

## VERGİ SUÇLARI, CEZALARI VE SMMM'İN SORUMLULUĞU (I)

Metin KOŞAR\*

### ÖZ

Devlete karşı işlenen suçlar kapsamında yer alan vergi suçları vergi kaçırma fiili ile gerçekleşmektedir. Vergi suçlarına ilişkin yargı mercii de Asliye ceza mahkemelerinin yetkisindedir. Diğer yandan İdarece(Vergi Dairesi) kesilen cezalar da vergi mahkemesinde (İdari Yargı) konu olabilmektedir. Vergi cezalarının uygulanmasına ilişkin uyulacak usul ve esaslar ceza hukuku bakımından Adli Yargıda idare hukuku bakımından İdari ve Adli Yargıdaki yansımaları ile bu suçlar karşısında mükellefin defterini tutan Meslek Mensuplarının (SMMM) sorumluluğunu genel çerçevede değerlendirilerek yargı kararları ışığında değerlendirme ve önerilere yer verilmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Vergi Suçu, Vergi Kaçakçılığı, İdari-Adli Vergi Cezası, Vergi Davaları, vergi suçunda SMMM'nin sorumluluğu

### GİRİŞ

Sosyal bir varlık olan insanoğlunun toplu yaşama zorunluluğuna ve alışkanlığına sahip olmasına rağmen, zaman zaman toplum yapısını yönlendiren dini, ahlaki, ekonomik ve hukuki kurallara karşı koyma biçiminde davranışlar sergilediği görülmektedir. Toplumca tasvip edilmeyen bu tutum ve davranışlar sonucunda oluşan eylem ve işlemlerin yasal zemindeki ifadesine “suç” denilmektedir.

Devlete karşı işlenen suçlar kapsamında nitelendirilen vergi suçları genellikle vergi kaçırma fiili ile gerçekleşmektedir. VUK'da üç grup halinde sayılan(Biz makalemizde beş grupta ele alacağız) vergi kaçakçılığı fiilleri niteliğine göre para cezaları ve değişen sürelerle hürriyeti bağlayıcı cezalar şeklinde uygulanmaktadır. Ülkemizde 18 aydan 5 yıla kadar değişen hapis cezalarını içeren cezai müeyyidelerle ulaşılmak istenilen amaç; kişilerin suç işlemlerini önlemek, tekrar bir vergi suçu işleme niyetinden alıkoymak ve caydırıcı etki oluşturmaktır.

Vergi suçlarını yargılama yetkisi diğer suçlarda olduğu gibi ceza mahkemelerinin yetkisinde bulunmaktadır. Bu nedenle vergi cezalarının

\* SMMM

uygulanmasında uyulacak usul ve esaslar da ceza hukuku genel prensipleri dâhilinde gerçekleştirilmektedir.

Diğer yandan; vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi suçuna dair fiillerle Vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak vergi ziyai cezası kesilmesi halinde Buna karşın İdari Mahkemede(Vergi Mahkemesi) 30 gün içinde dava açılır.<sup>30</sup>

İdari Yargı'da açılan Dava; kesilen cezanın haksız ve hukuka uygun olmadığı gerekçe gösterilmek suretiyle mükellefçe ya da vekilince dava açılırken<sup>31</sup>, Adli Yargıda açılan dava re'sen açılır. Açılan dava Kamu davası olup şikayete bağlı suç olmamakla birlikte vergi incelemesi sonucu Vergi Müfettişlerince düzenlenen Vergi Tekniği Raporu, Vergi Suçu raporu ve Vergi Denetim Komisyon Mütalaası gibi şekil şartlarının yerine getirilmesi gerekmektedir.

İdari Yargı'da(Vergi Mahkemesinde) dava açılması ise mükellefin isteğine bağlıdır, yani ihtiyaridir.

## 1. SUÇ KAVRAMI VE VERGİ SUÇLARI

Suç olgusu, insanların toplum halinde yaşamaları ile birlikte doğmuş ve dini, ahlaki, ekonomik ve sosyal yaşamın gereği olarak toplum tarafından onaylanmayan davranışlar olarak kabul edilmiştir. Ancak insan ilişkilerinin hukuk kurallarıyla düzenlenmesi gereği ile birlikte suç kavramı, hukuk kurallarının kabul etmediği davranışlar olarak nitelendirilmiştir(Bayraklı, 2011, s.5). Hukuk sistemimizde, suçlar ve uygulanacak cezai yaptırımlara ait düzenlemeler 5237 sayılı “Türk Ceza Kanunu (TCK)” ile yapılmıştır. 26.09.2004 tarih ve 5237 sayılı TCK'nın 6. maddesinde “suç” tanımlanmamış ancak 2. maddesinde “*kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz*” şeklinde ifade edilmiştir. TCK'da suçlar; uluslararası suçlar, kişilere karşı suçlar, topluma karşı suçlar, millete ve devlete karşı suçlar olarak sınıflandırılmıştır.

Genel olarak vergi suçları topluma karşı işlenen suçlar kapsamındadır. Mali anlamda bir tanım getirilmesi durumunda ise, devletin milli muhasebe ve bütçesine karşı işlenen suçlara vergi suçları denilebilir. Vergi suçları geniş anlamıyla; “*VUK ile diğer vergi kanunlarında belirtilen görev ve*

30 VUK mad. 344

31 VUK mad. 377

*ödev yükümlülüklerine, vergi mükellefleri veya vergi sorumlularının, cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmesi” şeklinde ifade edilmektedir. (Tosuner, 2007, s.265) Vergi yükümlülüklerine aykırı hareket etmek olarak nitelenen vergi suçu sonucunda kamu düzeni bozulmakta, vergi güvenliği tehlikeye girmekte ve çoğunlukla vergi kaybı oluşabilmektedir (Bayraklı, 2011.13). Vergi suçu olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı suçunda da vergi güvenliği tehlikeye girdiği gibi vergi kaybı da doğabilmektedir ki vergi kaçırma da asıl amaç vergisel yükümlüklerin hiç yerine getirilmemesi ya da en aza indirgenmeye çalışılmasıdır. Özetle, daha az vergi ödeyerek karını artırmaktır. Bu bağlamda vergi suçu; “sorumlu kişiler tarafından vergi kanunlarına aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybı tehlikesine uğratan, kamu düzenini bozan ve yaptırım öngörülen kanuni tarife uygun fiiller” olmaktadır(Candan, 2008, s.56). 213 sayılı VUK’da sayılan suçlar şunlardır:*

**a) Kaçakçılık suçu: VUK 359.** maddesindeki fiillerin işlenmesi durumunda ortaya çıkan suçlardır. Bu suçlar, ilgili maddede fiilin ve bu fiillere verilecek cezanın ağırlığı bakımından üç gruba ayrılmıştır. Ancak biz makalemizde beş gruba ayırıp inceleyeceğiz.

**b) Vergi mahremiyetini ihlal suçu: VUK 5.** maddesine göre vergi ile ilgili işlemlere çeşitli şekillerde katılmış olanların, mükelleflere ait bilgileri saklama yükümlülükleri bulunmaktadır. Kanuna göre vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler görevleri nedeniyle öğrendikleri mükellefin ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, işlem ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ait sırları açıklayamazlar. Gizli bilgileri kendilerinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar. Bu suçu işleyenlerin cezası **VUK. Madde 362’de** düzenlenmiştir.

**c) Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu: VUK 363.** maddesinde; VUK 5. maddesinde yazılı olan görevlilerin, yine VUK 6. maddesinde yazılı olan kişilerin mükellefiyetle ilgili hesap, yazı vb özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.

**d) Haysiyet ve şerefe tecavüz (hakaret) suçu: VUK’un** vergi mahremiyeti başlıklı 5. maddesinde; açıklanmasına izin verilen bilgiler yoluyla mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına saldırılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun koyucu bu suçun düzenlenmesi ile vergi dairelerine asılan cetveller, işyerlerine asılan vergi levhasındaki bilgiler, mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen veya ödenmeyen vergi ve cezaları, adli ve idari soruşturma kapsamında verilen bilgi ve belgeleri açıklanan bilgiler olarak kabul edilmiştir(Şenyüz, 2013, s.423).

e) **Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu:** GVK'nın 54. maddesine göre; belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilere zirai işletmelerinin buldukları köy veya mahallerin muhtarlarına başvurarak her yılın Kasım ayında ekim sayım beyanında bulunmak zorundadırlar (VUK, md.243). Denetim ve bildirimle ilgili işlemlerden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri birlikte sorumlu tutulmuşlardır. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri kendilerine verilen bu görevleri yerine getirmezlerse suç işlemiş sayılırlar. Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri TCK'nın görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılmaktadır (VUK md.246/2).

f) **Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usullere uyulmaması:** Her ne kadar bu tür eylemler TCK açısından suç olarak tanımlanmasa da; **VUK.'nun 353.** maddesinde yer alan fiiller adli sicil istatistiklerinde ayrıca tasnif edilmesi nedeniyle açıklama yapmak gereği duyulmuştur Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin Günlük kasa defteri, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; işyerinde bulundurulmaması, bu defterlere yazılması gereken işlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halleri ile vergi kanunlarının uygulanması bakımından levha bulundurma veya asma zorunluluğu bulunan mükelleflerin bu zorunluluğa uymamaları halinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu maddede yazılı usulsüzlükler sonucunda vergi ziyayı da meydana geldiği takdirde bu ziyayı gerektirdiği vergi cezaları da ayrıca kesilir.

## 2. ADLİ YARGIDA ELE ALINAN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

Ülkemizde Adli Yargıda 213.sayıllı “*Vergi Usul Kanunu’na Muhalefet*” suçlaması ile açılan davalar Yıllar itibariyle gelişimi aşağıdaki tabloda verilmiştir.(Kaynak: Adalet B. <http://www.adliscil.adalet.gov.tr>)

Açılan Davalardaki Suç Sayısı									
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu									
Yıllar	2006	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Suç sayısı	4.949	12.947	21.051	28.073	30.445	23.781	25.686	31.646	33.808

Tablonun incelenmesinde görüleceği üzere; 2006 yılında 4.949 olan suç sayısı 2011’de 12.947’ye 2018’de ise 33.808 adete çıkmıştır. Yıllar itibariyle suç sayısındaki artış trendi verilen mahkûmiyet kararlarına rağmen cezaların caydırıcılığının olmadığı bilakis suçun ekonomik olduğu sonucunu doğurmaktadır. Daha sonraki paragraflarda belirteceğimiz üzere Yüksek vergi marjı ve verginin adeletli olarak salınmaması önlenmediği sürece bu tür suçların ve cezaların azalmayacağı görüşündeyiz. Diğer bir deyişle; kayıtdışı piyasaların(spot piyasa ve kaçak yollarla giren emtia piyasası) önlenmediği, satılan emtia maliyetini aşağı düşürmek için yapılan faturasız alışlar ve haksız rekabetin önlenerek vergi marjının makul seviyeye indirilmesi halinde çoğunlukla komisyonlu fatura satışı meslek haline getirmiş suça meyilli şahısların alıcı bulamaması sonucunu doğuracak bu tür suçların azalma trendine gireceği öngörülmektedir.

Türk vergi yargısında idari yargı organları dışındaki adli nitelikli vergi davaları yargı sistemimiz içerisinde ilk derece mahkemesi olarak Asliye Ceza Mahkemelerinde ve temyizden de Yargıtay’da görülmektedir.

Vergi suçları VUK 359/a-1, 359/a-2, 359/b-1, 359/b-2, ve 359/c maddelerinde ayrı ayrı sayılmış olan ve ağırlığı itibariyle hapis cezalarını gerektiren suçlardır. Bugün için vergilerle ilgili kaçakçılık suçu en fazla 5 yıl ile sınırlı olduğundan kaçakçılık suçu açısından görevli mahkeme de Asliye Ceza Mahkemesi olup(Şenyüz, 2013, s.347), görülen vergi suçlarına ait dosyalar özel kanunlar uyarınca açılan davalar içinde sınıflandırılmaktadır.

Aşağıdaki tabloda Asliye Ceza Mahkemelerinde görülen vergi suçu davalarının türleri itibariyle sayıları verilmiştir.

**Asliye Ceza Mahkemelerinde Vergi Usul Kanunu Uyarınca Açılan Davalardaki Suç Dağılımları (2009-2016) (Kaynak: Adalet Bakanlığı, <http://www.adlisicil.adalet.gov.tr>)**

Yıllar	359/a-1	359/a-2	359/b-1	359/b-2	359/c	362	363	353	Toplam
2009	542	4.448	9.346	410	-	105	14	9	14.874
2010	488	5.689	9.429	626	-	98	16	7	16.354
2011	500	3.998	7.750	617	-	67	10	4	12.947
2012	658	6.401	12.520	1.308	44	105	12	3	21.051
2013	737	8.509	16.462	2.193	39	112	18	3	28.073
2014	710	7.692	19.221	2.590	122	98	9	3	30.445
2015	729	6.918	13.123	2.920	35	36	2	18	23.781
2016	647	7.435	15.488	2.020	35	42	13	6	25.686

Tablo ya göre 213 sayılı VUK'a göre suç sayılan ve adli ceza gerektiren vergi suçlarının sırasıyla VUK 359/b-1, VUK 359/a-2, VUK 359/b-2, VUK 359/a-1 bendindeki suçlar oluşturmaktadır. Davaların daha çok, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve/veya kullanmak suçları ile vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunanları kapsayan suçlardan oluştuğu Asliye Ceza Mahkemelerine gelen dosyalardan anlaşılmaktadır. VUK'un 362. maddesi vergi mahremiyeti, 363. maddesi mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar ve 353. maddesi de özel usulsüzlükleri kapsayan suçlar olarak Asliye Ceza Mahkemelerine intikal eden davalar arasında yer almaktadır.

Ülkemizde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı oldukça yaygındır. Mükelleflerin çok büyük bir bölümü ödeyeceği vergi tutarını (gelir, kurum, geçici, kar dağıtım stopajı ve KDV vb.) sahte belge kullanarak ayarlamaktadır.(Öz ve Armağan, 2018) Sahte belgenin yoğun olarak kullanılması, kullanmayan mükelleflerin aleyhine rekabet ortamını olumsuz yönde etkilemekte ve bu mükellefleri de sahte belge kullanmaya yöneltmektedir. Karlılık oranının düşük olması ve rekabetin yoğun olması nedeniyle, mükellefler %18 oranındaki KDV'yi de kendisinde bırakmak istemektedir(Urak, 2015).

Sahte belge kullanımı ile mükellefler; belgesiz harcamaları belgeli hale getirmeyi, KDV indirim tutarını artırmayı ve haksız iade almayı

amaçlamaktadırlar. KDV'nin en büyük özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Mükellefler, sahte belge kullanarak indirim konusu yapılacak KDV'nin tutarını yükseltip hesaplanan KDV'yi mahsup ederek vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla sahte belge temin etmektedir. Haksız KDV iadesi almak amacıyla da sahte belge kullanılmaktadır.

Ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, sahte belge kullanımında önemli bir faktördür. Özellikle, tekstil, hububat, bakliyat, canlı hayvan, hurda metal ve inşaat sektörleri kayıt dışılığın ve sahte belge kullanımının en yoğun olduğu alanlardır. Bu sektörlerde sahte belge kullanılıyor olmasının sebebi, mükelleflerin vergi kaçırma niyeti yanında, rekabet koşulları ve bu sektörlerdeki belgelendirmeye ilişkin sorunlardır. Ayrıca sahte belge kullanımı ile mükellefler giderlerini ve maliyetlerini yükselterek daha az kazanç beyan edip daha düşük tutarda GV ve KV ödemektedirler. Bununla birlikte; grup şirketleri arasında zarar aktarımı yapmak ve KDV ödememek maksadıyla, şirketler arasında gerçek muamelelere dayanmayan mal ve hizmet satışlarına ilişkin sahte faturalar düzenlendiği de görülmektedir(Urak, 2015).

Ayrıca; kayıt dışı ekonominin büyüklüğüne ve mükelleflerin daha az vergi ödemek niyetinin oluşmasında ülkemizdeki ağır vergi yükünün etkisi büyüktür. Özellikle Enflasyonun yoğun bir şekilde yaşandığı dönemlerde şirketlerin hayatını devam ettirmesi enflasyon muhasebesi uygulamasına ya da vergiden kaçınmaya bağlıdır.(Koşar, 2004)

Yukarıda açıklanan suçlardan bu makalemizde sadece (a) maddesinde belirtilen kaçakçılık suçu üzerinde durulacak olup diğer suçlara değinilmeyecektir.

### 3. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

1961 yılında Kabul edilen 213 sayılı VUK'da kaçakçılık suçu, 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla 359. maddede yeniden düzenlenmiş ve 23.01.2008 tarih 5278 sayılı kanunla değişiklik yapılarak bugünkü halini almıştır. Kanunda kaçakçılık suçunun kapsamı oldukça geniş tutulmuştur.

Kaçakçılık suçu önceleri zarar suçu niteliğinde iken bugün için tehlike suçu haline dönüştürülmüştür(Soydan Yaltı, 2002, s.51). Suçun toplumsal açıdan değer taşıyan bir hukuksal yararın ihlali olarak kabul edilmesi de hukuksal yarara sadece zarar veren fiillerin değil, tehlikeye sokan fiillerin de cezalandırılmasını gerektirmiştir. VUK'un 359. maddesinin gerekçesine ve tartışmalarına bakıldığında kaçakçılık suçu, topluma karşı işlenen,

mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelik bir suç olarak kabul edilmiştir.

Vergi kaçakçılığının hapis cezasını gerektiren bir suç olması 1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun ile sağlanmıştır<sup>32</sup>. Bu değişiklikle “*hileli vergi suçları*” VUK’a eklenmiştir.(Baykara) Yapılan değişikliklerle kasıtlı olmayan ve vergi ziyayı bulunmayan fiillere de kaçakçılık ve hileli vergi suçlarına ait cezaların uygulanması söz konusu olmuştur. Böylece 5815 sayılı kanun, Ceza Kanunu’nun genel prensiplerinden de ayrılmıştır<sup>33</sup>.

4369 ve 5278 sayılı Kanunlarla VUK’un 344. maddesindeki kaçakçılık suçunda yapılan değişiklikle; kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli görülen “*kasten*” ibaresine yer verilmemiştir. Mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse bile suç yine oluşacaktır. Ayrıca; kaçakçılık suçunun oluşması için “*vergi ziyayı*”nın varlığı gerekli görülmemiştir. Vergi ziyayı meydana gelse de gelmese de kanunda yazılı fiiller işlenmişse kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Fiillerin tarh döneminden önce ortaya çıkarılması hali de kaçakçılık suçuna konu olmaktadır.(Bilici, 2013, 124)

a. **Vergi Suçlarında Yargılama**(Ömercioğlu, Dayıoğlu ve Arslan, 2018, 51-70)

Diğer suçlarda olduğu gibi vergi suçları bakımından da yargılama mercii ceza mahkemeleridir. 5235 sayılı Adli Yargı İlk Derece Mahkemeleri ile Bölge Adliye Mahkemelerinin Kuruluş, Görev ve Yetkileri Hakkında Kanun ve Ceza Muhakemesi Kanunu’na (CMK) göre belirlenen görevli mahkeme, tüm vergi suçları bakımından Asliye Ceza Mahkemeleridir. Vergi suçları dolayısıyla görülen dava bir ceza davası olup asliye ceza mahkemesi tarafından verilen hükümlere karşı, hükmün açıklanmasından itibaren 7 gün içinde istinaf yoluna yani Bölge Adliye Mahkemesi Ceza Dairesine başvurulabilmektedir. Asliye ceza mahkemesinin hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı haricindeki tüm hükümlerine karşı da istinaf yoluna başvurmak mümkündür<sup>34</sup>.

32 Bu değişiklikle “*hileli vergi suçları*” VUK’a eklenmiştir. Kanunun ilk halinde olmadığı halde, hapis cezası getirme ve diğer cezaları ağırlaştırma nedeni Kanun gerekçesinde; “*5431 sayılı Gelir Vergisi’nin getirdiği sistem bu yıl gibi ülkelerde vergi kaçakçılığı hapis cezasını gerektiren bir suç olmasına rağmen, sistemimizin bundan yoksun olmasıdır uygulanmış ve 145 milyon tahmin edilen vergi 55 milyon tahakkuk etmiştir. Bunun başlıca nedeni ise, ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İsviçre.*” şeklinde açıklanmıştır.

33 ITSO, Vergi Usul Kanunundaki Son Tadilat Hakkında Raporlar ve Matbuattaki Akisler, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası Gelir Vergisi Komisyonu Tarafından Hazırlanıp TOBB’a Gönderilen Rapor, İstanbul Matbaacılık T.A.O.-1952, s.9,

34 CMK m.272/3’e göre; a) Hapis cezasından çevrilen adli para cezaları hariç olmak üzere, sonuç olarak



Bölge adliye mahkemesinin ceza dairelerinin bozma dışında kalan hükümleri ise temyiz edilebilmektedir<sup>35</sup>. Temyiz mercii ise Yargıtay Ceza Daireleridir.

Ceza mahkemesinde uygulanan usul ceza yargılaması usulüdür. Dolayısıyla CMK uygulama alanı bulmaktadır. Re'sen araştırma ve serbest delil ilkeleri geçerlidir. Ancak delil ve ispat konusunda VUK 3. Maddesi özel bir düzenleme içermektedir. Buna göre; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Ayrıca şahit ifadesi de ispatlama vasıtası olarak kullanılamamaktadır.

Vergi suçları bakımından özel ve genel nitelikte iki dava şartı mevcuttur. Bunlardan özel nitelikteki dava şartı **“mütalaa”** sadece vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ortaya çıkmakta; genel nitelikteki **“izin”** ise belli kişilerin yargılanabilmesi için gereken usul olarak ortaya çıkmaktadır Vergi kaçakçılığı suçundan düzenlenecek iddianame, eyleme ve VUK.nun 367. maddesinde öngörülen yargılama şartı olan mütalaa'ya uygun bulunmalıdır. Aksi halde vergi inceleme ve kaçakçılık suçu raporlarında bahsedilmeyen ve hakkında mütalaa da bulunmayan suçlardan hüküm kurulabilir ki, bu durum dairece esas yönünden inceleme yapılmadan CMK'nun 225. maddesine aykırılıktan bozulmaktadır.

Mütalaa şartı<sup>36</sup> VUK m.367'de düzenlenmiştir. Buna göre; yaptıkları inceleme sırasında kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme

belirlenen üç bin lira dâhil adli para cezasına mahkûmiyet hükümlerine, b) Üst sınırı beş yüz günü geçmeyen adli para cezasını gerektiren suçlardan beraat hükümlerine c) Kanunlarda kesin olduğu yazılı bulunan hükümlere karşı istinaf yoluna başvurulamaz

35 CMK m.286/2'ye göre; a) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezaları ile miktarı ne olursa olsun adli para cezalarına karşı istinaf başvurusunun esastan reddine dair bölge adliye mahkemesi kararları, b) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarını artırmayan bölge adliye mahkemesi kararları,(...), d) Adli para cezasını gerektiren suçlarda ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere ilişkin suç niteliğini değiştirmeyen bölge adliye mahkemesi kararları, e) Sadece eşya veya kazanç müsaderesine veya bunlara yer olmadığına ilişkin ilk derece mahkemesi kararlarını değiştirmeyen bölge adliye mahkemesi kararları, f) On yıl veya daha az hapis cezasını veya adli para cezasını gerektiren suçlardan, ilk derece mahkemesince verilen beraat kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen beraat kararları ile istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları, g) Davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına, güvenlik tedbirine ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına, güvenlik tedbirine veya istinaf başvurusunun reddine dair kararlar, h) Yukarıdaki bentlerde yer alan sınırlar içinde kalmak koşuluyla aynı hükümden, cezalardan ve kararlardan birden fazlasını içeren bölge adliye mahkemesi kararları temyiz edilemez.

36 Mütalaa alınmasının zorunlu tutulmasında esas amaç vatandaşın mali emniyetini sağlama düşüncesi olarak gösterilmektedir (Özcan, 2015, s. 504). Mütalaa şartına ilişkin Yargıtay kararları: 11.C.D. 2012/27209 E. 2014/11115 K.; 11.C.D. 2012/27480 E. 2017/396 K.; 11.C.D. 2011/8182 E. 2011/20219 K.; 11.C.D. 2010/14270 E. 2011/19914 K.; 11.C.D. 2008/17969 E. 2011/22584 K.; 11.C.D. 2014/2149 E. 2014/4269 K.

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.

Ayrıca, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine dair bilgi edinen Cumhuriyet başsavcılığı da hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. İnceleme neticesi, kamu davasının açılıp açılmayacağını belirler. Bu bakımdan mütalaa bir soruşturma koşuludur; ancak savcı mütalaa ile bağlı değildir.

İzin şartı ise vergi suçunu işleyen failin niteliğine göre, tüm vergi suçları açısından uygulanabilmektedir. Bu dava şartı, yargılanması bir merciin iznine tabi olan kişiler bakımından geçerlidir. Örneğin failin memur olması durumunda ilgili yetkili makamdan izin alınması gerekmektedir. Savcı izin ile bağlı değildir; izin verilmiş olsa dahi kamu davası açıp açmama konusunda serbesttir. Yetkili makamdan izin alınmaması halinde, idari yargı yolu ile izin temini yoluna gidilebilir.

Bilindiği üzere, suçun oluşması için gerekli olan koşullara unsur denilmektedir. Suçun kaç unsurdan oluştuğu öğretide tartışma konusu olmakla birlikte, genel kabul gören görüşe göre suçun; yasallık (tipiklik), maddi, manevi ve hukuka aykırılık olmak üzere dört unsuru bulunmaktadır. Ancak yine malum olduğu üzere, hukuka aykırılık unsuru kanunilik unsuru ile aynı değildir. Kanunda tanımlanmış bir davranışta bulunmak suçun oluşumu için her zaman yeterli olmaz. Zira bazı durumlarda hukuka uygunluk nedeni bulunabilir. Ancak kaçakçılık suçları incelendiği zaman bunlarda hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmadığı görülmektedir. Bu nedenle incelemede, kaçakçılık suçunun unsurları olarak kanuni, maddi ve manevi olmak üzere üç unsur olarak ele alınacaktır.

### 1. Suçun Kanuni Unsuru:

*213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı bölümünde;*

*“Madde 359 - (Değişik madde: 22/07/1998 - 4369/14 Md.; Değişik madde: 23/01/2008-5728 S.K./276.mad)*

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

*1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek*

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

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

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

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

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

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

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

Hükmü yer almaktadır.

Mükellef hakkında düzenlenen “Vergi Suçu Raporu’nda; örneğin; “Yukarıda belirtilen kanun maddesi suçun kanuni unsurunu oluşturmaktadır.” Denilerek ; “213 s.lı VUK’nun 359/b maddesi gereğince xxx’nun 2016 ve 2017 yıllarında sahte belgeler düzenleme” suçunu işlediği, tespit edilmiştir.” Şeklinde kanaatini belirterek, sorumluyu kanun maddesindeki 359/a-1, 359/

a-2, 359/b-1, 359/b-2 ve 359/c ayırımı yapılarak vergi kaçakçılığı suçundan dava açılmasını talep etmektedirler.

Gerçekten de Asliye Ceza mahkemeleri de; yukarıda belirtilen beş tasnife göre ceza davası açıldığı görülmektedir. Kaçakçılık suçuna ilişkin Öğretide; 359/a, 359/b ve 359/c şeklinde üç ayrı tasnif yapılırken, uygulamada; 359/a-1, 359/a-2, 359/b-1, 359/b-2 ve 359/c ayırımı yapılarak beş tür tasnife tabii tutulmaktadır. Aynı şekilde Adalet Bakanlığı'nın istatistikî arşiv kayıtlarının da belirtilen beş tasnife göre yapıldığı görülmektedir.

Suçun kanuni unsuru maddede belirtilen halidir. Buna tipiklik de denmektedir. Tipiklik, fiili suç sayan ve yaptırım öngören kanun maddesinin varlığını zorunlu kılar; fiilin kanunda açık bir tanımlamaya ve tipe uygun olması gerekir.

Vergi kaçakçılığı suçunun kanuni unsuru kendisini VUK m.359'da yapılan tanımlamada bulmaktadır. Kanunsuz suç ve ceza olmayacağına göre, suç ancak bu maddede belirlenmiş olan tanıma uygun hareketlerle işlenebilmektedir.

## 2. Suçun Maddi Unsuru:

Suçun maddi unsuru kanunda suç olarak belirtilen fiilin gerçekleştirilmesidir. VUK m.359 hükmü seçimlik bir suç tipidir. Başka bir deyişle maddede sayılan fiillerin herhangi birinin işlenmesiyle suç oluşmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçu fiillerini suç tipleri açısından beş grup altında sıralamak mümkündür.

### *Vergi Kaçakçılık Suçları*

1. Grup (VUK m.359/a-1)	• Hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
	• Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
	• Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek (çifte defter kullanmak),
2. Grup (VUK m.359/a-2)	• Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek,
	• Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek,
	• Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek
	• Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmak

3. Grup (VUK m.359/b-1)	• Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek,
	• Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,
4. Grup (VUK m.359/b-2)	• Sahte belge düzenlemek
	• Sahte belge kullanmak.
5. Grup (VUK m.359/c)	• Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basmak,
	• Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların bastığı belgeleri bilerek kullanmak.

Tablo da yer alan vergi kaçakçılık fiilleri, “*çift defter kullanma*” suçu hariç, neticeye bağlanmamıştır. Keza, suçun oluşması için çift defter kullanma fiilinin, vergi matrahının azalması neticesini doğurması gerekmektedir. Bu özelliği kaçakçılık suçunun neticesiz suç, sırf hareket suçu veya şekli suç olarak nitelendirilmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bir zarar meydana gelmesi de beklenmemektedir; tehlike suçu niteliğindedir.

Uygulamaya ve Asliye Ceza Mahkemelerin yapmış oldukları tasniflere uygun olarak yaptığımız gruplama açısından, birinci ve ikinci grup fiiller için 18 aydan 3 yıla; üçüncü ve dördüncü grup fiiller için 3 yıldan 5 yıla; beşinci grup fiiller için ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı konusuna ilişkin olarak yapılan çalışmalarda yer alan başka bir tartışma konusu ise defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilerek hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasının anayasaya aykırılık oluşturup oluşturmadığı hususudur. Bu suçun Anayasaya aykırılık oluşturduğu iddia edilerek Anayasa Mahkemesi’ne iki kez itiraz başvurusu yapılmış ancak Anayasa Mahkemesi, hükmün Anayasaya aykırı olmadığına karar vermiştir.

### 3. Suçun Manevi Unsuru:

Kaçakçılık suçunun cezası hapis olduğundan ilgililerin fiili bir cürümdür. Diğer taraftan 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 5’inci maddesinde; “*Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*” hükmü yer almaktadır. Diğer yandan 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 21’inci maddesi uyarınca; suçun oluşması kastın varlığına bağlı olup, kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek

ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte cezalandırma Türk Ceza Kanununun genel ilke ve esaslarına göre yapılacaktır. Türk Ceza Kanununa göre, bir fiilin suç sayılabilmesi için, söz konusu fiilin “*maddi*” ve “*manevi*” unsurları içermesi gerekmektedir.

Aynı kanunun 21’inci maddesinin 1’inci fıkrasında; “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.*” hükmü yer almaktadır. Aksine bir düzenleme içermeyen Vergi Usul Kanununa da tatbik edilir.

Buna göre, failin fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Vergi kaçakçılık suçlarının işlenebilmesi için, kanunda taksirli hali ayrıca öngörülmediği için, kast aranmaktadır. Kast, failin fiili ile arasındaki psikik bağ olarak bilme ve isteme unsurlarını taşır. Failin, maddede yazılı fiilleri bilerek ve isteyerek yerine getirmiş olması gerekmektedir. Genel kast yeterlidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 367’nci maddesinin; (Değişik fıkra: 23/07/2010-6009 S.K/13.md.) “*Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur*” şeklindeki hükümlerine istinaden, göre hürriyeti bağlayıcı cezaların tatbik edilebilmesi için keyfiyetin Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaasıyla yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir.

### **b. Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Ayırımı**

Vergi Usul Kanununun 227’nci maddesinde “*İspat Edici Kağıtlar*” başlığı altında, zikredilen Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan

münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburi tutulmuş; 229 ‘uncu maddesinde ispat edici kağıtlardan en başta geleni olan faturanın tanımı yapılmış, daha sonra da 253 ila 256 ‘ncı maddelerinde mükellefler tarafından kullanılan defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı ile ilgili hükümlere; mükerrer 257’nci maddesinde ise tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin kullanımı ve düzenlenmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Fatura, Kanununun 229’uncu maddesinde , “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika*” olarak tanımlanmıştır.

Bu itibarla, faturanın düzenlenmesi için bir emtianın satılmış olması ya da bir hizmetin ifa edilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla yasal mevzuat açısından bu amaç dışında fatura ve fatura yerine geçen belgeler düzenlenemez, düzenlenmesi halinde bu faturalar ile Vergi Usul Kanunu nun 232’nci ve müteakip maddelerinde düzenlenme zorunluluğu getirilen diğer belgeler sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge hüviyeti kazanır.

Malın tesliminin veya hizmetin ifasının yapılmış olması, düzenlenen faturanın gerçek olması için tek başına yeterli değildir. Tanımdan da kolayca anlaşılabilir gibi, faturanın bir mal teslim veya hizmet ifasını temsil edebilmesi, ancak malı teslim eden veya hizmeti yapan tarafından düzenlenmesine bağlıdır. Aksi takdirde, sağlıklı bir belge düzeninin kurulması ve ondan beklenen faydanın sağlanması mümkün değildir.

Yine Vergi Usul Kanununun 3/B maddesine göre; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki; vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Bu düzenlemeye göre faturanın ispat edici vesika olarak kabul edilebilmesi için belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve bu kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunması ve belgelerin temsil ettiği vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel işlemlerin noksansız yerine getirilmiş olması yeterli değildir. Ayrıca söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir.

Vergilendirmeye esas alınan belge ve kayıtların gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun söylenebilmesi ise; biçimselliklerinin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen iştiğal konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işin gerektirdiği sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, alım-satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlıdır.

Kanununun 134'üncü maddesindeki hüküm ile vergi incelemesinden maksadın; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olarak hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımına yer verilmiştir. Buna göre, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde düzenlenen belgelerdir. Sahte belge ise; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Bu itibarla; bir mal hareketi veya hizmet ifası söz konusu olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilecektir.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin olarak 185 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 28 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde açıklama yapılmıştır; Hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler sahte belgedir. Bu çerçevede;

-Bir mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler,

-Belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler,

-Başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler, sahte belge olarak kabul edilecektir.

Bununla birlikte 4369 sayılı Kanununun 14'üncü maddesi ile değiştirilen Vergi Usul Kanununun 359/b-1 maddesinde ise "*gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerin*" sahte belge olduğu, belgelerin asıl ve suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak



düzenlenmesi fiilinin ise kaçakçılık suçu olarak sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma vergi uygulamalarında; mükelleflerin giderlerini veya mal ve hizmet alışlarını olduğundan fazla göstermek, mükelleflerin gelir ve satışlarını olduğundan fazla veya az göstermek, haksız yere KDV indiriminden yararlanmak veya iade talebinde bulunmak, sahte belgeyi satmak veya almak suretiyle haksız kazanç elde etmek gibi avantajlar sağlamaktadır. Dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenlerle kullananlar arasında menfaat birliği vardır. Düzenleyen kişiler sahte belgeyi satmak suretiyle gelir elde etmekte, kullanan kişiler ise vergisel avantajlardan faydalanmaktadır. Açıklanan olaylar için Vergi Usul Kanununun 344 ve 359'uncu maddelerinde gerek parasal gerek hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Konuya ilişkin bazı Danıştay kararları aşağıda verilmiştir.

Danıştay 11. Dairesinin 24.02.1998 tarih, 1997/3868 esas ve 1999/768 karar sayılı kararında; *“Sahte fatura ticareti yapmak üzere kurulduğu iddia edilen şirketin, bilinen tüm adreslerinde bulunmaması, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi ve çok yüksek tutarda cirosu olduğu halde sembolik denebilecek düzeyde kar elde etmesi, şirketin sahte fatura ticareti yapmak üzere kurulduğu kanaatini doğrulayıcı tespitler olarak göz önüne alınır.”* şeklinde hüküm verilmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin 2003/1347 esas ve 2005/372 sayılı kararına göre; *“beyan ettikleri yüksek cirolar elde edecek sermayeye ve iş organizasyonuna sahip olmayan, yüksek cirolar beyan etmelerine karşın düşük tutarlı katma değer vergisi ödeyen ya da hiç ödemeyen, işyerinde bulunmayan şirketler tarafından düzenlenen faturalar gerçek dışıdır.”*

Danıştay 9. Dairesinin 17/05/1995 tarih ve 1995/2587 sayılı kararında; işyerlerinde yapılan tespitlerde işyerlerinin boş olduğu, faaliyetleri ile ilgili olarak beyanname vermedikleri, işyeri adreslerinde başka şahısların faaliyette bulunduğu, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura ticaret yapabilmek için vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirip belge bastırıldığı ve sonradan ortadan kayboldukları tespit edilen şahıslardan alınan faturalara itibar edilmeyeceğine hükmedilmiştir

Danıştay 9. Dairesinin 2000/6449 esas ve 2001/1638 sayılı kararında; *“Düzenlediği faturalarda belirtilen hacimde ticaret yapacak organizasyona sahip olmama; işyeri, depo, nakil vasıtası, sermaye durumu, çalıştırdıkları*

*işçi sayısı, bankacılık işlemleri gibi ticari aktiviteyi sağlayan unsurlara ya hiç sahip olmadıkları ya da küçük ölçekte iş yapacak düzeyde buldukları, bilinen işyeri ve ortakları n ikametgah adreslerinde bilinip tanınmadıkları, ilgili firmalara ve ortaklara ulaşılamadığı, firmaların sık sık el değiştirdiği, ortaklarının da genelde aynı kişiler olduğu, yüksek miktarlarda KDV beyan etmelerine karşılık bazı firmaların beyannamelerinde hiçbir dönem ödenecek KDV çıkmaması, bazı firmaların kuruml ar vergisi ve KDV beyannamelerini vermedikleri ve benzeri hususların sabit olması o firmaların düzenledikleri belgelerin muhteviyatı itibariyle sahte ve yanıltıcı olduğunun göstergesidir. “* şeklinde hüküm tesis edilmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin 12/06/2001 tarih, 2000/7368 esas ve 2001/220 karar numaralı kararında; *“faturanın sahteliğine, düzenleyenin ekonomik durumu, iştiğal konusu, organizasyonu , işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, emtia alışlarının niteliği, vergi ödevlerini yerine getirmedeki özen gibi kriterlere bakılarak karar verilebileceği”* belirtilmiştir.

Danıştay 7. Dairesi nin 02/12/2002 tarih , 2002/3509 esas ve 2002/3896 karar numaralı kararında; *«İşyerinde aranmasına karşın bulunamayan, yeni adresini de bildirmeyen şirket, gerçekte faaliyette bulunmuyor veya faaliyetini gizliyor demek olacağından düzenlediği faturalara itibar edilemez. Belgelerin idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunması, mükellefiyet tesisi, belge bastırma izni alınması, sevki irsalı düzenlemesi, çek verilmesi, borsa tescili, gibi işlemlerin yapılması, düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının, vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca söz konusu biçimsel işlemlerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması gerekir.”* denilmektedir.

Danıştay 7. Dairesinin 28/ 10/1991 tarih, 1989/4179 esas ve 1991/2686 karar numaralı kararında; *“Faturalarda yazılı tutarlarda malı alıp satabilecek ticari geçmiş ve kapasiteye sahip olmadığı anlaşılan kişi tarafından düzenlenen faturalar gerçek değildir.»* şeklinde hüküm verilmiştir.

Uygulamada Müfettişlerce yapılan inceleme, araştırmalar ve yukarıda bir kısmı açıklanan yargı kararlarına göre, sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren kişilerce kurulan firmalar, makine, tesis ve demirbaşları olmayan, çok küçük mekanlarda kurulan, çalıştırdığı işçisi olmayan veya ilk açılışta göstermelik olarak kısa bir süre az sayıda işçisi olan, çek kullanmayan, banka hesabı bulunmayan, işyeri ve ikametgah adresi

olarak bildirdikleri adreslerde arandıkları zaman bulunmayan, kısa sürede büyük miktar ve tutarlarda mal alıp satmış veya hizmet ifa etmiş gözükten, beyanlarının çok yüksek olmasına rağmen ödenecek vergisi oluşmayan veya ödenecek vergi oluşsa bile cüzi miktarlardaki vergiyi ödemeyen mükellefler olduğunu söylemek mümkündür.

#### 4. VERGİ SUÇLARINDA VERGİ ZİYAI

213 sayılı Vergi Usul Kanununun «Vergi Ziyayı Cezası» başlıklı 344'ncü maddesinde; «.....*Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır.....*» hükmü yer almaktadır.

Mükelleflerin sahte belgeleri bilerek, sadece giderlerini, mal alışlarını fazla göstermek amacıyla kullandıkları tespit edilmişse, yani vergi ziyasına sebebiyet vermişlerse kendilerine VUK'un 341. ve 344. maddesinin 3. fıkrasına göre 3 kat vergi ziyayı cezası kesilir.

Mükelleflerin sahte belgeleri bilmeyerek kullandıkları tespit edilmişse ve vergi ziyasına da sebebiyet verilmişse bu durumda vergi ziyayı cezası VUK'un 341. ve 344. maddesinin 2. fıkrasına göre 1 kat kesilmesi gerekmektedir.

Sahte belge veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanan Mükelleflerin Cezaları Ortadan Kaldıran veya Azaltan Hukuki Yollardan Yararlanıp Yararlanmayacağı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma ve Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Hükümlerinden Faydalanamaz. Ancak; VUK Madde 376'da düzenlenen ceza indiriminden yararlanabilir.<sup>37</sup>

#### 5. VERGİ SUÇLARINDA VERİLEN CEZALARIN İDARİ YARGI (VERGİ MAHKEMELERİ)»DA DAVA KONUSU EDİLMESİ

İdari Yargıda yani Vergi mahkemelerinde idarenin(Vergi Dairesinin) saldıdığı vergiler ve cezaların iptali ve azaltılması yönünde mükellef veya vekili tarafından dava açılabilir. Ancak; İdari yargılama Usulü Kanunu'nun 37 V.U.K. «KAÇAKÇILIK, AĞIR KUSUR, KUSUR, USULSÜZLÜK VE ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARINDA İNDİRME: Madde 376 - İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasından birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,

2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri, İndirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

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

7. maddesine göre dava açma süresi 30 gündür. Süre Yazının yada tebligatın yapıldığı tarihi izleyen günden başlar ve bu süreye tatil günleri de dahildir.<sup>38</sup>

Sahte fatura düzenleme ve kullanma eylemi ile ilgili kişiler hakkında vergi mahkemeleri tarafından verilmiş olan kararların ceza mahkemelerini bağlayıcı bir yönü bulunmamaktadır.( Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 15.02.2013 tarih, 2012/26987 E., 2013/2513 K.) Ancak Ceza mahkemesinin vergi mahkemesinin kararlarını serbest delil olarak kullanmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Diğer taraftan, Vergi mahkemelerince suçla konu faturaların sahte olduğuna ya da olmadığına dair kararlar verilse bile ceza mahkemesi tarafından bu kararların aksine karar verilmesinde engel bulunmamaktadır(Yargıtay 11.Ceza Dairesi, 17.09.2014 tarih, 2012/28727 E., 2014/15017 K.

). Aynı şekilde, kişiler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna göre mahkemece mahkumiyet kararı verilmesi ve bu kararın kesinleşmesinden sonra kişiye kesilen vergi cezalarının ve yüklenen vergilerin vergi mahkemesi tarafından iptal edilmesinin de yargılamanın yenilenmesini gerektirir bir durum olmadığını belirtmekte fayda vardır(Yargıtay 11.Ceza Dairesi, 25.12.2013 tarih, 2013/22118 E., 2013/20041 K.).

II. Makalemizde Vergi Suçlarında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'nin sorumluluğu ve buna ilişkin değerlendirmemiz yer alacaktır.

### KAYNAKÇA

Arıkan, Yahya(1997) “Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, *Yaklaşım*

Baykara, Bekir *Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri*, Vergi Dünyası Dergisi,

Bayraklı, H. Hüseyin(2011) *Vergi Suç ve Kabahatleri* 2.bs. Afyonkarahisar : Celepler Matbaacılık,

Bilici, Nurettin(2013), *Vergi Hukuku*, 31.bs. Ankara : Seçkin Yayın

Boyalı, Cemal (1999) Meslek Mensuplarının Müşterek ve Mütessesil Sorumluluğu, *Yaklaşım*, 28

Candan, Turgut(2008), Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, *Vergi Sorunları Dergisi*

Ceylan, Gülşah(2011), *213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanunu Çerçevesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali*

38 İYUK madde :8

*Müşavirlerin sorumlulukları, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*

Çavuş, Adnan; (Eylül 2000), Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili, *Adalet Dergisi*, 5.

Çavuş, Adnan, *Vergi Usul Kanununun 367'nci Maddesinde Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kovuşturma Şartı ve Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Kararları ile Ceza Mahkemesi Kararlarının Birbirine Etkisi*,

Çığlı, Halil (2015). Yargıtay Kararları Işığında 15 Soruda Sahte Belge (Fatura) Düzenleme ve Kullanma Eylemleri, *Adalet Dergisi*. 53

Duman, Ömer(2001) 3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu, *Yaklaşım*, 101

Gündoğdu, Burhan(2005) *Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Sorumlulukları*, *Sirküler Rapor*, Ankara : TÜRMOB

ITSO, *Vergi Usul Kanunundaki Son Tadilat Hakkında Raporlar ve Matbuattaki Akisler, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası Gelir Vergisi Komisyonu Tarafından Hazırlanıp TOBB'a Gönderilen Rapor*, İstanbul Matbaacılık T.A.O.-1952,

Kocaer, Şenol(2008) SM, SMMM ve YMM Sorumluluğu, *Vergi Dünyası*, 32

Kocaman, Musa, *Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi*

Koşar, Metin(2004) Enflasyon Muhasebesi, Kayıtdışılık ve Bankacılık, *Kazancı Hakemli dergi* 1, 98

Ozansoy, Ahmet(2007) SMMM ve YMM'lerin Sorumlulukları, *Yaklaşım*

Ömercioğlu, Abdullah, Dayıoğlu Melike Rana ve Arslan Cem Barlas (2018) Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)* 8, (1)

Öz Ersan ve Armağan Ayşe(2018) Yargı organları kararlarına göre vergi kaçakçılığı suçlarını önlemede adli vergi cezalarının rolü, *TAAD*, 9, (33)

Özkan, Gülşen ve Nas, Tefvik (2009) Muhasebe Hilesi ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu, *Vergi Dünyası*, 335

Sarılı, M. (2004). *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi,

Seviğ, Veysi. Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler. *Vergi Dünyası*,

Şenyüz, Doğan(2013), *Vergi Ceza Hukuku-Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 7.bs. Bursa : Ekin Yayınevi,

Taştan, Mehmet, (Ocak 2014), Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma suçu (VUK 359/A-2'nci Madde), *Adalet Dergisi*, 1, 48

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep(2007), *Vergi Usul Hukuku*, İzmir

Urak, Ersin (2015) Sahte Belge (Fatura) Kullanımını Kim Teşvik Ediyor?, *Mali Çözüm Dergisi*, 130

Yaltı Soydan, Billur(2002) İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği, *Vergi Dünyası Dergisi*, 254

Yıldız, Bilal ve Azılı Oğuzhan. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Yapılması Gereken Uygunluk Denetimi

Yılmaz, H. G., Erkan, F., Saruç, N. T., Sarılı, M. A., ve Akgün, Ç. (2004) *YMM'lerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi*. Ankara : Ankara YMM Odası