

HİLELİ VERGİ SUÇU

Asis. Kısmet H. ERKİNER
İktisat Fakültesi

GİRİŞ

Bir Devletin idare şekli, iktisadî ve malî politikası ne olursa olsun, iktisadî ve malî sistemi istediği kadar müsait bulunsun vergi kaçırmağa yönelmiş hareketlerin işlenmesi daima mümkün ve vâkidir. Ve vergi suçları hemen her Devletin mevzuatında mevcut olan ve çeşitli müeyyidelerle cezalandırılan fiillerdir.

“İnsanlar kazançlarından bir kısmını Devlete vermeğe icbar edildikleri zaman, ya bu paranın esasen Devlete ait olmadığı veya verdikleri vergiye karşılık Devletten aynı nisbette bir yardım veya menfaat görmedikleri düşüncesinin etkisinde, çeşitli tedbirlere baş vurarak vergi kaçırmağa tevessül ederler¹.”

Biz burada vergi kaçırmanın neden ve sakıncalarına kısaca değindikten sonra vergi suçlarından birine, ceza mahkemlerince cezalandırılan “hileli vergi suçu” na değineceğiz.

Ancak incelememizi münhasıran hileli vergi suçunun usurları ve işlenmesi ile ilgili bazı meselelerine hasretmiş ve bu suça uygulanan cezayı, cezalandırılma usulünü, pişmanlık ve ıslâh müesseselerini yazımız kapsamına almamış bulunuyoruz.

BİRİNCİ KISIM

GENEL OLARAK VERGİ KAÇIRMA

I — Vergi yönünden Devlet - Mükellef arasındaki ilişkinin mahiyeti :

Vergi mükellefinin vergi kaçırma amacına yönelmiş hareketleri ile, Devletin bunu önlemeyi veya sonradan cezalandırmayı hedef tutan ha-

1) Erman, Sahir : Hileli vergi suçları hakkında bazı düşünceler; Maliye Enstitüsü Konferansları (M.E.K.) 3. seri - 1957, S. 51.

reket ve tedbirlerini incelerken vaz edilmesi gereken ilk husus mükellef ile Devletin, aralarındaki vergi açısından ilişkinin mahiyetidir.

“Devletle mükellef arasındaki kurulan vergi münasebeti bakımından, Devlet, bir taraftan mameleke taalluk eden bir hakkın sahibi, daha doğrusu bir alacaklı sıfatı ile ortaya çıkar, diğer yandan da emir ve yasaklarını dinlemeyen kimseler hakkında vaz’etmiş olduğu tehdidi tatbik mevkiine koyar ve bu bakımdan hükümlerlik hakkını kullanan bir kamu otoritesi sıfatını iktisap eder.

Bu iki yönlü ilişki, vergi cezasını gerektiren fiillerin bir taraftan Medenî Hukuk sahasındaki haksız fiillerden, diğer yandan da dar mânâda suçlardan tefrik edilmesine imkân vermektedir.

Vergi cezalarını gerektiren hareketler haksız fiillerden ayrılır, çünkü Devlet sadece bir alacaklı sıfatıyla ortaya çıkmamakta aynı zamanda emirlerinin yerine getirilmemesi sebebiyle de mükellefi muaheze eylemektedir. Devlet sadece alacağını almakla yetinmemekte, mükellefi, mucip olduğu vergi ziyandan daha ağır bir takım mahrumiyetlere duçar etmektedir.

Vergi cezalarını gerektiren fiiller suçlardan da ayrılır, çünkü vaz’edilen bütün müeyyidelerin başta gelen gayesi, Devletin vergi alacağını teminat altına almaktan ibarettir”².

Devlet, başlıca amacı malî menfaatlerini korumak yani vergi alacağını tahsilden ibaret olduğu zaman, bunu sağlayacak müeyyideler vaz’ ederek, bunları idarî mahiyet arzeden organlar tarafından ve ceza usulünün dışında kalan usullerle tatbik ve infaz ettiğinde bu nevi fiiller Vergi Hukuku sahasında, bazılarına göre binnetice İdare Hukuku sahasında kalan fiillerdir.

Buna mukabil vergiyi tahsil maksadı ikinci plâna geçiyor ve Devlet, emir ve yasaklar koyan âmme kuvveti sıfatıyla müeyyide vaz’ ediyor ve meşakkat ve azap çektirmek amacını güden bu müeyyideleri adlî kazâ organları tarafından Ceza Usul Hukuku’nun tanıdığı teminat ve usul kaideleri çerçevesi içinde tatbik ve infaz ediliyorsa bu fiiller hakikî mânâda suç teşkil etmektedir³.

2) Erman, Sahir : Vergi Usul Kanununda yer alan Ceza Hukuku kaideleri : M. E. K. 5. seri - 1959, s. 207 vd.

3) Erman, Sahir : (Vergi Usul...) a.g.m. M. E. K. 5. seri, s. 212.

Vergi Usul Kanunu başlangıçta sadece birinci nev'i tedbirlerle vergi ziyamı önlemeye çalışmışsa da bunun yetersizliği karşısında ikinci nev'--iden de müeyyideler ihdas eylemiştir.

Birinci nev'iden fiiller, yani idarî haksız fiiller kaçakçılık, kusur ve usulsüzlüktür⁴.

Ceza müeyyidesini gerektiren, yani hakikî mânada suç teşkil eden fiillerin başlıcası burada inceleme konumuzu teşkil edecek olan "Hileli Vergi Suçu" dur.

Ancak hemen ifade edelim ki, her vergi ödememeyi veya hiç değilse bir kısmını gizlemeyi amaç edinen her hareket mutlaka idarî veya Cezaî yönden suç teşkil etmemektedir.

II — Vergi ödemeye karşı tepkilerin mahiyeti :

Günümüzde vergi ödemekten kaçınmak için yapılan hareketleri üç grupta toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi kanunî vergi hilesi veya kanunî vergi kaçakçılığı, ikincisi gayri şuuri vergi hilesi, üçüncüsü ise şuuri vergi hilesidir ki, bu ikisini gayri kanunî vergi hilesi olarak birlikte mütalâa etmek mümkündür.

a — Kanuna uygun vergi kaçınma veya vergiden kaçınma.

Bu hareketlere çeşitli müellifler çeşitli isimler vermektedirler. Meselâ Prof. Öztekin Tosun, Allard'dan naklen "Kanunî vergi hilesi" (fraude légale)⁵, Dr. Harold M. Groves "Kaytarıcılık"⁶, Fehamettin Ervardar, "Kanunî vergi kaçakçılığı"⁷, Celâl Erçoklu ve Gülten - Haydar Kazgan "Vergiden Kaçınma"⁸ demektedirler.

4) 213 sayılı Vergi Kanunu'nun Dördüncü kitabının İkinci kısmının Birinci bölümü KAÇAKÇILIK (344 - 347. maddeler); İkinci bölümü KUSUR (348 - 350. maddeler); Üçüncü bölümü USULSÜZLÜK (351 - 356. maddeler)'le ilgilidir.

5) Tosun, Öztekin : Hileli Vergi Suçları : İstanbul - 1962, s. 25. (Allard : Comment on fraude le fisc; Paris 1929, s. XVII - XX) den naklen.

6) Groves, Dr. Harold M. : Vergiciliğin müşkül noktaları; çeviren : Saim Mersinoğlu, Ankara 1954, s. 69.

7) Ervardar, Fehamettin : Memleketimizde vergi kaçaklıkları, vergi murakabesi; M.E.K. 11. seri, 1965, s. 36.

8) Erçoklu, Celâl : Vergi Kaçakçılığı; İktisat ve Maliye Mecmuası, (İ.M.M.) 1954, sayı 7. s. 14.

Kazgan, Gülten-Kazgan Haydar : Türkiye'de Maliye Politikası 1950-1960; İstanbul, 1964, s. 88.

Bazı müellifler muhtelif iktisadî ve sosyal sınıfların vergiye karşı farklı reaksiyonlar gösterdikleri görüşünü ileri sürmektedirler. Vergi uzmanlarından istifade etmek imkânına sahip büyük sanayicilerin meşru kaçınma yollarını bulduklarını, orta sınıfların doğrudan doğruya hile yoluna saptıklarını, işçi ve köylü sınıfının ise, ayaklanma ve Parlâmento üzerinde baskı yapmak suretiyle ödemekten kaçınmaya çalıştıklarını belirtmektedirler⁹.

Kanuna uygun olarak vergi ödemekten kaçınma konusunda Gülten ve Haydar Kazgan "Türkiye'de Maliye Politikası" adlı eserlerinde bu durumun mahzurlarına ve başlıca hangi yollardan gerçekleştirildiğine değinmektedirler :

"Maliye teorisi, marjinal yatırımın vergi yükü süratle arttığında ve özellikle rizikolu yatırımlar söz konusu olduğunda, verginin firmada büyümeyle önleneceğini söyler.

Memleketimizde vergiden kaçınmanın en uygun şekli mükellef olmamak için vergi muafiyetinin bulunduğu sahalara kaymak, yani küçük işletme tipine kaymaktır. Mükellefiyetin bulunduğu hallerde ise, vergi formalitelerinin en hafif olduğu sahalara, meselâ defter tutma mecburiyetinin bulunduğu ticarî ve sınaî faaliyetlerden, bu mecburiyetin bulunmadığı gayrimenkul sahasına kayılması bir diğer örnek teşkil edebilir.

Hem vergi hasılatı, hem de gelir kaybettiren vergiden kaçınma için yatırımdan kaçınma olayına diğer bir misâl Kurumlar Vergisinin etkisi dolayısıyla şirketleşmeden kaçınmadır. Kurumlar vergisinin ilâve yükü şirketleşmeye mâni olmakta, bunun başlıca faydası olan maliyet tasarrufları ve gelir yaratma gücü elde edilememektedir. Şöyle ki, 500.000 TL. üzerinde geliri olan bir şahıs bu gelirinin bütünü bir sermaye şirketinden elde ettiği takdirde vergi yükü % 68 olduğu halde, bir sermaye şirketinden elde edilmediği takdirde vergi yükü % 60'dır"¹⁰.

b — Gayri Kanunî Vergi Kaçırma

Gayri kanunî şekilde vergi kaçırma yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi daha çok orta sınıfın tevessül ettiği bir yol olup, kanunu bilmeyen mükellefin gayri şuurî şekilde (fraude inconsciente) vergi kaçırması veya şuurî şekilde (fraude consciente), mükelleflerin isteyerek ve bilerek gelirlerini hakiki gelirlerinden daha aşağı göstermeleridir.

9) Erçoklu, Celâl : a.g.m., s. 14.

Tosun, Öztekin : a.g.e., s. 27.

Bu gaye ile mükellefler kasdi ihlaller, sahte ve hileli, muvazaalı tertiplerle vergiye konu olan gelirlerini azaltmaya veya hiç göstermemeye, gizlemeye tevessül ederler. İşte burada inceliyeceğimiz hileli vergi suçu, Vergi Usul Kanunu hükümleri muvacehesinde Ceza Mahkemelerince yargılanan suçu teşkil eden hareketlerin ika edilmiş şekilleri ve bu konuya müteferri hususlardır.

III — Vergi kaçırmanın yurt iktisadiyatı üzerindeki etkileri :

1) Mali Mahzur

Vergi kaçakçılığı bütçe gelirlerini azaltır ve dengesinin bozulmasına sebep olur. Bu durumun neticesi olarak vergi nisbetlerinin yükseltilmesin e, emisyonun artmasına, fiyatların yükselmesine, enflasyoncu bir havanın hasıl olmasına ve hesap dengesinin bozulmasına yol açar¹¹.

2) İktisadi Mahzur

Kaçakçılık müsavatsız bir dağılışı arzettiği için rekabet şartlarını bozmaktadır.

Yani "vergi kaçakçılığı dolayısıyla istihsal faktörlerinin optimal dağılımı bozulmaktadır ve bu durum Türkiye için de varittir. Gerçekten memleketimizde büyük firma ve sermaye şirketlerinde vergi kaçırma ihtimali orta ve küçük işletmelere nazaran çok daha az olduğundan, kaçakçılık daha çok orta ve küçük işletmede söz konusudur.

Böylece vergi kaçakçılığı yolu ile bu işletmelerin, teknik produktivitesi daha yüksek olan büyük işletmeyle rekabet imkânını ortaya çıkarmakta ve marjinal altı küçük ve orta işletmeler dahi bu sayede yaşayabilmektedir. Kaçakçılık ihtimali yüksek olan küçük ve orta işletmelere kayması, sermayenin ortalama produktivitesini düşürmektedir. Diğer taraftan, küçük ve orta işletmeler sahte belge, fatura v.s. ile kendileri ile bağlantısı olan veya bu bağlantıyı bilhassa kuran büyük işletmelerin de vergi kaçırmasını teşvik etmektedir."¹²

10) Kazgan, Gülten - Kazgan, Haydar : a.g.e., s. 88 - 89.

11) Capet, Marcel - Francis : A propos de la fraude fiscale; Revue de Science et Législation Financière (R.S.L.F.) 1954, sayı 3, s. 504.

Erçoklu, Celâl : a.g.m. s. 14.

12) Kazgan, Gülten - Kazgan, Haydar, a.g.e. s. 99.

Bu husus Vergi Usul Kanununun gerekçesinde şöyle ifade olunmuştur:

“Hileye baş vurmak suretiyle vergi kaçırın veya vergiden kaçınanların yalnız hazineyi değil, aynı zamanda vergisini iyi niyetle ve doğru olarak ödeyen namuslu vatandaşları da zarara soktuğu ve gayri meşru bir rekabet karşısında kendilerini müdafaa etmek zorunda kalan mükellefleri de doğru yoldan ayrılarak vergilerini gizlemek imkânını aramağa sevk ve icbar eylediği bir hakikattir”^{12bis}.

3) Sosyal ve Siyasî Mahzur

Vergi kaçakçılığı, mükellefte kanunlara karşı gelmek ve Devlet otoritesini hiçe saymak itiyadını yaratır. Kanuna riayetle riayetsizliğin netice itibariyle riayet etmeyenler lehinde tecelli ettiğini gören mükellefler de kaçakçılığa başlıyacıkları cihetle, kaçakçılık gitgide yaygınlaşır ve yalnız mali sahada kalmıyarak diğer sahalara da taşar, ferdi Devletin kanunlarını ihlal etmeye teşvik eder¹³.

Diğer bir açıdan Maurice Duverger'nin dediği gibi “Vergi önünde eşitliğe indirilebilecek en büyük darbe kaçakçılıkta bir eşitsizlik yaratmaktadır, çünkü kaçakçılık yapabilenler az çok vergiden kurtulabilirken bunu beceremiyenler vergi yükünü tam olarak yüklenmek zorunda kalmaktadırlar”¹⁴.

Bütün bu mahzurları aşıkâr olan vergi kaçırma fiili acaba ahlâka da aykırı mıdır? Bu soruyu Gaston Jèze şöyle cevaplıyor: “Bir mali rejim tüm itibariyle adil ise, vergiler, kamu masraflarının fertler arasında eşit şekilde dağılımını sağlıyan bir mali vasıttan ibaret ise, idare mekanizması tarafsız ve vergi kanunlarının tatbikinde ölçülü hareket etmekte ise şüphesiz vergi kaçakçılığı gayri ahlakidir. Buna karşılık, hükümetler geçici iktidar güçlerini bir sosyal sınıfı diğer bir sınıfın lehine olarak sömürmek için kullanıyorlarsa veya idare vergileme mekanizmasını fertleri sürrekli olarak tedirgin edecek şekilde işletiyorsa artık kaçakçılığın gayri ahlâki olduğu ileri sürülemez çünkü mükellefler gayri adil bir kanunu ihlal etmek rizikosunu üstlenmektedirler”¹⁵.

12 bis) Terzioğlu, Ömer : Hileli Vergi Suçlarında hapis cezaları tecil edilebilir mi?; Vergi ve Resimler Dergisi (V.R.D.) 1951, sayı 150, s. 13.

13) Capet, Marcel - Francis : a.g.m. s. 504.

Erçoklu, Celâl : a.g.m., s. 15.

14) Duverger, Maurice : Finances Publiques; 5 ème édition, Paris, 1965 s. 396.

15) Jèze, Gaston : La Fraude Fiscale : R. S. L. F. 1933, sayı 2, s. 187.

IV — Vergi kaçırmanın sebep ve âmileri :

Bu amilleri iki grupta incelememiz mümkündür; bunlardan birincisi toplumun niteliğinden ileri gelen sebepler, ikincisi doğrudan doğruya malî sebeplerdir.

İlk grupta önce uygarlık bir sebep teşkil edebilir. Rodolphe Laschi'e göre: "Uygarlık ihtiyaçların adedini arttırırken, insanlara aynı oranda bunları karşılama imkânları sağlamamaktadır. Bu sebeptendir ki fertleri, kanunları ihlale sevk etmektedir"¹⁶.

Bunun yanında Maurice Duverger kaçakçılık nisbetinin ülkelere göre farklı durumlar arzettiği kanaatindedir, ve latin ülkelerinde anglo-sakson ve kuzey memleketlerinden daha yaygın olduğunu ileri sürmektedir¹⁷.

Yine Duverger'ye göre belli bir devrede ve belli bir ülkede ahlâk pek büyük farklılıklar gösteremez. Bu sebeple kaçakçılık bilhassa vergi kaçırma imkânlarının durumuna bağlıdır. Meselâ ücretlilerin vergi kaçırılmalarının sebebi gelirlerinin maliyeye, işverenleri tarafından bildirilmesinden ileri gelmektedir¹⁸.

Vergi kaçırma karşı müeyyidelerin mahiyeti de büyük rol oynamaktadır. Öztekin Tosun, Capet'den naklen "Vergi kanunlarının sıklık değiştirilmesinin adeta hileyi teşvik ettiğini" ifade etmektedir. "Yeni vergiler mükellef üzerinde daha ağır bir vergi intibamı bırakmaktadır, bundan başka idarenin bu yeni vergi kontrolüne alışmadığını sanan, tahmin eden mükellefler hemen gizleme ve kaçırmalara başlamaktadırlar.

Vergi kanunlarında değişikliklerin çokluğu mali sahada tatbik edilen kanunların sayısını da arttırmaktadır. Kanunların çokluğu dolayısıyla müeyyideler de şu veya bu kanuna serpilmekte, cezalar arasında ahenksizlikler başlamaktadır¹⁹.

Diğer taraftan meseleyi memleketimiz açısından ele alırsak vergi kaçakçılıklarının sebep ve amillerini şöyle sıralayabiliriz:

16) Laschi, Rodolphe : Le Crime Financier; Paris, 1901, s. 4.

17) Duverger, Maurice : a.g.e., s. 396.

18) Duverger, Maurice : a.g.e. aynı sayfa.

19) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 10 - 11.

Capet, Marcel-Francis : a.g.m. s. 513.

- Mükelleflerimizde vergi ödeme itiyadı henüz teessüs etmemiştir.
- Devlet hissesine el uzatmak muhitin tepkisi ile karşılaşmamaktadır.
- Mükelleflerde, ödedikleri vergilerin yerinde ve iyi sarf edilmediği intibai vardır.
- Mükelleflerin doğru vergi beyanında bulunmasını sağlayacak ve kolaylaştıracak tedbirler alınmamıştır. Yani:
 - müesseselerin teşviki,
 - muhasebe hizmetlerinin tanzimi,
 - mükelleflerin vergi idareleri ile münasebetlerini tanzim edici mütavassıt zümrenin düzensiz kalışı,
 - idarenin müzaheret noksanlığı,
 - Mali teşkilât ihtiyacı karşılanmamaktadır.
 - Mali kaza sistemimiz ve işleyişi de ihtiyaca yeterli olamamaktadır²⁰.

İKİNCİ KISIM

HİLELİ VERGİ SUÇU

BİRİNCİ BÖLÜM

MEVZUATIN DURUMU

I — Hileli Vergi Suçunun Ceza Kanununa Tabi Tutulmasının Sebebi

Vergi suçlarına vaz'edilecek cezaî müeyyidenin hukukî mahiyeti tartışma konusudur. Devlet idarî mahiyette cezaî müeyyidesinin tatbiki ile mi iktifa etmeli, yoksa tam cezaî karakter arzeden müeyyidelere mi başvurulmalıdır? Birinci halde vergi suçları tazminat kabilinden para cezaları ile karşılanır ve bu müeyyideler idarî kaza organlarında ve idarî bir usulle tatbik olunur. İkinci halde hürriyeti bağlayıcı cezalara başvurulur ve müeyyideler umumî ceza mahkemeleri tarafından ve ceza usul kaidelerine tevfikân tatbik olunur²¹.

Vergi Usul Kanunu'muz ilk şeklinde sadece idarî müeyyideleri ihtiva etmekte idi.

20) Ervardar, Fehamettin : a.g.m. s. 38.

21) Erman, Sahir: (Hileli vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 52.

Usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık fiilleri nisbetleri değişen misil zamları ile karşılanmakta, karar salahiyeti vergi ihtilâflarını halledecek mahsus komisyonlara ve idarî kaza organına tanınmakta, ceza usulü değil idarî usule yakın bir usul tatbik edilmekte idi.

V.U.K. nun ilk şeklindeki, sadece idarî mahiyette müeyyidelerin vergi tahakkuk ve tahsilini bir hayli azalttığı, fertlerin vergi kaçınmaktan içtinab etmelerine sebebiyet vermediği düşünülmüş, hele Gelir Vergisi tatbikatından sonra tamamiyle cezaî karakter arzeden müeyyidelere başvurmamak zarureti hissedilmiştir. Bu zaruretin ifadesi olarak da V.U.K. na "Hileli Vergi Suçları" adını taşıyan, Prof. Erman'a göre, bir suçlar gurubu²² bize göre seçimlik hareketli tek bir suç eklenmiştir.

Prof. Kenan Bulutoğlu, "Hileli Vergi Suçu'nun ihdasındaki gereği şöyle ifade etmektedir :

"Vergi sistemimizin, matrahların idarece takdiri esasından, mükellef bildiriminden tarh esasına kaydırılması bu bildirimlerin güvenlik derecesinin denetimini son derece önemli bir mesele olarak ön plâna getirmiştir. Ve mükellefin doğru olmayan, usulüne uygun olmayan bildirimleri veya hiç bildirim yapmaması çeşitli derecede ceza hükümleri ile müeyyidelendirilmiştir"²³.

Öztekin Tosun'a göre, "Vergi kanunlarında Türk Ceza Kanununun tatbik edileceğine dair tasrihat olmasa da, her hangi bir malî cezayı mucip bir fiil, bu kanunda yazılı her hangi bir suçun bütün unsurlarını havi olduktan sonra, o fiile suç muamelesinin yapılması lâzım gelmektedir. Nitekim inzibati cezayı mucip fiiller aynı zamanda ceza kanunlarını da ihlâl ederlerse disiplin cezası tatbik edilmekle beraber aynı zamanda hukuku âmme dâvası da açılmaktadır"²⁴.

Sahir Erman, "Vergi Usul Kanunu" muzun hileli vergi suçları adını verdiği fiillerin bir özellik arzetmediklerini ve bütün diğer suçlar gibi ceza hukuku prensiplerine esasen tâbi olduklarını" ileri sürmektedir²⁵.

Biz, Prof. Erman'ın bu görüşüne katılmamaktayız ve yazımızın ilgili paragraflarında Hileli Vergi Suçu'nun ceza hukukuna nazaran ne gibi özellikler arzettiğini belirtmeye çalışacağız.

22) Erman, Sahir: (Hileli vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, 52-53.

23) Bulutoğlu, Kenan : Türk Vergi Sistemi; 2. baskı, İstanbul - 1967, s. 329.

24) Tosun, Öztekin: a.g.e. s. 40.

25) Erman, Sahir: Türk Vergi Hukukunda yer alan Ceza Hukukuna ait prensipler; M.E.K. 15. seri - 1968, s. 75.

II — Vergi Usul Kanununun Uğradığı Değişiklikler ve Kapsamına Giren Vergiler

Vergi Usul Kanunumuzdan önce de mevcut vergi kanunlarında vergi kaçakçılığı ile ilgili hükümler bulunmakta idi. Ezcümle mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 76. maddesine göre :

“Hesap hileleri, muntazam vesika bulundurulmaması, çift defter tutulması gibi vasitalara müracaat edenlerin vergileri dört kat arttırılır. Ve bu gibi hallere cüret edenler üç aydan üç yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırdı”²⁶.

İnceleme konumuz olan hileli vergi suçunun ikamı teşkil eden fiiller eski 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununda da takibata uğramıştı, gerçekten bu kanunun 44. maddesine göre :

“Defterlerini veya vesikalarını tahrif edenlerin, bu tahrifin yapıldığı mali yıla ait muamele vergilerine beş kat zam yapılır.

Bu kanuna göre tahrif, kayıtların okunmayacak şekilde silinerek yerine başka bir kayıt geçirilmesi, faturaların aslı ile kopyalarının yekdiğesine mutabık bulunmaması, tasdikli defterlerin yapraklarından bir kısmının imha veya bunların yerine başkalarının ikame edilmesi, çift defter veya vesika kullanılması gibi halleri ifade eder”²⁷.

Bugün yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanununun ilk şeklini teşkil eden 5432 sayılı Vergi Usul Kanununun ceza hükümlerini ihdiva eden dördüncü kitabında hileli vergi suçlarından bahis yoktu.

Halen hileli vergi suçunu teşkil eden hareketler bu kanunun 324. maddesinde yer almakta ve kaçakçılık suçunu teşkil etmekte idi. 5432 sayılı kanunda “Ceza Kanununa göre cezalandırılacak suçlar” başlığını taşıyan ikinci kısmın dördüncü bölümünde “Bilgi verme mükellefiyetine riayetsizlik cürmü” nün ilk şekli görülür²⁸.

5432 sayılı kanun, 5812 sayılı kanunla 1951 de tadile uğramış ve evvelce kaçakçılık ismi altında malî müeyyideleri icap ettiren hareketlerin hemen hepsi küçük değişikliklerle dar mânada ceza ile müeyyidelendiril-

26) Kazanç Vergisi Kanunu : Kanun No. 2395, Kabul tarihi 22/3/1934 Maliye Vekâleti Yayını - 1934, s. 48 (madde 76/fıkra 2)

27) Muamele Vergisi Kanunu: Kanun No. 3843, kabul tarihi 28/5/1940 Maliye Vekâleti Yayını - 1940, s. 21.

28) Vergi Usul Kanunu ve İzahları: Kanun No. 5432, Maliye Bakanlığının Yayını, Ankara - 1949, s. 85.

miştir ve "Ceza mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezaları" şeklinde başlığı değiştirilen dördüncü bölüme "Hileli Vergi Suçları" şeklinde dahil edilmiştir.

Vergi Usul Kanununu tâdil eden 6094 sayılı kanun, 5815 sayılı kanunun şiddetini biraz hafifletmiş ve bu yönde olarak 5815 sayılı kanunla V.U.K. dan çıkartılmış olan "Pişmanlık" müessesesini ihya etmiştir.

Vergi Usul Kanununda yapılan son tadilat 4/1/1961 tarihindedir ve 213 sayılı kanunladır. 213 sayılı kanun "Hileli Vergi Suçu" nu 357, bu suça teşebbüsü 358. maddelerinde düzenlemiş, 359 ve 360. maddelerinde bunların cezalarını göstermiştir. 213 sayılı kanun hileli vergi suçu hakkında eski kanuna nazaran daha müsamahalı davranmıştır. Hapis cezalarının aşağı hadleri tamamlanmış suçlarda 1 yıldan 3 aya ve teşebbüs halinde kalmış suçlarda 3 aydan 1 aya indirilmekle hâkimin cezayı tecil edebilmesi de mümkün kılınmıştır²⁹.

Vergi Usul Kanunumuzun 357. maddesinde yer alan hileli vergi suçunun hangi vergiler bakımından bu kanun kapsamı dahilinde işlenmiş sayılacağı meselesine gelince, 213 sayılı kanunun 1 ve 2. maddeleri bu hususu şöyle tesbit etmişlerdir :

"Gümrük ve Tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hariç, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında ve bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlara ve kaldırılmış olan vergi, resim ve harçlar hakkında da" Vergi Usul Kanunu uygulanmakta ve bu itibarla bu vergi, resim ve harçlarla ilgili herhangi bir kaçırma hareketi, unsurları varsa 357 ve sonraki maddelerin kapsamına girmektedir.

213 sayılı kanunun 1. maddesinde belirtilen vergilerin hangileri olduğunu belirtmek istersek 5423 sayılı kanunun 1. maddesinde bunları ismen saymış olduğunu görmekteyiz, buna göre :

- 1 — Gelir Vergisi
- 2 — Kurumlar Vergisi
- 3 — Esnaf Vergisi
- 4 — Bina Vergisi
- 5 — Arazi Vergisi
- 6 — Veraset ve İntikal Vergisi
- 7 — Muamele Vergisi

²⁹⁾ Tosun, Öztekin: a.g.e. s. 39 ve 42.

- 8 — Nakliyat Vergisi
 - 9 — Damga Resmi
 - 10 — Bilumum istihlâk Vergileri
 - 11 — Hayvanlar Vergisi
 - 12 — Yukarıda yazılı vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimlerle zamlar
- Vergi Usul Kanununun tatbikat alanına dahiâ sayılmıştı.

İKİNCİ BÖLÜM

HİLELİ VERGİ SUÇUNUN UNSURLARI

I — Fail

Hileli Vergi Suçunda cezaî mesuliyet fiili işleyenlere tahmil edilmektedir, çünkü bu cezanın münhasıran mükellef veya sorumluya tevcihini gerektirecek bir hüküm bulunmamakta ve bu sebepten fiili her kim ika etmişse hileli vergi suçunun aslî faili sayılmakta, suça iştirak edenler, yâni suçu işlemeye azmettirenler ve yardımda bulunanlar da, ki bu meydana meselâ mükellef veya sorumlunun müdürü müşaviri, muhasebecisi, kâtibi zikr edilebilir, cezaî takibata uğrayacaklardır.

5815 sayılı kanundan önce halen hileli vergi suçunu teşkil eden fiiller V.U.K. nun 324. maddesinde "kaçakçılık" olarak yer almakta ve bu maddede failin muhakkak "mükellef veya sorumlu şahıs" olması icap ediyordu. Halen mer'î kanunun hileli vergi suçu ile ilgili hümkünde böyle bir tasrih yoktur³⁰.

Hileli vergi suçunun failinin tesbiti konusunda önemli bir nokta muhasebecinin mesuliyeti problemidir.

Sahir Erman'a göre, şayet hileli hareketlerden biri muhasebeci tarafından ika edilmişse ortada iki ihtimal vardır:

- a) Ya bu hareket istihdam eden durumda olan mükellefin malûmatı altında, yâni muhasebecinin onunla anlaşması neticesinde işlenmiştir.
- b) Yahut, mükellefin bu hareketlerin yapıldığından haberi yoktur.

30) Kayışoğlu, Bahattin: Hileli Vergi Suçu; Adalet Dergisi, 1962, sayı 7-8, s. 848.

Prof. Erman da, kanunda bir tasrihat bulunmadığına göre bu suç bakımından cezaların şahsiliği prensibinden ayrılmayı gerektirecek ve mutlaka hileli hareketlerden faydalanan mükellefin fail addedilmesini gerektirecek bir durum bulunmadığı görüşüne katılmaktadır³¹.

Bu bakımdan kanaatımızca, Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulunun 1963 yılında "vergi ziyamı doğuracak şekilde mükellefin defterinde tahrifat yapan muhasebecinin fiilinden dolayı mükellef sorumlu olur" şeklindeki kararı isabetsiz ve 213 sayılı kanunla yapılan tadili nazarı itibare almaksızın, 5815 sayılı kanunun 324. maddesi hükmüne göre verilmiş bir karardır^{31 bis}.

Hileli vergi suçunda failin tesbiti konusunda önem taşıyan diğer bir nokta "isnat kaabiliyeti" meselesidir. İsnat kaabiliyetinin tesbiti küçükler ve tüzel kişiler bakımından mevzubahis olmaktadır.

Bu hususta V.U.K. nun 332. maddesi şöyle demektedir :

"Velâyet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyımına tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır".

Tüzel kişilerin sorumluluğuna gelince, tüzel kişilerin idare ve tasviyesinde vergi kanununa aykırı hareketlerden doğacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin öz varlığından alınamayan vergi alacakları kanunî ödevlerini yerine getirmeyen temsilcilerin varlıklarından alınır (V.U.K. madde 333 ve 10).

Ancak hileli vergi suçunda hem cezanın aynen mükellef ve sorumluya tevcihi hususunda bir hüküm bulunmaması, hem de verilen cezanın mahiyeti itibariyle (hürriyeti bağlayıcı) tüzel kişilere tatbik edilemeyeceği aşıkâr olduğundan hileli vergi suçunun bir tüzel kişi tarafından işlenmesi halinde fail fiilleri ika eden fertler olacaktır.

II — Mağdur

Vergi Usul Kanununun, genel bütçeye giren vergilerle, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergilerde tatbik olunduğunu ve V.U.K. nun. 1. maddesinin bu hususu belirttiğini daha önce ifade etmiştik.

31) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 56, (Tosun, Öztekin : Vergi Suçları; Doktora tezi, 1955, s. 55-56) dan nalken.

31 bis) Vergi Usul Kanunu : Vergi Kanunları Külliyesi, cilt I, 1966, s. 564; Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu Kararı : 15/5/1963 - 1963/102.

Bu duruma göre hileli vergi suçunda mağdur bazı hallerde Devlet hükmi şahsı, bazı hallerde ise mahalli idareler olacaktır.

Tasrih etmek gerekirse V.U.K. na tâbi vergiler arasında *sadece* Bina ve Arazi Vergisi özel idarelerce alınmakta ve bu itibarla bu vergi ile ilgili olarak işlenen hileli vergi suçunun mağduru İl Özel İdaresi olacaktır.

III — Mevzu

Hileli vergi suçunu şöyle tarif edebiliriz :

“Bir kimsenin miktarı muayyen ve kabili tesbit bir vergi borcunu sahtekârlığa, hileye ve aldatıcı vasıtalarla müracaatla gizlemeğe teşebbüs etmesine veya bu vasıtalarla bilerek vergi ziyana sebebiyet vermesine hileli vergi suçu denir”³².

Bu tarifte belirtilen hareketleri V.U.K. nun 357. maddesi teferruatlı bir şekilde göstermiştir. Bu maddeye göre bazıları kanunî defterlere (1, 4, 5 ve 7. bendler), bazıları vesikalara (2 ve 3. bendler) ve bazıları da hem kanunî defterlere, hem de vesikalara (6. bend) mütealliktir.

Defter ve vesikalar dışında, kanun bazı hareketlerin beyanname üzerinde yapılmasını da suç saymaktadır (7. bend).

Bu noktada şunu belirtmeliyiz ki, üzerinde kanunun yasak ettiği hareketlerin yapılmasının suç teşkil edebilmesi için defter ve vesikaların tutulmasının, beyanname vermenin mecburi olması gerekir. Bu mecburiyet ise vergi mükellefiyetinin mecburiyeti halinde söz konusu olur. Vergi mükellefi olmayanlar defter tutsalar ve bazı vesikalar tanzim etseler ve bunlar üzerinde bir takım yasak hareketlerde bile bulunsalar, hileli vergi suçunun teşekkül etmeyeceği aşikârdır³³.

a — Defter tutma mecburiyeti

Daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere, vergi kanunları artık kârîne usulü ile vergi tesbitinden vaz geçmiş olduklarından mükelleflerin beyanları ve bunun belireceği kanunen tutulması gerekli defterler büyük önem kazanmaktadır.

32) Yalçın, Cevdet : Hileli vergi suçlarına umumi bir bakış; V.R.D 1951, sayı 144, s. 5.

33) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 47-48.

V.U.K. nun 171. maddesi defter tutmada şu maksatların tahakkukunu aramaktadır :

- 1) Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek,
- 2) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek,
- 3) Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- 4) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinde kontrol etmek ve incelemek,
- 5) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterlerde işlenen hareketler suç olunca vergi kanunları dışındaki kanunların, meselâ Türk Ticaret Kanununun tutulmasını mecburî kıldığı defterlerde işlenen hareketlerin suç olarak kabulüne imkân görülememektedir. Meselâ vergiden muaf bir esnafın, Ticaret Kanununa göre tutmaya mecbur olduğu bir defterde yapacağı hileli hareketler hileli vergi suçunu meydana getirmeyecektir³⁴.

Vergi Usul Kanununun 357. maddesinde hileli vergi suçu, defterlerde yapılmaması gereken bazı hareketlerin yapılması, yapılması gereken bazı hareketlerin yapılmamasıdır³⁵. Ancak defterlerden ne anlaşılması gerektiğinde bir açıklık yoktur. Şöyle ki, 357. maddenin çeşitli bentlerinde bile farklı ifadeler mevcuttur.

357. maddenin 1 ve 7. bendleri “bu kanuna göre tutulması mecburî defterler”; aynı maddenin 4 ve 5. bendleri “vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterler”; 6. bend ise “vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburî olan defterler” demektir.

Bu farklı ifadeler karşısında biz de Prof. Tosun’un görüşüne katılmakta ve kanun vazının maksadına en uygun ifadenin “vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterler” olduğu kanaatindeyiz. Esasen, Maliye Vekâletinin 7 numaralı Genel Tebliği de bu yöndedir³⁶.

34) Vergi Usul Kanunu ve İzahları : 1949, s. 344 (Buradan naklen, Öztekin Tosun da aynı hususu belirtmektedir; bakınız : a.g.e. s. 52).

35) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 51.

36) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 51-52.

b — *Hileli vergi suçuna konu olabilecek vesikalar*

Vergi Usul Kanununun 357. maddesinde kastedilen suç mevzuu olabilecek vesikalar ise yina aynı kanunun çeşitli maddelerine göre şöyledir :

- faturalar (229. madde)
- kasa veya satış fişleri, bunların dökümünü ihtiva eden günlük bordrolar, makinalı kasaların kayıt ruloları ve rulosuzlarda günlük satış toplamının yapıldığı fişler, ikinci sınıf tüccarlarda satış bedellerini gösteren el defteri kayıtları (233. madde)
- gider pusulaları (234. madde)
- müstahsil makbuzları (235. madde)
- serbest meslek makbuzları (236. madde)
- ücret bordroları (238. madde)
- nakliyat irsaliyeleri (240. madde)
- tüccarların her nevi ticarî muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları mektuplar, telgraflar, hesap hülâsaları (241. madde)
- bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın isbatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, tahakkukname, kefaletname, mahkeme ilâmı gibi hukukî vesikalarla, ihbarname, karar örneği, vergi makbuzları gibi evrak (242. madde)

IV — **Maddi Unsur**

Hileli vergi suçunun maddî unsurunu iki bölümde, hareket unsuru ve netice unsuru şeklinde inceleyeceğiz.

A — *Hareket unsuru*

Hileli vergi suçunu teşkil edecek olan hareketler 357. maddede yedi bend halinde gösterilmiştir. Bu hareketlerin bir kısmı gizleme (1, 6 ve 7. bendler), bir kısmı sahtekârlık, tahrifat, hile (2, 3, 4. bendler) ve bir kısmı ise kısmen yok etmek (5 ve 6. bendler) şeklindedir.

Görüldüğü üzere hileli vergi suçunu ika etmek için birden fazla hareket nev'i mevcuttur. Aynı neticeyi bir veya birden ziyade hareketle ika etmek suçun teşekkülü bakımından kanaatımızca bir fark arzetmemektedir. Bu nevi suçlara seçimlik hareketli suçlar denmektedir³⁷.

Ancak 213 sayılı kanundan önce bu suçun adı "Hileli Vergi Suçları" idi ve bu ifade birbirinden bağımsız suçların mevcut olduğu fikrini uyan-

37) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 55.

dürmekte idi ve ileride inceleyeceğimiz üzere "içtima" bakımından problem yaratmakta idi. Kanun yeni ifadesinde "Hileli Vergi Suçu" demekle bu, uygulamada da yanlış kararlara götüren durumu izale etmiştir.

Hileli vergi suçunu teşkil eden ve 357. maddede 7 bend halinde tahdidi olarak gösterilmiş olan fiilleri inceleyelim.

1 — Çift defter kullanmak

Hileli vergi suçunu teşkil eden fiillerden 357. maddenin birinci bendinde yer alan "Çift defter kullanmak" fiili 5432 sayılı kanunda "kaçakçılık" fiilleri arasında gösterilmiş fakat tarif edilmemişti. Keza 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanununun 44. maddesinde ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanununun 76. maddesinde bu konuda bir tarif yoktur.

Çift defter kullanma hareketini tarif etmiş olan, 5815 sayılı kanun olmuştur. Halen mer'î 213 sayılı kanunun ilk bendinde bulunan da aynı tariftir. Buna göre :

"Çift defter kullanmak, bu kanuna göre tutulması mecburî olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanmasıdır".

Bu tariften çift defter kullanma fiilinin unsurlarını çıkarabilmekteyiz, buna göre :

*mecburî defterlere kaydı gereken hususların
başka defter veya evrakta toplanması gerekir*

bu hareket gider ve hâsılâtın başka defterlere kaydı şeklinde olabileceği gibi; emtia hesaplarının da başka defterlere kaydı sureti ile emtiayı az göstererek matrahı azaltmak şeklinde olabilir³⁸.

Ancak, çift defter şüphesiyle tetkik edilen defterlerdeki kayıtların resmî defterlere kaydı gereken hususlardan olması lâzımdır. Böyle olmadığı takdirde hususî defter, hattâ başka suçlar için bir delil teşkil etse bile "çift defter kullanma" fiilini teşkil etmez³⁹.

Şu hususu belirtmeliyiz ki, resmî defterlere kayıt yapmadan önce müsvedde olarak kullanılan defterler çift defter sayılmaz. Fakat bu müsvedde defterine yazılan muamelelerin tamamı resmî defterlere kaydedil-

38) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 65-66.

39) Yücel, Necmi : Tatbikatta Vergi Cezaları; İstanbul, 1955, s. 284, Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 65.

mez ve bu durumdan da matrah farkı çıkarsa o takdirde çift defter kullanılmış sayılır.

Ayrıca vergi matrahını azaltacak muameleleri muhakkak ikinci bir deftere kaydetmiş olmak şart değildir, defter yerine diğer vesika ve evrakta toplanması da çift defter kullanmaktır⁴⁰.

Diğer taraftan resmî defterler dışında tutulan defterlerde kullanılan dil veya harfler önemli değildir. Bu konuda Danıştay 5. dairesi şu kararı vermiştir :

“Arap harfleriyle yazılan ve aramada ele geçen defter çift defterdir. Bu defterde mukayyet satışlardan bazılarında ahucaların defterlerinde tesadüf edilmemesi haizi ehemmiyet değildir”⁴¹.

Prof. Erman, çift defter kullanma hareketi ile ilgili olarak şu görüşü ileri sürmektedir :

“Mükellefin hakiki durumu münhasıran hususî defter veya evrakın tetkikinden anlaşılabilirse, ortada çift defter kullanma vaziyeti mevcuttur, buna mukabil hakiki durumunu tesbit edebilmek için mecburî defterle hususî defter veya evrakı karşılaştırmak iktiza ediyorsa çift defter kullanma fiilinden bahsetmeye imkân yoktur”⁴².

Yine Prof. Erman’a göre, “bütün kayıtlar, bu kayıtların bir kısmı resmî defterlere geçmiş olsa dahi, özel defterde toplanmadıkça, ortada çift defter kullanma suçundan bahsedilmesini mümkün kılan bir durum bulunmaz. Bu itibarla bütün kayıtların özel defterde toplanmış olması lâzım gelir ki, çift defter kullanma suçu teşekkül etsin”^{42 bis}.

Kanaatımızca bu görüşte isabet yoktur, çünkü her ne kadar kanun: mecburî deftere kaydı gereken hususların ... diğer defter veya evrakta toplanması demekle bu kayıtların en aşağı birden fazla olmasını aradığını belirtmiş olmakta ise de, bu hiç bir zaman bütün kayıtların *münhasıran* hususî defter veya evraka kaydı ve resmî defterler üzerinde hiç bir işlem yapılmaması demek değildir. Çünkü böyle olması halinde kanunen

40) Kuruca, M. Zeki : Hileli Vergi Suçları; Vergi Mecmuası (V.M.) 1961, sayı 6-7, s. 3-5.

41) Danıştay 5. daire, 17/11/1948, E. 48/1315-1396, K. 48/1606. Türk İctihatlar Külliyyatı, 1950, cilt II, s. 1223.

42) Erman, Sahir, (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 58.

42 bis) Erman, Sahir : Sosyal ve Ticari Ceza Tatbikatı; İstanbul, 1967, s. 208.

mecburi olan defterleri tutmamak fiili ika edilmiş olur ve ayrıca resmî defterlerle diğerlerinin karşılaştırılmaması halinde ne nisbette bir matrah azalmasına yol açmış olduğunun hangi usulle tesbit edilebileceği meselesi ortaya çıkar.

Esasen Prof. Erman, şayet çift defter bir matrah farkı göstermiyorsa, yahut göstermekle beraber hususî defterdeki kayıtlardan istihraç edilen matrah mecburî defterlerin verdikleri matrahın altında bulunuyorsa yine çift defter kullanmadan dolayı faili cezalandıramayacağız” demekle⁴³, yapılmamasını ileri sürdüğü kıyaslamamın gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Bir defterin veya evrakın çift defter teşkil ettiğinin ileri sürülebilmesi için vergi matrahının azaltılmasına yaradığının isbat olunması gerekir.

Diğer taraftan kanunî deftere geçirmediği bir hususu mükellefin başka deftere de kayıt etmemesi halinde, çift defter kullanma fiili değil, 357/7 ye göre “gelir gizlemek” fiili işlenmiş olur⁴⁴.

2 — *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak*

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar, maddeten bozulmamış olan evrak münderecatında doğru olmayan isimler, zaman, yer ve olaylar kaydetmek suretiyle ika edilen sahtekârlıklardır⁴⁵.

Ceza hukukunda bu nev’i sahtekârlıklara, maddî sahtekârlık karşılığı olarak fikrî sahtekârlık denmektedir⁴⁶. Yâni muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika, üzerinde tahrifat yapılmamış, doğrudan doğruya tanzim edilmiş, fakat olmamış bir muameleyi olmuş gibi veya olmuş bir muameleyi olmamış gibi veya olanı olduğundan başka türlü gösteren vesika demektir.

Buna mukabil sahte vesika, üzerinde maddî olarak tahrifat yapılmış olan vesika demektir.

43) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 58.

44) Tosun, Öztekın : a.g.e. s. 67.

45) Tosun, Öztekın : a.y.e. s. 69 “Maliye Veâkleti, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği No. 7” den naklen.

46) Erman, Sahir : Sahtekârlık Cürümleri; 2. baskı, İstanbul, 1954, s. 238.

Ceza Kanununda, hususî evrak üzerindeki sahtekârlıklarda, sadece tanzim keyfiyeti fiilin suç teşkil etmesi için kâfi gelmemekte, ayrıca kullanma şartı da aranmaktadır; resmî evraklarda ise bu sahtekârlık fiilinden umumî veya hususî bir mazarrat tevellüt edebilmesi ihtimali bulunduğu takdirde fiil suç teşkil eylemektedir⁴⁷.

Halbuki, Vergi Usul Kanunu, Ceza Kanununa göre cezalandırılmaları için kullanılmalari da şart olan bu nevî vesikaların sadece sahte veya yanıltıcı olarak tanzim edilmelerini de suçun tekevvünü için kâfi görmektedir⁴⁸.

Buna mukabil, Vergi Usul Kanunu, kullanma halinde failin tanzim eden şahıs dışında olmasına bakmakta ve kendisine cezaî mesuliyet yüklemek için vesikanın mahiyetini bilmesini aramaktadır. Zira böyle bir vesikanın sahte veya yanıltıcı olduğu bilinmeden de kullanılması mümkündür. Hiffet ve saffet neticesinde vukua gelebilen böyle hallerde "kasdî cürm" bulunmadığı için ceza da mevzubahis değildir.

Ayrıca fiilin hileli vergi suçu sayılabilmesi için bir vergi ziyanının da vukua gelmiş olması şarttır⁴⁹.

Bu bend hükmü ile ilgili bir mesele, muhtelif satışlar hakkında muhtelif zamanlarda değişik müşteriler ve satıcılar hakkında sahte veya yanıltıcı faturaların verilmesi halinde (aynı veya ayrı vergi dönemi içinde) ortada fatura adedince hileli vergi suçu mu vardır, yoksa bu muhtelif hareketler aynı suç işleme kararına bağlanabildiği takdirde bir tek müselsel hileli vergi suçu bulunup faile bir tek cezanın verilmesi ve bu cezanın Ceza Kanununun 80. maddesi gereğince arttırılması mı icap etmektedir?

Tatbikatta bu faturalar sayesinde kaç firma vergi kaçırmışsa o kadar suç işlenmiş sayılmaktadır (faturaları veren bakımından) ve hakiki ictima kaidelerinin tatbiki gerekmektedir.

Prof. Erman'a göre ise, teselsül kaidelerini tatbik etmemek için bir sebep yoktur. Ceza Kanununun 80. maddesinde ne suçtan zarar görenin

47) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 70.

48) Erman, Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 59.

Erman, Sahir : Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak; V.M. 1957, sayı 43, s. 3.

49) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 286.

ne de müstefidin tehaliif etmemesi diye bir şart mevcut değildir. Aranan en mühim şart suç işleme kararındaki vahdettir⁵⁰.

Biz bu görüşe iştirak etmekle beraber, kanaatımızca suç işleme kararındaki vahdetin her vergilendirme dönemi için ayrı mütalâa edilmesi gerekir.

3 — *Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretleri tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak*

Bu bentte mevcut fiili dört ayrı hareket olarak mütalâa etmek gerekir :

a — *Vesikaları tahrif etmek*

Vesikaların tahrifi ancak bunların muhtevasının hakikate uygun olması halinde mümkündür, kayıtlar zaten hakikate uygun değilse artık bunların tahrifinden bahsedilemez. Çünkü kanun bu hükmünde, tahrif fiilini cezalandırmakla, hakikate uygun vesikaların bozulmasını önlemek istemiştir⁵¹.

V.U.K. vesika tahrifi bakımından, tahrif edenin cezalandırılması için tahrif edilen vesikanın fail veya başkası tarafından kullanılması şartını aramamıştır ve bu bakımdan da Ceza Kanununun resmî evrakta sahtekârlık suçları hakkında kabul ettiği sisteme yaklaşmaktadır.

Şu halde vesikaları tahrif eden kimse bunu bizzat kullanacak olursa, kullanmadan dolayı ayrıca cezalandırılmaz, çünkü kanun vesikanın tahrif eden tarafından kullanılıp kullanılmamasına önem atfetmemiştir⁵².

b — *Asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek*

Bu fiil 213 sayılı kanunla hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlere dahil edilmiştir.

Bu hareket için verilebilecek en tipik misal fatura asılları ile suretlerinin farklı olarak tanzim edilmesidir⁵³.

50) Erman Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 61.

Erman, Sahir : (Sahte...) a.g.m. V.M. 1957, sayı 43, s. 5.

51) Erman, Sahir : (Sahtekârlık ...) a.g.e. s. 331.

52) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 62.

53) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 287.

Bu fiilin cezalandırılması için de ayrıca tanzim edilen vesikalarını tanzim eden tarafından kullanılması şartı aranmamıştır. 213 sayılı kanundan önce mücerret aslına uygun olmayan suret tanzim etmek suç sayılmamakta idi.

c — Tahrif edilmiş vesikaları bileterek kullanmak

Başkası tarafından tahrif edilen vesikayı elinde bulunduran şahsın cezalandırılabilmesi için bu vesikanın mahiyetine vakıf olarak kullanılması gereklidir; kullanmadan maksat ise, vesikanın gayesine uygun bir şekilde istimalinden ibarettir.

d — Asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bileterek kullanmak

Bu fiil için, cezalandırılma bakımından yukarıda söylediklerimiz tekrar edilebilir.

4 — Vergi Kanunlarına göre tutulması mecburî olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak

Bu bendde yer alan hareketler kanunen tutulması mecburî defterler üzerinde ika olunan fiiller olarak tezahür etmektedir.

Bu bendde üç fiil gözükmektedir :

a — Defter Kayıtlarını Tahrif Etmek

b — Defterlerde Mevhum Adlara Hesap Açmak

Bu fiilden anlaşılması gereken husus, aslında mevcut olmayan kimse-leri alacaklı veya borçlu göstermek, onlara mal satılmış veya onlardan mal satın alınmış gibi hakikate uymayan muameleler yapmak, defterlere gerçeğe uymayan kayıtlar düşmektir⁵⁴.

c — Her Türlü Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

“Muhasebe hileleri defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahını azaltmak niyetiyle muhasebe kaidelerine aykırı bir şekilde tutmak” şeklinde tarif olunabilir.

54) Vergi Usul Kanunu ve İzahları : 1949, s. 499.

Muhasebe hilesi defterlere kaydı gereken hususların, hiç kaydedilmemesi olmayıp, muhasebe kaidelerine aykırı bir şekilde kaydedilmesidir⁵⁵. Ancak sırf bir hesap uzmanının anlayamadığı bir tarzda bir defterin tutulmuş olmasını muhasebe hilesi şeklinde tefsir etmek doğru olmaz. Asıl göz önünde tutulacak nokta, defterlere geçirilen kayıtların muhasebe kaidelerine aykırı olması neticesinde matrahın azaltılmasıdır⁵⁶.

Muhasebe hilelerinin çeşitleri ise çok fazladır, D, Ernst G, Jenny ve Georg Niedermeyer "Muhasebede Hileler (Nasıl yapılır — Nasıl meydana çıkarılır)" adlı eserlerinde birbirlerinden bariz farkları olan 209 çeşit hesap ve muhasebe hilesi zikretmektedir⁵⁷.

5) *Vergi Kanunlarına Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Sahifelerini Yok Ederek Yerlerine Başka Yapraklar Koymak Veya Hiç Yaprak Koymamak*

Yok etmek fiiline bir tarif vermek icap ederse "sahifenin mevcudiyetine son vermek, onu defterden ayırıp çıkarmak ve ortadan kaldırmak, imhâ etmek" şeklinde tarif olunabilir. Defter sahifesinin hiç bir surette okunamayacak şekle sokulmuş olması halinin, yok etme şeklinde değil, kayıtların tahrifi şeklinde kabul edilmesini ileri süren görüşe iştirak etmekteyiz⁵⁸.

Defter yaprakları yok edildikten sonra yerine başka yaprakların ikame edilmesi veya edilmemesi suçun teşekkülüne tesir icra etmemektedir.

357. maddenin 5. bendinde tarif olunan harekette sahifelerin koparılmakla beraber yok edilmiyerek gizlenmesi hali nazari itibare alınmıştır. Çünkü bilfarz vergi incelemesi sırasında defterden koparılmış olan sahifeleri mükellef hesap uzmanına ibraz ederse, kanunun bu fiili tarif ediş tarzı karşısında (yok etmek) cezalandırılması imkânı görülmemektedir. Bu durum gerek Prof. Tosun, gerekse Prof. Erman'ın belirttiği üzere bir kanun boşluğu teşkil etmektedir⁵⁹. Bu sebepten kanunun sadece sahifelerin koparılmasını suç sayarak ayrıca yok etme şartını ileri sürmemiş olması tercih olunur ve gayeye daha fazla hizmet ederdi.

55) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 75.

56) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 63-64.

57) Jenny, Ernst G. - Nidermeyer, Georg : Muhasebede Hileler; (Çeviren : Hasan Erdinç) İstanbul, 1949, 2. baskı.

58) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 76.

59) Tosun, Öztekin : a.g.e. aynı sayfa.

Erman, Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 64.

Gayet tabiidir ki yaprak yok etmek defterin bütün sahifelerini kap-sar şekilde olursa artık bu fiil 357/5 e göre değil 357/6 ya göre defter yok etmek şeklinde mütalaa edilmeli ve bu bend uyarınca cezalandırıl-malıdır.

6) *Vergi Kanunlarına Göre Tutulması ve Muhafazası Mecburi Olan Defter veya Vesikaları Yok Etmek veya Gizlemek*

Bu bendde iki ayrı fiil mevcuttur, yok etmek ve gizlemek.

Yok etmek fiilini kanuni defter veya vesikanın mevcudiyetine son vermek şeklinde tarif etmek mümkündür⁶⁰.

Gizlemeyi ise bizzat incelemekte olduğumuz bend şöyle tarif etmiş-tir: "Mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimse-lere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir".

Bu tarifte iki hususa dikkati çekmek isteriz. Birincisi mücerret ibraz etmemenin hileli vergi suçunu teşkile kifayet etmediği, bunların mevcu-diyetinin mutlak surette sabit olması gerektiğidir⁶¹. Esasen bu husus iç-tihatlarla da tebeyyün etmiştir. Temyiz 3. Ceza Dairesi: "İnceleme sıra-sında defterlerini ibraz etmeyen mükellefin hileli vergi suçunu işlemiş say-labilmesi için, bu suretle vergi ziyana sebebiyet verdiğinin subutu icap eder" şeklinde karar vermiştir⁶². Bu içtihat yukarıda belirttiğimiz hususun da ilerisine geçerek sadece defterlerin mevcudiyetinin subutunu değil bu fiile tevessülle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olduğunun da subutunu aramıştır.

Defterlerin mevcudiyetinin subutu yönünde, mükellefin defter tut-maya mecbur olması bir karine teşkil etmez. Yani vergi mükellefi bu mec-buriyetine rağmen hiç defter tutmamış olabilir ve bu takdirde defterleri-ni yok etmiş veya gizlemiş sayılamaz. Hatta Prof. Erman'a göre, mükel-lef takvim yılının başında bir defter tasdik ettirmiş olsa bile, bunun mev-cudiyeti için kifayet etmez⁶³.

İkinci husus mevcudiyeti sabit olan, kanunen tutulması ve muhafaza-sı mecburi olan defter ve vesikaların ibraz mecburiyetinin bulunması

60) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 76-77.

61) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 290.

62) Temyiz 3. Ceza Dairesi, 28/5/1963, E. 9136/K.3867. T. İç. Kùl. 1955, cilt I-II, s: 719:

63) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 65.

için defter ve vesikaların muhafaza süresinin mürur etmemiş olması ve ibrazı talep eden kimsenin 357/6 da belirtildiği üzere "vergi incelemesine yetkili" olması gerekir. Bu şartların gerçekleşmemesi halinde mücerret defteri yok etmek veya ibrazdan kaçınmak hileli vergi suçu sayılamaz.

Şu noktaya da nazarı dikkati çekmek isteriz ki 357/6 da söz konusu olan muhafaza mecburiyeti için süre yine V.U.K. ca tayin edilmiş olan müddettir. Diğer bir kanun (meselâ Ticaret Kanunu) daha uzun bir müddet koymuş olsa bile burada incelediğimiz suç bakımından etkisi olmaz.

Bu bendde tarif olunan harekette önemli bir nokta kasıt meselesidir. Her ne kadar hileli vergi suçunda manevi unsuru ileride inceliyeceksek de bu bend açısından biraz değinmek istiyoruz.

Evvelce mevcut defter veya vesikaların, mükellefin kasdi bir hareketi ile imha edilmiş veya ibrazdan imtina edilmiş olması gerekir. Şayet mükellef mücbir sebep veya kaza neticesinde hatta taksirli bir hareketi ile defter veya vesikaları kaybetmişse suç teşekkül etmemiştir⁶⁴. Kasdın isbatı burada defterleri incelemekle görevli kimselere yüklenmiştir⁶⁵.

7) *Gelir Gizlemek*

Gelir gizlemek fiilini 213 sayılı V.U.K. nun 357. maddesinin 7. bendi şöyle tarif etmiştir:

"Bir vergilendirme dönemi içinde toplamı yirmi bin lirayı aşan satış bedeli ve beş bin lirayı aşan ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi hasılat, kazanç ve iratları bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerden hiç birine kaydetmemek ve beyannamede de göstermemek (Beyanname verilmemiş olması halinde hasılat, kazanç ve iratlar beyannamede gösterilmemiş sayılır)".

Bu tariften gelir gizleme fiilinin mevcudiyeti için gerekli unsurları çıkarabilmekteyiz; buna göre gelir gizlemiş olmak için:

1) *Muayyen gelir nevelerinin mevcut olması gerekir*

Kanuni tarife göre üzerlerinde gizleme yapılan muayyen gelir neveleri satış bedeli, ücret, faiz, komisyon, iştirak kazancı, kira bedeli gibi

64) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 66.

65) Danıştay 4. Daire, 20/10/1954, E. 53/4164 - K. 54/2866. Vergi Kanunları Kazaî ve İdari İçtihatlar Koleksiyonu (V.K.K.İ.İ.K.) cilt III, 1964 (madde 324, s. 7, No. 494).

hasılat, kazanç ve iratlardır. Kanun gibi demekle belirtilen gelir neville-
rinin tahdidi olmadığını, misal olarak gösterilmiş olduğunu açıklamış ol-
maktadır.

ii) *Gizlenen gelirin muayyen bir öneme ulaşmış olması gerekir*

Gelir gizleme hareketi, hileli muamelelere başvurmaksızın vergi mebla-
ğın azaltmadan ibaret olan bir harekettir. Ancak bu meblağın muay-
yen bir ehemmiyete ulaşmış olması gerekir.

Gelir gizleme fiilinin bu unsuru V.U.K. nün her tadilinde değişikli-
ğe uğramıştır. Şöyle ki fiilin suç sayılabilmesi için gizlenen gelir miktarı
satış bedeli için 5815 sayılı kanunda 5.000 lira, diğer gelir neveleri için
ise 2.500 lira olarak tesbit edilmiş idi.

6094 sayılı kanun ise gizlenen miktara biri mutlak diğeri nisbi iki öl-
gü tesbit etmişti. Şöyle ki mutlak olarak, gizlenen gelir miktarı 5.000 lira-
nın üzerinde ise ve nisbi olarak da, beyannamede yazılı matrahın en az
% 10 unu teşkil etmekte ise gelir gizleme hareketinin bu unsuru tahak-
kuk etmiş olmakta idi.

213 sayılı kanunla 5815 sayılı kanunun sistemine dönülmüş olmakla
beraber meblağlar arttırılmış ve satış bedelleri için 20.000 lira diğerleri
için 5.000 lirayı aşan gelirleri gizlemek suç sayılmıştır.

Bu suretle bu fiilin suç teşkil edişinde artık matrahın hiç bir rolü kal-
mamıştır⁶⁶.

iii) *Gizlenen gelirlerin, nihayete ermiş olan vergi dönemine ait ol-
ması gerekir.*

Yukarıda ne miktarda olması gerektiğini belirtmiş bulunduğumuz
gelirin, tek bir vergilendirme dönemine ait olması gerekir. Birden fazla
döneme ait gizlemelerde her döneme ait gelir müstakil olarak ele alın-
malı ve suç mevcut olup olmadığı araştırılmalıdır⁶⁷.

Ancak bir vergi dönemi defter veya beyannamesine geçirilmesi ge-
reken bir gelirin yanlışlıkla müteakip dönemde kayıtlara geçirilmiş olması
halinde gelir gizleme kasdının bulunmaması sebebiyle fiilin suç teşkil
etmesini önliyeceği kanaatındayız⁶⁸.

66) Kayışoğlu, Bahattin : a.g.m. s. 848.

67) Tosun, Aztekin : a.g.e. s. 59-60.

68) Danıştay 4. Dairesi : 10/7/1953, E. 53/765 - K. 53/2298. "1950 tak-
vim yılı defterlerine geçirilmesi lâzım gelen bir cezai şart hasılatının 1951

Vergilendirme dönemi her vergiye göre farklılık arz etmektedir. Başlıca vergiler için şöyledir:

Gelir Vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır (G.V. K. m. 108). Şu kadar ki :

— Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder.

— Götürü usulde tesbit olunan ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olunduğu bütçe yılıdır.

— Tevkif yolu ile ödenen vergilerde ... tevkifin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi yayılır.

— Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazanım iktisap tarihi esas tutulur.

Kurumlar Vergisinde hesap dönemi vergilendirme dönemidir (K.V. K. m. 28). Bu esas dönem yanında istisnaî hallerde ait dönemler sayılmıştır. Hesap döneminden ne anlaşılması gerektiğine gelince V.U.K. nun 174. maddesi şöyle tarif etmektedir: "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır".

Vergi dönemi bakımından üzerinde durmak istediğimiz bir husus, Veraset ve İntikal Vergisi gibi muayyen bir vergi dönemi bulunmayan vergilerin gizlenmesi halinin incelemekte olduğumuz fiilin, unsur noksanlığı sebebi ile, kapsamına girmediğidir⁶⁹.

Suçun teşekkül anı bakımından da vergi dönemi önem taşımaktadır, şöyle ki: hareketin kaide olarak vergilendirme dönemi içinde vuku bulunması lâzımdır, fakat suç bu dönemin bitmesi ve vergi ziyanının tahakkuku yanında teşekkül ettiğinden, gelirlerin bir kısmının deftere intikal ettirilmemiş olması halinde bu, vergi dönemi bitmeden tesbit edilirse henüz beyannameye bu gelirlerin gizlenip gizlenmeyeceği bilinmediğinden hileli vergi suçu teşekkül edemeyecektir.

yılına geçirilmesi hali kaçakçılık suçu teşkil etmez." V.K.K.İ.L.K. cilt III 1962, (madde 324, s. 2, No. 488):

69) Danıştay 4. D. 28/6/1956, E. 55/4610 t.K. 56/2421. V.K.K.İ.L.K: cilt III, 1962, (madde 324, s. 16, No. 504).

Danıştay 4. D. 5/11/1957, E. 57 - K. 57/3117. Tosun Öztekin: a.g.e. s. 61 den naklen.

Bu sebepten Geçici Komisyon raporunda ifade edildiği gibi "henüz hesaplarını kapatmamış ve bilançosunu tanzim etmemiş mükelleflerin bazen bir zuhul neticesi olarak dahi kanun metninde miktarı tesbit edilen hasılat v.s. yi defterlerine intikal ettirmemiş olmaları mümkün bulduğundan" daha tahakkuk zamanı gelmeden mükellefiyet senesinin cereyan ve devam ettiği bir sırada tesbir edilen bu gibi kayıt eksiklikleri hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerden sayılmamıştır⁷⁰.

Keza beyannamede geliri eksik göstermek veya hiç göstermemek hallerinde suçun teşekkül anının vergilendirme dönemi dışında olduğu aşikârdır. Şu halde gizlenen gelirin dönem içinde elde edilmiş bulunması şart ise de, gizleme fiilinin de dönem içinde olması şart olmadığı gibi⁷¹ mümkün de görülememektedir.

iv) *Gizlenen geliri defterlerden hiç birine kaybetmemek ve beyannamede de göstermemek gerekir*

— Mükellef, bu bendde aranan önemde ve nitelikte gelirini ne resmi defterlerinde ne muavin defterlerinde ne de yıllık gelir beyannamesinde göstermemiştir. 213 sayılı kanun hem defterlerde ve hem de beyannamede geliri göstermemiş olmayı aramış olduğundan ve her iki yerde gizleme yapmanın kasdı olduğu aşikâr olduğundan suç meydana gelmiştir.

— Mükellef gelirini kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerine kaydetmiş fakat beyannamesinde göstermemiştir. Bu durumda suç teşekkül edememektedir ve kanaatımızca vergi kaçırma yönünde mahzurlu bir durum yaratmaktadır. Çünkü vergi tarhiyatı, bilindiği üzere, mükellefin beyanı üzerinden yapılmaktadır. Her hangi bir şekilde mükellefin bu beyanında gizleme olduğu anlaşılırsa, defter kayıtlarının doğru olduğunu ileri sürerek cezadan kurtulabilmekte buna karşılık defterleri tetkik edilmeden beyannamesi kabul olunursa Devlet vergi ziyana uğramaktadır.

Ve hatta "defterlerden hiç birine kaydetmemek" demekle bütün kanuni defterler arasında müşabehet bulunmasa bile mükellef suç işlemiş olmamaktadır.

Ancak mükellef, mecburi defterler dışında bir deftere kaydetmişse hiç kaydedilmemiş sayılarak gelir gizlemek fiili, diğer şartların mevcudiyeti halinde de, teşekkül etmiş olmaktadır.

70) Tekeli, Esat : Vergi Usul Kanunundaki son değişiklikler; V.M. 1953, sayı 1, s. 16.

71) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 64.

— Mükellef, gelirinin bir kısmını defterlerinde göstermemiş fakat beyannamesine ilâve etmiştir. Bu durumda ne mükellef yönünden hile kasdı, ne de Devlet açısından vergi ziyayı teşekkül etmiyeceğinden suç yoktur (Fiil, ancak V.U.K. nun 351. maddesi uyarınca Usulsüzlük sayılabilir).

— Defter tutmak mecburiyetinde olmayan vergi mükelleflerinin yalnız beyannamelerinde gelir gizlemeleri halini gerek 5815 sayılı gerekse 6094 sayılı kanunlar suç saymışken, 213 sayılı kanun kapsamına almamış ve bu bakımdan bir kısım mükelleflerin gelir gizlemekle beraber cezalandırılabilmeleri imkânını ortadan kaldırmıştır.

— 357/7, beyanname verilmemiş olması halinde hasılat, kazanç ve iratların beyanname gösterilmemiş sayılacağını belirtmiştir.

Ancak kanaatımızca bu durum, mecburi defterlerde gelir kayıtlı bulunmakla beraber beyanname vermemek hali için mevzubahis olabilir.

Defter tutma mecburiyeti olmayan bir mükellefin beyanname vermemesini hileli vergi suçu sayacak bir ifadeye sahip değildir. Bu durum şöyle izah olunabilir: “Vergi matrahını gizlemek gayesiyle beyanname, elde edilen kazanç ve iratların gösterilmemesiyle hiç beyanname verilmiş olması arasında bir fark yoktur”⁷². Şu kadar ki beyanname vermemekte vergi kaçırma kasdının subutu gerekir⁷³. Oysa defter tutma mecburiyeti bulunmayan bir mükellefin beyanname vermemekte gelir gizleme kasdının isbatı hemen imkânsız hale gelmektedir. Ve aynı sebepten, defter tutmayan bir mükellefin beyannamesinde gelir gizlemesi halini, 213 sayılı kanunun 7. bendi kapsamından çıkarmış olduğu ileri sürülebilir.

357/7 de tarif olunan hareketle ilgili olarak “muhtasar beyannamelere” değinmek istiyoruz:

Bilindiği üzere “muhtasar beyanname mükelleften kesilip hesaplar da emanet olarak bulunan paranın vergi dairesine yatırılması için kullanılır, yani vergi tahakkuk ve vergi dairesi namına mükelleften tahsil olunmuştur. Ancak muayyen devrelerde emanetin reddini sağlamak üzere doldurulur, vergi ile birlikte vergi dairesine verilir.

72) Yargıtay 3. Ceza D. 29/9/1960, E. 10084 - K. 16117. İlmî ve Kazaf İctihatlar Dergisi (İ.K.İ.D.) 1962, sayı, 13, s. 951.

73) Danıştay 4. D. 24/12/1957, E. 56/2477 - K. 57/4508. Danıştay 4. D. 21/1/1958, E. 56/4106 - K. 58/171. V.K.K.İ.İ.K. cilt III (madde 324, s. 30-31, No: 521-522):

Yıllık beyannamenin şumulü bir senelik muameleye taalluk ederken muhtasar beyanname yalnız bir ay zarfında ödenen ücretlerin vergisine mütealliktir⁷⁴.

Gayet tabiidir ki muhtasar beyannameyi vermemek de vergi ziyamı mucip olmaktadır. Ve eğer vergi tevkif etmiş olan işveren bu tevkifatı defterlerinde de göstermemişse, kanaatımızca 357/7 ye göre suç teşekkül etmiş olmaktadır⁷⁵. Ancak bunu ifade ederken, bu bendde aranan diğer şartların da muhtasar beyanname bakımından da teşekkülünün gerekli olduğu aşikârdır.

B — Netice Unsuru

Maddi unsur meydana getiren hareketlerin incelenmesinden şu sonuca varabiliriz ki, cezalandırılan suç mücerret vergi ödememek değil fakat bu neticeyi yaratma gayesi güden bir takım hileli hareketlerdir⁷⁶.

Yukarıda incelemiş olduğumuz ve hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerin neticesini ikiye ayırmak mümkündür:

- 1 — Vergi ziyama sebebiyet veren hileli vergi suçu;
- 2 — Vergi ziyama sebebiyet vermiyen hileli vergi suçu.

Hileli vergi suçunun niteliğine gelince, 357. maddenin bendlerini ele alırsak: çift defter kullanmak fiilinde hesapların toplanması hareketi kanaatımızca "mütemedi bir suç teşkil etmektedir"⁷⁷. Çünkü çift defter kullanmak sureti ile, bütün bir hesap dönemi boyunca vergi ziyama yol açabilme fiili temadi etmekte ve bilhassa mütemadi suçun mevcudiyeti için zaruri addedilen temadiye son vermek imkânı⁷⁸, kanuni defterler dışında tutulan defter ve vesikalardaki bütün kayıtların mecburi deftere geçirilmesi sureti ile, failin yedi iktidarında bulunmaktadır.

74) Çelebi, Sati: Tam mükellefiyet (yıllık) beyannamesi ile muhtasar beyannameyi ceza bakımından aynı hükümlere tâbi kılmak doğru mudur?; V.M. 1955, sayı 14, s. 9.

75) Aksi yönde bir karar için bakınız: Vergiler Temyiz Komisyonu Umumi Heyeti, No: 661, 4/12/1957. V.K.K.İ.İ.K. cilt III (madde 321, s. 29, No: 519):

76) Trousse, .E.: Les Sanctions Pénales du Droit Fiscal; Revue de Droit Pénal et de Criminologie, Bruxelles, 1962 - 63, No. 4, s. 280.

77) Aynı kanaat için bakınız: Baysal, Mümtaz: Vergi Cezalarında İçtihadı doğru; V.M., 1953, sayı 1, s. 11.

78) Dönmezer, Sulhi - Erman, Sahir: Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku; İkinci baskı, 1961, cilt I, s. 367 ve 365.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak fiili kanaatımızca "neticesi harekete bitişik" suçlardandır⁷⁹.

Çünkü vesikayı tanzim etmiş olmakla, veya tanzim eden şahıs dışın da bir kişi için bilerek kullanmış olmakla suçun neticesi hasıl olmaktadır.

357. maddenin diğer bendlerinde tarif edilmiş olan fiiller de neticesi harekete bitişik suçlandandırılar.

Keza 358. maddede zikr edilen "servet beyanında bulunmama" fiili de, beyanda bulunmamakla neticesi hasıl olmuş olduğundan, neticesi harekete bitişik bir suç teşkil etmektedir⁸⁰.

1) Vergi Ziyana Sebebiyet Veren Hileli Vergi Suçu

V.U.K. nun 357. maddesinin bütün bendlerinde tarif edilmiş olan hareketler "beyanname verilmiş olsun veya olmasın" verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermeleri halinde, vergi ziyana sebebiyet vermemiş olan hileli vergi suçuna nazaran daha ağır şekilde cezalandırılmaktadır.

Yedi bend halinde sayılmış olan suçların cezalandırılmaya 357. maddede uyarınca konu olabilmeleri için iki şartın (Prof. Tosun'a göre "neticenin"⁸¹ tahakkuku gerekmektedir:

a) Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet vermek,

b) Verginin eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermek.

Verginin zamanında tahakkuk (= kesinleşme) ettirilmemesine sebebiyet vermek ancak tarh (= hesaplama) zamanı girdikten ve tebliği (= bildirme) yapıldıktan sonra bahis konusu olur, ve hareketlerin verginin hiç tahakkuk ettirilmemesine sebebiyet vermesi aranmıştır.

Verginin eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet vermiye gelince, tarh ve tebliğ ameliyelerinin yapılmasından sonra ortaya çıkar ve eksik tahakkuka sebebiyet verme ile hiç tahakkuk ettirmeme arasında cezalandırma bakımından bir fark gözetilmemiştir.

79) Dönmezer, Sulhi - Erman, Sahir : Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku; İkinci baskı, 1961, cilt I, s. 367 ve 365.

80) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 79.

81) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 85.

İka edilen hareketlerle, yukarıda belirttiğimiz neticeler arasında bir maddi sebebiyet, illiyet, sebep netice münasebeti bulunması lâzımdır, fakat failin bunu istemesi şart değildir. Yani failin kasdi cürmisi vergiyi eksik veya hiç tahakkuk ettirmemiye yönelmiş olmasına lüzum olmayıp, hareketleri kasden işlemiş olması yeterlidir.

Fail istese de istemese de bu neticeler tahakkuk ettiğinde, belirttiğimiz gibi bunlara sebebiyet veren hareketleri işlemiş olması şartı ile fiili suç teşkil edebilecektir⁸².

Bu bakımdan "verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" 357. madde açısından "*cezalandırılabilme şartı*" teşkil etmektedir.

Buna karşılık fail istese de istemese de bu cezalandırılabilme şartının gerçekleşmemesi halinde failin hareketi 357. madde kapsamına giremeyecek 358. maddeye göre cezalandırılacaktır.

2) Vergi Ziyana Sebebiyet Vermiyen Hileli Vergi Suçu

V.U.K. nu bu suça 358. maddesinde "hileli vergi suçuna teşebbüs" demiştir ve bir kısım müellifler de meseleyi derinine tetkik etmeksizin kanunun bu tafsifini kabul ederek hileli vergi suçuna teşebbüsün mümkün olduğunu kabul eder görünmektedirler⁸³.

Halen hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerin, kaçakçılık suçunu teşkil ettiği devrede bu hareketlerin vergi ziyanı tevhit etmeden önce ortaya çıkarılması halinde bir cezaya maruz bırakılmıyordu. Bu gün de eğer hileli vergi suçu henüz vergi ziyat vücut bulmadan meydana çıkarılmışsa, yalnız hürriyeti bağlayıcı cezanın uygulanması için adli mercilere müracaat olunacak ve fakat kaçakçılık ve kusur maddelerinde yazılı mali cezalar uygulanmıyacaktı⁸⁴.

V.U.K. nun 358. maddesinde hileli vergi suçuna teşebbüs olarak nitelenen hareketler verginin tarihi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılan 357. maddenin 1-6. bendlerinde yazılı hareketlerle, servet beyanında bulunmama hareketidir.

82) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 86.

83) Baç, İhsan : Vergi Usul Kanununda son tadilat; V.R.D. 1951. sayı 159, s. 9.

Erman, Sahir : (Türk Vergi Hukukunda...) a.g.m. M.E.K. 15. seri, s. 75.

84) Yalçın, Cevdet : Vergi Usul Kanununun tadilinden önce işlenen vergi suçları; V.R.D. 1951, sayı 143, s. 4.

Bu hareketler tarh süresinin⁸⁵ girmesinden önce meydana çıkarıldığı zaman, fiilin vergi ziyaına mucip olup olmadığına bakılmaksızın daha hafif bir ceza ile tecziye edilmektedir.

Bu maddede önemli nokta hareketlerin meydana çıkarılması ve bunun tarh süresinin girmesinden önce yapılmasıdır .

Meydana çıkarmada usulü, aynı kanunun 367. maddesi göstermiştir. Bu maddeye göre hileli vergi suçunu ve bu suça teşebbüsü maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile muavinleri yaptıkları inceleme sırasında tesbit edeceklerdir.

Cumhuriyet Savcılığı da bu suçun işlendiğine sair suretlerle itilâ kesbetse bile doğrudan doğruya takibatta bulunamayıp, işin, yetkili mali memurlarca tesbitinden sonra harekete geçebilmektedir.

Burada, şöyle bir durum hasıl olmaktadır: yetkili olmayan kişiler tarh zamanı girmeden önce hileli vergi suçunu meydana çıkarmışlar veya buna muttali olmuşlardır. Bilahare, yani tarh zamanı girdikten sonra aynı fiil bu kez maliye memurlarınca tesbit olunmuştur. Bu durumda evvelki ameliye muteber olmadığından artık 358. madde tatbik olunamamakta, fakat daha ağır addedilen 357. maddedeki suç ika olunmuş sayılmaktadır⁸⁶.

Görüldüğü gibi 358. madde bakımından en önemli husus *yetkili memurlarca meydana çıkarılmadır*. Bu husus failin isteyip istememesine bağlı olmayan bir şarttır ve tahakkuk ettiği takdirdedir ki fiil cezalandırılabilenkte, tahakkuk etmediği takdirde ise, tarh zamanına kadar suç teşkil etmemektedir.

Yani kısaca suç ancak meydana çıkarılma halinde teşekkül etmektedir⁸⁷. Meydana çıkarma bir "*cezalandırılabilme şartı*" teşkil etmektedir.

Ve bu sebepten mükellef, hileli hareketlerini, incelemeye yetkili olan tarafından tesbit edilmeden önce kendiliğinden düzeltmeyip, elinde olmayan sebepler dolayısıyla buna mecbur kalsa dahi, suçluluk hali bahis mevzuu olmaz⁸⁸.

85) 5815 ve 6094 sayılı kanunlar "vergi tahakkuku" derken, 213 sayılı kanun "tarh için belli süreyi" ele almıştır.

86) Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 82.

87) Güran, Talip : 5815 sayılı kanunun 2. maddesi C bendinin tahlil ve tenkidî; M.E.K. 3. seri, 1957, s. s. 134.

Tosun Öztekin : a.g.e. s. 83.

88) Güran, Talip : (5815 ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s. 130:

Yukarıda demiştik ki meseleyi derinine incelemiyen müellifler 358. maddeyi 357. maddenin teşebbüs hali olarak mütalaa etmektedirler.

Denilebilir ki fail 357. maddedeki suçu işlemek kasdiyle bu suçu meydana getirecek fiilleri icraya başlamış fakat verginin tarihi zamanından önce tesbit edilmiştir. Bu tesbit, yani meydana çıkarma diğer bir ifade ile yakalama keyfiyeti, failin fiilini ikmal edebilmesini önliyen ve elinde olmayan mani sebeptir.

Ancak dikkat edilmesi gereken nokta her iki madde bakımından fail icrai hareketlerini tamamlamıştır, netice hasıl olmuştur ve her iki maddede farklı cezalandırılabilme şartları mevcuttur.

Şu halde bu iki suçu birbirinden ayıran mümeyyiz vasıf icrai hareketler değildir. Hileli hareketin muayyen bir zamandan önce veya sonra tesbit edilmiş olmasından ibarettir. 357 ve 358. maddeler icrai hareketleri aynı olan fakat farklı cezalandırılabilme şartlarına bağlanmış iki ayrı suçtur. Biri diğerinin teşebbüs hali değildir⁸⁹.

357. madde ile 358. madde arasındaki diğer bir fark, 357. maddedeki suçun icrai hareketleri tamamlandıktan ve tahakkuk zamanı hulûl ettikten sonra failin bundan rücu etmesi gayri mümkün olduğu halde, 358. maddedeki suçun icrai hareketleri ikmal edilmiş olmasına rağmen meydana çıkarmıya kadar, failin bundan dönmesinin mümkün olduğudur.

Bu hususu biraz açıklayalım: 358. maddedeki suçun faili hileli hareketlerini tesbitten önce düzeltirse suçluluk hali kalmaz. Fakat 357. maddedeki suç bir kere işlendikten sonra failin her hangi bir hareketi ile suçluluk kalkmaz.

Gerçi 357. maddedeki suçun faili islah ve pişmanlık müessesesinin şartlarını yerine getirerek suçunu cezalandırılmaz bir hale koyabilir. Bindiği üzere islah ve pişmanlık müessesesinin şartları ancak suç meydana geldikten sonra yerine getirilebilir ve bu hal suçluluğu kaldırır, suç ceza tatbikini önler.

Halbuki 358. maddedeki suçta hileli hareketin düzeltilmesi suçluluğu ortadan kaldırır. Bu suç tesbit ile cezalandırıldığı için, tesbitten sonra failin artık islah ve pişmanlık müessesesinden faydalanmasına maddeten imkân yoktur.

89) Aynı kanaat için bakınız : Güran, Talip : a.g.m. (5815...) M.E.K. 3. seri, s. 127:

358. madde 357. maddenin teşebbüs halini teşkil etmediği gibi, 358. maddenin de teşebbüs hali mevzubahis olamaz, çünkü hileli hareketin, icrası sırasında değil icrasından sonra tesbit edilmiş olması lâzımdır⁹⁰.

Fakat acaba 357 ve 358. maddeler tamamiyle birbirlerinden bağımsız mıdır?

Prof. Erman'a göre 357. madde, hileli hareketlerden biri ile verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesini cezalandırdığı halde; 358. madde yine aynı hareketlerin mücerret yapılmasını cezalandırmakta, bu bakımdan ne vergi tahakkuku için kanunda yazılı müddetin dolmasını ne de ve bilhassa vergi ziyanının gerçekleşmesini aramamaktadır⁹¹.

Bu durumda kanaatımızca hileli hareketlerle vergi suçu işlemenin basit şekli, 358. maddedeki, vergi ziyanının vukuu dahi aranmayan, sırf hareketleri cezalandıran hükmüdür. Ve 357 de vergi ziyanının mevcudiyeti cezayı arttıran bir sebep telakki edilmelidir.

Yalnız 357. maddenin 7. bendi bakımından vergi ziyayı bir unsur teşkil etmekte, yani basit şeklinde vergi ziyayı aranmaktadır.

Buna mukabil servet beyanında bulunmayanların bu hareketleri ile vergi ziyanına da yol açmış olmaları bir ağırlatıcı sebep olarak kanunda zikr edilmemiştir.

Bu paragrafa son vermeden önce bir kanun boşluğuna değinmek istiyoruz.

358. maddedeki suçun işlenmiş olması için 357. maddenin 1-6. bendlerinde yer alan hareketlerin vergi tarh zamanından önce tesbiti şart olduğuna göre, şüphesiz icrası da bu zamanın girmesinden önce olmalıdır. Bu durumda farz edelim ki mükellef geçmiş vergilendirme döneminde hileli vergi suçu işlemiş ve verginin noksan tahakkukuna sebebiyet vermiştir. Bundan sonra, vergi incelemesine yetkili olanların durumunu incelemeye başladıklarını görünce defterlerinin, hileli vergi suçunun meydana çıkmasını sağlayacak sahifelerini yok edip yerine başka sahifeler koyarsa veya mevcudiyeti sabit olan defter veya vesikaları ibraz etmez ise bu fiili 358. maddedeki suçu teşkil etmeyecektir çünkü gerek hileli hareket gerek onun tesbiti verginin tarhı zamanından sonra olmuştur.

90) Güran, Talip : a.g.m. (5815 ...) M.E.K. 3. seri, s: 128:

91) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s: 54-55:

Fakat fiil 357 ye giren suçu da teşkil etmemektedir zira ait olduğu vergilendirme dönemi içinde yapılmadığı cihetle o dönem vergisinin ziyanına sebebiyet vermemiş, esasen ziyaa uğratılmış bir verginin incelemede meydana çıkmasına engel olunmuştur. Hileli hareket aşikârdır fakat kanunun boşluğundan yararlanarak cezasız kalmaktadır⁹².

V — Manevi Unsur

“Hileli vergi suçu Maliyeyi kasden, menfaat saikiyle aldatmaktır.”

Hileli vergi suçu bir cürüm teşkil etmektedir ve bu bakımdan Ceza Kanununun “cürümlerde kasıt aranacağı” yolundaki 45. maddesi hükmü V.U.K. nun bu suçu için de caridir.

Yukarıda tarifini vermiş bulunduğumuz bahis konusu iğfalin kasdi olabilmesi için Neçmi Yücel'e göre üç şartın tahakkuku gerekmektedir. Bunlara göre:

1) Hileli vergi suçu işleyen mükellef Maliyeye yanlış bir fikir telkin ettiğini bilmelidir. İhmal veya dikkatsizlik neticesinde işlediği bir fiil, hile iddiasına mesnet teşkil etmez. Hileli fiil irade mahsulü olmalıdır. Bu fiiller taksirle işlenemez daha doğrusu taksirle işlendikleri takdirde, fiil manevi unsurun yokluğu sebebi ile suç teşkil edemeyecektir.

2) Mükellef işlediği hileli fiilin, Maliye tarafından şüphe ile karşılanmayacağına, kendisinin de yakalanmayacağına kâni olmalıdır. Hile has-
dı ile harekette fiilin meydana çıkmamasına matuf gizliyen, saklıyan bir takım emniyet tedbirlerini de mükellef almaktadır.

3) Hileli bir fiilde mutlak bir menfaat kasdi (vergiyi kaçırmak kasdi) mevcuttur⁹³.

Dikkat edilecek bir husus vergi ziyanının 357 bakımından, hileli vergi suçu neticesinde aranacak bir cezalandırılabilme şartı olduğudur, yoksa hile kasdinin unsurlarıyla bir ilgisi yoktur.

Keza hileli vergi suçunun 357 ye göre cezalandırılabilme şartı olan vergi ziyanının tahakkuku için, gayet tabiidir ki mükellefin gelir elde etmiş olması gerekmektedir⁹⁴. Aksi takdirde gelir elde etmemiş bir mükellefin vergi ziyanına yol açması bahis konusu olmaz.

92) Güran, Talip : (5815 ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s: 130-131:

93) Yücel, Necmi : a.g.e. s. 281.

94) Danıştay 4. D. E. 56/3122 - K. 57/4033, 14/12/1967. V.K.K.İ.İ.K: cilt III (madde 324, s: 29, No: 520).

Manevi unsurla ilgili olarak Talip Güran, şu meseleye dikkati çekmektedir: “Çok defa mükellefler üçüncü şahıslar hakkında yapılan vergi incelemesini yanlış yollara sevk etmek maksadıyla da bu fiilleri işliyebilirler. Meselâ, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellef açıktan fatura kesmek suretiyle diğer bir mükellefe emtea satmış ve satışını deftere geçirmemiştir. Buna mukabil emteayı satın alan mükellefin kayıtları ve beyannamesi doğrudur; vergisini tam olarak zamanında ödemiştir. Fakat hakkında inceleme yapılan mükellefi kurtarmak maksadıyla ondan aldığı vesikayı gizlemiş ve bu muamelenin defterinde kayıtlı sahifelerini koparmıştır⁹⁵.”

Bu takdirde işlenen fiil hileli vergi suçu teşkil eder mi? Her ne kadar 357. maddede artık “mükellefin veya sorumlunun vergiyi kaçırmak kasdı”ndan, 5432 sayılı kanunun 324. maddesinde olduğu gibi bahsedilmekte ise de ve bu bakımdan meselâ muhasebeci de suçlu durumuna girebilmekte ise de hileli hareketlerin, üzerinde ika edildikleri defter veya vesikaların vergi kaçıran mükellefler olması icap eder. Yoksa vergisini tam olarak eksiksiz bir şekilde ödiyen bir mükellefin, başkasının vergisini kaçırdığının ortaya çıkmaması için yapacağı bir hareket manevi unsurun yokluğu bakımından cezalandırılmıyacaktır kanaatindeyiz. Ve Talip Güran da, aynı görüşü verdiği örneğin sonunda savunmaktadır.

Esasen daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere bu fiil 358. madde bakımından Vergi tarhi süresinden sonra, ve 357. madde bakımından da verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra ika edilmişse cezalandırılmasına yukarıda belirtmiş olduğumuz kanun boşluğu yüzünden imkân olamayacaktır⁹⁶.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HİLELİ VERGİ SUÇUYLA İLGİLİ BAZI MESELELER

I — Hileli Vergi Suçuna İştirak

Vergi suçlarında iştirak sadece kaçakçılık ve hileli vergi suçunda bahis konusudur. Kusur ve usulsüzlük için iştirak dolayısıyla ceza derpiş edilmemiştir. Zira Prof. Gıyasettin Akdeniz'e göre “bu son iki suçta kast

95) Güran, Talip : Hileli Vergi Suçları : Adalet Dergisi, 1955, sayı 3, s. 212.

96) Bakınız yukarıda sayfa 255-256.

yoktur. İştirakte, şerikin, evvelâ suçun manevi unsuru olan kasta iştiraki gerekir. Bu unsur aranmayan hallerde yani kusur ve usulsüzlükte iştirak bahis konusu değildir"⁹⁷.

213 sayılı V.U.K. da iştirakle ilgili olarak üç madde bulunmaktadır. Bunlardan 338. madde Ceza hükümlerine ait dördüncü kitabın "Genel Esaslar" başlığını taşıyan birinci kısmında yer almakta ve "İştirak" başlığı altında "asli maddi iştirak"i düzenlemektedir.

Diğer iki madde (346. ve 347. maddeler) "vergi cezaları" başlığını taşıyan ikinci kısmın "kaçakçılık"a ayrılmış birinci bölümünde yer almakta ve fakat hileli vergi suçuna da uygulanacağını madde hükümleri bilhassa belirtmiş bulunmaktadır. Oysa 213 sayılı kanundan önce aynı hususu düzenleyen maddeler (5432 sayılı kanunun 326, 327 ve 328. maddeleri) sadece kaçakçılıktan bahsetmekte, hileli vergi suçunu kapsamlarına almayıp Ceza Kanununun ilgili hükümlerinin tatbikine imkân vermekte idiler.

İşte bilhassa bu bakımdandır ki biz yazımızın başında belirtmiş olduğumuz üzere Prof. Erman'ın, hileli vergi suçunun hiç bir özellik arz etmeyip ceza hukukunun genel prensiplerine tamamiyle tabi oldukları fikrine iştirak etmemekteyiz^{97 bis}.

213 sayılı kanunun 346. maddesi "teşvik" başlığı altında "azmettirmeyi ve 347. maddesi de "yardım" matlabı altında fer'i iştiraki düzenlemektedir.

Ceza Kanununun 64. maddesine göre asli maddi şerikin, yani fiili iştirak edenin veya doğrudan doğruya beraber işliyenin maddi veya manevi bir menfaat dolayısıyla hareket etmiş olması aranmamıştır. Halbuki V.U.K. nin 338. maddesinde asli maddi şeriklerin ayrı ayrı maddi men-

97) Akdeniz, Gıyasettin : Türk Vergi Sistemi ve Tatbikatı; İstanbul, 1967, s. 125.

97bis) Bakınız yukarda sayfa 229.

Prof. Erman, (25). dip notunda atıfta bulunduğumuz 1967 yılındaki konferansında, değerli görüşlerini herhalde bir yanlışlık eseri olarak 1961 de çıkan 213 sayılı V.U.K. dan önceki kanuna dayandırmış ve yukarıda belirtmiş olduğumuz gibi bu kanundaki 326, 327 ve 328. maddeler sırf kaçakçılıktan bahsettiklerinden tadili nazarı itibare almayarak hileli vergi suçunun ceza hukuku genel prensiplerine tamamiyle tâbi olduğunu ifade etmiştir. Diğer taraftan Prof. Erman, "Sosyal ve Ticarî Ceza Tatbikatı" adlı ders kitabında da iştiraki 326 - 328. maddelerin düzenlediklerinden bahsetmekte ve meseleyi sırf "kaçakçılık" açısından tahlil etmektedir. (Erman, Sahir . a.g.e. s. 68-69).

faat gözetmeleri şartını vaz'etmiştir. Bu bakımdan bu hüküm, Ceza Kanununun 64. maddesinden ayrılmaktadır.

Maddi menfaatin niteliğine gelince, Prof. Erman iki makalesinde bu hususu şöyle belirtiyor:

“Şeriklerden her birine ait olacak olan bu menfaat bizatihi fiilden tahaddüs eden bir menfaat olmalı, yani, *her şerik kendisine ait bir verginin ziyana bu suretle sebebiyet vermemelidir*. Bu bakımdan meselâ başkasının defterlerinde muhasebe hileleri yapmak suretiyle onun kaçakçılık yapmasına amil olan kimse, bu yüzden normalin fevkinde bir ücret olsa bu menfaat kaçırılan vergiden hisse almak anlamına geleceğinden” kanaatımızca *ayrı ayrı* menfaat sayılmayacağından bu durumda hileli vergi suçuna asli maddi iştirak yoktur⁹⁸.

Prof. Bulutoğlu, “suçun doğmasına birinci derecede sebep olan eylemlerin kasit ile yapılması asli iştiraktır” demektedir⁹⁹. Kanaatımızca lüzumsuz bir tasrihtir çünkü esasen hileli vergi suçu taksirle işlenebilen suçlardan madut değildir. Bu sebepten taksirle hileli vergi suçuna iştirak diye bir şey mevzubahis olamaz.

Asli maddi iştirakin bir ağırlatıcı sebep teşkil etmesi ileri sürülmüştür¹⁰⁰. Kanaatımızca da müteaddit firmaların anlaşarak sahte faturalar tanzim ve ita etmek, defter kayıtlarını biri birine yudurmak gibi hareketlere tevessül etmeleri halinde hem vergi ziyanının daha büyük olabileceği, hem de bunların meydana çıkarılabilme imkânının da önemli şekilde azal-

98) Prof. Erman, 1956 ve 1959 da yayınladığı iki makalesinde, asli maddi şeriklerin bu sıfatla, her birinin kendi vergilerini ziyaa uğratmalarının “ayrı ayrı maddi menfaat gözetmek” olduğunu gayet haklı olarak belirtmişken; 1968 de bu isbetli görüşten vaz geçerek “bütün şeriklerin şahsen vergi mükellefi olmaları, yâni kendilerine ait bir vergiyi kaçırmaları şart değildir” demiştir. Biz bu görüş değişikliğinin sebebini anlayamadığımız gibi, katılamamaktayız da.

Erman, Sahir : Kaçakçılıkta yardım suçu ve muhasebecinin durumu. V.M. 1956, sayı 33, s. 23.

Erman, Sahir : V.U.K. da yer alan ceza hukuku prensipleri; M.E.K. s. 220. 5. seri.

Erman, Sahir : Türk Vergi Hukukunda yer alan ceza hukukuna ait prensipler, M.E.K. 15. seri s. 77.

99) Bulutoğlu, Kenan : a.g.e. s. 332.

100) Güren, Talip : (Hileli...) a.g.m. A.D. s. 212.

Erman, Sahir : (Hileli Vergi...) a.g.m. M.E.K. 3, seri, s. 57.

Tosun, Öztekin : a.g.e. s. 46.

tilmiş olacağı gerekçesi ile bu durumun bir ağırlatıcı sebep olarak mü-talaa edilmesi ve kanuna bu yönde bir hüküm konulması yerinde olur.

2) Asli manevi İştirak

V.U.K. nun 346. maddesi "teşvik" matlabı altında asli manevi işti-rak hali olan "azmettirme"yi düzenlemiştir.

Şayet şerik hileli vergi suçunu teşkil eden hareketlerden hiç birini yapmamakla beraber Ceza Kanununun 64. maddesinin 2. fıkrasında dü-zenlenmiş olan "azmettiren" durumunda bulunur ve kendi azmettirmesi sonunda vergi mükellefi hileli vergi suçunu irtikâp ederse 346. madde uyarınca kendisine, münhasıran hileli vergi suçunu ika etmiş gibi fiilin tam cezası verilir.

Asli maddi iştirakte olduğu gibi asli manevi iştirak için ayrı bir mad-di menfaat şartı ileri sürülmemiş ise de azmettirenin cezalandırılması için suçun tamamlanmış olması aranmıştır. Prof. Erman bu durumda hileli vergi suçunun teşebbüs halinde kalması halinde azmettirenin cezalandırılmıyacağı kanaatındadır¹⁰¹.

Bu tefsir tarzı benimsenecek olursa asli failin 358. maddedeki suçü işlemesi halinde, azmettiren cezasız kalacaktır; çünkü Prof. Erman, 358. maddeyi hileli vergi suçuna teşebbüs olarak mütalaa etmektedir. Yani bu görüşe göre azmettiren vergi ziyayı vuku bulmuşsa (357) fiilin tam ceza-sı ile cezalandırılacak, vergi ziyayı vuku bulmamışsa (358) cezasız kala-caktır.

Biz bu görüşe katılmamaktayız. Şöyle ki, azmettiren, suç tamamlan-mışsa cezalandırılır, bunda mutabıkız; ancak hileli vergi suçuna teşebbüs diye bir şey mevzubahis değildir. 358. madde hileli vergi suçunun basit şeklidir. Vergi ziyayı olmadan meydana çıkarılması durumudur. Fakat suç tamamlanmıştır. Tarh zamanından önce meydana çıkarılmışsa cezalandırılabilme şartı yerine gelmiştir. Asli fail gibi azmettiren de 360. maddede yazılı cezaya maruzdur.

Vergi ziyayı vuku bulmuşsa hileli vergi suçunun ağırlaşmış şekli söz konusudur. Suç tamamlanmış ve 357. maddenin aradığı vergi ziyayı tevlit etme şartı da yerine gelmiştir. Azmettiren de, asli faille birlikte 359 a göre cezalandırılır.

101) Erman, Sahir : (Türk Vergi ...) M.E.K. 15. seri, s. 78.

Bir an için 358. maddenin hileli vergi suçuna teşebbüs olduğunu kabul edelim. Bu takdirde bir mükellefi servet beyanında bulunmamiya azmettiren şahsın teşebbüs halinde cezalandırılmayacağı gerekçesiyle cezasız kalması gerekir. Oysa biz, servet beyanında bulunmamanın tamamlanmış bir fiil olduğunun açık olduğu kanaatındayız ve bu hareketin, neyin tamamlanmış şekli olduğunu görememekteyiz.

3) *Fer'i Maddi İştirak*

213 sayılı V.U.K. nun 347. maddesi "yardım" başlığı altında fer'i iştiraki düzenlemiştir.

Bu hüküm T.C.K. nın 65. maddesindeki fer'i iştirak müessesesinden bir kaç noktada ayrılmaktadır.

Bir kere Ceza Kanunu fer'i iştiraki maddi ve manevi olarak ikiye ayırdığı halde, 347. madde "fiili ile kolaylaştıranlar"dan bahsetmek sureti ile sadece maddi fer'i iştiraki düzenler görünmektedir.

Bu itibarla 346. maddede düzenlenen azmettirme dışında kalan diğer manevi iştirak halleri, yani teşvik, suç irtikâp kararını takviye, fiil işlendikten sonra müzaheret ve muavenette bulunacağına vaad, suçun ne surette işleneceğine müteallik talimat vermek halleri V.U.K. da cezalandırılmamaktadır.

Fiilin işlenmesine yarayacak iş veya vasıtaları tedarik etmek ve suç işlenmeden evvel veya işlendiği sırada müzaheret ve muavenetle icrasını kolaylaştırmak suretiyle suçta iştirak "fiili ile kolaylaştırma" sayılacağı cihetle 347 nin maddi fer'i iştirak kapsamına girmektedir kanaatındayız ve bu bakımdan Prof. Erman'ın bu noktadaki görüşüne katılmamaktayız¹⁰².

Diğer bir fark ise : Ceza Kanununa göre fer'i şerikin cezalandırılması, bu suçtan bir menfaat elde edip etmemesine bağlı değilken V.U.K. nun 347. maddesi şerikin ayrı bir menfaat gözetmemesi şartını vaz'etmiştir. Burada kasdedilen ayrı menfaat, 338. madde hükmü göz önünde tutulursa "kendi vergisinden de kaçırır" bulunma imkânı olarak tefsir edilmeli ve 347. maddedeki yardım fiillerini meselâ muhasebecilerin fiilleri şeklinde, anlamak gerektiği kanaatındayız.

Nihayet fer'i şerikin de cezalandırılması için hileli vergi suçu teşkil eden fiilin işlenip tamamlanmış olması gerekmektedir. Ancak bu husus

102) Erman, Sahir : (Kaçakçılığa yardım ...) a.g.m. V.M. s. 23.

asli manevi iştirakte izah etmiş olduğumuz üzere gerek 357 ve gerekse 358. maddeler bakımından varit olduğundan, teşebbüs bu suç bakımından mevzubahis olmadığına göre bir özellik arzetmemektedir.

347. maddenin 2. fıkrası, 1. fıkrayı tekrar edip daha ağır bir ceza nisbeti koyar gibi gözükmemektedir. Ancak daha önce belirtmiş olduğumuz üzere: 357. maddenin 1-6. fıkraları fiilleri, 358 e göre vergi ziyana sebebiyet vermeden ortaya çıkarılırsa ve servet beyanında bulunmama ile 357/7. bendinde tarif olunan fiil hileli vergi suçunun basit şeklini teşkil etmekte ve 357. maddenin 1-6. bendleri bu suçun ağırlaşmış halini meydana getirmektedir. İşte 347. madde/2. fıkra kanaatımızca suçun bu ağırlaşmış şeklinin işlenmesine fer'i maddi şerik olarak iştirak edenlere uygulanacak olan bir hükümdür.

II — Hileli Vergi Suçunda İçtima

İncelemekte olduğumuz hileli vergi suçu seçimlik hareketli bir suçtur¹⁰³ bu bakımdan şayet fail muhtelif bendlere giren hareketlerden bir kaçını ika ederse, ihlâl ettiği bend adedince veya hiç değilse bir kaç suç işlemiş sayılabilmesi için suç işleme kasdına bakmak gerekir. Bu tek olduğu takdirde ortada tek bir suç, taaddüdü halinde ise birden fazla hileli vergi suçu mevcut olur.

V.U.K. nu fikri içtima konusunda özel bir hüküm sevk etmiştir (V. U.K. madde 335), buna göre bir fiil ile ziyaa uğratılan vergiler, nev'i bakımından yek diğerinden farklı iseler suçlar arasında içtima yoktur, fail kaç verginin ziyaa uğramasına sebebiyet vermişse o kadar vergi suçu işlemiş sayılır.

Ancak bu hüküm kaçakçılık ve kusur suçları için sevk edilmiş olup hileli vergi suçuna şamil değildir, bu bakımdan bu suç genel ceza hukuku prensiplerine tabidir.

Hileli vergi suçuna uygulanacak içtima kaideleri bakımından görüş birliği yoktur. Sahir Erman bu suçun seçimlik hareketli bir suç olduğunu ileri sürerken, Mazhar Duraman aksi görüşü ileri sürmekte ve fiil adedince suça hakiki içtima kaidelerini uygulamaya temayül etmektedir¹⁰⁴. Her ne kadar biz Prof. Erman'ın kanaatına iştirakle bu suçu seçimlik ha-

103) Erman, Sahir : (Hileli Vergi ...) a.g.m. M.E.K. 3. seri, s: 56:

104) Duraman, Mazhar : Vergi Suçları; T.İ.M. 1954, sayı 71, s. 1127.

reketli bir suç addetmekte isek de tatbikat aksi yöndedir ve içtihatlar ayrı ayrı fiilleri bağımsız suçlar olarak telakki etmektedirler¹⁰⁵.

III — Vergi Suçlarında Tekerrür

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 339. maddesinde tekerrür düzenlenmiştir. Bu madde hükmü sadece kaçakçılık, kusur veya usulsüzlük cezalarına tekerrürden bahsetmekte "Ceza Mahkemelerinde yargılanacak suçlar ve cezalar" için tekerrüre T.C.K. nun ilgili maddelerinin uygulanacağını belirtmiş olmaktadır.

Yine V.U.K. nun 340. maddesine göre vergi cezasını gerektiren fiillerden dolayı mahkumiyet, başka kanunlara göre verilecek cezalar bakımından tekerrüre esas olamayacağı gibi, başka kanunlar mucibince hükmedilen cezalar da, bilahare işlenecek vergi suçları bakımından tekerrüre mesnet teşkil etmezler¹⁰⁶.

Bu bakımdan bir mükellefin işleyeceği bir hileli vergi suçu, sonradan işleyeceği, meselâ bir kaçakçılık suçu bakımından tekerrüre mesnet teşkil edemeyeceği gibi keza aksi yönde de tekerrür söz konusu olamayacaktır.

IV — Suçlarda Birleşmeme

Vergi Usul Kanunu uyarınca Mali Kaza tarafından cezalandırılan vergi suçları ile adli kaza tarafından Ceza Kanununa göre cezalandırılan suçların cezaları içtima ve tekerrür bakımından birleştirilemez (V.U.K. madde 340/1. fıkra).

Bu sebepten fail hakkında vergi cezası kesilmesi halinde diğer kanunlara göre verilecek cezalardan, bu cezalar para cezası olsalar bile, tenzil ve mahsup olunamayacağı gibi bunun aksi de varit olamaz ve her iki ceza ayrı ayrı hüküm ve infaz olunur.

105) Danıştay 5. Daire : 11/10/1951, E. 1742/K. 2686, T. İç. Kül. 951, s. 1843.

Danıştay 5. Daire : 13/11/1951, E. 1784/K. 3084, T. İç. Kül. 951, s. 1843.

Danıştay 5. Daire : 15/5/1951, E. 404/K. 1782, T. İç. Kül. 951, s. 922.

Danıştay 5. Daire : 26/3/1952, E. 3726/K. 864, T. İç. Kül. 952, s. 965.

Danıştay 5. Daire : 25/6/1951, E. 2321/K. 712, T. İç. Kül. 952, s. 1773.

Danıştay 5. Daire : 27/10/1953, E. 1452/K. 2687, T. İç. Kül. 955, s. 718.

Danıştay 4. Daire : 16/2/1953, E. 3798/K. 397, T. İç. Kül. 954, s. 798.

106) Erman, Sahir : (Vergi Usul ...) a.g.m. M.E.K. 5. seri, s. 219:

Vergi Usul Kanununa göre vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda T.C.K. na göre suç teşkil ettiği takdirde, vergi cezası kesilmesi, mezkûr kanun hükmüne tevfikân takibat yapılmasına mani olmaz (V. U.K. madde 340/2. fıkra).

Hileli vergi suçunun 357. ve 358. maddelerdeki şekillerine uygulanan 359 ve 360. maddelerde yazılı cezalar, kaçakçılık, kusur veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına mani değildir. (V.U.K. madde 367/4. fıkra).

Ceza mahkemesinden sadır olacak kararlar, Vergi Usul Kanununda mevcut kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük hakkında takibatta bulunacak makam ve mercilerin muamele ve kararlarına müessir olmadığı gibi bu malî kaza organlarınınca ittihaz edilecek kararlar da ceza yargıcını bağlamaz (V.U.K. madde 367/5. fıkra).

SONUÇ

İncelemiş bulunduğumuz Ceza Mahkemelerince yargılanacak suçlar ve cezalardan olan "Hileli Vergi Suçu"nu düzenliyen kanun hükümleri ideal, hiç bir boşluğu olmıyan ve vergi kaçırmayı mutlak olarak önliyen bir müessese durumunda olmamakla beraber oldukça dengeli, teferruatlı bir durumdadır.

Bu suç hakkında görüşlerimizi bir kere daha kısaca özetlemek icap ederse, diyebiliriz ki kanaatımızca :

— Hileli vergi suçunu meydana getiren hareketlerden çift defter kullanmak mütemadi bir suç ve 357. maddenin diğer altı bendinde tarif edilen fiiller ile servet beyanında bulunmama, neticesi harekete bitişik birer suçtur.

— Failin kasdi cürmisinin vergiyi eksik veya hiç tahakkuk ettirmeye yönelmiş olmasına lüzum olmayıp, hareketleri kasden işlemiş olması yeterlidir.

— Hileli vergi suçu iki şekilde, iki cezalandırılabilme şartına sahiptir. 357. maddede cezalandırılabilme şartı "vergi ziyarı"; 358. maddede ise "verginin tarihi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarma"dır.

— Bu bakımdan 357 ve 358. maddeler iki ayrı suçtu tarif etmektedir. Yani, biri diğerinin teşebbüs hali olmayıp 358. madde ve 357/7 hileli vergi suçunun basit şekli, 357/1-6 ise aynı suçun ağırlaşmış şeklidir.

— Hileli vergi suçu taksirle işlenebilir suçlardan olmayıp ancak kasden ika olunabilir.

— Her ne kadar bu suçun faili münhasıran mükellef veya sorumlu şahıs değil ise de asli maddi iştirakte her şerikin ayrı maddi menfaat gözetmesi şarttır.

— V.U.K. nu azmettirmede suçun tamamlanmış olmasını aramıştır. Bu hüküm, teşebbüsü kabul etmiyen görüşümüzle bağdaşmaktadır. Çünkü bize göre 358. madde dahi tamamlanmış bir suçu ifade ettiğine göre bazı fiilleri ikaya azmettirmenin cezasız kalması önlenmiş olmaktadır. Aksi takdirde meselâ servet beyanında bulunmamaya azmettiren kişi cezasız kalır.

— Fer'i maddi iştiraki teşkil eden yardımda da fiilin işlenmesinin tamamlanmış olması aranmıştır. 347. maddenin 1. fıkrası hileli vergi suçuna yardımdan bahsetmiş; aynı maddenin 2. fıkrası aynı suçun 357/1-6'daki şekline yardımcı hüküm altına almıştır. Bu 347. madde hükmü bir kere daha hileli vergi suçuna teşebbüsün varit olmadığını göstermektedir. Çünkü aksi takdirde 347. maddenin 1. fıkrası sadece 357/7 ye, 2. fıkraya ise 357/1-6 ya uygulanabilirdi. Halbuki biz 358. madde ile 357/7 yi suçun basit şekli olarak tafsif etmekte, 347. maddenin 1. fıkrasının, bu fiillere yardımcı daha hafif bir ceza ile (1/4) cezalandırılmasına ve 2. fıkrası ile, aynı suçun ağırlaşmış şekline yardımcı daha ağır şekilde (1/2) cezalandırılmasına doğru bir gerekçe vermiş olduğumuz kanaatındayız.
