

T.C.

İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL

Yüksek Lisans Tezi

MERVE TUBA RÜZGAR

İZMİR-2017

T.C.
İZMİR KÂTİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANABİLİM DALI

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL

Yüksek Lisans Tezi

MERVE TUBA RÜZGAR

DANIŞMAN: YRD. DOÇ. DR. NEBAHAT KAYAER

İZMİR-2017

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL" adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../.../2017

Merve Tuba RÜZGAR

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL

Merve Tuba RÜZGAR

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mali Yönetim ve Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Vergi devletin vazgeçilmez gelir kaynaklarından biridir. Devlet, vergileri zamanında ve eksiksiz toplamak adına birtakım yaptırımlar uygular. Çünkü zamanında ve adil biçimde toplanamayan vergiler hem ülke ekonomisini hem de toplumun adalet duygusunu derinden etkilemektedir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçunu işleyen gerçek veya tüzel kişilerin belirlenmesi kaçakçılık suçunun yaptırımının uygulanması açısından oldukça önemlidir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında failin belirlenmesi tüzel kişilere nispeten gerçek kişiler açısından daha kolaydır. Zira tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisi olduğunda failin belirlenmesi daha da güçleşmektedir.

Bu çalışmada vergi kaçakçılığı suçunda fail incelemesi yapılırken öncelikle vergi ile ilgili kavramlar açıklanmaya çalışılmış sonrasında vergi kaçakçılığı suçları ve bu suçların unsurlarına ilişkin detaylı bilgi verilmiştir. Son bölümde ise konumuzun nüvesini oluşturan vergi kaçakçılığı suçunda failin belirlenmesi yönünde bir inceleme yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Suç, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Fail, Faillik

ABSTRACT

Master Thesis

THE PERPETRATOR IN CRIME OF THE TAX EVASION

Merve Tuba RÜZGAR

İzmir Katip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Financial Management and Public Finance

Fiscal Law Program

Tax is one of the indispensable income sources of states. In the name of state collecting-same sanctions apply. Because the tax not collected in a timely and fair manner, it affects both the country's economy and the sense of community justice in this context, the tax authorities of real persons or legal entities and the enforcement of the crime of smuggling is very important.

Determination of the perpetrator of tax evasion crimes relative easier for legal persons than real persons. Because it is more difficult to determine the perpetrator when legal entities are more than one legal representative.

In this study, when the perpetrator is investigated for the tax evasion crime, firstly the tax related concepts detailed information on tax evasion crimes and the elements of these crimes. In the last section an investigation has been carried out in the direction of determining the perpetration in the case of the tax evasion crime.

Key Words: Tax, Tax Evasion, Crime, Tax Evasion Crime, Perpetrator, Perpetration

İçindekiler

YEMİN METNİ	II
ÖZET	III
ABSTRACT	IV
KISALTMALAR LİSTESİ	IX
ÖNSÖZ	X
GİRİŞ	1
1. VERGİ İLE VERGİ SUÇU KAVRAMLARI	3
1.1. VERGİ KAVRAMI	3
1.1.1. Verginin Tarihçesi	5
1.1.2. Verginin Amaçları	8
1.1.2.1. Verginin Mali Amacı	9
1.1.2.2. Verginin Ekonomik Amacı	9
1.1.2.3. Verginin Sosyal Amacı	10
1.2. VERGİ SUÇU KAVRAMI	11
1.2.1. Suçun Tanımı	12
1.2.2. Vergi Suçu Tanımı ve Özellikleri	13
1.2.2.1. Vergi Suçlarının Tasnifi	14
1.2.2.1.1. İdari (Mali) Nitelikteki Vergi Suçları	15
1.2.2.1.1.1. Vergi Ziyayı Kabahati	16
1.2.2.1.1.2. Usulsüzlük Kabahatleri	17
1.2.2.1.2. Adli Nitelikteki Vergi Suçları	19
1.2.2.1.2.1. Kaçakçılık Suçu	20
1.2.2.1.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu	22
1.2.2.1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu	23
1.2.2.1.2.4. Haysiyet, Şeref ve Haklara Tecavüz Suçu	23
1.2.2.1.2.5. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu	24
2. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI	25
2.1. SUÇLA KORUNAN HUKUKİ YARAR	25
2.2. SUÇUN KONUSU	26
2.2.1. Kanuni Defterler	26
2.2.2. Kayıt ve Belgeler	28

2.2.3.	Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu.....	29
2.3.	SUÇUN FAİLİ VE MAĞDURU	30
2.3.1.	Suçun Faili	30
2.3.2.	Suçun Mağduru	30
2.4.	SUÇUN MADDİ UNSURLARI.....	31
2.4.1.	Hareket	31
2.4.1.1.	Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak.....	32
2.4.1.2.	Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak	35
2.4.1.3.	Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek	36
2.4.1.4.	Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek	38
2.4.1.5.	Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek	40
2.4.1.6.	Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak	43
2.4.1.7.	Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek.....	45
2.4.1.8.	Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak	46
2.4.1.9.	Belgelerin Asıl ve Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak	47
2.4.1.10.	Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak veya Bunları Bilerek Kullanmak.....	50
2.4.2.	Netice	52
2.4.3.	Nedensellik Bağı	53
2.5.	SUÇUN MANEVİ UNSURU.....	54
2.5.1.	Kusur Yeteneği.....	55
2.5.1.1.	Kusur Yeteneğini Azaltan veya Ortadan Kaldıran Haller	56
2.5.1.1.1.	Zorunluluk (Zaruret) Hali	57
2.5.1.1.2.	Cebir ve Şiddet.....	58
2.5.1.1.3.	Korkutma ve Tehdit	58
2.5.1.1.4.	Mücbir Sebep.....	58
2.5.1.1.5.	Hata.....	62
2.5.2.	İsnat Yeteneği.....	63

2.6. SUÇUN HUKUKA AYKIRILIK UNSURU.....	64
2.7. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ	65
2.7.1. Teşebbüs.....	65
2.7.2. İştirak.....	66
2.7.3. İçtima.....	68
2.8. YAPTIRIM VE MUHAKEME.....	70
2.8.1. Yaptırım	70
2.8.2. Muhakeme.....	71
2.9. ZAMANAŞIMI.....	73
2.9.1. Dava Zamanaşımı.....	74
2.9.2. Ceza Zamanaşımı	75
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL.....	76
3.1. GENEL OLARAK.....	76
3.2. TÜRK CEZA KANUNU'NDA FAİL KAVRAMI.....	77
3.2.1. Fail Kavramı.....	77
3.2.2. Faillik Kavramı	79
3.2.2.1. Doğrudan Faillik.....	79
3.2.2.2. Birlikte (Müşterek) Faillik	80
3.2.2.3. Dolaylı Faillik.....	81
3.3. VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL	82
3.3.1. Kanuni Temsil.....	82
3.3.2. İradi Temsil	83
3.4. VERGİ HUKUKUNDA FAİL KAVRAMI	84
3.5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA GERÇEK KİŞİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU	86
3.5.1. Mükellef.....	88
3.5.1.1. Vergi Sorumlusu.....	88
3.5.1.2. Vergi Taşıyıcısı (Yüklenicisi).....	89
3.5.2. Veli, Vasi ve Kayyımın Sorumluluğu.....	90
3.5.3. Kanuni Mirasçıların Sorumluluğu.....	91
3.5.4. Adi Ortaklıkta Sorumluluk.....	92
3.5.5. İş Yeri Çalışanlarının Sorumluluğu	94

3.5.6. Yeminli Mali Müşavir ve Muhasebecilerin Sorumluluğu	95
3.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA TÜZEL KİŞİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU	97
3.6.1. Genel Olarak	97
3.6.1.1. Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilci	99
3.6.1.1.1. Anonim Şirketlerde Sorumluluk	100
3.6.1.1.2. Limited Şirketlerde Sorumluluk	105
3.6.1.1.3. Kollektif Şirketlerde Sorumluluk	108
3.6.1.1.4. (Adi) Komandit Şirketlerde Sorumluluk	110
3.6.1.1.5. Kooperatiflerde Sorumluluk	111
KAYNAKÇA	117

KISALTMALAR LİSTESİ

Bkz.	: Bakınız
CD.	: Ceza Dairesi
Dpn.	: Dipnot
E.	: Esas
İİBF	: İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
K.	: Karar
md.	: Madde
MK	: Medeni Kanunu
No.	: Numara
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
T.	: Tarih
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDKS	: Türk Dil Kurumu Sözlüğü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yy.	: Yüzyıl
Y.	: Yargıtay

ÖNSÖZ

Tez danışmanım olmayı kabul ederek bana onur veren ve hukuk bilgisinden yararlanmayı bir şans olarak gördüğüm değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Nebahat KAYAER'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu yolda başından beri benden destek ve yardımlarını esirgemeyen her daim saygıyla anacağım Doç. Dr. Ertan DEMİRKAPI hocama teşekkürü bir borç bilirim.

Tez izleme jürimde bulunmalarından mutluluk duyduğum, görüş ve önerileriyle çalışmama katkı sağlayan Yrd. Doç. Dr. Özge KARAEGE, Yrd. Doç. Dr. Burak PINAR'a teşekkür ederim.

Son olarak, hayatımın her anında yanımda olan, tez çalışmam süresince sabır ve desteklerini benden esirgemeyen, varlıklarının bana güç verdiği aileme sonsuz teşekkür ederim.

Merve Tuba RÜZGAR

GİRİŞ

Vergi kaçırma eğilimi geçmişten günümüze incelendiğinde devletlerin temel sorunlarından biri olmuştur. Çünkü vergi, devletin en önemli gelir kaynağı olmakla birlikte toplumda sosyal düzeni de sağlayan bir aktördür. Bunun için direkt vergi hukukumuzda ve dolaylı olarak ceza hukukumuzda vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler ve yaptırımlar bulunmaktadır. Kanun koyucu tarafından yaptırıma bağlanmış olmasına rağmen kimi mükellefler bu suçu işlemekte ısrarcı davranırlar. Bizce, vergi kaçakçılığı suçunun cezaları ağırlaştırılmalı ve bu suça yönelik denetimlerin daha etkin biçimde yapılması sağlanmalıdır.

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede devletin misyonu sadece hazinesini korumak değil toplumdaki adalet duygusunu da güçlendirmektedir. Nitekim vergiler aracılığıyla devlet hem kamu geliri sağlamayı hem de mükellefler üzerinde uyguladığı vergi sisteminin adaletli bir biçimde dağılmasını amaçlamaktadır.

Vergilerin gerek ekonomik gerekse sosyolojik açıdan önemli olduğu düşüncesinden hareketle, vergi kaçakçılığı suçunun hem devlete hem de topluma zarar getireceği açıktır. Bu nedenle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)¹, 359. maddesinde "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlığı altında vergi kaçırma eylemlerine yönelik suçları ayrıca düzenlemiştir. VUK'un 359. maddesinde belirtilen vergi kaçakçılığı fiillerini yapanlar bu suçun faili olup bu kanun hükümlerine göre cezalandırılmaktadır.

Kanuna aykırı davranan herkes cezanın muhatabı olur. Nitekim VUK 359. maddesinde belirtilen fiilleri herkes işleyebileceğinden bu suç tipinde herkes fail olabilir. Bu noktadan hareketle vergi kaçakçılığı suçunda fail, gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişiler de olabilmektedir. Ceza hukukunda yer alan cezaların şahsiliği ilkesi gereği, suçu işleyen yahut suça herhangi bir şekilde katkısı olan kişi

¹ RG. 10.01.1961, No. 10703 - 10705.

ya da kişiler, özellikle bu suçun işlenmesinde suçu işleyene yol gösteren, yardımcı olan bazı meslek mensupları vergi kaçakçılığı suçunda fail olabilmektedir. Tüzel kişiler açısından şirketin temsili ve sorumluluğu kanuni temsilcilere aittir. Tüzel kişilerin vergi kaçakçılığı suçu işlediği durumlarda kanuni temsilcilerin görev ve yetki dağılımları, bu suçtaki bağlantıları incelenmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunda failin belirlenmesi gerçek kişilerde daha kolayken tüzel kişilerde daha güç ve karmaşık olmaktadır.

Yukarıda genel olarak ifade etmeye çalıştığımız "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail" isimli tez çalışmamızda vergi kaçakçılığı suçlarını işleyen failler, gerçek ve tüzel kişiler olarak ayrı ayrı incelenmiştir. Çalışmamızda VUK ve Türk Ceza Kanunu'nda (TCK)² yer alan düzenlemelerden ve Yargıtay kararlarından yararlanılmıştır. Tez üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde vergi kavramı, verginin tarihsel gelişimi ve amaçları genel kapsamda açıklanmıştır. Bu bölümde vergi kavramıyla ilgili genel bir bilgi verildikten sonra suç ile vergi suçunun tanımı, vergi suçunun özellikleri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde vergi kaçakçılığı suçuyla korunan hukuki yarar ve bu suçun konusu irdelenip vergi kaçakçılığı suçunun faili ve mağduruna ilişkin bilgi verilmiştir. Tezimizin ikinci bölümünde vergi kaçakçılığı suçunun maddi ve manevi unsurları ayrıntılı biçimde ele alınmış, bu suçun hukuka aykırılık konusu üzerinde durulmuştur. Bunlara ek olarak, ikinci bölümde suçun özel görünüş biçimleri, yaptırım ve muhakeme, zamanaşımı incelenmiştir.

Üçüncü bölümde konumuzun yapı taşı olan vergi kaçakçılığı suçunda failiğe ilişkin temel kavramlar açıklanmıştır. Bu bağlamda gerçek ve tüzel kişilerde failin belirlenmesi, kanuni temsilcilerin durumu üzerine detaylı inceleme yapılmıştır. Ayrıca, bu bölümde tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıkların kaçakçılık suçu işlemesi halinde failin belirlenmesine yönelik bilgi verilmiştir.

Tezin sonuç bölümünde ise vergi kaçakçılığı suçunda failin belirlenmesine ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır.

² RG. 12.10.2004, No. 25611.

1. VERGİ İLE VERGİ SUÇU KAVRAMLARI

1.1. VERGİ KAVRAMI

Toplumların bir arada yaşaması ve ortak ihtiyaçlarını karşılaması için birtakım kamu gelirlerine ihtiyaç vardır. Mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonları olan vergiler, devletin en önemli kamu geliridir. Ülkemizde vergiler 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun³ 3. maddesinde "Kamu Gelirleri" kısmında yer almış olup gerçek ve tüzel kişilerden ödeme gücüne göre cebren, karşılıksız olarak alınır.

Verginin tanımı kanunlarımızda açık bir şekilde ifade edilmemiş olsa da 1982 Anayasamızın⁴ 73. maddesinde "Vergi ödevi" kısmında "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*" denilmiştir. Bu noktadan hareketle, vergi için kamu giderlerini karşılamak amacıyla herkesten mali gücü doğrultusunda alındığı söylenebilir.

Vergi, "*devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu uygulamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir.*"⁵.

Nadaroğlu'na göre vergi, devlet ya da devredilmiş yetkiye dayanarak bazı tüzel kişiler tarafından alınan ve yükümlülere doğrudan bir karşılık vaat etmeyen iktisadi değerlerdir. Bu iktisadi değerlerin çağımızdaki karşılığı paradır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere vergiyi ödeme zorunluluğu olan yükümlünün devletten bir şey talep etme durumu söz konusu değildir. Zira vergi, egemenlik hakkına sahip devletin

³ RG. 24.12.2003, No: 25326.

⁴ RG. 09.11.1982, No. 17863 (Mükerrer).

⁵ Doğan Şenyüz vd., *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2010, s. 60.

ödeme zorunluluğu olan yükümlülerden tek taraflı irade ile ortaya çıkardığı parasal yükümlülükleridir. Bu yükümlülük devlet perspektifinden kamusal alacak iken yükümlü tarafından kamu borcudur⁶.

Akdoğan ise vergi tanımını şöyle yapmıştır: "... vergi; devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yükledikleri fiskal ve ektrafiskal görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir"⁷.

Ay'ın tanımına göre, vergi, devletin ya da devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin kanuna dayanarak, gerçek ve tüzel kişilerin ödeme güçleri doğrultusunda kamu harcamalarını karşılamak için cebren ve karşılıksız olarak aldığı paralardır⁸.

Pehlivan ise vergiyi, kamu hizmetlerini yapma görevini üstlenen devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla egemenlik gücüne dayanarak, hukuki zorunluluk altında, fert ve kurumlardan ödeme güçleri doğrultusunda, karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerler şeklinde ifade etmiştir⁹.

Bu tanımlardan yola çıkarak vergi ile ilgili bir kaç noktaya değinecek olursak, verginin temel öznesi devlettir. Fakat devletle beraber vergilendirme yetkisine sahip olan il özel idaresi, belediye ve köy idareleri gibi kamu tüzel kişileri de vergi alacaklısı konumundadır. Vergiler egemenlik gücüne dayanılarak hukuki cebir altında alınır. Öte yandan vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergiler sadece kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Diğer önemli nokta ise, vergilerin para ile ödenmesi, nihai (kesin) ve karşılıksız olmasıdır¹⁰. Vergi borçlusu, diğer bir ifadeyle pasif vergi süjesi içerisine sadece ülkede yaşayan vatandaşlar değil, o ülkenin vatandaşı olmadığı halde ülkeyle iktisadi bağı olan; yani, vergilendirmeyle ilişkilendirilen yabancılar da girmektedir. Ayrıca, vergi yükümlülerinin salt gerçek kişileri kapsamadığı tüzel kişileri hatta dolaylı vergilerin tüketim üzerinden

⁶ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1974, s. 197-198.

⁷ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s. 122.

⁸ Hakan Ay, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Nobel Yayınevi, Ekim 2014, s. 141.

⁹ Osman Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, Trabzon, 2013, s. 93.

¹⁰ Ay, *Kamu Maliyesi*, s. 141.

alınmasını da göz önünde bulundurduğumuzda tüm bireyleri kapsadığı görülmektedir¹¹.

Verginin tanımı pek çok literatürde farklı ifade edilse de genel olarak vergi, devletin ya da vergilendirme yetkisini devrettiği kamu kuruluşlarının yasalara dayanarak, zorla, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçleri doğrultusunda nakdi (parasal) biçimde aldığı karşılıksız, tek taraflı tasarrufa dayalı ekonomik değerdir¹².

1.1.1. Verginin Tarihçesi

Vergi, devletin harcamalarını finanse eden, devletin varlığını sürdürmesi için gerekli olan en önemli unsurdur. Devletler var olduğu sürece vergiler de var olmuştur. Bu yüzden devlet tarihi kadar vergi tarihi de oldukça eskidir¹³.

Vergi çok çeşitli aşamalardan geçmiş, çeşitli faktörlerin etkisiyle şekillenmiş tarihi bir olgudur. Vergiyi böylesine karmaşık hale getiren ise onun mali, ekonomik, sosyal, hukuki, ahlaki pek çok özelliğinin olmasıdır. Eski çağlarda devletlerin birinci gelirleri elde ettikleri ganimet ve tazminatlardan oluşmaktaydı, dolayısıyla vergi gelirleri devletler için ikinci plandaydı. Zamanla gerek yönetim giderleri gerekse devletin üstlendiği hizmetlerin artması kamu gelirlerini miktar olarak artırmakla kalmayıp çeşit olarak da arttırmış, böylelikle çeşitliliği olan vergiler önemli gelir kaynakları haline gelmiştir¹⁴.

Vergi çok çeşitli evrelerden geçip şekillenmiştir. Bu evrenin kırılma noktası verginin zorunlu olması (cebri) ya da zorunlu olmaması (ihtiyari) konusunda yaşanmıştır. Roma İmparatorluğu zamanında vergiler zorunlu bir yükümlülük iken Orta Çağ döneminde vergiler ihtiyari bir ödemeye dönüşmüştür. Öyle ki bu dönemde vergi kavramı "donum - bağış", "benevolence - hayır için yardım", "yardım - iade", "hediye - present" gibi kelimelerle ifade edilmiştir. Türkçe'de de "iane, imdadiye, yardım" gibi kelimeler vergi kavramını ifade etmek için kullanılmıştır¹⁵.

¹¹ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s. 159.

¹² Metin Erdem vd., *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitabevi, 1998, s. 90-93; Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s. 93-94.

¹³ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s. 92.

¹⁴ Fevzi Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir, 1995, s. 155.

¹⁵ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi*, s. 218.

Esasında vergi kavramının etimolojisi zamanla yerine oturmuş genel anlamda yedi aşamadan geçmiştir diyebiliriz. Bu aşamaların en başında hediyeler gelmektedir. Geçmişte bireyler servet veya gelirlerinin bir kısmını bağlı buldukları yönetime hediye olarak sunmaktaydılar. İkinci aşamada dinsel duygular ağır basmakta bu dönemde dinsel amaçlarla gönüllü ödemeler yapılmaktaydı. Bunun en somut örneği Müslümanların verdiği zekat ve oşürlerdir. Üçüncü aşama ise devlete yardım düşüncesinin oluşturulduğu ve bu şekilde biriken gelirlerdir. Dördüncü aşama ise yardım düşüncesinden sonra devletin yararı için bireylerin katlandığı fedakarlıktır. Beşinci aşama ise fedakarlığın yükümlülüğe dönüşmesidir. Fakat yükümlülüğe dönüştükten sonra verginin bir zorunluluk haline gelmesi zaman almış ve verginin bir zorunluluk olması 17. yüzyıldan sonra gerçekleştirilebilmiştir. Vergi tarihinin gelişiminde son aşama verginin devlet tarafından değeri ve oranının belirlenmesidir¹⁶.

Verginin tarihsel gelişimi çok eskilere dayandığı gibi verginin sonuna da ulaşmak mümkün değildir. Çünkü vergi, başı ve sonu olmayan sosyal, siyasal ve kültürel değişimlere bağlı hem ekonomik hem de sosyal bir olgudur. Vergi, insanlık tarihinde dönüm noktaları diyebileceğimiz bazı önemli olayların ana sebebi olmuştur. Tarihte ilk defa İngiltere'de 1215 Magna Karta Libertatum ile Kralın yetkileri vergiden dolayı ilk kez sınırlandırılmış, 1628 yılında ise "Haklar Dilekçesi" ve 1689'da "Haklar Demeci" ile Kralın yetkileri bir kez daha sınırlandırılmış ve hatta parlamentonun onayı olmadan vergi konulamayacağı hükme bağlanmıştır. 1776 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nin İngiltere'ye karşı ayaklanması, 1789 Fransız İhtilali ve 1804'te Osmanlı'da padişah ile ayanlar arasında Sened-i İttifak'ın imzalanması büyük oranda vergilerle ilgilidir¹⁷.

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergilere baktığımızda, vergiler "örfi vergiler" ve "şer'i vergiler" olmak üzere iki kısımdan oluşuyordu. Örfi vergiler (tekalif-i örfiye) işgal edilen ülkelerde eskiden mevcut olan ve devam ettirilen vergilerden oluşmaktaydı. Bu tür vergilere örfi vergiler denilmesindeki sebep, bu vergilerin işgal edilen yerlerdeki örf ve adetlere göre uygulanmış olmasıdır. Şer'i vergiler (tekalif-i

¹⁶ Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, Bursa: Ezgi Yayınları, 2010, s. 8.

¹⁷ Ahmet Kayan, "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar", s. 85-86, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/135/AhmetKAYAN.pdf (erişim tarihi: 23.06.2016).

şer'iyeye) ise, İslam Hukuku esaslarına göre düzenlenen vergilerdir. Bunlar: zekat, oşür (aşar), haraç ve cizyedir. İslamiyetin en esaslı ve yaygın vergisi olan zekat, kendisine gerekli olandan fazla malı bulunan bireyin malının kırkta birini fakirlere vermesidir. Oşür, Müslüman vatandaşların elinde bulunan arazinin mahsulünden alınan devlet hissesidir¹⁸. Cizye ise Osmanlı Devleti sınırları içinde yaşayan Müslüman olmayan erkeklerden alınan bir baş vergisidir. Hristiyan ve Yahudi erkekler askerlik yapmaz bunun yerine cizye adı altında vergi öderlerdi. Fetihler sonucu Osmanlı Devleti'ne bağlanan bazı beylik ve emirliklerden alınan maktu miktarlar ise haraçtır¹⁹.

Cumhuriyetin ilk yıllarında Osmanlı İmparatorluğundan kalan vergilerin, resimlerin ve birtakım harçların uygulanmasına devam edilmiş bu dönemde vergi sistemi ve yargıya yönelik çok sayıda düzenleme yapılmıştır²⁰.

Osmanlı vergi sisteminde vergi yükü daha çok tarıma yüklendiğinden Cumhuriyet dönemi bu dengesizliği düzenlemek için vergi sisteminde birtakım reformlara ihtiyaç duymuş ve bu reformlara 1925 yılında Aşarı kaldırmakla başlamıştır. Aşar vergisi devletin önemli gelir kaynaklarından idi. Aşarın kaldırılmasından sonra devletin gelir kaynağındaki azalma gümrük gelirleri ve dolaylı vergiler alanında yeni vergilerin konulmasıyla telafi edilmeye çalışılmıştır²¹.

1950 yılından itibaren gelir, kurumlar ve esnaf vergileri uygulanmaya başlanmış ve dağılık halde olan usul hükümleri VUK ile bir araya getirilmiş, düzenlenmiştir. Vergi tarihindeki bir diğer önemli gelişme ise 1985 yılında katma değer vergisinin yürürlüğe konulması olmuştur. 1990 ve 2000'li yılların başında ise yaşanan ekonomik kriz, doğal afetler (deprem gibi) sebebiyle ek vergiler uygulamasına gidilmiştir²².

Yukarıda ana hatlarıyla anlatılan vergiyle ilgili gelişmeler ışığında, Cumhuriyet dönemi süresince yapılan kanuni düzenlemelerin günümüz Türk vergi sistemini oluşturduğunu söylemek mümkündür²³.

¹⁸ Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi*, s. 219-220; Salih Turhan, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1979, s. 14.

¹⁹ M. Kamil Mutluer vd., *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2010, s. 73-74.

²⁰ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 237.

²¹ Nihat Edizdoğan, Niyazi Özker, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin, 2002, s. 5.

²² Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 238-239.

²³ Emine Orhaner, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Siyasal, 2007, s. 145.

1.1.2. Verginin Amaçları

Verginin temel amacı kamu giderlerini karşılamak olsa da vergi, ekonomik ve sosyal amaçları bulunan çok yönlü bir kavramdır. Vergiler toplumlar üzerinde mali, ekonomik, sosyal ve hatta ahlaki değerler açısından oldukça etkili ve yansımaları güçlü uygulamalardır. Öyle ki vergi yükümlülüğünde bulunan kişiler bu yükümlülüklerinden asla kaçamazlar. Bu durumu en iyi özetleyen Benjamin Franklin'in "*Hayatta iki şeyden kurtuluş imkanı yoktur: biri ölüm, diğeri vergi*" sözüdür.

Zamanla verginin işlevleri değişip, önemi arttıkça temel fonksiyonu olan, kamu harcamalarını finanse etme amacı günümüzde yerini başka fonksiyonlara da bırakmıştır. Verginin kamu harcamalarını finanse etmesi verginin "mali" ya da "fiskal" fonksiyonu iken, verginin kamu harcamalarını finanse etmek haricinde başka amaçlarla alınması verginin "ekstra fiskal" ya da "mali olmayan fonksiyonları" şeklinde ifade edilmektedir²⁴.

Verginin fiskal - extra fiskal ya da mali - mali olmayan fonksiyonlarını açıklamadan önce klasik ve modern iktisatçılara göre vergi tanımlarına kısaca değinmek yerinde olacaktır. Klasikler vergi tanımını "*Vergi, kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri ve nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal yükümlülüktür.*" şeklinde yapmıştır. Modern maliyeciler ise vergi tanımını "*Vergi, kişilerden kamu harcamalarını karşılamak ve devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak, doğrudan doğruya istenen parasal bir yükümlülüktür.*" biçiminde yapmıştır²⁵. Bu tanımlardan hareketle Klasik iktisatçıların vergilerin salt mali fonksiyonuyla ilgilendikleri görülürken modern iktisatçıların vergilere ekonomik ve sosyal hayata müdahale misyonu yüklediğini görmekteyiz.

²⁴ Pehlivan, *Kamu Maliyesi*, s. 97.

²⁵ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 1992, s. 136-137.

1.1.2.1. Verginin Mali Amacı

Verginin geçmişten beri üstlendiği asli görevi mali amaçlıdır. Keza 19. yy. da, vergiler mali amaçlara ulaşmak için araç niteliğinde kullanılmıştır²⁶. Verginin tarihsel gelişim süreci içinde rol oynayan klasik nitelikteki amacı, devletin topluma karşı yüklendiği görevler içerisinde yer alan adalet, eğitim, ulaşım, alt yapı, sağlık gibi kamu hizmetlerini vatandaşlarına sunabilmek ve kamu harcamalarını karşılayabilmek adına optimal düzeyde bir gelir sağlamaktır²⁷.

Tarafsız devlet anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkan mali fonksiyon verginin geleneksel bir fonksiyonudur. Mali fonksiyonuna göre, vergiler kamu harcamalarını karşılamak için alınır. Kamu harcamalarındaki artış ile vergilerdeki artış birbiriyle uyum içinde olmalıdır. Yoksa ya vergilerde yapılan farklı düzenlemelerle vergi gelirleri artırılır ya da kamu harcamalarının azaltılması yoluna gidilir ki bu durum toplumun ekonomik ve sosyal yapısı bakımından oldukça zordur²⁸.

Vergilerin mali fonksiyonları bir ülkede vergi ahlakının aşılması ile vergi bilincinin oluşturulması, vergi kayıp ve kaçakçılığının minimum düzeye indirilmesi, vergi tabanının genişletilmesi, vergi tarifelerinin oranlı olarak uygulanması gibi birtakım çabaların sonucunda başarılı olacaktır²⁹.

1.1.2.2. Verginin Ekonomik Amacı

Devlete gelir sağlamak, sosyal adaleti sağlamak gibi verginin mali ve sosyal amaçlarının yanı sıra vergi artık iktisat politikasının etkili bir aracı haline gelmiştir. Vergilerin yatırımları özendirmek, yönlendirmek, geliri yeniden dağıtmak ya da tam istihdamı sağlamak gibi ekonomik amaçları da bulunmaktadır³⁰.

Verginin ekonomik fonksiyonu daha çok ekonominin hedeflere ulaşmasını sağlamak için devletin vergisel yöntemlerle ekonomiye müdahale etmesidir. Çünkü vergiler de devletin ekonomiye müdahale araçlarından biridir. O halde yatırım

²⁶ Nihat Edizdoğan vd., *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012, s. 144.

²⁷ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 122; Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, s. 157.

²⁸ Aytac Eker, Kamil Tüğen, *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir: Takav Matbaası, 1995, s. 155.

²⁹ Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, s. 157.

³⁰ Selahattin Tuncer, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 119.

kararları üzerindeki olumsuz etkiyi kaldırmak, tasarrufları teşvik etmek, çeşitli tasarruf araçları içinde en iyi tahsisi sağlamak ve risk üstlenmeyi teşvik edici olmak verginin ekonomik fonksiyonu gereğidir³¹.

Verginin ekonomik fonksiyonun bir parçası vergi istisnaları veya bazı mükelleflere tanınan vergi muafiyetleridir. Devlet, döviz konusundaki sıkıntılarını aşmanın bir yolu olarak vergi avantajları sağlayıp devlete döviz getirecek hizmetleri teşvik eder. Kazanılan dövizlerin yurda getirildiği belgelendirildiğinde elde edilen gelirin bir kısmı vergiden istisna edilebilir. Böylelikle ülkeye döviz sokularak ülkede döviz darboğazı aşılacak amaçlanır. Bunun yanında iş hacimleri sınırlı olan küçük esnafa vergi muafiyeti tanınarak bu kesimin ekonomiye katkılarını canlı tutmak ve katkılarını artırmak amaçlanmıştır³².

1.1.2.3. Verginin Sosyal Amacı

Vergi salt ekonomik ya da mali amaçları değil sosyal amaçları da güdebilir. II. Dünya Savaşı'nın yaşandığı yıllarda verginin sosyal amaçla toplanması ağır basmış, kalkınmanın sağlanması ve yoksullukla mücadelede vergi sosyal bir araç olarak kullanılmıştır. Bu dönemde verginin mali, ekonomik fonksiyonlarının yanı sıra sosyal fonksiyonunun da devreye girdiği görülmektedir³³.

1982 Anayasamızın 73. maddesinde de verginin sosyal amacı vurgulanmış "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*" denilmiştir. Devlet yüksek gelir grubundaki kişilerin gelirlerini artan oranlı tarifelerle vergilendirirken, gelir seviyesi düşük olan kesimlere transfer ödemeleri yaparak, eğitim, sağlık gibi hizmetlerden faydalanmaları için dolaylı yahut dolaysız bir biçimde gelir dağılımını iyileştirmeye çalışır³⁴. Böylece devlet, adil ve dengeli vergilendirme sistemiyle yüksek gelir grubu ile düşük gelir grubu arasındaki uçurumu azaltarak sosyal amacına ulaşmaya çalışır.

Görüldüğü üzere, vergi, devlete gelir sağlama işlevi yanında sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde de bir araç olarak kullanılmaktadır. Verginin sosyal yönüne

³¹ Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, s. 157; Eker, Tüğen, *Kamu Maliyesine Giriş*, s. 155.

³² Eker, Tüğen, *Kamu Maliyesine Giriş*, s. 156.

³³ Gülay Akgül Yılmaz, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013, s. 131.

³⁴ Kamil Tüğen, *Devlet Bütçesi*, İzmir: Bassaray Matbaası, 2014, s. 27.

işaret eden ilk maliyeci A. Wagner olmuştur. Wagner, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin ve hatta adaletsizliklerin giderilmesinde vergilerin etkin bir biçimde kullanılabileceğini savunmuştur. Keza vergiler sosyal güvenliği sağlamak, uyuşturucu ve alkol kullanımının azaltılması, çevre düzenlemesi ve nüfus artış hızının azaltılması gibi sosyal içerikli konularda araç olarak kullanılmaktadır. Örneğin şehirlerde negatif dışsallık etkisi yaratan çevre kirlenmesine (hava ya da su) yönelik önemler bazında çevreyi kirletenlerin kirletme oranında vergi ödemesi verginin sosyal sorunlarda da etkili bir amaç olduğuna bir kanıttır³⁵.

Ayrıca, devlet uyguladığı vergi politikaları ile toplumun sağlığını, ahlakını menfi etkileyecek alışkanlıkları azaltmak amacıyla bazı maddeler üzerinden vergi alır. Örneğin alkollü içecekler, tütün ve uyuşturucu gibi tehlikeli maddelerin kullanımının azaltılması için bu tüketim maddelerine getirilen vergiler toplumun sağlığına yönelik uygulanan bir tür politikalar³⁶.

1.2. VERGİ SUÇU KAVRAMI

Genel olarak suç ve cezalar TCK'da yer alırken vergi alanına ilişkin suçlar "vergi suçları" olarak nitelendirilip, başta VUK olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında düzenlenmiştir³⁷. VUK 331. maddesinde, "*Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar.*" denilerek vergi suçu işleyenlerin cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi suçu, vergi yükümlüsü, sorumlusu yahut vergilendirmeye yetkili olan memurların vergi kanunlarında belirlenen biçimsel ve maddi yükümlülüklerin yerine getirilmemesi neticesinde ortaya çıkan ve hem devleti gelir kaybına uğratan hem de kamu düzenin bozulmasına yol açan ekonomik bir suçtur³⁸.

³⁵ Eker, Tüğen, *Kamu Maliyesine Giriş*, s. 156-157.

³⁶ Nihat Edizdoğan vd., *Kamu Maliyesi*, s. 147.

³⁷ Berrak Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 8, Sayı 92, (2012), s. 50-51.

³⁸ Metin Mollamustafaoğlu, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2010, s. 57-58.

1.2.1. Suçun Tanımı

TCK suç kavramını genel olarak yapmamıştır. Ancak TCK 2. maddesi "Suçta ve cezada kanunilik ilkesi"³⁹ sonucu her bir suç (örneğin, kasten öldürme, hırsızlık, cinsel saldırı vb.) ayrı ayrı tanımlanmıştır⁴⁰. Ceza kanununda ayrıca suç tanımının yapılmaması bunun yerine hangi fiillerin suç teşkil ettiğinin belirtilmesinden hareketle, Hakeri suçu "*kanunun bir ceza hukuku yaptırımı ile karşıladığı fiil*" şeklinde ifade etmiştir⁴¹.

Birçok kavramda olduğu gibi suç kavramının çeşitli izahlarına rastlanmaktadır. Özbek ve arkadaşları suç tanımını "*tipe uygun, hukuka aykırı, kasten işlenen neticeli ve icrai nitelikteki bir insan davranışdır.*"⁴² şeklinde ifade etmiştir. Bir başka tanımda suç, toplumsal düzenin devamı için gerekli olan hukuki değerlerin bilerek ve isteyerek ihlal edilmesi ya da bu değerlerin korunması amacıyla konulan kurallara karşı özensizliği ifade eden insan davranışları şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan tanımlar doğrultusunda suçu, hukuki değerlerin kasten ya da taksirle ihlal edilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür⁴³.

Modern ceza hukukunun faili değil fiili esas aldığı söylenebilir. Suçu gerçekleştiren faildir. Failin sorumluluğunun hukuksal dayanağı ise, onun davranışdır. Bu davranışın ceza hukuku alanına girmesi için davranışın tipe uygun ve hukuka aykırı olması gerekmektedir⁴⁴. Öğretide, tipte yer alan objektif unsurlara

³⁹ TCK Madde 2 Suçta ve cezada kanunilik ilkesi

"(1) Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.

Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.

(2) İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.

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

⁴⁰ Veli Özer Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayınevi, Eylül 2015, s. 212-213.

⁴¹ Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, Ağustos 2014, s. 137.

⁴² Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 213.

⁴³ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 7.

⁴⁴ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 148.

tipikliğin maddi unsurları, subjektif unsurlara da tipikliğin manevi unsurları denilmektedir⁴⁵.

Hem tipe uygunluk hem de hukuka aykırılık durumu haksızlığı ifade eder. Bu haksızlık ceza hukuku tarafından belirlenir ve davranışı gerçekleştiren kişinin kusurlu olup olmadığına bakılır. Öztürk ve Erdem suçu, "*tipe uygun, hukuka aykırı, kusurlu bir insan davranışı*" olarak tanımlamışlardır. Görüldüğü gibi ceza hukukunun hareket noktasını davranış oluşturmaktadır. Bu davranış ise herhangi bir davranışla değil, tipe uygun davranışla açıklanmaktadır⁴⁶.

1.2.2. Vergi Suçu Tanımı ve Özellikleri

Yereli vergi suçunu, "*vergi mükellefleri, vergi sorumluları ve vergi idaresi ile bunların dışında olup ancak vergi suçu sayılan fiil ile ilişkisinin varlığı tespit edilen üçüncü kişilerin, Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarında belirtilen ödev ve görev hükümlerine cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmeleridir.*" şeklinde ifade etmiştir⁴⁷.

Vergi suçları, vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu ya da vergilendirme faaliyetlerinde görevli kişiler tarafından işlenmektedir. Vergi sorumlusu ve yükümlüsü tarafından işlenen vergi suçları "doğrudan doğruya vergi suçları", vergi suçlarının vergilendirme işlemi yapan memurlar tarafından işlenmesi "görevden doğan vergi suçları" olarak adlandırılmaktadır⁴⁸.

Vergi suçlarının oluşması için devletin vergi kaybına uğraması şart olmamakla birlikte belirli vergi suçları, devletin vergi kaybına uğrama ihtimali göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere, vergi suçunun oluşmasında

⁴⁵ Mahmut Koca, İlhan Üzülmöz, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 102.

⁴⁶ Öztürk, Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri*, s. 148.

⁴⁷ Ahmet Burçin Yereli, "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 237, (Mayıs 2001), s. 113.

⁴⁸ Şükrü Kızılot, "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, TOOB-Adalet Bakanlığı, Ankara, (Ekim 2005), s. 188.

devletin vergi kaybına uğramasının yanı sıra vergi kaybına uğrama ihtimali de düşünülmüştür⁴⁹.

Vergi suçları tıpkı vergiler gibi kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bu durum vergi ceza hukukundaki kanunilik ilkesinin bir sonucudur. Anayasamızın 73. maddesinde kanunilik ilkesi, "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" şeklinde ifade edilmiştir. Yani, vergi suçlarının oluşması için yapılan eylemin kanunlar dahilinde olması ve bu kanuna aykırı eylemi vergi mükellefi, vergi sorumlusu veya bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin yapması gerekmektedir⁵⁰.

Vergi suçlarına ilişkin bir diğer önemli husus ise, TCK'nın 2. maddesinin işaret ettiği kıyas yasağıdır. TCK'nın 2/3. maddesi gereğince, "*Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*". TCK'nın 2/3. maddesinde belirtildiği üzere, uygulayıcıların vergi kanunlarını aşması vergi hukukunda mümkün değildir. Yargıç ve idare, kanunilik ilkesi gereği kanuna bağlı olmak zorundadır. Vergi hukukunun temel yapı taşı olan bu ilke uygulamada yorum yolu ile yeni vergi yükümlülüğü koymak ya da mevcut vergi yükümlülüğünü azaltma ya da ağırlaştırma gibi keyfi uygulamaların önüne geçer⁵¹.

1.2.2.1. Vergi Suçlarının Tasnifi

VUK'ta düzenlenen vergi suçlarının bir kısmı kabahat olarak nitelendirilir ve bu suçlara vergi idaresi tarafından para cezası verilir. Bunlara "idari (mali) nitelikteki vergi suçları" denir. Bu kapsamda vergi ziyai suçunu ve usulsüzlük suçlarını (genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük) sayabiliriz. Kaçakçılık, vergi mahremiyetini ihlal, kaçakçılığa iştirak, mükelleflerin özel işlerini yapma gibi vergi suçlarına ise, ceza mahkemeleri tarafından hürriyeti bağlayıcı nitelikte adli cezalar öngörülür. Bu tür

⁴⁹ Mehmet Altundiş, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi", *Ankara Barosu Dergisi*, Y. 65, S. 1, (2007), s. 169; Şafak Ertan Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2008, s. 33.

⁵⁰ İbrahim Darbaş, *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin 2014, s. 19.

⁵¹ Hakan Birsenoğlu, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt VII, Sayı 3-4, (Aralık 2003), s. 168-169.

suçlara "adli nitelikli vergi suçları" denilmektedir⁵². Öyleyse, yaptırımını, idari para cezası olan eylemler "vergi kabahatleri"; hapis cezası olan eylemler ise "vergi suçları" olarak adlandırılmaktadır⁵³.

1.2.2.1.1. İdari (Mali) Nitelikteki Vergi Suçları

VUK'ta düzenlenen idari (mali) nitelikli vergi suçlarını vergi ziyayı ve usulsüzlük oluşturmaktadır⁵⁴. Vergilere ilişkin suç ve kabahatlerin önemli kısmı VUK'ta düzenlenmiş olsa da vergi kanunlarının yeterli kalmadığı noktada TCK'ya başvurulur. Kabahatler ise 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda⁵⁵ düzenlenmiştir.

Hukuka aykırı eylemler hukuk düzeninde bazen hafif ihlaller biçiminde olurken bazen de ağır ihlaller biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Bu noktadan hareketle, hukuk düzenini ihlal eden eylemlerden daha ağır sayılan ihlalleri suç, hafif sayılan ihlalleri ise kabahat şeklinde bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Görüldüğü gibi iki kavramda da hukuka aykırı bir davranış söz konusuysen suçta ağır ihlaller, kabahatte hafif ihlaller söz konusudur⁵⁶.

Kabahat tanımı Kabahatler Kanunu 2. maddesinde ifade edilmiştir. İlgili kanun maddesine göre, "*Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır.*".

Kabahatler, gerçek veya tüzel kişiler tarafından işlenen, tespiti idari usullerle yapılan ve neticesinin idarelerin verdiği idari para cezalarına dayanır. Suçlar ise, sadece gerçek kişilerin işlediği, tespiti adli usullerle yapılan ve ceza mahkemeleri tarafından verilen hapis veya adli para cezası yaptırımına dayanır. Ayrıca, kabahatlere ilişkin verilen cezalarla amaçlanan mali düzeni sağlamak iken suçlara verilen cezaların mantığı kamu düzenini sağlamaktır⁵⁷.

⁵² Yereli, "Adli Yargının Görev Alanı", s. 113; Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 52.

⁵³ Cavit Hekim, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2013, s. 5.

⁵⁴ Nazlı Kübra Çelik, "Ceza Hukuku Boyutu İle Vergi Kaçakçılığı Suçu", *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu*, Bursa: Ekin, (Aralık 2015), s. 61.

⁵⁵ RG. 31.03.2005, No. 25772 (Mükerrer).

⁵⁶ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s. 4.

⁵⁷ Doğan Şenyüz vd., *Vergi Hukuku*, s. 196.

1.2.2.1.1.1. Vergi Ziyayı Kabahatı

Vergi ziyayı cezası VUK'un 344. maddesinde, vergi ziyasının tanım ve şartları madde 341'de düzenlenmiştir⁵⁸. VUK'un 341. maddesinde vergi ziyayı kavramı tanımlanmış ve vergi ziyasına sebep olan haller belirtilmiştir. Madde metni şu şekildedir:

"Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

VUK 341. maddesi, vergi ziyayı kavramını tanımlamakla birlikte vergi ziyasının oluşmasında iki unsurdan bahsetmektedir. Birinci unsur, vergi ödevlisinin vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirmesidir. İkincisi, bu yüzden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir⁵⁹.

Vergi ziyayı kabahatini işleyen mükellef ve sorumlu hakkında verilecek ceza VUK 344. maddesinde, *"341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir."* şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca, VUK 344. maddesi ikinci fıkrasında, anılan Kanunun 359. maddesinde yazılı olan fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verildiğinde bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanacağı belirtilmiştir.

VUK 344. maddesinin son fıkrasına göre, kanuni süre geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de ziyaa uğratılan verginin yarısı tutarında vergi ziyayı cezası kesileceği belirtilmiştir. Ancak, bu beyannamenin vergi incelemesine

⁵⁸ Ümit Süleyman Üstün, *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya 2001, s. 16.

⁵⁹ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 165.

başlanılmadan ya da takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verilmiş olması gerekir⁶⁰.

1.2.2.1.1.2. Usulsüzlük Kabahatleri

Usulsüzlük genel tanımıyla vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. (VUK md. 351). Usulsüzlük kabahati, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak ikiye ayrılır. Burada belirtmek gerekir ki, Kanunda "genel" tanımına yer verilmemişse de kanun koyucu bir kısım usulsüzlük fiilini "özel" olarak nitelendirdiğinden diğerleri de literatürde genel olarak adlandırılmıştır⁶¹.

VUK, usulsüzlük kabahatini 352. madde kapsamında "I inci derece usulsüzlükler" ve "II inci derece usulsüzlükler" şeklinde fiillerin ağırlığına göre gruplandırmıştır⁶².

Birinci derece usulsüzlükler şunlardır:

- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması,
- VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması,
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması,
- Çiftçiler tarafından VUK 245. madde hükmüne göre muhtar ve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi,
- VUK'un kayıt nizamına ait hükümlerine (md. 215-219) uyulmamış olması (Her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır),
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi,

⁶⁰ Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2016, s. 181.

⁶¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 146.

⁶² Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 173-174.

- Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır),

- Diğer ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde, tarh zamanı geçmesine rağmen verginin tarh ettirilmemiş olması,

- Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) beyannamelerinin 15 gün beklendikten sonra tebliğ edilmek şartı ile verilen ek 15 günlük süre içerisinde verilmiş olması.

İkinci derece usulsüzlükler ise şunlardır:

- VİV Beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342/1. maddesinde belirtilen süre (15 gün) içinde verilmiş olması,

- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması,

- Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirme hariç),

- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,

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

- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin şekil ve içeriğe uymaması,

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

Genel usulsüzlük kabahatinin VUK'un ekinde yer alan cetvellere göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu cetvelde yer alan ceza miktarları, kabahat unsurunun derecesi ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliği göz önünde tutularak belirlenmiştir. Ayrıca, VUK 352/1. maddesi uyarınca, usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir⁶³.

Özel usulsüzlükler ve cezaları belirli sınıflandırmalar halinde VUK'un 353 ve 355. maddelerinde yer almıştır. VUK'un 353. maddesinde, "*Fatura ve benzeri evrak*

⁶³ Hüseyin Güçlü Çiçek, Hatice Herek, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt XXXII, Sayı I, (2012), s. 319.

verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması", ilgili kanunun 355. maddesinde ise, "damga vergisinde ve bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlara ceza" başlığı altında özel usulsüzlük halleri düzenlenmiştir⁶⁴.

Görüldüğü gibi özel usulsüzlükler, VUK 353. ve 355. maddelerinde düzenlenmiş olup genel anlamda fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu ve diğer belgelerin verilmemesi ya da alınmamasına ilişkindir. Ayrıca, günü gününe defter kaydı, vergi levhası bulundurulması, bilgi vermekten çekinilmemesi gibi başka şekli ödevlere uyulmaması da özel usulsüzlük kapsamında değerlendirilmiştir. Özel usulsüzlük halleri özünde vergi mükelleflerini ilgilendirse de 353. maddenin 3. bendinde vergi mükelleflerinden mal ve hizmet alımı yapan, fakat belge almayan nihai tüketicilerde bu kapsamda cezaya muhatap olmuştur⁶⁵.

Burada bir kez daha dikkat çekelim ki, genel usulsüzlüğe ilişkin cezalar Kanuna bağlı cetvelerde, özel usulsüzlüğe ilişkin cezalar ise fiillerin düzenlendiği maddede düzenlenmiştir. Özel usulsüzlük fiilleri için büyük ölçüde maktu para cezaları öngörülmüştür. Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması ya da farklı meblağlara yer verilmesi halinde belgede yazılması gereken tutarın %10'nundan az olmamak şartıyla ve vergi kanununa bağlı genel usulsüzlük cetvelinde yer alan maktu tutar uygulanmaktadır⁶⁶.

1.2.2.1.2. Adli Nitelikteki Vergi Suçları

Vergi borçlarının zamanında ödenmemesi ve eksik ödenmesi hazineyi vergi kaybına uğratar. Hem hazinenin vergi kaybına uğraması hem de kamu düzeninin ihlal edilmesi halinde artık idari cezalar yeterli olmaz ve ceza mahkemelerince verilen cezalar ve müeyyideler uygulanır⁶⁷.

⁶⁴ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 178.

⁶⁵ Çiçek, Herek, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi", s. 319.

⁶⁶ İsmail Hakkı Aydoğdu, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2009, s. 135-136; Çiçek, Herek, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi", s. 319.

⁶⁷ Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", *TBB Dergisi*, Sayı 64, (2006), s. 120.

Vergi suçları işleyen faile⁶⁸ ekonomik nitelikli cezaların verilmesi esas alınmıştır. Ancak, vergi kaçakçılığı gibi devletin gelirlerini azaltmak dışında vergi sistemini, adalet olgusunu ve kamu düzenini bozan vergi suçlarına ilişkin suçlarda devlet, alacağının yanı sıra bu suçlar için caydırıcı yaptırımlar uygulamaktadır. Nitekim, böylesine ağır sonuçlara yol açan vergi suçları için ceza mahkemeleri tarafından verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar uygun görülmüştür⁶⁹.

VUK'ta yer alan adli nitelikteki vergi suçları kapsamına kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu girmektedir⁷⁰.

1.2.2.1.2.1. Kaçakçılık Suçu

VUK'un 359. maddesinde yer alan kaçakçılık suçları konumuzun özünü teşkil ettiği için ilerleyen bölümlerde ayrıntılı biçimde ele alınacaktır. Bu nedenle burada kaçakçılık suçunun tanımı ve madde metni ile sınırlı kalınmıştır.

VUK 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu, devlet hazinesine karşı işlenen ve yaptırımını hürriyeti bağlayıcı cezalar olan ekonomik nitelikli suçlardır⁷¹. Vergi kaçakçılığı suçu sadece devlet hazinesinde azalmalara neden olmaz. Vergi kaçakçılığı aynı zamanda topluma karşı, mali otoritenin zayıflamasına belki de çökmesine neden olmakta ve tüm bunların sonucunda kamu düzenini bozmakta ve devlet otoritesini sarmaktadır⁷².

VUK 359. maddede yer alan "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları"na ilişkin madde metni aşağıdaki biçimdedir:

⁶⁸ Adli vergi suçlarında fail gerçek kişiler açısından mükellef, vergi sorumlusu ya da herhangi biri olabilir. Burada failleri VUK'ta yer alan suçlar itibarıyla ayrıştıracak olursak, kaçakçılık suçu, mükellef, sorumlu ya da herhangi bir kimse; vergi mahremiyetinin ihlali suçu, kanunda belirtilen kişiler; mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, kanunda belirtilen edilen kişiler; haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, herhangi bir kimse; Ekim Sayım Beyanına ilişkin görevi ihmal veya suistimal suçu, kanunda belirtilen kişilerdir (Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 159).

⁶⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 383.

⁷⁰ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 232-233; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 385. Ayrıca, Şenyüz, ceza mahkemelerince ceza hükmüne esas alınması gereken vergi suçlarına, vergi mevzuatına özgü bir suç olan ve VUK dışında yer alan "Vergi Kimlik Numarasını bildirmemek veya kullanmama" suçunu da eklemiştir.

⁷¹ Birol Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, 2015/1, s. 330.

⁷² Çelik, "Ceza Hukuku Boyutu", s. 63-65.

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

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

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

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

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

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

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

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

Suç tipinde öngörülen neticenin oluşabilmesi için kanunda birkaç hareket gösterilmiş ve bu hareketlerden sadece birinin yapılmasıyla tipikliğin gerçekleşeceği kabul edilmişse, seçimlik hareketli suç söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda, VUK 359. maddede düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, seçimlik hareketli bir suçtur. Sonuç olarak, madde kapsamında belirtilen hareketlerden bir tanesinin yapılması bu suçun oluşması için yeterlidir⁷³.

⁷³ Kerametdin Tezcan, Nebahat Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki", Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan, s. 104.

1.2.2.1.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Vergilendirme faaliyetleri sonucunda yükümlülerin kişisel ve ticari nitelikte bilgilerine ulaşılır ve bu bilgiler saklanır. Yükümlülere ait bu bilgilerin amacı dışında kullanılması, üçüncü kişilerle paylaşılması yükümlüler açısından hem maddi hem de manevi anlamda zarar oluşturacağı ve bu durumun özel yaşamın gizliliği ilkesine de aykırı olması sebebiyle yasaklanmıştır⁷⁴.

Vergi mahremiyeti ihlal suçunun failleri VUK 5. madde⁷⁵ ve Mükerrer madde 242'de sayılan vergi mahremiyetine uyma zorunluluğu bulunan kişilerdir. Yani bu suç fail açısından özgü suçtur. Bu suçun konusunu VUK madde 5'te belirtilen şahıs, işlem ve hesap durumu, iş, işletme ya da mesleğe ilişkin öğrenilen sırlar yahut gizli kalması gereken diğer hususlar oluşturmaktadır⁷⁶.

VUK 362. maddesi, vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, TCK'nın 239. maddesi⁷⁷ hükümleri kapsamında cezalandırılacağını hüküm altına almıştır.

⁷⁴ Çetin Arslan, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3 (2), (2013), s. 15-28.

⁷⁵ VUK Madde 5 Vergi mahremiyeti

"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 lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;
2. (Değişik : 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar;
3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler;
4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder."

⁷⁶ Arslan, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu", s. 28.

⁷⁷ TCK Madde 239 Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması

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

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

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

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

1.2.2.1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Vergilendirmeye yönelik işlemler konusunda, vergi incelemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görev yapanlar yükümlülerin özel işlerini yaptıkları takdirde VUK 363. maddesinde düzenlenen suç işlemiş olurlar. Bu suçta mükellefin özel işini ücret karşılığı ya da ücret almadan yapmaları yahut sürekli veya arazi yapıp yapmamalarına bakılmaksızın ceza verilir. Örneğin, vergi dairesinde çalışan bir memurun kendi dairesine kayıtlı olan ya da olmayan bir mükellefin beyannamesini doldurması mükellefin özel işini yapma suçu kapsamına girer⁷⁸.

Mükellefin özel işini yapanlara ilişkin cezalandırma yöntemi TCK'nın 257. maddesine atıfla VUK madde 363'te belirtmiştir. VUK 363. maddesi şu şekildedir:

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

Yukarıdaki kanun metninde de belirtildiği üzere, memurlardan yasağa aykırı bulunanlar TCK 257. maddesi 2. bendi uyarınca, *"Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."*

1.2.2.1.2.4. Haysiyet, Şeref ve Haklara Tecavüz Suçu

Mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemeyeceği VUK 5. maddesinde yer almıştır. Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, vergi mahremiyeti ihlalinin istisnaları düşünülerek kişilerin haysiyet ve şereflerine tecavüz edilmesini önlemek amacıyla kanun koyucu tarafından düzenlenmiştir⁷⁹.

Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu, bu bilgilere ulaşanlar tarafından işlenebilir. Yani, suçu işleyebilecek olan herhangi bir kimse olacağından doğrudan fail göstermek mümkün değildir. Bu suçu işleyen failer vergi mahremiyetini de ihlal

⁷⁸ M. Erkan Üyümez, *Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2004, s. 283.

⁷⁹ Darbaş, *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı*, s. 26.

etmiş olurlar. Şöyle ki, mahremiyeti olan vergi bilgisine ulaşabilenler ancak bu bilgilere erişim izni olan yetkili kişilerdir. Dolayısıyla yetkili kişi elde ettiği bu bilgilerle haysiyet, şerefe tecavüz suçu işlemesi halinde vergi mahremiyetini de ihlal etmiş olur⁸⁰.

Haysiyet ve şerefe tecavüz suçuna ilişkin yaptırım vergi kanunlarında yer almadığı için TCK'nın 125. maddesinde hakaret suçu kapsamında, üç aydan iki yıla kadar hapis ya da adli para cezası ile cezalandırılır⁸¹.

1.2.2.1.2.5. Ekim Sayım Beyanlarını Denetlememe Suçu

VUK 243. maddesine göre, zirai işletmeleri, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁸² 54. maddesinde yazılı işletme büyüklüklerinin üstünde bulunan çiftçilerin, zirai işletmelerinin bulunduğu köy ve mahallerinin muhtarlarına müracaat ederek ekim sayım beyanında bulunmaları gerekmektedir. Aksi halde bu yükümlüler usulsüzlük suçu işlemiş olurlar. Muhtar ve ihtiyar heyetlerinin de VUK 243. maddede belirtilen hükümlerine göre yapılan beyanların doğruluğunu tahkik etmeleri gerekmektedir (VUK md. 245).

VUK 246. maddesine göre, muhtar ve ihtiyar heyetleri üyelerine Maliye Bakanlığınca takdir ve tayin edilecek miktarda ücret verilir, görevlerini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen muhtar ve ihtiyar heyetleri bu ücrete müstahak olmazlar.

Bu suçun faili "görevi kötüye kullanma"⁸³ suçundan dolayı görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleridir⁸⁴. Faile verilecek ceza TCK'nın görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre uygulanır (VUK md. 246).

⁸⁰ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 257.

⁸¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 493.

⁸² RG. 06.01.196, No. 10700.

⁸³ TCK Madde 257 Görevi Kötüye Kullanma

"(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

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

(3) İrtikâp suçunu oluşturmadığı takdirde, görevinin gereklerine uygun davranması için veya bu nedenle kişilerden kendisine veya bir başkasına çıkar sağlayan kamu görevlisi, birinci fıkraya hükmüne göre cezalandırılır."

⁸⁴ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 258.

2. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI

2.1. SUÇLA KORUNAN HUKUKİ YARAR

Hukuksal değer kavramının özünde devlet - birey ilişkileri ve devletin amacına verilecek olan anlam bulunmaktadır. Nitekim devlet doğrudan doğruya ödevlerini ve ceza normlarının amacını yasaklarına ilişkin hükümlerle belirlemiş, böylelikle hukuksal değerlerin korunmasını amaçlanmıştır⁸⁵.

Vergi suçları devlet hazinesine yönelik işlenen suçlardır. Vergi suçlarında hukuki konunun temelini hazinenin zarara uğratılmasının önlenmesi oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi suçları ile ihlal edilen menfaat "hazine yararı"dır. Hazine yararı, korunan hukuki menfaat olan kamu yararıyla özdeşleşmektedir. Özetle vergi suç ve cezalarının amacı, vergi yasaları ile mükelleflerin vergi borçlarını eksiksiz ve zamanında ödemesini sağlayarak hazinenin vergi kaybını önlemek ve kamu yararını sağlamaktır. Korunan hukuki menfaat olan "hazine yararı" ile "kamu yararı" birbirini tamamlayan kavramlardır⁸⁶.

Özen'e göre, kaçakçılık suçunun işlenmesinde ihlal edilen iki değer bulunmaktadır ve bu söz konusu değerler korunmak istenmektedir. Bu değerlerin en başta geleni devletin ekonomik çıkarı, diğeri ise belge üzerinde yapılan sahtecilik dolayısıyla kamunun bu belgelere duyduğu güven ve bu belgelerin ispat değerini korumaktır⁸⁷.

⁸⁵ Yener Ünver, *Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003, s. 38.

⁸⁶ Mualla Öncel vd., *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 209.

⁸⁷ Mustafa Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 4.

2.2. SUÇUN KONUSU

Kanunlara göre suç sayılan eylemlerde iki konudan bahsedilir. Bunlardan biri suçun maddi konusu, diğeri ise suçun hukuki konusudur. Suçun hukuki konusu soyuttur, maddi konusu ise hukuki konunun aksine somuttur⁸⁸. "*Suçun hukuki konusu kanun maddesinde yer alan şeydir. Failin hareketi buna yöneliktir. Suçun maddi konusu suçta konu olan bir madde, eşya veya insandır.*"⁸⁹.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturur. Suçun konusu kapsamında vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan kanuni defterlerden bahsedip yine suçun konusu çerçevesinde değerlendirilen kayıt ve belgelerle muhafaza ve ibraz mecburiyetinden bahsedeceğiz.

2.2.1. Kanuni Defterler

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin toplanmasında ya da doğru hesapların kontrolünde mükelleflerin tuttuğu defterler oldukça önemlidir. Zira VUK ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)⁹⁰ gibi kanunlar işletmelere defter tutma yükümlülüğüne ilişkin zorunluluklar getirmektedir.

VUK'un ikinci kitap, ikinci kısmında 171. maddeden başlayarak 226. maddede dahil olmak üzere on bölümden oluşan hükümlerde mükellefin defter tutma yükümlülüklerine yer verilmiştir. Vergi uygulamasında mükellefe defter tutma yükümlülüğü getirilmesinin amaçları VUK madde 171'de sıralanmıştır:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. (Değişik : 30/12/1980 - 2365/23 md.) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."

⁸⁸ Özen, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi, s. 5.

⁸⁹ Doğan Soyaslan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 10. Baskı, Ankara: Yetkin, 2014, s. 663.

⁹⁰ RG. 14.02.2011, No. 27846.

VUK 172. maddesinde kimlerin defter tutması gerektiğini açıkça belirtmiştir. Bu madde gereğince, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçi olan her gerçek ve tüzel kişiler defter tutmak zorundadırlar. Bunların istisnalarına ise VUK 173. maddesinde⁹¹ yer verilmiştir.

VUK, ikinci kitabın ikinci kısım, üçüncü bölümü madde 182'den başlayarak madde 226'da dahil olmak tutulması zorunlu olan defterleri ve kayıtları, kayıt nizamlarını ve defterlerin tasdikine ilişkin düzenlemeleri hüküm altına almıştır. VUK madde 182'de bilanço esasında tutulacak defterlerin yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri; VUK madde 193'te işletme hesabı esasında tutulacak defterlerin işletme hesabı defteri olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, sınai müesseselerde imalat defteri (VUK md. 197), yabancı nakliyat kurumlarında hasılat defteri (VUK md. 207), depo (ardiyeler dahil) işletenlerle nakliye ambarlarında ambar defteri (VUK md. 209), serbest meslek kazançlarında serbest meslek kazanç defteri (VUK md. 210), zirai kazançlarda çiftçi işletme defteri (VUK md. 213) tutulması zorunlu olan defterlerdir.

TTK'nın "defter tutma yükümlülüğü" başlıklı, 64. maddesinde her tacirin, ticari defteri tutmak ve defterlerinde ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç - alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorunda olduğu belirtilmiştir.

Sonuç olarak, VUK'ta defter tutmanın amacı, mükelleflerin vergiye ilişkin sermaye, servet ve durumundaki değişikliklerini, vergi ile ilgili muamelelerini, hesapları üzerinden üçüncü şahısların vergiye yönelik durumlarını kontrol etmek ve incelemektir. TTK'da defter tutmanın amacı, defter tutmakla yükümlü olan tacirlerin hesap dönemi içerisinde borç ve alacak ilişkilerini devletin net olarak görmesini

⁹¹ VUK Madde 173 İstisnalar

"Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

- 1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler*
- 2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler*
- 3. Kurumlar vergisinden muaf olan:*

- a) İktisadi kamu müesseseleri;*

- b) (Değişik : 30/12/1980 - 2365/25 md.) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.*

Yukardaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tesbit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur."

sağlamaktır. Bu bilgiler ışığında defter tutma amacı, VUK'ta devletin mükellefleri vergilemedeki durumlarını görmek, TTK'da ise daha çok tacirin ticari işlemleri üzerindeki değişiklikleri belirleyip kontrol etmesini sağlamaktır⁹².

2.2.2. Kayıt ve Belgeler

Devletin sağlıklı ve objektif bir vergilendirme yapabilmesi, vergiye ilişkin işlem ve ilişkilerin gerçeği yansıtacak biçimde belgelendirilmesine bağlıdır. İşte belge tutulması ve düzenlenmesi yükümlülüğünün amacı, devletin sağlıklı bir vergilendirme yapmasıdır. VUK 359. maddesinde belirtilen vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar ibaresindeki kayıtlar ile defterlerde yer alan kayıtlar ifade edilmektedir⁹³.

VUK 227. maddesinde, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* denilmiştir. Anılan Kanunun 228. maddesinde ise, bu mecburiyetin istisnaları; yani, belgelenmesi zorunlu olmayan kayıtlar belirtilmiştir. VUK 228. maddesi şu şekildedir:

"Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mütat olmıyan müteferrik giderler;

2. Vesikasının teminine imkan olmıyan giderler;

3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tesbit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır."

Ayrıca fatura (VUK md. 229), sevk irsaliyesi (VUK md. 230/5), perakende satış vesikaları (VUK md. 233), gider pusulası (VUK md. 234), müstahsil makbuzu (VUK md. 235), serbest meslek makbuzları (VUK md. 236) ve ücret bordrosu (VUK md. 238), taşıma irsaliyesi (VUK md. 240/a), yolcu listeleri (VUK md. 240/b) ve muhabere evrakı (VUK md. 241) gibi bazı önemli belgeler VUK 229. maddeden 242. maddeye kadar olan kısımda düzenlenmiştir.

⁹² Esra Uygun, "Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK'un Karşılaştırılması", *Bursa Bilanço*, Sayı 143, (Kasım-Aralık 2012), s. 2.

⁹³ Çavuş, *Suç Genel Teorisi*, s. 91-92.

VUK'a göre düzenlenen belgeler sadece Kanun çerçevesinde belirtilen belgelerle sınırlı değildir. Kanunda tutulması zorunlu defter ve belgelere ilave olarak, VUK 257. maddesi, Maliye Bakanlığı'na tutulması ve düzenlenmesini uygun gördüğü yeni defter ve belgelere muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirme veya kaldırma; söz konusu defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve içermesi gereken zorunlu bilgileri belirleme gibi yetkiler de vermiştir⁹⁴.

2.2.3. Muhafaza ve İbraz Zorunluluğu

Mükelleflerin muhafaza ve ibraz zorunluluğu, VUK'un ikinci kitap, altıncı kısmı "muhafaza ve ibraz ödevleri" başlığı altında yer alan 253 - 256. maddeleri arasında hüküm altına alınmıştır.

İbraz zorunluluğu defter, kayıt ve belgelerin saklanma süresi içinde yetkili makam ve memurlarca istenmesi halinde söz konusu olmaktadır. Söz konusu defter ve belgelerin saklanma zorunluluğu VUK 253. madde kapsamında beş yıl olarak belirlenmiştir⁹⁵. Ayrıca, VUK 255. maddesinde, "*Mükellefler bu Kanuna göre aldıkları vergi karnelerini, işin devam ettiği, Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olanlar bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler.*" denilerek karnelerinin muhafazasına ilişkin olarak mükelleflerin yükümlü oldukları belirtilmiştir.

Gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli olan tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda oldukları VUK 256. maddesiyle hükme bağlanmıştır.

İbraz zorunluluğuna ilişkin düzenlenen VUK'un 256. maddesinde kayıtlara ibraz zorunluluğu getirilmiş olmasına rağmen anılan Kanunun 253. maddesi kayıtların muhafaza zorunluluğuna değinmemiştir. İbraz zorunluluğu bulunan

⁹⁴ Aydoğdu, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, s. 56.

⁹⁵ Şule Kocayılmaz, Tefik Ercüment İstemi, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı", *Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, Sayı 39, (2015), s. 50-51.

kayıtların defterlere kaydedilen işlemler ve bu işlemlerin ayrıntılarını kapsamından dolayı muhafaza zorunluluğu olmayan kayıtlar açısından ibraz zorunluluğunun da bulunmadığını söyleyemeyiz⁹⁶.

2.3. SUÇUN FAİLİ VE MAĞDURU

2.3.1. Suçun Faili

Vergi kaçakçılığı suçuna gerçek kişiler açısından bakıldığında fail genellikle vergi mükellefi ve vergi sorumlusu başta olmak üzere VUK 359. maddesinde belirtilen fiilleri işleyen kişilerdir⁹⁷.

Vergi kaçakçılığı suçunun özgü (mahsus) suç olup olmadığına ilişkin öğretide farklı görüşler mevcuttur. Öğretide VUK madde 359'da belirtilen suçların özgü suç olduğu savunanlara karşın bu suçun özgü suç olmadığını savunanlar da vardır.

Fail kavramı III. bölümde geniş biçimde inceleneceğinden burada bu açıklamalarla yetiniyoruz⁹⁸.

2.3.2. Suçun Mağduru

Suçu öngören norm ile korunmak istenen değer, suçun özünü oluşturan varlık ya da menfaattir. İşte bu varlık ya da menfaatin sahibi mağdur kavramını ortaya çıkarmıştır. Yani, ceza normu ile korunan ve suçun hukuki konusunu oluşturan hukuki varlık ya da menfaatin sahibine mağdur denir⁹⁹. Öğretide, fail ve suçlu kelimeleri yerine suçu işleyen (fail) için "suçun aktif süjesi", suçtan etkilenen (mağdur) için "suçun pasif süjesi" terimleri kullanılmaktadır¹⁰⁰.

Bu bilgiler ışığında, vergi kaçakçılığı suçunda mağdurun suç ile korunan hukuksal değer sahibi olduğunu söylemek mümkündür¹⁰¹. Vergi kaçakçılığı

⁹⁶ Aydoğdu, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı*, s. 57.

⁹⁷"Bir Kaçakçılık Suçu Olarak Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma" <http://www.ismailguocak.av.tr/makale/sahte%20fatura%20kullanma.pdf> (erişim tarihi: 10.10.2016), Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan", s. 121.

⁹⁸ Bkz. III/B/1 başlığı altındaki açıklamalara.

⁹⁹ Nevzat Toroslu, Haluk Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2015, s. 107.

¹⁰⁰ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, 76.

¹⁰¹ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 9.

suçunun işlenmesi devlet hazinesine zarar verdiği gibi kamusal otoriteyi ve toplumun her kesimini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun mağduru, Gelir İdaresi Başkanlığı'dır¹⁰².

2.4. SUÇUN MADDİ UNSURLARI

Vergi kaçakçılığı suçunda maddi unsurun genel olarak üç alt başlıktan oluştuğunu söyleyebiliriz. Bunlar: hareket, netice ve illiyet bağıdır.

Hareket, insan vücudu tarafından gerçekleştirilen ve kişinin davranış olarak dış dünyaya yansıttığı maddi iştir. Bir suç hareketsiz yapılmayacağından kişinin iç dünyası bir hareket olarak dış dünyaya yansıyacaktır. Netice ise, dış dünyaya yansıyan hareketin meydana getirdiği değişikliklerdir. Tıpe uygun eylem unsuru oluşabilmesi için hareket ve netice arasında sebep - sonuç ilişkisinin oluşması şarttır. Yani, yapılan hareket sonucu netice oluşmalıdır¹⁰³.

2.4.1. Hareket

Vergi kaçakçılığı suçlarının hareket unsuru, VUK 359. maddesi (a), (b) ve (c) fıkralarında düzenlenmiştir. Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunanların ya da bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin VUK madde 359'da sayılan eylemleri yapması vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına neden olur.

VUK madde 359/a-1. maddesinde belirtilen ve suçu oluşturan hareketler şunlardır:

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

¹⁰² Mehmet Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 6.

¹⁰³ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 219-239.

VUK madde 359/a-2. maddesinde belirtilen ve suçu oluşturan hareketler şunlardır:

- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak,

VUK madde 359/b. maddesinde belirtilen ve suçu oluşturan hareketler şunlardır:

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

VUK madde 359/c. maddesinde belirtilen ve suçu oluşturan hareketler şunlardır:

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bunları kullanmak.

2.4.1.1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma suçunun maddi ögesini oluşturan hareket hile yapmaktır. Yani, kasıtlı olarak yapılan her türlü hesap ve muhasebe hilesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturur. VUK, hesap ve muhasebe hilesinin tanımına ya da hesap ve muhasebe hilesi olabilecek durumlara yer vermemiştir. Bunun sebebi, vergi matrahını az göstermek amacıyla yapılan hile çeşitlerinin çok fazla ve bunların madde metninde tek tek belirtilmesinin oldukça güç olmasıdır¹⁰⁴.

Konuya ilişkin olarak öncelikle hile ve hata kavramlarının tanımını yapmak gerekirse, hile, *"birini aldatmak, yanıltmak için çevrilen düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika"*. Hata ise, *"istemeyerek ve bilmeyerek*

¹⁰⁴ Çavuş, *Suç Genel Teorisi*, s. 96-97.

yapılan yanlış, kusur, yanlışma, yanlış" demektir¹⁰⁵. Görüldüğü gibi hile, kişilerin birini aldatmak ya da yanıltmak için özellikle yaptığı bir davranışken hata, kişilerin istemeden bilmeden yaptıkları davranışlardır.

Muhasebe, bir işletmede ortaya çıkan mali (finansal) olayları ilk aşamada tarih sırasına göre kaydeder, bunları sınıflandırır sonrasında bu bilgileri analiz ederek yorumlar¹⁰⁶. İşletmede kayıt ve belgelerin aslında yapılan değişiklikler muhasebe hilesi olarak nitelendirilir. Yani, muhasebe hilesi, bir ya da daha fazla kişinin belirli bir amaçla kasıtlı olarak başka bir varlığın değerinden azaltarak, gizlice kendi zenginleşmelerine katkıda bulunmak için işletmenin kayıt ve belgelerinin aslını değiştirmeleridir¹⁰⁷. Hile, ekleme ya da çıkarma gibi etken bir hareket olabileceği gibi kayıt ve belgelerin gerçekte içermesi gerektiği tüm öğeleri içermemesi biçiminde de yapılabilmektedir¹⁰⁸.

Kanunda muhasebe hilesi yapmak fiili ayrıca belirtilmiş olsa da VUK'un 359. maddesinde belirtilen suçların çoğunun muhasebe hilesi olduğunu söylemek mümkündür¹⁰⁹. Genel olarak, muhasebe hilelerinin çok değişik biçimlerde ve kasten yapıldığı dikkate alındığında bunların tespitinin oldukça zor olduğunu söylemek mümkündür¹¹⁰.

Bu suçun işlenmesi genel kasıt ile olur. İhmali hareket ile yapılan eylem suçun oluşumunu önler. Bu noktada önemli olan suçun kasti olarak mı yoksa ihmali hareketle mi yapıldığının bilgi ve belgelerle kanıtlanmasıdır. Ancak, muhasebe hilesinin ihmali ya da kasti yapıldığına dair ayırım yapılması oldukça güçtür. Bu nedenle aşağıda belirtilen hususlar bu ayırımın yapılması açısından genel kıstasları oluşturur¹¹¹:

- Öncelikle hile yapılan defterler ve kayıtların, vergi kanunlarına göre tutulma ve düzenleme, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlar olması,

¹⁰⁵ TDKS, s. 645.

¹⁰⁶ İbrahim Lazol, *Genel Muhasebe*, Ekin Kitabevi, 2005, s. 6.

¹⁰⁷ Özgür Çatıkkaş, "İşletmelerde Mali Tablo Hileleri", *Kamu İç Denetçileri Derneği*, Ankara, 2011/8, s. 19.

¹⁰⁸ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008, s. 128.

¹⁰⁹ Remzi Gündüz, Veysel Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2013, s. 313.

¹¹⁰ Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi", s. 114.

¹¹¹ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 77-78.

- Diğer kıstas, defter ve belgelerde yer alan tutar ve kayıtların mali tablo ya da bilançoya farklı yansması yahut bu tutar ve kayıtların mali tablo ya da bilanço ile örtüşmemesi,

- Yapılan işlemlerde muhasebe kayıtları ile gerçek durum arasında kasıtlı bir uyumsuzluğun ortaya çıkması,

- Son olarak, muhasebe kaydının gerçek durumu gizlemek adına vergi idaresi başta olmak üzere 3. kişileri yanıltma kastıyla yapılması gerekir.

Hilenin aldatıcı nitelikte olup olmamasının suçun oluşmasına etki etmesi noktasında TCK 204. maddesinde¹¹² yer alan resmi belgede sahtecilik suçunda ileri sürülen görüş ve kararlardan yararlanılabilir. Çünkü, bu konuda VUK 359/a-1'de açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu noktadan hareketle, belge veya kayıt üzerinde yapılan hilenin sahtecilik oluşturacağını söylemek mümkündür. Sahteciliğin oluşması için aldatma kabiliyetinin bulunması gerekir. Böylece aldatma kabiliyeti bulunan hilenin yapılmasıyla birlikte suç tamamlanmış olur¹¹³. Burada belirtmek gerekir ki, daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için muhasebe hilesi yapma suçunun oluşmasında vergi ziyanının varlığı gerekmez¹¹⁴.

Defter ve kayıtlarda yapılan hesap ve muhasebe hilesi suçunda, hileli işlemin kayda girdiği tarih suç tarihi olarak kabul edilir¹¹⁵. Y. 11. CD. 25.04.2012 tarih ve E. 2012/2943, K. 2012/6522 sayılı kararda hileli işlemin aynı takvim yılına ait ve birden fazla olduğu durumda bu hileli işlemin son kayda geçtiği işlem tarihi dikkate alınmıştır¹¹⁶. Şayet yapılan hileli işlem farklı takvim yılı içinde olursa; yani, hem

¹¹² TCK Madde 204 Resmi Belgede Sahtecilik

"(1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması hâlinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır."

¹¹³ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 14.

¹¹⁴ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 129.

¹¹⁵ Y. 11. CD. E. 2012/3111 K. 2012/4467, T. 29.03.2012 (Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 335).

¹¹⁶ Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 335.

2014 hem de 2015 yılındaki kayıtlarda hileli işlem tespit edilirse her iki yıl içinde ayrı ayrı suç işlenmiş kabul edilir. Sonuç itibarıyla VUK'ta yer alan defter ve kayıtlarda yapılan hesap ve muhasebe hilesi, ayrı vergilendirme dönemlerinde tespit edildiği takdirde, tespit edilen her bir vergilendirme dönemine ait ayrı bir suç oluşturur¹¹⁷.

2.4.1.2. Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçunun konusunu VUK'a göre düzenlenen ve saklanan ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıtlar oluşturmaktadır. Bu suçun maddi unsuru ise, gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasıdır.

Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçu ya gerçek dışı hesaplarla ya da kaydedilen işlemlerle hiç bir ilişkisi bulunmayan kişiler adına hesap açılarak işlenmektedir. Sonuçta, her iki durumda da gerçeği yansıtmayan hesapların varlığı söz konusu olmaktadır. Bir kişi adına, olmadığı halde hayali bir borç yükleme ya da kaydedilen işlemlerle hiçbir ilgisi olmayan kişilerin adına hesap açma bu kapsamda değerlendirilebilir¹¹⁸. Bu noktada, mükellefin üzerinde bulunduğu borç veya alacağı az ya da fazla göstermesi bu kapsamda suç işlediği anlamına gelmeyeceğinin altını çizmekte fayda vardır. Nitekim bu tür eylemlerde sahtecilik suçu oluşabilmektedir¹¹⁹.

Uydurma adlara açılmış hesaplarda, bunlar bir nevi sahte belge olduğu için, bu tür hesap açma fiilinin yapıldığı bu kayıtlara sahte kayıt denilmektedir¹²⁰. Belirtmek gerekir ki, sahte hesap açma eyleminde belgede sahtecilik suçu işlenmektedir. Burada önemli olan nokta, suçun VUK 359/a-1. maddesine mi, 359/a-2. maddesine göre mi değerlendirileceğidir. VUK'ta söz konusu iki maddenin de yaptırımını aynı

¹¹⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 451.

¹¹⁸ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 129.

¹¹⁹ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 16.

¹²⁰ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 78.

hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu suçların cezası on sekiz aydan üç yıla kadar hapis olarak belirlenmiştir. Ancak, bahsi geçen fiilin daha özel bir düzenleme ile VUK madde 359/a-1 içerisine alındığı söylenebilir¹²¹.

Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasının amacı, vergi matrahını azaltmaktır. Bu suçun oluşması için gerçeğe aykırı biçimde hesap açılması gerekir. Mesela bir işletmede çalışmayan kişi ya da kişilerin orada çalışıyormuş gibi gösterilmesi bu konuya verilebilecek örneklerden biridir. Bahsi geçen suçun özünde kayıt ve belgelerle başkalarını bilinçli olarak yanıltma söz konusu olduğundan bu eylemin de defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma suçu kapsamına gireceği açıktır. Yani, kanun koyucu bu madde ile suçu oluşturmasa dahi açılan sahte hesabın gerek bilinçli yapılması gerekse vergi matrahını azaltma amacıyla yapılması neticesinde fiili zaten muhasebe hilesi olarak kabul edecek ve suçu cezalandırma yoluna gidecekti¹²². Vergi kaçakçılığını önlemek, bu konuda tezatlık oluşmaması için kanun koyucunun burada her ihtimali değerlendirip her hareketi ayrıntılı biçimde ele aldığı aşikardır.

VUK 359. maddesi (a) fıkrası, 1. bentte yer alan defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçunda hesabın açıldığı tarih dikkate alınır¹²³.

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

VUK 359/a-1. maddesinde belirtilen suçun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler dışında, bu hesap ve işlemlerin kısmen veya tamamen kaydedildiği başka defter, belge ve diğer kayıt ortamları oluşturmaktadır¹²⁴. Suçun maddi unsurunu vergi kanunlarına

¹²¹ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenleme*, s. 17.

¹²² Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 33.

¹²³ Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 335.

¹²⁴ Nuri Ok, Ahmet Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s. 341.

göre tutulması zorunlu defterlere kaydedilen hesap ve işlemlerin örneğin bilgisayar, disket, ajanda gibi başka özel defter, belge ya da diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi oluşturmaktadır¹²⁵.

Suçun oluşması için vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtların varlığı şarttır¹²⁶. Y. 11. CD. 20.06.2001 tarih ve E. 2001/6284, K. 2001/7059 sayılı kararda¹²⁷, "*Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kayıt etmek suçunun oluşmasında ilk koşulun o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine ...*" demek suretiyle suçun oluşumundaki ilk koşulu belirtmiştir.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaybedilmesi uygulamada çift defter tutmak ya da çift defter kullanmak şeklinde ifade edilmektedir¹²⁸. Bu suçun oluşması bakımından yapılan hareket sonucu vergi matrahında azalma olması gerekmektedir. Belirtmek gerekir ki, VUK'ta kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359. maddenin (a) fıkrasının 1 nolu bendinde belirtilen fiillerden sadece çift defter tutma eyleminde vergi matrahının azalması koşulu aranmıştır¹²⁹.

Vergi kaçakçılığı suçunda çift defter kullanma eylemi kapsamında hareket unsurunun oluşması aşağıdaki koşullarla birlikte aranır¹³⁰:

- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerin defter tutma yükümlülüğü bulunan mükellefler tarafından tutulmuş olması gerekir. Zira, defter tutmak zorunda olmayan mükellefin bu suç işlemesi beklenemez¹³¹.

¹²⁵ Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 34.

¹²⁶ Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi", s. 104.

¹²⁷ Yargıtay Kararları Dergisi, Cilt 28, Sayı 9, (Eylül 2002), s. 1448.

¹²⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 97. Yazar kitabında öncelikle vergi kabahatlerine yer vermiş sonrasında vergi suçlarını işlemiştir. İki konuda maddi unsuru oluşturan hareket alt unsuru farklı olmadığı için, atıfta bulunurken yazarın hem vergi suçlarına ilişkin bölümündeki hem de vergi kabahatlerine ilişkin bölümdeki açıklamalarına yer verilmiştir. Bu yüzden yazarın 8. baskı olan kitabında aynı konuda farklı atıf sayfaları gösterilmiştir.

¹²⁹ Gündüz, Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu*, s. 313.

¹³⁰ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 79.

¹³¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 97.

- Vergi matrahını azaltmayacak, matrahın doğru bir biçimde yer aldığı belgelerdeki bilgilerin, yasal defterlere yazılmayıp başka defter, belge yahut kayıt ortamlarına kaydedilmesi gerekir.

- Vergi matrahında azaltıcı bir etki ortaya çıkarmayan özel defter ve evraktaki kayıtlar suç oluşturmaz. İki farklı defter oluşturulmuş ve bu iki defterdeki kayıtlarda aynı ise bu suçtan bahsedilemez.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaybedilmesi suretiyle oluşan suçta kaydın yapıldığı tarih suç tarihi olarak belirlenir¹³². Aynı takvim yılı içerisinde birden fazla eylem suç teşkil ettiğinde suç tarihi zincirlemenin sonuçlandığı gün olarak kabul edilir.¹³³ Şayet suç oluşturulan eylem iki veya üç ayrı yıl defterleri itibarıyla oluşturulduysa her yıl için ayrı ceza verilir¹³⁴.

2.4.1.4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeler oluşturur¹³⁵. Ayrıca, Maliye Bakanlığı'nın mükerrer 257. maddesine dayanarak tutulması kararlaştırılan defter ve kullanılması öngörülen belgeler de suçun konusunda dahil olabilirler¹³⁶. Suçun maddi unsuru ise, tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgelerin içeriğinin bazı yöntemlerle değiştirilmesidir¹³⁷.

Türk Dil Kurumu'nun yaptığı tanımında tahrif etmek, "*bozmak, değiştirmek*" anlamına gelmektedir¹³⁸. VUK'un 359. maddesinde tahrif etme kavramı, vergi kanunlarınca tutulması zorunlu defter, kayıt ve belgelerin çeşitli yöntemlerle değiştirilmesi anlamında kullanılmıştır. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunda

¹³² Y. 11. CD. E. 2010/8160 K. 2012/2243, T. 27.02.2012 (Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 335).

¹³³ Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 335.

¹³⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 451.

¹³⁵ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 330.

¹³⁶ İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2010, s. 141.

¹³⁷ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 330.

¹³⁸ TDKS, s. 1401-1402.

iki önemli nokta bulunmaktadır. İlk olarak, burada sahte belge düzenlenmesi söz konusu değilken asıl niteliğin var olan gerçek belgede yapılan değişikliklerin varlığıdır¹³⁹. İkinci olarak, tahrifatın yok etme noktasına ulaşmamasıdır. Zira, suç tahrifat suçu olmaktan çıkıp yok etme suçu kapsamına girer¹⁴⁰.

Defter, belge ve kayıtlarda yapılan tahrifatlar usulüne uygun olarak düzenlenen belgelerde yapılabilir. Örneğin, belgenin aslı sahte olduğunda belge üzerinde yapılan değişiklikler tahrifat olarak nitelendirilmez¹⁴¹.

Defter, kayıt ve belge tahrif etme suçunun oluşmasında genel kastın varlığı aranır. Diğer bir ifadeyle failin suçu işlemek için özel bir amacının olması gerekmez¹⁴². Burada belirtmek gerekir ki, failin defter, kayıt ve belgeler üzerinde yaptığı değişikliklerin hepsi bu suçun oluşmasına neden olmaz. Ayrıca, defter, kayıt ve belge tahrif etmeye yönelik suçlarda yapılan bir yanlış bilinçli olarak düzeltildiği durumlarda suç oluşmaz¹⁴³.

Vergi kanunlarına göre tutulacak defter ve kayıtlara ilişkin kayıt nizamı, VUK birinci kitap, ikinci kısmının dokuzuncu bölümünde 215 - 219. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Yapılan yanlış kayıtların nasıl düzeltilmesi gerektiği VUK madde 217'de açıklanmıştır. VUK 217. maddesi şu şekildedir:

"Yevmiye defterlerinde yapılan yanlışların ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilimum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır."

Bir kaydın silinme, kazınma gibi yollarla ya da VUK'ta düzenlenen usullere göre düzeltilmemesi halinde tahrifat değil, usulsüzlük oluşur¹⁴⁴.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etme suçunu, gerçek kişilerde vergi mükellefleri, tüzel kişilerde, kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda bu kuruluşları idare edenler ya da varsa temsilcileri işleyebilir. Aynı şekilde bu suç,

¹³⁹ Gündüz, Gültaş, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile, s. 314.

¹⁴⁰ Ok, Gündel, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza, s. 331.

¹⁴¹ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 101.

¹⁴² Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 76.

¹⁴³ Donay, Ceza Muhakemesinde Yargılanan, s. 132-133.

¹⁴⁴ Taştan, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi, s. 40.

küçükler ve kısıtlıların kanuni temsilcileri ya da mükellefin işlerinin idaresini usule uygun biçimde devrettiği kişiler tarafından da işlenebilir¹⁴⁵.

Belgeleri tahrif edenin mutlaka belgeyi kullanması gerekmez. Tahrifin yapılması tahrif edenin cezalandırılması için yeterlidir. Yani, tahrifatı yapan kişinin aynı zamanda tahrif edilmiş belgeleri kullanması gerekmez. Suçun oluşması için tahrifatın yapılması yeterli görülmüştür¹⁴⁶.

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesiyle yok edilmesi eylemleri birbirinden farklı cezai yaptırıma bağlanmıştır. VUK 359/a-2. maddesinde defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler on sekiz aydan üç yıla kadar hapis; VUK 359/b maddesinde defter, kayıt ve belgeleri yok edenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır. Bunun nedeni defter, kayıt ve belgeler tahrif edildiğinde tamamen ortadan kalkmazken yok edildiklerinde bu belgeler hukuken ortadan kalkar. Kanun koyucu defter, kayıt ve belgelerin tahrif suçu ile tamamen ortadan kalkmamasını hafifletici bir neden olarak görmüştür¹⁴⁷.

VUK'ta yer alan defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmeye yönelik oluşan suçlarda tahrifatın yapıldığı an suç tarihi olarak kabul edilir¹⁴⁸.

2.4.1.5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Gizleme suçunun konusunu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defter ve kayıt ve belgeler oluşturmaktadır¹⁴⁹. Bu kayıt ve belgelere elektronik defter ve belgelerin erişimine engel olunması da dahildir. Şöyle ki, elektronik defter ve belgelerin inceleme elemanlarının erişimine engel tutulması ya da bunların şifrelerinin verilmemesi durumu da bu suç kapsamındadır¹⁵⁰.

VUK 359. maddesi (a) fıkrasının 2 nolu bendinde gizleme hareketi "*... Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında*

¹⁴⁵ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 77.

¹⁴⁶ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 452.

¹⁴⁷ Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 40.

¹⁴⁸ Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 335.

¹⁴⁹ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 158.

¹⁵⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 453.

vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi..." şeklinde tanımlanmıştır.

Defter ve belgelerin incelenmesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi bakımından oldukça önemlidir. Bu nedenle defter ve belgelerin incelenme sırasında gizlenmesi incelemenin doğru yapılmamasına sebebiyet verir¹⁵¹. Nitekim Yargıtay'ın 22.12.2011 tarihli kararında "*... defter ve belgelerin gizlenmesi halinde, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacağı açıktır. ... 213 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında <vergi ziyanının varlığı> suçun unsuru olmaktan çıkarılmış ve defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun oluştuğu hükme bağlanmıştır.*" şeklinde hüküm verilmiştir¹⁵². Yargıtay'ın bu kararında da görüldüğü üzere, defter ve belgeleri gizleme suçunun işlenmesi halinde vergi incelemesi objektif yapılamamakta böylece vergi ziyanının tespiti de ortadan kalkmaktadır. Ancak, VUK'ta yapılan son düzenlemelerle vergi ziyanının varlığı suçun unsuru olmaktan çıkarıldığı için defter ve belgeleri gizleme durumunda suçun oluştuğu kabul edilir.

Konuyu destekleyen diğer bir Yargıtay kararında ise, "*Tebliğata rağmen defter ve belgeleri ibraz etmemek fiili 4369 Sayılı Kanunla değişik 213 Sayılı Kanunun 359/a-2 bendi kapsamına alındığı ve suç olmaktan çıkarılmadığı gözetilmeden bu nedene dayanarak sanığın beraatine karar verilmesi, yasaya aykırıdır.*"¹⁵³ şeklinde içtihat edilerek tebligata rağmen defter ve belgelerini ibraz etmeyenlere kaçakçılık suçu çerçevesinde ceza verileceği belirtilmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan bahsedebilmek için tutulması, ibrazı ve muhafazası zorunlu defter, kayıt ve belgelerin VUK'ta belirlenen yetkili kişiler tarafından yapılması ve yapılan vergi incelemesinin VUK 139. maddesinde¹⁵⁴ belirtilen niteliklere sahip olması gerekir.

¹⁵¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 453.

¹⁵² Y. 11. CD., E. 2008/16372, K. 2011/23878, T. 22.12.2011 (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programı <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, erişim tarihi: 12.12.2016).

¹⁵³ Y. 11. CD., 7033/8201, T. 29.11.1999 (Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 182).

¹⁵⁴ VUK Madde 139 İncelemenin yapılacağı yer

"Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

Defter ve belgeler sadece vergi incelemesi gibi nedenlerle maliye idaresi ya da gerekli idare tarafından istenebilir. Vergi incelemesi dışı nedenlerle maliye idaresi yahut başka bir idare tarafından defter ve belgeler istendiği takdirde bu belgelerin gizlenmesi suç sayılmayacaktır¹⁵⁵. Ayrıca defter ve belgelerin gizlenmesinde kastın varlığı da suçu belirleyen bir unsur olarak nitelendirilir. Nitekim, Yargıtay'ın 10.10.2012 tarihli kararında¹⁵⁶

"Sanığın 29.11.2005 tarihli Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben verdiği dilekçe ile ibraz edemediği defter ve belgeleri bulduğunu, ibraz etmeye hazır olduğunu beyan ederek, 05.01.2006 tarihinde denetmenlik adresine götürdüğü belirtilmesine göre, sözkonusu defter ve belgelerin sonradan ibraz edilip edilmediği araştırılarak, ibraz edilmiş ise incelenerek sanığın defter ve belgeleri gizleme kastının bulunup bulunmadığı tartışıldıktan sonra sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini ..."

demek suretiyle sanığın defter ve belgeleri gizleme kastının bulunup bulunmadığına göre karar verileceği belirtilmiştir.

VUK 359. maddesinde, *"Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan; defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur."* denilmiştir. Taştan, hiç defter ve belge tutmayanların usulsüzlük cezası ile cezalandırılmasına karşın defter ve belge tutan ancak bunları süresinde ibraz etmeyenlerin hapis cezası ile cezalandırılmalarının hakkaniyet ve adalet duygusuyla çeliştiğini ifade etmiştir¹⁵⁷.

Defter ve belgeleri gizleme suçu, defter ve belgelerin ibraz edilme isteğini içeren yazının usule uygun şekilde tebliğ edilmesinden itibaren başlayacak ibraz süresinin bitimini takip eden gündür¹⁵⁸.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir."

¹⁵⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 453.

¹⁵⁶ Y. 11. CD. E. 2012/21198, K. 2012/17051, T. 10.10.2012 (Gündüz, Gültaş, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, s. 339).

¹⁵⁷ Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu (VUK 359/a-2. Madde)", *Adalet Dergisi*, Sayı 45, (2013), s. 186.

¹⁵⁸ Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 336; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 453.

2.4.1.6. Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanma suçunun konusunu oluşturan belgeler, VUK'un ikinci kitap, üçüncü kısmında "Vesikalar" başlığı altında açıklanmıştır. Suçun maddi unsurunun oluşması açısından belgeyi düzenleyen şahsın vergi kanunlarına uygun mükellef sıfatına haiz olması gerekir. Ayrıca, suçun maddi unsurunun oluşması için yasal yollardan edinilmiş belge ve gerçek bir muamele veya durumun varlığı da gereklidir. Bu şartların oluşması neticesinde düzenlenen belgenin mahiyet ve miktarında gerçeğe aykırı bilgiler yer alır ve suçun maddi unsuru gerçekleşmiş olur¹⁵⁹.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak VUK 359. maddesi (a) fıkrasının 2 nolu bendinde yasaklanmıştır. Anılan Kanunda, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerçek bir muamele ya da duruma dayanarak, bu muamele ya da durumun mahiyet veya miktarının gerçeğe aykırı şekilde yansıtılması olarak ifade edilmiştir.

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeleri yanıltıcı hale getiren birçok eylem mevcuttur. Yanıltıcı belge düzenleme hareketinden bazıları şunlardır¹⁶⁰: Satılan malların, satış tutarının gerçek değerinin altında gösterilmesi, bu malların miktarlarının gerçekte olan miktarından daha fazla ya da az gösterilmesi ya da söz konusu malların hem miktarlarının hem de satış tutarlarının gerçekte olandan farklı nitelikte gösterilmesi, müşteriye verilen faturaların nüshaları ile satıcıda kalan nüshalar arasında tutar farklılıklarının bulunması gibi.

Bu suçun faili, belgelerin aslını ve/veya suretlerini¹⁶¹ yanıltıcı düzenleyen ya da bu belgeleri kullanan gerçek kişi yükümlüsü yahut bunların usulüne uygun olarak

¹⁵⁹ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 314-315.

¹⁶⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 108.

¹⁶¹ Yanıltıcı belge suçu belgenin aslı ya da suretinde yapılabilir. Failin yaptığı yanıltıcıta belgenin aslında mı yoksa suretinde mi yaptığının bir önemi bulunmamaktadır (Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 456).

görev verdikleri kişilerdir. Tüzel kişilerde kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda idarecileri, varsa yasal temsilcileri bu suçun faili olabilirler¹⁶².

Yanılıcı belgeyi kullanmak genelde üçüncü kişiler tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla suçun oluşması bu belgeyi kullanan kişi ya da kişilerin söz konusu belgenin yanılıcı olduğunu bilmesine bağlıdır. Fail, yanılıcı belgeyi hem düzenleyip hem de bu belgeyi kullanabilir. Donay, yanılıcı belgenin hem düzenlenip hem de kullanılması durumunda faile tek ceza verilmesi gerektiğini, ancak bahsi geçen durumda cezanın üst haddinden verilmesinin söz konusu olabileceğini belirtmiştir¹⁶³.

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge ile tahrifat arasındaki farkın en belirgin özelliği, tahrifatta belgenin düzenlenmesinden sonra belgenin içeriğinde değişiklik yapılırken, muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme suçunda belge düzenlenirken bu suç işlenmektedir¹⁶⁴.

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenleme suçu tahrifat ve sahtecilik suçlarıyla birlikte işlenebilir. Örneğin bir işletmede (A) malının birim miktarı ve fatura bedeli üzerinde silinti yapılarak malın birim miktarının ve fatura bedelinin değiştirilmesi tahrifat, (A) malı yerine (C) malının yazılmış olması yanılıcılık, (A) ya da (B) mallarının yerine satın alınmadığı halde başka bir (Z) malının alınmış gibi gösterilmesi sahteciliktir¹⁶⁵.

Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belge düzenlemek suretiyle işlenen suçta eylem tarihi belgenin düzenlendiği tarihtir. Şayet birden fazla belge mevcutsa son belgenin tanzim edildiği gün esas alınır. Muhteviyatı itibarıyla yanılıcı belgeyi kullanarak suç işleyenler için suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir¹⁶⁶.

¹⁶² Serkan Ağar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", *TBB Dergisi*, Yıl 18, Sayı 58, (Mayıs-Haziran 2005), s. 282.

¹⁶³ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 138.

¹⁶⁴ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 74.

¹⁶⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 108.

¹⁶⁶ Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 336.

2.4.1.7. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçu, vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri kapsar. Suçun konusunu da bu defter, kayıt ve belgeler oluşturur. Mükellef zorunlu olmadan tuttuğu defter, kayıt ya da düzenlediği belgelerden dolayı bu suçu oluşturduğu gerekçesiyle yargılanamaz. Suçun maddi konusu ise, bahsi geçen defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesidir¹⁶⁷.

VUK'un 359. maddesi (b) fıkrası vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok etme suçunu düzenlemiştir. Kanunda defter, kayıt ve belgeleri gizleme hareketinin tanımı yapılmasına rağmen bunları yok etmeden kastın ne olduğu konusunda bir tanım yapılmamıştır.

Yok etme kavramı ile defter, belge ve kayıtların maddi varlığına son verilmesi ifade edilmektedir. Bir belge üzerinde işlenen suçta belgenin yok etme hareketiyle mi yoksa gizleme hareketiyle mi oluşturulduğu bilinmiyorsa, yok etme de sabit olmadığı durumlarda, belgenin gizleme hareketiyle işlendiği kabul edilir. Eğer belge ya da defter tamamen ortadan kaldırılmamasına rağmen içeriğinin saptanmasına engel teşkil edecek durumlar (defter sahifelerinin yok edilmesi gibi) söz konusu ise hareketin yok etme eylemi içerisinde değerlendirilmesi gerekir¹⁶⁸. Başka bir ifadeyle defter, belge ve kayıtların yok edilmesine yönelik yapılan fiilde tamamen bunların yok edilmesi şartı aranmaz. Kısmen yok edilmeye yönelik yapılan eylemlerde bu suça dahil edilmiştir¹⁶⁹.

Yok etme suçu icrai hareketlerle işlenir. İhmali hareketlerle işlenebilirliği istisnai bir durumdur¹⁷⁰. Örneğin yan binasında çıkan yangını gören mükellef, bu yangının kendi binasına da sıçrayacağından emin olmasına rağmen defter ve belgelerini kurtarabilecekken bunu yapmayarak yanmalarına izin vermesi bu hareketin ihmali hareketle yapıldığının bir göstergesidir¹⁷¹.

¹⁶⁷ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 346-347.

¹⁶⁸ Gündüz, Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu*, s. 317; Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 80.

¹⁶⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 109.

¹⁷⁰ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 80.

¹⁷¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 457.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi hareketiyle oluşan suçun tarihi, yok etme fiilinin işlendiği andır¹⁷².

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

Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak suretiyle işlenen suçun ilk aşamasında defter sahifelerinin yok edilmesi, sonrasında ise yok edilen sahifelerin yerine başka yaprak koyma yahut hiç yaprak koymama eyleminin yapılması gerekir. Şayet, yok etme hareketi başladıktan sonra defterin aslı yerine başka sahife koyma hareketi gerçekleşmeden suç önlenmiş olursa bu noktada teşebbüsten söz edilebilir. Bu durumda suçun asıl amacı olan defter sayfasının aslı yerine başka yaprak koyma eylemi gerçekleşmemiş olur. Görüldüğü gibi suçun tamamlanması için sadece defter sahifelerini yok edilmesi değil aynı zamanda defter sahifesinin aslı yerine başka yaprağın da koyulması gerekir¹⁷³.

Vergi kanunları tarafından defter tutması zorunlu olan mükelleflerin kopan/koparılan sayfaları koruması ve incelemeye sunması durumunda bu suç oluşmaz¹⁷⁴. Nitekim, bu suç, sahifelerin defterden koparılması, yırtılması sonucu değil, bunların yok edilmesi hareketiyle oluşur. Bu yüzden mükellefin kopan ya da yırtılan sahifeleri vergi incelemesi sırasında ibraz etmesi durumunda yok etme suçundan bahsedilemeyeceği gibi gizleme suçu da oluşmaz¹⁷⁵.

Vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olan defter, kayıt ve belgeleri düzenleme yükümlülüğü bulunmayan ya da mecburiyeti olmadığı halde bu defter, kayıt ve belgeleri tutan mükelleflerin bu suçu işlemeleri mümkün değildir. Tüzel kişilerde bu suçun faili genellikle kanuni temsilcileri olurken tüzel kişiliğe sahip olmayan

¹⁷² Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 336.

¹⁷³ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 44-45.

¹⁷⁴ Gündüz, Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu*, s. 318.

¹⁷⁵ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 291.

kuruluşlarda fail ağırlıklı olarak bu kuruluşları idare eden kişiler ya da varsa temsilcileri olarak karşımıza çıkar¹⁷⁶.

Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak ya da yapraklar koyma yahut hiç yaprak koymama suçunun oluştuğu tarih, anılan eylemin işlendiği andır¹⁷⁷.

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

Belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek suçu ayrı bir suç, bu belgeleri kullanmak ayrı bir suçtur. Suçun oluşumunda sahte belgenin başkası tarafından kullanılması şart değildir. Dolayısıyla düzenleme suçunda bu belgelerin kullanılması, suçun maddi unsuru kapsamına girmez. Bu suçun konusunu, vergi kanunlarına göre zorunluluk gerektiren belgeler oluşturmaktadır. Burada belirtmek gerekir ki, sahte düzenlenen ya da kullanılan belgeler arasında en fazla faturaya rastlanılmaktadır¹⁷⁸.

Belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya kullanma suçunda, belgenin sahte düzenlenmesi, kaçakçılık suçunun oluşması için yeterli olup, ayrıca bu belgelerin kullanılması¹⁷⁹ ve vergi ziyanının doğmuş olması gerekmektedir¹⁸⁰. Nitekim Yargıtay 19.12.2005 tarihli kararında, "*Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ile kaçakçılık suçu oluşur. Sahte belgelerin kullanılması ve vergi ziyat suçun unsuru değildir.*" şeklinde içtihat etmiştir¹⁸¹.

VUK, 359. madde (b) fıkrasında sahte belgeyi tanımlamıştır: "*... Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*". Kanunda yapılan tanım doğrultusunda sahte belge, olmayan bir ekonomik

¹⁷⁶ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 81.

¹⁷⁷ Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 337.

¹⁷⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 458-459.

¹⁷⁹ Y. 11. CD. 29.12.2008 tarih ve E. 2008/458, K. 2008/13886 sayılı kararı "... 213 sayılı Kanun'un 359/b-1 bendinde yaptırma bağlanan <sahte fatura düzenlemek> ve <sahte fatura kullanmak> suçlarının birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olduğu, ..." şeklindedir (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, erişim tarihi 13.12.2016).

¹⁸⁰ Kemal Yıldırım, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Yargıtay Kararları İncelemesi", <http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=25947> (erişim tarihi: 12.12.2016).

¹⁸¹ Y. 11. CD., E. 2005/2983, K. 2005/13918, T. 19.12.2005 (Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>, erişim tarihi: 11.12.2016).

ilişkinin var gibi gösterilmesi ya da var olan ilişkide tarafların farklı gösterilmesidir. Bu noktada sahte belge ile yanıltıcı belgenin farklı durumlar olduğunu belirtmek gerekir¹⁸². VUK 359/a-2. maddesinde belirtilen muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme, fikri sahteciliği ifade ederken, VUK madde 359/b. maddesinde yer alan belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme maddi sahteciliği ifade etmektedir. Fikri sahtecilikte, belgenin şekli ve kendisi doğru olmasına rağmen içindeki bilgiler yanlıştır. Maddi sahtecilikte, belgenin şekli ve kendisi doğru değilken bazı durumlarda gerçeğe aykırılık da söz konusu olabilmektedir. Yani, maddi sahtecilikle fikri sahtecilik birleşebilir. Ancak, maddi sahtecilik fikri sahteciliği de kapsadığı için artık fikri sahteciliğe bakmaya gerek kalmaz¹⁸³.

Belgeler üzerinde yapılan sahtecilikte amaç vergiyi az ödemek/ödememek, haksız kazanç elde etmek, vergi iadesi ya da indiriminden hakkı olmadığı halde yararlanmaya çalışmaktır. Sahte belge düzenleyen vergiyi doğuran faaliyetini vergi dairesi bilgisi dışında tutarak ya da kullandığı gideri fazla gösterip matrahı düşürerek amacına ulaşmaya çalışır. Görüldüğü gibi belgelerin asıl ya da suretlerinde yapılan sahtecilik amaca ulaşmak için bir araçtır¹⁸⁴.

Kira sözleşmesi, kredi sözleşmesi, teminat mektubu, adi senet, fatura, mal beyanı, vergi beyanı, gümrük beyanı vb. belgeler özel belge niteliğindedir¹⁸⁵. Tüm bu özel belgelerde yapılan sahtecilik VUK kapsamına girmez. Sahte belgeler, vergisel işlemlerde kullanmak suretiyle düzenlendiğinde VUK 359/b-1. madde kapsamında nitelendirilir. Ancak, sahte belgeler vergisel işlemlerin dışında başka amaçlarla

¹⁸² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 110-111.

¹⁸³ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 46.

¹⁸⁴ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 222.

¹⁸⁵ Hasan Tahsin Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 68, Sayı 2010/1, s. 220.

kullanıldığı takdirde TCK madde 204¹⁸⁶ ve 207¹⁸⁷ çerçevesinde değerlendirilerek "belgede sahtecilik" suçunu oluşturur¹⁸⁸.

Konuya ilişkin Y. 11. CD., 26.06.2007 tarih ve E. 2007/590, K. 2007/4440 sayılı kararında, "*Sanığa yüklenen <sahte fatura basarak kullanmak> fiilinin, 213 Sayılı Kanununun 359. maddesinde düzenlenen suçları oluşturacağı ...*" belirtilmiştir¹⁸⁹. Konuyla bağlantılı olarak, sahte kira sözleşmesi düzenleyerek kaçakçılık suçuna sebebiyet veren başka bir Yargıtay kararı ise şu şekildedir¹⁹⁰:

"Sahte kira sözleşmesi düzenleyenin amacı vergi matrahını düşük göstererek daha az vergi ödemek ve bu yolla kendisine çıkar sağlamaktır. Özel evrakta sahtecilik suçu, bu şekilde düzenlenen belgenin Maliye dışındaki başka bir makama ve kiralayana karşı kullanıldığında oluşur. Buradaki fiil kaçakçılık suçunu oluşturur."

Düzenlenen sahte belgeler tamamen gerçeği yansıtmadığı gibi bu belgelerin kısmen sahte olarak hazırlanması da mümkündür. Sahteciliğin kısmen yapılması ifadesinden, gerçek olan işlemlerle gerçek olmayan muamele ve durumların aynı belgede yer alması anlaşılmaktadır. Yani kısmen yapılan sahtecilik eyleminde gerçek tam olarak yansıtılmaz. Oysa tam sahtecilikte gerçekte olmayan vergisel olay varmış gibi gösterilir. Örneğin, satışı yapılan bir ürün için düzenlenen faturada gerçekte satışı yapılmayan başka bir ürünün de eklenmiş olması faturayı kısmen sahte yapar¹⁹¹.

Sahte olarak kullanılan belgelerin nicelik bakımından çokluğu suçun oluşumunda aranan bir unsur değildir. Sonuç olarak, sahte olarak hazırlanan ya da kullanılan belgelerde miktarın azlığı bu suçun oluşmasını etkilemeyeceği gibi cezayı hafifletici unsur olarak da değerlendirilmez. Buna göre suçu oluşturan belgelerin

¹⁸⁶ Bkz. Dpn. 117.

¹⁸⁷ TCK Madde 207 Özel Belgede Sahtecilik

"(1) Bir özel belgeyi sahte olarak düzenleyen veya gerçek bir özel belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren ve kullanan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Bir sahte özel belgeyi bu özelliğini bilerek kullanan kişi de yukarıdaki fıkra hükmüne göre cezalandırılır."

¹⁸⁸ Açar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge", s. 287.

¹⁸⁹ Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bilgi Programı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, erişim tarihi: 22.12.2016).

¹⁹⁰ Y. 11. CD., E. 2003/11723, K. 2006/246, T. 26.01.2006 (Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 69).

¹⁹¹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 460; Açar, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge", s. 288.

sayısı veya suçun ne oranda vergi kaybına neden olduğu ancak cezanın aşağı ya da yukarı hadlerini belirlemede yol gösterici olur¹⁹².

Sahte belge düzenleme suçunun faili herkes olabilirken¹⁹³ sahte belge kullanmak suçunun faili herkes olamaz. Sahte belge kullanmak suçunu sadece vergi mükellefleri, vergi sorumluları ya da vergi mükellefi olan tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tarafından işlenebilir. Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise, varsa temsilcileri yahut idarecileri tarafından bu suç işlenebilir¹⁹⁴.

Sahte belge düzenleme suçunda suç tarihi, belgenin düzenlendiği gündür. Birden fazla düzenlenen belge varsa suçun tarihi son belgenin tanzim edildiği tarih olarak kabul edilir¹⁹⁵. Sahte belge kullanma hareketiyle işlenen suçta suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir¹⁹⁶.

2.4.1.10.Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak veya Bunları Bilerek Kullanmak

Suçun konusunu oluşturan belgeler, VUK'ta "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitap, üçüncü kısmında yer alan "Vesikalar" alt başlığı altında düzenlenmiştir. Bu belgeler dışında ayrıca ek belgeler düzenlenmesine ilişkin VUK mükerrer 257. maddesiyle Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir¹⁹⁷.

¹⁹² Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 100.

¹⁹³ Y. 11. CD. 14.06.2006 tarih ve E. 2005/740, K. 2006/5450 sayılı kararında "... sahte fatura düzenleme suçunun mükellef sıfatı olsun veya olmasın herkes tarafından işlenebileceği..." şeklinde hüküm vermiştir (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bilgi Programı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, erişim tarihi 13.12.2016).

¹⁹⁴ Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 99; Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 230.

¹⁹⁵ Y. 11. CD. E. 2012/20814, K. 2013/9008, T. 30.05.2013; Y. 11. CD. E. 2012/23641, K. 2013/11383, T. 04.07.2013; Yargıtay 11. CD. E. 2012/24145, K. 2013/11868, T. 11.07.2013; Y. 11. CD. E. 2012/8285, K. 2013/15315, T. 24.10.2013 (Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 337).

¹⁹⁶ Yargıtay 11. CD. E. 2012/22396, K. 2013/8767, T. 28.05.2013; Y. 11. CD. E. 2013/3872, K. 2013/9264, T. 04.06.2013; Y. 11. CD. E. 2012/26076, K. 2013/9488, T. 06.06.2013; Y. 11. CD. E. 2011/12807, K. 2013/10209, T. 17.06.2013; Y. 11. CD. E. 2012/10365, K. 2013/15357, T. 25.10.2013; Y. 11. CD. E. 2012/15479, K. 2013/15775, T. 31.10.2013 (Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 338).

¹⁹⁷ Mehmet Nalbat, "V.U.K ve T.C.K Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayrımı", https://www.muhasabenet.net/makale_mehmet-nalbant_sahte%20ve%20yaniltilici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf (10.12.2016).

Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak veya bunları bilerek kullanmak suçunda iki hareket söz konusudur. Bu hareketlerden biri Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak¹⁹⁸, diğeri Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayanların bastığı bu belgeleri bilerek kullanmak¹⁹⁹. Kanun maddesinde bu belgelerin bilerek kullanılması ifadesiyle Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayanların bastığı bu belgelerin niteliğini önceden bilen ya da sonradan öğrenmesine rağmen yine de bunları kullananlar ifade edilmiştir. Failin bu suç kapsamında değerlendirilmesi için söz konusu belgelerin niteliğini biliyor olması gerekir²⁰⁰.

Maliye bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suçunun faili Maliye Bakanlığı ya da defterdarlıkla anlaşma yapmayan, anlaşması olmasına rağmen anlaşma süresi dolan, anlaşması fesih edilen matbaa işletmecileri ya da bu belgeleri her türlü teknikle basan kişidir. Bunlar genellikle matbaa işletmecileridir. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak suçunun faili herkes olabilirken belgeleri kullanmak suçun faili hem gerçek kişiler hem de tüzel kişilerin kanuni temsilcileri olabilir. Tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenler açısından bu suç varsa temsilcileri tarafından işlenebilir²⁰¹.

Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basma suçu, sahte faturaların ele geçirildiği tarihte işlemiş sayılır. Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastığı belgeleri bilerek kullananlar için suç tarihi, mükellefiyetin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir²⁰².

¹⁹⁸ Burada "basmak" sözcüğü matbaada gerçekleştirilen bir eylem olmakla birlikte her türlü vasıta ile yapılan çoğaltma (fotokopi, bilgisayar çıktısı vb.) olarak kullanılmaktadır (Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 108).

¹⁹⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 296.

²⁰⁰ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 82.

²⁰¹ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 354; Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 109.

²⁰² Kırmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında", s. 338.

2.4.2. Netice

Netice, insan vücudu tarafından gerçekleştirilen hareket sonucunda dış dünyada meydana gelen değişikliktir. Netice fiilin bir alt unsuru olarak görülmemelidir. Netice, suçun unsurlarından biridir²⁰³. Neticenin mutlaka somut olması gerekmez, tehlike de bir neticedir. Bu bağlamda hareketin olası sonuçlarının da netice kapsamında olduğu söylenebilir²⁰⁴.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergi kaçakçılığı suçunda vergi ziyayı, suçun unsuru olmaktan 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²⁰⁵ ile çıkartılmış olup, bu suç, neticesiz suç, şekli suç ya da sırf hareket suçu haline gelmiştir. Böylelikle bu tür suçlar zarar suçu değil, tehlike suçu niteliğine dönüşmüştür²⁰⁶. Tehlike genel anlamda, hukuka aykırı bir neticeyi doğurma ihtimalinin olmasıdır. Sonuç itibarıyla, vergi kaçakçılığı suçunda eski düzenleme vergi ziyayının gerçekleşme şartını ararken 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme vergi ziyayının gerçekleşmiş olma şartını kaldırılmıştır²⁰⁷.

VUK'ta düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunu netice açısından incelediğimizde bu suçları neticeli veya neticesiz suç biçiminde değerlendirmek gerekir²⁰⁸. Özbek ve arkadaşları, neticesiz suçları (şekli suç) "*Kanunun neticeyi göstermediği, icrai ya da ihmali hareketle suçun tamamlandığı suçlar*", neticeli suçları (maddi suç) ise

²⁰³ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 20.

²⁰⁴ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 239; Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 21.

²⁰⁵ RG. 29.07.1998, 23417 Mükerrer

²⁰⁶ Bekir Baykara, "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?", s. 8, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucuna_Tesebbus_4369_S_K_dan_Sonra_Mumkun_Mudur_1227.pdf (erişim tarihi: 17.10.2016).

²⁰⁷ Mehmet Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan", s. 125.

²⁰⁸ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 53.

"Hareket ile neticenin yer, zaman veya nedensellik bağlantısıyla birbirinden ayrılabilirdiği" şeklinde ifade etmiştir²⁰⁹.

Vergi kaçakçılığı suçlarında defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, uygulamadaki adıyla, çift defter tutma fiili dışındaki fiillerde hareketin icrası yeterli görülmüş, vergi ziyayı ya da matrah azalması suçun unsuru olmamıştır. Bu nedenle, kaçakçılık suçu kapsamında belirtilen fiillerden sadece vergi matrahında azalma meydana gelmesi şartını arayan çift defter tutma fiili, neticeli suç olarak değerlendirilmektedir²¹⁰.

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçunun oluşması bakımından kanunda belirtilen fiillerin yapılması yeterli görüldüğünden, bu suç, sırf hareket suçu ya da şekli suç olmakta ve bu suçun oluşması için herhangi bir netice aranmamaktadır²¹¹.

2.4.3. Nedensellik Bağı

Yapılan hareket ile bu hareketin dış dünyada ortaya çıkardığı netice arasındaki sebep - sonuç ilişkisinin bulunması nedensellik bağının bir sonucudur²¹².

VUK madde 359'da yer alan çift defter tutma hareketi dışındaki suçlar sırf hareket suçları olduğundan hareketin yapılması yeterli görülüp bir sonuç doğurup doğurmadığına bakılmaz. Bu nedenle, VUK madde 359'da yer alan çift defter tutma suçu dışındaki suçlarda nedensellik bağının bir önemi yoktur²¹³.

Çift defter tutma hareketi ile oluşan suç, neticeli bir suç olup, nedensellik bağı bu suç türünde önem taşır. Çift defter tutma fiiliyle suçun oluşması için ve cezanın kesilebilmesi vergi matrahında azalma neticesinin meydana gelmesi gerekir. Yani, bu suçta vergi matrahında azalmanın çift defter tutma hareketi sonucu oluşması gerekir²¹⁴.

²⁰⁹ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 239.

²¹⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 465-466.

²¹¹ Darbaş, *Güncel Gelişmeler Işığında*, s. 53.

²¹² Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 239; Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 21.

²¹³ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 54.

²¹⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 465; Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 54.

2.5. SUÇUN MANEVİ UNSURU

Manevi unsur, "*işlenen fiil ile fail arasındaki bağ*" şeklinde tanımlanır ve bu bağ kurulmadan bir suçun varlığından söz edilemez²¹⁵.

Alacakaptan manevi unsur tanımını "*insan hareketlerine kusurlu bir iradenin müdahale etmesi*" şeklinde yapmıştır. Kusurlu bir iradenin varlığından söz edebilmek için failin kusurlu davranabilme kabiliyetine sahip olması gerekmektedir. Zira bu kabiliyete sahip olmayan bir kimseden kusurlu bir hareketin ortaya çıkması mümkün değildir. Failin kusurlu hareket edebilme imkanına sahip olmasını sağlayan tali unsur isnad kabiliyetidir²¹⁶.

Ceza hukukunda manevi unsur kast ve taksir şeklinde ortaya çıkar²¹⁷. TCK kast ve taksiri 21. ve 22. maddelerinde tanımlamıştır. TCK 21/1. maddesine göre, "*Kast, suçun kanunî tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*". Anılan kanunun 22/2. maddesinde ise, "*Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanunî tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

TCK'nın 21. ve 22. maddesinden hareketle ceza hukukunda sorumluluk için genel prensip, kastın şart olduğudur. Taksir ise kasta nazaran istisnai nitelik taşımaktadır. Başka bir ifadeyle kastın kural, taksirin istisna olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla kast ile taksir arasındaki en önemli fark bu noktada karşımıza çıkmaktadır. Bir kimsenin taksirden dolayı sorumlu tutulması için kanunda açık bir hüküm bulunması gerekirken, kasttan dolayı sorumlu tutulması için ayrıca bir hükme gerek duyulmamaktadır²¹⁸.

TCK'nın genel hükümlerinin hem özel ceza kanunları hem de ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında uygulanacağı TCK'nın 5. maddesiyle hükme bağlanmıştır. Bu maddeyle özel kanunlarda yapılmayan bir düzenlemenin TCK'ya göre değerlendirileceği sonucuna varmak mümkündür²¹⁹.

²¹⁵ Artuk vd, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 28.

²¹⁶ Uğur Alacakaptan, *Suçun Unsurları*, Ankara: Sevinç, 1967, s. 108.

²¹⁷ Bekir Baykara, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?", *Maliye Postası*, Sayı 505, (15 Eylül 2001), s. 2; Darbaş, *Güncel Gelişmeler Işığında*, s. 53.

²¹⁸ Hakeri, *Ceza Hukuku-Genel Hükümler*, s. 233.

²¹⁹ Darbaş, *Güncel Gelişmeler Işığında*, s. 54.

Kanunda açıkça belirtilen haller dışında, suçlar için kastın bulunması zorunludur. Bu noktadan hareketle, vergi suçları içinde aynı kural geçerli olmaktadır. Bu kast ise, hareketi bilmek ve doğacak olan sonucu istemek şeklinde değerlendirilen genel kasttır²²⁰. Öğretideki genel kanı da vergi kaçakçılığı suçunda manevi unsurun genel kasta tabi olduğudur.

Vergi kaçakçılığı suçunun manevi unsuruna ilişkin VUK'un 359. maddesinde açık bir düzenleme yer almamaktadır²²¹. Fakat TCK 21. maddesinde geçen "*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.*" hükmünden yola çıkarak kaçakçılık suçu için kastın aranması gerektiği sonucuna varılır²²².

Sonuç olarak, taksirli hareket ile işlenen suçun cezalandırılması için kanunda açıkça belirtilmesi gerekmektedir. VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçuna ilişkin bu fiillerin taksirle işlenebileceğine dair bir hüküm bulunmadığı için kaçakçılık suçu ancak kasten işlendiklerinde cezalandırılır²²³. Yani, vergi kaçakçılığı suçu açısından, örneğin; sahte belge kullanmak fiilini işleyen kişinin bu belgenin sahte olduğunu bilmesi ve sahte belge kullanımının vergi kaybına yol açacağını tasavvur etmesi gerekir.

2.5.1. Kusur Yeteneği

Kusur ya da kusurluluk kavramları, failin fiille olan ilişkisini ifade etmektedir²²⁴. Şöyle ki, failin haklı davranışı seçme imkan ve kabiliyeti olduğu halde, hukuk kurallarına aykırı davranarak haksız bir davranışta bulunmayı tercih etmesi sonucunda kınanması kişi hakkında bulunulan kusur ifadesini açıklamaktadır²²⁵.

Failin işlediği fiille sorumlu tutulup tutulmayacağı konusundaki değer yargıları kusur ya da kusurlulukla açıklanırken, failin kusurlu davranabilme kabiliyetine sahip olma hali kusur yeteneğini ifade etmektedir. Daha açık bir ifadeyle, kusur yeteneği, failin doğruyla yanlış ayırabilecek, işlediği fiil sonucunda oluşan hukuki anlamı ve

²²⁰ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, s. 100-101.

²²¹ Çelik, "Ceza Hukuku Boyutu", s. 81.

²²² Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 57.

²²³ Çelik, "Ceza Hukuku Boyutu", s. 83.

²²⁴ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 365.

²²⁵ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hukuku*, s. 49.

sonuçlarını algılayabilecek kabiliyetinin bulunması ve bu doğrultuda davranış sergilemesidir. Bu yeteneğe sahip olmayan kimseler işlediği fiil sebebiyle kusurlu görülemez²²⁶.

Failin kusurunun belirlenmesi, işlenen fiilin kast veya taksirle yapıldığı ile yakından ilgilidir. Fiilin kast ya da taksirle işlenmesine göre de kusur yargısının içeriğinde farklılıklar meydana gelebilir. Zira TCK 61/1-f. maddesinde "*failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığı*" göz önünde bulundurulmasıyla cezanın alt ve üst sınırı arasında cezayı belirleyeceğinin ifade edilmesi kast ve taksirin kusurluluktan ayrı düşünülmeceğinin bir kanıtıdır²²⁷.

Görüldüğü gibi kast ve taksir kusurluluktan ayrı değerlendirilemeyeceği gibi kusurluluk kast kavramı ile bütünleşmiştir. Kusurluluğun kast ve taksirin derecelendirilmesi olduğu dikkate alındığında kast ve taksirin kusurluluktan bağımsız biçimde değerlendirilmesi mümkün olmamaktadır²²⁸.

2.5.1.1. Kusur Yeteneğini Azaltan veya Ortadan Kaldıran Haller

Bir fiilin suç niteliğinde değerlendirilmesi kusurlu davranışın varlığı ile mümkündür. Kusurlu davranışın oluşabilmesi için kişinin bilme ve isteme iradesine sahip olması gerekmektedir. Kişinin işlediği fiil sonucunda kusur oluşmuyorsa suç meydana gelmeyecektir²²⁹.

Kusur yeteneğini etkileyen hallerden bazıları isnat kabiliyetini azaltırken bazıları da tamamen ortadan kaldırmaktadır²³⁰. Türk ceza hukukunda kusurluluğu etkileyen haller şunlardır²³¹: Amirin Emrini İcra (TCK md. 24/2 ve md. 24/4),

²²⁶ Selami Turabi, "Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller", *TBB Dergisi*, 2012, (101), s. 268-273; Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 50.

²²⁷ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 260.

²²⁸ Gürsel Akpınar, "Yeni TCK'na Göre Suçun Unsurları Bağlamında Kast, Taksir ve Kast-Taksir Kombinasyonu (Netice Sebebiyle Ağırlanmış Suç)", http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:_Jm2zIVuaiQJ:www.cezabb.adalet.gov.tr/makale/178.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr (erişim tarihi: 21.10.2016); Kayıhan İçel, "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli 'Kast'", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl 6, Sayı 12, Güz 2007/2, s. 69.

²²⁹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 325.

²³⁰ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 56.

²³¹ M. Reşat Koparan, "TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler", *TBB Dergisi*, Sayı 64, (2006), s. 339-367; Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 373-401; Olgun Değirmenci, "Türk Ceza Hukukunda Kusurluluğu Kaldıran Neden", *Türkiye Adalet Akademisi*, Yıl 3, Sayı 10, Temmuz 2012, s. 457-458.

Zorunluluk Hali (TCK md. 25/2), Sınırın Aşılması (TCK md. 27/2), Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit (TCK md. 28), Haksız Tahrik (TCK md. 29), Kaçınılmaz Hata²³² (TCK md. 30/3 ve md. 30/4), Yaş Küçüklüğü (TCK md. 31), Sağır ve Dilsizlik (TCK md. 33), Akıl Hastalığı (TCK md. 32), Geçici Nedenler, Alkol ve Uyuşturucu Etkisinde Olması (TCK md. 34).

2.5.1.1.1. Zorunluluk (Zaruret) Hali

Zorunluluk (zaruret/ıztırar hali), tehlikeye katlanma noktasında hukuki yükümlülüğü olmayan bir kişinin bilerek sebebiyet vermediği ve kendisine yahut bir başkasına yönelen ağır ve muhakkak bir tehlikeyi uzaklaştırma amacıyla karşılaşılan tehlikeyle orantılı biçimde, kanunun suç saydığı bir fiille bertaraf etme durumudur²³³.

TCK'nın 25/2. maddesinde;

"Gerek kendisine gerek başkasına ait bir hakka yönelik olup, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğu ile tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez."

denilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından olaya baktığımızda mükellefin iflası bu kapsamda değerlendirilebilir. İflas durumunda ekonomik durumu bozulan tacirin durumunun daha da kötüleşmemesi, şeref ve haysiyetine zarar gelmemesi gibi nedenleri öne sürerek vergi kaçakçılığı suçu işleme durumunda zorunluluktan bahsedilebilir. Çavuş ise bu konudaki görüşlere katılmayarak; kişinin iflas etme durumunda değil aksine bundan kurtulmak için işlediği suçtan dolayı şeref ve haysiyetinin zedeleneceğini belirtmiştir²³⁴.

²³² "Ceza sorumluluğunu kaldıran nedenler; hukuka uygunluk nedenlerinin varlığı ve kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler olarak iki kısımda ele alınır. Kişi meşru müdafaa halinde olduğunu düşünerek hareket etmiş ise hukuka uygunluk nedenlerinin varlığında hataya düşmüş demektir. Yine kişi gerçek bir zorunluluk hali olmadığı halde bu halin var olduğunu sanarak eylemi yapmış ise kusur sorumluluğunu kaldıran sebeplerin varlığında hataya düşmüş olacaktır." (Koparan, "TCK Genel Hükümler Ceza", s. 357).

²³³ Nevzat Toroslu, *Ceza Hukukunda Zaruret Hali*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 1968, s. 6-7; Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınevi, 1999, s. 120.

²³⁴ Çavuş, *Suç Genel Teorisi*, s. 155.

2.5.1.1.2. Cebir ve Şiddet

TCK'nın 28. maddesinde, karşı koyamayacağı ya da kurtulamayacağı cebir ve şiddet sonucu suç işleyen kişiye ceza verilmeyeceği, bu gibi hallerde cebir ve şiddet uygulayan kişinin suçun faili olacağı belirtilmiştir. TCK, bu madde ile cebir ve şiddete maruz kalıp suç işleyen kişi ya da kişilerin cezalandırılmamasını amaçlamıştır²³⁵.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, cebir veya şiddetin bir mazeret sebebi sayılması için cebrin/şiddetin karşı konulması ve kurtulması mümkün olunmayan nitelikte olması gerekir²³⁶.

Örneğin, bir kişinin kendi defterindeki bir yolsuzluğu örtmek için ticari faaliyette bulunduğu başka bir kimsenin defter ve kayıtlarını cebir ve şiddet ile tahrif ettirmesi halinde tahrif fiilini kendi iradesi dışında işleyen kişiye ceza verilmez²³⁷.

2.5.1.1.3. Korkutma ve Tehdit

Karşı koyamayacağı ya da kurtulamayacağı cebir ve şiddet sonucunda işlenen suçlarda olduğu gibi kişinin ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işlemesi halinde de kişiye ceza verilmez. Bu gibi durumlarda korkutma ve tehdidi kullanan kişi fail sıfatıyla cezalandırılır (TCK md. 28).

Bir mükelleften gerçek bir ticari ilişkisi olmadığı halde sahte fatura vermesini isteyen aksi takdirde çocuğunun öldürüleceğini söyleyen kişi cezanın muhatabı olur. Yani, korkutma ve tehdit altında suç işleyen cezalandırılmaz, suçu işlemeye zorlayan kişi cezalandırılır²³⁸.

2.5.1.1.4. Mücbir Sebep

Öncelikle belirtilmelidir ki, mücbir sebep VUK 373. maddesinde vergi cezası kesilmesini engelleyen bir durum olup, bu durum vergi suç ve cezaları bakımından idari nitelikteki cezalardır. Bu düzenleme ceza hukuku anlamında suç oluşturan vergi

²³⁵ Erdener Yurtcan, *Yeni Ceza Kanunu ve Yorumu*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2006. s. 68.

²³⁶ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 430.

²³⁷ Çavuş, *Suç Genel Teorisi*, s. 163-164.

²³⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 432.

kaçakçılığı suçlarıyla ilgili değildir. Bununla birlikte öğretide ağırlıklı olarak mücbir sebebin suçlar açısından da kusurluluğu ortadan kaldıran bir durum olduğu kabul görmektedir²³⁹. Çünkü, ceza hukukunda kusurluluğu etkileyen hal kişinin başka bir şekilde hareket etme olanağının bulunmadığı haller olup, mücbir sebebin varlığı durumunda da kişi aynı şekilde iradesine aykırı biçimde hareket etmektedir. Nitekim Yargıtay 11. CD. 15.03.2001 tarihinde vermiş olduğu kararda bu hususa açıkça değinmiştir. Yargıtay kararı şu şekildedir²⁴⁰:

"... vergi inceleme raporuna ekli imzalar ile onaylı tutanakta tespit edildiği üzere bulunamadığından bahisle ibraz edilemediği savunma ile dilekçenin neden konusunda kesinlik taşımayıp, irade dışında kaybolmayı kanıtlamadığı ve mücbir sebep olarak kabulünün mümkün olmadığı, suç tarihi ve cezai sorumluluk belirlenip, sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayini gerekirken eksik soruşturmayla beraat hükmü tesisi, kanuna aykırıdır."

Mücbir sebep, *"herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar"*²⁴¹ biçiminde tanımlanmıştır. Başka bir ifadeyle mücbir sebep, kişinin belli bir şekilde hareket etme ya da etmeme imkanını tamamen ortadan kaldıracak nitelikte olan şiddetli maddi güçtür²⁴².

Mücbir sebep halinde fail iradesine aykırı şekilde davranmaya zorlanarak belki de yapmak istemediği hareketi kendi iradesi dışındaki nedenlerle yapmak durumunda kalır. Mücbir sebep hallerini cebir ve şiddetten ayıran özellik, mücbir sebep halinde maddi bir cebir bulunmamaktadır. Ayrıca, mücbir sebep failin iradesi dışında gerçekleştiği için faile başka bir tercih seçeneği sunulmaz. Oysa korkutma ve tehditte fail tehlike arz eden neticeyi göze alıp zorlanan davranışı yapmayabilir²⁴³.

VUK'un 373. maddesinde mücbir sebep hallerinden herhangi birinin meydana gelmesi ispatlandığı takdirde vergi cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Mücbir sebep sayılan haller VUK 13. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

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

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

²³⁹ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 103-105; Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 429.

²⁴⁰ 11. CD., E. 2001/1369, K. 2001/2101, T. 15.03.2001 (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bilgi Programı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsff#>, erişim tarihi 12.12.2016).

²⁴¹ TDKS, s. 1051.

²⁴² Artuk vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 219.

²⁴³ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 432.

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir."²⁴⁴.

Madde metninde belirtilen ağır kaza, ağır hastalık, yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi hallerin mücbir sebep sayılabilmesi için bunların vergi ödevlerinden birini yerine getiremeyecek ağırlıkta ve kuvvette olması gerekir. Ayrıca, insan iradesi dışında gelişen gaybubetler de mücbir sebep kabul edilmiştir. Gaybubet hali, vergi mükellefinin iradesi dışında gelişen yok olma ve bulunamama durumudur. Burada bulunamama ya da yok olma durumu, mükellefin, vergi sorumlusunun; yani, ceza muhatabının bulunamaması (kişinin kaçırılması, kendi iradesinde olmayan nedenlerden dolayı yurtiçine girememe, kendisinde ya da bulunduğu ortamda salgın hastalık çıkması nedeniyle karantina altına alınması gibi) yahut mükellefiyetle ilgili olan defter, belge, kayıt vb. şeylerin bulunamaması olarak iki şekilde karşımıza çıkmaktadır²⁴⁵.

Ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı, su basması, mecburi gaybubetler dışında sahibinin iradesi dışında gelişen sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların mükellefin elinden çıkmış bulunması da mücbir sebep sayılmıştır. Ancak, sahibinin iradesi dışındaki sebepler nedeniyle defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması halinde mükellefin bu durumu kendisinin vergi denetiminden kaçmak için yapmadığını ispat etmesi ve hakimnin bu yönde kanaatinin oluşması gerekir. Nitekim Y. 11. CD. 02.02.2001 tarih ve E. 2000/6285, K. 2001/784 sayılı kararda²⁴⁶ durum şöyle ifade edilmiştir:

"Somut olayda sanık, 1990, 1991, 1992 ve 1993 yıllarına ait defter ve vesikaların içinde bulunduğu özel otomobilinin çalındığı ve bunların hırsızlar tarafından alınarak götürüldüğünü savunmuş; İstanbul Dördüncü Asliye Ceza Mahkemesinin E. 1993/1536 sayılı dosyasındaki emniyet görevlileri tarafından tutulan 27.9.1993 tarihli tutanağı delil olarak göstermiştir. Tutanağın tetkikinden; plakası verilen özel otonun park edilip içindekilerin hızlı bir şekilde uzaklaştıklarının görüldüğü hususunun telefonla bildirilmesi üzerine karakol görevlilerinin olay yerine geldikleri, otomobilin düz kontak yapılmadığı, düzgün bir şekilde park edildiği, pek küçük hasarları dışında çalınan bir şeyden söz edilmediği, oto teyp ve kolonların yerinde olduğu anlaşılmış, çalınma olayının 20.9.1993 tarihinde sanık tarafından karakola bildirildiği, içinde vergi defter ve

²⁴⁴ İlgili maddede mücbir sebepler için kısıtlama getirmemiş, maddede sayılan haller dışında da mücbir sebepler olabileceği için kanun koyucu "gibi haller" ifadesini kullanmıştır.

²⁴⁵ Ahmet Erol, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *TBB Dergisi*, 2012 (103), s. 210.

²⁴⁶ Yargıtay Kararları Dergisi, Cilt 27, Sayı 7, (Temmuz 2001), s. 1134.

vesikaları ile teyp ve kolonların bulunduğu dair eklenti yapıldığı aynı tarihli başvuru tutanağında görülmüştür.

Sanık, işini kısa bir süre önce terk ettiğini vergi dairesine bildirmiştir. Dört yıla ait tüm defter ve belgelerin özel otomobilde bulundurulması mutad değildir. Otomobilin içinde hiçbir şey alınmayıp yalnızca, hırsızların işine yaramayan defter ve vesikaların alınması olgusu, yaşamın olağan gözlemlerine uygun düşmemektedir. Emniyet karakoluna yapılan telefon ihbarı, otomobilin düz kontak yapılmadan çalıştırılması, park edildiği yer ile park edilişindeki özen ve düzenlilik ile başvuru tutanağına sonradan eklenen bölüm birlikte değerlendirildiğinde, olmayın vergi denetiminden kaçmak için iradi olarak gerçekleştirildiği, bir tertip sonucu olduğu açık ve seçik bir biçimde anlaşılmaktadır."

VUK 3. madde son fıkrasında, *"İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."* denilmiştir. Fakat anılan Kanunda mücbir sebeplerin nasıl ispat edileceği ya da ispat araçlarına ilişkin ayrıca hüküm belirtmediğinden burada Ceza Muhakemesinde bulunan delil serbestisi ilkesi geçerli olur. Delil serbestisi ilkesi doğrultusunda mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunur. Mücbir sebep durumunda defter ve vesikaların kısmen veya tamamen kaybolması yahut yok olması halinde yapılan savunma akla uygun ve inandırıcı olmalı; hakimde vicdani kanaat oluşturmalıdır²⁴⁷.

Yukarıda belirtildiği üzere, mücbir sebep hallerinde kanunen geçerli her türlü delil ispat niteliğinde kullanılabilir. Ancak defter ve belgelerin yanması, kaybolması gibi mücbir sebep hallerinde defter ve belgeleri zayi olan (kaybolan) mükelleflerin işletmenin bulunduğu yerdeki ticaret mahkemesine zamanında (durum öğrenildiği tarihten itibaren 15 gün içinde) başvurarak "zayi belgesi" alması gerekir²⁴⁸. Aynı zamanda ağır kaza, hastalık gibi hallerde alınan doktor raporu, tutukluluk durumlarında emniyet güçlerinden alınacak belge, yangın, sel su baskını gibi afetlerde mahallin amirinden alınan yazılar önemli ispat araçlarıdır²⁴⁹.

Mücbir sebep kapsamına giren haller son bulunduğunda mükellef vergi kanunlarının ona yüklediği ödev ve sorumlulukları yerine getirmek zorundadır. Örneğin, ağır hastalık nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edemeyen mükellef, ağır hastalık hali sona erip mücbir sebep ortadan kalktığında gerekli defter ve belgelerini

²⁴⁷ Gündüz, Gültaş, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, s. 355.

²⁴⁸ Umut Topcu, "İşyeri Kayıt ve Belgelerinin Zayi (Kaybolma) Halinde Yapılacak İşlemler ve İdari Para Cezaları", *Mali Çözüm*, Yıl 2010, Sayı 98, s. 263.

²⁴⁹ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 430.

yetkililere ibraz etmelidir. Ancak bazı durumlarda mücbir sebep halleri, mükellefe yüklenen ödev ve sorumlulukları tamamen ortadan kaldırır. Örneğin, yangın, deprem, sel baskını gibi mücbir sebepler sonucu defter ve belgelerini yitiren mükellefin artık bunları muhafaza ve ibraz ödevi ortadan kalkar²⁵⁰.

2.5.1.1.5. Hata

Hata (yanılma), bir konu hakkında yanlış bilgiye sahip olma veya o konuyla ilgili hiçbir bilgiye sahip olmama durumudur²⁵¹. Hata halinde fail, suç olan eylemi kendi özgür iradesinde yaparken, mücbir sebep, korkutma, tehdit gibi zorlayıcı nedenler durumunda fail, suç olan eylemi kendi özgür iradesiyle yapmamaktadır. Görüldüğü gibi, zorlayıcı nedenler ve hata hali failin özgür iradesini etkilemektedir²⁵².

Hata, hem ceza kanunumuzda hem de vergi kanunumuzda düzenlenmiş olup, TCK madde 30, VUK madde 369'da hata kavramına yer verilmiştir.

TCK'nın "Hata" başlıklı 30. maddesi şu şekildedir:

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

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

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

(4) (Ek fıkra: 29/6/2005 – 5377/4 md.) İşlediği fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz bir hataya düşen kişi, cezalandırılmaz."

Hata, hukuki ve fiili hata şeklinde ortaya çıkmaktadır. "Hukuki hata", bir hukuk kuralının varlığında ya da yorumunda yanılma olarak adlandırılırken, suçun unsurlarında ve diğer hususlarda yanılma ise "fiili hata" kavramıyla ifade edilmektedir²⁵³.

²⁵⁰ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 109.

²⁵¹ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2006, s. 424.

²⁵² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 432.

²⁵³ Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 430.

VUK madde 369, "Yanılma ve görüş değişikliği"²⁵⁴ başlıklı düzenleme ise şöyledir:

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

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz."

Konuyla ilgili son olarak, esaslı hatadan bahsedilmelidir. Hatanın kusurluluğu ortadan kaldırabilmesi için hatanın esaslı nitelikte olması gerekir. Bir kişi yanılmamış olsaydı fiili meydana getirmeyecekti diyebileceğimiz durumlarda hata esaslıdır. Somutlaştıracak olursak, kanuni defter ve belgelerini evindeki dolapta saklayan bir mükellef, evini temizlemek için bir yardımcı alır ve evine temizlik için gelen çalışan bu defter ve belgeleri çöp poşetine koyup kapının önüne bırakır. Mükellef de bunları çöp sanıp atar. Söz konusu olayda saklanması gereken defter ve belgelerin çöpe atılmasında düşülen yanılma esaslıdır. Çöp zannederek atan kişinin kusuru yoktur ve cezalandırılmaz. Çünkü mükellef onların kanuni defter olduğunu bilse atmazdı. Fakat fail, defterleri tahrif edeyim derken defterlerin yok olmalarına neden olursa bunun hataya etkisi olmaz²⁵⁵.

2.5.2. İsnat Yeteneği

Failde olması gereken subjektif niteliklerden biri de isnat yeteneğidir. Genel anlamda isnat yeteneği, *"kusur yeteneği bulunan ve kusurlu davranan kişinin neticeden sorumlu tutulabilip tutulamayacağı ile ilgilidir."*²⁵⁶

Öğretide kimi yazarlar isnat yeteneği ile kusur yeteneğini aynı anlama gelecek biçimde kullanmış olsa da isnat yeteneği ile kusur yeteneği birbirinden farklı kavramlardır. Kusur yeteneği, failin işlediği fiilin hem hukuki boyutunu hem de ortaya çıkaracağı sonuçların bilincinde olması ya da yapılan fiille alakalı olarak

²⁵⁴ Bu madde başlığı "Yanılma:" iken 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 14. maddesiyle "Yanılma ve görüş değişikliği" olarak değiştirilmiştir.

²⁵⁵ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 432-434.

²⁵⁶ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 371.

davranışlarını yönlendirmeye ilgilidir. İsnat yeteneği ise, bir kimsenin fiil nedeniyle sorumlu sayılıp sayılmaması bakımından kişide bulunması gereken unsurları ifade etmektedir²⁵⁷.

2.6. SUÇUN HUKUKA AYKIRILIK UNSURU

Suçun yapısal unsurlarından maddi ve manevi unsur haricinde hukuka aykırılık üçüncü unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuka aykırılık unsuru sadece ceza kanununa aykırılığı değil, geniş anlamda hukuka aykırılığı da ifade etmektedir. "Hukuka aykırılık", suçu oluşturan bir eylemin niteliği olmakla beraber genel anlamda hakkın ihlalini ifade etmektedir. Bir eylem hukuka aykırı olduktan sonra aykırı olan eylemin azlık ya da çokluğuna bakılmaz. Bir fiil kanunda yer alan suç tanımlarından birine uyuyorsa o fiil aynı zamanda hukuka aykırı olduğu noktasında bir karine oluşturur²⁵⁸.

Hukuka aykırılık bağımsız bir unsur olmakla birlikte değerlendirmenin sağlıklı olması açısından işlenen fiilin tipe uygun olup olmadığına ve hukuka aykırılığı kaldıran bir nedenin olup olmadığına da bakılır. Sonuçta fiil tipe uygun olmasına rağmen hukuka aykırı olmayabilir²⁵⁹.

Hukuka aykırılık unsurunun oluşumuna engel olan sebeplere "hukuka uygunluk sebepleri" denilmektedir²⁶⁰. Hukuka uygunluk sebepleri 5237 sayılı TCK'nın 24 - 26. maddeler arasında yer alan "Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler" başlıklı kısmında düzenlenmiştir. TCK'da hukuka uygunluk sebepleri şunlardır²⁶¹: Kanun Hükümünü İcra (md. 24/1), Meşru Savunma (md. 25/1), Hakkın Kullanılması (md. 26/1) ve İlginin Rızası (md. 26/2).

Burada iki kavram arasındaki nüansı ortaya koymak gerekir. Hukuka uygunluk sebepleri, işlenen fiili tamamen suç olmaktan çıkarmak suretiyle faili

²⁵⁷ Turabi, "Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen", s. 289.

²⁵⁸ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 46; Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 271; Ahmet Emrah Akyazan, "5237 Sayılı TCK' da Hukuka Uygunluk Sebepleri", *Ankara Barosu Dergisi*, 1/2006, s. 77.

²⁵⁹ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 284.

²⁶⁰ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 299.

²⁶¹ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, "Zorunluluk Halinin (TCK m. 25/2) Hukuki Niteliği", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 9, Sayı 2, (2007), s. 197.

cezalandırmazken kusurluluğu etkileyen hallerde fail, bulunduğu özel durum nedeniyle ceza almaz ancak, fiil hukuka aykırılık özelliğini korur²⁶².

TCK'da belirtilen hukuka uygunluk sebeplerine vergi kaçakçılığı suçu açısından bakıldığında bir özellik göstermemektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda hukuka uygunluk sebeplerinden hiçbiri bulunmamaktadır²⁶³.

2.7. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

2.7.1. Teşebbüs

Suç, öncelikle hazırlık hareketleri sonrasında icra hareketleri şeklinde iki aşamada gerçekleşir. Hazırlık hareketleri, ayrı bir suç oluşturmadığı sürece cezalandırılmaz. Hazırlık hareketlerinden sonra fiile ilişkin icra hareketlerine başlanıp netice gerçekleşmemiş olursa suç teşebbüs aşamasında kalır²⁶⁴.

Teşebbüs halinde kalan suçun cezalandırılma sebebi, kanunda yasaklanan fiilin belli bir sonucu gerçekleştirmek amacıyla yapılmış olmasıdır. Teşebbüs aşamasında kalan eylem failin iradesi dışında gelişen sebep nedeniyle sonuca ulaşamamıştır. Ancak failin kanuna aykırı olarak yaptığı eylem hem toplum hem de hukuk düzenini ihlal etmiş ya da böyle bir tehlikeyi meydana getirmiştir. Tüm bunların dışında aykırı fiili gerçekleştiren faildeki tehlikeli kişiliği ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla suçun sonuçlanması beklenmeden eylem, teşebbüs aşamasında da cezalandırılır²⁶⁵.

Vergi kanunlarında teşebbüse ilişkin düzenleme bulunmadığından vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs, TCK 5. madde²⁶⁶ gereğince, TCK hükümlerine göre uygulanır.

Suçta teşebbüs TCK'nın 35/1-2. maddesinde düzenlenmiş olup kişinin icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamadığı takdirde teşebbüsten dolayı sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Ancak, failin icra hareketlerinden gönüllü olarak vazgeçmesi de mümkündür. Fail, kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını yahut

²⁶² Özbek, Doğan, "Zorunluluk Hali", s. 196-197.

²⁶³ Hekim, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, s. 24; Darbaş, *Güncel Gelişmeler Işığında*, s. 57.

²⁶⁴ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 55.

²⁶⁵ Alacakaptan, *Suçun Unsurları*, s. 60.

²⁶⁶ TCK Madde 5 Özel kanunlarla ilişki: "Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."

neticenin gerçekleşmesini önlerse bu durumda gönüllü vazgeçme söz konusudur (TCK md. 36).

Sırf hareket suçu (neticesi hareketle bitişik - tehlike) olan vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli suç türü olması nedeniyle bu suçta teşebbüsün mümkün olup olmadığı her harekete göre değişmektedir. Bu nedenle vergi suçlarının teşebbüse elverişli olması hareketlerin parçalara bölünmesine bağlıdır. Sonuç olarak, kaçakçılık suçunda suç tipinde yer alan hareketlerin bölünüp bölünmediğine bakılması gerekir²⁶⁷. O halde vergi kaçakçılığı suçunun sırf hareket suçu, ani hareketli suç ve tehlike suçu olduğu dikkate alındığında bu suça ait hareket, parçalara ayrılabilir veya bir zaman diliminde gerçekleşip bölünebildiğinde teşebbüsün gerçekleşebileceği ileri sürülmektedir²⁶⁸.

Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüsten bahsedebilmek için bu suçun tamamlanmamış olması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun tamamlandıktan sonra teşebbüsten bahsedilemeyeceğine ilişkin Y. 11. CD., 31.01.2001 tarih ve E. 2000/6138, K. 2001/571 sayılı karar, sahte faturalarla Katma Değer Vergisi ziyana neden olunduğu ancak, suç tarihinin verginin tarhi için kanunda belirlenen sürenin bitiminde gerçekleştiği ve vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleştiği gözetildiğinden artık teşebbüsten bahsedilemeyeceği yönündedir²⁶⁹.

2.7.2. İştirak

İştirak, bir kişi ile işlenebilecek nitelikteki suçun neticeye ulaşmasında kolaylık sağlamak amacıyla birden fazla fail ile suçun gerçekleştirilmesidir²⁷⁰. İştirak hükümleri TCK'nın birinci kitap, birinci kısım, dördüncü bölümünde "Suça İştirak" başlığı altında 37 ve 41. maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemede suçun işlenişinde üstlendikleri rol ve aldıkları görevin etkinliği ve buldukları katkı göz

²⁶⁷ Hasan Hüseyin Bayraklı, Ahmet Bozdağ, "Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı 158, (Ocak-Haziran 2010), s. 28-33.

²⁶⁸ Mehmet Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu (VUK 359 /a-2 nci madde)", *Adalet Dergisi*, Sayı 48, (Ocak 2014), s. 223.

²⁶⁹ Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bilgi Programı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#> (erişim tarihi 12.12.2016).

²⁷⁰ İhsan Darende, "Yeni TCK'da İştirak", <http://www.sinerjias.com.tr/pg/pdf/14.pdf> (erişim tarihi: 03.04.2016).

önünde tutularak failler (md. 37)²⁷¹ ve yardım edenler (md. 39)²⁷² açısından farklı cezalandırma ölçütleri getirilmiştir²⁷³.

Vergi kaçakçılığı suç ve cezaları büyük ölçüde VUK'ta düzenlenmiş olsa da bu suçlar için özel kanunlarda hüküm bulunmadığı durumlarda TCK'nın genel hükümleri uygulanır. İştirake ilişkin VUK'ta 360. madde (Cezadan indirim) haricinde bir düzenleme yer almamaktadır²⁷⁴. VUK madde 360, "Cezada indirim" başlıklı düzenlemede, kaçakçılık suçlarının işlenişinde menfaati bulunmamasına rağmen bu suçun işlenişine iştirak edenlerin cezalarında indirim yapılmış, buna göre TCK'nın suça iştirak hükümlerinin uygulanacağı ve cezanın yarısının indirileceği belirtilmiştir.

TCK'da düzenlenen iştirak hükümlerinin vergi kaçakçılığı açısından da uygulanacağı bilindiği üzere, TCK'da düzenlenen iştirak koşullarının oluşması için, birden çok kişinin katılması ve nedensel bağlantı bulunan birden çok hareketin varlığı, suça katılma kastı, üzerinde anlaşılan suçun aynı olması, işlenilmesine karar verilen suçun icrasına başlanması gerekmektedir²⁷⁵.

TCK'da azmettiren ve yardım eden olmak üzere iki tür suç ortaklığı düzenlenmiştir. TCK'da azmettirmenin tanımı yapılmamış sadece TCK 38/1. maddesinde başkasını suç işlemeye azmettiren kişinin, işlenen suçun cezası ile cezalandırılacağına hükmolunmuştur. Yani, azmettirene verilecek ceza, asli failin işlemiş olduğu suça verilecek cezadır. Ancak, azmettirenin ortaya çıkmasını sağlayan suç ortağına TCK 38/3. maddesi gereğince indirim uygulanmaktadır²⁷⁶.

Azmettirme, suç işlemeye niyeti olmayan bir kimseye belirli bir suçu işlemesi konusunda başka biri tarafından suçu oluşturan eylemin yapılmasına karar

²⁷¹ TCK Madde 37/2: "Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur. Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır."

²⁷² TCK Madde 39/1: "Suçun işlenmesine yardım eden kişiye, işlenen suçun ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, onbeş yıldan yirmi yıla; müebbet hapis cezasını gerektirmesi hâlinde, on yıldan onbeş yıla kadar hapis cezası verilir. Diğer hâllerde cezanın yarısı indirilir. Ancak, bu durumda verilecek ceza sekiz yılı geçemez."

²⁷³ Ali Hacıfazlıoğlu, *Suçta İştirak*, Bilge Yayınevi, Nisan 2014, s. 30.

²⁷⁴ Fulya Mercimek, Adnan Gerçek, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 14, Yıl 4, (Temmuz 2013), s. 200.

²⁷⁵ Mustafa Özen, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı", *TBB Dergisi*, Sayı 70, 2007, s. 240-243.

²⁷⁶ Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi", s. 124-125.

verdirilmesidir. Bu işlemi yapan kişiye "azmettiren" denir ve azmettiren konumundaki iştirakçi suç fiilinin işlenmesine yönelik olarak yapılan eylemlere katılmaz. Kişinin altsoy, üstsoy ya da çocukları azmettirmesi halinde ceza TCK 38/2. maddesinde belirtildiği oranda artırılır yahut azaltılır. Nitekim üstsoy ve altsoy ilişkisinden doğan nüfuz kullanmak suretiyle suça azmettirme halinde TCK 38/2. maddesinde belirtildiği üzere azmettirenin cezası üçte birden yarısına kadar artırılır. Ayrıca, hısımlık ilişkisi içinde olmamasına rağmen on sekiz yaşını doldurmamış olanların suça azmettirilmesi halinde altsoy ya da üstsoy ilişkisi aranmadan ceza artırımına gidilebilir (TCK md. 38/2)²⁷⁷.

TCK'da düzenlenen diğer suç ortağı ise yardım edendir. Failin alacağı ceza gibi suçun işlenmesine yardım eden kişiye de TCK 39. madde kapsamında ceza verilir. TCK madde 39/2 şu şekildedir:

"(2) Aşağıdaki hâllerde kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu olur:

a) Suç işlemeye teşvik etmek veya suç işleme kararını kuvvetlendirmek veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat etmek.

b) Suçun nasıl işleneceği hususunda yol göstermek veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlamak.

c) Suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştırmak."

Görüldüğü üzere TCK'nın 39/2. maddesi yardımın şekillerini sayma yoluyla belirtmiştir. Bu yardım türlerinden birkaçı aynı olayda bir arada bulunabilir. Bu durumda tek bir yardım etmeden dolayı suç ortağı cezalandırılır. Suça yardım eden kişi faile göre daha az ceza ile cezalandırılır. Yargıtay 27.09.2006 tarihli kararında, somut olaydaki yardım düzeyine göre cezanın tayininin belirlenmesi gerektiğini belirtmiştir²⁷⁸.

2.7.3. İçtima

Ceza hukukunda temel prensip, *"kaç fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza vardır"*. Bu kuralın istisnalarını, TCK'da birinci kitap, ikinci kısım ve beşinci bölümde yer alan "Suçların İçtima" başlığı altında düzenlenen bileşik suç

²⁷⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 512-513.

²⁷⁸ Y. 1. CD., K. 2006/3053, T. 27.09.2006 (Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi", s. 127-128).

(md. 42), zincirleme suç (md. 43/1-3), aynı nev'iden fikri içtima (md. 43/2-3), farklı nev'iden fikri içtima (md. 44) halleri oluşturmaktadır²⁷⁹.

VUK 359. maddesinde üç ayrı fıkra halinde farklı suçlar düzenlenmiştir. Fail bu suçları aynı zaman diliminde ya da farklı yakın zamanlarda işlerse faile her suç için ayrı ceza verilir; yani, gerçek içtima uygulanır. Fakat failin VUK 359. madde (a) veya (b) fıkralarında yer alan suçları, aynı suç işleme kastıyla birden fazla işlemesi halinde bu suç "zincirleme suç" kapsamında değerlendirilir (TCK md. 43/1-3)²⁸⁰. TCK 43. maddesi gereğince aynı suç birden fazla işlendiği takdirde faile tek ceza verilir. Ancak ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır.

Kanunun çeşitli hükümlerinin ihlaline bir tek fiille sebebiyet verilmesi haline fikri içtima oluşmaktadır²⁸¹. TCK'nın 44. maddesinde fikri içtima, "*İşlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Maddeden hareketle, fikri içtimanın söz konusu olması için failin bir tek işlediği fiille birden çok ve farklı suçlara yol açması gerektiğini söylemek mümkündür.

Fikri içtimadan söz edilmesi için TCK iki şart öngörmüştür²⁸²:

- Birden fazla ve değişik suçun tek fiil ile işlenmiş olması,
- Tek fiilin kanunun değişik hükümlerini ihlal etmesi, böylece birden fazla ve farklı suçu oluşturması.

Vergi suçları açısından bakıldığında, VUK'ta yer alan suç tipleri TCK 5. maddeye yollaması ile genel hükümler bakımından ceza kanuna tabiidir. Tek fiil ile birden fazla vergi kaçakçılığı suçunu işleyen fail, fikri içtima gereği, en ağır cezayı gerektiren suçtan sorumlu tutulur. Yani, VUK 359. maddesinde yer alan tüm bentler bir bütün olarak kabul edilir ve seçimlik hareketlerin birden fazlasını işleyen fail, tek vergi kaçakçılığı suçundan sorumlu olur. Belirtmek gerekir ki, vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyayı kabahati birleştirilerek tek suç adı altında değerlendirilemez²⁸³.

²⁷⁹ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 64.

²⁸⁰ Ersan Şen, "Vergi Suçlarında 'Zincirleme Suç' Kavramı", <http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi-su%C3%A7lar%C4%B1nda-%E2%80%9Czincirleme-su%C3%A7%E2%80%9D-kavram%C4%B1.html> (erişim tarihi: 24.10.2016).

²⁸¹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 114.

²⁸² Toroslu, Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, s. 350-351.

²⁸³ Recep Narter, Ercan Sarıcaoğlu, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İçtima", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVII, Sayı 1-2, Yıl 2013, s. 95.

Herhangi bir nedenle suça ceza verilemediği hallerde sadece kabahatten ceza verilebilir. Ancak VUK 340/2. maddesi "*Bu Kanunla vergi cezasiyle cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.*" hükmüne yer vermiştir. İlgili maddede "*... takibat yapılmasına engel olmaz.*" denilse de bunu, neticesi itibarıyla kovuşturma sonrasında cezalandırmak olarak da anlamak gerekir²⁸⁴.

İşlenen tek fiil ile hem defter, kayıt ve belgeler tahrif edilmek suretiyle kaçakçılık suçu işlenir hem de aynı fiille vergi ziyana neden olunursa hem kaçakçılık suçu için hem de vergi ziyayı kabahati için faile ayrı cezalar verilir. Buna ek olarak, ziyaa uğratılan vergi için VUK 344/2. maddesinde, vergi ziyana 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi durumunda bu cezanın üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat uygulanacağına hükmolunmuştur²⁸⁵. Daha önce de belirtildiği gibi, VUK 359. maddede belirtilen kaçakçılık suçlarından dolayı verilen cezalar vergi ziyayı cezasının ya da usulsüzlük cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (VUK md. 367).

2.8. YAPTIRIM VE MUHAKEME

2.8.1. Yaptırım

VUK 359/1. madde (a) ve (b) bentlerinde düzenlenen vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

²⁸⁴ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 160.

²⁸⁵ Mehmet Batun, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", <http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/> (erişim tarihi: 20.10.2016).

- Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler,
- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullananlar

on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (VUK md. 359/a).

VUK 359/b. maddesinde vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,
- Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar

üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (VUK md. 359/b).

VUK 359/c. maddesi uyarınca;

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basan ya da bu belgeleri bilerek kullananlar

iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar (VUK md. 359/c).

Yukarıda vergi kaçakçılığı suçunun cezaları VUK çerçevesinde açıklanmıştır. Buna göre, VUK madde 359'da yer alan (a), (b) ve (c) fıkralarında belirtilen suç tiplerine göre faile hapis cezası verilir.

2.8.2. Muhakeme

Vergi incelemesi, vergi denetim türlerinden biri olmasına rağmen vergi kanunları karşısında mükellefin durumuna ilişkin yoğun ve ayrıntılı inceleme, araştırma tespiti yapmasından dolayı farklılık arz eder. Vergi incelemesi sonucunda "vergi inceleme raporu" düzenlenir. Bu rapor ile tarh edilen ve kesilecek cezaları gösterir. Bu bağlamda vergi inceleme aşaması ceza kesilmeden önce ön hazırlık safhası niteliğinde değerlendirilebilir. İnceleme sonrasında düzeltilecek bir nokta yoksa rapor "kabul raporu" adını alır. Vergi incelemesi sırasında hapis cezası gerektiren kaçakçılık suçlarında vergi inceleme raporu yanında vergi inceleme

elemenin mütalaasını (görüşünü) içeren "vergi suçu raporu" düzenlenir. Vergi ceza yargılamasında bu rapora "dava şartı" ya da "mütalaa şartı"²⁸⁶ denilmektedir²⁸⁷.

VUK 367. maddesinde "Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" başlığı altında mütalaa şartları düzenlenmiştir. VUK 367. madde 1. fıkrası şu şekildedir:

"Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir."

Kaçakçılık suçu çoğu zaman vergi incelemesi yapan elemanların incelemeleri sırasında ortaya çıkar. Vergi incelemesi yapan elemanların tespit ettikleri kaçakçılık suçları ve iştirakleri Cumhuriyet savcılarına bildirmeleri adli görevleridir. Yani, eylemlerin ihbarı zorunlu olup özel bir düzenleme çerçevesinde yürütülmektedir²⁸⁸. VUK madde 367/1'de belirtildiği üzere tespit edilen kaçakçılık suçlarının Cumhuriyet savcılığına bildirimini, vergi müfettişleri ve yardımcılarının doğrudan doğruya mütalaaıyla ya da vergi incelemeye yetkili kişilerin ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi ya da defterdarlık²⁸⁹ tarafından yapılmaktadır.

Nitekim Yargıtay'da 24.11.2000 tarihli kararında²⁹⁰, "213 sayılı Yasa'nın 367. maddesi uyarınca defterdar mütalaa alınmadan vergi dairesi başkanlığının ihbarı üzerine açılan kamu davasına devamlı hüküm kurulmasını yasaya aykırı bulmuştur.". Konuya ilişkin başka bir Yargıtay kararı da, VUK 367. maddesi

²⁸⁶ "Mütalaa dava şartıdır ve alınmadığı durumlarda fail hakkında mahkumiyet veya beraat hükmü verilemez." (Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 19). Ayrıca, mütalaa kimin hakkında verilmişse onun için geçerli olur. Yani, başkası hakkında verilen mütalaa başka biri adına kullanılamaz (Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 405).

²⁸⁷ Bekir Baykara, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", s. 8, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesind_eki_Yeri.doc (erişim tarihi: 28.10.2016).

²⁸⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 399.

²⁸⁹ Y. 9. CD., E. 1990/2627, K. 1990/3424 sayılı kararda: "Defterdar yerine yetki verdiği yardımcısı mütalaa verebilir." denilmiştir (Faruk Güçlü, *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı (4369 Sayılı Yasanın Yorumuyla Birlikte)*, Ankara: Ürün Yayınları, 1998, s. 24).

²⁹⁰ Y. 11. CD., E. 5292, K. 5383, T. 24.11.2000 (Karaarslan, "Ceza Mevzuatında Yapılan", s. 146-147).

gereğince dava şartı olan defterdarlık mütalaasının imza eksikliği tamamlandıktan sonra sanığın hukuki durumuna karar verilmesi yönündedir²⁹¹.

Kaçakçılık suçlarının işlendiği vergi incelemeleri dışında da belirlenebilir. VUK 367/2. maddesine göre, 359. maddede yazılı olan suçların işlendiğine dair bilgi herhangi bir şekilde Cumhuriyet savcısına ulaşırsa Cumhuriyet savcısı hemen vergi dairesinden inceleme talep eder. Bunun sonucunda vergi dairesi belirlenen kurallar dahilinde vergi incelemesi yapar ve neticeyi Cumhuriyet savcılığına iletir²⁹².

Cumhuriyet savcılığı incelemeler sonucunda suçun işlendiğine dair yeterli delil elde ederse kamu davasını açar. Buna mukabil delil yetersizse takipsizlik kararı verilir. Eğer mütalaa şartı gerçekleşmeden dava açılırsa mahkeme şartın gerçekleşme ya da gerçekleşmeme durumuna bakmak üzere "durma kararı"²⁹³ yahut ara kararlar şartın tahakkuk edip etmeyeceğinin incelenmesini isteyebilir²⁹⁴. Nitekim VUK 367. maddenin üçüncü fıkrasında, "*Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.*" denilmiştir.

2.9. ZAMANAŞIMI

Zamanaşımı, kanunda öngörülen şartlar kapsamında belli bir sürenin geçmesi durumunda yürütülen soruşturma ya da kamu davasına devam edilememesi yahut suçun devlet tarafından cezalandırılmaktan vazgeçilmesidir²⁹⁵. Başka bir ifadeyle zamanaşımı, belirli bir sürenin geçmesi sonucunda devletin cezalandırma yetkisini ortadan kaldırması demektir²⁹⁶.

Zamanaşımına ilişkin VUK'ta herhangi bir düzenleme olmadığı için kaçakçılık suçlarında zamanaşımı konusu TCK hükümlerine göre uygulanmaktadır.

²⁹¹ Y. 11. CD., 130/815, T. 05.02.2002 (Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 303).

²⁹² Bekir Baykara, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", s. 8, http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesindeki_Yeri.doc (Erişim Tarihi: 28.10.2016).

²⁹³ Ceza Muhakemesi Kanunu Madde 223/8: "*Türk Ceza Kanununda öngörülen düşme sebeplerinin varlığı ya da soruşturma veya kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması hallerinde, davanın düşmesine karar verilir. Ancak, soruşturmanın veya kovuşturmanın yapılması şarta bağlı tutulmuş olup da şartın henüz gerçekleşmediği anlaşılırsa; gerçekleşmesini beklemek üzere, durma kararı verilir. Bu karara itiraz edilebilir.*"

²⁹⁴ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 20-21.

²⁹⁵ Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle", 2014, s. 225.

²⁹⁶ Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 696.

Ceza hukukunda dava ve ceza zamanaşımı ayırımına gidilmiş ve kanunlarda belirlenen sürenin geçilmesi durumunda kamu davası açılmayacağı, açılrsa bile dava zamanaşımına uğradığı için artık o davaya devam edilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak, bir karar kesinleşse bile kanunda belirlenen süre geçilirse, ceza zamanaşımına uğrayacağından o cezaya infaz yetkisi ortadan kalkar²⁹⁷.

Zamanaşımı devletin yargılama ve cezalandırma hakkını düşürür ve re'sen uygulanır. TCK 72/2. maddesi gereği bu uygulamadan şüpheli, sanık ya da hükümlü vazgeçemez. Özetle, zamanaşımı re'sen uygulanır ve soruşturma, kovuşturma, istinaf ve temyiz aşamalarını etkiler²⁹⁸.

2.9.1. Dava Zamanaşımı

Dava zamanaşımı, *"suçun işlenip bittiği tarihten itibaren yasa tarafından belirlenen sürelerin geçmesi halinde davanın açılmamasını veya açıldıktan sonra da devam edilememesini sonuçlayan durum"* şeklinde tanımlanmaktadır²⁹⁹.

Dava zamanaşımına ilişkin hükümler TCK'nın 66. maddesinde 7 bent halinde düzenlenmiştir. TCK madde 66/1-e'de belirlenen beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlar için sekiz yıl geçmesi koşulu vergi kaçakçılığı suçunda dava zamanaşımı süresidir.

TCK' da belirlenen dava zamanaşımı süresinin sekiz yıl olması VUK 114. maddesinde bulunan vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hükmü ile çelişmektedir. Bu durumda TCK'daki dava zamanaşımı ile VUK'ta belirtilen belge ve bilgilerin saklama ve ibraz süreleri içinde açılacak davalar bakımından ispat sorunu yaşanabileceği öğretide eleştirilmektedir³⁰⁰.

Dava zamanaşımının kesildiği bazı haller bulunmaktadır. Bu hallerin neler olduğu TCK madde 67/2'de açıkça belirtilmiştir. Buna göre, şüpheli veya sanıklardan

²⁹⁷ Zekeriya Yılmaz, "Yeni Türk Ceza Kanununda Zamanaşımı", http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:EAHQj_cyXTsJ:www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/106.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr (erişim tarihi: 27.10.2016).

²⁹⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 538.

²⁹⁹ Özbek vd., *Türk Ceza Hukuku*, s. 754.

³⁰⁰ Taştan, *Açıklamalı- İctihatlı Vergi*, s. 143.

birinin savcı huzurunda ifade vermesi ya da sorguya çekilmesi, şüpheli ve sanıklardan biri hakkında tutuklama kararının verilmesi, suçla ilgili iddianame düzenlenmesi ve sanıklardan bir kısmı hakkında da olsa, mahkumiyet kararı verilmesi ile dava zamanaşımı kesilir (TCK md. 67/2).

2.9.2. Ceza Zamanaşımı

Dava zamanaşımı suçlunun yargılanmasına, ceza zamanaşımı ise suçlu hakkında verilen cezanın uygulanmasına engel olur³⁰¹. Diğer bir ifadeyle dava zamanaşımı belirli bir süre davanın açılmaması, ceza zamanaşımı ise açılan davanın sonucu hükmedilen cezanın infazının yapılamaması durumudur. Ceza zamanaşımı, kesinleşen bir mahkumiyet hükmünden itibaren işlemeye başlar. Bu sürenin TCK 68/1-e. maddesinde, "*Beş yıla kadar hapis ve adli para cezalarında on yıl.*" olduğu belirtilmiştir³⁰².

Ceza zamanaşımının hangi hallerde kesileceği TCK madde 71'de açıkça ifade edilmiştir. Madde metni

"(1) Mahkûmiyet hükmünün infazı için yetkili merci tarafından hükümlüye kanuna göre yapılan tebligat veya bu maksatla hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını keser.

(2) Bir suçtan dolayı mahkûm olan kimse üst sınırı iki yıldan fazla hapis cezasını gerektiren kasıtlı bir suç işlediği takdirde, ceza zamanaşımı kesilir."

şeklindedir.

Konuyla ilgili son olarak, şu söylenebilir. Ceza zamanaşımı kapsamında ceza ortadan kalkmaz, ortadan kalkan sadece cezanın infaz edilebilirliğidir³⁰³.

³⁰¹ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 347-348.

³⁰² Donay, *Ceza Mahkemesince Yargılanan*, s. 218.

³⁰³ Taştan, *Açıklamalı- İctihatlı Vergi*, s. 144.

3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA FAİL

3.1. GENEL OLARAK

Vergi kaçakçılığı suçunun fail ya da failleri, VUK madde 359'da belirtilen fiilleri işleyen gerçek ve tüzel kişilerdir³⁰⁴. Vergi kaçakçılığı suçu "mahsus suç" olmadığı için bu suçu herkes işleyebilir. Diğer bir ifadeyle vergi kaçakçılığı suçunun faili herkes olabilir. Bu noktada, cezaların şahsiliği ilkesinin bir sonucu olarak, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen gerçek ya da tüzel kişi adına hareket eden kanuni temsilcinin cezai sorumluluğunun oluştuğunu söylemek mümkündür³⁰⁵.

VUK sıkça değişikliklere uğramış ve kaçakçılık suçlarına ilişkin hükümler de mevzuatın bu değişikliklerinden payını almıştır. Önceden cezaların şahsiliği ilkesinden uzaklaşdığı için suç sayılan fiillerde suçun failini belirlemek güçleşiyordu. Ancak 4369 sayılı kanun ile getirilen yeni düzenlemelerde cezaların şahsiliği ilkesi hareket noktası olmuş ve bu ilke doğrultusunda değişiklik yapılmıştır³⁰⁶.

Vergi kaçakçılığı suçunun faili herkes olabileceğinden, bu suç vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu dışında kalan kişiler tarafından da işlenebilir. Mükellef olsun ya da olmasın vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere sahip olan herkes vergi ödevlisidir. Vergi ödevlisi olan herkes vergi kanunlarının hükümlerine aykırı olarak hareket ettiklerinde fail olarak nitelendirilirler. Dolayısıyla, kanun koyucu suçun işlenmesi noktasında vergi ödevlisi açısından bazı sınırlamalar getirmediği takdirde o suç herkes tarafından işlenebilir, faili herkes olabilir³⁰⁷.

³⁰⁴ Adnan Çavuş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili", *E-Yaklaşım*, Sayı 9, (Nisan 2004).

³⁰⁵ Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 7.

³⁰⁶ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 34.

³⁰⁷ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 63.

Hürriyeti bağlayıcı nitelikte yaptırım olan vergi kaçakçılığı suçunda faili belirlemek her zaman kolay olmaz. Fail gerçek kişi olduğunda cezanın muhatabını bulmak tüzel kişilere nispeten daha kolaydır. Özellikle tüzel kişiliğe sahip olan büyük kuruluşlarda suçu işleyen gerçek kişiyi bulmak kimi zaman oldukça güçtür³⁰⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunda fail, tüzel kişi olduğunda sorumluluk tüzel kişi adına hareket eden ve bizzat suçu işleyen kanuni temsilciler olmaktadır. Bunun dayanağı ise, TCK 20/2. maddesidir. Buna göre, "*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanmaz. Ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*". Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda fail konusunu gerçek kişiler ve tüzel kişiler açısından ayrı ayrı incelemek gerekecektir³⁰⁹.

3.2. TÜRK CEZA KANUNU'NDA FAİL KAVRAMI

3.2.1. Fail Kavramı

Genel anlamda fail, suçu oluşturan, fiili yapan anlamında kullanılmaktadır. Fail sözcüğü yerine hukuk sistemimizde "suçlu", ceza usul hukukunda "sanık", infaz hukukunda "mahkum" şeklinde ifadeler görülmektedir³¹⁰. Öğretide fail kavramı yerine "suçun aktif süjesi" terimi de kullanılmaktadır³¹¹.

Devlet, hukuki olarak korumak istediği değerlere zarar gelmemesi için bu değerleri kanunlar aracılığıyla korur. Kanunlarla hukuki olarak korunan değerleri hukuka aykırı biçimde zedelemek, diğer bir anlatımla korunan bu değerlere zarar vermek bir suçu oluşturur. Zira, kanunların suç saymadığı bir fiil suç teşkil etmez. Bir suçun oluşabilmesi için fail ve fiil birlikte olmalı, hukuksal bir sonuç doğurmalıdır. O halde, kanunların yasakladığı ve suç teşkil ettiği fiilleri yapan kişi ya da kişilere fail denir. Ceza hukukunda belirtilen suçun kanuni tanımına uygun katkıyı

³⁰⁸ Atilla Budak, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", *Vergi Dünyası*, Sayı 315, Kasım 2007, s. 97.

³⁰⁹ Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 7.

³¹⁰ Salih Özel, "Vergi Suçlarında Faillik Kavramı", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 6, Sayı 68, (2010), s. 1776.

³¹¹ Çomaklı, *Türk Vergi hukukunda Fail*, s. 76.

sağlayan, bu tanımda bulunan fiili gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur³¹².

Ceza normunda suçun failini belirtmek için çoğu zaman, "her kim", "kimse", "bir kimse", "kişi" terimleri kullanılır. Bu terimlerden hareketle, suçun faili, çok failli suçlar dışında daima tek kişi olarak düzenlendiği ve ilgili suçun herhangi bir kimse tarafından işlenebileceğini söylemek mümkündür³¹³. Nitekim, ceza hukukunda hareket yeteneği sadece insana has bir özellik olduğundan fail sadece insan olabilir (TCK md. 20). Öğretide hareket yeteneği bulunmayan tüzel kişilerin ise suç faili olamayacağı ileri sürülmüştür. Ancak, işlenen fiilin sonucunda tüzel kişilere güvenlik tedbirinin uygulanması nedeniyle tüzel kişileri de suç faili olarak kabul etmek yerinde olacaktır³¹⁴.

Tüzel kişilere öngörülen cezalardan tüzel kişinin organları da müteselsilen sorumlu tutulur. Kanun koyucunun tüzel kişiler hakkında uyguladığı yaptırımlar, ceza hukukunun suç ve cezaların şahsiliği ilkesine ters düşmediği gibi kanun koyucu bu yaptırımlarla tüzel kişilerin hukuka aykırı davranmasının önüne geçmek istemiştir³¹⁵.

Konuya ilişkin son olarak şunlar söylenebilir. Tüzel kişilik ile faillik arasında gerçek kişilerle illiyet bağı kurulduğundan fiil ehliyetini tüzel kişi adına kullanan gerçek kişiler aykırı eylemleri nedeniyle suçun faili olurlar. Nitekim, her cezanın failinin tüzel kişi olması başka bir ifadeyle cezanın tüzel kişiye çıkarılması olanaksızdır. Zira, tutukluluk hali sadece gerçek kişi olan insan tarafından yerine getirileceğinden bu gibi durumlarda suçun faili tüzel kişiler adına irade kullanan gerçek kişiler olmaktadır³¹⁶.

³¹² Ufuk Gencel, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3/2014, s. 73; Özel, "Vergi Suçlarında Faillik", s. 1776; Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 73-74.

³¹³ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 21.

³¹⁴ Soyaslan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 660.

³¹⁵ Yasin Aslan, "Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl 68, Sayı 2010/2, s. 245.

³¹⁶ Özel, "Vergi Suçlarında Faillik Kavramı", s. 1776-1777.

3.2.2. Faillik Kavramı

TCK'nın 37/1. maddesinde "*Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.*" şeklinde ifadeye yer verilmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin de fail olarak sorumlu tutulacağı ve kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişi için cezanın, üçte birden yarısına kadar artırılacağı belirtilmiştir.

Faillik kavramına ilişkin iki temel soru üzerinden gitmek yerinde olacaktır. İlk soru, kim ya da kimler; tipik, hukuka aykırı ve kusurlu hareketi gerçekleştirmektedir? İkinci soru, birden fazla kişi suçu gerçekleştirdiği takdirde bunların arasındaki rol dağılımı nasıl olacaktır? Burada ilk olarak kim ya da kimlerin suçu işlediği; yani, failin kim olduğu belirlenir. Suçun işlenmesinde rol alan kişilerin birden çok olması durumunda, bunların arasındaki rol dağılımının nasıl olduğunun tespiti gerekir. Burada amaç, yine faili bulmaktır. Fail belirlendiğinde ise, suça katılan fakat fail olarak nitelendiril(e)meyen kişilerin sorumlulukları kendiliğinden ortaya çıkar³¹⁷.

Kısacası, fail ile faillik birbirinden farklı kavramlardır. Faillik ile "asıl fail" kastedilmemektedir. Bu bağlamda faillik, "*failin iştirakte iştirakçinin derecesi*"ni ortaya koyan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır³¹⁸.

3.2.2.1. Doğrudan Faillik

Kanunda tanımlanmış olan suçu doğrudan doğruya işleyen, eylemi yerine getiren kişiye "doğrudan fail" ya da "müstakil fail" denilmektedir³¹⁹.

Suçun kanunda yapılan tanımına uyan kişi suçun failidir. Suçun kanuni tanımında öngörülen ve birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi durumunda iştirak söz konusu olup, birlikte suçu işleyen kişilerin her biri doğrudan fail olur. Doğrudan faillikte sorumluluğun esası, kanuna aykırı yapılan fiilin üzerinde hakimiyetin kurulmasıdır. Örneğin, vergi kanunlarınca tutulması zorunlu olan defter sayfalarının yırtılarak yok edilmesi halinde, söz konusu suçun oluşumunda her fail

³¹⁷ Elvan Keçelioğlu, "Alman Ceza Hukukunda Faillik", *TBB Dergisi*, Sayı 65, (2006), s. 74.

³¹⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 509.

³¹⁹ Murat Volkan Dülger, "Yeni Türk Ceza Kanununda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt I, Sayı 2, (Ocak 2005), s. 5.

önem arz etmekte dolayısıyla suçun işlenişi üzerinde her bir failin hakimiyeti bulunmaktadır³²⁰.

3.2.2.2. Birlikte (Müşterek) Faillik

Kanunda tanımlanan suçu doğrudan tek kişi işleyebileceği gibi birden fazla suç ortağıyla da gerçekleştirmek mümkündür. Kanunda belirlenen suçun birden fazla suç ortağı tarafından gerçekleştirilmesi durumuna "birlikte faillik" ya da "müşterek faillik" denir³²¹. Nitekim TCK 37. madde 1. fıkrasında "...suçun birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesi durumunda, bu kişilerin her biri müşterek fail olarak sorumlu tutulacaklardır." denilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçunda fail belirlenirken suça katılmış kişilerin fail olarak nitelendirilmesinde, kişilerin harekete geçip geçmediğine, sebep - sonuç ilişkisindeki bağlantısına ve iş bölümünde herhangi bir rolünün bulunup bulunmadığına bakılır. Örneğin, sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefin sahte fatura koçanı temin ettiği, mali müşavirinde bu sahte belgeleri düzenlediği durumda suça birden fazla kişi katkıda bulunmuş olacaktır. Olayda mükellef bu eylemi tek başına yapmayıp mali müşavirin mesleki bilgisini kullanmıştır. Dolayısıyla suçun oluşumunda hem mükellef hem de mali müşavir harekete geçmiş, ikisi de iş bölümünde aktif rol oynamıştır. Bu nedenle somut olayda birlikte faillikten söz edilebilir³²².

Birlikte faillikten söz edebilmek için iki temel unsurun bir arada bulunması gerekir. Bunlardan ilki objektif unsur yani, birden çok failin, fiilin icrasını fiil üzerinde müşterek hakimiyet kurarak gerçekleştirmesi, ikincisi ise subjektif unsur olan birlikte suç işleme kararıdır³²³. Örneğin, otobüs işletmeciliği yapan bir mükellef otobüs tamiri yaptırmadığı halde tamirciden aldığı faturayı defterlere işlemesi için mali müşavire verebilir. Akabinde bu faturayı deftere işleyen mali müşavir mükellefle birlikte fail olmaz. Çünkü mali müşavir mükellefle sahte düzenlenen belge konusunda anlaşma yapmamış ve mükellefle birlikte hareket etmemiştir.

³²⁰ Çavuş, *Suç Genel Teorisi*, s. 194-196.

³²¹ Ali Parlar, Muzaffer Hatipoğlu, *5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs-İştirak-İçtima ve Yaptırımlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 65.

³²² Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki", s. 113-129.

³²³ Koca, Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 427; Artuk vd., *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s. 635.

Dolayısıyla fiil üzerinde kurulan bir hakimiyet söz konusu olmadığı için mali müşavir fail olarak cezaya muhatap olmaz³²⁴.

Birlikte fail konusunda önemli noktalardan biri de, birlikte failin suç teşkil eden fiilin işlenmesi sırasında suç fiilini yapmaktan çekilmesi ile ceza sorumluluğunun kaldırılıp kaldırılmayacağıdır. Birlikte fail, fiilin işlenmesi sırasında suç fiilini yapmaktan çekilirse bu durum ancak, diğer birlikte faillerin bilgisi dahilinde olması koşuluyla ceza sorumluluğunu ortadan kaldırır. Aksi takdirde suçtan çekilen birlikte fail için ceza sorumluluğu ortadan kalmaz³²⁵.

3.2.2.3. Dolaylı Faillik

TCK 37. madde 2. fıkrasında belirtildiği gibi "*Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur.*" Görüldüğü gibi bir başkasını suç işlemeye sevk eden kişi de kendisi suç işlemiş gibi şahsın eyleminden sorumlu tutulmaktadır³²⁶.

Suçun işlenişinde araç olarak kullanan kişi, suçun faili olarak cezalandırılmaktadır. Ancak, kusur yeteneği olmayanların suçun işlenmesinde araç olarak kullanılması durumunda dolaylı faile verilecek ceza artırılır³²⁷. TCK 37. maddesinin 2. fıkrasında "*Kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezası, üçte birden yarısına kadar artırılır*" denilmiştir. Kanun koyucu dolaylı failin cezasını artırarak yaş küçüklüğü veya akıl hastalığı nedeniyle kusur yetenekleri olmayanların suçta araç olarak kullanılmasını engellemek istemiştir³²⁸.

Dolaylı faillikte, araç olarak kullanan yani, arka planda olan kişi hem suçun icrai hareketleri hem de hareketleri gerçekleştiren kişi üzerinde hakimiyet kurduğundan fail olarak sorumlu tutulur³²⁹. Fakat suçun icrai hareketinde bulunan kişi karşı koyamayacağı ya da kurtulamayacağı cebir ve şiddet yahut ağır korkutma

³²⁴ Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi", s. 112-113.

³²⁵ Öztürk, Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri*, s. 367.

³²⁶ Dülger, "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Suç", s. 6.

³²⁷ İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 512.

³²⁸ Artuk vd., *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 62.

³²⁹ Parlar, Hatipoğlu, *5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs İştirak*, s. 67.

ve tehdit sonucu suç işlerse kişiye ceza verilmez. Bu durumda cebir ve şiddet, korkutma ve tehdidi kullanan kişi suçun faili olur (TCK md. 28).

Vergi kaçakçılığı açısından dolaylı fail konusunu somut bir örnekle açıklayalım. Bir işyeri sahibi ticari ilişkide bulunmadığı bir kişiyi alacaklı gibi göstermesi ve somut olaya ilişkin bazı belgeleri durumdan haberi olmayan mali müşavire düzenletmesi halinde burada mali müşavir açısından kastın varlığını gösteren bir kanıt bulunmamaktadır. Burada mali müşavir araç vazifesi görmüş olacağından VUK 359. madde (a) bendinde yer alan gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açma suçundan mali müşavirin sorumluluğu doğmamaktadır. Somut olayda dolaylı fail mükellef olur ve suçun faili olarak mükellefin kendisi cezalandırılır³³⁰.

3.3. VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL

Vergi hukukunda iki tip temsil söz konusu olabilir; kanuni temsil ve iradi temsil. Kanuni temsil kanunlardan doğar, iradi temsil ise, bizzat vergi mükellefinin iradesi ile ortaya çıkar³³¹.

3.3.1. Kanuni Temsil

Temsilci, irade beyanına dayalı olarak başkasının nam ve hesabında hareket eden, temsil ettiği kişiyi hak sahibi ya da borçlu yapabilen kişidir. Kanuna dayanan temsil yetkisine "kanuni temsil", bu yetkiye sahip olan kişiye de "kanuni temsilci" denir³³².

VUK 10. maddesinde, kanuni temsilcilerden ya da bir teşekkülü idare edenlerden kanunda belirtilen vergi ödevlerini kısmen yahut tamamen yerine getirmemelerinden dolayı alınamayan vergilerin kendilerinden alınacağı belirtilmiştir. Burada önemli olan nokta, bu kişilerin ödedikleri bu vergiler için asıl mükellefe ya da vergi sorumlularına rücu edebilmeleridir³³³. Buna karşın, kanuni

³³⁰ Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi", s. 116.

³³¹ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 63.

³³² Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara: Maliye ve Hukuk, Şubat 2006, s. 7.

³³³ Nezihe Sönmez, *Vergi Hukuku*, İzmir: Ticaret, 1970, s. 29.

temsilciler vergi kanunlarına aykırı olan fiilleri yaptıkları takdirde, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca bizzat cezanın muhatabı olurlar. İstisnai olarak, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde kanunlara aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları temsilci adına değil, tüzel kişi adına kesilir; ancak temsilcilerin görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğan cezalar tüzel kişiden alınmadığında kanuni temsilciden tahsil edilir. Aynı şekilde, vergi cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezayı da gerektiren vergi kaçakçılığı suçlarında öngörülen hapis cezaları tüzel kişilerin yasal temsilcileri adına hükmolunur. Çünkü, vergi kaçakçılığı suçuna verilen hapis cezasını tüzel kişiliğe uygulamak mümkün değildir³³⁴.

3.3.2. İradi Temsil

Vergi hukukunda genel prensip, vergi kanunlarından doğan ödevleri mükellefin ve vergi sorumlularının yerine getirmesidir. Ancak vergi mükellefi kendi irade beyanıyla vergiye ilişkin faaliyetlerine yönelik üçüncü kişileri yetkili kılabilir. Bu durum "iradi temsil" kavramıyla açıklanmaktadır. Vergi kanununda iradi temsil hususunda herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte iradi temsil bütünüyle yasaklanmış da değildir. Özetle, iradi temsilde mükellef ya da vergi sorumlusu yerine getirmesi gereken bazı işlemleri, vekili aracılığıyla resmi vekalet vererek gerçekleştirir³³⁵.

VUK 8/3. maddesiyle mükellefin vergiye ilişkin işlerini ve ödevlerini iradi temsilciye devretmesi yolunu kapatmış, başka bir ifadeyle mükellefin kanunlarda belirtilen haller dışında özel sözleşmelerle vergiye ilişkin ödevlerini başkalarına devredemeyeceği, devretse bile bu durumun vergi idaresini bağlamayacağını hüküm altına almıştır³³⁶. Nitekim Yargıtay'da bu hüküm doğrultusunda vermiş olduğu kararda³³⁷ "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*" diyerek kanun dışındaki özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağını belirtmiştir.

³³⁴ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2010, s. 56-57.

³³⁵ Tosuner, Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 57.

³³⁶ Bilici, *Vergi Hukuku*, s. 67.

³³⁷ Y. 9 CD., E. 1990/877, K. 1990/1675, T. 19.04.1990 (Çavuş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili").

3.4. VERGİ HUKUKUNDA FAİL KAVRAMI

Toplumda karşılıklı ilişkilerin tertibine yönelik davranış kurallarına uyulması emrini veren suçu düzenleyen normlardır. Bireyler bu emir gereği normun belirlediği davranış kurallarına uymak zorunda ve normun içerdiği davranış kuralına uyulmaması durumunda bireyler ceza yaptırımıyla karşılaşmaktadırlar. Birey, suçu düzenleyen normun davranış kuralına aykırı davrandığında cezalandırma hukuksal ilişkisinin öznesi haline gelir ve işlediği eylemin cezasına katlanmak zorunda olur³³⁸.

Vergi kaçakçılığı suçunun faili normal şartlarda, VUK 8. maddesinde³³⁹ belirtilen mükellef ve vergi sorumlusu olan kişilerdir³⁴⁰. Ancak, VUK'ta yer alan suçlar kamusal nitelikte olduğundan özel olarak düzenlenen hükümler dışında TCK 5. maddesindeki ilkelere de tabi olur. Dolayısıyla suçu işleyen kişi fail olarak özellik taşımaz. Yani, vergi kaçakçılığı suçunu mükellef ve vergi sorumlusu dışındaki kişiler de işleyebilir. Daha genel bir ifadeyle, bu suçta herkes fail olabileceğinden vergi kaçakçılığı suçu mahsus (özgü) bir suç değildir³⁴¹.

Bir kimsenin fail olabilmesi, başka bir ifadeyle ceza hukukunun öznesi olabilmesi için aranan koşulların tümünü ifade eden kavram, ceza ehliyetidir³⁴². Fakat fail ve cezai sorumluluk kavramlarıyla bütün olan ceza ehliyeti kavramı, vergi hukukunda belirtilen vergi ehliyeti kavramından farklıdır³⁴³. Vergi hukuku bakımından gerçek kişilerin ceza ehliyeti, gerçek kişinin vergi mükellefi olup olmamasına bağlıdır. Medeni hukuk kapsamında fiil ehliyeti tam olan bir kişinin vergi mükellefi olarak ceza ehliyeti tamdır³⁴⁴.

³³⁸ Ömer Ömeroğlu, *Ceza Hukuku Açısından Hukuksal İlişki Kavramının İncelenmesi (Öznel Arası İlişkiler Boyutuyla Ceza Hukuku)*, Ankara: Yetkin Basımevi, 2010, s. 65-66.

³³⁹ VUK Madde 8 Mükellef ve vergi sorumlusu

"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübenden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir. ..."

³⁴⁰ Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen*, s. 9.

³⁴¹ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 85.

³⁴² Zeki Hafizoğulları, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda Fail, İsnat Yeteneği, İsnat Yeteneğini Azaltan veya Kaldıran Nedenler", s. 2, <http://www.baskent.edu.tr/~zekih/diger-yazilar-ve-makaleler/makaleler/> (erişim tarihi: 03.04.2016).

³⁴³ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 113.

³⁴⁴ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 64.

Mükellef ve vergi sorumluluğu için kişilerde medeni haklarını kullanma yeteneği; yani, kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır (VUK md. 9/1). Bu nedenle mükellef ya da vergi sorumlusu iradi olsun yahut olmasın vergiyi doğuran olayla ilişki halinde olduğu takdirde vergi yükümlüsü olur. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayla ilişki içinde olan fakat, medeni hukuka göre fiil ehliyetine sahip olmayanlar da vergi yükümlüsü olurlar. Ancak, VUK 10. madde gereği, tüzel kişilerle küçükler, kısıtlılar, vakıflar, cemaatler ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü ya da sorumlu olmaları durumunda bunlara düşen ödevleri kanuni temsilcileri yerine getirir³⁴⁵.

Suçun failini tüzel kişiler açısından değerlendirecek olursak, tüzel kişi kaçakçılık suçu işlediğinde sorumluluk tüzel kişi adına hareket eden ve bu suçu işleyen kanuni temsilcidedir³⁴⁶.

TCK 20/2. maddesinde "*Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.*" hükmü yer almaktadır. Nitekim ceza hukukunda hareket yeteneği sadece insana ait bir özellik olarak görüldüğünden fail sadece insan olabilir. Ancak, tüzel kişilere işledikleri suçtan dolayı güvenlik tedbirinin uygulanması ve güvenlik tedbirlerinin suçtan kaynaklandığı dikkate alındığında tüzel kişileri de haklarında güvenlik tedbiri uygulanan suç faili olarak nitelendirmek mümkündür³⁴⁷.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergi ehliyetinin temel nüvesini "vergiyi doğuran olay" oluşturmaktadır. Dolayısıyla hukuk düzeni tarafından borç altına girip hak sahibi olabilen tüzel kişiler de vergiyi doğuran olayla ilişki içindedirler. Nitekim tüzel kişiler de gerçek kişiler gibi vergiyi doğuran olayla ilişki halinde olduklarında verginin mükellefi olurlar³⁴⁸.

Sonuç olarak, vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüne dayanmaktadır. Vergi kanunlarında hedef olunan kazançlar olduğundan vergi ehliyeti ile ehliyeti olmayan fakat mali gücü bulunan kişiler de vergi sistemine dahil edilmiştir. Ayrıca kanunen yasak edilmiş fiillerden doğan (kumar oynatmak,

³⁴⁵ Öncel vd., *Vergi Hukuku*, s. 74.

³⁴⁶ Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 7.

³⁴⁷ Soyaslan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, s. 660-661.

³⁴⁸ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 62.

belirlenen kanuni seviye üzerinde faizle borç para vermek gibi) kazançlar da vergiye tabi tutulmuştur. Dolayısıyla legal olmayan yollardan yapılan işler için de kaçakçılık cezası kesilmesi mümkündür³⁴⁹. Örneğin ikrazatçılık³⁵⁰ yasaya aykırı olduğu halde vergi kaynağı olabilir. Nitekim Y. 9. CD., 23.01.1997 tarih ve E. 1996/5205, K. 1997/346 sayılı kararda, "*Vergi dairesinin bilgisi dışında ikrazatçılık yapmayı*" suç saymıştır. İkrazatçı, gerçek olmayan olgulara ilişkin hesap açsa bile VUK 9/2. maddesinde belirtilen "*vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmesi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.*" hükmü gereğince ikrazatçılık kanuna aykırı bir eylem olsa da vergi kaynağı olabilir. O halde, ikrazatçılık gibi kanuna aykırı fiillerden doğan kazançlarda da kaçakçılık suçları meydana gelebilir³⁵¹.

3.5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA GERÇEK KİŞİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU

Vergi kanunlarında gerçek kişilerin kimler olduğu tanımlanmadığı için bu noktada 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na (MK)³⁵² bakmak gerekir. MK 28. maddesinde, "*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer.*" şeklinde belirtilmiştir. Burada "çocuğun sağ olarak" doğması ibaresiyle canlı olarak doğması, "çocuğun tamamıyla doğması" ile anasının vücudundan ayrılarak bağımsız bir varlık halini alması kastedilmektedir. Buna göre gerçek kişilerde kişilik doğumla başlar, ölümle sona erer³⁵³. Çocuk sağ doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan başlayarak hak ehliyetini alır (MK md. 28/2).

Gerçek kişilerde cezai sorumluluk, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefe aittir³⁵⁴. Mükellef, vergiyi doğuran faaliyetleri ya tek başına ya da birden çok kişinin oluşturduğu tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarla gerçekleştirir. Bu

³⁴⁹ Sönmez, *Vergi Hukuku*, s. 27-28.

³⁵⁰ Faizden para kazanmak amacıyla ödünç para verme işini yapan ve kendilerine izin belgesi verilen gerçek ve tüzel kişiye "ikrazatçı" denir (Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları, 1996, s. 373).

³⁵¹ Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 129-130.

³⁵² RG. 08.12.2001, No. 24607.

³⁵³ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s. 61-62.

³⁵⁴ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 36.

noktadan hareketle VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçlarına ilişkin faaliyetleri tek başına yürütenlerde fail, aynı zamanda cezaya muhatap olacak kişi, suçu işleyen kişinin kendisi olur³⁵⁵. Sonuç itibarıyla vergi kaçakçılığı suçunun faili genellikle vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olur³⁵⁶.

Vergi kaçakçılığı suçu, ceza hukuku kapsamına giren bir suç tipidir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunda fail hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılır. Ceza hukukuna göre işlenen bir fiilin suç sayılması kasten işlenmiş olmasına bağlıdır. Vergi kaçakçılığı suçları da taksirle işlenmesi mümkün olmayan kasten işlenen suçlardır. Nitekim gerçek kişi olan mükellef, işletmesini kendisi yönetiyor ve kaçakçılık suçunu da kendisi yapıyorsa cezanın muhatabı; yani, kaçakçılık suçunun faili kendisi olur³⁵⁷.

Tüzel kişiliği olmayan topluluklara ilişkin VUK 10. maddesinde "... *Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*" denilmiştir. Yani, tüzel kişiliği olmayan vakıflar, cemaatler, adi ortaklıklar gibi teşekküllerin mükellef ya da vergi sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevler varsa bunların kanuni temsilcileri, yoksa bunları idare edenler tarafından yerine getirilir.

Tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin vergi cezalarından oluşan sorumlulukları hakkında vergi kanunlarında bir düzenleme yapılmamıştır. Kendi işledikleri suç sonucu oluşan zararlardan bu suçu işleyen fail sorumlu tutulmuştur. Bu nedenle tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenler vergi kanunlarına aykırı hareketleri neticesinde bu suçun faili ve ceza mahkemeleri tarafından verilen hürriyeti kısıtlayıcı cezaların muhatabı olurlar³⁵⁸.

³⁵⁵ Ahmet Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 2013, Sayı 122.

³⁵⁶ Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi*, s. 7. Ayrıca, VUK 360. maddesinde "*359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.*" şeklinde belirterek, suça iştirak eden fakat kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde menfaatleri bulunmayan suç ortaklarına cezada indirim sağlamıştır.

³⁵⁷ Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 147.

³⁵⁸ Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 228.

3.5.1. Mükellef

VUK 8/1. maddesinde, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu görevi düşen gerçek veya tüzel kişiyi mükellef olarak tanımlamıştır.

Çomaklı mükellef olmanın bir takım farklı noktalarından bahsetmekte ve mükellefi; vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşen, kendi vergi borcundan sorumlu olan ve vergi ödendiği anda kendi malvarlığında azalma olan kişi şeklinde kategorize etmiştir³⁵⁹.

Medeni hukuktaki ehliyet ile vergi hukukundaki ehliyetin birbirinden tamamen bağımsız olmasa bile farklı kavramlar olduğunu daha önce belirtmiştik. Buradan hareketle medeni hukuk açısından fiil ehliyeti olmayan bir kimse kendi işlemleriyle borç altına giremezken vergi hukuku perspektifinden bakıldığında böyle bir kuralın konulması olası değildir. Bu bağlamda, bir kimse hak/fiil ehliyetine sahip olmasa bile kişi vergi kanunları belirlediği biçimde vergiyi doğuran olay ile ilişkilendiriliyorsa ehliyet şartı aranmadan VUK çerçevesinde vergi mükellefi sayılır³⁶⁰.

3.5.1.1. Vergi Sorumlusu

Bir kişinin mükellef olabilmesi için, vergiyi doğuran olayın kişinin kendi kişiliğinde gerçekleşmesi ve ilgilinin vergiyi kendi mal varlığından ödemesi gerekir. Bu iki kriter mükellefi vergi sorumlusundan ayırır. Vergi sorumlusunda vergiyi doğuran olay sorumlunun kişiliğinde gerçekleşmez. Yani, sorumlu olan kişi vergiyi kendi mal varlığından değil, başkasının mal varlığından öder³⁶¹. Nitekim VUK 8. maddesi mükellef kavramından sonra vergi sorumlusu tanımını "*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*" şeklinde yapmıştır.

Bilici vergi sorumlusu kavramını, verginin ödenmesi bakımından bazı durumlarda vergi mükellefinin yerine üçüncü kişilerin sorumlu tutulması şeklinde açıklamıştır. Vergi hukukunda sorumluluk, vergi kesenlerin sorumluluğu ve

³⁵⁹ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 116.

³⁶⁰ Emrah Akın, "Vergisel Hak ve Yükümlülüklerde Ehliyet Kavramı", <http://www.mmd.org.tr/wp-content/uploads/eserler/Vergisel%20Hak%20ve%20Yukumluluklerde%20Ehliyet%20Kavrami.doc> (erişim tarihi: 02.11.2016).

³⁶¹ Şenyüz vd., *Vergi Hukuku*, 2010, s. 61.

temsilcinin vergiyle ilgili sorumluluğu (kanuni temsil) biçiminde karşımıza çıkar³⁶². Kanuni temsilci ile vergi sorumlusu arasında birtakım farklılıklar mevcuttur.

Kanuni temsilci asıl borçlu olmadığı için vergi ile ilgili ödevleri kendi adına yerine getirmez. Yani, kanuni ödevleri temsil ettiği mükellefin ya da sorumlusunun nam ve hesapları adına kanuni temsilci yerine getirir. Bu nedenle kanuni temsilci alacaklı olan vergi dairesinin doğrudan muhatabı olmaz. Bu bilgiler doğrultusunda, vergi sorumlusunun başkalarına yaptığı ödemelerden tevkif ettiği vergiyi kanunda belirlenen süre içinde kendi adına beyanname düzenleyerek, vergi dairesine bildirip aynı sürede ödemek zorunda olduğunu söylemek mümkündür. Kanuni temsilci ise temsil ettiği kişinin adına beyannameyi düzenler ve kanuni temsilci sıfatıyla imza atar³⁶³.

3.5.1.2. Vergi Taşıyıcısı (Yüklenicisi)

Bir verginin kanuni yüklenicisinin kim olduğu ancak ilgili vergi kanunlarında yazar. İşte kanun koyucunun vergi yükünü taşımasını istediği kişiye "vergi taşıyıcısı" ya da "vergi yüklenicisi" denir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen vergi yüklenicisi gelir elde eden gerçek kişilerdir³⁶⁴.

Yılmaz, vergi taşıyıcısı kavramının vergi kanunlarında yer almayan ekonomik bir kavram olduğunu belirterek, vergi yüklenicisini verginin yükünü nihai olarak üzerinde duyan, vergiyi en son ödeyen ve bu ödeme nedeniyle gelirinde azalma olan kişi şeklinde tanımlamıştır³⁶⁵.

Çomaklı ise, kanuni mükellefin kendi nam ve hesabına ödediği vergiyi ekonomik yaşamın şartlarına ve arz - talebe bağlı olarak fiyat mekanizması yoluyla başkalarına yansıtması neticesinde vergi yükünü nihai olarak vergi taşıyıcısının yükleneceğini belirtmiştir. Ancak, bir kimsenin kanunen ödediği vergiyi başkasına yansıtması o kişinin kanuni mükellef olma gerçeğini değiştirmez. Yani, söz konusu

³⁶² Bilici, *Vergi Hukuku*, 2013, s. 62.

³⁶³ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer*, s. 9.

³⁶⁴ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen, 2013, s. 87.

³⁶⁵ Kazım Yılmaz, *Türk Vergi Hukuku*, Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2007, s. 25.

vergi yansımış olsa bile vergi idaresine karşı hak ve ödevleri olan kimse kanuni mükelleftir³⁶⁶.

3.5.2. Veli, Vasi ve Kayyımın Sorumluluğu

Öncelikle belirtmek gerekir ki, hukukun temel kavramlarının başında gelen hak, hukuken korunan ve bundan dolayı kişiye yararlanma yetkisi tanıyan menfaattir. MK'nın 8. maddesinde belirtildiği üzere, *"her insanın hak ehliyeti vardır."*³⁶⁷. Fiil ehliyeti ise, bir kişinin eylem, davranış ve kendi isteğiyle hak kazanması, bu hakları değiştirmesi ya da ortadan kaldırması, borç altına girmesi, bu borçları ortadan kaldırmasıdır. MK'nın 9. maddesi gereğince, *"Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi filleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir."*

Bu noktada ayırt etme gücünden bahsetmekte fayda vardır. Ayırt etme gücü, hak ehliyeti kazanılmasında rol oynamadığı halde yokluğunda bazı hakların kazanılması mümkün değildir³⁶⁸. MK'nın 13. maddesinde ayırt etme gücünden şu şekilde bahsedilmektedir; *"Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir."*

Gerçek kişilerde küçüklerin, akıl hastalarının ve kısıtlıların VUK madde 9 kapsamında vergi mükellefi olabileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi kanununda belirtildiği üzere bu kişilerin hak sahibi olması durumunda vergi ödeme gücü oluşacağından bu kişiler mükellef de olurlar. Fiil ehliyeti olmayan küçük, akıl hastası ya da kısıtlıların vergi mükellefiyeti ya da sorumluluğuna ilişkin ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirir. Kanuni temsilci küçüklerde vasi, akıl hastalarında vasi, kısıtlılarda kayyımdır³⁶⁹.

VUK 10. maddesi gereğince küçükler ve kısıtlıların vergi yükümlülüğüne ilişkin ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Vergi, küçük ve

³⁶⁶ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*, s. 117.

³⁶⁷ M. Kemal Oğuzman, Nami Barlas, *Medeni Hukuk*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2002, s. 89.

³⁶⁸ Bilge Öztan, *Medeni Hukuk'un Temel Kavramları*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s. 239.

³⁶⁹ Bilici, *Vergi Hukuku*, s. 64.

kısıtlıların mal varlığından alınmadığı durumda kusur ve ihmâl aranmaksızın kanuni temsilci sorumlu tutulur³⁷⁰.

Velayet ve vesayet altında bulunan ya da işlerinin idaresi kayyımına bırakılmış olanlar VUK 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunu işlediği takdirde bu suçtaki fail yasalara aykırı davranan kanuni temsilcidir (veli, vasi ya da kayyım). Nitekim, VUK 332. maddesinde velayet ve vesayet altında bulunan ya da işlerinin idaresi kayyımına bırakılmış olanların kanunlara aykırı şekilde davranan veli, vasi ya da kayyımın hareketlerinden sorumlu tutulmayacağı ve cezanın muhatabının kanuna aykırı hareket eden veli, vasi ve kayyım olduğu belirtilmiştir.

Cezaların şahsiliği ilkesi gereği kişi kendisinin işlediği fiillerden sorumlu tutulur. Vergi kaçakçılığı suçları veli, vasi, kayyımın bizzat kendi hareketleri neticesinde olduğundan bu suçlara ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezalar (hapis cezası) doğrudan kanuni temsilciye verilir³⁷¹.

3.5.3. Kanuni Mirasçılarının Sorumluluğu

Kanuni mirasçı, kanun koyucu tarafından belirlenip tayin edilen mirasçılardır. Bu mirasçılar, mirasçılık sıfatını miras bırakanın arzusundan değil de doğrudan kanun koyucunun iradesinden alır³⁷².

Vergi hukukunda mirasçılarının sorumluluğu VUK madde 12'de düzenlenmiştir. Buna göre, ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve ölünün vergi borçlarından mirasçılardan her biri miras hisseleri oranında sorumlu olurlar.

VUK 372. maddede ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği belirtilmiştir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği ölüm halinde kişinin işlediği suçtan dolayı kesilen ya da kesilecek olan cezalar düşer. Ölen kişiye ilişkin cezalar mirasçılara yüklenemez³⁷³. Ancak, burada düşecek olan ölen kişinin kendi işlemiş olduğu

³⁷⁰ Adil Nas, "Vergi Hukukunda Küçüklerin ve Kısıtlıların Yasal Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 6, Sayı 65, Yıl 2010, s. 1063.

³⁷¹ M. Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi, 2006, s. 79.

³⁷² Öztan, *Medeni Hukuk'un Temel Kavramları*, s. 549.

³⁷³ Yılmaz, *Türk Vergi Hukuku*, s. 104-105.

suçlardan kaynaklanan cezalardır. Mirasçılar, yerine getirmesi gereken ödevleri yapmadığı takdirde hisseleri oranında sorumlu olurlar³⁷⁴.

Konuya ilişkin olarak belirtmek gerekir ki, yetkilerce ibrazı istenen defter ve belgelerin mirasçıya intikal etmiş olduğunun kanıtlanması gerekir, aksi halde miras bırakanın yok ettiği defter ve belgeler için mirasçının ibraz yükümlülüğü olmaz³⁷⁵. Özetle kaçakçılık suçu işleyen failin cezası ölüm halinde düşer ve bu cezadan dolayı kanuni ve mansup mirasçılar fail olmazlar.

3.5.4. Adi Ortaklıkta Sorumluluk

Adi ortaklık, iki ya da daha fazla kişi tarafından emek, mal ve para bakımından ortak bir amaca ulaşmak için oluşturulmuş ortaklıklardır. Adi ortaklıkta kazanç ortakların payları nispetinde paylaşılır ve her biri ayrı gelir vergisi mükellefi olurlar³⁷⁶.

Adi ortaklıkların tüzel kişiliği ve ayrı bir yönetim organı bulunmadığından adi ortaklıkta temsil ayrıca önem kazanmaktadır³⁷⁷. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (BK)³⁷⁸ 637. maddesi uyarınca, kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortak, bu kişiye karşı bizzat kendisi alacaklı ve borçlu olur. İlgili maddenin ikinci fıkrasında ise, ortaklardan biri tarafından, adi ortaklık adına bir üçüncü kişi ile işlem yapılması halinde diğer ortakların ancak temsile ilişkin hükümler çerçevesinde alacaklı ya da borçlu olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla adi ortaklığı üçüncü kişilere karşı temsil yetkisi, kendisine yönetim görevi verilen ortakta³⁷⁹.

BK 637/3. maddesinde, kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisinin bulunduğu, ancak temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin

³⁷⁴ Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 235.

³⁷⁵ Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin".

³⁷⁶ Rüknettin Kumkale, *Vergi Sözlüğü*, Ankara: As Yayınları, 2001, s. 10-11.

³⁷⁷ Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları, 2015, s. 39.

³⁷⁸ RG. 04.02.2011, No. 27836.

³⁷⁹ "Adi Ortaklıklar", <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/adi-ortakliklar/> (erişim tarihi: 16.01.2017).

yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Adi ortaklıkta ortakların şirket borçlarından dolayı sorumluluğu birinci derecede, sınırsız ve müteselsil olmasına karşın bir ortağın işlediği haksız fiilden dolayı sorumluluk yalnız o ortağa ait olur. Ancak, diğer ortaklar kışkırtmak yahut fiilin işlenmesine yardımcı olmak suretiyle fiile katkı sağlamış ya da katılmış ise birlikte sorumlu olurlar (BK md. 61)³⁸⁰.

Adi ortaklıkların vergi suçlarından doğan sorumluluklarını şöyle özetlemek mümkündür³⁸¹:

- Tüm ortakların birlikte vergi suçunu işlemesi durumunda hepsinin ayrı ayrı cezai sorumluluğu vardır.

- Ortaklar görev dağılımı yaptıkları takdirde vergi suçu kimin görev alanı içerisine giriyorsa o ortak veya ortaklar sorumlu tutulur.

- Ortaklar kendi içlerinden ya da dışarıdan işlerin idaresi için vekil tayin ettiği durumlarda suç işlenirse cezai sorumluluk vekil tayin edilen kişide olur.

Adi ortaklıkların vergi kanunları karşısındaki cezai sorumluluğu gerçek kişilerdeki gibidir³⁸². Adi ortaklıklarda tüm ortakların ayrı ayrı cezai sorumlulukları bulunmaktadır. Fakat ortaklığı idare ve temsil yetkisi, ortaklık sözleşmesiyle ya da sonradan ortaklardan bir/bir kaçına yahut ortaklıkların dışında başka birine bırakılabilir. Bu durumda ortaklardan biri vergi kaçakçılık fiilini bizatihi işlerse, herkes kendi fiilinden sorumlu olur ve taraflar arasındaki sözleşmenin geçerliliği olmaz. Ayrıca adi ortaklıklarda failin tam olarak belirlenemediği durumlarda ortaklar arası görev dağılımına bakılır³⁸³. Nitekim bu konuda Yargıtay kararları da oldukça belirleyici nitelikte olmakta ve Y. 9. CD. 02.11.1989 tarih ve E. 1989/22671, K. 1989/4391 sayılı kararında³⁸⁴, hüküm kurulması için öncelikle sanıkların oluşturduğu adi ortaklığın idari işlerinden kimin sorumlu olduğunun tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Konuyu destekleyen bir diğer Yargıtay kararlarında ise, "*adi ortaklığın idaresinin kime ait olduğu araştırılıp suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü*

³⁸⁰ Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 40.

³⁸¹ Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin".

³⁸² Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s. 80.

³⁸³ Budak, "Vergi Suçlarında Fail", s. 98; Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 90.

³⁸⁴ Güçlü, *Türk Ceza Kanunu Açısından*, s. 24.

olan ortak tespit edilmeden ve her iki sanığın da müştereken sorumlu olduğu belirlenmeden, sanıkların mahkumiyetlerine karar verilmesi" kanuna aykırı bulunmuştur³⁸⁵.

3.5.5. İş Yeri Çalışanlarının Sorumluluğu

İş yerinde çalışan kişiler bazı durumlarda vergi mükellefi ya da temsilcisinin onayı ve bilgisi olmadan onların emir, talimat ve kurallarına aykırı olarak kendiliğinden vergi kanunlarına aykırı fiilleri işleyebilirler³⁸⁶.

Bir işyerinde çalışan personel VUK madde 359'da yazılan kaçakçılık suçlarından birini işlediğinde yine cezaların şahsiliği ilkesi gereğince, işveren değil suçu işleyen personel fail olur ve ceza bu kişiye verilir. Fakat burada önemli olan nokta, işlenen kaçakçılık suçunun vergi mükellefinin ya da temsilcinin isteği ve bilgisi dışında gerçekleşmiş olmasıdır. Aksi halde onlarda suçun faili olurlar³⁸⁷.

Gerçek kişi olan mükellef işletmeyi kendisi işletiyor ve vergi kaçakçılığı suçunu da kendisi işliyorsa bu halde suçun ceza sorumlusu bu şahıs olur. Ancak, bazı işletme sahipleri işlerinin başında durması için kendi verdiği talimatlar doğrultusunda yerine vekil, müdür gibi kişiler tayin eder³⁸⁸. Yani, işletme sahibi iradi temsil çerçevesinde verilen yetkiye bağlı olarak vekil ya da müdür gibi kişiler aracılığıyla işlerini yürütür. Kaçakçılık suçunu işleri yürüten (vekil ya da müdür) kişi işlerse, herkes kendi fiilinden sorumlu olacağı için suçu işleyen kişi fail olacaktır. Böylece mükellef ya da işletme sahibi suçtan sorumlu tutulmayacaktır. Fakat vergi kaçırma suçu çoğunlukla işletme sahiplerinin bilgisi doğrultusunda yahut talimatıyla yapıldığından işletme sahibi kaçakçılık suçundan direkt sorumlu tutulur. Vergi kaçakçılığı suçunun birden fazla kişi tarafından işlenmesi durumunda iştirak kuralları çerçevesinde sorun çözülür³⁸⁹.

³⁸⁵ 11. CD., E. 10215, K. 9764, T. 09.12.2002 (Gündüz, Gültaş, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, s. 334); Y. 11. CD., E. 2745, K. 3841, T. 19.04.2001 (Ok, Gündel, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza, s. 262-263).

³⁸⁶ Ok, Gündel, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza, s. 40.

³⁸⁷ Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin".

³⁸⁸ Çavuş, Suç Genel Teorisi, s. 71.

³⁸⁹ Çavuş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili"; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 413

Örneğin, bir işletmede mükellefin yanında müdür sıfatıyla çalışan bir kişi sahte fatura düzenler ve durumdan mükellefin haberi olmazsa suçun faili sahte faturayı düzenleyen çalışan olur. Dolayısıyla bu fiili işletme sahibinin iradesi dışında gerçekleştiren müdür cezanın muhatabı olur. Eğer suç fiili iş sahibiyle birlikte ya da onun talimatıyla işlenirse bu durumda iştirak kuralları dikkate alınır³⁹⁰.

Yukarıda açıklanan bilgilere ek olarak, vekillik ilişkisiyle ilgili önem arz eden birkaç noktadan bahsetmekte fayda vardır. Vekillik ilişkisinin geçerli olması için, vekaletin noterden düzenlenen resmi nitelik taşıması ve suça konu olan faaliyetleri kapsamaması gerekir³⁹¹. Ayrıca, vekilin işlenen suçtan doğan sorumluluğu vekillik süresini kapsamakta vekillik ilişkisi bittikten sonra artık vekil işlediği suçtan dolayı vekil sıfatıyla değil, alelade biri olarak ceza almaktadır³⁹².

3.5.6. Yeminli Mali Müşavir ve Muhasebecilerin Sorumluluğu

Mükellefin çalıştığı mali müşavir ve yeminli mali müşavirin vergi kaçakçılığı suçunda fail olarak nitelendirilmesi birbirinden farklı özellik arz etmektedir. Mali müşavirin fail olarak nitelendirilmesi, suça ilişkin harekete geçmiş olması ve suçta aktif rolünün bulunmasına bağlıdır.

Vergi denetiminde idareye yardımcı olmak maksadıyla VUK mükerrer 227. maddesi³⁹³ yeminli mali müşavir, mali müşavir ve muhasebecilere birtakım yetkiler

³⁹⁰ Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 411-412.

³⁹¹ Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin".

³⁹² Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, s. 413.

³⁹³ VUK Mükerrer Madde 227 Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları

"Maliye Bakanlığı:

1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,
2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,
3. (Ek: 23/7/2010-6009/10 md.) Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya,

Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından

vermiştir. Kanun, verilen bu yetkiler sonucunda onlara bazı sorumluluklar yüklemiştir. Vergi idaresi tarafından imza ve tasdik raporlarının verilmesinden sonra yapılan inceleme neticesinde, bunların usulüne uygun biçimde gerçekleştirilmediği ve bunun sonucunda vergi kaybının olduğu anlaşıldığı takdirde, bu kişiler, ortaya çıkan vergi, ceza ve gecikme faizlerinin ödenmesinde mükelleflerle birlikte müteselsil olarak sorumlu olurlar³⁹⁴.

Yargıtay 19. CD. 21.10.2015 tarih ve E. 2015/875, K. 2015/5932 sayılı kararda³⁹⁵,

"... Serbest muhasebeci olan sanık R.C. hakkında 2008 takvim yılında, muhasebecilik hizmeti verdiği "...İnş....Ltd.Şti" yetkilisinin sahte fatura düzenlemek suçuna iştirak ettiği iddiasıyla açılan kamu davasında; sanığın suçlamayı kabul etmemesi ve sanık hakkında düzenlenen vergi inceleme ve vergi suçu raporlarında sanığın sahte fatura düzenleme suçuna ne şekilde iştirak ettiğinin belirtilmemesi karşısında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca muhasebecilik mesleği gereği olarak verilen hizmet kapsamında mükellef şirketin beyannamelerini vermek dışında ne şekilde sahte belge düzenlemek suçuna iştirak ettiği açıklanıp ..."

demek suretiyle serbest muhasebecilik yapanların kaçakçılıkla ilgili işlenen suçlara katılımları durumunda sorumluluklarının doğacağı belirtilmiştir.

Örneğin, mükellef vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek için mali müşavirle birlikte gerçekte yapılmayan bir satış üzerinden sahte belge düzenler bunu da deftere işlerse hem mükellef hem de mali müşavir VUK 359/b. maddesinde düzenlenen suç sebebiyle fail olur. Ancak, mali müşavir mükellefin getirdiği faturanın sahte olduğunu bilmeyerek deftere işlediği durumda, mükellef VUK madde 359/b'de düzenlenen suç kapsamında tek başına fail olur. Çünkü mali müşavir kendisinin bilgi ve onayı olmadan işlenen kaçakçılık suçundan dolayı fail olarak sorumlu tutulamaz. Belirtmek gerekir ki, müşavirin kendisine getirilen belgenin sahte olup olmadığını araştırma zorunluluğu yoktur. Oysa yeminli mali müşavir için bu

dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir.

(Ek : 25/5/1995 - 4108/5 md.) 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz."

³⁹⁴ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s. 82-83.

³⁹⁵ Çavuş, *Suç Genel Teorisi*, s. 421.

durum farklıdır. Yeminli mali müşavirler belgelerin doğruluğunu araştırmakla yükümlüdürler. Nitekim, somut olaydaki suçun tüm unsurları değerlendirildiği ve yeminli mali müşavirin suçtaki durumları incelendiğinde yeminli mali müşavirlerin de VUK madde 359/b'de düzenlenen suçtan dolayı sorumlulukları doğabilir³⁹⁶.

3.6. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA TÜZEL KİŞİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU

3.6.1. Genel Olarak

Tüzel kişilik, MK'nın 47. maddesinde düzenlenmiş bir kavramdır. Kanunda tüzel kişi, ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere örgütlenmiş olan kendilerine hukuk düzeni içerisinde kişilik tanınan ve üyelerinden ayrı bir kişiliği olan topluluklardır. Dolayısıyla kendisine vergi borcu görevi düşen mükellef gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir³⁹⁷. Sarılı'ya göre, *"Tüzel kişiler, belli bir amacı gerçekleştirmek ve başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere bu amaç etrafında toplanan şahıs toplulukları (şirketler ve dernekler) ile bağımsız bir varlığa sahip olmak üzere belirli bir amaca tahsis edilen mal topluluklarını (vakıflar) ifade etmektedir."*³⁹⁸.

MK'nın 49. maddesinde belirtildiği üzere, *"Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar."* Tüzel kişiler kazandıkları fiil ehliyetini kanuni temsilci adı verilen organlar aracılığıyla kullanırlar. Organlar hukuki işlemler ve diğer tüm fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Fakat organların kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumlu tutulacağı MK'nın 50. maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca tüzel kişiler vergiyle ilgili ödevlerini de bu organlar vasıtasıyla yerine getirirler³⁹⁹.

TCK ceza sorumluluğunun şahsi olduğunu ve tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamayacağını ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbirleri niteliğindeki yaptırımların uygulanabileceğini belirtmiştir (TCK md. 20).

³⁹⁶ Tezcan, Kayaer, "Meslek Mensuplarının Vergi", s. 112-115.

³⁹⁷ Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001, s. 78.

³⁹⁸ Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 75.

³⁹⁹ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer*, s. 12.

Bu nedenle vergi yükümlüsü olan tüzel kişinin vergi kaçakçılığı suçunu işlemesi halinde ceza sorumluluğu olan gerçek kişilerin belirlenmesi gerekmektedir⁴⁰⁰.

Vergi hukuku devletin vergi alacağını elde etmesi, vergi kaçakçılığı suçlarının önüne geçilmesi gibi etkenleri dikkate alarak tüzel kişiler için parasal vergi ceza sorumluluğu getirmiştir. Ancak, tüzel kişiler, vergi kaçakçılığı suçu gibi hürriyeti bağlayıcı cezaları olan suçları işlediklerinde cezanın muhatabı tüzel kişilerin temsilcileri olur⁴⁰¹. Nitekim VUK 333. maddesi tüzel kişilerin sorumluluğunu, "*Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*" şeklinde belirtmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrası, anılan Kanunun 10. maddesine atıfta bulunarak, tüzel kişilerin mükellef ya da vergi sorumlusu olması durumunda bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirileceğini belirtmiştir.

Tüzel kişilerin sorumluluğuna ilişkin Y. 11. CD. 27.09.2002 tarih ve E. 2001/5007, K. 2001/8710 sayılı karar⁴⁰² şu şekildedir:

"Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanunun 10. ve 333. maddelerinde hükme bağlanmıştır. 10. maddede tüzel kişilerin mükellef vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği; 333. maddenin 4369 sayılı Kanunla değişik son fıkrasında da 359. maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde 359 ve 360. maddelerde öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenler hakkında hüküm olunacağı açıklanmıştır."

Yargıtay kararında belirtildiği üzere, tüzel kişiliğin sorumluluğuna ilişkin olarak VUK 333. madde son fıkrasında kaçakçılık suçunu işleyenlerin bu fiiller için 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların uygulanacağı belirtilmiştir. Örneğin, tüzel kişiliğe sahip bir işletmede kaçakçılık suçuna konu olan bir fiili çalışan bir hizmetlinin işlemesi durumunda suçun faili, fiili işleyen hizmetli olur ve ceza da fiili işleyen kişiye verilir⁴⁰³. Başka bir örnekle açıklarsak, bir nakliyat şirketinde tüketmediği kadar mazot faturası temin eden bir kamyon şoförünün fiilinden dolayı nakliyat şirketi yetkilerine cezai yaptırım uygulanmaz⁴⁰⁴.

⁴⁰⁰ Gündüz, Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu*, s. 309.

⁴⁰¹ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, 2006, s. 80.

⁴⁰² Yargıtay Kararları Dergisi, Cilt 28, Sayı 8, (Ağustos 2002), s. 1285.

⁴⁰³ Bilici, *Vergi Hukuku*, s. 66.

⁴⁰⁴ Gündel, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin".

3.6.1.1. Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilci

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri bunların temsil organlarıdır. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, vergilendirmeye ilişkin kanuni ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirdikleri takdirde, vergi ve buna bağlı alacaklar tüzel kişilerin mal varlığından alınır. Fakat kanuni temsilciler vergilendirmeye ilişkin ödevleri zamanında ve tam olarak yerine getirmezlerse tamamen ya da kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilciden alınır (VUK md. 10/2). Tüzel kişilerin mal varlıklarından alınamayan, temsil organları tarafından ödenen vergiler için tüzel kişilere rücu edilebilir (VUK md. 10/3)⁴⁰⁵.

Tüzel kişilerde kanuni temsilci konumundaki gerçek kişiye ulaşmak failin belirlenmesi açısından önem arz eder. Tüzel kişi işletmelerde kanuni temsilci tek kişi olabileceği gibi birden fazla kişi de olabilir. Tüzel kişinin kanuni temsilcisi tek bir kişiye failin belirlenmesi nispeten daha kolaydır. Buna karşın kanuni temsilci birden fazla kişiden oluşuyorsa öncelikle tüzel kişiliği kim ya da kimlerin temsil ettiği belirlenmelidir. Temsil eden kişi/kişiler belirlendikten sonra bu şahısların suç teşkil eden hareket ile bağlantıları suçun oluşmasındaki rolü, etkisi ve suçla suçlu arasındaki illiyet bağının kurulması gerekir. Ancak bu unsurların bütününe bakıldığında fail belirlenebilir⁴⁰⁶.

Yargıtay 9. CD. 25.01.1991 tarih ve E. 1990/4303, K. 1991/238 sayılı kararında⁴⁰⁷;

"... cezanın suçu bir fiil işleyen kişiye çektirilmesi cezada şahsılık prensibinin bir gereği olup, esas amaç suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olmasına, bu nedenle de cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı da dikkate alınarak..."

demek suretiyle kanuni temsilcilerde failin belirlenmesine ilişkin görüşünü belirtmiştir.

Tüzel kişilerin tasfiyesi ya da iflası gibi durumlarda ise, vergi mükellefiyeti devam ettiğinden şirketin temsili, eğer atanmışsa tasfiye memurları tarafından,

⁴⁰⁵ Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 224.

⁴⁰⁶ Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle", s. 216.

⁴⁰⁷ Çavuş, *Suç Genel Teorisi*, s. 83.

tasfiye memuru atanmamışsa yahut tasfiye memuru tarafından yapılamayan bazı işler tüzel kişiliğin organları tarafından yerine getirilir. Tasfiyesine karar verilen tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumluluklar açısından tasfiye dönemi boyunca kanuni temsilci durumunda bulunan tasfiye memurları tarafından temsil olunur. Tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye kararının alınmasıyla başlar; tasfiyenin bittiğinin vergi dairesine bildirilmesiyle sona erer (VUK md. 162)⁴⁰⁸.

Ticaret şirketleri, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK)⁴⁰⁹ 124. maddesinde açıklanmıştır. Anılan Kanun maddesinde, ticaret şirketlerinin kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden oluştuğu belirtilmiştir. Bu Kanunun 124/2. maddesinde şahıs ve sermaye şirketleri ayrımına gidilmiş, kollektif ile komandit şirketin şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin ise sermaye şirketi olduğu ifade edilmiştir. Çalışmamızın bundan sonraki kısmında vergi kaçakçılığı suçunun ticaret şirketlerinde işlenmesi halinde sorumluluklarının nasıl olacağı ve failin nasıl belirleneceği açıklanacaktır.

3.6.1.1.1. Anonim Şirketlerde Sorumluluk

TTK'nın 329. maddesi anonim şirketi, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket olarak nitelendirmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrasında pay sahiplerinin sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Anonim şirketler ile ilgili sorumluluk TTK'nın 365, 370 ve 371. maddesinde belirtilmiştir. Cezai işlemin muhatabı yani kaçakçılık suçu işleyen failin belirlenmesi bakımından bu maddeler yol gösterici niteliktedir⁴¹⁰.

TTK'nın 365. maddesinde, "*Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.*" denilmiştir. TTK'nın 370. maddesinde ise, anonim şirketlerin temsil yetkisi genel olarak değerlendirilmiş, temsil yetkisinin kapsam ve sınırları ise TTK'nın 371. maddesinde ele alınmıştır.

⁴⁰⁸ Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 236.

⁴⁰⁹ RG. 13.01.2011, No. 6102.

⁴¹⁰ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 90.

TTK 370/1. maddesinde, anonim şirket ana sözleşmesinde aksi öngörülmediği ya da yönetim kurulu tek kişiden oluşmadığı durumlarda temsil yetkisinin çift imza⁴¹¹ ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna ait olduğu belirtilmiştir.

Temsil yetkisi yönetim kurulu üyeleri arasında bölünebilmekte ve muharras (üye veya müdüre) devredilebilmektedir (TTK md. 370/2). Konu, miktar, değer gibi yönlerden yapılacak bölmeler sadece iç ilişkide (talimat niteliğinde) geçerli olmamakta, üçüncü kişilere karşı kural olarak öne sürülememektedir. Ancak, üçüncü kişinin iyi niyetli olmadığı ve bu durumun kanıtlanması durumunda bu sınırlamaların öne sürülmesi mümkün olmaktadır (TTK md. 371/3). Temsil yetkisi dışarıdan birisine yani, muharras müdüre bırakılacağında yönetim kurulu üyelerinden en az birisine temsil yetkisi verilmesi gerekir (TTK md. 370/2). Bu durum, temsil yetkisinin tamamen dışarıdan birilerine verilmesi önler⁴¹².

Temsil, adına yapılan işlemler sonucu ortaklığın hak ve/veya borç sahibi olmasıdır. Yönetim kurulu, ortaklığın kanuni temsilcisidir. Nitekim, TTK 371/2. maddesine göre, temsile yetkili olanlar, şirketin amacı ve işletme konusuna giren her türlü işlemle hukuki işleri şirket adına yapabilir, bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Ayrıca, TTK 372/1. maddesinde "*Şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirketin unvanı altında imza atarlar.*" denilmiştir. Bu nedenle, TTK 40/2.

⁴¹¹ Çift imza kuralının istisnaları bulunmaktadır:

- Yönetim kurulu, ikiden çok üyeli olsa bile, ana sözleşmede, temsil yetkisi sadece bir üyeye ya da ikiden çok üyeye verilebilmekle birlikte üyelerin hepsinin imzası da aranabilmektedir.
- Çift imza geçerli olsa dahi, her bir temsilci ortağın pasif temsilinde (ortaklığa yapılacak ihtar, ihbar ve tebligatları kabulde) tek başına yetkili kılınmıştır.
- Türk Ticaret Kanunu 368. maddesi gereğince, yönetim kurulu şirkete ticari temsilci ve ticari vekiller atayabilir. Ayrıca temsile yetkili olmayan yönetim kurulu üyeleri ya da şirkete hizmet sözleşmesi ile bağlı olanlar, sınırlı yetkili ticari vekil yahut diğer tacir yardımcıları olarak tayin edilebilir (TTK 371/7). Bu atama için ek şartlardan biri, atanacak olanların görev ve yetkileri iç yönergede açıkça gösterilmesidir. İç yönergenin tescil ve ilanı ise zorunlu tutulmuştur. Fakat TTK 367/1. maddesinde iç yönergenin tescil ve ilanı öngörülmemiştir. İkinci şart ise, atamanın yönetim kurulu kararı ile yapılması ve kararın tescil ilan ettirilmesidir (TTK 371/7).
- Bu şartlar ile atanan sınırlı yetkili ticari vekil ya da diğer tacir yardımcıları şirkete ve üçüncü kişilere verecekleri her türlü zarardan dolayı, yönetim kurulu üyeleri müteselsilen sorumlu tutulmuştur (md. 371/7).
- Yönetim kurulu, ortaklığı temsil etmeye yetkili kişilere ve temsil şekline ilişkin olan kararları notere onaylatıp sicile vermek, tescil ve ilan ettirmek zorundadır.
- Temsil yetkisinin tescili sonrasında ilgili kişilerin seçimine ya da atamalarına yönelik herhangi bir hukuki sakatlık, şirket tarafından üçüncü kişilere, ancak sakatlığın bunlar tarafından bilindiğinin ispat edilmesi koşuluyla öne sürülebilir (TTK 373/2). Temsil yetkisinin kaldırılmasıyla bu hususun da tescil ve ilan edilmesi şarttır (TTK madde 373/1, 31/1) (Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 227-228).

⁴¹² Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 229.

maddesi ortaklığı temsile yetkili olan kişilerin göreve başlarken imza sirkülerlerini (örneklerini) notere onaylatıp, sicil müdürlüğüne vermesini zorunlu tutmuştur (Ayrıca bkz. md. 39/2⁴¹³)⁴¹⁴. 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un⁴¹⁵ 66. maddesinde TTK'nın 40. maddesinin ikinci fıkrasına "*Gerçek kişi tacir ile tüzel kişi tacir adına imza atmaya yetkili kişi, ticaret unvanını ve bunun altına atacağı imzayı, noter onayı şartı aranmaksızın ticaret sicili müdürü yahut yardımcısı huzurunda yazılı beyanda bulunmak suretiyle de verebilir.*" şeklinde cümle eklenmiştir.

TTK 373. maddesinde "*Yönetim kurulu, temsile ilişkin yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir.*" denilmiştir.

Tescil ve ilanın yapıldığı Ticaret Sicil Gazetesine bakılarak, esas sözleşmede yönetim kurulu üyelerinden bir ya da bir kaçının temsile yetkili olup olmadığı; yönetim kurulu veya genel kurula, yönetim kurulu üyesi olması şartıyla, muharras üyeleri veya şirkette pay sahibi olmayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediği; şayet bu müdürlere yetki verildiyse bu yetkinin devredilip devredilemeyeceği belirlenir⁴¹⁶.

Tüzel kişilerde birden fazla kanuni temsilci bulunması durumunda⁴¹⁷, failin belirlenmesi açısından; yönetim kurulu kararlarında temsilciler arasındaki görev dağılımının ayrıntılı bir biçimde gösterilmesi, vergilendirilmeye ilişkin görevleri yerine getirecek personelin yetki ve görevlerinin önceden yazılı olarak beyan edilmesi, vergi ile görevlendirilen personele yapılan ödemelerin kanunlara ve ticari

⁴¹³ TTK Madde 39/2: "*(2) Tescil edilen ticaret unvanı, ticari işletmenin görülebilecek bir yerine okunaklı bir şekilde yazılır. Ayrıca, tacirin işletmesiyle ilgili olarak kullandığı her türlü kâğıt ve belgede, tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi, tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye, internet sitesinin adresi ve numarası gösterilir. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, sırasıyla yönetim kurulu başkan ve üyelerinin; müdürlerin ve yöneticilerin adları ile soyadları gösterilir. Tüm bu bilgiler şirketin internet sitesinde de yayımlanır.*"

⁴¹⁴ Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 227.

⁴¹⁵ RG. 09.08.2016, No. 29796.

⁴¹⁶ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 90-91.

⁴¹⁷ Y. 11. CD., 16.10.2002 tarih ve 7323/8006 sayılı kararında, "... tüzel kişinin birden fazla temsilcisinin bulunması halinde cezai sorumluluğun cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsili yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şekil sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan kanuni temsilciye ait olacağı..." belirtilmiştir (Gündüz, Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu*, s. 334).

ahlaka uygun biçimde belgelendirilmesi ve zamanında kaydedilmesi yararlı olacaktır⁴¹⁸.

Sonuç olarak, kişi ya da kişilerin kanuni temsilci sıfatının bulunması kaçakçılık suçu işlendiğinde doğrudan temsilciyi fail yapmaz. O halde kanuna aykırı yapılan fiil neticesinde suçlanan kanuni temsilcinin suçla bağlantısının olup olmadığı ve temsil yetkisi alanı ile suç fiili arasındaki ilişkinin araştırılması gerekmektedir. Diğer taraftan suça katılan, suçluya yardım eden ve suçluyu suç işlemeye azmettiren kişilerin iştirak, yardım ve teşvik suçlarından ayrıca cezalandırılmalarının gerekeceğine ilişkin bilgiler 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde⁴¹⁹ ayrıntılı biçimde açıklanmıştır⁴²⁰.

Anonim şirketlerde kanuni temsilcinin sorumluluğu işletmede çalıştırılan personellerin suç işlemesi halinde de doğabilir. Tüzel kişiler işletmenin faaliyetlerini yürütmek için personel istihdam eder. Çalışan personel suç işlediği takdirde kanuni temsilci açısından da iki durum ortaya çıkar. Bunlardan ilki çalışan personelin vergi kaçakçılığı suçunu kanuni temsilcinin bilgi ve onayı dahilinde işlemesi, diğeri ise personelin bu suçu kanuni temsilciden habersiz yapmasıdır. Birinci durumda kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu doğar. İkinci durumda, çalışan personelin örneğin sahte fatura kullanması ve bunu kanuni temsilcinin irade ve onayı dışında tutması halinde kanuni temsilcinin cezai sorumluluğu doğmaz. Ancak, kanuni temsilcinin çalışan personelin işlediği suçta kendisinin emir ve talimatının olmadığını ispatlaması gerekir⁴²¹. Konuya ilişkin Y. 11. CD., 27.09.2011 tarih ve E. 2001/5007, K. 2001/8710 sayılı kararı şu şekildedir⁴²²:

"Kanuni temsilcileri cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir. Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz.

⁴¹⁸ Çelik, "Ceza Hukuku Boyutu ile", s. 87.

⁴¹⁹ RG. 14.07.1981, No. 17402.

⁴²⁰ Budak, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", s. 99.

⁴²¹ Taştan, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle", s. 216.

⁴²² Y. 11. CD., E. 2001/5007, K. 2001/8710 (Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#>, erişim tarihi: 13.12.2016).

Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak, tüzelkişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır. Personelin, temsilcisinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez."

Kanuni temsilci, işlenen suçta hakim olması, o suçun ayrıntılarını bilmesi ve suçun oluşmasındaki rolü oranında fail sayılıp cezanın muhatabı olur. Aksi halde kanunlarda ya da sözleşmelerde belirtilen her kanuni temsilci suçun faili olmaz. Anonim şirketlerde temsil yetkisi birden çok kişi arasında paylaşıldığı takdirde, kaçakçılık suçunu oluşturan fiilin hangi temsilcinin görev alanına girdiğini belirlemek ve sorumluluğunu buna göre saptamak gerekir⁴²³. Nitekim Yargıtay'ın konuya ilişkin 27.09.2001 tarihinde vermiş olduğu karar şu şekildedir⁴²⁴:

"... Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisinin bulunması ve suçun eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun teşkil sorumluluğu değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir."

Şirket yönetim kurulundan ayrılması nedeniyle kanuni temsilci sıfatı sona eren bir yönetim kurulu üyesi, ayrıldığı tarihten sonraki döneme ilişkin şirket borç ve cezalarından sorumlu tutulamaz. Örneğin, (Z) Anonim Şirketinde kanuni temsilci yönetim kurulu olup yetki TTK 370/2. maddesi uyarınca devredilmemiştir. (B) şahsı yönetim kurulu üyesi iken 01.06.2011 tarihinde yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmıştır. Mayıs 2014'te anonim şirketin 2010-2011 hesap dönemlerine ilişkin yapılan vergi incelemesi neticesinde anonim şirket adına vergi ve ceza istenmiştir. Fakat bu vergi ve cezalar şirket malvarlığından tahsil edilememiştir. Bu durumda şirket yönetim kurulu üyesi olan (B) şahsı sadece 2010 hesap dönemindeki vergi ve cezalardan kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olacaktır. Çünkü (B) şahsı, 01.06.2011 tarihinde yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmış ve (B) şahsının 2011 yılı itibarıyla sorumluluğu ortadan kalkmıştır. Bu nedenle (B) şahsı 2011 hesap dönemindeki vergi ve cezadan sorumlu değildir⁴²⁵.

Tasfiye halindeki anonim şirketlerde tasfiye memuru tayin edildiği durumda, şirketin kanuni temsilcisi tasfiye memuru olur. Böylece kanuni temsilcinin yetkisi

⁴²³ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin*, s. 46.

⁴²⁴ Y. 11 CD. E. 2001/5007, K. 2001/8710, T. 27.09.2001 (Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan*, s. 86).

⁴²⁵ Şebnem Pınar Gürgür, Eren Yeşilyurt, "Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III", <http://donusumhukuk.com/vergi-hukukunda-kanuni-temsilciler-ve-sorumluluklari-iii/> (erişim tarihi: 11.12.2016).

sona erer ve tasfiyenin başlamasından bitimine kadar geçen süre içinde sorumluluk tasfiye memuruna ait olur⁴²⁶. Esas sözleşme ya da genel kurul kararıyla tasfiye memuru atanmadığı durumlarda tasfiyenin yönetim kuruluna bırakılacağı ve tasfiye memurlarının pay sahiplerinden veya üçüncü kişilerden olabileceği TTK 536. madde 1. fıkrasıyla hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁴²⁷ 17. maddesine göre, tasfiye memurları, tasfiye halindeki kurumun önceki dönemlerle ilgili tahakkuk etmiş vergi borçları ve tasfiye beyannamesine göre ödenmesi gereken vergileri ödemediği takdirde, vergi aslı, zamları ve cezalarından şahsen sorumlu olurlar. Bu bağlamda tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarlarla sınırlı tutulmakta ve tasfiye memurlarının şirket ortaklarına vergi aslı bakımından rücu hakları bulunmaktadır⁴²⁸.

Kanunda öngörülen istisnalar dışında, pay sahiplerinin tek bir borcu bulunmaktadır; o da sahip olunan paylara karşılık taahhüt ettiği pay bedelini veya payın itibari değerini aşan primi ifa borcudur (TTK md. 480/1, md. 329/2⁴²⁹). Bu nedenle anonim ortaklarda "tek borç ilkesi" geçerli olmaktadır. Sermaye borcu ifa edildikten sonra, pay sahipleri, kendisinin rızası dışında yeni ve ek sermaye koyma borcu altına sokulamazlar⁴³⁰.

3.6.1.1.2. Limited Şirketlerde Sorumluluk

Limited şirket ile anonim şirket bir sermaye şirketi olmasından dolayı aynı kategoride yer alırlar. Ancak her iki şirketin de kendine has özellikleri bulunmaktadır. Anonim şirketlerde sermaye borcunu yerine getiren ortağın şirket borçlarından dolayı sorumluluğu bulunmazken, limited şirketlerde istisnai olarak,

⁴²⁶ Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin*, s. 46.

⁴²⁷ RG. 21.06.2006, No. 26205.

⁴²⁸ Tosuner, Arıkan, *Vergi Usul Hukuku*, s. 76-77.

⁴²⁹ TTK Madde 480/1: "*Kanunda öngörülen istisnalar dışında, esas sözleşmeyle pay sahibine, pay bedelini veya payın itibari değerini aşan primi ifa dışında borç yükletilemez.*".

TTK Madde 329/2: "*Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.*".

⁴³⁰ Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 284.

kamu borçlarından dolayı nihai noktada ortakların sermaye payı oranı ile sınırlı sorumluluğu ortaya çıkabilecektir⁴³¹.

TTK 573/1. maddesinde "*Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.*" denilmiş, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, ortakların şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir. Ayrıca, TTK 573/3. maddesinde limited şirketlerin kanunen yasak edilmeyen her türlü ekonomik amaç ve konu kapsamında kurulabileceği belirtilmiştir.

Limited şirketlerde ortakların sayılarına ilişkin hükümler TTK 574. madde kapsamında belirtilmiştir. İlgili kanunda ortakların sayısının elliyi aşamayacağı (TTK md. 574/1), ortak sayısının bire düşmesi durumunda bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde müdürlere yazıyla bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir (TTK md. 574/2). Bildirimin alınması tarihinden başlayarak yedinci günün sonuna kadar, müdürler şirketin tek ortaklı olduğunu, bu ortağın adını, yerleşim yerini ve vatandaşlığını tescil ve ilan ettirirler. Aksi hâlde doğacak zarardan müdürler sorumlu olurlar. Ayrıca, şirketin tek ortakla kurulduğu durumlarda da aynı yükümlülük geçerli olur⁴³².

TTK 540. maddesi gereğince, limited şirketler müdürler tarafından idare ve temsil olunur. Limited ortaklıkta müdür(ler) sözleşme ve genel kurul kararı olmak üzere iki şekilde seçilirler. Genel olarak şirketin yönetim ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Ayrıca müdürlerin kamu borçlarından doğan sorumlulukları da vardır⁴³³.

Limited şirketleri anonim şirketlerden ayıran özellik, aksi kararlaştırılmadıkça, ortakların hepsinin müdür sıfatıyla şirket işlerini idare ve temsil yetkisine mecbur olmalarıdır⁴³⁴. Ancak şirketin yönetiminin ve temsiline müdür sıfatını taşıyan bir ya

⁴³¹ Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, Bursa: Dora Basım Yayın, 2012, s. 295-296.

⁴³² Bkz. TTK 574/2. madde.

⁴³³ Bilgili, Demirkapı, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, s. 288-290.

⁴³⁴ Budak, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", s. 99.

da birden fazla ortağa ya da tüm ortaklara yahut üçüncü kişilere şirket sözleşmesiyle verilebileceği TTK'nın 623/1. maddesinde belirtilmiştir. TTK 623. maddesinde açık bir biçimde hüküm altına alınmamasına rağmen müdürler, şirket sözleşmesi dışında genel kurul kararı ile atanabilmektedir⁴³⁵.

Vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığı suçu işlendiği ortaya çıkarsa şirketi idare ve temsile yetkili ortaklar içinden ya da ortaklar dışından bir müdür atanmadığı durumlarda ortakların tamamı sorumlu olacaktır⁴³⁶. Vergi kaçakçılığı suçu işlendiği takdirde şirketi idare ve temsil yetkisi olanların hukuki durumları belirlenirken, "... şirket ana sözleşmesi getirilip, ticaret sicil memurluğundan da sorularak tespiti, ... temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar ile suçun oluşumunda rolü olan temsilci belirlenerek, sonucuna göre ..." karar verilir⁴³⁷.

Suçun işlendiği anda şirketin müdürlerinden birinin tüzel kişi olması söz konusu olabilir. Bu durumda suçun faili için yine gerçek kişiye gidilir. Yani, müdürlerden biri tüzel kişi olduğu durumlarda bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişi belirlenir (TTK md. 623/2). Müdürlerin yetki alanı, kanun ya da şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almayı ve bu kararları yürütmeyi kapsar (TTK md. 623/3).

Şirket sözleşmesi vergi kaçakçılığı suçu işlendiği durumda sanıkların hukuki durumlarının değerlendirilmesi noktasında önem taşımaktadır. Nitekim Y. 11. CD., 15.11.2000 tarih ve E. 4873, K. 5128 sayılı kararda⁴³⁸, "... şirketin idare ve temsiline kim veya kimlere ait olduğu şirket ana sözleşmesi getirilip ... dikkate alınmadan hüküm kurulması yasaya aykırıdır." şeklinde hüküm vermiştir. Konuya ilişkin başka

⁴³⁵ Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 426-427.

⁴³⁶ Budak, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", s. 99.

⁴³⁷ Y. 11 CD., E. 2007/3290, K. 2007/3522, T. 21.05.2007 (Gündüz, Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu*, s. 330). Konuya ilişkin 12.04.2000 tarihli ve 900/1265 sayılı başka bir Yargıtay kararı ise şu şekildedir:

"Sanığın suça konu limited şirketin ortağı olduğunun anlaşılmasına ve şirketin kayıt üzerinde ortağı olmaktan öte sevk ve idaresi ile ilgili bir faaliyetinin olmadığını şirketin diğer sanık Ö.E. tarafından idare edildiğini savunmasına, Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 16.01.1998 gün ve 919, 23.01.1998 gün ve 1364 sayılı yazılarında da şirket müdürünün Ö.E. olduğunun belirtilmesine göre ... Şirketin idare ve temsiline kim veya kimlere ait olduğu şirket ana sözleşmesi getirilip ticaret sicili memurluğundan da sorularak tespiti ..." (Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 60).

⁴³⁸ Çomaklı, *Türk Vergi Hukukunda Fail*, s. 243.

bir Yargıtay kararında⁴³⁹, "... şirketi idare ve temsilinin kim veya kimlere ait olduğu şirket ana sözleşmesi getirilip Ticaret Sicil Memurluğu'ndan sorularak tespiti ile tüm deliller birlikte değerlendirilip sonucuna göre sanıkların hukuki durumun takdir ve tayine gerekirken, ..." demek suretiyle görüş belirtilmiştir.

Yargıtay kararlarında da anlaşılacağı üzere, kanunlara aykırı fiiller işlendiğinde şirketin idare ve temsilinin kimlerde olduğu ve sanıkların hukuki durumları açısından şirket sözleşmesine bakılır. Bu nedenle TTK 576. maddesi uyarınca,

- şirketin ticaret unvanı ve merkezinin bulunduğu yerin,
 - şirketin işletme konusunun (esaslı noktaları belirtilmiş tanımlanmış biçimde),
 - esas sermayenin itibarî tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibarî değerleri, varsa imtiyazları ve esas sermaye paylarının gruplarının,
 - müdürlerin adları, soyadları, unvanları ve vatandaşlıklarının,
 - şirket tarafından yapılacak ilanların şeklinin
- şirket sözleşmesinde açıkça yer alması gerekir.

3.6.1.1.3. Kollektif Şirketlerde Sorumluluk

Kollektif şirket TTK'nın 211. maddesinde "*ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir.*" biçiminde tanımlanmıştır.

Kollektif şirketler en az iki kişiyle kurulmasına rağmen ortakların birbirine güvenine dayalı şirket tipi olmasından dolayı ortak sayısı genellikle üç ya da dördü aşmaz. Tüzel kişiler kolektif şirket ortağı olmazlar. Kollektif şirket ortaklarının mutlaka gerçek kişi olmaları gerekir. Ticaret şirketleri açısından bakıldığında, ortaklarının mutlaka gerçek kişi olması koşulunun arandığı tek ortaklık tipi kolektif şirketlerdir⁴⁴⁰.

Kollektif şirketlerde, şirketi yönetme hakkı ve görevi ortakların her birine ayrı ayrı tanınmıştır (TTK md. 218/1). Ayrıca, şirket sözleşmesi ya da sonradan konulan

⁴³⁹ Y. 11. CD., E. 2007/2736, K. 2008/11899, T. 17.11.2008 (Gündüz, Gültaş, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, s. 329).

⁴⁴⁰ Bilgili, Demirkapı, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, 2012, s. 201.

kararla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına yahut tümüne verilir, şirkette iş bölümüne gidilebilir. Örneğin, bir ortak alım - satım işlerine, diğer ortak teknik işler konusunda idare ve temsil hakkına sahip olabilir. Ayrıca, şirketin idare ve temsili ister şirket sözleşmesinde olsun isterse sonradan alınan bir kararla olsun, ortak olmayan bir ya da bir kaç kişiye verilebilir. Bunlar da ticari vekil ya da ticari mümessil sıfatıyla şirketi idare ve temsil hakkına sahip olur. Bu kişilere müdür de denilebilir⁴⁴¹.

Vergi kaçakçılığı suçu işlendiği takdirde vergi cezası şirket adına kesileceğinden öncelikle temsile yetkili olanların belirlenmesi gerekir. Nitekim, TTK'nın 215. maddesinde kollektif şirketlerde, temsile yetkili olanların tescil ve ilanı zorunlu tutulmuştur. Konuyla alakalı olarak, Y. 9. CD. 11.10.1990 tarih ve E. 1990/2353, K. 1990/3216 sayılı kararda⁴⁴², "... sanıklar arasındaki ortaklığın nevinin belirlenip, kollektif ya da limited şirket olduğunun anlaşılması halinde, şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsiline kim yada kimlere ait olduğu tesbit edildikten sonra ..." demek suretiyle önce temsile yetkili olanların tespit edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

Yargıtay kararında da belirtildiği gibi kollektif şirketlerde şirket sözleşmesi, ortaklar kurulu kararı ya da ortakların çoğunluk kararı ile şirketin idare ve temsiline kim/kimlerin olduğu belirlenir. Sonuç olarak, idare ve temsiline kim ya da kimlerde olduğunun belirlenmesi suçu işleyen failin bulunması bakımından oldukça önemlidir.

Sonuç olarak, kollektif şirketlerde şirketin yönetilmesi, şirket sözleşmesi ya da yöneticilerin ortaklar kurulu kararıyla belirlenir⁴⁴³. Ancak şirket sözleşmesi ya da ortaklar kurulu kararıyla belirlenmediği takdirde her bir ortak şirketin yöneticisi olur.

⁴⁴¹ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 92.

⁴⁴² Sinerji Mevzuat ve İçtihat Programı, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf#> (erişim tarihi: 25.12.2016).

⁴⁴³ Kollektif şirketlerde yönetici sözleşme ya da karar yoluyla atandığında, tüm ortakların oybirliği ile yöneticinin yetkisini kaldırması ya da sınırlandırması için sözleşme değişikliği yapması gerekir (TTK md. 220, 226/2). Fakat tüm ortakların oybirliğine varması oldukça güçtür. Bu nedenle TTK 219. maddesine göre, yönetici sıfatı sözleşme ile bir ortağa verildiği takdirde bu yetki diğer ortaklarca sınırlanamaz ve yönetici azledilemez denilmiştir. Zira, haklı nedenler söz konusu olduğu takdirde, ortaklardan birisinin isteği üzerine mahkeme kararıyla yetki kaldırılabilir yahut sınırlandırılabilir. Tüm ortaklar yönetici sıfatı taşıdığı anda ise ortaklar yine çoğunlukla karar vererek yönetici atayabilir; yani bazı ortakların yetkisini geri alabilir ya da kısıtlayabilirler (TTK md. 218/1, 226/2) (Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 84-85).

Kollektif şirkette yönetici ortak hangi yöntemle atanmışsa yönetim görevinin yani sorumluluğunun ermesi de aynı yöntemle olur. Kollektif şirketin sona ermesiyle şirket tasfiyeye girer ve bu durumda kollektif şirketi tasfiye memurları temsil eder. Tasfiye memurlarının nasıl belirleneceğine ilişkin bir hüküm yoksa ortaklar oybirliğiyle tasfiye memurunu atar. Ancak, oybirliğiyle atanamazsa tüm ortaklar tasfiye memuru sayılır⁴⁴⁴.

TTK 218/1. maddesinde, "*Ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir.*" denilerek bütün ortakların şirketin kanuni temsilcisi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, kollektif şirketlerde vergi incelemesi sonucunda vergi kaçakçılığı suçu tespit edildiği takdirde ortakların hepsi gelir vergisi mükellefi olduğu için ortaklık payı nispetinde tüm ortaklar vergi tarhiyatına muhatap olurlar. Ancak, kaçakçılık fiilini işleyen ya da şirketi temsile yetkili bir ortağın olması durumunda suçun muhatabı bu kişi olur⁴⁴⁵.

3.6.1.1.4. (Adi) Komandit Şirketlerde Sorumluluk

TTK'nın 304. maddesi komandit şirket kavramını "*Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.*" şeklinde tanımlamıştır.

Komandit şirketler de kollektif şirketler gibi şahıs şirkettir. Komandit şirketlerin özelliği şirket bünyesinde borçlarından dolayı iki tür ortağı barındırmasıdır. Bunlardan komadite ortak sınırsız, komanditer ortak ise sınırlı sorumludur. Komandite ortak gerçek kişi olmalıyken komanditer ortak için böyle bir durum söz konusu değildir. Komandite ortak kollektif şirket ortağı, komanditer ortak ise anonim şirket ortağı gibi düşünülebilir⁴⁴⁶.

Komandit şirketin sorumluluğuna ilişkin olarak TTK 318/1. maddesinde, kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümlerin komandit şirkette de uygulanacağı ve komandit şirketin, komandite ortaklar

⁴⁴⁴ Bilgili, Demirkapı, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, s. 204-205.

⁴⁴⁵ Budak, "Vergi Suçlarında Fail", s. 100.

⁴⁴⁶ Budak, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", s. 100.

tarafından temsil edileceği hüküm altına alınmıştır. Ortak sıfatıyla komanditer ortaklar şirketi temsile yetkili olamazlar. Ancak şirket sözleşmesinde aksine hüküm olmadığı takdirde, komanditer ortak ticari mümessil, ticari vekil ya da seyyar tacir memuru⁴⁴⁷ olarak atanabilirler (TTK md. 318/2). Bu şekilde atanan bir komanditer, temsilci, vekil ya da memur sıfatını açıkça bildirmeksizin şirket adına yaptığı işlemler dolayısıyla iyi niyetli üçüncü kişilere karşı komandite ortak gibi sorumlu olurlar⁴⁴⁸.

Sonuç olarak, komandite ortakların temsil yetki ve sınırları tıpkı kolektif şirketlerde olduğu gibidir. Yani, komandite ortaklardan her biri ayrı ayrı şirketi temsil ve idare yetkisine sahiptir. Ayrıca, şirket sözleşmesi ya da ortakların çoğunluğunun kararı ile temsil ve idare yetkisi komandite ortaklardan bir ya da bir kaçına yahut ortak olmayan başka bir şahsa devredilebilir⁴⁴⁹.

3.6.1.1.5. Kooperatiflerde Sorumluluk

1969 yılında çıkarılan ve halen yürürlükte olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'ndan⁴⁵⁰ önce kooperatifler TTK içerisinde düzenlenmişti⁴⁵¹. Günümüzde kullanılan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu 1. maddesinde kooperatifin tanımı,

"Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir."

şeklinde yapılmıştır.

Kooperatifler Kanunu 55. maddesine göre, kanun ve ana sözleşme hükümleri çerçevesinde kooperatifin faaliyetlerini yöneten ve onu temsil eden icra organı yönetim kuruludur. İlgili kanunun 58. maddesi, kooperatifin kısmen ya da tamamen yönetimi ve temsiline ilişkin olarak yönetim kurulu ya da genel kurulun kooperatif

⁴⁴⁷ Bu düzenlemedeki "seyyar tacir memuru" yeni BK ile kaldırılmış bir kurumdur. Onun yerine BK'da hizmet sözleşmesinden hemen sonra "pazarlamacılık sözleşmesi" başlığı altında yeni bir sözleşme düzenlenmiştir. Bu noktada yeni TTK 318/2. maddesi, böyle bir gelişmeden habersiz görünmesi bakımından eleştirilmektedir (<https://huseyinzeybel.jimdo.com/hukuki-yaz%C4%B1lar/ticaret-hukuku/>, erişim tarihi: 16.01.2017).

⁴⁴⁸ Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 103.

⁴⁴⁹ Soyalp, "Vergi Kaçakçılığı", s. 92.

⁴⁵⁰ RG. 10/5/1969, No. 13195.

⁴⁵¹ Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, s. 1.

ortağı olmayan bir/birkaç müdüre ya da yönetim kurulu üyesine bırakabileceğini belirtmiştir. Ancak yönetim kurulu ya da genel kurul söz konusu tevdi etme yetkisini ancak ana sözleşmede hüküm bulunması ile yapabilir.

Vergi kaçakçılığı suçlarında genel prensip, fikir ve eylem birliği içinde olmayan kanuni temsilciye cezai sorumluluğun tümüyle yklenmemesidir. Ancak, diğer şirketlerde olduğu gibi kooperatiflerde de suçun fiilini işleyen ya da suçta kendisinin emir ve talimatı olan, kısacası işlenen suçun ayrıntılarını bilen kanuni temsilci açısından cezai sorumluluk dođar⁴⁵².

⁴⁵² Ok, Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza*, s. 53.

SONUÇ

Kamu gelirleri kategorisinde devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergiler, en önemli gelir kaynaklarıdır. Vergi bilinci gelişmeyen toplumlarda bireyler vergi ödememek için yasal olmayan yollara başvururlar. Bu davranışın birçok nedeni bulunmaktadır. Bizce en önemli nedeni, vergi ahlakının gelişmediği toplumlarda vergi neticesinin bireylere menfi görünmesi; yani, vergilerin bireyler için bir yükten ibaret olmasıdır. Bu bağlamda vatandaşlara verginin özellikle topluma ve ekonomiye katkıları anlatılmalı, vergi bilinci aşılanmalıdır.

Montesquieu'nun, "*Vergi kanunları öyle hazırlanmalıdır ki, vergi yükümlülükleri vergilerini severek ödesin.*" çıkarımından hareketle öncelikle devletin vergiye ilişkin kanunları hazırlarken adil ve tüm vatandaşlar açısından dengeyi gözetici olması gerekmektedir. Aksi takdirde toplumda vergisini düzenli ödeyen ile ödemeyen arasında eşitsizlik oluşacak, vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getiren iyi niyetli mükellefler sistemi sorgulamaya başlayacaklardır. Bu durumu önlemek için devlet çok gerekli olmadıkça mevzuat değişikliğine gitmemeli, vergi aflarını sık sık uygulamamalıdır. Tüm bunlara ek olarak, vergi davalarına bakan hakimlerin ve vergi denetimi yapan yetkililerin nitelikli ve alanında iyi eğitim almış kişiler arasından seçilmiş olması ve bu kişilerin işlerini yaparken tamamen bağımsız olmaları oldukça önemlidir.

Vergisel olayla ilişkilendirilen kişiler, diğer bir ifadeyle üzerlerine vergi ödevi yüklenen mükellefler ya daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek için vergi kaçakçılığı suçu işlerler. Bu suç tipi taksirle işlenen bir suç olmayıp kişi ya da kişilerin bile isteye yaptığı; yani, kasten işlediği bir suç tipidir.

Vergi kaçakçılığı suçu 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçları (a), (b) ve (c) bentleri olarak ayrı ayrı hüküm altına alınmıştır.

VUK 359/a. maddesinde vergi kanunlarına göre tutulan yahut düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

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

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

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Anılan kanununun 359/b. maddesinde ise,

"Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar"

hakkında düzenleme yapılmıştır. Bu suç ya da suçları işleyenler ise üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

VUK 359. maddesi (c) bendinde, sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar ya da bilerek kullananların iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Görüldüğü üzere, vergi kaçakçılığı suçunun cezaları ceza mahkemeleri tarafından verilen hürriyeti bağlayıcı cezalardır. Vicdani açıdan ağır yükleri olan vergi kaçırma eylemini kanunlarımız da hapis cezaları şeklinde ağır yaptırıma bağlamış olmasına rağmen ne yazık ki halen kimi mükellefler vergi kanunlarında yasaklanan fiilleri işleme noktasında ısrarcı davranmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunu herkes işleyebilmekte; yani, bu suçun faili herkes olabilmektedir. Bu suçun faillerini gerçek ve tüzel kişiler açısından ayrı ayrı değerlendirmek gerekir. Fakat hem gerçek kişiler hem de tüzel kişilerde kanuni temsilci açısından ortak nokta, cezaların şahsiliği ilkesi gereği, VUK'un 359. maddesinde belirtilen suçları bizzat işleyen kişiler bu suçun faili olur. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun cezası da cezaların şahsiliği ilkesi gereğince suçu işleyenin kendisine verilir.

Vergi kaçakçılığı suçunda önem arz eden bir diğer husus, bu suça iştirak edenlerin varlığıdır. Şayet, suçun işlenişine ortak olanların bu suçtan maddi menfaat

yahut terfi gibi manevi menfaat elde etmemesi durumunda, TCK'nın suça iştirak hükümlerinden hareketle, hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir (VUK md. 360).

Gerçek kişilerde fail genel olarak, vergi kanunlarınca düzenlenen hükümlere aykırı davranan işyeri sahibi vergi mükellefi ya da sorumlusudur. Fakat vergi kaçakçılığı suçu her zaman işyeri sahibi tarafından işlenmemektedir. Bu bağlamda işlemediği ve bilgisi olmadığı bir suçtan dolayı kimse suçun faili olamaz. Vergi kaçakçılığı suçu işyerinde çalışan herhangi bir personel tarafından işlendiği takdirde fail, suçu işleyen personelin kendisi olur. Bu durumda işyerinde iradesi dışında işlenen suçtan dolayı işyeri sahibine ceza verilemez.

Vergi ile ilişkisi olan her vatandaş vergilendirme kapsamında değerlendirilir. Bu bilgi doğrultusunda gerçek kişi mükellefleri on sekiz yaşından küçükler, kısıtlılar ve akıl hastaları da olabilmektedir. Bu kişilerin fiil ehliyeti olmaması nedeniyle, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirmektedir. Küçüklerin kanuni temsilcisi veli, akıl hastalarının vasi, kısıtlıların kayımdır. Ödenmeyen vergiler için ilk olarak temsil olan gerçek kişiye gidilir; gerçek kişiden alınamadığı durumlarda vergi borcundan sorumlu olan kanuni temsilcidir. VUK 332. maddesiyle vergi kanunlarına aykırı davranan veli, vasi ve kayımanın hareketlerinden dolayı küçüklerin, kısıtlıların ya da akıl hastalarının cezaya muhatap olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller mükellef ya da vergi sorumlusu olması durumunda bunlara düşen ödevleri kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilmesi zorunludur (VUK md. 10). Ayrıca tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıkların da cezai sorumlulukları tıpkı gerçek kişilerde olduğu gibidir. Adi ortaklıklarda vergi kaçakçılığı suçu işlendiği tespit edilirse ortaklardan her birinin ayrı ayrı cezai sorumlulukları doğar.

Vergi kaçakçılığı suçunda gerçek kişiler gibi tüzel kişilerde fail olabilmektedir. Tüzel kişiler açısından vergi kaçakçılığı suçunun failinin belirlenmesi gerçek kişilere nispeten daha karmaşıktır. Çünkü, vergi kaçakçılığı hürriyeti bağlayıcı nitelikli cezalar olduğundan ilk olarak suçu işleyen gerçek kişiye ulaşmak gerekir. Nitekim VUK 333. maddesinde, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı

hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğini belirtilmiştir.

Sonuç olarak, tüzel kişilerde vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda cezanın muhatabı kanuni temsilcilerdir. Fakat işlenen vergi kaçakçılığı suçunun faili her zaman kanuni temsilciler olmaz. Nitekim bu suçu işleyen, bu suça ortak olan, başka bir ifadeyle suçun işlenmesinde onayı, bilgisi olan kanuni temsilciler suçun faili olur.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.
- AKGÜL-YILMAZ, Gülay, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.
- ALACAKAPTAN, Uğur, *Suçun Unsurları*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1967.
- ARTUK, Mehmet Emin, GÖKCEN, Ahmet ve YENİDÜNYA, Ahmet Caner, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- _____, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- AY, Hakan, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Nobel Yayınevi, 2014.
- BAHTİYAR, Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınları, 2016.
- BİLGİLİ, Fatih ve DEMİRKAPI, Ertan, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, Bursa: Dora Basım Yayın, 2012.
- BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- CENTEL, Nur, ZAFER Hamide ve ÇAKMUT, Özlem, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2006.

ÇAVUŞ, Adnan, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2016.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2008.

DEVİRİM, Fevzi, *Kamu Maliyesine Giriş*, İzmir, 1995.

DONAY, Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2008.

DÖNMEZER, Sulhi ve ERMAN, Sahir, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, İstanbul: Beta Yayınevi, 1999.

DEMİRBAŞ, Timur, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

EDİZDOĞAN, Nihat, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007.

EDİZDOĞAN, Nihat ve ÖZKER, Niyazi, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2002.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan ve GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2012.

EKER, Aytaç ve TÜĞEN, Kamil, *Kamu Maliyesine Giriş*, Ankara: Takav Matbaası, 1995.

ERDEM, Metin, ŞENYÜZ Doğan ve TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitabevi, 1998.

GİRAY, Filiz, *Maliye Tarihi*, Bursa: Ezgi Yayınları, 2010.

- GÜÇLÜ, Faruk, *Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Kaçakçılığı: (4369 Sayılı Yasanın Yorumuyla Birlikte)*, Ankara: Ürün Yayınları, 1998.
- GÜNDÜZ, Remzi ve GÜLTAŞ, Veysel, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2013.
- HACİFAZLIOĞLU, Ali, *Suçta İştirak*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2014.
- HAKERİ, Hakan, *Ceza Hukuku-Genel Hükümler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- KARAKOÇ, Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2001.
- KOCA, Mahmut ve ÜZÜLMEZ, İlhan, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- KUMKALE, Rüknettin, *Vergi Sözlüğü*, Ankara: As Yayınları, 2001.
- LAZOL, İbrahim, *Genel Muhasebe*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005.
- MUTLUER, M. Kamil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- MUTLUER, M. Kamil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet, *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2010.
- NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1974.
- OĞUZMAN, M. Kemal ve BARLAS, Nami, *Medeni Hukuk*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2002.

OK, Nuri ve GÜNDEL, Ahmet, *Açıklamalı- İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.

OKTAR, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2013.

ORHANER, Emine, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2007.

ÖMEROĞLU, Ömer, *Ceza Hukuku Açısından Hukuksal İlişki Kavramının İncelenmesi (Öznel Arası İlişkiler Boyutuyla Ceza Hukuku)*, Ankara: Yetkin Basımevi, 2010.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

ÖNER, Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.

ÖZBEK, Veli Özer, KANBUR, Mehmet Nihat, DOĞAN, Koray, BACAKSIZ, Pınar ve TEPE, İlker, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2015.

ÖZEN, Mustafa, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.

ÖZGENÇ, İzzet, *Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.

ÖZTAN, Bilge, *Medeni Hukuk'un Temel Kavramları*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.

ÖZTÜRK, Bahri ve ERDEM, Mustafa Ruhan, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.

- PARLAR, Ali ve HATİPOĞLU, Muzaffer, *5237 Sayılı TCK'da Suça Teşebbüs İştirak-İçtima ve Yaptırımlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- PEHLİVAN, Osman, *Kamu Maliyesi*, Trabzon, Ağustos 2013.
- SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004.
- SOYASLAN, Doğan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Ankara: Yetkin Basımevi, 2014.
- SÖNMEZ, Nezihe, *Vergi Hukuku*, İzmir: Ticaret Matbaacılık, 1970.
- ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.
- ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2010.
- TAŞTAN, Mehmet, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- TOROSLU, Nevzat, *Ceza Hukukunda Zaruret Hali*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1968.
- TOROSLU Nevzat ve TOROSLU, Haluk, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2015.
- TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN Zeynep, *Vergi Usul Hukuku*, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2010.
- TUNCER, Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- TURHAN, Salih, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı, 1979.

TÜĞEN, Kamil, *Devlet Bütçesi*, İzmir: Bassaray Matbaası, 2014.

TÜRK, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 1992.

Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Yayınları, İstanbul, 1992.

ÜNVER, Yener, *Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

YILMAZ, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara: Yetkin Yayınları, 1996.

YILMAZ, Kazım, *Türk Vergi Hukuku*, Ankara, Ce-Ka Yayınları, Şubat 2007.

YURTCAN, Erdener, *Yeni Ceza Kanunu ve Yorumu*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2006.

MAKALELER

AĞAR, Serkan, "Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları", *TBB Dergisi*, 18/58, (Mayıs-Haziran 2005), s. 273-301.

AKYAZAN, Ahmet Emrah, "5237 Sayılı TCK' da Hukuka Uygunluk Sebepleri", *Ankara Barosu Dergisi*, 2006-1, s. 77-98.

ALTUNDİŞ, Mehmet, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi", *Ankara Barosu Dergisi*, 65/1, (Kış 2007), s. 168-179.

ARSLAN, Çetin, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3/2, (2013), s. 15-30.

ASLAN, Yasin, "Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu", *Ankara Barosu Dergisi*, 68/2, (2010), s. 233-246.

BAYKARA, Bekir, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanunla Kaldırıldı mı?", *Maliye Postası*, Sayı 505, (15 Eylül 2001).

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin ve BOZDAĞ, Ahmet, "Türk Ceza Hukukunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu ve Vergi Suçlarının Teşebbüse Elverişlilik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, (Ocak-Haziran 2010), s. 15-34.

BİRSENOĞUL, Hakan, "Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, VII/3-4 (Aralık 2003), s. 157-169.

BUDAK, Atilla, "Vergi Suçlarında Fail Meselesi", *Vergi Dünyası*, XXVII/315, (Kasım 2007), s. 97-101.

ÇATIKKAŞ, Özgür, "İşletmelerde Mali Tablo Hileleri", *Kamu İç Denetçileri Derneği*, Sayı 8, (2011), Ankara.

ÇAVUŞ, Adnan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 9 (Nisan 2004).

ÇELİK, Nazlı Kübra, "Ceza Hukuku Boyutu İle Vergi Kaçakçılığı Suçu", *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu*, Bursa: Ekin, (Aralık 2015), s. 61.

ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü ve HEREK, Hatice, "Türkiye'de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, XXXII/1, (2012), s. 311-342.

DEĞİRMENCİ, Olgun, Türk Ceza Hukukunda Kusurluluğu Kaldıran Neden Olarak Amirin Emrini İfa, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 3/10, (Temmuz 2012), s. 455-484.

- DÜLGER, Murat Volkan, "Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Suç Ortaklığı (Suça İştirak)", *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, I/2, (Ocak 2005), s. 85- 137.
- EROL, Ahmet, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *TBB Dergisi*, Sayı 103, (2012), s. 199-222.
- GENCEL, Ufuk, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt 7, (2014), ss. 71-91.
- GÖKCAN, Hasan Tahsin, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M.207)", *Ankara Barosu Dergisi*, 68/1, (2010), s. 209-236.
- GÜNDEL, Ahmet, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 122, (Şubat 2013).
- İÇEL, Kayıhan, "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli Kast", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6/12, (Güz 2007/2), s. 61-70.
- KARAARSLAN, Mehmet, "Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi", *TBB Dergisi*, Sayı 64, (2006), s. 115-150.
- KEÇELİOĞLU, Elvan, "Alman Ceza Hukukunda Faillik", *TBB Dergisi*, Sayı 65, (2006), s. 73-88.
- KIRMAZ, Birol, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 1, (2015), s. 229-340.
- KIZILOT, Şükrü, "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", *Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, Ankara: TOOB-Adalet Bakanlığı, (Ekim 2005).
- KOCAYILMAZ, Şule ve İSTEMİ, Tefik, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı", *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu*, Sayı: 39, (2015), s. 47-54.

KOPARAN, M. Reşat, "TCK Genel Hükümler Ceza Sorumluluğunu Kaldıran ve Azaltan Sebepler", *TBB Dergisi*, Sayı 64, (2006), s. 337-367.

MERCİMEK, Fulya ve GERÇEK, Adnan, "Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirak ve Cezai Sorumluluk", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 4/14, (Temmuz 2013), s. 191-228.

NARTER, Recep ve SARICAOĞLU, Ercan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Vergi Suçlarında İçtima", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17/1-2, (2013), s. 73-99.

NAS, Adil, "Vergi Hukukunda Küçüklerin ve Kısıtlıların Yasal Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 6/65, (2010), s. 1059-1063.

ÖZBEK, Veli Özer ve KORAY, Doğan, Zorunluluk Halinin (TCK m. 25/2) Hukuki Niteliği, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9/2, (2007), s. 195-222.

ÖZEL, Salih, "Vergi Suçlarında Faillik Kavramı", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 6/68, (2010), s. 1775-1779.

ÖZEN, Mustafa, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 70, (2007), s. 239-253.

SOYALP, Berrak, "Vergi Kaçakçılığı", *Mali Hukuk Dergisi*, 8/92, (2012), s. 49-116.

TAŞTAN, Mehmet, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu (VUK 359 /a-2 nci madde)", *Adalet Dergisi*, Sayı: 48 (Ocak 2014), s. 208-233.

_____, "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek Suçu" (VUK 359/a-2. Madde), *Adalet Dergisi*, Sayı: 45, (2013), s. 161-187.

TEZCAN, Kerametdin ve KAYAER, Nebahat, "Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki", *Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan*, Ankara: Gazi, 2015, s. 99-130.

TOPCU, Umut, "İşyeri Kayıt ve Belgelerinin Zayi (Kaybolma) Halinde Yapılacak İşlemler ve İdari Para Cezaları", *Mali Çözüm*, Sayı 98, (2010).

TURABİ, Selami, "Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller", *TBB Dergisi*, Sayı 101, (2012), s. 267-292.

UYGUN, Esra, "Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK'un Karşılaştırılması", *Bursa Bilanço*, Sayı: 143, (Kasım-Aralık 2012).

YERELİ, Ahmet Burçin, "Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 237, (Mayıs 2001), s. 113-116.

İNTERNET KAYNAKLARI

AKPINAR, Gürsel, "Yeni TCK'na göre Suçun Unsurları Bağlamında Kast, Taksir ve Kast-Taksir Kombinasyonu (Netice Sebebiyle Ağırlaştırılmış Suç)", <<http://www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/178.doc>> (erişim tarihi: 21.10.2016).

AKIN, Emrah, "Vergisel Hak ve Yükümlülüklerde Ehliyet Kavramı", <<http://www.mmd.org.tr/wp-content/uploads/eserler/Vergisel%20Hak%20ve%20Yukumluluklerde%20Ehliyet%20Kavrami.doc>> (erişim tarihi: 02.11.2016).

BATUN, Mehmet, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", <<http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/>> (erişim tarihi: 20.10.2016).

BAYKARA, Bekir, "Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra Mümkün müdür?",

<http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Sucuna_Tesebbus_4369_S_K_dan_Sonra_Mumkun_Mudur_1227.pdf> (erişim tarihi: 17.10.2016).

_____, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", <http://www.baykaraymm.com/makaleler/makale/Vergi_Sucu_Raporu_Vergi_Ceza_Mahkemesindeki_Yeri.doc> (erişim tarihi: 28.10.2016).

DARENDE, İhsan, "Yeni TCK' da İştirak", <<http://www.sinerjias.com.tr/pg/pdf/14.pdf>>, (erişim tarihi: 03.04.2016).

GÜRGÜR, Şebnem Pınar ve YEŞİLYURT, Eren, "Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III", <<http://donusumhukuk.com/vergi-hukukunda-kanuni-temsilciler-ve-sorumluluklari-iii/>>, (erişim tarihi: 11.12.2016).

HAFIZOĞULLARI, Zeki, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunda Fail, İsnat Yeteneğini Azaltan Veya Kaldıran Nedenler", <<http://www.baskent.edu.tr/~zekih/diger-yazilar-ve-makaleler/makaleler/>>, (erişim tarihi: 03.04.2016).

KAYAN, Ahmet, "Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar", <http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/135/Ahmet_KAYAN.pdf> (erişim tarihi: 23.06.2016), s. 80-86.

NALBAT, Mehmet, "V.U.K ve T.C.K Açısından Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Bilerek ya da Bilmeyerek Ayırımı", <https://www.muhasabenet.net/makale_mehmet-nalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf> (erişim tarihi: 10.12.2016).

ŞEN, Ersan, "Vergi Suçlarında Zincirleme Suç Kavramı", <http://sen.av.tr/tr/makale-detay/155/vergi_su%C3%A7lar%C4%B1nda_%E2%80%9Czincirleme_su%C3%A7%E2%80%9D_kavram%C4%B1.html> (erişim tarihi: 24.10.2016).

YILDIRIM, Kemal, "Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Yargıtay Kararları İncelemesi", <<http://www.turkhukusitesi.com/showthread.php?t=25947>> (erişim tarihi: 12.12.2016).

YILMAZ, Zekeriya, "Yeni Türk Ceza Kanununda Zamanaşımı", <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:EAHQj_cyXTsJ:www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/106.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr> (erişim tarihi: 27.10.2016).

"Adi Ortaklıklar", <<http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/adi-ortakliklar/>> (erişim tarihi: 16.01.2017).

"Bir Kaçakçılık Suçu Olarak Vergi Usul Kanunu'nda Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma" <<http://www.ismailgurocak.av.tr/makale/sahte%20fatura%20kullama.pdf>> (erişim tarihi: 10.10.2016).

<<https://huseyinzeybel.jimdo.com/hukuki-yaz%C4%B1lar/ticaret-hukuku/>> (erişim tarihi: 16.01.2017).

TEZLER

AYDOĞDU, İsmail Hakkı, *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2009.

BAYAR, İbrahim Nihat, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara 2010.

DARBAŞ, İbrahim, *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Mersin 2014.

HEKİM, Cavit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013.

MOLLAMUSTAFAOĞLU, Metin, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2010.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, *Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usûlü*, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya 2001.

ÜYÜMEZ, M. Erkan, *Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Eskişehir 2004.

DİĞER KAYNAKLAR

Kazancı Mevzuat ve İçtihat Bilgi Bankası

Sinerji Mevzuat ve İçtihat Bilgi Programı

Yargıtay Kararları Dergisi

KANUNLAR

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5326 sayılı Kabahatler Kanunu

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik
Yapılmasına Dair Kanun