

ULUSLARARASI SOSYAL ARAŞTIRMALAR DERGİSİ THE JOURNAL OF INTERNATIONAL SOCIAL RESEARCH

Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi / The Journal of International Social Research
Cilt: 13 Sayı: 75 Yıl: 2020 & Volume: 13 Issue: 75 Year: 2020
www.sosyalarastirmalar.com Issn: 1307-9581

YARGITAY KARARLARI KAPSAMINDA KAÇAKÇILIK SUÇU CRIME OF SMUGGLING IN THE SCOPE OF DECISIONS OF THE COURT OF CASSATION

Cumali ACAR*

Öz

Vergi kaçakçılığı suçu, mükellefin vergi kanunlarına aykırı davranması sonucu ortaya çıkan seçimlik hareketli ve adli nitelikte bir suç tipidir. Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili en önemli değişiklik 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı yasa değişikliği ile gerçekleşmiştir. Yasa değişikliğinden önce 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan bir fiilin suç olarak kabul edilebilmesi için kasten işlenmesi ve vergi ziyana sebebiyet verilmesi şartları aranmaktaydı. Ancak söz konusu yasa değişikliğiyle beraber maddenin içeriğinde yapılan değişikliklerle vergi ziyamın suçun bir unsuru olması gerektiği hususu kaldırılmıştır. Ayrıca kasten ibaresi de madde metninden çıkarılmıştır. Bu değişikliklerle beraber zarar suçu olarak kabul edilen vergi kaçakçılığı suçu bir tehlike suçuna dönüşmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçu kamu düzenine karşı işlenen adli nitelikte bir suç olarak kabul edilmektedir. Yine 2709 sayılı 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde yer alan "İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz." hükmü de dikkate alınarak bu suçu işleyenler hakkında ceza verme yetkisi adli mahkemeler olan Asliye Ceza Mahkemelerindedir.

Vergi kaçakçılığı suçu adli nitelikte bir suç olmakla birlikte suça konu fiilin işlenmesi halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 341'inci madde kapsamında vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde hapis cezasına ek olarak aynı Kanun'un 344'üncü maddesi gereğince idari bir yaptırım olarak ziyaa uğratan vergi miktarının üç katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanmaktadır.

Bu çalışmanın temel amacı vergi kaçakçılık suçuna konu her bir fiil hakkında Yargıtay tarafından verilen kararların analiz edilmesidir. Özellikle vergi mevzuatı teknik bir alan olması ve maddelerinin anlaşılmasının zorluğu da dikkate alınarak Yargıtay'ın suça konu fiillerin hukuki değerlendirmesini nasıl ve ne şekilde yaptığı önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Madde 359, Yargıtay, Hapis Cezası.

Abstract

Tax evasion is a preferred by taxpayer and judicial type of crime that occurs as a result of the taxpayer's violation of tax laws. The most important change regarding the tax evasion crime took place with the amendment of the law numbered 4369 dated 22.07.1998. Before the law amendment, the conditions of deliberate commitment and causing tax loss were sought in order to deem an act in article 359 of the Tax Procedure Law numbered 213 as a crime. However, with the amendment to the law in question, the matter that the tax loss should be an element of the crime was removed with the change in the content of the article. In addition, the phrase willfully was excluded from the text of the article. With this change, the crime of tax evasion, which is accepted as a damage crime, has turned into a danger crime.

Tax evasion is accepted as a criminal offense committed against public order. Also included in Article 38 of the 1982 Constitution numbered 2709, "The administration cannot impose a sanction that results in the restriction of the liberty of the person." The Criminal Courts of First Instance, which are judicial courts, have the jurisdiction to punish those who committed this crime.

For the crime of tax evasion is a crime of a judicial nature, if the offense subject to the crime is committed, tax loss is caused within the scope of Article 341 of the Tax Procedure Law numbered 213 in addition to the imprisonment penalty, a tax loss penalty amounting to three times the amount of the lost tax is applied as an administrative sanction in accordance with Article 344 of the same Law.

The main purpose of this study is to analyze the decisions taken by the Supreme Court on each act subject to tax evasion. Especially considering the fact that tax legislation is a technical field and the difficulty of understanding its articles, it is important how and how the Supreme Court makes the legal evaluation of the acts subject to crime.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Article 359, Court Of Cassation, Imprisonment.

* Gelir Uzman Yardımcısı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi. ORCID ID: 0000-0002-3002-2628
İthaf: Bu çalışma, Deniz ERSÖZ ve Ezgim ERSÖZ'ün doğacak olan çocuklarına ithaf edilmiştir.



GİRİŞ

Vergi, devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişi mükelleflerden kanuni zorunluluk altında ve karşılıksız olarak elde ettiği bir kamu gelirdir. Verginin karşılıksız olması özellikle mükelleflerin vergi ödevlerinin eksik veya hiç yerine getirmemelerine neden olmaktadır. Özellikle beyan usulünü benimsemiş olan vergi sistemlerinin karşılaştığı en temel sorunlardan biri vergi kaçırma dır.

Türk vergi sisteminde vergilendirme işlemlerine ilişkin usul ve esaslar 213 sayılı Vergi Usul Kanununda ifade edilmiştir. Vergi Usul Kanunu vergi kaçırma eylemine ilişkin olarak birtakım düzenlemeler içermektedir. Bu düzenlemelerin amacı vergi kayıp ve kaçacağını ortadan kaldırmak ve bu fiili işleyen kişiler hakkında Kanunda belirtilen yaptırımları uygulamaktır.

Vergi Usul Kanununda yer alan vergi suçları ve bu suçları işleyenlere uygulanacak cezalara bakıldığında bu cezaların hürriyeti bağlayıcı olmayan ve hürriyeti bağlayıcı olan cezalar olmak üzere ikiye ayrılabiliriz. Örnek olarak aynı Kanunun 341'inci maddesi vergi ziyayı cezasını (hürriyeti bağlayıcı olmayan) düzenlerken 359'uncu maddesi vergi kaçakçılığı suçu ve cezasını düzenlemektedir.

Bu çalışmanın temel amacı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesi kapsamında yer alan kaçakçılık suçu ve cezasını Yargıtay kararları ışığında ortaya koymaktır.

1. Vergi Hukuku Açısından Kabahat ve Suç Kavramı

Kanunda bir fiilin suç olarak yer alması durumunda o fiil suç sayılır ve fiilin gerçekleşmesi durumunda suç ortaya çıkacağından ceza verilir. Ancak bir fiil kanunda suç olarak yer almıyorsa o fiilin işlenmesi halinde ceza uygulanmamaktadır. Dolayısıyla bir fiilin suç kabul edilip ceza uygulanabilmesi için o fiilin kanunda suç olarak kabul edilmesi gerekmektedir (Yeldan, 2015, 5). Nitekim 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde "Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz." ifadelerine, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2'nci maddesinde "Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez..." ifadelerine yer verilmiştir.

Vergi hukuku açısından bakıldığında vergi kanunlarının öngördüğü usul ve esaslara aykırı hareket edilmesi vergi suçunu oluşturur (Bulduk, 2019, 10). 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 331'inci maddesinde de yukarıdaki ifadelerle paralel olarak "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." tanımlaması yer almaktadır. Literatürde yapılan diğer tanımlamalar da yukarıda yapılan tanımlamalara paralel şeklindedir.

Üstün (2001, 7) vergi suçunu "vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi sonucu ortaya çıkan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar", Edizdoğan vd. (2007, 7) vergi suçunu "vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edilmesi", Candan (2010, 57) vergi suçunu "vergi mükellef ve sorumlularıyla bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tipi gösterilen davranış biçimiyle vergi kanunlarının hükümlerini ihlal etmesidir" şeklinde ifade etmiştir.

Yukarıda yer alan tanımlamalara bakıldığında vergi kabahati ya da vergi suçu veya idari suç adli suç gibi ayrımlara gidilmeden doğrudan vergi kanunlarına aykırı hareketlerin bütünü birer vergi suçu olarak kabul edilmektedir.

Ayrım yapılamamasının neden(ler)i ise öncelikle kanunun tasniflenmesindeki düzensizlikten kaynaklanmaktadır. Kanunun ilk halinde de idari yaptırıma tabi ihlaller de suç olarak kabul edilmekteydi (Özcan, 2015, 36). 5728¹ sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 213 sayılı Kanunu'nun 344'üncü maddesi başlığı vergi ziyayı suçu iken vergi ziyayı cezası olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklikte birlikte vergi suçunun kapsam alanında daralma olmuş ve idari nitelikteki ihlaller kapsam dışında tutulmuştur (Arslan, 2016, 6).

213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan kanuna aykırı eylemlerin bir kısmının yaptırımı idare tarafında belirlenmiş olan idari para cezası iken bir kısmının ise yaptırımı mahkemeler tarafından tesis edilen hapis cezalarıdır. İdari para cezasına konu eylemler vergi kabahati olarak nitelendirilirken, hapis cezasına konu eylemler vergi suçu olarak nitelendirilmektedir (Yeldan, 2015, 6).

213 sayılı Kanunun m.344 - Mük.m.355 arasında yer alan cezalar vergi kabahati; m.359-m.363 arasında sayılan eylemler ise vergi suçu olarak kabul edilmektedir.

¹ 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 15.11.2020).



1.1.Vergi Kabahatleri ve Cezaları

213 sayılı Kanun'da vergi kabahatleri; vergi ziyayı cezası, genel usulsüzlükler ve özel usulsüzlükler olarak üç gruba ayrılmaktadır.

1.1.1.Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası

213 sayılı Kanun'un 341'inci maddesinde "Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödeolarını zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder..." olarak ifade edilmektedir.

Aynı Kanunun 344'üncü maddesine göre vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergi ziyasına sebebiyet vermesi halinde ziyayı uğratılan verginin bir katı vergi ziyayı cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, mükellef veya vergi sorumlusunun vergi ziyasına 359'uncu madde kapsamında neden olmaları halinde vergi ziyayı cezası üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat vergi ziyayı cezası kesileceği ifade edilmiştir (Öncel vd., 2020, 215).

Vergi mükellefinin veya sorumlusunun mükellefiyete ilişkin ödevlerinin eksik yerine getirmesi veya hiç yerine getirmemesi halinde vergi ziyayı cezası doğar. Ayrıca sorumlu sıfatındaki mükellefin yaptığı kesintileri süresinde bildirmemesi de vergi ziyasına sebebiyet verir (Yeldan, 2015, 7).

1.1.2.Usulsüzlük Suçu ve Cezası

Usulsüzlük, vergi kanunlarında belirtilen şekil ve usullere aykırı davranmak olarak tanımlanmaktadır (VUK, m.351). Vergi ziyayı suçunda bir vergi kaybı söz konusu iken usulsüzlükte vergi kaybı söz konusu değildir. Bu nedenle vergi ziyayı suçuna zarar suçu, öte yandan usulsüzlük suçunda bir vergi kaybı ortaya çıkmadığından tehlike suçu olarak kabul edilmektedir (Öncel vd., 2020, 15).

Usulsüzlük eylemlerini ve bu eylemlere ilişkin cezalar iki grupta sınıflandırılmaktadır. Birinci grup usulsüzlükler genel usulsüzlükler, ikinci grup usulsüzlükler ise özel usulsüzlükler olarak sınıflandırılmaktadır (Kaneti vd., 2019, 354).

1.1.2.1. Genel Usulsüzlükler

Usulsüzlükler ağırlıklarına göre birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler olmak üzere iki grupta düzenlenmiştir (VUK, m.352). Birinci derece usulsüzlükler ve ikinci derece usulsüzlükler Kanunun 352'nci maddesinde sayma usulü ile sayılmıştır. Usulsüzlüklerin işlenmesi halinde uygulanacak olan ceza miktarları da her yıl yeniden değerlendirilme oranına göre arttırılmaktadır.

Kanun'un 336'ncı maddesinde mükellefin aynı fiil ile hem usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezasına sebebiyet verdiği takdirde bunlar arasında karşılaştırma yapılarak miktar itibarıyla ağır olanın uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca mükellefin işlemiş olduğu fiil nedeniyle vergi ziyasına sebebiyet verdiği sonradan anlaşılması halinde usulsüzlük cezası önceden kesilmiş olsa dahi tekrar usulsüzlük cezası ve vergi ziyayı cezası karşılaştırılarak noksan olan ceza tamamlanır (VUK, m.336).

1.1.2.2. Özel Usulsüzlükler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu genel usulsüzlüklere ilave olarak özel usulsüzlükleri de düzenlemiştir. Kanunun 353, 355 ve mük.355'inci maddeleri özel usulsüzlük suç ve cezalarını düzenlemektedir (Kaneti vd., 2019, 357). Özel usulsüzlük de yine genel usulsüzlüklerde olduğu gibi kanunda belirtilen şekil ve usullere aykırılık nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen özel usulsüzlükler;

1. Fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve/veya alınmaması ile diğer şekil ve usul şartlarına uyulmaması (m.353),
2. Damga vergisinde özel usulsüzlük (m.355),
3. Bilgi vermekten çekinme ile Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibraz ödevlerine aykırı davranılması (mük.m.355),

1.2.Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi suçu, vergi kanunlarında belirtilen düzenlemelere aykırı hareket edilmesi olarak tanımlanabilir (Ak, 2019, 28). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359-363 maddelerinde vergi suçları düzenlenmiştir. Bunlar; kaçakçılık suçu (m.359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (m.362), mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (m.363), haysiyet ve şerefe tecavüz suçu (m.5), ekim, sayım beyanlarını denetlememe suçu (m.246/2).

Yukarıdaki eylemlerin gerçekleşmesi halinde suç oluşmuş olacaktır. 2709 sayılı 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde "...İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz."



ifadelerine yer verilmiş olup belirtilen suçların işlenmesi halinde ceza verme yetkisi görevli Asliye Ceza Mahkemelerindedir (Kaneti, 2019, 367).

213 sayılı Kanun'un 340'ncü maddenin ikinci fıkrasında mükellefin hukuka aykırı fiilinin hem vergi ziyasına sebebiyet vermesi hem de 359'uncu madde kapsamında bir suç oluşturuyor ise vergi ziyası cezasının uygulanması kaçakçılık suçunun cezalandırılmasına engel teşkil etmeyeceği ifade edilmiştir (VUK, m.340).

1.2.1. Kaçakçılık Suçu

Mükellefler, verginin karşılıksız bir gider olması, vergi yükünün fazla olması nedeniyle belirli dönemlerde vergiden kaçınma/vergi kaçırma davranışı içine girebilmektedirler (Bulduk, 2019, 32). Kaçakçılık suçu bir vergi kaçırma davranışdır.

Vergi kaçaklığı, mükellefin devlete ödemesi gereken vergiyi hukuka aykırı olarak çeşitli yollarla ya hiç ödememesi ya da eksik ödemesidir.

Vergi kaçaklığı suçu adli nitelikte bir suçtur. Bu suçun işlenmesi halinde hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyası oluşması halinde vergi ziyası cezası uygulanacak hem de 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu uyarınca hapis cezası uygulanacaktır.

1.2.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Mahremiyet konusu özel hayatın gizliliği içinde Anayasal düzeyde korunan bir haktır. 2709 sayılı 1982 Anayasası'nın 20'nci maddesinin üçüncü fıkrasında "*Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir...*" ifadeleri yer almaktadır (AY, m.20).

Vergi mükellefiyetine ilişkin bilgiler yukarıda yer alan Anayasa maddesinde belirtilen kişisel veri olarak kabul edilmiştir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

Aynı Kanununun 362'nci maddesinde vergi mahremiyetini ihlal edenler 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239'uncu maddesi uyarınca cezalandırılırlar. Ayrıca 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *sırrın ifşası* başlıklı 107'nci maddesinde de yine mahremiyeti ihlal edenlerin 5237 sayılı Kanun'un 239. maddesi uyarınca cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır (Bulduk, 2019, 48).

Vergi mahremiyetini ihlal suçu 213 sayılı Kanununun 362'nci maddesinde düzenlenmiştir. Ancak 5237 sayılı TCK'nın 239'uncu maddesinde düzenlenen suçlar şikâyete bağlı suçlardır. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlal suçu da şikâyete bağlı bir suç olmaktadır. Şikâyete bağlı suçlarda şikâyet süresi mağdurun fiil ve faili öğrenmesinden 6 aydır. Ancak bu süre her halükarda zamanaşımı süresini geçmemektedir (5237 s. K., m.73; Albayrak, 2008, 285).

Vergi mahremiyetini suçunu işleyebilmek için mükellefin vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgilerini bilmek gerekmektedir. Bu bilgileri sadece kanunda belirtilen kişilerin bilebileceğinden ve bu kişilerin de kamu görevlisi olması nedeniyle bu suç özgü bir suç olarak nitelendirilebilir. Bu durumda yargılamanın 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılması gerekmektedir (Solak, 2012, 267'den aktaran Ak, 2019, 33).

Vergi mahremiyeti konusunda da Kanunda birtakım istisnalar yer almaktadır. Bunlar (Bulduk, 2019, 49; Ak, 2019, 32);

- 1- Vergi levhası asılması,
- 2- 213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesi kapsamında belirtilen fiilleri işleyenler hakkında yapılan tespitler neticesinde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca kurulmuş olan meslek odalarına bildirilmesi,
- 3- Mükellef hakkında yürütülen soruşturmalar (Adli ve idari soruşturmalar) ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belge ile yapacakları vergi tahsiline yönelik olarak bankalara bilgi verilebilir (Ak, 2019, 32),
- 4- Hazine ve Maliye Bakanlığınca idareye olan borcu belli bir miktarı aşanların ilan edilmesi,
- 5- Hazine ve Maliye Bakanlığınca vergi rekortmenleri listesinin yayımlanması,
- 6- Bilgi edinme hakkı kapsamında verilen bilgiler.

1.2.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

Mükelleflerin iş ve işlemlerini yapan memurların görevlerini yerine getirirken bağımsız ve tarafsız hareket etmeleri gerekmektedir (Yeldan, 2015, 14). Vergi işleri ile uğraşan kamu görevlilerinin mükellefin özel işlerini yapması suç olarak kabul edilmektedir (Bucaktepe, 2014, 460'tan aktaran Ak, 2019, 34). Bu doğrultuda 213 sayılı Kanun'unun 363'üncü maddesinde mükellefin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin özel işlerini yapan memurların Türk Ceza Kanunu'nun 257/1 maddesi uyarınca cezalandırılacağı,



ayrıca bu fiil ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ayrıca 344'üncü madde uyarınca vergi ziyası cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır (VUK, m.344, m.363, TCK, m.257/1).

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerinin yapılması halinde işlenmektedir. Örnek olarak vergi dairesinde çalışan memur, mükellefe ait beyannameyi kendisi dolduramaz, doldurması halinde suç işlemiş olacaktır.

Kamu görevlisinin mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesinde çalışması koşulu yoktur. Başka bir vergi dairesinde, hatta başka bir ildeki vergi dairesinde çalışıyor dahi olsa herhangi bir mükellefin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili iş ve işlemlerini yapamaz (Bulduk, 2019, 51).

1.2.4. Haysiyet ve Şerefe Tecavüz Suçu

Mükellefin bilgilerinin kamuya veya ilgili kuruluşlara verilmesinden dolayı haksız bir şekilde mükellefin küçük düşürücü muameleyle karşı karşıya kalması Kanunda suç olarak kabul edilmiştir (Darbaş, 2014, 26).

Kanun koyucunun burada verilen bilgilerden kastı; vergi dairesi panosuna asılan cetveller, vergi levhaları, mükelleflerin vermiş olduğu beyannameler, kesinleşen/ödenmeyen vergi cezaları, adli ve idari soruşturma çerçevesinde verilen bilgi ve belgeler olarak kabul edilmektedir (Ak, 2019, 35).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinin son fıkrasında düzenlenmiş olan bu suçun failini kim olduğu ya da kim olacağı belirtilmemiştir. Dolayısıyla herkes bu suçun faili olabilir. Ayrıca suçun oluşması halinde yaptırımın da ne olacağı Kanunda açıkça düzenlenmemiştir (Ak, 2019, 35).

Özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanunda yer alan hükümler uygulanmaktadır. Dolayısıyla burada şartların oluşması halinde suçu işleyen kişi hakkında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun hakaret başlıklı 125'inci maddesi uyarınca cezalandırılacaktır.

1.2.5. Ekim, Sayım Beyanlarını Denetleme Suçu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 243'üncü maddesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 54'üncü maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşacak şekilde zirai faaliyette bulunan mükelleflerin her yıl Kasım ayında bağlı oldukları köy veya mahalle muhtarına başvurarak ekim sayım beyanında bulunmaları zorunluluğu getirilmiştir.

GVK 54'üncü maddede belirtilen sınırın üstünde olan mükelleflerin beyan zorunluluğu bulunurken, işletme büyüklüğü ölçüleri belirtilen sınırın altında kalan mükelleflerin beyan zorunluluğu bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanun'un 245'inci maddesinde muhtar ve ihtiyar heyetinin 243'üncü madde kapsamında yapılan beyanlarının doğruluğunu kontrol etmekle görevli oldukları ifade edilmiştir. Ayrıca hiç beyanda bulunmayanları beyana çağırma, beyanları hatalı olanları düzeltme yapılmasını istemeye çağırma yetkili oldukları belirtilmiştir. Öte yandan yapılan çağrılara uymayanları hakkında çağrı tarihinden başlayarak 15 gün içinde yazılı olarak ilgili vergi dairesine bilgi verme sorumlulukları bulunmaktadır (VUK, m.245).

Bu görev yalnızca muhtar ve ihtiyar heyeti tarafından yerine getirilebilecek bir görev olduğundan bu suç özgü suç olarak nitelendirilebilir (Şenyüz, 2015, 494'ten aktaran Paçacı, 2017, 28). Burada işlenen suç nedeniyle 213 sayılı Kanunun 246/2 maddesinde belirtildiği üzere 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun görevi kötüye kullanma başlıklı 257'nci maddesi hükümleri uygulanır.

2. Vergi Kaçakçılığı Suçu

2.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, vergi ziyası oluşması şartına bağlı kalınmaksızın 213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi sonucu oluşan bir suç tipidir (Ömercioğlu vd., 2018, 57). Kanunun ilgili maddesinde belirtilen fiillerin işlenmesi halinde suç oluşmuş olacaktır.

Vergi kaçakçılığının dar anlamda tanımlamak gerekirse vergi kanunlarına aykırı bir şekilde vergi ödememek veya az vergi ödemek, geniş anlamında tanımlayacak olursak da vergilendirilebilir gelir veya serveti idarenin bilgisi dışında bırakmak ya da hukuka aykırı hileli hareketlere başvurarak vergi matrahının aşılması amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmak şeklinde tanımlanabilir (Arslan, 2016, 14).

1951 tarihli 5815 sayılı Kanun ile 213 sayılı Usul Kanunu'na hileli vergi suçları eklenmiştir. Ancak bu düzenlemede kasıt şartı ve vergi ziyası şartı aranmaksızın maddede yer alan fiillerin işlenmesi hileli vergi suçu olarak kabul edilecek ve hapis cezası uygulanacaktır.



1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile 359'uncu madde yeniden düzenlenmiş ve vergi ziyayı suçun bir unsuru olmaktan çıkarılmıştır (Öz ve Armağan, 2018, 4).

Aynı Kanun ile Vergi Usul Kanunu 344'üncü maddesinde kaçakçılık suçunun oluşması için gerekli olan *kasten* şartı kaldırılmıştır (Yeldan, 2015, 19). Dolayısıyla mükellef suçun işlenmesinde kasıtlı olmadığını iddia edemez, etse dahi fiilin suç olma vasfını ve suçun cezalandırılmasını engellemeyecektir.

Bu düzenleme ile her ne kadar kasıt unsuru aranmasa da kaçakçılık suçunun bilerek ve isteyerek işlenen bir suç olduğu düşüncesi karışıklığa neden olmuştur. 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile söz konusu karışıklık ortadan kaldırılmıştır. Söz konusu tebliğe göre fail suçu bilerek ve isteyerek işlemektedir. Tebliğde, kasıt unsurunun varlığının ancak vergi incelemesi sonucu vergi inceleme elemanınca tespit edilebileceği belirtilmektedir (Bulduk, 2019, 33).

Dolayısıyla vergi inceleme elemanı yaptığı inceleme neticesinde mükellefin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilerek kullandığı kanaati oluşursa vergi kaçaklığı suçu işlenmiş olacaktır. Ancak yapılan inceleme neticesinde bilerek kullanılmadığı yönünde kanaat oluşursa vergi kaçaklığı suçu işlenmiş olmayacaktır.

Ayrıca kaçakçılık suçunda vergi ziyasının oluşup oluşmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddede yazılı fiillerin işlenmesi halinde suç oluşmuş olacaktır (Öz ve Armağan, 2018, 5).

Kaçakçılık suçu özetle vergi mükellefi veya sorumlusunun Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddede yazılı fiilleri işlemesi nedeniyle ortaya çıkan suçtur. Dolayısıyla bir fiilin vergi kaçaklığı suçu olabilmesi için;

- 1- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafında işlenmesi,
- 2- 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin olması,
- 3- İşlenen suç nedeniyle hukuk düzeninin bozulması,
- 4- Hukuka aykırı fiiller ile işlenmesi.

Yukarıda yer alan dört maddenin birlikte gerçekleşmesi halinde vergi kaçaklığı suçu meydana gelmiş olacaktır.

2.2. Vergi Kaçaklığı Suçunda Fail ve Mağdur

2.2.1. Fail

Fail, ceza hukukunda suçu işleyen kişi olarak kabul edilmektedir. 213 sayılı Kanun'un 331'inci maddesinde vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddede belirtilen diğer cezalardan kasıt hapis cezasıdır (VUK, m.331). Ayrıca Kanunun 333'üncü maddesinde de tüzel kişiler tarafından 359'uncu madde kapsamına giren bir suç işlendiğinde fail suçu işleyen kişi, olarak kabul edilmiştir (Erdemir, 2016, 18).

Vergi kaçaklığında hukuka aykırı hareketlerinden dolayı suçun faili vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaktadır. Dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddede sayılan fiilleri işleyen kişi bu suçun faili kabul edilmektedir (Rüzgar, 2017, 30).

2709 sayılı 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde "Ceza sorumluluğu şahsidir." ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 20'nci maddesinde de "Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz." ifadelerine yer verilmiştir (Yeldan, 2015, 28). Bu nedenle cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca ceza suçu işleyen kişiye verilmektedir.

2.2.2. Mağdur

Mağdur, suçtan zarar gören, hukuki değerden yoksun kalan kişi veya kişiler olarak tanımlanabilir (Ak, 2019, 57).

Vergi kaçaklığında korunmak istenen hukuki değer kamu düzenidir. Buradaki kamu düzeni devlet ve toplum arasındaki bağ olarak kabul edilmektedir. Suç bu bağa zarar vermektedir. Dolayısıyla vergi kaçaklığı suçundan zarar gören mağdur devlettir hem de toplumdur (Ömercioğlu vd., 2018, 58).

Vergi kaçaklığı suçunun adli boyutu olduğu kadar vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verme boyutu da vardır. Bu nedenle vergi kaçaklığı suçlarında hazine zarar etmektedir. Vergi kaçaklığı suçu üzerine açılan davalara hazine avukatları da kamu adına katılmaktadırlar (Yeldan, 2015, 32).

2.3. Suçun Manevi Unsuru

Manevi unsur "işlenen fiil ile fail arasındaki bağ" olarak ifade edilmektedir (Artuk vd., 2015, 28'den aktaran Rüzgar, 2017, 54). Ceza hukuku açısından failin fiilinden sorumlu tutulabilmesi için sadece fiili işlemesi yeterli değildir (Erdemir, 2016, 20). Hukuka aykırı olan fiil ile fail arasında manevi bağın da bulunması gerekmektedir (Ak, 2019, 74). Manevi unsuru var eden iki unsur vardır. Bunlar isnat yeteneği ve



kusurdur. Bunun için de birinci olarak fiilin faile isnat² edilebilmesi gerekmektedir. İkinci olarak da failin fiili bilerek ve isteyerek veya taksirle yapmasıdır.

Türk Ceza Kanunu suçun varlığını kastın varlığına bağlamaktadır. Yine Kanun suçun tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek yapılmasını kast olarak tanımlamaktadır. Taksiri ise suçun kanuni tanımındaki neticesinin dikkat ve özen sorumluluğunu yerine getirmemekten dolayı gerçekleşmesi olarak tanımlamaktadır (TCK, m.21, m.22).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçunun manevi unsuru ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. TCK'nın 5'inci maddesinde genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza öngören kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanabilir hükmü yer almaktadır. Bu nedenle özel kanunda hüküm bulunmayan hallerde genel kanun uygulanır ilkesi gereğince Türk Ceza Kanunu'nun manevi unsura ilişkin hükümleri 359'uncu maddeye de uygulanmaktadır (Arslan, 2016, 69).

4369 sayılı Kanun öncesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma fiilinin suç sayılabilmesi için bilerek kullanma şartı aranmaktaydı. Ancak Kanun yürürlüğe girdikten sonra "*bilerek*" ibaresi 359'uncu madde metninden çıkarılmıştır (Yeldan, 2015, 51). Bu değişiklikle beraber sahte belge kullanma suçunun taksirle de işlenebileceği şeklinde bir durum ortaya çıkmış olmaktadır. Ancak çıkarılan 306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile söz konusu karışıklık ortadan kaldırılmıştır (Arslan, 2016, 70).

Tebliğde, fiilin gerçekleşmesi neticesinde ortaya çıkan suçun faile yüklenebilmesi için failin kasıtlı olması gerektiği ve fiili kanundaki tanımda belirtildiği üzere bilerek ve isteyerek işlemesi gerektiği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan tebliğde yer verilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığında suçun varlığından bahsedebilmek için kastın varlığı gerekmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçu taksirle işlenmemektedir.

2.4. Maddi Unsur

Bir suçun işlenmiş sayılabilmesi için öncelikle failin dış dünyada aktif veya pasif şekilde bir hareketinin olması, bu hareketinin bir neticesinin ortaya çıkması (olumlu veya olumsuz) ve en nihayetinde bu sonuç ile hareket arasında nedensellik bağının kurulması gerekmektedir (Yeldan, 2015, 34; Arslan, 2016, 27).

Hareket, netice ve nedensellik bağının bir araya gelemsiyle suçun maddi unsuru tamamlanmış olacaktır. Maddi unsurun tamamlanmasıyla birlikte dış dünyada hukuka aykırı bir şekilde suç işlenmiş olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde sayılan suçların oluşabilmesi için yukarıda sayılan suçun maddi unsurlarının üçünün de gerçekleşmesi gerekmektedir (Arslan, 2016, 27).

Kaçakçılık suçunda maddi unsuru oluşturan hareketlerin neticesinde vergi ziyanının meydana gelip gelmemesinin bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan hareketin gerçekleşmesidir. Karaarslan (2006, 64) ve Hekim (2013, 21)'e göre vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin kanun maddesinde birden fazla hareket yer aldığından dolayı bu suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Dolayısıyla kanun maddesinde yer alan hareketlerden birinin yapılmasıyla suç işlenmiş sayılmaktadır.

Yukarıdaki görüşün aksine Aydoğdu (2009, 71) vergi kaçakçılığında her ne kadar vergi kaçakçılık suçunun tek madde de düzenlendiğinin ancak her hareketin ayrı bir suç niteliği taşıdığını kabul etmektedir. Dolayısıyla maddede yer alan her hareket için ayrı ayrı suç oluşacaktır.

Hareket unsurunun oluşması vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsuru için yeter koşuldur. Bu suçta hareketin gerçekleşmesiyle netice ortaya çıkmaktadır. Kanunun önceki halinde vergi kaçakçılığı suçunun neticesi vergi ziyanının ortaya çıkmasıydı. Ancak 4369 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte neticenin oluşması için vergi ziyayı şartı kanun maddesinden çıkarıldı. İlgili kanun değişikliğiyle birlikte hareketin yapılmasıyla birlikte suç oluşmaktadır.

2.4.1. Hareket (Fiil)

Hareket, insanın dış dünyada meydana getirdiği ihmali veya icari nitelikteki davranışlardır (Arslan, 2016, 27). Bir başka tanımlamada ise "*Kişinin iradesiyle hakim olduğu, belli neticeyi gerçekleştirmeye matuf ve harici dünyada cereyan eden bir davranıştır*" olarak ifade edilmiştir (Artuk vd., 2012, 235'ten aktaran Paçacı, 2017, 58).

² Isnat yeteneği, kişinin kendi hareketlerini anlama ve bunları yapmayı isteme yeteneğidir (Yeldan, 2015, 49).



2.4.1.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunu Oluşturan Fiiller

213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçları maddede üç bent halinde sayılmıştır. Konu ile ilgili yapılan çalışmaların bazılarında bentler ayrı başlıklar halinde, bazılarında ise verilen cezaya göre bir tasniflendirme yapılmıştır. Bu çalışmamızda bentler ayrı ayrı başlıklar halinde aktarılacaktır.

a. Vergi Usul Kanunu'nun 359/a Bendinde Yer Alan Fiiller

aa. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlemesi ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapılması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a bendi uyarınca suç olarak kabul edilmiştir (VUK, m.359/a).

Kanun maddesinde defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi ile ilgili net bir tanım bulunmamakla birlikte doktrinde çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları şöyledir;

Bayraklı (2011, 243)'ya göre muhasebe hilesi, işletmenin faaliyetine ve bu faaliyetin neticelerine ilişkin bilgilerin sağlıklı ve güvenilir olmasını engellemeyi amaçlayan fiillerdir.

Kızılot ve Kızılot (2010, 536)'a göre vergi matrahının azaltılması amacına yönelik gerçek işlemlerin, kayıtların ve hesapların üzerinde kasten yapılan hukuka aykırı işlemlerdir.

Hesap ve muhasebe hilesi vergi matrahında aşınmaya neden olan ve kasten yapılan hareket sonucu ortaya çıkan bir suçtur (Edizdoğan vd., 2007, 96). Bu suçun maddi unsuru vergi kanunları ve tek düzen muhasebe sistemine aykırı bir şekilde kayıt yapılması, manevi unsuru ise bu hareketin kasten yapılmış olmasıdır (Taştan, 2014, 29).

Yukarıdaki tanımlamalarda da görüldüğü üzere ortak bir tanımlama bulunmamaktadır. Kanunda suça ilişkin net bir tanımlama yapılmaması bazı eleştirileri beraberinde getirmektedir. Şenyüz (2015, 457)'e göre yaptırımı hapis cezası olan bir suçun kanunda tanımının bulunması gerekmektedir. Tanımının bulunmaması fiili yoruma açık bırakmaktadır. Bu durum suç ve cezaların kanuniliği ilkesi ile ters düşmektedir.

Anayasa Mahkemesi³ bir kararında suç ve cezaların kanunla belirlenmesinin hukukun temel ilkelerinden biri olduğunu belirtmiştir. Ayrıca aynı kararında kişilerin yasak eylemlerin neler olduğunu ve bu eylemleri işlemeleri halinde muhatap olacakları yaptırımları bilmeleri gerektiği, suç ve cezasının kanunla konulup kaldırılmasının yeterli olmadığı aynı zamanda suç ve cezalara ilişkin kuralların da kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık ve anlaşılır olması, sınırlarının belli olması gerektiği, dolayısıyla suçun tanımının kanunda var olması gerektiği ifade edilmiştir.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi ile ilgili tespitler vergi incelemesi neticesinde ancak ortaya çıkarılabilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olarak ifade edilmiştir (VUK, m.134). Yapılan inceleme neticesinde mükellefin vergi kanunları ve tek düzen muhasebe sistemine aykırılık teşkil eden işlemleri varsa ve bu işlemler kasten yapıldıysa suç oluşmuş olacaktır. Ancak söz konusu aykırılıklar kasten değil hata ile yapıldığı vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce tespit edildiyse suç oluşmamış olacaktır (Bulduk, 2019, 36).

Yapılan vergi incelemesi neticesinde suçun işlendiği tespit edilmişse aynı Kanunun 367'nci maddesi uyarınca Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda defter ve kayıtlarda hata ile aykırılık yapıldığı tespit edilirse 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/6 maddesi uyarınca Özel Usulsüzlük cezası kesilecektir (VUK, m.353/6, m.367).

Yargıtay⁴ bir kararında mükellefin 2005 hesap döneminde kanuna aykırı muhasebe kaydının 33 kez gerçekleştirmesinin hataen yapma olasılığı bulunmadığını bu nedenle mükellefin eyleminin gerçek hasılatını gizlemek amacıyla yaptığı ve defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi suçunu işlediğini kabul etmiştir.

Vergi matrahının aşınmasına/azaltılmasına yol açacak fiilleri şöyle sıralayabiliriz (Yeldan, 2015, 38; Bulduk, 2019, 36);

- 1- Defterlerde gelir toplamını yanlış hesaplamak,
- 2- Satışları belgelememek,
- 3- Belgelerin deftere eksik kaydedilmesi,

³ Anayasa Mahkemesi 03.02.2011 tarih ve E.2009/5, K.2011/31 sayılı kararı.

⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 14.04.2014 tarih E.2012/16627, K.2014/7164 sayılı kararı.



- 4- Mevcut döneme ait gelirleri sonraki dönemlere kaydırmak,
- 5- Kur farkının hesaplanmaması veya eksik hesaplanması,
- 6- Bilerek hesap hatası yapmak,
- 7- Mükerrer kayıt yapmak,

Yukarıda sayılan fiillerin kasten işlenmesi halinde suç oluşacaktır.

ab. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

213 sayılı Kanun gerçek olmayan veya yapılan kayıt ile ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasını suç olarak kabul etmiştir (VUK, 359/a).

Bu suçun oluşmasının ilk şartı açılan hesabın kanunda belirtilen defterlerde açılmış olmasıdır (Erdemir, 2016, 26). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 182'nci maddesinde mükelleflerin bilanço esasında tutacakları defterler (Yevmiye Defteri, Defterikebir, Envanter Defteri), 193'üncü madde de ise işletme esasına göre tutulacak olan işletme hesabı defterine yer verilmiştir. Dolayısıyla bu defterlere gerçek olmayan ya da kayda konu işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açılmasıyla suç oluşmuş olacaktır.

Bu fiilde iki durum söz konusu olmaktadır. Bunlardan birincisi gerçek olmayan kişi(ler) adına hesap açılması, ikincisinde ise kişi gerçekte var ancak yapılan işlemle ilgisi bulunmamaktadır. Her iki durumda da suç işlenmiş olacaktır (Yeldan, 2015, 38).

Bu suça örnek olabilecek bazı suçlar; işletmede çalışmayan bir kişiyi çalışıyor gibi göstererek kayıt düzenlemek, işletmenin stoklarında bulunmayan malları satmış gibi göstermek vb. eylemlerdir.

Vergi kaçakçılığına konu bu fiil ilk defa 5815 sayılı Kanun⁵ ile mevzuatımıza girmiştir. 4369 sayılı yasa değişikliği ile mevcut halini almıştır. 4369 sayılı yasa öncesi sadece eylemin defter üzerinde yapıldığında suç oluşturuyorken yasa değişikliği sonrası kayıtlar üzerinde de işlem yapılması suçun konusuna dâhil edilmiştir (Arslan, 2016, 34).

Ayrıca 4369 sayılı yasa değişikliğiyle birlikte vergi ziyasının kaçakçılık fiilinin bir unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Dolayısıyla fiilin işlenmesi halinde vergi ziyayı oluşmasa dahi suç işlenmiş sayılacaktır.

ac. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Başka Defter, Belge ve Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetme (Çift Defter Tutma)

213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesinde yer alan suçlara bakıldığında tehlike suçları oldukları görülmektedir. Yani fiilin işlenmesi tek başına suçun ortaya çıkması için yeterli görülmemiştir. Ancak çift defter tutma suçunun ortaya çıkması için sadece ikinci defteri tutmak yeter koşul olarak görülmemekte bunun yanında matrahta aşınmaya da sebebiyet verilmesi koşulu aranmaktadır (Ak, 2019, 67). Dolayısıyla çift defter tutma suçu bir zarar suçu olarak kabul edilmektedir (Arslan, 2016, 36).

Yargıtay⁶ bir kararında mükellefin şirketin yevmiye ve envanter defterlerini ikişer kez tasdik ettirmesi suretiyle matrah azaltıcı işlem yapmasını çift defter suçu olarak kabul etmiştir.

Dolayısıyla bu suçtan bahsedebilmek için;

- 1- Kanun uyarınca tutulması zorunlu olan defterlerinin bulunması,
- 2- Bu defterler dışında başka defterlere kayıt yapılması,
- 3- Yapılan bu işlemle matrahta aşınmaya sebebiyet verilmesi,

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla mükellefin noter tasdikli defteri yoksa birinci şart gerçekleşmeyeceği için suçun konusu gerçekleşmeyecek ve suç işlenmemiş sayılacaktır.

Defterden kasıt sadece fiziki olarak bir defter aranılmamalıdır. Ajanda, blok not, takvim vb. fiziki ortam olarak kabul edilmektedir. Hatta elektronik ortamda yine çift defter tutma amacıyla yapılan kayıtlar da suçun oluşması için yeterlidir (Erdemir, 2016, 27).

Ancak mükellefin sistematik olmayan, örneğin ufak kağıtlara yazdığı bilgiler çift defter tutma suçunda defter olarak kabul edilmez. İkinci defter içeriği ve düzeni itibarıyla mükellefin iş ve işlemlerini takip edebilmesine ve matrahta aşınmaya sebebiyet verecek nitelikte düzenlenmesi gerekmektedir.

Çift defter suçunun oluşması vergi matrahında aşınmaya bağlıdır. Dolayısıyla vergi matrahında aşınma varsa mükellef suç işlemiş sayılacaktır, aşınma yoksa mükellef suç işlememiş sayılacaktır. Bunun

⁵ Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak (24.07.1951 tarih ve 7866 sayılı Resmi Gazete, Erişim Tarihi: 20.11.2020)

⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 08.03.2017 tarih ve E.2017/1035, K.2017/1720 sayılı kararı.



tespiti ancak vergi incelemesiyle tespit edilebilir. Ancak bu tespitlerde idarenin düzenlemiş olduğu rapor veya mükellefin soyut ikrarının yeterli olmadığı, bilirkişi marifetiyle tespitlerin yapılarak matrahta azalma olup olmadığının tespiti gerekmektedir.⁷

Mükellefin tutmuş olduğu ikinci defterin sadece kendisinin anlayacağı şekilde düzenlenmesi (şifrelenmesi) veya yabancı bir dilde yazılmış olması tutulan defterin çift defter suçuna konu olmasına engel teşkil etmemektedir (Arslan, 2016, 37).

ad. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesi uyarınca suç olarak kabul edilmiştir (VUK, m.359/a).

Tahrif'in kelime anlamına bakılacak olursa "*bir şeyin aslını bozma, değiştirme*" olarak ifade edilmektedir (TDK, 2020).

Hukuki anlamında tahrifat kelimesi belgenin aslında yapılan değişiklik, vergi kaçakçılığı açısından ise defter, kayıt ve belgeleri vergi matrahında azalmaya sebebiyet verecek şekilde değiştirmek olarak ifade edilmektedir (Arslan, 2016, 39).

Defter, kayıt ve belgelerdeki kayıtların kanunda belirtilen kayıt düzenine aykırı bir şekilde yapılan yanlış işlemlerin sonradan uygun hale getirilmesi halinde tahrifattan bahsedilmez ve suç gerçekleşmez.

Tahrif etme suçunda defter ve belgelerde yer alan kayıtlar ilk önce vergiyi doğuran olayı gerçek durumuyla gösteriyorken mükellefin bu belgeler üzerinde tahrifat yaparak gerçek durumu matrahta aşınmaya neden olacak şekilde değişiklik yapması suçun ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir.

Tahrif suçunda söz edebilmek için yapılan tahrifatın aldatma kabiliyetine sahip olması gerekmektedir. İlk bakışta anlaşılabilir kaba tahrifatlar suçun oluşması için yeterli görülmemektedir.

Bir belgenin üzerinde yapılan her işlem tahrifata neden olmaz. Tahrifattan bahsedebilmek için kastın varlığı şarttır. Buradaki kast belgenin içeriğinin bilerek ve isteyerek vergi matrahını azaltıcı nitelikte yapılan değişikliktir.

Ayrıca tahrifat suçunun konusunu oluşturan defter ve belgelerin de gerçek olması gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse düzenlenmiş olan bir faturanın zorunlu unsurlarında eksiklik bulunması halinde düzenlenmemiş sayılacağından bu fatura üzerinde yapılacak olan tahrifat kaçakçılık suçunu oluşturmayacaktır (Arslan, 2016, 40).

Tahrifat fiili sonucunda kaçakçılık suçunun oluşması vergi ziyayı oluşup oluşmadığına bakılmadığından bu fiil sonucunda oluşan suç tehlike suçudur.

Tahrifat fiilinin aldatma kabiliyetine sahip olup olmaması tartışılan bir konudur. Ancak Yargıtay Ceza Genel Kurulu⁸ vermiş olduğu bir kararda tahrifat fiilinin suç olarak kabul edilebilmesi için ortada gerçek bir mal veya hizmet ifası amacıyla düzenlenmiş bir belge bulunması ve tahrifat işleminin bu belge üzerinde yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla gerçek bir mal ve hizmet ifasına dayanmayarak düzenlenen belge sahte belge olarak kabul edileceğinden ve bu belgenin düzenlenmemiş sayılacağından bu belge üzerinde yapılan tahrifat işlemi suç teşkil etmeyecektir. Aynı şekilde tahrifat işlemi uygulanmış belgenin kullanılma zorunluluğu bulunmadığı ifade edilmiştir.

ae. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek

Vergi kanunlarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti getirilen defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesinin suç olarak kabul etmiştir (VUK, m359/a).

Kanun koyucu gizleme eylemini "*varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara defter ve belgelerin ibraz edilmemesi*" şeklinde tanımlamıştır (Arslan, 2016, 42).

Defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme şeklinde ifade edilen suçun oluşabilmesinin ön koşulu defter ve belgelerin varlığının noter tasdikli veya sair suretlerle sabit olmasıdır⁹. Bir başka anlatımla bu defter ve belgelerin varlığının kesin olması gerekmektedir. Örneğin noter tasdikli olmayan defterlerin ibraz edilmemesi suç sayılmayacaktır. Ancak bu defterler noter tasdikli olmamakla beraber kanunun sair suretlerle ifadesiyle başka bir şekilde varlığı sabit ise ibraz edilmemesi suç teşkil edecektir. Burada sair suretlerle ifadesini açmak gerekirse bu defter ve belgelerin varlığına ilişkin daha önce tutulan tutanak, vergi

⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 11.11.2014 tarih ve E.2012/22736, K.2014/18905 sayılı kararı.

⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu 17.03.1986 tarih ve E.1985/462, K.1986/125 sayılı kararı.

⁹ Yargıtay 11.Ceza Dairesi 01.02.2001 tarih ve E.2000/6169, K.2001/674 sayılı kararı.



dairesi kayıtları, daha önce incelemeye ibraz edilmiş olması veya matbaa kayıtları bunlardan birinin varlığı halinde defter ve belgelerin varlığı sabit kabul edilmektedir ve ibraz edilmemesi suç oluşturmaktadır (Erdemir, 2016, 32).

Kanun'un 359/a-2 maddesinde defter, kayıt ve belgelerin gizlenmek şeklinde tanımlanmakla birlikte maddenin gizleme fiilinin tanımlandığı cümlede ise *defter ve belge* ifadesinin yer aldığı ancak *kayıt* ifadesinin yer almadığı görülmektedir. Dolayısıyla burada kayıtların ibraz edilmemesi gizleme fiiline dahil olup olmadığı tartışma konusu oluşturmaktadır.

Bu konuyla ilgili doktrinde iki görüş bulunmaktadır. Birinci görüşü savunanların tezi defter ve belgelerin gizlenmesi ifadesine odaklanarak suç ve cezanın kanuniliği ilkesini dikkate alarak kayıtların gizlenmesi yani ibraz edilmemesinin kaçakçılık suçunun maddi unsurunu oluşturmayacağı dolayısıyla suç oluşturmayacağını savunmaktadırlar. İkinci görüşü savunanların tezi ise gizleme fiilinin kapsamı gerek elektronik ortamdaki kayıtlar gerekse de kağıt olarak tutulan kayıtlar, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Burada olan koyucunun amacına bakmak gerekmektedir. Dolayısıyla amaçsal yorum ile ikinci görüşün doğru olduğunu düşünülmektedir.

Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi fiilinin kaçakçılık suçunu oluşturması için;

- 1- Defter, belge ve kayıtların noter tasdiki veya sair suretlerle varlığının sabit olması,
- 2- Vergi incelemesi esnasından ibraz edilmemesi (Paçacı, 2017, 66).

şartlarının birlikte gerçekleşmesi ile kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır.

Dolayısıyla vergi incelemesi dışında¹⁰ mükelleften defter ve belgelerinin istenmesi halinde ibraz edilmemesi durumunda kaçakçılık suçu oluşmayacaktır. Ancak mükellefin kanuni süresinde defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle fiiline uyan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük ceza uygulanacaktır (Bayar, 2010, 145).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 135'inci maddesinde kimlerin incelemeye yetkili oldukları ifade edilmiştir. 135'inci maddede sayılan vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları vergi incelemesi sırasında ibrazını istedikleri defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır (Kırmaz, 2015, 336).

Kanunun 253'üncü maddesinde defter tutma mecburiyeti bulunanların tuttıkları defterler ve vesikaların muhafaza zorunluluğu ilgili buldukları yılı takip eden beş yıldır. Kanunun 359/a-2 bendinde saklama/muhafaza ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde suç ortaya çıkacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla saklama mecburiyeti olan beş yıllık sürenin son bulmasıyla birlikte ibraz edilmemesi halinde suç teşkil etmeyecektir.

Usul Kanunu'nun 139'uncu maddesinde vergi incelemesinin esas itibarıyla mükellefin iş yeri adresinde yapılması gerektiği, ancak mükellefin talebi veya iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işi terk gibi durumlarda incelemenin dairede yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bu halde mükelleften yazılı olarak defter ve belgelerini daireye getirmesi istenir. Mükellefin yazıda belirtilen defter ve belgeleri belirtilen süre içerisinde daireye ibraz etmesi gerekmekte olup, kanuni süresinde ibraz edilmemesi kaçakçılık suçunu meydana getirecektir. Dolayısıyla mükellef ve vergi inceleme elemanı arasında incelemenin iş yerinde mi yoksa dairede mi yapılmasına ilişkin bir talep veya tutanak bulunmamakta ise defter ve belgelerin daireye ibraz edilmemesi suç teşkil etmeyecektir.

Nitekim Yargıtay¹¹ bir kararında Kanunun 139 maddesinde incelemenin asıl olarak iş yerinde yapılması gerektiği ancak incelemenin dairede yapılmasına imkan veren durumlardan birinin varlığının önceden tespit edilmeden defter belge ibrazı istemli tebliğ işleminin hukuki geçerliliği bulunmadığını ve suçun oluşmadığına karar vermiştir.

Yapılan vergi incelemesi nedeniyle mükelleften defter ve belgelerinin ibrazı istendiğinde mükellef mücbir sebep nedeniyle istenilen defter ve belgeleri ibraz edememekte ise bu durumu inceleme elemanına bildirmelidir. 213 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde yer alan hallerden birinin varlığı halinde mükellefin ibraz görevini yerine getirmemesi suç teşkil etmeyecektir. Ancak bu mücbir sebep halinin hayatın olağan akışına uygun olması ve iddianın ispatlanması gerekmektedir.¹²

¹⁰ Mükellefin arama, yoklama, bilgi isteme vb. durumlarında ibraz etmemesi kaçakçılık suçu teşkil etmeyecektir.

¹¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 27.09.2010 tarih ve E.2010/8796, K.2010/10132 sayılı kararı.

¹² Yargıtay 11. Ceza Dairesi 18.02.2002 tarih ve E.2002/1085, K.2002/1365 sayılı kararı.



af. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Gerçek bir ticari ilişkiye dayanmakla birlikte mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak düzenlenen belgeler 213 sayılı Kanun'un 359/a bendinde belirtilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçunu oluşturmaktadır (VUK, m.359/a).

84 No.lu KDV Genel Tebliğinde¹³ muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir mal ve hizmet ifasına dayanmakla birlikte mahiyet ve miktarı gerçeğe aykırı düzenlenen belgelerdir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge içeriği bakımından gerçeğe aykırı bilgiler yer almaktadır. Buradaki gerçeğe aykırı bilgi belgenin içerdiği miktar olabileceği gibi niteliği bakımından da gerçeği yansıtmayabilmektedir (Yeldan, 2015, 43).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için vergi kanunlarına göre düzenlenen, saklanan ve ibraz zorunluluğu bulunan bir belgenin bulunması gerekmektedir.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu¹⁴ vermiş olduğu bir kararda belgeden kastın fatura, irsaliyeli fatura, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müşteri listesi, yolcu listesi, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi, perakende satış fişleri olduğunu kabul etmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek fiili ile belgede tahrifat fiili sıklıkla birbirine karıştırılmaktadır. Oysaki muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemede daha önce bir belge yok ilk defa düzenlenen bir belge söz konusudur. Ancak belgede tahrif fiilinde daha önce var olan bir belgenin üzerinde hukuka aykırı suç teşkil edecek şekilde işlem yapılmaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek suretiyle belge düzenlendiği an vergi kaçakçılığı suçu meydana gelmiş olur. Burada düzenlenen belgenin kullanılması ya da kullanılmaması koşulu bulunmamaktadır. Ayrıca bu düzenlenen belge ile vergi ziyana sebebiyet verilip verilmediği hususu da hareketin suç olma vasfını etkilememektedir. Bu itibarla muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçu bir zarar suçu değil tehlike suçu olarak kabul edilmektedir.

Konuyla ilgili olarak Yargıtay¹⁵ kararında sanığın faturanın üst ve alt nüshalarını farklı olarak düzenlemesi fiilinin Kanun'un 359/a-2 maddesinde tanımlanan suçu oluşturduğunu kabul etmiştir.

Yargıtay¹⁶ bir başka kararında ise söz konusu sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesinin suç için yeterli olduğunu ve vergi ziyasının bu suçun unsuru olmaktan çıkarıldığını belirtmiştir.

ag. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanmak

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 bendinde vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenmesini ve kullanılmasını fiilini vergi kaçakçılığı suçu olarak ifade etmiştir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlemiş olan bir belgenin kullanılması bu suçu meydana getirmektedir. Maddede böyle bir tanımlamaya ihtiyaç duyulmasının temel gerekçesi olarak da üçüncü kişilerce düzenlenmiş olan bu nitelikteki belgelerin kullanılması durumu karşısında kanunda boşluk bırakılmamasıdır. Öte yandan mükellef kendi düzenlemiş olduğu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi kendisi de kullanabilmektedir.

Burada kullanma suçunun doğması mükellefin kendisinin veya üçüncü kişi tarafından daha önce düzenlenmiş olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin defterlere kaydedilmesidir (Arslan, 2016, 53).

Bu suç icrai nitelikte işlenebileceği gibi ihmali olarak da işlenebilmektedir. İcrai nitelikte işlenmesi mükellefin üçüncü kişiden almış olduğu muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi defterlerine kaydetmesiyle suç doğmaktadır. Öte yandan ihmali olarak suçun doğması ise hata ile defterlere kaydı yapılan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin daha sonra hata fark edilmesine rağmen kayıtlardan çıkarılmamasıdır.

Bu suç bir tehlike suçu olduğundan suçun doğması yapılan kaydın vergi ziyana sebebiyet vermesine bağlanmamıştır. Yani belgenin defterlere kaydının yapılması anında suç doğmaktadır.

¹³ 23.11.2001 tarih ve 24592 sayılı Resmi Gazete (Erişim Tarihi: 15.11.2020).

¹⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu 11.03.2014 tarih ve E.2012/1382, K.2014/124 sayılı kararı.

¹⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 03.12.2014 tarih ve E.2013/2626, K.2014/20827 sayılı kararı.

¹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 20.06.2014 tarih ve E.2012/27371, K.2014/12257 sayılı kararı.



b. Vergi Usul Kanunu'nun 359/b Bendinde Yer Alan Fiiller

ba. Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Vergi kanunları uyarınca tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz mecburiyeti getirilen defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi Kanun'un 359/b bendi uyarınca suç kabul edilmiştir (VUK, m.359/b). Maddede *yok etmek* ifadesinin ne şekilde olacağı ifade edilmemiştir. Dolayısıyla bu ifadeye ilişkin doktrinde farklı görüşler ortaya çıkmıştır.

Birinci görüşe göre yok etmek hem maddi anlamda yok etmek hem de hukuk aleminde yok edilmesini kabul etmektedirler. Yani bir belge maddi olarak var ancak hukuken yok edilmiş ise yok edilmiş sayılmaktadır. İkinci görüşe savunanlar ise defter ve belgelerin sadece maddi olarak yok edilmesi halinde yok etme fiilinin gerçekleşeceğinin ifade etmektedirler (Arslan, 2016, 55).

Kanun'un 359'uncu maddesinde yer alan suçlar seçimlik hareketli suçlardır. Yani her hareket suç oluşturabilmektedir. Örneğin defter, kayıt ve belgeleri yok etmek fiili de suç teşkil etmektedir, belgelerin sayfalarını kopartmak da suç teşkil etmektedir. Dolayısıyla kanun koyucu buradaki yok etmek fiilini maddi olarak yok etmek olarak kabul etmektedir.

Bu fiilin suretiyle vergi kaçaklığından söz edebilmek için öncelikle madde içeriğinde de belirtildiği üzere bu defter ve belgelerin vergi kanunları tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter ve belgeler olması gerekmektedir. Burada lafzi yorumla açıklamak gerekirse ibraz süresi geçmiş bir belgenin yok edilmesi suç teşkil etmeyecektir.

Defter kayıt ve belgeleri yok etme suçunda yok etmenin bir tanımlaması yapılmadığından her şekilde yok edilebilecektir. Örneğin defter ve belgelerin yakılması fiiliyle yok edilmesi halinde suç gerçekleşmiş olacaktır.

Yok etme fiilinin gerçekleştiği an suçun ilendiği an olarak kabul edilmektedir. Nitekim Yargıtay kararında defter ve belgelerin mükellefin bilgisi dışında eşi tarafından sobada yakılması olayında mükellefin beyan tarihini suç tarihi olarak kabul etmiştir.¹⁷

Suçun oluşması için defter ve belgelerin tamamının yok edilmesi şart değildir. Bir kısmının yok edilmesi de suçun oluşması için yeterlidir. Örnek olarak 5 cilt faturanın 1 cildinin yok edilmesi bu suçu meydana getirecektir.

bb. Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Sayfalar Koymak veya Hiç Sayfa Koymamak

Vergi kanunlarının tutulması, düzenlenmesi, saklama ve ibraz mecburiyeti getirdiği defterlerin sayfalarının yok edilmesi veya yok edilen sayfa yerine başka sayfa koyulması ya da hiç sayfa koyulmaması durumu Kanun'un 359/b bendi uyarınca suç kabul edilmiştir (VUK, m.359/b).

Aynı Kanun'un 218'inci maddesinde defterlerden sayfa koparılamayacağı da hüküm altına alınmıştır. Ancak ilgili maddede sayfa koparılması halinde cezai müeyyidesine ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır.

Defter ve belgeleri yok etmek suretiyle vergi kaçaklığı suçunun işlenmesinde olduğu gibi bu suçun da ön koşulu vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama veya ibraz mecburiyeti olan defter(ler) üzerinde söz konusu fiilin işlenmesi suçun konusunu oluşturmaktadır.

Defter sayfasının yok edilmesi halinde suçun konusu oluşmaktadır yani suç işlenmektedir. Yok edilen sayfa yerine başka sayfa koyulması veya koyulmaması suçu ortadan kaldırmaz.

Suçun oluşması için koparılan sayfanın boş veya dolu olması ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak hayatın olağan akışı göre koparılan sayfaların dolu olması gerektiği kabul edilmektedir.

Ancak defterden koparılan sayfanın yok edilmemesi halinde suç oluşmayacaktır. Burada suçun tipiklik şartı gerçekleşmemiştir. Nitekim kanun maddesinde sayfanın yok edilmesi şartı yer almaktadır. Dolayısıyla her ne kadar sayfa koparılmış olsa da yok edilmediği takdirde yani muhafaza edilmesi halinde suç oluşmayacaktır (Erman, 1957, 59'dan aktaran Arslan, 2016, 56).

Konuya ilişkin olarak Yargıtay 11. Ceza Dairesi 24.12.2001 tarihli kararında özetle mükellef nezdinde başlanılmış olan vergi incelemesini sonuçsuz kılmak amacıyla iş yerinde yangın çıkarıldığı, bu yangının sadece inceleme konusu faturalara zarar vermesi başka hiçbir şeye zarar vermemesi nedeniyle ihmali olarak suçun işlendiğine karar vermiştir (Arslan, 2016, 57).

Bir başka Yargıtay¹⁸ kararında mükellefin iş yerinde çıkan yangın neticesinde ibrazı istenen defterlerin yanmış olduğunun sadece sanığın beyanının yeterli olmadığı, yangına ilişkin tutanakların olup

¹⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 05.03.2013 tarih ve E. 2013/131, K.2013/3624 sayılı kararı.



olmadığı, zayı belgesi alınıp alınmadığının dikkate alınarak sanığın mücbir sebep halinden yararlanıp yararlanamayacağını değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

bc. Belgelerin Asıl Veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Belge Olarak Düzenlemek

Gerçek bir ticari ilişkiye dayanmadığı halde ticari ilişki varmış gibi düzenlenen belgeler sahte belgedir. Dolayısıyla bir mal veya hizmet ifası olmaksızın düzenlenen belgeler sahte belgedir (VUK, m.359).

Genellikle sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ile sahte belge düzenleme suçları birbirine karıştırılmaktadır. Ancak ikisi arasındaki temel fark şudur; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemede bir mal ve hizmet ifası bulunmakla birlikte miktar ve bedel gerçeği yansıtmamaktadır. Ancak sahte belge düzenlemede gerçek bir mal ve hizmet ifası bulunmamaktadır. Yargıtay¹⁹ konuya ilişkin bir kararında sahte belge düzenleme ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin aynı şeyler olmadığını yanıltıcı belge düzenlemede gerçek bir mal veya hizmet ifası bulunmakla birlikte düzenlenen belgelerin mahiyet ve miktar itibariyle gerçeği yansıtmadığı, öte yandan sahte belge düzenlemede ise ortada bir mal veya hizmet ifasının bulunmadığını ifade etmiştir.

Sahte belge düzenlemenin ön koşu olarak vergi kanunlarına göre düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan belgelerin sahte olarak düzenlenmesidir. Genellikle sahte belge düzenleme fiiline konu olan belgeler fatura, sevk irsaliyesi, yolcu taşıma bileti, müstahsil makbuzu, gider pusulası vb belgelerdir.

213 sayılı Kanun'un 227'nci maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın düzenlenmesi mecburi olan belgelerde yer alan zorunlu bilgileri belirlemeye yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede kullanılması mecburi olan belgelerin belirli zorunlu bilgileri taşınması gerektiği, zorunlu bilgileri taşınamaması halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Örneğin Kanununun 230'uncu maddesinde faturanın tarifi yapılarak hangi bilgileri içermesi gerektiği belirtilmiştir. Zorunlu bilgilerde eksiklik olması halinde hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla düzenlenmemiş sayılan bir belgenin sahte olarak düzenlenmesine imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle düzenlenmemiş sayılan bir belgenin sahte olarak düzenlenmesi suç oluşturmaz.

Yargıtay²⁰ bir başka kararında ise mükellefin sahte belge düzenleme suçunu işleyebilmesi için sahte olarak düzenlenmiş olan belgenin zorunlu unsurları bulundurması gerektiğini, aksi takdirde zorunlu unsurları eksik olan belgenin hiç düzenlenmemiş sayılacağı ve hiç düzenlenmemiş sayılan belgenin sahte olarak düzenlenmesinin mümkün olmadığını karar vermiştir.

Belgenin sahte olarak düzenlenmesi suçun oluşması için yeterlidir. Düzenlenen sahte belgenin vergi ziyana sebebiyet verip vermediğinin bir önemi bulunmamaktadır. 4369 sayılı Kanun değişikliği ile vergi ziyayı suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır.

Yargıtay²¹ konuya ilişkin vermiş olduğu bir kararda 4369 sayılı Kanun değişikliğine atıf yaparak sahte belge düzenleme suçunun işlenmesi için fiilin vergi ziyana sebebiyet vermesine gerek olmadığı kanunda belirtilen belgelerden birinin sahte olarak düzenlenmesi halinde suçun gerçekleşmiş olduğunu kabul etmiştir.

bd. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmiş Belgeleri Kullanmak

213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesinde sahte belge düzenleme fiilini düzenledikten sonra düzenlenen bu belgelerin de kullanılmasını ayrı bir suç olarak kabul etmiştir.

Sahte belge kullanma fiiliyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için diğer suçlarda olduğu gibi bu belgenin vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan belgelerin sahte olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir. Ancak düzenlenmiş olan sahte belge taşınması gereken zorunlu unsurları taşıyor ise düzenlenmemiş sayılacağından bu belgelerin kullanılması suç teşkil etmeyecektir.

Vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet vermek için sahte belge olarak düzenlenmiş belgenin Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

¹⁸ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 06.05.2014 tarih ve E.2012/26048, K.2014/8683 sayılı kararı.

¹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 29.03.2018 tarih ve E.2016/1910, K.2018/2824 sayılı kararı.

²⁰ Yargıtay 19. Ceza Dairesi 13.01.2016 tarih ve E.2015/2765, K.2016/261 sayılı kararı.

²¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25.11.2004 tarih ve E.2003/10558, K.2004/8716 sayılı kararı.



Suçun doğma anına ilişkin olarak doktrindeki hakim görüş söz konusu sahte belgenin deftere kaydedildiği anda tamamlanmış olur. Dolayısıyla düzenlenmiş olan sahte belgenin alınması ancak defterlere kaydedilmemesi durumunda suç oluşmayacaktır (Arslan, 2016, 63).

Sahte olarak düzenlenen belgelere baktığımızda genellikle fatura, irsaliyeli fatura, gide pusulası, müşteri listesi, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi (ökc fişi), yolcu listesi ve Kanunda sayılan diğer belgelerdir (Bulduk, 2019, 44).

Sahte belge düzenleme suçunda olduğu gibi kullanma suçunda da 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle beraber vergi ziyai bu suçun bir unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Dolayısıyla sahte olarak düzenlenmiş olan belgenin deftere kaydedilmesi halinde suç oluşacaktır. Burada vergi ziyana sebebiyet verilmesinin bir önemi yoktur.

c. Vergi Usul Kanunu'nun 359/c Bendinde Yer Alan Fiiller

ca. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak

Vergi kanunları uyarınca kabul edilen belgelerin Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmadığı halde basılması Kanun'un 359/c bendi uyarınca suç olarak kabul edilmiştir (VUK, m.359/c). Konuya dair Yargıtay²² kararında mükellefin faaliyetinin son bulmasına rağmen ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmamasına rağmen daha önce kullanılmış olan faturaları tekrar basarak piyasaya sürmeleri neticesinde söz konusu eylemin 213 sayılı Kanun'un 359/c bendinde belirtilen suçu oluşturduğu kabul edilmiştir.

Bu suç 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 358'inci maddesinde kaçakçılığa teşebbüs olarak düzenlenmişti. Ancak Kanun değişikliği ile beraber kaçakçılığa teşebbüs suçu kaldırılmış ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiili vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketlerinden biri haline geldi.²³

Bu suçun maddi konusunu Kanunda öngörülen belgeler yer almaktadır. Dolayısıyla lafzi yorumla defter ve kayıtların bu suçun konusu dışında kaldığı söylenebilir. Burada belge olarak fatura, taşıma irsaliyesi, gider pusulası, müstahsil makbuzu, müşteri listesi, sevki irsaliyesi vb. kanunda belirtilen diğer belgeler şeklinde kabul edilmektedir.

Madde metninde basmak fiilinin işlendiği yere ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu belgelerin matbaada basılma zorunluluğu yoktur. Buradaki asıl önemli nokta Maliye Bakanlığı ile anlaşma olup olmadığıdır. Dolayısıyla herhangi bir yerde basılan belge Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan mükellef tarafında basılırsa suç oluşmuş olacaktır.

Suçun gerçekleşme anına bakmak gerekirse basılan belge anında Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmaması halinde suç doğmaktadır. Öte yandan belge basım anında olmayan anlaşma belge basıldıktan sonra olsa dahi bu durum suçu ortadan kaldırmayacaktır.

Başka bir nokta ise yine Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesine atıfla, basılan belge taşıması gereken zorunlu bilgileri taşıyor ise hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu durumda hiç düzenlenmemiş sayılan bir belge suç konusu da olmayacaktır.

cb. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Olmadığı Halde Basılan Belgeleri (Bilerek) Kullanmak

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359/c bendinde düzenlenmiş olan Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların belge basmasını suç olarak kabul etmiştir. Bendin devamında anlaşmasız basılan belgeleri kullanmayı da ayrı bir suç olarak kabul etmiştir.

Bu suçun meydana gelmesinde ön koşul anlaşmasız olarak basılan belgelerin bilerek kullanılmasıdır. Dolayısıyla kullandığı belgelerin anlaşmasız bir mükellef tarafından basıldığını bilmeden kullanan mükellef suç işlemiş olmayacaktır. Burada suçun tipiklik özelliğine bakmak gerekmektedir. Bu suç tipiklik özelliğini tamamlayıcı iki unsur bulunmaktadır. Birinci unsur basılan belgenin anlaşmasız matbaada basılmış olmasıdır. İkinci unsur ise anlaşmasız basılan bu belgelerin bilerek kullanılmasıdır. Dolayısıyla suçun doğması iki koşulun yani suçun tipiklik özelliğinin birlikte varlığına bağlıdır. Unsurlardan birinin yokluğu fiili suç olmaktan çıkarmaktadır.

Anlaşmasız olarak basılan belgenin kullanılmasından kasıt bu belgenin mal ve hizmet ifasında bir nüshasının muamelenin karşı tarafına verilmesi ve vergi kanunları uyarınca tutulan deftere kaydedilmesi demektir (Erdemir, 2016, 50).

²² Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25.05.2005 tarih ve E.2004/16024, K.2005/2923 sayılı kararı.

²³ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 17.03.2005 tarih ve E.2004/4489, K.2005/1221 sayılı kararı.



2.5. Netice

Netice fiilin dış dünyada meydana getirdiği değişikliktir. Bu değişiklik olumlu olabileceği gibi olumsuz da olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda suçun tamamlanabilmesi için yukarıda yer alan hukuka aykırı fiillerin bir dış dünyada bir değişikliğe neden olmaları gerekmektedir (Paçacı, 2017, 69).

01.01.1999 tarih ve 4369 sayılı Kanun öncesinde vergi kaçakçılığı suçunun neticesi vergi ziyayıdır. Vergi ziyayı suçun unsurlarında biri olarak kabul edilmekteydi. Kanun değişikliği sonrasında vergi ziyayı vergi kaçakçılığı suçunun bir unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Ancak sadece defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının aşınması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmek seçimlik hareketi hariç kabul edilmiştir. Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde yer alan diğer suçlar birer tehlike suçu iken bu suç tipi zarar suçu olarak kabul edilmektedir (Arslan, 2016, 67).

2.6. Nedensellik Bağı (İlliyet Bağı)

Suçun maddi unsurunun üçüncü kısmını illiyet bağı oluşturmaktadır. Yapılan fiil nedeniyle ceza sorumluluğu yapılan fiil ile netice arasında illiyet bağının varlığına bağlıdır. Dolayısıyla fiili ile netice arasında illiyet bağı yoksa suçtan bahsedilmeyecektir.

Vergi kaçakçılığı suçu neticesi harekete bitişik suç olarak kabul edilmektedir. Neticesi harekete bitişik suçlarda kanunda öngörülen kanuna aykırı fiilin işlenmesiyle suç meydana gelmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı açısından nedensellik bağının bir önemi bulunmamaktadır (Arslan, 2016, 68). Örnek vermek gerekirse faturanın gerçek bir mal ve hizmet ifasına dayanmadan düzenlenmesi şeklinde ifade edilen sahte belge düzenleme fiilinde faturanın düzenlendiği an suç meydana gelmektedir.

Vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillerden sadece defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının aşınması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmek fiilinin suç teşkil etmesi vergi matrahının aşınması sonucuna bağlanmaktadır. Dolayısıyla bu fiilde hareket ile netice arasında illiyet bağının varlığının tespiti gerekmektedir.

3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Cezası

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer verilen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin yaptırımlar idari nitelikte değil adli nitelikte bir suç olduğundan adli yaptırımlar öngörülmüştür.

Kaçakçılık suçuna sebebiyet veren seçimlik hareketlerin kamu düzenine zarar vermesi nedeniyle Kanun koyucu bu suça ilişkin yaptırımları sırasıyla 4108, 4369 ve son olarak 5278 sayılı Kanun değişiklikleriyle son halini almasını sağlamıştır.

213 sayılı Kanun hürriyeti bağlayıcı cezaları 359'uncu maddede üç bent halinde sıralamıştır. Buna göre;

- 1- 359'uncu maddenin a bendinde yer alan fiilleri işleyenler on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolünür.
- 2- 359'uncu maddenin b bendinde yer alan fiilleri işleyenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.
- 3- 359'uncu maddenin c bendinde yer alan fiilleri işleyenler iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

SONUÇ

Devletin üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerini yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu temel finansman kaynaklarından biri de vergi geliridir. Sosyal, siyasi ve ekonomik bazı nedenlerden dolayı mükelleflerin vergi ödemeyi reddettikleri görülmektedir. Diğer kamu gelirlerine oranla verginin karakteristik özelliklerinden biri olan karşılıksızlık ilkesi nedeniyle vergiden kaçınma ve kaçırma davranışları ortaya çıkmaktadır.

Vergiden kaçınma hukuka uygun bir yöntem iken vergi kaçırma hukuka aykırı bir yöntemdir. Mükellefler çeşitli yollarla ödenmesi gereken verginin azalmasını sağlamaktadır. Mükelleflerin bu tür davranışlarının bir sonucu olarak ortaya çıkan hukuka aykırı durum bazı hallerde idari yaptırıma (vergi ziyayı cezası) bazı hallerde de adli yaptırıma tabi tutulmaktadır.

Çalışmamızın da konusunu oluşturan kaçakçılık suçu vergi kaçırma fiiline adli bir yaptırımdır. Çalışmanın ikinci bölümünde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere mükelleflerin hangi fiillerinin suç teşkil ettiği açıklanmıştır. Yine çalışmamızın üçüncü bölümünde suç teşkil eden fiillerin hangi cezai yaptırıma tabi olduğu açıklanmıştır.



Suç teşkil eden fiillere bakıldığında özellikle mükelleflerin tuttıkları defter, belge ve kayıtların suç konusunu oluşturduğu göze çarpmaktadır. Örnek vermek gerekirse sahte belge düzenleme fiilinin konusu Kanunda yer alan belgelerin gerçek bir mal veya hizmet ifasına dayanmaması yani sahte olarak düzenlenmesidir.

Günümüzde özellikle elektronik sistemlerin gelişmesi ve yaygınlaşması ile birlikte bu durumların ortaya çıkmasının azalması öngörülmektedir. Özellikle defterlerin elektronik ortamda tutulması, belgelerin e-belge (örnek e-smm, e-fatura) olarak düzenlenmesi ile birlikte idarenin denetim imkânı artacaktır. Dolayısıyla suç teşkil eden fiillerin işlenmesi zorlaşacaktır.

KAYNAKÇA

- Ak, Selçuk (2019). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçunun İncelenmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Albayrak, Mustafa (2008). Şikâyete Tabi Suçların Özellikleri ve Bu Suçlara Bağlanan Hukuki Sonuçları. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.77.
- Arslan, Resul (2016). *Vergi Kaçakçılığı Suçu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Aydoğdu, F.İsmail Hakkı (2009). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bayar, İbrahim Nihat (2010). *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından İnceleme)*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2011). *Vergi Suç ve Kabahatleri*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Bulduk, Burcu (2019). *Türkiye’de Adli Vergi Suç ve Cezalarının Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Candan, Turgut (2012). *Vergi Suçları ve Cezaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Darbaş, İbrahim (2014). *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çaç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Edizdoğan, Nihat, Taş, Metin ve Çelikkaya, Ali (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Ankara: Ekin Yayınevi.
- Erdemir, Hıdır (2016). *Vergi Kaçakçılığı*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hekim, Cavit (2013). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.
- Kaneti, Selim, Ekmekci, Esra, Güneş, Gülsen ve Kaşıkçı, Mahmut (2019). *Vergi Hukuk*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karaarslan, Mehmet (2006). Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.64.
- Kırmaz, Birol (2015). Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı,1.
- Kızılot, Şükrü ve Kızılot, Zuhul (2010). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Ömercioğlu, Abdullah, Dayıoğlu, Melike Rana ve Arslan, Cem Barlas (2018). Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt,8, Sayı,1, S.51-70.
- Öncel, Mualla, Çağan, Nami, Kumrulu, Ahmet ve Göker, Cenker (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, Ersan, Armağan, Ayşe (2018). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Sorunlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı,33, S.1-38.
- Özcan, Onur (2015). *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Paçacı, Fatih (2017). *Vergi Ceza Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çaç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Rüzgâr, Merve Tuba (2017). *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Fail*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Şenyüz, Doğan (2015). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taştan, Mehmet (2014). *Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- TDK, (2020). Tahrif. <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi:15.11.2020).
- Üstün, Ümit Süleyman (2001). Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9 (3-4), 306.
- Yeldan, Seda (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zirve Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- 04.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (Erişim Tarihi: 10.11.2020).
- 18.10.1982 Tarih ve 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Erişim Tarihi: 10.11.2020).
- 26.09.2004 Tarih ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (Erişim Tarihi: 10.11.2020).



- 21.07.1953 Tarih ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (Erişim Tarihi: 11.11.2020).
31.12.1960 Tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Erişim Tarihi: 20.11.2020).
306 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Erişim Tarihi: 19.11.2020).
84 Seri No.lu KDV Genel Tebliği (Erişim Tarihi: 17.11.2020).
Anayasa Mahkemesi 03.02.2011 Tarih ve E. 2009/5, K.2011/31 (Erişim Tarihi: 10.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 01.02.2001 Tarih ve E.2000/6169, K.2001/674 (Erişim Tarihi: 10.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 03.12.2014 Tarih ve E.2013/2626, K.2014/20827 (Erişim Tarihi: 13.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 05.03.2013 Tarih ve E.2013/131, K.2013/3624 (Erişim Tarihi: 13.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 06.05.2014 Tarih ve E.2012/26048, K.2014/8683 (Erişim Tarihi: 13.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 08.03.2017 Tarih ve E.2017/1035, K.2017/1720 (Erişim Tarihi: 16.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 11.11.2014 Tarih ve E.2012/22736, K.2014/18905 (Erişim Tarihi: 16.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 14.04.2014 Tarih ve E.2012/16627, K.2014/7164 (Erişim Tarihi: 18.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 17.03.2005 Tarih ve E.2004/4489, K.2005/1221 (Erişim Tarihi: 14.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 18.02.2002 Tarih ve E.2002/1085, K.2002/1365 (Erişim Tarihi: 11.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 20.06.2014 Tarih ve E.2012/27371, K.2014/12257 (Erişim Tarihi: 15.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25.05.2005 Tarih ve E.2004/16024, K.2005/2923 (Erişim Tarihi: 15.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 25.11.2004 Tarih ve E.2003/10558, K.2004/8716 (Erişim Tarihi: 17.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 27.09.2010 Tarih ve E.2010/8796, K.2010/10132 (Erişim Tarihi: 16.11.2020).
Yargıtay 11. Ceza Dairesi 29.03.2018 Tarih ve E.2016/1910, K.2018/2824 (Erişim Tarihi: 16.11.2020).
Yargıtay 19. Ceza Dairesi 13.01.2016 Tarih ve E.2015/2765, K.2016/261 (Erişim Tarihi: 11.11.2020).
Yargıtay Ceza Genel Kurulu 11.03.2014 Tarih ve E.2012/1382, K.2014/124 (Erişim Tarihi: 10.11.2020).
Yargıtay Ceza Genel Kurulu 17.03.1986 Tarih ve E.1985/462, K.1986/125 (Erişim Tarihi: 10.11.2020).