

HAZIRLAYAN: AVUKAT OĐUZHAN ASLAN

VERĐİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI REHBERİ



AVUKAT
HAKLARI
GRUBU
İZMİR

İÇİNDEKİLER

1	GİRİŞ
2	Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi
4	Gerçek Olmayan Veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açanlar
5	Çift Defter Tutma
6	Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif
7	Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme
9	Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma veya Düzenleme
11	Defter ve Belgeleri Yok Etme
12	Sahte Fatura Düzenleme veya Kullanma
13	Anlaşması Olmayan Yerlerde Belge Bastırma ve Kullanma
14	Ödeme Kaydedici Cihazlarda Tahrifat
15	Suçta İştirak
16	Etkin Pişmanlık
18	Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü
20	Vergi Suçlarının İdari Para Cezalarına Etkisi
21	Görevli ve Yetkili Mahkeme İle Ceza Zamanaşımı

GİRİŞ

VERGİ; KAMUSAL GEREKSİNİMLERİN FİNANSMANININ SAĞLANABİLMESİ ADINA, ÖZEL KESİMDEN KAMU KESİMİNE, HUKUKSAL ZOR ALTINDA AKTARILAN PARASAL EDİMDİR. DAHA AÇIKLAYICI OLURSAK, VERGİ; DEVLETİN VARLIK SEBEBİ OLAN KAMUSAL İHTİYAÇLARI GİDEREBİLMESİ VE HALKINA HİZMET GÖTÜREBİLMESİ İÇİN, HİZMETE TALİP OLAN VE DEVLETİN ŞEMSIYESİ ALTINDA TOPLANAN VATANDAŞLARCA DEVLETİ FİNANSE ETMEK MAK-SATLI ÖDEDİKLERİ PARADIR.

Devletten beklenen hizmetlerin finanse edilebilmesi için öncelikli kaynağı oluşturan vergilerin gönüllü olarak ödendiği, yani vergi bilinci yüksek olduğu toplumlarda, vatandaşların Devlet tüzel kişiliği karşısındaki saygınlığı da hayli yüksektir. Ancak bunun yanında, mükellefler arasında ayırım gözetilmemesi de icap etmektedir. Bu sebeple vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefler varken, vergi ödemekten hukuki olmayan yollarla imtina eden kişi ve kurumların da bir yaptırıma tâbi tutulması icap etmektedir. Bu sayede Devletin adil ve dengeli bir vergilendirme politikası sürdürdüğüne olan güven sağlanacağı gibi, Devleti finanse etme mecburiyeti altında olmasına karşın vergi kaçırarak işledikleri suç karşısında, mağdur toplumun hakları aranmış olacaktır.

Hukuk devletlerinde suç ve cezada kanunilik ilkesinin geçerli olduğu, yani suçun da karşılığında öngörülen cezanın da kanunlarla düzenlenmesi gerektiği ma-lumdur. Bu anlamda vergi kaçırma sonucunu doğuran fiiller bakımından da hangi eylemlerin suç teşkil ettiğinin ve bu suçlar karşılığında öngörülen yaptırımların neler olduğunun tespiti bakımından referans kanunumuz olan Vergi Usul Kanununu incelememiz gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu tek bir maddede vergi kaçığına sebebiyet veren hangi fiillerin suç oluşturduğunu düzenlemiştir. Söz konusu 359'uncu maddede birden fazla suç tipine yer verildiği gibi, her bir suç tipi bakımından farklı hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörülmüştür. Bu rehberde, Vergi Usul Kanunu anlamında kaçakçılık suçu oluşturan fiillerin neler olduğunu, suçların oluşması için kanunla aranan şartları ve söz konusu suçlar sebebiyle öngörülen cezaların neler olduğunu inceleyeceğiz.



Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hilesi

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlığını taşımaktadır. Söz konusu maddede birden fazla suç tipine yer verilmiş olmakla birlikte, kanaatimizce kaçakçılık suçları olarak kategorize edilmeleri doğru değildir. Çünkü vergi kaçırma sonucunu doğuran her eylem değil, sadece bu maddede yazılı fiiller suç teşkil etmektedir. Örneğin; bir kişi, kazanç getirici faaliyetleri sonucu elde ettiği geliri hiçbir şekilde belgelendirmez, bu kazanç için fatura veya benzeri belgeleri düzenlemez, söz konusu kazancını vergi idaresine beyan etmezse, bu suretle, ödemesi gereken vergiyi kaçırmış olur ki bu fiil de bir kaçakçılık fiilidir. Vergi hukuku uygulamasında bu eyleme "kayıt dışı hasılat" adı verilir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda kayıt dışı hasılat durumu bir suç olarak düzenlenmemiştir. Bu sebeple kayıt dışı hasılat elde ettiği ve bu yolla vergi kaçırdığı tespit edilen bir kişi, hürriyeti bağlayıcı cezalarla karşı karşıya kalmaz. Bu kişi hakkında sadece, şartları oluşmuşsa, vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük cezası gibi kabahatlere bağlı idari yaptırımlar uygulanabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde düzenlenen ilk suç, hesap ve muhasebe hilesidir. Kanuna göre, **defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmedilir.**

Bu suçun vücuda gelebilmesi için hesap hilesinin veya muhasebe hilesinin mutlak suretle defter veya kayıtlarda olması icap etmektedir. Burada kastedilen defter, Vergi Usul Kanunu anlamında tutulması zorunlu olan defterlerdir. Mükelleflerin ifa ettikleri faaliyetlere göre tutması zorunlu olan defterler kanunda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu anlamda ikinci sınıf tacirlerin tutması zorunlu olan tek defter işletme hesabı defteri iken, birinci sınıf tacirlerin yevmiye defteri, envanter defteri ve defteri kebirdir. Aynı şekilde bir serbest meslek erbabı için aranan defter ise serbest meslek kazanç defteridir (Defter-Beyan sistemine ilişkin ayrıksı düzenlemeler saklıdır).

Vergi Usul Kanunu anlamında tutulması zorunlu olan bu defterlerde veya beyanname, mizan, bilanço gibi kayıtlarda hesap veya muhasebe hilesi yoluna gidilmesi, suçun oluşumu için yeterlidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu defterler bakımından karşımıza çıkmaktadır. Zira Türk Ticaret Kanunu anlamında tutulması zorunlu olan başka birtakım defterler olmakla birlikte, bu defterlerde hileye başvurmak, bu suçu oluşturmayacaktır. Söz gelimi; toplantı karar ve müzakere defteri Vergi Usul Kanununda sayılmadığından bu defter üzerinde yapılacak bir hile vergi kaçakçılığı sonucunu doğursa dahi ancak idari yaptırıma konu edilebilir ve hürriyeti bağlayıcı bir suç oluşmaz.



Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise muhasebe hilesi ile muhasebe hatasının birbiriyle karıştırılmaması gerektiğidir. Aslında iki fiil de hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı tutulmasıdır. Fakat hata ile hile arasında suçun manevi unsurunun oluşması bakımından farklılık bulunmaktadır. Vergi suçları bakımından da suçun manevi unsuru kasttır. Hile durumunda kastın varlığından söz edilebilecek iken hata durumunda kasıt unsuru söz konusu olamayacağı için suçun manevi unsuru eksik kalacak ve suç oluşmayacaktır.

Muhasebe hilesine şöyle bir örnek verebiliriz: A şirketi, yapmış olduğu ticaret sonucunda çekle tahsilat yapmıştır. Söz konusu çekin muhasebe hesaplarında normal şartlarda tek düzen hesap planına göre alınan çekler ve yurtiçi hesaplar satırlarında takip edilmesi gerekmektedir. İlgili şirket bu durumda kazancını muhasebeleştirilmiş ve çıkan vergiyi ödemek yükümlülüğü altına girmiş olacaktır. Böyle yapmak yerine ilgili çekin tahsilinin akabinde, söz konusu çekle şirketin ortağına olan hayali borç ödenmiş gibi gösterilip çek bedeli ortaklara borçlar adını verdiğimiz hesapta takip edilirse, muhasebe hilesi yapılmış, gerçek matrahın ortaya çıkması engellenmiş ve bu yolla vergi kaçırılmış olacaktır.



Gerçek Olmayan Veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen ikinci suç tipimiz ise gerçek olmayan veya kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılmasıdır ki **kanun bu suçun karşılığında da yine 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmedileceğini düzenlemiştir.**

Buradaki hesaptan kasıt banka hesabı değil, muhasebe hesabıdır. Örneğin; gerçekte şirketin stoklarında olmasına rağmen ticarete konu malların hayali bir işleme satılmış gibi gösterilerek muhasebe hesabı açılması ve hileli kayıt yapılması suç oluşturur. Vergi kaçıran şirket bu yolla düşük bedelden satılmış gibi gösterdiği malı daha sonra kayıt dışı olarak satarak vergi kaçırmaya çalışır ki bu durum da hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirir.



Çift Defter Tutma

Esasen ticari hayatta en fazla işlenen ancak yargılama makamları önüne en az çıkan suç tipi çift defter tutma suçudur desek hata etmiş olmayız. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde ifade edildiği şekliyle **defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler bu suçu işlemiş olur ve haklarında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmedilir.**

Çift defterden kasıt şudur: VUK gereğince tutulması mecburi olan ve yapılan ticaret ile vergilendirmeye konu edilmesi gereken hasılatların gösterildiği defterler dışında mükelleflerin ayrı bir defter tutması, söz konusu kayıt dışı ikinci defter gerçek hasılat durumunu gösterirken, kayda konu defterlerde daha azına yer verilmesidir. Örneğin; bir mükellef 10 adet mal satıyor ve bunu kolay takip amacıyla bir ajandaya kaydediyor ve bu satışlar karşılığında elde ettiği gerçek geliri de bu ajandada takip ediyor. Ancak resmi defterlerine sadece 3 satış gösteriyor ve böylece kalan 7 satış sonucu elde ettiği gelirden ödemesi gereken vergiyi kaçırıyor. Bu durumda bu kişi söz konusu suçu işlemiş olur ki hakkında hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi gerekir.

Çift defter suçları genel olarak, sulh ceza hakimliğinden alınan arama iznine istinaden yapılan aramalı vergi incelemeleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Teknolojinin ilerlediği günümüzde genel olarak mükellefler bilgisayarlarında bu kayıtları tutarken, aramalı incelemeler sonucu el konulan bilgisayar kütüklerinden ikinci defterler ortaya çıkmakta ve bu kişi hakkında ceza davası açılmaktadır.

Ancak hemen belirtelim ki söz konusu suçun oluşması için çift defter tutulması yeterli değildir. İki defter arasında matrah farkı olması gerekir. Yoksa resmi defterler ile resmi olmayan defterlerin uyumlu olması halinde matrah farkı da olmayacağı için suç oluşmayacaktır. Bu durum, suçun maddi unsurunu oluşturmaktadır.



Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yine 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülen bir diğer suç olan tahrif suçunun oluşması için tahrif edilen defter, kayıt veya belgenin Vergi Usul Kanunu anlamında tutulması veya düzenlenmesi gerekenlerden olması gerekir. Örneğin; bir aramalı vergi incelemesi sırasında, defterinin bir sayfasında işli olan sahte faturaları gizlemek maksadıyla defterin bu sayfasını karalayan mükellef, söz konusu suçu işlemiş olacaktır.

Günümüzde bu suçun artık pek fazla karşılığı olduğu söylenemez. Zira gelişen teknoloji ile birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hemen hemen tüm mükellefler bakımından e-defter, e-arşiv ya da e-fatura uygulamalarına gidilmiş, böylece tahrif edilecek bir emareye fırsat bırakılmamıştır. Bu sebeple söz konusu suç tipinin uygulamada karşılığı kalmadığı söylenebilir.



Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme

Vergi ceza yargılamalarında en sık karşılaşılan ikinci suç tipi, gizleme suçudur. Vergi Usul Kanunu uyarınca defter, **kayıt ve belgelerin gizlenmesi 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasını gerektirir.**

Vergi Usul Kanunu, mükelleflerin sadece maddi ödevlerini değil, aynı zamanda şekli ödevlerini de düzenlemektedir. Vergi ödemek gibi maddi ödevler yanında mükelleflerin defter tutma, fatura veya benzeri belge düzenleme, bilgi verme gibi ödevleri de vardır. Şekli ödevlerin yerine getirilmemesinin bir kısmı kabahat olarak kabul edilmekle idari yaptırıma konu edilirken, buradaki şekli ödevin yerine getirilmemesinin karşılığı hapis cezası olarak öngörülmüştür.

Bir mükellef bir vergi incelemesi geçiriyorsa vergi inceleme elemanının, yahut bir yoklama durumu söz konusu ise yoklama memurunun inceleme veya yoklama sırasında talep ettiği defter, kayıt veya belgeleri gizleyemez. Kanuna göre bu durumlarda bunların ilgili kişinin denetimine sunulması gerekir. Kaldı ki kanuna göre varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizleme olarak kabul edilir. Örneğin; bir vergi incelemesine esas olmak üzere defter ve belgelerin ibrazı için kendisine yazı tebliğ edilen mükellef, geçerli bir nedeni olmaksızın belirlenen süre içinde söz konusu defterleri inceleme elemanına teslim etmezse, gizleme suçunu işlemiş olur. Uygulamada ve birtakım Yargıtay kararlarında bu suça “**defter ve belge ibraz etmeme**” de denilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 139. maddesine göre vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur

veya mükellef veya vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş, yani gizlemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere ise defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.



Hâl böyle olmakla birlikte uygulamada bu hüküm tersine çevrilmiş durumdadır. İnceleme elamanları mükelleflere yazı göndererek defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmesini talep etmekte, mükellefin iş yerinde inceleme talebi var ise belirlenen süre içinde bunun bildirilmesi istenmektedir. Oysa kanun açık olarak inceleme elemanının evvela iş yerinde incelemeye başlaması, kanunda belirtilen şartlardan biri mevcut ise veya mükellef talep ederse yazı ile defterleri isteyerek dairede incelemeye devam etmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu sebeple, kanunda aranılan şartların varlığına dair tespit olmadan ya da mükellefin talebi olmadan doğrudan dairede inceleme yapılır ve mükellefe yazı gönderilip defter ve belgeler talep edilirse, mükellefin ibraz etmediği durumlarda suç oluşmaz. Suçun maddi unsuru olarak kabul edilen bu durum, birçok Yargıtay kararında da ilgili kişinin beraatine karar verilmesi gerektiği şeklinde ifade edilmiştir.

Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanma veya Düzenleme

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan suç tiplerinden biri de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin düzenlenmesi veya kullanılmasıdır. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden kastın ne olduğu Kanunda açıkça düzenlenmiştir. Buna göre gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

Uzun yıllar boyunca gerek Danıştay ve gerekse Yargıtay kararlarında bir hata yapılarak, "sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" diye bir kavrama yer verildi. Ancak sahte belge kavramı ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kavramları birbirinden farklıdır. Hem kanun tarafından getirilen tanımları, hem de düzenlenmesi veya kullanılması halinde verilecek cezaların alt ve üst sınırları farklı olmasına karşın bugün birçok yüksek yargı kararında ve ne yazık ki akademik çalışmalarda bu iki kavramın sanki tek bir anlam ifade ediyormuş gibi birlikte kullanıldığını görüyoruz. Neyse ki son birkaç seneden beridir söz konusu haktan dönülerek bu kavramların birlikte zikredilmesinden vazgeçilmiştir.

Az evvel belirttiğimiz tanımdan da anlaşılacağı üzere bir belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması için ortada gerçek bir muamele veya durum olması gerekir. Sahte faturadan ayrılan yan da budur. Zira biraz sonra izah edeceğimiz üzere sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında, ortada gerçek bir muamele veya durum yoktur.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden bahsedilebilmesi için, gerçek bir muamele veya duruma dayanan bu belgede, mahiyet veya miktar itibariyle farklılık olması gerekmektedir. Örneğin; gerçekte 10 kg patates satan bir esnaf, düzenlemesi gereken faturada 3 kg patates yazarsa, bu durumda miktar itibariyle belge farklı düzenlendiği için belge, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı hale gelecektir.

Aynı şekilde gerçekte patates satılmasına karşın söz konusu faturada soğan satıldığı şeklinde düzenleme yapılırsa, yine bu belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olması sonucu ortaya çıkar.

Mahiyetin veya miktarın değiştirilmesinden murat elbette ki vergi kaçırmaktır. Kanun, belge yoluyla aldatma fiiline girilerek vergi kaçırılması anlamına gelen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçlarında, **failin 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağını düzenlemiştir**. Burada belgeyi düzenleyen de söz konusu belgeyi kayıtlarına alarak kullanan da suç işlemiş olacaktır ki her iki fail için de aynı ceza öngörülmüştür.

Uygulamada sıklıkla yapılan hatalardan biri de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura ifadesine yer verilmesidir. Oysa kanun açık olarak muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge demekle, suçun oluşumunu fatura ile sınırlandırmamaktadır. Bu anlamda, mükellefiyeti gereği Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlemesi gereken belgede mahiyet veya miktar itibariyle farklılık yaratan kişiler, yine muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş, bu belgeleri kayıtlarına alanlar da kullanmış olacaktır ki suç yine meydana gelecektir. Örneğin; bir serbest meslek erbabı, Vergi Usul Kanununun 236. maddesinde düzenlendiği üzere serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Serbest meslek erbabının, kazanç getirici faaliyeti sebebiyle düzenleme zorunluluğu altında olduğu bu belgeyi mahiyet veya miktar itibariyle yanıltıcı düzenlemesi de suçun oluşmasına sebebiyet verecektir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında en çok tartışma konusu olan konu, belgede belirtilen mal veya hizmet bedelinin farklı düzenlenmesi halinin de bu suçun oluşumuna vücut verip vermeyeceğidir. Doktrindeki bir kısım yazarlar kanunda bedel veya tutar demek yerine miktar ifadesine yer verildiği için belgede tutarın farklı düzenlenmesinin suçun oluşumuna vücut vermeyeceğini düşünmektedir. Örneğin; verilen bir hizmetin karşılığı olarak 10.000 TL tahsilat yapılmasına karşın 5.000 TL fatura düzenlenmesi durumlarında, bu suçun oluşmayacağı ileri sürülmektedir. Ancak bizim bu görüşe katılmamız mümkün değildir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge suçlarının cezalandırılmasındaki temel prensip, belgede yapılan yanıltıcılığın vergi kaçakçılığını ortaya koymasıdır. Bu anlamda bedelin eksik olarak düzenlendiği hallerde de miktar itibariyle belgenin yanıltıcı olarak düzenlendiğinin kabulü gerekir. Nitekim Yargıtay da bu görüştedir.



Defter ve Belgeleri Yok Etme

Yukarıda defter, kayıt ve belgelerde tahrifat halinin Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir suç olduğunu ifade etmiştik. Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesinde ise yok etme, başka sayfa koyma veya yok edilen sayfanın yerine hiç yaprak koymama halinin ayrı bir suç olarak düzenlendiğini görüyoruz. Uygulamada neredeyse işlenmesi imkansız hale gelen bu suçta, mükellefler tarafından, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu ve saklanması zorunlu olan defterlerin, kayıt ve belgelerin kasten yok edilmesi halinin suç olarak düzenlendiğini görüyoruz. Ancak daha evvel de ifade edildiği üzere artık elektronik defter gibi uygulamalara geçildiği için söz konusu suçun oluşumuna Devlet tarafından neredeyse fırsat tanınmamaktadır.

Kanuna göre bu suça sebebiyet verilebilmesi için failin kasıtlı davranması gerekir. Bu anlamda kasıt olmaksızın defter, kayıt ve belgelerin yok olması halinin suç olmadığı açıktır. Örneğin; iş yerinde meydana gelen bir yangında defter ve kayıtların yok olması durumunda failin kastından bahsedilemeyeceği için suçun oluştuğu ileri sürülemez. Ancak sırf defter ve kayıtlarını yok etmek kastıyla bu yangın mükellefin bizatihi kendisi tarafından çıkarılırsa, bu durumda suçun oluştuğunun kabulü gerekir.

Bu suçun failinin kastı, defter ve kayıtlarındaki vergi kanunlarına aykırılıkları gizlemek ve bu yolla kaçırdığı vergilerin ortaya çıkmasını engellemek veya zaten bu yolla vergi kaçırmak olmak durumundadır.

Kanun söz konusu suçun failinin 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması gerektiğini düzenleyerek, tahrife göre daha ağır yaptırım öngörmüştür.



Sahte Fatura Düzenleme veya Kullanma

Vergi kaçakçılığı suçlarının yıldızı diyebileceğimiz suç, sahte belge düzenleme veya kullanma suçudur. Sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Örneğin; ortada gerçek bir ticari faaliyet olmadığı halde varmış gibi düzenlenen bir fatura, sahte fatura, yani sahte belgedir. Buradaki sahtelikten kasıt kağıdın sahteliği değil, kağıdın var gösterdiği ilişkinin gerçekte olmayışıdır.

Sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında düzenleyenler ile kullananların farklı saikleri vardır. Sahte belge düzenleyenler, bu belgeleri bazı mükelleflere komisyon karşılığı satarak, sattıkları mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu işleyebilecekleri suç eşyasını üretirler. Sahte fatura kullanıcıları ise gerçekte katlanmadıkları maliyetleri kayıtlarına alarak vergi matrahının aşınmasına yol açar ve bu suretle vergi kaçırlar. Ticari hayatın içinde sahte belge "naylon belge" olarak da anılmaktadır. En çok karşılaşılan sahte belgeler, fatura olup uygulamada "naylon fatura" da denilmektedir.

Sahte belge düzenleme suçları bakımından suç oluşumu için belgenin düzenlenmesi yeterli iken, sahte belge kullanma suçlarında söz konusu belgenin kullanılmış kabul edilmesi için mutlak suretle defterlere kaydı gerekir.

Sahte belge düzenleyenler veya kullananlar hakkında her bir hesap dönemi itibarıyla ayrı ayrı olmak üzere 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasına hükmedilir. Ayrıca aynı hesap dönemi içinde birden fazla sahte belgenin kullandığı hallerde sonuç cezanın hesabında zincirleme suç hükümleri de dikkate alınır.



Anlaşması Olmayan Yerlerde Belge Bastırma ve Kullanma

Bugün uygulama alanı hayli daralan bir diğer suç tipi de budur. Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi ve saklanması zorunlu olan belgeleri ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan matbaalar basabilir. Öyle ki bu kişiler, belge basım izni aldıklarına dair ibarelerini dahi ilgili belgenin üzerinde belirtmek durumundadır.

Elektronik fatura, elektronik serbest meslek makbuzu gibi uygulamaların yaygınlaşmasından önce fatura veya makbuz koçanlarının bu anlaşmalı matbaalarda bastırılması şartı aranırdı. Eğer bu matbaalar anlaşması olmadıkları halde söz konusu belgeleri düzenlerse söz konusu suçu işlemiş kabul edilirdi. Aynı şekilde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan yerlerden bastırılan bu belgeleri kullananlar da suçun asli faili olarak cezalandırılır.

Kanun söz konusu suçun yaptırımı olarak 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası verilmesi gerektiğini düzenlemektedir. Bu belgeleri anlaşmalı olmayan yerde bastırıp düzenlemek de düzenlenen bu belgeyi düzenleyenden alarak, gerçek ticari muameleyle konu olsa bile kayıtlarına almak da suçtur.



Ödeme Kaydedici Cihazda Tahrifat

2021 yılında yapılan kanun değişikliği ile vergi mevzuatımıza yeni bir suç tipi daha getirilmiştir. Buna göre Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler **üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası** ile cezalandırılır.

Ödeme kaydedici cihazdan murat, yazar kasa, yazar kasa pos cihazları, banka pos cihazları gibi hem yapılan tahsilatları kayıt altına almayı hem de bu sayede kayıt dışı hasılatın önüne geçmeyi hedefleyen cihazlardır. Bu cihazlarda, az önce belirttiğimiz şekilde yapılacak tahrifatlar, hasılatın gizlenmesi ve vergi kaçırılması sonucunu doğurmaktadır. Bugüne dek ayrı bir suç olarak düzenlenmediği için bilhassa akaryakıt satış istasyonlarında sıklıkla karşılaşılan bu eylemin ayrı bir suç olarak düzenlenmesiyle, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçme ve caydırıcılık sağlama amacının güdüldüğü söylenebilir.



Suça İştirak

Vergi Usul Kanunu’nun 360. maddesinde “cezadan indirim” adı altında ayrı bir düzenlemeye yer verilmiştir. Esasen suça iştirak edenlerin cezalandırılması bakımından getirilen bir düzenleme olan bu madde, Türk Ceza Kanunu’nun iştirak şekillerine atıf yapmasının yanında ayrıksı bir düzenlemeye de gitmiştir.

Maddeye göre, 359. maddede yazılı kaçakçılık suçlarının işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

Örneğın; bir sahte fatura düzenleme eyleminde, faturanın düzenlenmesine, kayda alınmasına, sahte fatura ticareti yapan kişilerin bulunmasına yahut buna ilişkin bir organizasyon veya suç örgütü kurulmasına vergi bilgisi sayesinde iştirak eden serbest muhasebeci mali müşavir TCK’nın iştirak hükümleri bakımından asli fail gibi tam ceza ile cezalandırılır. Ancak Vergi Usul Kanunu, iştirak eden bu mali müşavirin tam ceza alması için maddi menfaat elde etmesi şartını koşmaktadır. Aksi halde, yani maddi menfaat yoksa veya olduğu ispat edilemiyorsa, iştirakinin, normalde iştirak hükümleri sebebiyle alacağı cezanın yarısını alacağı ifade edilmiştir.

İştirakin diğer görünüş şekilleri de bu suçun işlenmesinde vücuda gelebilmektedir.



Etkin Pişmanlık

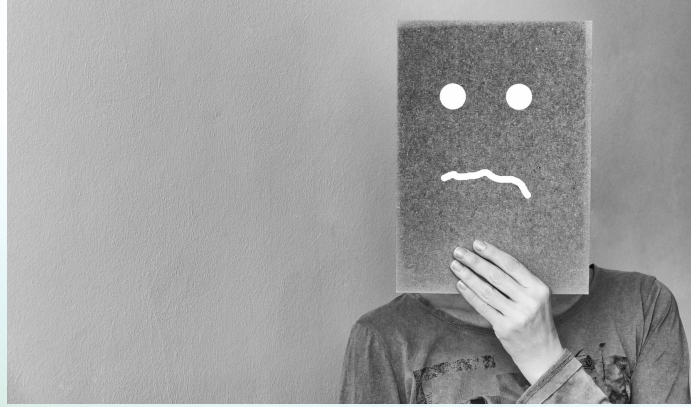
Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçları bakımından özel bir etkin pişmanlık düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre, suç işlediği sabit olan kişinin Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen şekle uygun olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanmaları durumunda haklarında söz konusu suçlar sebebiyle adli kovuşturma yapılmaz ve ceza da verilmez. Etkin pişmanlıktan nasıl yararlanılacağını daha iyi anlamak adına söz konusu 371. maddenin de izah edilmesi gerekmektedir.

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında aşağıda yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez ve aynı zamanda suç da oluşmaz. Bu şartlar şunlardır:

1. 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 bulunulmamış olması (Dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması şarttır.)
2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel (Kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce) verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması.
3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde tevdi olunması.

4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlanarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi.

5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi.



Söz konusu düzenleme daha ziyade, idarenin, ilgili suçtan henüz haberi yokken, mükellefin pişmanlık duyarak durumu yetkili makamlara bildirmesi veya beyannamelerindeki hata ve noksanlıkları pişmanlık beyannamesi adı verilen beyanname ile düzeltmesi esasına dayanmaktadır. İdarenin durumdan haberdar olduğu andan itibaren ise pişmanlık hükümlerinden yararlanma olanağı yoktur.

Kanun her vergi türündeki kaçakçılık fiilleri bakımından pişmanlık düzenlemesini kabul etmekle birlikte bir vergi türünü pişmanlık hükümlerinin dışında tutmuştur. Buna göre pişmanlık hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz.



Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Özel Soruşturma Usulü

Vergi Usul Kanunu anlamında kaçakçılık suçu teşkil eden eylemlerin Cumhuriyet Başsavcılıkları tarafından doğrudan soruşturma konusu yapılabilmesi mümkün değildir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesinde özel bir soruşturma usulü getirilmiştir.

Yaptıkları inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Yani bir vergi incelemesi sırasında ilgili inceleme elemanı 359. maddede yazılı kaçakçılık suçlarının işlendiğini tespit ederse, doğrudan suç duyurusunda bulunma hakkına sahip olmakla birlikte, evvela Rapor Değerlendirme Komisyonu'ndan mütalaa almak ve bu mütalaa ile birlikte suç duyurusunda bulunmak zorundadır. Ancak vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcısı dışındaki incelemeye yetkili olanların suç işlendiğini tespit etmesi halinde mütalaa almaları yine zorunlu olmakla birlikte doğrudan suç duyurusunda bulunma hakları yoktur. Bu kişiler ancak vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa durumu bildirip bu kurumların suç duyurusunda bulunmalarını talep edebilir.

359. maddede yazılı suçların işlendiğini sair suretlerle öğrenen Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek zorundadır. Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur. Yani bir vergi kaçakçılığı suçunun savcılık makamına ihbar edildiğini varsayalım. Bu durumda Savcılık makamınca doğrudan soruşturma yapılabilmesi olanaklı değildir. Durumu ilgili vergi dairesi müdürlüğüne bildirmek, konuyla ilgili bir inceleme yapılmasını ve suç varsa buna ilişkin Rapor Değerlendirme Komisyonu mütalaasıyla birlikte konunun bildirilmesini talep etmek zorundadır. Yapılacak inceleme sonucu şayet suç oluşmadığı beyan edilmekle Rapor Değerlendirme Komisyonu Mütalaası oluşturulmazsa, savcılık makamının resen soruşturma yapma hakkı yoktur.

Vergi inceleme elemanları yaptıkları tespitler sonucunda bir Vergi Suçu Raporu düzenler. Bu Rapor, Rapor Değerlendirme Komisyonu adı verilen, meslekte en az 10 yılını tamamlamış 3 müfettişten oluşan bir Komisyon tarafından değerlendirilir. Komisyonun Raporu uygun bulması halinde bir Mütalaa düzenlenir. Söz konusu Rapor ve mütalaa ile birlikte de suç duyurusunda bulunulur ve ancak bu durumda soruşturma yürütülebilir. Mütalaa alınmamış suç raporları ile suç duyurusunda bulunulması halinde Cumhuriyet savcılığı tarafından derhal durumun ilgili vergi dairesine bildirilerek mütalaa talep edilmesi gerekmektedir.



359. maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların, yani ödeme kaydedici cihazlarda tahrifat suçunun işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı da aranmaz.

Vergi Suçu Raporu ve Mütalaa olmaksızın soruşturma yürütülerek kamu davası açıldığı durumlarda, Yargıtay kararlarına göre, ilgili mahkeme tarafından yargılamanın durdurulması, vergi dairesine durumun bildirilerek mütalaa talep edilmesi gerekir. Ancak kanaatimizce Yargıtay'ın söz konusu kararı kanunun açık düzenlemesine aykırıdır. Zira kanun burada savcılık makamının soruşturma izni alması gerektiği şeklinde bir düzenleme getirmiştir. Burada aranan mütalaa, esasen soruşturma makamına verilen bir soruşturma iznidir. Bu olmadan bir soruşturma yapılamayacağı gibi iddianame düzenlenerek kamu davası da açılmaz. Bu sebeple böyle durumlarda durma kararı verilmesi değil, iddianamenin iadesine karar verilmesi ve yargılamaya geçilmemesi gerekir.



Vergi Suçlarının İdari Para Cezalarına Etkisi

Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı suçların işlenmesiyle hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi, idari para cezası uygulanmasına engel teşkil etmediği gibi bu durum Vergi Usul Kanunu'nun hem 359. maddesinde hem de aynı Kanunun 367. maddesinde mükerrer olarak düzenlenmiştir. VUK m.359'da *"Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı vergi ziyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."* düzenlemesine yer verildiği gibi, 367. maddede de *"359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez."* denilmiştir.

Lakin vergi hukuku anlamında bir kabahat olan ve idari yaptırıma bağlanan vergi ziyaı kabahati bakımından öngörülen idari para cezası, verginin geç veya eksik tahakkuk etmesi sebebiyle kesilen bir ceza olmakla birlikte, verginin geç veya eksik tahakkuk etmesine sebebiyet veren eylemin aynı zamanda suç teşkil ettiği durumlarda ayrıksı bir düzenlemeye gidilmiştir. **Buna göre, eylemin suç teşkil etmediği durumlarda vergi ziyaı cezası, tarh edilen vergi kadar iken, eylemin aynı zamanda suç teşkil ettiği halde, vergi ziyaı cezası, tarh edilen verginin 3 katı kadar olmaktadır.**

Kesilen vergi ziyaı cezaları vergi/ceza ihbarnamesi yoluyla mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ bakımından Tebligat Kanunu hükümleri değil, Vergi Usul Kanununun 93 ve devamı maddelerinde düzenlenen tebliğ usulleri dikkate alınır. Mükellefler veya vergi sorumluları, kesilen vergi ziyaı cezalarını ihtiva eder vergi/ceza ihbarnamelerinin kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Dava açılması durumunda ceza kesinleşmez ve tahsilat aşamasına geçilemez. Ancak mahkeme kararının sonucu beklenir. Ayrıca cezalara gecikme faizi de işletilemez. Ancak kararın çıkması ve ilgilinin davayı kaybetmesi durumunda, kanunla belirlenen süreler zarfında tahsil kabiliyeti olmasına karşın ödenmeyen bu cezalara, tahsil kabiliyeti kazandığı tarihten itibaren gecikme zammı uygulanabilir. Hemen belirtelim ki vergi ziyaı cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl içinde ceza kesilmezse, vergi ziyaı cezası zaman aşımına uğrar.



Görevli ve Yetkili Mahkeme İle Ceza Zamanaşımı

Yukarıda yer verilen kaçakçılık suçları bakımından görevli mahkemeler asliye ceza mahkemeleridir. Asliye ceza mahkemelerinin bu konuda verecekleri kararlar, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verildiği durumlar hariç olmak üzere istinaf kanun yoluna tabidir. Ancak cezanın üst sınırı itibariyle artık temyiz yolu kapalıdır.

Ayrıca bu suçlar bakımından yetkili mahkeme, Yargıtay kararlarında mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yer mahkemesi olarak kabul edilmektedir.

Bu suçlar bakımından TCK'nın belirlediği soruşturma zamanaşımı süresi 8 yıldır. Olağanüstü zamanaşımı süresi de eklendiği zaman zamanaşımı süresi 12 yıla çıkmaktadır. Fiilin işlendiği tarihten itibaren 12 yıl içinde fail hakkında kesinleşmiş bir mahkûmiyet kararına varılamadığı durumlarda, dosya hakkında zamanaşımı sebebiyle düşme kararı verilmesi gerekir.



AVUKAT HAKLARI GRUBU İZMİR



avukathaklariizmir.com



ahgizmir@gmail.com



[/AHGizmir](https://twitter.com/AHGizmir)



[/ahgizmir](https://www.instagram.com/ahgizmir)



[/ahgizmir](https://www.facebook.com/ahgizmir)



[/c/AvukatHaklarıGrubuİzmir](https://www.youtube.com/c/AvukatHaklarıGrubuİzmir)