

T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI SUÇU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

AKİF YÜKSEL

BURSA 2005



T.C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİYE BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI SUÇU

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Danışman

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

Akif YÜKSEL

BURSA 2005

TC.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Akif YÜKSEL`e ait “Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu” adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan .....

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

İmza

Üye (Danışman).....

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

İmza

Üye.....

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

## ÖZET

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI SUÇU

Akif YÜKSEL

(Yüksek Lisans Tezi)

İdari nitelikli vergi suçlarından birisi olan “Vergi Ziyai Suçu”; mükellef ve sorumluların, kanunda belirtilen fiiller ile vergi ziyana neden olmalarıdır. Vergi ziyai suçunda netice unsuru vergi kaybıdır. Mükellef ve sorumlular, kanun tarafından yapılması istenen ödevleri ve yükümlülükleri zamanında yerine getirmeyerek, eksik yerine getirerek yada şahsi medeni hallerde yanlış beyanda bulunarak vergi ziyana sebebiyet verebilirler. Vergi ziyainın ortaya çıkarılmasında en etkili yöntem, mükellef ve sorumluların vergi incelemesine tabi tutulmasıdır. Vergi ziyai suçu birçok vergi türü için işlenebilen bir vergi suçudur. Bu suçun oluşabileceği vergi türlerine örnek olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, geçici vergi, damga vergisi vs. gösterilebilir. Mükellef ve sorumlu tarafından işlenen vergi ziyai suçundan veya cezasından kanuni bir şekilde, tamamen yada kısmen kurtulma yolları da mevcuttur. Bu yollara örnek olarak af, terkin, uzlaşma vs. gösterilebilir. Mükellef ve sorumluların vergi ziyai yaratan fiillerinden dolayı kendilerine uygulanacak ceza tutarını, vergi idaresi hesaplamaktadır. Ceza tutarı, vergi idaresince fiilin tespit edilerek ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe ve yıllar itibariyle değişen gecikme faizi oranına bağlıdır ve uygulanacak ceza tutarı da buna göre değişmektedir. Bu nedenle cezanın tutarının ne olacağı konusunda mükellef açısından belirsizlik söz konusudur. Mükellef tarafından neden olunan vergi ziyainın tutar olarak derecelendirilmemesi, işlenen fiilin ağırlığıyla ve tutarı ile orantılı olarak ceza verilmesini engellemektedir. Vergi ziyai suçunda ayrıca mükellef ve sorumlunun kastının olup olmadığının aranmaması ve suçu işleyen herkese aynı ceza uygulanması, uygulanan ceza bakımından mükellef veya sorumlular arasında adaletsizliğe yol açmaktadır. Çünkü aynı tarihte ve aynı fiil ile kasıtlı olarak vergi ziyana neden olan bir mükellef ile bilmeyerek vergi ziyana neden olan kişiye aynı ceza tutarı uygulanmaktadır. Buna göre suça uygulanacak vergi ziyai cezası hesaplanırken, mükellef ve sorumlular arasında derecelendirme yapılması daha adaletli olacaktır. Ayrıca suçun işlenmesinde kastın olup olmadığına göre uygulanacak ceza değişmelidir.

## ABSTRACT

PUBLIC FINANCE DEPARTMENT

THE TAX LOSS FAULT IN TURKISH TAX LAWS, LEGISLATIONS,  
PROCEDURES

Akif YÜKSEL

(MS Thesis)

“Tax Loss Fault” is one of the most important tax frauds with an administrative root which appears with a series consequence. Tax-payers or the person who get involved to this particular tax fraud causes with her or his implementations and applications the considerable damage in the economy as indicated in tax legislations or laws that what it is Tax Loss Fault or what is not. It may be found out by comparing tax liability amounts. If the amount is quiet less than what it must be in amount to be paid by tax-payer that means there is a Tax Fraud. Tax payers might lead to the Tax Loss by not performing his or her tax liabilities completely and timely according to legislations or by submitting the tax returns in incorrect and inaccurate figures. The most effective and efficient implementation is to audit the Tax-payer or the person who is considered to be responsible for it. Tax Loss Fault may be found in most common type of Taxes such as Individual and Corporate Income Taxes, Sales Taxes, Value-Added Taxes which is known (KDV) and also Temporary-Imposed Taxes e.t.c. That might be mentioned that there are legal ways to get rid of the penalties and consequences of The Tax Loss Fault completely or consuctructively committed by Tax-Payers with those known ways that are the forgiveness of tax liability, Terkin, Agreement which is between Tax Authority and Tax- Payer. The Amount or Type of Penalties are determined by Tax Administration for Tax-payer who is committed the Tax Loss Fault. The Penalty amount depends upon the tax penalty confirmation receipt written date, and deferral interest rates that is changeable to accordance with inflation rate, and current economic conditions. Thus, what the penalty amount would be is a uncertain situation from Tax-payer perspective. The Tax Loss Fault which is not categorized in accordance to amount of this specific tax fraud prevents to be charged the reasonable amount penalty on this fraud. There is also an unfair legislative procedure and process that everyone who is involved this matter faces same penalty without considering whose is active or passive tax-fraud committer by Tax Administration. As my conclusion, When the amount or sort of the tax penalty is computed, The Active and Passive Tax Fraud Commuter “ It is meant that The person committed the tax fraud awareness” should be differentiate to implement the fair of tax processes, and procedures.

Advisor: Prof. Dr. Doğan SENYÜZ

Page Number: 136

Author: Akif YÜKSEL

## ÖNSÖZ

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin, toplumsal ihtiyaçlara bağlı olarak ortaya çıkan ve toplum adına kamusal mal ve hizmetleri üretebilmeleri, kişilerden zorla ve karşılıksız olmak üzere, alınan vergi gelirleri ile mümkün olmaktadır.

Vergi, Devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kendisine vergilendirme konusunda idari işlem yapma yetkisi tanınmış kamu kuruluşları tarafından önceden belirlenmiş kanunlarla, karşılıksız olarak para şeklinde ve zorla alınan bir gelir türüdür.

Verginin karşılıksız olarak ve hukuki cebir altında alınması; vergi mükellefleri ve sorumluları açısından vergilere karşı bir direnç ortaya çıkarır. Bu direnç kanuni bir yol olan vergiden kaçınma şeklinde olabileceği gibi vergi kanunlarına açık aykırılık içerecek bir şekilde, vergi suçu işlemek suretiyle vergi kaçırma şeklinde de olabilir.

Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal veya psikolojik nedenlerle vergi vermeme eğiliminde olabilirler. Vergi gelirlerinin devlet için karşılıksız bir finansman aracı olması ve mükelleflerin ödedikleri vergilerle yararlandıkları kamusal hizmetler arasında bağlantı kuramamaları, vergi vermeme eğilimini artırır. Bunun dışında vergi mevzuatının karışıklığı ve vergi yasalarının yükümlülere yeterince kavranamaması, vergi oranlarının yüksekliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve vergi idaresinin hantal yapısı da vergi kayıp ve kaçaklarını arttıran sebeplerdir. Bu çerçevede vergi kayıp ve kaçaklarını engellemenin ve ortaya çıkarmanın aracı olan vergi denetimi gündeme gelmektedir.

Genel olarak vergi suçu; mükellef ve vergi sorumlularının, vergi kanunları ile belirlenen maddi ve biçimsel yükümlülüklere uymamaları sonucunda Devleti vergi kaybına uğratan veya kamu vergisel düzenini bozan fiillerdir. Çalışmanın konusunu oluşturan “Vergi Ziyayı Suçu” kanunda tanımlanan vergi suçlarından biridir. Vergi ziyayı suçu mükellef yada sorumluların VUK 341 inci maddesindeki yazılı hallerle istemeyerek veya kasıtlı olarak vergi ziyasına sebebiyet vermeleridir. Vergi ziyayı suçunun unsurları ve fiilleri, çalışmada ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Tez Dört bölümden oluşmaktadır; Tezin birinci bölümünde; öncelikle suç ve ceza kavramı, suçun unsurları, suç ve ceza çeşitleri tanımlanacak ve açıklanacaktır. Daha sonra vergi suçu kavramı, vergi suçu çeşitleri, vergi suçu nedenleri belirtilecektir. Birinci bölümün sonunda vergi ziyayı suçundan dolayı mükelleflerin, şirketlerin, şirket ortaklarının ve meslek mensuplarının sorumlulukları açıklanacaktır.

Tezin ikinci bölümünde; vergi kaybı kavramı, vergi ziyayı suçunun tanımı yapılacak ve vergi ziyayı suçunun unsurları, vergi ziyayı cezasının hesaplanma şekli ve vergi ziyayı suçunun netice unsurları detaylı olarak açıklanacaktır. Vergi ziyasının ortaya çıkarılmasında kullanılan müesseseler ve diğer vergi kanunlarında vergi ziyayı suçunun oluşumu açıklanarak ikinci bölüm tamamlanacaktır.

Tezin üçüncü bölümünde; vergi ziyayı suçu ve cezasını ortadan kaldıran haller, suç ve cezadan kurtulma yolları açıklanacaktır.

Sonuç bölümünde; vergi ziyai cezası uygulamasında ve hesaplanmasında karşılaşılan problemler, aksaklıklar, vergi ziyai cezasının mükellefler üzerindeki etkileri ve vergi ziyai cezasının uygulamadaki başarısı değerlendirilecektir. Vergi ziyai suçu işleyenlere verilecek vergi ziyai cezasının daha etkin bir biçimde uygulanabilmesi için yapılması gereken değişiklikler ve çözüm önerileri ile çalışma bitirilecektir.

Bu çalışmada görüş, öneri ve eleştirilerini esirgemeyen, tezin oluşumuna katkıda bulunan ve konu ile ilgili olarak bana tartışma imkanı sağlayan, başta değerli üstadlarım Vergi Denetmenleri Refik YÜKSEL'e ve Dr. Ahmet AK'a, meslektaşlarım Vergi Denetmen Yardımcıları B.Tolga DURSUN ve Arif GÜLOĞLU'na, arkadaşım Özcan ASLANTÜRK'e teşekkür ederim.

Eskişehir, 2005.

Akif YÜKSEL



# İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### SUÇ VE CEZA İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

I-SUÇLAR VE EKONOMİK SUÇ.....	4
A-SUÇ KAVRAMI.....	5
1-Ceza Hukukunda Suç Kavramı.....	5
2-Suçun Unsurları.....	6
a-Kanuni unsur.....	7
b-Maddi unsur.....	8
c-Manevi unsur.....	8
d-Hukuka aykırılık.....	9
3-Suç Çeşitleri.....	9
a-Türk Ceza Kanununa göre suç çeşitleri.....	10
b-Bilimsel açıdan suç çeşitleri.....	11
4-Yürütme Organının Suçu Tanımlama Yetkisi.....	11
B-CEZA KAVRAMI.....	12
1-Cezanın Tanımı ve Niteliği.....	12
2-Cezanın Çeşitleri.....	12
C-SUÇ VE CEZA İLE İLGİLİ ANAYASAL HÜKÜMLER.....	14
D-SUÇ VE CEZA İLGİLİ OLARAK CEZA KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER.....	15
E-VERGİ SUÇLARI VE CEZALARI.....	15
1-Vergi Suçu Kavramı.....	15
2-Vergi Cezası Kavramı.....	16
3-Vergi Suçu Çeşitleri.....	17
a-İdari vergi suçları.....	17
(1)-Vergi ziyai suçu.....	18
(2)-Usulsüzlük suçu.....	18
b-Adli vergi suçları.....	19
(1)-Kaçakçılık suçu.....	19
(2)-Vergi mahremiyetinin ihlali.....	20
(3)-Mükellefin özel işlerini yapma.....	21

(4)-Ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçu.....	22
(5)-Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu.....	22
4-Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi.....	23
5-Vergi Suçu İşlemenin Nedenleri.....	23
II-VERGİ ZİYAI SUÇUNDA SORUMLULUK.....	24
A-VERGİ EHLİYETİ VE CEZA EHLİYETİ.....	24
B-GERÇEK KİŞİLERİN VE KANUNİ TEMSİLCİLERİN CEZAI SORUMLULUKLARI.....	25
C-TÜZEL KİŞİLERİN VE TEMSİLCİLERİNİN CEZAI SORUMLULUKLARI.....	26
D-VERGİ ZİYAI SUÇU SAYILAN FİLLER İLE VERGİ ZİYAIN DOLAYI GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERİN SORUMLULUKLARI.....	28
1-Gerçek Kişilerin Sorumluluğu.....	29
2-Adi Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu.....	29
3-Kollektif Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu.....	30
4-Komandit Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu.....	31
5-Anonim Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu.....	31
6-Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu.....	32
E-SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLER İLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU.....	33

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI SUÇU

I-VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI.....	36
A-VERGİ ZİYAI KAVRAMI.....	36
B-VERGİ ZİYAI SUÇU TANIMI.....	37
C-VERGİ ZİYAI SUÇUNUN UNSURLARI.....	38
1-Kanuni Unsur.....	38
2-Maddi Unsur.....	39
a-Hareket (Fiil).....	40
(1)-Ağır nitelikli fiiller.....	42
(a)-Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak.....	43

(b)-Mevhum adlara hesap açmak.....	44
(c)-Çift defter tutmak.....	45
(i)-Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerin bulunması.....	46
(ii)-Tutulması zorunlu defterlere kaydı gereken hususların tamamen yada kısmen başka defter ve belgelere kaydedilmesi.....	46
(iii)-Başka defterlere yapılan kayıtların vergi matrahını azaltıcı nitelikte olması.....	47
(d)-Defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek.....	48
(e)-Defter ve belgeleri gizlemek.....	48
(f)-Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak.....	50
(g)-Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek.....	53
(h)-Defter sayfalarını yok ederek başka yapraklar koymak yada hiç yaprak koymamak.....	54
(i)-Sahte belge düzenlemek yada sahte belge kullanmak.....	55
(i)-Sahte belge düzenleme.....	56
(ii)-Sahte belge kullanmak.....	58
(i)-Belge basımına yönelik suçlar.....	60
(2)-Hafif nitelikli fiiller.....	62
(3)-Orta nitelikli fiiller.....	62
b-Netice (Sonuç).....	62
(1)-Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi yada eksik yerine getirilmesi.....	63
(2)-Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi.....	64
(3)-Medeni ve şahsi haller hakkında yanlış beyan ile oluşan eksik tahakkuk.....	65
(4)-Verginin haksız yere geri verilmesi.....	66
3-Manevi Unsur.....	67
4-Hukuka Aykırılık.....	69
<b>D-VERGİ ZİYAI CEZASI VE UYGULANMA ŞARTLARI.....</b>	<b>69</b>
1-Cezanın Hesaplanma Şekli.....	70
2-Kaçakçılık Suçunda Vergi Ziyai Cezası.....	73
3-Kendiliğinden Verilen Vergi Beyannameleri için Uygulanacak Vergi Ziyai Cezası...73	

### III-VERGİ ZİYAYININ ORTAYA ÇIKARILMASINDA KULLANILAN MÜESSESELER.74

<b>A-YOKLAMA.....</b>	<b>75</b>
<b>B-VERGİ İNCELEMESİ.....</b>	<b>78</b>
1-Tanımı.....	78
2-Amacı.....	78
3-Fonksiyonları.....	79
4-Vergi İnceleme Türleri.....	79
a-Kapsamı açısından vergi incelemesi.....	79
(1)-Tam inceleme.....	79
(2)-Kısa inceleme.....	80

(3)-Sınırlı inceleme.....	80
b-Kaynağı açısından vergi incelemesi.....	80
(1)-Olağan inceleme.....	80
(2)-Olağandışı inceleme.....	81
(3)-Karşıt inceleme.....	81
c-Yöntem açısından vergi incelemesi.....	81
(1)-Normal vergi incelemesi.....	81
(2)-Aramalı inceleme.....	81
5-Vergi İncelemesine Yetkililer.....	82
6-Vergi İncelemelerinde Usul.....	82
C-ARAMALI İNCELEME.....	84
IV-DİĞER VERGİ KANUNLARINDA VERGİ ZİYAYI SUÇU VE CEZASI.....	85
A-VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE VERGİ ZİYAYI SUÇU.....	86
1-Verginin Mevzuu ve Mükellefi.....	86
2-Vergi Matrahının Tespiti ve İlk Tarhiyat.....	87
3-Vergi İdaresince Yapılan Son Tarhiyat.....	87
4-Hesaplanan Matrah Farkına Vergi Ziyayı Cezası Uygulaması.....	87
5-Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre ve Vergi Ziyayı.....	88
B-GEÇİCİ VERGİDE VERGİ ZİYAYI SUÇU.....	89
1-Geçici Vergi Uygulaması.....	89
2-Geçici Vergi Mükellefleri.....	89
3-Geçici Vergi Dönemleri ve Verginin Beyanı.....	90
4-Geçici Verginin Hesaplanması.....	91
5-Geçici Vergi Matrahının Eksik Beyanı ve Vergi Ziyayı.....	91
C-EMLAK VERGİSİNDE VERGİ ZİYAYI.....	93
1-Emlak Vergisinin Mevzuu, Mükellefleri ve Bildirimler.....	93
2-Vergi Değerini Değiştiren Haller ve Vergi Ziyayı.....	94
D-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ ZİYAYI.....	94
1-Verginin Konusu.....	94
2-Verginin Mükellefi.....	95
3-Belgesiz Mal Bulundurma ve Verginin Sorumlusu.....	95
E-DAMGA VERGİSİNDE VERGİ ZİYAYI SUÇU.....	98
1-Damga Vergisinin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğuran Olay.....	98
2-Damga Vergisinde Vergi Ziyayı.....	99
3-Vergi ve Cezadan Dolayı Sorumluluk.....	100
F-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ ZİYAYI SUÇU.....	101
1-Verginin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğuran Olay.....	101
2-Müteselsil Sorumluluk ve ÖTV de Vergi Ziyayı.....	101

G-HARÇLARDA VERGİ ZİYAI CEZASI.....	102
H-GİDER VERGİLERİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI.....	103
I-MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNDE VERGİ ZİYAI.....	103
1-Verginin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğuran Olay.....	103
2-Verginin Tarhı, Tebliği, Ödenmesi.....	103
3-Bildirim, Sorumluluk ve Vergi Ziyayı.....	104

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASINDAN KURTULMA YOLLARI

GENEL AÇIKLAMA.....	106
I-VERGİ ZİYAI CEZASINI ORTADAN KALDIRAN HALLER.....	107
A-ÖLÜM.....	107
B-AF.....	108
C-TERKİN.....	109
D-CEZALARDA İNDİRİM.....	109
E-CEZA KESMEDE ZAMANAŞIMI.....	111
F-CEZADAN VAZGEÇME(EN AZ CEZA HADDİ).....	112
G-DAVA AÇMA.....	113
H-PİŞMANLIK VE ISLAH.....	115
I-UZLAŞMA.....	118
II-VERGİ ZİYAI SUÇUNU ORTADAN KALDIRAN HALLER.....	122
A-YANILMA.....	122
B-VERGİ CEZALARINDA YAPILAN HATALAR.....	123
C-MÜCBİR SEBEPLER.....	124

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	126
KAYNAKLAR.....	132
ÖZGEÇMİŞ.....	136

## KISALTMALAR

a.g.e.	adı geçen eser
a.g.m.	adı geçen makale
a.g.t.	adı geçen tez
AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
C.	Cilt
CD.	Ceza Dairesi
D.	Daire
Dan.	Danıştay
DVK	Damga Vergisi Kanunu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı.
E.	Esas
GMSİ	Gayri Menkul Sermaye İradı
GT	Genel Tebliğ
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
hk.	hakkında
K.	Karar
KDV	Katma Değeri Vergisi
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MB.	Maliye Bakanlığı
md.	madde
Md.	Madde
Mük.	Mükerrer
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
No.	Numara
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa

TCK	Türk Ceza Kanunu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu
vb.	Ve benzerleri
VDDGK	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
Yr.	Yargıtay
vs.	ve saire



## GİRİŞ

Suç, bir kişinin olumlu yada olumsuz hareketleri ile meydana gelen, kanuni tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiillerdir. Bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi, suçun unsurlarının varolması ile mümkündür. Bu unsurlar kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılıktır. Ceza kavramı ise suç olarak kabul edilen hukuka aykırı fiillere uygulanan yaptırımlardır.

Vergi suçu, mükellef yada sorumlular tarafından, vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülükler ve mecburiyetlere uymamaları sonucunda, vergi kaybı sonucunu doğuran yada kamu düzenini bozan veya her iki sonucu birlikte doğuran fiillerdir. Vergi suçları, idari vergi suçları ve adli vergi suçları olmak üzere ikiye ayrılır. İdari vergi suçları, çalışmanın konusunu oluşturan “vergi ziyayı suçu” ve “usulsüzlük” suçundan oluşur. Adli vergi suçları ise, “kaçakçılık suçu”, “vergi mahremiyetinin ihlali” ve “mükellefin özel işlerini yapma”dır. Vergi suçlarında böyle bir ayırımı gidilmesindeki neden, suçun niteliği, suçun yaptırımını mükellefe yada sorumluya kimin verdiği ve yargılamanın hangi birimde yapıldığı ile ilgilidir. Ayrıca kanun koyucunun ceza ile ne amaçladığına göre ayırım yapılır. Bir toplumda, mükellef yada sorumlular tarafından vergi suçlarının işlenme nedenleri çok çeşitlidir. Bu nedenler, tarihi, idari, hukuki, siyasi vb. nedenlerden kaynaklanabilir.

Vergi ziyayı suçu, 4369 Sayılı Kanununun 11 inci maddesiyle tanımlanan ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan idari vergi suçu türüdür. VUK 344 üncü maddesinde değişiklik öncesi, kaçakçılık suçunun tarifi yer almaktaydı.

Vergi ziyayı suçunun kanuni unsuru, VUK 344 üncü maddesinde ihdas edilmiştir. Suçun maddi unsuru ise VUK 359 uncu maddesinde tek tek sayılarak belirtilmiştir.

Sayılan bu fiiller ile vergi kaybı meydana getirilerek, vergi ziyayı suçu işlenebilir. Fiillere örnek olarak defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapma, mevhum adlara hesap açma, çift defter tutma, sahte belge düzenleme ve kullanma gösterilebilir. Bu fiiller aynı zamanda kaçakçılık suçunun fiilleridir. Vergi ziyayı suçunda, mükellef yada sorumlunun kastı aranmamaktadır. Yani mükellef yada sorumlunun vergi ziyayı yaratma kastı ile hareket edip etmediğinin önemi yoktur. Sadece vergi ziyayının oluşumu, suçun işlenmesi açısından yeterli sayılmaktadır. Vergi ziyayı suçunun netice unsuru ise vergi ziyayıdır. Bu neticeye mükellef, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmeyerek yada eksik yerine getirerek neden olabileceği gibi; verginin zamanında tahakkuk ettirmemesi yada geç tahakkuk ettirilmesi ile neden olabilir. Yine medeni ve şahsi haller hakkında yanlış beyanda bulunulması ve verginin haksız yere geri verilmesi sonucunda oluşan eksik tahakkuk ile de vergi ziyayı neticesi gerçekleşir.

Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Ceza, ziyaya uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK'un 112 nci maddesine göre ziyaya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunmaktadır.

Vergi ziyayının ortaya çıkarılmasında en etkili yöntem, mükellef yada sorumlunun defter, kayıt ve belgeleri üzerinde vergi denetimi yapılmasıdır. Vergi denetim türleri ise, yoklama, vergi incelemesi, aramalı inceleme ve beyanname revizyonudur.

Vergi ziyayı suçu ve cezası ile ilgili olarak, gelir vergisi, KDV gibi temel kanunlarda hükümler bulunmaktadır. Kanunlarda hüküm bulunmayan durumlarda ise VUK da yer alan vergi ziyayı suçu hükümleri uygulanmaktadır. Meydana getirilen vergi ziyayına, vergi ziyayı cezası uygulanabilecek vergilere örnek olarak; gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, KDV, damga vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi vs. gösterilebilir.

“Vergi ehliyeti”, bir gerçek kişinin yada tüzel kişinin mükellef yada sorumlu olması anlamındadır ve bu ehliyete sahip olmak için özel bir şart kanunda öngörülmemiştir. Vergi hukukunda “ceza ehliyeti” kavramı ise farklı bir durum arzeder.

Bazı hallerde kişi vergi ehliyetine sahip olabilir, ancak ceza ehliyeti olmaz. Dolayısıyla vergi kanunlarına aykırı işlemde dolayı mükellef sorumlu olmaz, onun yerine temsilcisi sorumlu olur. Nitekim kanuni temsilcilere böyle bir ödev yüklenilmiştir. Çalışmanın birinci bölümünün sonunda, vergi ziyayı suç ve cezasından dolayı, gerçek kişilerin ve onların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, tüzel kişilerin ve temsilcilerinin cezai sorumlulukları ile meslek mensuplarının sorumlulukları açıklanacaktır.

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri sonucu ortaya çıkan vergi suçları; belirli koşulların gerçekleşmesi halinde, hukuki yollarla, mükellef lehine olarak ortadan kalkabilir. Yani başlangıçta mükellef tarafından ihmali veya icrai bir biçimde işlenmiş olan bir suç veya cezası, kanunda sayılan bazı hallerin varlığı halinde kısmen veya tamamen sona ermektedir ve cezasını kaldırmaktadır. VUK da düzenlenen ve failin hareketinden dolayı ortaya çıkan ve ceza ilişkisini sona erdiren haller; ölüm, af, terkin, yanılma, hata, cezalarda indirim, mücbir sebepler, zamanaşımı, pişmanlık ve uzlaşma olarak sayılabilir.

Mükellef ve sorumluların vergi ziyayı yaratan fiillerinden dolayı, maruz kalacakları vergi ziyayı cezasının tutarını tam olarak bilmeleri olanaksızdır. Çünkü ceza, idarenin tek taraflı olarak vergi ziyayı fiilini tespit etmesine, neden olunan vergi ziyayı tutarına ve buna göre ceza ihbarnamesi düzenlemesi zamanına bağlıdır. Ayrıca gecikme faizi oranlarının yıllar itibarıyla değişmesi de ceza tutarını etkiler. İdare, vergi ziyayı fiilini tespit edebileceği gibi tespit edemeyebilir. Aynı fiil ile aynı miktarda ve zamanda vergi ziyasına neden olan mükelleflere, fiilin tespit tarihine göre değişen miktarda vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Sonuç olarak vergi ziyayı cezasının ne olacağı konusunda mükellef açısından belirsizlik oluşmaktadır. Bu durum cezada belirlilik ve eşitlik ilkesine ters düşmektedir.

Çalışmada vergi ziyayı suçunun, tanımı, vergi suçları içerisindeki yeri açıklandıktan sonra; vergi ziyayı suçunun unsurları, vergi ziyayı suçunun fiilleri ve vergi ziyasının tespiti değerlendirilecektir. Ayrıca vergi ziyayı cezasının uygulanmasında karşılaşılan problemler ve bu sorunlara ilişkin olarak çözüm önerileri çalışmada yer alacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### SUÇ VE CEZA İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

#### I- SUÇLAR VE EKONOMİK SUÇ

Ekonomik suç, hukuka aykırı bir şekilde gelir elde etmeye yönelik olarak her türlü yasa dışı faaliyet ile işlenebilen bir suç türüdür. Ekonomik suçlar, tüm ülkeler ve tüm sektörler için önemli bir tehdit unsuru oluşturmaktadır. Ekonomik suçlardaki artış, toplumsal, siyasal ve sosyal yozlaşmaya neden olur. Ayrıca ülkelerin ekonomik dengelerini bozarak, ekonomik istikrarsızlıklara, gelir dağılımının ve refahın bozulmasına sebebiyet verir. Ekonomik suçlar günümüzde sıkça karşılaşılan olaylar haline gelmiş bulunmaktadır ve gittikçe toplumda işlenme oranı yükselen bir suç türü haline gelmiştir. Ekonomik suç kavramı içerisinde, gelir elde etmeye yönelik tüm faaliyetler girebilir.<sup>1</sup> Ekonomik suçların işlenmesinde ana neden, gelir elde etme yani kanun dışı yollardan para kazanma amacıdır.

Suç ekonomisi kavramı, ekonomik suç olarak tabir edilen faaliyetlerden elde edilen gelir, mal ve para hareketlerini kapsar. Ekonomik suç kavramı ise daha geniş bir tanımdır. Dolayısıyla ekonomik suç kavramı iktisadi, ticari ve mali suçların tümünü

---

<sup>1</sup> Mavral Ülker, **Kara Para Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye'ye Yansımaları**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Maliye Hukuk Yayınları, Ekim, 2003, s.243.

kapsamaktadır.<sup>2</sup> Ekonomik suçlar çeşitli adlarla anılmaktadır. Örnek vermek gerekirse, hırsızlık, kaçakçılık, nüfuz ticareti, sahtecilik, vergi kaçakçılığı vs. gösterilebilir. Nitekim 01 Haziran 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanununda ekonomik suçlar çeşitli isimler altında gruplara ayrılmıştır. Örneğin Kanunun dokuzuncu bölümünde “Ekonomik, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar” düzenlenmiş ve maddeler halinde ekonomik suç türleri tek tek sayılmıştır.

Yukarıda bahsedildiği üzere ekonomik suçlar kendi arasında iktisadi suçlar, ticari suçlar ve mali suçlar olmak üzere üçe ayrılır. Vergi suçları ise genel anlamda bir ekonomik suç türü teşkil eder ve ekonomik suçlar içerisinde mali suçlar kategorisine girer. Vergi ziyayı suçu ise mükellef yada vergi sorumluları tarafından kanunda belirtilen fiillerle vergi ziyasına neden olunmasıdır. Vergi ziyayı suçu vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi, eksik yerine getirilmesi sonucunda verginin zamanında tahakkuk etmemesi yada eksik tahakkuk etmesidir. Aşağıda genel olarak suçun tanımı, unsurları, çeşitleri açıklanacaktır.

## **A- SUÇ KAVRAMI**

### **1- Ceza Hukukunda Suç Kavramı**

Suç, ceza hukukunun temelini teşkil eder. Suç kavramı insanların toplum halinde yaşamaya başlamaları ile birlikte ortaya çıkmış olup; zamanla toplum tarafından benimsenmeyen fiiller olarak anlam kazanmıştır. Toplumsal ilişkilerin düzenlenmesi sırasında bir takım kurallarla insanların davranışları kısıtlanarak bazı davranışlarda bulunmaları yasaklanmış ve ihlaller bir müeyyideye bağlanmıştır.

Pozitif hukuka göre suç kavramı, kanunun cezalandırdığı bir fiildir. TCK<sup>3</sup>'da suçun tanımı yapılmamıştır. Ancak suç, “sorumlu bir şahıs tarafından, müspet veya menfi bir hareketle meydana getirilen, ceza tehdidini taşıyan kanundaki tarife uygun ve

---

<sup>2</sup> Mavral Ülker, a.g.e., s.243.

<sup>3</sup> Türk Ceza Kanunu.

hukuka aykırı olan bir fiil” olarak tanımlanabilir.<sup>4</sup> Diğer bir tanıma göre suç, cezai yaptırım ile korunan ilkelere “normlara” uymamaktır.<sup>5</sup>

Toplumsal düzeni sağlamakla görevli olan kanun koyucu, yasak fiilleri ve bunların müeyyidelerini yasalarla belirleyerek ceza hukuku kurallarını uygulama hususunda yürütme organı ile yargı organı arasında görev paylaşımı yapmıştır.<sup>6</sup>

“Yasama organı, kamu düzeninin korunması için ceza hukuku alanında düzenlemeler yaparken, anayasal sınırlar içinde hareket etmek ve ceza hukukunun genel ilkelerine bağlı kalmak zorundadır.”<sup>7</sup>

Bu itibarla, fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için, “suç kavramını hukuki bakımdan ele almak, ona vücut veren genel unsurların nelerden ibaret bulunduğunu, suçun daha ağır veya daha hafif sayılmasını gerektiren sebeplerin neler olduğunu, yine suçun ne zaman ortaya çıkıp ne suretle ortadan kalkacağını tespit etmek gerekir.”<sup>8</sup> Başka bir ifadeyle fiilin suç sayılabilmesi için, eylemin kusurlu iradenin ürünü olması, kanunda yazılı tipe uygun bulunması ve bir yaptırımın uygulanması gerekir.<sup>9</sup> İşte suçun unsurları denilince, bir fiilin suç sayılabilmesi için gerekli olan şartları ifade eder. Bunlar; kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarıdır.

## 2- Suçun Unsurları

Yukarıda da değinildiği üzere suçun unsurları, bir fiili suç haline sokan, suçu vücuda getiren niteliklerdir. Unsurlar, bir suçun varlığı için şarttır ve bu unsurlardan birinin olmaması halinde suç tam olarak tekemmül etmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla vergi ziyat suçlarının tespiti açısından, VUK’un 359 uncu maddesinde sayılan kaçakçılık suçları ve bu suçların unsurlarının tam olarak örtüşmesi gerekir.

<sup>4</sup> Dönmezer Sulhi-Erman Sahir, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Genel Kısım, Cilt:1, Beşinci Bası, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1973, s.328.

<sup>5</sup> Mutluer M. Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:214, Eskişehir 1979, s.29.

<sup>6</sup> Soyaslan Doğan, **Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları No:77, Ankara 1990, s.106.

<sup>7</sup> Ak Ahmet, **“Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci ve Türkiye Uygulaması”** Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Ekim 2003, s.242.

<sup>8</sup> Dönmezer Sulhi-Erman Sahir, a.g.e., s.321.

<sup>9</sup> Candan Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, Kasım 2004, s.13.

Şimdi bu unsurları açıklayalım.

#### **a- Kanuni unsur**

Bir fiile suç denilebilmesi için öncelikle o fiilin kanunda açıkça tanımlanmış olması ve karşılığında bir ceza konmuş olması gerekir. İşte kanuni unsura göre; “ bir fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için, bu fiilin ceza tehdidini taşıyan kanundaki açık tarife veya tipe uygun olmasıdır.”<sup>10</sup> Başka bir ifadeyle fiilin suç teşkil edebilmesi için kanundaki tarife açıkça uyması ve bu fiilin kanunda açıkça cezalandırılması gerekmektedir. Kanuni unsura tipiklik de denilmektedir. Örneğin VUK’un 359/b-1 inci maddesinde sahte fatura düzenlemek ve bunları kullanmak fiili kaçakçılık suçu olarak belirtilmiştir.

Nitekim, Yeni TCK’nın suçta ve cezada kanunilik ilkesi başlıklı 2 nci maddesinde kanunilik ilkesi tartışmaya yer bırakmayacak açıklıkta düzenlenmiştir. Bu maddeye göre,

*1-Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiili için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.*

*2-İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.*

*3-Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.*

Dolayısıyla Ceza Kanunu bu madde hükmü ile Türkiye’de yaşayan insanlara aşağıdaki güvenceleri getirmiş bulunmaktadır.

*i) Belirlilik: Bir fiil kanunda yazılı ve sarih bir şekilde suç olarak düzenlenmedikçe, kimse böyle bir fiilden dolayı her hangi bir cezaya mahkum edilemez.*

*ii- Aleyhe Kanunun Geçmişe Yürüme Yasağı: Fiilin işlenmesinden sonra yapılan ve failin durumunu kötüleştiren düzenlemelerin, söz konusu fiil açısından uygulanmamasını ifade etmektedir. Failin lehine olan düzenlemeler ise geçmişe yürümektedir.*

---

<sup>10</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon 1996, s.56.

*iii- Kıyas Yasağı: Kanunda kural boşluğu bulunması halinde, bu boşluğun ilgili kanundaki veya hukuk düzenindeki en benzer hukuk kuralı bulunarak doldurulmasıdır.*

*iv- İdarenin Düzenleyici İşlemleri İle Suç Yaratılmamasıdır: Sıkıyönetim ve olağanüstü haller dışında, idarenin düzenleyici işlemlerle (kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ vs. ) suç düzenlenmesi mümkün değildir.*

### **b- Maddi unsur**

Suç oluşturur unsurlardan ikincisi maddi unsurdur. Yani ortada bir fiil bulunmalıdır. Bu fiil, yapılması yasak olan hareketi yapma biçiminde olabildiği gibi, kanunun yapılmasını buyurduğu bir hareketi yapmama biçiminde de olabilir. Bu halde icrai, ikinci halde ihmali suç ortaya çıkacaktır.<sup>11</sup> Maddi unsur kendi içinde hareket, netice ve nedensellik bağı olmak üzere üç bölüme ayrılır. Hareket, dış alemde oluşan yapma veya yapmama fiilidir. Netice ise hareket ile kanuni tarifte yer alan dış alemde meydana getirilen değişikliktir. Nedensellik bağı ise dış alemde gerçekleşen değişikliğin bir şahsa isnad olunabilmesidir. Örneğin sahte fatura kullanma ve düzenleme fiilinde maddi unsur; mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi neticesinde sahte fatura düzenlediğinin yada kullandığının vergi inceleme raporu ile tespit edilmesidir.

### **c- Manevi unsur**

Bir suçun varlığından bahsedebilmek için aranması gereken üçüncü şart manevi unsurun tespitidir. Yani kanuni tarife uygun ve hukuka aykırı olan fiilin iradi olarak kusurlu bir şekilde işlenmesi gerekecektir. Suçun bu üçüncü unsuruna kusurluluk da denilmektedir.<sup>12</sup> Kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesi çağdaş ceza hukukunun temel ilkelerinden biridir. Kusur, bir fiilin isnad kabiliyeti bulunan bir kimse tarafından bilerek ve isteyerek yapılmasıdır. Bilmeden veya istemeden yapılan bir fiilden dolayı kimse cezalandırılmaz. Bu ilkenin sonuçları ise; kusursuz yapılan bir hareketin faili

---

<sup>11</sup> Mutluer M.Kamil, a.g.e.,s. 30.

<sup>12</sup> Dönmezer Sulhi-Erman Sahir, a.g.e., s.328.



cezalandırılmaz, ceza kusurun derecesini aşamaz, nihayet ceza failin hak ettiği kadar az olamaz.

Yeni TCK'nın 20 nci maddesinde, "Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırım uygulanamaz; ancak suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır." denilmektedir. Diğer taraftan kanunun 4 üncü maddesinde "Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz, ancak sakınamayacağı bir hata nedeniyle kanunu bilmediği için meşru sanarak bir suç işleyen kimse cezaen sorumlu olmaz." hükmü yer almaktadır.

Bu nedenle, fiilin haksızlık muhtevasını bilen veya bilebilecek durumda olan bir kimsenin bu hatadan yaralanması söz konusu olamaz. Örneğin hiç kimse ırza geçmenin, adam öldürmenin, dolandırmanın serbest olduğunu söyleyemez.

Kısaca manevi unsurdan bahsedebilmek için öncelikle ortada bir suç faili bulunmalı ve failin kusurlu bir şekilde hareket etmesi gerekir. Suçun manevi unsuru kusurlu iradenin varlığını gösterir. Kusurlu irade ise kast veya taksir biçimde gerçekleşebilir. Harekette kusurlu irade yani manevi unsur söz konusu değil ise o fiil suç olarak değerlendirilemeyecektir.

#### **d- Hukuka aykırılık**

Bir fiilin suç sayılabilmesi için gerekli olan son şart ise o fiilin bütünüyle hukuka aykırı olmasıdır. Yani icra edilen fiile hukuk düzenince ceza verilmemesidir. Hukuka aykırılık, "işlenen ve kanuni tarife uygun bulunan fiilin, hukuk düzeni tarafından kabul edilmemesidir."<sup>13</sup>

### **3- Suç Çeşitleri**

Suçlar değişik şekillerde bölümlenmişlerdir. Buradaki sınıflandırmamız Türk Ceza Kanununa göre suç çeşitleri ve bilimsel açıdan suç çeşitleri olarak açıklanacaktır.

---

<sup>13</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, a.g.e., s.59.

## a- Türk Ceza Kanununa göre suç çeşitleri

Bu bölümdeki sınıflandırma suçların niteliğine göre yapılmıştır. Eski TCK`da suçların cürüm ve kabahatlerden oluşacağı belirtilmiştir. Buna göre cürüm; cürümlere özgü bir ceza ile cezalandırılan fiiller sonucu ortaya çıkan bir suçtur. Cürümler, “suç failleri tarafından kötü niyetle başkasının hakkını ihlal etmek veya buna doğrudan doğruya tecavüz etmek fiilleri olarak tanımlanabilir.”<sup>14</sup> Yani bir suç, cürümlere ilişkin ceza ile cezalandırılacaksa o suç cürümdür. Eski TCK`da cürümler için verilecek cezalar ise ağır hapis, ağır para cezası ve kamu hizmetlerinden yasaklılık şeklinde idi.

Kabahatler, cürümlere oranla kamu düzenini daha az etkileyen fiillerdir. Dolayısıyla kabahat niteliğindeki fiillere verilecek cezalar daha hafif olacaktır. Eski TCK`da kabahatlere verilen cezalar ise hafif hapis, hafif para cezası ve belirli meslek veya sanatın durdurulması şeklinde idi.

Yeni TCK`da suçlar yeniden tanımlanarak kanunda teker teker sayılmıştır. İkinci Kitap Özel Hükümler bölümünden itibaren suç çeşitleri sırasıyla;

1. Kısım: Uluslar Arası Suçlar,

2. Kısım: Kişilere Karşı Suçlar,

3. Kısım: Topluma Karşı Suçlar,

4. Millete ve Devlete Karşı Suçlar olarak sayılmıştır.

Yeni TCK'nın 21 inci maddesinde suçun tanımı yapılarak, suçun kast ve taksir şeklinde gerçekleşebileceği belirtilmiş olup, ilgili kanun maddesi aşağıdaki gibidir.

*Kast*

*MADDE 21*

(1) Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.

(2) Kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır. Bu halde, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.

---

<sup>14</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, a.g.e., s.61.

*Taksir*

#### *MADDE 22*

*(1) Taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.*

*(2) Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir.*

*(3) Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın, neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılır.*

*(4) Taksirle işlenen suçtan dolayı verilecek olan ceza failin kusuruna göre belirlenir.*

*(5) Birden fazla kişinin taksirle işlediği suçlarda, herkes kendi kusurundan dolayı sorumlu olur. Her failin cezası kusuruna göre ayrı ayrı belirlenir.*

*(6) Taksirli hareket sonucu neden olunan netice, münhasıran failin kişisel ve ailevi durumu bakımından, artık bir cezanın hükmedilmesini gereksiz kılacak derecede mağdur olmasına yol açmışsa ceza verilmez; bilinçli taksir halinde verilecek ceza yarıdan altıda birine kadar indirilebilir.*

#### **b- Bilimsel açıdan suç çeşitleri**

Bilimsel açıdan suç çeşitlerini cezai suçlar, medeni suçlar ve disiplin suçları olmak üzere sınıflandırabiliriz. Cezai suçlar; ceza kanunlarında karşılığı bulunan, herkes tarafından işlenebilen, yaptırımı mahkemelerce verilen ve TCK`da yer alan fiillerdir. Medeni suçlar; toplumsal düzeni bozan, cezai suçlar gibi kanunda belirtilmemiş, hukuka aykırı biçimde başkasına zarar veren fiillerdir. Disiplin suçları ise belirli meslek ve sanata bağlı olanlar tarafından, o meslek yada sanatın kurallarına uymamak biçiminde işlenen fiillerdir.<sup>15</sup>

#### **4- Yürütme Organının Ceza Verme Yetkisi**

Kanun koyucu ceza hukuku kurallarını uygulanarak cezaların verilmesi konusunda yürütme organı ile yargı organı arasında görev paylaşımı yapmıştır. Buna göre genel idareyi, zabıta tedbirlerini, devlet maliyesini, kamu düzenini ilgilendiren kabahat türünden hafif fiillerin cezalandırılmasını yürütme organına bırakmıştır.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Mutluer M.Kamil, a.g.e., s.34.

<sup>16</sup> Soyaslan Doğan, a.g.e., s.106.

Yürütme yani idare, düzeni sağlamak açısından yukarıda açıklanan kabahat niteliğindeki fiilleri cezalandırılabilme için sübjektif tasarruflarla suç ve cezayı ortaya koyacak, kanunla onu tanımlayacak, suçun kanuni unsurlarını belirleyecektir. Böylece yürütme, idari yaptırımlarla üstlenmiş bulunduğu görevleri etkili biçimde yerine getirecektir.

İdari yaptırımlar ise idari cezalar ve re'sen icradan oluşur. İdari cezalar, bireylerin idari düzene aykırı davranışı nedeniyle idare tarafından tertip edilir. Re'sen icra ise idari işlemleri tek taraflı olarak uygulamak ve kamu hukukundan doğan alacakları doğrudan tahsil etmektir.<sup>17</sup>

## **B- CEZA KAVRAMI**

### **1- Cezanın Tanımı ve Niteliği**

Ceza, bir toplumda yasaklanmış olan fiiller ile suç işleyen kimselere uygulanan kanuni yaptırımlardır. Ceza, suç sayılan fiili kusurlu hareketi ile gerçekleştiren kişiye, yasalar çerçevesinde gösterilen toplumsal tepkidir. Cezai yaptırımlar ile kamuoyunun suçtan dolayı duyduğu infiali azalır. Diğer bireyleri suç işlemekten çekindirir, suçlu eğitilerek topluma kazandırılır.<sup>18</sup> Günümüzde ceza, topluma zarar veren bireye yaptığı fiil nedeniyle çektirilen sıkıntıdır. Suçluya verilecek ceza yararlı olmalı ve cezanın önleme özelliği bulunmalıdır.

### **2- Cezaların Çeşitleri**

Cezaların sınıflandırılması değişik şekillerde yapılabilir. Eski TCK'na göre cezalar, cürümlere ilişkin cezalar ve kabahatlere ilişkin cezalar olarak ayrılmıştır. Aralarındaki ilişki dikkate alındığında cezalar asli cezalar ve ek cezalar olarak ikiye ayrılır. Asli ceza olarak öncelikle hapis cezalarına ve para cezalarına

---

<sup>17</sup> Günday Metin, **İdare Hukuku**, 6.Bası, Ankara 2002, s.204.

<sup>18</sup> Bıyıklı Hasan, **Sosyal Ceza Hukuku**, Doçentlik Tezi, Ankara 1980, s.198.

başvurulmaktadır.<sup>19</sup> Konuları bakımından cezalar, bedeni cezalar, hürriyeti bağlayıcı ve kısıtlayıcı cezalar, malvarlığına ilişkin cezalar olarak ayrılır.<sup>20</sup> Burada önemli olan husus kişilere verilecek cezaların amacının suç işlemeyi önleyici, suçu işleyeni ıslah edici olmasıdır.

5237 sayılı yeni TCK ile 01 Haziran 2005 tarihinden itibaren verilecek cezalarda da önemli değişiklikler yapılmıştır. TCK'nın Üçüncü Kısım Yaptırımlar başlıklı Birinci Bölümün Cezalar alt başlığı ile 46 ncı maddesinden itibaren hapis cezaları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

### *Cezalar*

#### *MADDE 45*

*(1) Suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır.*

#### *Hapis cezaları*

#### *MADDE 46*

*(1) Hapis cezaları şunlardır*

- a) Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası.*
- b) Müebbet hapis cezası.*
- c) Süreli hapis cezası.*

#### *Süreli hapis cezası*

#### *MADDE 49*

*(1) Süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde bir aydan az, yirmi yıldan fazla olamaz.*

*(2) Hükmedilen bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, kısa süreli hapis cezasıdır.*

Yeni TCK'nın 5 inci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

---

<sup>19</sup> Bıyıklı Hasan, a.g.e., s.199.

<sup>20</sup> Donay Süheyl, **Para Cezaları**, Kervan Yayınları, İstanbul 1972, s.12.

*Özel kanunlarla ilişki*

#### *MADDE 5*

*(1) Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.*

*Şeklindedir.*

Dolayısıyla VUK'un hapis cezalarını düzenleyen 359 uncu ve 360 ıncı maddesinde öngörülen hapis cezalarının tamamı yeni TCK'na göre "sürelili hapis cezası" grubuna girmektedir. VUK'un ilgili maddelerinde gerekli düzenlemelerin yapılarak yeni TCK ile uyumlu hale getirilmesi sağlanmalıdır.

### **C- SUÇ ve CEZA İLE İLGİLİ ANAYASAL HÜKÜMLER**

Hukuk devleti anlayışı, suç ve cezalara ilişkin ilkelerin anayasada yer almasını gerektirmiştir. 1982 T.C. Anayasasının 38 inci maddesinin " Suç ve cezalara ilişkin esaslar<sup>21</sup>" başlığı ile bu alanda yapılan düzenlemeler şunlardır.

- " 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."
- " Suç ve ceza zamanasını ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır."
- " Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur."
- " Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz."
- "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."
- " Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez."
- " Ceza sorumluluğu şahsidir."
- "Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz."
- "Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez."
- " İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir."
- " Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez."

<sup>21</sup> 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

Böylece suça ve cezaya ilişkin, ceza hukukunun evrensel ilkeleri Anayasa ile güvence altına alınmıştır.

## **D- SUÇ VE CEZA İLE İLGİLİ OLARAK CEZA KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER**

5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun, 2 inci maddesinde “Suç ve cezada kanunilik ilkesi” başlığı ile aşağıdaki hükümler yer almaktadır.

- *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.”*
- *“İdarenin düzenleyici işlemleriyle suç ve ceza konulamaz.”*
- *“Kanunların suç ve ceza içeren hükümlerinin uygulanmasında kıyas yapılamaz. Suç ve ceza içeren hükümler, kıyasa yol açacak biçimde geniş yorumlanamaz.”*

## **E- VERGİ SUÇLARI ve CEZALARI**

### **1- Vergi Suçu Kavramı**

Vergi suçunun tanımı çeşitli şekillerde yapılmakla birlikte bunlardan bazıları şunlardır.

“ Vergi suçu, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların cezalandırdığı fiillere verilen isimdir.”<sup>22</sup>

“ Vergi suçu, vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından yada vergilendirme işlerinde görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle ve mecburiyetlere aykırı olarak işlenen, devleti vergi kaybına uğratan yada kamu düzenini bozan kanuni tarife uygun ve cezayı gerektiren fiillerdir.”<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Şenyüz Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s.13.

<sup>23</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, a.g.e., s.68.

“ Vergi suçu vergi kanunlarındaki görev ve ödevlerin mükellefler ile mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce, vergi cezasını ve idari cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmemesidir.”<sup>24</sup>

“ Vergi suçu mükellef, sorumluların ve bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin, VUK`da tanımı yapılan davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmeleridir.”<sup>25</sup> Şeklinde tanımlamalar yapılmıştır.

Devlet, toplum adına üstlenmiş olduğu fonksiyonları gerçekleştirebilmek için kanunlarla vergi mükellefiyetlerini belirler. Mükellefler, kanuni tarife uygun fiillerin aksine hareket etmek suretiyle yani yap dediğini yapmayarak yada yapma dediğini yaparak vergi suçu işleyebilirler.

Vergi suçunu mükellef, vergi sorumlusu veya vergilendirme işlerinde görevli olanlar işleyebilir.

İşlenen vergi suçu nedeniyle devletin vergi kaybı doğabilir, kamu düzeni bozulabilir, belge düzeninin ihlali gerçekleşmiş olabilir.<sup>26</sup>

## 2- Vergi Cezası Kavramı

Vergi kanunlarına aykırı hareket ve fiiller cezalandırılması gereken fiillerdir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranması sebebiyle bir müeyyide olarak vergi cezalarına başvurulmaktadır. Vergi cezalarının amacı, vergi kanunlarına aykırı davranmaya eğilimli vergi mükellefleri ve sorumluları üzerinde caydırıcı etki yaparak, vergi alacağının zamanında ve en az kayıpla tahsilinin sağlanmasıdır.<sup>27</sup> Ancak mükellef ve sorumluların vergi cezaları ile cezalandırılmaları, ceza ehliyetine sahip olmaları ile mümkün olacaktır. Uygulanacak para cezası, failin suç işleyerek neden olduğu vergi kaybının üstünde saptanarak, hem cezanın önleme işlevi gerçekleştirilir hem de devlet, kaybettiği vergi gelirlerinden daha fazlasına vergi cezası olarak sahip olur.<sup>28</sup> Ancak vergi cezalarına, vergi kanunlarında yer verilmesinin asıl amacı hazineye

---

<sup>24</sup> Baykara Bekir, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, Yaklaşım, Yıl:13, Sayı:146, Şubat 2005, s.233.

<sup>25</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.14.

<sup>26</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.13.

<sup>27</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.21.

<sup>28</sup> Hızlı Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984, s.38.



gelir sağlamak değil; mükellefleri kanunlara uygun davranmaya yöneltmek, kanunların doğru bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve vergi kaybını önlemektir. Böylece cezalar, kanunlarda yer alan müeyyidelerle önleyici ve caydırıcı nitelik kazanır. Ceza sistemi adil olmalıdır. Aksi halde haksız ve adaletsiz cezalandırma düzeni, mükelleflerin vergiye olan dirençlerini daha da arttıracaktır.<sup>29</sup>

Vergi cezaları, “devletin kanunlarla koyduğu maddi ve biçimsel yükümlülüklerin yerine getirilmemesiyle oluşan vergi suçu işleyen kişilere uygulanan ve onları bazı yoksunluklara sokan yaptırımlardır.”<sup>30</sup> Vergi cezaları ancak kanunla düzenlenebilir. Bu kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesinin sonucudur. Buna göre kanunda yer almayan bir ceza mükelleflere uygulanamayacaktır.

### 3- Vergi Suçu Çeşitleri

VUK`da yer alan vergi suçları değişik şekillerde sınıflandırılabilir. Literatürde yazarlar arasında vergi suçlarını sınıflandırma konusunda görüş birliği yoktur. Vergi suçları; vergi kaybına neden olan vergi suçları, vergi kaybına neden olma tehlikesi taşıyan vergi suçları ve vergi güvenliğini bozucu vergi suçları olarak sınıflandırılabilir gibi,<sup>31</sup> hazine yararını esas alan idari vergi suçları ve kamu düzeninin tesisini esas alan adli vergi suçları<sup>32</sup> olarak da sınıflandırılabilir. Sınıflandırma da VUK`da düzenlenen cezalar dikkate alınarak vergi suçları, idari vergi suçları ve adli vergi suçları olarak ayrılacaktır.

Vergi suçlarının, VUK`un sistematigi içindeki yerine baktığımızda “IV. Kitap: Ceza Hükümleri”<sup>33</sup> başlığı ile düzenlendiğini görüyoruz.

#### a- İdari vergi suçları

İdari nitelikli vergi suçları VUK`un dördüncü kitabının ikinci kısmının bir ve ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Birinci bölümde vergi ziyaı suçu ve cezası, ikinci

<sup>29</sup> Kocahanoğlu Osman Selim, “**Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**”, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yayıncılık Matbaası, İstanbul 1983, s.110.

<sup>30</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, a.g.e., s.87.

<sup>31</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, a.g.e., s.80.

<sup>32</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.16.

<sup>33</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

bölümde ise usulsüzlük, özel usulsüzlük suçları düzenlenmiştir. İdari vergi suçları genelde tek hareketli suçlardır.<sup>34</sup>

İdari vergi suçlarına idare tarafından ceza uygulanır. Bu cezalar esas itibariyle para cezası niteliğindedirler. Yani cezayı, vergi idaresi tek taraflı olarak mükellefe kesmektedir.

### **(1)- Vergi ziyai suçu**

Vergi ziyai suçu; VUK'un 344 üncü maddesinde “... *mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Çalışmanın konusu olan vergi ziyai suçu ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

### **(2)- Usulsüzlük suçu**

Usulsüzlük; VUK'un 351 inci maddesinde “...*vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir.*” şeklinde belirtilmiştir. Bu tanıma bağlı olarak usulsüzlük suçları genel usulsüzlükler, özel usulsüzlükler, damga vergisine ilişkin usulsüzlükler, bilgi vermekten çekinenler, yardım ve ibraz görevini yerine getirmeyenler 256, 257 ve mükerrer 257 inci maddeye uymayanlara kesilecek usulsüzlükler olarak bölümlenmiştir. VUK 352 inci maddesinde ise usulsüzlük dereceleri ve cezaları açıklanmıştır.

Usulsüzlük fiilleri, iki kategoriye ayrılmıştır. Birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler. Birinci ve ikinci derece usulsüzlükler, genel usulsüzlüklerdir. Birinci derece usulsüzlüklerin, ikinci derece usulsüzlüklere göre vergi kaybına neden olma olasılığı daha fazladır. Bunun için ikinci derece usulsüzlüklerin cezaları parasal olarak daha azdır. Kanun koyucu bunlara ek olarak, VUK 353 üncü maddesinde ise özel usulsüzlük fiilleri ve cezalarını düzenlemiştir. Özel usulsüzlük

---

<sup>34</sup> Baykara Bekir, a.g.m., s.236.

fiilleri, genel usulsüzlük fiillerinden farklı olarak vergi yükümlülüklerini daha çok ihlal edici ve vergi ziyaı yaratma bakımından daha elverişlidir.<sup>35</sup>

## **b- Adli vergi suçları**

Adli nitelikli vergi suçları, VUK'un dördüncü kitabının ikinci kısmının üçüncü bölümünde "*Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar*" başlığı altında düzenlenmiştir. VUK 359 uncu maddesinde "*Kaçakçılık suçları ve cezaları*", 362 nci maddede "*Vergi mahremiyetinin ihlali*", 363 üncü maddede ise "*Mükellefin özel işlerini yapan memurlar*" düzenlenmiştir.

Adli vergi suçlarından dolayı, hürriyeti bağlayıcı cezalara, vergi kanunlarında yer verilmesinin nedeni, idare tarafından verilecek parasal vergi cezalarının bazı durumlarda yetersiz kalmasıdır. Vergi kanunlarında yer alan parasal vergi cezalarının tek başına vergi kaçakçılığını önlemede yetersiz kaldığı görülmüştür. Çünkü bu tür suçlar kamusal düzeni bozucudur. Cezalarını ise artık idare değil, adli makamlar verecektir.

### **(1)- Kaçakçılık suçu**

VUK'un 359 uncu maddesinde hangi fiillerin kaçakçılık suçunu teşkil edeceği açıklanmıştır. Dolayısıyla 359 uncu maddede yer alan fiillerin herhangi biriyle işlenebileceğinden, seçimlik hareketli bir suçtur. Bu bağlamda vergi kaçırma niyetinde olan kişinin fiili, VUK 359 uncu maddesinde belirtilen hesap ve muhasebe hilesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, sahte belge düzenleme gibi vs. fiilleri olabilecektir.<sup>36</sup>

VUK'un 359 uncu maddesindeki fiiller iki kısma ayrılmıştır. (A) bendinde sayılan fiillerle kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası verilir. Hükmolunan bu hapis cezası, para cezasına çevrilebilir. Ancak para cezasına çevrilirken hapis cezasının her bir günü için, sanayi sektöründe çalışan 16

---

<sup>35</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.75.

<sup>36</sup> Çavuş Adnan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri", Yaklaşım, Yıl:9, Sayı:105, Eylül 2001, s.221.

yaşından büyük işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan para cezası ertelenemez. (B) bendinde sayılan fiillerle kaçakçılık suçu işlenmişse; bu halde on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunacaktır. Bu bentteki hapis cezası para cezasına çevrilemez. Görüldüğü üzere (B) bendindeki fiillerle vergi kaçıran mükellefleri kanun koyucu daha ağır cezalandırmak istemekteydi.

Ancak yeni TCK'nın 49 uncu maddesinde "Sürelili Hapis Cezası" başlığı ile, 1 yıl veya daha az süreli hapis cezasının "kısa süreli hapis cezası" olduğu belirtilmiş ve aynı kanunun 50 nci maddesinde, kısa süreli hapis cezalarının Adli Para Cezasına çevrilebileceği hükme bağlanmıştır. Bu sebeple VUK'un 359/a. maddesinde belirtilen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları için verilecek hapis cezasının 1 yıl ve daha az süreli olması halinde adli para cezasına çevrilebilir. Yine, VUK'un 359/b. maddesinde belirtilen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları için verilecek ağır hapis 01.06.2005 tarihinden itibaren verilemeyeceği için bu fiillerle kaçakçılık suçu işleyenler süreli hapis cezası ile cezalandırılacaktır.

## **(2)- Vergi mahremiyetinin ihlali**

VUK'un 362 nci maddesine göre "*Bu kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymağa mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenlere Türk Ceza Kanunu'nun 198 inci maddesinde yazılı cezanın iki katı hükmolunur. Bu ceza iki aydan az olamaz.*"

*"Suçları tekrür edenler bir daha devlet hizmetinde kullanılmazlar."* şeklindedir.

Vergi mahremiyeti müessesesi, beyan esasına dayalı vergi sistemimizde, mükelleflerin verecekleri bilgilerin açıklanmayacağına ilişkin olarak doğru beyanda bulunmalarını sağlayan bir düzenlemedir. Böylece beyan esaslı etkinlik kazanacaktır. Vergi mahremiyetine aykırı davranılmasını yasa koyucu, ceza mahkemesinde

yargılanacak bir suç olarak kabul etmiştir. Bu suç, kişisel yararı ihlal etmektedir.<sup>37</sup> Dolayısıyla korunan hukuki menfaat kişisel yarardır.

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olanlara VUK'un 5/1 inci maddesinde yer verilmiştir. Vergi mahremiyeti başlığı ile düzenlenen maddede özetle 5 inci maddede sayılan yerlerde görevli kişilerin sır ifşa etmeleri, kendine yada başkasına menfaat sağlamaları yasaklanmıştır.

VUK 5 inci maddesi "Vergi mahremiyeti" başlığı ile; bu madde de sayılan kimselerin görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, hesaplarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine ilişkin öğrendikleri sırları ve gizli kalması lazım diğer hususları açıklamaları; kendilerine yada üçüncü şahıs yararına kullanmaları yasaklanmıştır. Bu görevliler; vergi muameleleri ve vergi incelemeleri ile uğraşanlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara katılanlar ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerdir. Yeni TCK'nın 258 inci maddesinde bu fiile ilişkin suç ve ceza hükmü aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

*Göreve ilişkin sırrın açıklanması*

*MADDE 258*

*1- Görevi nedeniyle kendisine verilen veya aynı nedenle bilgi edindiği ve gizli kalması gereken belgeleri, kararları ve emirleri ve diğer tebligatı açıklayan veya yayınlayan veya ne suretle olursa olsun başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlisine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir. 2- Kamu görevlisi sıfatı sona erdikten sonra, birinci fıkrada yazılı fiilleri işleyen kimseye de aynı ceza verilir.*

### **(3)- Mükellefin özel işlerini yapma**

VUK'un altıncı maddesinin son fıkrasında "*Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar*" şeklinde bir yasaklama getirilmiştir. Bu maddeye aykırı davranan memurlar hakkında ne tür ceza uygulanacağı VUK 363 üncü maddesinde belirtilmiştir. VUK'un 363 üncü maddesine göre "*Bu Kanunun altıncı maddesinin son*

---

<sup>37</sup> Sonsuzoğlu Elif, "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı:141, s.140-141.

*fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanunu'nun 240 ıncı maddesine göre ceza görürler..."* şeklindedir. Eski TCK'nın 240 ıncı maddesine göre "görevini kötüye kullanan memur derecesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapsedilir. Hafifletici nedenler varsa altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır" şeklindeydi.

Ancak yeni TCK'nın 259 uncu maddesine göre bu suç, kamu görevlisinin ticaret yapma yasağı suçuna girmektedir. Bu madde hükmü aşağıdaki gibidir.

*Kamu görevlisinin ticareti*

*MADDE 259*

*Yürüttüğü görevin sağladığı nüfuzdan yararlanarak, bir başkasına mal veya hizmet satmaya çalışan kamu görevlisi, altı aya kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır.*

#### **(4)-Ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçu**

VUK'un 243 üncü maddesinde, işletme büyüklüğü ölçüsünü aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan çiftçilerin, her yıl kasım ayında köy ve mahalle muhtarlarına ekim ve sayım beyanlarını bildirmeleri mecburiyeti getirilmiştir. Çiftçilerin beyanlarının doğruluğundan ve hiç beyanda bulunmayan çiftçilerin vergi dairesine bildirilmesinden, muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri sorumlu tutulmuştur. Buna göre görevini ihmal veya suistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri hakkında 5252 sayılı Kanuna göre "Görevini kötüye kullanma suçu" için öngörülen ceza uygulanacaktır.

#### **(5)-Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu**

Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen cezaları ve ödenmemiş vergi cezaları vs. ile ilgili olarak kamuoyuna sunulan bilgilerden dolayı; herhangi bir kimse tarafından mükellefin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilmesine engel olmak için düzenlenmiş suç türüdür. Aksine hareket edenler hakkında 5252 sayılı Kanunda yer alan "Hareket suçu" için öngörülen ceza uygulanır.

#### 4- Vergi Suçlarının Değerlendirilmesi

Vergi suçu olarak sınıflandırılan idari vergi suçları ile adli vergi suçları karşılaştırıldığında;

İdari nitelikli vergi suçlarında kanun koyucu, belirli bir kişiyi hedef alır ve idare yaptırım uygulamasında hem davacı hem de yargıç konumundadır. Bu suçların cezası idarece re'sen uygulanır. İdari vergi suçları, cezalandırıcı ve önleyici özellik taşır. Amaç vergi ziyasını önlemek, belge düzenini sağlamaktır. İdari nitelikli vergi suçlarındaki fiillerde, kast veya taksir aranmaz.<sup>38</sup> Yani suçun maddi unsuru gerçekleşmiş ise ayrıca kast yada taksir aranmayacaktır. Dolayısıyla kendisine idari ceza kesilen mükellef, kastının yada taksirinin olmadığını vergi mahkemesinde ispat edecektir.<sup>39</sup>

Adli nitelikli vergi suçlarında ise kanun koyucunu asıl amacı, kamu düzeninin ve vergi güvenliğinin bozulmasını engellemektir. Adli nitelikli vergi suçlarında dava savcı tarafından açılır. Ceza, ceza mahkemelerince verilir. Verilecek cezalar ise hürriyeti bağlayıcı niteliktedir. Dolayısıyla yargılama usulü 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine göre dir. Adli nitelikli vergi suçu, idari nitelikli vergi suçundan farklı olarak kamu düzenini ve devlet otoritesini yakından ilgilendiren suçtur. Ancak her iki suç türünde de mağdur her zaman devlet olacaktır.

#### 5- Vergi Suçu İşlenmesinin Nedenleri

Vergi suçu, kanunlarla belirlenen yükümlülükler, mükellef ve sorumluların aykırı hareket etmesidir. Mükellef ve sorumluların kanunun belirlediği maddi ve biçimsel yükümlülükler uymayarak vergi suçu işlemelerinin nedenleri ise çok çeşitli faktörlerden kaynaklanabilir. Vergi suçlarının başlıca işleme nedenleri tarihi geleneklerden, idari, hukuki, siyasi, psikolojik, iktisadi, mali, sosyal, kişisel ve ırki nedenlerden kaynaklanabilir.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.18.

<sup>39</sup> Baykara Bekir, a.g.m., s.237.

<sup>40</sup> Edizdoğan Nihat, **Türkiye'de Vergi Suç ve Cezaları**, Örnek Kitabevi, Son Değişikliklerle 2. Baskı, Bursa, 1986, s.42.

Toplumlarda geçmişten bu yana devam etmekte olan vergiye karşı direnç yani tarihi gelenekler ilk neden olarak sayılabilir. Vergilere karşı olan tepki ve vergi ödememe isteği, toplumsal tepkiler haline dönüşerek gelenekleşmiş bir hal almıştır.<sup>41</sup>

Vergi idaresinin denetimde yetersiz kalışı, mükelleflerin devlete olan güvensizlikleri<sup>42</sup>, inceleme elemanı sayısındaki azlık, inceleme yapan kurumlar arasındaki koordinasyon eksikliği ve çok başlılığı, vergi memurlarının bilgi düzeyinden yoksun olmaları ve kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememeleri vergi suçlarını işlenmesini kolaylaştıran idari nedenlerdir.

Vergi kanunlarında sık sık değişikliklere gidilmesi, suçlarla ilgili yaptırımların yetersiz kalması, zamanaşımı süresinin kısalığı, zamansız olarak siyasilerin başvurduğu af yasası uygulamaları vergi suçlarının artmasına neden olan hukuki nedenlerdir.<sup>43</sup>

Vergi suçlarının en önemli nedenlerinden biri de iktisadi ve mali nedenlerdir. Vergi sisteminde vergi yükünün son derece ağır olması, vergi oranlarının yüksekliği, vergilerin çok çeşitli olması, yükümlüleri vergi suçu işlemeye meyilli hale getirmektedir. Bunun nedeni de iktisadi ve mali nedenlerle kazancını ve servetini aşırı vergi yükünden korumak olabilir.

## **II- VERGİ ZİYAI SUÇUNDA SORUMLULUK**

### **A- VERGİ EHLİYETİ VE CEZA EHLİYETİ**

Genel olarak ehliyet kavramı, belirli işlemleri yapabilmek ve belirli haklardan yararlanabilmek için gerekli olan kanuni şartlara sahip olmayı ifade eder. Vergi ehliyeti ise bir gerçek kişinin yada tüzel kişinin mükellef yada sorumlu olması anlamındadır. Ancak vergi ehliyeti için yani mükellef yada sorumlu olabilmek için özel bir şart aranmamıştır.

Buna göre bir akıl hastası, küçük veya kısıtlı vergiyi doğuran olayla ilişki içine girmesi halinde vergi mükellefi yada sorumlusu olabilir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın

---

<sup>41</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, a.g.e., s.81.

<sup>42</sup> Bayraklı Hasan Hüseyin, a.g.e., s.86.

<sup>43</sup> Edizdoğan Nihat, a.g.e., s.45.



kanunlarla yasak edilmiş olması, vergi mükellefiyeti yada vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Ceza hukukunda işlenmiş bir suçtan dolayı sorumluluk şahsidir. Yasak işlemi kim yapmış ise o cezalandırılır. Vergi hukukundaki ceza ehliyeti kavramı ise farklılık arzeder. Vergi hukukundaki ceza ehliyeti kavramı kişilerin vergi kanunlarına göre üzerine düşen ödevleri yerine getirmediklerinde önem kazanacaktır.<sup>44</sup> Bazı hallerde bir kişi vergi ehliyeti ile mükellef olabilir. Ancak cezai ehliyete sahip olmazsa ve kanuna aykırı işlemde dolayı ceza kanuni mükellefe kesilmez. Ceza onu temsil eden ve o mükellef adına işlem yapan kişiye ait olur. Nitekim VUK 10 uncu maddede kanuni temsilcilere ödev yüklenmiştir. Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kurumların mükellef yada vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayan kurumları idare edenler ve bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

## **B- GERÇEK KİŞİLERİN VE KANUNİ TEMSİLCİLERİN CEZAI SORUMLULUKLARI**

Gerçek bir kişi eğer tam ehliyetli ise yani fiil ehliyetine sahip ise vergi ödevlerinden ve buna ilişkin cezai yaptırımlardan, doğrudan kendisi sorumlu olacaktır. Fiil ehliyeti ise bir gerçek kişinin ayırt etme gücüne sahip olması, ergin olması ve kısıtlı olmamasını ifade eder. Örneğin gerçek şahıs bir mükellef, gelirini eksik beyan etmesinden doğacak matrah farkına uygulanacak vergi ziyayı cezasından bizzat kendisi sorumlu olacaktır.

Fiil ehliyetine sahip olmayanlar yani küçük ve kısıtlılar için durum farklıdır. Yukarıda açıklandığı üzere bunların vergi ehliyetine engel bir durum söz konusu değildir. Ancak vergisel yükümlülükleri veli, vasi yada kayyım tarafından yerine getirilecektir. Kanuni temsilciler olan bu kişiler, VUK 10 uncu maddesi gereği olarak vergisel ödevlerden yerine getirilmesinden dolayı sorumlu tutulmuşlardır. Yani fiil ehliyetinden yoksun kişiler adına ve onları temsilen beyan verme, bildirimde bulunma, defter tutma, vergi ödeme gibi ödevleri yerine getireceklerdir.

---

<sup>44</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e, s.22.

Kanuni temsilciler, üzerlerine düşen ödevleri yapmamaları yada eksik yapmaları halinde cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklardır. Bu halde vergi mükellefin malvarlığından alınır. Eğer mükellefin malvarlığından alınamazsa kanuni temsilciden aranır. Temsilciler ise bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilirler. Ancak, ceza ise kanuni temsilci adına yani veli, vasi, kayyım adına kesilir. Kesilen ceza için ise temsilcilerin asıl mükellefe rücu etme gibi bir hakları söz konusu değildir. Zira rücu edilebilecek alacaklar vergi ile sınırlı olup, gecikme faizi ve zammı için asıl mükellefe rücu edilemez.<sup>45</sup>

Ancak, vergi aslını mükellefin ödememesi ve bu durumun mahkeme kararıyla tespit ettirilmesi halinde mükelleften temerrüt faizi isteme hakkı mahfuzdur.

Kısıtlı bir mükellefin temsilcisi, zamanında verilmeyen beyannameden dolayı kesilecek cezaya muhatap olacak; kısıtlı ise cezaya muhatap olmayacaktır. Özet olarak fiil ehliyetine sahip olmayanların cezai sorumlulukları yoktur ve cezaya muhatap olamazlar.

### **C- TÜZEL KİŞİLERİN VE TEMSİLCİLERİNİN CEZAI SORUMLULUKLARI**

Tüzel kişilerin mükellef yada vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler, temsilcileri ve tüzel kişiliği idare edenlerce yerine getirilecektir. Bilindiği üzere tüzel kişilerin yönetimi yetkili organları aracılığı ile gerçekleştirilir. Bu organ müdür, yönetim kurulu vs. olabilir.

VUK tüzel kişilerin kanuna aykırı fiillerinden dolayı cezalandırılmasını öngören bir kanundur. Nitekim VUK 333 üncü maddesinde tüzel kişilerin sorumluluğu başlığı ile; tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde kanuna aykırı hareketlerden doğacak vergi cezalarının tüzel kişilik adına kesileceği belirtilmiştir.

Cezai sorumluluk doğuracak fiil ile tüzel kişi arasında nedensellik bağı olmalıdır. Tüzel kişiler yetkili organlarının suç oluşturacak davranışlardan dolayı sorumlu tutulabilirler. Uygulamada yaptırımı idarece belirlenen vergi suçları; örneğin usulsüzlük, vergi ziyai cezası tüzel kişilik adına kesilmektedir. Tüzel kişilerin vergi cezalarından dolayı sorumlu tutulma nedeni vergi alacağının güvence altına alınmak

---

<sup>45</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.39.

istenmesidir.<sup>46</sup> Ancak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suçlar, tüzel kişilik tarafından işlenmiş ise ve tüzel kişilik adına suç isnad edilemeyeceğine göre suçun failinin tespit edilmesi gerekir.

Örneğin bir anonim şirkette şirket yetkilisi vergi matrahını eksik bildirir ise yapılan vergi incelemesi sonrası bulunan matrah farkına vergi ziyai cezası hesaplanır ve ceza vergi inceleme raporu ile tüzel kişilik adına kesilir. Ancak söz konusu anonim şirket, sahte fatura kullanmak suretiyle vergi matrahını azaltıcı işlemde bulunmuş ise bu defa fiil hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suça girdiği için, suç failinin tespit edilmesi önem arzeder. Bu durumda vergi ziyai cezası şirket adına kesilmekle birlikte ayrıyeten kaçakçılık suçundan dolayı suçu işleyen fail yani şirket kanuni temsilcisi adına Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur.

VUK 10 uncu maddesine göre tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen yada tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Örneğin limited şirketin mal varlığından alınamayan vergi ve cezalar, şirket kanuni temsilcisi olan şirket müdüründen tahsil edilir. Temsilciler ise sadece ödedikleri vergiler için tüzel kişiliğe başvurabilir.

Tüzel kişiliğin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar için şirket yöneticilerinin sorumlu tutulabilmesi ancak, cezayı gerektiren ihlalin ilgili yöneticinin temsilcilik sıfatını kazandığı tarih ile sona erdiği tarih arasında isabet etmesi gerekir.<sup>47</sup>

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası, AATUHK<sup>48</sup>'un 35 inci maddesinde limited şirketlerin amme borçları düzenlenmiştir. Madde metninde limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve AATUHK hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Limited şirkette şirket tüzel kişiliğinden alınamayan vergi ve buna bağlı cezalar için ortaklara gidilecektir. Yani şirketin kanuni temsilcilerine başvurulacaktır. Bu hüküm özel bir hükümdür ve diğer şirketler için kanuni temsilci ve ortakların, vergi ve cezalardan dolayı böyle bir sorumlulukları söz konusu değildir.

---

<sup>46</sup> Hızlı Yılmaz, a.g.e., s.102-105.

<sup>47</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.24.

<sup>48</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

Ancak, takibe alınan limited şirketin ortakları arasında limited şirket iştiraki varsa borçlar hukukuna göre öncelikle bu şirketin mal varlığına, bu da yetmiyorsa mahkeme kararıyla iştirak eden limited şirket temsilcisine rücu etme hakkının olduğu düşünülmektedir.

## **D-VERGİ ZİYAI SUÇU SAYILAN FİİLLER İLE VERGİ ZİYAINDAN DOLAYI GERÇEK VE TÜZEL KİŞİLERİN SORUMLULUKLARI**

İdari nitelikteki vergi suçlarında ceza ehliyeti açısından kimlerin sorumlu olacağı konusu, gerçek ve tüzel kişiler açısından ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Gerçek ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olmaları halinde kanuni yükümlülüklerin kendilerince veya kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirilmemesi nedeniyle meydana gelebilecek vergi ziyai suçundan dolayı kimlerin sorumlu tutulacağı önem taşımaktadır. Yine VUK 359 uncu maddesinde yer alan kaçakçılık fiilleri ile neden olunan vergi ziyai suçunda gerçek kişiler ile tüzel kişiler ve bunların kanuni temsilcilerinden hangilerinin cezai müeyyideye tabi tutulacağı önem arz eder.

4369 sayılı Kanun ile VUK'un 333 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında değişiklik yapılmıştır. Değişiklikten önce 359 uncu madde de yazılan fiillerin işlenmesi halinde cezanın kanuni temsilciler adına hükmolunması gerekmekteydi. Değişiklik sonrası 359 uncu madde de sayılan fiiller için öngörülen cezalar, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliğin gerekçesi olarak esas amaç; suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır.<sup>49</sup> Örneğin bir tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi suçun asıl faili olmayabilir. Bu halde cezanın muhatabı suçun ayrıntılarını bilen, suçun oluşumunda rolü olan kişidir.

Aşağıda vergi ziyai suçu sayılan fiiller ile vergi ziyasına neden olunması halinde, cezanın muhatabının gerçek ve tüzel kişiliklerde kim olacağı açıklanacaktır.

---

<sup>49</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.547.

## 1- Gerçek Kişilerin Sorumluluğu

Gerçek kişiler, VUK`na konu teşkil edecek faaliyetlerini tek başlarına yürüttükleri takdirde, bu faaliyetlerinden doğacak cezai sorumluluk kural olarak bu kişilere ait olur.

Ancak işletme faaliyetleri vekil aracılığı ile yürütülüyorsa bu takdirde muhatap vekildir. Vekillik durumunda dikkat edilecek husus, vekaletin resmi nitelikte olması ve vekaletin suçun konusunu kapsamaması gerekir.<sup>50</sup> Örneğin vekil her türlü mal alım, satımı ile görevlendirilmiş olmalıdır. İşletmenin vekili, örneğin vergilendirme ile ilgili ödevleri zamanında yerine getirmeyerek vergi ziyana neden olursa, cezanın muhatabı işletme sahibi değil vekildir.

Küçük ve kısıtlı adına vergi kanunlarına aykırı fiilin işlenmesi halinde cezanın muhatabı küçük yada kısıtlı değil, değişen durumlara göre veli, vasi veya kayyım olacaktır. Örneğin küçük adına ticari muamelelerde bulunan, veli veya vasi verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine ve dolayısıyla vergi ziyana neden olursa ceza muhatabı, veli yada vasi olacaktır. Veli, vasi veya kayyım ceza verilmesinin nedeni, hareketi bizzat yaparak vergi ziyana neden olmalarıdır.

Hürriyeti bağlayıcı ceza ile vergi ziyayı suçu işlenirse bu halde, sorumlu gerçek kişinin kendisidir veya varsa vekili olur. Küçük ve kısıtlı adına ise veli, vasi veya kayyım cezanın muhatabı olur. İşletme sahibinin isteği ve haberi dışında yanında çalışanların hürriyeti bağlayıcı cezalara ilişkin suç işlemleri halinde; cezanın muhatabı fiili bizzat yapan çalışanlardır.

## 2- Adi Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu

Adi şirketler Ticaret Kanununda düzenlenen şirketlerin özelliklerine sahip olmayan şirketlerdir ve tüzel kişilikleri yoktur. Bu şirkette ortaklar şirketi birlikte idare ve temsil ederler. Dolayısıyla ortaklar suçu oluşturan fiilleri birlikte işlemişlerse ve vergi ziyana sebebiyet vermişlerse, bütün ortakların cezai sorumlulukları olacaktır.

---

<sup>50</sup> Gündel Ahmet, "Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu", Yaklaşım, Yıl:11, Sayı 122, Şubat 2003, s.28.

Yani her bir ortak vergi ziyaından dolayı sorumludur. Ancak hürriyeti bağlayıcı cezalar ile vergi ziyai suçu işlenirse cezanın muhatabı şöyle belirlenir. Ortaklar arasında görev paylaşımı yapılmış ve bu husus karar altına alınmış ise suç konusu hangi ortağın görevine giriyorsa sadece o ortak sorumlu olur.

### **3- Kollektif Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**

Kollektif şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı ile tüzel kişilik olarak işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortakların sorumluluğu sınırlanmamış olan şirket türüdür. Bu şirket türünde ortakların her biri ayrı ayrı şirketi idare hak ve vazifesine sahiptir. Ancak şirket sözleşmesi ile idari işler, ortakların birine, birkaçına veya hepsine verilebilir.

Kollektif şirkette vergi ziyai suçunu oluşturan bir fiil ile vergi ziyasına neden olunması halinde, cezanın muhatabı tüzel kişiliğin kendisi olacaktır. Vergi ziyai suçundan dolayı şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacağı ve vergi cezaları şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlığından alınır. Kollektif şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlığından alınamayan vergi ve cezalarından dolayı gidilebilecek başka kimse bulunmamaktadır. Ancak limited şirketler ile ilgili özel bir düzenleme vardır.

Kollektif şirketlerde, hürriyeti bağlayıcı ceza ile vergi ziyai suçu işlenirse, temsil yetkisine sahip ortak yada ortaklardan, fiilin ayrıntılarını bilen, suçun oluşumunda katkısı olan ortak yada ortaklar sorumlu tutulabilir. Bütün ortaklar fiilden sorumlu tutulamaz.

Örneğin bir kollektif şirkette yönetimin, ortaklar arasında temsilci sıfatıyla; personel sorumlusu, alım satım sorumlusu ve teknik işler sorumlusu olarak paylaşılmış olduğunu düşünelim. Şirket sahte fatura kullanımı nedeniyle vergi kaçakçılığı suçu işlemiş ve vergi ziyasına neden olmuş ise şirkette mal alım satımı ile sorumlu olan ortağa cezai sorumluluk yüklenebilir.<sup>51</sup> Diğer ortaklar hürriyeti bağlayıcı ceza ile suçlanamaz.

---

<sup>51</sup> Gündel Ahmet, a.g.m., s.30.

#### **4- Komandit Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**

Komandit şirkette de ticari bir işletme ticaret ünvanı ile kurulur ve ortaklardan bir kısmı sınırsız sorumlu diğer bir kısmı sınırlı sorumlu olur. Sınırsız sorumlu ortaklara komandite; sınırlı sorumlu ortağa ise komanditer ortak denir. Bu şirkette idare ve temsil komandite ortaklarca yapılır. Komandite ortakların her biri idare ve temsil yetkisine sahiptir. Ancak idare ve temsil yetkisi ortaklardan birine, birkaçına verilebilir.

Komandit şirkette vergi ziyayı suçunu oluşturan bir fiil ile vergi ziyayına neden olunması halinde, cezanın muhatabı tüzel kişiliğin kendisi olacaktır. Vergi ziyayı suçundan dolayı şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacağı ve vergi cezaları şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlığından alınır. Komandit şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlığından alınamayan vergi ve cezalarından dolayı gidilebilecek başka kimse bulunmamaktadır.

Ancak vergi kaçağı suçu ile vergi ziyayı suçu işlenmiş ise fiilden sorumlu olacak ortaklar komandite ortaklardır. Ancak tüm komandite ortaklar sorumlu tutulamaz. Kollektif şirkette olduğu gibi, fiilin oluşumunda rolü olan, suçun ayrıntılarını bilen ortak yada ortaklar sorumlu tutulabilir.

#### **5- Anonim Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**

Anonim şirketlerin idare ve temsili esas itibariyle yönetim kurulu tarafından yapılır. İdare ve temsil işlemleri yönetim kurulu üyeleri arasında paylaştırılabilir. Şirketin üçüncü şahıslara karşı sorumluluğu şirket malvarlığı ile sınırlandırılmıştır.

Anonim şirkette vergi ziyayı suçunu oluşturan bir fiil ile vergi ziyayına neden olunması halinde, cezanın muhatabı tüzel kişiliğin kendisi olacaktır. Vergi ziyayı suçundan dolayı şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacağı ve vergi cezaları şirketin kanuni temsilcilerinin (örneğin yönetim kurulu üyeleri) mal varlığından alınır. Anonim şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlığından alınamayan vergi ve cezalarından dolayı gidilebilecek başka kimse bulunmamaktadır.

Anonim şirket vergi kaçağı suçu ile vergi ziyayına neden olmuş ise vergi alacağı yine şirketin malvarlığından tahsil edilir. VUK'un 359 uncu maddesine

istinaden yapılacak suç duyurusu, suçun şahsiliği ilkesinden hareketle Şirket çalışanlarından bu fiili bizzat işleyen kişi ile bu kişiyi denetlemekle sorumlu kişi hakkında yapılır. Sorumlu kişilerin tespit edilememesi halinde, Şirketi sevk ve idare eden yönetim kurulu üyelerine veya varsa müdüre ait olur. Ancak yukarıda da açıklandığı üzere tüm yönetim kurulu üyeleri fiilden dolayı suçlanamaz. Fiilin ayrıntılarını bilen, suçun oluşumunda katkısı olan temsilciler hakkında suç duyurusu yapılır.

## **6- Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**

Limited Şirketler ortaklar müdür tarafından idare ve temsil edilirler. Aksi kararlaŐtırılmamıŐ ise ortakların hepsi müdür sıfatıyla idare ve temsil hakkına sahiptir. Ancak Şirket sözleşmesi ile idare ve temsil hakkı ortaklardan birine, birkaçına veya ortak olmayan müdüre bırakılabilir.

Limited Şirkette vergi ziyayı suçunu oluşturan bir fiil ile vergi ziyasına neden olunması halinde, cezanın muhatabı tüzel kişiliğin kendisi olacaktır. Vergi ziyayı suçundan dolayı Şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacağı ve vergi cezaları Şirketin kanuni temsilcinin (örneğin müdür) mal varlığından alınır. Limited Şirketlerde kanuni temsilcinin mal varlığından alınamayan vergi borcu ve vergi alacağı için AATUHK da özel bir düzenleme yer alır.

AATUHK'un 35 inci maddesine göre, Őirkete ait vergi borçları ile vergi cezaları limited Şirket ortaklarından, Şirketten tahsil imkanı bulunmayan hallerde ise sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve AATUHK hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

Limited Şirkette vergi kaçakçılığı suçu ile vergi ziyasına neden olunması durumunda cezai sorumluluk kime ait olacaktır. Suçun şahsiliği ilkesinden hareketle VUK'un 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden dolayı cezanın muhatabı belirlenirken; ortaklardan fiilin ayrıntılarını bilen ve suçun oluşumunda rolü olan ortak, ortaklar yada müdür sorumludur.



## **E- SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLER İLE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN SORUMLULUĞU**

Meslek mensuplarının sorumlulukları konusundaki düzenleme VUK Mük. 227 nci maddesinde yer almaktadır. Beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

Beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması uygulamasına baktığımızda, meslek mensubunun beyannameyi imzalayarak mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin birbirine uygun olduğunu, muhasebe standartlarına aykırılık olmadığını, işlemlerin kanuna aykırılık taşımadığını onaylamış sayılmaktadır. Beyanname imzalama işlemi, yapılan işlemlerin doğruluk taşıdığının göstergesi olmaktadır. Beyannamelerin mutlaka mükellef yada temsilcisi tarafından imzalanması şarttır. Meslek mensubunca imzalanması uygulaması belirli şartlara bağlı olup, şartları uyanlar için zorunlu bir uygulamadır. Buna göre ticari, zirai ve mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aktif toplamı ve net satışları toplamı belirli tutarı aşmayanlar beyannameleri imzalatmakla yükümlüdürler.

Beyannamelerin imzalanması kapsamında meslek mensuplarının sorumluluğu, mükelleflere verdiği hizmetlerin kanunlara aykırılığında oluşabilecek vergi ve buna bağlı alacaklardan doğacak sorumluluktur. Sorumluluk müştereken ve müteselsilendir. Müşterek ve müteselsil sorumluluk için vergi ziyayı sonucu doğuran bir fiil olmalıdır. Yani ortada defter kayıtları ve belgelerinin uyumsuzluğundan dolayı vergi ziyayı meydana gelmelidir.

4 sıra nolu M. Müşavirlik Tebliğinde, “*Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar....*”

Aynı Tebliğe göre “Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen dönem kar/zararının doğruluğundan da sorumludurlar...”

Ayrıca meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerden doğacak vergi ziyayı ve buna bağlı vergi ziyayı cezasından müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilmesi için işlenen fiilde kast unsuru aranmayacaktır.

Beyannamelerin meslek mensuplarınca tasdikinden doğan sorumluluk 3568 sayılı Kanununun 12 nci maddesinde “Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk” başlığı ile düzenlenmiştir.

Tasdik kavramı, mükelleflerin teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve esaslarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının imza ve mühür kullanılması suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.(Tasdik Yönetmeliği Md.4)

12 nci madde de sorumluluk, “Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler...Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler...” şeklinde açıklanmıştır. Yukarıda da açıklandığı üzere tasdik işlemi sınırları çizilmiş bir tür vergi denetimidir. Yapılan bu denetimin doğruluğundan dolayı meslek mensubu müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

VUK Mük. 227 nci maddesinde; tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza,

gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundan bahsedilebilmesi için öncelikle ortada bir vergi ziyayı olmalıdır. Ayrıca vergi ziyayının tasdik kapsamında bir konuya ilişkin olması şarttır. Eğer vergi ziyayı tasdik kapsamı dışında kalan bir konuya ilişkin olarak meydana gelmiş ise bu halde sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Örneğin yatırım indirimi istinası işlemlerinin tasdiki kapsam dışında ise ve bu konu ile ilgili vergi ziyayı oluşmuş ise, meslek mensubu sorumlu tutulamaz.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik kapsamındaki olan sorumlulukları, diğer meslek mensuplarından oldukça farklı ve geniştir. Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluklarını asgari düzeye indirmeleri için; dürüst müşteriler ile hizmet sözleşmeleri yapmaları, personelinin yaptığı işlemleri denetlemeleri, denetim standartlarına ve mevzuata uymaları, müşterinin iş ve işlemleri ile ilgili tam bilgi sahibi olmaları, bağımsızlıklarını korumaları kendilerinin yararına olacaktır.<sup>52</sup>

---

<sup>52</sup> Ateş Kamil, “Yeminli Mali Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları”, Yaklaşım, Yıl:13, Sayı 146, Şubat 2005, s.41-43.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ ZİYAI SUÇU

#### I- VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI

##### A- VERGİ ZİYAI KAVRAMI

Mükellef yada sorumluların vergi kanunlarınca belirlenmiş ödevleri gereği gibi yerine getirmeleri ve gerçek gelirleri üzerinden vergi ödemeleri; devletin asli gelir unsuru olan vergi gelirlerini toplamasında önem taşır. Mükellefler ve sorumlular kanunda belirlenmiş ölçü ve sürelerde vergilerini tahakkuk ettirmez yada eksik tahakkuk ettirirse, devlet alacağının tamamı yada bir kısmı gizlenmiş olur.<sup>53</sup>

Bir ülkede vergilenebilir kapasite dendiğinde, tüm vergi mükelleflerinin, vergi ödeme gücü toplamını ifade eder. Bu kapasite kesin bir miktarla belirtilemez ve ekonominin şartlarına göre şekillenir.<sup>54</sup> Vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki ilişki ise vergi gayretidir. İşte genel anlamda vergi kaybı dendiğinde, vergiler yoluyla

---

<sup>53</sup> Kocahanoğlu Osman Selim, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1983, s. 110-111.

<sup>54</sup> Akdoğan Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Sekizinci Baskı, Ankara 2002, s.173-174.

sağlanması beklenen hasılat ile fiilen elde edilen hasılat arasındaki fark olarak tanımlanır.<sup>55</sup>

Vergi kaybının etkileri; mali etki, iktisadi etki ve sosyal etkidir. Mali etki ile devlet gelirleri azalır. İktisadi etki, vergi ödeyen mükellefler ile ödemeyenler arasındaki rekabet şartlarının bozulmasıdır. Sosyal etki olarak, vergi kaçakçılığı nedeniyle kamu düzeni ve vergi ahlakının bozulmasıdır. Dar anlamda vergi kaybı ise mükelleflerin vergi yükümlülüklerini, olması gerekenin altına indirmek istemeleri, vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri yada eksik yerine getirmeleri sonucu; verginin zamanında tahakkuk etmemesi yada eksik tahakkuk etmesidir.<sup>56</sup> Bu aynı zamanda vergi ziyasının tanımıdır.

Vergi ziyayı VUK`da tanımlanırken “ziyayı” kelimesi yanlış kullanılmıştır. Kelime olarak “ziya”, ışık, aydınlık anlamındadır.<sup>57</sup> Halbuki kanun koyucunun, ziya kelimesi ile ifade etmek istediği anlam kayıp, kaybolma, yok olmadır. Burada yanlış kelime kullanılması söz konusudur. Dolayısıyla vergi ziyayı kavramı, geçtiği tüm vergi kanunlarında; “vergi ziyayı” olarak değiştirilmesi kelime anlamı açısından yerinde olacaktır.

## **B- VERGİ ZİYAYI SUÇU TANIMI**

Vergi ziyayı suçunun tanımına VUK`un 344 üncü maddesinde yer verilmiştir. Madde metninde vergi ziyayı suçu; mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi ziyayı suçu esas itibarıyla ancak mükellef veya vergi sorumluları tarafından işlenebilen bir suç türüdür.<sup>58</sup> Mükellef ve vergi sorumlusunun tanımı ise VUK 8 inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak açıklanmıştır.

---

<sup>55</sup> Aydın Selda, “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, Vergi Sorunları, Sayı:178, Temmuz 2003, s.19.

<sup>56</sup> Aydın Selda, a.g.m., s.20.

<sup>57</sup> Mustafa Nihat Özön, Küçük Osmanlıca-Türkçe Sözlük, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Basım, İnkilap ve Aka Kitabevleri, İstanbul, 1983, s.1122.

<sup>58</sup> Candan Turgut, **Vergi Suçları ve Cezaları**, Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, Kasım 2004, s.42.

VUK'un 341 inci maddesi hükmüne göre "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 vermekte vergi ziyayı hükmünde sayılmıştır.

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

## **C- VERGİ ZİYAI SUÇUNUN UNSURLARI**

Tezin birinci bölümünde suçun unsurlarını kanuni unsur, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsuru olarak saymış ve bunların bir fiili suç haline sokan, suçun varlığını ortaya koyan, suçu tekemmül ettiren ve o fiili artık suç olarak kabul etmemizi sağlayan nitelikler olarak belirtmiştik.

Şimdi bu unsurları vergi ziyayı suçu açısından değerlendirerek bir vergi mükellefinin yada sorumlusunun bir fiili, vergi ziyayı suçunu tekemmül ettiren tüm kurucu unsurların aşağıda belirtildiği şekilde mevcutsa vergi ziyayı suçunun varlığı kabul edilecektir.

### **1- Kanuni Unsur**

Kanuni unsur; bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için kanunda açıkça tarifinin yapılmış olması ve karşılığında bir müeyyide, yani cezasının bulunmasıdır. Vergi ziyayı suçunun kanuni unsuru, VUK'un 344 üncü maddesinde ihdas edilmiştir. Böylece vergi ziyasının kanuni tarifi yapılarak ve cezası öngörülerek; suçun kanuni unsuru belirlenmiştir.

## 2- Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru, suçun varlığı için gerekli olan ikinci şarttır. Bu unsorda, mükellef ve sorumluların vergi kanunlarına aykırı davranışları aranır ve hareket (fiil) ve neticeden oluşur. Bunun için öncelikle ortada mükellef yada sorumlu tarafından, kanunda tarif yapılmış bir duruma uygun hareket olmalıdır. Hareket kanunda belirtilmiş kurallara aykırı olacak şekilde icrai veya ihmali bir hareket tarzı olabilir. Bu hareket ile bir netice oluşmuş ve hareket ile netice arasında nedensellik bağı kurulmuş ise artık suçun maddi unsuru gerçekleşmiştir. Vergi ziyayı suçu, kanunda belirtilen hareketlerle yaratılan ve vergi ziyasını esas alan netice suçu olarak VUK`da düzenlenmiştir.<sup>59</sup> Suçun hareket unsurlarını oluşturabilecek fiil ve yöntemlerin sınırsız sayıda oluşu, kanunda suçun hareket unsurlarının teker teker sayılmasını olanaksızlaştırmıştır.<sup>60</sup> Ancak, VUK`un 359 uncu maddesinde düzenlenen ve kasıtlı olarak işlenen fiiller, aynı zamanda vergi ziyayı suçunun hareket unsurlarını oluşturur. Fiillerin muhatabına gerektirdiği cezaya bağlanarak fiiller **ağır nitelikli, orta nitelikli** ve **hafif nitelikli** olarak ayrılabilir.<sup>61</sup> Bu fiiller aşağıdaki gibidir.

VUK 359 uncu maddesinde kaçakçılık suçları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

*“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 (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar (muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla*

<sup>59</sup> Şenyüz Doğan, “Vergi Ziyayı Suçunun Cezasının Hesaplanmasında Güncelleştirme Payına İlişkin İdari Yorumların Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Yıl:10, Sayı:120, Aralık 2002, s.29.

<sup>60</sup> Hızlı Yılmaz, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984, s.77.

<sup>61</sup> Şenyüz Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s.29.

*birlikte bu muamele veya durumu mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir)...”*

*“...b)Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;*

*1-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 (sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir),*

*2-Belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar,...”*

Görüldüğü gibi VUK`da düzenlenen kaçakçılık fiilleri, aynı zamanda vergi ziyai suçunun fiilleridir. Aralarındaki fark şudur. Kaçakçılık suçunun yukarıdaki fiillerle işlenmiş sayılması için, vergi ziyai oluşması şartı aranmaz. Vergi ziyai suçunda ise bu fiillerle beraber vergi ziyainın oluşma şartı aranır. Zaten VUK`un 359 uncu maddesinin sonunda, kaçakçılık cezasının, mükellef yada sorumluya verilmesinin ayrıca vergi ziyai cezasının kesilmesine engel olmayacağı belirtilmiştir. Yani kaçakçılık cezası ile birlikte mükellef yada sorumluya vergi ziyai cezası verilebilir. Örneğin sahte fatura düzenleme ve kullanma fiili ağır nitelikli fiil (18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası gerektiren) iken, daha az hapis cezasını gerektiren (6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası) muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiili orta nitelikli fiil olarak, vergi ziyai doğurmaması kaydıyla defter kayıtlarında muhasebe hilesi yapmak fiili daha hafif nitelikli fiil olarak belirtilebilir.

Aşağıda vergi ziyai fiilleri ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

#### **a- Hareket (Fiil)**

Vergilerin her geçen gün önem kazanarak ekonomik ve ticari yaşama girmesi sonucu, vergi kaçırmaya yönelik hareketlerin daha ağır cezalandırmasını gerektirmiştir.<sup>62</sup> Vergi kaçakçılığı ile mücadelede para cezası yaptırımının yetersiz

---

<sup>62</sup> Mutluer M.Kamil, **Vergi Ceza Hukuku**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:214, Eskişehir 1979, a.g.e., s.157.



kalışı nedeniyle kanun koyucu, bazı fiilleri hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırmayı uygun görmüştür.<sup>63</sup> İşte iradi olarak (kasıtlı) vergi ödememek veya eksik ödemek için işlenen vergi suçları kaçakçılık olarak adlandırılmıştır.<sup>64</sup>

Türk Vergi Ceza sisteminin, uygulamada en çok sıkıntı yaşanan düzenlemesi, hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırıma bağlanan fiillerin düzenlendiği 359 uncu madde hükmüdür. Özellikle tüzel kişilerde ceza muhatabının kim olacağı tartışması, vergi zıyının suçun işlenmesinde unsur olmaktan çıkartılması, kastın pek çok halde aranmaması gibi düzenleme bazındaki sorunlar, idarenin uygulamadaki etkinsizliği ile birleşince, binlerce kişi haksız yere sanık durumuna düşmektedir.<sup>65</sup>

VUK 359 uncu maddesinde sayılan fiiller kaçakçılık olarak tanımlanmış ve bu fiiler için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Kanunda sayılan fiillerden birinin yapılması suçun işlenmesi için yeterli olacaktır. Eğer fail sayılan fiillerden birden fazlasını yaparsa, faile yine tek ceza verilecektir.<sup>66</sup>

359 uncu maddede sayılan kaçakçılık fiillerinin müeyyideleri, hapis ve ağır hapis cezası olarak ayrılmıştır. Hapis cezasını gerektiren fiiller asliye ceza mahkemesinde yargılanırken; ağır hapis cezasını gerektiren fiiller ise ağır ceza mahkemesinde yargılanmakta idi. Ancak tezin I/A bölümünde bahsedildiği üzere, yeni TCK'na göre uygulanacak hapis cezası çeşitleri 3'e ayrılmış ve "Ağırlaştırılmış Müebbet Hapis Cezası", "Müebbet Hapis Cezası" ve "Sürelili Hapis Cezası" olarak belirtilmiştir. Sürelili Hapis Cezası, kanunda aksi belirtilmeyen hallerde 1 aydan az, 20 yıldan fazla olamaz. 1 yıl ve daha az süreli hükümlenen hapis cezası, kısa süreli hapis cezası olarak belirtilmiştir.

VUK'un 359/a. maddesinde belirtilen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları için verilecek hapis cezasının 1 yıl ve daha az süreli olması halinde, adli para cezasına çevrilebilmektedir.

---

<sup>63</sup> Hızlı Yılmaz, a.g.e., s.117.

<sup>64</sup> Özyer Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2001,s.631.

<sup>65</sup> Ak Ahmet, **"Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci ve Türkiye Uygulaması"** Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Ekim 2003, s. 243.

<sup>66</sup> Erman Sahir, **Vergi Suçları**, Ticari Ceza Hukuku-IV, İstanbul 1988, s.51.

Diğer taraftan, VUK'un 359/b. maddesinde belirtilen fiillerle işlenen kaçakçılık suçları için 01 haziran 2005 tarihinden itibaren ağır hapis cezası verilemeyecek, bu fiilleri işleyenler "sürelî hapis cezası" ile cezalandırılacaktır.

### **(1)- Ağır nitelikli fiiller**

Hapis cezasını gerektiren kaçakçılık fiilleri VUK'un 359 uncu maddesinin (a) fıkrasında sayılmıştır. Madde metninde 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,

-Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, (Çift defter tutmak)

-Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler,

-Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler,

-Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullanan mükellefler, hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçunu işlemiş sayılacaklardır.

Yukarıdaki fiillerden çift defter tutmak dışındaki durumlarda, vergi matrahının azalması veya başka bir türlü neticenin meydana gelmesi şartı aranmaz. Yani kaçakçılık suçu fiillerinden çift defter tutmak fiili için mutlaka vergi ziyayı meydana gelmelidir. Yapılan düzenleme ile vergi ziyayının aranmaması, kaçakçılık suçunu netice suçu olmaktan çıkarıp "şekli suç" haline getirmiştir.<sup>67</sup> Diğer fiiller için ister vergi ziyayı oluşsun isterse oluşmasın her halükarda kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacaktır. Aşağıda hapis cezasını gerektiren kaçakçılık fiilleri ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

---

<sup>67</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.201.

### **(a)- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak**

“Hesap ve muhasebe hileleri, vergi matrahının azaltılması amacıyla, gerçek ilişki, işlem ve hesapların, defter kayıtları ve belgeler üzerinde yapılan kasıtlı hareketlerle gizlenmesi olarak tanımlanabilir.”<sup>68</sup>

Kanun her türlü hesap ve muhasebe hilelerinin yapılmasını, kaçakçılık suçu için bir hareket unsuru kabul etmiştir. Ancak hesap ve muhasebe hilelerinin neler olduğu kanunda belirtilmemiştir. Çünkü çeşitli şekillerde yapılabilen ve vergi matrahını azaltıcı nitelikteki bu tür işlemler çok çeşitlidir. Dolayısıyla kanunda tek tek sayılması da imkansızdır.<sup>69</sup>

Hesap ve muhasebe hilelerinin suç olarak kabul edilebilmesi; bu tür hilelerin kanunda belirtilen defter ve kayıtlarda yapılması ile mümkündür. Aksi halde yani kanunda sayılmamış defter, kayıt ve belgelerde yapılan hileler için suç oluşmayacaktır.<sup>70</sup>

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus muhasebe hataları ile ilgilidir. Muhasebe hataları dikkatsizlik, unutkanlık veya bilgisizlik gibi nedenlerle muhasebe işlemlerinde yapılan yanlışlıklardır. Dolayısıyla muhasebe hataları kasıt unsuru taşımayan yanlışlıktır ve muhasebe hilelerinden ayrılır. Muhasebe hatalarından kaynaklanacak matrah farkları ikmalen tarh edilir. Belli başlı muhasebe hataları matematiksel hatalar, kayıt hataları, rakam hatası, hesap hatası ve borç alacak tarafının karıştırılmasıdır.<sup>71</sup>

Muhasebe hileleri ise defter, kayıt ve belgelerde bilinçli olarak yani kasden yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hilelerine başvurulmasının değişik amaçları olabilir. Örneğin, bir işletmede yolsuzlukları gizlemek, zimmetleri gizlemek, ortakları yanıltmak veya vergi kaçırmak için muhasebe hileleri yapılabilir. Kuşkusuz burada öne çıkan amaç vergi kaçırmak ve daha az vergi ödemek isteğidir.

Muhasebe hilelerinin tespit edilip ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Zira insan zekası hileler konusunda her geçen gün yeni yöntemler bulmaktadır. Bu tür hileler

---

<sup>68</sup> Kızılot Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C.10, Yaklaşım Yayınları, 1991, s.3094.

<sup>69</sup> Kocahanoğlu Osman Selim, a.g.e., s.308.

<sup>70</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.30.

<sup>71</sup> **Denetim İlke ve Esasları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Cilt: I, İstanbul 1996, s.124-125.

genelde vergi incelemeleri esnasında tespit edildiğine göre; bu konuda başarı sağlanması tamamen inceleme elemanının bilgi, beceri ve tecrübesine bağlıdır.<sup>72</sup>

Hesap ve muhasebe hileleri konusunda verilebilecek örnekler şöyledir.

Bilerek matematiksel hatalar yapma, rakamların yerini değiştirme, fazla veya eksik sıfır koyma, mükerrer kayıt yapma, bilanço maskeleyesine başvurma, defterler arası aktarmaların yanlış yapılması, değerlendirme, amortisman vs. konularda hatalı uygulamalar yapma gibidir.<sup>73</sup>

Hesap ve muhasebe hileleri ile ilgili örnekler verirsek.

Örneğin imalatçı işletmelerin imalatı düşük gösterebilmek için imalata verilen hammaddeleri aynen satılmış gibi göstermesi, gelir hesaplarında kayıtlı tutarların toplamının kasten düşük ve gider hesaplarının da toplamının kasten yüksek hesaplanması, alış ve gider faturasının yasal deftere mükerrer olarak kaydedilmesi, itfası tamamlanmış iktisadi kıymetler üzerinde mükerrer amortisman ayrılması, indirilecek katma değer vergisinin malın alış bedeline eklenmesi gibi.<sup>74</sup>

Muhasebe hilelerinin sonucu ise mükellefin kasten vergi ziyana neden olmasıdır. Kasıt, yapılan işlemin hileli olmasının esaslı bir unsuru olarak değerlendirilmektedir.

### **(b)- Mevhum adlara hesap açmak**

Mevhum kelime anlamıyla, gerçekte olmayan, bulunmayan, uydurma demektir. Mevhum adlara hesap açılması, aslında gerçekte olmayan yani mevhum kimseleri alacaklı yada borçlu göstermek ve onlara mal satmış yada onlardan mal alınmış gibi defter, kayıt ve belgelere kaydetmektir. İşte gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açılarak, sanki ticari muamele yapılmış gibi defterlere kaydedilmesi kaçakçılık suçu sayılmıştır.

Bu duruma örnek olarak, mükellefin daha önceden yüksek tutarlarda yaptığı faturasız satışları için, gerçek olmayan kişiler adına düşük tutarlarda fatura kesmesi ve defterlerine kaydetmesi, işletmede çalışmayan personeli gerçekte çalışıyor gibi

<sup>72</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.129.

<sup>73</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.632.

<sup>74</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.3095.

göstermesi, mevhum adlarla gider pusulası, müstahsil makbuzu düzenlenmesi ve defterlere gider ve alış olarak kaydetmesi durumu gösterilebilir.<sup>75</sup>

Diğer taraftan, faturalarda yazılı adreslerde veya nüfus idarelerinde aranmasına rağmen bulunamayan kişi adına düzenlenen faturaya dayanarak hesaplanan matrah farkında isabetsizlik olmadığı yönünde Danıştay kararı mevcuttur.<sup>76</sup>

Aslında yukarıda sayılan örnekler muhasebe hilelerinin çeşitleridir. Ancak mevhum adlarla hesap açılması kanunda ayrıca kaçakçılık fiili olarak sayılmıştır.

Mevhum adlarla hesap açılması fiili, vergi ziyana neden olup olmadığına bakılmaksızın suç olarak kabul edilmiştir. Sonuç olarak bu tür fillere mükellefler, genelde vergi matrahını azaltmak için ve kayıt dışı işlemlerini gizlemek için başvurmaktadır.

### **(c)- Çift defter tutmak**

VUK 215-219. maddelerinde kayıt nizamıyla ilgili olarak, vergi mükelleflerinin ticari işlemlerini defterlerine belirli kurallar içinde kaydetmelerini istemiştir. Kanunun 171 inci maddesinde ise, defter tutmada maksadın mükellefin servet, sermaye ve hesap durumlarının tespitini ve vergi karşısındaki durumlarını tespit etmek olduğunu belirtmiştir.

Kanunun 172 nci maddesinde de kimlerin defter tutacağı sayılmış ve mükellefler defter tutma bakımından sınıflandırılmıştır. Örneğin birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına tabidir ve tutacakları defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir.

İşte mükellefler, kanunen tutmak zorunda oldukları defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerini, vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter ve belgelere kaydetmeleri halinde vergi ziyayı oluşacaktır. Yani kanuni defter yanında başka defterin varlığı şarttır. Kanuni defteri tutmayan bir mükellefin tuttuğu el defteri çift defter olarak değerlendirilemez.

---

<sup>75</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.3094.

<sup>76</sup> Dan. 3. D., 27.04.1988, E:1988/1, K:1988/1312 sayılı Karar (Candan Turgut, a.g.e., s.69.)

El defteri de denilen çift defter tutma fiili, işletmelerin kayıt dışı hasılatlarını gizleyebilmek için gerçek alış ve satışlarını takip ettikleri kayıt ve defterlerdir. Kayıt dışı hasılatını bilgisayar ortamı gibi sanal ortamlarda izleyen mükellefler hakkında da suç duyurusunda bulunula bilinir.<sup>77</sup>

Çift defter tutmak fiilinden söz edilebilmesi için belirli koşulların gerçekleşmesi gerekir. Öncelikle vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu bir defter yada defterler bulunmalıdır. İkinci olarak bu defterlere kaydı gereken işlemlerin kısmen yada tamamen başka defter ve belgelere kaydedilmesi gerekir. Son olarak yapılan bu kayıt işleminin vergi matrahını azaltıcı nitelikte olması gerekir.

#### **(i)- Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu defterlerin bulunması**

Çift defter tutulması yoluyla vergi ziyana dolayısıyla kaçakçılığa sebebiyet verilebilmesi için ilk şart vergi kanunlarının tutulmasını zorunlu kıldığı defterlerin olmasıdır. Yani failin defter tutmak ile yükümlü olması ve tuttuğu defterlerin bulunması gerekir.

Eğer mükellef defter tutma bakımından yükümlü değilse örneğin basit usule tabi bir mükellef ise bu mükellef bakımından çift defter tutma fiilinden söz edilemez.

#### **(ii)- Tutulması zorunlu defterlere kaydı gereken hususların tamamen yada kısmen başka defter ve belgelere kaydedilmesi**

İkinci şart mükellefin ticari işlemlerini kaydetmek zorunda olduğu defterlere kaydetmeyerek, özel defter ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmesidir. Fail kanuni defterine kaydetmediği işlemi başka bir deftere de kaydetmemiş ise bu suç işlenmiş sayılmaz. Yine fail işlemi hem kanuni deftere hem de özel deftere geçirecek olursa bu suç gerçekleşmez. Ancak özel defterlere geçirilen kayıtların sadece failin anlayabileceği şekilde bir yazı yada şifreli olarak yazılması suçun oluşumuna engel olmaz. Nitekim

---

<sup>77</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.633.

Danıştay özel deftere arap harfleri ve rakamları ile kayıt yapılmasını kaçakçılık fiili olarak kabul etmiştir.<sup>78</sup>

### **(iii)-Başka defterlere yapılan kayıtların vergi matrahını azaltıcı nitelikte olması**

Kanuni defterlere yapılan kayıtlar mükellefin gerçek kazancını tespit etmeye yönelik normal ve yasal kayıtlardır. Çift defter kullanımının asıl amacı ise vergi matrahını gizlemek ve azaltmaktır. Yani vergi matrahının tam ve doğru olarak tespitine yarayacak bilgiler özel defterlere geçirilmesidir. Örneğin bir mükellef faturasız mal alışlarını ve satışlarını takip etmek için çift defter tutabilir.<sup>79</sup>

Mükelleflerin çift defter tutma fiilleri genellikle aramalı incelemelerde tespit edilmektedir. Mükellefin işyerinde arama yapılırken el defterlerine el konulur ve vergi matrahını azaltıcı hususların bulunup bulunmadığı inceleme elemanı tarafından kontrol edilir.

Eğer mükellefin özel defter kayıtları ile kanuni kayıtları aynıysa yani vergi matrahını azaltıcı bir husus yoksa bu suç işlenmiş sayılmaz. Özel defterde bulunan matrahın kanuni defterdeki matrahtan az olması halinde de suç işlenmiş sayılmayacaktır.<sup>80</sup>

Mükellefin işyerinde yapılan denetimle ele geçirilen el defterlerindeki hasılat kayıtlarıyla yasal defterindeki kayıtların farklı olmasının, düşük bedelli fatura düzenlenmesinden ve faturasız satış yapılmasından kaynaklandığı; re`sen salınan KDV ile kesilen kaçakçılık cezasında hukuka aykırılık bulunmadığına ilişkin Danıştay VDDGK<sup>81</sup> kararı bulunmaktadır.<sup>82</sup>

---

<sup>78</sup> Erman Sahir, a.g.e., s.52.

<sup>79</sup> Kocahanoğlu Osman Selim, a.g.e., s.297-298.

<sup>80</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.3061.

<sup>81</sup> Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu.

<sup>82</sup> VDDGK., 27.10.2000, E:2000/169, K:2000/351 sayılı Karar (Candan Turgut, a.g.e., s.70)

#### **(d)- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek**

Tahrif etmek fiili, gerçeğe uygun olan bir kayıt üzerinde kazıntı, silinti, oynama, değiştirme gibi hareketlerle kayıt üzerindeki bilgilerin gerçeğe aykırı hale getirilmesidir. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek kanunda kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir.<sup>83</sup>

Bu suçun işlenebilmesi için ön koşul tahrif edilen defter, kayıt veya belgelerin VUK`da sayılan defter, belge ve kayıtlardan olmasıdır. Yoksa kanunun belirtmediği bir belge, defter ve kayıt üzerinde yapılacak tahrifatlar vergi uygulamasını ilgilendirmez. Örneğin mükellefin kendi el defterinde yapacağı tahrifatlar vergi matrahını etkilemez. Ancak fatura, sevk irsaliyesi gibi belgelerde yada yevmiye defteri gibi tutulması zorunlu defterlerde yapılan tahrifatlar vergi matrahını etkileyebilir.

Tahrifat defter, kayıt ve belgenin üzerindeki rakamlarda veya yazılarda ilaveler yapmak yada eksiltmeler yapmak şeklinde olabilir. Amaç önceden içeriği ile doğru olan belgeyi yada kaydı gerçeğe aykırı hale getirmektir. Örneğin bir işletmenin almış olduğu gider faturasının tutarı tahrifat yapılarak artırılır ise işletmenin dönem giderleri olduğundan daha fazla hale getirilmiş olur. Dolayısıyla vergi matrahını azaltıcı nitelikte olan bu tahrifat eylemi vergi ziyayı meydana getirir. Satış faturalarının tarihlerinde tahrifat yapılarak ilgili yıl hasılatının sonraki yıllarda kazanılmış gibi gösterilmesi, tahrifat eylemi ile kaçakçılık suçu teşkil eder.<sup>84</sup>

Eğer önceden hatalı bir şekilde düzenlenmiş bir kayıt varsa ve bu kayıt sonradan kazınarak, silinerek, ilaveler yapılarak gerçeğe uygun hale getirildiyse; bu halde tahrifattan bahsedilemez. Düzeltmeler VUK`un öngördüğü şekillerde yapılmamış olsa dahi tahrifattan yine bahsedilmez. Sadece genel usulsüzlük suçu ve cezası oluşur.<sup>85</sup>

#### **(e)- Defter ve belgeleri gizlemek**

Vergi incelemesinin amacı defter, belge ve kayıtlara bakılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. O halde vergi

---

<sup>83</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.635.

<sup>84</sup> Yr. 11. CD., 17.10.2001, E:2001/5302, K:2001/9618 sayılı Karar. (Candan Turgut, a.g.e., s.72)

<sup>85</sup> Erman Sahir, a.g.e., s.57.



mükellefleri defter, belge ve kayıtları kanunun istediği biçimde tutmakla yükümlüdür ve vergi incelemesine yetkili olanlarca istendiğinde bu kişilere ibraz etmek zorundadırlar.

Gizleme VUK'un 359/a-2. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre gizleme varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi demektir.

Ancak mükellefin defter ve belgeleri gizlediğinin ispatı için, inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının kanıtlanması gereklidir. Eğer mükellef defter tutmakla yükümlü olduğu halde hiç defter tutmamış ise bu halde gizlemeden bahsedilemez.<sup>86</sup>

Gizleme fiilinin gerçekleşebilmesi için şu şartlar gerçekleşmiş olmalıdır.

Birinci şart defter, kayıt ve belgeler incelemeye yetkili olanlar tarafından istenmeli ve bu kişilere ibraz edilmelidir. Örneğin defter ve belgeleri bir yoklama memuru isterse bu durumda gizlemeden bahsedilemeyecektir. Vergi incelemesine kimlerin yetkili olduğu hususu VUK'un 135 inci maddesinde belirtilmiştir. Yeminli mali müşavirlere defter ve belgelerin ibrazı, tasdik edilen hesap ve işlemlerle sınırlı olup bunun dışında defter ve belge ibrazı söz konusu değildir. Ayrıca defter ve belgelerin ibrazı, mutlaka vergi incelemesine başlandıktan sonra istenmelidir. Aksi halde gizleme eyleminin varlığından bahsedilemeyecektir.

İbrazı istenen defter ve belgelerin vergi kanunlarına göre tutulması ve saklanması zorunlu olan defter ve belgelerden oluşması gerekir. Ancak ibraz edilmemesi gizleme sayılacak olanlar, “*defter ve belgeler*” ile sınırlanmıştır. Bunun dışındaki materyalin ibraz edilmemesi gizleme sayılmaz.<sup>87</sup> İşletme hesabı esasına tabi bir mükelleften yevmiye defterini yada envanter defterini ibraz etmesi istenemez. Yine aynı şekilde tutulma ve saklanma süresi beş yılı aşmış defter, belge ve kayıtların ibrazı mükelleften istenemeyecektir. İbrazı istense ve mükellef tarafından ibraz edilmese dahi fiil gizleme sayılmayacaktır. Ayrıca ibrazı istenen defter ve belgelerin vergi incelemesi için istenmesi şarttır.

---

<sup>86</sup> Erman Sahir, a.g.e., s.61.

<sup>87</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.75.

Eğer inceleme dairede yapılacaksa, ibrazı istenen defter ve belgelerle ilgili olarak, mükellefe bunları getirmesi için inceleme elemanı tarafından tebligatla makul bir süre verilmelidir. Bu süre de 15 günden az olmamalıdır.

Son olarak gizleme fiilinin oluştuğunun ispatı somut olmalıdır. Somut belge olarak, noterlerin defterleri onadığına ilişkin vergi dairesine gönderdiği bilgiler gösterilebilir. Aynı şekilde defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin beyannameleri ve tarh dosyasındaki bilgileri somut örnek olarak sayılır. Yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş rapor eklerindeki tutanaklar da somut örnektir.<sup>88</sup>

Uygulamada inceleme elemanları defter ve belgelerini gizleyen mükelleflerle ilgili olarak Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunurlar. Mükellefin ilgili yıldaki katma değer vergisi indirimleri gizleme fiili nedeniyle reddedilirken; ayrıca dönem matrahları idarece re`sen takdir edilir.

Ayrıca VUK`un mükerrer 355 inci maddesine göre, defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi özel usulsüzlük cezasını gerektirir.

Defter ve belgelerin gizlenmesi suçunda soyut (mefruz) vergi ziyanının yeterli olduğu, somut (gerçek) vergi ziyanının aranmayacağı Yargıtay tarafından vurgulanmıştır.<sup>89</sup>

#### **(f)- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak**

VUK`un 359/a-2 nci maddesi parantez içi hükmünde muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmış ve bu türden belgelerin düzenlenmesini yada kullanılması kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir.

“Muhteviyatı (içeriği) itibariyle yanıltıcı belge; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.”

Yanıltıcı belge; yapılan işlemi aslından farklı bir şekilde aksettiren vesikadır. Yani yapılan işlem gerçek bir ilişkiyi yansıtmaktadır; fakat belge üzerindeki bilgiler

---

<sup>88</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.635.

<sup>89</sup> Parlar Ali-Demirel Güleç, **Açıklamalı - İctihatlı Adli - İdari Vergi Suçları**, Adil Yayınevi, Yayın No:129, Ankara 2002, s.242.

yanlıştır.<sup>90</sup> Bu belgenin düzenlenmesinin amacı, gerçekte vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin hukuksal biçimi ile gerçek mahiyeti arasında uyumsuzluk yaratılmasıdır. Uyumsuzluk muvazaa yada peçeleme işlemleriyle yaratılır.<sup>91</sup>

Sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge arasında fark vardır. Sahte belge olayında, gerçek bir mal ve hizmet hareketi olmadığı halde böyle bir şey varmış gibi belge tanzim edilmesi halidir. Bu şekilde düzenlenen belgeler sahte belge olarak kabul edilir ve eylem sahte belge düzenleme fiili olarak addolunur. Bir mükellefinde bu belgeyi bilerek ve isteyerek kullanması halinde sahte belge kullanma fiili vardır. Buna karşılık muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinde ise, taraflar arasında kısmen gerçek bir işlem olmakla birlikte belge muhteviyatının gerçeği yansıtmaması söz konusudur.

Örneğin, bir mal gerçekte 100 birim olarak satın alındığı halde, 1000 birim şeklinde fatura edilirse muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmiş sayılır. Yada satılan malın birim fiyatı gerçekte 100 TL olmasına rağmen 10 TL üzerinden fatura edilmesi halinde bu fatura muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak değerlendirilir ve belgeyi düzenleyen açısından suç tamamlanmıştır. Bu faturanın vergi mükellefi tarafından bilerek ve isteyerek kullanılması halinde de kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır.

Buna göre yanıltıcı belge düzenleme fiilinin gerçekleşebilmesi için öncelikle bu belgenin vergi kanunlarına göre tutulması, kullanılması, saklanması zorunlu olan bir belge niteliğinde olması gerekmektedir. Eğer belge bu türden değilse suç işlenmiş sayılmaz. Yine daha önceden düzenlenmiş bir belge üzerinde oynanır ve gerçeğinden farklı hale getirilirse; bu halde tahrifattan bahsedilir. Yani muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi hali söz konusu değildir.<sup>92</sup>

Diğer taraftan yanıltıcı belgenin kullanılması fiilinde ise, söz konusu belgenin yasal defterlere kaydedilerek vergi dairesine verilen beyannamelere intikal ettirilmesi neticesinde vergi ziyanına sebebiyet verilmesi gerekir.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.3068-3069.

<sup>91</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.89.

<sup>92</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.35.

<sup>93</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.95.

VUK'un 359 uncu maddesinin gerekçesinde; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiilinin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına ve çökertilmesine yönelik, bireysel veya örgütsel suç olduğu belirtilmiştir.<sup>94</sup>

İlgili belgeler üzerinde yer alan kimlik, adres, vergi kimlik numarası, miktar ve fiyat gibi bilgilerin gerçek dışı yazılması, o belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge yapacaktır.<sup>95</sup>

Yargıtay kararlarında muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiiline örnek olaylar şunlardır. "Yolcu taşıma biletlerinin dip koçanları ile yolculara verilenler arasında farklılık meydana getirilmesi; müşteriye verilen nüshalar ile kendisinde kalan nüshaları arasında tutar yönünden farklı faturalar düzenlenmesi; satılan kereste miktarının eksik gösterilmesi"<sup>96</sup> gibi.

Mükelleflerin bütün bu davranışlarının amacı vergi matrahını azaltmak ve daha az vergi ödenmesini sağlamaktır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak fiili için VUK'da altı aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Kanun koyucu VUK'un 359 uncu maddesinin (b) fıkrasındaki fiilleri daha ağır yaptırıma tabi tutmuştur. Zira bu fiiller için öngörülen ceza ağır hapis cezası niteliğindedir. Bu fiiller; defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak yada hiç yaprak koymamak, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, anlaşması olmadığı halde matbaalarca belge basımı ve matbaalarca sahte belge basımı veya kullanımından ibarettir.

VUK'un 359 uncu maddesinin (a) fıkrasında sayılan fiiller daha ziyade, mükelleflerin daha az vergi ödemek için başvurdukları hileli davranışlardır. Örneğin muhasebe hileleri yapmak, kayıtları ilgili defter ve kayıtlara kaydetmemek, defter ve kayıtları tahrif etmek gibi. Bu tür fiiller vergi incelemeleri ile ortaya çıkarılabilir niteliktedir. Dolayısıyla mükelleflerin sebep olabilecekleri vergi ziyayı, ilgili kayıtlardan ortaya çıkarılabilir. Ancak (b) fıkrasındaki fiiller doğrudan belge düzenini ve mali disiplini etkileyici niteliktedir. Dolayısıyla kamu düzenini bu tür fiiller daha fazla

---

<sup>94</sup> Parlar Ali-Demirel Güleç, a.g.e., s.313.

<sup>95</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.636.

<sup>96</sup> Parlar Ali-Demirel Güleç, a.g.e., s.314.

bozabilir. Kanun koyucu da mantıklı olarak bu tür fiilleri daha ağır yaptırıma bağlamıştır.

### **(g)- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek**

VUK mükelleflere defter, kayıt ve belgelerle ilgili olarak vergilendirmeyi ilgilendiren ödevler yüklemiştir. Bu ödevlerden biri muhafaza ve ibraz ödevidir. Kanun koyucu defter tutmakla yükümlü mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerini, ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmesini istemektedir. Defter tutmayan yükümlüler ise aldıkları belgeleri yine aynı şekilde beş yıl süre saklamak zorundadırlar.(VUK md.253)

Muhafaza edilen defter, kayıt ve belgeler ilgililer tarafından istenildiğinde mükellef tarafından ibraz ve inceleme için arz edilmelidir. (VUK md.256)

Mükellefler defter, kayıt ve belgeleri yok etmek suretiyle ibrazdan kaçındıkları zaman bu suç işlenmiş olacaktır. Yok etmek fiili, defter veya kaydın maddi varlığına son verilmesi anlamını taşır. Yani kullanıldığı, alındığı, verildiği sabit olan defter ve belgelerin, ilgisine ibraz etmeme amacıyla yakılması, yırtılması, atılması gibi hareketlerdir.<sup>97</sup>

Yok etme fiili ile bu suçun işlenebilmesi için öncelikle muhafaza ve ibrazı zorunlu bir defter veya belgenin bulunması şarttır. Yoksa saklanması ve ibrazı zorunlu olmayan bir defterin mükellef tarafından yok edilmesi fiilinde bu suç meydana gelmez. Ayrıca defterin tutulması, defterin muhafaza süresinin geçmemiş olması ve ibrazın inceleme elemanınca istenmesi gerekmektedir.<sup>98</sup> Tutulmayan bir defterin yok edilmesi zaten mümkün değildir. Yine zamanaşımı süresi dolmuş bir defter ve belgenin mükellef tarafından yok edilmesi mümkündür ancak suç, zamanaşımı nedeniyle gerçekleşmeyecektir.

Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi fiili genelde mükelleflerin yaptıkları kanuna aykırı hareketlerinin ortaya çıkmasını engellemek amacıyla güder. Mükellefin kanuna aykırı hareketleri vergi ziyayı sonuçlu olabilir. Dolayısıyla vergi ziyayı sonuçlu

---

<sup>97</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.3099.

<sup>98</sup> Erman Sahir, a.g.e., s.60.

fiillerin ortaya çıkması engellenmek amaçlanmaktadır. Yine gerçek matrahının vergi incelemesi ile ortaya çıkmasını istemeyen mükellefler defter ve belgelerini yok edebilirler. Bu tür hareketler daha ziyade vergi incelemesine başlanılmadan yapılır ve olaya kaza süsü verilir.<sup>99</sup>

Eğer defter ve belgeler, mücbir sebeplerle yani deprem, sel, yangın, hırsızlık gibi mükellefin elinde olmayan nedenlerle yok olmuş ise bu halde, on beş gün içinde işletmenin bulunduğu yerdeki yetkili mahkemeden alınacak zayi belgesi ile durum ispat edilebilir. Aksi halde kaçakçılık suçu işlenmiş yani defter ve belgeler yok edilmiş sayılacaktır.

Suçun oluşması için tutulan, düzenlenen tüm defter ve belgelerin yok edilmesi şart değildir. Sadece yevmiye defterini yok etmek yada belli bir yıla, aya ait faturaların yok edilmesi suçun oluşumu için yeterlidir. Önemli olan gerçek vergi matrahının tespitine engel olucu hareketin mevcudiyetidir.

#### **(h)- Defter sayfalarını yok ederek başka yapraklar koymak yada hiç yaprak koymamak**

Vergi Usul Kanunu, tutulması zorunlu olan defterlerden sayfa koparılıp yok edilmesini yada koparılan yaprakların yerine başka yapraklar konulmasını kaçakçılık suçu olarak kabul etmiştir.

Bu fiilin fail tarafından işlenebilmesi için öncelikle tutulması zorunlu olan defterleri kanunun istediği şekilde tutmak ve saklamakla yükümlü bir mükellef olması gerekir. Örneğin birinci sınıf tüccarlar, yevmiye defteri, envanter defteri ve kebir defterini tutmak ve saklamakla yükümlüdürler. Dolayısıyla fiil ancak bunun gibi defterler üzerinde işlenebilir.

İkinci olarak fail, ilgili defterlerin sayfalarını yok etmek maksadıyla hareket etmelidir. Yok etmek hareketi ilgili sayfaların koparılması yada koparılan sayfaların yerine inceleme elemanını aldatacak şekilde başka yapraklar koyulması şeklinde olacaktır. Failin amacı gerçek vergi matrahının tespit edilmesini engellemektir. Dolayısıyla mükellef vergi ziyayı yaratacak bir biçimde hareket etmiştir.

---

<sup>99</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.640.

Burada fail tarafından inceleme elemanına ibraz edilmiş bir defter bulunmaktadır. Yani mükellef defteri yok etmemiştir veya var olan defteri gizlememiştir. Ancak defterin doğruluğunu etkileyecek bir biçimde sayfalarını yok edici işlemde bulunmuş yada sayfaları değiştirmiştir. Kanun koyucu bu hareketi defterleri yok etmek fiili ile aynı şekilde cezalandırmak istemektedir. Çünkü iki harekette de failin nihai amacı vergi matrahını gizlemektir.

Defter sayfalarının defterden koparılması hareketi tek başına suç teşkil etmez. Sayfaların ayrıca yok edilmesi ve vergi incelemesi sırasında ibraz edilmemesi şarttır. Yoksa mükellef, koparılan sayfaları inceleme esnasında inceleme elemanına ayrıca ibraz ederse bu suç oluşmaz. Ancak mükellef böyle bir fiili ile matrahın tespitini engelleyici olmasa da, kayıt nizamına aykırı hareket etmiş olacaktır. Nitekim VUK'un 218 inci maddesinde defter sayfalarının ciltten koparılamayacağı ve yaprakların sırasının bozulamayacağı belirtilmiştir.<sup>100</sup>

#### **(1)- Sahte belge düzenlemek yada sahte belge kullanmak**

Vergi uygulamaları ile ilgili olarak mükellefler yada sorumlular tarafından düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti bulunan belgeler VUK'da sayılmıştır. Düzenlenen bu türden belgeler, gerçek vergi matrahının tespitini sağlar. Bu belgeler aynı zamanda yapılan ticari muameleleri ispat edici vesikalardır. Söz konusu belgeler fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, ücret bordrosu, muhabere evrakı, reçete ve adisyondur.

VUK'da sayılan belgelerin sahte olarak düzenlenmesi ve kullanılması fiili suç olarak kabul edilmiştir. Sahte belgenin tanımı 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası VUK'da yer almıştır. Değişikliğe göre sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar bu suçu işleyecektir. Başka bir ifadeyle sahte belge, olmayan bir vergi

---

<sup>100</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.36.

muamelesini var gibi gösteren bilgileri ihtiva eden vesikadır.<sup>101</sup> Diğer bir tanım 28 No`lu KDV Genel Tebliğinin D bölümünde yer almaktadır. Buna göre sahte belge; hukuki geçerliliğini sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler olarak tanımlanmıştır.

Söz konusu Genel Tebliğde; mal hareketi veya hizmet söz konusu olmadığı halde düzenlenen belgeler, belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen belgeler ve başkası adına bastırılıp kullanılan belgeler sahte belge olarak kabul edilmiştir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiili, doğrudan belge düzenini ve mali otoriteyi etkileyen, mali otoriteyi zayıflatıcı ve çökertici nitelikte, bireysel veya örgütsel suçtur.<sup>102</sup> Bu suçta iki tür hareket vardır. Birincisi sahte fatura düzenlenmesi fiili, ikincisi ise sahte faturanın kullanılması fiilidir. İki fiilde mali otoriteyi, belge düzenini etkileyici niteliktedir. Sahte belge mükelleflerce kullanıldığı zaman ayrıca vergi ziyana neden olur ve doğrudan hazineyi etkiler.

#### **(i)- Sahte belge düzenleme**

Düzenlemek fiili, böyle bir vesikanın ilk olarak meydana getirilmesidir.<sup>103</sup> Öncelikle düzenlenen sahte belgenin, VUK`da sayılan yani tutulması, düzenlenmesi ve saklanması zorunlu belgelerden olması gerekir. Aksi halde bu suçun önkoşulu gerçekleşmiş olmaz. Dolayısıyla suç işlenmiş sayılmaz.

Sahte belge düzenleme fiili genelde bu işi meslek haline getirenler tarafından yapılır. Ülkemizde sahte belge düzenleme ve kullanma fiillerinde büyük artış olmuştur. Çünkü düzenlenen sahte belgeler, piyasada mükelleflere belirli komisyon karşılığında satılmaktadır. Komisyon bedeli de faturanın tutarına bağlı olarak değişmektedir. Sahte belgeyi kullanan mükellefte daha az vergi ödemek kastı ile hareket etmektedir. Sonuç olarak her iki tarafta menfaat ilişkisi içine girer.

Sahte belge düzenleyiciler, genelde vergi dairesinde kaydı olan mükellefler olup, görünürdeki işine uygun beyanda bulunurlar. Dikkat çekmemesi açısından düzenli olarak

<sup>101</sup> Kocahanoğlu Osman Selim, a.g.e., s.299.

<sup>102</sup> Parlar Ali-Demirel Güleç, a.g.e., s.335.

<sup>103</sup> Erman Sahir, a.g.e., s.53.



KDV beyanlarını ilgili vergi dairesine verirler ve bir miktarda KDV öderler. Ayrıca alt firmalar kurularak, birbirleriyle gerçekte ticari ilişkide bulunuyor gibi göstermek için fatura alınıp verilir. Bu mükelleflerin defter kayıtları düzenli tutulmaz. Ayrıca piyasaya verilen sahte belgeler ilgili defterlere kaydedilmez. Vergi incelemesine çağrıldıkları zaman da ilgili belgeleri ibrazdan kaçınırlar.<sup>104</sup> Bazen işsiz bir kişi adına vergi dairesinde hesap açılır. Bu kişi üzerinden sanki ticaret yapılmış gibi piyasaya sahte fatura verilir. Öyle ki çoğu zaman kandırılmış insanlar adına mükellefiyet tesis ettirilip ve onlar adına bastırılan belgelerin fatura ticaretinde kullanıldığı bilinmektedir.<sup>105</sup> Danıştay vergileme ile ilgili ödevleri yerine getirmeyen, bilinen adreslerinde bulunamayan, yeni adresleri tespit edilemeyen, mali ve fiziki durumları emtia ticaretine elverişli olmayan mükelleflerin düzenleyip verdikleri faturaların içerikleri itibarıyla sahte olduğu yönünde karar vermiştir.<sup>106</sup>

Ceza Kanunu açısından sahte belge düzenleme fiili, özel evrakta sahtekarlık suçu olarak kabul edilmektedir. Ayrıca Ceza Kanunu sahte belge düzenleme fiilini tek başına suç olarak saymaz. Düzenlenen sahte belgenin sahtekar tarafından yada başka kimselerce bilerek kullanılması istenmektedir. Halbuki VUK, kaçakçılık suçu oluşması bakımından sadece sahte belgenin düzenlenmesini bile suç fiili olarak saymaktadır ve cezalandırmaktadır.<sup>107</sup>

Bu suçun faili, vergi mükellefi, vergi sorumlusu olabileceği gibi bu suça iştirak eden bir üçüncü şahıs da olabilir. Örneğin gerçekte bir mükellef başka bir mükellefe mal satmadığı halde, satmış gibi fatura kesip verirse, sahte belge düzenleme fiili gerçekleşmiş olacaktır. Halk arasında yaygın tabir ile sahte belgeye naylon fatura denilmektedir. Düzenlenen naylon faturayı alan mükellef maliyetlerini arttırıcı işlemde bulunur ve kazancını azaltmak suretiyle ödeyeceği vergiyi azaltır. Dolayısıyla vergi ziyana sebebiyet verir.

Yoklamada adreslerinde bulunamayan; alım satım faaliyeti olmayan, KDV beyannamesini matrahsız veren, naylon fatura düzenlediği hakkında kaçakçılık raporları

---

<sup>104</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.132.

<sup>105</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.37.

<sup>106</sup> Dan. 3. D., 30.01.1996, E:1995/1044, K:1996/241 sayılı Karar.(Candan Turgut, a.g.e., s.104.)

<sup>107</sup> Erman Sahir, a.g.e., s.53.

düzenlenen mükellefin, gerçek emtia satışı olmadan komisyon karşılığı fatura düzenlediğinin kabulü gerekeceği hakkında Danıştay VDDGK bulunmaktadır.<sup>108</sup>

## **(ii)- Sahte belge kullanmak**

VUK sahte belge düzenlemek fiili yanında sahte belge kullanmak fiilini de suç saymıştır. Bu suç türünde daha önceden, başkası tarafından düzenlenmiş sahte bir belge vardır. Başkası tarafından düzenlenen bu belge fail tarafından bizzat kullanılmaktadır. Fail bu tür bir belgenin gerçeği yansıtmadığını, gerçek bir ticari muameleye dayanarak düzenlenmediğini aslında bilmektedir.

Kullanmaktan kasıt, ilgili belgenin yasal defterlere kaydedilmesini ve ilgili belgeler arasına örneğin; gider belgeleri klasörüne konulmasını ifade eder. Böylece belgenin kullanılması söz konusu olacaktır.

Bu fiil ile ilgili olarak kanun koyucu daha önce yer alan bilerek kullanmak ibaresini 01.01.1999'dan itibaren kanundan kaldırmıştır. Nitekim kanun koyucu, vergi kaçırma kastı olmaksızın, sahte belge kullanılamayacağı düşüncesindedir. Zaten yapmadığı gider, almadığı emtia için düzenlenen faturayı kayıtlarına geçirerek indirim konusu eden mükellefin fiilinde belgenin sahte olduğunu bilmiyor olması imkanızdır. Bu bakımdan ceza kesmekle yetkili vergi dairesi ilgili belgenin sahte olduğunu kanıtlaması yeterlidir. Bu durum aynı zamanda mükellefin veya sorumlunun sahte belgeyi bilerek kullandığının da kanıtı olacaktır.<sup>109</sup>

Ancak “bilerek” sözcüğünün kaldırılması tartışmaları arttırdı. Nitekim vergi denetim elemanları değişikliği, bilerek veya bilmeyerek naylon fatura kullanan herkesin kaçakçılık suçu işlediği ve ceza mahkemelerine sevk edilmesi gerektiği şeklinde yorumladılar. Sonuç olarak binlerce mükellef hakkında savcılıklara suç duyurusunda bulunarak kaçakçılık suçu nedeniyle ceza mahkemelerine sevk edildiler.<sup>110</sup>

Bu duruma çözüm getirmek için Maliye Bakanlığı 306 sayılı VUK Genel Tebliği yayınlamıştır. Tebliğde sahte belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse

<sup>108</sup> VDDGK., 15.03.2002, E:2002/16, K:2002/179 sayılı Karar. (Candan Turgut, a.g.e., s.101.)

<sup>109</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.103.

<sup>110</sup> Kızılot Şükrü, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura”, Yaklaşım, Yıl:11, Sayı:130, Ekim 2003, s.18.

kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca sahte belge düzenlenmenin, kastın karinesi olduğu ve bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmadığı açıklanmıştır.

Ancak, bazı durumlarda gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlatımla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyana da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak, sahte belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak “sahte belge kullanma fiilinin idari tasarrufla suç olmaktan çıkarılması ve suç sayılabilmesi için idari takdir yetkisinin kullanılması, mevcut yasal düzenleme ile örtüşmediği gibi yeni bir suçun konusunu oluşturur niteliktedir. Söz konusu Tebliğ ceza

mahkemeleri açısından, herhangi bir önem taşımamaktadır. Ceza yargıcına, Tebliğ yön veremez.”<sup>111</sup>

Gerçek bir teslim veya hizmet ifasını temsil etmeyen faturaları gider hesaplarına kaydederek kazancını azalttığı saptanan mükellefin, vergi ziyana sebebiyet verdiği; dolayısıyla kazancının bir kısmının vergilendirilmesini önlemek iradesiyle (kastıyla) davrandığı yönünde Danıştay kararı mevcuttur.<sup>112</sup>

Mükellef açısından sahte belgenin bilerek kullanılmadığının kanıtı ise, ilgili belgenin kendisi tarafından kullanılmadığı, belgenin kullanılmasında kendisinin emir ve talimatının olmadığı, kendinin de belgenin sahteliğini denetimle anlayacak konumda olmadığı şeklinde olabilecektir.<sup>113</sup>

#### **(i)- Belge basımına yönelik suçlar**

VUK mükerrer 257 nci maddesi, mükelleflerce düzenlenmesi zorunlu olan belgelerle ilgili olarak “...bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtturmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya...” Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır şeklinde.

Yine mükerrer 257 nci maddenin ikinci fıkrasında ise “*Bu Kanuna göre düzenlenecek belgelerle bunlara ek olarak düzenlenecek belgelerin, üçüncü şahıslara basım ve dağıtım işlerinin yaptırılması ile ilgili şekil, şart, usul ve esaslar ve bunlara uyulmaması halinde uygulanacak cezai şartlar Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Resmi Gazete`de yayınlanacak yönetmelikle belirlenir.*” hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı kanun metnindeki yetkiye istinaden 02.02.1985 tarih ve 18654 Sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe giren “Belge basım yönetmeliği”ni düzenlemiştir. Bu yönetmelik ile ilgili belgelerin, Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapan matbaalar tarafından basılması zorunluluğu getirilmiştir.

Belge basım yönetmeliğinde 1999 yılında değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişikliğe göre artık matbaa işletmeleri, belge basmak için vergi dairesinden izin

<sup>111</sup> Kızılot Şükrü, a.g.m., s.19.

<sup>112</sup> Dan. 3. D., 13.03.2002, E:2000/2730, K:2002/737 sayılı Karar.(Candan Turgut, a.g.e., s.100.)

<sup>113</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.104.

belgesi almayacaklar. 1999 yılı öncesinde matbaalar tarafından sahte belge basımı fiili, kaçakçılığa teşebbüs suçu olarak kabul ediliyordu. Değişiklik ile bu fiil VUK'un 359 uncu maddesinde suç olarak yer almıştır.

VUK'un 359 uncu maddesinin b) fıkrasında “*Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan; belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar*” hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir.

Kanun hükmüne göre bir matbaanın fiili aşağıdaki durumlara uyarsa kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacak ve ağır hapis cezası bu fiili işleyenlere verilecektir.

- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basan matbaalar,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşması olup belgeleri sahte olarak basan matbaalar,
- Ayrıca matbaalarca sahte olarak basılmış belgelerin mükellefler tarafından kullanılması,

kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir.

Bir matbaa işletmesinin yukarıdaki fiiller ile hareket etmesi, tek başına vergi ziyayı yaratmaz. Kanun metnine göre matbaaların izinsiz belge basmaları yada sahte belge basmaları halinde basanlar cezalandırılmıştır.<sup>114</sup> Vergi ziyayı, matbaalarca sahte olarak basılan belgelerin, mükellef tarafından kullanılması anında meydana gelecektir. Kanun koyucu matbaalarca basılan sahte belgelerin kullanılmasını da böylece cezalandırmıştır. Ancak sahte belge basma eyleminin kaçakçılık suçu oluşturabilmesi için kullanılması şart değildir. Sadece belgenin basılması fiili ile suç işlenmiş sayılacaktır.

Örneğin anlaşması olan bir matbaa işletmesi, on cilt sahte faturanın basılması için bir firma ile anlaşır ve faturalar matbaa tarafından basılırsa; sadece basmak fiili matbaa işletmesinin suçu işlemesi açısından yeterli olacaktır. Matbaa tarafından basılan sahte faturaları satın alan firma da bu faturaları bizzat kullandığı zaman kaçakçılık suçunu işlemiş sayılacaktır.

---

<sup>114</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.38.

## **(2)-Hafif nitelikli fiiller**

VUK da beyannamelerin kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden verilmesi hafif nitelikli bir vergi ziyayı fiili olarak kabul edilmiştir. Ancak fiilin hafif nitelikli fiil olarak sayılması, mükellef yada sorumlunun nezdinde vergi incelemesine başlanmaması veya takdir komisyonuna sevk edilmemesini gerektirir.<sup>115</sup> Yani inceleme başlamadan yada takdir komisyonuna sevk edilmeden önce ilgili dönemin beyannamesini kendiliğinden veren mükellef yada vergi sorumlusu, vergi ziyayı suçunu hafif nitelikli fiil ile işlemiş sayılır.

## **(3)-Orta nitelikli fiiller**

Orta nitelikli fiillerin neler olduğu kanunda belirtilmemiştir. Buna göre bir fiilin orta nitelikli bir fiil olabilmesi için ağır nitelikli ve hafif nitelikli fiiller dışında kalması ve vergi ziyayına neden olması gerekmektedir. Örneğin bir işletmede randıman hesaplamasına dayanılarak vergi tarh edilmesi orta nitelikli fiil olarak kabul edilecektir.<sup>116</sup>

### **b-Netice (Sonuç)**

Vergi ziyayı suçunda netice unsuru vergi kaybıdır. Mükellef yada sorumlunun hareketi, vergi kaybı neticesini ortaya çıkardığı vakit artık vergi ziyayı suçu işlenmiş sayılır. Vergi kaybı (ziyayı); VUK'un 341. maddesinde tanımlanmıştır. Vergi ziyayı, mükellef yada sorumluların vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller ile aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ve sair suretlerle verginin noksan tahakkuk etmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyette vergi ziyayı sayılacaktır. Bu neticeler vergi ziyayının unsurlarını oluşturacaktır.

---

<sup>115</sup> Şenyüz Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Yeni TCK'ya Göre Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s.59.

<sup>116</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.62.

Vergi kaybının oluşabilmesi için vergi idaresinin gerçek veya fiili zararının doğmuş olması şartı aranmaz.<sup>117</sup> Verginin eksik veya geç tahakkuku vergi ziyayı için yeterli olacaktır. Verginin tahakkuku, VUK'un 22 inci maddesinde tanımlanmıştır. Madde metninde verginin tahakkuku; tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak belirtilmiştir. Verginin tarhı ise VUK'un 20 nci maddesinde, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele olarak açıklanmıştır. Verginin tebliği, VUK 21 inci maddesinde tanımlanmıştır. Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

Vergi kanunları mükelleflere birçok ödevler yüklemiştir. Bu yükümlülükler, VUK'un II. kitabında mükellefin ödevleri başlığı ile 153 üncü maddeden itibaren başlamıştır. Bunlar özet olarak işe başlama, işi bırakma, süreler, iş ve işletmedeki değişiklikleri bildirim, defter tutma, belge düzenleme, vesikalar, muhafaza ve ibraz ödevleri vb. konuları kapsar. Kanun mükelleflerin yukarıda verilen ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmesini istemektedir. Böylece sağlıklı bir belge düzeni oluşturularak, mükelleflerin beyanları üzerinden idare vergi tarh edecektir.

İşte mükellef ve sorumlular kanun tarafından istenen ödevleri ve yükümlülükleri zamanında yerine getirmeyerek, eksik yerine getirerek yada şahsi, medeni hallerde yanlış beyanlarda bulunarak vergi ziyayına sebebiyet verirler. Örneğin mükellefin vergi beyannamesini kanuni süresinde vermemesi yada eksik gelir beyanında bulunması, verginin zamanında tahakkuk etmemesine yada eksik tahakkuk etmesine dolayısıyla vergi ziyayına neden olur. Aşağıda vergi ziyayının unsurları açıklanacaktır.

### **(1)- Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi yada eksik yerine getirilmesi**

Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevleri VUK'un 153-257 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu ödevler çeşitlidir. İşe başlama, işi bırakma, süreler, defter tutma, vesikalar, muhafaza ve ibraz ödevleri vb.dir. Ancak ödevler bunlarla sınırlı

---

<sup>117</sup> Hızlı Yılmaz, a.g.e., s.78.

değildir. Nitekim VUK'un değişik bölümlerinde ve diğer vergi kanunlarında da ödevler sayılmıştır. İşte vergi yükümlüleri, vergilendirme ile ilgili ödevlerini kanunun öngördüğü biçim ve koşullar içinde yerine getirmelidirler. Aksi halde vergi ziyasının unsurlarından biri oluşabilir.<sup>118</sup> Mükellef ve sorumlular tarafından kanunda sayılan yükümlülükler zamanında ve istenilen biçimde davranılmaması yüzünden, verginin tahakkuku gerçekleşmez ise, netice unsuru olarak vergi ziyayı meydana gelecektir.

Örneğin işe başlamayı vergi idaresine hiç bildirmeyen, geç bildiren yada ikinci bir ticari faaliyeti olduğu halde bu faaliyeti gizleyen bir mükellefin fiilinin neticesi kayıt dışı çalışmasıdır. Bu suretle elde ettiği kazancı vergi dairesinin itilalı dışında bırakarak gelir vergisi stopajı, katma değer vergisi, gelir/kurumlar vergisi ziyasına sebebiyet vermiş olacaktır.

Yeni bir vergiye (GV stopajı vs.) tabi olduğunu (işyerinde çalışan işçiyi, kiraladığı aracı vergi dairesine bildirmemek) veya mükellefiyet şeklinin değiştiğini bildirmeyen mükellefin hareketi tahakkuku engelleyerek vergi ziyasına neden olabilir.

Defter tutma mecburiyetinde olanlar ve olmayanlar, kanunda sayılmış defter ve kayıtları beş yıl süre saklamak zorundadırlar. Gerekli olan hallerde defter, belge ve kayıtlar, yetkili makamlara ibraz edilememesi fiili, VUK'un 30 uncu maddesine göre dönem kazancının re'sen takdirini gerektirdiğinden, aynı kanunun mükerrer 355 inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası ve 344, 359 uncu maddeleri hükümlerine 3 kat vergi ziyayı cezasından ayrıca kaçakçılık suçundan dolayı suç duyurusu yapılmasını da gerektirir.

## **(2)- Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi**

Vergilerin ne zaman ve ne şekilde tahakkuk edeceği, VUK'un birinci kitabının dördüncü bölümünde Vergiyi doğuran olay alt başlığı 19 uncu maddeden itibaren açıklanmıştır. Bir verginin tahakkukunun yükümlü tarafından geciktirilmesi aslında vergi idaresi açısından doğrudan vergi ziyasına neden olmaz. "Ancak vergi alacağının uzun zaman askıda kalması, verginin tahsilinin gecikmesine ve vergi alacağının

---

<sup>118</sup> Mutluer M. Kamil, a.g.e., s.117-118.



tehlikeye girmesine yol açabilecektir.”<sup>119</sup> Yani vergi alacağı belirsizliğe girmemelidir. İşte vergi zıyanının oluşmasının nedeni de, mükellef yada sorumlunun verginin tahakkukunu geciktirmesi yada verginin eksik tahakkukuna sebebiyet vermesidir.

“Vergi zıyanının verginin eksik veya geç tahsili ile ilgisi yoktur.”<sup>120</sup> Tahakkukun sonradan yapılması, vergi kaybını ortadan kaldırmaz. Dikkat edilirse vergi zıyanı tahakkuk safhasıyla ilgilidir.

Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannamenin idarece alınması üzerine tahakkuk fişi, mükellefe yada beyannameyi getirene verilir. Burada önemli olan tahakkukun zamanında gerçekleşmesidir. Vergilerin özel kanunlarında belirtilen beyanname verme süreleri içerisinde, beyanname verilerek verginin tahakkuku gerçekleşir.

Ancak, bir verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi fakat verginin vadesinde ödenmesi halinde vergi zıyanı olmayacaktır.

Verginin eksik tahakkuk ettirilmesi de vergi zıyanı olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla verginin geç tahakkuku ile eksik tahakkuku aynı hukuki sonucu doğurur.<sup>121</sup> Eksik tahakkuk, doğrudan doğruya düşük beyanname verme ile ilgilidir. Yani mükellefler gerçek kazancının altında beyan ederek vergi zıyanı yaratırlar. Eksik beyan tespit edilirse, bulunan matrah farkı cezalı olarak mükellef adına tarh edilecektir. Örneğin mükellefin gerçek geliri 10 milyar lira, beyanı 7 milyar lira ise aradaki 3 milyar liralık fark eksik beyan edilmiş olup, 3 milyar lira eksik tahakkuk etmiş sayılır.

### **(3)- Medeni ve şahsi haller hakkında yanlış beyan ile oluşan eksik tahakkuk**

Vergilemede adalet ve eşitlik ilkesi gereği, toplumu oluşturan kişilerin mali güçleri ile orantılı olarak, kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi ödemeleri gerekir. Kişilerin mali güçlerinin göstergelerinden biri elde ettikleri gelirdir.<sup>122</sup> Kişilerin geliri elde etme şekilleri farklıdır. Geliri etkin ve adaletli bir şekilde vergilemenin bir

---

<sup>119</sup> Hızlı Yılmaz, a.g.e., s.78-79.

<sup>120</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.40.

<sup>121</sup> Mutluer M. Kamil, a.g.e., s.121.

<sup>122</sup> Aksoy Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s.222.

koşuluda, verginin şahsileştirilmesidir. Yani verginin, mükellefin şahsi, medeni, ailevi vb. durumuna uygun hale getirilmesidir. Örneğin gelir vergisi bu uygulamaya müsaittir.

Mükellefler, şahsi durumları hakkında idareyi yanıltıcı bilgi vererek verginin eksik tahakkukuna sebep olabilirler. VUK 341 inci maddesinde şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanların vergi ziyayı oluşturacağı açıklanmıştır.

Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde düzenlenen sakatlık indirimi, çalışma gücünü belirli oranlarda kaybeden hizmet erbablarının daha az vergilendirilmesini amaçlar. Dolayısıyla, gerçekte sakat olmadığı halde sakatlık indiriminden faydalanan mükellef, verginin eksik tahakkukuna ve vergi ziyasına yol açmış olacaktır.

GVK'nın 9 uncu maddesinde esnaf muaflığından yararlanma şartları sayılmıştır. Örneğin motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticareti ile işgal edenler esnaf muaflığından faydalanabilirler. Bu şartları taşımadığı halde esnaf muaflığından yararlanan bir mükellef, muaflıkla birlikte verginin tahakkukunu önler ve vergi ziyasına neden olur.

VUK 341 inci maddesinin ikinci fıkrasının devamında "...sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesi" yazılarak, vergi ziyayı sadece şahsi, medeni, vb. durumlara bağlanmamıştır. Mükellefin benzer durumlarla yanıltıcı beyanlarda bulunması verginin eksik tahakkukuna neden olabilir.

#### **(4)- Verginin haksız yere geri verilmesi**

Bazı durumlarda vergi idaresi, mükellefin beyanına dayalı olarak tahakkuk eden vergiyi çeşitli nedenlerle yanlış hesaplayıp fazladan vergi alabilir. Bu tür hatalar örneğin vergi hatasından olabilir. Vergi hatası; VUK'un 116 ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre vergi hatası; vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Burada vergi ziyasının oluşumu, mükellef tarafından daha önce usulüne uygun ve tam olarak ödenmiş bir verginin idareyi aldatacak biçimde ve haksız şekilde mükellefe geri verilmesine bağlıdır. Yani vergi idaresinin kasasına kanuni olarak girmiş bir vergi

alacağı, mükellefin talebiyle vezneden haksız bir şekilde çıkıp, mükellefe ödendiği anda vergi ziyayı oluşacaktır.

Vergi idaresinin işlemlerindeki hatalar vergi hatası, hesap hatası veya vergilendirme hataları şeklinde olabilir. Örneğin vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmaması, tahakkuk fişinde verginin yanlış hesaplanması haksız yere mahsup yada indirim yapılması şeklinde olabileceği gibi.

Örneğin, bir mükellef, tahakkuk fişinde vergi oranının yanlış uygulanması nedeniyle verginin fazladan tahakkuk ettiğini ve kendisinin fazladan vergi ödediğini iddia ederek, idareyi aldatmak suretiyle verginin kendisine haksız yere geri verilmesini sağlarsa vergi ziyayı suçu işlemiş olacaktır. Vergi ziyayı, paranın yani ödenmiş verginin kendisine geri verilmesi anından itibaren gerçekleşecektir.

Verginin geri verilmesi ile ihracat istisnası uygulaması sonucu yapılan katma değer vergisi iadeleri birbirine karıştırılmamalıdır. Çünkü haksız yere katma değer vergisi iadesi alan mükellefe verilen ceza, vergi ziyasının dışında tutulmuş olup, müeyyidesi özel kanunda düzenlenmiştir. Zaten ihraç kaydıyla yapılan teslimlere ait katma değer vergisi zamanında tahakkuk etmektedir. Zamanında tahakkuk eden bir vergiye vergi ziyayı cezası uygulanması da olanaksızdır.<sup>123</sup> Danıştay, yapılan vergi iadesi ödemelerinin vergi niteliğinde olmadığını, bu ödemelerin ihracatı teşvik amacıyla ödenen prim niteliğinde olduğunu ve VUK ceza hükümlerine göre ceza verilemeyeceğini belirtmiştir.<sup>124</sup> Ancak, KDVK'nun 29 ve 32 nci maddesine istinaden yapılan KDV iadesinin haksız yere alınması halinde vergi ziyayı cezası uygulanır.

### 3- Manevi Unsur

Kusurluluk da denilen manevi unsur, bir fiilin suç kabul edilebilmesi için aranan şartlarından biridir. Dolayısıyla manevi unsur eylem sahibinin kusurlu iradesi olup, kusurlu irade olmadan suç işlenmiş sayılmaz. Bu unsur iki biçimde ortaya çıkar. Bunlar kast ve taksirdir. Kast, bir neticenin gerçekleşmesi amacıyla, fail tarafından bilerek ve istenerek bir hareketin yapılmasıdır. Kusurluluğun ikinci türü olan taksir ise

---

<sup>123</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.44-45.

<sup>124</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.54.

öngörülebilir bir sonucun öngörülmemesinden ibarettir. Yani fail uyulması zorunlu kurallara uymak suretiyle önleyebileceği bir fiili, kuralları ihlal etmek suretiyle istemeyerek neticenin gerçekleşmesini sağlar.<sup>125</sup>

Yeni Türk Ceza Kanununun 21 inci maddesinde, suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi şeklinde tanımlanarak, doğrudan kast ve olası kast olarak kademelendirilmiştir.

Yeni TCK'na göre doğrudan kastın ifade ettiği anlam, failin tipikliğe ait belirli unsurların mevcut olduğunu yada hareket sırasında gerçekleşeceğini, tipik neticenin ortaya çıkışını kesin olarak bilmesidir. Örneğin Ahmet'in Mehmet'i öldürmek kastı ile ateş etmesinde doğrudan kast vardır.

Olası kast'da ise, kişinin, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır.

Yeni Türk Ceza Kanununun 22 nci maddesinde ise, taksirle işlenen fiiller, kanunun açıkça belirttiği hallerde cezalandırılır.

Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeden gerçekleştirilmesidir.

Kişinin öngördüğü neticeyi istememesine rağmen neticenin meydana gelmesi halinde bilinçli taksir vardır; bu halde taksirli suça ilişkin ceza üçte birden yarısına kadar artırılmaktadır.

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 bu durumun tespiti icap etmektedir.

Bu itibarla, "kaçakçılık suçlarında" kast aranırken; "vergi ziyai suçunda" kasıt aranmamaktadır. Vergi ziyai suçunda mükellef yada sorumlunun kusurluluğunun, kast ile olması yada olmamasının önemi yoktur. Çünkü kanun koyucu, vergi ziyasına mükellef yada sorumlunun bilerek yada bilmeyerek yani hata, ihmal vs. dolayısıyla neden olması halinde; mutlaka vergi ziyai cezası kesileceğini belirtmiştir. O halde mükellef yada sorumlunun taksirli veya kasıtlı hareketi, vergi ziyasına neden olmuşsa,

---

<sup>125</sup> Toroslu Nevzat, **Ceza Hukuku**, Savaş Yayınevi, Ankara 2001, s.100.

artık kusurluluk oluşmuştur. Ayrıca kast aranmayacaktır. Vergi idaresi ceza kesmek açısından ayrıca kusurlu iradenin varlığını ispatlamak zorunda değildir.<sup>126</sup>

#### 4- Hukuka Aykırılık

Hukuka aykırılık, failin bir fiilinin hukuk düzenince uygun görülmemesidir. Vergi ziyai suçunda, mükellef yada sorumlunun, hukuka ve kanuna aykırı olacak davranışları, VUK'un 341 ve 359 uncu maddelerinde belirtilmiştir. Bu türden fiiller icra edildiğinde, vergi ziyai oluşacak ve hukuka aykırılık unsuru gerçekleşecektir.

#### D- VERGİ ZİYAI CEZASI ve UYGULANMA ŞARTLARI

VUK'un 344 üncü maddesine göre “ (4369 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle değişen madde Yürürlük: 1.1.1999) Vergi ziyai suçu, mükellef veya sorumlu tarafından 341 inci maddede yazılı hallerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesidir.

Vergi ziyai suçu işleyenlere para cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanunun 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.

Vergi ziyaya 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza **üç kat**, bu fiillere iştirak edenlere ise **bir kat** olarak uygulanır.

Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza **yüzde elli** oranında uygulanır.” Hükmü yer almaktadır.

“Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere vergi ziyai suçunun cezası, vergi aslına bağlı olarak hesaplanan para cezası olarak düzenlenmiştir.”<sup>127</sup> Burada kanun

---

<sup>126</sup> Candan Turgut, a.g.e., s.19.

<sup>127</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s. 47.

koyucu, mükellef yada sorumlunun, kanuna aykırı fiillerle neden olduğu vergi ziyayı nedeniyle oluşan vergi kaybını cezalı olarak tahsil etmek amacını gütmektedir.

Cezanın gecikme faizine endeksli olarak hesaplanması, ceza miktarının belirlenmesinde vergi idaresini söz sahibi yapmaktadır. Vergi ziyasına yol açan fiilin işlendiği tarih ile ceza hesaplamasında esas alınacak ihbarnamenin düzenlenme tarihi arasında geçen süre içerisinde, Bakanlar Kurulu tarafından gecikme zammı ve dolayısıyla gecikme faizi oranlarında yapılacak bir değişiklik, kesilecek ceza miktarını da etkileyecektir. Bu husus, ceza üzerinde yürütme organının etkin olarak yer aldığını göstermektedir. Bakanlar Kurulu'nca gecikme faizi oranında yapılacak bir değişikliğin önceden bilinmesi veya tahmin edilmesinin olanaksız olması, vergi ziyasına neden olan bir yükümlünün, bu fiili işlediği tarihte, ileride kendisine uygulanacak cezayı bilmesi ve hesaplamasını da olanaksız hale getirmektedir. Dolayısıyla vergi ziyayı cezası, mükellef ve sorumlular için belirsiz bir ceza haline dönüşmesi açısından Anayasaya aykırı bulunmaktadır.<sup>128</sup>

Maddi ceza hukukuna göre, eyleme suç tarihinde yürürlükte olan yasa maddesine göre ceza uygulanmalıdır. Bunun için vergi ziyayı fiilinin işlendiği tarih itibarıyla yükümlüye uygulanacak ceza miktarının önceden bilinmesi gereklidir.<sup>129</sup>

### 1- Cezanın Hesaplanma Şekli

Cezanın hesaplanmasında öncelikle ziyaya uğratılan verginin (vergi aslının) bulunması gerekir. Bu *eksik tahakkuk eden* veya *geç tahakkuk eden, haksız indirilen* veya *iade alınan* vergi miktarıdır. Daha sonra vergi ziyasının yaratıldığı an ile cezanın kesildiği an arasındaki süre hesap edilmelidir. Yani geciken ay sayısı bulunur. Sürenin uzunluğuna bağlı olarak cezada artacaktır. Vergi ziyasına sebebiyet veren fiillerin derecelerine göre cezaya ayrıca işlenen fiillere göre katları uygulanır. Özetlersek vergi ziyayı cezası aşağıdaki gibi hesaplanır.

Para cezası = (Vergi aslı + Gecikme faizinin yarısı ) şeklinde hesaplanır. Bulunan tutarın fiilin derecesine göre yarım katı, bir katı, yada üç katı olarak uygulanır.

<sup>128</sup> Ak Ahmet, a.g.t., s. 242.

<sup>129</sup> Seviğ Veysi, "Vergi Ziyayı Cezasının Hesaplanış Biçimi Anayasa'ya Aykırıdır", Dünya, 17.10.2000, Salı.

Bu hesaplama şu şekilde formüle edilir.  $VZC = \text{vergi aslı} + (\text{vergi aslı} \times \text{gecikme faizi oranı} \times \text{tam ay sayısı}) / 2$  dir.

Ancak gecikme faizi oranlarının Bakanlar kurulu tarafından ekonomik konjonktüre göre değiştirilme durumu olduğundan gecikme faizi hesaplanırken vade tarihinden ihbarnamenin düzenleneceği tarihe kadar geçen aylara ait geçerli faiz oranlarının dikkate alınarak hesaplanması gerekir. Diğer taraftan geciken ay sayısı hesaplanırken ay kesirleri dikkate alınmayacaktır. Sadece verginin normal vade tarihinden, ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe kadarki tam aylar dikkate alınır. Normal vade tarihinden anlaşılması gereken, o verginin son ödeme günüdür. Taksitli vergilerde ise vergi ziyai cezası hesaplanırken taksit ayları dikkate alınmaksızın toplam vergi miktarı esas alınarak hesaplanacaktır. Bu konuda Maliye Bakanlığının özeldeleri bulunmaktadır.<sup>130</sup>

Vergi ziyayına neden olduğu idarece daha önce tespit edilen bir mükellef, daha geç tespit edilen mükellefe göre avantajlı durumda olacaktır. Çünkü ihbarname düzenlenmesindeki gecikme mükellef aleyhine sonuç yaratır. Böyle bir ihtimale ilişkin olarak 07 Aralık 1999 tarih ve 280 sıra numaralı VUK Genel Tebliği düzenlenmiştir. Tebliğde ihbarname düzenlenmesindeki gecikmelerin, vergi ziyai cezasının miktar itibarıyla artmasına neden olacağı ve bu durumun mükellef aleyhine sonuç yaratacağı belirtilmiştir. Bu nedenle takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporu üzerine kesilecek cezalarda; ihbarnamenin düzenlenmesinin gecikmesi halinde, idareden kaynaklanan bu gecikme nedeniyle mükelleflerin mağdur olmamaları için, vergi ziyai cezasının hesaplanmasında takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin esas alınması uygun görülmüştür. Öte yandan, yapılan vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulması halinde vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden bu verginin normal vade tarihi ile tarhiyat öncesi uzlaşmanın yapılacağı gün arasında geçen süre esas alınmak suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere, mükellef ve sorumluların vergi kaybına yol açan fiillerinden dolayı idare tarafından kendilerine uygulanacak vergi ziyai cezasını hesaplama ve bilme olanakları yoktur. Çünkü ceza tutarı, idarenin bu fiili tespit ederek

---

<sup>130</sup> MB'nin 23.05.2000 Tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3014344630/24346 Sayılı Özelgesi.

ceza ihbarnamesi düzenleyeceği tarihe göre değişken olacaktır. Aynı fiili, aynı tarihte işleyen iki mükellef yada sorumlunun her birine, idare tarafından farklı miktarlarda ceza uygulanması, cezaların belirli olması ilkesinin yanında, eşitlik ilkesine de ters düşmektedir.<sup>131</sup>

Anayasa Mahkemesi bir kararında (E:1999/10, K:1999/22), VUK'un 359 uncu maddesinde yer alan "hüküm tarihinde" ibaresini paraya çevrilmede farklılık oluşturacağı gerekçesi ile iptal etmiştir. Aynı fiil için hüküm tarihleri farklı olmasından dolayı değişik miktarlarda para cezası uygulanması Anayasa'ya aykırı bulunmuştur. Anayasa Mahkemesinin bu karar dikkate alındığında, vergi ziyayı cezasının hesaplanma biçiminin de Anayasa'nın 2,10,11 ve 38 inci maddeleri ile uyuşmadığı görülecektir.<sup>132</sup>

#### ÖRNEK:

Fırın işletmesi mükellef (A) nın Mart/2005 ayı KDV hesapları Mayıs/2005 ayında incelenmiş ve inceleme sonucu 100 çuval un'un imalata sevk edildiği tespit edilmiştir. Fırıncılar Odasından alınan verilere göre 1 çuval undan 65 kg ekmek elde edildiği halde mükellefin defter ve belgelerine göre 60 kg ekmek satış hasılatı elde ettiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla kayıt dışı bırakılan (5 kg x 100 çuval =) 500 kg ekmek satış hasılat farkından kaynaklanan 1.000-YTL katma değer vergisi ziyama sebebiyet verildiği, inceleme raporunun da 15.07.2005 tarihinde vergi dairesi kayıtlarına girmiş olduğu kabul edilsin. Bu durumda;

Verginin normal Vadesi	20.04.2005
Raporun vergi dairesine giriş tarihi	15.07.2005
Vergi aslı	1.000-YTL
Gecikme faizi oranı (aylık)	0,03
Geçen süre	2 ay 25 gün olmaktadır. (tam ay sayısı dikkate alınır.)

<sup>131</sup> Ak Ahmet, a.g.t., s.242.

<sup>132</sup> Seviğ Veysi, a.g.m., Dünya.



Fiil, *normal fiillerden* olduğundan ceza tutarının üç kat artırılması veya ½ oranında azaltılması işlemi örnekte dikkate alınmadan hesaplanmıştır. Ceza tutarı bir kat üzerinden hesaplanmıştır.

Buna göre vergi ziyayı cezası tutarı:

$VZC = \text{vergi aslı} + (\text{vergi aslı} \times \text{gecikme faizi oranı} \times \text{tam ay sayısı}) / 2$  dir.

$VZC = 1000 + (1000 \times 0.03 \times 2) / 2$

$VZC = 1.030$ -YTL olarak hesaplanır.

## **2- Kaçakçılık Suçunda Vergi Ziyayı Cezası**

Yukarıda hesaplanan vergi ziyasının kaçakçılık suçları işlenmesi suretiyle ortaya çıkarsa; hapis cezasından ayrı olarak vergi ziyayı cezası üç kat olarak (1.030. x 3)= 3.090.-YTL uygulanacaktır. Kaçakçılık fiillerine iştirak edenlere ise bir kat (1.030.YTL) şeklinde uygulanır. Böylece kamu düzenini bozan fiiller için ceza, daha ağırlaştırılmıştır.

## **3- Kendiliğinden Verilen Vergi Beyannameleri İçin Uygulanacak Vergi Ziyayı Cezası**

VUK'un 344 üncü maddesinin son fıkrasında, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek cezanın yüzde elli (1/2) olacağı belirtilmiştir. Buna göre bu katsayının uygulanması için, beyanname verildiği tarihte vergi incelemesine başlanılmaması yada mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemesi gerekir. 280 nolu Genel Tebliğe göre, kanuni süresinde verilmeyen beyannameler, noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen ek beyannameler ile haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen düzeltme beyannameleri bu fıkra göre değerlendirilecektir. Pişmanlık hükümlerinin ihlalinde de vergi ziyayı cezası %50 oranında aranır.

Mükellef hakkında bir ihbar bulunması halinde ise mükellef; 344 üncü maddeye göre ceza indiriminden faydalanabilir ancak 371 inci maddedeki pişmanlık hükümlerinden faydalanamaz. Halbuki pişmanlıkla verilen beyanlarda ceza ortadan kalkar ve vadesi geçen vergiler için pişmanlık zammı ödenir.<sup>133</sup>

### III- VERGİ ZİYAININ ORTAYA ÇIKARILMASINDA KULLANILAN MÜESSESELER

Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal veya psikolojik nedenlerle genelde vergi vermeme eğilimindedirler. Vergi gelirlerinin devlet için karşılıksız bir finansman aracı olması ve mükelleflerin ödedikleri vergilerle yararlandıkları kamusal hizmetler arasında bağlantı kuramamaları, vergi vermeme eğilimini artırır. Bunun dışında vergi mevzuatının karışıklığı ve vergi yasalarının yükümlülere yeterince kavranamaması, vergi oranlarının yüksekliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve vergi idaresinin hantal yapısı da vergi kayıp ve kaçaklarını arttıran sebeplerdir. Bu çerçevede vergi kayıp ve kaçaklarını engellemenin ve ortaya çıkarmanın aracı olan vergi denetimi gündeme gelmektedir.

“Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.”<sup>134</sup>

Geniş anlamda vergi denetimi ise, vergiye tabi yükümlülerin denetimi ile birlikte vergi idaresi yönetiminin ve personelinin iç denetiminin yapılmasıdır.

Vergi denetimini, vergi idaresinin bu alanda uzmanlaşmış elemanları; mükelleflerin hesap ve işlemlerini incelemek suretiyle gerçekleştirirler. Denetim ile vergi matrahını oluşturan unsurlar ile hesap ve işlemlerin doğruluğu araştırılır.<sup>135</sup>

---

<sup>133</sup> Ürel Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s. 690-691.

<sup>134</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e, s.98.

<sup>135</sup> Şeker Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım Aş., İstanbul 1994, s.8-9

Vergi denetim türleri denilince yoklama, vergi incelemesi, aramalı inceleme ve beyanname revizyonu anlaşılır. Vergi denetim türleri VUK'un VII. Kısımında yoklama ve inceleme başlığı ile 127-152 nci maddelerinde düzenlenmiştir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma amacı güden, belge düzeninin yerleşmesini sağlayan vergi denetimi; aynı zamanda vergi ziyanının tespitine de olanak sağlar. Aşağıda vergi denetim türleri sırası ile açıklanacaktır.

## **A- YOKLAMA**

Vergi sisteminin beyan esasına dayalı olması, nedeniyle mükelleflerin defter kayıtlarını, belgelerini kanunun çizdiği sınırlar içerisinde serbestçe düzenlemelerine imkan vermektedir. Kayıt ve belgelerindeki bilgilere dayanarak matrah unsurlarını tespit eden mükellef, bunu beyanname ile vergi dairesine bildirecektir.

VUK'un II. Kitabında mükellefin ödevleri belirtilmiştir. Bu ödevler işe başlamayı, iş değişikliklerini, işi bırakmayı bildirmek, defter tutma, muhafaza ve ibraz ödevi vb.dir. Bütün bu sayılanlar sağlıklı bir belge düzeninin kurulabilmesinin şartlarıdır. İşte vergi idaresinin, mükelleflerin kanunla belirtilen bu ödevlerini yapıp yapmadıklarını tespit etmesi ve kontrol altına alması yoklama ile olacaktır.

Yoklama, VUK'un 127 nci maddesinde tanımlanmıştır. Yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama ile vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan bulgular ortaya çıkarılır. Dolayısıyla vergi adaletine katkı sağlanır.<sup>136</sup>

Yoklamaya yetkili olanlar VUK 128 inci maddesine göre, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlarca görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlardır.

Yoklama ile görevliler bir mükellefin günlük hasılatını tespit edebilir, ödeme kaydedici cihazların kanuna uygun kullanıp kullanılmadığı kontrol edebilirler. Yine günü gününe kayıt yapılması gereken defterlerin işletmede bulundurulup bulundurulmadığı, bu defterlerin tasdiklerinin yaptırılıp yaptırılmadığına bakabilirler. Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin düzenlenip

---

<sup>136</sup> Denetim İlke ve Esasları, a.g.e., s.99.

düzenlenmediği, işletmede faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığı, levha asma mecburiyetine uyulup uyulmadığı, iş yerine ait şube, ardiye, depo olup olmadığı, işyerinde imalat yapılıp yapılmadığı, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, işletmede bulunan taşıt, tesis, demirbaş ve araç gerecin işletmeye kayıtlı olup olmadığı kontrol edilir. kayıtlı değilse sebebi sorulur gerekli araştırmalar yapılarak tespitler yoklama tutanağına alınır. Ayrıca kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunlar alı konabilir. Yol denetimi esnasında nakil vasıtalarında bulundurulması zorunlu belgelerin kontrolü yapılır. Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi veya faturanın araçta olmaması halinde araç trafikten alıkonulabilir.

Örneğin mükellefin iş yerinde yapılan yoklamada 5.000-YTL tutarında belgesiz mal bulundurduğu tespit edilmiştir. Mükellef, belgesiz malların belgesini temin etmesinin mümkün olmadığını, satıcının kimliğini ve adresini bilmediğini beyan ve ifade etmiştir. Bu durumda inceleme elamanı yoklama tutanağına istinaden düzenleyeceği vergi inceleme raporunda, belgesiz malların emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisini VUK'un 30 uncu maddesi ve KDVK'nun 9 uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh ederek 1 kat vergi ziyai cezası uygular. Kayıtsız işçi çalıştırılması, belgesiz satış tespit edilmesi, işyerinde imalat yapıldığı halde bunun bildirilmemesi vb. konularda örnekler çoğaltılabilir.

İdare ihtiyaç duyduğu bilgiler için ve kuşku duyduğu konularda mükellef nezdinde her zaman yoklama yaptırabilir. Ancak bazı kanunlarla bu yetki sınırlanmıştır. Örneğin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesine göre serbest bölgelerde vergi mevzuatının uygulanamayacağı belirtilmiş olup, dolayısıyla burada faaliyet gösteren mükellefler için yoklama yapılamayacaktır.<sup>137</sup>

Yoklama, vergi denetimlerine göre daha kolay uygulanabilir niteliktedir. Mükellefi psikolojik baskıda tutar ve caydırıcılık etkisi vardır.<sup>138</sup> Kayıt dışı çalışan mükelleflerin kayıt altına alınmasını ve potansiyel mükelleflerin tespitine imkan verir. Ayrıca ileride yapılacak bir vergi incelemesi için inceleme elemanına ön veri sağlar.

---

<sup>137</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.172.

<sup>138</sup> Şeker Nezih, a.g.e., s.21.

Yoklama da tespit edilen hususlar tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine geçirilir. Yoklama tutanağı iki nüsha düzenlenir ve tarih atılır. Nezdinde yoklama yapılan yada yetkili adamına imzalatılır. Bu kişiler işletmede bulunmaz yada imzadan kaçınırlarsa keyfiyet tutanağa yazılır ve tutanak polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.

Yoklama tutanakları mutlaka ilgili kişilere imzalatılmalıdır. Aksi halde yargı, yoklama tutanağına istinaden tesis edilen idari işlemi iptal etmektedir. Örneğin Danıştay bir kararında, muhatabı tarafından imzalanmayan tutanağın çarşının bekçisine imzalatılması sonucu idarece verilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran vergi mahkemesi kararını onamıştır.<sup>139</sup>

Danıştay başka bir kararında, yoklama tutanağına sadece imzadan imtina edildiğinin yazıldığı, oysa imtina sebebinin tutanakta açıkça belirtilmesi gerektiği gerekçesiyle vergi mahkemesinin cezayı kaldırmasına ilişkin kararını; Kanununun 131 inci maddesinde yükümlülerin imzadan imtina etme gerekçelerinin yazılacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı için anılan madde hükmünün bu şekilde yorumlanması yasada açıkça öngörülme-yen bir hususun idareye görev olarak yükletilmesi sonucunu doğuracağı kararını vermiş ve söz konusu vergi mahkemesi kararını bozmuştur.<sup>140</sup>

Yoklama tutanağı düzenlendiği anda tutanağın bir nüshası imza atan kişiye verilecektir. Eğer böyle birisi yoksa yoklaması yapılan kişinin bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilir.

Yoklama tutanağının bir nüshası da ilgilinin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir ve mükellefin tarh dosyasına konulur.

Sonuç olarak yoklama işlemi; mükelleflerin defter, kayıt, belge düzenine uymalarını sağlar. Vergiyi doğuran olay ile kayıt ve belge düzeni uyumu sağlanır. Olması muhtemel vergi kayıp ve kaçakları önceden engellenmeye çalışılarak, vergi ziyayı suçuna neden olabilecek fiiller engellenir.

---

<sup>139</sup> Dan. 3. D., 11.05.1988, E: 1987/2312, K: 1988/1523 sayılı Kararı

<sup>140</sup> Dan. 11. D., 17.02.1999, E: 1997/3205 K: 1999/701 sayılı Kararı

## **B- VERGİ İNCELEMESİ**

Vergi sisteminin beyan esasına dayalı olması nedeniyle, mükelleflerin beyanlarının ve kayıtlarının ne derecede gerçeği yansıttığının araştırılmasını gerektirir. Vergi incelemesi ile mükellefler doğru beyanda bulunmaya teşvik edilir ve vergi kaybı önlenmiş olur. Vergi incelemesi VUK'un 134-141 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

### **1- Tanımı**

Vergi incelemesi, mükelleflerin ödediği vergilerin defter, hesap, kayıt, belgelerine ve araştırma sonucu elde edilen diğer hususlara uygunluğunun tespit edilmesidir.

Diğer bir tanımla vergi incelemesi, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti ve defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın işletme içinde ve dışında toplanan bilgiler ile yapılan araştırma faaliyetidir.<sup>141</sup>

### **2- Amacı**

VUK'un 134 üncü maddesinde vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir.

Vergi incelemelerinin gerek mükellef gerekse idare açısından birçok amacı vardır. Öncelikle inceleme sayesinde mükellefler doğru beyan vermeye yöneltilir. Dolayısıyla beyan esasına dayalı olan vergi sistemi güvenilir hale gelecektir. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede en etkili vergi denetim yöntemi, vergi incelemesidir.

Başka bir amaç yükümlülerin inceleme sırasında ortaya çıkacak hatalarının, hilelerinin kendilerine bildirilerek; incelemenin mükellef üzerinde eğitici, caydırıcı özelliği sağlanır.

Vergi incelemeleri, vergi kaçakçılığını önler; mükelleflerin vergi bilincinin gelişimine katkıda bulunur.

---

<sup>141</sup> Şeker Nezih, a.g.e., s.35.

### **3- Fonksiyonları**

Vergi incelemesinin araştırma ve önleme olmak üzere iki ayrı fonksiyonu vardır. Vergi incelemesinin maksadında açıklandığı üzere inceleme ile, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılır. Araştırma mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerine bakılarak yapılır ve bu kayıtlarda var olabilecek hata, hileler tespit edilir. Ancak araştırma sadece mükellefin belgelerine, kayıtlarına bağlı değildir. Delil serbestliği ilkesi ile her türlü delil ve karinelere inceleme elemanı yararlanabilir. Burada önemli olan husus mükellefin gerçek kazancının belirlenmesi ve ödenmesi gereken verginin doğru olarak tespit edilmesidir.

Vergi incelemesi sonucu çıkabilecek cezalı tarhiyat ile mükellefin incelenme korkusu, mükellefi doğru beyanda bulunmaya iter. İnceleme geçiren mükellefler, inceleme elemanınca yanlışları, hataları konusunda bilgilendirilir. Böylece vergi incelemesi mükellefler açısından eğitici rol oynar.

### **4- Vergi İnceleme Türleri**

Vergi inceleme türleri çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Vergi incelemesi kapsamı, kaynağı ve yöntemi açısından üçe ayrılabilir.

#### **a- Kapsamı açısından vergi incelemesi**

Vergi incelemesi, kapsamı açısından tam inceleme, kısa inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere üç türdür.

#### **(1)- Tam İnceleme**

Bir mükellefin bir takvim yılı içindeki tüm faaliyet ve işlemlerinin, vergi kanunlarına uygunluğunun araştırılması ve matrah unsurlarının tümünün incelenmesi tam incelemedir. Mesela bir mükellefin ticari faaliyetinin yanı sıra zirai faaliyeti de

bulunuyorsa; bu mükellefin gelir vergisi açısından hem ticari faaliyeti hem de zirai faaliyeti incelenecektir.

## **(2)- Kısa İnceleme**

Kısa inceleme, bir takvim yılı içinde mükellefin elde ettiği gelir türlerinden sadece birinin yada birkaçının incelenmesidir. Örneğin bir mükellef bir takvim yılı içinde hem ticari kazanç hem de serbest meslek kazancı elde ediyor olsun. Eğer mükellef sadece ticari kazançları açısından incelenecekse bu inceleme kısa inceleme olacaktır.

## **(3)- Sınırlı İnceleme**

Bir takvim yılı içinde mükellefin gelir unsurlarından sadece birinin ve belli bir konusunun incelenmesi sınırlı inceleme olacaktır. Mükellefin ticari kazancı açısından sadece değerlendirme uygulamasının yada amortisman uygulamasının incelenmesi gibi. Bu tür incelemeler daha çok şikayet, ihbar, karşıt inceleme vs. neticesinde yapıldığından vergi ziyai ve buna bağlı olarak vergi ziyai suçu çıkma olasılığı yüksek olmaktadır.

## **b- Kaynağı Açısından Vergi İncelemesi**

Kaynağı açısından vergi incelemesi, olağan inceleme, olağandışı inceleme ve karşıt inceleme olmak üzere üçe ayrılır.

## **(1)- Olağan İnceleme**

Daha önceden yapılan herhangi bir şikayet, ihbar vs. olmaksızın mükellefler nezdinde yapılan inceleme türüdür. Normal incelemeler, ilgili denetim birimlerinin yada vergi dairesinin talebine istinaden yapılan incelemeleri kapsar.



## **(2)- Olağandışı İnceleme**

Normal inceleme dışında kalan incelemedir. Bir şikayet, ihbar, bilgi vs. ile mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin ciddi emareler bulunuyor ise başlatılacak inceleme olağandışı inceleme olacaktır.

## **(3)- Karşıt İnceleme**

Hali hazırda yapılmakta olan bir vergi incelemesine veri toplamak için mükellefle ilişkisi olan karşı mükellefler nezdinde yapılan inceleme türüdür. Örneğin normal inceleme sırasında büyük meblağlarda olan masraf ve alış belgelerini düzenleyen firma nezdinde hasılat olarak kaydedilip kaydedilmediği, verilmesi gereken beyannamelere intikal ettirilip ettirilmediğinin araştırılmasıdır. Bir başka anlatımla birinin gideri diğerinin geliri olacağı ilkesinin uygulanmasıdır.

## **c- Yöntem açısından vergi incelemesi**

Yöntem açısından vergi incelemesi normal inceleme ve aramalı inceleme olarak ikiye ayrılır.

### **(1)- Normal Vergi İncelemesi**

İlgili denetim birimlerinin yada vergi dairesinin talebine istinaden yapılan incelemeleri kapsar. Bu tür vergi incelemelerine yükümlüden bilgi, belge, defter vs. alınarak başlanır ve inceleme bu şekilde sonuçlandırılır.

### **(2)- Aramalı İnceleme**

VUK'un 142 ile 147 nci maddeleri arasında arama düzenlenmiştir. Bu inceleme türünde mükellefin kendi iradesi dışında işyerine, evine, deposuna vs. girilerek, vergi kaçırıldığına delil teşkil edecek bilgi ve belgeler, inceleme sonuçlanıncaya kadar

alıkonulur. Bu yollarla elde edilecek bilgi ve belgeler üzerinde inceleme sürdürülerek sonuçlandırılır.

## **5- Vergi İncelemesine Yetkililer**

VUK'un 135 inci maddesinde kimlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olduğu sayılmıştır. Buna göre; Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları, Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi inceleme yetkisine haizdir.

Bunların dışında bazı Danıştay Kararlarına göre; “Vergi dairesi müdür yardımcılarının müdür vekili olma durumunda vergi incelemesi yetkileri vardır.”<sup>142</sup>

Ayrıca VUK'un 75 inci maddesi uyarınca takdir komisyonuna intikal eden konularla sınırlı olmak üzere Takdir Komisyonlarının inceleme yetkisi vardır.<sup>143</sup>

## **6- Vergi İncelemelerinde Usul**

Daha önce açıklandığı üzere vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Burada önemli olan incelemede nasıl bir yöntem izleneceğidir. Çünkü izlenen bu yöntemle mükellefin hataları, hileleri tespit edilip eleştirisel bir dille rapora bağlanacaktır.

VUK'un 137 nci maddesine göre; Vergi Usul Kanununa ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabi olacaktır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkililer, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler.

---

<sup>142</sup> Dan. 11. D., 25.10.1995, E: 1995/2828, K:1995/2794 sayılı Kararı.

<sup>143</sup> MB'nin 01.03.1996 tarih ve GEL. 028/2832-7510/8313 Sayılı Özeldesesi.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağından önceden mükellefe bildirilmesi zorunlu değildir. Nitekim vergi incelemesi sonucu alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Ayrıca daha önceden bir mükellefe inceleme yapılmış olması veya matrahının re'sen takdir edilmiş olması, o mükellef için yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmayacaktır.

Vergi incelemeleri, esas itibariyle mükellefin işyerinde yapılır. Bu durum hem vergi mahremiyeti açısından hem de mükellefin iktisadi hayatının aksamaması açısından uygun olacaktır.<sup>144</sup> Ancak günümüzde vergi incelemeleri çoğunlukla inceleme elemanının bürosunda yapılmaktadır. Çünkü inceleme elemanı, inceleme yapabileceği fiziki ortamı yani çalışma ortamını yükümlünün işyerinde bulamamaktadır. Zaten VUK'un 139 uncu maddesinde iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede de yapılabilmesi belirtilmiştir.

VUK'un 257 nci maddesi uyarınca mükellefler inceleme elemanına çalışma yeri sağlamak, gerektiğinde işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak, inceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek, fiili envanter yapılması halinde araç-gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı gösterme; VUK'un 148 inci maddesi uyarınca bilgi vermekle ödevlidir.

Bir vergi incelemesinde ilk önce işletmeye ilişkin olan ve faaliyet sonuçlarını etkileyen belgeler ayrıntılı olarak çalışma kağıtlarına dökülür. Bu dökümler mükellef veya temsilcisi ile birlikte gözden geçirilir, kontrol edilir. Daha sonra bu döküm sonuçları tutanaklara bağlanır. Son aşamada ise tutanaklarda tespit edilen bilgiler inceleme raporlarında yorumlanır, değerlendirilir.

Vergi incelemeleri ile mükellefin defter, kayıt ve belgeleri incelemenin tipine göre ayrıntılı olarak tetkik edilir. Örneğin mükellefin giderleri arasında kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde harcamaları varsa ve dönem kazancını azaltıcı mahiyette ise bu durum vergi ziyayı yaratacaktır. Çünkü normalde daha fazla gelir beyan etmesi gereken mükellef, eksik kazanç beyanı ile verginin eksik tahakkuk etmesine yol açmıştır. Yapılması gereken kanunen kabul edilmeyen giderlerin reddi ve bulunan

---

<sup>144</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.181.

farkın dönem kazancına eklenmesidir. Bulunan kazanç farkı üzerinden hesaplanan vergiler (GV, KV, KDV vs.) üzerinden ayrıca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerektiği belirtilir.

Görüldüğü gibi mükelleflerin vergi ziyayı yaratan fiilleri, kayıtları ve belgeleri esas olarak vergi incelemeleri ile ortaya çıkarılır. Bunun için incelenen mükellef sayısının ve dolayısıyla inceleme oranlarının arttırılması gerekmektedir. Ülkemizde incelemeler genelde sahte fatura basan ve kullanan, sürekli devreden katma değer vergisi beyanı veren mükellefler ve zarar beyanı veren mükellefler üzerinde yoğunlaşmaktadır.

### **C- ARAMALI İNCELEME**

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, doğru ve hızlı bilgi toplamaya bağlıdır. Bilgiler mükelleften yazılı veya sözlü olarak inceleme elemanınca istenir. Ancak bazı durumlarda bu bilgilere ve belgelere ulaşılması güçleşebilir. Yani inceleme elemanına ulaşmadan vergi kaçırıldığına emare teşkil edecek belgeler yok edilebilir. Bu tür durumların engellenmesi için bazı şartlar içinde aramalı inceleme yapılır. Böylece arama ile mükellefin neden olduğu vergi ziyayına kanıt bilgileri elde edilmiş olur.

Örneğin bir mükellefin işyerinde, gayri resmi satışlarını yazdığı bir el defterinin olduğu ihbar edilirse; bu şahıs nezdinde arama yapılmasına inceleme elemanı tarafından karar verilebilir. İhbar edilen şahsın işyerinde gerçekten böyle bir evraka, deftere rastlanırsa, bu tür belgelere inceleme bitene kadar el konulacaktır. Eğer ihbar gerçek çıkmaz ise muhbirin ismi nezdinde arama yapılana açıklanır.

Aramalı inceleme, VUK'un III. Bölüm 142 nci maddesinde düzenlenmiştir. Madde metninde ihbar veya yapılan bir vergi incelemesinde, mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunursa, bu mükellef yada kaçakçılıkla ilişkisi görülen diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerinde aramalı inceleme yapılabileceği belirtilmiştir.

Arama yapılabilmesi için bazı şartların oluşması gerekir. Bu tür incelemenin yapılabilmesinin ilk şartı, inceleme elemanının arama yapılmasına gerek görmesi ve

gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesidir. İkinci şart sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına izin vermesidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Arama sırasında ele geçirilen belgeler bir tutanakla tespit olunur. Tutanağın düzenlenmesi mümkün değilse ele geçirilen belgeler mükellef nezdinde emin bir yere konulur veya kablolar içinde daireye götürülür.

Aramalı incelemeler çabukça ve her işten önce yapılır. Nitekim arama sonucunda elde edilen belgeler üzerinde yapılan inceleme en geç üç ay içinde bitirilir. Üç ay içinde incelemenin bitirilmesine imkan yoksa, sulh yargıcının kararı ile süre uzatılır.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Eğer mükellef tutanağı imzalamaz ise mükellefin defter ve belgeleri kendisine, vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar teslim edilmez. Bu tutanaklar her zaman imzalanabilir. Dolayısıyla defter ve vesikalar geri alınabilir. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.

#### **IV- DİĞER VERGİ KANUNLARINDA VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASI**

Vergi ziyai suçu ve cezası hakkında bazı vergi kanunlarında da özel hükümler bulunmaktadır. Temel kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ise VUK hükümlerine göre vergi ziyai cezası uygulanmaktadır. Bu vergilerde vergi ziyai cezası uygulamasına ilişkin usul ve esaslar takip eden bölümlerde açıklanacak olup, Vergi ziyai cezası uygulanan vergiler aşağıda belirtilmiştir.

Gelir vergisi (Gerçek)	Gelir vergisi (Basit)
Gelir(Stopaj) vergisi	Gelir vergisi (GMSİ.)
Geçici vergi (GV, KV)	Kurumlar vergisi
Katma değer vergisi	Özel tüketim vergisi

Damga vergisi	Damga (stopaj) vergisi
Emlak vergisi	Veraset ve intikal vergisi
Harçlar (Tapu ve kadastro harcı)	Banka sigorta muamele vergisi
Özel iletişim vergisi	Dahilde alınan gider vergisi
Şans oyunları vergisi	İlan ve reklam vergisi

## A- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI

### 1- Verginin Mevzuu ve Mükellefi

Veraset ve İntikal Vergisi, ülkemizde servet üzerinden alınan vergi türlerinden birisidir. Veraset ve İntikal Vergisi veraset yoluyla veya ivazsız olarak bir şahıstan diğer bir şahısa intikal eden mallar için alınan bir vergi türüdür. Şahıslar gerçek veya hükmi şahıs olabilir. Mal tabiri ise menkul, gayrimenkul ile bütün hak ve alacakları kapsar. Veraset, ölüme bağlı tasarrufları; ivazsız intikal ise hibe yada herhangi bir şekilde gerçekleşen ivazsız iktisapları ifade eder.

Verginin mükellefi, veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal edinen gerçek veya hükmi şahıstır.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait Türkiye içindeki ve dışındaki mallar, veraset yada intikal yoluyla kazanılırsa vergilendirilecektir. Yine aynı şekilde Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan bir şahsın yabancı memleketlerde veraset yada intikal yoluyla kazanacakları mallar da vergilendirilir.

Ancak Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan bir şahsın yabancı ülkede bulunan malını, veraset veya intikal yoluyla kazanan yabancı bir şahıs, bu verginin mükellefi olmayacaktır. Yine Türkiye de ikametgahı bulunan yabancı bir şahsın yurtdışında bulunan mallarının, Türkiye de ikamet eden bir yabancıya intikali de vergiye tabi değildir. Ancak Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının Türkiye dışında bulunan mallarının, bir Türk vatandaşına intikal etmesi verginin konusuna girecektir.<sup>145</sup>

<sup>145</sup> Şenyüz Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005, s.587.

## **2- Vergi Matrahının Tespiti ve İlk Tarhiyat**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre verginin matrahı, intikal eden malların VUK`na göre bulunan değerleridir. Vergi matrahının tespitinde safi tutar esas alınacaktır. Yani mallara ait borç ve masrafların indirilmesi ile safi tutara ulaşılır. İntikal eden malların değerlendirilmesi suretiyle iktisadi kıymetler takdir ve tespit edilir. Daha sonra tespit edilen bu değerler üzerinden mükellefler beyanname verirler. Vergi idaresi de beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde ilk tarhiyatı yapar.

## **3- Vergi İdaresince Yapılan Son Tarhiyat**

Mükellefin kendisine intikal eden malları değerlemesi ve beyan etmesi ile oluşan ilk tarhiyat işlemi sonrası, vergi idaresi VUK`da yer alan değerlendirme hükümlerine göre son tarhiyatı yapacaktır.

Mükellefin beyanı ile yapılan ilk tarhiyat sonucu bulunan matrah ile son tarhiyat işlemi sonrası malların idarece değerlendirilmesi sonucu bulunan matrah arasında fark yok ise idarece yapılacak bir işlem kalmayacaktır. Ancak idarece hesaplanan değerlemeye göre bulunacak matrah, mükellefin beyanı ile hesaplanan matrahtan tutar olarak fazla ise aradaki matrah farkı ikmalen tarh edilir.

## **4- Hesaplanan Matrah Farkına Vergi Ziyai Cezası Uygulanması**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere mükellef tarafından beyan edilen miktar ile idarece değerlendirme sonrası bulunan miktar arasındaki matrah farkına ait vergi, vergi ziyai cezasının yarısı ile birlikte alınacağı hükmüne bağlanmıştır. Ancak gayrimenkuller için bu madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca menkul mallar ile gemiler ilişkin değerlemelerde %50 ye kadar tespit edilecek fark için ceza uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Örneğin veraset yoluyla bir şahıs gayrimenkul edinmiş olsun. Beyanında değerinin 100.000 YTL olduğunu belirtmiş, ancak idarece yapılan değerlendirme sonucunda gayrimenkul değerinin 150.000 YTL olduğu tespit edilmiştir. Bu halde idare, aradaki 50.000 YTL farkı da dikkate alarak vergiyi tarh edecektir. Ancak madde hükmüne göre bu farka ait vergi için vergi ziyai cezası uygulanamayacaktır. Çünkü edinilen mal gayrimenkuldür.

Diğer bir örnek ile ivazsız intikal yoluyla bir kişi menkul mal edinsin. Menkul malın değerini 60.000 YTL olarak beyan etsin. İdarece tespit edilen değer ise 80.000 YTL olsun. Bu halde VİV tarhiyatı yapılacak ancak fark için vergi ziyai cezası hesaplanmayacaktır. Çünkü değerlendirme farkı, %50 nin altında kalmıştır. Eğer idarenin tespit ettiği değer 95.000 YTL olsa idi, %50 sınırı aşıldığı için aradaki farka ait vergi için vergi ziyai cezası hesaplanacaktır.

Cezanın miktar itibariyle yarısı esas alınır. Örneğin vergi aslı 1500 YTL, buna ilişkin vergi ziyai cezası 500 YTL olsun. Bu durumda mükellef vergi aslı ile birlikte cezanın yarısını ödeyecektir. Yani ödenecek tutar toplam olarak 1750 YTL dir.

##### **5- Veraset ve İntikal Vergisinde Ziyainın Ortaya Çıktığı An ve Ek Süre**

VUK'un 342 nci maddesine göre Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk işlemi yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilir ise vergi ziyai olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük süre verileceği belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisinde beyan için iki ek süre mükellef için öngörülmüştür.<sup>146</sup> Mükellef normal beyan verme süresi içinde beyan vermese bile ek süreler içinde vermiş olmak kaydıyla vergi ziyai cezasına muhatap olmayacaktır. Örneğin ölüm halinde ölüm Türkiye de gerçekleşmiş ise, beyanname ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmelidir. Bu 4 aylık normal beyan verme süresi dolduktan sonra birinci ek süre olan 15 günlük süre içinde verilirse yine vergi ziyai oluşmayacaktır. Mükellefe tebliğ edilmek şartı ile beyan vermesi için ikinci bir 15 günlük süre verilir.

---

<sup>146</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.610.



İkinci ek süre içinde beyan verilirse yine vergi ziyayı oluşmaz. İkinci ek süre dolduktan sonra verilecek beyanlar için artık vergi ziyayı oluşacaktır.

Mükellefin birinci ve ikinci ek süreler içinde beyan vermesi halinde vergi ziyayı cezası uygulanmayacaktır. Ancak ek süreler içinde beyan verdiği için cezai yaptırım olarak II. derece usulsüzlük cezasına maruz kalacaktır.

## **B- GEÇİCİ VERGİDE VERGİ ZİYAYI CEZASI**

### **1- Geçici Vergi Uygulaması**

Geçici Vergi uygulaması, vergi mevzuatımıza ilk defa 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanunla getirilmiştir. Geçici verginin getiriliş amacına bakılırsa özellikle ülkemizde yıllarca devam eden yüksek oranlı kronik enflasyondan, kazanç üzerinden alınan vergilerin korunması amacıyla getirilmiş bir peşin (ön) vergi olduğunu görmekteyiz. Çünkü kazanç üzerinden alınan vergilerin gecikmeli ve taksitli olarak tahsil edilmesi, yüksek enflasyon ortamında vergi gelirlerinin değer itibarıyla azalmasına neden olmaktadır. Bu durum sosyal devletin vergi gelirleri ile yerine getirmekle yükümlü olduğu görevlerini engelleyici niteliktedir. Sonuç olarak geçici vergi uygulaması, kamu kasasına gecikmeli olarak giren kazanç vergilerini fiilen daha erken tahsil edebilmeyi öngörür.<sup>147</sup>

### **2- Geçici Vergi Mükellefleri**

Geçici vergiye ilişkin olarak yasal düzenleme, GVK'nın Mükerrer 120 nci maddesinde yer almaktadır. Yine KVK'nın 25 nci maddesinde geçici vergi ile ilgili açıklama yapılmıştır. GVK Mükerrer 120 nci madde hükmü aşağıdaki gibidir.

*“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap*

---

<sup>147</sup> Akyol M. Emin – Küçük Muzaffer, **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003, s.36.

*döneminin üçer aylık kazançları (42`nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103`üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler...”*

Madde hükmüne göre geçici vergi ödemek zorunda olan mükellefler, ticari kazanç elde edenler ve serbest meslek kazancı elde edenlerdir. Yine kurumlar vergisi mükellefi olanlar da geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Ancak basit usulde vergilendirilen mükellefler geçici vergi mükellefi olmayacaklardır. Vergiden muaf esnafta geçici vergi mükellefi değildir.

Geçici vergi mükellefleri belirlenirken tam veya dar mükellef ayrımı yapılmamıştır. Buna göre ticari kazanç sahibi yada mesleki kazanç sahibi, ister tam mükellef isterse dar mükellef olsun geçici vergi ödeyecektir.

Noterlik görevini ifa edenler ile GVK 42 nci maddeye göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükellefler geçici vergi mükellefiyeti dışında tutulmuştur. Zirai kazanç, ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat geliri elde edenler geçici vergi mükellefi değildirler.

### **3- Geçici Vergi Dönemleri ve Verginin Beyanı**

Geçici vergi dönemleri, 01.01.2001 tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olmak üzere bir yılda toplam dört dönemdir. Dönemlerin süresi ve beyanı aşağıdaki gibidir.

Geçici verginin birinci dönemi, Ocak-Şubat-Mart aylarını kapsamakta olup, bu döneme ilişkin olarak verilecek geçici vergi beyanı Mayıs ayının 10 uncu günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir ve Mayıs ayının 17 nci günü akşamına kadar vergi ödenir.

İkinci dönem, Nisan-Mayıs-Haziran aylarını kapsamakta olup, ikinci döneme ilişkin olarak verilecek beyan Ağustos ayının 10 uncu günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir ve Ağustos ayının 17 nci günü akşamına kadar ilgili vergi ödenir.

Üçüncü dönem, Temmuz-Ağustos-Eylül aylarını kapsamakta olup, üçüncü döneme ilişkin olarak verilecek beyan Kasım ayının 10 uncu günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir ve Kasım ayının 17 nci günü akşamına kadar vergi ödenir.

Son dönem, Ekim-Kasım-Aralık aylarını kapsamakta olup, son döneme ilişkin olarak verilecek beyan Şubat ayının 10 uncu günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine verilir ve Şubat ayının 17 nci günü akşamına kadar vergi ödenir.

#### **4- Geçici Verginin Hesaplanması**

Geçici vergi, mükelleflerin üçer aylık kazançları üzerine uygulanacak geçici vergi oranı ile hesaplanır. Geçici vergi oranları, gelir vergisi mükellefleri için % 20 (GVK 103. madde de yer alan tarifinin ilk dilimine uygulanan oran), kurumlar vergisi mükellefleri için ise % 30 dur.

Geçici vergi matrahı hesaplanırken, mali kar esas alınır. Yani kanunen kabul edilmeyen giderler, indirim ve istisnalar uygulandıktan sonra mali kar bulunur ve bu tutar geçici vergi matrahı olur. Yine hesaplanan geçici vergi ile ödenecek geçici vergi aynı tutar değildir. Daha önceki dönemde ödenen geçici vergi ile tevkif suretiyle ödenen vergiler hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmelidir.<sup>148</sup>

#### **5- Geçici Vergi Matrahının Eksik Beyanı ve Vergi Ziyatı**

Mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda, geçici vergi matrahının eksik beyan edildiği vergi inceleme elemanlarınca tespit edilirse geçici vergi için ikmalen yada re`sen tarhiyat yapılacaktır. Nitekim GVK Mükerrer 120 nci maddesinde yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10`u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re`sen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği belirtilmiştir. Ayrıca mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici verginin terkin edileceği, ancak gecikme faizi ve cezanın tahsil edileceği açıklanmıştır.

---

<sup>148</sup> Akyol M. Emin –Küçük Muzaffer, a.g.e., s. 461-462.

217 Seri Numaralı GVK Genel Tebliğine göre geçici verginin %10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, %10'unu aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. Buradaki %10 fark yanılma payıdır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının VUK'un 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.

Buna göre %10'a kadar eksik beyan edilen geçici vergi matrahı için ikmalen yada re'sen tarhiyat yapılmayacaktır. İlave tarhiyat eksik beyanın %10'u aşması halinde hesaplanacaktır. %10 yanılma payı, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanmalıdır. Beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı ise bulunan geçici vergi matrah farkı ile mükellefin geçici vergi beyanı toplamından oluşur. Bu konu ile ilgili Maliye Bakanlığının 07.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4928-32 sayılı muktezası bulunmaktadır.<sup>149</sup>

Örneğin gelir vergisi mükellefi (A) Ocak-Mart/2004 geçici vergi döneminde 200.000-YTL matrah ve bu matrah üzerinden hesaplanan 40.000-YTL geçici vergi beyan etmiş olsun. Mükellef hakkında tanzim olunan vergi inceleme raporu vergi dairesi kayıtlarına 20.04.2005 tarihinde girmiş ve yapılan inceleme raporuna göre 100.000-YTL kazanç farkı tespit edilmiş olsun. (*Mükellefin geçmiş yıl zararı bulunmamaktadır.*) Bu durumda %10 yanılma payı, geçici vergi farkı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi aşağıdaki gibi olması gerekir.

Dönemi: Ocak-Mart /2005	YTL
Beyan edilen kazanç	200.000
Bulunan kazanç farkı	100.000
Toplam kazanç	300.000
Mahsup edilecek geçmiş yıl zararı	-
Beyan edilmesi gereken ticari kazanç	300.000
Yanılma payı %10 (beyan. vermemesi halinde uygulanmaz)	(-) 30.000

<sup>149</sup> Akyol M. Emin – Küçük Muzaffer, a.g.e., s.469.

Geçici vergi matrahı	270.000
Hesaplanan geçici vergi %20	54.000
Mahsup edilecek geçici vergi (ilk dönem olduğu için yok)	-
Ödenmesi gereken geçici vergi (20.04.2005 vadeli)	54.000
Ödenen geçici vergi	40.000
Ödenecek geçici vergi farkı (54.000-40.000)	14.000
Vergi ziyai cezası (1 kat)	17.010
Gecikme faizi (11 ay 10 gün)	6.160

### **C- EMLAK VERGİSİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI**

#### **1- Emlak Vergisinin Mevzuu, Mükellefleri ve Bildirimler**

Emlak vergisi gayrimenkuller üzerinden alınan bir servet vergisidir. Vergi bina ve araziler üzerinden alınmaktadır. Bunun için bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılır. Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalar, bina vergisine tabidir. Bina kavramı, gerek karada gerekse suda sabit bulunan inşaatı ve bunun mütemmimlerini kapsar. Bina vergisinin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazi ve arsalar da emlak vergisinin konusunu oluşturur. Arazi vergisinin mükellefi, bina vergisinde olduğu gibi arazi yada arsanın maliki, intifa hakkı sahibi yada malik gibi tasarruf edenlerdir. Bina ve arazi vergisinde vergiyi doğuran olay, binaya yada araziye malik olma, intifa hakkına sahip olma veya malik gibi tasarruf etme işlemidir.

Emlak Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine göre, vergi değerini tadil eden nedenler bulunuyorsa mükelleflerin emlak ile ilgili olarak bildirimde bulunmaları zorunludur. Bildirimler yeni inşaatlar için inşaatın bittiği tarihte yada kısmen kullanılmaya başlanıldığı bütçe yılı içinde bildirilmelidir. Vergi değerini tadil eden nedenler varsa, değişikliğin olduğu bütçe yılı içinde bildirilmelidir.

## **2- Vergi Değerini Değiştiren Haller ve Vergi Ziyai**

Vergi değerini değiştiren haller Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde sayılmıştır. Değeri değiştiren hallere örnek verilirse; yeni bina inşa edilmesi, binanın yanması, yıkılması, binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi, arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi, herhangi bir nedenle bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması gösterilebilir.

Bina ve arazideki değişikliklere ilişkin bildirimler, süresinde belediyelere verilmezse, hesaplanacak vergi değeri üzerinden idarece tarhiyat yapılır. Böylece vergi idarece tarh edilmiş olur.<sup>150</sup> Emlak vergisinin mükellefi, vergi değerini değiştiren halleri zamanında yada değişikliği tam kapsamayacak şekilde belediyeye bildirmez ise emlak vergisinde vergi ziyasına neden olabilir. Örneğin yıl içinde mesken olarak kullandığı binasını dükkan haline çevirme işlemi yada binaya kalorifer tesisatı konulması binanın vergi değerini değiştirecektir. Vergi değerinde artış şeklinde gerçekteşecek değişiklikler zamanında yada eksik bildirilirse vergi ziyai meydana gelir.

## **D- KATMA DEğER VERGİSİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI**

### **1- Verginin Konusu**

Katma Değer Vergisi, harcamalar üzerinden alınan bir muamele vergisidir. KDV Kanunu'nun 1 inci maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemler sayılmıştır. Bu madde dışında kalan yani kapsamında sayılmayan işlemler, KDV'nin konusuna girmez ve vergilendirilmez. Maddeye göre özetle ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturacaktır. Her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunca belirlenen bazı faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler de KDV'nin konusunu oluşturur.

Buna göre bir işlemin KDV'nin konusuna girebilmesi için; mal teslimi veya hizmet ifasının Türkiye de yapılmış olması ve yapılan işlemin ticari, sınai, zirai ve

---

<sup>150</sup> şenyüz Doğan, a.g.e., s.635.

serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleşmesi gerekecektir. Mal ve hizmet ithali de verginin konusuna girer.

## 2- Verginin Mükellefi

KDV esas olarak tüketiciyi vergilendirmeyi amaçlayan ve nihai tüketici üzerinde kalan bir vergidir. Dolayısıyla KDV`nin asıl ödeyicisi yani vergiyi yüklenen söz konusu mal ve hizmetleri satın alan kişilerdir. Ancak KDV de verginin mükellefi ile nihai ödeyici aynı kişi olmamaktadır. Verginin mükellefi, vergiyi kendisinden sonrakinden tahsil edip vergi dairesine yatırmakla sorumlu olan kişidir.<sup>151</sup>

KDV`nin mükellefleri, KDV Kanunu`nun 8 inci maddesinde tek tek sayılmıştır. KDV mükelleflerine örnek olarak mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımada gümrük ve geçiş işlemlerine muhatap olanları sayabiliriz.

## 3- Belgesiz Mal Bulundurma ve Verginin Sorumlusu

KDV de vergi sorumlusu, Kanun`un 9 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin konuluş amacı ve gerekçesine baktığımızda, vergi alacağının emniyetle tahsil edilebilmesini sağlamak olduğunu görüyoruz. Madde metni şöyledir.

*“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*

*Fiili yada kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.*

*Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz dilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re`sen tarhedilir. Bu tarihyata vergi ziyayı uygulanır.*

---

<sup>151</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.381.

*Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz.”*

İnceleme elemanları tarafından fiili yada kaydi envanter sonuçlarına göre mükellefin belgesiz mal yada hizmet aldığı tespit edilmesi halinde, belgesiz alışlar nedeniyle ziyaa uğrayan ve hazineye intikal etmeyen vergiden dolayı belgesiz mal yada hizmet satın alan kişi sorumludur. Bu sorumluluk müteselsil sorumluluktur.

84 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde müteselsil sorumlulukla ilgili açıklamalar yapılmıştır. Tebliğe göre mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Yine mal ve hizmet alım satımında bir satıcının katma değer vergisini hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, satıcıdan mal alan mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere hazineye intikal etmeyen vergiden satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Bu durum KDV'nin hazineye intikal ettirilmediğinin vergi inceleme raporu ile tespit edilmesi halinde geçerlidir. Örneğin mükellefin belgesiz mal bulundurduğunun tespiti halinde bu malların emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi müteselsil sorumlu sıfatıyla mükelleften istenmesidir.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığı KDVK'nun 9 uncu maddesinden aldığı yetkiye dayanarak vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Bu amaçla 91 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde sorumluluk ile ilgili açıklamalar yaparak tevkifat yapacak kurumları ve tevkifat konularını belirtmiştir. Buna göre aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunlu tutmuştur.

Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kuruluşlar

-Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,



- Döner sermayeli kuruluşlar,
  - Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
  - Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
  - Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
  - Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
  - Bankalar ve özel finans kurumları,
  - Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
  - Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
  - Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
  - Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.

Tevkifat Uygulanacak İşlemler :

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

Alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı "hizmet" mahiyetindedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde tanımı verilen "teslim" mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Tevkifat Oranı :

Tevkifat oranı, hesaplanan katma değer vergisinin; temizlik, bahçe ve çevre bakım, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde % 50'si, diğer hizmetlerde ise 1/3'ü dür.

Dolayısıyla bu tebliğ ile verginin ödenmesinde sorumluluk getirilen kuruluşların, belirtilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden belirtilen oranlarda tevkifat yaparak vergi dairesine yatırmamaları halinde vergi ziyayı doğduğu için tespiti halinde vergi ziyayı cezasının kesilmesi gerekir.

## **E- DAMGA VERGİSİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI**

### **1- Damga Vergisinin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğuran Olay**

Damga vergisi, gerçekleştirilen hukuki işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve kağıt diye tabir edilen belgeler üzerinden alınan bir vergidir. Bu vergi, düzenlenen belgenin özel hukuk ilişkilerine göre düzenlenmesi nedeniyle alınmaktadır.<sup>152</sup> Damga vergisinin konusu, Kanunun ekinde bulunan (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardır. Söz konusu tabloda özetle akıtlarla ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar ve makbuzlar bulunmaktadır. Kağıtların vergiye tabi olabilmesi için Türkiye sınırları içerisinde düzenlenmesi gerekir.

Ancak yabancı memleketlerle Türkiye deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir surette hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulacaktır. Yine vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların

---

<sup>152</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.561.

yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabidir.

Damga vergisinin mükellefi, kanunda belirtilmiş kağıtları imzalayanlardır. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ilişkin kağıtların vergisini kişiler ödeyecektir.

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı ve aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olur. Poliçe veya emre yazılı ticari senetlerin sadece tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulacaktır. Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit veya işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden alınır. Düzenlenen akit ve işleme sonradan üçüncü şahısların katılması söz konusu ise, bunların taraf olacakları akit ve işlemler ayrıca vergilendirilecektir. Kağıtlarda imza sayısının birden fazla olması, vergi tutarını etkilemez.

## 2- Damga Vergisinde Vergi Ziyat

DVK<sup>153</sup>'nin 30 uncu maddesinde “Vergi Usul Kanununun Damga Resmine ilişkin hükümleri Damga Vergisi hakkında da uygulanır.” denilmek suretiyle Vergi Usul Kanununa atıfta bulunulmuştur. Damga vergisi çok çeşitli evraklar üzerinde alınmakta ve esas itibariye makbuz karşılığı ödenmektedir.

VUK 334 üncü maddesinde ise “Damga Vergisi ve Damga Resmî uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar.” denilmektedir.

**Örneğin,** GVK'nın 94 üncü maddesi hükmü uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri iratlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.(GVK md. 98)

---

<sup>153</sup> Damga Vergisi Kanunu.

Bu itibarla ücretlerden yada hak edişler üzerinden iş veren tarafından kesilen damga vergisinin ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar vergi dairesine beyan edilerek aynı süre içinde ödenmesi gerekir. Damga vergisinin, sorumlu tarafından süresinde tahakkuk ettirilmediğinin yada eksik tahakkuk ettirildiğinin tespit edilmesi halinde sorumlu adına 1 kat vergi ziyai cezası kesilir.

### **3- Vergi ve Cezadan Dolayı Sorumluluk**

Kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden yada noksan ödenmesinden dolayı ortaya çıkacak vergi ziyai ve buna bağlı cezalardan kağıtları ibraz edenler sorumlu olacaktır. Ancak kağıdı ibraz eden şahıs ödediği vergi ve cezadan dolayı asıl mükellefe rücu edebilir. Verginin ödenmemesinden yada eksik ödenmesinden kaynaklanan vergi ve cezalardan, kağıtları imza edenler de sorumlu olacaktır. Hiç ödenmeyen yada eksik ödenen vergilerden resmi daire ve noterler müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ancak bunların asıl mükellefe rücu hakları vardır.(DVK md.24) Cezalardan ise sadece resmi daire ve noterler sorumludur. Şöyle ki, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen damga vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir. (VUK md. 355)

Damga vergisinin beyanname verilmek suretiyle ödeneceği hallerde beyannamenin süresinde verilmemesine ilişkin usulsüzlükler mükellef grupları sütununun 3 üncü sırasına göre cezalandırılır.

Damga Vergisi Kanunu Ek Madde 2 de, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların vergiden müstesna olduğu belirtildikten sonra; döviz kazandırıcı faaliyetin kısmen yada tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ilişkin damga vergisinin VUK hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile alınacağı belirtilmiştir.

## **F- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI**

### **1- Verginin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğran Olay**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanuna göre ÖTV<sup>154</sup> nin konusu, kanuna bağlı I, II, III ve IV numaralı listede belirtilen malların teslimi, ithali veya ilk iktisabıdır. Listelerde petrol ürünleri, motorlu kara, deniz ve hava taşıtları, tütün ve alkollü içecekler ile lüks tüketim malları ve elektronik eşyalar mevcuttur. Yine I, III, IV sayılı listedeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların müzayede yoluyla satışı vergiye tabidir. ÖTV de vergiyi doğuran olay malın teslimi, ilk iktisabı yada ithalidir. Verginin mükellefleri ise listedeki malları imal, inşa ve ithal edenler ile bu malları müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

### **2- Müteselsil Sorumluluk Çerçevesinde ÖTV de Vergi Ziyai**

İthal edilen ham petrolün ithalini gerçekleştirenlerle birlikte ilgili rafineri şirketi, teslimden doğacak ÖTV den müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ayrıca kanununun 13/2.maddesi hükmüne göre, I sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve tarhiyata VUK'un 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

Örneğin boya imalatında kullanılan kimyasal solvent maddesinin boya imalatı yerine benzine karıştırılarak satılması, yada dökme mutfak gazının otogaz olarak satılması halinde, bu malların amacı dışında kullanılması durumunda ÖTV oranının yüksek olması nedeniyle ÖTV ziyana sebebiyet verilmiş olduğundan VUK'un 344 üncü maddesine göre bir kat vergi ziyai cezası kesilir.

II sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymamak suretiyle verginin

---

<sup>154</sup> 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Ancak yukarıdaki kişiler, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptir.

ÖTV mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunmaktadır. Vergi beyan verme süresi içinde ödenmelidir. Vergilendirme dönemi I sayılı listedeki mallar için her ayın ilk 15 inci günü, II, III ve IV sayılı listedeki mallar için birer aylık dönemlerdir. Beyanname, I sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilmelidir. Beyannamenin sorumlularca süresinde verilmemesi, verilen beyanlarda ÖTV matrahının eksik yada yanlış gösterilmiş olması halinde vergi ziyasına sebebiyet verilmiş olunur. Dolayısıyla meydana gelen vergi ziyayı ile ilgili olarak VUK 344 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

## **G- HARÇLARDA VERGİ ZİYAI CEZASI**

Harçlar Kanununun 63 üncü maddesinde, tapu kadastro harcının vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş bulunan değerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağı açıklanmıştır. Ayrıca “kayıtlı değer” ve “emlak vergisi değeri” deyiminin vergi değerini ifade ettiği belirtilmiştir. Örneğin vergi değeri 100.000 YTL olan bir gayrimenkul, 25.000 YTL`ye intikal etmiş gösterilmiş ise vergi değeri dikkate alınır. Bu halde tapu kadastro harcı vergi değeri üzerinden hesaplanacaktır.

Mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesaplanmasında vergi değerinin dikkate alınacağı kanunda belirtilmiştir. Aradaki farka isabet eden harç, VUK hükümlerine göre hesaplanacak vergi ziyayı cezası ile birlikte ve %25 oranında uygulanarak ikmalen tarh edilecektir.

## **H- GİDER VERGİLERİNDE VERGİ ZİYAI CEZASI**

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun unda sayılan vergiler ( Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi) beyana tabi olup, vergilerin tahakkuk ettirilmemesi yada geç tahakkuk ettirilmesi halinde genel hükümlere göre vergi ziyai cezası uygulanır.

## **I- MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNDE VERGİ ZİYAI**

### **1- Verginin Konusu, Mükellefleri ve Vergiyi Doğran Olay**

197 sayılı MTVK<sup>155</sup> nun 1 inci maddesine göre, kanunun 5 ve 6 ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan motorlu taşıtlar üzerinden alınan bir tür servet vergisidir. Vergiyi doğuran olay tarifelerde belirtilen araçların trafik şube veya bürolarına, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne, liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmesi halinde gerçekleşecektir. Verginin mükellefleri ise trafik, liman, belediye ve sivil hava taşıtları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.

MTV de mükellefiyet, ilgili kurumların sicillerine taşıtların kayıt ve tescili ile başlayacaktır.(MTVK md.7) Mükellefiyetin kalkması ise motorlu taşıt kaydının ilgili sicilden silinmesi ile sona erer.(MTVK md.8)

Tarifeler, aracın cinsine, yaşına, silindir hacmine, motor gücüne, oturma yerine, azami kalkış ağırlığına göre derecelendirilmiştir. Ödenecek MTV tutarı da tarifede belirtilen kriterlere göre değişmektedir.

### **2- Verginin Tarh, Tebliği, Ödenmesi**

Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ

---

<sup>155</sup> 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.

edilmiş sayılır. Motorlu taşıtlar vergisi her yıl ocak ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir.(MTVK md.9)

Yıl içinde taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, azami toplam ağırlığı, motor gücü birimi (BG.) ve azami kalkış ağırlığı gibi unsurlarından her hangi birisinde, verginin artırılması veya azaltılmasını gerektiren bir değişiklik olduğu takdirde, bu değişiklik takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır ve vergi, yeni duruma göre ödenir.(MTVK md.11)

### **3- Bildirim, Sorumluluk ve Vergi Ziyat**

Sicil memurları, kayıt ve tescil ettikleri araçları, araçların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecbur tutulmuştur.

Mükellefler de, adlarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, niteliklerini ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Bu mecburiyetlere riayet etmeyenler hakkında VUK'un 352 nci maddesine bağlı usulsüzlük cezalarına ait cetvelin sırasına göre ceza kesilir. (MTVK md.13)

Trafik siciline kayıtlı olmayan bir aracın trafiğe çıkması yasaktır. Ancak mükellef plakasız yada sahte plaka ile trafiğe çıkabilir. Bu halde trafiğe çıktığının tespit edilme tarihinden itibaren, vergi mükellefiyetinin başladığı kabul edilmelidir.<sup>156</sup>

Örneğin bir şahıs iki yıl süre ile kayıt ve tescil yapmadan trafiğe çıkmış ise bu süre içerisinde ödemesi gereken MTV'yi ödemiş olur ve vergi ziyat meydana gelmiş sayılmalıdır. Araç üzerinde yapılan değişiklikleri bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirmeyen mükellefler de vergi ziyatına neden olabilir. Örneğin silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup> olan binek otomobilin motoru, değiştirilerek (CHANGE) 2000 cm<sup>3</sup> yapıldığı

---

<sup>156</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.658.



zaman ödenecek vergi miktarında artış olacaktır. Ancak araçta yapılan değişiklik, zamanında (araç muayenesine kadar) yada hiç bildirilmediği için vergi ziyayı meydana geldiği halde kanunda buna ilişkin her hangi bir düzenleme bulunmadığından motorlu taşıtlar vergisinde vergi ziyayı cezası uygulanmamaktadır.

Noterler, trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve trafik cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemekle yükümlüdürler. Yukarıda sayılan görevliler, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak mükellefe rücu hakları vardır.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:**

### **VERGİ ZİYAI SUÇU VE CEZASINDAN KURTULMA YOLLARI**

#### **GENEL AÇIKLAMA**

Mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmeleri sonucu vergi suçu işlemleri ile işlenmiş bir suç ve buna bağlı bir ceza ilişkisi ortaya çıkar. Ancak belirli koşulların gerçekleşmesi halinde, hukuki yollarla mükellef lehine olarak cezanın tamamı veya bir kısmı ortadan kalkacaktır. Yani başlangıçta mükellef tarafından ihmali veya icrai bir biçimde işlenmiş olan bir suç, kanunda sayılan haller ile sona ermektedir ve cezası kısmen yada tamamen kalkmaktadır. VUK da düzenlenen ve failin fiilinden dolayı ortaya çıkan ceza ilişkisini sona erdiren haller; ölüm, af, terkin, yanılma, hata, cezalarda indirim, mücbir sebepler, zamanaşımı, pişmanlık ve uzlaşma olarak sayılabilir.

Aşağıda vergi ziyai suçunu işleyen bir mükellefe ait vergi ziyai cezasının VUK da sayılan bazı durumların gerçekleşmesi halinde, ortadan kalkma halleri açıklanacaktır.

## I- VERGİ ZİYAI CEZASINI ORTADAN KALDIRAN HALLER

### A- ÖLÜM

Ölüm gerçek kişilerin şahsiyetini sona erdiren hukuki bir olaydır. VUK 372 nci maddesinde “Ölüm halinde vergi cezası düşer” hükmü yer almaktadır. Mükelleflere ceza kesilmesi durumunda, mükellefin işlediği fiilin hukuka aykırı olduğu ve bir daha suç işlememesi gerektiğinin kendisine idari bir yaptırımla uygulanmasıdır. Ölen bir kişinin bir daha suç işlemesi mümkün olmadığına göre, kesilen yada kesilecek bir ceza ölen mükellefe uygulanmayacaktır. Anayasa da belirtildiği üzere ceza sorumluluğu şahsidir.

Ölüm halinde mükellef tarafından daha önce beyan edilen ve adına tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş vergilere ilişkin cezalar ortadan kalkar. Yine ölen mükellef adına ikmalen, re`sen ve idarece tarh edilmiş vergilere ilişkin cezalarda kalkar. Kalkacak cezalar vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası olabilir. Örneğin vergi incelemesine alınan bir mükellef, inceleme devam ederken ölürse; mükellef adına bulunacak matrah farkı için vergi ziyai cezası kesilemez. Ölen mükellefin mirası kabul etmiş mirasçıları, vergi aslından ve gecikme faizi ile gecikme zamlarından sorumludurlar. Ölüm olayı sadece vergi cezalarını ortadan kaldırır. Vergi borçları ise devam eder.

Ortaklık adına kesilecek vergi ziyai cezası için ortaklardan birinin ölümü halinde, ölen ortağın payı kadar ceza da düşer. Sermaye şirketleri açısından durumu değerlendirdiğimizde, vergi ziyai cezası tüzel kişilik adına kesileceği için ve ortakların vergi ziyai cezasından şahsi sorumluluğu olmadığından; ortaklardan birinin ölümü ceza ilişkisini ortadan kaldırmayacaktır.<sup>157</sup>

---

<sup>157</sup> Özyer Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2001, s.672.

## B- AF

Af, daha önceden işlenmiş bir suç ile ilgili olarak ortaya çıkan ceza ilişkisini ortadan kaldıran bir nedendir.<sup>158</sup> Vergi affi ise mükellef ve sorumluluktan doğan vergisel yükümlülüklerin yapılmaması yada gereği gibi yerine getirilmemesi sonucu ortaya çıkan ceza ilişkisinin, yasama organınca çıkarılacak bir kanunla kaldırılmasıdır. Vergi affi ile hiç bildirilmeyen yada eksik bildirilerek vergi ziyayı yaratan fiillere yöneliktir. Affa zamanında ödenmeyen vergi borçlarının cezasız olarak ödenmesi veya cezanın kısmen kaldırılması amaçlanır. Vergi affi ile devlet, vergi ve cezalardan tek taraflı olarak feragat etmektedir.<sup>159</sup> Affın şartları Devlet tarafından konur.

Vergi affi uygulaması siyasi, ekonomik, mali, idari nedenlerle olabilmektedir. Siyasi açıdan vergi afları hükümetlerin seçmenlerine şirin gözükme için başvurdukları bir politika aracıdır. Ekonomik açıdan ise kayıt dışı ekonominin kayda alınması ve mali açıdan devlete gelir sağlamak, idari açıdan vergi dairelerinin iş yükünün azaltılmasını sağlama amacı taşır.<sup>160</sup>

Mükellef ve sorumluların vergi ziyayı yaratan fiillerinden kaynaklanan suçlara verilecek vergi ziyayı cezası, af yasaları ile tamamen yada kısmen ortadan kaldırılabilir. Buna göre vergi ziyayı suçundan kurtulmanın diğer bir yolu da af yasalarından faydalanma olacaktır.

Af kanunları, mükelleflerin nasıl olsa af çıkar zihniyetiyle hareket etmelerine ve vergi bilincinin yerleşmesine mani olduğu için, hükümetlerde her 3-5 yılda bir vergi affi çıkarmak zorunda kalmaktadırlar.

Türkiye’de son on yılda çıkarılan vergi affi kanunları aşağıdaki gibidir.

-21.03.1992 tarih ve 3787 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun.

---

<sup>158</sup> Dönmez Recai, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557, Eskişehir, 1992, s.11.

<sup>159</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.139.

<sup>160</sup> Dönmez Recai, a.g.e., s.48-53.

-20.11.1996 tarih ve 4213 sayılı Kıymetli Maden ve Ziyet Eşyası Beyanı  
Hakkında Kanun ( Stok Affı )

-25.02.2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu

### **C- TERKİN**

Terkin, VUK 115 inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde, mükellefin vergi borçlarını ve buna bağlı cezaları ortadan kaldıran idari bir işlemdir. Söz konusu maddede; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden, varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının, Maliye Bakanlığı tarafından zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin edileceği yani silineceği belirtilmiştir.

Terkin uygulaması tahakkuk etmiş vergi borçları ve cezaları için uygulanabilir. Tahakkuk etmemiş ve hesap dönemi kapanmamış vergiler için terkin işlemi yapılamaz.<sup>161</sup>

Terkin uygulaması için öncelikle mükellefin gelir kaynaklarının doğal afete maruz kalması gerekir. Doğal afet nedeniyle de varlığın en az üçte biri kaybedilmelidir. Ayrıca terkin edilecek vergi borçları ve cezaları ile doğal afetin zarar verdiği gelir kaynağı arasında bir nedensellik olmalıdır. Zirai faaliyetle uğraşan mükelleflerin mahsullerinin en az üçte birini doğal afetler nedeniyle kaybetmesi halinde, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları silinecektir.

Örneğin bir gelir vergisi mükellefinin işyerinin yanması sonucu varlığının %50 sini kaybettiği bir olayda, 2004 yılı ile ilgili olarak kendisi adına tahakkuk etmiş gelir vergisi, buna bağlı gecikme faizi ve vergi ziyai cezası gibi cezalar, mükellefin terkin beyanı ile başvurusu üzerine silinecektir. Açıklandığı üzere zor duruma düşmüş bir mükellefi daha da zor duruma düşürmemek için yapılan terkin işlemi, vergi ziyai suçuna ilişkin ceza dahil yükümlünün tüm vergi cezalarını ortadan kaldırmaktadır.

### **D- CEZALARDA İNDİRİM**

---

<sup>161</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.147.

Mükelleflerin vergi suçlarından dolayı cezaya muhatap kalmaları halinde, kanunda aranan şartların yerine getirilmesi şartıyla, kendilerine kesilen cezanın belirli bir tutarda indirilmesi mümkün olmaktadır. Bu müessese cezalarda indirimdir ve VUK 376 ncı maddesinde yer almaktadır. Buna göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını 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 cezaları belirli oranda indirilecektir.

Bu madde hükmünden yararlanmak serbesttir. Maddenin getiriliş nedeni vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilafların azaltılmasını sağlamak ve dava süreci başlatılmadan kamu alacağının bir an önce tahsilini sağlamaktır. Mükellefin 376 ncı madde hükmünden yararlanabilmesi için öncelikle indirimden yararlanmak istediğini ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içinde vergi dairesine bildirmelidir. Ayrıca vergi aslını ve indirimde sonra kalan ceza tutarını dava açmadan, vadesinde öderse; vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri; usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarında ise üçte biri indirilir.

Örneğin bir mükellef 2004 yılı ticari kazancını eksik beyan etmiş ve kendisi adına re'sen tarh edilen 15.000 YTL gelir vergisi ve 15.000 YTL vergi ziyayı cezası için VUK 376 ncı madde hükümlerinden yararlanmak istediğini vergi dairesine bildirmiştir. Mükellefin madde hükmünden ilk defa yararlandığı varsayılırsa vergi ziyayı cezasının yarısı indirilecek ve mükellef; 15.000 YTL vergi aslını ve 7.500 YTL indirilmiş vergi ziyayı cezasını vadesinde ödeyerek indirimden faydalanabilecektir. Vergi ziyayı suçuna ilişkin yapılacak 1/2 indirimden, mükellef suçu ilk işlediği zaman bir kez yararlanabilir. Bu suçun birinci defadan sonra tekrar işlenmesi halinde süreye bağlı olmaksızın indirimden yararlanma oranı 1/3 olacaktır.

Yukarıda da bahsedildiği üzere vergi ziyayı cezasında yapılacak 1/2 oranında indirimden mükellef, tüm vergi mükellefiyeti boyunca yalnızca bir kez yararlanabilir. Bu indirim her vergi türü için ayrı ayrı olmaz. Örneğin KDV den dolayı kesilen vergi ziyayı cezasında 1/2 indirimden yararlanan mükellef, daha sonraki bir tarihte gelir vergisi

için kendisine yine vergi ziyai cezası kesilirse indirim oranı 1/3 olacaktır. Aynı anda birden fazla vergi için vergi ziyai cezası kesilmiş ise her vergi türü için 1/2 oranında indirimden faydalanabilir. Örneğin inceleme sonucu hem KDV hem de gelir vergisi için mükellefe vergi ziyai cezası kesilmiş ise iki vergi türü içinde 1/2 indirim yapılır. Başka bir örnekle, 2003 ve 2004 yılları incelemeye alınan ve daha önce indirimden yararlanmayan mükellefe kesilen vergi ziyai cezasında, her iki yıl içinde 1/2 indirim oranı uygulanabilir. Ancak farklı zamanlarda ve farklı vergi türleri için 1/2 indirim oranı ayrı ayrı yararlanılan bir hak olmayıp, tüm mükellefiyet boyunca bir kez yararlanılabilir.<sup>162</sup>

Mükellef vergi ve ceza miktarı için uzlaşmaya başvurmuş ise bu halde cezalarda indirimden faydalanamaz. Yani mükellefin hem uzlaşmadan hem de cezalarda indirimden aynı anda faydalanması mümkün değildir. Nitekim VUK Ek Madde 9'a göre, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında 376 ncı madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, ceza muhatabı, uzlaşma tutanağını imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan ederse 376 ncı maddenin uygulanmasını isteme hakkı bulunmaktadır. Mükellef tarafından uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın imzalanmasından sonra, VUK 376 ncı madde hükmünden mükellefin yararlanmasının mümkün olmadığına dair Danıştay kararı mevcuttur.<sup>163</sup>

Mükellef ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi ziyai cezasını süresinde ödemez veya dava konusu yaparsa cezalarda indirimden yararlanması mümkün olmayacaktır.

## **E- CEZA KESMEDE ZAMANAŞIMI**

Vergi hukukunda zamanaşımı, kanunda belirtilmiş belirli bir sürenin tamamlanması ile idarenin vergi tarh etme yetkisinin kalkması ve varsa suçtan dolayı mükellefe ceza kesilememesidir. Zamanaşımı süresinin dolması ile idare, belirli bir

---

<sup>162</sup> Kızılot Şükrü, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara 2000, s.160-162.

<sup>163</sup> Dan. 3. D., 26.03.1996, E: 1995/909, K: 1996/955: Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın imzalanmasından sonra, VUK'nun 376 ncı maddesinde öngörülen ceza indiriminden yararlanılamayacağı hk.

dönemi ilgilendiren kazanç getirici faaliyete ilişkin olarak tarhiyat yapamamakta; öte yandan belirli bir takvim yılında işlenmiş bir vergi suçuna ceza kesilememektedir.

Vergilerde zamanaşımı, vergi tebliğ zamanaşımı ve vergi tahsil zamanaşımı olmak üzere iki şekildedir. Tebliğ zamanaşımı kavramı yerine bazı kaynaklarda tarh zamanaşımı kavramı da kullanılmaktadır. Tarh zamanaşımının kullanılmamasının nedeni zamanaşımına uğramış bir verginin tarh edilememesine dayanır. Vergi idare tarafından zamanında tarh edilmekle birlikte süresinde mükellefe tebliğ edilmez ise verginin zamanaşımına uğraması mümkündür. Dolayısıyla verginin zamanaşımına uğraması durumu tebliğin geç yapılması yada yapılmamasından kaynaklanır.<sup>164</sup>

Cezalarda ise ceza kesme zamanaşımı ve ceza tahsil zamanaşımı bulunmaktadır.

Ceza kesmede zamanaşımı süreleri suçlar itibariyle farklı süreler olarak belirlenmiştir. Vergi ziyai suçunda, zamanaşımı cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıldır. Örnek olarak, 2004 takvim yılında kanunen kabul edilmeyen giderleri indirim konusu yaparak dönem kazancını azaltan mükellef, vergi ziyasına sebebiyet vermiş olsun. Mükellef hakkında vergi ziyai suçu nedeniyle en geç 31.12.2009 tarihine kadar matrah farkı re`sen tarh edilmeli; dolayısıyla ceza kesilmeli ve kendisine ceza ihbarnamesi tebliğ edilmelidir. Bu durumda mükellefe örneğin 2010 yılında ceza kesilemeyecektir. Çünkü idarenin ceza kesmede zamanaşımı süresi geçmiştir.

Özel hesap dönemi kullanan mükellefler için vergi ziyai cezası kesmede zamanaşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden itibaren başlayacaktır. Örneğin özel hesap dönemi olarak 1 Ağustos-30 Temmuz dönemini kullanan mükellefin 2005 yılı ticari faaliyetine ilişkin olarak idare tarafından tarhedilecek vergi ve ceza kesme için zamanaşımı süresi, 1 Ocak 2006 da başlayacak ve 31 Aralık 2010 yılında tamamlanacaktır.

## **F- CEZADAN VAZGEÇME (En Az Ceza Haddi)**

---

<sup>164</sup> Aslan İ.Yılmaz-Şenyüz Doğan- Ergün Mevci, **İşletme Hukuku**, Gözden Geçirilmiş II.Baskı, Ekin Kitabevi, 2005, s.483.



Mükellefleri vergi kanunlarına uygun davranmaya yöneltmek, kanunların doğru bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve vergi kaybını önlemek amacıyla uygulanan cezalar; kanunlarda yer alan müeyyidelerle suç işlenmesini önleyici ve caydırıcı nitelik kazanır. Mükelleflere kesilecek cezaların yukarıda da bahsedildiği üzere caydırıcı, önleyici, tahsil edilebilir ve idare açısından iktisadi olabilmesi için kesilecek cezanın alt sınırı VUK da belirlenmiştir.(VUK md. 343)

İdare tarafından damga vergisi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları tutarı, her bir evrak için (01.01.2005 den itibaren) 5,50 YTL den az olamayacaktır. Diğer vergilerde her vergi için (01.01.2005 den itibaren) 11,80 YTL den az olamaz. Buna göre yukarıdaki tutarlardan daha az tutarda hesaplanan cezalar uygulanmayacaktır. Örneğin mükellefin fiili ile neden olduğu vergi ziyayı ile ilgili olarak 11,80 YTL den daha az tutarda hesaplanan vergi ziyası cezası kesilemez. Yine VUK mük. mad.115 de ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 01.01.2005 den itibaren 13 YTL yi aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebileceği açıklanmıştır.

Bütün bu sınırlamaların nedeni idarenin katlanacağı masrafların, cezanın uygulanması ile elde edilecek menfaatten fazla olması, belli tutarın altında kalan cezaların takibinin ve tahsilinin ekonomik olmaması ve mükellef açısından cezanın miktarının caydırıcı, önleyici olmamasıdır.<sup>165</sup>

## **G- DAVA AÇMA**

Birel idari işlemler ile idare, belli kişiler için hukuki durum yaratır, değiştirir yada kaldırır. İdari işlemlerin diğer adı idari kararlardır. Vergi idaresinin vergiyi tarh ve tahakkuk etme ve ceza kesme işlemleri, idari kararlara örnek olarak gösterilebilir. İdari kararların bir özelliği de yargısal denetime tabi olmasıdır. Hukuk devleti ilkesi gereğince idari kararların tümü bazı istisnalar dışında yargının denetimine tabi olacaktır.<sup>166</sup> İdari karar olarak vergi idaresince mükelleflere ve vergi sorumlularına

---

<sup>165</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.152.

<sup>166</sup> Günday Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, 6. Aynı Bası, Ankara 2002, s.111-114.

uygulanen tarh, tebliğ, tahakkuk ve ceza kesme işlemleri ilgilileri tarafından dava konusu yapılabilir.

VUK 377 nci maddesi ile mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara, yani vergi idaresinin tek yanlı ve icrai kararlarına karşı vergi mahkemesi nezdinde dava açmaları mümkündür. Yine vergi dairesi, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açabilir. Belediye adına dava açma yetkisi ise gelir müdürüne veya hesap işleri müdürüne yada o görevi yapana aittir.

Mükelleflerin ve ceza muhataplarının, vergi mahkemesinde dava açabilmeleri için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekir. Tarh edilen vergiden ve kesilen cezadan ilgili kişi ancak durumun kendisine tebliğ edilmesi ile haberdar olacaktır. Dolayısıyla tebliğ işlemi yapılmadıkça dava açma mümkün olmaz.<sup>167</sup> Ayrıca mükellefler kendi beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak vergi hatasının bulunması halinde veya ihtirazi kayıtla beyan ettikleri matrah ve matrah üzerinden hesaplanan vergiye karşı her zaman dava açabilirler.

Açılan davalara bakmakla görevli mahkeme, vergi mahkemeleridir. 2576 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinde vergi mahkemelerinin görevleri sayılmıştır. Söz konusu maddeye göre vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, 6183 sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, diğer kanunlarla verilen işleri çözümleyecektir. Vergi mahkemelerinin yargılama yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari dava, ilgili vergi mahkemesi başkanlığına hitaben yazılmış imzalı dilekçe ile açılır. Tarhiyatlara karşı vergi mahkemelerine dava açma süresi 30 gündür. 30 günlük süre tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin tarihini izleyen

---

<sup>167</sup> Özyer Mehmet Ali, a.g.e., s.723.

günden itibaren başlar. Vergi uyuşmazlıklarında yetkili mahkeme, uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.

Mükellefler kanuna aykırı eylemleri sonucu kendilerine vergi dairesince tarh ve tebliğ edilen verginin veya vergi cezasının haksız olduğunu, yapılan idari işlemde sakatlık olduğunu iddia ederler ise idari işleme karşı dava açacaklardır. Açacakları davalar iptal davası yada tam yargı davası olabilir. Vergi ziyayı suçunda mükelleflere ve vergi sorumlularına tarh edilecek vergi ve cezalar için mükellefler dava açma yolunu da kullanabilirler. Böylece açacakları vergi davası ile ve mahkeme tarafından belirli nedenlerle haklı buldukları takdirde tarh edilen vergi ve kesilen cezadan kurtulmuş olacaklardır. Örneğin vergi incelemesi sonucu mükellefin bazı mal alış belgelerinin sahte olduğu gerekçesi ile indirdiği katma değer vergileri reddedilen ve kendisine üç kat vergi ziyayı cezası kesilen mükellef, alışlarının sahte olmadığını ve alışlarını banka dekontu ile ispat edebileceğini iddia ederek vergi mahkemesine iptal davası açabilir. Mahkeme, idarenin işleminin hukuka aykırı olduğunu, yapılan idari işlemde sakatlık bulunduğu gerekçesi ile davayı mükellef lehinde sonuçlandırdığını düşünelim. Bu halde idare, ya mahkeme kararına uymak zorundadır yada mahkemenin kararını Danıştay da temyiz etmelidir. Ancak vergi daireleri Maliye Bakanlığının muvafakatını almadan mahkeme kararları aleyhine Danıştay temyiz yoluna gidemezler.

## **H- PİŞMANLIK VE ISLAH**

Pişmanlık ve ıslah kurumu, mükellefler ile idare arasında oluşabilecek uyuşmazlıkları idari aşamada çözümlenmesini amaçlayan bir müessesedir. Bu müesseseden yararlanılması halinde işlenmiş ve tamamlanmış bir vergi suçu cezalandırılmaz hale gelir. Pişmanlık hali mükellefin işlediği kanuna aykırı fiilden dolayı psikolojik durumunu yansıtır. Islah ise işlediği suçtan pişman olan mükellefin kendiliğinden durumunu ilgili makama bildirmesinden sonra hiç vermediği beyannamelerini vermesini veya eksik yada yanlış verdiği beyanlarını tamamlanmasını,

düzeltilerek, ödeme süresi geçmiş vergilerini pişmanlık zammı ile ödemesini ifade eder.<sup>168</sup>

Beyana dayalı vergi sisteminde mükelleflerin beyanlarının ne derecede gerçeği yansıttığının tespiti, en iyi biçimde vergi incelemeleri ile mümkün olmaktadır. Ancak vergi inceleme oranının düşük olduğu ülkemizde vergi suçlarının tespit edilmesi ve ortaya çıkarılması idare açısından çeşitli nedenlerle güçlük arz etmektedir. İdare tarafından tespit edilmesi güç olan ve vergi ziyayı sonuçlu kanuna aykırı fiillerin, pişmanlık ile mükelleflerce kendiliğinden haber verilmesi hem idarenin iş yükünü azaltacak hem de vergi alacağını ihtilafsız olarak tahsil yoluna gidecektir. Diğer yandan kanuni yükümlülüğünü yerine getirmeyerek suç işleyen ve pişman olan iyi niyetli mükellefler kanunda belirtilen şartlara uyarak cezadan kurtulmuş olacaktır.

Uyuşmazlıklar vergilendirme işleminin her aşamasında ortaya çıkabilir. Uyuşmazlıkların bir nedeni de idare tarafından mükellefe ceza kesme işleminin uygulanmasıdır. Kesilen cezaların miktarı büyüdükçe dava konusu yapılmakta ve idare aleyhine sonuçlanabilmektedir. İşte, pişmanlık ve ıslah, işlenmiş bir vergi suçunun idare tarafından tespitinden önce, yükümlü tarafından kendiliğinden ilgili makamlara dilekçe ile durumun haber verilmesi sonucu, mükellefe ceza verilmemesi halidir. Yani işlenmiş bir suçtan dolayı mükellefe artık ceza verilemez ve ceza ortadan kalkar.

Pişmanlık, vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi kaybına neden olan suçlunun kendi iradesi ile pişmanlık hükümlerinden faydalanarak vergi kaybını ortadan kaldırması ve kendisine ceza kesilmemesi durumudur. Özetle bu kurumun amacı, Kanunun sert hükümleri karşısında mükellefleri zor durumda bırakmamak, mükellefleri idareye yakın tutmak, vergiye karşı direnci kırmaktır.<sup>169</sup>

VUK 371 inci maddesi, beyan esasına dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren (360 ıncı maddede yazılı iştirak şeklinde yapılanlar dahil) kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere belirli şartlarla vergi ziyayı suçuna ilişkin ceza kesilmeyeceği şeklindedir.

Pişmanlık hükmünden faydalanmak için öncelikle vergi türünün beyan esasına tabi vergilerden olması gerekir. Örneğin gelir, kurumlar, KDV, veraset ve intikal vergisi

---

<sup>168</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.152-153.

<sup>169</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.167-168.

vs. gibi vergiler yönünden pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkündür. Ancak beyana dayalı vergilerden olan emlak vergisi için pişmanlık hükmünden yararlanılamayacağı VUK 371 inci maddesinde açıkça belirtilmiştir.

Vergi ziyasına bağlı suçlara ilişkin cezalar, pişmanlık ile ortadan kalkmaktadır. Pişmanlık ile işlenmiş sayılmayan suç vergi ziyası suçudur. Buna göre pişmanlık ile cezası etkilenmeyen genel ve özel usulsüzlük suçlarıdır.<sup>170</sup> Pişmanlık ile ortadan kalkan yalnızca vergi ziyası suçudur. Yani vergi ziyası meydana gelmemiş sayılmaktadır. Burada mükellef tarafından işlenen fiil ortadan kalkmaz. Pişmanlık bildirimini ile sadece vergi ziyası unsuru kalkacağı için artık mükellefe ceza verilemeyecektir.<sup>171</sup>

Pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlanabilmek için suçu işleyen mükellefin uyması gerekli olan kurallar mevcuttur. Öncelikle mükellef vergi ziyası yaratan ve suç konusu olan fiilini kendiliğinden dilekçe ile haber vermelidir. Burada mükellef serbest iradesi ile hareket ederek, kendiliğinden dilekçe vermelidir. Mükelleften habersiz olarak ve üçüncü şahıslarca verilen dilekçeler pişmanlık talebini geçersiz kılar. İhbar yazılı veya sözlü olabilir. Ancak sözlü beyanlar mutlaka tutanağa geçirilmelidir. Buna göre mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi resmi bir makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen husus hakkında ihbarda bulunulmuş olması pişmanlıktan yararlanma şartını bozar. Ancak muhbirin dilekçesinin veya tutanağının resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.

Pişmanlıktan yararlanmanın diğer bir şartı pişmanlık dilekçesinin verilmesinden önceki bir tarihte mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlanılmaması yada dilekçede belirtilen konu ile ilgili olarak mükellefin takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması gerekir. Örneğin yalnızca kurumlar vergisi yönünden 2004 takvim yılının matrahı takdire sevk edilen mükellef, 2004 dönemine ait katma değer vergileri için pişmanlık talebinde bulunabilecektir.

Mükellef pişmanlık dilekçesini verdiği tarihten itibaren 15 gün içinde vermediği beyannamelerini vermesi veya eksik yada yanlış yapılan beyanlarını aynı süre içinde tamamlanması ve düzeltilmesi gerekmektedir.

---

<sup>170</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.155.

<sup>171</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.176.

Diğer yandan mükellef tarafından haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için pişmanlık zammı ile (6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında) birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerekir. Vadesi henüz gelmemiş vergiler için pişmanlık zammı hesaplanmayacaktır. Pişmanlıkla bildirilen vergi aslı ve pişmanlık zammı süresinde ödenmez ise yada eksik ödenirse, mükellef pişmanlıktan yararlanma hakkını kaybeder.

Yukarıda sayılan koşullara uyarak pişmanlık isteminde bulunan mükellefler hakkında neden oldukları vergi ziyayı ile ilgili olarak vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Ancak, Maliye Bakanlığı 280 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nin 1.1.2.bölümünde kendiliğinden verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyayı cezası oranının %50 olduğu, pişmanlık hükümlerinin ihlal edilmesi halinde de vergi ziyayı cezasının %50 oranında aranacağı belirtilerek VUK'un 344 üncü maddesinin uygulanmasına açıklık getirilmiştir. Dolayısıyla pişmanlık şartlarından herhangi birine uymayan mükellef, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanamaz ve %50 vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılır.

Konunun açıklığa kavuşturulması açısından, mükellefler tarafından verilen ek beyanname ve düzeltme beyannamelerinin tanımı adı geçen tebliğe göre aşağıdaki gibidir.

Ek Beyanname : Kanuni süresinde verilmeyen beyannameler, ( geç verilen ) kanuni süresinde verilmekle beraber noksan tahakkuk ettirilen verginin tamamlanmasına ilişkin olarak verilen beyannamelerdir.

Düzeltilme Beyannamesi: Kanuni süresinde verilen beyannameye istinaden haksız yere iadesine sebebiyet verilen vergiler için verilen beyannamelerdir.

## **I- UZLAŞMA**

Mükellefler ile idare arasında oluşan uyuşmazlıkları idari aşamada çözen diğer bir kurum uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma, mükellef ile idare arasında olabilecek ihtilafların yargı yoluna gidilmeden idari aşamada karşılıklı görüşülerek çözümlenmesini amaçlayan bir müessesedir. Vergi uyuşmazlıklarının büyük bir kısmı

uzlaşma ile çözümlenir. Mükellefler uzlaşma talebinde bulunarak uzlaşmaya konu olan vergi ve cezaların bir kısmından kurtulmuş olmaktadır. Dolayısıyla ortaya çıkan vergi ve cezalar mükellef açısından dava açılmadan, emek ve zaman kaybı olmaksızın idari aşamada çözüme kavuşturulmaktadır. Vergi idaresi açısından bakıldığında, vergi alacağı ve buna bağlı alacakların, dava aşamasına gidilmeden bir an önce tahsilinin sağlanması, emek, zaman kaybının asgariye indirilmesi amaçlanır.

Uzlaşma müessesesi VUK Ek madde 1 ve Ek madde 11 arasında düzenlenmiştir. Ayrıca uzlaşma müessesesi ile ilgili olarak 03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan “Uzlaşma Yönetmeliği” ve “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” bulunmaktadır.

Uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilir. Vergi tarh edilmeden ve ceza kesilmeden önce mükelleflerin başvurabileceği uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Vergi tarh edildikten ve ceza kesildikten sonra başvurulabilecek uzlaşma türü tarhiyat sonrası uzlaşmadır.<sup>172</sup> Bir başka deyişle vergi incelemesi sürdürülürken vergi salınmadan ve ceza kesilmeden, inceleme tutanağının imzalanmasına kadar mükellefin talebi üzerine gerçekleşen uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma gerçekleşmiş ise artık mükellef tutanak ile tespit edilen hususlara karşı dava açamaz. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemesine dayanılarak tutanak imzalanıncaya kadar talep edilir. Mükellefler isterlerse uzlaşma görüşmelerine meslek mensuplarından bir temsilci ile katılabilirler. Ancak meslek mensubu sadece görüşünü açıklayabilir. Tutanaklara ise imza atamazlar.

Mükellefler tarhiyat öncesi yada tarhiyat sonrası uzlaşmadan yalnızca birine başvurabilirler. Tarhiyat öncesi uzlaşma isteyen ve uzlaşmayan mükellefin, tarhiyat sonrası uzlaşma talep etmesi mümkün değildir. Ancak tarhiyat öncesi uzlaşma istemeyen mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talep etme hakkı mevcuttur. Uzlaşma gerçekleştiği zaman artık mükellefler dava yoluna gidemezler. Tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri vergi ve ceza tutarı yönünden bir miktar kısıtlaması söz konusu değildir. Ancak tarhiyat sonrası uzlaşma komisyonları için miktar kısıtlaması bulunmaktadır.<sup>173</sup>

---

<sup>172</sup> Şenyüz Doğan, a.g.e., s.164.

<sup>173</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.233.

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Yani mükellefler isterlerse bölünebilen matrah farkları için kısmi uzlaşma talep edebilirler. Uzlaşma talep edilmeyen matrah farkı kısmı için dava yoluna gitmek mümkündür. Ancak Uzlaşma Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde tarhiyat sonrası uzlaşma için kısmi uzlaşma talebinin mümkün olmadığı belirtilmiştir. Ancak Danıştay bir kararında yasayla getirilen kısmi uzlaşma olanağının, tarhiyat sonrası uzlaşmada yönetmelik ile ortadan kaldırılmasının, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan sınırlar içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğunu; bu nedenle tarhiyat sonrası uzlaşmada, kısmi uzlaşma talebinde bulunulamayacağı şeklinde düzenlemenin kanuna aykırılık oluşturduğu yönünde görüşü bulunmaktadır.<sup>174</sup>

Uzlaşmanın konusuna ikmalen, re`sen, idarece tarh edilen vergi, resim, harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek cezaları kapsar. Uzlaşma kapsamına mükellefin işlediği vergi ziyayı suçu nedeniyle kendisine ikmalen, re`sen ve idarece salınan vergi, resim, harçlar ve cezaları girmektedir. Yani uzlaşma için mutlaka vergi ziyayı suçu işlenmiş olmalıdır. Ancak mükellefler VUK`un 359 uncu maddesindeki fiillerle vergi ziyayına sebebiyet veriyse, mükellefe tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza için tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemez.

Mükelleflerin uzlaşma talep edebilmeleri için vergi ziyayının VUK Ek Md.1 de sayılan nedenlerden birinden kaynaklandığını ileri sürmeleri gerekir. Uzlaşma talep edilmesi ve uzlaşma yapılmasının nedenleri şunlardır. Vergi ziyayının, kanun hükümlerine mükellefin yeterince nüfuz edememesinden kaynaklanması, VUK 369 uncu maddede belirtilen yanılma halinden kaynaklanması, tarhiyatta vergi hatası yada maddi hatanın mevcut olması ve yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesidir.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır. Uzlaşma komisyonlarına verilen veya posta ile taahhütlü olarak gönderilen uzlaşma dilekçeleri üzerine sekreteryaya ön incelemede bulunur. Uzlaşma

---

<sup>174</sup> Dan. 4. D., 14.06.2000, E:1999/5635, K:2000/2810: Yasayla getirilmiş bulunan kısmi uzlaşma hakkının, yönetmelikle tarhiyat sonrası uzlaşmalar için uygulanamayacağı şeklinde bir düzenleme yapılmak suretiyle ortadan kaldırılmasının mümkün olmadığı hk.



talebinin usulüne uygun ve süresinde yapıp yapılmadığı araştırılır. Danıştay bir kararında uzlaşma talebi dilekçesini adi postayla gönderen davacının, dilekçenin idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması sonucunda, uzlaşma başvurusunun süresinde bulunmadığı, bu nedenle uzlaşma komisyonunun uzlaşma isteminin reddine ilişkin kararında Kanun'a aykırılık görülmediği yönünde vergi mahkemesi kararını onamıştır.<sup>175</sup>

Uzlaşma görüşmeleri uzlaşma komisyonlarında gerçekleştirilir. Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, mükellefin bilinen en son adresine uzlaşmaya davet yazısının tebliğ edilememesi veya yazıda bildirilen yer ve tarihte uzlaşma davetine uyulmaması hallerinde uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde de uzlaşma sağlanamamış sayılır.

Uzlaşmanın vaki olmaması durumu ise komisyon teklifinin mükellefçe kabul edilmediği durumdur. Uzlaşma vaki olmamış ise komisyonun nihai teklifi tutanağa yazılır. Ancak mükellef, dava açma süresinin son günü akşamına kadar komisyonun nihai teklifini kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde bu tarih itibariyle uzlaşma vaki olmuş sayılır. Uzlaşma vaki olmuş ise mükellef, uzlaşmaya varılan vergi ve bu vergiye göre düzeltilen cezaya karşı dava açamayacaktır. Uzlaşma vaki olmaz veya temin edilemez ise mükellefin yeniden uzlaşma talep etme hakkı yoktur. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarhedilen vergiye veya kesilen cezaya karşı, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma

---

<sup>175</sup> Dan. 3. D., 04.05.2000, E:1998/4552, K:2000/1763: Adi posta ile gönderilen dilekçelerin idareye varış tarihinin başvuru tarihi olarak dikkate alınması gerektiğinden, uzlaşma komisyonunun istemi, süre nedeniyle reddetmesinde yasalara aykırılık bulunmadığı hk.

müddeti sona ermiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzayacaktır.

Uzlaşma sağlanmış ise uzlaşmaya konu vergi ve cezalar tutanakla tespit edilir ve ilgililer tarafından imzalanır. Tutanakla tespit olunan hususlara mükellefler hiçbir şekilde dava açamaz ve şikayette bulunamaz. Ayrıca mükellefler uzlaşılan vergiye ilişkin ceza hakkında, ayrıca cezalarda indirim talep edemezler. Uzlaşılan vergi aslı üzerinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için ayrıca gecikme faizi hesaplanır. Uzlaşılan vergilerin, uzlaşma tutanağının düzenlenmesinden önce ödenmesi halinde, gecikme faizi ödeme anına kadar hesaplanır. Bu durumda uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar hesaplanmaz. Bu halde verginin normal vadesi ile ödendiği tarih arasında geçen süre için gecikme faizi hesaplanır.<sup>176</sup>

## **II-VERGİ ZİYAI SUÇUNU ORTADAN KALDIRAN HALLER**

### **A-YANILMA**

Mükellefler vergi uygulamaları ile ilgili olarak tereddüt haline düştükleri konularda yetkili makamlardan yazılı görüş isteyebilirler. Bazı hallerde de idarenin çıkarmış olduğu genel tebliğ, sirküler, mukteza vb. açıklamalara bakarak uygulamaya giderler. İşte yetkili makamların mükellefi yanlış bilgilendirmesi halinde yada yetkili makamların görüş ve kanaatlerini daha sonradan yapacakları açıklamalar ile değiştirmeleri halinde, mükellef yanıltılmış yani yanıltılmış olmaktadır. Başlangıçta kanuna uygun olan bir işlem, kanuna aykırı hale gelebilmekte ve işleme ceza uygulanması gündeme gelmektedir. VUK 369 uncu maddesi ile bu tür durumlarda mükellefe ceza kesilemeyeceği açıklanmıştır. Yargı organlarının içtihat değişikliğine gitmeleri halinde de mükellefe, kanuna aykırı hale gelen işlemi için ceza verilemez.

Örneğin çıkarılan bir tebliğ ile dönem kazancından indirilebilir gider işlemi; daha sonradan çıkarılan tebliğ ile kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılabilir. Bu durumda ilgili yılda dönem kazancı azaltan bu işlem için örneğin vergi ziyai cezası kesilemez. Çünkü ilk tebliğe göre işlem yapan mükellef, yetkili makamın görüş

---

<sup>176</sup> Kızılot Şükrü, a.g.e., s.261.

değiştirmesi sonucu yanıtılmıştır. Danıştay, bir kararında yatırım indiriminden yararlanma koşuları bakımından DPT<sup>177</sup> nin görüş ve kanaatini değiştirmesi nedeniyle, inceleme sonucu tespit edilen matrah farkı için ceza kesilemeyeceğine ilişkin kararı bulunmaktadır.<sup>178</sup> Yanılma hali ile ilgili olarak mükellefe kesilemeyecek cezalar vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezalarıdır. Vergi aslı, gecikme faizi veya gecikme zammı ise yanılma halinde ortadan kalkmayacaktır.

## **B- VERGİ CEZALARINDA YAPILAN HATALAR**

Vergilendirme işlemlerinde yapılan hatalar yüzünden haksız, fazla veya eksik vergi istenmesi yada alınması halinde vergi hatası gerçekleşir. Hatalar matrah hatası, vergi miktarında hata, verginin mükerrer olması, mükellefiyette hata şeklinde olabileceği gibi vergi cezasında yapılan hata şeklinde de olabilir. Vergi cezalarında yapılan hatalar, VUK 116 ncı madde hükümlerine göre düzeltileceği VUK 375 inci maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre vergi cezalarında yapılan hatalar VUK 116 ncı madde hükümlerine göre düzeltilecektir.

Cezayı ortadan kaldıran idari işleme düzeltme denir. Hatalar ilgili memurun veya st memurun durumu fark etmesi, teftiş sırasında, inceleme esnasında yada mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılacaktır. Vergi hatalarının dztilmesine ilgili vergi dairesi müdür karar verecektir.

Cezanın hesaplanmasında yapılan hatalar, vergi ziyayının hatalı bulunması, vergi ziyayı cezasının yanlış hesaplanması veya cezalandırma işleminin mükerrer olmasından kaynaklanabilir.<sup>179</sup> rneğin vergi incelemesi esnasında kazancın eksik beyanından kaynaklanan matrah farkı için meydana gelen vergi ziyayı ile ilgili olarak hesaplanacak cezanın; vergi dairesi tarafından yanlış hesaplanması halinde cezada hata olacaktır. Vergi ziyayı cezası hesaplanırken cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihin yanlış

---

<sup>177</sup> Devlet Planlama Teşkilatı.

<sup>178</sup> Dan. 3. D., 10.11.1992, E: 1991/320, K: 1992/3302: Vergi ziyayının, DPT. mteşarlığının yatırım indirimin uygulanması konusundaki görüşünü değiştirmiş olmasından kaynaklanmış bulunması sebebiyle vergi cezası kesilemeyeceği hk.

<sup>179</sup> şenyüz Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Gözden Geirilmif ve Genişletilmif 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003, s.144-145.

bir tarih olarak dikkate alınması halinde yine cezanın miktarı, eksik yada fazla hesaplanmış olacaktır. Vergi incelemesi sonucu mükellefin talebi üzerine uzlaşma tarihi alındığında, inceleme elemanı uzlaşma tarihi olarak vergi ziyayı cezasını kendi hesaplar. İnceleme elemanının cezayı hesaplarken vergi aslını yada uzlaşma tarihini yanlış alması halinde cezada hata ortaya çıkar. İşte bu gibi hallerle yapılan hatalar dolayısıyla mükellef adına kesilecek cezalar, ilgililerin durumu fark etmesi sonucu yada yapılan itiraz ile kalkar ve kesilmiş yanlış ceza miktarı düzeltilir veya geri alınır.

Yasal süreden sonra pişmanlık ile verilen beyannameye göre tahakkuk eden vergi üzerine kaçakçılık cezası kesilemeyeceği ve ceza uygulanmasında yapılan bu hatanın, VUK 375 inci madde hükmüne göre düzeltilmesi gerektiği hakkında Danıştay kararı bulunmaktadır.<sup>180</sup>

### **C- MÜCBİR SEBEPLER**

Mücbir sebep, VUK da tanımlanmamış, ancak hangi hallerin mücbir sebep hali sayılacağı örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Mücbir sebep, zorlayıcı neden, beklenmeyen durumdur. Kişinin iradesi dışında oluşan ve önceden kestirilemeyen, dolayısıyla mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmesine engel olan durumlar mücbir sebep halleridir. Mücbir sebep hallerine örnek olarak; ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin idaresi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması vb. haller sayılabilir. Sayılan bu hallerin ortak özelliği, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmesine engel olmasıdır.

Mücbir sebep hallerinden herhangi biri meydana geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilemeyeceği VUK 373 üncü maddesinde belirtilmiştir.

Mücbir sebep hali ile mükellef suç işlemiş olursa yada suç işlediği kabul edilirse, kendisine ceza uygulanmaması için mükellefin mücbir sebep halini ispat veya tevsik etmesi gerekir. Ancak deprem gibi birden çok kişiyi etkileyen bir durumun ispatına

---

<sup>180</sup> Dan. VDDGK., 28.04.1995, E: 1994/265, K: 1995/153: Yasal süresinden sonra da olsa, verilen beyanname üzerinden hesaplanan vergi dolayısıyla vergi cezası kesilmesinin, vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili düzenlemelere göre giderilmesi gereken hata olduğu hk.

gerek yoktur. Nitekim 17.08.1999 tarihinde meydana gelen deprem dolayısıyla ilgili illerde mücbir sebep hali ilan edilmiş ve mükelleflerin mücbir sebep hali sayılan süre içerisinde rastlayan beyannameleri vermek ve bu beyannamelere göre tahakkuk edecek vergileri ödemek zorunda olmadıkları VUK 277 sıra numaralı GT<sup>181</sup>'de belirtilmiştir.

Örneğin mükellef ağır hastalık sebebiyle gelir vergisi beyannamesini zamanında veremez ise normal şartlarda verginin geç tahakkuk etmesinden dolayı vergi ziyayı gerçekleştirir. Ancak mükellef ağır hastalık halini hastaneden alacağı rapor ile idareye ispat ederse mükellefe neden olduğu vergi ziyasından dolayı ceza kesilemeyecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kanuna aykırı bir fiil dolayısıyla mükellefe vergi cezası kesilmemesi için, suç fiilinin mücbir sebep yüzünden meydana gelmiş olmasının anlaşılması ve ispatlanmasıdır.

Çalındığı ileri sürülen mallara ilişkin olarak indirimi kabul edilmeyen katma değer vergisine uygulanan kaçakçılık cezasının kaldırılması için açılan bir davada, hırsızlık olayının mücbir sebep hali olarak kabul edilebilmesi için hukuken geçerli belgelerle kanıtlanması gerektiği yönünde Danıştay'ın kararı bulunmaktadır.<sup>182</sup> Danıştay başka bir kararında, mükellefin ihtilaf konusu döneme ilişkin defter ve belgelerinin yandığı hususunu itfaiye raporu ve mahkeme kararı ile ispat ettiği için, mücbir sebep halinin gerçekleştiği, dolayısıyla indirimlerin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyata ceza uygulanmayacağı yönünde görüş bildirmiştir.<sup>183</sup>

---

<sup>181</sup> Genel Tebliğ.

<sup>182</sup> Dan. 7. D., 05.11.2001, E:2000/7728, K:2001/3406: Hırsızlık olayı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinin 3. fıkrası kapsamında mücbir sebep olarak kabul edilmiş; 373. maddesinde de, kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiğinin malum olması veya tevsik ve ispat olunması halinde vergi cezası kesilemeyeceği hükme bağlanmış olup, bu bağlamda hırsızlık olayının mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için hukuken geçerli belgelerle kanıtlanması gerektiği hk.

<sup>183</sup> Dan. 11. D., 01.10.1997, E:1996/5683, K:1997/3149: Olayda yükümlünün ihtilaf konusu döneme ilişkin defter ve belgelerinin yandığı hususu itfaiye raporu ve mahkeme kararı ile ispat edilmiş olduğundan, bu haliyle mücbir sebebin varlığı nazara alındığında yükümlü adına kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması gerekirken onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmediği hk.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi suçları, mükellef yada vergi sorumlularının, vergi kanunlarında uyulması zorunlu olduğu belirtilen ödev ve yükümlülöklere aykırı olarak davranmaları sonucunda ortaya çıkan ve Devleti vergi kaybına uğratan yada kamu düzenini bozan veya her iki sonucu birlikte doğuran hukuka aykırı fiillerdir.

Vergi suçları değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır. Ancak genelde vergi suçları, idari vergi suçları ve adli vergi suçları olmak üzere iki gruba ayrılır. Çalışmanın konusunu oluşturan “vergi ziyai suçu” ise nitelik itibariyle idari vergi suçları kategorisine dahil olmaktadır.

Vergi ziyai suçu, 4369 Sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle tanımlanan ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan idari vergi suçu türüdür. VUK 344 üncü maddesinde değişiklik öncesi, kaçakçılık suçunun tarifi yer almaktaydı.

Vergi ziyai suçunun tanımına VUK'un 344 üncü maddesinde yer verilmiştir. Bu madde aynı zamanda vergi ziyai suçunun kanuni unsurunu oluşturmaktadır. Vergi ziyai suçunun tanımı; mükellef yada sorumlu tarafından VUK 341 inci maddesinde yazılı hallerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi şeklindedir.

Vergi ziyai halleri, mükellef yada sorumlu tarafından vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sonucunda, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesidir. Yine mükellef veya sorumlu tarafından, şahsi medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk etmesi yada verginin haksız yere geri verilmesi de vergi ziyai suçu olarak kabul edilir.

Vergi ziyai VUK'da tanımlanırken “ziyai” kelimesi yanlış kullanılmıştır. Kelime olarak “ziya”, ışık, aydınlık anlamındadır. Halbuki kanun koyucunun, ziya kelimesi ile ifade etmek istediği anlam kayıp, kaybolma, yok olmadır. Burada yanlış kelime kullanılması söz konusudur. Dolayısıyla vergi ziyai kavramının, geçtiği tüm vergi kanunlarında; “vergi ziyai” olarak değiştirilmesi kelime anlamı açısından yerinde olacaktır.

Vergi ziyai suçunun mükellef yada sorumlular tarafından işlenmesi durumu, kanunda tarifi yapılmış bazı hareketlerle (fiillerle) mümkün olmaktadır. Fiiller, vergi kanunlarına aykırı ve vergi ziyai yaratacak bir şekilde olumlu veya olumsuz nitelikte olabilir. Ancak suçun hareket unsurunu oluşturabilecek fiil ve yöntemlerin sınırsız sayıda oluşu, kanunda suçun hareket unsurlarının teker teker sayılmasını olanaksızlaştırmıştır. Ancak bu hareketlere örnek olacak şekilde, VUK'un 359 uncu maddesinde sayılan kaçakçılık fiilleri, kasıtlı olarak işlenebilen ve aynı zamanda vergi ziyai yaratabilecek nitelikte olan fiillerdir. Mükellef tarafından kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılmasında, vergi ziyainın gerçekleşmiş olması şartı aranmaz. Vergi ziyai olsun olmasın VUK 359 uncu maddesindeki fiiller yapıldıysa, kaçakçılık suçu işlenmiş sayılacaktır. Ayrıca kaçakçılık suçu, mutlaka kasten işlenebilen bir vergi suçudur ve cezası adli makamlarca verilir. Halbuki vergi ziyai suçunda mükellefin kasıtlı olarak vergi ziyaina neden olup olmadığının önemi bulunmamaktadır. Yani manevi unsuru oluşturan kast aranmaz. Vergi ziyai cezasını da vergi idaresi kesmektedir. Ancak mükellefe kaçakçılık suçu ile birlikte aynı zamanda vergi ziyai suçuna ilişkin ceza verilmesinde herhangi bir kanuni engel bulunmamaktadır.

Vergi ziyai suçu işleyenlere yukarıda da bahsedildiği üzere, vergi ziyai cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, VUK'un 112 nci maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Vergi ziyaina mükellef veya sorumlu tarafından, 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır. Kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için ise kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

Vergi ziyai cezasının gecikme faizine endeksli olarak hesaplanması, ceza miktarının belirsiz olması, cezanın mükellefler arasında eşitsizlik yaratması ve kasıtlı olarak vergi ziyai yaratılıp yaratılmadığının idare açısından önemsiz olması; başta mükellefler olmak üzere uygulamada vergi ziyai cezasına tepki oluşturmakta ve ceza uygulaması sıkça eleştirilmektedir. Ayrıca vergi ziyai cezasının Anayasaya aykırı olduğu düşüncesi de bulunmaktadır. Yine mükellef tarafından neden olunan vergi ziyai

tutarının rakam olarak derecelendirilmemesi, işlenen fiilin ağırlığıyla ve miktarı ile orantılı olarak ceza verilmesini engellemektedir. Taksitli vergilerde ceza hesaplanırken sadece ilk taksit süresinin dikkate alınarak cezanın hesaplanması, diğer bir eleştiri konusudur.

Vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında mükelleflerin aleyhine olan ve yukarıda da bahsedilen uygulama, vadeli olan vergilerde yaşanmaktadır. Taksitli olmayan yani defaten ödenen vergiler için gecikme faizi ve ceza hesaplanırken, verginin normal tarihi ile ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarih arasındaki süre dikkate alınmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere, tek taksitli vergiler için ceza hesaplanmasında bir problem yoktur. Ancak birden fazla taksitle ödenen vergilerde (Örneğin gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset intikal vergisi gibi) vergi ziyayı cezası hesaplanırken her taksit süresi ayrı ayrı dikkate alınmamaktadır. Yani verginin farklı tarihlerde ödenen taksitleri sanki tek taksitte ödeniyor gibi sadece ilk taksit süresi dikkate alınarak vergi ziyayı cezası hesaplanmaktadır. Nitekim Maliye Bakanlığı yayımladığı 24.10.2000/6 sayılı VUK İç Genelgesi ile vergi ziyayı cezasının, ziyaya uğratılan toplam vergi miktarı esas alınmak ve bu miktar gecikme faizine endekslenmek suretiyle hesaplanması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. Buna göre vergini tümü sanki bir defada ödenecekmiş gibi ceza hesaplanması yoluna gidilecektir. Bakanlığın bu yöndeki uygulaması son derece adaletsiz bir durum teşkil etmektedir. Halbuki mükellefler lehine olacak şekilde cezanın daha az hesaplanması için taksitli olarak ödenen vergilerde, her bir taksit süresinin ayrı ayrı olarak dikkate alınması ve bütün vadeler ilk taksit süresine indirgenmemesi gereklidir. Kanunla düzenlenmemiş bir hususun, idarenin bir tasarrufu olan İç Genelge ile yapılması ve kanun hükmü gibi kabul edilmesi, vergi hukukuna aykırı olan bir düzenleme şeklindedir.

Vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında dikkate alınan gecikme zammına endeksli “gecikme faizi”, uygulaması da mükellefler açısından belirsizlik oluşturmaktadır. Uygulamada ceza ile ilgili olarak oluşan bu belirsizlik mükellefleri ekonomik bakımdan oldukça zor durumda bırakabilmektedir. Örneğin aynı tarihte ve aynı fiille vergi ziyayı suçu işleyen iki mükellefin fiillerinin idare tarafından “farklı” tarihlerde tespit edilmesi veya vergi incelemesine tabi tutulması sonucunda, hesaplanacak vergi ziyayı cezaları farklı miktarlarda olacaktır. Süre itibarıyla daha önce tespit edilen vergi



ziyayı için hesaplanacak ceza da daha az olacaktır. Buna karşın geç tespit edilen vergi ziyayı fiili için hesaplanacak vergi ziyayı cezası, tutar olarak daha yüksek olacaktır. Fiili hiç tespit edilmeyen mükellef ise hiçbir cezaya maruz kalmayacak yani idare tarafından cezalandırılmayacaktır. Gecikme faizinin hesaplamada dikkate alınması, mükellefler açısından vergi cezalarını ödenemez duruma sokmakta, cezayı belirsiz bir hale getirmekte ve eşitsizlik yaratmaktadır. Sadece vadesinde ödenmeyen vergi ve cezalara faiz uygulanmalıdır. Yapılması gereken, vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında gecikme faizini içermeyecek bir şekilde yeniden düzenleme yapılmasıdır.

Vergi ziyayı cezası hesaplanırken geciken süre konusunda VUK, verginin normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarih arasındaki sürenin dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Ancak VUK 280 nolu Genel Tebliği ile konuya ilişkin açıklama yapılmış ve ihbarname düzenlenmesindeki gecikmenin, kesilecek vergi ziyayı cezasının miktar itibarıyla artmasına neden olacağı, dolayısıyla mükellef aleyhine bir sonuç yaratacağı belirtilmiştir. Bu nedenle takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporu üzerine kesilecek cezalarda; ihbarnamenin düzenlenmesinin gecikmesi halinde, idareden kaynaklanan bu gecikme nedeniyle mükelleflerin mağdur olmamaları için, vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihin esas alınması gerektiği açıklanmıştır. Her ne kadar mükellef lehine olsa da, Maliye Bakanlığı bu tebliğ ile kanunla düzenlenmeyen ve kanunda yer almayan bir husus ile ilgili olarak genel tebliğ ile açıklama yapmış ve uygulamaya yön vermiştir. Yapılan işlem vergi hukukuna aykırılık oluşturur. Yapılması gereken tebliğ ile yapılan düzenlemenin, VUK içine dahil edilmesi, yani gecikme süresinin tespiti konusunda kanuna açıklık getirecek şekilde madde konularak yasal değişiklik yapılmasıdır.

Uygulamada vergi idaresi, mükellefin vergi ziyayı yaratan fiillerini tespit etmekte çeşitli nedenlerle etkin olamamakta ve yetersiz kalmaktadır. Kuşkusuz bu durumun en büyük nedeni vergi inceleme oranlarının ülkemizde son derece düşük kalmasıdır. İdarenin bu açığında yararlanmak isteyen mükellefler, çeşitli fiillerle vergi ziyayı yaratmaktadırlar. Tespit edilen fiillerin, tespit edilemeyen fiillere oranla çok düşük kalması, vergide adalet ilkesini ve ticari yaşamı olumsuz etkilemektedir. Fiilleri idare tarafından tespit edilen mükellefler, ağır bir vergi ve cezaya maruz kalırken; fiilleri

tespit edilemeyenler ise vergi kaçırarak büyük ekonomik avantajlar elde etmektedirler. Mükellefler açısından olayın boyutuna bakıldığında, vergi ziyayı yaratan fiilleri işlemeleri ve kayıt dışına çıkmaları ticari hayatın bir gereği olduğu gibi değerlendirmeler yaptıkları görülmektedir. Dolayısıyla da vergi ziyayı cezası uygulaması, ceza uygulananlar ile uygulanmayan mükellefler arasında eşitsizlik yaratmaktadır. Bu eşitsizliğin giderilmesinde vergi idaresine düşen görev, denetlenen mükellef sayısının, toplam mükellef sayısına olan oranının artırılması ve vergi idaresinde nitelikli çalışanların ve çağın gerektirdiği teknolojik alt yapının bulundurulmasıdır. Mükelleflerin vergi ziyayı yaratacak fiilleri işlemelerine engel olacak şekilde ve caydırıcı nitelikte düzenlemeler yapılmalı, dolayısıyla idare tarafından mükelleflerin bilinçlendirilmesi gereklidir.

Cezanın hesaplanmasında mükellef yada sorumluların sebep oldukları vergi ziyayı tutarına göre derecelendirme yapılmaması adaletsizlik yaratmaktadır. Ceza aynı kat üzerinden hesaplanmakta ve ödenmektedir. VUK da değişiklik yapılarak, vergi ziyayı cezasının hesaplanmasına derecelendirme uygulamaya konulmalıdır. Örneğin 10.000.- YTL'ye kadar yaratılan vergi ziyayı için belirli bir derecede ceza uygulanmalı (Ceza Tutarı = Vergi aslı + Vergi aslının %20 si kadar ceza gibi); bu rakamı geçen vergi ziyayı için ise daha yüksek ceza uygulamasına gidilmelidir. (Ceza Tutarı = Vergi aslı + Vergi aslının %50 si gibi). Değişiklik ile, rakam olarak daha fazla vergi ziyasına neden olan mükellef yada sorumluya daha ağır vergi ziyayı cezası uygulanmış olur. Böylece vergi ziyayı suçu işleyen mükellef yada sorumlu hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla ve rakamı ile orantılı olarak ceza verilir.

Vergi ziyayı suçu kasıtlı olarak işleyen mükelleflerle kasıt olmaksızın işleyen mükellefler arasında ceza uygulaması bakımından ayırım yapılması gereklidir. Vergi ziyasına kasıtlı olarak neden olan mükellef ile bilmeyerek neden olan mükellef arasında ayırım yapılmalıdır. Vergi ziyayı mükellefin hileli davranışları sonucu ortaya çıkmış ise yani kasıtlı olarak meydana getirilmiş ise ceza daha da ağılaştırılarak uygulanmalıdır. Cezanın hesaplanma şekli şöyle olabilir. Ceza Tutarı = Vergi Aslı + Vergi Aslının % 75'i kadar ceza gibi. Uygulamada böyle bir ayırım yapılmamaktadır. Ceza uygulanması için idarenin mükellefin vergi ziyayı yaratan fiilini tespit etmesi yeterli sayılmaktadır.

Uygulamada idare tarafından, bazı denetim elemanlarınca yapılan vergi incelemeleri ile tespit edilen vergi ziyanına ilişkin olarak, objektif sayılmayacak tutarlarda vergi tarh edilmektedir. Fazla tutarda vergi tarh edilmesi, inceleme esnasında, firma ile ilgili olarak yeterli bilgi elde edilememesinden, mükellefin karlılık durumunun yüksek takdir edilmesinden, maliyetlerin düşük hesaplanmasından veya fire oranlarının olduğundan düşük alınmasından vs. kaynaklanabilir. Haksız olduğu düşünülen idari işlem mükellefler açısından olumsuz karşılanmakta, mükellef psikolojisini etkilemekte ve uygulanacak cezaya tepki göstermektedirler. Mükellefler bağlantısız buldukları matrah farkı için genelde tarh edilen vergilere, idareye karşı dava açmak suretiyle itiraz etmektedirler. Dava mükellef açısından olumlu sonuçlansa bile haksız tarhiyat yapan vergi idaresi ve özellikle incelemeyi yapan denetim elemanı açısından herhangi bir sorumluluk söz konusu olmamaktadır. Özellikle denetim elemanlarının yazdıkları vergi inceleme raporları ile önerdikleri vergi ve cezalarla ilgili olarak bağımsızlıklarını etkilemeyecek şekilde sorumlulukları söz konusu olmalıdır.

## KAYNAKLAR

- Ak Ahmet, Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci ve Türkiye Uygulaması  
Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,  
Eskişehir, Ekim 2003.
- Akdoğan Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Sekizinci Baskı, Ankara 2002.
- Aksoy Şerafettin, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul  
1998.
- Akyol Mehmet Emin, Küçük Muzaffer, Bütün Yönleriyle Geçici Vergi, Yaklaşım  
Yayımları, Şubat 2003.
- Aslan İ. Yılmaz, Şenyüz Doğan, Ergün Mevci, İşletme Hukuku, Gözden Geçirilmiş II.  
Baskı, Ekin Kitabevi, 2005.
- Ateş Kamil, “Yeminli Mali Müşavirlerin Yasal Sorumluluktan Korunmaları”,  
Yaklaşım, Yıl:13, Sayı:146, Şubat 2005.
- Aydın Selda, “Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri”, Vergi Sorunları, Sayı:178,  
Temmuz 2003.
- Baykara Bekir, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, Yaklaşım, Yıl:13, Sayı:146, Şubat  
2005.
- Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Afyon, 1996.
- Bıyıklı Hasan, Sosyal Ceza Hukuku, Doçentlik Tezi, Ankara 1980.
- Candan Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, Güncelleştirilmiş İkinci Baskı, Süryay  
Sürekli Yayınlar, İstanbul, Kasım 2004.
- Çavuş Adnan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özellikleri”, Yaklaşım, Yıl:9, Sayı:105,  
Eylül 2001.
- Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Cilt:1, İstanbul  
1996.
- Donay Süheyl, Para Cezaları, Kervan Yayınları, İstanbul 1972.

- Dönmez Recai, Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:557, Eskişehir, 1992.
- Dönmezer Sulhi, Erman Sahir, Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, Genel Kısım, Cilt:1 Beşinci Bası, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1973.
- Edizdoğan Nihat, Türkiye`de Vergi Suç ve Cezaları, Örnek Kitabevi, Son Değişikliklerle, 2. Baskı, Bursa 1986.
- Erman Sahir, Vergi Suçları, Ticari Ceza Hukuku-IV, İstanbul 1988.
- Günday Metin, İdare Hukuku, 6. Aynı Bası, Ankara, 2002.
- Gündel Ahmet, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, Yaklaşım, Yıl:11, Sayı:122, Şubat 2003.
- Hızlı Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1984.
- Kızılot Şükrü, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Fatura”, Yaklaşım, Yıl:11, Sayı:130, Ekim 2003.
- Kızılot Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara 2000.
- Kızılot Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.10, Yaklaşım Yayınları, 1991.
- Kocahanoğlu Osman Selim, Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Genişletilmiş İkinci Baskı, Yaylacık Matbaası, İstanbul 1983.
- Mavral Ülker, Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye`ye Yansımaları, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2003.
- Mutluer M. Kamil, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:214, Eskişehir, 1979.
- Özön Mustafa Nihat, Küçük Osmanlıca- Türkçe Sözlük, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Basım, İnkılap ve Aka Kitabevi, İstanbul 1983.
- Özyer Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara 2001.

Parlar Ali, Demirel Güleç, Açıklamalı-İçtihatlı Adli-İdari Vergi Suçları, Adil Yayınevi, Yayın No:129, Ankara 2002.

Seviğ Veysi, “Vergi Ziyayı Cezasının Hesaplanış Biçimi Anayasa`ya Aykırıdır”, Dünya, 17.10.2000, Salı.

Sonsuzoğlu Elif, “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Sayı:141.

Soyaslan Doğan, Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, No:77, Ankara, 1990.

Şeker Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayım Dağıtım Aş., İstanbul 1994.

Şenyüz Doğan, “Vergi Ziyayı Suçunun Hesaplanmasında Güncelleştirme Payına İlişkin İdari Yorumların Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Yıl:10, Sayı:110, Aralık 2002.

Şenyüz Doğan, Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2005.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa 2003.

Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Yeni TCK`ya Göre Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2005

Toroslu Nevzat, Ceza Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2001.

Ürel Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu.

492 sayılı Harçlar Kanunu.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu.

2576 sayılı Kanun.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası.

2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

3568 sayılı Kanun.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.

Danıştay Kararları.

Maliye Bakanlığı Genel Tebliği.

Maliye Bakanlığı Özelgeleri.

Türk Ceza Kanunu.

Tasdik Yönetmeliği

Uzlaşma Yönetmeliği.

## **Özgeçmişim**

1980 yılında Ankara’da doğdum. 1997 yılında Bursa Cumhuriyet Lisesi’nden, 2001 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden mezun oldum. 2002 yılında Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine kabul edildim.

2003 yılında açılan kurum sınavını kazanarak, Maliye Bakanlığında Vergi Denetmen Yardımcısı olarak göreve başladım. Şu an Vergi Denetmen Yardımcısı olarak Eskişehir’de görevime devam etmekteyim.

Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ’ün danışmanlığında 2004 yılında “ Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyat Suçu” konulu tez çalışmasına başladım.

Akif YÜKSEL



