca gelir dağılımı uyarınca vergi toplanması karşısında, yükümlüler gelir seviyesini daha düşük vergi diliminde göstermek suretiyle vergi kaçakçılığı yolunu tercih edebilirler. Mali faktörler arasında ise; vergi oranlarının yüksek tutulması, vergi dağılımında adaletsiz oranlar belirlenmesi, muafiyet, istisna ve indirim uygulanan durumların fazlalığı; yükümlülerin vergiden imtina etmesine ve bu durumun vergi kaçakçılığına dönüşmesine sebebiyet verebilmektedir.[76] Netice itibariyle Türkiye'de orantısız ve hatta adaletsiz bir gelir dağılımı olduğu söylenebilir. Hayat pahalılığı ile karşı karşıya kalan bireyler, kayıt dışı çalışmayı seçebilmektedirler. Bireyler adaletsiz olduğunu düşündükleri vergi uygulamaları karşısında, vergi yükümlülüğünü ihlal etmeye, vergiden imtina etmeye ya da vergi kaçakçılığı suçu işlemeye başlayabilmektedirler. Öte yandan hukuk düzenince suç olarak kabul edilen vergi kaçakçılığının yahut diğer hukuka aykırılıkların meşru görülmesi için bu gerekçelerin hiçbiri yeterli değildir.

Hukuki Faktörler: Vergi uygulamalarının tarihi oldukça eskilere uzanmaktadır. Bu bağlamda vergi uygulamaları ile ilgili dünyada ve Türkiye'de birçok değişiklik yapılmıştır. Çağdaş uygulamalara adapte olma çabaları, vergi yasalarının sayıca fazla olması, vergi borçlarının zaman zaman affedilebilmesi gibi hukuki faktörler vergi kaçakçılığı suçu bakımından önem arz etmektedir. Vergi yasalarının sade ve herkes tarafından anlaşılabilir bir dilde olmaması ve sıklıkla değiştirilmesi, yükümlüler açısından karışıklığa sebebiyet vermektedir. Yükümlülerin karşılaştığı karışıklıklar ise; kayıt dışı işlemlere ve vergisel uygulamalardan uzak durmaya çabalamaya yol açmaktadır.[77] Başka bir hukuki faktör ise; vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen yaptırımın caydırıcı nitelikte olmamasıdır. Vergi kaçakçılığı neticesinde kişiye uygulanan ceza ile vergi kaçakçılığı neticesinde elde edilen yarar kıyaslandığında, bazı

[76] Mustafa AKKAYA, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Yayıncılık, 2002, s. 106.
[77] DARBAŞ, *a.g.e.*, s. 12.

kişiler vergi kaçakçılığının karlı olduğu sonucuna varabilmektedirler.[78] Netice itibariyle tekrar yapılandırılan ya da affedilen vergi cezaları da; birçok kişinin vergi cezalarını ödemekten imtina etmesine ya da her halükarda cezaların affedileceği beklentisiyle vergi kaçakçılığı suçu işlemesine yol açabilmektedir.[79] Vergi kaçakçılığının; hukuki, mali, iktisadi, toplumsal ve tarihi birçok faktörü mevcuttur. Bu faktörlerden kimisi bireysel düşünce ve inançlara dayalıyken kimisi de devletin uygulamalarına dayalıdır.[80]

3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Taraflar

3.4.1. Fail

Ceza hukukuna hakim olan suçların ve cezaların şahsiliği prensibi uyarınca, suçların sorumluluğu yalnızca failin üzerindedir. Bu bağlamda cezai yaptırım da ancak faile uygulanabilir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından, vergi yasalarını ihlal eden fiillerden ötürü oluşan suçun faili; vergi dairesiyle ilişki içerisinde olan vergi sorumlusu ya da vergi yükümlüsüdür. Vergi suçu teşkil eden fiil bakımından mükellefin gerçek kişi olması halinde fail de bu gerçek kişi olacaktır. Mevzubahis fiiller yükümlü adına vekaleten gerçekleştirilmişse, fiili işleyen kişi sorumlu olacaktır. Fakat vergi yükümlüsünün de suç açısından iştiraki olup olmadığı değerlendirilmelidir.

Ancak vekalet ilişkisi içerisinde hareket eden kişinin fail olarak kabul edilebilmesi için, vekaletnamenin düzenlenme tarihinin suç tarihinden önce olması gereklidir. Vergi yükümlüsü; herhangi bir sebepten ötürü vergi sorumluluğunu bir kişiye devretmişse, cezai sorumluluk bu kişiler üzerinde olacaktır.[81]

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi uyarınca vergi kaçakçılığı suçu bakımından fail herkes olabilir. 359. madde uyarınca yalnızca vergi sorumlusunun veya

---

[78] OSLU, *a.g.e.*, s. 17.
[79] ÖNCEL vd., *a.g.e.*, s. 220-221.
[80] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 102.
[81] F. İ. Hakkı AYDOĞDU, Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 49.

vergi yükümlüsünün fail olabileceği şeklinde bir düzenleme bulunmadığından; vergi yasaları uyarınca düzenlenen ya da tutulan, ibraz ve saklama zorunluluğu olan belge, kayıt ve defterler hakkında suç teşkil eden fiilleri işleyen şahıslar da cezai yaptırıma tabi tutulabilecektir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin 1. fıkrasının a bendinin 2. alt bendinde öngörülmüş olan yanıltıcı belge kullanmak veya düzenlemek suçu açısından fail; vergi mükellefi veya görevi bıraktığı şahıslardır.[82] Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesi uyarınca:

> "Vesayet ve Velayet altında olanlar veya işlerinin yönetimi bir kayyıma devir edilmiş olanlar, kendilerini temsilen vasi, veli veya kayyımın vergi kanunlarına muhalif davranışlarından dolayı cezai yaptırıma tabi olmazlar. Bu hallerde cezai yaptırım uygulanacak kişiler, vasi, veli veya kayyımdır."

Maddeye göre kısıtlı ve küçüklerin vergi yükümlüsü olduğu hallerde; kayyım, vasi ve veli yasal temsilci olarak sorumlu olacaktır. Zira vergi ödevleri doğrudan bu kişiler tarafından değil yasal temsilciler tarafından ifa edilmektedir.[83] Çomaklı'ya göre; kısıtlı ve küçükler fiil ehliyetine haiz olamayacağından, vergi suçu teşkil eden fiili bizzat işlemeleri halinde dahi cezai sorumluluğun yasal temsilciye ait olduğunu savunmaktayken; Aydoğdu ise suç teşkil eden fiilin kısıtlı ve küçükler tarafından işlenmesi halinde; cezai sorumluluğun kısıtlı ya da küçüğe ait olacağını ileri sürmektedir.[84] Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesi uyarınca vergi sorumlusu ve vergi mükellefi olabilmek açısından fiil ehliyeti koşulu aranmamıştır.

Ancak fiil ehliyeti tam olmayan şahısların hukuki işlemlerde bulunmalarına imkan bulunmadığından, vergisel işlemleri de yasal temsilcileri tarafından yapılmaktadır. Buna göre ceza sorumluluğu da yasal temsilci üzerinde olacaktır.[85] Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesine göre mükellefin vefatı durumunda; vergi ödevleri

---

[82] Serkan AĞAR, Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, *TBB Dergisi*, 2005, C. 18, S. 58, s.273-301.
[83] AYDOĞDU, *a.g.e.*, s. 49.
[84] Şafak Ertan ÇOMAKLI, *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç,* Ankara: Savaş Yayıncılık, 2008, s. 19; AYDOĞDU, *a.g.e.*, s. 49.
[85] OK ve GÜNDEL, *a.g.e.*, s. 39.

mirası reddetmemiş olan atanmış ve yasal mirasçılara kalacaktır. Öte yandan müteveffanın sağ iken işlediği suçlar bakımından mirasçıların cezai sorumluluğu söz konusu olamayacaktır. Mirasçıların cezai sorumluluğu yalnızca suç teşkil eden fiili işlemeleri halinde söz konusu olur. Yargıtay 9. Ceza Dairesinin bir içtihadı uyarınca*:*

> "Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesi ölüm durumunda mükelleflerin yerine getirmesi gerekli olan yükümlülükler, mükellefin mirasını reddetmemiş mirasçılara geçeceği hükmünü amirdir. Mirasçıların vergi sorumluluğu içersine hem maddi hem de şekli ödevlerin girdiği hususunda ve ölenin vergi dairesine karşı bildirmeye, defter ve belgelerin ibraz etmeye ve muhafazaya ilişkin sorumluluğunun ölümden sonra mirası reddetmemiş mirasçılara intikal ettiğinde kuşku yoktur."[86]

Tüzel kişiliğe haiz olmayan birden çok kişinin bir araya gelerek ticari çalışmalarda bulunması mümkündür. Adi şirket bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Adi ortaklıklarda ortaklığın temsil ve idare yetkisi bütün ortaklara tanınmıştır. Bu bağlamda ortaklık açısından gerçekleştirilen bütün eylemler hakkında, bütün ortaklar sorumlu olacaklardır. Vergi suçu bakımından da bu suçun ortak düşünceye dayanılarak müşterek bir fiille gerçekleştirildiği kabul edilip, her ortak bakımından ayrı ayrı cezai sorumluluk öngörülmüştür. Temsil ve idareye yetkili bütün ortaklar fail olarak kabul edileceklerdir. Öte yandan bu yetkilerin yalnızca bazı ortaklara tanınması halinde; idareyi üstlenen şahıs veya şahıslar cezai sorumlulukla karşı karşıya kalacaklardır. Vekalet ilişkisi ile iş görüldüğünde ise vekilin cezai sorumluluğu söz konusu olur. Yargıtay'ın bir içtihadı uyarınca; "*Şirket ortakları birden fazla olup suçu üstlenmemeleri halinde cezaların şahsiliği ve sanıkların suçun işlenmesindeki rolleri gözetilerek karar verilmelidir.*"[87] Suçların ve cezaların şahsiliği prensibi uyarınca yalnızca gerçek kişilere hapis cezası müeyyidesi uygulanabilecektir.

---

[86] Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 03.02.1992, K. 1992/401, E. 1991/4856 (Sinerjimevzuat.com, e.t. 14.01.2020).
[87] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27.09.2001, K. 2001/8710, E. 2001/5007 (Sinerjimevzuat.com, e.t. 14.01.2020).

Tüzel kişilerin cezai müeyyide ile karşı karşıya kalmalarını engelleyen düzenleme Türk Ceza Kanunu'nun 20. maddesinin 2. Fıkrasında belirtilmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu bakımından da fail olarak nitelendirilemezler. Tüzel kişiler hakkında yalnızca güvenlik tedbirlerine başvurulabilir.[88]

3.4.2. Mağdur

Vergi kaçakçılığı suçu açısından mağdur ve suçtan zarar gören; devletin hukuki kişiliği, diğer bir ifadeyle hazinedir. Gerçekten de vergi kaçakçılığı sonucunda bir vergi ziyaı ortaya çıktığından, hazine bir kayba uğramaktadır. Anayasa ve diğer yasalarca düzenlenmiş olan vergi geliri, hazine tarafından elde edilememiş olmaktadır. Hazinenin suçun mağduru olması hasebiyle, hazine vekilleri davaya katılabilmekte ve gerekli işlemleri yapabilmektedirler.[89] Vergi kaçakçılığı suçu ile hazine doğrudan zarara uğradığından, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 234. ve 237. maddeleri uyarınca kamu davasına kovuşturmanın her aşamasında müdahil olma isteminde bulunabilecektir. Ancak müdahil olma hakkını kovuşturma aşamasında kullanmamış olan hazine verilecek kararı üst mahkeme denetimine götüremeyecektir. Usulüne uygun olarak sunulan müdahil olma talebine ilişkin bir karar verilmemişken, dosya hakkında nihai karar da verilemez.[90]

3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

3.5.1. Kanuni Unsur

Ne kadar büyük bir haksızlık oluşturursa oluştursun bir fiilin suç sayılabilmesi ancak hukuka aykırı tipikliği sağlaması ile mümkündür. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunun teşkil edebilmesi için vergi yasalarında bir hareketin yapılması veya

---

[88] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 364.
[89] Bekir BAYKARA, Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2004, s. 273.
[90] Mehmet TAŞTAN, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 6.

yapılmaması düzenlenmiş olmalıdır.[91] Yorum yolu ile vergi yasalarında düzenlenmiş olan fiilden yola çıkılarak başka bir fiilin suç olarak kabul edilmesine olanak bulunmamaktadır.

Farklı bir ifadeyle vergi ceza hukukunda, genel olarak ceza hukukunda olduğu gibi kıyas yasağı ilkesi hakimdir.[92] Kıyas ilkesinin kaynağı ise suç ve cezalarda kanunilik prensibidir. Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde ve Anayasanın 38. maddesinde kanunilik ilkesi düzenlenmektedir. Bu düzenlemenin amacı bireylerin hürriyetlerini tahdit eden cezai yaptırımların kötüye kullanılması ihtimalinin önüne geçilmesidir. Bir hareketin suç olarak nitelendirilebilmesi için yasada öngörülmüş ve suçun bütün unsurlarının tekemmül etmiş olması gereklidir. Bu bağlamda ilk olarak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiş olan tanıma uyan bir fiilden bahsedilmesi gerekmektedir.

3.5.2. Maddi Unsur

3.5.2.1. Hareket

Fiil öğretide; *"Bireyin iradi davranışı ile, belli neticeyi gerçekleştirmesi ve harici dünyada meydana getirdiği davranıştır"* biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre suç bakımından hareket unsurunun sağlanabilmesi için iradi, neticeyi gerçekleştirmeye elverişli ve dış dünyada etki uyandıran bir davranış bulunmalıdır.[93] Ceza hukukunda da kabul edildiği üzere, vergi kaçakçılığı suçu bakımından da bir suçun oluşması için yasada öngörülen hareketlerden biri ifa edilmelidir. Başka bir ifadeyle, vergi yükümlüsünün, sorumlusunun ya da öteki ilgililerin, vergi yükümlülüklerini ihlal eden hareketlerde bulunması neticesinde bir suç meydana

---

[91] Hasan TÜRKAL, Sena EKİCİ ve Mahmut İNAN, Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları, Kabahatleri ve Cezaları, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18*(1), 2010, s. 45-83.
[92] Mehmet KARAARSLAN, Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, *TBB Dergisi, 64,* s. 115-150.
[93] ARTUK vd., *a.g.e.,* s. 235.

gelecek ve buna karşı cezai bir müeyyide uygulanacaktır. Yasada suçun oluşması bakımından birden çok hareket düzenlenmesine karşın, bu hareketlerden yalnızca bir tanesinin gerçekleştirilmesi ile suçun oluşması yeterli görülmüşse, seçimlik hareketli suçtan söz edilecektir.

Maddedeki hareketlerden birden çoğu aynı anda gerçekleştirilirse de yalnızca bir suçun varlığından söz edilecektir.[94] Ancak öğretide aksi yönde görüşler de mevcuttur.

3.5.2.1.2. VUK Md. 359/A-1'e göre kaçakçılık fiilleri

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde bulunan vergi kaçakçılığı suçları, maddenin 1. fıkrasının a, b ve c bentlerinde düzenlenmektedir. A bendinin 1. alt bendinde; "*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar*" düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 172. ve 173. maddelerinde defter tutma yükümlüsü olan tüzel ve gerçek kişiler tahdidi olarak sayılmıştır. 359. madde uyarınca vergi kaçakçılığı suçu için fail olarak kabul edilme koşulları içerisinde defter tutma mecburiyeti bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu yalnızca vergi yasaları tarafından tutulması zaruri olarak nitelendirilmiş defterlere ilişkin işlenebilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinde yasa koyucu defter tutma zorunluluğunun altında yatan amacı izah etmiştir. 173. maddedeyse bu zorunluluğun istisnaları düzenlenmiştir. 172. maddede defter tutma zorunluluğu olan kişiler şu şekilde sayılmıştır; "*ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müessesleri, serbest meslek erbabı ve çiftçiler.*"

"Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması:" Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinde defter tutma mecburiyetinin altında yatan amaç düzenlenmiştir. Zorunlu olan defterler ve defterlere ilişkin kayıtların esas ve usulleri

---

[94] Nur CENTEL, Hamide ZAFER ve Özlem ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2011, s. 253.

Vergi Usul Kanunlarının 215. ila 219. maddeleri arasında hükme bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı; bu defterlere işlenecek kayıtların esas ve usulünü, muhasebe sistemini ve diğer kaidelerini tespit etmeye yetkili kılınmıştır.[95]

Hesap ve muhasebe hileleri öğretide; "*genel olarak kabul edilmiş muhasebe kurallarına aykırı olarak ve bu aykırılığın vergi matrahının azalmasına sebep olacağı bilinci içerisinde yapılması*" biçiminde tanımlanmıştır.[96] Maliye Bakanlığının öngöreceği hesap ve muhasebe kaidelerini ihlal ederek ve bununla birlikte vergi kaybı yaratılacağının farkındalığı ile vergi kaçakçılığı teşkil eden suçun işlenmesi olarak da tanımlanabilir. Hilenin genel tanımı bir kişinin kandırılması, aldatılması; hatanın genel tanımı ise istemeden, bilinçsizce gerçekleştirilen eylem şeklindedir.

Buna göre hesap hilesi; tutulan defter ve defterlere işlenen kayıtların hileli bir biçimde gerçeğe aykırı olarak yazılması iken, muhasebe hilesi ilgilinin vergi dairesini aldatma amacıyla muhasebe sürecinde tek düzen hesap planına aykırı davranarak hileli harekette bulunmasıdır.[97] Hesap ve muhasebede hile; öncelikle kayıt sürecinde gerçekleştirilen hesap hilesi, ardından muhasebe hesap planı ile ilgili gerçekleştirilen muhasebe hilesi şeklinde oluşmaktadır.[98] Maliye Bakanlığının düzenlemeleri ve mevzuattaki diğer hükümlerin öngördüğü defter tutma, defter kayıtlarını muhasebeleştirme sürecinde gerçekleştirilen aykırılıklar; hile şeklinde tanımlanmaktadır. Hileden söz edilebilmesi için ilk olarak ihlal edilen bir kural bulunması gerekmektedir. Bu kuralın aldatıcı hareketlerle ihlal edilmesi ise hileyi oluşturur.[99]

---

[95] ÖNER, *a.g.e.*, s. 93.
[96] Ateş OKTAR, Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi, *Vergi Sorunları Dergisi*, (249), 2009, s. 8.
[97] Cavit HEKİM, Vergi Kaçakçılığı Suçları, *Yüksek Lisans Tezi*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 35.
[98] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 96.
[99] İbrahim Nihat BAYAR, Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi-Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), *Doktora Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 128.

"Gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerde ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak:" Gerçekte var olmayan bir şahıs adına hesap açılması aslında bir çeşit muhasebe hilesi olsa da yasa koyucu bu durumu ayrı bir fiil olarak hükme bağlamıştır. Bununla birlikte gerçekte var olmasına karşın konu ile ilişkisi olmayan bir kişi adına hesap açılmış olabilir. Kişi hesap açıldığından haberdar dahi olmayabilir.[100] Gerçekte var olmayan bir kişi adına hesap açılması, genellikle hesap işlemleri için gerçek olmayan belge düzenlenmesi ve kullanılmasını gerektirdiğinden, TCK kapsamında da ayrıca bir suç teşkil edebilir. Alakasız ya da gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması suçu için; yasal defter ve kayıtlar düzenlenmiş olmalıdır. Bu süreçte resmi belgede sahtecilik suçu oluşturan bir fiilde bulunulacağı muhakkaktır.[101]

"**Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek:"** Tutulması mecburi olan defterlerin ve kayıtların; kanun hükümleri haricinde farklı ya da ikinci defterlere kaydedilmesi neticesinde; vergi kaybı oluşması ve buna bağlı olarak vergi yükümlülüğünün hiç doğmaması ya da eksik doğmasına sebebiyet veren kayıtlar bu hükme aykırılık teşkil etmektedir.[102]

Çift defter kullanma fiiliyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşması açısından öncelikle; defter tutma yükümlüsünün vergi kanunları uyarınca tutmasının mecburi olduğu; noter onaylı ya da başka şekillerde doğruluğu ispatlanmış bir defterin mevcudiyeti gereklidir.[103] Ardından; kanuni defterlere kayıt edilmesi gereken işlem ve hesapların tamamen veya kısmen farklı belge, defter ya da başka kayıt ortamlarına işlenmesi gereklidir. Daha sonra ise gerçekleştirilen bu işlemlerin vergi kaybı neticesine sebebiyet vermesi gerekmektedir.

---

[100] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 451.
[101] HEKİM, *a.g.e.*, s. 33.
[102] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 101.
[103] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 461.

3.5.2.1.2. VUK Md. 359/A-2'ye göre kaçakçılık fiilleri

"Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek:" Tahrif kelimesinin anlamı; değiştirmek, bozmak biçimindedir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması açısındansa; tutulması mecburi defter ve ilgili kayıtlar belge mahiyetinde olup, bu belgeler üzerinde kayıt dışı değişiklikte bulunulması ya da bunların bozulması suç teşkil edecektir. Kayıt dışı değişiklik yapılması açısından Vergi Usul Kanunu'nun 217. maddesinde öngörülmüş olan kaideler çerçevesinde kayıt esnasında gerçekleştirilen değişiklikler suç oluşturmayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçu için; vergi kaybı yaratmaya dönük kayıt dışı değişiklikler yapılması ve kayıtların bozulması gerekmektedir.[104]

"Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek:" Yükümlüler tarafından tutulması mecburi defterler ve işlenecek kayıtların usulünce yerine getirilmesinin ardından; gerektiği zaman ibraz edilmesi de gereklidir. İbraz ve saklama yükümlülüğü ise beş sene olarak düzenlenmiştir.[105] Saklanan belgelerin incelenmesi gerektiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesi uyarınca vergi incelemesi esnasında kaydedilen belge ve defterler ile Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesi uyarınca vergi incelemesi sürecinde ilgililere ibrazı gereklidir. Mevzubahis belge, kayıt ve defterlerin ibraz edilmeyerek saklanması neticesinde ise vergi kaçakçılığı suçu meydana gelecektir. Bu hareket ile de maddede düzenlenen diğer hareketlerde olduğu gibi vergi kaybı oluşturulan hareketlerin ortaya çıkması önlenmek istenmektedir.[106]

"Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ya da bu belgeyi kullanmak:" Sözcük anlamına bakıldığında muhteviyat; birden fazla belge ve konunun bir arada olması anlamına gelmektedir. Tutulması mecburi defterlere işlenen belgelerin,

---

[104] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 452.
[105] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 110.
[106] OSLU, *a.g.e.*, s. 56.

gerçeğe uygun şekilde ve yanıltıcılıktan uzak olması gereklidir.[107] Mevzubahis belgeler doğru bir şekilde aksettirilmeli ve bu şekilde kayda geçirilmelidir.

3.5.2.1.3. VUK Md. 359/B'ye göre kaçakçılık fiilleri

"Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek:" Belge, kayıt ve defterlerin saklanması hareketi ile benzer niteliktedir. Mecburi olarak tutulan defterlerin kaydedilmesi ve belgelerin hazırlanması ile, bunların saklanması zorunluluğu mevcuttur.[108] İlgililerin talebi halinde bu belgelerin ibrazı zorunludur. Öte yandan ibraz etme yükümlülüğünün ifa edilmemesi yahut ifa edilmesine karşın bazı belge, kayıt ve defterlerin eksikliğinin fark edilmesi halinde; bu hareketin gizleme yahut yok etme olduğu konusunda bir ayrımda bulunulması oldukça zordur.[109] Bu ayrım ancak yapılacak değerlendirme ile tespit edilebilecektir. Fakat yine de kesin bir sonuca varılamayacak durumlarla da karşılaşılabilmektedir.[110]

"Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak:" Yükümlünün tutmak mecburiyetinde olduğu defterler ve bu defterlere işlenen kayıtlarda; vergi kaçırma amacıyla bazı sayfaların yok edilmesi ya da farklı bir sayfayla değiştirilmesi neticesinde Vergi Usul Kanunu'nun 218. maddesi uyarınca suç vücut bulacaktır.[111] Bu noktada hareketin hile amacıyla mı yoksa sehven mi gerçekleştirildiği önem arz eder. Sehven yapılması halinde düzeltme işlemleri uygulanacaktır, öte yandan vergi kaçakçılığı saiki mevcutsa suç oluşacak ve buna göre cezai yaptırım uygulanacaktır.[112]

---

[107] BAYAR, *a.g.e.*, s. 148.
[108] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 249.
[109] DARBAŞ, *a.g.e.*, s. 48.
[110] HEKİM, *a.g.e.*, s. 41.
[111] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 457.
[112] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 135.

"Sahte belge düzenlemek ya da kullanmak:" Yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması hareketi ile aynı niteliktedir. Sahte belge suçunun ayrıldığı nokta ise bu hareketin sehven gerçekleştirilememesidir.[113]

3.5.2.1.4. VUK Md. 359/C'ye göre kaçakçılık fiilleri

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde vergi kaçakçılığı suçu oluşturan son hareketler düzenlenmiştir. Bu düzenleme esasında maddede daha önce düzenlenmiş olan hareketlerin engellenmesi ve kayıt altına alınarak denetiminin kolaylaştırılması amacıyla getirilmiştir.[114]

"Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmadığı halde belge basmak veya bu basılmış belgeleri kullanmak:" Yükümlülerin kullandığı belgelerin Maliye Bakanlığınca kayıt altına alınması öngörülmüştür. Bu suretle esasında vergi kaçakçılığının engellenmesi hedeflenmektedir. Yükümlülerin anlaşmalı matbaalarda belgelerini çıkartmaları, inceleme sürecinde dikkate alınacak konulardan bir tanesidir. Öteki taraftan anlaşmalı matbaalar haricinde hazırlanacak belgeler ise noter tarafından onaylanmaktadır.[115] Bu hükmün ihlali ile anlaşmalı olmayan matbaalardan belge çıkarılması; aynı zamanda belgede sahtecilik suçu teşkil etmektedir.[116] Bu suç sehven işlenemeyecek olup ancak kasten işlenebilir. Hata yahut başka bir kusur unsuru bulunması olanaklı değildir. Yükümlüler kayıtlarını tutmak ve tutulması mecburi olan defterlere işlemek için Maliye Bakanlığının anlaşmalı olduğu matbaalarla çalışmalıdır. Bu belgeler bir ispat aracı olarak kullanılacak ve delil niteliğinde olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması ise mevzubahis belgeler ile yakından ilişkilidir. Bu belgelerin doğruluğu sayesinde muhasebe ve hesap hileleri fark edilebilecektir. Başka bir deyişle bu belgeler vergi kaçırma fiilleri bakımından esas teşkil etmektedir.[117]

---

[113] BAYAR, *a.g.e.*, s. 154.
[114] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 155.
[115] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 145.
[116] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s: 495.
[117] Tahir ERDEM, *Vergisel Kabahatler*, İstanbul: Beta Yayım Basım, 2010, s. 157.

3.5.2.2. Netice

Vergi kaçakçılığı suçu açısından da diğer suçlarda olduğu gibi suçun unsurlarının tekemmülü zorunludur. Netice unsuru da maddi unsur kapsamında incelenmesi gereken konulardandır. Suçun oluştuğundan söz edilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiş olan hareketlerin gerçekleştirilmesi yeterli olmayacaktır. Mevzubahis hareketlere bağlı olarak dış dünyada bir değişiklik oluşturulması, bir netice oluşması gereklidir.[118] 4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde vergi kaçakçılığı suçu bakımından vergi kaybı oluşması netice unsuru olarak aranmaktayken; değişikliklerden sonra suçun vergi kaybından önce oluşacağı varsayılarak, caydırıcılık ve önlem amacıyla bu unsurun aranmasından vazgeçilmiştir.[119]

3.5.2.3. Nedensellik Bağı

Hareket ve netice unsurları arasında bir illiyet bağının mevcut olması da suçun maddi unsurlarındandır. Başka bir deyişle failin işlediği hareket ile dış dünyada yarattığı değişim arasında bir bağıntı kurulabilmelidir. Bu kavram ise nedensellik bağı olarak tanımlanmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından netice ve hareket unsurları bitişik haldedir. 4369 Sayılı Yasa değişikliğinden önceki dönemde netice olarak aranan vergi kaybıyla; gerçekleştirilen hareket arasında nedensellik bağı bulunması gerekmekteydi. Fakat değişikliğin ardından vergi kaybı koşulu artık aranmayacağından; hareket ve netice bitişik hale gelmiştir.[120] Buna göre illiyet bağının oluşup oluşmadığının incelenmesi gerekli değildir. Zira failin hareketi gerçekleştirmesiyle birlikte tehlike halihazırda ortaya çıkmaktadır.

---

[118] ÖNER, *a.g.e.*, s. 465.
[119] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 494; OSLU, *a.g.e.*, s. 79.
[120] OSLU, *a.g.e.*, s. 80.

3.5.3. Manevi Unsur

Ceza hukukunda; cezai sorumluluğun fail üzerinde doğabilmesi için yalnızca failin yasada öngörülen fiili hayata geçirmesi ve bir neticenin doğması yeterli gelmeyecektir. Haksızlık oluşturan bu hareket ile fail arasında psikolojik veya manevi bir bağıntının mevcudiyeti de gereklidir.[121] Türk Ceza Hukukunda manevi unsur; taksir ve kast olacak şekilde ikili bir tasnife tabi tutulmuştur. Failin taksir ya da kast ile hareket ettiği kabul edilemeyecekse, manevi unsurun sağlanmaması nedeniyle hareket suç teşkil etmeyecek ve buna bağlı olarak cezai yaptırım uygulanamayacaktır.[122] Yasada suç olarak nitelendirilen fiilin gerçekleşmesi durumunda dahi manevi unsurun sağlanmaması nedeniyle bu fiilin suç olarak nitelendirilemeyeceğinin kabul edilmesi; hukuk tarihi bakımından çok önemli bir gelişmedir. Türk Ceza Kanunu Md. 21 hükmünde; suçun oluşabilmesi için kastın mevcut olması koşulu arandığı düzenlenmiş ve kast unsurunun tanımına yer verilmiştir. Buna göre; *"Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir."* TCK Md. 22 hükmüne göre ise taksirle işlenebilecek olan suçlar ancak yasada açıkça düzenlenmesi halinde cezai yaptırıma tabi tutulabilecektir. 22. maddenin 2. fıkrasına göre; "*Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir.*"

Vergi Usul Kanunu Md. 359 hükmünde yer alan vergi kaçakçılığı suçu bakımından; manevi unsur konusunda bir hükme yer verilmemiştir. TCK Md. 5 hükmüne göre; TCK'nın genel hükümleri ceza ile ilgili özel yasalara ve ceza düzenleyen diğer yasalara da uygulanacaktır. Buna bağlı olarak vergi kaçakçılığı suçu açısından da TCK'daki manevi unsura dair düzenlemeler uygulama alanı bulacaktır. VUK Md. 359 uyarınca vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işlenebilen hali düzenlenmediğinden; TCK Md. 22 hükmüne göre vergi kaçakçılığı suçunun taksirle

[121] KOCA ve ÜZÜLMEZ, *a.g.e.*, s. 178.
[122] İzzet ÖZGENÇ, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 227.

işlenebilmesi olanaklı değildir.[123] Vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuru ancak kast olabilir. Yargıtay içtihatları da bu yöndedir.[124] 4369 Sayılı Yasadan önceki dönemde öğretide; vergi kaçakçılığı suçunda manevi unsura dair bir fikir birliğine varılabilmiş değildi. Değişiklikten önce muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ve sahte belge kullanma biçimindeki vergi kaçakçılığı suçu bakımından seçimlik hareket oluşturan fiilin; *"bilerek"* işlenmesi gerektiği düzenlenmekteydi. Değişiklik ile birlikte bu ifade kanundan çıkarılmıştır. Bu bağlamda öğretide bir tereddüt oluşmuş olup vergi kaçakçılığı suçunun taksirle işlenip işlenemeyeceği ayrıma yol açmıştır. Maliye Bakanlığı konuyu açıklığa kavuşturmak adına "3006 Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği" ismiyle bir tebliğ yayınlayarak vergi kaçakçılığı suçunun ancak kasten işlenebileceğini ifade etmiştir. Bu tebliğin amacı esasında manevi unsur konusundaki fikir ayrılıklarını çözüme kavuşturarak tutarlılığı sağlamak olsa da; bu yöndeki bir düzenlemenin ancak yasa koyucu tarafından getirilebileceği yahut ancak yargı organınca mevcut düzenlemenin yorumlanabileceği düşünüldüğünde, yürütme organının konuya müdahil olmasının isabetsiz olduğu söylenebilir.

Netice itibariyle 4369 Sayılı Yasa ile getirilen değişiklik ile madde metnindeki *"bilerek"* ifadesinin çıkarılması manevi unsur bakımından bir değişiklik yaratmamıştır. Vergi Usul Kanunu'nda manevi unsura ilişkin düzenleme bulunmadığından, vergi kaçakçılığı suçunda Türk Ceza Kanunu hükümleri uygulama alanı bulacaktır. TCK'nın genel düzenlemeleri uyarınca taksirle işlenebilecek suçlar yalnızca kanunda gösterilen suçlardır. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından taksirli hal düzenlenmediğinden, bu suçun taksirle işlenmesi mümkün değildir. Öğretide vergi kaçakçılığının manevi unsurunun olası kast olup olamayacağı konusunda da fikir birliği bulunmamaktadır.

Türk Ceza Kanunu Md. 21 hükmünde olası kast düzenlenmiştir. Buna göre; *"Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine*

---

[123] Onur ÖZCAN, *Vergi Suçları*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 219.
[124] Bkz. Yargıtay 11. CD. 26.10.2011, K. 2011/21123, E. 2011/10730 (Sinerjimevzuat.com, e.t. 14.01.2020).

rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır." Bazı yazarlar vergi kaçakçılığı suçu açısından seçimlik hareketlerin tamamı olası kastla işlenemeyecektir.[125] Nitekim çift defter tutulması haricindeki öteki seçimlik hareketler şekli suç mahiyetinde olduğundan; şekli suçlarda hareketin tamamlanması suçun da tekemmülüne sebebiyet vereceğinden, olası kastın oluşması olanaklı olmayacaktır.[126] Çift defter tutulmasında da failin saikinin vergi kaybına yol açmak değil, hukuka aykırı eylem gerçekleştirmek olduğunu, bu bağlamda bu hareketin de olası kastla işlenemeyeceğini savunan bu yazarlar; sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçunun olası kastla işlenemeyeceğini ileri sürmektedirler.[127] Bazı yazarlar ise suçun düzenlendiği maddede *"bilmesine karşın"*, *"bildiği halde"*, *"bilerek"* gibi ifadelere yer verildiği takdirde ya da suçun oluşması için kast özel olarak aranırsa olası kastla işlemenin mümkün olmadığını söylemektedirler.[128] Bazı yazarlar da; Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde öngörülmüş olan *"Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar"* düzenlemesi haricindeki öteki seçimlik hareketlerin olası kastla işlenebileceğini savunmaktadırlar.[129] Buna göre suçun yasal tanımında *"bilmesine karşın"* ya da *"bilerek"* gibi ifadeler yer almadığı takdirde suçun olası kasta işlenebilmesi mümkündür.

3.5.4. Hukuka Aykırılık

Bir suçun oluşabilmesi için yasada düzenlenen tipik fiilin işlenmesi yeterli olmayacaktır. Bu fiilin aynı zamanda hukuka aykırılık unsurunu da sağlaması gerekmektedir. Hukuka aykırılık unsuru ise, suç olarak nitelendirilen fiilin bir hukuka uygunluk nedeni aracılığıyla meşru hale getirilmemesidir. Buna göre bir fiilin suç oluşturup oluşturmadığı incelenirken, ilk olarak yasal tipikliğin sağlanıp sağlanmadığı kontrol edilmelidir. Tipiklik unsuru sağlanmışsa hukuka aykırılık unsuru incelenebilir. Somut olayda bir hukuka uygunluk sebebi bulunmamaktaysa hukuka aykırılık unsuru

---

[125] AYDOĞDU, *a.g.e.*, s. 56.
[126] DARBAŞ, *a.g.e.*, s. 56.
[127] AYDOĞDU, *a.g.e.*, s. 84.
[128] OSLO, *a.g.e.*, s. 79.
[129] ÖZCAN, *a.g.e.*, s. 223.

sağlanmış olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçu açısından da hukuka aykırılık unsuru aynı şekilde incelenecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda bu suç için özel hukuka uygunluk sebepleri belirlenmemiştir. Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiş olan hukuka uygunluk sebepleri vergi kaçakçılığı suçu bakımından incelenecektir.

3.6. Vergi Kaçakçılığı Suçun Oluşturan eylemler

3.6.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapmak

Defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesi yapma suçu Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddenin 4. fıkrasında düzenlenmişken, 11.08.1999 tarihinde bu fıkra ilga edilerek mezkur suç Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin 1. fıkrasının a bendinin 1. alt bendinde düzenleme altına alınmıştır. Metinde; *"Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar"* biçiminde suçun tarifi genel olarak verilmiştir. Öte yandan madde metninden de anlaşılacağı üzere suçu oluşturan bütün davranışlar sayılamamıştır. Nitekim insan aklı ve teknolojik gelişmeler sonucunda her geçen gün yeni bir hesap ve muhasebe hilesi ortaya çıkabilmektedir. Kanun koyucu bu sebeple her türlü hesap ve muhasebe hilesini vergi kaçakçılığı olarak sınıflandırmıştır. Muhasebe ve hesap hileleri; kasıtlı olarak icra edilen ve vergi matrahının eksilmesi sonucunu doğuran hareket olarak tanımlanabilir.[130] Suç teşkil eden fiilin maddi unsuru; kayıt düzeni ve hesap işleyişinin muhasebe ve vergi ilkelerini ihlal edecek şekilde tutulmasıdır. Suçun manevi unsuru ise kasten işlenmiş olmasıdır. Muhasebe hilesi ile muhasebe hatası birbirinden farklı kavramlardır. Muhasebe hatası bilgisizlik, deneyimsizlik ve dikkatsizlik nedeniyle ortaya çıkarken, muhasebe hilesi ise bilinçli bir şekilde planlı olarak gerçekleştirilen bir eylemdir. Muhasebe hilesinde bir amaca

---

[130] Nihat EDİZDOĞAN, Metin TAŞ ve Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayım, Bursa, 2007, s. 96.

yönelik olarak belge ve kayıtlar değiştirilmektedir. Muhasebe hilesinin suç oluşturabilmesi için önem arz eden husus, vergi matrahında azalma yaratması ve muhasebe kurallarını ihlal etmesidir.[131] Bir işletmede gerçekleştirilebilecek muhasebe hileleri genel olarak ikiye ayrılabilir. İşletmenin zararının gerçekte olandan fazla gösterilmesi ile yahut işletmenin kazancının gerçekte olandan az gösterilmesi ile muhasebe hilesi yapılabilmektedir.[132] Vergi matrahını eksiltmeye ilişkin fiiller şu şekilde örneklendirilebilir:[133]

- Gerçekleştirilen satışlara ilişkin belge tanzim etmemek,

- Gelir toplamını defterlerde yanlış göstermek,

- Cari dönemin gelirlerini ileriki dönemlere işlemek,

- Tanzim edilen belgeleri defterlere hatalı olarak geçirmek,

- Geç ödeme yapan veya taksitle ödeme yapan müşterilerin ödediği vade farklarını işlememek,

- Satış gelirlerini teminat olarak kaydetmek,

-Sabit kıymetli eşyaları, bedelsiz kullanım ya da kiralama gibi suretlerle muhasebeye işleyerek geliri saklamak,

- Döviz üzerinden gerçekleştirilen işlemlerde kur farkını yanlış hesaplayarak kaydetmek.

---

[131] Ümit Süleyman ÜSTÜN ve Hilmi ÜNSAL, *Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi,* www.kazanci.com, 2014.
[132] TAŞTAN, *a.g.e.*, s. 31.
[133] Ahmet BAYRAKTAR, Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 21.

3.6.2. Gerçeğe veya Kayda Konu Olmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

4369 Sayılı Kanun değişikliğinden önce bu fiili ifade ederken kanun koyucu, "mevhum adlara" tabirini kullanmaktaydı. Yasa değişikliği sonrasında mevhum adlara ifadesi yerine; *"gerçek olmayan ya da kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına"* ifadesine başvurularak mevhum kelimesi yerine daha net bir düzenleme getirilmiştir. Mevhum kelimesinin kökenine bakıldığında kelimenin, gerçekte var olmayan anlamı taşıdığı görülmektedir. Öte yandan mezkur fiilin icra edilmesinde gerçekte var olan bir kişi adına da hesap açılması ihtimali mevcut olduğu için, kanun değişikliği ile kullanılan mevhum ifadesinin değiştirilmesi isabetli bir tercih olmuştur.[134]

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a bendinin 1. alt bendinde de belirtilen ifade ise şöyle tanımlanabilecektir; gerçekte var olmayan ya da gerçekte var olsa dahi gerçekleştirilen işlem ile ilgili olmayan bir kişi adına hesap açılması ve gerçeği yansıtmayan bir borç ilişkisinin mevcut olarak gösterilmesi, vergi kaçakçılığı suçu oluşturmaktadır.[135] Suç teşkil eden bu fiil, tanımda da belirtildiği gibi iki farklı biçimde icra edilebilir. İlk olarak adına hesap açılan kişinin hiç yaşamamış ya da ölmüş olması nedeniyle gerçekte var olmaması ihtimaline değinilmiştir. İkinci olarak ise gerçekte var olan bir kişi adına hesap açılmıştır, fakat açılan hesap ile hesap sahibi arasında gerçek bir ilişki bulunmamaktadır.[136] İkinci ihtimalde genellikle vergi kaçakçılığı açısından kuşku yaratmayacak şahıslar adına hesap açılmaktadır.[137] Gerçekte var olmayan ya da konu ile ilgili olmayan kişiler adına hesap açılması şeklinde gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı suçuna örnek olarak aşağıdaki hareketler gösterilebilir:[138]

- Gerçekte işletmede çalışmayan bir kişinin çalışıyormuş ve ücret alıyormuş gibi gösterilmesi,

---

[134] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s.100.
[135] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 91.
[136] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 281.
[137] Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Kültür Yayınları, 2015, s. 83.
[138] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 92.

- İşletmenin gider kalemlerini olduğundan çok yansıtmak adına gerçekte öyle bir ilişki söz konusu olmamasına karşın birilerinden borç alınmış ve karşılığında yüksek faiz bedelleri ödeniyormuş gibi gösterilmesi,

- Satış işlemi yapılırken gerçeğe aykırı bir şekilde bir aracının var olduğunun ve aracıya komisyon ödendiğinin gösterilmesi,

- Satış işlemi yapılırken gerçekten daha düşük fiyatlı ve gerçekte var olmayan kişi namına fatura tanzim edilmesi.

Gerçekte var olmayan ya da var olsa da konu ile ilgisiz kişiler adına hesap açılması fiilinin altında yatan amaç, kayıt dışı ve belgesiz işlemlerin denkleştirilmesidir. Açılan hesapta belge de işlem de mevcuttur, fakat belge ile işlemin içeriği birbiriyle bağdaşmamaktadır. Bu suretle açılan hesaplarda, işlemler gerçekten farklı biçimde gösterilir. Bu saikle açılmış olan hesaplar, sonradan uygun başka bir hesapla karşılaştırılarak kapatılmaktadır.[139]

Genellikle uygulamada kayıt dışı hasılat tutulması için mükellefin güvendiği kişiler ya da yakınları adına hesap açılmaktadır.[140] Mezkur fiilin vergi kaçakçılığı suçu kapsamına alınmasıyla birlikte muhasebe kayıtlarının gerek iktisadi ilişki gerekse kişi açısından gerçekle uygun bir şekilde düzenlenmesi mecburi kılınmıştır.[141]

3.6.3. Çift Defter Kullanmak

Değişiklik sonrasında Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçu açısından aranan vergi ziyaı koşulu terk edilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından aranan koşul vergi matrahında azalma olarak belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun çift defter kullanma suretiyle işlenmesi için ilk olarak mevzuat

---

[139] Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Mehmet ERKAN ve Cemal ELİTAŞ, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi, 2012, s. 80.
[140] TAŞTAN, *a.g.e.*, s. 34.
[141] EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 98.

hükümleri uyarınca tutulması gerekli bir defterin mevcudiyeti koşulu aranmaktadır.[142] Defter tutma mecburiyeti olan şahısların, mevzuat gereğince tuttuğu defterlere kaydetmesi gereken bilgileri farklı defterlere kısmen ya da tamamen kaydetmesi ve netice olarak vergi matrahının azalmasına yol açması vergi kaçakçılığı suçu teşkil etmektedir. Çift defter kullanılması ile kastedilen gerçek satışların gizlenmesi ve takip edilmesidir.[143] Kayıtların farklı belge ve defterlere işlenmesi vergi matrahını azaltmıyorsa vergi kaçakçılığı suçu oluşmaktadır. Örnek vermek gerekirse mükellefin, kanunen tutması gereken defter dışında kendisinin de kontrol amaçlı bir defter tutması suç teşkil etmeyecektir.[144]

3.6.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek ve Gizlemek

4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önce sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belge tanzim etmek ile vesikaları tahrif etmek fiili için aynı ceza öngörülmüştü. Yasa değişikliği ile belge, kayıt ya da defter tahrif etme fiiline daha az ceza belirlenmesi ve bu suçların farklı fıkralarda düzenleme altına alınması uygun görülmüştür.[145] Tahrif kelimesi; bir şeyin aslını değiştirme, bozma anlamına gelmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu bakımından tahrif etme fiili; başlangıç itibariyle gerçeğe uygun şekilde tutulan kayıtların, belgelerin ve defterlerin daha sonra üzerinde kazıntı, silinti, ekleme, çizme yapma suretiyle değiştirilmesi ve rakamların farklı hale getirilmesidir. Tahrif etme fiili neticesinde başlangıç itibariyle gerçeği yansıtan kayıt, belge ve defter gerçekle bağdaşmayan bir duruma getirilmektedir.[146]

Tahrif etme fiilinin nasıl gerçekleştiği vergi kaçakçılığı suçu bakımından önem arz etmemektedir. Önem arz eden konu tahrif etme fiilinin Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması mecburi olan kayıt, belge ve defterler üzerinde gerçekleştirilmesidir. Ayrıca

---

[142] Hasan ORAL, Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan,* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 2009, s. 1325.
[143] EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 98.
[144] TAŞTAN, *a.g.e.*, s. 34.
[145] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 283.
[146] Turgut CANDAN, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Yayıncılık, İstanbul, 2004, s. 72.

tahrifin gizleyici ve değiştirici bir mahiyet taşıması, vergi ile alakalı olarak gerçekleştirilmesi ve vergi matrahının azalması neticesini yaratmaya uygun olması gereklidir.[147] Tahrif etme fiili belgenin bir suretinde yapılabileceği gibi belgenin aslında da yapılabilmektedir.[148] Öte yandan kayıtlara hatalı olarak geçirilen bir durumun Vergi Usul Kanunu'nun 217. maddesi uyarınca düzeltilmesi suç teşkil etmeyecektir. Suçun oluşması bakımından önem taşıyan nokta, suç işleme kastı ile değişiklik yapılmaması ve gerçekleştirilen bir hatanın düzeltilmesi esnasında belgenin silme, çizme ya da kazıma suretiyle okunamaz duruma getirilmemesidir. Diğer bir ifadeyle hatalı olarak kaydedilen hususun da okunabilir nitelikte olması gereklidir. Bu bağlamda hatalı yerin üzerinin usulüne uygun bir biçimde çizilmesi ve doğru bilginin yanına yazılması gerekir. Sahte belge tanzim etme ve sahte belge kullanma fiili açısından belge, başlangıç itibariyle gerçekle bağdaşmayacak şekilde düzenlenir. Tahrif etme fiilindeyse başlangıç itibariyle belge düzenine ve maddi gerçeğe uygun şekilde tanzim edilen belge daha sonra değiştirilmektedir. Suç teşkil eden iki fiil arasında hareketin niteliği ve kast unsurunun yoğunluğu açısından bir ayrım bulunmaktadır. Sahte belge tanzim etme ve kullanma fiilinde kast unsuru daha yoğun olduğundan, bu suçun cezasının daha ağır bir yaptırıma bağlanması öngörülmüştür.[149] Sahte belgenin sonradan değiştirilmesi ise tahrif etme fiili teşkil etmeyecektir. Tahrif etme fiili açısından her şeyden önce ilk olarak başlangıç itibariyle usulüne ve gerçeğe uygun olarak bir belge tanzim edilmiş olması ve bu belgenin daha sonra değiştirilmesi gereklidir.[150]

Tahrif etme fiili açısından tahrif edilen belgenin tahrif eden fail tarafından yahut bir başkası tarafından kullanılması önem arz etmemektedir. Fakat tek bir kişinin belgeyi tahrif etmesi ve sonrasında tahrif edilen belgeyi kullanması durumunda tahrif etme fiili açısından tek bir cezaya hükmedilecektir. Tahrif edilen belgenin farklı bir kişi tarafından kullanılması durumundaysa kullanan kişi ayrı bir suç işlemiş olacak ve ayrıca

---

[147] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 95.
[148] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 284.
[149] TAŞTAN, *a.g.e.*, s. 40.
[150] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 95.

cezalandırılacaktır.[151] Tahrifat yapılan belgenin hukuken netice doğurmaya uygun olması da gereklidir. Tahrifat yapılmış olmasına karşın doğacak hukuki neticeyi değiştirmeyen hallere öğretide lüzumsuz veya fuzuli sahtecilik adı verilmektedir. Lüzumsuz ya da fuzuli sahtecilik durumunda faile ceza verilemeyeceği kabul edilir. Yargıtay içtihatlarında da bu durumda faile ceza verilmediği görülmektedir.[152]

Tahrif etme fiilinde; içeriği itibariyle yanıltıcı ya da sahte belge tanzim edilmesinden farklı olarak vergi kaçakçılığı suçu oluşması için belgenin vergi konusunda bir işlemde kullanılması koşulu aranmaz. Nitekim bu fiil işlendiğinde başlangıç itibariyle gerçeği yansıtan bir kayıt ya da belge bozularak suç oluşturulmaktadır. İçeriği itibariyle yanıltıcı ya da sahte belge tanzim edilmesi fiili işlenirken ise başlangıç itibariyle herhangi bir kayıt ya da belge mevcut değilken belge ilk defa düzenleneceğinde yanıltıcı ya da sahte olarak düzenlenmektedir. Öte yandan sahte ya da yanıltıcı olarak düzenlenen bu belgenin kullanılmaması durumunda hukuk düzeni açısından herhangi bir değişiklik oluşmayacağından suç da oluşmayacaktır.[153] Ceza muhakemesi sürecinde tahrif etme fiilinin incelenmesi açısından genellikle bilirkişi görevlendirmesi yapılmaktadır. Gizlemek eyleminin kelime anlamı, bir şeyi bilinçli olarak haber vermemek, kamufle etmek, peçelemek, alalamak, bulunduğu çevreye uydurmak, bir şeyi saklamak şeklindedir. 146 Vergi kaçakçılığı suçu açısından ise gizlemek fiili Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a bendinin 2. alt bendinde şöyle tanımlanmıştır: *"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."* Madde metni uyarınca gizleme fiilinin işlenmesi açısından aşağıdaki koşulların varlığı aranmaktadır:

- İbraz edilmesi gereken belge, kayıt ve defterlerin bulunması,

---

[151] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 106.
[152] Bkz. Yargıtay 11. CD. 01.10.2007, E. 2007/6132, K. 2007/10153.
[153] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 284; ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 107.

- Yetkili kişilerin; belge, kayıt ve defterlerin ibraz edilmesini istemesi,

- Noter tasdik kayıtları ya da farklı şekillerde belge, kayıt ve defterlerin mevcut olduğunun sabit olması,

- Mevzuatta öngörülen inceleme kurallarına uyulmuş olması,

- Belge, kayıt ve defterlerin ibraz ve saklama süresi içerisinde ibraz edilmesinin istenmiş olması,

- Belge, kayıt ve defterlerin ibraz edilmemesi,

- Belge, kayıt ve defterlerin ibraz edilmemesinde mücbir bir neden bulunmaması.

3.6.5. İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Madde metninde iki farklı suç birlikte düzenlenmiştir. İlk olarak içeriği itibariyle yanıltıcı bir belgenin tanzim edilmesi, ikinci olarak ise bu şekilde tanzim edilen bir belgenin kullanılması suçları düzenlenmiştir.[154] Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden yanıltıcı belge; Vergi Usul Kanunu uyarınca belge olarak kabul edilen, ibraz ve saklama zorunluluğu getirilen geçerli bir belge olmalıdır. Bu belge gerçek bir muamele ya da işleme dayanmakta ancak muamele ya da işlem nitelik, miktar ya da tür açısından tamamen ya da kısmen gerçekle bağdaşmayacak ve yanıltıcı olacak şekilde sorumlu ya da mükellef tarafından düzenlenmelidir. Sahte belge düzenleme suçunda ise; Vergi Usul Kanunu'nda ibraz ve saklama yükümlülüğü getirilen geçerli bir belgede, gerçekte vergisel bir durum ya da işlem bulunmamasına karşın tamamen ya da kısmen varmış gibi yansıtılmasıdır.[155]

İçeriği itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir işleme dayanmakta olmasına karşın miktar ve nitelik itibariyle gerçekle bağdaşmayan belgelerdir.[156] Hizmet ve mal değerini

---

[154] Mehmet YÜCE, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 99.
[155] Ahmet BOZDAĞ, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları*, 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 16.
[156] EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 101.

veya miktarını gerçekten daha çok veya daha az yansıtan, satıcısı ya da alıcısı, seri numarası, tarihi değiştirilmiş, hizmet ifası veya mal teslimi gerçek olmasına karşın belgeyi düzenlemesi gereken kişi yerine farklı bir kişinin düzenlediği (böyle durumlarda düzenleyen kişi açısından sahte belge söz konusuyken, kullanan kişi açısından yanıltıcı belge söz konusudur) içeriği itibariyle yanıltıcı belgelerdir. Belge kavramı ile ifade edilen; Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabının Üçüncü Kısmında, bu yasa uyarınca tutulan ve üçüncü şahıslarla gerçekleştirilen muamele ve işlemlere dair olan kayıtların tevsikini sağlayan belgelerdir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257. maddesi gereğince Maliye Bakanlığının ibraz etme, saklama ve kullanma mecburiyeti getirdiği belgeler de bu suç açısından belge olarak kabul edilir.[157] Bu bağlamda defterler de belge olarak nitelendirilemeyecektir.

Belgenin suretinde yanıltıcılık teşkil eden fiilde bulunulabileceği gibi aslında da bulunulabilecektir. İçeriği itibariyle yanıltıcı belge yalnızca vergi mükellefi tarafından düzenlenebilecektir. Nitekim Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi yasalarına göre ibraz, saklama ve tutma zorunluluğu getirilen belgelerin yalnızca vergi mükellefi tarafından tanzim edilebileceği belirlenmiştir. İçeriği itibariyle yanıltıcı belgeyi kullanan kişi de yine başka bir kişinin düzenlediği bu mahiyetteki belgeyi kanuni defterlerine kayıt eden ve kullanan şahıs olduğundan bu kişinin de vergi mükellefi olması gerekmektedir.[158]

4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden önce içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ile sahte belge düzenlenmesi aynı bentte tek fiil olarak düzenlenmişti. Değişikliğin ardından ise bu fiiller farklı bentlerde düzenlenmiş, bu fiiller açısından farklı cezalar öngörülmüştür.[159] Bu durumun sebebi ise yasa koyucunun sahte belge düzenlenmesi açısından hukuk düzenine aykırılığın ve kastın yoğunluğunun, yanıltıcı belge düzenlenmesinden daha fazla olduğu görüşüdür. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde içeriği itibariyle yanıltıcı belge şöyle tanımlanmaktadır: "*Gerçek bir*

[157] YÜCE, *a.g.e.*, s. 96; CANDAN, *a.g.e.*, s. 88.
[158] TAŞTAN, *a.g.e.*, s. 71; YÜCE, *a.g.e.*, s. 98.
[159] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 288.

muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir." Bu tanımda iki farklı durumdan bahsedilmektedir. İlk olarak gerçek durum ya da işlemin niteliğinde gerçeğe aykırılık oluşturulmaktadır. İkinci olarak düzenlenen durum ise ya da işlem gerçeğe uygun olmasına karşın, rakamların gerçekle bağdaşmamasıdır. Bu durumda yapılan işlem vergi kapsamına dahil olmaktadır, ancak rakamlarda gerçekle bağdaşmayan bir durum yaratılarak vergi avantajı elde edilmektedir.[160] İçeriği itibariyle yanıltıcı belgeler şöyle sayılabilir:[161]

- Belgenin gerçek değerden daha düşük bir değeri yansıtması,

- Değer gerçeğe uygun olmasına karşın birim fiyatın olduğundan düşük yansıtılması,

- Gelirin saklanması olanağı mevcut değilse, yüksek miktarlarda alış ve gider belgeleri edinilmesi,

- Toplam miktarı gerçekten daha fazla gösterilmiş olan alış belgesi edinilmesi,

- Gerçekte var olmayan bir hizmet ya da mal alım ilişkisi için belge edinilmesi.

İçeriği itibariyle yanıltıcı belgenin kullanılması halinde de vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır. Bu durumun ayrı bir suç olarak kabul edilebilmesi için belgeyi düzenleyen kişiden farklı bir kişinin belgeyi kullanması gerekmektedir. Belgeyi düzenleyen kişinin aynı zamanda belgeyi kullanması halinde ise bu iki fiil tek bir suç teşkil eder. Belgeyi kullanan kişinin farklı olması halinde belgeyi düzenleyen kişi açısından iştirak hükümleri uygulanır.[162]

---

[160] CANDAN, *a.g.e.*, s. 89.
[161] BAYRAKLI vd., *a.g.e.*, s. 83.
[162] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 289; TAŞTAN, *a.g.e.*, s. 71.

3.6.6. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek veya Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koymak ya da Hiç Yaprak Koymamak

4360 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerden önce; Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 5. fıkrası uyarınca: *"Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak"* fiili ve 344. maddenin 6. fıkrası uyarınca; *"vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter ve vesikaları yok etmek"* fiilleri suç olarak düzenlenmişti. Değişiklik sonrasında ise bu bentler ilga edilmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinin 1. alt bendinde; *"defter, kayıt, belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka sayfalar koymayanlar"* suç olarak düzenlenmiştir.[163]

Zaruri defterlerin yasalara uygun bir şekilde tasdik edilmesi ve kayıtların defterlere geçirilmesinin ardından yaprakların koparılarak farklı yapraklar eklenmesi veya hiç yaprak eklenmemesi defter sayfalarının yok edilmesi fiilini teşkil eder. Bu fiilin işlenmesindeki amaç ödenecek vergi miktarının tespit edilmesine yarayacak belgeleri yok etmek ve gerçek vergi matrahını saklamaktır. Defter sayfalarının yok edilmesiyle birlikte belgelerin ve defterin maddi varlığı sona erdirilmiş olmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu oluşması için yok edilen defter yapraklarının Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması gerekli defterlerden birine ait olması koşulu aranır. Defterin mücbir bir nedenden ötürü zarar görmesi halinde ise, kasıtlı bir eylem bulunmadığından suç oluşmayacaktır. Örnek vermek gerekirse defterin ıslanması, çalınması, yanması yahut sair nedenlerden ötürü tahrif olması suç oluşturmaz. Defter sayfalarının yok edilmesi açısından suç herhangi bir hareketle işlenebileceğinden, serbest hareketli suç olarak nitelendirilmektedir. Defterin hiç tutulmaması veya tasdik ettirilmemesi halinde ise yok etme fiilinden değil, defter tutmama fiilinden söz edilecektir. Koparılan sayfaların sunulması halinde ise fail hakkında ceza verilmez. Önem arz eden husus belge ve defterlerin yok edilerek ibrazının imkansız kılınmamasıdır. Öte yandan bu düzenleme

[163] ORAL, *a.g.e.*, s. 1326.

suiistimallere açık kapı bırakmaktadır. Defter sayfalarının koparılması ancak saklanması, fiil anlaşıldığı anda ise ibraz edilmesi bazı durumlarda yaptırımdan kaçınmak için yeterli olabilecektir.[164]

3.6.7. Belgelerin Aslı veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Nitelikteki Belgeleri Kullanmak

Sahte belgelerin suretlerinin ya da asıllarının kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlenmesi ya da bu belgelerin kullanılması suçu; Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinin 1. fıkrasında; *"gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi belge düzenleme"* biçiminde düzenlenmiştir.[165] Sahte belge kavramı ile gerçek olmayan bilgileri ihtiva eden belge kast edilmektedir. 28 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin D bölümünde ise sahte belge; *"Hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belge"* biçiminde tanımlanmaktadır. Tanım uyarınca hizmet veya mal alım satımı olmamasına karşın düzenlenen belgeler; düzenleme yetkisini haiz olmayan kişilerce düzenlenen belgeler ile başkasının adına düzenlenerek kullanılan belgelerin suç teşkil edeceği belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçunun oluşması açısından sahte belge kullanma eyleminin yasal tipikliğe uygun olması ve belgenin vergisel işlemlerde kullanılması gereklidir.[166]

3.6.8. Belgeleri Maliye Bakanlığı İle Anlaşma Olmadığı Halde Basmak, Sahte Olarak Basmak ve Bunları Kullanmak

Vergi dairesi belgesiz olarak yapılan işlemlerin engellenmesi amacıyla ve belgelerin vergi dairesinin bilgisi ile kullanılması amacıyla belgelerin anlaşmalı matbaalarda basılması ve notere tasdik ettirilmesi koşulunu aramıştır. Ancak belgelerin tamamının Maliye Bakanlığınca basılması halinde aksaklıklar ortaya çıkacağından,

---

[164] Cavit HEKİM, Vergi Kaçakçılığı Suçları, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 42.
[165] AĞAR, *a.g.e.*, s. 273-301.
[166] ORAL, *a.g.e.*, s. 1327.

anlaşmalı matbaalar aracılığıyla da basım yapılabileceği düzenlenmiştir.[167] Belgenin doğru bir şekilde kaydedilebilmesi için belge basımını gerçekleştirecek olan matbaanın Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmiş olması gereklidir. "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik" gereğince belge basımı açısından bazı düzenlemeler getirilmiştir.[168]

Mükelleflerin mezkur yönetmelik gereğince belgeleri notere tasdik ettirmeden önce vergi mükellefinin bağlı bulunduğu vergi idaresi yetkilisinden belge tasdik ettirilmesinde ve bastırılmasında mahzur olmadığına ilişkin mühürlü ve imzalı bir belge edinmesi gereklidir. Anlaşmalı matbaaların mevzuat hükümleri uyarınca hazırlanan bir levha asması zorunludur.[169] "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliği" Md. 13 hükmüne göre vergi mükellefleri; belgelerini yalnızca bağlı oldukları vergi idaresinin yer aldığı il sınırları dahilindeki anlaşmalı matbaalarda bastırabilir. Anlaşmalı matbaaların siparişleri on beş gün içerisinde hazırlaması gerekmektedir. Belgeler vergi mükellefine veya vekiline tutanak düzenlenerek teslim edilir. Bununla birlikte anlaşmalı matbaalarda belge bastırmayı isteyen vergi mükellefinin isim soy isim, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası gibi bilgilerin doğruluğundan anlaşmalı matbaalar sorumludur. Mezkur yönetmeliğin 14. maddesine göre; anlaşmalı matbaa basımını ve dağıtımını yaptığı belgelere ilişkin tanzim ettikleri bilgi formunu internet aracılığıyla Maliye Bakanlığına göndermelidir. Mezkur yönetmelik gereğince taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu gibi Bakanlığın zorunlu kıldığı belgelerin, Bakanlığın anlaşmalı matbaaları tarafından basılması koşulu aranmaktadır. Bu düzenleme neticesinde kayıt ve defterler bu suçu oluşturmamaktadır.[170] 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesinde vergi kaçakçılığına teşebbüs suçu hükme bağlanmıştır. 359. maddede ise vergi kaçakçılığı

---

[167] EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 103.
[168] EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 104.
[169] EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 104.
[170] Tahir ERDEM, Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 273, 2011, s. 3.

fiilleri düzenlenmiştir. 359. maddenin b bendinin 2. alt bendinde düzenlenmiş olan suç açısından üç farklı hareket öngörülmüştür. İlki anlaşmalı olmamasına karşın belge basımı, ikincisi anlaşmalı olan matbaanın sahte belge basımı, üçüncüsü ise herhangi bir matbaadan basılan sahte belgelerin kullanımıdır.[171] Maliye Bakanlığıyla anlaşması olmamasına karşın belge basan matbaalar bu bentte düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olurlar. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmasına karşın sahte belge basan kişiler ile sahte olarak basılmış olan belgeleri kullanan kişiler de aynı suçu işlemiş olur.[172]

3.7. Yargılama Usulü

Ceza muhakemesinde esas olarak suç haberinin alınması anında soruşturmaya re'sen başlanması gerekmektedir. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçu açısından soruşturma işlemlerine başlanabilmesi için öncelikle mütalaa alınmalıdır. Suçtan haberdar olunmasının ardından, soruşturmanın zorunluluğu ilkesi gereğince re'sen soruşturma başlatılmalıdır.[173] Ancak bazı durumlarda soruşturmaya başlanabilmesi için birtakım koşulların varlığı aranabilmektedir. Mahkemenin yargılama faaliyetini gerçekleştirmesi açısından da birtakım koşullar aranabilecektir. Soruşturma ve kovuşturma aşamaları için öngörülen koşullar, muhakeme engelleri olarak ifade edilmektedir. Muhakeme engeli kalkmadığı müddetçe cezai ihtilafın çözüme kavuşturulması mümkün değildir. Muhakeme engelleri re'sen ve her aşamada araştırılarak göz önünde bulundurulmalıdır.[174] Muhakeme engeli teşkil eden izin alma koşulu ile vergi kaçakçılığı suçunda uygulanan mütalaa alma koşulu esasında benzer niteliktedir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından da ceza yargılamasının genel kuralları uygulansa da, Vergi Usul Kanunu'nda bazı özel hükümler de öngörülmüştür. Bu özel hükümler Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi inceleme elemanlarının gerçekleştirdikleri inceleme sürecinde bir vergi kaçakçılığı suçu ile

---

[171] Efsun ŞİMŞEK, Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 106.
[172] ŞİMŞEK, *a.g.e.*, s. 107.
[173] Nur CENTEL ve Hamide ZAFER, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayıncılık, 2008, s. 582.
[174] Yener ÜNVER ve Hakan HAKERİ, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 2012, s. 104.

karşılaşmaları halinde; rapor hazırlamaları ve Cumhuriyet savcısına bildirimde bulunmaları gerekmektedir.

Vergi müfettişi ya da vergi müfettişi yardımcısınca ilgili rapor değerleme komisyonunun mütalaasıyla direkt olarak, diğer inceleme yetkililerince ise ilgili rapor değerleme komisyonunun mütalaasıyla defterdarlık ya da vergi dairesi başkanlığı tarafından Cumhuriyet Savcılığına ihbarda bulunulmaktadır.

Vergi konusunun teknik niteliği, vergi alanında işlenmiş olan suçların takibinde de özel bir uzmanlık ve bilgi birikimini zorunlu kılmaktadır. Hal böyle iken bu alanda profesyonel olan kişilerin mütalaasına yargılama koşulu olarak başvurulması, vergi alanında uzman olmayan soruşturma ve kovuşturma mercilerinin hukuka uygun kararlar alabilmesine katkı sağlayacaktır. Her ne kadar mütalaa alınması bir muhakeme koşulu ise de, mütalaanın delil olarak değerlendirilmesinde takdir yetkisi tamamen hakime aittir. Hakim mütalaa ile bağlı değildir.[175] Mütalaa koşulu aranmasının Anayasayı ihlal ettiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuşsa da mahkeme; bu hükmün Anayasayı ihlal etmediğini belirtmiştir.[176]

367. madde hükmü uyarınca vergi kaçakçılığı suçundan haberdar olan savcılık re'sen harekete geçemeyecektir. Herhangi bir suretle suçu öğrenen savcılığın derhal ilgili vergi idaresini bilgilendirerek inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir.[177] Mütalaa koşulu usul ile ilgili bir dava koşuludur. Mütalaa alınmadan soruşturmaya başlanması halinde bu soruşturmaya dayalı olarak kamu davası açılamayacağından hazırlanan iddianamenin reddedilmesi gerekir. Davanın açılması halinde ise beraat ya da mahkumiyet kararı verilemeyecektir.[178] Muhakeme koşulu sağlanmadan açılan davaya ilişkin olarak Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 8. fıkrası gereğince durma kararı verilmelidir. Muhakeme koşulunun sağlanamaması halinde ise

---

[175] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 170.
[176] Bkz. AYM 10.02.2011, E. 2009/89, K. 2011/40.
[177] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 306.
[178] YÜCE, *a.g.e.*, s. 329.

soruşturma sürecinde kovuşturmaya yer olmadığı kararı, kovuşturma sürecinde ise kamu davasının düşürülmesi kararı verilmelidir.[179] Mütalaa sunulması durumunda da savcılığın kamu davası açması zaruri değildir. Savcılık uygun gördüğü takdirde kovuşturmaya yer olmadığı kararı verebilecektir. Öte yandan verilen takipsizlik kararının "Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına" tebliğ edilmesi gerekir. Zira suçtan zarar gören sıfatını haiz olan Başkanlığın itiraz hakkı mevcuttur.[180]

Vergi tekniği raporunda bahsedilmemiş olan fiil ile ilgili dava açılması ve karar verilmesi durumunda ise Yargıtay içtihatlarında dava koşulu olan mütalaa alınması koşulunun sağlanmadığını belirtmektedir.[181] Mütalaanın hem fail hem de fiil bakımından alınması gerekir.[182]

Birden çok sanık söz konusu ise hakkında mütalaa sunulmamış olan sanığa ilişkin ek savunmasına başvurularak karar verilemeyecektir. Hakkında mütalaa sunulmamış sanık ile alakalı durma kararı verilmeli ve mütalaa koşulu sağlanmalıdır.[183] Aksi takdirde sanık ile ilgili düşme kararı verilecektir.[184] Vergi İdaresinin savcılığa bildirmesi gereken suçların değerlendirilmesinde vergi inceleme raporu ile birlikte vergi suçu raporu da tanzim edilmelidir. Vergi suçu raporunda suça ilişkin tüm deliller ve suçun bütün unsurları bulunmalı, resmi yazılar, tespit tutanakları ve sair belgeler rapora iliştirilmelidir. Gerçekleştirilen inceleme sürecinde kaçakçılık suçunu tespit eden yetkililerin Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca konuyu savcılığa intikal ettirmeleri zorunludur. Vergi müfettişleri ve vergi müfettişi yardımcıları düzenledikleri vergi suçu raporu ile komisyon mütalaasına dayanarak doğrudan savcılığa müracaat edebilirler. Diğer yetkililer ise savcılığa dolaylı olarak müracaat etmelidirler. Diğer

[179] Bkz. Yargıtay 11. CD. 16.09.2013, E. 2012/8691, K. 2013/13028.
[180] YÜCE, *a.g.e.*, s. 240.
[181] Bkz. Yargıtay 11. CD. 30.10.2013, E. 2013/19954, K. 2013/15524.
[182] Bkz. Yargıtay 11. CD. 26.11.2013, E. 2012/16555, K. 2013/17693.
[183] YÜCE, *a.g.e.*, s. 241.
[184] Bkz. Yargıtay 11. CD. 24.09.2014, E. 2012/25942, K. 2014/15653.

yetkililer düzenledikleri raporları ilgili komisyonlara iletirler. Komisyonun mütalaasını alan defterdarlık ya da vergi idaresi başkanlığı durumu savcılığa intikal ettirir.[185]

3.8. Yaptırım

Vergi ceza hukuku öğretide vergi yaptırım sistemi şeklinde de adlandırılmaktadır. Vergi yaptırım sistemi ise hakkında idari ve adli yaptırımlar düzenlenen vergi kabahat ve suçlarına dair vergi ve ceza hukukunun özel bir kısmıdır. Vergi ceza hukuku, idari ve adli nitelikteki vergi kabahat ve suçları ile bunlar için belirlenen yaptırımların esas ve usullerin tümünü ifade eder. Vergi kurallarının; kamu düzenine zarar verici fiiller ile çiğnenmesi vergi suçu oluştururken, idari ve mali düzene zarar veren fiillerle çiğnenmesi ise vergi kabahati teşkil etmektedir. Vergi kabahatleri ile vergi suçları bir arada vergi ceza hukukunu oluşturur, vergi ceza hukuku ise ceza hukuku ile vergi hukukunun bir kesişim noktasıdır.

Vergi ceza hukukunun konusunu; vergi yükümlülüğü ve yükümlülüğün ifasında ihlal teşkil eden fiiller, aykırılı halinde uygulanacak cezalar ve ceza ilişkisinin sona erme durumları oluşturmaktadır.[186] Uygulanacak cezalar tabiri ile idari ve adli cezalar ile birlikte idari ve adli tedbirler kastedilmektedir. Vergi hukukunu ihlal eden idari işlemler idari yargı denetimine bağlıyken, bu işlemlerin muhataplarının vergi hukukuna aykırılık teşkil eden fiillerde bulunması durumunda, kanunlarda öngörülen yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu ilişkinin incelenmesini konu edinen hukuk bölümü ise vergi ceza hukuku olarak adlandırılır. Vergi hukuku açısından birtakım eylemlerin suç teşkil edeceğinin düzenlenmesi, vergi ceza hukukunun bağımsız bir disiplin olduğu sonucunu doğurmaz. Özel hükümler haricinde vergi suçları da ceza hukukunun genel kurallarına bağlı olarak incelenir.[187]

3.8.1. Mali Nitelikteki Yaptırımlar

---

[185] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 345; TAŞTAN, *a.g.e.*, s. 17.
[186] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 23.
[187] UĞUR ve ELİBOL, *a.g.e.*, s. 100.

Vergi ziyaı suçunda hazinenin kayba uğradığı vergi miktarıyla orantılı bir para cezası uygulanmaktadır. Öte yandan maliye dairesine bilgi vermeme ve mali mahiyetteki usulsüzlük suçlarında uygulanan para cezaları, vergi ziyaı ile ilişkili olarak belirlenmemekte ve maktu cezalar uygulanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesi uyarınca vergi ziyaı kavramı; *"verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi"* şeklinde tanımlanmıştır. Buna bağlı olarak bir vergi ziyaının suç oluşturması açısından vergi sorumlusu veya vergi mükellefinin vergi konusundaki yükümlülüklerini tam olarak ve zamanında ifa etmemesinden kaynaklanması gerekmektedir. Mali nitelikli cezalar; olaya ilişkin olarak ilgilinin bağlı bulunduğu vergi idaresi tarafından uygulanmaktadır. Bir ihbarname aracılığıyla kesilmiş olan vergi cezası ilgilisine tebliğ edilir. Ceza verilmesini gerektiren olayın belirlenmesine dair tutanak ile inceleme raporunun birer örnekleri de ihbarnameye iliştirilmelidir. Vergi sorumlusu veya vergi mükellefinin, kendisine kesilen cezaya karşı vergi mahkemesine başvurma süresi bir aydır. Bu bir aylık süre kural olarak cezanın tebellüğü tarihinden itibaren işlemeye başlayacaktır.[188]

3.8.2. Ceza Hukukuna İlişkin Yaptırımlar

Ceza hukuku açısından bir cezanın uygulanabilmesi için öncelikle mahkeme kararı bulunması ve bu mahkeme kararının kesinleşmesi koşulları aranır. Buna bağlı olarak vergi dairesinin vergi suçu oluşturan bir fiile karşı kendi başına inceleme yaparak karar vermesi mümkün değildir. Vergi dairesi böyle bir durumla karşılaştığında durumu Cumhuriyet savcılığına bildirmelidir. Vergi inceleme elemanları da aynı sorumluluğu haizdir. Hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve diğer görevliler vergi kaçakçılığı suçu yahut vergi kaçakçılığı suçuna iştirak oluşturan bir durumla karşılaştıklarında bu durumu derhal Cumhuriyet savcılığına bildirmekle yükümlüdürler. Diğer inceleme yetkilileri ise; vergi kaçakçılığı suçu yahut vergi kaçakçılığı suçuna iştirak oluşturan bir durumla karşılaştıkları zaman durumu ilgili defterdarlığa bildirmek zorundadırlar. Defterdarlık kendi mütalaasını da ekleyerek konuyu savcılığa intikal ettirir. Vergi

[188] Özhan ULUATAM ve Yaşar METHİBAY, *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 2018, s. 210.

kaçakçılığı suçunun vergi inceleme elemanlarının incelemeleri haricinde bir şekilde savcılığa ulaşması durumunda ise savcılık, ilgili vergi idaresine konuyu intikal ettirerek konu ile ilgili inceleme yapılmasını talep eder. Soruşturma işlemlerinin devamı için incelemenin sonucu ve mütalaa beklenmelidir. Hürriyeti bağlayıcı cezalar yalnızca ceza muhakeme faaliyeti sonucunda uygulanabilecekse de ceza muhakemesi neticesinde mahkumiyet veya beraat kararı verilmesi vergi idarelerinin bu suça dair para cezası uygulamalarına engel teşkil etmeyecektir. Bu şekildeki mali nitelikli cezalara karşın da muhatapları yalnızca vergi mahkemelerine başvurarak dava açabilecek ve inceleme vergi mahkemelerince yapılabilecektir.[189]

3.8.3. Vergi Kaçakçılığı Cezaları

Vergi kaçakçılığı suçu açısından uygulanabilecek cezalar kural olarak hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Vergi kaçakçılığı suçuna ceza uygulanabilmesi için vergi ziyaı koşulu aranmamaktadır. 4369 Sayılı Kanun'un 359. maddesinde 1998 yılında yapılan değişiklik sonucunda vergi ziyaı koşulunun suçun unsuru olarak aranmayacağı düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suç niteliğindedir. Buna bağlı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenmiş olan hareketlerden bir tanesinin gerçekleştirilmesi vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılabilmesi açısından yeterli olacaktır. Örnek vermek gerekirse vergi yasaları gereğince düzenlenmesi gerekli belgelerin gerçeğe aykırı ve sahte olarak düzenlenmesi vergi kaçakçılığı suçu teşkil eder. Sahte belge tanzim edilmesi ve sahte belgenin kullanılması suçları birbirlerinden bağımsız ve farklı suçlar olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte sahte belgelerin kullanılması ile vergi ziyaının ortaya çıkması gerekmemektedir. Aynı biçimde belge ve defterlerin gizlenmesi durumunda da vergi ziyaı neticesinin ortaya çıkması koşulu aranmadan suç oluşmuş olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 359 maddesinin a bendi uyarınca sayılmış olan hareketlerden bir tanesini icra eden kişiler 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına tabi tutulacaktır. Bahsi geçen hapis cezası para cezasına

[189] ULUATAM ve METHİBAY, *a.g.e.*, s. 210.

çevrilemeyecekse de iki yıl ya da daha az olarak verilen cezanın ertelenmesi imkan dahilindedir (TCK Md. 51). Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinde sayılan hareketlerden bir tanesini icra eden kişiler hakkında ise 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verilecektir. Bu hapis cezasının ise ertelenmesi veya hapse çevrilmesi imkanı bulunmamaktadır (TCK Md. 50-51). Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin c bendinde ise sayılmış olan hareketlerden bir tanesini icra edenler hakkında ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişilerin suçun işlenmesi açısından bir yararlar mevcut değilse Türk Ceza Kanunu uyarınca suça iştirak nedeniyle verilecek olan cezanın yarısı indirilecektir (VUK Md. 360). Vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyaına da sebebiyet verilmesi durumunda, hürriyeti bağlayıcı cezalara ilaveten idari ve mali nitelikli bir ceza olan vergi ziyaı cezası da verilebilecektir. Böylesi durumlarda vergi idaresi uygulanacak cezayı üç kata çıkaracaktır (VUK Md. 344/2, 359/son).

3.8.4. Tekerrür

Türk Ceza Hukuku açısından tekerrür kavramı; *"bir ceza mahkumiyetine uğradıktan sonra yeniden suç işleyen kimsenin durumunu"* ifade etmektedir. Tekerrür konumundaki kişi ise mükerrir olarak adlandırılır.[190] Mükerrir konumunda olmayan kişiler açısından ise ilk suçlu terimi kullanılmaktadır. Türk Ceza Kanunu'nda tekerrür; cezanın artırılmasına yol açan bir sebep olarak düzenlenmemiştir. Tekerrür sanık hakkında karar verilen cezanın infazı sürecinde göz önünde bulundurulacak bir sebep ve bazı durumlarda infazın ardından denetimli serbestlik tedbirine başvurulmasına yol açan bir neden olarak düzenlenmiştir. Ceza hukuku açısından tekerrür konusu bir infaz kurumu olarak değerlendirilmektedir. Vergi suçları açısından tekerrüre ilişkin olarak Türk Ceza Kanunu'nun 58. maddesinin 6. fıkrasındaki düzenlemeler uygulama alanı bulacaktır. Tekerrür durumunda karar verilen ceza, mükerrirlere has infaz rejimine göre

[190] Mehmet ARTUK, Emin GÖKCEN ve Ahmet YENİDÜNYA, *Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler*, İstanbul, 2016, s. 941.

çektirilecektir. Bununla birlikte mükerrir hakkında verilen cezanın infazının ardından denetimli serbestlik tedbirine başvurulacaktır. Mükerrirlere has infaz rejimi ve denetimli serbestlik tedbiri "Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunu'n" 108. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemenin amacı, tekerrür durumunda işlenen suçtan ötürü hakkında mahkumiyet kararı verilen kişiye uygulanacak infaz rejiminin, ilk suçlulara kıyasla daha az hukuki imkanlar içermesidir. Örnek vermek gerekirse iyi halle infazın çekilmesi halinde koşullu salıverme süreleri mükerrirler açısından daha ağır olarak düzenlenmiştir.

3.9. Kusur Kaldıran Ta da Azaltan Haller

Kusurluluğu etkileyen durumların mevcudiyeti halinde kişi, suç teşkil eden fiilinden ötürü hiç sorumlu olmayabileceği gibi daha az da sorumlu olabilecektir. Kusurluluğu azaltan ya da ortadan kaldıran durumlar; akıl hastalığı, yaş küçüklüğü, dilsizlik ve sağırlık, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olmak, geçici nedenler, tehdit ya da cebir dolayısıyla kişinin iradesinin etkilenmesi, kaza ve tesadüf, mücbir neden, zorunluluk hali, hukuka aykırı ancak bağlayıcı emrin ifası, hata, haksız tahrik olarak sayılabilir.[191]

3.9.1. Hata

Hata kavramı, gerçeğin yeterli seviyede veya hiç bilinmemesi sebebiyle yanlış harekette bulunulması anlamını taşımaktadır.[192] Hata halinde fiil, özgür irade ile icra edilmekte olmasına karşın ortaya çıkacak neticenin suç olduğu fail tarafından bilinememektedir. Fiili hata halinde fail norm açısından bilgisiz değildir, ancak suçun maddi unsurlarında hataya düşmektedir.[193] Ceza hukuku prensipleri uyarınca esaslı yanılma halinde, diğer bir deyişle failin yanılmaması durumunda işlediği fiilin suç oluşturmayacak olması durumunda failin kasten hareket ettiği söylenemeyecektir. Buna

[191] ARTUK vd., *a.g.e.*, s. 624.
[192] EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 181.
[193] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 373.

bağlı olarak fail hakkında cezaya hükmolunamaz.[194] Hukuki hata halinde ise failin hukuki konulardaki bilgisizliği nedeniyle bir yanılgı ortaya çıkmamaktadır. Bu durumda ceza hukuku ilkelerinden olan *"kanunu bilmemek mazeret sayılmaz"* kuralı hafifletilmiştir.[195]

Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde hata kurumu düzenleme altına alınmıştır. "Yanılma ve Görüş Değişikliği" başlığı taşıyan maddede, yetkili mercilerin yazıyla vergi mükellefine hatalı izahatta bulunması ya da bir düzenlemenin uygulama tarzına dair içtihat değişikliği oluşması durumunda kişi hakkında vergi cezası uygulanmayacağı ve gecikme faizi belirlenmeyeceği düzenlenmiştir. Bu durumlar vergi ziyaı kabahati bakımından düzenlenmiş olsa da, vergi kaçakçılığı suçu açısından da failin kast unsuru ile hareket etmediği anlamına gelir. Bu bağlamda maddede düzenlenen yanılma durumu ceza hukuku kuralları açısından da kusurluluğu ortadan kaldıran bir neden olarak değerlendirilmelidir. Yanılma hali, suçun ve cezanın ortadan kaldırılması sonucunu doğurmamakla birlikte cezalandırmaya engel teşkil etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde iki bent şeklinde sıralanan yanılma durumları tahdidi olarak düzenlenmiştir. Buna bağlı olarak maddede belirtilmemiş olan bir sebepten ötürü hataya düşülmesi ceza verilmesine engel teşkil etmez.[196]

3.9.2. Mücbir Sebep

Vergi Usul Kanunu'nda mücbir nedenlerin mevcudiyeti durumunda, mücbir neden etkisini kaybedinceye kadar sürelerin işlemeyeceği ve tahakkuk zamanaşımının bu sürelere bağlı olarak uzatılacağı düzenlenmiştir (VUK Md. 15). Kanunda mücbir nedenin bir tanımı yapılmamışsa da mücbir neden olarak kabul edilebilecek bazı durumlar örneklendirilmiştir (VUK Md. 13). Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesi şu şekildedir;

---

[194] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 167.
[195] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 326.
[196] Kemal AKMAZ, Vergi Hukukumuzda Yanıl(t)ma Müessesesi ve Sonuçları, *Mali Pusula Dergisi*, 2008, s. 2.

"Mücbir sebepler:

1. Ağır bir kazanın veya ağır hastalık veya tutukluluk gibi, vergi yükümlülüklerini yerine getirmeye engel bir durumun ortaya çıkması

2.Yangın veya su baskını veya depremler gibi doğal afetlerin oluşması ;

3. Kişilerin kendi iradesi dışında oluşan olaylar, mecburi bulunmama durumları

4. Kişini iradesi dışında gelişen sebeplerden dolayı defter ve belgelerin kaybolması şeklindeki hallerdir."[197]

Vergi yükümlülüklerinden birinin ifa edilmesini önleyecek ölçüde ağır hastalık, kaza, tutukluluk, su basması, deprem, yangın gibi durumlar, kişinin iradesi hilafına ortaya çıkan mecburi durumlar, kişinin iradesi hilafına belge ve defterlerin yitirilmesi gibi durumlar mücbir neden olarak kabul edilmektedir. Buna göre kanunda, bazı mücbir nedenler sayılmış ve ardından diğer durumların da buna benzer şekilde ortaya çıkabileceği vurgulanmıştır. Kanunda yer alan "gibi hallerdir" ifadesi ile mücbir nedenlerin sınırlı sayıda sayılmadığı, örnekleme yoluyla sayıldığı anlaşılmaktadır. Bu bağlamda önceden öngörülemeyecek olan ya da öngörülebilecek olsa bile engellenemeyecek olan her türlü durum ya da olay zorlayıcı neden olarak değerlendirilebilecektir. Mücbir neden; vergi sorumlusu, vergi mükellefi ve yasal temsilci açısından söz konusu olabilir. Öte yandan birden çok yasal temsilcisi olan tüzel kişilerde temsilcilerden bir tanesi için geçerli olan bir mücbir nedenin, yükümlülüğün diğer yasal temsilciler tarafından da ifa edilebilecek olması halinde, tüzel kişilik açısından öne sürülmesi mümkün değildir.[198]

3.10. Davayı Ya da Cezayı Düşüren Haller

3.10.1. Ölüm

Türk Ceza Kanunu'nun 64. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmiş olan cezaların şahsiliği prensibi uyarınca; Vergi Usul Kanunu'nun 372. maddesinde ilgilinin ölmesi

[197] ÖNCEL vd., *a.g.e.*, s. 117.
[198] UĞUR ve ELİBOL, *a.g.e.*, s. 20.

durumunda cezaların düşeceği düzenlenmiştir. Kişinin suç teşkil eden fiilinden ötürü kendisi hakkında karar verilen ceza, kişinin ölmesi neticesinde düşecektir. Hal böyle iken cezanın uygulanmasında işlev ve amaç unsurları mevcut olmayacaktır.[199] Türk Ceza Kanunu'nun 64. maddesinin 2. fıkrası uyarınca; hükümlünün ölümü halinde hapis cezası ve infaz edilmemiş olan adli para cezaları ortadan kalkmaktadır. Kişinin ölmesi neticesinde mirası kabul eden mirasçılarının vergi cezasından sorumlu olacağını ve her mirasçının kendi payı uyarınca bu cezalardan sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Gecikme zammı da ölüm durumunda düşmeyecektir, mirası reddetmeyen mirasçılardan tahsil edilecektir.[200]

3.10.2. Af

Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesi uyarınca af; kesinleşmiş olan cezaları ortadan kaldıran, değiştiren ya da hafifleten yahut mahkumiyeti bütün neticeleriyle birlikte gerçekleşmemiş hale getiren, kamu davasının düşmesini sağlayan, yürütme ya da yasama organları tarafından tesis edilebilen bir kamu hukuki işlemi olarak tanımlanabilir. Af kurumu yargısal anlamda netice doğurmayı haiz olsa da yürütme veya yasama organı tarafından gerçekleştirilen idari bir işlem niteliğindedir. Türk Ceza Hukukunda af kavramı özel af ve genel af olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir. 1961 Anayasasında olduğu gibi 1982 Anayasasında da özel af – genel af ayrımı benimsenmiştir. Anayasanın 87. maddesi uyarınca özel ve genel af ilan etme yetkileri Türkiye Büyük Millet Meclisinin yetkileri arasındadır.[201]

Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen genel af tanımı uyarınca; genel af durumunda karar verilen cezalar bütün neticeleriyle birlikte ortadan

---

[199] Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, s. 154.
[200] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 451; EDİZDOĞAN vd., *a.g.e.*, s. 205.
[201] Mesude ATİLA, Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukukunda Af Kurumu, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 1, 2010, s. 281.

kalkacak, kamu davaları ise düşecektir.[202] Genel affın yaratacağı neticeler şu şekilde sayılabilir:[203]

- Af kapsamına dahil olan fiillere ilişkin olarak henüz kamu davası açılmamış ise, ilerleyen dönemlerde de kamu davası açılamayacaktır.

- Af kapsamına dahil olan fiillere ilişkin olarak kamu davası açılmış ise dava düşürülecektir.

- Hüküm verilmiş ise infaz durdurulacaktır.

- Mahkumiyete ilişkin olarak bütün neticelerin ortadan kalkmasına bağlı olarak tamamlanan ve feri cezalar da ortadan kalkacaktır.

- Af kapsamına dahil olan fiillere ilişkin verilen cezalar tekerrüre esas oluşturmayacak ve adli sicilden silinecektir.

Türk Ceza Kanunu'nun 65. maddesinin 2. fıkrası ve 3. fıkrası uyarınca özel af yalnızca cezaya etki eden, fiilin suç olma niteliğini değiştirmeyen, kesinleşmiş olan cezayı kaldıran, değiştiren veya değiştiren bir tasarruftur.[204] Özel af ile genel affın farkları belirtilecekse; Genel afta bütün hukuki sonuçlar ortadan kalkacağından geçmiş bir nevi unutulacakken, özel afta ise bir suç ortadan kalkmayacak ancak bağışlanacaktır. Özel af suçlulara ilişkin iken, genel af ise suçlara ilişkindir. Genel af hükümden sonra ya da önce olabilecekken, özel af hükümden sonra cezanın infazını etkileyecek niteliktedir.

3.10.3. Zaman Aşımı

Zamanaşımı kavramı; bir hakkın kaybedilmesi veya kazanılması için yasalarda düzenlenen zamanın sona ermesidir. 537 Ceza hukuku açısından Devletin bir suçu zamanı içerisinde kovuşturmaması, verilen mahkumiyet kararını zamanında infaz

---

[202] Hasan DURSUN, Af Kavramına Genel Bir Bakış, *TBB Dergisi*, S. 85, 2009, s. 384.
[203] ATİLA, *a.g.e.*, s. 271-72.
[204] ATİLA, *a.g.e.*, s. 277.

etmemesi halinde suçun kovuşturulması ve cezanın çektirilmesi hakkı sona ermektedir. Yasada zamanaşımının cezayı ve davayı düşüren sebeplerden biri olduğu düzenlenmiştir. Zamanaşımı unsuru re'sen göz önünde bulundurulacaktır (TCK Md. 72).[205] 538 Dava zamanaşımı kurumu, suç teşkil eden fiilin icra edildiği tarihten itibaren başlar ve belirli bir süre içinde açılmamış olan ceza davasının açılmasına, fail hakkında ceza uygulanmasına engel teşkil eder.[206] Dava zamanaşımının dolması ile suça ve faile ilişkin muhakeme yapılamayacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesinde vergi cezasının kesilmesine engel olan zamanaşımı süreleri şu şekilde düzenlenmiştir:[207]

> "Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:
>
> 1. Vergi ziyaı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);
>
> 2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlıyarak iki yıl;
>
> Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyaı cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyaı cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.
>
> Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur."

Öte yandan vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak hükmolunacak hürriyeti bağlayıcı cezalara dair dava zamanaşımının başlangıç tarihi öğretide tartışma oluşturmuştur. Yargı içtihatlarında Türk Ceza Kanunu'nun 66. ve 67. maddelerinin uygulama alanı bulduğu görülmektedir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçu açısından beş yıldan fazla olmamak kaydıyla hapis ya da adli para cezasını gerektirecek suçlarda dava zamanaşımı 8 yıl olarak kabul edilmektedir. Sekiz yıllık süre ise suçun işlenme

---

[205] Zeki HAFIZOĞULLARI, 5237 s. TCK'da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3, 2006, s. 18.
[206] EDİZDOĞAN, *a.g.e.*, s. 210.
[207] Mustafa ALPASLAN ve Eda KAYA, *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı*, Seçkin Yayınevi, 2016, s. 81.

tarihinden itibaren başlar. Zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte kamu davası düşecektir.[208] 4369 Sayılı Yasa değişikliğinden önceki dönemde vergi kaçakçılığı suçu açısından da vergi ziyaı neticesi koşulu aranmakta olduğundan, zamanaşımı süresinde vergi beyannamesinin verilmesi gereken günden bir sonraki günden itibaren başlama kuralı uygulanmaktaydı. Değişiklik sonrasında vergi ziyaı koşulu aranmadığından, vergi kaçakçılığı suçu için de zamanaşımı süresi ceza hukukunun genel ilkelerine göre tespit edilmektedir.[209]

3.10.4. Pişmanlık ve Islah

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde ıslah ve pişmanlık kurumu hüküm altına alınmıştır. 549 Kanuna aykırı fiillerini bir dilekçe ile idareye kendiliğinden bildiren vergi mükellefleri hakkında vergi ziyaı suçu açısından öngörülen cezalar uygulanmayacaktır.[210] Islah ve pişmanlık kurumundan faydalanılması için aranan koşullar şu şekildedir:[211]

- Mükellefin idareye bildirim tarihinden önce başka bir kişinin idareye sözlü ya da yazılı olarak başvurarak ihbarda bulunmamış olması,

- İhbar dilekçesinin mükellefe ilişkin vergi incelemesine başlanmadan ya da konunun takdir komisyonuna iletilmesinden önce verilmesi,

- Verilmemiş olan beyannamenin, ihbar dilekçesinin teslimi tarihinden sonra on beş gün içerisinde verilmesi,

- Yanlış veya eksik verilen beyannamenin ihbar dilekçesinin teslimi tarihinden sonra on beş gün içerisinde düzeltilerek yeniden verilmesi.

Islah ve pişmanlık kurumuna ilişkin düzenlemeler beyana dayalı vergiler bakımından getirilmiş olduğundan, emlak vergisine ilişkin olarak bu kurum

---

[208] Bkz. Yargıtay 11. CD. 06.02.2018, E. 2017/17289, K. 2018/904.
[209] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 246.
[210] Kemal ÇAĞLAR, *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, Adalet Yayınevi, 2017, s. 667.
[211] Mahmut KALENDEROĞLU, *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi*, Agon Bilgi Akademisi, 2014, s. 83.

uygulanmayacaktır. Islah ve pişmanlık düzenlemeleri Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin son fıkrası uyarınca hürriyeti kısıtlayıcı cezayı gerektiren vergi kaçakçılığı suçu açısından da uygulanması mümkündür. On beş gün içinde sunulan beyanname ile asıl vergi ile birlikte gecikme zammı da ödenmelidir. Pişmanlıktan faydalanan vergi mükellefi, vergi ziyaına dair para cezası ödemeyecek ve hapis cezasıyla da karşı karşıya kalmayacaktır. Fakat mükellefin fiilinin vergi usulsüzlüğü cezasını da gerektirmesi durumunda vergi usulsüzlüğü cezası da kesilebilecektir.[212] Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak da bu suçla birlikte vergi ziyaı neticesine sebebiyet verilmişse yukarıdaki durum söz konusu olacaktır. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçu için vergi ziyaı koşulu gerekmediğinden kanunun 359. maddesinin c bendinde düzenlenmiş olan ıslah ve pişmanlık kurumunun ayrıca değerlendirilmesi gereklidir. Bu fiiller açısından vergi ziyaı neticesi oluşmaksızın ilgili mercilere başvurulması durumunda da pişmanlık hükümlerinin uygulanması gereklidir.[213]

3.10.5. Uzlaşma

Uzlaşma kurumu; vergi hukuku bağlamında vergi alacaklısı konumundaki idareyle, vergi borçlusu konumundaki vergi mükellefi ya da ceza muhatabının aralarında ortaya çıkabilecek ihtilafları karşılıklı diyalog ile çözerek anlaşmalarını ifade eder.[214] Uzlaşma kurumu; tarhiyattan sonra ve tarhiyattan önce olmak üzere iki farklı durumda değerlendirilir. Tarhiyattan önce uzlaşma, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde düzenleme altına alınmıştır. Tarhiyattan önce uzlaşma, hakkında vergi tahkikatına başlanılan vergi mükellefinin adına tarhiyat yapılmasından önce başvurma imkanı olan bir usuldür. Tarhiyattan önce uzlaşmanın konusuna; vergi incelemesi neticesinde elde edilecek matrah ya da matrah farklılıkları sebebiyle tarh edilecek vergi, harç, resim bunlara dair kesilebilecek usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyaı cezaları oluşturmaktadır. Öte yandan vergi kaçakçılığı suçu ve cezalarından ötürü vergi ziyaına

---

[212] Nurettin BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 2016, s. 130.
[213] Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu, *TAAD*, C. 8, S. 31, 2017, s. 54.
[214] YÜCE, *a.g.e.*, s. 83.

yol açılması durumunda kesilecek ceza, tarhiyattan önce uzlaşma kapsamına girmemektedir.[215] Tarhiyattan sonra uzlaşma ise; vergi mükellefine dair yapılan tarhiyatların ardından başvurulabilecek bir idari çaredir. Tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına re'sen, idarece ve ikmalen tarh edilen vergilerler bunlara dair kesilen vergi ziyaı kabahati cezaları girmektedir. Uzlaşmaya başvurulması; vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza muhakemesi faaliyetini etkilemeyecektir. Fakat mahkeme, uzlaşmaya gidilmesini takdiren indirim nedeni olarak değerlendirebilir. Ayrıca diğer koşulların da mevcudiyeti halinde cezanın para cezasına çevrilmesi, diğer tedbirlere çevrilmesi, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ya da cezanın ertelenmesi uygulanabilir. Nitekim uzlaşma ile hazinenin zararı giderilmektedir.[216]

[215] YÜCE, *a.g.e.*, s. 85.

[216] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 265.

BÖLÜM 4. VERGİ KAÇAKÇILIĞINDA İÇTİMA

4.1.Suçun Özel Görünüş Şekilleri

4.1.1. İştirak

Suç teşkil eden fiilin bir kişi tarafından icra edilebilmesi halinde bu suçlar tek failli suçlar olarak adlandırılmaktadır. Türk ceza hukukunda suç olarak öngörülen fiillerin çok büyük bir çoğunluğu tek failli suçlar olarak nitelendirilmektedir. Bir fiilin yasal tipikliğe uygun olarak değerlendirilebilmesi için birden fazla failin suçu işlemesi gerekiyorsa bu suçlar çok failli suçlar olarak adlandırılır. Tek kişi tarafından işlenebilecek olan bir suçun, birden çok kişi tarafından önceden planlı bir şekilde suç işleme niyetiyle işbirliği halinde işlenmesi durumunda, faillerin iştirak ile suçu işledikleri kabul edilir. Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin iştirak kurumuna dair bir hüküm yer almaktadır. Mezkur hükümde; Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan hareketlerden bir tanesini icra ederek vergi kaçakçılığı suçunu iştirak halinde işleyen kişilerin; suçun işlenmesinde yararları söz konusu değilse Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinde yer alan suça iştirak hükümleri uyarınca haklarında hükmolunacak cezanın yarı oranında indirileceği düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinin uygulama alanı bulabilmesi için ilk olarak Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uyarınca iştirak halinde işlenmiş bir suç söz konusu olmalı ve suça iştirak eden kişilerin suçtan kaynaklı olarak yararları bulunmamalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesiyle vergi kaçakçılığı suçu açısından, suça iştirak eden şeriklere verilecek ceza miktarının tayininde Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerinden ayrı özel bir kural benimsenmiş ve suça iştirakte yarar bulunmaması halinin indirim nedeni olduğu düzenlenmiştir.[217]

[217] Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 82, S. 6, 2008, s. 92.

Vergi kaçakçılığı suçunda iştirak halinde bunlar haricindeki konularda Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanacaktır. Türk Ceza Kanunu'nun 37. ila 41. maddelerinde iştirak kurumuna dair düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre iştirak yardım etme, azmettirme ve faillik olarak üç farklı şekilde ortaya çıkabilecektir. Bununla birlikte iştirak halinde suç işlendiğinin kabul edilebilmesi için suçun teşebbüs aşamasına kadar ilerlemeli ve hukuka aykırı ve kasten işlenmiş bir hareket bulunmalıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 37. maddesi incelendiğinde, failliğe dair bir düzenlemeye yer verildiği görülmektedir. Faillik hali ise iki farklı biçimde düzenlenmiştir. İlk olarak birinci fıkrada suçun yasal tipikliğine uygun fiili birlikte icra eden kişilerin müşterek fail olacağı belirtilmiştir. İkinci olarak ise dolaylı faillik kurumundan bahsedilmiştir. Dolaylı fail, suç teşkil eden hareketin icrasında başka bir kişiyi aracı olarak kullanan şahıstır. TCK Md. 38 hükmünde ise azmettirme konusundan söz edilmektedir. Azmettirme kavramı; suç işleme iradesi bulunmayan ve bu konuda kararlılığı ve niyeti olmayan kişi üzerinde yoğun çabalar neticesinde suç işleme fikri uyandırılması biçiminde tanımlanabilir.[218] Azmettirici kişi, suçu işleyen kişinin işlediği suç açısından öngörülen cezaya maruz bırakılacaktır.

TCK Md. 39 hükmünde iştirakin yardım etme şeklinde icra edilmesi düzenlenmiştir. Yardım etme, başka bir kişinin işlediği suçun icrasını kolaylaştırabilecek manevi ya da maddi boyutlu fiillerle yasada öngörülen tipik eylemin icrasına katkı sunulmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçu açısından iştirak söz konusu olabilecektir. Bu suçta yardım eden, azmettiren ve fail şeklinde şerikler mevcut olabilir. Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçunda iştirak için şeriklerin vergi sorumlusu ya da vergi mükellefi olmaları koşulu gerekli değildir.[219]

[218] Hakan HAKERİ, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayıncılık, 2011, s. 349.
[219] ŞENYÜZ, *a.g.e.*, s. 539.

4.1.2. İçtima

Ceza hukukunun genel ilkeleri uyarınca ortaya çıkan netice kadar suç oluşacak, oluşan suç kadar da ceza uygulanacaktır. Bu prensip uyarınca yasada öngörülen tanıma uygun fiilin icra edilmesine bağlı olarak ortaya çıkan her netice; bağımsız ve ayrı bir suç oluşturmaktadır. Bu nedenle failin ortaya çıkan her neticeden ötürü doğan suça bağlı olarak cezalandırılması gerekmektedir. Fakat bazı hallerde yasada tanımı verilen birden çok suç tipine bağlı olan hükümlere aykırılık teşkil edildiğinde, bu suçlara dair cezaların ayrı ayrı toplanması, kimi durumlarda kusur ve hakkaniyet ilkesiyle bağdaşmamaktadır.[220]

İçtima kurumunun öngörülmesinin altında yatan neden; kusur prensibiyle bağdaşmayan bir şekilde failin gereksiz ve kusurundan çok cezalandırılması halinin önüne geçilmesidir. Vergi Usul Kanunu hükümlerinde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin içtima kurumunda; Türk Ceza Kanunu'nun içtimaa ilişkin genel hükümleri uygulanacaktır. Türk Ceza Kanunu'nun 42 ila 44. maddeleri arasında suçların içtimaı konusu düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 42. maddesinde bileşik suç, 43. maddesinde zincirleme suç, 44. maddesinde ise fikri içtima kurumları hükme bağlanmıştır. Türk Ceza Kanunu'na göre bileşik suç; *"biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması nedeniyle tek fiil sayılan suçlar"* şeklinde tanımlanmış ve bileşik suçlarda içtima hükümlerinin uygulama alanı bulmayacağı düzenlenmiştir.

Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde zincirleme suçun iki farklı biçimde ortaya çıkabileceği düzenlenmiştir. İlk olarak aynı suç işleme kararının yerine getirilebilmesi için bir kişiye karşı farklı zamanlarda aynı suçun işlenmesi hali, ikinci olarak ise birden fazla kişiye karşı aynı suçun tek bir fiil ile işlenmesi halidir. Durum bu

---

[220] Neslihan GÖKTÜRK, Türk Hukukunda Suçların İçtimaı, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, C. 2, S. 1-2, 2014, s. 32.

iken tek bir cezaya karar verilecek fakat hükmedilecek olan ceza 1/4'ünden 3/4'üne kadar artırılacaktır. Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiillerin zincirleme halde işlenmesi durumunda ise Türk Ceza Kanunu'nun 44. maddesinde fikri içtima uygulanacaktır. 44. madde uyarınca; *"işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır."* Vergi kaçakçılığı suçu açısından Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde birden çok seçimlik hareket düzenlendiğinden ve bu seçimlik hareketler açısından farklı cezalar belirlendiğinden vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden fiiller bakımından da fikri içtima uygulanabilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçu üç bent halinde düzenleme altına alınmıştır. Her bir bent için vergi kaçakçılığı suçu oluşturan farklı seçimlik hareketler öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu Md. 359/a (1) hükmü kapsamında vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden üç seçimlik hareket düzenlenmiştir. Yargıtay içtihatları uyarınca da hukuki açıdan bir fiil ile birden çok ihlalin ortaya çıkması ve bu ihlallerin aynı anda vuku bulması durumunda fiilin tek bir suç teşkil edeceği kabul edilmektedir.[221] Fakat failin 359. maddenin a bendinin 1. alt bendinde sayılan hareketleri aynı vergi döneminde ancak farklı tarihlerde birden çok kez icra etmesi durumunda, zincirleme suç söz konusu olur. Farklı vergi dönemlerinde bu hareketlerin icra edilmesi durumunda ise birbirinden farklı ve bağımsız suçlar söz konusu olur ve fail her bir suç açısından ayrıca ceza alır. Vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiil 359. maddenin farklı bent ve fıkralarında düzenlenen birden çok suçu oluşturuyorsa birden çok ihtimalden söz edilecektir. Bir fiil ile birden çok kanuna aykırılık yaratılmışsa, fiil farklı şekilde nitelendirilerek başka bir suça dönüşebiliyorsa ve her iki aykırılık açısından da aynı ceza öngörülmüş ise tek bir suç ortaya çıkacaktır. Öte yandan bir fiil ile birden çok kanuna aykırılık yaratılmışsa, bu fiil farklı şekilde nitelendirilerek başka bir suça dönüşebiliyorsa fikri içtima hükümleri uyarınca daha ağır cezayı gerektiren suçun işlendiği kabul edilerek bu suça dayalı olarak ceza verilecektir. Fiilin neticesinde ortaya çıkan hareketler başka suçlar olarak nitelendirilebiliyor ve bu suçlar açısından aynı ceza miktarları öngörülmüşse zincirleme

[221] Bkz. Yargıtay 11. CD. 10.02.2010, E. 2009/2199, K. 2010/665.

halinde tek bir suç ortaya çıkacaktır. Öte yandan fiilin neticesinde ortaya çıkan hareketler başka suçlar olarak nitelendirilebiliyor ve bu suçlar açısından farklı cezalar öngörülmüşse birbirinden bağımsız suçların oluştuğu kabul edilecektir.

Yargıtay içtihatları uyarınca Vergi Usul Kanunu Md. 359/a (2) hükmünde düzenlenmiş olan seçimlik hareketlerin içtimaı incelendiğinde, vergi kaçakçılığı suçu oluşturan hareketin hukuki anlamda tek olması fakat ihlalin birden fazla olması, bu hareketin farklı nitelendirilerek başka suça dönüşebilmesi ve bu suçların cezalarının aynı olması durumunda tek suç oluşacaktır. Öte yandan hareketin vergi kaçakçılığı suçu oluşturan 359. maddenin farklı bentlerinde sayılan seçimlik hareketlerden birini oluşturması halinde ortaya çıkan her fiilin farklı ve bağımsız vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturacağı kabul edilir. Vergi kaçakçılığı suçu teşkil eden hareketler hukuki açıdan birden çok ise; hareketlerin aynı bentte düzenlenmiş olan suçları oluşturması ve bu suçların farklı nitelendirilerek birbirine dönüşebilmesi durumunda zincirleme halde işlenen tek bir suçtan söz edilir. Fakat bu fiillerin farklı bentlerde düzenlenen suçları oluşturması durumunda ise bağımsız ve ayrı suçların oluşacağı kabul edilmektedir.

Yargıtay içtihatları uyarınca Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin b bendinde sayılmış olan seçimlik hareketlerin içtimaına bakıldığında; belge, kayıt ve defterleri gizleme yoluyla vergi kaçakçılığı suçu, tahrif etme yoluyla vergi kaçakçılığı suçu ve kısmen ya da tamamen yok etme yoluyla vergi kaçakçılığı suçu benzer nitelikte olduğundan birbirlerine dönüşebilecektir, buna bağlı olarak içtima durumu somut olaylar bakımından bağımsız olarak incelenmelidir. Fakat bu iki seçimlik hareket haricinde belge, kayıt ve defterleri kısmen ya da tamamen yok etme hareketi ile hangi seçimlik hareket arasında ilişki kurulursa kurulsun bağımsız suçlar ortaya çıkacaktır. Her ne kadar aynı bentte düzenlenmiş olsalar da sahte belge tanzim etme ve sahte belgeyi kullanma şeklindeki kaçakçılık suçu oluşturan fiiller birbirinden bağımsız suçlar teşkil ederler.

Yargıtay içtihatları uyarınca Vergi Usul Kanunu Md. 359/c hükmünde düzenlenmiş olan seçimlik hareketlerin içtimaı incelendiğinde; Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmamasına karşın belge basılması hareketi ile bu belgelerin kullanılması

hareketi aracılığıyla işlenen vergi kaçakçılığı suçları birbirinden bağımsız olarak incelenmeli ve bu durumda gerçek içtima hükümlerine başvurulmalıdır.

4.1.3. Teşebbüs

Suç işleme kararlılığında olan failin, yasal tipikliğe uygun fiillerin gerçekleştirilmesine elverişli hareketlere başlaması, ancak iradesi dışındaki sebeplerden ötürü hareketini tamamlayamaması hali teşebbüs olarak tanımlanır. Türk Ceza Kanunu'nun 35. maddesinde teşebbüs kurumu düzenlenmiştir. Mezkur maddenin ilk fıkrasında suçun tanımı yapılmış, ikinci fıkrasında ise tamamlanan suçlara kıyasla teşebbüs olarak kalan suçların daha az cezaya tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. 4369 Sayılı Kanun'un 1 Ocak 1999 yılında yürürlüğe konması ile vergi kaçakçılığı suçu bakımından ciddi değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişikliklerin en önemlisi vergi kaçakçılığı suçu açısından vergi ziyaının artık bir unsur olarak aranmamasıdır. Değişiklikten önce vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik suç şeklinde nitelendirilmemekteydi, ancak değişikliğin ardından vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik suç olarak nitelendirilmeye başlanmıştır. 4369 Sayılı Yasayla düzenlenen diğer bir husus ise Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesinin ilga edilmesidir. Değişiklikten önce 358. maddede vergi kaçakçılığı suçu açısından teşebbüs kurumu hükme bağlanmıştı. Değişikliğin ardından teşebbüs kurumuna dair Vergi Usul Kanunu'nda özel bir hüküm mevcut olmadığından vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüste Türk Ceza Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümlerine başvurulacak ve Türk Ceza Kanunu'nun teşebbüse ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

Öğretide vergi kaçakçılığı suçu açısından teşebbüsün olası olup olmadığı konusunda tartışmalar bulunmaktadır. Tartışma oluşmasının temel sebebi neticesi harekete bitişik suçlar açısından teşebbüsün imkan dahilinde olup olmadığı konusunun net olmamasıdır. Konuya ilişkin öğretideki baskın görüş uyarınca neticesi harekete

bitişik suçlarda teşebbüs mümkün değildir.[222] Fakat çift defter tutma şeklinde işlenen vergi kaçakçılığı suçu haricindeki diğer seçimlik hareketlerle ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçları her ne kadar neticesi harekete bitişik suçlar olarak değerlendirilse de neticesi harekete bitişik suçlar açısından teşebbüsün mümkün olmadığı yönündeki kuralın katı bir biçimde vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak da uygulanması isabetli olmayacaktır. Bir suç açısından teşebbüsün mümkün olup olmadığı noktasında önem arz eden konu, suçun yasal tipikliğe uygun hareketinin bölümlere ayrılarak incelenebilip incelenemeyeceğidir. Nitekim neticesi harekete bitişik suçlarda hareketin tamamlanmasıyla beraber netice ortaya çıkacak ve suç tekemmül etmiş olacaksa da hareketin bölümlere ayrılması mümkünse fail suçun icrasına başlamış ve iradesi dışındaki sebeplerden ötürü hareketini tamamlayamamışsa suçun teşebbüs aşamasında kaldığından söz edilebilir.

3.2. Ceza Hukukunda Birleşme

4.2.1. Suçların İçtimaı

4.2.1.1. Bileşik Suç

Kanunda farklı suçlar olarak düzenlenen iki suçun bir arada bulunması yeni bir suç teşkil edecek ve ortaya çıkan yeni suç bileşik suç olarak adlandırılacaktır. Bu konuya örnek vermek gerekirse hırsızlık ve cebir suçları bir araya gelerek yağma suçunu oluşturmuştur. Türk Ceza Kanunu'nun 42. maddesinde bileşik suç düzenlenmiştir. Bu hüküm uyarınca bir suçun diğer suçun ağırlaştırıcı sebebini veya unsurunu oluşturması gereklidir. Bileşik suç açısından içtima hükümleri uygulama alanı bulmayacaktır. Bileşik suç; bileşen suçlarına ayrılmaz ve yasada bileşik suç için öngörülen tek bir ceza verilecektir. Vergi kaçakçılığı suçu niteliği itibariyle bileşik suç oluşturmaya müsait değildir.[223]

---

[222] CENTEL vd., *a.g.e.*, s. 463.

[223] BAYRAKLI, *a.g.e.*, s. 134-137.

4.2.1.2. Zincirleme Suç

Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinin 1. fıkrasında zincirleme suç düzenleme altına alınmıştır. 5237 sayılı TCK'nun 43/1. Maddesinde ''Müteselsil Suç'' yerine Zincirleme Suç kavramı benimsenmiştir.[224]

Failin tek bir suç işleme iradesi mevcut iken, birden fazla suçu farklı zamanlarda işlemesi durumunda zincirleme suç oluşmaktadır.[225] Zincirleme suç kapsamında aynı suç, birden fazla defa farklı zamanlarda işlenmekte, diğer bir deyişle birden çok suç ortaya çıkmakta, bu suçlar aynı kişiye karşı işlenmekte ve bu suçlar tek bir suç işleme iradesine dayanmaktadır.[226]

Zincirleme suç açısından suçun faili hakkında tek bir cezaya hükmolunacak, ancak hükmolunacak ceza 1/4'ten 3/4'e kadar artırılacaktır. Yargıtay içtihatlarında vergi kaçakçılığı suçu bakımından içeriği itibariyle yanıltıcı ya da sahte belge kullanma suçuyla alakalı her bir takvim yılı ve hesap döneminin zincirlenen suç bağlamında inceleneceği vurgulanmaktadır. Buna göre fail aynı hesap dönemi dahilinde sahte belge kullanma suçu teşkil eden fiili farklı zamanlarda gerçekleştirirse bu fiiller zincirleme suç oluşturacak, farklı hesap dönemi dahilinde bu fiili gerçekleştirirse zincirleme suçtan değil bağımsız suçlardan söz edilecektir.[227]

---

[224] MADDE 43.-(1) (8.7.2005 t.. 5377 sk değ.) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belirli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.
(2)Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da birinci fıkra hükmü uygulanır.
(3)-(8.7.2005 T. 5377 sk. değ.) Kasten öldürme, kasten yaralama, yağma ve işkence suçlarında bu madde hükmü uygulanmaz.

[225] BAYRAKLI, *a.g.e.*, s. 134.

[226] ARTUK vd., *a.g.e.*, s. 838.

[227] Bkz. Yargıtay 11. CD. 20.05.2014, E. 2012/25524, K. 2014/9675.

4.2.1.3. Fikri İçtima

Fikri içtima aynı fiile birden çok suçun işlenmesi durumunu yansıtmaktadır. Bir fiille aynı suçun birden çok işlenmesi durumunda aynı neviden fikri içtima, bir fiille farklı suçların işlenmesi durumunda farklı neviden fikri içtima mevzubahis olacaktır.[228] Aynı neviden fikri içtima, Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde zincirleme suç başlığı altında düzenlenmiştir. Aynı neviden fikri içtima söz konusu olduğunda tek bir suçun ortaya çıkacağı ve tek bir cezanın öngörüleceği düzenlenmiştir. Farklı neviden fikri içtima söz konusu olduğunda ise hakkında daha ağır ceza öngörülmüş olan suçun ortaya çıkacağı ve bu suça ilişkin cezanın uygulanacağı kabul edilmiştir.[229] Vergi kaçakçılığı suçu bakımından fail Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin farklı fıkralarında düzenlenmiş olan suçları tek bir fiil ile işlerse, fail hakkında verilecek ceza hususunda iki farklı görüş mevcuttur.

İlk görüş uyarınca 359. maddenin a, b ve c fıkralarında düzenlenmiş olan fiiller tek bir suçun seçimlik hareketlerini oluşturmaktadır ve tek bir suç ortaya çıkmaktadır. Buna göre faile Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uyarınca artırılacak tek bir ceza verilecektir.[230] İkinci görüş uyarınca ise 359. maddenin a, b ve c fıkralarında farklı cezalara bağlanan farklı fiiller düzenlenmiştir ve bu nedenle bu fıkralarda farklı suçlar mevzubahistir. Buna göre fail hakkında en ağır cezayı gerektiren suçun cezası uygulanmalıdır.[231]

4.2.2. Cezaların İçtimaı

Cezaların içtimaı kavramı; kişinin birbirinden bağımsız birden çok hareketle farklı ya da aynı eylemler ile ceza yasalarınca düzenlenmiş olan suçları işlemesi sonucunda ortaya çıkmaktadır.[232] Cezaların içtimaı, sanık hakkında birden fazla suça

---

[228] ARTUK vd., *a.g.e.*, s. 827.
[229] ARTUK vd., *a.g.e.*, s. 827.
[230] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 124.
[231] ÇAVUŞ, *a.g.e.*, s. 213.
[232] KARAARSLAN, *a.g.e.*, s. 134.

ilişkin olarak karar verilecek olan cezaların toplanmasına imkan tanımaktadır. Cezaların içtimaı sistemi uyarınca, fail hakkında karar verilen birden çok ceza bir araya getirilmektedir. Bu şekilde birden çok hapis cezası uç uca eklenerek orantısız bir cezanın ortaya çıkması önlenmiş olmaktadır.[233] Vergi kaçakçılığı suçu açısından içtima düzenlemelerinde Türk Ceza Kanunları hükümleri uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 335. maddesinde, 336. maddesinde ve 337. maddesinde düzenlenen hükümler ise idari cezalara ilişkindir.[234]

4.3. Vergi Kaçakçılığında İçtima Şekilleri

Ceza hukukunun ana ilkelerinden bir tanesi, ortaya çıkan netice kadar suç oluşması ve oluşan suç kadar cezaya hükmolunması ilkesidir. Bu prensip uyarınca yasada düzenlenen tanıma uygun fiillerin icra edilmesine bağlı olarak doğacak her netice, bağımsız ve ayrı bir suçu teşkil edecektir. Bu nedenle failin ortaya çıkan her netice uyarınca vuku bulan suçtan ötürü cezaya maruz bırakılması gerekmektedir. Fakat bazı hallerde yasada tanımı öngörülen birden çok suç tipine dair kurala aykırılık meydana geldiğinde, mezkur suç tipleri için öngörülen cezaların toplanması kimi durumlarda kusur ve hakkaniyet ilkesine uygun olmayan neticelere sebebiyet verebilecektir. İçtima kurumunun ortaya atılma nedeni de kusur ilkesiyle bağdaşmayan sonuçların önlenmesi ve failin lüzumsuz biçimde kusurundan daha ağır cezalara çarptırılmasının engellenmesidir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından Vergi Usul Kanunu'nda içtimaa dair özel bir hüküm mevcut olmadığından, Türk Ceza Kanunu'nun içtimaa ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

Vergi Kaçakçılığı suçunda içtima halinde, Vergi Usul Kanununda özel bir düzenleme bulunmadığından ceza kanunundaki içtima konusundaki düzenlemeler uygulanacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarında içtima ayrı bir özellik göstermediğinden

---

[233] Fatma KARAKAŞ DOĞAN, Türk Ceza Hukukunda Cezaların İçtimaı Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3, 2011, s. 98.
[234] KARAKOÇ, *a.g.e.*, s. 117.

burada ceza kanununda düzenlenen içtima bahsine ve vergi kaçakçılığı suçuna nasıl uygulanacağını inceleyeceğiz.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, bir tek hareketle birden fazla suç meydana gelebileceği gibi birden fazla hareketle tek suç meydana gelebilir. Bu birinci halde, ‘’fikri’’, ‘’şekli’’ ya da ‘’tali’’(görünürde)[235] içtima hali ikinci halde ise ‘’müteselsil suç’’ vardır.

4.3.1. Bileşik Suç

Türk Ceza Kanunu’nun 42. 43. ve 44. maddelerinde suçların içtimaı hüküm altına alınmıştır. 42. maddede bileşik suç, 43. maddede zincirleme suç ve 44. maddede fikri içtima kurumları tanımlanmıştır. Türk Ceza Kanunu uyarınca bileşik suç; *“biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması nedeniyle tek fiil sayılan suçlar”* şeklinde tanımlanmış ve bileşik suçlarda içtima kurallarının uygulanamayacağı vurgulanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu niteliği itibariyle bileşik suç hükümlerinin uygulanmasına elverişli değildir.

4.3.2. Fikri İçtima

Görünürde birleşme (fikri içtima) birleşme türlerinden biridir. Kanunda “(1) İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır” (TCK md 44) şeklinde düzenlenmiştir. Yazında câli, kâzip, şekli içtima olarak da isimlendirilmiştir.[236] Fikri içtima kurumu Türk Ceza Kanunu’nun 44. Maddesi ile ; *“işlediği bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren cezayı alır.”* şeklinde düzenleme altına almıştır. Söz konusu düzenleme gereğince birden çok suçu aynı fiil ile gerçekleştiren kişi hakkında en ağır cezayı gerektiren suç uyarınca cezaya

---

[235] DÖNMEZER/ERMAN, 2.Cilt,s.403.

[236] İçel Kayıhan, “Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 7, Sayı 14, Güz 2008.

hükmolunacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunda fikri içtima kurumuna dair farklı görüşler ortaya atılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suç olduğundan , farklı hareketler ile bu suçu işleyen kişinin yalnızca tek bir suç oluşturacağı görüşüne karşı; vergi kaçakçılığı suçunun bentler halinde düzenlenmiş olduğu ve bentlerin kendi aralarında seçimlik hareketler ihtiva ettiği görüşü ortaya atılmıştır.[237] İkinci görüş uyarınca farklı bentlerde düzenlenmiş olan seçimlik hareketleri gerçekleştiren failin, her fiil bakımından bağımsızca cezalandırılması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu bakımından fikri içtima kurumuna başvurulması mümkündür. Örnek vermek gerekirse kişinin tutma mecburiyeti bulunan belge, kayıt ve defterleri yok etmesi ve ardından Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan bir matbaadan yeni kayıt, defter ve belgeler bastırması durumunda vergi kaçakçılığı suçu oluşturan iki bağımsız fiil işlenmiş ve iki farklı vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkmış olacaktır. Fikri içtima hükümleri uyarınca fail hakkında vergi kaçakçılığı suçu oluşturan fiillerden daha ağır cezayı gerektiren belge bastırılması suçuna ilişkin ceza uygulanacaktır.

4.3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Fikri İçtima

Türk Ceza Kanunun 44. Maddesinde düzenlenen fikri içtima failin aynı suçu birden fazla işlemesi veya tek bir fiil ile aynı suçları işlemesi halinde ortaya çıkmaktadır. Fikri içtima için fiilin tek olması ve aynı fiille birden fazla suç işlenmesi gerekmektedir.[238]

Fikri içtima durumunda suçu işleyen faile ihlal ettiği her kanun hükmü sayısınca değil, sadece bu suçlardan en ağır olanın cezasının verilmesi değişik görüş şekilleri olarak izah edilmiştir.

---

[237] Mahmut KAŞIKÇI, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, *Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999, s. 239-241.

[238] KOCA, Mahmut, Fikri İçtima, Ceza Hukuku Dergisi, Y.2, S.4,Ağustos 2007,s.199

Bu görüşlerden ilki ortada tek bir suçun var olduğunu savunan, diğeri ise her ne kadar birden fazla suç var gibi görünse de müşterek bir unsurla birleşen birleşik bir suçun var olduğunu kabul eden görüştür. Bunların dışında üçüncü bir görüş ise kanun koyucunun tek fiille işlenen birden fazla ihlalde, sadece bu cezalardan en ağırının verilmesinin yeterli olduğunu açıklayan görüştür.

Tek bir suçun olduğunu iddia eden görüşe göre, faildeki suç işleme yönündeki kastın tek olmasıdır.

Birleşik suç olması gerektiğini savunanlara göre ise ihlal edilen her bir kanun hükmü kadar suç oluşmaktadır. Ancak bu suçlar ortak bir unsur nedeniyle birleşmekte ve bunlardan cezası en ağır olanı verilmektedir.

Üçüncü diğer görüş ise, ortada birden fazla suç mevcut olmakla birlikte, suçlar kanun koyucu tarafından birleştirilmektedir. Kanun koyucunun böyle düzenlemesi nedeniyle, bir tek fiiliyle birden fazla suçun oluşmasına neden olunması durumunda ihlallerden cezası en ağır olanın cezası verilmektedir.

Ancak kanun koyucu bazı özel düzenlemeler ile bazı suçların tek bir fiil ile işlenmesi durumunda fikri içtima hükümlerini uygulamamaktadır Şöyle ki, V.U.K.da, bir tek fiille birden fazla suçun işlenmesine imkan veren özel usulsüzlükle vergi kaybına neden olan bir suç işlenmesi halinde fikri içtima hükümleri uygulanmamaktadır.[239] Bu durum karşısında genel usulsüzlüklerle vergi kaybına neden olan bir suçun işlenmesi durumunda fikri içtima hükümleri uygulanarak miktar itibariyle en ağır ceza kesilmektedir.

Failin tek fiille farklı suçları işlemesi halinde ise farklı neviden fikri içtima, aynı suçu işlemesi halinde aynı neviden fikri içtima söz konusu olur. Farklı neviden fikri içtima Türk Ceza Kanunun 44. Maddesinde, aynı neviden fikri içtima ise Türk Ceza Kanunun 43. Maddesinin 2. Fıkrasında düzenleme alanı bulmuştur.

---

[239] V.U.K.md.353/3

Aynı neviden fikri içtima Türk Ceza Kanunun 43. üncü maddesinin 2. Fıkrasında ‘’Zincirleme Suç’’ başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre bir fiil ile birden fazla kişiye karşı suç işlenmesi halinde tek suç kabul edilecek, ancak faile verilecek ceza TCK 43/1 maddesine göre arttırılacaktır.[240]

Eğer fail gerçekleştirdiği tek bir fiil ile 359 uncu maddede yer alan ayrı ayrı yaptırım düzenleyen (a), (b) ve (c) fıkralarını ihlal ederse, vergi kaçakçılığı suçu açısından, daha ağır yaptırımı düzenleyen (b) fıkrasında yer alan ceza ile cezalandırılacaktır.

Fail, V.U.K’ nun 359 uncu maddesindeki belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek fiilinin yanında aynı zamanda bu fiiliyle, Türk Ceza Kanunun 207. Maddesindeki ‘’özel evrakta sahtecilik’’ fiilini de ihlal etmiş olur. Bu halde faile sadece vergi kaçakçılığı suçundan dolayı ceza verilecek, Türk Ceza Kanunun 207. Maddesinde yer alan ‘’özel evrakta sahtecilik’’ suçundan ceza uygulanmayacaktır. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek suçu için VUK’nun da üç yıldan beş yıla kadar, özel belgede sahtecilik suçu için bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Gerçekleştirdiği tek bir fiili ile birden fazla kanunu ihlal eden fail hakkında en ağır cezayı gerektiren kanuna ilişkin yaptırım uygulanmaktadır. Fikri içtima ile ilgili en ağır ceza tayinine yönelik tespitte somut cezalara bakılmaktadır. Hakimin takdiri sonucu ortaya çıkacak cezaların karşılaştırılması yapılmaz.[241]

---

[240] TCK 43. Maddesinin 1. Fıkrasında zincirleme suç düzenlenmiş iken 2. Fıkrasında aynı neviden fikri içtima düzenlenmesi yerinde olmamıştır, aynı neviden fikri içtima ile zincirleme suç arasındaki tek ortak özellik bunların gerçekleşmesi halinde failin cezasında yapılan artırımın aynı oranda olmasıdır. DÜLGER, Volkan, Suçların Birleşmesi, http://www.hukukgunlugu.org/suclarin-birlesmesi/, Erişim Tarihi: 22.05.2020.

[241] ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku,5.Baskı, Bursa 2011, s.475.

4.3.2.2. İdari Vergi Suçları ile Vergi Kaçakçılığı Suçları Arasında Fikri İçtima

Tek fiil ile usulsüzlük ve vergi zıyaı suçlarının birlikte işlenmesi halinde, V.U.K. m.336 gereğince, verilecek cezalardan yalnızca miktar olarak en ağır olan ceza uygulaması yoluna gidilir. Usulsüzlük cezası uygulanan bir durum ile ilgili vergi kaybı sonradan anlaşılacak olursa, vergi zıyaı nedeniyle kesilen ceza noksan olan yönüyle tamamlattırılır.

Örneğin, ticari kazancıyla alakalı olarak beyannamesini süresinde vermeyen mükellef olan birisi bu fiille hem usulsüzlük kabahatini işlemiş hem de vergi kaybına neden olmuş olacaktır. Bu noktada yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellef ile ilgili içtima kuralları uygulanacak miktar itibari ile en ağır ceza uygulanacaktır. Birbirinden farklı iki kabahat işlenmiş olmasına rağmen daha az cezayı gerektiren vergi kabahati, diğerini içine alacak yalnızca ağır olan ceza faile verilecektir. Fikri içtima kuralı uygulanırken dikkat edilmesi gereken husus kabahatlerin niteliği değil, ceza miktarının ağırlığıdır.

Usulsüzlük ile vergi zıyaı suçu fiilleri arasında V.U.K ’nun 336. Maddesi düzenlemesi gereğince fikri içtima kuralları uygulanacak, tek hareketle hem vergi zıyaının hem de usulsüzlük oluşması halinde bunlara ait cezalardan miktar itibariyle en ağırı uygulanacaktır.

Vergi zıyaı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359. Maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima etmeyeceği Vergi Usul Kanunun ‘’Suçlarda Birleşme’’ başlıklı 340. maddesinde belirtilmiştir. Buradan çıkan sonuç ise fail tek bir hareketle hem V.U.K’nun 359. Maddesindeki kaçakçılık suçunu hem de 344. Maddesindeki vergi zıyaı suçunu ve 351 ve müteakip maddelerde düzenlenen usulsüzlük fiilini işlemişse ‘’vergi zıyaı suçu’’ ve ‘’usulsüzlük’’ ile ‘’vergi kaçakçılığı suçu’’ arasında fikri içtima kuralları uygulanmayacak , her birinden dolayı ayrı ayrı ceza verilecektir.[242]

[242] ÇAVUŞ, a.g.e., s.214

V.U.K. 344. maddenin ikinci fıkrası gereğince ;359 uncu maddedeki fiillerle vergi zıyaına neden olunması halinde bu fiili işleyenlere üç kat, bu fiile iştirak edenlere ise bir kat vergi zıyaı cezası uygulanacaktır. Böylece tek bir fiilden dolayı faile hem 359 uncu madde gereğince hürriyeti bağlayıcı ceza hem de 344. üncü madde gereğince zıyaa uğrattığı verginin üç katı tutarında para cezası kesilecektir.

Hükmedilecek cezalardan birisi vergi idaresi tarafından verilecek idari nitelikli bir para cezası iken diğeri hürriyeti bağlayıcı ceza durumu içeren ve ceza mahkemeleri tarafından verilecek olan bir yaptırımdır. Vergi Usul Kanununda konu ile ilgili düzenleme bulunmamış olsa idi bile bu sonuca kolay bir şekilde ulaşılabilirdi. İdari ve Adli makamlar tarafından hükmedilecek kararlar arasında fikri içtima hükümlerinin uygulanması düşünülemez. Ortaya çıkan böyle bir sonuçtan dolayı da non bis in idem ilkesine aykırılık durumu oluşamaz.

Non bis in idem ilkesi yani bireyin çifte cezalandırılmama ve yargılanmama hakkı aynı zamanda İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde 7. Protokol ve 4.maddesinde güvence altına alınmıştır. Konu ile ilgili olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kendisine yapılan bir başvuruda, çifte ceza yasağı ihlali açısından idari ceza yaptırımları ile adli ceza yaptırımlarının aynı anda uygulanıp uygulanamayacağını tartışmıştır.[243]

AİHM konuyla benzer nitelik arz eden Rosenquit/İsviçre Kararında cezaların amacı yönünden de bir karar oluşturmuştur. Mahkemenin vermiş olduğu kararda, başvuru yapan kişiye verilmiş bulunan adli ve idari cezaların amaçları farklıdır. Vergi Suçları Kanunun özellikle ikinci ve dördüncü bölümünde düzenlenen suçlar, ek vergilerin düzenlenmesindeki amaç bakımından farklılıklar göstermektedir. Dördüncü Bölümde yer alan hükümlerin amacı şu şekilde belirtilmiştir: Vergi sisteminin temellerini ve denetimini sağlamak ve vergi kurumlarının etkili bir şekilde uyumlu işlemesini sağlayacak araçlar olarak yaptırımları korumaktır. (no. 60619/00, 14.9.2004)

---

[243] AİHM, Ponsetti ve Chesnel/Fransa Kabul Edilmezlik Kararı, 14.9.1999, no:36855/97 ve 41731/98.

1988,1989 ve 1990 yıllarına ait vergi borçlarıyla ilgili başvurucular hakkında Genel Vergi Yasasının 1728. Maddesi dolayısıyla kanuni süresi içerisinde vermekle yükümlü oldukları beyannameleri vermemeleri nedeniyle vergi idaresi tarafından üç yıl ile ilgili ayrı ayrı vergi cezası yaptırımı uygulanması yoluna gidilmiştir. Başvuruculardan Ponsetti hakkında, Valance Ceza Mahkemesi tarafından vergi kaçakçılığı dolayısıyla 10.000 Frank para cezası ve 3 ay hapis cezası ile mahkum edilmiştir. Bu karar hukuka aykırı bulunarak başvurucu tarafından temyiz edilmiştir.

Ancak temyiz mahkemesi olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi başvuruyu reddetmiştir. Reddetme Gerekçesi olarak da Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7. Protokol'ün 4. Maddesinin yalnızca Fransız Hukuku kapsamında ceza mahkemesinin yargı yetkisi kapsamına olan suçlarda tatbik edilebilir olduğu ve ceza mahkemeleri haricinde verilen cezaların, vergisel cezai yaptırımlara engel teşkil etmeyeceğini belirtmiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ''vergi kaçakçılığı suçunun kurucu unsurlarının kasten işlenebilen bir suç olmasından kaynaklı olarak diğer birtakım mali nitelikli suçlardan farklı olduğunu'', belirtmek suretiyle başvuru hakkında kabul edilmezlik kararı vermiştir. AİHM kararından çıkan sonuç ise, çifte ceza yasağından bahsedilebilmesi için suçun kurucu unsurlarının aynı olması durumudur. [244]

J.B./İsviçe davasında 1988 yılında gelirinin kaynağını açıklama konusunda gelir idaresi tarafından talepte bulunulmuş, talebin başvurucu tarafından kabul edilmemesi nedeniyle başvurucuya para cezası kesilmiştir. Bunun üzerine başvurucunun 1979 ve 1986 yıllarında yapmış olduğu yaptırımlardan elde etmiş olduğu gelirlere ilişkin tahakkuku yapılan vergi miktarı ve toplamda oluşturulan vergi ile ilgili ödevler vergi idaresi tarafından başvurucuya bildirilmiştir. Bölge Vergi Komisyonu tarafından gelir kaynaklarını açıklaması ile ilgili ilgili mükellefe çağrı yapılmıştır. Başvurucu olan ilgili mükellef tarafından talep edilen çağrıya da yanıt verilmemesi dolayısıyla daha ağır bir para cezası kesilmiştir. Mahkeme vermiş olduğu kararında, ilkinden yirmibir kadar daha sonra kesintiye uğratılan parasının belge vermeyi reddetme konusunda direnmesi

[244] YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006, s.159-160.

üzerine verildiğini, söz konusu olayda zaman ve konu unsurlarının farklı olduğunu bundan dolayı da verilen kararın aynı fiilden kaynaklanmadığını söyleyerek kabul edilmezlik kararı vermiştir. (Başvuru No:318227/96, 3.8.2001)

AİHM Isaksenn/ Norveç başvurusunda, başvurucu hakkında ve başvurucunun sahibi bulunduğu şirket ile ilgili verilen vergi zıyaı ve vergi dolandırıcılığı cezalarından mahkumiyetin 7. Protokolün 4. Maddesini ihlal iddiasını incelemiş ve kabul edilemez bulmuştu. Olay kapsamında bir ceza tüzel kişiliğe diğer ceza başvurucuya uygulanmıştır. İki ayrı hukuki kişilik bulunduğundan çifte ceza yasağının ihlali söz konusu olamaz şeklinde karar vermiştir. (Başvuru No:13596/02, 2.10.2003)

Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edip etmeyeceği yönünde yaptığı incelemede VUK 344. Maddenin ikinci fıkrasında yer alan ‘’bu fiillere iştirak edenlere bir kat’’ ibaresinin, Vergi Kaçakçılığı suçuna iştirak edilmesi halinde, aynı faile VUK 360. Maddeye göre verilecek hapis cezasının yanında, vergi zıyaına sebebiyet verilmesi durumu oluşması durumunda uygulanması gerektiğini, bu durumun non bis in idem kuralına aykırılık teşkil etmeyeceği yönünde karar vermiştir. Yapılan iptal istemli başvuruyu oybirliği ile reddetmiştir. [245]

> Yasa koyucunun bir konu hakkında yapmış olduğu düzenlemelerde temel esas ve çerçevenin belirli olması yeterli olup, ayrıca detaylı olarak düzenlenmemiş olması hukuk güvenliği ilkesini ihlal etmemektedir. Kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmemiş olan kavramlara ait boşluklar zaman içerisinde yargı kararlarıyla ve alt mevzuatla anlam kazandırılmakta, içeriği doldurulmaktadır. Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinde yer alan fiillerden birinin işlenmesi sonucunda Vergi Usul Kanunun 344. Maddesinin ikinci fıkrası ihlallerinde ortaya çıkan vergi zıyaı cezası üç kat, iştirak eden kimselere de bir kat vergi zıyaı cezası verileceği belirtilmiştir. Ceza hukuku açısından iştirak, tek bir kişinin bile tek başına işleyebileceği suçu, birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi olarak ifade edilmektedir. Benzer bir anlatımla vergi zıyaı açısından iştirak mükellef ve sorumlunun işbirliği ile Vergi Usul Kanununda 359. Maddede yazılı fiilleri

[245] AYM, 2014/120 Esas, 2015/23 Karar, 5.3.2015 Tarih, Sayı: 21.5.2015-29362, vermiş olduğu ret kararının gerekçesi şu şekildedir:’’.

birlikte gerçekleştirmeleridir. İtiraza konu olayda hangi eyleme hangi neticenin bağlandığı son derece belirli olup, içinin yargı kararları ile doldurulması suçta ve cezada kanunilik ilkesinin ihlalini oluşturmaz. İzah edilen nedenlerle de itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. Ve 2. Maddelerine aykırılık teşkil etmemektedir. İptal isteminin reddi gerekir…''

4.3.3. Vergi Kaçakçılığı Suçları Açısından ''Non Bis In İdem İlkesi''

4.3.3.1. Non Bis In İdem İlkesi

Non bis in idem ilkesi, diğer bir deyişle çifte yargılanmama ve cezalandırılmama ilkesi olan bu ilke uyarınca bir kişiye işlediği bir fiil nedeniyle birden fazla dava açılmaması ve kişinin işlediği bir fiil nedeniyle birden çok yargılanmamasını ve hüküm verilmemesini ifade etmektedir. Bu ilke doğrultusunda Devlet aynı kişiyi çifte yargılayıp, çifte cezalandırma yasağı ile karşı karşıya kalmaktadır. Uluslararası hukuk düzeninde ve modern ceza hukukunda da kabul edilen bu ilkeye göre aynı kişi gerçekleştirdiği tek bir fiil ile mükerrer yargılanma ve cezalandırmaya tabi değildir. Benzer fiil ile ilgili faile sadece bir defa ceza tayini verilmelidir.[246]

Modern ceza hukukunda kabul edilen Non bis in idem ilkesi açısından uygulamanın söz konusu olabilmesi için iki unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. İlk olarak failin aynılığı, ikinci olarak fiilin aynılığıdır.[247]

Genel olarak kabul gören bu iki unsur dışında konu unsurunun da aynı olması gerektiğini savunan birtakım doktrinsel görüşler de bulunmaktadır.[248]

Bu ilke bir kişinin aynı suç dolayısıyla iki defa yargılanmamasını veya aynı suç dolayısıyla iki defa cezalandırılmamasını sağlamaktadır. Bu nedenle de Non bis in idem ilkesi bir kişinin tek bir fiili dolayısıyla mükerrer cezalandırılmasını önlemesi ile birlikte cezalandırma yoluna götürecek yargılamanın başından beri oluşan işlemlere tabi

---

[246] Özay, İlhan, İdari Yaptırımlar, İstanbul, 1985, s.35; Erdener Yurtcan, Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm, İstanbul, 1987

[247] Ünver, Yener / Hakeri, Hakan, (2014), Ceza Muhakemesi Hukuku, Adalet Kitabevi, Ankara, s. 757.

[248] Cihan,Erol,/ Yenisey, Feridun "Non Bis İn İdem İlkesi" Çetin Özek Armağanı, İstanbul, 2004, s.220

olunmasını da engellemektedir. Aynı fiile ilişkin birinci yargılama devam etmekte ve halen kesinleşmemiş ise ikinci bir yargılama yapılamaz. Bu nedenle de aynı fiile dayalı birden fazla yargılama söz konusu olamaz.

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda veya 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda bahsi geçen non bis in idem ilkesine ilişkin doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin 7. Fıkrası[249]doğrudan olmasa da bu ilkeye yer vermiştir. Aynı zamanda 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrası[250] ve 3 fıkrası[251] hükümleriyle ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi 7 numaralı Ek Protokolü'nün 4. maddesinin 1. fıkrasıyla[252] bu ilkeye ilişkin düzenlemeler yapmıştır.[253] 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda bu ilkeye ilişkin doğrudan bir düzenleme yer almadığından 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunun ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu ve AİHS hükümlerinden yola çıkılarak vergi hukuku açısından tek bir fiili karşısında bir faile birden çok ceza uygulanıp uygulanmayacağı şeklinde durum incelemesi yapılacaktır.

---

[249] Aynı fiil nedeniyle, aynı kişi hakkında açılmış bir davanın bulunması veya aynı kişi hakkında daha önceden verilmiş bir hükmün bulunması halinde davanın reddedilmesi gerektiği hususunda Ceza Muhakemeleri Kanunun 223. Maddesinde düzenleme bulunmaktadır.

[250] Kabahatler Kanunu düzenlemesine göre, bir tek fiil ile birden fazla kabahatin ihlal edilmiş olması halinde ve bu kabahatlere yönelik idari para cezası verilmesi öngörülmüşse en ağır olan cezanın tatbiki yoluna gidilir. Şayet bu idari para cezaları haricinde başka türlü idari yaptırımların uygulanması da öngörülmüşse her birinin ayrı ayrı uygulanmasına karar verilir şeklide Kabahatler Kanunun 15. Maddesinde bir düzenleme mevcuttur."

[251] Kabahatler Kanunu'nda gerçekleştirilen bir fiilin hem kabahat hem suçu meydana getirmesi halinde suçun karşılığı olan yaptırım uygulanır. Fakat suçtan dolayı yaptırımın uygulanmadığı noktalarde kabahatlere ilişkin yaptırımların uygulanması yoluna gidilir.

[252] İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 7 numaralı Ek Protokolü'nün 4. maddesinin 1. fıkrası şu şekildedir "Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkûm edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkûm edilemez"

[253] Avrupa Birliği Temel Haklar Şartları mevcut yasalar kapsamında Türk Hukuk sistemi açısından bağlayıcılık arz etmese de söz konusu düzenlemenin 50. Maddesi uyarınca "Hiç kimse, yasalara uygun olarak Birlik içinde daha önce beraat ettiği ya da mahkum edildiği bir suçtan dolayı tekrar yargılanamaz ya da cezalandırılamaz." Şeklinde bir düzenleme de yer almaktadır.

15.5.1972 tarihli “Ceza Kovuşturmalarının Aktarılması Konusundaki Avrupa Sözleşmesi” ve 28.5.1970 tarihli “Ceza Yargılarının Milletlerarası Değeri Konusunda Avrupa Sözleşmesi’’ Türkiye’nin taraf olduğu sözleşmeler olup Non bis in idem ilkesi, içerinde yer almış olup, uluslararası modern ceza hukukunda uygulanmaktadır.

Ancak ceza hukukumuzda non bis in idem ilkesinin uygulama alanı bulmadığı yer Türk Ceza Kanunun 8. Maddesi ve devamı maddelerde yer alan yer bakımından uygulanmaya ilişkin hükümler açısından bu ilkenin kabul görmediği sonucu çıkarılmaktadır

Her ne kadar Anayasamızda bu ilkeye doğrudan yer verilmemişse de ceza yasalarımız kapsamında “non bis in idem” ilkesi önem arz etmekte ve dikkate alınmaktadır. Şöyle ki, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 172/2 düzenlemesinde yer alan Savcılık aşamasında Kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verildikten sonra yeni delil meydana çıkmadıkça aynı fiile dayalı olarak kamu davasının açılamayacağı, yine aynı şekilde 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun fikri içtima konusunu içeren 44. Maddesi düzenlemesinde tek bir fiili ile birden fazla suçu meydana getiren kişi hakkında işlediği bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suç yönünden cezalandırılmasına ilişkin düzenleme ve devamında 5271 sayılı kanunun 223/7 maddesi uyarınca, aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir şeklinde düzenlemeler mevcuttur.

Öte yandan, 5326 sayılı Kabahatler Kanunun 15. Maddesi düzenlemesinde yer alan “içtima” düzenlemeye bakıldığında

“(1) Bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde bu kabahatlere ilişkin tanımlarda sadece idarî para cezası öngörülmüşse, en ağır idarî para cezası verilir. Bu kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilir.

(2) Aynı kabahatin birden fazla işlenmesi halinde her bir kabahatle ilgili olarak ayrı ayrı idarî para cezası verilir. Kesintisiz fiille işlenebilen kabahatlerde, bu nedenle idarî yaptırım kararı verilinceye kadar fiil tek sayılır.

(3) Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanır."

Yukarıda belirttiğimiz Kabahatler Kanununun 15. maddesinin 1. Fıkrasında yer alan düzenleme açısından "non bis in idem" ilkesinin kabul edildiği anlaşılacaktır. Zira bir fiil ile birden fazla kabahatin işlenmesi halinde tek idari para cezasının uygulanması ve bu uygulama ile kişinin sadece en ağır idari para cezasına mahkum edilesi ilkenin bir getirisidir. Kabahatler Kanunun son fıkrasında yer alan düzenlemede bir fiilin kanunda hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması hallerinde sadece suçtan ötürü yaptırım söz konusu olmaktadır. Söz konusu bu düzenlemeden de açık bir şekilde anlaşılacağı üzere non bis in idem ilkesi bu alanda da uygulama alanı bulmaktadır.[254]

Her ne kadar sadece ceza hukuka ilişkin bir kavrammış gibi düşünülse de mevzuatımıza 1973 senesinde giriş yapan bu ilke uluslararası ceza hukukunda, uluslararası savaş hukukunda evrensel bir hukuk ilkesi olarak kabul edilmiştir. Halen daha uygulanmasına devam edilmektedir.

Nitekim AİHS'in 22.11.1984 tarihli 7 numaralı protokolünün aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırmama hakkı başlıklı 4. maddesi[255] non bis in idem kuralını düzenlemektedir. Bu maddeye göre:

"(1) Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devlet yargısal mercilerince yargılanamaz veya cezalandırılamaz.

---

[254] Madde gerekçesi de dikkatlice incelendiğinde bu durumun onaylandığı ortaya çıkacaktır. Kabahatler Kanununun 15. Maddesinin 3. fıkrasının gerekçesine göre: "Bir fiil, bazı durumlarda hem suç hem de kabahat oluşturabilir. Maddenin üçüncü fıkrası, bu hallere özgü ve fakat sadece içtima ile ilgili bir hüküm içermektedir. Filin hem suç hem de kabahat oluşturması halinde sadece suça ilişkin yaptırımlar uygulanacaktır. Fiilin kabahat oluşturması dolayısıyla ayrıca bir idari yaptırım kararı verilmeyecektir. Bu şekilde de "non bis in idem" ilkesine kabahat ve suçlar arasında da uygulanma imkanı tanınmıştır. Fakat suçtan kaynaklı olarak ceza yaptırımı öngörülmeyen hallerde kabahatten kaynaklı yaptırım uygulanacaktır."

[255] Söz konusu Protokol 1.11.1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

(2) Yukarıdaki fıkra hükümleri yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki işlemlerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı kusurun varlığı durumunda ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

(3) Sözleşme'nin 15. maddesine dayanılarak bu maddeye aykırı hiçbir tedbir alınamaz."

Non bis in idem ilkesinin en önemli amacı mahkemeler tarafından oluşturulan kararlarda kesinlik olması ve bu şekilde hukuk güvenliğinin sağlanmasıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Gradinger davasında, hukuki olarak yapılan nitelendirmelerin farklı olması, aynı fiile dayandığı gerçeğini değiştirmeyeceğinden AİHS'in non bis in idem kuralını ihtiva eden 7 Nolu Protokolünün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.[256]

AİHM, konu ile ilgili başka bir kararında, hakkında idari yaptırım uygulanan kişinin, idari yaptırım uygulanan fiiliyle ilgili ceza yargılamasına maruz kalması ve mahkum edilmesi durumunu, olayın özellikleri nedeniyle "non bis in idem" ilkesine aykırı bulmuştur.[257]

Non bis in idem ilkesinin evrensel bir hukuk ilkesi olması dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine taraf olunması şartı ile uygulanması gereken bir ilke değildir. Bu nedenle de sözleşmeye taraf olunmasa da uygulanması gereken bir ilkedir. Ceza hukuku açısından evrensel nitelik arz eden bu ilke Anayasamızda yer bulan hukuk devleti olmanın en önemli unsurlarındandır.

---

[256] Gradinger v. Avusturya, Başvuru No: A 328-C 23.10.1995, Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz, (2007), Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Turhan Kitabevi, 7. Bası, Ankara, s. 314.
[257] Fischer v. Avusturya, Başvuru No: 37950/97 29.5.2001 Gözübüyük, Şeref / Gölcüklü, Feyyaz, a.g.e., s. 314.

4.3.1.2. Vergi Ceza Hukuku Açısından "Non Bis In İdem İlkesi''nin Uygulaması

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olan kişiler veya kanunda vergi konuları ile ilgili sorumlu tutulan kişilerin kanuni düzenlemelere aykırı davranışları diğer bir deyişle hukuka aykırı olan fiilleri dolayısıyla ceza politikaları kapsamında suç veya kabahat olarak tanımlanan durumlarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Kabahatler olarak tanımlanan fiiller karşısında idari para cezaları uygulanırken, suç olarak tanımlanan fiiller karşısında hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken konu, bir fiilin hem vergi kabahati hem de vergi suçuna sebebiyet vermesi halinde veya bir fiilin birden fazla kabahati oluşturduğunda nasıl bir yol izlenmesi hususudur.

Kabahatler Kanunun 15. Maddesinde kabahat ve suçlar açısından içtima konusuna ilişkin bir düzenlemenin yer aldığı görülmektedir. Söz konusu düzenlemede bir fiilin hem suç hem de kabahat oluşturması halinde sadece suçun karşılığında yer alan yaptırımın uygulanması gerektiği belirtilirken, bir fiilin işlenmesi halinde birden fazla kabahatin ortaya çıkması halinde de sadece en ağır idari para cezasının uygulanması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Kabahatler Kanunun içtima noktasında belirtmiş olduğu bu düzenlemesinin vergi ceza hukuku açısından uygulanması noktası oluşan belirsizlikler nedeniyle doktirinde birtakım tartışmalara yol açmıştır.

Kabahatler Kanunun 3. Maddesinin ilk fıkrasında 5560 sayılı Kanun ile değişikliğe gidilmiş, söz konusu değişiklikte bu kanun kapsamında uygulanacak idari yaptırıma ilişkin kararlara karşı kanun yoluna diğer kanunlarda aksine bir hüküm bulunmaması halinde gidileceğine ilişkin düzenleme getirilmiştir.

Vergi ceza hukukuna ilişkin yaptırımların uygulanması noktasında uygulanacak yargılama usulü 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu ile düzenlenmesi nedeniyle, vergisel cezalar noktasında Kabahatler Kanununun kanun yollarına ilişkin düzenlemelerinin uygulanmayacağı açıktır. Bu şekilde bir uygulamanın haricinde Kabahatler Kanunun 3. Maddesinin 2. Fıkrasında kanun yoluna ilişkin düzenlemeler

haricinde düzenlenen genel hükümlerinin mülkiyetin kamuya geçirilmesi veya idari ceza yaptırımını gerektiren tüm fiillerde uygulanacağı düzenlenmiştir.

Söz konusu bu düzenlemeler karşısında akıllara gelen ilk soru, Kabahatler Kanununda yer alan içtimaya ilişkin hükümlerin vergi kabahatleri açısından uygulama alanı bulup bulmayacağıdır. Kanunların çatışması olarak tabir edilen bu durumda hangi kanunun önce uygulanacağı hususu "lex posterier-lex specialis" çerçevesinde tespit edilebilir. Lex specialis" özel kanunun uygulanmasını gerektirirken "Lex posterier" sonraki kanunun uygulanmasını kabul etmektedir.

"lex posterier" kuralı her iki kanununda özel veya her iki kanunda genel olması veya sonraki çıkarılan kanunun özel olması halinde uygulanır. Başka bir deyişle önceki kanunun yürürlüğü, sonraki kanun ile ortadan kalkmaktadır.

"lex specialis" kuralına önceki kanunun genel olup, sona getirilen kanunun genel olması durumunda yer verilmektedir. Bu durumda özel nitelikli kanunun uygulanmasına öncelik tanınmaktadır. Ancak bu şekilde kesin bir kurala dayanmak doğru değildir. Bu noktada kanun koyucunun, kanun koymasındaki amacının araştırılması yolu ile uygulamaya gidilmesi en doğru olanıdır.

Mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve idari para cezası yaptırımını gerektiren fiiller ile ilgili Kabahatler Kanununun 3. Madde hükmü gereğince Kabahatler Kanununun genel hükümlerinin uygulanacağı açıkça ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanununda özel olarak yer alan vergi cezalarına ilişkin içtima düzenlemeleri, Kabahatler Kanunun genel nitelikte bir kanun olmasından dolayı ilga hususunun gerçekleşmediği kanısına varılabilir.

Hal böyle iken Kabahatler Kanununun 3. Maddesinde yer alan düzenleme karşısında Kabahatler Kanununda yer alan içtimaya ilişkin düzenlemelerin Vergi Usul Kanununda düzenlenen içtima hükümlerini ilga ettiği de söylenebilir.

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan değişiklik ile Vergi Usul Kanunun 367/4 hükmünde kanunun 359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı

cezaya hükmedilmesi, usulsüzlük cezaları ile vergi zıyaı cezalarının ayrı olarak uygulanmasına engel teşkil etmez şeklinde düzenleme yer almaktadır.[258]

Görüşümüze göre, her ne suretle olursa olsun, önceki veya sonraki, özel veya genel durumları gözetilmeksizin, bir kişinin gerçekleştirdiği bir fiil ceza kuralları çerçevesinde hem suç hem de kabahat olarak belirtilse dahi iki ayrı yaptırıma tabi tutulmaması ve iki kez yargılanmamalıdır. [259] Belirtmiş olduğumuz görüş modern ve evrensel bir ceza hukuku ilkesi olan hukuk güvenliğinin temellerinden kabul edilen ‘’non bis in idem’’ ilkesinin gereğidir. [260]

Vergi kabahati ve suçlarına ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda, içtimaya yönelik düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Şöyle ki kanunun 335. maddesinde, tek bir fiil ile farklı türden birden fazla vergi kaybına, vergi zıyaına sebep olunması halinde her vergi zıyaı açısından ayrı ayrı ceza uygulanacağı hükmü düzenlenmiştir.

Tek fiile iki farklı ceza verilmesinin altında yatan amacın, vergi ceza hukukunun kendine özgü sistemi ve hizmet ettikleri amaçlar bakımından birbirinden farklı vergi hükümlerinden kaynaklanmasından ötürü kabul edilebileceğini düşünüyoruz.

Öte yandan, tek bir fiil ile usulsüzlüğün hem de vergi zıyaının birlikte işlenmesi halinde Vergi Usul Kanununun 336. Maddesi gereğince bunlara ilişkin cezalardan sadece miktar itibari ile en ağır olanının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir.

---

[258] 5728 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin son fıkrası benzer şekilde düzenlenmiştir: “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

[259] 5728 sayılı Kanun ile 23.1.2008 yılında değişikliğe uğramış 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 367/5 fıkrasında “Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.” hükmü yer almaktadır.

[260] Kabahatler Kanunun, Vergi Usul Kanunu karşısında daha genel olması ve bu noktada Vergi Usul Kanunun daha özel olması dolayısıyla doktirinde bazı görüşler de tek bir fiilin hem suç hem de kabahat oluşturduğu durumlarda iki durumda da verilecek cezanın ayrı ayrı uygulanması gerektiğini savunulmaktadır. Başaran Yavaşlar, Funda, (2008), Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum, İstanbul Barosu Dergisi, Cilt 82, Sayı 6, s.2847; Kılıç, Ayhan, a.g.e., s. 308.

Vergi Usul Kanunun 336. Maddesi ile kanun koyucunun ‘’non bis in idem’’ ilkesi görüşünü benimsediği görülmektedir.

Vergi Usul Kanununun 336. Maddesi karşısında özel usulsüzlükleri düzenleyen 353. Maddesine sonradan eklenen düzenleme ile aynı fiilin hem özel usulsüzlük hem de vergi zıyaına sebebiyet verdiği hallerde birleşme hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmiştir. Bu durumda kabahatlere yönelik ayrı ayrı yaptırımların uygulanmasını belirtmektedir. Özel usulsüzlüğe ilişkin getirilen bu düzenlemenin, bu usulsüzlüğe ilişkin fiillerin vergi alacakları noktasında daha yakın bir tehlike oluşturması olacağı söylenebilsede olması gereken kişinin fiilinin hem vergi zıyaı hem de usulsüzlük durumu meydana getiriyor olsa dahi hangi ceza daha fazla ise sadece o cezanın uygulanmasıdır.

Vergi Ceza hukuku açısından içtima veya birleşme noktasında en temel sorunun başladığı yer Vergi Usul Kanununun 340. Maddesi düzenlemesinde kişinin fiilinin hem vergi kabahati hem de vergi zıyaı olması halinde hem idari yaptırım hem de adli yaptırım uygulanması noktasıdır.

Zira vergi suçu karşısında uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar adli yargıda, kabahatler karşısında uygulanacak idari cezalar idari yargıda görülecektir. Hal böyle olunca da aynı olaya ilişkin iki yargılama süreci uygulanmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 367. Maddesinde bir düzenleme getirilmiştir. Söz konusu düzenlemede, “Ceza mahkemesi kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz.” Şeklindedir. Söz konusu düzenlemeden çıkan sonuç, iki yargılama sonucunda verilecek olan kararlar birbirleri ile çelişiyor dahi olsa, birbirlerini etkimeyeceği yönündedir.

İki yargılama sonucunda, aynı konuya ilişkin çelişkili kararların çıkacak olması ve bu kararların birbirlerini etkilemeyecek olması en başta hukuk devleti güvenliği ilkesini zedelemektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun[261] vergi kaçakçılığı ile ilgili önüne gelen bir uyuşmazlıkta oluşturduğu kararında, "...Vergi Mahkemesi tarafından dava konusu faturaların fail tarafından bilerek ve isteyerek kullanılmadığı, bu itibarla vergi kaçakçılığı değil kusur cezası uygulanması gerektiğine karar verilmiş, bu karar Danıştay incelemesinden geçerek kesin hüküm haline gelmiş olsa bile her ne kadar failin bu eylemleri nedeniyle vergi kaybına neden olunduğunun tespiti kesinleşen vergi mahkemesi kararı ile saptanmış olsa da, bu karardaki faturaların bilerek ve istenerek kullanılmadığı kanaatin suçun manevi unsuru ile ilgili olduğu ve oluşup oluşmadığının ceza mahkemesi tarafından değerlendirilmesi gerektiğine ve bu sebeplerle hiç bir değerlendirme yapmadan Yerel Mahkeme tarafından Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen Vergi Mahkemesi kararına dayanılarak verilen beraat kararının bozulmasına..." karar vermiştir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu tarafından verilen bu kararın yerinde olduğu söylenebilir. Zira, dava konusu olayda esaslı olan husus vergi zıyaının oluşup oluşmadığıdır. Bu sebeple de Vergi Mahkemesi tarafından oluşturulan ve Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen kararında önemli olduğu söylenebilir.

Burada Vergi Mahkemesi, failin Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinde yer alan fiilleri bilerek veya isteyerek gerçekleştirip gerçekleştirmediğini, Vergi Usul Kanunun 344. Maddesi uyarınca araştırmak zorundadır. Zira, vergi zıyaını oluşturan fiiller Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan fiillerden oluşmuş ise vergi zıyaı cezasının üç kat, değil ise bir kat olarak uygulanması gerekmektedir.

Danıştay tarafından kesinleştirilen Vergi mahkemesi kararında failin kusuru ile vergi kaybına sebep olması hususu, Yargıtay Ceza Genel Kurulunda da tartışılmıştır. Başka bir deyişle failin fiili bilerek ve isteyerek işleyip işlemediğine yönelik husus Danıştay incelemesinden geçerek kesinleşen bu kararda dahi tartışılmıştır.

Söz konusu olayda kanaatimizce tek bir fiile ilişkin idari yargı tarafından verilen kesin bir hüküm mevcutken, aynı fiilin başka bir mahkeme tarafından hukuki olarak

---

[261] YCGK E.2001/11-213 K.2001/219 16.10.2001.

nitelendirilmesi ve yargılamaya konusu edilmesi "non bis in idem" ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Burada unutulmaması gereken en önemli husus vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için vergi kaybının oluşmasının zorunlu olmamasıdır. Bu noktada Vergi Mahkemesi tarafından vergi kaybı zararının hiç oluşmadığı yönünde bir karar verilmiş olsa idi bile Ceza Mahkemesi tarafından verilen vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğuna ilişkin kararla çelişki oluşturmayacaktı. Zira yukarıda da bahsettiğimiz üzere kaçakçılık suçunun oluşması için Hazinenin vergi kaybına uğraması yani vergi zıyaı oluşması zorunlu değildir.

Yukarıda bahsettiğimiz olaya benzer bir durumla ilgili Anayasa Mahkemesine bireysel bir başvuru gerçekleştirilmiştir. Söz konusu başvuruda: Başvurucu, müdür olarak görev yaptığı şirkette vergi denetim ve incelemeleri sırasında hazırlanan vergi suçu raporunda sahte belge alarak kayıtlara intikal ettirmek suçlamasıyla hakkında İstanbul Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından iddianame düzenlenmiş ve İstanbul 13. Asliye Ceza Mahkemesinde vergi kaçakçılığı dolayısıyla iki yıl altı ay hapis cezasına mahkum edilmiştir. Başvurucu söz konusu kararın haksız ve hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle temyiz etmiştir. Yargıtay 11. Ceza Dairesi tarafından karar 24.06.2009 tarihinde düzeltilerek onanmıştır.

Başvurucu bununla birlikte müdür olarak görev aldığı şirkette kendi adına kesilen cezaların iptali için İstanbul 8. Vergi Mahkemesinde cezaların iptali için dava açmıştır. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi verdiği kararında kesilen cezaların iptaline karar verilmiştir. Bu karar Danıştay 9. Dairesi tarafından onaylanmıştır.

Başvurucu olan kişi, İstanbul 8. İdare Mahkemesi tarafından verilen ve kesinleşen iptal kararlarını esas alarak İstanbul 13. Asliye Ceza Mahkemesinde yapılan yargılama sonucunda alınan mahkumiyet ile ilgili yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunmuştur. Ancak yapılan yargılamanın yenilenmesi talebi reddedilmiştir.

Başvurucu söz konusu ret kararını almasından sonra adil yargılanma hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ile başvurmuştur.

Ancak, Anayasa Mahkemesi, söz konusu başvuruya, 23.9.2012 tarihinden önce kesinleşmiş olduğu anlaşılan bu kararlardan dolayı zaman bakımından yetkisizlik kararı vermiş ve diğer şartlar yönünden hiçbir inceleme yapmamıştır. Bu nedenle de kabul edilmezlik kararı vermiştir.[262] Görüldüğü üzere burada iki kesin hüküm mevcuttur.

Danıştay incelemesinden geçen Vergi Mahkemesi kararında vergi kaybının oluşmadığı tespit edilmiş ve bu sebeple de cezanın iptaline karar verilmiştir. Ancak daha önce de belirttiğimiz üzere vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için kural olarak vergi ziyaının oluşmasına gerek yoktur.[263]

Bu nedenlerle de ceza yargılaması sonucunda vergi kaçakçılığına ilişkin birmahkumiyet kararının çıkmış olması, aynı olayla ilgili olarak yapılan Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi yargılamalarının ve verdikleri kararların çelişkili olduğu sonucunu ortaya çıkartmaz. Bu durum haricinde vergi kaçakçılığı konusunda yapılan bir ceza yargılamasında sanığın beraatine karar verilmesi, diğer taraftan aynı olaya ilişkin vergi mahkemesi tarafından üç kat vergi zıyaı cezası uygulanması hususunun ceza mahkemesi kararından önce kesin hüküm teşkil ettiği varsayımı altında hukuki inceleme yapalım.

Kişinin vergi ziyaına ilişkin cezaya üç kat olarak çarptırılması Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde yer alan fiillerden birini gerçekleştirmesi ile mümkün olmaktadır. Ancak burada önemli olan husus bu fiiller ancak kasıtlı olarak işlenebilmektedir. Yani sanık açısından kasta ulaşmayan kusur halinde hapis cezası uygulanamaz.

Fakat diğer yandan vergi ziyaı kabahatinin oluşabilmesi için kast unsudur aranmamaktadır. Failin, bu noktada kusurlu olması başlı başına yeterlidir. Ancak, bu gibi durumlarda da kişiye sadece bir kat vergi ziyaı cezası kesileceği belirtilmektedir.

---

[262] Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2012/829 T:5.3.2013.
[263] Bilici, Nurettin / Dilemre Öden, Begüm, (2014), Vergi Hukuku Uygulamaları, Savaş Kitabevi, Ankara, 2. Bası, s.56.

Farazi olayımızda ise, vergi ziyaı üç kat kesilmiş ve idari yargılama sonucunda kesin hüküm teşkil etmiştir.

Burada vergi mahkemesi tarafından failin kastının olup olmadığını üzerinde duruşmuş ve tartışma konusu yapılmış, failde kastın olduğuna ilişkin karar verilmiştir. Ancak aynı konu ile ilgili ceza yargılamasında aynı kişinin, sanığın kasıtlı hareket etmediğine ve vergi kaçakçılığının oluşmadığına karar vermiştir. Buradan çıkan sonuç ise varsayımlar altında oluşan bu kararlar arasında çelişkilerin mevcut olduğudur.

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere, "non bis in idem" ilkesinin, aynı kişinin gerçekleştirdiği aynı fiili dolayısıyla iki kez cezalandırılma ile birlikte iki defa yargılanması evrensel hukuk ilkesinin ihlal edildiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Ayrıca, aynı devletin otoritesi altındaki iki ayrı yargı kolu tarafından birbiri ile çelişen kararlar oluşturması kesin hüküm otoritesini zedelemekte ve hukuk güvenliğine zarar vermektedir. Kaşıkçı, doktrinde ileri sürdüğü görüşünde, Vergi Usul Kanununun 367. maddesinin son fıkrası hükmünün "non bis in idem" ilkesi kuralına aykırılık teşkil ettiğini, bu aykırılığın giderilmesi için ise iki ayrı yargı kolunda iki ayrı yargılama yapmak yerine vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hürriyeti bağlayıcı ceza yanında idari para cezasına ilişkin düzenleme yapılmasını ve yapılacak yargılamada kişinin gerçekleştirdiği fiile para cezasını da içeren tek bir ceza verilmesini gerektiğini ileri sürmektedir.

Konu ile ilgili olarak daha önce de belirttiğimiz üzere bir kişinin işlediği bir fiilden dolayı sadece bir defa yargılanabileceği ve bir defa cezalandırılabileceğini savunmaktayız. Ancak iki ayrı yargı kolu tarafından verilen kararların çelişkili olması ihtimaline karşı ve bu ihtimalin hukuk güvenliğini sarmasından ötürü en azından şu şekilde bir uygulama yapılabilir.

İlk olarak, vergi incelemeleri sırasında yetkili olan kişinin, vergi kaçakçılığına ilişkin gerçekleşen eylemlerin aynı zamanda vergi zıyaına neden olduğunu görmüş olsa da, üç kat vergi zıyaı cezası kesilmesi ancak bu cezanın sadece bir katı için tahsiline başlanmalıdır. Geri kalan iki kat ceza için ise ceza yargılaması kesinleşinceye kadar

beklenilmelidir. Eğer kişi hakkında ceza yargılamasında hüküm verilirse geri kalan iki kat ceza için ise gecikme zammı uygulanarak tahsil işlemlerine başlanılmalıdır**.** Ayrıca ceza yargılamasının kesinleşmesi için beklenilen iki kat vergi zıyaı için zamanaşımının durması şeklinde düzenleme yapılmalıdır.

Öte yandan, bu mesele için daha köklü ve "non bis in idem" ilkesine tamamıyla uyan bir düzenleme getirilebilir. Bu noktada, çalışma konumuzla yakından ilişkili AİHM'in 10.5.2014 tarihinde verdiği Glantz v. Finlandiya Kararının fikir verme açısından yararlı olacağını düşünüyoruz.

4.3.3.3. Vergi Suçları ve Vergi Kabahatleri Açısından Non Bis In İdem İlkesi

4.3.3.3.1. Vergi Kabahatleri Arasında İçtima

Vergi Usul Kanunu'nda içtimaya ilişkin düzenleme vergi zayaı ve genel usulsüzlük hallerinin tek bir fiil işlenmesi haline ilişkindir. Vergi Usul Kanunu'nun 336. maddesinin birinci fıkrasında yer alan düzenlemeye göre tek bir fiil ile birlikte hem usulsüzlük hem de vergi zıyaına sebebiyet verilmesi halinde bunlara ait olan cezalardan miktar itibariyle en ağırının uygulanması gerektiği düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu getirmiş olduğu bu düzenleme ceza hukukunda kabul edilen farklı neviden fikri içtimanın bir yansımasıdır. Farklı neviden fikri içtima bu noktada genel usulsüzlük ve vergi zıyaı kabahatleri arasında oluşturulmuştur.[264] Söz konusu ağır cezanın tespiti hususunda kabahatin ağırlığı veya niteliğine göre değil, cezanın miktarına yani tutarına göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.[265] Söz konusu düzenlemenin evrensel hukuk ilkesi olan ‘’non bis in idem’’ ilkesine de uygun düştüğü söylenebilir.

---

[264]Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Ankara, 2016, s.118: Bu hükmün uygulanabilmesi için farklı vergi kabahatlerinin işlenmesine neden olan fiilin tek olması ve işlenen kabahatlerden birinin vergi ziyaı diğerinin ise usulsüzlük kabahati olması gerekmektedir.

[265] Kamil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2008, s.261; Yazar, nitelik olarak usulsüzlüğün en hafif kabahatlerden olduğu vergi ziyaınn ise daha ağır olduğu, bu nedenle vergi ziyaının uygulanması gerektiği yönünde de görüşler olduğu belirtmektedir.

Söz konusu bu düzenlemenin aksine Vergi Usul Kanunun 353. Maddesinin 2. Fıkrasında yer alan düzenleme non bis in idem ilkesine aykırı düşmektedir. Vergi Usul Kanunu madde 353/2' de, bu maddede yer alan usulsüzlüklerin vergi zıyaını oluşturması halinde, vergi zıyaına ilişkin cezaların ayrıca kesileceğini bu konuda Vergi Usul Kanunun 336. Maddesi hükümlerinin uygulanmayacağını belirtmektedir. Bahsi geçen düzenlemeye göre kişinin tek bir fiili hem özel usulsüzlük hem de vergi zıyaını meydana getirirse kişi ayrı ayrı iki kabahatten de sorumlu tutulacaktır.

Bu kanun düzenlemesi ile ilgili vergi incelemeleri sırasında kanun kapsamında uygulamalar yapılsa da Danıştay tarafından verilen istikrarlı kararlarda amaçsal yorumu esas alarak özel usulsüzlük kahababahatine yönelik cezanın bir tek içinde olunan dönem nedeniyle yapılan olağanüstü tarhiyatlara dayalı yapılabileceğini belirtmektedir.[266]

4.3.3.3.2. Vergi Kabahat ve Suçları Arasındaki İçtimanın Uygulanışı

Suçlar ve kabahatler arasındaki içtimanın uygulanmasına için Vergi Usul Kanunu'nda üç düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden ilki Kanun'un 359. maddesinin son fıkrasında yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre: "Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. üncü maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."

Yukarıda bahsi geçen hususla ilgili diğer bir düzenleme ise ilgili kanunun 340. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre de "Söz konusu kanunda düzenlenmiş usulsüzlük ve vergi zıyaı cezaları ile aynı kanunun 359.

---

[266] "…yasa yapıcı tarafından fatura ve benzeri belgelerin alınıp verilmemesi suretiyle mükelleflerin belge düzenine aykırı davranışlarının vergi kaybı doğup doğmamasına bakılmaksızın ve vergi kaybı doğmasını önleyici biçimde yaptırıma bağlanmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla 353. madde, takvim yılının kapanmasından sonra ve zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesiyle belirlenen ve vergi kaybı doğuran olaylardan yola çıkılarak, yılı içinde belge düzenine de aykırı davranıldığı yaklaşımıyla ceza kesilmesini öngören bir düzenleme içermemektedir.": Danıştay VDDGK'nın, E. 2008/530 K. 2009/404 numaralı ve 03.07.2009 ve tarihli kararı: Kazancı İçtihat Programı (Çevrimiçi), Son Erişim: 31.10.2020

Maddesinde yer alan diğer cezalar konusunda tekerrür ve içtima hükümlerinin uygulama alanı bulamayacağı ve birleştirme yapılamayacağıdır.”

Söz konusu konu ile ilgili bir diğer düzenleme ise kanunun 363. Maddesinde yer almaktadır. Şöyle ki, “Vergi Usul Kanunun 6. Maddesinde yer alan düzenleme gereğince vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili mükelleflerin hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar TCK’nın 257. Maddesine göre cezalandırılır. Söz konusu bu davranışlar ile aynı zamanda vergi ziyaının oluşması halinde bu kişiler hakkında ayrıca ilgili kanunun 344. Maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası da kesileceği belirtilmiştir.’’

Söz konusu düzenlemelerden de açık bir şekilde anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu kendi içerisinde suçlar ve kabahatler yönünden ‘’non bis in idem’’ ilkesini kabul etmemiştir.

Uygulamada da kişilerin Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinde yer alan fiilleri ile vergi zıyaına sebebiyet vermeleri halinde iki ayrı yaptırım öngörülmektedir. Şöyle ki hem vergi kaçakçılığı ile ilgili ceza yargılamasına tabi tutulmakta hem de uğratılan vergi zıyaının 3 katı tutarında idari yaptırıma tabi tutulmaktadır.[267]

Söz konusu düzenlemenin evrensel bir hukuk ilkesi olan non bis in idem ilkesine de aykırılık oluşturmasından dolayı Kabahatler Kanunun 15. Maddesinde[268] yer alan düzenlemenin uygulanması ile bu aykırılığa son verilmesi yoluna gidilebilir. Ancak Kabahatler Kanunu, vergi hukuku uygulamasında bu noktada dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle de Anayasa Mahkemesi ile Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin konu ile ilgili kararlarını aşağıda inceleyeceğiz.

---

[267] Yargıtay 7.C.D.’nin E.2010/6345, K.2010/5108 numaralı ve 23.03.2010 tarihli kararı; Yargıtay 7.C.D’nin, E. 2009/15204, K.2009/6411 numaralı ve 28.05.2009 tarihli kararı: Ali Parlar, Kabahatler Hukuku, Ankara, 2012, s.193-194.

[268] Bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması halinde Kabahatler Kanunu’nun 15/3 maddesi uyarınca, ilgili fiil ile ilgili sadece suça ilişkin yaptırım uygulanabilir. Ancak fiilin suç boyutu kapsamında ceza yaptırımı uygulanamaması halinde kabahate ilişkin yaptırım uygulanmaktadır.

4.3.3.4. Non Bis İn İdem İlkesine Yönelik Anayasa Mahkemesi Değerlendirmesi ve İlgili Kararlar

Non bis in idem ilkesine yönelik Anayasa Mahkemesi'nin yaptığı değerlendirmeler sonucu vermiş olduğu kararlar Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nden ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin verdiği kararlardan farklılık arz etmektedir.

Anayasa Mahkemesinin önüne gelen olayda[269] başvuru bir şirket tarafından yapılmıştır. Şirket düzenlemesi gereken gümrük beyannamelerinin sahte faturalar ile oluşturulduğu ve gerçeği yansıtmadığı bu nedenle de vergi zıyaına yol açtığı gerekçesiyle hem idari para cezasına hem de hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkum edilmiştir.[270] Başvurucu, Anayasa Mahkemesine yaptığı başvurunun gerekçesinde gerçekleştiği fiilin hem kabahat hem de suç olarak belirtildiği bu durumun non bis in idem ilkesine aykırı olduğunu, non bis in idem ilkesi gereği sadece suçtan ötürü cezalandırılabileceğini ayrıca idari cezaların iptal edilmesi gerektiğine ilişkin dava açmıştır. Söz konusu davada mahkeme talebin haksız olduğuna hükmetmiş ve davayı reddetmiştir. Mahkeme ret kararında gerekçe olarak, uygulanan iki farklı yaptırımın hukuki konusu, unsurları ve hukuki yararının birbirinden farklı olduğunu, bu nedenle de non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğini belirtiştir.

İdari para cezasının uygulandığı kabahat fiilinin koruduğu vergisel anlamdaki hukuki değer ile, kabahati oluşturan fiil olan sahte fatura açısından suç olarak kamusal koruduğu hukuki değer birbirinden farklıdır. Anayasa Mahkemesi önüne gelen söz konusu uyuşmazlıkta, sahte faturaya yönelik açılan bir ceza davası ile Hazinenin vergisel olarak kayba uğramasından dolayı kesilen idari para cezasına yönelik şirket tarafından açılan vergi davasının olduğunu, bu davaların farklı amaçlara yönelik olmasından dolayı da çifte cezalandırılma veya yargılanma durumunun söz konusu olmadığını belirtmiştir.[271] Bu noktada Anayasa Mahkemesi yasakların koruduğu hukuki

---

[269] Anayasa Mahkemesi'nin Abp Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti Kararı (2014/72) 25.03.2015: http://anayasa.gov.tr Çevrimiçi (Son Erişim): 31.10.2020

[270] Abp Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti Kararı, p.5.

[271] Abp Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti Kararı, p.22

yararın, yaptırımların konu ve unsurlarının birbirinden farklı olması durumunda non bis in idem ilkesine aykırılığın söz konusu olmayacağını belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesine gelen diğer bir olayda[272] başvurucu ile ilgili, vergi zıyaından dolayı idari para cezası uygulanan mükellef ile ilgili aynı zamanda sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilinden dolayı vergi suçu raporu düzenlenmiş ve Cumhuriyet Savcılığına ihbarda bulunulmuştur

Asliye Ceza Mahkemesinde yapılan yargılamada mahkeme mükellefin/ başvurucunun beş kez sahte fatura düzenleme ve kullanma fiilinden ötürü cezalandırılmasına hükmetmiştir. Başvurucu söz konusu kararı hukuka aykırı bulması üzerine İstinaf Mahkemesine başvurmuş ancak İstinaf Mahkemesi yerel mahkemenin kararını onamıştır.

Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili kendisine yapılan başvuruda daha önceden verdiği Abp Gıda kararına da benzer ve aykırılık teşkil etmeyecek şekilde koruduğu hukuki değerleri birbirinden farklı olan iki farklı yargısal sürecin yürütülmesi çifte yargılanma ve cezalandırma yasağına aykırılık teşkil etmeyeceği yönünde karar vermiştir. Sonuç olarak da para cezalarına yönelik idari bir süreç, hapis cezasına yönelik adli bir sürecin işletilmesi non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil etmeyeceğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi önüne gelen başvurularda, konu ile ilgili verdiği kararlarda non bis in idem ilkesine yönelik yaklaşımında, adli ve idari sürecin amacının ve koruduğu hukuki yararın birbirinden farklı olduğunu savunarak aynı eyleme yönelik iki farklı yargılamanın yürütülmesinde hukuka herhangi bir aykırılık durumunun söz konusu olmayacağını belirtmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu görüşünün Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 7 nolu ek protokolü ile ters düştüğü de söylenebilir.

[272] Anayasa Mahkemesi'nin Ünal Gökpınar Kararı (2019/9115) 16.05.2015: http://anayasa.gov.tr Çevrimiçi (Son Erişim): 31.10.2020

Öte Yandan Anayasa Mahkemesi karşılığında yaptırım öngörülen kabahat ve suçun korudukları hukuksal değerlerin bile birbirlerinden farklı olmasından ötürü de non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturmayacağını belirtmiştir. Ancak bu ilke kapsamında aranması gereken korunun hukuki değerlerin aynılığı değil, bir failin gerçekleştiği tek fiilin birden fazla kez cezalandırılması hususudur.

Aynı fiilin, birden fazla kez cezalandırılmaması esası kapsamında aynı ve farklı hukuki değer incelemesine gerek kalamayacaktır. Kaldı ki gerek vergi kabahatlerinin gerekse de vergi suçlarının koruğu değer Hazinenin vergi alacağıdır. Öte yandan Mahkemenin Jussilia v.s. Finlandiya[273] kararı bağlamında incelendiği üzere vergi zıyaı kabahatine uygulanacak olan yaptırımlar ağırlığı olan bir yaptırımdır ve bu açıdan da suç karşılığında uygulanacak cezai yaptırımdan daha hafif değildir.

4.3.3.5. Non Bis İn İdem İlkesine İlişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararları ve Değerlendirmesi

Non bis in idem ilkesinin esas aldığı aynı olması gereken unsurunun ne olduğu üzerinde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinde tartışma noktası oluşturmuştur. Konu ile ilgili aynı olması gereken unsurun ‘’hareket’’ mi yoksa ‘’ihlal edilen şeyin kendisi’’ mi olup olmadığı noktasında tartışılmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi aşağıda da kısaca sunacağımız kararlarında ve birçok kararında aynı fiil ile ilgili hem adli yargılama yapılıp hapis cezası verilmesi hem de idari uygulama ile idari para cezası verilmesini Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Ek Protokol 4. Maddesine aykırı bulmuştur.[274]

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Rosenquist Kararı’nda cezaların amaçları yönünden bir değerlendirme yaparak non bis in idem ilkesine aykırılık oluşmayacağı yönünde karar vermiştir. Şöyle ki, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yaptırım

---

[273] Jussila v. Finlandiya, (73052/01), 23.11.2006.

[274] 4 Billur Yaltı, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem ilkesine Aykırılığı Üzerine” Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2015, S.317, s.85-92, s.86

uygulanabilmesi için kast unsuru zorunlu iken, idari para cezasında kast veya ağır ihmalin aranamadığını bu nedenle de iki yaptırımın amaçlarının birbirinden farklı olduğunu ve çifte yargılama ve cezalandırma yasağına aykırılık oluşmadığını belirtmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ponsetti ve Chesnel davasında non bis in idem ilkesi yönünden verdiği kararında, vergi kaçakçılığı suçu açısından kusur unsurunun önemli olduğunu bu nedenle de diğer mali suç unsurlarından farklılık arz ettiğini, kanunların ilgili maddelerinin aynı suçları düzenlemediği gerekçesiyle ihlal kararına hükmetmemiştir.

Non bis in idem ilkesine yönelik olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından görülen Zolotukhin Kararı önemli bir karardır. Söz konusu karar her ne kadar doğrudan vergi hukukuna ilişkin olmasa da kararın içeri dikkatlice incelendiğinde tartışma konusuna da yol gösterdiği ortaya çıkacaktır. Şöyle ki mahkeme söz konusu kararında yargılanan suçun aynı olup olmaması yönündeki tartışmaların hukuki belirlilik ilkesini tehlikeye attığını ve aynı olaylardan birebir ve esaslı olarak doğmuş ikinci bir suça yönelik yargılama ve cezalandırma hususlarının yasaklandığı yönünde karar vermiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre aynı olması gereken unsur kapsamında yapılması gereken araştırma somut olay kapsamında aynı kişi, aynı yer ve aynı zaman unsurlarının bir arada gerçekleşmesi olayıdır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu kararı ile aslında non bis in idem ilkesine yönelik yapılan ‘’aynı’’ olması gereken şeyin ne olması gerektiğine ilişkin tartışmalara son verecek bir karar vermiş ve esas olan şeyin hareketin aynı olması yönünde olacağına karar vermiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin non bis in idem ilkesine yönelik olarak vergi hukuku alanında uygulamış olduğu karar Glantz Kararı’dır.[275] Söz konusu davada başvurucu Glantz’a toplam gelirini olduğundan daha az bir şekilde yanıltıcı beyanda

[275] Glantz v. Finland (37394/11), 20.08.2014.

bulunmasından dolayı vergi suçu cezası verilmiş hem de vergi idaresini zarar uğrattığı gerekçesiyle idari para cezası kesilmiştir.[276]

Mahkeme vermiş olduğu kararında Fin sistemine göre adli ve idari olarak uygulanan cezaların farklı makam ve bu makamların farklı usulleri tarafından uygulanmaktadır. Bu usul ve esaslar hakkında hiçbir bağlantı bulunmamaktadır. Bu nedenle de her iki cezai yaptırımda uygulanan usul ve esaslar birbirlerinden farklı ve bağımsızdır.

Ayrıca cezayı veren makamlar arasında da hiçbir bağlantı bulunmamakta ve bu makam ve merciler ceza tayini noktasında birbirlerini etkilememektedir. Mahkeme vermiş olduğu kararında başvurucuya uygulanan vergi para cezalarının, ceza yargılamasına ilişkin değerlendirmelerden ayrı olarak uygulanmadığını da vurgulamıştır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi sonuç olarak verdiği kararında dava konusu olayın iki ayrı yargılama ile ilgili olduğunu, başvurucunun kesinleşen iki ayrı yargılama ile iki kez cezalandırıldığını, [277], bu şekilde başvurucunun hem idari hem de adli yaptırıma tabi tutularak non bis in idem ilkesine aykırılık oluşturulduğu yönünde karar vermiştir.[278],[279]

Luck Dev v. İsveç[280] Kararı'nda, İşveçli vergi mükellefinin defter tutmaması suçu nedeniyle cezalandırılması ve ayrıca ek vergi ödemesine mahkum edilmesi olayı ile ilgili yapılan başvuruda, nitelikli vergi suçunun kurucu unsurları ile defter tutmama suçunun kurucu unsurlarının farklılık arz ettiğini bu sebepten dolayı da non bis in idem ilkesinin uygulama alanı bulamayacağını belirtmiştir. Fakat mükellefe yüklenen ek vergi ile vergi suçunun aynı unsurları ihtiva ettiğini bu nedenle de non bis in idem ilkesine aykırılık oluşacağı yönünde karar vermiştir.

---

[276] Glantz v. Finland (37394/11), 20.08.2014, p.14-15
[277] Glantz v. Finland (37394/11), 20.08.2014, p.61-62
[278] Österlund v. Finlandiya, 53197/13 20.02.2015.
[279] Österlund v. Finlandiya, 53197/13 20.02.2015, p.25
[280] Lucky Dev v. İsveç (7356/10), 27.02.2015.

Değerlendirmeye konu olan bu hususun Türk Vergi Hukuku açısından incelenmesi de gereklidir. Zira bu noktada bir tek failin gerçekleştiği hareketin hem vergi kabahatine hem de vergi suçuna sebebiyet vermesi halinde bu iki ihlalin içtima hükümlerine tabi olup olmayacağı veya içtima hükümlerinin uygulanmadan birlikte cezalandırılıp cezalandırılmayacağıdır. Söz konusu düzenlemeye göre kişinin tek eylemi hem vergi kaçakçılığına hem de vergi zıyaına sebep olmuşsa bu durum çifte cezalandırılma yasağı olan non bis in idem ilkesi kapsamında değerlendirilecektir.

Konu ile ilgili örnek vermek gerekirse, sahte fatura kullanımına ilişkin vergi hukukunda ilgili kanunun 359. Maddesinde yer alan fiillerden birini gerçekleştirmiş olması dolayısıyla hakkında vergi kaçakçılığı suçundan yargılama başlatılacaktır. Ayrıca kişinin sahte fatura kullanma eylemi dolayıyla hakkında Hazineyi uğrattığı vergi zıyaının 3 katı tutarında idari para cezası uygulanacaktır. Ayrıca kişi söz konusu sahte faturayı resmi olarak kullandığı anda özel usulsüzlük kabahatinin oluşmasına da sebep olmuş olacaktır. Yani kişi sahte fatura kullanma eylemi ile vergi kaçakçılığı ile ilgili suça vücut verecek bunun yanında VUK m. 344/2 gereğince üç kat vergi zıyaı cezasına mahkum olacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin vermiş olduğu kararlar çerçevesinde düşünüldüğünde esas olan kişinin gerçekleştirdiği fiil nedeniyle sadece suç dolayısıyla cezalandırılmasıdır. Her ne kadar vergi zıyaının oluşması için sadece sahte fatura kullanımının yeterli olmayacağı aynı zamanda beyanname unsurunun da eksik verilmesi hususları söylense bile, önemli olan husus vergi zıyaını gerçekleştiren hususun beyannamenin verilmesi olmadığıdır. Söz konusu olayda, sahte faturanın kullanımı sonucunda vergi zıyaı zaten oluşmaktadır.

Kaldı ki, sahte fatura kullanmak suretiyle zaten vergi zıyaının hareket unsurları olan verginin hiç tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi hususları gerçekleşmiş olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olmasından ötürü bütün hareket bakımından bu durumun söz konusu olduğu söylenemez.

Örneğin çift defter tutma fiili vergi zıyaı hareketi ile kaçakçılık hareketinin birbirinden bariz bir şekilde ayrıldığı görülmektedir. Öte yandan defter ve belgelerin gizlenmesi fiili bakımında her durumda vergi zıyaının oluşacağı sonucu da çıkartılamaz

açısından defter ve belgelerin gizlenmesine ilişkin eylemde vergi zıyaı oluşabileceği gibi oluşmaması da mümkün olabilmektedir.

Doktrinde tartışma alanı bulan diğer bir madde Vergi Usul Kanununda düzenlenen 363. Maddedir.[281][282]

Doktrinde vergi kaçakçılığı suçu ile vergi zıyaı kabahatleri arasında non bis in idem ilkesinin uygulanmaması gerektiği düşünülmektedir. Söz konusu düşüncelerin temelinde kabahat ve suçların hareket unsuru ile netice unsurlarının birbirinden farklı olduğunu ve bu nedenle bu ilkenin uygulanmamasının hukuka aykırılık teşkil etmeyeceğini belirtmektedirler.[283] Söz konusu görüşler ışığında düşünüldüğünde suç ve kabahat arasında non bis idem ilkesinin uygulanmaması gerekmektedir. Zira yukarıda belirttiğimiz üzere Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararlarında da dile getirdiği üzere aynı olması gereken husus hareketin aynı olması gerektiğidir.

Suç ve kabahat açısından yapılan değerlendirmede buna ilişkin fiillerin hareket unsurları farklılık gösteriyorsa veya hareketin oluşumu başkasının katılımına bağlı ise non bis in idem ilkesinin uygulanmasından bahsedilemez. Vergi Usul Kanununda yer alan 6. ve 363. Madde düzenlemeleri dikkatlice incelendiğinde söz konusu düzenlemelerin "mükellefin"[284] vergi yükümlülüklerine yardım sağlayan vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri ve de Danıştay'da görev alan kişilerinde cezalandırılabileceği yönünde olduğu fark edilmektedir. Söz konusu düzenleme ile ilgili ihlal yaparak vergi zıyanın oluşmasını sağlayan kişi mükellef olurken, ilgili hükümde yer alan kişiler de bu fiile iştirak eden durumundadır.

---

[281] ''Mükelleflerin vergi yasalarının uygulanması ile ilgili yazı, hesap ve diğer işlerini yapmaları yasaklanmış kişiler için bu yasaya aykırı davrananlar hakkında TCK'nın 257. Maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde cezalandırılması öngörülmüştür"

[282] Söz konusu düzenleme ile ilgili uygulamda herhangi bir karar bulunmamaktadır. Bahsi geçen husus sadece teori aşamasında kalmıştır.

[283] 1 Aziz Taşdelen, Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Turhan, Ankara, 2010. s.66.

[284] Mükellef tabiri vergi sorumlusu olan kişilere de şamildir. Bu sebepten dolayı da ilgili maddede geçen mükellef kelimesinden sorumluları şeklide de yorumlanması gerekmektedir.

Mükellefin icrai veya ihmali[285] davranışı bulunmaksızın vergi ziyaına neden olunabilmesi mümkün görünmemektedir. Vergi ziyaına neden olan davranışlar ile 363. madde değerlendirmesi yönünden hapis cezasını gerektiren davranışlar benzer değildir. Davranışlardan birini memur diğerini mükellef gerçekleştirmektedir. Vergi ziyaının oluşması sonucunu doğuran davranış ile hapis cezası gerektiren davranış birbirleriyle aynı olmadığından non bis in idem ilkesi bahsi geçen suç ve kabahatler için uygulanma alanı bulmayacaktır.

4.3.3.5.1.Zincirleme (Müteselsil) Suç Açısından Vergi Kaçakçılık Suçları

Vergi Kaçakçılığı suçları açısından zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasının mümkün olduğu söylenebilir Vergi kaçakçılığı suçları açısından zincirleme suç hükümleri, devlete ya da hazineye karşı aynı suçun birden çok kez işlenmesi halinde söz konusu olabilecektir. Kanun kapsamında zincirleme suç tanımında da yer aldığı üzere bir kişiye karşı aynı suçun değişik zamanlarda birden çok kez işlenmesi durumu inceleme konusu yapılacaktır. Vergi Kaçakçılığı suçu açısından zincirleme suç hükümlerinin tatbik edilebilmesi için aranan şartlar aşağıda belirtilmiştir.

4.3.3.5.1.1. Kaçakçılık Suçları Açısından Zincirleme Suçun Şartları

Vergi Kaçakçılığı suçuna ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinde düzenlenmiş olup suça ilişkin fiiller üç ayrı kategoride ve üç ayrı yaptırıma bağlanarak düzenlenmiştir. Kanunda seçimlik hareket olarak nitelendirebileceğimiz şekilde düzenlenen suç, aşağıda belirtilen şartları taşıması halinde zincirleme suç içerisinde değerlendirilebilecektir.

[285] Madde metninde adı geçen kişilerin gerçekleştirdikleri fiiller ile doğrudan vergi zıyaına sebep oldukları dile getirilse dahi bu hareketleri yapmalarına sessiz kalan mükellefin de vergi zıyaına sebeiylet verdiği değerlendirilecektir.

4.3.3.5.2. Bir Suç İşleme Kararı İcrasının Bulunması Gereklidir

Zincirleme suç açısından en önemli unsurların başında bir tek suç işleme iradesinden kaynaklanması gerekmektedir. Sayı olarak fazla birden çok suçu birbirine bağlayarak zincirleme suç haline getiren en temel şey bu suçların tek bir suç işleme kararından çıkması gerektiğidir. Vergi Kaçakçılığı suçu açısından failin gerçekleştirmek istediği son amacına yönelik birden çok kaçakçılık suçunu işlemiş bulunmasıdır. Bir suç işleme kararı arasındaki icraları bozan veya kesen durumlar zincirleme suç unsurunun oluşmasına engel olmaktadır. Bu unsurlar fiili de olabilir hukuki de olabilir. Suç işlemeye yönelik iradedeki birlik unsurunu bozan hususlar şunlar olabilir.[286]

i. Vergi kaçakçılığı suçları açısından bir kısmı ile ilgili kesin karar bulunmuş olması suçlar hakkında kesin karar verilmeden önce işlenmesi ile karar kesinleştikten sonra işlenmesi gibi durumlar zincirlemeyi yani teselsülü keser.

ii. Failin askerlik görevine gitmesi de diğer bir unsurudur. Bir kişinin askere gitmeden önce gerçekleştirdiği kaçakçılık suçu ile askerden geldikten sonra gerçekleştirdiği kaçakçılık suçu arasında teselsülün varlığından bahsedilemez. Zira kişinin askerlik nedeniyle kendi işinden ayrılması kendi isteği doğrultusunda gerçekleşen bir husus değildir.

iii. Vergi kaçakçılığına konu fiillerin farklı hesap dönemlerinde işlenmiş olması teselsülü keser. Yargıtay Ceza Genel Kurulu vermiş olduğu kararında farklı zaman hususunu hesap dönemi esas alarak belirlemiştir. Yargıtay vergi kaçakçılığına esas teşkil eden fiillerin farklı hesap dönemi kavramı içerisinde işlenmesi halinde ancak zincirleme suç hükümlerinin uygulama alanı bulabileceğini belirtmiştir. Kararın özeti şöyledir: "Zincirleme suçun varlığından bahsedilebilmesi için ortada birden fazla suçun bulunması, bu suçların aynı yasanın ilgili hükmünü ihlal etmesi ve bu suçların aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmiş bulunması gereklidir. Suç işleme kararının

[286] Onur Özcan, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 263.

icrası ile kastedilen husus, suç ile ilgili önceden yapılan plan ve plana dayalı niyettir."[287] Söz konusu karar her ne kadar eski yasa dönemine ait olsa da Yargıtay bu bakış açısına ilişkin kararlarında herhangi bir değişiklik yapmamıştır.

Yargıtay verdiği bir başka kararında "2005 takvim yılında birden fazla sahte fatura düzenlenmesi sebebiyle zincirleme biçimde işlenen suçtan dolayı sanık hakkında 5237 Sayılı T.C.K.'nın 43. maddesinin uygulanmaması suretiyle eksik ceza tayini" nedeniyle yerel mahkeme kararı hakkında bozma kararı vermiştir30. Bir başka kararında ise "Sanık hakkında 2003, 2004 ve 2005 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçlarından kamu davası açılmış olup: her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı bağımsız suçlar olduğu (temyiz inceleme tarihi itibariyle 2003 ve 2004 yıllarında sahte fatura düzenlemek suçları bakımından zamanaşımının gerçekleştiği) ve aynı yıl içerisinde düzenlenen sahte faturalar sebebiyle de zincirleme suç hükümlerinin uygulanması" gereği nedeniyle bozma kararı vermiştir.[288]

iv. Daha önce işlenen suçun çıkan yasa kapsamında affa uğramış olmasıdır. Önceki suçun daha sonra çıkan bir yasa ile affa uğramış olması halinde aynı iradeye dayalı olsa bile daha sonra gerçekleşen suç açısında teselsül sona ermiş olur. Bu durumlarda zincirleme suça ilişkin hükümler uygulanamaz. Daha sonra işlenecek olan suç aynı ve bağımsız bir suç niteliğini taşır.

4.3.3.5.3. Suç Fiilleri Değişik Zamanlarda İşlenmelidir

Vergi kaçakçılığı suçu için zincirleme suç hükümlerinin tatbik edilebilmesi için kaçakçılığa ilişkin fiillerin değişik zaman dilimlerinde işlenmiş olması gerekmektedir. Değişik zaman kavramından anlaşılması gereken, zinciri kesen öğelerin bulunmadığı ve tek suç işleme iradesinin yer aldığı vergi kaçakçılığı suçunu ifade etmektedir. Yargıtay değişik zaman kavramından hesap dönemi kavramını esas alırken, vergi hukuku açısından vergilerin dönemlerinin olduğu, belge düzenleme, kayıt tutma, defter tutma

---

[287] Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E: 2002/11-28, K: 2002/179, T 05.03.2002, www.kazanci.com. tr, erişim tarihi 01.11.2020

[288] Yargıtay 11. CD, E: 2013/3577, K: 2015/452, T 14.01.2015, www.kazanci.com.tr, erişim tarihi 01.11.2020

fiilleri için hüküm ifade ettiği değerlendirilirse diğer suçlara benzemediği görülecektir. Her ne kadar Yargıtay'ın bu yaklaşımının "müteselsil suçun sübjektif şartının kanunda yer verilmemiş bazı objektif şartlarla sınırlandırılması"32 olarak değerlendirilse de en azından fatura düzenleme fiili bakımından diğer belgeler şeklinde değerlendirilmemesi gerekir. Bu husus muhasebe kayıtları noktasında da söylenebilir. Değişik zaman kavramı esasında suç fiilleri arasında olan dayanışma ve en azından zinciri sağlayacak kadar bir zamanın olması gerektiği de söylenmektedir. 33. Her vergi kaçakçılığı suçu açısından değişik zaman kavramı hakim tarafından takdir edilecektir. 359/ a bendinde yer alan suç fiillerinden aynı hesap dönemi içerisinde birden fazla gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar; 359/b ye göre aynı hesap dönemi içerisinde incelemede belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler; 359/c bendinde yer alan anlaşma bulunmadığı halde birden çok belge basılması durumunda zincirleme suç olabilecektir.

4.3.3.5.4. Suçlar Birden Fazla Olmalıdır

Değişik zamanlarda işlenecek kaçakçılık suçlarının birden çok olması gereklidir.

4.3.3.5.5. Suçların Aynı Olması Gerekir

Kaçakçılık suçunun birden çok işlenmiş olması gerekmektedir. Birden çok işlenmiş olan suçun vergi kaçakçılığı suçu olması zorunludur. VUK 359'uncu maddesinde yer alan düzenlemede vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli olduğundan hangisi fiil ile işlenirse işlensin kaçakçılık suçu oluşacağından dolayı zincirleme suçun oluşumu da gerçekleşecektir. Suçlar arasında korunan değer, tipiklik ve manevi unsur itibariyle ayniyet aranmalıdır.[289] Birden fazla muhasebe hilesinin aynı hesap dönemi içerisinde yapılması halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır.

[289] Yusuf Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 2016, s. 129.

4.3.3.5.6. Kaçakçılık Suçunda Zincirleme Suçun Sonuçları

Vergi kaçakçılığı suçunun zincirleme suç şeklinde işlenmesi halinde kanunda belirlenen cezanın dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırım yoluna gidilmektedir.

4.3.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suça İlişkin Doktrinsel Görüşler ve Yargıtay Kararları

Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uyarınca zincirleme suç; failin işlediği her suçtan ötürü farklı cezalara hükmolunması ve her neticenin farklı bir suç teşkil etmesi kuralına istisna oluşturur. Zincirleme suç hükümleri uyarınca farklı zamanlarda birden çok suçun aynı kişiye karşı işlenmesi durumunda tek bir cezaya hükmolunacaktır. Vergi kaçakçılığı suçu açısından ise zincirleme suç oluşması olasıdır.[290] Örnek vermek gerekirse bir yazı aracılığıyla istenen birden çok hesap dönemine ilişkin belge, kayıt ve defterlerin sunulmaması durumunda tek bir gizleme suçu ortaya çıkacaktır. Vergi sorumlusu ya da vergi mükellefine sunma zorunluluğu getirilmiş olan belgelerin ibrazı talep edildiğinde, farklı hesap dönemlerine ait bu belgelerin sunulmaması durumunda fail birden çok suçu aynı kişiye karşı farklı zamanlarda işlemiş olmakta ve tek bir suç işlenmiş olarak kabul edilmektedir.

Zincirleme suç halinde aynı suçun birden fazla işlenmiş olması söz konusudur. Bu suçlar arasında sübjektif bir bağ bulunmakta olup, aynı suç işleme kararı kapsamında işenmektedirler. Bu nedenle kişiye bu suçların her birinden ayrı ayrı değil, tek bir ceza verilmekte ve verilen cezanın miktarı arttırılmaktadır. Bir suçun aynı suç işleme kararı kapsamında fakat değişik kişilere karşı birden fazla işlenmesi durumunda, zincirleme suç hükümleri uygulanmaz.

V.U.K'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Fail vergi kaçakçılığı suçunu madde metninde yazılı çeşitli

---

[290] ARTUK vd., *a.g.e.*, s. 815.

fiillerden herhangi birini gerçekleştirmekle işleyebilir. Bu durumun haricinde fail aynı fiili farklı zamanlarda birden çok işleyebilir.

Aynı fiillerle birden çok kaçakçılık suçu işlenmesi durumunda uygulanacak cezaya ilişkin iki görüş bulunmaktadır.

Birinci görüş, vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olduğundan VUK'nun 359. Maddesinde yazılı fiilerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi ile suç oluşacaktır. Kanunda yazılı fillerden birden fazlasını gerçekleştiren fail, ihlal ettiği fiil sayısına göre değil, tek vergi kaçakçılığı suçunun cezası ile cezalandırılmalıdır.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, hem muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler hem de defter ve belgeleri yok edenler hakkında iki defa vergi kaçakçılığı suçundan değil, tek suç nedeniyle ceza verilmesi ve hüküm kurulması yoluna gidilecektir. Bu durumun zincirleme suç ile de bağlantısı bulunmaktadır.

Bununla beraber aynı dönemde birden çok fiille m.359/a veya b'de tanımlanan seçimlik hareketleri icra eden failler bakımından zincirleme suçtan ceza tatbiki yoluna gidilemez. Çünkü her fiil ve de ona ait seçimlik hareket farklılık arz ettiğinden, TCK m.43/1'de tanımlanan ''zincirleme suç'' hükümleri uygulanmayacaktır. Zincirleme suç hükümlerinin uygulana bilmesi için, birden fazla fiilin bulunması ve bu fiiller ile ihlal edilen suçun aynı olması gerekmektedir. Ancak bu durum mahkeme için asgari cezanın üzerinde hüküm kurmaya sebep olabilecek somut bir durumdur.[291]

İkinci görüş, Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerini birlikte değerlendirmektedir. Bu görüşe göre, VUK, m. 359 (a) fıkrasında belirtilen fiiller için

[291] KARAKOÇ,Yusuf,Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara 2011, s.52, MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 2008, s.256-257, NARTER, Recep, SARICAOĞLU,ErcanTürk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtim, EÜHFD, C. XVII,0S, 1-2 (2013), s.90, www.erzincan.edu.tr/birim/HukukDergi/2013, Erişim Tarihi:20.03.2020, ŞEN,Ersan, Vergi Suçlarında Zincirleme Suç Kavramı, http://sen.av.tr/tr/makale,Erişim Tarihi:20.03.2020

on sekiz aydan üç yıla, (b) fıkrasında belirtilen fiiller için ise iki yıldan üç yıla kadar hapis cezası belirlenmiştir. 5237 sayılı TCK'nun 43 üncü maddesine göre ''bir suç işleme kararının icrası kapsamına, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılır. Bu suçun temel şekli ile daha ağır cezayı gerektiren nitelikli şekilleri aynı suç sayılır. Mağduru belirli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.'' Şeklinde düzenleme yer almaktadır. Bundan dolayı da VUK m.359/a ve b'de yer alan suçlardan her biri için hüküm yönünden birden fazla fiilin birden fazla seçimlik harekete ilişkin olması halinde de yine aynı suç gerçekleşmiş olacağından ''zincirleme suç'' hükümlerinin uygulanması gerekecektir.[292]

TCK m.43/1'de, açık bir şekilde aynı suç ibaresi kullanılmış olup, aynı seçimlik hareket şeklinde bir ibare yer almadığından, bir suç işleme kararının icrası kapsamında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen, daha sonrasında bu belgeyi kullanan ve de bir başka fiili ile bu tür bir belgeyi gizleyen veya değiştiren fail için, TCK m.43/1 düzenlemesi gereğince zincirleme suç işlendiğinin kabulü gerekmektedir. Bu durum suçta ve cezada belirlilik ve kanunilik ilkesini de uygun olup, arttırılmış bir ceza uygulanması yoluna gidilmesi hukuka daha uygun bir sonuç verecektir.

Yargıtay'ın son dönemlerde konu ile ilgili ortaya koyduğu yerleşik kararlarında, doktrin de hakim olan ve hukuk mantığına daha uygun düştüğüne inandığımızın aksine, sahte belge düzenlemek ve kullanmak fiillerini farklı iki suç olarak kabul etmektedir.[293] Bu durum VUK m.359/b-1 'de seçimlik hareket olarak belirlenmiş fiilleri işleyen faillerin, iki defa cezalandırılması sonucunu ortaya çıkartmaktadır.

Yargıtay kararlarında sahte fatura düzenlemek ve kullanmak suçlarının birbirlerinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu belirledikten sonra, iddianamede her iki suçtan dava açılmasına ve kararın gerekçe bölümünde her iki suçun işlendiğinin kabul

[292] KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, s.529, MUTLUER, Kamil, Vergi Hukuku, s.256-257
[293] Yargıtay 19. CD., 20.05.2015 Tarih, 2015/1454 Esas, 2015/1590 sayılı Kararı

olunmasına rağmen, hangi suçtan karar verildiği de gösterilmeden, VUK'nun 359/b-1 maddesinden bir kez verilen cezaya TCK'nun 43. üncü maddesinin uygulanmasının usul ve yasaya uygun olmadığını vurgulamaktadır.[294]

> ''Sahte belge kullanmak'' ve 'Sahte belge düzenlemek'' suçlarının birbirinden farklı, ayrı ve bağımsız suçlar olduğunu ve bu nedenle de birbirine dönüşemeyeceğini, 213 sayılı kanunun 367. Maddesi uyarınca dava şartı olan İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2010 tarihli mütalası ve ekinde yer alan vergi suçu ve tekniği raporlarının ''2009 takvim yılında sahte belge düzenlemek'' suçuna ilişkin olduğu halde 09.06.2010 tarihli iddianame ile ''2009 takvim yılında sahte belge kullanmak '' suçundan açılan kamu davasına devamla yazılı şekilde hüküm kurulması…'' Yargıtay sahte fatura düzenlemek ve kullanmak eylemlerini, iki ayrı suç olarak kabul etmiş ve vergi dairesi başkanlığının vergi suçu tekniği raporunda belirtilmeyen bir fiilden dava açılmasını usul ve yasaya aykırı bulmuştur.''

Kanaatimizce, Yargıtay'ın verdiği bu kararın aksine ilk derece mahkemesince verilen kararın daha doğru olduğunu düşünmekteyiz. Zira yukarıda da izah ettiğimiz üzere VUK 359/b-1 seçimlik hareketli bir suçtur. Failin bu seçimlik hareketli suçlardan birini veya birkaçını işlemesi halinde tek suç oraya çıkacaktır. Şayet zincirleme suç hükümlerinin uygulanması durumu da söz konusu ise verilecek cezanın TCK m.43/1 uyarınca arttırılması yoluna gidilebilecektir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu konu ile ilgili 2008 yılında verdiği bir karar vermiştir. Söz konusu kararında bir suçun temel veya nitelikli halinin farklı suç olarak nitelendirilemeyeceğini, aynı suç olarak kabul edilmesi gerektiğini, bu nedenle de failin tek eylemi ile aynı hükmü ihlal etmesi durumunda fikri içtima hükümlerinin değil, yasal şartların oluşması halinde zincirleme suç veya gerçek içtima hükümlerinin uygulanması gerektiğini belirtmiştir.[295]

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun ilke karar niteliğine sahip kararının gerekçesinden yola çıkılacak olursa, bir takvim yılı içerisinde fakat değişik vergi dönemlerinde, VUK 359 uncu maddesinin (a), (b), (c) fıkralarında yer alan kaçakçılık

---

[294] Yargıtay 11. C.D., 10.12.2013 Tarih, 2012/16141 Esas, 2013/18805 Karar.
[295] Yargıtay Ceza Genel Kurulu 8.7.2008 Tarih, 2008/1-99 Esas, 2008/185 sayılı Kararı (www.kazancı.com)

fiillerini işleyen fail hakkında, vergi kaçakçılığı suçundan tek bir ceza tayini uygulanması ve şartların oluşması halinde de zincirleme suç hükümlerinin tatbik edilmesi vergi ceza hukuku prensiplerine daha uygun olacaktır.[296]

Bununla birlikte VUK'nun 359 uncu maddesinin (a), (b), (c) fıkralarında düzenlenen farklı kategorilerdeki fiillerin gerçekleştirilmesi halinde birden fazla suç oluşacaktır. Sadece aynı alt kategorideki fiilleri, seçimlik hareketli olması nedeniyle aynı suç olarak değerlendirip, tekrarlanmasında zincirleme suçun varlığına işaret edebilir.

Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, kumaş ticareti yapan bir kişi defter, kayıt ve belgelerini yok ederse VUK m.359 (a) fıkrasında düzenlenmiş bulunan kaçakçılık suçunun faili olacaktır. Yine aynı şekilde bu şahıs aynı takvim yılı içerisinde vergi Kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter, kayıt ve belgeleri yok ederse VUK. m.359 (b) fıkrasında düzenlenen eylemini de gerçekleştirirse, bu durum da fail tarafından gerçekleştirilen bu iki eylem ayrı suçların oluşmasına neden olacak ve gerçek içtima hükümlerinin uygulaması söz konusu olacaktır. Zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilmesi için aynı suçun tekrarı niteliğinde bir eylemin gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak aynı takvim yılı içerisinde defter, kayıt ve belgelerini yok etme fiili yinelenirse, (a) bendinde yer alan fiillerin tekrarlanmış olacak ve zincirleme suç hükümlerinin de uygulanması mümkün olacaktır.Vergi Usul Kanunun 359. Maddesinde (a), (b), (c) fıkralar halinde düzenlenmiş olan eylemler nitelik olarak vergi kaçakçılığı düzenlemesi altında farklı suç tiplerini oluşturmuştur. Yargıtay, vermiş olduğu kararlarda dahi ayrı ve bağımsız suça ilişkin içtihatlarda bulunmuş, aynı katagori içerisinde düzenleme alanı bulmuş suçlar için zincirleme suç hükümlerini kabul etmemiştir. Hukuk mantığı açısında da farklı ceazi yaptırımlar ile ayrıca belirtilmiş bu fiillerin farklı eylemlerle işlenişinin bağımsız ve ayrı suçlar olarak görülmesi yerinde bir karar olmuştur. Dikkat edilmesi

[296] NARTER, Recep, SARICAOĞLU, Ercan, Türk Vergi Hukukuda, s.92.

gereken diğer bir konu özellikle takvim yılı ölçütünün zincirleme suçun tespitinde esas alınmış olmasıdır.

Yargıtay, aynı takvim yılı dönemi içerisinde değişik zamanlarda işlenen kaçakçılık fiillerine zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini söylerken, farklı takvim yıllarına ait dönemler içerisinde işlenen aynı kaçakçılık fiillerinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı görüşünü benimsemiştir.

> …İddianame, vergi suçu raporu ve defterdarlık mütealasına uygun olarak ‘’2006 ve 2007 takvim yıllarında sahte fatura düzenlemek’’ suçlarından dava açıldığı, her takvim yılındaki eylemlerin ayrı suç oluşturduğu ve aynı yılda birden fazla fatura düzenlenmesi halinde her yıl için ayrı ayrı zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği gözetilmeden, mahkemece hangi takvim yılından hüküm kurulduğu da belirtilmeksizin, dava konusu edilmeyen ‘’sahte fatura kullanmak ‘’ eyleminden mahkumiyet hükmü kurularak 5271 sayılı CMK’nın 225. Maddesine aykırı davranılması…’’[297]

> ’’…02.07.2009 günü iddianameyle, vergi mükellefi olan sanıktan vergi incelemesine esas olmak üzere, 2007 yılındaki defter ve belgelerini ibraz etmesi için 21.11.2008 tarihinde , 2006 yılındaki defter ve belgelerini ise ibraz etmesi için 26.02.2009 tarihinde yapılan tebligatlara rağmen yasal süre içerisinde defter ve belgelerini ibraz etmeyerek 213 sayılı kanunun 359/a-2. Maddesine iki kez muhalefet suçunu işlediği iddiasıyla kamu davasının açıldığı, aynı vergi mükellefiyetiyle ilgili farklı takvim yıllarına ilişkin defter ve belgelerin farklı zamanlarda incelenmek üzere ibrazının istenmesi durumunda defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin ayrı suçları oluşturacağı gözetilip her eylem için ayrı ayrı hüküm kurulması gerekirken tek ceza tayini…’’[298]

Yargıtay’ın aynı bentte düzenlenmiş olan fiilleri farklı takvim yılları içerisinde işlenmiş olması durumunu ayrı birer suç olarak nitelendirip, aynı takvim yılı içerisinde aynı fiilin birden fazla işlenmesini zincirleme suç olarak kabul etmesi durumu doktrinde görüş ayrılıklarına neden olmuştur.

Bir görüşe göre, benzer suç tipinde yer alan seçimlik hareketlerin bir kaçının birlikte işlenişinin tek bir suç olarak değerlendirilmemesi ve de aynı suç olarak değerlendirilip zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması tartışılırken, suçun temel

---

[297] Yargıtay 11. C.D., 12.02.2014 Tarih, 2012/18521 Esas, 2014/2388 Sayılı Kararı;
[298] Yargıtay 11 C.D., 12.12.2013 Tarih, 2012/17117 Esas, 2013/19079 Karar

ve nitelikli şeklinin aynı suç olarak değerlendirilmesi gerektiği, aslında aynı neticeye ulaştıracak hareketlerin, farklı unsurlar taşımadığı bunların aynı suç olarak değerlendirilmesi ve buna göre karar verilmesinin daha uygun olacağı belirtilmiştir. [299]

Diğer bir görüş ise, her bir aya ilişkin vergilendirme-tarh dönemlerinin ayrı suç kabul edilmemesi düşüncesini desteklemekle, zincirleme suç hükümlerinin hesap dönemi ve takvim yılı ile bağlı tutulmasının doğru olmadığını belirtmektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun[300] da vermiş olduğu kararında teselsül uygulamasının hesap *dönemi-takvim yılı ile bağlı tutulmaması gerektiğini belirtmiştir.*

> ‘’…Somut olayda itiraz konusu ve çözümlenmesi istenilen husus, katma değer vergisine uygulanan indirimlerinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı veya sahte belge kullanma fiillerinin bir hesap dönemi- takvim yılı içerisinde teselsül eden bir suç mu kabul edileceği yoksa ayrı bağımsız suçlar mı oluşturduğu noktasındadır. …Hesap dönemi kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 174. Maddesinde bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır.1 Ocak-31 Aralık tarihleri arasında geçen dönem hesap dönemi olarak ifade edilmektedir.
>
> Müteselsil suçun hukuki niteliğinden bahsetmek gerekir. Ceza hukukunda ne kadar netice o kadar suç, ne kadar suç o kadar ceza ilkesi kabul edilmiştir. Bu kabul dolayısıyla da her gerçekleşen suç birbirinden bağımsız olarak cezalandırılacaktır. Birden fazla neticenin gerçekleşmesi durumunda, tek ceza yaptırımının uygulanmasını gerektiren durumlardan birisi de müteselsil suçtur.
>
> Zincirleme suçun varlığından bahsedebilmek için bir suç işleme kararının bulunması ve bu kararla yasanın aynı hükmü birkaç defa ihlal edilmesi gerekmektedir. Suç işleme şeklindeki kararından anlaşılması gereken kanunun aynı hükmünü defalarca ihlal etmeye yönelik oluşmuş kast ve niyettir. Bu nedenden dolayı da, vergilendirme – tarh döneminin esas alınması doğru değildir. Aksinin kabulü eşitsizliğe, farklı uygulamalara yol açmaktadır.
>
> Bahsi geçen kanunun 4369 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmış olan 358. Maddesi ile halen daha yürürlükte olan usulsüzlük cezalarına ilişkin belirlenen hükümlerin de suçların oluşumu açısından hesap dönemi- takvim yılının esas alındığı tespit edilmektedir. Bu sebepten dolayı da katma değer vergi

---

[299] NARTER, Recep, SARICAOĞLU, Ercan, Türk Vergi Hukukunda, s.91, Yargıtay CGK 8.7.2008 Tarih, 2008/1-99 Esas, 2008/185 Sayılı Kararı (www.kazancı.com)
[300] Yargıtay CGK, 05.03.2002 tarih, 2002/11-28 Esas, 2002/179 Sayılı Kararı:

> indiriminden yararlanmak için farklı tarihlerde fakat aynı hesap dönemi içinde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı veya belge kullananların eylemlerinin takvim yılı – hesap dönemi dikkate alınarak teselsül eden bir suçu oluşturduğunun kabulü kanunun ruhuna aykırı bir yorum kabul dilemez. Ancak, iddianame ile kamu davasının açılması suçta hukuki kesinti meydana gelmesi halinde birbirinden ayrı ve bağımsız suçların oluşacağı ve yeniden bir yıllık bir süre içerisinde yasanın aynı hükmünün birden çok kere ihlal edilmesi halinde kastın yoğunluğu, failin amacı, zararın ağırlığı dikkate alınarak, TCK m.29 hükmü uyarınca cezanın arttırılarak verilmesi hususunun düzenlenmesi gerektiği de belirtilmektedir.
>
> Yukarıda izah edilen açıklamalar çerçevesinde somut olayda yapılan değerlendirmede, sahte olarak düzenlenmiş bulunan faturaları 1998 ve 1999 yılları içerisinde hayıt ve defterlere intikal ettirilmesi suretiyle KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı tespit edilen sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçlarından dolayı cezalandırılması hasıl olduğundan Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın itirazının kabulüne karar verilmesi yerinde görüşmüştür.

Bir suç işleme kararının varlığı halinde, farklı takvim yılı ve hesap dönemini kapsasa bile, birden fazla aynı vergi suçunu işlemiş olan failde, ‘’zincirleme suç’’ hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği her takvim yılı ve hesap döneminin suç yönünden ayrı değerlendirilmemesi gerekmektedir. Söz konusu duruma ilişkin yasal bir düzenleme olmadığı müddetçe hukukun genel ilkelerinden yola çıkılarak sonuca ulaşılması gerekmektedir. Bu nokta da Yargıtay'ın farklı hesap dönemi ve takvim yılı anlayışına göre vermiş olduğu kararlar zincirleme suç kavramının tanımına, amaç ve fonksiyonuna aykırılık oluşturmaktadır.

Kaldı ki Yargıtay'ın ‘’hesap dönemi-takvim yılı’’ şeklinde esas aldığı ölçüt Türk Ceza Kanunu 43 ve Vergi Usul Kanunun hiçbir maddesinde kabul edilmemiştir.

Söz konusu durum ile ilgili Yargıtay'ın benimsediği görüş ve kararları esas alınır ise, fail, eski takvim yılı ve hesap döneminin son ayında gerçekleştirdiği bir vergi kaçakçılığı eyleminden sonra bir vergi suçunu takip eden takvim yılı ve hesap döneminin ilk ayında da bu suçu işlediğinde, her bir eylemden ayrı cezalandırılacaktır. Aynı hesap dönemi ve takvim yılı içerisine giren bir durumda aynı suç işleme kararı kıstası bulunduğu hallerde kaç kez ihlalde bulunmuş olursa olsun arttırılmış bir ceza uygulamasına gidilecektir. Türk Ceza Kanunun 43. Maddesinde, teselsülün hangi durumlarda uygulanacağı açık bir şekilde gösterilmiştir. Hal böyle iken benzer suçu

işleme kararı kavramını, bir takvim yılı ve hesap dönemi ölçütü esas alınarak karar verilmesinin hiçbir yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Türk Ceza Kanunun 43. Maddesinde zincirleme suçun hangi hallerde uygulanacağı gösterilmiştir. Madde hükmüne göre, bir suç işleme kararının icrası kapsamında ve değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla kez işlenmesi olarak tanımlanmıştır.

TCK m.43/1'deyer alan değişik zaman kavramından yola çıkılarak, farklı olarak meydana gelmiş birden işlemde zincirleme suç hükümlerinin uygulanmayıp, bunun aksine tüm işlemlerde ayrı ayrı ceza verilmesi şeklinde bir düşüncenin savunulması mümkün değildir. Bu şekilde oluşan bir düşünce, TCK m.43/1'in amaç ve mantığına aykırıdır. Zincirleme suçta, değişik zamanlarda ancak bir suç işleme kararının icrası kapsamında aynı kişiye karşı aynı suçun birden fazla kez işlenmesi halinde, gerçekleştirdiği her bir suç için faile ayrı ceza vermek yerine tek ceza verilip verilen cezada artırıma gidilmesindeki mantık, failde mevcudiyeti belirlenmiş bir suç işleme kararı ile bu suçun birden fazla işlenmesi olmaktadır. Bu hususun, vergi kaçakçılığı suçu açısından düşünüldüğünde tam manası ile bulunduğu sonucu ortaya çıkacaktır. Vergi Kaçakçılığı açsından düşünüldüğünden failin kaçakçılığa konu olan birden fazla sahte işleminde, farklı suç işleme kararında olduğu söylenemez. Bu nedenle de değişik zaman kavramını, farklı gün ve tarihlerde işlenen suçlar için gündeme gelebileceğini iddia etmek, zincirleme suçun düzenlenme amacına ve mantığına aykırı olacaktır.

Yukarıda belirtiğimiz her iki görüş aslında birbirine yakın olmakla birlikte, farklılaştıkları nokta, aynı suçun farklı takvim yıllarında işlenmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına ilişkindir. Birinci görüş, teselsül aynı takvim yılında işlenen suçlarda uygulanabileceğini savunmakta, ikinci görüş, teselsülün farklı takvim yıllarında işlenen suçlarda da uygulanması gerektiğini savunmaktadır.

Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlarında bahsi geçen ''hesap dönemi-takvim yılı'' ölçütü Türk Ceza Kanunun 43. üncü ve Vergi Usul Kanunun herhangi bir maddesinde düzenlenmemiştir. Bu nedenle de Yargıtay'ın kararlarında bahsi geçen aynı

suç işleme kararı, teselsül eden suç veya hesap dönemi-takvim yılı şeklinde hiçbir yasal dayanağı olmayan ölçütlerin esas alınması düşünülemez.

Yargıtay kararları benimsendiğinde fail, eski hesap döneminin son ayında işlediği bir vergi suçundan sonra bu süreci takip eden gelecek hesap dönemi-takvim yılında da aynı suçu işlediğinde her eyleminden ayrı ceza tatbiki yoluna gidilecektir. Ancak yine aynı fail aynı hesap dönemi ve takvim yılında defalarca aynı eylemi gerçekleştirse bile aynı hesap dönemi ve takvim yılı içerisinde gerçekleşmiş olacağından ötürü zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

Bu hususun hukuki olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Zira benzer suç işeme kararı kavramını bir hesap dönemi ve takvim yılı ile birlikte sınırlandıran düşüncenin yasal dayanağı bulunmadığı gibi Türk Ceza Kanunu 43/1. Maddesinde de bununla ilgili açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan Yargıtay'ın kararlarında belirttiği gibi zincirleme suç hükümlerinin uygulanması noktasında aynı hesap dönemi takvim yılının ölçüt olarak esas alınması İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi m.7, Anayasa m.13,38 ve TCK m.2 ile güvence altna alınan ''suçta ve cezada kanunilik'' ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. TCK m.43/1 net bir şekilde hangi hallerde zincirleme suçun uygulanabileceğini göstermiştir.

BÖLÜM 5. SONUÇ

Tezimizin içeriğinde, genel olarak vergi kaçakçılığı kurumu incelendikten sonra vergi kaçakçılığı suçunun Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde nasıl düzenlendiği ve özel görünüş şekillerinin ortaya çıkması halinde içtima hükümlerinin nasıl uygulanacağı hususları incelenmiştir.

TCK m.44 ve m.43/1'in çalışma konumuzla büyük bir ilişkisi bulunmaktadır. Zira vergi kaçakçılığı suçlarında kaçakçılığa sebebiyet veren fiillerin birden ihali halinde fikri içtima, gerçek içtima ve zincirleme suç hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Daha sonra vergi ceza hukukunda genel olarak VUK m. 359'da düzenleme alanı bulan vergi ceza hukukunda içtima konusu inceleme alanı yapılmıştır. Ceza hukuku anlamında içtima suçun özel görünüm şekillerindendir. Ceza hukukunun ana ilkelerinden bir tanesi, ortaya çıkan netice kadar suç oluşması ve oluşan suç kadar cezaya hükmolunması ilkesidir. Bu prensip uyarınca yasada düzenlenen tanıma uygun fiillerin icra edilmesine bağlı olarak doğacak her netice, bağımsız ve ayrı bir suçu teşkil edecektir. Bu nedenle failin ortaya çıkan her netice uyarınca vuku bulan suçtan ötürü cezaya maruz bırakılması gerekmektedir. Fakat bazı hallerde yasada tanımı öngörülen birden çok suç tipine dair kurala aykırılık meydana geldiğinde, mezkur suç tipleri için öngörülen cezaların toplanması kimi durumlarda kusur ve hakkaniyet ilkesine uygun olmayan neticelere sebebiyet verebilecektir. İçtima kurumunun ortaya atılma nedeni de kusur ilkesiyle bağdaşmayan sonuçların önlenmesi ve failin lüzumsuz biçimde kusurundan daha ağır cezalara çarptırılmasının engellenmesidir. Vergi kaçakçılığı suçu açısından Vergi Usul Kanunu'nda içtimaa dair özel bir hüküm mevcut olmadığından, Türk Ceza Kanunu'nun içtimaa ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır.

Vergi kaçakçılığı açısından, tek fiil ile usulsüzlük ve vergi zıyaı suçlarının birlikte işlenmesi halinde, V.U.K. m.336 gereğince, bunlara ilişkin cezalardan yalnızca miktar itibariyle en ağır olanının cezası verilir. Fakat usulsüzlük cezası kesilen bir fiil ile vergi kaybına neden olduğu sonradan anlaşılırsa önceden kesilmiş olan usulsüzlük cezasının vergi kaybı sebebiyle kesilecek vergi ziyaı cezasıyla karşılaştırılmasına ve noksan kesilen cezanın tamamlanmasına engel olmaz şeklindeki yasal düzenlemesi yer almaktadır.

Söz konusu bu yasal düzenlemenin ceza hukukuna hakim ilkelerden ‘’non bis in idem’’ ilkesine aykırılık teşkil edip etmeyeceği noktası tartışılan konular arasında yer almıştır. Konu ile ilgili olarak adli ve idari makamlar tarafından uygulanan cezai yaptırımların çifte yargılanma ve cezalandırılma yasağını ihlal edip etmediği noktasında uyuşmazlıklar mevcuttur. Ancak konu ile ilgili tez çalışmamızda da izah ettiğimiz üzere gerek Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin gerekse de Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu kararlar da göz önüne alındığında, vergi kaçakçılığı suçu kasten işlenebilen suç katagori içerisinde yer almış olup kurucu unsurları itibariyle diğer mali suçlardan farklıdır. Çifte cezalandırılma yasağından bahsedilebilmesi için suçun kurucu unsurlarının benzer olması gerekmektedir. Bu nedenle de vergi kaçakçılığı suçlarında ceza yargılaması haricinde uygulanan idari yargılama ve yaptırımların kanaatimizce çifte cezalandırılma yasağını ihlal ettiğinden bahsedilemez.

Vergi kaçakçılığı suçunda uygulanacak içtima kurallarına ilişkin ikinci sorun, V.U.K’da 359. Maddede yapılan düzenlemenin seçimlik hareketli olmasından kaynaklanmaktadır. V.U.K’nun 359’uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Fail vergi kaçakçılığı suçunu madde metninde yazılı çeşitli fiillerden herhangi birini gerçekleştirmekle işleyebilir. Bu durumun haricinde fail aynı fiili farklı zamanlarda birden çok işleyebilir. Kanunda yazılı fiillerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi ile ihlal ettiği fiil sayısına göre değil, tek fiil üzerinden cezalandırılması gerektiğini savunan görüş mevcut iken, diğer bir görüş birden fazla seçimlik hareketin gerçekleşmesi durumunda zincirleme suç hükümlerinin uygulanmasını ceza arttırımına gidilmesi gerektiğini savunmaktadır.

Yargıtay’da vermiş olduğu kararda ikinci görüşü destekler kararlar vermiştir. Kanaatimizce Yargıtay’ın vermiş olduğu kararların aksine, VUK 359/b-1 seçimlik hareketli bir suçtur ve failin bu seçimlik hareketli suçlardan birini veya birkaçını işlemesi halinde tek suç oraya çıkacaktır. TCK m.43/1’de, açık bir şekilde aynı suç ibaresi kullanılmış olup, aynı seçimlik hareket şeklinde bir ibare yer almadığından, suçta ve cezada kanunilik ve belirlilik ilkesi gereğince tek fiil üzerinden zincirleme suç hükümleri uygulanmadan ceza verilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında içtima hususunda son tartışmalı husus zincirleme suç hükümlerinin uygulanması noktasında ortaya çıkmaktadır.

Zincirleme suç hükümlerinin kanuni tanımından yola çıkılarak, bir suç işleme kararının icrası kapsamında, farklı zamanlarda aynı kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde uygulanması gerekmektedir. Kanuni tanımda yer alan ‘’değişik zaman’’ ibaresi uygulamada sorunlara yol açmıştır. Şöyle ki, Yargıtay vermiş olduğu kararlarında ‘’değişik zaman’’ ibaresini ‘’hesap dönemi-takvim yılı’’ ölçütü ile dar bir kalıba sokmuştur. Yargıtay aynı takvim yılı dönemi içerisinde değişik zamanlarda işlenen kaçakçılık fiillerine zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiğini söylerken, farklı takvim yıllarına ait dönemler içerisinde işlenen aynı kaçakçılık fiillerinin birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturacağı görüşünü benimsemiştir. Ancak bu görüş doktrinde çok fazla eleştirilmiş ve tartışmalara yol açmıştır. Kanaatimizce de Yargıtay’ın vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanacak zincirleme suç hükümlerinde ‘’değişik zaman’’ ibaresini hiçbir yasal dayanağı olmadan ‘’hesap dönemi-takvim yılı’’ ile sınırlandırma yerinde olmamıştır. Zira Türk Ceza Kanunu 43/1. Maddesinde de bununla ilgili açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan Yargıtay’ın kararlarında belirttiği gibi zincirleme suç hükümlerinin uygulanması noktasında aynı hesap dönemi takvim yılının ölçüt olarak esas alınması İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nin m.7, Anayasa m.13,38 ve TCK m.2 güvence altına alınan ‘’suçta ve cezada kanunilik’’ ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Uygulama açısından yaşanılan bu farklılıkların ve doktrinsel olarak oluşmuş görüş ayrılıklarının sona erdirilebilmesi amacıyla, yasada boşluk bulunan ve tartışma konusunu oluşturmuş hususlarla ilgili kanun maddesinde yeni düzenlemeler yapılmalıdır.

Vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen seçimlik hareketli olan Vergi Usul Kanunu m.359 da yazılı fiillerden birkaçının işlenmesi halinde nasıl bir cezai yaptırım uygulanacağı, Türk Ceza Kanunu’nda yer alan zincirleme suç kavramı içerisinde tanımlanan ‘’değişik zaman’’ kavramının Vergi Ceza Hukuku açısından nasıl yorumlanması gerektiği ve hangi dönemleri kapsayacağı konusunda yeni düzenlemeler yapılıp madde metnine işlenerek tartışmalara son verilebilir.

KAYNAKÇA

Ağar, S. (2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, *TBB Dergisi*, 18 (58), 273-301.

Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akkaya, M. (2008). İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış, *Vergi Sorunları Dergisi*, *233*(32), 29-35.

Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Yayıncılık.

Akmaz, K. (2008). Vergi Hukukumuzda Yanıltma Müessesesi ve Sonuçları, *Mali Pusula Dergisi*.

Alpaslan, M. & KAYA, E. (2016). *Vergi Uygulamasında Zamanaşımı*, Seçkin Yayınevi.

Arslan, Ç. (2013). Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu, *HHFD*, 15-30.

Artuk, M., GÖKÇEN, A. & YENİDÜNYA, C. (2012). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi.

Artuk, M., GÖKCEN, E. & YENİDÜNYA, A. (2016). *Türk Ceza Kanunu Genel Hükümler*, İstanbul.

Atila, M. (2010). Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Hukukunda Af Kurumu, *Ankara Barosu Dergisi* 1.

Aydoğdu, F. İ. H. (2009). Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Aykin, H. (2009). Mali Suç, *Yaklaşım Dergisi*, 203, 49-72.

Aykin, H. (2017). Öldürmeden Katil, Vergi Kaçırmadan Vergi Kaçakçısı Olmak, *Vergi Dosyası*, Çevrimiçi: https://vergidosyasi.com/2017/07/07/vergi-ziyaina-neden-olmadan-vergi-kacirmak/ .

Bayar, İ. N. (2010). Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi-Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), *Doktora Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Baykara, B. (2004). Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, *Vergi Dünyası Dergisi*.

Bayraklı, H. H., Erkan, M. & Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Ekin Yayınevi.

Bayraklı, H.H. (2017). Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu, *TAAD*, 8, 31.

Bayraklı, H.H. (2015). *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Kültür Yayınları.

Bayraktar, A. (2007). Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bayraktar, K. (1984). Ceza Hukukunda Suç Olmaktan Çıkarma Akımı, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *50*(1-4), 197-212.

Bilici, N. (2016). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi.

Bozdağ, A. (2017). *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları*, 32. Uluslararası Maliye Sempozyumu, Ekin Yayınevi, Bursa.

Bucaktepe, A. (2014). Devlet Memurluğu ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18*(3), 459-490.

Candan, T. (2004). *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Yayıncılık, İstanbul.

Centel, N. & ZAFER, H. (2008). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayıncılık.

Centel, N., ZAFER, H., & ÇAKMUT, Özlem, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2008.

Centel, N., ZAFER, H. & ÇAKMUT, Ö. (2011). *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Basım Yayım.

Çağlar, K. (2017). *Vergi Usul Kanunu ve Yorumu*, Adalet Yayınevi.

Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2016.

Çomaklı, Ş. E. (2009). Adli Nitelikteki Vergi Suçlarında Fail ve Ceza Sorumluluğu, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan,* 1.

Çomaklı, Ş. E. (2008). *Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç,* Ankara: Savaş Yayıncılık.

Darbaş, İ. (2013). Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, *Yüksek Lisans Tezi*, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Demirbaş, T. (2007). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Dönmezer, E. (2016). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku: Genel Kısım Cilt I*, İstanbul: Der Yayınevi,.

Dönmezer, S. (2003). *Genel Ceza Hukuku Dersleri*, İstanbul: Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları.

Duman, B. (2016). Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin ihlali Suçu ve Atıf Problemi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *65*(4), 1577-1601.

Dursun, H. (2009). Af Kavramına Genel Bir Bakış, *TBB Dergisi*, 85.

Edizdoğan, N. (2004). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Edizdoğn, N., TAŞ, M. & ÇELİKKAYA, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Basım Yayım, Bursa.

Erdem, T. (2011). Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları, *Vergi Sorunları Dergisi*, 273.

Erdem, T. (2010). *Vergisel Kabahatler*, İstanbul: Beta Yayım Basım.

Erman, S. (1988). *Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku IV*, İstanbul Üniversitesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi.

Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E.U. & Asa, S. (2014). Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *63*(1), 81-130.

Gök, K. (2007). Vergi Direncinin Gelişimi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, *20*(1), 143-163.

Göktürk, N. (2014). Türk Hukukunda Suçların İçtiması, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, 2, 1-2.

Gözler, K. (2007). *Devletin Genel Teorisi*, Bursa: Ekin Yayıncılık.

Hafızoğulları, Z. (2006). 5237 s. TCK'da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi, *Ankara Barosu Dergisi*, 3.

Hafızoğulları, Z. (2008). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Us-a Yayıncılık.

Hakeri, H. (2011). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayıncılık.

Hekim, C. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçları, *Yüksek Lisans Tezi*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hekim, C. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçları, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

İlhan, M. (2015). Vergi Mükelleflerinin Vergi Suç ve Cezaları İle Temel Vergilendirme İlkelerine Bakış Açısının Analizi: Afyonkarahisar Örneği, *Yüksek Lisans Tezi*, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.

Kayıhan, İ. (2008). "Görünüşte Birleşme (İçtima) İlkeleri ve Yeni Türk Ceza Kanunu", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14, 2008.

Kalenderoğlu, M. (2014). *Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi*, Agon Bilgi Akademisi.

Karaarslan, M. (2010). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, *TBB Dergisi, 64,* 115-150.

Karagülmez, A. (2005). *Suç Olmaktan Çıkarma-İdari Para Cezaları*, Seçkin Yayıncılık.

Karakaş D. F. (2011). Türk Ceza Hukukunda Cezaların İçtiması Kurumunun Düzenlenmesi Gerektiği Üzerine, *Ankara Barosu Dergisi*, 3.

Karakoç, Y. (2016). *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayıncılık.

Kargı, V. & Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Konferansları*.

Kaşıkçı, M. (1999). Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, *Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Koca, M. & Üzülmez, İ. (2017). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Mutluer, M. K. Öner, E. & Kesik, A. (2014). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayıncılık.

Ok, N. & Gündel, A. (2002) *Vergi Kaçakçılığı Suçları,* Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Oktar, A. (2009). Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 249.

Oral, H. (2009). Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu, *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan,* Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Oslu, S. G. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Otacı, C. & Keskin, İ. (2010). *Türk Kabahatler Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi.

Öncel, M., ÇAĞAN, N. & KUMRULU, A. (2019). *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2016). *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.

Özgenç, İ. (2009). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Özgenç, İ. (2013). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Parlar, A. & DEMİREL, G. (2002). *Adli-İdari Vergi Suçları*, Ankara: Adil Yayıncılık.

Pehlivan, O. (2019). *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Sokullu, F. A. (2011). *Kriminoloji*, İstanbul: Beta Basım Yayım.

Şenyüz, D. (2015). *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Şimşek, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Taştan, M. (2014). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi,
TDK, *Güncel Türkçe Sözlük*, https://sozluk.gov.tr/?kelime=tavsiye%20etmek.

Topçu, H. İ. (2005). Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Toroslu, N. (2005). *Ceza Hukuku*, Ankara: Savaş Yayınevi.

Türkal, H., Ekici, S. & İnan, M. (2010). Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları, Kabahatleri ve Cezaları, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *18*(1), 45-83.

Uğur, H. & Elibol, M. (2016). *Vergi Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi.

Uluatam, Ö. & Methibay, Y. (2018). *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi.

Ünver, Y. & Hakeri, H. (2012). *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Adalet Yayınevi.

Üstün, Ü. S. & Ünsal, H. (2014). *Vergi Cezaları Konusunda 5728 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi*, www.kazanci.com.

Yavaşlar, F. B. (2017). *20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku*, Ankara: Adalet Yayıncılık.

Yavaşlar, F. B. (2008). Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum, *İstanbul Barosu Dergisi*, 82, 6.

Yılmaz, E. (2013). Kanuna Karşı Hilelerin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, *17*(1-2), 1757-79.

Yiğit, U. (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, İstanbul: Beta Yayım Basım.

Yüce, M. (2018). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, Ankara.