

# VERGİ HUKUKUNDA CEZAYA DAİR GÜNCELLENEMEYEN HUSUS: VERGİ KAÇAKÇILIĞINDA SUÇA KONU BELGE

**Doç. Dr. Şafak Ertan ÇOMAKLI\***

**Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL\*\***

## Özet

Türk vergi sistemi, kendi içinde genel nitelikte olan, Vergi Usul Kanunu özelinde yapılandırılmış ve pozitif hukukta yasal şekilde ihdas edilmiştir. Sistemde yer alan vergilere dair hususlar ise kendi kanunlarında belirtilmiştir. Buna karşılık söz konusu vergilere ilişkin ortaya çıkabilecek mükellef kökenli sorunlara ise genel kurallar itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir. Bu sorunların en önemlisi tarh edilmiş bir verginin ödenmemesi, az ödenmesi veya hiç ödenmemesi için mükelleflerin hukuka aykırı çeşitli yollara başvurmak istemesidir. Bunların en bilineni ve yaygını ise Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "vergi kaçakçılığı" suçudur.

Kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanunu 359 uncu maddede vücut bulmaktadır. Bu suçun diğer vergi suçlarından farkı mükelleflerin devletin mali hükümlerine karşı gelmek istemesinden kaynaklanan davranışlarda bulunmasıdır. Ancak mevcut vergi sistemimizde vergi idaresi genellikle hazineye gelir sağlamak kaygısından dolayı "vergi kaçakçılığı" suçunu oluşturan unsurlara ilişkin kavramsal bir kargaşa oluşturarak hem mükellef hem de yargı sistemini hukuka aykırı şekilde yanılgıya düşürmektedir. Yani devlet kasası hukuka aykırı da olsa bir şekilde gelir elde edebiliyorsa bu durum devletin üstün bir varlık olmasından dolayı sorgulanamaz hale bürünmüştür.

Çalışmada "kaçakçılık" suçunun pozitif hukukta ki yeri anlatılacak olup; bu suçun oluşmasında yer alan genel ve özel belgelerin neler olduğu ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan belgelerden yola çıkılarak mükellefe ceza verilip verilmeyeceği Yargıtay kararları da esas alınarak açıklanmaya çalışılacaktır.

**Anahtar kavramlar:** Vergi, vergi suçu, vergi kaçakçılığı

---

\* Atatürk Üniversitesi Hukuk Fak. Mali Hukuk Anabilim Dalı

\*\* Erzincan Üniversitesi İ.İ.B.F İktisat Bölümü

## Abstract

Turkish Tax System is contracted in the context of Tax Procedural Code that has general character. The other matters on tax that is included this system have regulated relevant codes. In addition to this, the state has imposed tax in many areas to enhance himself finance and legislated as a rule. On the other hand, the matter that is originated from taxpayers are regulated in Tax Procedural Code as a general. The most importance of this matter is to apply illegal ways to not pay partly or as whole levied taxes. The most famous of them is evasion of tax that is located in Tax Procedural Code.

The evasion of tax is regulated in article 359 of Tax Procedural Code. The difference between this tax crime and others tax crimes that a taxpayer is to purpose taxpayers disobey the fiscal sovereignty of the state. However in our existing tax system, tax administration illegally misdirect both judicial system and taxpayers, bringing uncertainty in related to the elements of tax evasion crime with the purpose incomes of the National Treasury. In short, the unlawful incomes of state cause that the state is transcendent and turn to unquestionable.

In the study, it is analyzed tax evasion crime in Turkish law. Also, it is explained in the basis of the Supreme Court decisions what common and specific documents that are used for committing are and whether it is punished or not on the basis of the documents that are not located in Tax Procedural Code.

**Keywords:** Tax, tax crime, tax evasion

## 1. Kaçakçılık Kavramı

Kaçakçılık kelime anlamı olarak; *“Bir devletin yasalarına karşı gelerek yapılan ticaret”* ve *“Gizli olarak, sezdirmeden kaçırma işi”* olarak ifade edilmiştir (TDK; 2014). 1972 tarihli *Ceza Yargılama Yöntemi Yasası Terimlerine göre ise kaçakçılık tanımı şu şekilde yapılmıştır; “Vergi vermeden, düzen kullanarak yasalarca alım satımı yasak edilen nesnelere yurda sokma, yurttan çıkarma, gizlice alıp satma ve bundan bir kazanç sağlama eylemi”*dir. *İktisat Terimleri Sözlüğünde ise kaçakçılık “Yasal olmayan gizli yollardan ve herhangi bir vergi ödemeden ülke dışından ülkeye mal sokulması”* olarak tanımlanmıştır (İTS; 2004).

Tanımlara bakıldığında kaçakçılık Türkçe kullanımına göre “gizli” bir olayın vuku bulduğu bir kavramsal yapıya bürünmektedir. Ayrıca “devletten saklama” fiilinin vurgulandığı görülmekte ve bunların sonucunda “kanunlara aykırı” davranılarak “kazanç sağlanması” üzerinde durulmaktadır.

Buna göre kaçakçılık tanımı yapılırken ana unsurlar aşağıda ki gibi sıralanabilir;

Gizleme, gizlilik fiilinin varlığı,

- a) Gizliliğin devlete karşı yapılması,
- b) Fiilin kanunlara aykırı olması,
- c) Fiil neticesinde vergi ödenmemesi ve
- d) Kazanç sağlanması.

Yukarıda sıralanan unsurlar dâhilinde lafzen kaçakçılık tanımını şu şekilde yapmak mümkün olacaktır; “Devletin koyduğu kanunlara aykırı şekilde, gizlilik içinde bulunarak yapılan faaliyetler sonucunda, vergi ödenmemesi neticesini doğuran kazanç sağlayıcı davranışlardır”.

## 2. Genel Olarak Türk Hukukunda Kaçakçılık Tanımı

Türk mevzuatında kaçakçılık tanımını yapan pozitif hukuk bulunmamaktadır. Bu hususta yalnızca kaçakçılık ile mücadele yollarının gösterildiği ve fiillerinin tanımlandığı kanunlar bulunmaktadır.

Kaçakçılığa ilişkin başlıca kanun olarak 2007 tarih ve 5607 sayılı “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu” gösterilebilir. Bu ve benzeri kaçakçılık fiillerine dair hususları içeren kanunlarda genel olarak “kaçakçılık fiilleri ve yaptırımları ile kaçakçılığı önleme, izleme, araştırma usul ve esaslarına” yer verilmiştir. Ancak 1928 tarih ve 1262 sayılı İspençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanununun 19 uncu maddesinde kanunun konuluş amacına göre kaçakçılığa dair şöyle bir tarif yapılmıştır; “Memleket dışında yapılmış müstahzarları ruhsatsız olarak ticaret amacıyla ithal etmek veya bunların özelliklerini bilerek satmak veya satışı arz etmek veya sattırmak kaçakçılıktır”.

Kaçakçılık Türk hukuk sisteminde özellikle gümrüklerle ve sınır güvenliği ile ilişkilendirilerek ceza yapılandırılması üzerine tesis edilmiştir. Buna göre suç örgütlerinin faaliyet alanına giren uyuşturucu kaçakçılığı, göçmen kaçakçılığı, gümrük kaçakçılığı, insan ticareti, silah ve mühimmat kaçakçılığı, akaryakıt ve sigara kaçakçılığı gibi çok çeşitli suç alanlarına yönelik mevzuat oluşumuna gidilmiştir<sup>1</sup>. Yani kaçakçılık Türk hukuk sisteminde sınır ihlalleri neticesinde ortaya çıkan durumlar ile

<sup>1</sup> Sınır güvenliği açısından en önemli sorunlardan biri muhakkak kaçakçılıktır. Kaçakçılık Türkiye'nin doğu ve güneydoğusunda en önemli geçim kaynağı hâline gelmiş ve bazı terör örgütleri ile özdeşleşmiştir.

ilişkilendirilmiştir. Aynı şekilde vergi kaçakçılığı suçuna dair ilgili kanunda tanımlama yapılmamış yalnızca fiiller tanımlanmıştır.

### 3. Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu

Türk vergi hukukunda kaçakçılık suçu sınır ihlalleri veya güvenliğine bağlı bir tanımlamaya dayanmamaktadır. Vergisel açıdan kaçakçılık suçu vergi kanunlarında yer alan hukuka aykırı fiillere dayanılarak oluşturulmaktadır<sup>2</sup>.

Genel olarak bakıldığında Vergi Usul Kanunu'nda kaçakçılık suçları daha kapsamlı ele alınmıştır. Çünkü diğer kaçakçılık suçlarına ilişkin hukuka aykırı fiiller neticesinde de vergi kaçağı doğacağından daha geniş bir kapsama alanı oluşturduğu söylenebilir. Örneğin akaryakıt kaçakçılığına ilişkin suç ve ceza ile göçmen kaçakçılığı farklı açılardan ele alınabilirken her iki hukuka aykırı fiil neticesinde gelir elde eden kişiler ayrıca vergi kaçakçılığı da işlemiş sayılabilirler<sup>3</sup>. Yani bir kişi akaryakıt kaçakçılığı suçundan yargılanabilirken aynı zamanda söz konusu fiil neticesinde elde ettiği gelirden dolayı vergi kaçakçılığı suçu ile de yüz yüze kalabilir.

Vergi hukuku bakımından “kaçakçılık” suçu ve cezasının Vergi Usul Kanununun içinde düzenlendiği görülmektedir (VUK md. 359). Bu bağlamda 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanununun etkilerine de değinmek gerekir. Yeni TCK'nın yürürlüğe girmesinden sonra suç ve kabahatler ayrıştırılarak farklı kategorilerde ele alınmışlardır. Bu durum Türk vergi sistemine de yansımış ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hukuka aykırı fiillere ilişkin “suç” ayrımı yapılmıştır. Buna göre yaptırımları idari para cezalarından oluşan bir grup hukuka aykırı fiil vergi kabahatleri olarak yerinde bırakılmış; bazı fiiller ise içerik itibarıyla yalnızca kısmi değişikliklerle suç başlığı altında hapis cezası yaptırımlarıyla değerlendirilmiştir. Vergi ile ilgili yükümlülüklerin yasaların öngördüğü bir şekilde yerine getirilmemiş olması ile ilgili fiillerin bir bölümü, kamu düzeni açısından sakıncalı görüldüğünden dolayı kaçakçılık kategorisine dahil edilmiştir (Akdoğan, 2011:122).

<sup>2</sup> Vergileme prensipleri ekonomik ve sosyal olmak üzere iki temel faraziyeyle dayanmaktadır. Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, 2. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, ss.225-239. Kanaatimizce kaçakçılık suçu ve yaptırımları vergilemede ekonomik yaklaşımlardan ziyade toplumun devlet nezdinde oluşturduğu mali sistemi tehdit ettiğinden dolayı sosyal yaklaşımlar çerçevesinde değerlendirilmelidir.

<sup>3</sup> VUK Md. 9 vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.

Vergi ceza hukuku alanında önemli değişiklikler getiren (Çımat, Armağan, 2011:230). 1998 tarihli 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce, Vergi Usul Kanunu'nun 344. Maddesinde idari nitelikte olan kaçakçılık suçu ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Yapılan değişiklikle, sadece vergi kaybına neden olmanın kaçakçılık olarak adlandırılmasının doğru olmayacağı ve bunun mükellefler için çok ağır olduğu düşüncesinden hareketle, kaçakçılık suçunun adı vergi kaybı olarak değiştirilmiştir (Mutluer, 2008:301). Vergi sistemimizde suç ve cezaların nihai şekli tabloda görüldüğü şekildedir.

<b><u>Vergi Kabahatleri</u></b>	<b><u>Vergi Suçları</u></b>
1) Vergi Ziyayı (Kaybı) Fiili	1) Kaçakçılık Suçları
2) Usulsüzlük Fiilleri	2) Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu
2.1) Genel Usulsüzlük Fiilleri	3) Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu
2.1.1) I. Derece Usulsüzlükler	4) Ekim Sayım Beyanı Denetlememe Suçu
2.1.2) II. Derece Usulsüzlükler	5) Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu
2.2) Özel Usulsüzlükler	

Bu duruma Vergi Usul Kanunu'nun Üçüncü Bölümünde yer alan Suçlar ve Cezaları başlığı altında işaret edilmiştir. Bakıldığında Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi ile Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığı altında suçun unsurlarına dair fiillerin sayılması ile cezaları da sıralanmıştır. Bu bağlamda kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturan fiiller de yine aynı maddede, üç grup halinde yer almıştır. Fakat vergisel açıdan kaçakçılık suçunun tanımı 359. maddede yapılmamıştır.

Buna dair kavramsal tanımlama her ne kadar vergi ziyayı suçu ve cezası başlığı altında "hazine kaybını" ifade eden bir biçimde yapılmış olsa bile suçun yaptırımları bakımından ve neticeleri itibariyle 359. maddede yer alan kaçakçılık suçuna dair bir izahat bulunmamaktadır. Bu nedenle adli bir süreçte değerlendirilen kaçakçılık suçu vergisel bakımdan 359. maddede yalnızca fiilleri, unsurları ve neticeleri itibariyle sınıflandırılmıştır.

Hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren vergi suçlarında suç sayılan fiilin tespiti ve yaptırım uygulaması ceza mahkemelerinin görev alanındadır. Bu

suçlarda vergi idaresinin suç duyurusunda bulunma veya mütalaa verme (görüş bildirme) dışında inisiyatifli bulunmamaktadır (Öner, 2012:161).

Şöyle ki vergisel açıdan kaçakçılık suçu maddi anlamda hazinenin parasal kaybindan ziyade devletin oluşturmuş olduğu mali sistemi tehdit eden fiillere yönelik cezaları içinde barındıran bir yapıda vücuda getirilmiştir. Bu durum idari ve mali yaptırımların vergi kaçakçılığının önlemede yetersiz kalacağı düşüncesiyle 1951 tarihli 5815 sayılı kanunla ruh bulmaya başlamıştır (Oktar, 2011:339).

#### 4. Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Unsurları

Kaçakçılık suçu Vergi Usul Kanununda parasal vergi cezası dışında hapis cezasıyla da müeyyideye bağlanmış temel vergi suçu kategorisindedir (Uluatam ve Methibay, 2001:217). Bu suç ve cezalarına ilişkin hukuksal yapı VUK 359 uncu maddede hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre;

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 kaydederler,

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 sayfalarını 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. maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Genel olarak bakıldığında vergi kaçakçılığını suçu üç ana kavram üzerine yapılandırılmıştır;

- Yanıltıcı belge oluşturmak ve kullanmak,
- Sahte belge düzenlemek ve/veya kullanmak,
- Kanuna aykırı olarak belgeleri basmak ve kullanmak.

Vergi Usul Kanunu 359. maddede düzenlenen bu suçlar genel hatlarıyla ceza hukukundaki sahtecilik suçlarının türleridir. Özelde ise, özel evrakta sahtecilik suçuna yaklaşılmaktadır (Saban, 2006:249). Bakıldığında bunlar aynı zamanda vergi ziyai kabahatinin “*ağır nitelikli*” fiilleridir (Şenyüz, 2012:229).

## 5. Vergi Kaçakçılığı Suçuna Konu Olan Belgeler

Çağdaş vergicilik, mükelleflerin tuttukları kayıtlar düzenine dayanmaktadır. Vergi matrahının tespitinin dayanaklarını, vergi dairelerinde tutulan kayıtlardan mükelleflerin tuttukları kayıtlara doğru kaydırmak ileri bir vergileme tekniğinin ön şartıdır. Türkiye’de yükümlülerin, vergi borcunun hesaplanması ile ilgili işlemlerini ve varlık durumlarını kaydetmek yolundaki ödevleri çeşitli vergi kanunları bakımından ortak bir kanun olan Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir (Bulutoğlu, 1978:408).

Buna göre Vergi Usul Kanunu 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun her türlü belge, defter ve kayıtla işlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu durum ilgili maddede şu şekilde açıkça ifade edilmiştir; “*Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter kayıt ve belgeler...*”Görülmektedir ki vergi kaçakçılığı

suçunun hukuken vuku bulması için *vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerde* kanun hükmünde işaret edilen hukuka aykırı eylemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Çünkü vergi kaçakçılığı ile ortaya çıkan devletin mali sistemini tehdit ve bozma girişimi ancak devletin mali sisteminde yer alan defter, belge ve kayıtlarla gerçekleştirilebilir (Çomaklı, 2014).

Buna göre ceza hukuku açısından suçun varlığının o suçla ilgili olarak kanunda açık bir şekilde gösterilmiş kanuni tipin varlığına gereksinim duyulduğuna göre; kaçakçılık suçunun oluşması için de *vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter kayıt ve belgelerin* varlığı zorunludur.

Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nda belge olarak düzenlenmesi mümkün ve kaçakçılık suçunun unsurunu teşkil edecek belgeler aşağıda ki gibidir;

- Fatura (VUK 229 vd.),
- Perakende satış vesikası, yazarkasa fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti (VUK 233),
- Gider pusulası (VUK 234),
- Müstahsil makbuzu (VUK 235),
- Serbest meslek makbuzu (VUK 236 vd.),
- Ücret bordrosu (VUK 238),
- Taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri (VUK 240. Md.) olarak sıralanmıştır.

Mükelleflerin belge düzenleme, alma ve vermelerine ilişkin yükümlülükleri Vergi Usul Kanununun ikinci kitabının üçüncü kısmında, 227-242 nci maddelerinde; belgelerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü de 253, 254 ve 256 ncı maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, 2009:44).

Yukarıda işaret edilenlerin dışında Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemelerle, bazı belgelerin basımında disiplin sağlanmış ve Vergi Usul Kanununda düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır. Düzenleme zorunluluğu getirilen bu belgeler aşağıda ki gibidir (Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, 2009:44);



- Ambar teslim fişi,
- Adisyon,
- Reçeteler,
- Adisyon tipi perakende satış fişi,
- İrsaliye faturası,
- Döviz alım satım belgesi,

- Banka dekontları veya hesap bildirim cetvelleri (ekstreler), işlem sonuç formları, sigorta poliçesi ve zeyilnameler, sigorta komisyon gider belgesi ve ikrazatçılar tarafından kullanılan ödünç sözleşmeleri.

Burada dikkat edilmesi gereken husus Vergi Usul Kanununun belgeleri isim isim sayması ve saymadığı belgeler için Maliye Bakanlığına yetki vermesi ve ayrıca bunları da “diğer vesikalar” olarak adlandırmasıdır.

Söz konusu kanuna göre vergi kaybı haricinde meydana gelecek olan hukuka aykırı fiiller neticesinde **kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için** failin bu kanunda yazılı belgeleri suçun unsuru olarak kullanmış olması gerekmektedir. Buna ilişkin Vergi Usul Kanunu’nda yer alan “Vesikalar” başlıklı madde hükmüne göre “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, *bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların* tevsiki mecburidir” (VUK md.227).

Yine aynı maddenin devamında “*Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır*” hükmü yer almaktadır. Yani söz konusu belgelerin şekil ve içerikleri de yine kanunda belirtilmiş ve sıralanmıştır.

Buna göre kaçakçılık suçunun unsurunu oluşturacak olan belgeler, fatura, perakende satış vesikası, yazarkasa fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri ve diğer vesikalardır.

Örneğin damga vergisine konu edilebilecek bir **sözleşme** metninde vergi kaybı doğuracak şekilde rakamsal değişikliğin yapılması veya damga vergisi defterinin tutulmaması vergi ziyayı veya genel-özel usulsüzlük suçu oluşturabilirken; **sözleşme metni ile kaçakçılık suçunun oluşması kanunilik ilkesi gereği mümkün görünmemektedir.** Çünkü taraflar arasında yapılan

sözleşme şekil itibariyle ve ruhu itibariyle özel bir belge sayılmaktadır. Bu nedenle “**kaçak sözleşme yapılmıştır**” iddiası ile vergi kaçakçılığı suçunun isnat edilmesi hukuka aykırı bir durum oluşturmaktadır. Söz konusu duruma yargı kararlarında da işaret edilmektedir. Buna göre denebilir ki her vergi sistemine ait her vergi kanununda kaçakçılık suçu işlemek mümkün olmayabilir (Erginay, 1995:106). Verilmiş olan bir kararda “alıcı ve satıcı arasında **özel şekilde düzenlenen gayrimenkul satış senedinin** resmi senet olarak kabulüne imkân olmayıp vergiyi doğuran olay sayılamayacağı” hüküm altına alınmıştır<sup>4</sup>. Çünkü herkes her şekilde alım ve satıma ilişkin birçok evrak düzenleyebilir.

Başka bir yargı kararında ise “*anılan liste ve söz konusu fatura arasında oluşan çelişkinin nedeninin ortaya konulmasına yönelik hiç bir araştırma yapılmadığı gibi, faturanın sahte olduğu yolunda bir tespitin de bulunmadığı, sadece vergi dairesine bildirilen listeden hareketle aracın kiralama faaliyetinde kullanılmadığı sonucuna ulaşılarak yapılan tarhiyatta hukuki isabet görülmediği*” hükmedilmektedir<sup>5</sup>.

Bu hususta kıyas yapılamayacağı da vergi hukuku ilkeleri ve mevzuatına göre oldukça açıktır<sup>6</sup>. Buna dair yargı kararlarına bakıldığında; “**Vergilemeye ilişkin kurallar varsayım ve kanaate dayalı... vergileme yapılmasını önlemeye yönelik düzenlenmiştir**”<sup>7</sup>;

ve “İdari cezalar içinde geçerli olan, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki ceza hukuku ilkesi gereğince de **varsayım ya da kıyas yoluyla ceza uygulaması olanağı bulunmadığından** kesilen cezada isabet görülmemiştir”<sup>8</sup>.

Yani vergi hukukunun katı uygulanan prensibi olan kanunilik ilkesinin gereği yargı kararlarıyla da desteklenerek Vergi Usul Kanunu’nda işaret edilmeyen defter belge ve kayıtlara göre kaçakçılık suçu isnat edilemeyecektir. Ayrıca belirtmek gerekir ki yargı kararlarında da sabit olduğu üzere kaçakçılık fiiline ilişkin suçun tüm unsurları ile bir arada olması yaptırımın uygulanması bakımından da bir zorunluluk halidir.

<sup>4</sup> D.4.10.1.1978; E.1977/1196, K.1978/7

<sup>5</sup> D. 3.D. 13.12.2011, 2009/445; 2011/7534

<sup>6</sup> D. 4.D. 3.6.1998, 128/2379.

<sup>7</sup> D.4.D. 27.4.2000, 4246/1817

<sup>8</sup> D.3.D., 28.11.2000, 257/3903

• ***Filinin bütün unsurları bir arada gerçekleşmeden varsayım ya da kıyas yoluyla ceza kesilemez...***<sup>9</sup>

• ***cezai yaptırıma bağlanmış olan bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça, faile ceza uygulanamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesinin, idari cezalar için de geçerli olduğu...***<sup>10</sup>

• ***Ceza kesebilmek için fiilin tüm unsurlarının tamam olması gerektiği ...***<sup>11</sup>

*Kaldı ki kanuni unsur vergi suç ve kabahatlerinde kanunilik ilkesinin bir sonucudur. Yani burada idarenin kanuniliği ilkesi ön plana çıkmaktadır. Bilindiği üzere İdarenin Kanuniliği İlkesi “idarenin işlem ve eylemlerini kanunlara dayanarak yapması” dır.*

## **Sonuç**

Hukuka aykırı fiillerin suç sayılması ve bu aykırılığın ağırlık ve niteliğine bağlı olarak farklı cezaların uygulanması doğaldır ve gereklidir. Ancak, kanunilik ilkesi gereğince hangi fiillerin suç oluşturduğunun ve bunları işleyenlere ne tür cezaların verileceğinin kanunlarda açık, net ve tereddüte yer vermeyecek biçimde belirtilmesi gerekmektedir (Karakoç, 2004:101).

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesine göre “*kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz*” denilerek yine kanunilik ilkesine açık bir şekilde atıfta bulunmuştur. Bu nedenle kanunda yer almayan ve kanuni şekle uygun düzenlenmeyen ve öngörülen zorunlu bilgileri taşımayan belgeler suçun konusuna dâhil edilemezler.

Vergi kaçakçılığı suçları münhasıran Vergi Usul Kanunu'na göre muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan defter kayıt ve belgelerle ilgilidir. Vergi Usul Kanunu md. 227/3'te yer alan “...belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde, bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır...” hükmü bu durumu doğrulamaktadır (Ok, 2002). Yine aynı şekilde Yargıtay “sahte belge düzenlemek ve kullanmak suretiyle kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için suça konu olan belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz

<sup>9</sup> D.4.D.E.2008/800; K.2008/5855

<sup>10</sup> D.3.D.E.1997/3369;K.1998/4588 ve D.4.D. E.1998/4001; K.1999/144;

<sup>11</sup> D.4.D. E.2007/6067; K.2008/3357

mecburiyeti bulunan belgelerden olması”nı suçun önkoşulu olarak öngörmektedir.

Buna ilişkin Yargıtay 11. Ceza Dairesi, unsurları itibariyle oluşmayan sahte fatura düzenleyip kullanmak suçu kabul edilip tarhiyat sonrası da olduğu anlaşılan uzlaşmaya dayanılarak beraatına karar verilmesinin yasaya aykırı olduğuna karar vermiştir<sup>12</sup> (Parlar ve Demirel, 2002).

### Kaynakça

- AKDOĞAN, Abdurrahman (2011) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- BULUTOĞLU, Kenan (1978) Türk Vergi Sistemi, Cilt:1, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- ÇOMAKLI, Şafak (2014) “Vergi Kaçakçılığının Organize Suç Kapsamının Mali Politikalar Üzerindeki Etkileri”, Organize Suçların Yol Açtığı Mali Ekonomik ve Sosyal Etkilerin Tespiti ve Analizi Sempozyumu, Masak ve Strateji Düşünce Enstitüsü, Ankara.
- ÇİMAT, Ali (2011) Ramazan Armağan (Editörler), Vergi Hukuku, Lisans Yayıncılık, İstanbul.
- DİKMEN, Orhan (1964) Maliye Dersleri, 2. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul.
- ERGİNAY, Akif (1995) Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ, Yusuf (2004). Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya.
- KIZILOĞLU, Şükür Zühal Kızılot (2009) Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- MUTLUER, M. Kamil (2008) Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul.
- OK, Nuri Ahmet Gündel (2002) Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara.
- OKTAR, S. Ateş (2011) Vergi Hukuku, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

<sup>12</sup> Y.11.CD, 21.11.2001, 9315-10723;

ÖNER, Erdoğan (2012) Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara.

PARLAR, Ali ve Güleç Demirel (2002) Yargıtay, Adli İdari Vergi Suçları, Ankara.

SABAN, Nihal (2006) Vergi Hukuku, 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.

ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek (2012) Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa

ULUATAM, Özhan, Yaşar Methibay (2001) Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.

Y.11.CD, 21.11.2001, 9315-10723

D.4.10.1.1978; E.1977/1196, K.1978/7

D. 3.D. 13.12.2011, 2009/445; 2011/7534

D. 4.D. 3.6.1998, 128/2379.

D.4.D. 27.4.2000, 4246/1817

D.3.D., 28.11.2000, 257/3903

*D.4.D.E.2008/800; K.2008/5855*

*D.3.D.E.1997/3369; K.1998/4588 ve D.4.D. E.1998/4001; K.1999/144;*

*D.4.D. E.2007/6067; K.2008/3357*

1262 Sayılı İspençiyari ve Tıbbi Müstahzarlar Kanununu.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

*5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*

*İktisat Terimleri Sözlüğü (İTS), Türk Dil Kurumu Yayınları, 2004.*

Ceza Yargılama Yöntemi Yasası Terimleri Sözlüğü, Türk Dil Kurumu, 1972.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr))