

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN UNSURLARI

Yüksek Lisans Tezi

İmge IŞIKLAR ÜLGEN

Ankara-2020

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI**

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN UNSURLARI

Yüksek Lisans Tezi

İmge IŞIKLAR ÜLGEN

Tez Danışmanı
Doç.Dr.Cenker Göker

Ankara-2020

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

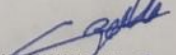
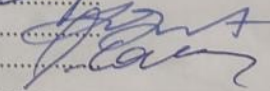
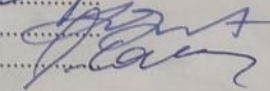
İmge İŞIKLAR ÜLGEN

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN UNSURLARI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı : Doç.Dr.Cenker Göker

Tez Jürisi Üyeleri

<u>Adı ve Soyadı</u>	<u>İmzası</u>
Doç.Dr.Cenker Göker	
Dr.öğr. üyesi İdris Hakan Furkan	
Doç.Dr. Öytun ÇAMCI	

Tez Sınavı Tarihi07.01.2020

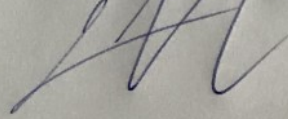
Tez Doğruluk Beyanı Belgesidir.

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,**

.....Doç. Dr. Cenker Göker..... danışmanlığında hazırladığım
“Türk Hukukunda Gift Defter Tutma Şartının Unsurları.....(Ankara.2020)”
adlı yüksek lisans - doktora/bütünleşik doktora tezindeki bütün
bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp
sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada
eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik
kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda
her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih: 10.03.2020
Adı-Soyadı ve İmza

İMGE İŞLER ÜLGEN



İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	V
KISALTMALAR CETVELİ.....	IX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ SUÇLARI VE TÜRK HUKUKUNDA ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇU

I. Vergi Suç Ve Cezaları.....	3
A. Mali Nitelikli Suçlar Ve Cezalar.....	4
B. Ceza Hukuku Anlamında Suçlar ve Cezalar.....	5
II. Türk Hukukunda Çift Defter Tutma Suçunun Nedenleri.....	8
III. Türk Hukukunda Çift Defter Tutma Suçunun Tarihsel Gelişimi.....	13
A. Vergi Ceza Hükümlerinin Tek Yasada Toplanmasından (5432 Sayılı Yasa'dan) Önceki Dönemler.....	13
B. Vergi Ceza Hükümlerinin Tek Yasada Toplanmasından (5432 Sayılı Yasa'dan) Sonraki Dönemler.....	16
1. 07.06.1949 Tarih ve 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu.....	16
2. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5815 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	18
3. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 6094 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	20
4. 10.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.....	22
5. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 2365 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	25
6. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 4008 Sayılı Yasa İle Yapılan	

Değişiklik.....	27
7. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 4108 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	29
8. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 4369 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	31
9. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5479 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	37
10. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5728 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	38
11. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5904 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik.....	41

İKİNCİ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN UNSURLARI

I. Kanuni Unsur.....	42
II. Maddi Unsur.....	44
A. Fail.....	44
1. Gerçek Kişilerde Sorumluluk.....	45
2. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlarda Sorumluluk.....	48
3. Tüzel Kişilerde Sorumluluk.....	49
B. Konu.....	51
C. Fiil.....	53
1. Hareket.....	53
a. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defterin bulunması.....	55
aa. Tutulması Mecburi Olan Defterler.....	55
ab. Tutulması Mecburi Olan Belgeler.....	58

ac. Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme.....	60
b. Resmi defterlere kaydı gereken hususların kısmen ya da tamamen diğer defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması.....	62
c. Yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltacak biçimde olması.....	64
2. Netice.....	65
3. Nedensellik Bağı.....	69
III. Manevi Unsur (Kusurluluk).....	70
IV. Hukuka Aykırılık.....	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ VE KOVUŞTURMA USULÜ

I.Çift Defter Tutma Suçunun Özel Görünüş Şekilleri.....	75
A. Teşebbüs.....	75
B. İçtima.....	77
1. Bileşik suç.....	78
2. Zincirleme suç.....	78
3. Fikri İçtima.....	80
C. İştirak.....	80
II. Çift Defter Tutma Suçunun Kovuşturma Usulü.....	83
A. Genel Olarak Çift Defter Tutma Suçunun Kovuşturma Usulü.....	83
B. Görevli Mahkeme.....	89
C.Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi.....	90
SONUÇ	93
ÖZET	97

ABSTRACT.....98

KAYNAKÇA.....99



KISALTMALAR CETVELİ

Age	:Adı Geçen Eser
Agm	: Adı Geçen Makale
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
BAM	: Bölge Adliye Mahkemesi
bknz.	: Bakanız
C.	: Cilt
CD	: Ceza Dairesi
D	: Danıştay
E.	: Esas
EÜHFD	: Erzinan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İÜ	: İstanbul Üniversitesi
K.	: Karar
md.	: Madde
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
S.K.	: Sayılı Kanun
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TCK	: Türk Ceza Kanunu
vd.	: ve devamı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu
Y	:Yargıtay

GİRİŞ

Vergiler, devletlerin gelir kaynakları içerisinde önemli bir yer teşkil etmekte ve kamu giderlerine finansman sağlanmasında en önemli kaynaklardan birini oluşturmaktadır. Devlet, vatandaşlarından vergi toplayarak gelir elde etme arzusundayken, vatandaşlar da mali varlıklarını korumak adına vergiye karşı bazı tutumlar geliştirmektedir. Bu tutum vergiyi doğuran olayı meydana getiren eylemlerden/işlemlerden kaçınma ya da hukuka aykırı eylemlerle vergi kaçırmak şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Hukuka aykırı nitelikteki vergi kaçırma fiilleri vatandaşların devlet hazinesine karşı işledikleri, ekonomik nitelikteki vergi suçlarını oluşturmaktadır.

Vergi suçları için öngörülen yaptırımlar ile vatandaşların vergi yasalarına uymaları ve yasal olmayan yollara başvurmamaları sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu şekilde hazinenin vergi kaybı önlenerek hazine yararı korunmakta, kamu hizmetlerinin finansmanı için gereken gelirler yeterli miktarda toplanmak suretiyle de kamu yararı sağlanmış olmaktadır.¹

Ülkemizde vergi suç ve cezalarının düzenleme bulduğu vergi ceza hukukuna dair hükümler esas itibariyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Çalışmamızın konusunu da Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı fiillerinden 359/a-1 maddesinde yer alan ve *çift defter tutma suçu* olarak da adlandırılan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme sureti ile kaçakçılık suçu ve bu suçun ceza hukuku anlamında unsurları oluşturmaktadır.

¹ Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim, 2008, s.209.

Tezimizin konusu çift defter tutma suçu olduğundan Vergi Usul Kanunu'nda bu hususta düzenleme bulan hükümler ile ceza hukukunun temel ilkeleri ve yargı kararları ile doktrinden yararlanılarak çalışılmıştır.

Bu çalışma giriş ve sonuç bölümleri haricinde, üç bölüm içermektedir. Birinci bölümde vergi suç ve cezalarına genel olarak değinilmiş ve mali nitelikli suçlar ve cezalar ile ceza hukuku anlamında suçlar ve cezalar ayrımı irdelenmiş, Türk hukukunda çift defter tutma suçunun nedenleri ve Türkhukukunda çift defter tutma suçunun tarihsel gelişimi değerlendirilmiştir.

İkinci bölümde, Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri bağlamında çift defter tutma suçunun unsurları incelenmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, çift defter tutma suçunun genel ceza hukuku bakımından özel görünüş biçimleri ile kovuşturma usulüne değinilmiştir.

Son olarak ise, çift defter tutma suçu ile ilgili tarafımızca yapılan değerlendirmelere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK VERGİ SUÇ VE CEZALARI

I. Vergi Suç Ve Cezaları

Yasal olmayan yollara başvurarak vergi kaçırma fiillerini önleme ve vergi yasalarının uygulanırlılığını sağlama amacıyla hukuk düzenimizde yer alan vergi suç ve cezalarının düzenleme bulduğu vergi ceza hukukuna ilişkin kurallar esas itibarıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. VUK'un 344 ve devamı maddelerinde 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu ve 5278 sayılı Kabahatler Kanunu ile yapılan suç ve kabahat ayırımına uygun olarak, idari yaptırım uygulanmasını gerektiren vergi kabahati ve ceza uygulanmasını gerektiren vergi suçu ayırımı benimsenmiştir.² Vergi ziyayı (VUK m.344) ve usulsüzlük (VUK m.351) idari yaptırım uygulanmasını gerektiren vergi kabahati olarak düzenleme bulurken; kaçakçılık suçları (VUK m.359), vergi mahremiyetinin ihlali suçu (VUK m.362), yükümlülerin özel işlerini yapma suçu (VUK m.363) ceza uygulanmasını gerektiren vergi suçu olarak düzenlenmektedir.³

²Vergi cezalarının hukuki niteliği hususunda çeşitli tartışmalar mevcut olup, 5278 sayılı Yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrası vergi ceza hukukunda vergi kabahati ve vergi suçu ayırımı daha net hale gelmiştir. Vergi cezalarının hukuki niteliği için bk.Gerçek, Adnan "**Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu**", <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=287#.XXae4fZuJPY> (erişim: 09.09.2019); Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2005, s.24-26; Hızlı, Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984, s.24-47.

³ Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet,/Gerçek, Adnan, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa,2011.

A. Mali Nitelikli Suçlar Ve Cezalar

VUK'da düzenlendiği üzere, vergi ziyayı ve usulsüzlük hallerinde, yaptırım sadece parasaldır ve idare tarafından saptanan para cezaları kast unsuru aranmaksızın yaptırım olarak uygulanmaktadır.⁴ Mali nitelikli bu suçlarda vergi ziyasının meydana gelmesini önlemek amaçlanmaktadır.⁵ İdare bu suçları tespit ettiğinde vergi ziyayı önlemek adına, kast yada taksir olup olmadığını değerlendirmeden para cezası şeklinde öngörülen yaptırımları uygulamaktadır.

Vergi ziyayı, VUK'un 341. maddesinde "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." şeklinde tanımlanmış olup, müeyyidesi VUK'un 344. maddesinin 1. fıkrasında "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 düzenlenmektedir.

Usulsüzlük, VUK'un 351. maddesinde "Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir." şeklinde tanımlanmakta olup, 352. maddede usulsüzlük fiilleri ağırlıklarına göre iki derece olarak sınıflandırılmaktadır. Usulsüzlüklerin yaptırımı da bu derecelere ve VUK'a bağlı cetvele göre belirlenmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 353. Maddesinde genel usulsüzlük suçlarının yanı sıra fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu

⁴Öncel-Kumrulu-Çağan, **age.**, s.211.

⁵ Kızılot, Şükrü/Taş, Metin, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s.124.

vermeyen ve almayanlara; serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara; levha asma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere; özel usulsüzlük cezaları verilmesi⁶ hükme bağlanmaktadır.

B. Ceza Hukuku Anlamında Suçlar ve Cezalar

Vergi hukukunda ceza hukuku anlamında suçlar büyük ölçüde VUK'da yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetinin ihlali, yükümlülerin özel işlerini yapma suçları ceza hukuku anlamında, genel suç teorisine uygun şekilde düzenleme bulan suçlardır. Bunlar dışında başkaca kanunlarda da ceza hukuku anlamında suç niteliği taşıyan vergi suçları yer alabilmektedir.⁷ Bu nitelikteki suçlar ile en genel şekilde kamu düzeninin korunması, bu nedenle de yükümlülerin eylemlerine karşılık para cezasından daha ağır yaptırımlar öngörülmesi amaçlanmaktadır.⁸ Bu yaptırımlar genel ceza hukuku prensipleri doğrultusunda tipiklik ilkesine uygun şekilde ve hürriyeti bağlayıcı ceza olarak düzenleme bulmaktadır. Suçun oluşumu da genel ceza teorisi bağlamında mahkemeler tarafından değerlendirilerek, yine mahkemeler tarafından o suç için mevzuatta yer alan yaptırımlar uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK'un 359. maddesinde düzenlenmekte ve yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmektedir. Maddede vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan 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

⁶Öncel-Kumrulu-Çağan, **age.**, s.212.

⁷Erman, Sahir, **Vergi Suçları**, İ.Ü.Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988, s.2.

⁸Kızılot-Taş, **age.**, s.125

defter, belge veya diğerk kayıt ortamlarına kaydedenler ile vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan 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 hükmolunacağı düzenlenmektedir. 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 edilmektedir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgenin ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu madde metninde belirtilmektedir. 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 ise 359/1-b maddesinde belirtildiği üzere üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmekte, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgenin, sahte belge olduğu düzenlenmektedir. VUK md. 359/1-c'de ise VUK hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananların iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir. 359. maddenin 3. fıkrası ile 344. maddenin 2. fıkrası birlikte değerlendirildiğinde kaçakçılık suçu ile vergi kaybına neden olunması halinde, vergi ziyayı için öngörülen cezanın üç katının uygulanacağı da ayrıca düzenleme bulmaktadır.

Vergi mahremiyetinin ihlali suçu, VUK'un 362. maddesinde suç olarak düzenlenmekte olup, maddede vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlerin, Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi hükümlerine göre

cezalandırılacağı belirtilmektedir. İdarenin sahip olduğu denetim yetkisini kullananların denetimler sırasında vergi mükelleflerinin sırlarını öğrenmeleri halinde bunları açıklamamaları için⁹ bu suç ihdas edilmiştir. Vergilendirme işlemleri sırasında idarenin mükelleflere ait mali ve şahsi bilgileri öğrenmesi kaçınılmazdır. Bu bilgilerin açıklanması halinde yaptırım öngörülerek, diğer vergi suçlarında hukuki yarar olarak kamu yararı korunmakta iken, vergi mahremiyetinin ihlali suçunda kişisel yarar korunmaktadır.¹⁰ VUK'un 5. maddesinde, "vergi mahremiyeti" kenar başlığı ile, vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin, bu görevlerinden ayrılışları dahi, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamayacakları düzenlenmektedir. Aksi takdirde bu kişiler Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine göre cezalandırılabilirlerdir. Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir ve kurumlar vergilerinin mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairelerinde ve teşekküllerde ilanı, mükelleflerin vergi tarhına esas beyanları ile kesinleşen vergi ve cezalar ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş olan vergi ve cezaların Maliye Bakanlığınca açıklanabilmesi, kamu görevlilerince yürütülen adli ve idari soruşturmalar ile ilgili talep edilen bilgi ve belgelerin verilmesi, vergi inceleme raporu ile sahte veya yanıltıcı belge düzenledikleri tespit olunan kişilerin mesleki kuruluşlarına bildirilmesi şeklinde vergi mahremiyeti ilkesine yasa ile getirilmiş istisnalar bulunmaktadır. (VUK m.5/3 ve 5/4) Ancak bu

9 Mutluer, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ocak 2006, s.309.

10 Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s. 263.

istisnalar sebebiyle açıklanan bilgiler sebebiyle yükümlülerin haklarına tecavüz edilmesi mümkün değildir.¹¹

Yükümlülerin özel işlerini yapma suçu, VUK'un 363. maddesinde düzenlenmekte olup, 213 sayılı Yasa'nın 6. maddesinin son fıkrasında vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanların mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamayacakları belirtilmekte ve 363. maddede ise, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanların TCK'nın 257. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre cezalandırılacağı hüküm altına alınmaktadır.

II. Türk Hukukunda Çift Defter Tutma Suçunun Nedenleri

Kamu gelirleri içerisinde, yükümlülerden tahsil edilen vergiler önemli bir yer teşkil etmekte olup, devlet daha fazla vergi toplama çabasında iken, kişiler daha az vergi ödemek istemektedirler. Devlet, vergiler ile kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamakta, böylece toplum düzeniyle birlikte kamu yararını da sağlamaktadır. Ancak burada devlet sahip olduğu kamu gücünü kullanmaktadır. Buna karşılık kişiler, vergilemeye karşı ve devlete vergi ödenmemesi sonucunda hazine gelirlerinde azalışa yol açan tepkilerde bulunabilmektedirler. Mükelleflerin vergi hukukunda öngörülen yükümlülüklerini, hukuka aykırı fiilleri ile yerine getirmemeleri halinde vergi kaçakçılığı meydana gelmektedir.¹² Vergi kaçağı, verginin konusunu oluşturan olayın vergilendirilmesinin önlenmesi nedeniyle, vergi idaresince tespitinin engellenmesine

¹¹Öncel-Kumrulu-Çağan, **age.**, s.215

¹²Konukcu-Önal, Debi, **“Türkiye’de Ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi Ve Analizi”**, Doktora Tezi (Yayınlanmamış Eser), Ankara, 2011, s.9.

yönelik eylemler ile verginin ödenmemesi şeklinde tanımlanabilmektedir.¹³

Kişiler vergi ödemek suretiyle gelirlerinde oluşacak azalmayı yasal olmayan eylemleriyle önlemeye çalışmakta, bu durumda devlet verginin ödenilirliğini sağlamak ve vergi kaçacağını önlemek amacıyla, bazı yasal düzenlemeler yapmaktadır. Buna göre, mevzuatımızda da vergi kaçakçılığı oluşturan eylemler, VUK'un 359. maddesinde düzenleme bulunmaktadır. 359/a-1 maddesinde "Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur." hükmü ile defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmektedir. Bu suç uygulamada "çift defter tutmak veya kullanmak" kavramı ile ifade edilmektedir.¹⁴

Vergi yükümlüleri, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suretiyle vergi incelemesinin tam olarak yapılmasını engellemeyi ve bu suretle yasal olmayan bir şekilde vergi matrahını azaltarak ödenmesi gereken vergiyi ödememeyi, yani vergi kaçırmayı amaçlamaktadırlar.

Yükümlülerin vergi kaçırma iradelerinin oluşumunda vergi oranı, vergi tarifesi, denetim sıklığı, cezalar gibi vergiden kaynaklanan nedenler ile gelir miktarı, enflasyon, piyasa durumu, işletmelerin yapıları gibi vergiden kaynaklanmayan, vergi dışı nedenlerin etkileri bulunmaktadır. Vergi kaçırma eğiliminde vergileme oranının

13 Eyüpgiller, Saygın, **Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.28.

14Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, 10. Baskı, 2017, s.95.

artmasının veya azalmasının, ödenmesi gereken vergiyi hesaplayabilmek için matraha uygulanacak ölçü olarak tanımlanabilecek vergi tarifelerinin şeklinin (artan oranlı, düz oranlı, tersine artan oranlı) etkisi tam olarak belirlenemese de vergi oranlarının yüksek olması halinde ya da artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanmasının yükümlülerde adaletsizlik duygusunu oluşturması halinde vergi kaçırma eğiliminin artması da doğal bir sonuç olarak ortaya çıkabilmektedir. Vergi denetimlerinin az sıklıkla yapılması halinde de yükümlüler vergi kaçırma iradesine yönelebilmektedirler. İdarece vergi denetimlerinin artırılması da yükümlülerin vergi kaçırma eylemlerinden kaçınmasını sağlayacaktır.¹⁵ Bununla birlikte, yükümlülerde vergilerin doğru yerlere ve hukuka uygun olarak harcanmadığı¹⁶ yönündeki inanış da vergi kaçırma eylemlerine bir neden teşkil edebilecektir. İdarenin harcamaları konusunda yükümlülerin adalet duygusunu pekiştirecek düzeyde şeffaflık sağlanması ile bunun önüne geçilmesi mümkün olabilecektir.

Sosyal hukuk devleti anlayışını benimseyen devletler, bu anlayış doğrultusunda yerine getirmek zorunda oldukları hizmetlerin finansmanı için gelir elde etmek zorundadırlar.¹⁷ Toplumsal ihtiyaçları karşılayabilmek adına doğacak masrafların vatandaşlara yüklenmesi ile birlikte ortaya çıkan vergilendirme, aynı zamanda vergi kaçırma eylemlerinin de doğuşuna neden olmuş ve bu eylemlerin önlenmesi için de

¹⁵Karabacak, Yakup, **Vergi Kaçakçılığı Ve Türkiye Uygulaması**, yüksek lisans tezi (Yayınlanmamış Eser), Adana, 1997, s.18-21.

¹⁶ Karakoç, Yusuf, “**Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları**”, **Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı**, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s. 101-102 (Vergi Kaçakları).

¹⁷Aksoy, Şerafettin, **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 87.

vergi cezalarının gerekliliği ortaya çıkmıştır.¹⁸ Vergi kaçırma halinde yaptırım olarak uygulanacak cezaların ağırlığı vergi kaçırma eğilimlerinin azalmasında önemli bir etkiye sahip olmaktadır. Yükümlüler karşılaşacakları cezanın yksekliliğiyle doğru orantılı olarak kaçakçılık eylemlerinden vazgeçme iradesinde olacaktır. Bu yönüyle vergi cezalarının kaçakçılık suçlarının önlenmesinde etkin biçimde rol oynadığı düşünüldüğünde ceza hukuku sistematiliğinde yer alan indirim, erteleme gibi uygulamaların da bu rol gözardı edilmeksizin düzenlenmesi gerekmektedir. Cezaların düşük olması halinde de vergi kaçırma iradesi artacaktır.¹⁹ Vergi cezaları az masraflı ve etkili olduğu için vergi kaçakçılığının önlenmesinde tercih edilebilir bir yöntem olmaktadır. Ancak sırf bu yönünden dolayı vergi cezalarının gelişigüzel kullanılması bir süre sonra yaptırımsal etkililiklerini, bir diğer deyişle korkutuculuklarını yitirmelerine neden olabilecektir.²⁰

Vergi sistemlerindeki istisnalar, muaflıklar, vergi afları gibi uygulamalar da bir takım eşitsizliklere neden olabilmekte ve bu durumda yükümlülerde de bu eşitsizliklere karşı vergi kaçırma tutumları gelişebilmektedir. Bu nedenle vergi sistemleri oluşturulurken vergilemenin tüm yönleriyle irdelemeler yapılarak eşitsizliklerin önüne geçilmesi gerekmektedir. Vergi yükünün dağılımında idarenin olabildiğince adaletli davranması vergi kaakılıklarını önlemekle birlikte vergiyi ödeme yönünde özendirici dahi olabilecektir.²¹ Vergi sistemlerinin belirli bir düzende işleyebilmesi adına gerekli olan vergi yasalarının da açık, anlaşılır ve istikrarlı olması gerekmektedir. Vergi yasalarında sürekli değişiklik yapılması vergi kaçırma eğilimlerinin artmasına neden

18Erman, **age.**, s.2-3.

19Karabacak, **age.**, s.22.

20Erman, **age.**, s.1.

21 Hızlı, **age.**,s.2-5.

olabilmektedir.²² Bununla birlikte toplum yaşamında ve anlayışlarında meydana gelen değişim ve gelişmeler paralelinde vergi yasaları ve vergi cezalarında da değişim gerekliliği yadsınamaz bir gerçektir.²³

Vatandaşların gelir düzeyinin de vergilere karşı oluşacak dirençte rolü olduğu söylenebilmekte ise de bu rolün olumlu ya da olumsuz olduğunun tam olarak belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Şöyle ki geliri yüksek yükümlülerin vergiye karşı gösterecekleri direncin psikolojik olarak azalacağı düşünölmekle birlikte, yüksek gelirli yükümlülerin vergiyi kaçırma araçlarına ulaşabilme olanağının da yüksek olması vergi kaçırma iradesinin de kolaylıkla oluşmasına neden olabilecektir. Ayrıca para piyasalarındaki enflasyon gibi durumların gelir üzerindeki olumsuz etkisi de gelirini korumak isteyen yükümlülerde vergi kaçırma iradesini destekleyebilecektir. İşletmeler bakımından da muhasebe sistematığı düzgün ve geliri yüksek olan büyük işletmelerin vergi kaçırma eğiliminin az, geliri düşük ve muhasebesi düzensiz olan küçük işletmelerin eğilimlerinin fazla olduğu da söylenebilmektedir.²⁴ Ancak gelir düzeyi yüksek büyük işletmelerin vergi kaçırma araçlarına ulaşabilmesi maddi açıdan daha kolay olabilecek ve bu da kaçakçılık iradesini pekiştirebilecektir. Tarafımızca yükümlülerin gelir durumunun ya da işletme büyüklüğünün vergi kaçakçılığı üzerinde etkisinin aslında yükümlünün vicdani yönü, eğilimleri, suç işlemeye karşı tutumu gibi kişisel durumlar ile irtibatlı olduğu düşünölmektedir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve vatandaşların bilinçli olmasının vergi kaçakçılığı ile ters yönlü bir ilişki içerisinde olduğu muhakkak ise de vergi kaçırma eylemlerine karşı tutumların belirlenmesinde asıl önemli hususu yükümlülerin kişisel yapıları ve sahip oldukları vergi ahlakı oluşturmaktadır.

22Karabacak, **age.**, s.24-25.

23 Hızlı, **age.**,s.2-3.

24Karabacak, **age.**, s.31-33.

III. Türk Hukukunda Çift Defter Tutma Suçunun Tarihsel Gelişimi

A. Vergi Ceza Hükümlerinin Tek Yasada Toplanması (5432 Sayılı Yasa'dan)

Önceki Dönemler

Osmanlı Devletinde Tanzimat öncesi dönemde düzenli bir vergi sistemi yer almamakla birlikte, Örfi ve Şer'i olmak üzere iki kısım vergi alınmakta olup, vergi mükellefiyetlerine uymama halinde zora başvurma, toprağın mükellefin elinden alınması, mirasçılarının miras hakkından yoksun bırakılmaları için malın müsadere, askerlik muafiyetinin kaldırılması şeklinde yaptırımlar uygulanmakta idi.²⁵ Tanzimat döneminden önce çıkarılan kanunnameler (örneğin Fatih Kanunnamesi ve Kanuni Sultan Süleyman'a ait olan kanunnameler) farklı farklı hukuk alanlarına ilişkin düzenlemeler içermektedir. Bu sebeple o dönemde, ortak bir hukuk uygulaması meydana getirilememiş, mahalli gelenekler devam ettirilmiştir.²⁶

1839 Tanzimat Fermanı ile Osmanlı Devletinde keyfi ceza uygulamalarına neden olan iltizam usulü ve örfi vergiler ile müsadere kaldırılmış, bir hukuk dalına ilişkin tüm hususları kapsar şekilde kanunlaştırma hareketi başlamış, düzenlemelerde “kanun” ifadesi kullanılmamış olup nizamnameler, talimatnameler, iradeler şeklinde metinler kullanılmış ise de yeknesaklık tam anlamıyla sağlanamamıştır. 1907 tarihli Temettü Vergisi Nizamnamesi ile bugünkü anlamıyla kaçakçılığa benzer vergi suçları düzenlenmiş, bazı misil zamları kabul edilmiş, cirosunu eksik gösteren mükelleflerden verginin bir veya birkaç katı olarak tahsil edileceği belirtilmiştir. 28.02.1914 tarihinde bu nizamnamede yapılan değişiklikle ilk defa vergi mükelleflerinin vergi takdirleri ve cezaları için itiraz ve temyiz yolları yasa metninde yer almıştır. 11.04.1918 tarihli

²⁵Hızlı, **age.**, s.7 vd.

²⁶Mutlu, Abdullah, **Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/390, Ankara, 2009 s.58 vd.

Gümrük Kanunu'nun "Kaçak ve Mücazaat" kenar başlıklı 63-97. maddelerinde ceza hükümleri düzenlenmiş, vergi kaçakçılığı ve vergide hile kavramları ilk kez tanımlanmış, kaçakçılıkla ilgili fiillerin ceza mahkemelerinde yargılama şekil ve şartları düzenlenmiştir.²⁷

Osmanlı Devleti sona erdikten ve Cumhuriyet'in ilanından sonra, bir süre daha Osmanlı vergi sistemi sürdürülmüş ve Osmanlı vergileri toplanmaya devam edilmiş ise de 1923 yılında toplanan Birinci İktisat Kongresi ile aşar vergisinin kaldırılmasıyla vergi sisteminde bir takım değişiklikler yapılma süreci başlamıştır. Ancak bu dönemde de vergi cezaları tek bir yasada toplanmamış, vergi yasalarında "istifası lazım gelen vergi üç kat olarak."²⁸, "resim aslının bir misli cezai nakdi alınır"²⁹ gibi ifadelerle yaptırımlara ayrı ayrı yer verilmiştir.³⁰ Bu yasalarda çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı bir suç olarak düzenleme bulamamıştır.

Aşar vergisinin kaldırılmasıyla başlayan değişim sürecinde öncelikle temettü vergisi değiştirilerek kazanç vergisi haline getirilmiş, çıkarılan 14.03.1926 tarih ve 755

²⁷Hızlı, **age.**, s.8.

²⁸ 23.02.1925 tarih ve 552 sayılı Aşarın İlgasıyla Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkındaki Kanun m.9.

²⁹ 23.02.1925 tarih ve 552 sayılı Aşarın İlgasıyla Yerine İkame Edilecek Vergi Hakkındaki Kanun m.57.

³⁰ 5432 sayılı Yasa öncesi Cumhuriyet Döneminde yaptırıma tabi fiilleri içeren vergi yasalarından bazıları 18.02.1926 tarih ve 733 sayılı Maktu Vergi Hakkında Kanun, 22.02.1926 tarih ve 735 sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu, 14.03.1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 17.04.1926 tarih ve 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun, 21.05.1927 tarih ve 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun, 23.05.1928 tarih ve 1324 sayılı Damga Vergisi Kanunu'dur. Devamı için bk. Hızlı, **age.**,s.9-10.

sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda "Ahkamı Müteferrika ve Cezaiye" kenar başlığı ile vergi kaybı miktarına göre belirlenen cezai yaptırımlar, vergi suçlarında tekerrür, yasaya muhalefet halinde Sulh Ceza Mahkemesince yargılama yapılacağı hususları düzenlenmiş olup, Kazanç Vergisi Kanunu'nda 22. 03.1934 tarih ve 2395 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonrası ticari defterlerde hesap hileleri veya muntazam vesikalar bulundurulması veya çift defter tutulması suretiyle vergi kaçırma eylemleri suç kabul edilerek, yaptırım olarak verginin dört kat olarak tahsil edilmesi ile birlikte hürriyeti bağlayıcı ceza da belirlenmiştir.³¹ Ancak maddede çift defter tutulması şeklinde belirtilen eylemin ne şekilde gerçekleşeceği yönünde ayrıntılı bir düzenleme yer almamıştır. 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 09.06.1949 tarih ve 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun kabulüne kadar yürürlükte kalmıştır.³²

04.06.1940 tarih ve 4526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 28.05.1940 tarih ve 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde de çift defter veya vesika kullanılmasının defter veya vesikaları tahrif olarak nitelendirildiği ve tahrifin yapıldığı mali yıla ait muamele vergisine 5 kat zam yapılacağı belirtilmektedir. Bu maddede de çift defter kullanma fiilinin bir tarifi yer almamakta³³, çift defter kullanma eylemi için yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezaya yer verilmemektedir.

31 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 76. maddesinin 2. fıkrasında "Tetkikat neticesinde, ticari defterlerde hesap hileleri veya muntazam vesikalar bulundurulması veya çift defter tutulması gibi vasıtalarla müracaatla verginin ketmedildiği meydana çıkarsa bu kısma ait vergi, dört kat olarak tahsil olunur. Ve bu gibi hallere cüret edenler ayrıca üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar." denilmektedir.

32 Hızlı, **age.**, s.10.

33 Tosun, Öztekin, **Hileli Vergi Suçları**, Baha Matbaası, İstanbul, 1962, s.64.

B. Vergi Ceza Hükümlerinin Tek Yasada Toplanmasından (5432 Sayılı Yasa'dan)

Sonraki Dönemler

1. 07.06.1949 Tarih ve 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Vergi yasalarında ayrı ayrı düzenlenmiş olan vergi suç ve cezalarından gelir, kurumlar ve esnaf vergilerini düzenleyen kanunlarda yer alanlar dışındakiler³⁴ 07.06.1949 tarih ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun³⁵ kabulü ile tek bir yasada toplanmakta, bununla birlikte beş kitaptan oluşan 5432 sayılı Yasa'da kitaplar kısımlara, kısımlar da bölümlere ayrılarak vergi usulü de sistemli bir biçimde ele alınmaktadır. Vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler 5432 sayılı Yasa'nın dördüncü kitabında, 312 ve devamı maddelerinde genel esaslar, vergi cezaları ve vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması başlıklarına sahip üç kısım halinde düzenlenmektedir. Yasanın vergi cezaları kenar başlıklı 312.maddesinde "Bu kanuna göre kaçakçılık veya kusur veya usulsüzlük yapanlar, bu kitapta yazılı vergi cezaları ile cezalandırılırlar" demek suretiyle 5432 sayılı Yasa uyarınca cezalandırılacağı belirtilen vergi suçları kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak ele alınmaktadır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü kitabında ikinci kısmın birinci bölümünde ele alınan kaçakçılık suçu, 324. maddede "mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile aşağıdaki şekillerde vergi ziyana sebebiyet vermesi kaçakçılıktır" biçiminde ilk kez tanımlanmaktadır.³⁶ Maddede suçun maddi unsurları 8 bent halinde düzenlenmekte ve 1.bentte çift defter kullanmak fiiline yer verilmektedir. Buna göre; vergiyi kaçırma kastı ile çift defter kullanan mükellef veya sorumlu vergi ziyana sebebiyet vermesi halinde kaçakçılık

³⁴Hızlı, **age.**, s.12.

³⁵5432 sayılı Vergi usul Kanunu 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiş, 1 Ocak 1961 tarihinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkmıştır.

³⁶Kocahanoğlu, Osman Selim, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2. Baskı, İstanbul 1983, s. 169.

suçundan sorumlu tutulmaktadır. Görüldüğü üzere 5432 sayılı Yasa suçun gerçekleşmesi için ayrıca manevi unsur olarak vergiyi kaçırma kastını aramaktadır.

5432 sayılı Yasa'nın "Kaçakçılıkta ceza" kenar başlıklı 325. maddesinde ise "Kaçakçılık yapan mükelleflere kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir. Şu kadar ki, bu ceza mükelleflerin ticari ve meslekî işlerinden dolayı tabi oldukları veya sorumlusu buldukları vergilerde: 1. Birinci sınıf tüccarlar için 500 liradan; 2. İkinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı için 250 liradan; 3. Diğer mükellefler için 50 liradan; az olamaz." demek suretiyle kaçakçılık suçunun işlenmesi halinde uygulanacak yaptırım düzenlenmekte ve bir yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı cezaya yer verilmemektedir.³⁷

Yasanın 326 ve devamı maddelerinde ise "kaçakçılığa iştirak", "kaçakçılığa teşvik", "kaçakçılığa yardım" kenar başlıkları ile ceza hukukunda yer alan iştirak kavramı vergi ceza hukuku sisteminde ilk kez yer bulmaktadır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesine göre, vergi cezaları vergi dairesi tarafından kesilecek, kaçakçılık hallerinde ise, takdir komisyonundan karar alınması halinde vergi cezası kesilebilecektir.³⁸ Ayrıca Yasanın 348. maddesinde kaçakçılık veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden ve açık olarak haber veren mükellefler hakkında ceza kesilmeyeceği belirtilmek suretiyle pişmanlık müessesesi düzenlenmektedir.

³⁷Hızlı, **age.**, s.13.

³⁸Danıştay 4.D. 15.03.1969 tarih ve 1966/5378 E, 1969/1046 K. Sayılı Kararı (Hızlı, **age.**,s.13).

2. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5815 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

5432 sayılı Yasa dönemindeki uygulamalar doğrultusunda mevcut ceza hükümlerindeki eksiklikler değerlendirilerek, özellikle hileli kaçakçılık suçları için öngörülen 3 kat mali cezanın korkutucu ve suç işlemekten alıkoyucu yeterlilikte olmadığı, kaçakçılık fiilinin oluşması için aranan şartların uygulamada biraraya gelmesinin neredeyse mümkün olmadığı ve bunun da mevcut yaptırımların yetersizliğine bir neden teşkil ettiği anlaşılmıştır. Ayrıca çağdaş vergi hukukunun gereklerine göre sistemlerini kurmuş olan ülkelerin suçu kamuya karşı işlenen suçlar kategorisinde ele almaları ve ağır yaptırımlar, ve hatta hürriyeti bağlayıcı cezalara yer vermeleri karşısında, 5432 sayılı Yasa'nın vergi suçlarına yönelik cezai hükümlerinin caydırıcılık konusunda yeterli olmadığı anlaşılmıştır.³⁹

5432 sayılı Yasa'da yer alan yaptırımların mükelleflerin kazanç ve iratlarını doğru olarak beyan etmelerini sağlamak ve kaçakçılığı önlemek bakımından yetersiz kaldığının anlaşılması üzerine, 18.07.1951 tarihinde kabul edilip 24.07.1951 tarihinde 7866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5815 sayılı "Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri İle Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun" ile 5432 sayılı Yasa'nın ceza hükümlerini düzenleyen maddelerinin bir kısmında değişikliğe gidilmektedir.

5432 sayılı Yasa'nın "kaçakçılığın tanımı" kenar başlıklı 324. maddesinde 5815 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonrası birinci fıkrada "Kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi zıyana sebebiyet verilmesidir." tanımına yer

39 Vergi Usul Kanununun Bâzı Maddeleri İle Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına Ve Bu Kanuna Bâzı Maddeler Ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun Tasarısı Ve Geçici Komisyon Raporu

(erişim:<http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>)

verilmektedir. 5432 sayılı Yasa'nın "kaçakçılıkta ceza" kenar başlıklı 325.maddesi de 5815 sayılı Yasa ile değiştirilmekle mükellef veya sorumluların kaçakçılık fiileri bakımından yaptırım olarak para cezası öngörülmektedir.

5815 sayılı Yasa'nın 11.maddesi ile 5432 sayılı Yasa'nın dördüncü kitabının ikinci kısmının dördüncü bölümüne eklenen "hileli vergi suçları" kenar başlıklı ek madde 2 ile hileli vergi suçunu oluşturacak fiiller belirtilmekle birlikte, "hileli vergi suçlarında ceza" kenar başlıklı ek madde 3 ile bu suçlar bakımından, para cezası şeklindeki yaptırımların yetersizliği de nazara alınarak, yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı ceza düzenlenmektedir. Maddede çift defter kullanmak bir hileli vergi suçu olarak düzenlenmekte, "bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır" şeklinde tanımlama bulunmaktadır. Ek madde 3'te çift defter kullanan yükümlülerin 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağı ve bununla birlikte ceza süresi kadar ticaret, sanat veya meslekten yasaklanacağı ve masrafı hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, gazete çıkmayan yerlerde mütat vasıtalarla ilânına hükmolunacağı hüküm altına alınmaktadır. Bu düzenleme ile çift defter kullanmak fiili ilk kez tanımlanmakta ve yaptırım olarak ilk kez hürriyeti bağlayıcı ceza düzenlenmektedir.

Vergi ceza hukukunda ilk kez vergi suçlarına teşebbüsün cezalandırılacağı hususu da 5815 sayılı Yasa ile 5432 sayılı Yasa'ya eklenen ek madde 2-C ve ek madde 3'te düzenleme bulunmaktadır. Buna göre, verginin tahakkuku için kanunda belirlenen sürenin bitiminden önce mükellef veya sorumlunun vergi kaçırmaya yönelen hileli hareketlerinin (ek madde 2'nin A bendinde yazılı hareketler) tespit edilmesi halinde, vergi ziyanının doğup doğmadığına bakılmaksızın, cezalandırma yoluna gidilmektedir. Bu haliyle çift defter kullanmak fiili yönünden de verginin tahakkuku için kanunda

belirlenen sürenin bitiminden önce mükellef veya sorumlunun vergi kaçırmaya yönelen çift defter kullanma hareketinin tespit edilmesi halinde, vergi ziyanının doğru olmadığına bakılmaksızın, cezalandırma yoluna gidileceği belirtilmekte ve çift defter kullanma bakımından ilk kez teşebbüs hükümlerine yer verilmekte ve teşebbüs halinde hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanacağı düzenlenmektedir.⁴⁰

Hileli vergi suçlarında cezalandırma usulü ise 5815 sayılı Yasa'nın 11.maddesi ile 5432 sayılı Yasa'ya eklenen ek madde 4'te "Yaptıkları inceleme sırasında hileli vergi suçunu tesbit eden Maliye müfettişleri veya hesap uzmanları ile muavinleri tarafından doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili vergi dairesinin bağlı bulunduğu defterdarlığın mütalâasıyla, keyfiyetin yetkili Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi mecburidir. Hileli vergi suçunun işlendiğine sair suretlerle ittıla hâsıl eden Cumhuriyet Savcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Âmme dâvasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesine talik olunur." biçiminde ayrıca düzenlenmektedir.

5815 sayılı Yasa'nın 12. maddesi ile de 5432 sayılı Yasa'nın 348. maddesi yürürlükten kaldırılmak suretiyle vergi cezaları bakımından pişmanlık müessesesinin uygulamasına son verilmektedir.

3. 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 6094 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

5432 sayılı Yasa'da yer alan yaptırımların mükelleflerin kazanç ve iratlarını doğru olarak beyan etmelerini sağlamak ve kaçakçılığı önlemek bakımından yetersiz kaldığının anlaşılması üzerine 5815 sayılı Yasa ile ceza hükümlerinde yapılan değişiklikler ile ağır yaptırımlar öngörülmekte idi. Bu ağır yaptırımların, özellikle kast aranmaksızın kaçakçılık sayılan fiillerin cezalandırılması halinin dürüst ve iyiniyetli bazı mükellefler yönünden de olumsuz sonuç doğurabilecek nitelikte olması yeni bir

40 Hızlı, **age.**,s.13.

değişikliği zorunlu kıldığından⁴¹ 5815 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra, 6094 sayılı "Vergi Usul Kanununun bazı maddeleri ile bu kanunabağlı cetvelde değişiklik yapılmasına ve bu kanuna bazı maddeler ve fıkralar eklenmesine dair 5815 sayılı kanunun bazı hükümlerinin değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununun mezkûr kanunla kaldırılan 348 inci maddesi yerine bir madde konulmasına dair Kanun" 01.07.1953 tarihinde kabul edilip 08.07.1953 tarihinde 8452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

6094 sayılı Yasa'nın 1. maddesi ile 5432 sayılı Yasa'nın 5815 sayılı Yasa ile değişik 324. maddesi tekrar değiştirilerek "kasıt aranmaksızın kaçakçılık sayılan hallerin sınırlandırılması ve eksik bildirimde bulunulması gibi soyut, müphem kavramlar yerine, bir vergilendirme dönemi içinde belli orandaki matrahın gizlenmesi halini kaçakçılık saymak biçiminde daha somut tanıma"⁴² yer verilmektedir.

6094 sayılı Yasa'nın 2. maddesi ile 5432 sayılı Yasa'ya 5815 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen ek ikinci maddenin C fıkrasında "(A) Fıkrasının 1 - 6 ncı bentlerinde yazılı hareketleri, vergi tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin

41"Aradan geçen dört beş aylık devre; bu yeni kanundan oldukça müspet neticelerin alınacağını göstermiş bulunmakla beraber, kanun metninde yer almış olan bâzı şiddetli ve suçla münasebeti az cezai müeyyidelerin, dürüst ve hüsnüniyet sahibi mükelleflere ait maddi hata ve kanunu yanlış tefsir etmeden mütevellit fiil ve hareketleri de, vâzn kanunun maksadı ve bu kanunun mucip sebepleri hilâfına, tashihine imkân bırakmıyacak şekilde şümulüleri içerisine aldığı meydana çıkarmıştır." Kocaeli Mebusu Ekrem Alican'ın, Vergi Usulü Kanununun bâzı maddeleri ile kanuna bağli cetvelde değişiklik yapılmasına ve bu kanuna bâzı madde ve fıkralar eklenmesine dair 5815 sayılı Kanunun bâzı hükümlerinin değiştirilmesine dair kanun teklifi ve Geçici Komisyon raporu

42Hızlı, **age.**, s.15.

hululünden önce tesbit edilenler; (Bu hareketlerin vergi ziyamı mucip olup olmadığına bakılmaksızın)."şeklinde değişiklik yapılmakta, 5432 sayılı Yasa'ya 5815 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen ek ikinci maddenin A fıkrasının 7 numaralı bendi fıkra dışında bırakılmaktadır. Bu değişiklikle çift defter kullanma fiilinin verginin tahakkuku için kanunda belirtilen sürenin bitiminden önce tespit edilmesi halinde, vergi ziyamın doğup doğmadığına bakılmaksızın, cezalandırma yoluna gidileceği hükmü ile bu fiil yönünden teşebbüs kurumu korunmaya devam etmektedir.

6094 sayılı Yasa'nın 3. maddesi ile de 5815 sayılı Yasa'nın 12. maddesi ile kaldırılan pişmanlık müessesesi vergi ceza hukukunda tekrar düzenleme bulmaktadır. Görüldüğü üzere 6094 sayılı Yasa çift defter kullanma fiili yönünden sadece pişmanlık müessesesini tekrar düzenleme şeklinde bir değişiklik getirmektedir.

4. 10.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Günün koşullarındaki ve dolayısıyla vergi kanunlarındaki değişikliklerin güncel bir vergi usul kanununu zorunlu kılmasıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarihinde 10703 sayılı Resmi Gazete, 11.01.1961 tarihinde 10704 sayılı Resmi Gazete ve 12.01.1961 tarihinde 10705 sayılı Resmi Gazete'de üç bölüm halinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Vergi suç ve cezalarına ilişkin hükümler Yasa'nın dördüncü kitabında, 331 ve devamı maddelerinde genel esaslar, vergi cezaları ve vergi cezasının kesilmesi, ödenmesi ve kalkması başlıklarına sahip üç kısım halinde düzenlenmektedir. Yasa'nın "Cezalar" kenar başlıklı 331.maddesinde "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları(kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar" demek suretiyle 213 sayılı Yasa uyarınca cezalandırılacağı belirtilen vergi suçları kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak ele alınmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, vergi ziyayı kavramı, "mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine

getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" biçiminde tanımlanmaktadır. Yasa'nın dördüncü kitabında ikinci kısmın birinci bölümünde ele alınan kaçakçılık ise, 344. maddede "kaçakçılık, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir" şeklinde tanımlanmakta, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise suçun maddi unsurları yer almaktadır. Yasa'nın dördüncü kitabında ikinci kısmın dördüncü bölümünde 357 ve devamı maddelerinde ise hileli vergi suçu, vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar kenar başlıkları ile ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları düzenleme bulunmaktadır.⁴³ Buradan anlaşılacağı üzere, Yasa, kaçakçılık suçları ile hileli vergi suçları olarak iki ayrı düzenlemeye yer vermektedir.

Yasa'nın 357. maddesinde beyanname verilmiş olsun veya olmasın, çift defter kullanmak ceza mahkemelerince yargılanacak bir hileli vergi suçu⁴⁴ olarak düzenlenmekte ve "Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır." şeklinde tanım yapılmaktadır. Bu hükümde 5432 sayılı Yasa'da çift defter kullanma için yapılan tanım aynen korunmaktadır. Bu tanımlama ile çift defter tutma fiili ile hileli vergi suçunun oluşabilmesi için mecburi defterlere kaydı gereken hususların, başka defter veya evrakta toplanması ile birlikte,

43 Çetinkaya, Mehmet, "**Ceza Mahkemelerinde Yargılanabilecek Vergi Suç ve Cezaları**" , Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 1991/2,s.187-213, erişim: <http://tbdergisi.barobirlik.org.tr/m1991-19912-1007> (12.08.2014).

44Hileli vergi suçu ve unsurları için bkzn. Erkiner, H. Kısmet, "**Hileli Vergi Suçu**", erişim:Http://www.arastirmax.com/en/system/files/dergiler/140013/makaleler/18/2/arast_rmx_140013_18_pp_221-264.pdf (27.08.2019)

bunun vergi matrahını azaltacak nitelikte olması şart koşulmaktadır.⁴⁵

358. maddeye göre ise, 357. maddenin 1-6. bentlerinde yazılı fiilleri verginin tarhı için kanunda belirlenen süreden önce tesbit edilenler ile vergi daireleri veya vergi incelemesi yapanlarca vâki yazılı talebe rağmen servet beyanında bulunmayanlar, bu fiillerin vergi ziyasına neden olup olmadığına bakılmaksızın hileli vergi suçuna teşebbüs etmiş sayılmaktadırlar. Maddeden anlaşıldığı üzere, çift defter kullanmak fiilinin verginin tarhı için kanunda belirlenen süreden önce tesbit edilmesi halinde, vergi ziyayı meydana gelmiş olsa da, olmasa da hileli vergi suçuna teşebbüs söz konusu olmaktadır. Bu haliyle maddenin, çift defter kullanmak fiili yönünden, 5432 sayılı Yasa dönemindeki teşebbüs müessesine aynen yer verdiği görülmektedir.

Yasa'nın 357. maddesinde belirtilen fiilleri gerçekleştirerek hileli vergi suçunu işleyenler hakkında, Yasa'nın 359. maddesinde belirtildiği üzere, 345 inci maddede yazılı cezadan ayrı olarak üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunmakla birlikte, ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, çıkmayan yerlerde mutata vasıtalarla ilan edilmesine de hükmolunmaktadır. Hileli vergi suçuna teşebbüs halinde ise bir aydan bir yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete ve yine keyfiyetin ilanına hükmolunacağı 213 sayılı Yasa'nın 360. maddesinde düzenleme bulunmaktadır. Bu Yasa ile, 5432 sayılı Yasa'da suç için öngörülen cezalar hafifletilmekte ve hakimince cezayı erteleme mümkün kılınmaktadır.⁴⁶

Görüldüğü üzere 213 sayılı Yasa'nın değişikliklerden önceki halinde sadece hileli vergi suçu bakımından yaptırım olarak hapis cezasına yer verilmekte ve bu suç yönünden yargılamanın ceza mahkemelerince yapılacağı belirtilmekte, diğer vergi

⁴⁵Tosun, **age.**, s.65-vd.

⁴⁶Tosun, **age.**, s.39-40.

suçları yönünden bir yargı kararı olmaksızın vergi idaresince para cezası şeklinde yaptırım uygulanacağı belirtilmektedir.

Yasa'nın 346 ve 347. maddelerinde ise "teşvik" ve "yardım" kenar başlıkları ile ceza hukukunda yer alan iştirak kavramı yer bulmaktadır. Çift defter kullanma fiili ile işlenen hileli vergi suçunda fiilin işlenmesine iştirak edenlerin de cezalandırılacakları hüküm altına alınmaktadır.

213 sayılı Yasa'nın 371.maddesinde beyana dayanan vergilerde hileli vergi suçu, kaçakçılık (338, 346 ve 347 inci maddelerde yazılı şekilde yapılanlar dahil) veya kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı koşulların varlığı halinde hileli vergi suçu cezasına hükmolunmayacağı ve kaçakçılık ve kusur cezalarının kesilmeyeceği belirtilmek suretiyle pişmanlık müessesesi düzenlenmektedir. Buradan hareketle, çift defter tutmak fiili yönünden de mükelleflerin kanuna aykırı hareketlerini, ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi durumunda, maddede yazılı koşulların varlığı halinde hileli vergi suçu cezasına hükmolunmayacaktır.

5. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 2365 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

2365 sayılı "04.01.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına ilişkin Kanun" 31.12.1980 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, 213 sayılı Yasa'da hileli vergi suçu, kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük olarak düzenlenen vergi suçları, 213 sayılı Yasa'nın 331. maddesinde değişiklik yapan 2365 sayılı Yasa'nın 58. maddesindeki "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." şeklindeki düzenleme ile kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük olarak ele alınmaktadır. Vergi suçlarındaki bu değişiklik 213 sayılı Yasa'da yer alan iştirak, tekerrür gibi müesseseleri düzenleyen

hükümlerde de değişiklikler yapılmasını gerekli kılmıştır.

213 sayılı Yasa'nın 344.maddesinde düzenlenen kaçakçılığın tarifi 2365 sayılı Yasa'nın 68. maddesi ile değiştirilmekte, 213 sayılı Yasa'nın 357. maddesinde yer alan hileli vergi suçunun maddi unsurları neredeyse aynı şekilde 344. maddeye aktarılmaktadır. Buna göre, 344. maddenin 1. fıkrasında çift defter tutma fiili düzenlenmekte ve mükellef veya sorumlu tarafından Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde kaçakçılık suçunun oluşacağı hüküm altına alınmaktadır.

Ayrıca değişiklikten önce 344.maddenin ikinci fıkrası ile suçun manevi unsuru olarak maddede yazılı fiiller nedeniyle vergi ziyasının doğması halinde kastın varlığı peşinen kabul edilmekte ve mükellef veya sorumlulara kastlarının mevcut olmadığını itiraz ve Temyiz komisyonlarıyla Danıştayda iddia ve ispat hakkı tanınmakta idiye de bu husus değişiklik sonrası 344. maddede düzenlenmemektedir. 2365 sayılı Yasa değişikliği sonrasında 344. maddenin 9. bendinde maddenin 1-8 bentlerinde düzenlenen haller dışında kasten vergi ziyana sebep olunması durumunda da kaçakçılık suçunun oluşacağı belirtilmiştir. "Böylece ilk 8 bentteki hallerde kast karinesine yer verilmiş, diğer hallerde kastın ispatı istenmiştir."⁴⁷ Çift defter kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunu işleyenler bakımından da manevi unsur yönünden bu durum geçerliliğini korumaktadır. Danıştay'ın bir kararında da "özel el defterleri tutarak, bir kısım işlemlerini yalnızca bu defterlere kaydeden davacının vergi kaçırmak kastıyla hareket ettiğinin kabulü gerektiği" belirtilmektedir.⁴⁸ Danıştay başka kararlarında⁴⁹ da bu

47Baykara, Bekir, "**Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur**", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 279, Kasım 2004.

48D.3.D., 23.10.1989 tarih, 1989/2368 E., 1989/286 K. Sayılı Kararı.

görüşünü devam ettirmiştir.

Kaçakçılık suçunda cezayı düzenleyen 213 sayılı Yasa'nın 345. maddesinde de öncekine paralel bir şekilde düzenleme yapılmakta, sadece para cezalarının miktarları artırılmaktadır. 2365 sayılı Yasa'nın 83. maddesi ile 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesi de "kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezası" kenar başlığı ile "344 ncü maddenin 1-6 ncı bentlerinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında 345 nci maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur. Ayrıca masrafhükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile, çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla ilan edilmesine de hükmolunur." şeklinde değiştirilmektedir.. 2365 sayılı Yasa değişikliği sonrasında da kaçakçılığa teşebbüs halinde yaptırım uygulanacağı düzenlenmektedir.

6. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 4008 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde değişiklik yapan bir diğer kanun, 06.07.1994 tarih ve 21982 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4008 sayılı Yasa'dır. 4008 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile 213 sayılı Yasanın 344. maddesinde yapılan değişiklik ile "kaçakçılık suçunun tarifi" kenar başlığıyla kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Maddenin değişiklik öncesi ilk 6 bendinde sayılan fiiller aynen düzenlenmekte, 7,8 ve 9. bentlerindeki ise değişiklik sonrası madde metninde yer verilmemektedir.

Maddenin yeni halinde kastın varlığının ispat külfetinin iddia edene ait olacağı belirtilmektedir. Kastın varlığını ispat yükünün yer değiştirerek iddia edene ait olacağının belirtilmesi bu Yasa ile yapılan en önemli değişiklik olarak da

49D.7.D., 16.05.1990 tarih, 1988/3582 E., 1990/1323 K. Sayılı Kararı.

değerlendirilebilmektedir.⁵⁰ Ancak vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterleri tutmamak, bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kağıtlara kaydetmek suretiyle vergi ziyayına sebep olunması halinde kastın varlığının kabul edileceği belirtilmektedir. Sonuç olarak bu değişiklik ile ilgili maddede belirtilenler dışındaki kaçakçılık fiilleri yönünden kastın varlığının ispat külfeti iddia edene ait olmakta, ancak maddede yer alan 6 bent ve dolayısıyla çift defter kullanma fiilleri yönünden kastın varlığı değişiklik öncesindeki düzenleme gibi peşinen kabul edilmektedir. Çift defter kullanma fiilleri yönünden önceki Yasa'da yer alan kast karinesi bu Yasa ile de korunmaktadır. Bu halde kastın olmadığını kanıtlama yükümlülüğü mükellefe ait olmaktadır.⁵¹ Tarafımızca da kabul edilen bir görüşe göre, her ne kadar VUK. Md. 344/1-6. bentlerinde sayılan hallerde kast karinesi kabul edilmiş ise de ceza hukuku bağlamında bu ancak adi karine niteliğindedir ve aksi daima ispatlanabilmektedir. Ceza yargılamasında subjektiflik esas olup, cezaların şahsileştirilmesi gerekeceğinden bu şekilde objektif bir düzenlemeye göre cezalandırma mümkün olmamaktadır.⁵²

4008 sayılı Yasa'nın 20. maddesi ile 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesi de "344 ncü maddenin 1-6 ncı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 345 inci maddede yazılı vergi cezalarından ayrı olarak 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunur."

50Candan, Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995, s. 103.

51Candan, **age.**, s. 111

52İnal,A. Metin/Sofuoğlu, Ahmet, "4108 sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler", **Manisa Barosu Dergisi**, Yıl 15, Sayı 56 (Ocak 1996), s. 5-6.

şeklinde değiştirilerek suç için öngörülen cezanın alt sınırında artırımı gidilmektedir. 4008 sayılı Yasa değişikliği sonrasında da kaçakçılığa teşebbüs halinde yaptırım olarak 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmektedir.

7. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 4108 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

4008 sayılı Yasa'nın hemen arkasından 213 sayılı Yasa'da değişiklik yapan 4108 sayılı Yasa 02.06.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 4108 sayılı Yasa'nın 7. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasının 1 numaralı bendi "Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek." şeklinde değiştirilmekte ve çift defter tutma suretiyle kaçakçılık suçunun tanımında değişiklik yapılmaktadır.⁵³ Bu değişiklik ile, "tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hususlar" yerine "hesap ve işlemler" denilerek daha açıklayıcı bir düzenleme yapılmıştır. Ayrıca vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen diğer kayıt ortamlarında izlenmesi de suç olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde çift defter tutma fiili yönünden hesap ve işlemleri zorunlu defterler dışındaki diğer kayıt ortamlarında izleyenler de vergi matrahında azalmaya sebep olmaları halinde cezalandırılmaktadırlar. Diğer kayıt ortamları ile kastedilen yasal kayıtlar dışında kalan, örneğin banka kayıtları gibi kayıtlardır.⁵⁴

53 İnal,A. Metin/Sofuoğlu, Ahmet, "VUK 344. Maddenin 4108 Sayılı Kanun Çerçevesinde Değerlendirilmesi",**İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, 37. Seri, 1997, s.111 vd.

54Candan, **age.**, s. 112-113.

4108 sayılı Yasa'nın 9. maddesi ile de 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesi değiştirilerek "Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası" kenar başlığıyla 344. maddede düzenlenen fiillerin ağırlığına göre iki ayrı yaptırım öngörülmektedir. Buna göre maddenin 1. fıkrasında, 344. maddenin 1, 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı, hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgarî ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağı ve hükmolunan bu para cezasının ertelenemeyeceği belirtilmektedir. Buna göre, çift defter tutmak suretiyle kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı, hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağı ve hükmolunan bu para cezasının ertelenemeyeceği hüküm altına alınmaktadır. Burada önemli olan husus, hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınmasıdır.⁵⁵ Bu düzenleme Anayasa Mahkemesi'nce değerlendirilerek Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verilmiştir.⁵⁶

Maddenin 3. fıkrasında ise, bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezaların bir kat arttırılacağı düzenlenmektedir. Bu düzenlemede özel bir tekerrür müessesesine yer verilmekte,

55 İnal-Sofuoğlu, "VUK 344. Maddenin 4108 Sayılı Kanun Çerçevesinde Değerlendirilmesi", s.113

56Anayasa Mahkemesi 06.06.1991 tarih ve 1990/35 E., 1991/13 K. Sayılı Kararı.

ancak tekerrürü oluşturacak fiillerin arasında ne kadar zaman geçmesi gerektiğinden bahsedilmemektedir. Tarafımızca da kabul edilen görüşe göre, tekerrüre esas fiillerin bir takvim yılı içerisinde işlenmesi halinde cezanın artırılması söz konusu olabilecektir. Ancak burada cezalandırmaya gidilebilmesi için vergi ziyanının da aranması gerekmektedir. Çünkü vergi ziyanının bir sonraki takvim yılında oluşması halinde tekerrürden bahsetmek söz konusu olamayacaktır.⁵⁷

4108 sayılı Yasa değişikliği sonrası, kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında 359. maddede yazılı cezaların uygulanmasının, 345. maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği de madde metninde yer bulmaktadır.

8. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 4369 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

29.07.1998 tarihinde 23417 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler ile vergi hukukunun cezai hükümlerinde yeni bir düzen oluşturulmaktadır. Bunun gerekçesi olarak önceki mevzuatın öngördüğü ceza sisteminin yetersiz kaldığı ve caydırıcı nitelikte olmadığı, öngörülen ceza sisteminin yükümlüler arasında eşitsizliklere sebep olan uygulamaları beraberinde getirdiği belirtilmekte ve değişiklik ile yükümlüler arasında af, uzlaşma gibi eşitsizliklere neden olabilen uygulamalar düzenlenerek etkili ve caydırıcı cezalar içeren bir sistem oluşturulmaya çalışılmaktadır.⁵⁸

4369 sayılı Yasa ile 01.01.1999 tarihi itibarıyla kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük suç ve cezaları yürürlükten kaldırılarak yerine vergi ziyaı cezası, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak kaçakçılık suçu ihdas

57 İnal-Sofuoğlu, "VUK 344. Maddenin 4108 Sayılı Kanun Çerçevesinde Değerlendirilmesi", s.113.

58 Şirin, Mehmet, "Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:206, Ekim, 1998.

olunmaktadır.

213 sayılı Yasa'nın 344. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun tanımı ve 359. maddesinde düzenlenen suçun yaptırımı, 4369 sayılı Yasa'nın 14. maddesi ile değiştirilen kaçakçılık suçları ve cezaları kenar başlıklı 359. maddede fiilleri işlerken failin kastının yoğunluğu ve işlenen fiillerdeki hukuki ihlalin yoğunluğu dikkate alınarak belirlenen yaptırımlara göre iki ayrı fıkrada düzenlenmektedir.⁵⁹

4369 sayılı Yasa ile değişen 359/1-b-1. madde metninde çift defter tutma; "vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek" şeklinde tarif edilmekte ve 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir.

4369 sayılı Yasa ile değişiklik öncesi 344. maddede yer alan "kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığını ispat külfeti iddia edene aittir." hükmü kaldırılmıştır. Ayrıca değişiklikten önceki 344. maddenin 2. bendinde yer alan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri kullanma fiilindeki "bilerek" şartı da kaldırılmıştır.⁶⁰ Bu düzenleme sonrasında

59 Çavuş, Adnan, "**Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza**", Yaklaşım Dergisi, Sayı:103, Temmuz 2001, s.203-205

60 Kast unsuru bakımından ortaya çıkan sorunların giderilmesi bakımından Maliye Bakanlığınca 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete'de 306 sıra nolu VUK Genel Tebliği yayımlanmış, tebliğde, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi veya kullanılması yönünden ikiye ayrılmış, böyle bir belgenin düzenlenmesi kasıt unsurunun karinesi olarak kabul edilmekle birlikte, bu belgeleri kullananların bilerek kullanıp kullanmadıklarının tayini vergi incelemesine yetkili olanlara bırakılmıştır. Ancak tebliğ beraberinde başka sorunları da getirmiştir. Bknz.

hapis cezasını gerektiren vergi suçlarında manevi unsurun aranmayacağı yönünde tartışmalar başgöstermiştir.⁶¹ Değişiklik gerekçesinde özetle ceza hukuku anlamında suç teşkil eden fiillerde kast unsurunun aranabileceği, vergi suçlarında ise vergi cezası uygulanabilmesi için aranan temel şartın nereden doğmuş olursa olsun vergi ziyayı olduğu, devletin vergilendirme sistemlerine karşı bazı fiillerin ise kastın varlığını ortaya koyacak biçimde planlı ve nitelikli fiiller olduğu, yapılan bu düzenlemeyle kast unsuru taşıyan ve nitelikli sayılan fiiller ile kabahat veya kusur sayılabilecek fiiller için farklı cezalar tayin edildiği belirtilmektedir.⁶² Her ne kadar kaçakçılık suçları yönünden madde metninden kast unsurunun aranmayacağı anlaşılmakta ise de maddenin gerekçesiyle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. 359. maddede tanımlanan kaçakçılık suçları, adli vergi suçlarından ve bu suçun unsurları genel ceza hukukuna tabi olup⁶³ suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.⁶⁴ Müeyyide olarak hürriyeti

Küsmenoğlu, İlham, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi İkinci Kitap(1980'den 2010'a)**, Ankara, 2010.

Tebliğin hukuka aykırılığı konusunda bkz. Tezcan, Keramettin, "**Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi**", erişim: <http://d.ogren-sen.com/ekonomi/4607/index.html>, (09.09.2019)

61Baykara, "**Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur**".

62Şirin, **agm.**

63Baykara, "**Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur**"; Yiğit, Uğur, **Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart 2004, s.159.

641926 tarih ve 765 sayılı TCK'nın 45. md.sinde "cürümde kastın bulunmaması cezayı kaldırır" denilmiş, aynı hüküm 12 Ekim 2004 tarihli ve 5237 sayılı TCK'nın 21. maddesinde "suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır." şeklinde ifade edilmiştir.

"Kastın olmaması da suçun oluşmasını engelleyecektir." Üstün, Ümit Süleyman,

bağlayıcı ceza öngörülen çift defter tutmak suretiyle işlenen kaçakçılık fiilleri yönünden de manevi unsurun aranmaması tarafımızca genel suç teorisine aykırı bir düşünce olarak değerlendirilmektedir.

Değişiklik öncesinde kaçakçılık fiilinin vergi ziyana sebep olması halinde cezalandırılacağı düzenlenmekte iken, yapılan değişiklik ile kaçakçılık suçu sayılan fiillerin kolayca adli yargıya intikalini ve cezalandırılmalarını sağlamak amacıyla vergi ziyana sebebiyet verme şartı kaldırılmaktadır. Ancak bu durumda fiilin verginin tarhi için kanunda belirtilen süreden önce ortaya çıkması halinde değişiklik öncesi VUK 358/1 maddesi yollamasıyla 360. maddede yer alan teşebbüs müessesesi ile 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası öngörüldüğünden ve genel ceza hukuku kurallarına göre bu düzenleme failin lehine olduğundan cezalandırma aşamasında bu hususun dikkate alınması gerekmektedir.⁶⁵ Yargıtay da bir kararında sanığın defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kısmen veya tamamen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek şeklindeki kaçakçılık fiilinin, verginin tarhi için kanunda belirtilen süreden önce meydana çıkarılması sebebiyle ve suç tarihi itibarıyla 213 sayılı Kanun'un 358/1.maddesine uygun olup suçun oluşmasında vergi ziyasının aranmayacağını, fiilin kesintisiz olarak aynı Kanun'un değişik 359/a-1 maddesinde suç sayılmaya devam ettiği ve değişiklikten önceki 360.maddesindeki cezanın süresi dikkate alınarak mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁶⁶ Kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin vergi ziyana

"Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 3-4, 2001, s.307.

65 Parlar, Ali/Hatipoğlu, Muzaffer, **Açıkamalı-İçtihatlı Özel Ceza Yasaları Uygulamasında Ekonomik Ve Ticari Suçlar**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s.189.

66 Y.11.CD, 08.11.2001 tarih, 2001/9412 E., 2001/10403 K. Sayılı Kararı; Y.11.CD, 24.10.2000 tarih, 2000/4648 E., 2000/4681 K. Sayılı kararı.

da sebep olması halinde ise, değişiklik sonrası 344. maddede, hapis cezasından ayrı olarak üç kat vergi ziyai cezası kesileceği düzenlenmektedir. Bu halde de hapis cezasının yanısıra üç kat vergi ziyai cezası kesilebilmesi için, failin 359. maddeye göre yargılanmış ve hakkında kesinleşmiş bir mahkumiyet hükmünün bulunması gerekmektedir.⁶⁷

Bunlara ek olarak, 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonrası 359. maddenin 1-a fıkrasında belirtilen eylemlerle suçu işleyenler hakkında hükmolunacak hapis cezasının para cezasına çevrilebileceği ⁶⁸ ve hükmolunan para cezasının ertelenemeyeceği, ayrıca para cezasına çevirmede Ceza İnfaz Kanunu'ndan farklı bir düzenlemeye gidilerek hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağı belirtilmektedir. Yargıtay kararlarında ise, hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde suç tarihindeki asgari ücretin dikkate alınacağı belirtilmektedir.⁶⁹ Ne var ki maddenin 1-a fıkrasında düzenlendiği üzere hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde *hüküm tarihinde* yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınması halinde, ceza davalarının sonuçlanma tarihinin davanın özelliğine ve yargılama sürecine bağlı olarak değişken olması nedeniyle aynı tarihte işlenen suçlara farklı para cezası verilmesine yol

⁶⁷Donay, Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, BetaYayınevi, İstanbul, 2008, s.244

⁶⁸Hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde asgari ücretin esas alınmasına ilişkin Anayasa Mahkemesi'ne yapılan iptal başvurularında Anayasa'ya aykırılık görülmemiştir. – Gerek, Şahnaz/Aydın, Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Kitabevi Yayınları, Ankara, 2005.

⁶⁹Y.9.CD, 24.02.1994 tarih, 1994/119 E., 1994/968 K. Sayılı Kararı; Y.9.CD, 07.04.1994 tarih, 1994/1159 E., 1994/180 K. Sayılı Kararı.

açabileceği ve bu durumun Anayasa'ya aykırı olması sebebiyle madde metninde yer alan "..hüküm tarihinde.." sözcükleri Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir.⁷⁰

Değişiklik sonrası 359. maddede 371. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında 359. madde hükmünün uygulanmayacağı hüküm altına alınmakta, 360. maddede yapılan değişiklik ile "Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolunur. Bu fiillere maddi menfaat gözetmeksizin iştirak edenlere fiile mahsus cezanın dörtte biri hükmolunur." denilmek suretiyle iştirak müessesesi düzenlenmektedir. Tekerrürü düzenleyen 339. maddede yapılan değişiklik ile de tekerrür için aynı türden bir fiilin işlenmesinin aranmadığı, kesinleşmiş bir ceza olması halinde tekerrürün oluşacağının kabul edildiği görülmekle birlikte, tekerrür nedeniyle ceza artırımlarında bir değişiklik yapılmamaktadır. Yine 340. madde değiştirilerek, "Bu Kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar, içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez. Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." denilmektedir. 4369 sayılı Yasa'nın 20. maddesiyle 213 sayılı Yasa'ya eklenen geçici 21. madde ile de 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında kesilecek cezalarda, bu fiillerin işlendiği tarihte 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükte bulunan vergi cezalarına ait hükümlerinin, hükmolunacak cezalar hakkında ise, bu fiillerin işlendiği tarihte yürürlükte bulunan hükümler ile 4369 sayılı Yasa hükümlerinden lehe olanının

70 Anayasa Mahkemesi'nin 12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 07.06.1999 tarih ve 1999/10 E., 1999/22 K. Sayılı Kararı.

uygulanacağı, 4369 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesinden önce kesinleşmiş mahkumiyet kararları hakkında 4369 sayılı Yasa hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmektedir.

Maddedeki düzenlemeler doğrultusunda çift defter kullanmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçlarında görevli mahkeme asliye ceza mahkemesi olmaktadır.⁷¹

9. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5479 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

Anayasa Mahkemesi'nin 2001/3 E., 2005/4 K. sayılı kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin 2. fıkrasında yer alan vergi ziyai cezasının ziyaa uğratılan verginin gecikme faizine endekslenmesi suretiyle hesaplanmasına ilişkin bölüm iptal edilmiştir. Bu nedenle 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5479 sayılı Yasa'nın 12. maddesi ile 213 sayılı Kanun'un 344. maddesinin 2. fıkrası "Vergi ziyai suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir." şeklinde değiştirilmiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 213 sayılı Yasa'nın 344. maddesine ilişkin iptal kararı 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olduğundan, 5479 sayılı Yasa'nın 13. maddesi ile 213 sayılı Yasa'ya "1/1/2006 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ortaya çıkan ve vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren fiiller için ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Bu ceza; vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verenlere üç kat, bu fiillere iştirak edenlere bir kat, vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanunî süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için de yüzde elli oranında uygulanır." hükmünü içeren geçici 27. madde eklenmektedir.⁷²

71Y.11.CD, 22.10.2001 tarih, 2001/9151 E., 2001/9744 K. Sayılı Kararı.

72D.7.D. 19.04.2006 tarih ve 2005/4329 E., 2006/1276 K. sayılı kararı ile "5479 sayılı Yasanın 12. maddesi ile 213 sayılı yasanın 2. fıkrası değiştirilmiş, 17. maddesi ile geçici

10. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5728 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

5252 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un geçici 1. maddesi ile Türk Ceza Kanunu dışındaki kanunların, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun Birinci Kitabında yer alan düzenlemelere aykırı hükümlerinin, ilgili kanunlarda gerekli değişiklikler yapılınca ve en geç 31 Aralık 2008 tarihine kadar uygulanacağı düzenlenmiş olup, bu doğrultuda 5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 5728 sayılı Yasa ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinde de Türk Ceza Kanunu'na uyum amacıyla bir takım değişiklikler yapılmaktadır. Vergi cezalarının etkinliğini koruyabilmek için 5728 sayılı Kanunla vergi cezalarının ağırlaştırılması amaçlanmış, buna karşılık Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231. maddesinde öngörülen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesi hem hükmolunan ceza miktarı (5. fıkra), hem de suç türleri (14. fıkra) yönünden genişletilmiştir.⁷³

Daha önce "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar" başlığıyla düzenlenmiş olan 213 sayılı Yasa'nın Dördüncü Kitap, İkinci Kısım, Üçüncü Bölüm başlığı, 5728 sayılı Yasa'nın 276. maddesi ile "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmektedir. Bu değişiklik ile TCK ve Kabahatler Kanunu ile yapılan suç ve kabahat ayırımına uygun olarak vergi kabahati ve vergi suçu ayırımı da daha belirgin bir hal almaktadır.⁷⁴

27.madde eklendiğinden, oluşan yeni hukuki duruma göre karar verilmesi gerekir." şeklinde karar verilmiştir.

73Çomaklı, Şafak/Ak, Ahmet, **Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler**, Erzurum Barosu Yayınları, Erzurum, 2013,s.41

74 "Temel ceza kanunlarında ve VUK'ta yapılan değişiklikler sonrasında, vergi

5728 sayılı Yasa'nın 276. maddesi ile ayrıca 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde de değişiklik yapılmış olup, değişiklik sonrası 359/1-a maddesinde çift defter tutma suçu yönünden vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı düzenlenmektedir.

Buna göre, VUK'un 359. maddesinin 1-a fıkrasının yeni halinde suç fiilleri aynen düzenlenmekte, ancak, bu fiiller için uygulanacak hapis cezası "altı aydan üç yıla" iken "bir yıldan üç yıla" çıkarılmaktadır.⁷⁵ "Ayrıca, söz konusu fıkradan paraya çevrilmeye ve ertelemeye ilişkin hükümler çıkarılmak suretiyle VUK'un 359. maddesi kapsamında hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesinde veya ertelenmesinde TCK'nın hükümlerinin uygulanması"⁷⁶ sağlanmakta, iki yılın altında hapis cezasına hükmolunması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanması mümkün kılınmaktadır. 5728 sayılı Yasa sonrasında da 359. maddenin

kanunlarına aykırı hareketler vergi kabahati ve vergi suçu olarak iki grupta toplanmış olup, bunlar hakkındaki usul hükümleri VUK'ta düzenlenmiş olmaktadır." Gerçek, **agm.**

75 5728 sayılı Yasa'nın 579. maddesinde bu Kanun'un yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir. Yürürlük tarihinden önce işlenen suçlar yönünden TCK md.7/2 gereği lehe kanun değerlendirmesi yapıldığında düzenlenen fiiller aynı olmasına rağmen öngörülen ceza miktarı artırıldığından değişiklik öncesi madde metninin lehe olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, idari vergi kabahatlerinde, fiilin işlendiği tarihteki hükümler geçerli olmaktadır. (Çomaklı-Ak, **age.**, s.42-43)

76 Erdem, Tahir, "Vergi Cezalarına Rötüş", Dünya Gazetesi, 08.02.2008, erişim:

http://www.muhasibenet.net/mh_0802_vergi%20cezalarina%20rotus.html,

(09.09.2019).

üçüncü fıkrasında yer alan pişmanlık müessesesi değişiklik öncesi haliyle korunmaktadır. Maddenin son fıkrasında da değişiklik öngörülmeyle "kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği" ⁷⁷ belirtilmektedir.⁷⁸

5728 sayılı Yasa'nın 277. maddesi ile 213 sayılı Yasa'nın iştirak müessesesini düzenleyen 360. maddesi, "Cezada İndirim" kenar başlığıyla "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." şeklinde değiştirilmektedir. Bu düzenlemeye göre, kaçakçılık suçuna iştirak konusunda Türk Ceza Kanunu'nun 37 vd. maddelerinde düzenlenen iştirak müessesesi uygulanacak olup, ancak bu suçların işlenmesinde menfaati bulunmayanlar yönünden 360. madde uyarınca indirim uygulanacağı değişiklik ile hüküm altına alınmaktadır.⁷⁹

5728 sayılı Yasa ile yapılan bir başka değişiklik 213 sayılı Yasa'nın 371.maddesinde düzenlenen pişmanlık müessesesinde olmuş, maddede "yer verilen pişmanlık ve ıslah kurumu da VUK'un 359 ve 360'uncü maddelerinde yapılan

⁷⁷Narter, Recep/Sarıcaoğlu, Ercan, "**Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima**", EÜHFD, C. XVII, S. 1-2, 2013, s.73 vd.

⁷⁸213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin son fıkrasıyla vergi cezaları bakımından Kabahatler Kanunu'nun 15/3 maddesine bir istisna oluşturulmuştur. Çünkü "Kabahatler Kanunu'na göre, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması durumunda sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanacaktır. Ancak, suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanacaktır." Erdem, **agm**.

⁷⁹Batun, Mehmet, "**Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür**", erişim: <http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/> (09.09.2019)

değişikliklere paralel olarak daha açık ve düzenli biçimde yazılmıştır."⁸⁰

11. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 5904 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik

03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 23. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) fıkrasında yer alan "bir yıldan" ibaresi "on sekiz aydan" şeklinde değiştirilmiş, bu fıkra düzenlenen fiiller, dolayısıyla çift defter tutma fiili bakımından öngörülen hapis cezasının alt sınırı artırılmıştır.

⁸⁰Erdem, **agm.**

İKİNCİ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN UNSURLARI

Suçu kanuni tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu bir hareket olarak tanımlayan ve Türk Hukuku'nda da çoğunlukla kabul edilen klasik suç teorisine göre suçun unsurları maddi unsur (objektif), manevi unsur (subjektif), kanuni unsur (tipiklik) ve hukuka aykırılık unsuru olarak belirtilmektedir.⁸¹ Doktrindeki bazı güncel görüşler ise, suçun tipiklik ve hukuka aykırılık olmak üzere iki unsuru bulunduğunu ve tipiklik unsurunun maddi (objektif) ve manevi (subjektif) unsurları içerdiğini belirtmektedirler.⁸² Her halukarda bir fiilin suç sayılabilmesi tüm bu unsurların bir arada bulunması ile mümkün olmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, ve dolayısıyla çift defter tutma suçu yönünden de bu unsurların bir arada bulunması halinde suçun varlığından söz edilebilmektedir.⁸³

I. Kanuni Unsur

Toplumda düzenin sağlanabilmesi için kurallar konulmakta ve bu kurallara uyulması için yaptırımlar öngörülmektedir. Devletler düzeni sağlamak için kurallar koyup, yaptırımlar öngörürken sahip olduğu kamu gücünü kullanmakta ve bu şekilde bireylerin özgürlüklerine bazı sınırlamalar getirmektedir. Kamu gücü kullanılarak getirilen bu sınırlamaların ölçüsüz şekilde olmaması için sınırlamayı yapabilecek

⁸¹Bakıcı, Sedat, **5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri**, Ankara 2008, s.13.

⁸²Artuk, Mehmet Emin/Gökçen, Ahmet/Alşahin, M.Emin/ Çakır,Kerim, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Adalet Kitabevi, Ankara,2017, s.205 vd.

⁸³Y.11.CD., 29.11.2000 tarih, 2000/4878 E., 2000/5508 K. Sayılı Kararı.

kişilerin ve usullerin önceden belirlenmiş olması gerekmektedir.⁸⁴ Bu şekilde aslında devlet kendi gücünü de sınırlandırmış olmakta ve keyfi uygulamaların önüne geçilmektedir. İlk olarak 1215 yılında Magna Carta Libertatum'un 39. maddesiyle kabul edilen suçta ve cezada kanunilik ilkesi ile devlet organlarının keyfi davranışlarını önlemek amaçlanmaktadır.⁸⁵ Ülkemizde de 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez." ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde "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 hükümlenemez." hükümleri ile kanunilik ilkesine yer verilmektedir. Bu ilkeye göre, kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilin cezalandırılması mümkün olmamaktadır.

Kanuni unsur ise, bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi ve yaptırım uygulanabilmesi için bu fiilin kanunda yer alan tanıma uygun olmasını ifade etmektedir. Aksi halde suçun kanuni unsuru bulunmayacağından, fiilin suç teşkil ettiğinden bahsedilememektedir.⁸⁶ Tipiklik olarak da adlandırılan suçun kanuni unsuru ile kanunilik ilkesi birbiriyle bağlantılı olup, kanunilik ilkesi suç teşkil eden fiilin kanunda açıkça düzenlenmesini gerekli kılarken, kanuni unsur bir fiilin suç teşkil edebilmesi için kanunda aranan şartları taşımasını ifade etmektedir.

Bir vergi kaçakçılığı suçu olarak çift defter tutma suçu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Hükümleri" başlıklı dördüncü kitabının "Vergi Cezaları" kenar başlıklı ikinci kısmın üçüncü bölümünde "Suçlar ve Cezaları" başlığı altında yer alan

84Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.2

85Bakıcı, **age.**, s.12

86Yiğit, **age.**, s.42

359. maddede "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" kenar başlığı altında düzenlenmektedir. Çift defter tutma suçu, 359. maddenin 1.fikrasının a bendinde defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmek suretiyle tarif bulunmaktadır. Çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için yükümlünün (failin) fiilinin 359. maddede yer alan tanıma uygun olması gerekmektedir. Aksi halde, kanuni unsur mevcut olmadığından çift defter tutma suçu oluşmamakta ve failin bu suç nedeniyle cezalandırılması da mümkün olmamaktadır.

II. Maddi Unsur

Suçun varlığından bahsedilebilmesi için, öncelikle failin olumlu ya da olumsuz bir hareketinin bulunması, bu hareketin dış dünyada bir değişikliğe neden olması ve yapılan hareket ile dış dünyada beliren değişiklik arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir.⁸⁷ Buradan hareketle suçun maddi unsuru başlığı altında fail, konu ve fiili (hareket, netice, nedensellik bağı) ayrı ayrı incelemek gerekmektedir.

A. Fail

Suç oluşturan fiili işlemiş olan ve bunun karşılığında müeyyide olarak hürriyeti bağlayıcı nitelikteki cezalar ile karşılaşacak olan kişiler suçun failidirler. Çift defter tutma suçu yönünden 213 sayılı Kanun'un 359. maddesinin 1. fıkrasının a bendinde defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt

⁸⁷Centel, Nur/Zafer, Hamide/Çakmut, Özlem, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 5.Baskı, İstanbul, 2005, s.228.

ortamlarına kaydedenlerin suçun faili olacağı düzenlenmektedir. Maddede mükellef veya vergi sorumlusundan bahsedilmediğinden suç mükellef veya vergi sorumlusu olmayan kişiler tarafından da işlenebilmektedir. Çift defter tutma suçunun 5237 sayılı TCK'nın 40/2 maddesi uyarınca özgü suç olup olmadığı hususunda doktrinde farklı görüşler mevcut bulunmaktadır. Bir görüşe göre, 213 sayılı Yasa'nın 359/1-a maddesinde çift defter tutma suçunu vergi mükellefi veya sorumlusu dışındaki kişilerin işleyebileceğine dair açıkça bir düzenleme bulunmadığından bu suç, genel nitelikli özgü suç niteliğinde kabul edilmektedir.⁸⁸ Başka bir görüşe göre ise, VUK'da yer alan suçlar, çoğunlukla TCK'nın 5. maddesine göre genel ceza kanunu ilkelerine tabi olmakta ve herkes bu suçun faili olabilmekte, bu şekilde suçun, mahsus bir suç olmadığı kabul edilmektedir.⁸⁹ Tarafımızca da kabul edildiği üzere, çift defter tutma suçunda fail, çoğunlukla vergi mükellefi veya sorumlusu olmakla birlikte, bunlar dışında kişiler de olabileceğinden suç, mahsus suç niteliği taşımamaktadır.⁹⁰

1. Gerçek Kişilerde Sorumluluk

Ceza hukukunda yer alan ceza sorumluluğunun şahsiliği prensibi gereği suçun faili ancak gerçek kişiler olabilmektedir.⁹¹ 5237 sayılı TCK'nın 20. maddesinde belirtildiği üzere ceza sorumluluğu şahsidir ve kimse başkasının fiilinden sorumlu tutulamamaktadır.

213 sayılı Yasa'nın 8. maddesinde "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." şeklinde

⁸⁸Çomaklı, Şafak Ertan, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Ankara, 2008, s.192vd.

⁸⁹Donay, **age.**, s. 85

⁹⁰Özen, Mustafa, **Vergi Suçları Ve Kabahatleri**, Adalet Yayınevi, Temmuz, 2018, s.9

⁹¹Artuk-Gökçen-Yenidünya, **age.**, s.452.

belirtilmektedir. Yasa'nın 9. maddesinde belirtildiği üzere, vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmek için fiil ehliyeti aranmamaktadır. Buna göre, fiil ehliyeti olmasa da kişi vergi kanunları uyarınca mükellef veya vergi sorumlusu olabilmektedir. Ancak genel ceza hukuku prensipleri doğrultusunda vergi ceza hukukunda fiil ehliyeti olmayan kişilerin cezalandırılması mümkün olmamaktadır.⁹² Vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olan kişiler, her zaman suçun faili olmayabilmektedirler. 213 sayılı Yasa'nın "Ceza Hükümleri" başlıklı Dördüncü Kitabının Birinci Kısımında yer alan 331. maddesinde "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası (...) ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." denilmektedir. Çift defter tutma suçu bakımından da defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler suçun faili olacaktır. Buna göre, vergi yükümlüsü vergiyi doğuran olayı ve suça konu fiili tek başına gerçekleştirmiş ise cezai yaptırım ile karşılaşacak olan da bu kişi olmaktadır. Vergi yükümlüsünün işlerinin başkası tarafından yürütülmesi halinde ise, vergi borcu ve cezalarından dolayı idareye karşı yükümlü ve vergi sorumlusu mesul olmakta, ceza hukuku yönünden ise işlemi yapan, suçu işleyen kişi sorumlu olmaktadır.⁹³ Bu durumda mükellef suç nedeniyle sorumlu tutulamamaktadır.⁹⁴ Vergi yükümlüsünün çalıştırdığı bir

92**Vergi Usul Kanunu Ve İzahları**, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No:4, Güney Matbaacılık, Ankara 1949, s.482.

93Bakıcı, **age.**, s.322

94"Aksi yönde görüş için;(Y.CGK. 25.11.1991, 9-228/326)(Karşı oy yazısı: Çoğunluk görüşüne katılmayan kurul üyeleri "Vergi Usul Yasasının 8/3 maddesi gereğince mükellefiyet ve vergi sorumluluğu devredilemez. Özel Sözleşmeler Vergi Dairelerini bağlamayacağından, işlenen suçlardan dolayı işletmenin vergi mükellefi sorumlu tutulacaktır. 3100 sayılı Yasa'nın mükerrer 8.maddesine göre, failin mükellef olması

kişinin suç teşkil eden eylemi nedeniyle işveren durumundaki yükümlü sorumlu tutulamamakta ise de suçun işveren durumundaki yükümlünün emir ve talimatı ile işlenmesi halinde iştirak hükümleri uyarınca birlikte sorumlu olmaktadır.⁹⁵

213 sayılı Yasa'nın 332. maddesinde ise "Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır." hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, küçükler ve kısıtlılar vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmektedir. Ancak bu kişilerin ceza ehliyetleri bulunmamaktadır. Ayrıca cezaların şahsiliği prensibi gereği kanuni temsilcilerinin kanuna aykırı hareketlerinden sorumlu tutulmaları da mümkün olmamaktadır.⁹⁶ Bu durumda cezaların şahsiliği prensibi uyarınca kanuni temsilciler suç teşkil eden eylemlerinden bizzat sorumlu

zorunludur. Mükellef dışındakiler cezalandırılmazlar. Ana Kanun olan Vergi Usul Yasası'nın 8/3. maddesine aykırı olarak vekaletname ile sorumluluk devredilemeyeceğinden vekaletname ile ticari işletmeyi yönetenlerin cezai sorumluluklarına gidilemez. Aksi hal, işyerinde bulunma zorunluluğu olmayan fakat gerekli önlemleri almadığı için sorumlu olan mükelleflerin... verdikleri vekaletname nedeniyle cezadan kurtulmalarına yol açacaktır. Bu nedenle mükellefiyetin devrini öngören, sanığın işyeri sahibinin vekili sıfatıyla çalışmasını sağlayan vekaletnamenin varlığını araştırmaya gerek yoktur. Sanığın vergi mükellefi olup olmadığının araştırılması yeterlidir." Yiğit, **age.**, s.77

95"Y.11.CD 27.9.2001, E: 2001/5007, K: 2001/8710: Not:Bu karar, tüzel kişiyle ilgili olarak verilmiş olmakla birlikte, 359'uncu maddenin uygulanmasında yönetimle personel arasındaki ilişkinin niteliğini ortaya koyması bakımından, memur ve müstahdem çalıştıran gerçek kişi mükellefler hakkında da geçerlidir."Candan,**age.**, s.287

96**Vergi Usul Kanunu Ve İzahları**, **age.**, s.482

olmaktadırlar.⁹⁷

Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağırılık, dilsizlik veya geçici nedenler nedeniyle failin cezai sorumluluğunun bulunmadığı veya daha az ceza uygulanmasını gerektiren durumların varlığı halinde, genel hükümlere göre hareket edilmesi gerekmektedir.⁹⁸

Vergi yükümlüsü olan murisin önceden suç işlemesi halinde, mirasçılarının bu suçtan sorumlu tutulması da beklenemeyecektir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği işlediği suçtan miras bırakan şahıs sorumludur. Buna karşılık mirasçılar suça iştirak etmişlerse onların da cezalandırılmaları mümkün olmaktadır.⁹⁹

2. Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlarda Sorumluluk

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşların da yükümlü veya vergi sorumlusu olabileceği, bu halde bunlara düşen yükümlülüklerin tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri yönetenler ve var ise temsilcileri tarafından yerine getirileceği düzenlenmektedir. Tüzel kişilikleri olmayan cemaatler, yabancı kamu idare ve müessesalarına ait ticari, sinai ve zirai işlemler (K.V.K. md.6), iş ortaklıkları (K.V.K.mük.md.6) da vergi mükellefi olabilmektedirler.¹⁰⁰ Tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlarda, vekaletname ile idare yetkisine haiz olan ve suça iştirak eden temsilcilerin cezalandırılmaları gerekmektedir.¹⁰¹ Tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda yönetim yetkisine haiz kişilerin bilgi ve isteği olmaksızın diğer kişiler tarafından suça

97 "Suç tarihinde velayet altında bulunan sanığın...vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamayacağı... Y.9.CD, 31.03.1993 tarih, 1993/590 E., 1993/1601 K. Sayılı Kararı " ÇOMAKLI, **age.**, s. 193.

98Özen, **age.**, s.12.

99Bakııcı, **age.**, s.322.

100Candan, **age.**, s. 308-309.

101"Y.CGK.25.11.1991, 9-228/326" Yiğit, **age.**, s.77.

konu fiillerin işlenmesi halinde sorumluluk fiili işleyen kişiye aittir, yönetim yetkisine haiz kişilerin bilgisi ve isteği ile suçun işlenmesi halinde bu kişilerin de iştirak hükümleri uyarınca sorumlulukları bulunmaktadır.

Borçlar Kanunu'nun 520.maddesinde düzenleme bulan ve iki veya daha fazla kişi tarafından kurulabilen adi şirketlerin de tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Adi şirketlerde kural olarak her bir ortak idare ve temsil yetkisine haizdir. Bu nedenle tüm ortakların birbirinden ayrı cezai sorumlulukları bulunmaktadır.¹⁰² Ancak Borçlar Kanunu'nun 525. maddesine göre, sözleşme ile veya ortakların kararı ile şirketin idaresi ortaklardan bir veya birkaçına yahut dışarıdan birine bırakılabilir. İdare ve temsil yetkisinin devri söz konusu olduğunda ortakların hepsinin cezai sorumluluğundan söz etmek mümkün olmamaktadır. Bu halde, şirketin idaresi kendisine bırakılan ortak/ortaklar ya da dışarıdan idare yetkisi verilen şahıs suçun faili olmaktadır.¹⁰³ Yargıtay da bir kararında "Cezai sorumluluğun belirlenmesi yönünden, adi ortaklığın yönetiminde sanıklar arasında işbölümü olup olmadığı, suçun oluşumundaki rol ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlarının araştırılarak sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayin ve tespiti gerekir." demek suretiyle adi şirketlerde cezai sorumluluğun nasıl belirleneceğini belirtmektedir.¹⁰⁴

3. Tüzel Kişilerde Sorumluluk

Tüzel kişiler, belirli bir amaç doğrultusunda bir araya gelen gerçek kişiler ya da belirli bir amaca tahsis edilen mallar tarafından oluşturulmaktadır. Tüzel kişiler, fiil

102(Y.9.CD., 26.10.1990 tarih, 1990/2636 E., 1990/3461 K. Sayılı Kararı) Yiğit, **age.**, s.83.

103Yiğit, **age.**, s.84.

104(Y.11.CD. 04.10.2001 tarih, 2001/8652 E., 2001/9034 K. Sayılı Kararı) Yiğit, **age.**, s.84.

ehliyetini bu kuruluş amaçlarıyla sınırlı olarak ve kanuni organları aracılığı ile kullanabilmektedirler.¹⁰⁵

Tüzel kişilerin ceza sorumluluğuna ilişkin 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 20/2. maddesinde "Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır." hükmüne yer verilmektedir. 5237 sayılı Yasa'ya paralel bir düzenleme ile, 213 sayılı VUK'un 333. maddesinde "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu Maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ıncı Maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur." denilmektedir. 213 sayılı Yasa'nın 10. maddesinde ise, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeler karşısında vergi hukukunda, tüzel kişilerin ceza sorumluluğunun bulunmadığı söylenebilmektedir.¹⁰⁶ Daha önce de belirttiğimiz üzere vergi suçlarında fail ancak cezaların şahsiliği prensibi gereği gerçek kişiler olabileceğinden tüzel kişilerin fail sıfatına sahip olmaları söz konusu olmamaktadır. Türk Ceza Kanunu'na göre tüzel kişilere yalnızca güvenlik tedbirleri uygulanabilmektedir.¹⁰⁷ Tüzel kişilerin ceza hukuku anlamında kendi iradeleri ile yaptıkları bir hareket kabiliyeti bulunmadığından cezai yönden sorumlu tutulmaları da beklenememektedir. Ancak tüzel

¹⁰⁵Candan, **age.**, s. 287.

¹⁰⁶Kangal, Zeynel T., **Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003, s.183.

¹⁰⁷Çomaklı, Şafak Ertan, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Savaş Yayınevi, Ankara 2008,s.239.

kişileri yönetenlerin bizzat yaptıkları ve suç teşkil eden hareketlerinden dolayı ceza sorumlulukları bulunmaktadır.¹⁰⁸ Tüzel kişi adına suç teşkil eden eylemi gerçekleştiren gerçek kişi cezadan sorumlu olmaktadır.¹⁰⁹ Vergi yükümlüsü tüzel kişilerin bünyesi altında işlenen vergi suçlarında sorumluluk temsil organına aittir.¹¹⁰ Fiilin işlenişine katılmaması veya fiilden bilgisi olmaması halinde temsil yetkisine sahip olanların sorumluluğuna gidilememektedir.¹¹¹ Bu husus, genel ceza hukukundaki iştirak müessesesinin bir yansımasıdır.

B. Konu

Suçun oluşabilmesi için failin hareketinin bir kişi ya da şeye yönelmesi gerekmektedir. Bu kişi ya da şey suçun konusunu oluşturmaktadır. Her suçta maddi konu ve hukuki konu olmak üzere iki ayrı konu yer almaktadır. Maddi konu, suça konu fiilin yöneldiği kişi ya da şeyin dış dünyadaki fiziki bütünlüğüdür.¹¹² Suçun hukuki konusu ise, her suça göre farklılık arzeden ve suçun ihlal ettiği hukuki çıkar veya hukuki varlıktır.¹¹³

Hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde

108 Kangal, Zeynel T., “Yeni Türk Ceza Hukuku’nda Tüzel Kişiler”, **Hukuki Perspektifler Dergisi**, Temmuz 2007, s. 86.

109 Donay, **age.**, s.85.

110 Antalya BAM.10.CD, 2018/610E., 2019/111K. Sayılı Kararı.

111 (Y.11.CD,27.09.2001 tarih,2001/5007E., 2001/8710K. Sayılı Kararı) Donay, **age.**, s.86

112 Artuk-Gökçen-Yenidünya, **age.**, s. 309.

113 Toroslu, Nevzat, “Suçların Tasnifi Sorunu ve Taksirli Suçlar İle Kabahatler Konusundaki Bazı Eğilimler, Değişen Toplum ve Ceza Hukuku karşısında TCK.nun 50 Yılı ve Geleceği”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku ve Kriminoloji Enstitüsü Yayını**, İstanbul, 1977, s. 115 vd.

tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi suretiyle işlenen kaçakçılık suçunda; suçun maddi konusu vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterler dışında hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen kaydedildiği defter, belge ve kayıt ortamlarıdır.¹¹⁴

Çift defter tutma suçunun hukuki konusu hususunda farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, bu suçun hukuki konusu devletin vergilendirme yetkisi ve vergi gelirleridir. Bu suç ile korunması amaçlanan hukuki değer, devletin vergilendirme yetkisini sosyal devletin gereklerine ve toplumsal çıkarlara uygun olarak kullanabilmesidir.¹¹⁵ Bir başka görüş ise, bu suçun devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suç niteliğinde olduğunu ve ihlal edilen menfaat hazine yararı olmakla birlikte hazine yararı ile korunan hukuki menfaat olarak kamu yararının özdeşleştiğini belirtmektedir.¹¹⁶ Başka bir görüşe göre de her suçta korunan hukuki değer kamu düzeni olup, bu suçta da devletin ekonomik yararı korunmakla aslında kamu düzeninin bir parçası korunmaktadır.¹¹⁷ Bir başka görüş ise, bu suç ile devletin mali açıdan zarar göreceğinden bahisle devletin ekonomik menfaati/çıkarı ile gerçek kişi veya kişiler ile özel hukuk tüzel kişilerinin mali açıdan zarar göreceğinden bahisle gerçek kişi veya kişiler ile özel hukuk tüzel kişilerinin menfaatleri/çıkarları olarak birden fazla değer korunduğunu belirtmektedir.¹¹⁸ Bizce de bu suçta hukuki konu, kamu yararı başlığı altında devletin ekonomik yararı ile kişilerin ekonomik yararlarıdır. Suçun işlenmesiyle kişilerin ve devletin ekonomik yararları ihlal edilmekte ve buradan hareketle en genel olarak kamu yararı da ihlal edilmektedir.

¹¹⁴Ok, Sinan/Gündel, Ahmet, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Seçkin Yayıncılık,2002,s.341.

¹¹⁵Hızlı, **age.**, s.106.

¹¹⁶Öncel-Kumrulu-Çağan, **age.**, s.215

¹¹⁷Donay, **age.**, s.12

¹¹⁸Özen, **age.**, s.12

C. Fiil

“Pozitif hukuk açısından suç, isnad kabiliyetine sahip bir şahsın kusurlu iradesinin yarattığı icrai ve ihmali bir hareketin meydana getirdiği, kanunda yazılı tipe uygun, hukuka aykırı ve yaptırım olarak bir cezanın uygulanmasını gerektiren fiildir.”¹¹⁹ Bir suçun varlığından bahsedebilmek için yasal tarife, yani kanundaki suç tipine uygun bir fiilin olması gerekmektedir. Fiil, insanın iradesiyle kanundaki suç tipine uygun olarak dış dünyada değişikliğe neden olacak şekilde davranışı olarak nitelenebilmektedir.

Bir suçun oluşumu için, kanunun suç olarak kabul ettiği neticeye neden olan eylem¹²⁰ (hareket), hareketin dış dünyada yarattığı değişiklik¹²¹ (netice) ve hareket ile netice arasında nedensellik (illiyet) bağının bulunması gerekmektedir.

1.Hareket

Suçun kanunda belirtilen tarifine uygun olarak dış dünyada değişikliğe neden olan iradi insan davranışı "hareket" olarak nitelenebilmektedir.

Hareketin çeşitli hallerine göre suçların farklı şekillerde tasnifini yapmak mümkündür. Hareketin şekline göre suçlar; aktif bir hareketle işlenenler *icrai suç*, kişisel olarak yapılması gereken bir hareketin iradi bir şekilde yapılmaması şeklinde *ihmali suç*, aslında icrai olan bir suçun ihmali bir biçimde işlenmesi şeklinde *ihmal suretiyle icra suçları* olarak sınıflandırılabilir. Hareketin sayısına göre suçlar; kanun belirli bir neticeyi meydana getirmeye elverişli birden çok hareket göstermiş ise de bunlardan sadece birinin yapılması halinde yine de fiilin meydana gelmesi şeklinde *tek hareketli suçlar*, kanunun suçun oluşumu için birden fazla hareketin yapılmasını aradığı *birden fazla hareketli suçlar*, fiilin suç sayılması için aynı hareketlerin belirli

119Candan, **age.**, s. 12-13.

120Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.6.

121Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir, **Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt: I, s.380.

sayıda tekrarlanmasını gerektiren *itiyadi suçlar* olarak sınıflandırılabilir. ¹²²
Hareketin belli olmasına göre suçlar; suçun, sadece yasa da gösterilen belirli sayıda fiiller ile işlenebileceği *bağlı hareketli suçlar*, suçun yasa da gösterilen fiillerden bir tanesi ile işlenebileceği *seçimlik hareketli suçlar* olarak sınıflandırılabilir. Ayrıca suçları, hareketin icrasının süreklilik arz edip etmemesine göre *ani suçlar- mütemadi suçlar* olarak sınıflandırmak da mümkündür. ¹²³

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunda neticeyi doğurabilecek çok sayıda hareket sayılmakta ve failin bunlardan birini işlemesi suçun oluşumu için yeterli olmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçu seçimlik hareketli bir suçtur. ¹²⁴Çift defter tutma suçu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddenin 1.fıkrasının a bendinde defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı belirtilmek suretiyle tarif edilmektedir. Bu suretle çift defter tutma, vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için yasa da kabul edilen seçimlik hareketlerden biridir.

Hareket yönünden yapılan sınıflandırmalar dikkate alındığında, vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddede sayılan fiiller, dolayısıyla çift defter tutma suçu, tek hareketli suçlardandır. ¹²⁵ Ayrıca çift defter tutma suçu bakımından suçun kanuni tarifinde defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlerin cezalandırılacağı belirtilmiş

¹²²Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.6-7.

¹²³Artuk-Gökçen-Yenidünya, **age.**, s. 231.

¹²⁴ Hızlı, **age.**, s.139.

¹²⁵Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.6.

olup, bu tariften hareketle suç aktif bir hareketle işlenebileceğinden, icrai bir suç olduğunun kabulü gerekmektedir.

Çift defter tutma fiilinin vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturması için üç koşulun birarada bulunması gerekmektedir. Bunlar;

“-Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defterin bulunması,

-Resmi defterlere kaydı gereken hususların kısmen ya da tamamen diğer defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması,

-Yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltacak biçimde olması”¹²⁶dır.

a. Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defterin bulunması

Çift defter tutma fiilinin vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturması için öncelikle vergi kanunlarının tutulmasını zorunlu kıldığı bir defterin bulunması gerekmektedir. Yükümlüler vergi yasalarına göre tutulması zorunlu kılınan defterleri aranan şekil şartlarına uygun biçimde tutmak zorundadırlar.¹²⁷ Bununla birlikte vergi yasalarında yükümlülerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler de bulunmaktadır. Bu belgelerin de şekil şartlarına uygun biçimde düzenlenmesi gerekmekte ve bu şekilde bir ispat aracı olarak kullanılabilmesi mümkün kılınmaktadır.

aa. Tutulması Mecburi Olan Defterler

Mükelleflerin bu kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlere yönelik yükümlülüklerine ilişkin düzenlemeler VUK’un 171 vd. maddelerinde yer almaktadır. Yasa'nın 171. maddesinde belirtildiği üzere, mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu

¹²⁶Hızlı, **age.**, s.118-120.

¹²⁷Candan, **age.**, s. 69.

hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek amacıyla mükellefler yönünden bir takım defter, kayıt ve belgelerin tutulması zorunlu kılınmaktadır. Bu kanun dışındaki bir kanunun tutulmasını zorunlu kıldığı defterler yönünden vergi kaçakçılığı suçunun oluşması mümkün değildir.¹²⁸ Ancak VUK'un 171-226. maddelerinde yer alanlar dışında, diğer vergi kanunlarının tutulmasını, muhafazasını ve ibrazını zorunlu kıldığı defterler de 359. maddenin uygulanmasına esas alınmaktadır.¹²⁹ Yasa'nın 227 vd. maddelerinde ise, Kanun'un zorunlu kıldığı belge ve kayıtlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

VUK'un 172. maddesinde ticaret ve sanat erbabının, ticaret şirketlerinin, iktisadi kamu müesseselerinin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, serbest meslek erbabının ve çiftçilerin bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecbur oldukları belirtilmektedir. 213 sayılı Yasa'da tutulması zorunlu defterler, mükellefin faaliyette bulunduğu alana, kazanç miktarına, kazanç çeşidine vb. göre ayrı ayrı düzenlenmektedir.¹³⁰ Bu düzenlemelerde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan kazanç ve irat türleri esas alınmakla birlikte, ticari kazanç sahiplerinin sınıfları ile bazı müessese ve işletmelerin özelliklerine göre farklı defterlerin de tutulması zorunlu kılınmaktadır.¹³¹

213 sayılı Yasa'nın 176. maddesi ile birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarların işletme hesabı esasına göre defter tutacakları belirtilerek tüccarların sınıfları yönünden tutulacak defterler hususunda bir ayırım yapılmaktadır. Bilanço esasına göre birinci sınıf tüccarların tutması gereken defterler Yasa'nın 182.

128Hızlı, **age.**, s.118.

129Candan, **age.**, s. 267.

130Yiğit, **age.**, s.66.

131Candan, **age.**, s. 266.

maddesinde yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri (mevcudat ve muazene defteri) olarak sıralanmaktadır. İkinci sınıf tüccarların tutmakla yükümlü oldukları defterler ise; işletme hesabı defteri (VUK md. 193), işletme hesabı özeti (VUK md. 196), emtia üzerine iş yapanlar yönünden emtia envanteridir(VUK md.195).

Sınai müesseselerin tutması zorunlu olan defterler VUK'un 197 vd. maddelerinde imalat defteri ve bitim işleri defteri olarak düzenlenmektedir. Ancak burada Yasanın 203. maddesi ile sınai müesseselere getirilen kayıt serbestliği hususu önem arz etmektedir. Sınai müesseseler, tutmaları gerekdefterleri, işlerinin gerekliklerine ve özelliklerine göre istedikleri şekilde tutabilmektedirler. Ayrıca 203. maddenin 2. fıkrası ile, sınai müesseselerin, bitim işleri defteri tutmaksızın, bu deftere yazılması gerekenleri imalat defterine kaydedebilmeleri hususunda serbestlik tanınmaktadır. Bunun yanı sıra, imalat defterine kaydolunan hususları ihtiva edecek şekilde sınai muhasebe tutulması halinde, Maliye Bakanlığından izin alınmak suretiyle ayrıca imalat defteri tutulması gerekmemektedir.

Bazı müesseselerin özellikleri dikkate alınarak banka, banker ve sigorta şirketlerinin gider vergisine ait defterleri (md 204), damga vergisi kayıt defteri (md.205), yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri (md.207), menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin kayıtlar (md.208), ambar defteri (md.209) şeklinde tutulması zorunlu farklı defter türleri de bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabı olan kişilerin, VUK'un 210. maddesi uyarınca, bir kazanç defteri tutmaları gerekmektedir. Hekimler diledikleri takdirde, bu hususları protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilmektedirler. Yasa'nın 212. maddesine göre ise, noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defteri, kazanç defteri yerine geçmektedir. Maddedeki bu düzenleme ile, belirtilen kişilerin tuttıkları özel nitelikli bir defterin kanun gereği tutulması zorunlu defter yerine geçeceği öngörülmekte ve bu deftere 359. madde kapsamında

değerlendirilebilecek defter niteliği kazandırılmaktadır. Böyle bir nitelik vergi kanunları ile kazandırılmadıkça kaçakçılık suçunun oluşması da söz konusu olmamaktadır.¹³²

Zirai kazanç sahiplerinin ise, zirai işletme hesabını içeren çiftçi işletme defterini (VUK md.213) tutmaları gerekmektedir.

ab. Tutulması Mecburi Olan Belgeler

Beyana dayalı vergilendirmeye tabi yükümlülerin, üçüncü kişilerle olan ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerine ilişkin işlemlerini Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defterlere kaydetmesi ve bu kayıtları Kanun'un belirttiği belgelerle tevsik etmesi gerekmektedir. Belgeler, yükümlüler yönünden beyan edilen verginin doğruluğunu kanıtlamasının yanı sıra vergi denetiminin de temelini oluşturmaktadır.¹³³ VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabının üçüncü kısmında vesikalar başlığı altında 227. madde ve devamında bu Kanun'a göre düzenlenmesi gereken belgeler yer almaktadır. 227. madde ve devamında yer alan "vesika" deyimini, VUK'un 359. maddesinde yer alan "belge" deyimini karşılamaktadır.¹³⁴

VUK'un 227/2. maddesine göre, defter tutmak zorunda olmayan mükellefler ise, götürü usulde tesbit edilen giderler hariç, vergi matrahlarının tesbiti ile ilgili giderlerini belgelemek zorundadırlar. VUK'un 227/3. maddesine göre, VUK'a göre kullanılan veya VUK'un Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Buna göre tutulması gereken belgeler fatura (VUK md. 229), sevk irsaliyesi (VUK md. 230), perakende satış fişi (VUK md. 233), gider pusulası (VUK md. 234), müstahsil makbuzu

132Candan, **age.**, s. 269.

133Yiğit, **age.**, s.67.

134Yiğit, **age.**, s.67.

(VUK md. 235), serbest meslek makbuzu (VUK md. 236), ücret bordrosu (VUK md. 238), taşıma irsaliyesi (VUK md. 240/1-A), yolcu listesi (VUK md. 240/1-B), günlük müşteri listesi (VUK md. 240/1-B), muhabere evrakı (VUK md. 241) olarak sayılabilmektedir.

VUK'un 228. maddesine göre, örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması uygun olmayan müteferrik giderler, belgenin teminine imkân olmayan giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler için ispat edici kağıt aranmamaktadır. Bu giderler yönünden ispata yönelik belge düzenlenmesi gerekmemektedir. Ancak örf ve teamüle göre bir belgeye bağlanması uygun olmayan müteferrik giderler ile belgenin teminine imkân olmayan giderler yönünden bu giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şart koşulmaktadır.

Tacirler, VUK'da belirtilen belgelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya gerektiğinde bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen sözleşme, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki belgelerle ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmek zorundadırlar. (VUK md. 242/1)

Damga vergisi mükellefleri, gazete ve çeşitli yayınların pul yapıştırılan koleksiyon nüshalarını ve Türkiye'de düzenlenip doğrudan doğruya yabancı ülkelere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye'de kalan kopyalarını aynı suretle muhafaza etmek mecburiyetindedirler. (VUK md. 242/2)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 54.maddesinin 2 numaralı bendine göre vergi matrahlarının tespitinde gerçek giderleri nazara alınan mükellefler, bu giderlerini gösterecek belgeleri saklamaya mecburdurlar. (VUK md. 242/3) Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler, vergi matrahının tespitinde nazara alınacak giderlerini isnat edecek vesikaları muhafaza

etmek zorundadırlar. (VUK md. 242/4)

ac. Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme

Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin kâğıt ortamında tutulması, maliyetli olmakla birlikte, vakit kaybına da sebep olabilmektedir. Ayrıca tutulan defterlerin VUK'a göre beş, Türk Ticaret Kanunu'na göre on yıl muhafaza edilmesi zorunluluğu da arşivleme yönünden zorluklara neden olmaktadır. Bu verilerin elektronik ortamlarda depolanması, işlemlerin kısa sürelerde yapılabilmesi, uygulamada yeknesaklığın sağlanabilmesi, kırtasiyeciliğin azalması, bilgiye erişimin kolaylaşması ve kayıt dışı ekonominin azalması bakımından yarar sağlamaktadır.¹³⁵

VUK'un mükerrer 257. maddesi ile, Maliye Bakanlığı; mükellef ve meslek grupları hakkında muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, VUK'a göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya yetkili kılınmaktadır. Bununla birlikte VUK'un mükerrer 257/I-2 maddesinde belirtildiği üzere , Maliye Bakanlığı, tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığı'nda veya muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye yetkili kılınmaktadır.

VUK'un mükerrer 242. maddesine göre, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; mükelleflere, niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullandırmak suretiyle belge

135 Somuncu, Ahmet, **Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni**, Seçkin Yayıncılık, Kayseri, 2014, s. 74-77.

düzenlettirmeye ve kullanılacak özel cihazlardan çıkarılan pulları belgelere ekletmeye yetkili kılınmaktadır. Elektronik cihazlarla düzenlenen belgeler ile özel cihazlardan çıkarılan pulları ihtiva eden belgeler bu Kanun hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş belge hükmünde kabul edilmektedir.

VUK'un mükerrer 242/I-2. maddesine göre, “*elektronik defter*, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. *Elektronik belge*, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür. *Elektronik kayıt*, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade” etmektedir. VUK'un mükerrer 242/I-2. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı'nı yetkili kılan VUK mükerrer 242/I-2. maddesi ve 257/1. maddesi doğrultusunda yayımlanan genel tebliğlerden bazıları 01.06.2019 tarih ve 30791 sayılı Resmi Gazete'de 507 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de 486 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmi Gazete'de 487 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete'de 462 ve 463 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği olup, bu tebliğlerde elektronik ortamda belge tutulması ve bu belgelerin kullanılması sırasında uyulması gereken usul ve esaslara yer verilmiştir.

b. Resmi defterlere kaydı gereken hususların kısmen ya da tamamen diğer defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması

Çift defter tutma fiilinin vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturması için aranan bir diğer şart, kanuni defterlere kaydı gereken hususların tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesidir.

Çift defter tutma fiili yönünden 2365 sayılı Kanun'da “diğer defter ve kâğıtlara kaydetmek” şeklinde bir düzenleme yer almakta iken, 4108 sayılı Kanunla bu düzenlemeye “diğer kayıt ortamlarında izlemek” şeklinde ekleme yapılmış ve daha sonra 4369 sayılı Kanunla “tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” şeklinde düzenlenmiştir. Bu suretle kanuni defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka kağıt ortamlarına kaydı yanında elektronik ortamda kaydedilmesi halinde de suçun oluşması mümkün kılınmıştır.¹³⁶

Vergi yasaları uyarınca tutulması mecburi defterlere kaydı gereken işlemlerin bu defterlerle birlikte diğer defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi durumunda çift defter tutma suçu oluşmamaktadır.¹³⁷ Yargıtay kararlarında da çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin yalnızca diğer defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi gerektiği, ayrıca kanuni defterlere kaydedilmemiş olması gerektiği¹³⁸ belirtilmektedir.¹³⁹ Mükellef tutulması zorunlu defterlere geçirdiği kayıtları, kendisine

¹³⁶Bayraklı, Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon, 1996, s.249.

¹³⁷Erman, **age.**, s.52.

¹³⁸(Y.11.CD, 29.11.2000 tarih, 2000/4878 E., 2000/5508 K. Sayılı Kararı) Candan, **age.**, s. 274.

¹³⁹(Y.11.CD, 28.04.1999 tarih, 1999/2377 E., 1999/3931 K. Sayılı Kararı) Donay, **age.**, s.131.

özel bir deftere veya bilgisayara da kaydettiği takdirde, asıl kayıtlar ile diğer kayıtların birbiriyle uyumlu olması halinde suç oluşmamaktadır. Mükellefin tutması gereken zorunlu defterleri hiç tutmaması ve kayıtları yalnızca özel defterine geçirmesi halinde, esas alınabilecek birinci defter olmadığından ikinci bir defter tutma da söz konusu olmamakta ve burada olsa olsa defter ve kayıtları gizleme söz konusu olabilmektedir.¹⁴⁰ Bunların yanı sıra, mükellefin müsvedde defter tutması durumunda bu defterin içerdiği hesap ve işlemlerin tümüyle zorunlu defterlere kaydedilmesi halinde de suç oluşmamaktadır.¹⁴¹

Vergi Usul Kanunu'nun 215. maddesine göre, defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. Türkçe dışındaki bir dilde kayıt tutabilmek için tasdik ettirilecek defterlerde yer alan kayıtlar, kanuni defterdeki kayıtlar ile örtüşmek zorundadır. Aksi halde bu kayıtlardan dolayı vergi matrahının azalması söz konusu ise, suç oluşmaktadır.

İkinci kayıtların şifreler halinde yazılmış olması da suçun oluşmasını engellememektedir.¹⁴² Ancak mükellefin bu şifreli kayıtlar sebebiyle cezalandırılabilmesi için şifrelerin çözülmesi ve bu kayıtların matrah azaltmaya yönelik olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.¹⁴³

140Donay, **age.**, s.130.

141Oktar, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 2008, s.397.

142Erman, **age.**, s.52.

143Donay, **age.**, s.130.

c. Yapılan işlemlerin vergi matrahını azaltacak biçimde olması

Çift defter tutma fiilinin vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturması için aranan üçüncü koşul, kanuni defterlere kaydı gereken hususların tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesinin vergi matrahını azaltacak nitelikte olmasıdır.

Matrah, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden değer veya miktar olarak tanımlanabilmektedir. Kanunlarda öngörülen matraha vergi tarifesinin uygulanmasıyla mükellef tarafından ödenmesi gereken vergi belirlenmektedir.

Tutulması zorunlu defterlere kaydı gereken işlemler bu defterlerin yanı sıra diğer defter, belge veya kayıt ortamlarına aynen kaydedildiği takdirde vergi matrahında azalma meydana gelmeyeceğinden çift defter tutma suçu da oluşmamaktadır. Yargıtay 9. Ceza Dairesi de 06.02.1997 tarih ve 1996/5824 esas, 1997/830 karar sayılı kararında “sanığın özel deftere yazdıklarını yasal deftere kaydedip kaydetmediği ve böylece vergi zıyana yol açıp açmadığı araştırılıp tesbit edilmeden eksik inceleme ile karar verilmesi, yasaya aykırıdır” şeklinde belirtmektedir.¹⁴⁴ Yine Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 29.11.2000 tarih ve 2000/4878 esas, 2000/5508 karar sayılı kararında çift defter tutma suçunun oluşabilmesi için, özel defterlere kaydedilen hususların, ayrıca kanuni defterlere kaydedilmemiş olmaları ve böylece vergi matrahının azaltılmasına yol açılmış bulunması koşulunu aramaktadır.¹⁴⁵

Suçun oluşabilmesi için kanuni defterlere kaydı gereken hususların tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesinin vergi matrahını azaltabilecek nitelikte olması gerektiğinden, yabancı işletmelerin kendi dillerinde tuttıkları defterler, kayıtlar, müsvedde olarak kullanılan defterler, vergi matrahı ile ilgisi olmayan özel defterlerdeki kayıtlar çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu

¹⁴⁴Yiğit, **age.**, s.126.

¹⁴⁵Candan, **age.**, s. 274.

oluşturmamaktadır.¹⁴⁶ Ancak bu kayıtlar gerçek hukuki durumu yansıtmamakta ise, vergi kaçakçılığı suçu oluşmaktadır.¹⁴⁷

Bir görüşe göre, diğer defter, belge ve kayıtlardan tespit edilebilen matrahın, tutulması zorunlu defterden tespit edilen matrahtan az olması durumunda faile ceza verilemeyecektir.¹⁴⁸ Bir başka görüşe göre ise, diğer defter, belge ve kayıtların bir matrah ortaya koyabilecek şekilde sistemli olmasını gerektiren bu görüşün kabul edilemeyeceği belirtilmekte ve özel defter ve kağıtlardaki kayıtlar ile bir matrah belirlenmesine gidilirse bile, vergi matrahını ilgilendiren hususların özel defterlere kaydedildiği kanıtlanmışsa vergi kaçakçılığı suçunun oluşacağı belirtilmektedir.¹⁴⁹

Vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterlerde yer almayan bir kaydın, diğer defter, belge ve kayıtlarda yer alması ve vergi matrahının kaybına neden olması suçu oluşturmaktadır. Yasa koyucu burada sadece vergi matrahının azalmasını öngörmekte ve bu matrah azalmasının miktarını belirtmemektedir. Bu nedenle matrahta azalma ne kadar ufak olursa olsun suç meydana gelmektedir.¹⁵⁰

2. Netice

Suçun varlığı için, failin yasada tarif edilen icrai ya da ihmali hareketinin dış dünyada bir değişiklik meydana getirmesi gerekmektedir. Ceza hukuku anlamında netice (sonuç), “icrai veya ihmali bir hareketin dış dünyada meydana getirdiği yasal suç

146Hızlı, **age.**, s.120.

147Y.3. CD 17.11.1948 tarih, 1948/1315 E. , 1948/1606 K. Sayılı Kararı.

148 Erman, Sahir, “**Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7565> (erişim: 22.09.2019), s. 58./ Hızlı, **age.**, s.120.

149Hızlı, **age.**, s.120.

150Donay, **age.**, s.130.

tanımına uygun hukuksal bir değer ifade eden değişiklik”¹⁵¹ olarak tanımlanabilmektedir.

Failin yasada tarif edilen icrai veya ihmali bir hareketinin dış dünyada meydana getirdiği değişiklik bir zarar veya tehlike veyahut hukuki ihlal şeklinde olabilmektedir. Buradan hareketle suçların sınıflandırması yapılırken neticeler itibariyle de bir takım sınıflandırmalar yapılabilmektedir.¹⁵² Neticelerin kanunda gösterilmesine göre suçlar; kanunların neticeyi açıkça gösterdiği, suçun tamamlanması açısından hareketten başka neticenin de gerçekteşmesinin arandığı ve maddi suçlar veya neticeli suçlar olarak da adlandırılabilen neticesi *kanunda gösterilen suçlar (neticesi hareketten ayrı suçlar)*; suçun tamamlanması için hareketin yapılmasını yeterli gören, ayrıca bir neticenin aranmadığı, neticenin hareketin içinde bulunduğu ve şekli suçlar veya neticesiz suç veyahut sırf hareket suçları olarak da adlandırılabilen *neticesi kanunda gösterilmeyen suçlar (neticesi harekete bitişik suçlar)* olarak sınıflandırılabilir. Neticenin yarattığı etkiye göre suçlar; suçun meydana gelmesi için neticenin zarar şeklinde tezahürünü arayan *zarar suçu*; hareketin neticesinin zarar olmasının aranmadığı ve hareketin zarara uğratma tehlikesi yaratmasının yeterli olduğu *tehlike suçu* olarak sınıflandırılabilir. Neticenin devamlı olmasına göre suçlar; neticenin gerçekteşmesi ile suçun tamamlandığı *ani suçlar*; kanuni tanımda neticenin bir süre devam etmesinin gerekli kılındığı, netice devam ettiği sürece suçun işlenmiş kabul edildiği, tamamlanmış halde devam edebilen suçlar olarak da adlandırılabilen kesintisiz *(mütemadi) suç* olarak sınıflandırılabilir. Neticenin sayısına göre suçlar; kanuni tarife uygun her neticenin ayrı bir suç teşkil ettiği, failin meydana getirdiği netice sayısı kadar suç işlenmiş sayıldığı *basit suç*; TCK nın 43. maddesinde “bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlardabir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi

151 Yiğit, **age.**, s.156.

152 Çomaklı-Ak, **age.**, s.11.

durumunda bir cezaya hükmedilir” şeklinde tanımlanan *müteselsil suç*; failin gerçekleştirdiği tek fiille birden fazla suçun oluşumuna sebebiyet verdiği, ancak her suçun cezasının değil, en ağır cezanın verilmesi yoluna gidilen, TCK nun 44. Maddesinde düzenlenen fikri içtima sayesinde bu sonuca ulaşılan *karma (muhtelit) suç*; failin daha ağır suç işlemek için daha hafif suç işlemek zorunda kaldığı, failin hafif neticeden ağır neticeye giden yolda hangi neticede kalırsa o neticenin gerektirdiği cezanın verildiği, ancak ağır neticeyi meydana getirmişse o ana kadar meydana gelmiş hafif neticelerin bağımsız kimliklerini kaybettikleri *geçitli (müterakki) suç*; iki ayrı suçtan meydana gelen, kanundaki açık hüküm uyarınca bu suçlardan birinin diğerinin unsuru veya ağırlaştırıcı nedeni olduğu *bileşik (mürekkep) suç* olarak sınıflandırılabilir. Neticenin gerçekleşmesine göre ise suçlar; kanuni tarifte yer alan netice gerçekleştiği takdirde tamamlanmış olan *tamamlanmış suç*; kanuni tarifte yer alan neticenin gerçekleşmediği *tamamlanmamış (teşebbüs derecesinde kalmış) suç* olarak sınıflandırılabilir.¹⁵³

Vergi Usul Kanunu'nda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi vergi kaçakçılığı suçlarında netice olarak vergi ziyanının doğması aranmakta idi. Bu değişiklikten sonra vergi kaçakçılığı suçlarında çift defter tutmak dışında kalan kaçakçılık fiillerinin vergi ziyaı doğurması sonucu aranmamaktadır. Vergi kaçakçılığı fiillerinden çift defter tutma fiili dışındakiler yasada belirlenen hareketin icrası ile tamamlanmaktadır ve bu suçların sonucu harekete bitişiktir. Bu nedenle çift defter tutma fiili dışındaki kaçakçılık fiilleri ile işlenen kaçakçılık suçları tehlike suçu, şekli suç, sırf hareket suçu kategorisinde yer almaktadır.¹⁵⁴

Çift defter tutmak suretiyle kaçakçılık suçu bakımından ise, bu suçun oluşabilmesi için kanuni tanımında “vergi matrahının azalması” sonucunun öngörülmüş olması

¹⁵³Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 2005, s.7-10.

¹⁵⁴Yiğit, **age.**, s.156.

sebebiyle çift defter tutma fiili açısından vergi matrahının azalması neticesinin aranması gerekmektedir. Çift defter tutma fiili yönünden suçun oluşması için vergi ziyanının meydana gelip gelmediğinin netice olarak aranıp aranmayacağı hususunda ise Vergi Usul Kanunu'nda bir açıklık bulunmamaktadır. Vergi matrahının azalması sonucunu doğuran fiiller her zaman vergi ziyana sebep olmayabilmektedir. Bu halde çift defter tutmak suretiyle kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için netice olarak vergi ziyayı aranmasa dahi, vergi matrahının azalmış olması gerekmektedir.¹⁵⁵

Suçun kanuni tanımında bu suçun meydana gelmesi için vergi matrahının azalması gerektiği belirtilip, matrahın ne kadar azalması gerektiği belirtilmediğinden miktarı ne olursa olsun vergi matrahında azalma sonucu gerçekleşmiş ise suç oluşmaktadır.¹⁵⁶ “Çift defterlerde görünen matrah farkının kanuni defter lehine olması, yani özel defterden çıkarılabilen matrahın, yasal olarak tutulması zorunlu defterlerin verdiği matrahın altında”¹⁵⁷ olması halinde ise faile ceza verilmemesi gerekmektedir.

Çift defter tutmak suretiyle kaçakçılık suçunun kanuni tanımında hem hareket unsuru hem de sonuç unsuru belirtildiğinden bu suç zarar suçu olarak nitelendirilmektedir.¹⁵⁸ Ayrıca suçun oluşması için hareket ve netice birlikte arandığından bu suç maddi suç ya da neticesi kanunda gösterilen suç (neticesi hareketten ayrı suç) olarak da nitelenebilmektedir.¹⁵⁹

155Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, 2005, s.255.

156Donay, age., s.130.

157 Erman, Sahir, “**Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**”, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7565> (erişim: 22.09.2019), s. 58./ Hızlı, age., s.120.

158Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin 5. Baskı, Ankara, 2011,s.473.

159Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, 5. Baskı, Nisan 2009, İstanbul, s. 246.

3. Nedensellik Bağı

Neticenin suç teşkil ettiğinden bahsedebilmek için bunun bir insanın hareketinin sonucunda ortaya çıkması gerekmektedir. Hareket ve netie arasındaki bu ilişki nedensellik (illiyet veya sebep-sonuç) bağı olarak adlandırılmaktadır.¹⁶⁰ Suçun varlığından sözedebilmek için, failin icrai ya da ihmali bir hareketi ile dış dünyada bir değişikliğin medana gelmesi ve bu hareket ile değişikliğin neden-sonuç rabıtası ile birbirine bağlı olması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı fiilleri genel itibariyle sırf hareket suçu nitliğinde olduğundan hareketin yapılması ile suçun maddi unsuru gerçekleşmektedir. Ancak çift defter tutmak suretiyle kaçakçılık suçunda vergi matrahının azalması sonucunun defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesinden kaynaklanması gerekmektedir.¹⁶¹

Hareket ile netice arasındaki ilişkiyi ifade eden nedensellik bağının kurulması hayatın genel akışı ve tecrübelerine göre belirlenmesi gereken bir husustur.¹⁶² Yargıtay kararlarında da yasanın öngördüğü müeyyidenin uygulanabilmesi için “suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı” sorununu çözenin mahkemelerin takdir ve yetkisinde olduğu belirtilmektedir.¹⁶³

¹⁶⁰Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.10.

¹⁶¹Yiğit, **age.**, s.157.

¹⁶²Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.10.

¹⁶³ (Y.11.CD., 10.05.2001, 2001/3928 E.-2001/4697 K. Sayılı Kararı; Y.11.CD., 08.10.2001, 2001/8526 E.-2001/9089 K. Sayılı Kararı) Yiğit, **age.**, s.157.

III. Manevi Unsur (Kusurluluk)

Bir kişi hakkında cezai müeyyide uygulanabilmesi için kanunda yer alan tanıma uyan ve hukuka aykırı bir fiilin bulunması yanında bu hareketin ona şahsen isnat edilebilmesi, yani fiilin faile isnadı kabil olacak şekilde kusurlu olarak işlenmesi gerekmektedir. “Failin kusurlu biçimde hareket etmeye ehil olmasına kusur (isnat) yeteneği, somut olayda kusurlu bir şekilde hareket etmiş bulunmasına da kusurluluk denmektedir. Kusurlulukta bir kimsenin işlediği fiilden dolayı hareketi ile kanun tarafından cezalandırılan netice arasında manevi bağın kurulması gerekmektedir.”¹⁶⁴

Suçun manevi unsuru, isnat yeteneği ve kusurluluktan oluşmakta, kusurluluğun ise kast ve taksir olmak üzere iki unsuru bulunmaktadır.¹⁶⁵

Çift defter tutma suçu yönünden kimlerin isnat yeteneğine sahip olduğu ve dolayısıyla kimlerin cezaya muhatap kılınabileceği hususu çalışmamızın “fail” başlığı altında irdelenmiştir.

Kusurluluk yönünden ise, çift defter tutma suçunun kast veya taksirle işlenip işlenemeyeceğine değinmek gerekmektedir.

5237 sayılı TCK'nın 21/1 maddesinde “suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır.” denmektedir. Bir fiili işlerken kişide kastın olmaması halinde suçun unsurları tamamlanmamış olacağından o kişinin cezalandırılması mümkün olmamaktadır. 5237 sayılı TCK'nın 21/1 maddesinde kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda hareketin de, neticenin de bilinmesi ve istenmesi aranmaktadır.¹⁶⁶ Çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için de suçun kanunda yer alan tanımındaki unsurların fail tarafından bilinerek ve istenerek gerçekleştirilmesi gerekmektedir. 213 sayılı Yasa'nın

¹⁶⁴Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.10.

¹⁶⁵Oktar, **age.**, s.406.

¹⁶⁶Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.256.

359. maddesinde, suçun oluşması için Maliye Bakanlığı ile belge basım anlaşması olmayanların bastığı defter ve diğer belge örneklerinin kullanılması hareketi (VUK M.359/c) dışında “bilerek” ibaresine yer verilmemiş ise de 5237 sayılı Yasa'nın “özel kanunlarla ilişki” kenar başlıklı 5. maddesinde “bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır” hükmüne yer verilmesi ve 213 sayılı Yasa'da da suçta kastın aranmayacağına yönelik herhangi bir hüküm bulunmaması sebebiyle genel hükümler geçerli olmakta ve kast her durumda aranmaktadır.¹⁶⁷

Kaçakçılık suçunun meydana gelmesinde hangi tür kastın aranması gerektiği konusunda; “vergi kaybının aranmadığı, sadece fiilin işlenmesiyle suçun tamamlandığı hallerde genel kastın; suçun işlenmiş sayılması için vergi kaybına yol açmasının da gerekli olduğu hallerde ise, özel kastın varlığının gerekli olduğunu”¹⁶⁸ belirten görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, kaçakçılık suçlarında genel kastın varlığı gerekli ve yeterlidir. Genel kast ise, failin suç için kanunun öngördüğü tanıma uygun hareket ettiğini bilmesi ve istemesidir.¹⁶⁹ Bir başka görüşe göre ise, suçun maddi ve subjektif unsurlarının aranması gerekmektedir.¹⁷⁰ Bir görüş ise, failin çıkar elde etmek kastı ile hareket etmesini aramaktadır.¹⁷¹ Bu görüş bu suçta özel kastın aranmasını öngörür niteliktedir. Ancak yasa metninden bilerek ifadesinin çıkarılması nedeniyle kusurluluk halinin genel hükümlere göre belirlenmesi gerekmektedir. Suçun oluşumu için nasıl ki kast aranmakta ise, vergi suçları bakımından da hareketi bilmek ve sonucu istemek

167Oktar, **age.**, s.407.

168Karakoç, **age.**, s.475.

169Saban, **age.**, s.249; Yiğit, **age.**, s. 159.

170Karakoç, **age.**, s.214.

171Hızlı, **age.**, s.137.

olarak tanımlanabilecek genel kastın bulunması gerekmektedir.¹⁷²

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 21/2. maddesinde “kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemi halinde olası kast vardır.” hükmüne yer verilmektedir. Bu hüküm nedeniyle 5237 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girdiği tarih sonrasında, bir kimsenin doğrudan olmasa da olası kastının varlığı kaçakçılık suçunun manevi unsurunun oluşması için yeterli sayılmaktadır.¹⁷³ Ancak “çift defter kullanmak suçunda fail kanuni defterlere kaydedilmesi gereken işlemleri başka defter, belge ve kayıt ortamlarına kaydederek vergi matrahını azaltma amacına yönelik hareket etmektedir. Bu davranışın amacı hukuka aykırı olan sonucu elde etmektir. Bunun yanı sıra vergi kaçakçılığı suçları açısından ikincil bir sonucun öngörülüp kabullenilmesi de söz konusu değildir. Bu nedenle çift defter kullanma suçunun da olası kastla işlenemeyeceği” söylenebilmektedir.¹⁷⁴

Vergi kaçakçılığı suçları kasten işlenebilmektedir, taksirle işlenmesi mümkün değildir. Taksirli hareketin cezalandırılabilmesi, bu hareketin cezalandırılabilmesi için kanunda açıkça bir hüküm bulunmasına bağlıdır. Kanunda fiilin taksirle cezalandırılacağı açıkça gösterilmemişse o fiilin işlenmesinde taksir bulunması nedeniyle cezalandırılma yoluna gidilememektedir.¹⁷⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde, suçlarda genel kural olan kast yerine taksire yer veren bir özel hüküm bulunmadığından, kaçakçılık fiillerinin taksirle işlenmeleri halinde suç oluşmamaktadır.¹⁷⁶

172Donay, **age.**, s.100.

173Oktar, **age.**, s.408-409.

174Aydoğdu, F. İsmail Hakkı, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası**, Yüksek Lisans Tezi(Yayınlanmamış Eser), 2009.

175Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.12.

176Oktar, **age.**, s.408.

IV. Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık unsuru, suçun oluşumu için aranan bir diğer unsurdur. Fiilin cezalandırılabilmesi için, eylemin hukuka aykırı olması gerekmektedir.

Bir fiilin hukuka aykırı sayılabilmesi için “fiilin ceza hukuku kurallarıyla çelişki halinde bulunması ve aynı fiile ceza hukukunun içinde veya dışında yer alan bir hukuk kuralınca cevaz verilmiş veya bu fiilin yapılması emredilmiş olunmaması”¹⁷⁷ gerekmektedir. Bununla birlikte ceza hukukunca yasaklanmış bir fiilin tüm hukuk düzeni tarafından kabul görmemesi gerekmektedir. “Hukuka aykırılık unsuru, kanuni tipe uygun fiilin aynı zamanda hukuka da (genel hukuk düzenine) aykırı”¹⁷⁸ olmasıdır.

Hukuk aykırılık unsuru kaçakçılık suçları bakımından ayrı bir özellik göstermemektedir.¹⁷⁹

Hukuka aykırılık unsurunu ortadan kaldıran, fiili hukuka uygun hale getiren sebeplere “hukuka uygunluk sebepleri” adı verilmektedir. Bu sebeplerin varlığı fiili hukuken meşru bir hale getirmektedir.¹⁸⁰

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 24 ve devamı maddelerinde, “Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler” başlığı altında hukuka aykırılığı kaldıran nedenler düzenlenmektedir. Suçun hukuka aykırılık unsurunun bir hukuka uygunluk sebebinin varlığıyla hukuka uygun hale gelmesi halinde suç oluşmamaktadır.

Vergi ceza hukukunda suç fiillerini hukuka uygun hale getiren nedenlere yer verilmemektedir.¹⁸¹ 5237 sayılı TCK’da yer alan “kanunun hükmünü icra, yetkili merciin emrini ifa, meşru müdafaa, zorunluluk hali ile hakkın kullanılması ve mağdurun

177Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.13.

178Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.13.

179Oktar, **age.**, s.405.

180Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2005, s.15.

181Bayraklı, **age.**, s.265.

rızası vergi kaçakçılığı suçlarında hukuka uygunluk sebebi teşkil etmez.”¹⁸² Bu nedenle çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda da bu hukuka uygunluk nedenlerinin uygulanması söz konusu değildir.

Zorunluluk halinin, vergi kaçakçılığı suçlarında hukuka uygunluk sebebi oluşturabileceği şeklinde görüşler de bulunmaktadır.¹⁸³ Zorunluluk hali, 5237 sayılı 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 ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.” şeklinde düzenlenmektedir. Mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesi halinde iflas edeceği düşüncesiyle, iflas durumunu önlemek için vergisini ödememesi ve bu düşüncenin sosyal ve siyasi nedenlerle oluşmuş olması durumunda, zorunluluk halinden sözedilebileceği¹⁸⁴ ileri sürülse de bu görüşe katılmak mümkün değildir.¹⁸⁵ Ayrıca 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 223/3-b. maddesinde; yüklenen suçun hukuka aykırı fakat zorunluluk hali etkisiyle işlenmesi durumunda failin kusurunun bulunmaması dolayısıyla ceza verilmesine yer olmadığı kararı verileceği belirtilmiş olup, Yargıtay da zorunluluk halini Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 223/3-b hükmünden hareketle kusurluluğu ortadan kaldıran bir hal olarak değerlendirmektedir.¹⁸⁶ Tüm bu sebeplerden ötürü, zorunluluk halinin de vergi kaçakçılığı suçlarında hukuka uygunluk nedeni olarak kabul edilmesi mümkün olmamaktadır.

¹⁸²Yiğit, **age.**, s.157.

¹⁸³Oktar, **age.**, s.405.

¹⁸⁴Oktar, **age.**, s.405-406.

¹⁸⁵Yiğit, **age.**, s.158.

¹⁸⁶YCGK 26/02/2008 tarih, 2007/1-281 E., 2008/27 K. Sayılı Kararı.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇİFT DEFTER TUTMA SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ ŞEKİLLERİ VE KOVUŞTURMA USULÜ

I. Çift Defter Tutma Suçunun Özel Görünüş Şekilleri

Türk Ceza Kanunu bakımından çift defter tutma suçunun özel görünüş şekilleri teşebbüs, içtima ve iştirak olarak ele alınabilmektedir.

A. Teşebbüs

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 35/1. maddesinde “kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur” hükmüne yer verilmek suretiyle teşebbüsün tanımı yapılmaktadır. 5237 sayılı Yasa'nın 5. maddesi gereğince, vergi suçları yönünden de teşebbüs ile ilgili olarak 5237 sayılı Yasa'nın 35. maddesinde düzenlenen teşebbüs hükmünün uygulanması gerekmektedir.¹⁸⁷

Çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüsün söz konusu olup olamayacağı hususunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, vergi kaçakçılığı fiillerinin bazılarında teşebbüs mümkün görülmele birlikte, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya

1874369 sayılı Kanunla vergi zıyaı suçun oluşumu için şart olmaktan çıkarılmış ve kaçakçılığa teşebbüsü düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle teşebbüs konusunda Türk Ceza Kanunu'nun teşebbüs ile ilgili genel hükümleri geçerli olacaktır. (Eker-Kazancı Behiye/Soyer,Sesim, “Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları”, **Prof. Dr. Yavuz Alangoaya İçin Armağan**, İstanbul, 2007, s.945).

diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiillerinde teşebbüsün mümkün olmadığı belirtilmektedir. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiili ancak tamamlandığı zaman cezalandırılacak eylemlerden olduğundan teşebbüsün söz konusu olmayacağı savunulmaktadır. Bunlar neticesi harekete bitişik suçlardandır ve cezalandırmak için neticenin gerçekleşmesi gerekmektedir.¹⁸⁸

Yine bir görüşe göre, “Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basılması fiilinde teşebbüsün mümkün”¹⁸⁹ olduğu, diğer fiiller açısından teşebbüsün mümkün olmadığı ifade edilmektedir.¹⁹⁰

Bir başka görüş ise, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin teşebbüse müsait olduğunu belirtmektedir.¹⁹¹

Sonuç itibariyle, bizim de katıldığımız görüşe göre, çift defter tutma suçu neticesi hareketten ayrı bir suç olması sebebiyle teşebbüse elverişli değildir. Suçun oluşabilmesi için yasal tanımdaki icra hareketlerinin tamamlanması ve bu suretle suç için aranan bütün unsurların gerçekleşmesi gerektiğinden, çift defter tutma suçunun netice unsuru

¹⁸⁸Donay, **age.**, s.153.

¹⁸⁹Baykara, Bekir, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 106, Ekim, 2001, s. 173.

¹⁹⁰“4369 sayılı Kanun’dan önce VUK 358. madde nedeniyle çift defter kullanma suçuna teşebbüs mümkündü. 4369 sayılı Kanun ile bu madde kaldırılmıştır.” Baykara, Bekir, “**Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?**”, s. 173.

¹⁹¹Kaşıkçı, Mahmut, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999,s.202-207

meydana gelmeden suç oluşmamakta ve faile ceza verilememektedir. Bu nedenle çift defter tutma suçu için teşebbüs mümkün olmamaktadır.

B. İçtima

Kural olarak, kanuni tarifte belirtilen hareketlerin yapılması sonucunda ortaya çıkan her netice farklı bir suçu oluşturmakta ve fail ortaya çıkan netice sayısı kadar suçtan sorumlu tutularak ayrı ayrı müeyyidelerle karşılaşmaktadır. Ancak istisnai olarak, ceza hukukunda suçların içtimaı olarak ifade edilen ve 5237 sayılı TCK'nın 42. maddesinde bileşik suç, 43. maddesinde zincirleme suç ve 44. maddesinde fikri içtima başlıkları altında düzenmiş olan durumlar söz konusu olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçları yönünden içtima ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçları için genel Türk Ceza Kanunu'nun içtimaya ilişkin genel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bununla birlikte 213 sayılı VUK'un "suçlarda birleşme" başlıklı 340. maddesinde vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları ve diğer kanunlarda yazılı cezaların birleştirilemeyeceği belirtilmektedir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da "Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz." hükmü yer almaktadır.¹⁹² Vergi Usul

192 "213 sayılı Yasa'nın 340/2. maddesinin hükmü Kabahatler Kanunu'nun 15/3. maddesi ile çelişmektedir. Gerçekten bu madde: 'bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir. Ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısı ile yaptırım uygulanır.' Bu hüküm aynı fiille iki ayrı ihlal söz konusu olduğunda verilecek tek ceza olgusu bir fikri içtima hali olmasından kaynaklanır. Böylece sadece en ağır fiilden dolayı ceza verilebilmektedir. Ancak herhangi bir nedenle suç nedeni ile ceza verilemiyorsa, bu

Kanunu'nun 367. maddesinin dördüncü fıkrasına göre de 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

1. Bileşik suç

5237 sayılı TCK'nın 42. maddesine göre, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suça *bileşik suç* denmektedir. Maddeye göre bu tür suçlarda içtima hükümleri uygulanmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları, ve dolayısıyla çift defter tutmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçu yönünden bileşik suç söz konusu olmamaktadır.

2. Zincirleme suç

Zincirleme suç, 5237 sayılı TCK'nın 43. maddesinde hüküm altına alınmaktadır. Maddenin birinci fıkrasına göre; bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi halinde bir cezaya hükmedilmekte, ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasına göre; aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da bir cezaya hükmedilmekte, ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılmaktadır.

213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçları, zincirleme olarak işlenebilecek suçlardandır. Yargıtay'ın yerleşik uygulamalarında, bu suça ilişkin her bir takvim yılı itibari ile yapılacak eylemlerin ayrı bir suçu oluşturduğu kabul

durumda sadece kabahatten ceza verilecektir. Halbuki 340. madde aynı zamanda aynı fiille 359. madde ihlal edilmiş ve de vergi cezası söz konusu olmuş ise her iki cezanın da verileceğini öngörmektedir.” Donay, **age.**, s.160.

edilmektedir.¹⁹³ Buna göre her yıla ait fiil için ayrı ayrı ceza tayini gerekmektedir.

Yargıtay kararlarında da belirtildiği üzere aynı vergilendirme dönemi içinde değişik zamanlarda gerçekleştirilecek eylemler ise zincirleme biçimde işlenmiş suçu oluşturmaktadır ve tek bir cezaya hükmedilmesi gerekmektedir.¹⁹⁴ Suçun aynı vergilendirilme döneminde meydana gelen farklı hareketlerle işlenmesi halinde, cezanın 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde düzenlenen "ayrı bentlerde yer alan her bir hareket için mi, yoksa bütün bentlerde yer alan hareketlerin bir hareket sayılarak mı verileceği konusunda ...her bir bentte düzenlenen fiil birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduklarından her bir eylemin ayrı cezalandırılması gerekmektedir."¹⁹⁵ Buna göre defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter , belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek eyleminin bir suç işleme kararının icrası kapsamında bir takvim yılı içerisinde değişik zamanlarda işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

193"Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter , belge veya kayıt ortamlarına kaydetmek eyleminin hem 1994, hem de 1995 yıllarında gerçekleştirildiği anlaşılmasına rağmen iki yerine bir kez uygulama yapılması suretiyle sanığa eksik ceza tayini, Sanığın kabul olunan eylemi 213 Sayılı Kanun'un 359.maddesinin (a) bendinin 1.alt bendine uygun bulunduğu halde 2.alt bendinin uygulanması, yasaya aykırıdır." (Y.11.CD. 02.10.2001 tarih, 2001/8478 E. 2001/8839 K. Sayılı Kararı) Ok-Gündel, **age.**, s.344; Y.11.CD. 12.04.2018 tarih, 2017/8282 E. 2018/3505 K. Sayılı Kararı.

194Y.11.CD. 08.11.2018 tarih, 2016/1804 E. 2018/8932 K. Sayılı Kararı; Y.11.CD. 03.04.2019 tarih ve 2016/6039 E., 2019/3442 K. Sayılı Kararı; Y.11.CD. 02.04.2019 tarih ve 2016/6710 E., 2019/3391 K. Sayılı Kararı.

195Çomaklı-Ak, **age.**, s.242.

3. Fikri İçtima

5237 sayılı Yasa'nın 44. maddesine göre, kişi, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet vermesi halinde bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmaktadır. Bu halde fikri içtima söz konusu olmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları açısından, tek fiille 359. maddenin farklı bentlerindeki suçların işlenmesi halinde veya tek fiille kaçakçılık suçu ile başka bir suçun birlikte işlenmesi halinde, fikri içtima hükümleri uygulanarak, en ağır cezayı öngören suçtan ceza verilmesi gerekmektedir.

C. İştirak

Ceza hukukunda iştirak, “bir suç işleme kararının icrası kapsamında birden fazla kişi tarafından fikir ve eylem birliği içinde birlikte suç işlenmesi”¹⁹⁶ anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun “iştirak” başlıklı 360. maddesi¹⁹⁷ 5728 sayılı Kanunla “cezadan indirim” başlığı altında yeniden düzenlenmiş olup, bu değişiklik sonrası 5237 sayılı Yasa'nın 5. maddesi ve 213 sayılı Yasa'nın 360. maddesi gereği vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak hususunda 5237 sayılı Yasa'nın genel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

5237 sayılı Yasa'nın 40. maddesine göre suça iştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş bir fiilin varlığı yeterli kabul edilmektedir. 5237 sayılı Yasa'da iştirak; faillik

196 Gökçeoğlu, Gamze, “Suça İştirak-Faillik”, erişim: <https://asikogluhukukburosusu.com/suca-istirak-faillik/> (22.10.2019)

197360. maddenin 5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hali:

“Birden fazla kişi 359 uncu maddede sayılan fiillerin icrasına iştirak ettikleri takdirde fiili irtikap edenlerden veya doğrudan doğruya beraber işlemiş olanlardan her biri bundan ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek şartıyla o fiile mahsus ceza ile cezalandırılır. Söz konusu fiilleri işlemeye azmettirenlere de aynı cezalar hükmolünür.”

(TCK m.37), azmettirme (TCK m.38) ve yardım etme (TCK m.38/2) şeklinde düzenlenmektedir.

5237 sayılı Yasa'nın 37/1. maddesinde "suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur." denilmekle müşterek faillik suretiyle iştirak düzenlenmektedir. Buna göre suça katılanlar fiil üzerinde müşterek hakimiyet kurmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında ise suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişinin de fail olarak sorumlu tutulacağı ve kusur yeteneği olmayanları suçun işlenmesinde araç olarak kullanan kişinin cezasında artırım yapılacağı belirtilmektedir. Bu fıkra ile dolaylı faillik suretiyle iştirak hüküm altına alınmakta ve dolaylı failin de asıl fail gibi cezalandırılacağı öngörülmektedir. "Burada kişi suçun icra hareketlerini gerçekleştirmemekle birlikte, bir başkası ve onun hareketi üzerinde etkinlik kurarak icra hareketlerini o kişinin gerçekleştirmesini sağlamaktadır."¹⁹⁸ 5237 sayılı Yasa'nın 38. maddesinde ise "başkasını suç işlemeye azmettiren kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır." hükmü yer almaktadır. Vergi suçu işleme konusunda aklında hiçbir düşünce taşımayan bir kişiyi vergi suçu işlemeye azmettiren işlenen suçun cezası ile cezalandırılmaktadır. 5237 sayılı Yasa'nın 39. maddesinde ise bir diğer iştirak şekli olarak yardım etme düzenlenmektedir. Maddeye göre suç işlemeye teşvik eden veya suç işleme kararını kuvvetlendiren veya fiilin işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat eden ya da suçun nasıl işleneceği hususunda yol gösteren veya fiilin işlenmesinde kullanılan araçları sağlayan ya da suçun işlenmesinden önce veya işlenmesi sırasında yardımda bulunarak icrasını kolaylaştıran kişi işlenen suçtan dolayı yardım eden sıfatıyla sorumlu tutulmakta ve suç için öngörülen cezada indirim yapılmaktadır. "Örneğin ikinci bir defterin nasıl tutulacağını göstermek halinde"¹⁹⁹ suçun nasıl işleneceği konusunda yol göstermek şeklinde yardım

¹⁹⁸Donay, **age.**, s.156.

¹⁹⁹Donay, **age.**, s.157.

etme söz konusu olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında fail, çoğunlukla vergi mükellefi veya sorumlusu olmakla birlikte, bu kişilerin olması zorunlu olmadığı için herkes olabilmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçları özgü suç niteliği taşımamaktadır. Buna göre, 5237 sayılı Yasa'nın 40/2. maddesinde yer alan "Özgü suçlarda, ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişi fail olabilir. Bu suçların işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulur" hükmü vergi suçlarında uygulama alanı bulmamaktadır. Yani, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak eden kişinin de vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması gerekmemektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesinde "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, 213 sayılı Yasa'nın 359. maddesinde yer alan kaçakçılık fiillerinden birine iştirak halinde iştirak eden kişinin cezası 5237 sayılı Yasa'nın iştirake ilişkin hükümleri uyarınca belirlenmekte ve suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde cezalarında yarı oranında indirim yapılmaktadır. "Buradaki menfaatin maddi bir menfaat olması gerekmektedir. Manevi menfaat, örneğin bir kimseye kızgın olma veya ondan intikam alma gibi saikler cezadan indirim yapılması için yeterli değildir. Buradaki menfaat maddi yarar elde etmeye yönelik saikin bulunmasıdır."²⁰⁰ Bu saikin bulunup bulunmadığı, ceza hakimi tarafından tüm kanıtlar değerlendirilerek belirlenmelidir.

200Donay, **age.**, s.157.

II.Çift Defter Tutma Suçunun Kovuşturma Usulü

A. Genel Olarak Çift Defter Tutma Suçunun Kovuşturma Usulü

Ceza hukukunda düzenlenen suçlar ve cezalarının ne şekilde, kim tarafından tespit edilip, nasıl uygulanacağı gibi hususlarda usul hükümleri genel olarak 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer almaktadır. Ancak bazı özel yasalar da usul hükümlerine yer vermektedirler. VUK'un 367. maddesinde de kaçakçılık suçları bakımından özel bir usul düzenlenmektedir. Madde "bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul" kenar başlığını taşımakta olup, buradan hareketle maddenin öngördüğü usuli düzenlemelerin kaçakçılık suçu dışındaki vergi suçlarında uygulanmayacağını söylemek mümkündür.²⁰¹ Bununla birlikte maddenin kenar başlığındaki "bazı" kelimesi bir anlam taşımamakta, maddede yer alan düzenleme tüm kaçakçılık suçları ve dolayısıyla çift defter tutma fiili yönünden de geçerli olmaktadır.²⁰²

VUK 367/1. maddesine göre, yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarının inceleme yaptıkları sırada çift defter tutma fiili de dahil olmak üzere 359. maddede yer alan kaçakçılık fiillerini tespit etmeleri halinde ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya Cumhuriyet başsavcılığına bildirmeleri gerekmektedir. Vergi incelemesine yetkili olan diğer memurların (VUK md. 135'e göre ilin en büyük mal memuru, vergi

201 Ok-Gündel, **age.**, s. 19.

202BAYAR, İbrahim Nihat, **Vergi Kaçakçılığı**, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013, s. 154.

dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar) yaptıkları inceleme sırasında kaçakçılık suçunu tespit etmeleri halinde ise, bu memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir.²⁰³

VUK md. 367/1'de düzenlenen bu husus, VUK md. 359'da düzenlenen kaçakçılık suçları yönünden kamu davası açılabilmesi için bir yargılama şartıdır.²⁰⁴ Bu suçlar yönünden ceza yargılamasının başlayabilmesi için bu koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir.²⁰⁵ Vergi incelemesini yapan memurların tespit ettikleri vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili düzenleyecekleri raporlar düşünce ve yorumlarını içerdiğinden

203Tespit edilen suç fiillerinin savcılığa bildirilmesinde inceleme yapan kişilere göre farklı usuller belirlenmesinin Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı olduğunu belirten görüş için bkz. Doğrusöz, Bumin, "Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa'ya Aykırılığı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 189, Eylül 2008, s. 45-47. Tarafımızca bu hususun Anayasa'ya aykırı olmadığı düşünülmektedir. Şöyle ki vergi incelemesi yapan kişilerin nitelikleri doğrultusunda bildirimde iki farklı usul belirlenerek daha az yetkinliği olduğu düşünülen kişilerce yapılan incelemeler yönünden ikinci bir denetim mekanizması öngörülmüştür. Burada kanun koyucunun inceleme sonuçları nedeniyle doğabilecek mağduriyetleri gidermeyi amaçladığı düşünülmektedir. Burada düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığından ziyade yükümlülerin gereksiz yere yargılanmalarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Ancak bildirim farklı usulle yapılması mağduriyetleri önlemede yeterli olmayacaktır. Yeterli bilgi donanımına sahip personel yetiştirilmesi ve vergi ceza yargı organlarında yapılacak düzenlemelerle bu sorunun çözüme kavuşabileceği tarafımızca düşünülmektedir.

204Eker Kazancı-Soyer, **age.**, s.945.

205Yurtcan, Erdener, **Ceza Yargılaması Hukuku**, İstanbul, 2005, s. 226 Vd.

“mütalaa” olarak adlandırılabilir. ²⁰⁶ Bu nedenle 367. maddede yer alan yargılama şartına “mütalaa şartı”²⁰⁷ da denilebilir. ²⁰⁸ 367. maddede düzenlenen bu muhakeme şartı, dava şartıdır. ²⁰⁹ Bu koşul gerçekleşmeden dava açılması halinde ²¹⁰ dava şartı tamamlanabilecek ise mahkemenin durma kararı vermesi ve dava şartının gerçekleşmesini beklemesi gerekmektedir. ²¹¹ “Dava şartının yerine getirilememesi ya da

206 Karakoç, Yusuf, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 174, Şubat, 1996, s. 144.

207 Mütalaa şartının Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz yoluyla başvuru yapılmış ve Anayasa Mahkemesi, 17.03.1992 tarih ve E. 1992/21, K. 1992/19 sayılı kararı ile VUK’un 367. maddesini değiştiren 2686 sayılı Kanun’un Milli Güvenlik Konseyi tarafından çıkarıldığı ve Anayasa’nın geçici 15. maddesinin son fıkrasına istinaden Anayasa’ya aykırılığının iddia edilemeyeceği gerekçesiyle davanın esasına girmeden yetkisizlik yönünden başvuruyu reddetmiştir. Sonrasında Anayasa’nın geçici 15. maddesinin son fıkrası 17.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

208 Ok-Gündel, **age.**, s. 21; Yiğit, **age.**, s.172.

209 Y.11. CD. 24.10.2007 tarih ve 2007/6672 E., 2007/7037 K. sayılı kararı.

210 “..açık hüküm karşısında Defterdarlığın mütalaa alınmadan, mal müdürlüğünün C.Savcılığına başvurmasının yeterli olmadığı ve kamu davasının usulüne uygun açılmadığı gözetilmeden ve bu noksanlıklar tamamlanmadan duruşmaya devamla yazılı şekilde karar verilmesi Kanuna aykırı...” Y.9.CD. 28.11.1980 tarih ve 1980/4596 E., 1980/4643 K. Sayılı kararı; Y. 9. CD. 18.06.1980 tarih ve 1980/2740 E., 1980/2715 K. Sayılı kararı (Hızlı, **age.**, s.55).

211 “..sanık hakkında vergi matrahını azaltacak şekilde kayıtlarını başka defter ve belgelere kaydetmek eylemine iştirak suçuna ilişkin vergi suçu raporu ile mütalaa

mevcut olmaması halinde ise, soruşturma evresinde takipsizlik kararı verilmesi; kovuşturma evresinde”²¹² ise düşme kararı verilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesini yapan memurların inceleme sırasında tespit ettikleri suça ilişkin olarak dava şartı niteliğinde kabul edilebilecek mütalaanın yazılı olması gerekmektedir.²¹³

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler dışındaki kişilerce yapılan tespitlerin “defterdarlık mütalaası ile birlikte olsa dahi savcılığa gönderilmesi halinde savcılığın bunu ihbar olarak değerlendirerek vergi incelemesi yapılmak üzere vergi dairesine”²¹⁴ göndermesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin suç tespitinin savcılığa bildirilmesi sadece suçu işleyen kişiler yönünden dava şartı olarak aranmakta, suça iştirak edenler yönünden bu dava şartı aranmamaktadır.²¹⁵

Kanun suçun tespiti yönünden vergi incelemelerine büyük önem vermektedir. Vergi incelemelerinin dava şartı olarak aranması hususu, vergi kaçakçılığı suçlarının teknik

düzenlenmediği ve suç duyurusunda bulunulmadığının anlaşılması karşısında; sanık hakkında bu suçtan derhal beraat kararı verilmesi gerektiği CMK’nın 223/9 maddesine göre durma ya da düşme kararı verilemeyeceği cihetle tebliğnamedeki bozma isteyen düşünceye iştirak edilmemiştir.” Y.11.CD. 14.12.2017 tarih ve 2017/11782 E., 2017/8984 K. Sayılı kararı

212 Ok-Gündel, **age.**, s. 21.

213 Y.9.CD. 18.01.1990 tarih ve E. 1989/3649, K. 1990/266 sayılı kararı (Çetinkaya, Mehmet, “Ceza Mahkemelerinde Yargılanabilecek Vergi Suç ve Cezaları”, **TBB Dergisi**, Sayı 2, 1991, s. 197).

214Erman, **age.**, s. 13.

215Ağar, Serkan/Ergür, Hilmi, “Vergi Kaçakçılığına İştirakte Mütalaa Şartı Kaldırıldı!”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 39, Mart, 2008, s. 43.

inceleme gerektiren suçlar olarak kabul edilmesi ve ceza yargılamasına başlanmadan önce suçun oluşup oluşmadığının konunun uzmanlarınca değerlendirilmesi gerektiğinin düşünülmesiyle ilintilidir.²¹⁶ Gerçekten de vergi mevzuatlarının ve vergi suçlarının kendine has yapısı nedeniyle suçun oluşup oluşmadığının değerlendirilmesinde teknik bir inceleme yapılması gerekmektedir. Tarafımızca değerlendirildiği üzere burada önem arzeden husus incelemeyi yapabilecek kişilerin hangi niteliği taşımaları gerektiğidir. Kanunun inceleme yetkisi verdiği kişilerde nitelik olarak ayrıca hukuk bilgisi aranmamaktadır. Bir suçun tespiti için genel ceza hukuku prensipleri ışığında suçun unsurlarının somut olayda oluşup oluşmadığının, yani olayın tipe uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmekte ve bu da ancak hukuk bilgisi ile mümkün olabilmektedir. Kaçakçılık suçları yönünden ise Kanun'un belirttiği incelemeye yetkili kişilerin hukuki değerlendirmeyi yapabilecek yeterliliklerinin olup olmadığı aranmamaktadır. Hukuk nosyonundan uzak kişilerce hukuki bir değerlendirme yapılmaksızın yapılacak suç tespiti ise vergi incelemelerinin dava şartı olarak kabul edilmesinin gerekçesine aykırı bir durum oluşturabilecektir. Şöyle ki hukuki değerlendirmeden yoksun bir suç tespiti ile savcılığa bildirimde bulunulması halinde savcılık suçun oluşup oluşmadığını ceza hukuku prensipleri doğrultusunda değerlendirdiğinde suçun oluşmadığı kanaatine varır ise, kişi gereksiz yere adli makamların önüne çıkmış olacaktır. Bunun önüne geçilebilmesi için vergi incelemesi yapacak kişilerin suç tespitlerinin ceza hukuku temeline dayandırılması gerekmektedir. Bu da ancak vergi incelemelerine hukuki bilgi sahibi kişilerin katılımı ile mümkün olabilecektir. Bunun bir başka sonucu olarak, vergi incelemesine yetkili kişilerin suç tespitine ilişkin raporları yargı mercilerine intikal ettiğinde soruşturma ya da kovuşturma aşamasında vergi suçunun oluşup oluşmadığına ilişkin bilirkişi raporları alınabilmektedir. Bu halde de savcı ya da hakimlerin hukuki bilgisi bulunmasına

²¹⁶Hızlı, **age.**, s.56.

karşılık yeterli teknik bilgiye sahip olmamaları sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorun ise ancak müstakil vergi ceza mahkemelerinin kurulması ve teknik bilgiye sahip yargı mensuplarının görev yapması ile çözülebilecektir. Yani her durumda hukuki bilgi ile teknik bilginin bir arada bulunması ile suçun tespiti ve adil bir yargılama mümkün olabilecektir.

VUK 367/2. maddesinde ise, “359. maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.” hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, savcılık kaçakçılık suçunun işlendiğini kendisi tespit ederse ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Savcılığın suçu öğrenmesi halinde doğrudan soruşturma yapma yetkisi bulunmamaktadır. VUK md. 367/3’te kamu davasının açılmasının, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine kadar erteleneceği belirtilmektedir.²¹⁷ Yapılan inceleme ile suçun işlendiğinin tespit edilmesi halinde bu husus Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Ancak savcılık bildirilen mütalaa ile bağlı değildir.²¹⁸ İnceleme sonucu vergi suçu raporu ile suçun oluştuğu bildirilse dahi savcılık ceza hukuku bağlamında suçun oluşmadığı gerekçesiyle kovuşturmaya yer olmadığına karar verebilecektir. İnceleme sonucu suçun oluşmadığının bildirilmesi halinde ise, dava şartı gerçekleşmediğinden savcılık artık soruşturmaya devam edemeyecektir. Bu durumda savcılık inceleme sonucunda bildirilen görüşle bağlı tutulmaktadır ve savcılığın resen soruşturma yapma yetkisi bulunmamaktadır. Bu halde suç teşkil eden bir fiilin inceleme yapan kişilerce suç teşkil etmediğinin bildirilmesi ile yargılanmasının önüne geçilmektedir. Suç teşkil eden

217Y.11.CD., 28.06.2001 tarih ve 2001/6327 E., 2001/7396 K. Sayılı kararı (Ok-Gündel, *age.*, s. 287).

218Karakoç, “**Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması**”, s. 147.

fiillerin bu şekilde yargı dışına çıkarılmasının ancak savcılıklara resen soruşturma yapabilme yetkisi verilmesi ile çözümlenebileceğini düşünmekteyiz.

VUK 367/4. maddesinde ise, 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesinin, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmektedir. Ancak 5728 sayılı Yasa ile değişik 359/3. maddesinde kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanmasının 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmektedir. Bu nedenle 359. madde gereğince ceza uygulanması halinde artık ayrıca usulsüzlük cezası uygulanması mümkün olmamaktadır.²¹⁹

B. Görevli Mahkeme

Çift defter tutmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçları ceza mahkemelerince yargılanmayı gerektiren adli nitelikte suçlardandır. Adli nitelikteki bu suçlar yönünden görevli mahkemenin neresi olacağı 07.10.2004 tarih ve 25606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun’da düzenlenmektedir. 5235 sayılı Kanun’un 14. maddesi gereği mahkemelerin görevlerinin belirlenmesinde ağırlaştırıcı veya hafifletici nedenler gözetilmeksizin kanunda yer alan suçun cezasının üst sınırı göz önünde bulundurulacağı belirtilmektedir. Çift defter tutma suçunu düzenleyen VUK 359. maddesinde bu suç için cezanın üst sınırı üç yıl olarak düzenlenmektedir. Tüm bu hususlar bir arada değerlendirildiğinde asliye ceza mahkemelerinin görevini düzenleyen 5235 sayılı Kanun’un 11. maddesi gereği çift defter tutmak suretiyle işlenen kaçakçılık suçları yönünden görevli mahkeme asliye ceza

²¹⁹Aslan, Memduh, **Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ekim, 2008, s.36.

mahkemeleri olmaktadır.²²⁰

C.Ceza Mahkemesi ile Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi

VUK'un 367. maddesinin son fıkrasında "Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hakimini bağlamaz." hükmü yer almaktadır. Bir görüşe göre, bu hüküm mahkeme kararları arasındaki etkileşime ilişkin olmayıp, hükümde ceza mahkemeleri ve vergi idaresi arasındaki ilişki düzenlenmektedir.²²¹ Hükme göre, ceza mahkemelerince verilecek kararlar ile idari nitelikteki vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin kararlarının birbirleri yönünden bağlayıcılıkları bulunmamaktadır.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası suçun unsuru olarak vergi ziyayı suçun aranmadığından vergi ziyayı meydana gelmese bile suç oluşmaktadır. Buradan hareketle de vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin kararlarının ceza hakimini bağlamayacağı söylenebilmektedir.²²² Ceza mahkemelerince suçta mütalaa şartının ya da manevi unsurun bulunmadığından bahisle beraat kararı verilmesi halinde bu karar vergi dairesini bağlamamaktadır.²²³ Buna karşılık, fiilin suç olmaktan çıkarılması söz

220Y.11.CD., 22.10.2001 tarih ve 2001/9151 E., 2001/9744 K. Sayılı kararı (Parlar-Hatipoğlu, **age.**, s.190.

221Akkaya, Mustafa, "Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme", **AÜHFD**, Cilt 49, Sayı 1-4, s. 85-96.

222 Donay, **age.**, s. 83.

223 Çavuş, Adnan, "Vergi Usul Kanunu'nun 367. Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararı ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 95, Kasım,

konusu ise, ceza mahkemelerince verilecek karar vergi idaresi yönünden bağlayıcı olmaktadır.²²⁴

VUK 377/1. maddesine göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedirler. Bu halde ayrıca kaçakçılık suçu nedeniyle ceza mahkemelerinde dava açılması da söz konusu olabilmektedir. Bu durumda vergi mahkemesi ve ceza mahkemesindeki yargılamalar birbirinden bağımsız olarak devam etmektedir.²²⁵ Ceza yargılamasında maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi adına ceza mahkemelerinin delilleri serbestçe araştırmak ve takdir etmek yetkisi bulunmaktadır.²²⁶ Bu yetki sebebiyle de vergi mahkemesi kararlarının ceza mahkemesi yönünden bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Kaçakçılık suçu sebebiyle kesilen vergi cezasının kaldırılması talebiyle vergi mahkemesine açılan davanın reddedilmesine karşılık ceza mahkemesince kastın yokluğu sebebiyle beraat kararı verilebilmektedir.²²⁷ Bu şekilde vergi mahkemesi ile ceza mahkemesinde birbirinden bağımsız yürüyen yargılamalarda birbiriyle çelişen kararlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin vergi mahkemesi kasıt unsurunu vergi ziyayı cezasının üç kat uygulanması ile ilgili olarak değerlendirirken, ceza mahkemesi kast unsurunu suçun kanuni tipi ve öngörülen hürriyeti bağlayıcı ceza yönünden

2000, s. 205; Yiğit, **age.**, s. 180.

224Donay, **age.**, s. 81.

225Aslan, **age.**, s.36.

226“... Vergi Mahkemeleri ve Danıştay kararlarının delilleri serbestçe araştırmak ve takdir etmek ilkesini uygulayan ceza hakimini bağlamayacağı gözetilmeden...” Y.11.CD., 17.10.2001 tarih ve 2001/8869 E., 2001/9594 K. Sayılı Kararı; Y.11.CD., 12.02.2002 tarih ve 2002/210 E., 2002/1160 K. Sayılı Kararı (Ok-Gündel, **age.**, s.296,304).

227Yiğit, **age.**, s. 180.

değerlendirmektedir.²²⁸

Ayrıca VUK md. 344/2 gereğince VUK md. 359'da yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde VUK md. 344/1'de düzenlenen vergi ziyayı cezasının üç kat uygulanabilmesi için kaçakçılık suçu yönünden ceza mahkemesince verilmiş ve kesinleşmiş bir mahkumiyet hükmü olması gerekmektedir. Bu halde de ceza mahkemesi kararı vergi mahkemesi yönünden bağlayıcı olmaktadır.²²⁹

228Aslan, **age.**, s.37.

229Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, s.478.

SONUÇ

Kamu gelirlerinin çok önemli bir bölümü, tahsil edilen vergilerden sağlanmakta olup, devlet daha fazla vergi toplama çabasında iken, kişiler daha az vergi ödeme eğilimindedirler. Verginin ödenilirliğini sağlamak amacıyla, çalışmamızda da görüldüğü üzere, vergi yasalarında çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan her değişiklik, uygulamada ortaya çıkan sorunlar ve günün koşullarına uyum sağlama bakımından, yetersiz kaldığı ölçüde yeni bir değişikliği beraberinde getirmiştir. "Vergi hukuku dinamik bir hukuk dalıdır. Sürekli değişmekte ve gelişmektedir. Bu hukuk dalında özellikle ülkemiz açısından kanun değişiklikleri sık bir şekilde söz konusu olmaktadır. Ancak kanun değişiklikleri çok dikkatli ve özenli bir şekilde yapılmalıdır. Ayrıca kanun değişikliklerinde, bilimsel çalışmaların sürekliliğinin devamı, uygulamada karışıklık ve sorunlar çıkmaması için, kanun sistematüğının bozulmamasına dikkat edilmelidir."²³⁰ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ulusal yasalar karşısında Anayasa'nın 90. maddesinden kaynaklanan üstünlüğü²³¹ nazara alındığında kanun değişikliklerinde Sözleşme'nin ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin konuyla ilgili kararlarının da gözardı edilmemesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden de bir çok kanun değişikliği yapılmış olup, son olarak bu suçlar ile ilgili düzenlemeye 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer verilmiştir. Ancak bu suçları düzenleyen madde hükümlerinde çok sayıda değişiklik yapılması uygulamada hangi kanun metninin yürürlükte olduğu hususunda kafa karışıklıklarına neden olabilmektedir. Oysa ki ceza hukukunun genel sistematüğinde ve dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçları bakımından da kanunilik ilkesinin

²³⁰ÜSTÜN, **agm.**, s.322.

²³¹Tezcan,Durmuş, "AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı" 138 Yıl (2006) İdari Yargı Sempozyumu, Ankara, 11.05.2006, **Prof. Dr. Turgut Akıntürk'e Armağan**, Beta Yayınevi,Ankara,2008.

gereği olarak, kişinin gerçekleştirdiği eylem nedeniyle karşılaşıacağı yaptırımı önceden bilmesi gerekmektedir. Ayrıca çift defter tutmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunda tutulması zorunlu defter, belge ve kayıtlar konusunda kanunda olmayan, ancak Maliye Bakanlığı'nın yetkisine dayanarak zorunlu hale getirdiği bir belge veya kaydın dahi ikinci bir kayıt olarak tutulması halinde bu suç gerçekleşmiş sayılacağından bu husus kişiler yönünden bir takım belirsizliklere ve kanunilik ilkesinin tam anlamıyla uygulanamamasına neden olabilmektedir.

213 sayılı Yasa'nın 359/1-a maddesinde çift defter tutma suretiyle kaçakçılık suçunu kimlerin işleyebileceğine dair açıkça bir düzenleme bulunmamakta ve bu husus suçun özgü suç olup olmadığı yönünde bazı tartışmalara neden olmaktadır. Genel ceza kanunu ilkeleri uyarınca bu suçun faili, çoğunlukla vergi mükellefi veya sorumlusu olmakla birlikte, herkes olabileceğinden suçun özgü suç olmadığı sonucuna ulaşılabilmekte ise de bu hususta açıkça bir düzenleme yapılması tartışmaları da önleyecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda kamu düzenini normal zedeleyen fiiller (çift defter tutma suçu da dahil) için öngörülen hapis cezasının alt sınırı 18 aya yükseltilerek, TCK'da tanımlanan kısa süreli hapis cezası kapsamı dışına çıkarılmış ve böylece hapis dışındaki bir yaptırıma dönüştürülmesi önlenerek, vergi kaçakçılığında caydırıcılığın güçlendirilmesi amaçlanmıştır.²³² Ancak bu durum suç için faile uygulanacak cezayı tayin edecek olan hakimın takdir yetkisini kısıtlamaktadır. Şöyle ki çift defter tutma suçu bakımından suçun kanuni tarifinde defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunudoğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenlerin cezalandırılacağı belirtilmiş olup, yasa koyucu burada sadece vergi matrahının azalmasını öngörmekte ve bu matrah azalmasının miktarını belirtmemektedir. Bu nedenle matrahta azalma ne kadar olursa

232Çomaklı-Ak, **age.**, s.284.

olsun suç meydana gelmektedir. Ancak burada faile uygulanacak cezayı belirlemekte hakime büyük görev düşmektedir. Yasa metninde suç için öngörülen cezadaki makas aralığının darlığı ve alt sınır olarak öngörülen ceza miktarı dikkate alındığında kayba uğratılan vergi matrahının çok düşük olması halinde failin cezası eylemine oranla yüksek kalabilecektir. Bu nedenle failin eylemi için ceza miktarı belirlenirken Yasada öngörülen makas aralığının artırılması ve cezanın alt sınırının azaltılması daha hakkaniyetli bir ceza belirlenmesini sağlayabilecektir.

“Vergi kaçakçılığı suçlarının tamamı için vergi ziyai şartının kaldırılması da doğru olmamıştır. Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme suçunda suçun oluşumu için vergi ziyai şartı aranmalıdır.”²³³

Çift defter tutma suretiyle kaçakçılık suçu için kanunda açıkça manevi unsur olarak kastın aranıp aranmayacağı belirtilmediğinden bu husus da tartışmalara yol açmakta ve genel ceza hükümlerine göre sonuca ulaşılabilir. Ayrıca vergi ceza hukukunda suç fiillerini hukuka uygun hale getiren nedenlere de yer verilmemektedir. Suçun özel görünüş şekilleri açısından da vergi ceza hukukunda yeterli düzenlemeler bulunmamaktadır. Bu suçların kendilerine özgü nitelikleri bakımından genel ceza hukuku hükümlerinin birebir uygulanması her zaman mümkün olamamaktadır. Bu nedenle çift defter tutma suretiyle kaçakçılık suçu da dahil vergi suçları yönünden vergi ceza hukukunda bu suçların niteliklerine uygun düzenlemelere yer verilmesi gerekmektedir. Vergi ceza mevzuatı, çağın gerekleri ile ekonomik ve toplumsal yapıya uygun, hukuki güvenliği sağlayacak nitelikte ve genel ceza hukuku ilkeleri doğrultusunda ve fakat kendine özgü yapısı dikkate alınarak düzenlenmelidir.

Vergi kaçakçılığı suçları hali hazırda asliye ceza mahkemelerinin görev alanına girmekte ve bu konuda ihtisas mahkemeleri bulunmamaktadır. Yargı alanında vergi

233Aydoğdu, age., s.145.

suçları bakımından da ihtisas mahkemelerinin kurulması ve bu mahkemelerde konusunda uzman hakimlerin görev yapması, ve hatta kanun metinleri yapılırken uygulamada meydana gelebilecek sorunların tespiti bakımından konusunda uzman hakimlerden de görüş alınması halinde vergi ceza hukuku ve vergi ceza yargılaması sağlıklı bir temele oturabilecek ve aksaklıklar en aza indirilebilecektir.



ÖZET

Devletlerin en önemli gelir kaynaklarından biri vergilerdir. Kamu giderlerinin finansmanında vergiler önemli bir yer tutmaktadır. Buna karşılık vatandaşlarda mali varlıklarını korumak adına vergiye karşı bir tutum gelişmektedir. Bu tutum vergiyi doğuran olayı meydana getiren eylemlerden kaçınma ya da yasal olmayan yollara başvurarak vergi kaçırmak şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Yasal olmayan yollara başvurarak vergi kaçırma fiillerini önlemek amacıyla bu fiillere karşılık bazı yaptırımlar öngörülmektedir. Ülkemizde de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı fiilleri ve bu fiiller için öngörülen yaptırımlar düzenlenmektedir. Bu tez çalışmasının konusunu da bu maddede düzenlenmiş olan ve çift defter tutma suçu olarak da adlandırılan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayıt edilmesi suretiyle işlenen kaçakçılık suçu ve bu suçun ceza hukukundaki genel suç teorisinde yer bulan suçun unsurları yönüyle değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi suç ve cezalarına genel olarak değinilmiş ve mali nitelikli suçlar ve cezalar ile ceza hukuku anlamında suçlar ve cezalar ayrımı irdelenmiş, Türk hukukunda çift defter tutma suçunun nedenleri ve Türkhukukunda çift defter tutma suçunun tarihsel gelişimi değerlendirilmiştir. İkinci bölümde, Türk Ceza Kanunu suç teorisi açısından çift defter tutma suçunun unsurları incelenmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde, çift defter tutma suçunun özel görünüş biçimleri ile kovuşturma usulüne değinilmiştir. Son olarak ise, çift defter tutma suçu ile ilgili değerlendirme yapılmış ve önerilere yer verilmiştir.

ABSTRACT

Taxes are one of the most important source of public revenue. Taxes take an important place at the funding of public expenses. On the other hand, the citizens have a behavior against the taxes to protect their assets. This behavior occurs as avoidance from taxable events, or as evading tax illegally. Governments take measures to avoid the tax evasion. In Turkey, tax evasion acts and corresponding sanctions are systematically legislated as in 359th article of Tax Procedure Law by number 213. This study is about the tax evasion guilt that is committed by recording the accounts and transactions that need to be recorded in the books, in other books, documents or other recording media, in whole or in part, as a result of the reduction of the tax base and the components of this crime in terms of criminal law's general principles.

This study consists of three chapters. In first chapter, tax offences and sanctions are mentioned generally and the division of financial offences/punishments and criminal offences/punishments is examined. And the reasons of double bookkeeping crime in Turkish Tax Law and the historical development of double bookkeeping crime in Turkish Tax Law are evaluated. In second chapter, the components of double bookkeeping crime in terms of Turkish Criminal Law's general principles are explained. In third chapter, the special affects and the prosecution procedure of double bookkeeping crime are examined. Finally, the evluations and the suggestions about double bookkeeping crime in terms of Turkish Tax Law are explained.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- Aksoy, Şerafettin, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010
- Artuk, Mehmet Emin/Gökçen, Ahmet/Alşahin, M.Emin/ Çakir,Kerim, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Kitabevi, Ankara,2017
- Aslan, Memduh, Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ekim, 2008
- Bakıcı, Sedat, 5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Genel Hükümleri, Ankara 2008
- BAYAR, İbrahim Nihat, Vergi Kaçakçılığı, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013
- Bayraklı, Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Afyon,1996
- Candan, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1995
- Centel, Nur/Zafer, Hamide/Çakmut, Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 5.Baskı, İstanbul, 2005
- Çomaklı, Şafak Ertan, Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı, Savaş Yayınevi, Ankara 2008
- Çomaklı, Şafak Ertan, Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç, Ankara, 2008
- Çomaklı, Şafak/Ak, Ahmet, Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum Barosu Yayınları, Erzurum 2013

- Donay, Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, BetaYayınevi, İstanbul, 2008
- Dönmezer, Sulhi/Erman, Sahir, Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku, Cilt: I
- ERMAN, Sahir, Vergi Suçları, İ.Ü.Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi, İstanbul, 1988
- Eyüpgiller, Saygın, Teoride ve Uygulamada Vergiden Kaçınma, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003
- Gerek,Şahnaz/Aydin, Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Kitabevi Yayınları, Ankara, 2005
- HIZLI, Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984
- Kangal, Zeynel T., Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003
- Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin 5. Baskı, Ankara, 2011
- KIZILOT, Şükrü/TAŞ, Metin, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011
- Kocahanoğlu, Osman Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, 2. Baskı, İstanbul 1983
- Küsmenoğlu, İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi İkinci Kitap(1980'den 2010'a), Ankara, 2010.

- Mutlu, Abdullah, Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/390, Ankara, 2009
- MUTLUER, M. Kamil, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Ocak 2006
- Ok, Sinan/ Gündel, Ahmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayıncılık, 2002
- Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 2008
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim, 2008
- Özen, Mustafa, Vergi Suçları Ve Kabahatleri, Adalet Yayınevi, Temmuz, 2018
- Parlar, Ali/Hatipoğlu, Muzaffer, Açıkamalı-İçtihatlı Özel Ceza Yasaları Uygulamasında Ekonomik Ve Ticari Suçlar, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005
- Saban, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Baskı, Nisan 2009, İstanbul
- Somuncu, Ahmet, Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeni, Seçkin Yayıncılık, Kayseri 2014
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005
- ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Kitabevi, 10. Baskı, 2017
- ŞENYÜZ, Doğan,/YÜCE, Mehmet,/GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011
- Tosun, Öztekin, Hileli Vergi Suçları, Baha Matbaası, İstanbul, 1962

- Vergi Usul Kanunu Ve İzahları, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları No:4, Güney Matbaacılık, Ankara, 1949
- Yiğit, Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart 2004
- Yurtcan, Erdener, Ceza Yargılaması Hukuku, İstanbul, 2005

Makaleler:

- Ağar, Serkan/Ergür, Hilmi, “Vergi Kaçakçılığına İştirakte Mütalaa Şartı Kaldırıldı!”, Mali Pusula Dergisi, Sayı: 39, Mart, 2008
- Akkaya, Mustafa, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, AÜHFD, Cilt 49, Sayı 1-4
- Baykara, Bekir, “Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 106, Ekim, 2001
- Baykara, Bekir, "Vergi Ziyat Suçunda Manevi Unsur", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 279, Kasım 2004
- Çavuş, Adnan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Ceza", Yaklaşım Dergisi, Sayı:103, Temmuz 2001
- Çavuş, Adnan, “Vergi Usul Kanunu’nun 367. Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararı ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 95, Kasım, 2000
- Çetinkaya, Mehmet, “Ceza Mahkemelerinde Yargılanabilecek Vergi Suç ve Cezaları”, TBB Dergisi, Sayı 2, 1991

- Doğrusöz, Bumin, “Vergi Suçlarında Bildirim Usulünün Anayasa’ya Aykırılığı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 189, Eylül 2008
- Eker Kazancı, Behiye/Soyer,Sesim, “Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Prof. Dr. Yavuz Alangoya İçin Armağan, İstanbul, 2007
- İnal,A. Metin/Sofuoğlu, Ahmet, “4108 sayılı Kanunla Değişik Ceza Yargılamasına Tabi Vergi Kaçakçılık Suç ve Cezası Üzerine Düşünceler”, Manisa Barosu Dergisi, Yıl 15, Sayı 56 (Ocak 1996)
- İnal,A. Metin/Sofuoğlu, Ahmet, "VUK 344. Maddenin 4108 Sayılı Kanun Çerçevesinde Değerlendirilmesi", İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, 37. Seri, 1997
- Kangal, Zeynel T., “Yeni Türk Ceza Hukuku’nda Tüzel Kişiler”, Hukuki Perspektifler Dergisi, Temmuz 2007
- Karakoç, Yusuf, “Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 174, Şubat, 1996
- Karakoç, Yusuf, “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu Kitabı, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 10-14 Mayıs 2004
- Narter, Recep/Sarıcaoğlu, Ercan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Kabahatlerinde ve Suçlarında İctima", EÜHFD, C. XVII, S. 1-2, 2013
- Şirin, Mehmet, "Vergi Usul Kanununun Ceza Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:206, Ekim, 1998

- Tezcan,Durmuş, "AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı" 138 Yıl (2006) İdari Yargı Sempozyumu, Ankara, 11.05.2006), Prof. Dr. Turgut Akıntürk'e Armağan, Beta Yayınevi,Ankara,2008
- Toroslu, Nevzat, “Suçların Tasnifi Sorunu ve Taksirli Suçlar İle Kabahatler Konusundaki Bazı Eğilimler, Değişen Toplum ve Ceza Hukuku karşısında TCK.nun 50 Yılı ve Geleceği”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ceza Hukuku ve Kriminoloji Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1977
- Üstün, Ümit Süleyman, "Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 3-4, 2001

Tezler:

- Aydoğdu, F. İsmail Hakkı, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Cezası, Yüksek Lisans Tezi(Yayınlanmamış Eser), 2009
- Karabacak, Yakup, Vergi Kaçakçılığı Ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi(Yayınlanmamış Eser), Adana, 1997
- Kaşıkçı, Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999
- KONUKCU-ÖNAL, Debi, “Türkiye’de Ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi Ve Analizi“, Doktora Tezi (Yayınlanmamış Eser), Ankara, 2011

İnternet Kaynakları:

- Batun, Mehmet, "Kaçakçılık Suçlarında İştirak, Birleşme ve Tekerrür", erişim: <http://www.ozdogrular.com/content/view/13314/> (09.09.2019)

- Çetinkaya, Mehmet, "Ceza Mahkemelerinde Yargılanabilecek Vergi Suç ve Cezaları", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 1991/2,s.187-213, erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m1991-19912-1007> (12.08.2014)
- Erdem, Tahir, "Vergi Cezalarına Rötüş", Dünya Gazetesi, 08.02.2008, erişim: http://www.muhasabenet.net/mh_0802_vergi%20cezalarina%20rotus.html (09.09.2019)
- Erkiner, H.Kısmet, "Hileli Vergi Suçu", erişim: Http://www.arastirmax.com/en/system/files/dergiler/140013/makaleler/18/2/aras_trmx_140013_18_pp_221-264.pdf (27.08.2019)
- Erman, Sahir, "**Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler**", erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7565> (22.09.2019)
- GERÇEK, Adnan, "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Cezalarının Durumu" , erişim: <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=287#.XXae4fZuJPY> (09.09.2019)
- Gökçeoğlu, Gamze, "**Suçta İştirak-Faillik**", erişim: <https://asikogluhukukburosusu.com/suca-istirak-faillik/> (22.10.2019)
- Tezcan, Keramettin, "Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", erişim: <http://d.ogren-sen.com/ekonomi/4607/index.html>, (09.09.2019)
- Vergi Usul Kanununun Bâzı Maddeleri İle Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına Ve Bu Kanuna Bâzı Maddeler Ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun Tasarısı Ve Geçici Komisyon

Raporu,eriřim:Http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c00
9/tbmm09009099ss0232.pdf (09.09.2019)

Yargı Kararları:

- Anayasa Mahkemesi 06.06.1991 tarih ve 1990/35 E., 1991/13 K. Sayılı Kararı
- Anayasa Mahkemesi 12.10.2000 tarih ve 24198 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 07.06.1999 tarih ve 1999/10 E., 1999/22 K. Sayılı Kararı
- Antalya BAM.10.CD, 2018/610E., 2019/111K. Sayılı Kararı.
- D.3.D., 23.10.1989 tarih, 1989/2368 E., 1989/286 K. Sayılı Kararı
- D.7.D., 16.05.1990 tarih, 1988/3582 E., 1990/1323 K. Sayılı Kararı
- D.7.D. 19.04.2006 tarih, 2005/4329 E., 2006/1276 K. Sayılı Kararı
- Y.9.CD. 28.11.1980 tarih ve 1980/4596 E., 1980/4643 K. Sayılı kararı
- Y.9.CD. 18.06.1980 tarih ve 1980/2740 E., 1980/2715 K. Sayılı kararı
- Y.9.CD. 18.01.1990 tarih ve E. 1989/3649, K. 1990/266 sayılı kararı
- Y.9.CD., 26.10.1990 tarih, 1990/2636 E., 1990/3461 K. Sayılı Kararı
- Y.9.CD, 31.03.1993 tarih, 1993/590 E., 1993/1601 K. Sayılı Kararı
- Y.9.CD, 24.02.1994 tarih, 1994/119 E., 1994/968 K. Sayılı Kararı
- Y.9.CD, 07.04.1994 tarih, 1994/1159 E., 1994/180 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD, 28.04.1999 tarih, 1999/2377 E., 1999/3931 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD, 24.10.2000 tarih, 2000/4648 E., 2000/4681 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD., 29.11.2000 tarih, 2000/4878 E., 2000/5508 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD., 28.06.2001 tarih ve 2001/6327 E., 2001/7396 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD. 02.10.2001 tarih, 2001/8478 E. 2001/8839 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD. 04.10.2001 tarih, 2001/8652 E., 2001/9034 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD, 08.11.2001 tarih, 2001/9412 E., 2001/10403 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD, 22.10.2001 tarih, 2001/9151 E., 2001/9744 K. Sayılı Kararı

- Y.11.CD, 27.09.2001 tarih, 2001/5007E., 2001/8710K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD., 10.05.2001, 2001/3928 E.-2001/4697 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD., 08.10.2001, 2001/8526 E.-2001/9089 K. Sayılı Kararı
- Y.11. CD. 24.10.2007 tarih ve 2007/6672 E., 2007/7037 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD., 17.10.2001 tarih ve 2001/8869 E., 2001/9594 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD., 12.02.2002 tarih ve 2002/210 E., 2002/1160 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD. 12.04.2018 tarih, 2017/8282 E. 2018/3505 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD. 14.12.2017 tarih ve 2017/11782 E., 2017/8984 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD. 08.11.2018 tarih, 2016/1804 E. 2018/8932 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD. 02.04.2019 tarih ve 2016/6710 E., 2019/3391 K. Sayılı Kararı
- Y.11.CD. 03.04.2019 tarih ve 2016/6039 E., 2019/3442 K. Sayılı Kararı
- Y.CGK., 25.11.1991, 9-228/326 Sayılı Kararı
- YCGK 26.02.2008 tarih, 2007/1-281 E., 2008/27 K. Sayılı Kararı