

# Vergi Kaçakçılığı Suçları<sup>(\*)</sup>

## Tax Evasion Crimes

Prof. Dr. Enver BOZKURT<sup>(\*\*)</sup>

Tuğçe ÖZKEÇECİ<sup>(\*\*\*)</sup>

### Öz:

Sosyal devlet anlayışına göre devlet halka kamu hizmeti niteliği taşıyan hizmetler sunar. Kamu harcamasını gerektiren söz konusu hizmetler sunulurken, hizmet kalitesinin ve sürekliliğinin sağlanabilmesi finansmanı gerektirir ki; bu noktada finansmanın kaynağının da geniş anlamda vergi ile olduğu kuşkusuzdur. Bir başka deyişle kamu harcamaları/kamu hizmetleri vergilerle finanse edilir. Çağdaş vergi sistemleri vergi ödevlerinin beyanına dayanır. Beyan esasının mükelleflerin mali gücüne/ödeme potansiyeline göre vergi alınmasının sağlayacağı kabulüne dayanmakla birlikte, vergilendirmede adalet ilkesi, mükelleflerin beyanlarının gerçek ve doğru olup olmadığının denetimi gerekli ve zorunludur. Bu gereklilik ve zorunluluğun etkin bir vergi denetimini gerektirdiği de açıktır. Vergileme konusu unsurların bir bölümünün devlete vergi olarak verilmesi, verginin somut bir karşılık içermemesi vergi adıyla yapılacak ödemenin boşa gittiği algısını da beraberinde getirdiğinden verginin devlete ödenmemesi için legal ve illegal yöntemlere başvurulduğu olgusuyla sıkça karşılaşılır. Maliye teorisinde “vergiye karşı tepkiler” başlığı altında incelenen tepkilerden biri de vergi kaçakçılığıdır. Makalemizde, kayıt dışı ekonominin en önemli nedenlerinden birini oluşturan vergi yasalarına açık aykırılık içeren eylemlerden oluşan vergi kaçakçılığı suçu incelenmektedir.

### Anahtar Kelimeler:

Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Mükellef, Vergiyi Doğuran Olay, Ceza.

### Abstract:

According to the social state approach, there are issues that the state is responsible for providing to the public. These issues that the state will provide to the public are public services. While the state provides public services, it needs economic support to ensure the quality and continuity of this service. The source of this economic support is taxes. In other words, the source of financing public expenditures is taxes. The understanding of the modern tax system is based on the principle of declaration. Because the basis of declaration ensures that taxes are collected according to the payment potential.

<sup>(\*)</sup> Makale Hakem denetiminden geçmiştir.

Makalenin Editörlüğe Gönderildiği Tarih: 07.05.2024, Makalenin Kabul Tarihi: 29.06.2024.

<sup>(\*\*)</sup> Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Gaziantep - Türkiye,

E-posta: enver.bozkurt@hku.edu.tr,

Orcid No: <https://orcid.org/0000-0002-1887-086X>.

<sup>(\*\*\*)</sup> Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku, Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, Gaziantep - Türkiye,

E-posta: tugceozkececi@gmail.com,

Orcid No: <https://orcid.org/0009-0002-2884-0514>.

Therefore, this situation is important in the implementation of the principle of justice in the taxation system. In this regard, it is important whether what the taxpayers declare is true or not. This reality makes an effective tax audit mandatory. People refrain from declaring some of the money they earn. Because, according to their understanding, giving a portion of the money they earn to the state as taxes leads to the belief that that money is wasted. Therefore, they are looking for various ways to avoid giving this money to the state. In this regard, the public's reaction to taxes is tax evasion. This situation leads to an informal economy. In our article, we will examine the crime of tax evasion, which is an act that is not in compliance with tax laws and reveal the elements of this crime in detail. With this goal, we will first make basic explanations and then explain tax evasion crimes.

### Keywords:

Tax, Tax Evasion, Taxpayer, Tax-Giving Event, Penalty.

## GİRİŞ

İnsanlar sosyal birer varlık olarak toplu halde yaşarlar; toplu yaşamın gereği olarak da bazı haklarını devlete devretmişlerdir veya devrettikleri kabul edilir. Bireylerce devredilen hakları edinmiş olan devlet toplumsal düzeni sağlamak için bazı kurallar belirler; belirlenen kurallara uyulmaması halinde ise uymayanlara yaptırımlar uygular. Gerek toplumsal düzenin kurulması gerek işleyişinin denetlenmesi devletin birtakım harcamalarda bulunmasını gerektirir. Devlet bu harcamaları vergilerden karşılar. Vergileri koyarken egemenlik yetkisine dayanan devlete vergileri de yetkisi kapsamında tahsil eder. Dahası vergi ödevini ifa etmeyenler için de müeyyide uygulamaktadır. Bu müeyyideler kural olarak Türk Hukukunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu yasada vergi yasalarına uygun olmayan eylemler ve bu eylemleri yapanlara uygulanacak müeyyideler belirlenmiştir. Makalemizin konusunu oluşturan vergi kaçakçılığı suçları da Vergi Usul Kanunu madde 359'da hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede makale üç bölümden oluşturulmuştur. İlk bölümde vergi kavramı, vergiden kaçınma, peçeleme ve vergi kaçakçılığına ilişkin genel tanımlamalarla vergi kaçakçılığının sebepleri bu suçun tarihsel gelişimi; ikinci bölümde veri kaçakçılığı suçunun unsuları kapsamında korunan hukuki değer maddi unsur (fiil ve netice), suçun faili ve suçun manevi unsuru; üçüncü bölümde vergi kaçakçılığı suçunda cezai sorumluluğu ortadan kaldıran ve azaltan haller ele alınmıştır.

## I. GENEL ÇERÇEVE

### A. Vergi Kavramı

Yaşanan tarihsel, ekonomik ve siyasal gelişmeler vergiye yüklenen olan işlevleri de değişime uğratmış tanımı da bu çerçevede farklılaşmıştır.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, 8. Baskı., Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2012, s. 1.

Genel anlamda vergi, kamu ihtiyaçlarının giderilmesi ve devletin iktisadi ve sosyal yaşama müdahalede devreye giren en kuvvetli mali silahıdır. Söz konusu kavram mükellefiyete tabi olsun veya olunmasın genel olarak herkesçe bilinen bir kavramdır. Dikkat çekmek isteriz ki vergi kavramının Anayasa ve diğer yasalarda genel bir tanımı yapılamamıştır. Genel bir tarifinin yapılmamış olması bir engel teşkil etmeyip devletin masraflarının mükelleflerden yasal yolla ve en önemlisi mecburi bir şekilde tabii olan kişilerden karşılığının alınması olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>2</sup>

Örneğin Selim Kaneti'ye göre vergi, hukuki mecburiyetler altında kamu-  
nun ihtiyaçlarının özel kısımdan kamu kısmına karşılığı olmaksızın kesin bir  
şekilde yapılması gereken parasal nitelikte ödemelerdir<sup>3</sup>.

## B. Vergiden Kaçınma

Mükelleflerin vergiye yönelik tepkileri aktif veya pasif tepki olarak sınıflandırılmaktadır. İlk safhada mükellefler vergiye karşı pasif tepki gösterebilirler. Tüketimi azaltma, yatırım yapmaktan vazgeçme, verginin yansıtılması ya da vergiden kaçınma halleri mükelleflerin verginin artması halinde göstermiş olduğu pasif tepkilerdir. Vergi oranının artması halinde mükelleflerin tepkisi pasif tepkiyi aşarak aktif tepkiye dönüşebilmektedir. Aktif tepki boyutunda da mükellefler tepkilerini vergi kaçakçılığına yönelmek, vergiyi reddetmek ya da vergiye karşı isyan etmek gibi davranışlarla sergileyebilmektedirler.<sup>4</sup> Vergiden kaçınma mevzuatta tanımlanmamış bir kavram olup, kavramın anlamı, kapsamı doktrince belirlenmiştir. En yalın yaklaşımıyla vergiden kaçınma, vergi yasalarına uygun olmayan eylemde bulunmadan, vergiyi doğuran olayı oluşturmada vergi yüküne katlanmama çabası olarak ifade edilebilir.<sup>5</sup>

Başka bir görüşe göre vergiden kaçınma, vergi ödememek için mükelleflerin yasaya aykırı davranmadan, vergili malı satın almaması, vergiyi meydana çıkaracak bir alanda ekonomik bir girişimde bulunmaması veyahut da yasada bulunan boşluklardan yararlanması ya da direkt vergiyi doğuracak olan olayla ilişki kurmamaya özen göstererek bu şekilde davranışlarda bulunulmasıdır.<sup>6</sup>

---

<sup>2</sup> Şenyüz, Doğa / Yüce, Mehmet / Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 8. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 77.

<sup>3</sup> Kaneti, Selim, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1986/1987, s. 4.

<sup>4</sup> Oslu, Gülce, Sevim, Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s. 5.

<sup>5</sup> Akdoğan, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 164.

<sup>6</sup> Tekin, Sabri, Vergi Teorisi, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1993, s. 104.

Vergiden kaçınma unsurlarına ilişkin OECD çalışmalarında ve raporlarında vergiden kaçınma için yapılan belirleme, mükellef konumunda olanların vergi yasaları çerçevesinde ancak bu yasaların konuluş gayesiyle çelişecek şekilde uygulama yapılması hali olarak ifade edilmiştir.<sup>7</sup> Söz konusu tanımlamalar ışığında potansiyel vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmayı sağlamak amacıyla vergilendirmeye tabi olan her nevi şeyi satın alınmaması, yüklü bir şekilde vergilendirilmesi mümkün olan hususlardan gereksinimden fazla alınmaması veya vergilendirmenin bahse konu olabileceği alanlardan vergilendirmenin söz konusu olmayacağı alanlara geçerek, vergiden kaçınabilmektedirler.<sup>8</sup>

Her ne kadar mükellefler bu yolları kullanmaya çalışsalar da VUK madde 3'te vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla söz konusu bu madde ile vergilendirmede yalnızca görünürdeki durumun değil, gerçek durumun esas alınacağı düzenlendiğinden vergiden kaçınma olarak sergilenmeye çalışılan eylemlerinin vergilendirme kapsamına girmesi de olasıdır.<sup>9</sup>

### C. Peçeleme Kavramı

Türk Hukukunda peçeleme müessesinin dayandırıldığı hüküm VUK madde 3/b-1 hükmüdür. Bu hüküm vergi hukukunda ekonomik yaklaşımla da özdeşleştirilmektedir. Söz konusu hükmün vergiyi doğuran olayın belirlenmesi, hukuki görünümünün ötesine geçirilerek vergilendirmede ekonomik gerçekliğin öncelikli olarak nazara alınması gerekliliğini ifade etmektedir.<sup>10</sup>

Peçeleme mükelleflerin özel hukuk kurallarının vasıtasıyla ve türlü yöntemler kullanarak verginin doğumunu engelleyecek sözleşmelerle gerçekleştirilmekte; vergi ödevlilerinin özel hukuk kurum ya da kavramlarını kötüye kullanarak vergi kaçırmayı hedefledikleri bu bahisle de yapmış oldukları sözleşmelere peçeleme sözleşmesi denilmektedir.

Peçeleme sözleşmeleri ile vergi borcunun meydana çıkmasının engellenmektedirler ve bu sayede kendilerini vergi doğumundan kurtarmış olup akabinde de kendi nam ve hesaplarına haksız şekilde kazanç sağlamaktadırlar.

<sup>7</sup> Günay, Özge, "OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma", Vergi Dünyası, S. 312, 2007, s. 88.

<sup>8</sup> Turhan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 236.

<sup>9</sup> Oslu, s. 7.

<sup>10</sup> Şenyüz, Doğan, "Peçeleme ile Muvazaanın Hukuki Niteliği ve Arasındaki Farklar", Yaklaşım Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 185, 2008, s. 24.

Peçelemenin tespiti için ekonomik yaklaşım prensibini kullanımı gerekmektedir. Mükelleflerin peçeleme sözleşmesini yaptığını kabul edebilmek için vergiyi kaçırma amacının öncelikli olarak tespiti gerekmektedir. Zira peçeleme sözleşmesinde iyi niyetten bahsedilmesi mümkün değildir.

Söz konusu peçeleme sözleşmesi, vergi hukuku ile özel hukukun ortak bir ürünü olarak kabul edilebilir. Peçeleme ile vergi yasalarını dolanılması söz konusu olmakta ve bu halde muvazaaya yaklaşmaktadır. Muvazaada da peçelemede de yasaya uygun davranılıyormuş gibi gösterilse de esasında kanuna uygun davranılmayarak yasa dolanılmaktadır.<sup>11</sup>

Muvazaa ile peçeleme işlemi her ne kadar birbirine benzerlik gösterse de muvazaada tarafların asli ve gerçek olan iradelerine uyulmadan işlem yapılması ve bu iradelerine aykırı yapılan işlemde de tarafların haberinin olması halidir.<sup>12</sup>

Peçeleme de ise iki işlem varmış gibi gözükse de aslında tek işlem vardır<sup>13</sup> ve yapılmak istenilen işlem ile ortaya çıkan işlem aynıdır.<sup>14</sup> Bu işlem ile ekonomik neticeyi saklayacak şekilde bir nevi hukuksal giydirme kılıflandırmanın yapıldığı işlemidir.<sup>15</sup>

Ekonomik yaklaşım prensibi gereğince vergilendirmede yapılan işlemin asli amacından hareket edildiği için peçeleme işleminin söz konusu olduğu durumlarda vergilemeye konu olacak husus peçeleme işlemi yokmuşçasına hareket edilerek yapılacaktır.<sup>16</sup>

#### **D. Vergi Kaçakçılığı Kavramı**

Kaçakçılık suçu 01.01.1999 tarihinden önce VUK madde 344'te tanımlanmıştır. 4369 sayılı yasayla değişiklik yapılmıştır ve 344'üncü maddede düzenlenen kaçakçılık suçları iki fıkra olacak şekilde "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı olmak üzere 359'uncu maddede düzenlenmiştir.

---

<sup>11</sup> Örs, Tuğba, Türk Vergi Hukukunda Kanuna Karşı Hilenin Karşılığı Olan Peçeleme ile Muvazaanın Yeri ve Örneklendirilmesi, Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2021, s. 6-7.

<sup>12</sup> Oğuzman, Kemal / Öz, Turgut, Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, 11. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, Cilt: I, 2013, s. 131.

<sup>13</sup> Kaneti, s. 239.

<sup>14</sup> Akkaya, Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 104.

<sup>15</sup> Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami, Vergi Hukuku, 20. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 27.

<sup>16</sup> Akman, Taylan, Şefik, "Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi" Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 66, Sayı: 3, 2008, s. 34.

VUK'nun 359'uncu maddesinde vergi kaçakçılığı suçu tanımlanmamış; yalnızca vergi kaçakçılığı suçunun unsurları hüküm altına alınmıştır.<sup>17</sup>

Kıldış vergi kaçakçılığını, vergi yasalarına aykırı davranışta bulunulması ve yasaları uygulamakla sorumlu olan idarenin almış olduğu tedbirlere karşı ge-  
lerek vergiyi az ödeme hali olduğunu ifade etmiştir.<sup>18</sup> Şafak/Akarca bu suçu  
işletmenin ödemesi gereken vergiyi azaltmaya olanak sağlayan, vergi baskısı-  
na karşı vergi yasalarına uygun düşmeyen hareketler olarak tanımlamışlardır.<sup>19</sup>  
Alptürk'ün görüşüne göre, mükelleflerin bile isteye vergilendirme yapılacak  
gelirinin beyanının dışında bırakması ile suç niteliğindeki eylemi yapmış olma-  
ları olarak ifade etmektedir.<sup>20</sup> Kaşıkçı'ya göre, VUK madde 359'un kaçakçılığı  
ilişkin ifadelerin bu eylemi tam manasıyla karşılamadığı bu bahisle kaçakçılık  
ifadesi yerine hile ifadesinin kullanılmasının daha doğru olacağı ancak hile  
ifadesinin de geniş bir anlam taşıması sebebiyle kullanılmasının yerinde ol-  
mayacağını ifade ederek her eylem için başkaca nitelendirmenin yapılması  
gerektiğini savunmuştur.<sup>21</sup>

Özetlemek gerekirse söz konusu kavram hukuka uygun olmayan yöntem-  
lerle vergi yükünün azaltılmaya çalışılmasıdır. Bu bahisle vergi ödenmemesi  
ya da az vergi yüküne tabi olmak için hukuka uygun olmayan hareketlerde  
bulunulmasıdır.<sup>22</sup> Vergi kaçakçılığına ilişkin çeşitli tanımlamalar yapılsa da ma-  
kalemizde esas olarak VUK madde 359 temel alınarak ilerlenecektir.

## E. Vergi Kaçakçılığının Sebepleri

Vergi kaçakçılığı ekonomik, hukuki ve sosyal yapıyı olumsuz etkilemekte-  
dir. Bu olumsuz tesirlerin yıkıcı etkisi bulunabilmektedir. Bu bahisle vergi ka-  
çakçılığının sebeplerinin incelenmesi olayın özüne değinebilmek bakımından  
önem arz etmektedir.

<sup>17</sup> Oslu, s. 10.

<sup>18</sup> Kıldış, Yusuf, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 2, 2000, s. 2.

<sup>19</sup> Akarca, Âkif / Şafak, Mehmet "İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi", (Çevrimiçi) [https://www.muhasabebet.net/mh\\_0208\\_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html](https://www.muhasabebet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html) (Erişim Tarihi: 10.07.2024).

<sup>20</sup> Alptürk, Ercan "Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadelede İnterpol ve Europol", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 22, 2005, s. 163.

<sup>21</sup> Kaşıkçı, Mahmut, Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 5-14.

<sup>22</sup> Edizdoğan, Nihat / Taş, Metin / Çelikkaya, Ali, Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 89.

Şahsın vergiyi ödememek istememesinin sebeplerin belirlenmesinde yalnızca ekonomik sebeplerin nazara alınmasının yeterli olmadığı, ekonomik etkenin yanında psikolojik, ahlaki, kültürel, siyasi ve idari etkenlerin de rolünün olduğu dikkate alınmalıdır.<sup>23</sup>

Bahse konu olan kavramın sebepleri noktasında bir tasnif yapılmasının güçlüğü, doktrindeki görüş ayrılıkları nedenleriyle farklı tasnifler bulunmaktadır.<sup>24</sup>

## 1. Tarihi Sebepler

Osmanlı İmparatorluğu zamanında Tanzimat öncesi dönemde resim ve vergilerin ismi, miktarları ve oranları zamana, yere ya da mükellefe göre değişiklikler göstermiştir. Vergilerin bir bölümü nakdi olarak bir bölümü de ayın olarak alınmıştır. Esas olarak bu dönemde vergilerin temelini şeriat oluşturmuştur. Şer'i vergilerin yetmediği durumlarda padişah tarafından örfi vergiler konulmuştur. Genel vergi gelirlerinin büyük bir çoğunluğunu, hayvancılık, tarımla gayrimüslim olan erkeklerden alınmış olan cizyeler gibi hususlar oluşturmaktadır.<sup>25</sup>

Toplumların vergi hususundaki tutumlarında gelenek bulunmaktadır.<sup>26</sup> Osmanlı döneminde halktan alınan vergiler sarayın aşırı gereksinimlerini karşılamak için kullanılmıştır. Batılı demokrasilerde gerçekleşen sanayileşme ülkemizde gerçekleşmediğinden ülkemizde vergi bilinci oluşmamıştır. Bu sebeplerle günümüzde halktan alınan verginin amaca hizmet etmediği anlayışının temeli buraya dayanmaktadır. Dolayısıyla da vergi konusunda mükellefin aktif ve pasif tepkisi ortaya çıkmaktadır.<sup>27</sup>

## 2. Sosyal Sebepler

Toplu yaşamının gerektirdiği ortak gereksinimlerini gidermek için öncelikli olarak başvuru olan yöntem vergidir ve vergi kavramı tarihsel süreçte en eski kavramlardan biridir.<sup>28</sup> Vergi ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik şartları çerçevesinde oluşur. Özellikle belirtmek isteriz ki vergi toplumsal bünyenin bir parçası konumundadır ve toplumsal bünyede olan ya da oluşacak değişikliklerin etkisinde kalmıştır ve bu bahisle kavramsal değişikliğe uğramıştır. Başlarda

---

<sup>23</sup> Oslu, s. 11.

<sup>24</sup> Kaşıkçı, s. 18-37.

<sup>25</sup> Oslu, s. 12.

<sup>26</sup> Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s. 47.

<sup>27</sup> Oslu, s. 13.

<sup>28</sup> Mutluer, M. Kâmil, Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet, Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s. 83.

vergi diye verilen hususlar vatandaşların iradesiyle hediye ya da rica neticesinde devlete yardımış gibi verilmiştir. Daha sonra kamusal gereksinimlerin artması ve bu gereksinimlerin karşılanmasının devletten istenilmesi halinde gönüllü ödeme halinden çıkmış ve mecburi bir ödeme haline gelmiştir.<sup>29</sup>

Dolayısıyla söz konusu bu mecburi ödeme hali, kazancını düzenli olarak arttıran kimselerin olumsuz tepkiler vermesine neden olmuştur. İnsan olmanın doğası gereği kazancını arttırma yöneliminde olan şahsın zorla kazancının azaltılmasına yönelik olan davranışlara tepki vermesi olası bir durumdur.<sup>30</sup>

Ülkemizde toplanan vergi gelirlerinin şahısların ihtiyaç duyduğu alanlarda kullanılmaması, yolsuzluk ve rüşvet gibi durumların söz konusu olması, kamunun kaynaklarının ihtiyaca yönelik kullanılmayarak israf edilmesi gibi durumlar mükelleflerde vergi ahlakı ve bilincinin oluşmasını engellemektedir. Vergi ahlakıyla mükelleflerin vergi hususundaki sorumluluklarını yerine getirmeleri kastedilmektedir. Vergi bilinci ile kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi bakımından verginin konumunu ve yerini bilen bu bahisle vergiyle ilişkili olarak vergi ödevinin ifa edilmesi noktasındaki istekliliği ifade etmektedir.<sup>31</sup>

### 3. Mali ve Ekonomik Sebepler

Birçok mükellef tarafından, gelir düzeyi ve vergi oranlarının yüksek olması kayıt dışılığın sebebi olmaktadır.<sup>32</sup> Mükellefleri bu duruma iten en önemli faktör ekonomidir.

Verilen vergiler her ne kadar topluma hizmet olarak dönüleceği bilinse de mükellefin bunu somut halde görmek istemektedir.<sup>33</sup> Dolayısıyla vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğrudan bir bağlantı olduğu söylenebilmektedir. Devletlerin uygulamış olduğu yanlış politikalar sebebiyle bütçe açıkları ortaya çıkmakta ve bu açığı kapatmak isteyen devlet, vergi oranlarını arttırmaktadır. Bu durum da mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendirmektedir<sup>34</sup> Çağdaş vergi sisteminin hedefi vergi yükününün eşit şekilde dağıtımının sağlanmasıdır.

<sup>29</sup> Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 237.

<sup>30</sup> Oslu, s. 13.

<sup>31</sup> Karakoç, Yusuf "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları", 19. Maliye Sempozyumu Kitabı, Bursa, 2004, s. 101-102.

<sup>32</sup> Çelikkaya, Ali, "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", E-Akademi Dergisi, Sayı: 5, 2002 (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim Tarihi: 10.07.2024).

<sup>33</sup> Bahşi, Seda, "Vergi Kaçakçılığının Nedenleri", İzmir YMMO Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 2, 2019, s. 90.

<sup>34</sup> Topçu, Halil, İbrahim, Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s. 76.

Ancak pratik hayatta çeşitli sebeplerle bilhassa da ekonomik sebeplerle bu durumun tam anlamıyla gerçekleştiği söylenememektedir.

Ülkemizde gelir dağılımı noktasında adaletsizlik vardır. Geliri düşük olup buradan düşük pay alanlar ek iş yaparak kayda tabi olmadan gelir elde etmektedir. Kayıt dışı ekonominin getirisi kayıtlı ekonomiden daha fazla olduğu için kayıt dışı ekonomiye doğru bir yönelim söz konusu olmaktadır.<sup>35</sup>

#### 4. Hukuki Sebepler

Vergi yasaları sade ve net olmalıdır. Aynı zamanda bu yasalarda sürekli değişiklikler yapılmamalıdır. Ülkemizde vergi mevzuatımızda sürekli olarak yapılan değişiklikler, yeni çıkarılan kanunlar söz konusu mevzuatı açık ve net olmaktan çıkarmaktadır. Ancak vergi hukuku hazinenin gelir ihtiyaçlarına göre değişmektedir. Bu durumda mevzuatta sürekli değişikliğe sebep olmaktadır.

Vergi yasalarının anayasal ilkeler olan vergi adaleti, hukuk devleti ve vergilerin kamu ihtiyaçlarının karşılığı olması gibi ilkelere uyumlu olması gerekmektedir. Fakat mevzuatın hazinenin gelir ihtiyaçlarına göre şekillenmiş olması bu mevzuatın anayasal ilkelere uyumluluktan çok hazinenin gelir ihtiyaçlarına uyumlu hale geldiğini göstermektedir. Dolayısıyla bu noktada hem mevzuatta hem de uygulamada bir karmaşa bulunmaktadır.

Devletin vergi kaçıranlara karşı uygulayacağı cezai müeyyidenin de etkin ve caydırıcı nitelikte olması gerekmektedir. Dolayısıyla vergiyi ödemekten kaçanlar önleneyecektir. Fakat sıklıkla af kanunu çıkarılmasıyla da cezanın önleyici etkisi azalmış olup vergi kaçıranlar af kanundan güç almaktadırlar.<sup>36</sup>

#### 5. Küreselleşme ve Vergi Kaçakçılığı Sebepleri

Hayatımızın birçok noktasını küreselleşme etkilemektedir. Etkilenen bu birçok noktanın içinde kamu maliyesinin yapısıyla kamusal gelir-gider bünyesi de etkilenmiştir.<sup>37</sup> Teknolojinin gelişmesiyle artmakta olan küreselleşme sonucunda üretim faktörleri ve iktisadi hususlar ülkelerin sınırlarını aşacak şekilde hareket etmeye başlamıştır.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Aydemir, Şinasi, "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (II)", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 162, 1995, s. 41.

<sup>36</sup> Oslu, s. 17-18.

<sup>37</sup> Oslu, s. 18.

<sup>38</sup> Vural, Yaşar, İstiklal "Küreselleşme Sürecinde Türk Vergi Sistemi ve Ulusal Rekabet Gücü", Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker'e Armağan Kitabı, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2012, s. 215.

Küreselleşmenin artmasıyla sermaye ve emeğin vergilendirme bölgeleri arasında bağımsız bir şekilde hareket edilebilmesi, vergi politikalarının belirlenmesinde hükümetlerin yetkilerini sınırlamıştır. Çok yüksek tutarda olan kurumlar vergisi ile karşı karşıya kalan şirketler faaliyet alanlarını başkaca yere kaydırması ya da tüketicilerin alışverişlerini vergilendirmenin daha düşük olduğu alanlara kaydırması gibi örnekler verilebilir. Dolayısıyla teknolojik ilerlemelerle hem üretim faktörleri hem de tüketici konumundakilerin uluslararası düzeyde hareketliliği ulus devletlerin vergi politikalarını belirlemesinde önem arz etmektedir.<sup>39</sup>

Küreselleşmenin ortaya çıkmasıyla şahıs ve kurumların; ticareti elektronik ortamda gerçekleştirmesi, vergi cennetleri, yeni finansal ürünler, transfer fiyatlandırması ve tercihli vergi rejimleri gibi yüklü olan vergilerini azaltabilecekleri ya da vergiyi kaçırabilecekleri yeni mekanizmalar ortaya çıkmıştır.<sup>40</sup>

Küreselleşmenin olumsuz etkileri uluslararası düzeydedir. Dolayısıyla söz konusu problemin tüm ülkeleri ilgilendirmesi hasebiyle uluslararası vergi iş birliği arttırılmalıdır. Akabinde de uluslararası denge gözetilerek vergi politikaları belirlenmelidir.<sup>41</sup>

## II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN UNSURLARI

### A. Korunan Hukuki Değer

Genel itibariyle vergi suçlarıyla korunan fayda, hazinenin faydasıdır. Bu bahisle esas olan devletin vergi alacağını güvence altına almasıdır. Bu alacağın güvence altına alınmasıyla kamu yararı da koruma altına alınmaktadır. Bir başka deyişle devletin ekonomik boyutta olan yararının zarar görmemesi için vergilendirmede istenilmeyen tutumların engellenmesi ve vergi gelirlerinin teminine engel olacak fiillerin başlangıçta engellenmesi temel olan durumdur.

Bu suçta her suçtaki gibi kamunun düzenini bozulmaması koruma altına alınmakla, asıl olan devletin yalnızca ekonomik boyutta olan kamusal düzenidir.<sup>42</sup> Bir başka görüşe göre bu suçun günümüzdeki yapısı dikkate alındığında korunan

<sup>39</sup> Öz, Semih Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 260.

<sup>40</sup> Oslu, s. 19.

<sup>41</sup> Ekmekçi Çalıcıoğlu, Esra, Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler, Kazancı Yayınları, İstanbul, 2010, s. 12.

<sup>42</sup> Taştan, Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2015, s. 6.

hukuki faydanın beyana dayanan vergi sisteminin işleyişinde önemli bir yeri olan belge, defter ve kayıtlara karşı toplum tarafından duyulan güvendir.<sup>43</sup>

Diğer korunan hukuki değerlerse mükellefin vergisini eksiksiz ve süresinde ödeyen, vergi düzenince gereken yükümlülüklerine tam manasıyla uyan ve hileli eylemlerde bulunmadan davranan dürüst mükelleflerin menfaatiyle devlet başta olmak şartıyla vergiyle ilgili hususlarda yetkili olan diğer tüzel kişiliklerinin ve toplumun tamamının vergiden kaynaklanmış olan gelirleri ve faydalarıdır.<sup>44</sup>

## B. Maddi Unsur

Vergi kaçakçılığı suçu VUK madde 359'da düzenlenmiş olup bu hükmün a, b ve c fıkralarında üç suç tipi şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu bu suç tiplerinin ilk ikisinin maddi hususu yani konusu benzerdir. Fakat üçüncü fıkrasında düzenlenen suçun maddi konusu farklılık arz etmektedir.

Bu sebeple, kaçakçılık suçlarının maddi konusunu şu şekilde iki başlık altında incelememiz gerekmektedir: İlk olarak vergi yasalarına göre düzenlenen ve tutulan ibraz ve saklanma lüzumu bulunan belge, defter ve kayıtlardır. Bu inceleme şekli a ve b fıkralarında bulunan suçlar açısından maddi konudur.

İkinci olarak Hazine ve Maliye Bakanlığıyla anlaşması olan şahısların basabileceği belgelerdir. Bu inceleme şekli c fıkrası bakımından maddi konu niteliğindedir.<sup>45</sup> Vergi yasalarına göre düzenlenen ya da tutulan ve ibraz ve saklanma lüzumu olan “defter, kayıt, belge” ayrı başlıklar altında incelenecektir.

## C. Fiili Unsuru

Fiil, şahsın iradesiyle belirli bir neticeyi gerçekleştirmek için göstermiş olduğu tutumdur. Bir suçtan söz konusu edebilmek için suçun yasal tanımında olan bir fiil olmalıdır.<sup>46</sup> Bu suçun fiil unsuru VUK madde 359'da yer alan a, b ve c fıkralarında belirtilen eylemlerdir. Genel itibariyle ceza hukukunda da olduğu gibi vergi hukuku perspektifinde de suçun söz konusu olabilmesi için yasaya aykırı bir fiilin yapılmış olması gerekmektedir.

---

<sup>43</sup> Özcan, Onur, Vergi Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 98.

<sup>44</sup> Aslanpınar, Y. Burak, TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 77.

<sup>45</sup> Aslanpınar, s. 78.

<sup>46</sup> Özgenç, İzzet, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 161.

Başka bir ifadeyle diğer vergi yasalarına veya VUK uyarınca vergi sorumlusuna veya mükellef veyahut da diğer kişilerin yükümlülüklerine yönelik olan hükümlere aykırılık taşıması ve cezai yaptırım uygulaması olması gerekmektedir.<sup>47</sup> Bu suçun işlenebilmesi için yasada birden fazla eylem gösterilmektedir. Ancak bu hareketlerden yalnızca birinin gerçekleştirilmesiyle suç oluşmaktadır. Bu sebeple seçimlik hareketli bir suçtur.<sup>48</sup>

VUK madde 359'da belirtilen eylemler bu suçun fiil unsurunu oluşturmaktadır. Öğretide VUK madde 359'da yer alan seçimlik hareketli suç olmasına ilişkin çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bazı yazarların anlayışına göre VUK madde 359'un bütünü seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla maddede belirtilen eylemlerden bir veya birkaçının yapılması halinde yalnızca tek suç işlenmiş olarak kabul edilecektir.<sup>49</sup>

Başka bir anlayışa göre, bu suçta fıkraların altında yer alan bende göre seçimlik hareketli suç olarak kabul edilmektedir.

Söz konusu bu anlayışa göre aynı bent içerisinde yer alan eylemler seçimlik hareketli suç olarak düzenlemeye tabi olmuştur.<sup>50</sup> Dolayısıyla aynı bentlerde düzenlenmiş olan eylemlerin gerçekleştirilmesiyle tek suç işlenmiş olup tek ceza verilecektir.

Ayrı bentlerde söz konusu olan fiillerin gerçekleştirilmesinde de her biri ayrı suç olarak değerlendirileceğinden ayrı ayrı cezalar verilecektir.<sup>51</sup>

### **1. Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen ya da Tutulan, İbraz ve Saklanma Mecburiyeti Olan Defter ve Kayıtlar (VUK Madde 359/a 'da Bulunan Fiiller)**

VUK madde 359'da belirtilen "vergi yasaları" ifadesinden 213 Sayılı VUK olduğu anlaşılacakla, VUK hükümlerine tabi olan resim, vergi, harç yasalarıyla VUK'un tamamına veyahut da Dördüncü Kitabı'na gönderme yapılan yasalar da anlaşılmaktadır.<sup>52</sup> VUK'un 172. ve 173. Maddesinde defter tutma zorunlu-

<sup>47</sup> Yiğit, Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 43.

<sup>48</sup> Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem, Türk Ceza Hukukuna Giriş, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2011, s. 253.

<sup>49</sup> Yiğit, s. 43.

<sup>50</sup> Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 450.

<sup>51</sup> Kaşıkçı, s. 269.

<sup>52</sup> Candan, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Baskı, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, Mayıs 2010, s. 61.

luğu olan gerçek ve tüzel kişiler sayılmıştır.<sup>53</sup> Bu düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçlarının yalnızca vergi yasalarına göre tutulması zorunlu olan defterler üzerinde işlenebileceğı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu suçun faili konumunda olabilmek için defter tutma yükümlüğü aranmamaktadır.<sup>54</sup>

VUK madde 359 çerçevesinde tutulması zorunlu olan defterler VUK madde 171-226 arasında düzenlenmiştir. Bu maddelere ek olarak diğerk vergi yasalarıyla getirilen düzenlemeler de VUK madde 359 kapsamında sayılmaktadır. VUK madde 171’de defter tutmanın amaçları sayılmıştır.

TTK çerçevesinde ve diğerk kanunlar çerçevesinde de gerçek ve tüzel kişilerin tutması zorunlu olan defterler belirlenmiş ve diğerk yasalar kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerin vergi yasaları uyarınca tutulma lüzumu yoksa vergi yasaları dışında kalan kanunlarda düzenlenen tutulması mecburi olan defterlerde yapılan fiiller VUK madde 359 kapsamınca vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır.<sup>55</sup> VUK madde 359’da yer alan “kayıtlar” ifadesinden vergi yasalarına göre tutulan defterdeki kayıtlar veya vergi yasalarında bulunan kayıtlar anlaşılmalıdır.<sup>56</sup>

Belgelendirme hususu ise VUK’ta bulunan ya da bu yasanın Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiyle kullanma mecburiyeti olan belgeler ile yerine getirilir.<sup>57</sup>

VUK madde 359 çerçevesinde suçun konusu niteliğindeki belgeler; vergi yasaları ve diğerk yasalarca saklanma, tutulma, düzenlenme ve ibraz zorunluluğu bulunan VUK madde 227 gereğince üçüncü kişilerle olan münasebet ve olaylara ilişkin olan kayıtların tevsiki amacıyla kullanılan belgelerdir.<sup>58</sup> VUK madde 227/3 gereğince söz konusu yasanın aradığı şekil koşullarını taşımayan belge hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Dolayısıyla da vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmayacaktır.<sup>59</sup>

VUK madde 359’da yer alan muhafaza mecburiyeti, VUK’un 253, 254 ve 255. maddelerinde ve diğerk vergi yasalarında da düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre defter tutma zorunluluğu bulunan amortisman kayıtları ve

---

<sup>53</sup> Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 87.

<sup>54</sup> Kaşıkçı, s. 264.

<sup>55</sup> Yiğit, s. 63.

<sup>56</sup> Candan, s. 353.

<sup>57</sup> Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 89.

<sup>58</sup> Yiğit, s. 67-68.

<sup>59</sup> Kaşıkçı, s. 268-269.

yıllara yayılmış şekilde olan inşaat işleri istinasları haricinde tutulan defterle vermiş oldukları belgelerin örneklerini ve almış oldukları belgeleri ilgili oldukları senenin takip eden takvim senesinden başlayarak VUK'a göre defter tutma mecburiyeti olmayanların da almak zorunda oldukları gider pusulası, fatura ve müstahsil tarih sırasıyla tanzim tarihlerini takip eden takvim senesinden başlamak suretiyle 5 sene süreyle muhafaza sorumluluğu bulunmaktadır.<sup>60</sup>

#### **a. Hesap ve Muhasebe Hilesi Yapılması**

VUK madde 359/a 'da belirtilen suç vergi yasalarına göre düzenlenen ya da tutulan ve ibraz ve saklanma mecburiyeti olan kayıt ve defterlerde hesap ve muhasebe hilesi yapılmasıdır. Bu bahisle hesap ve muhasebe hilesi yapılmasında değerlendirilmesi gereken maddi konu sadece defter ve kayıtlardır. Dolayısıyla "belgeler" bu suçun maddi konusunu oluşturmamaktadır. Hesap ve muhasebe hilesi ile yasal defterlere kaydı olması gereken hususların vergi matrahını azaltmak gayesiyle muhasebe prensiplerine aykırılık teşkil edecek şekilde değiştirilmesi yönünde yapılan hareketler şeklinde tanımlanabilir.<sup>61</sup>

Başka bir tanımla birden çok kayıt ile bir durumun saklanması, içeriklerinin farklılaştırılması ya da asıl olandan farklı gösterilmesi halini de muhasebe hilesi olarak tanımlayabiliriz. Bu durumda defterden ya da defter ve belgelerin karşılaştırılmasıyla fark edilen durumlar vergi suçu çerçevesinde hile sayılmalıdır. Muhasebe hilesi kapsamında hesap hilesi de vardır ve defter ya da kayıtlarda bilerek doğru olmayan toplamalar yapmak ya da defterler arasında doğru olmayan aktarmalar yapılması halinde bu suç oluşmaktadır. Söz konusu suçun oluşması için muhasebe ve hesap hilesinin yasal defterin kayıt sisteminde oluşması gerekmektedir.<sup>62</sup>

Suçu oluşturan eylemlerin somut bicinde sayılmamış olması söz konusu bu suça yönelik incelemelerde kastın açıkça ortaya konulması uygun olacaktır. Bile isteye yapılması koşuluyla; çeşitli matematik hataları yapılması, rakamlarının yerinin değiştirilmesi, sıfırlar eklenmesi ya da çıkarılması, borcu alacak yerine kaydetmek, sayfalar arasında ya da bir defterden başka bir deftere doğru olmayan aktarımlar yapılması, amortisman ve yeniden değerlendirme hususlarında hatalı uygulamalar yapılması söz konusu suça örnek verilebilir.<sup>63</sup>

<sup>60</sup> Candan, s. 353.

<sup>61</sup> Karakoç, Yusuf, Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 279.

<sup>62</sup> Aslanpınar, s. 98.

<sup>63</sup> Aslanpınar, s. 99.

Hesap ve muhasebe hilesi bakımından suçun eylemlerini belirlenmemiştir. Zira bu tür hileler çok sayıda olup her gün yenisinin meydana çıkabilmesi sebebiyle yasa koyucu bunları belirli bir şekilde saymamıştır. Ancak bu eylemlerin sayılmamasının çok çeşitli olması belirtilse de maddede bu hususta yasal bir tipe yer verilmemiş olması “suç ve cezaların yasallığı” ile “kıyas yasağı” prensiplerine aykırılık teşkil etmektedir.<sup>64</sup>

### **b. Gerçek Nitelikte Olmayan ya da Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Olmayan Şahıslar Adına Hesap Açılması**

Söz konusu bu durum ile ifade edilmek istenen defterler ya da kayıtlar üzerinde gerçek olmayan borç ya da alacak ilişkisi oluşturulmasıdır. Eylemin temel hedefi, vergi matrahının olması gerekenden daha az olmasını sağlama ya çalışmaktır. Bu durum çoğu zaman mükellefin hasılatını kayıtlara almadan yani kayıt dışı bırakarak kendine yakınlar ya da güvenmiş olduğu şahıslar adına hesap açılması biçiminde gerçekleşmektedir.

Bahse konu olan bu eylem mükellefle ticari bir ilişkisi olmayan bir kişiyi, ticari işletmeye borçlu ya da bu işletmeden alacaklı gösterilmesi haliyle ortaya çıkabilmektedir ya da ticari işletmenin çalışanı konumunda olmayan bir şahsı çalışmış gibi göstermek, stoğu olan bir malı aslında yani gerçekte olmayan birine satılmış gibi göstererek deftere işlenmesi durumları bu suçun örnekleri niteliğindedir. Yargıtay da kayda konu edilen işlemlere ilgisi olmayan şahısların adına sahte nüfus cüzdanıyla şirket kurularak vergisel boyuttaki işlemlerin yapılmasıyla bu suçun oluşacağına ilişkin karar vermiştir.<sup>65</sup>

Suçun oluşabilmesi açısından vergi kaybının olup olmadığı önem taşımaktadır. Bahse konu olan hesabın vergi yasalarına göre tutulması zorunlu defterlerde açılması gerekir. Dolayısıyla farklı bir deftere kayıt düşülmesi bu suçun oluşturmaz.

Bir diğer durum ise hesap açma işlemi söz konusu kayıtların büyük deftere aktarıldığı durumlarda ortaya çıkacaktır. Dolayısıyla yevmiye defterine yapılan kayıtlar bu suç çerçevesinde hesap açmak olarak nitelendirilmez. Önemle belirtmek isteriz ki zaten bu durum hesapların açılması, dağıtımı sadece günlük işlem ve olayların tutulmuş olduğu yevmiye defterinden büyük deftere aktarım ile mümkün olmaktadır.<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Edizdoğan / Taş / Çelikkaya, s. 96.

<sup>65</sup> Aslanpınar, s. 100.

<sup>66</sup> Aslanpınar, s. 101.

### c. Çift Defter Tutulması

Bu suçun oluşması için yasal defterlerde kaydedilmesi zorunlu olan hususların başkaca kayıt ortamlarına kaydedilmesi ve söz konusu bu işlemin de vergi matrahının azaltılması neticesini ortaya çıkarması gerekmektedir. Bu bahisle çift defter suçu bakımından öncelikli olarak vergi yasalarına göre tutulması mecburi bir defterin olması ve bu bahisle failin defter tutma sorumluluğunun olması, resmi defterlere kaydı olması gereken hususların bir kısmının ya da tamamının diğer defter, belge ya da kayıt ortamlarına kaydedilmiş olması, yapılan eylemin vergi matrahını azaltıcı hareketlerin olması gerekmektedir.<sup>67</sup> Diğer kayıt ortamları ile anlatılmak istenen mükellefin işlem ve hesaplarını kaydedebileceği disk, bilgisayar, ajanda gibi fiziki ortamlar veya dijital ortamlardır. Bu ortamlar açısından bir sınırlama yoktur. Yasa koyucu da tek tek belirtmek yerine benzeri kayıt ortamları diyerek kapsamı genişletmiştir. Önemle belirtmek isteriz ki yasal defterlere kaydı mecburi olmayan işlemlerin başkaca defter ve belgelere kaydedilmesi hususu bu suç çerçevesinde değildir.<sup>68</sup>

### d. Defter, Kayıt ve Belgelerin Tahrif Edilmesi

Tahrif ile anlatılmak istenen söz konusu olacak şeyin aslını bozma, değiştirme anlamındadır. Tahrif etmek de bozmak, değiştirme anlamındadır. Bu durum Türk Dil Kurumu Sözlüğü ile sabittir. VUK madde 359 yer alan suçun ifadesine ve Türk Dil Kurumu'nun tahrif etmek kelimesinin anlamından yola çıkıldığında bu suçu defter, kayıt ve belgelerin bozularak değişime uğraması olarak ifade etmek yerinde olacaktır.

Mükellefin tutmuş olduğu özel defter ya da kayıtlarda söz konusu suç işlemez. Başka bir tanımlamayla söz konusu defter, kayıt ve belgelerdeki doğru nitelikteki belgelerin sonrasında değiştirilmesi ve bu defter, kayıt ve belgelerin yanlış bilgilerle doldurulması VUK madde 359 çerçevesinde tahrif etmedir.<sup>69</sup>

Bu suçtan bahsedebilmek için belgenin sahte olmayan gerçek bir belge olması gerekmektedir. Zira ayrı bir vergi kaçakçılığı suçu konusu olan sahte belgelerde tahrifat bu suçu oluşturmamaktadır. Yargıtay da bu durumu böyle kabul etmektedir. Tahrifatın belgenin aslında veyahut da nüshasında yapılması gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse tahrifatın faturada yapılması. Bunun yanı sıra söz konusu suç mükellefin kullandığı belgeler ile düzenlendiği belgelerde de

<sup>67</sup> Aslanpınar, s. 102-103.

<sup>68</sup> Yiğit, s. 125.

<sup>69</sup> Aslanpınar, s. 103.

olabilmektedir. Bir diğer husus da tahrifatın vergilendirmeye ilişkin bir belgede olması gerekmektedir ve matrahı azaltmaya yönelik ve yarayacak nitelikte olmasıdır. Zira kastın vergi matrahını azaltmaya yönelik olması aranan bir durumdur.<sup>70</sup>

#### **e. Belge ve Defterlerin Gizlenmesi, İbraz Edilmemesi**

VUK madde 359’da yer alan tanımdan yola çıkıldığında suçun maddi konusu defter ve belgelerdir. Defter ve belge dışındaki materyal ve kayıtların incelenmesi için ibraz edilmemesi durumunda madde kapsamında yer alan gizleme oluşmayacaktır. Bunun yanı sıra söz konusu suçun mevzu bahis olabilmesi için öncelikli olarak ibraz edilmeyen belgelerin ya da defterlerin mevcut olduğuna ilişkin noterden alınmış tasdik kayıtları ve başka suretlerle ispatı gerekmektedir. Şayet mükellef defteri hiç tutmadıysa defteri bulunmadığı için ibraz etmemiştir. Dolayısıyla gizlemiş sayılmamaktadır.<sup>71</sup>

Gizleme eylemi sunmama biçiminde bir eylemdir. Sunmama durumunun “inceleme sırasında” ve “yetkili kimselere” karşı olması gerekmektedir. Bu durumda öncelikli olarak usulen uygun biçimde başlamış inceleme bulunmalıdır. VUK madde 135’te incelemeye yetkili kişiler açıkça belirtilmiştir. Bu kişiler vergi müfettişleri, bu müfettişin yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, şehrin en büyük mal memurları olarak sayılmıştır. VUK madde 139 gereğince inceleme prensip olarak işyerinde yapılmaktadır. Ancak bu kuralın istisnalarının tespiti halinde dairede yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tüm kurallara aykırı olmayacak şekilde mükellefe tanınan süreye rağmen ve mücbir sebep olmaksızın defter ve belgeleri saklanması halinde suç oluşacaktır.<sup>72</sup>

#### **f. Muhteviyatı İtibariyle Gerçek Olmayan Yanıltıcı Nitelikte Belge Düzenlemek**

Bu husus VUK madde 359/a-2’de düzenlenmiştir. Bu hüküm gereğince bu belgeyi düzenleyenler ya da söz konusu belgeyi kullananlara ilişkin on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası verileceği belirtilmiştir. İlgili maddede muhteviyat kelimesini muamele ya da durumu mahiyet ya da miktarı itibariyle doğru olmayacak şekilde yansıtan ve bu bahisle yanıltıcı nitelikte olan belgedir. Örneklemek gerekirse miktar ya da fiyat gibi hususların farklı şekilde belgede belirtilmesi söz konusu belgeyi muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge haline getirecektir.<sup>73</sup>

<sup>70</sup> Yiğit, s. 129.

<sup>71</sup> Özcan, s. 165.

<sup>72</sup> Aslanpınar, s. 107-108.

<sup>73</sup> Aydın, Selda, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Kaybını Önleme Açısından Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Analizi ve Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 185, 2004, s. 30.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye ilişkin vergi idaresinin en geniş yorumu 84 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmiştir.

Bu tebliğe göre sahte belge ile gerçek bir durumu veya muameleyi yansıtmayarak olmayan hususları varmış gibi düzenleyen belgedir. Bu bahisle bir mal hareketi ya da hizmetin ifası bahse konu olmaksızın düzenlenmiş olan belgelerin sahte olarak kabulü söz konusu olacaktır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgede ise gerçek bir durum ya da muameleye dayanarak söz konusu olan bu muamele ya da durum miktar veyahut da mahiyeti gerçeğe aykırı şekilde yansıtmaktadır. Bu bahisle hizmetin ya da malın miktarını gerçek değerinden çok ya da az gösteren; satıcı ya da alıcısı, seri numarası, tarihi tahrif edilmiş; hizmet ifası ya da mal teslimi gerçek olduğu fakat belge düzenlemeye yetkisi olmayanlar tarafından düzenlenmiş veyahut da ismine belge düzenlenmesi gereken şahıs yerine bir başkası ismine düzenlenmiş olan belgeler kullanan tarafından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir, düzenleyenler bakımından da sahte belge olarak kabul edilmektedir.<sup>74</sup> İdare bu durumu her ne kadar geniş yorumlasa da bu yorumda yer alan bazı hususlar yasadaki tanıma uymamakla ve bu bahisle kanunilik ilkesine aykırı bir netice ortaya çıkarmaktadır. VUK madde 359'da belirtilen tahrif etme eylemine ayrı bir suç şeklinde ayrıca yer verilmiş olmasına rağmen belgede yapılan tahrifat muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kapsamına dahil edilmek istenmiştir.

Diğer yandan bir belgenin düzenlemiş olan tarafından sahte belge, kullanan tarafından da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kabul edilmesi hukuken olanaklı değildir. Zira bahse konu olan belge "tek" tir ve yanı sıra VUK madde 359'da belirtilen suçun oluşmasında şahsı değil, kayıt, defter ya da belgeleri temel almaktadır. Dolayısıyla söz konusu işlemin her iki tarafı belgeyi kullanan ve düzenleyen için geçerli olmak kaydıyla bu belge ya muhteviyatı itibariyle yanıltıcıdır ya da sahtedir.

Söz konusu suçun oluşabilmesi için eylemin ilk kez düzenlenmesi esnasında gerçekleşmesi gerekmektedir. Belgenin düzenlenmesinin ardından belgenin içeriğine yapılacak müdahale tahrifat olarak kabul edilecektir.<sup>75</sup>

Diğer yandan da ilgili kanun olan VUK yanıltıcı belge düzenleme suçunun oluşması açısından söz konusu belgenin kullanımını aramamaktadır.<sup>76</sup> VUK ta-

<sup>74</sup> Aslanpınar, s. 109-110.

<sup>75</sup> Yiğit, s. 141.

<sup>76</sup> Kızılot, Şükrü / Kızılot, Zuhâl, Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Nasyon Fatura, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 559.

rafından aranmayan bu durum TCK'da yer alan özel evrakın sahte biçimde düzenlenmesi suçunun oluşması bakımından söz konusu belgenin kullanılmış olması ya da kullanımına bakılmaktadır.<sup>77</sup>

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi örneklemek gerekirse; satılmış olan bir malın satış miktarının faturada gerçekte olandan yüksek ya da düşük gösterilmesi, satılmış olan elbiselik kumaşın faturaya elbise olarak yansıtılması ya da kumaş ceketin deri ceket olarak gösterilmesi, işçi-işveren ilişkisinde işverenin işçinin ücretini bordroda gerçekte olandan düşük göstermesi, esasında işletmeye ait olmayan maliyet ve giderlerin işletmeye ait gibi gösteren belgelerin niteliği muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgedir.<sup>78</sup>

## 2. VUK 359/b'de Yer Alan Fiiller

### a. Kayıt, Defter ve Belgeleri Yok Etmek, Defterin Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koyulması ya da Hiç Yaprak Konulmaması

VUK madde 359/b gereğince vergi yasalarına göre tutulan ya da düzenlenmiş ve saklama-ibraz lüzumu olan defter, belge ve kayıtları yok edenler ve defter sayfalarını yok ederek o sayfalar yerine başka sayfa koyanlar ya da hiç koymayanların 3 yıldan 5 yola kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu bahisle bu suçu ilk başlıkta defter, belge ve kayıtları yok etmek ikinci başlıkta defterin sayfalarını yok edilmesi ve yerine başka sayfa eklenmesi ya da hiç sayfa eklenmemesi olarak inceleyebiliriz. Söz konusu durumun ikinci başlığında bahse konu olan defterin bir ya da daha fazla sayfasının yok edilmesi ardından yerine başka sayfa ya da sayfalar eklenmesi ya da hiç eklenmemesi ile suç ortaya çıkmaktadır. Defterin sayfasının yok edilmiş olması bu durumun gerçekleşmesi bakımından yeterli olmakla yerine başkaca sayfa konulması seçimlik diğer hareket ile suçun meydana getirildiği anlamını ortaya çıkarmaktadır.

İlk durumda söz konusu belge, kayıt, defter bütünüyle yok edilmektedir. Bir başka ifadeyle şayet fail tüm yaprakları yok ederse defterden bahsedilemeyeceği ve “defter ve belgeleri yok etmek” eylemi ortaya çıkmış olacaktır.<sup>79</sup>

Mükellef defterini tam tutmasına rağmen beyannamesini eksik verebilir. Eksik verirken defter ile beyanname arasındaki farklılığı gösteren sayfaları saklar ya da ortadan kaldırır.

---

<sup>77</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 288.

<sup>78</sup> Taştan, s. 68-69.

<sup>79</sup> Aslanpınar, s. 115.

Vergi incelemesi esnasında sayfaların koparıldığı fark edilmezse ya da zamanışımı süresinde incelenmezse verilen eksik beyanname üzerinden vergi ödenir. Eğer vergi incelemesi esnasında sayfaların koparıldığı fark edilirse ve mükellef tarafından bu sayfalar ibraz edilirse söz konusu bu madde gereğince mükellefe ceza verilmez.<sup>80</sup> Örnekleme gerekirse tutulmuş olan bir defter sayfasına mürekkep dökülmesi, boyanması, karalanması gibi okunamayacak hale getiren eylemler tahrif etmektir. Fakat bahse konu olan aynı sayfanın ateşle yakılarak kül haline getirilmesi veyahut da evrak imha makinesiyle çok ufak parçalara ayrılması yok etme şeklinde değerlendirilmelidir.<sup>81</sup>

Özellikle belirtmek isteriz ki VUK çerçevesinde saklama ya da ibraz zamanı geçmiş belgelerin yok edilmesi durumunda söz konusu suç oluşmayacaktır. Defter tutma zorunluluğu olmayanlar açısından bu suç işlenemeyecektir.<sup>82</sup>

Vergi zıyayı durumu suçun unsuru niteliğinde değildir. Ancak çoğunlukla bu görüşe katılınılmasına rağmen bu anlayışa göre söz konusu suçun işlenmesindeki hedef ödenmesi gereken vergi matrahını gizlemek ve vergiye ulaşılmasını sağlayacak belgeleri meydandan kaldırmaktır. Bu bahisle başkaca defter ve belgelerden vergi matrahı belirlenebiliyorsa suçun oluşmadığı ileri sürülmektedir.<sup>83</sup>

## **b. Sahte Belge Düzenlenmesi**

VUK madde 359 perspektifinde sahte belge için yapılan tanımlamada gerçek durumda olmayan bir hususu varmış gibi yansıtan belgelerin düzenlenmesiyle ortaya çıkan belgedir. Söz konusu bu belgeyi “düzenlemek” ile kastedilen “ilk olarak” ortaya çıkarmak, meydana getirmektir. Bu açıdan suçun maddi unsuru, yasal şekle uygun belgeyi oluşturup o belgeye maddi anlamda varlık kazandırılmasıdır.<sup>84</sup> TCK kapsamında düzenlenen özel belgede sahtecilik suçunda, suçun oluşması için belgenin düzenlenmiş olması yeterli görülmemektedir. Akabinde bu belgenin kullanılması aranmaktadır. Fakat VUK bu açıdan TCK’dan farklılık göstererek yalnızca söz konusu belgenin düzenlenmiş olmasını yeterli bulmaktadır.<sup>85</sup>

<sup>80</sup> Erman, s. 59.

<sup>81</sup> Aslanpınar, s. 116.

<sup>82</sup> Çavuş, Adnan, Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, Beta Basım Yayın Dağıtım, 2016, s. 134.

<sup>83</sup> Taştan, s. 77.

<sup>84</sup> Ok, Nuri / Gündel, Ahmet, Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 224.

<sup>85</sup> Kızılot / Kızılot, s. 559.

VUK madde 359/b'ye göre belgenin sahte biçimde düzenlenmesi, olmayan aslının suretinin düzenlenmesi veya aslıyla uyumlu olmayan suret düzenlenmesi gibi ihtimaller bulunmaktadır.<sup>86</sup> Belgenin kısmi şekilde ya da bütünüyle sahte olarak düzenlenmesi mümkündür. Bütünüyle sahte belgede mevcut durumda hiç olmayan durum ya da muamele olabilir. Kısmi sahte belgede de gerçek bir durum ya da muamele ile gerçekte olmayan bir durum ya da muamelenin aynı belge içerisinde yer alması durumudur. Dolayısıyla kısmen sahte belgenin bahse konu olan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyle karıştırılmamalıdır.<sup>87</sup> Örnekleme gerekirse gerçekte 20 adet telefon satılmasına rağmen faturaya 20 adet telefonun yanında aslında gerçekte satımı söz konusu olmayan 5 tane telefon kılıfının satılmış gibi gösterilmesi hali sahte belgenin bir örneğidir. Dolayısıyla bu durumda muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karıştırmamak gerekmektedir.<sup>88</sup>

### **c. Sahte Belge Kullanımı**

Sahte belge ifadesi sahte belge düzenlemek başlığının altında incelenmiştir. Bu bahisle sahte belge ifadesine ilişkin belirtilen hususlar sahte belge kullanmak eylemi açısından da geçerlidir. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak başlığının altında incelenen hususlar kullanmak eylemi bakımından da geçerlilik arz etmektedir. Bu bahisle söz konusu başlığın altında yer alan açıklamalar sahte belge kullanmak açısından da geçerlidir.<sup>89</sup> Dolayısıyla yukarıda detaylıca açıkladığımız için tekrara düşmemek maksadıyla aynı açıklamalarda bu kısımda bulunmayacağız.

## **3. VUK madde 359/c Bakımından Eylemler**

### **a. Maliye ve Hazine Bakanlığı ile Anlaşması Olan Şahısların Basabileceği Belgeleri, Bakanlıkla Anlaşması Olmadığı Durumda Basmak**

İlgili hüküm olan VUK madde 359/c'ye göre öncelikli olarak basılmış bir belge olmalı, söz konusu bu belge bahse konu olan Maliye ve Hazine Bakanlığıyla anlaşması olan şahısların basabilme yetkisi olan belgelerden olmalı, son olarak da belgeyi basan şahsın söz konusu bakanlıkla anlaşması olmamalıdır. Bu bahisle ilk olarak basmak eylemi ile ne anlaşılması gerektiği incelenmelidir. Öğretide basmak kelimesinin anlamına ilişkin çoğunlukla kabul gören anlayış

---

<sup>86</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 292.

<sup>87</sup> Ok / Gündel, s. 224.

<sup>88</sup> Uğur / Elibol, s. 382.

<sup>89</sup> Aslanpınar, s. 120.

her çeşit vasıtalarla çoğaltmak anlamıdır. Fakat bu görüşe tam anlamıyla katılmak mümkün değildir. Çoğaltmak ile basmak aynı şey değildir. Zira basmak kelimesinin sözlük anlamı tabetmek, bası işi yapmaktır.<sup>90</sup>

Suçun oluşması bakımından ikinci koşul olan söz konusu bakanlıkla anlaşması olan şahısların basabileceği belge hususunda bahse konu olan vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturan belgeler bu kapsamda olup VUK mükerrer madde 257'nin vermiş olduğu yetkiyle hazırlanan belgeler de kapsama dahildir. Bu belgelerin dışında kalan VUK'ta yer almış olan başkaca belgeler suçun konusunu oluşturmamaktadır. Zira bahse konu olan suçun konusunu oluşturan belgelerin yasada belirlenmemiş olmaması yasallık ilkesine aykırıdır.

Suçun oluşmasındaki son koşul geniş yorumlanmaktadır. Bu bahisle bu suçun faili önceden anlaşması olduğu halde anlaşma süresi bitmiş veya anlaşması feshedilen şahsın da söz konusu suçun faili olacağı şeklinde yorum yapılmaktadır.<sup>91</sup> Bu suçun oluşması açısından belgeyi bastırmanın mükellef olup olmadığının önemi yoktur. Diğer yandan belge anlaşması olmaksızın basılmış olsa bile kanuni şekil koşullarını taşııyorsa suçun oluşmamış sayılacaktır.<sup>92</sup> Söz konusu suç anlaşması olmadan belge basılması ile gerçekleşmektedir. Bu bahisle anlaşma olmadan basılan belgenin içeriğinin doğru olup olmayışı ya da belgenin basılmasındaki gayenin söz konusu suçun oluşması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.<sup>93</sup>

#### **b. Maliye ve Hazine Bakanlığıyla Anlaşması Bulunmayanların Basmış Olduğu Belgelerin Kullanımı**

VUK madde 359/c 'de belirtildiği üzere bu belgelerin bilerek kullanılması halinde iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası yaptırımı uygulanacağı öngörülmüştür. Bahse konu suçun oluşması için ilk olarak meydana yukarıda açıklanmış olan şahıslar tarafından ve bahsedilen şekilde basılmış bir belge olmalıdır. Kullanma eylemi belgenin vasfına uygun bir amacın elde edilmesi hedefiyle hukuki işlem yapılmasıyla oluşur.<sup>94</sup>

Şayet belge VUK madde 359/b çerçevesinde sahte belge ise bu eylem madde 359/b kapsamında değerlendirilmelidir. Özellikle belirtmek isteriz ki

<sup>90</sup> Ok / Gündel, s. 352.

<sup>91</sup> Çavuş, s. 145.

<sup>92</sup> Uğur / Elibol, s. 470.

<sup>93</sup> Erdem, Tahir, "Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 268, 2011, s. 88.

<sup>94</sup> Özcan, s. 217.

bu suçta kullanma eylemi “bilerek” yapılması gerektiği hususu VUK madde 359’da belirtilen diğer suçlara göre ayrıca belirtilmiştir.<sup>95</sup>

#### D. Netice

Netice için en genel tanımlama dış dünyada meydana gelen değişikliktir. Makalemizin konusu olan vergi kaçakçılığı suçları bakımından netice kavramı ise 4369 Sayılı Kanun ile getirilen değişiklikle söz konusu suçu oluşturan eylemler bakımından “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” eylemi dışındaki eylemlerde hareketin yapılmasıyla netice meydana gelmektedir. Ancak çifte defter tutma eylemi neticeli suç şeklinde değerlendirilmektedir.<sup>96</sup>

Çifter defter tutma eylemi haricinde vergi kaçakçılığı suçlarını meydana getiren eylemlerde suçun oluşması ile herhangi bir sonucun ayrıca meydana çıkmasının aranmadığından neticeli suç olarak kabul edilmektedir. Bu bahisle eylemin gerçekleşmesiyle netice ortaya çıkacağından suçun gerçekleşmesi bakımından ayrı bir şekilde neticenin varlığının olup olmaması önem taşımamaktadır.<sup>97</sup>

#### E. Fail

##### 1. Gerçek Kişilerde Fail

Bu suçların faili VUK madde 359’da tanımlanmış eylemi yapanlardır. Söz konusu suçla ilgili düzenlemeler eylem odaklıdır. Dolayısıyla suçu gerçekleştiren hakkında yasada belirleyici ve kısıtlayıcı bir ifadeye yer verilmemiştir. Bu sebeple söz konusu suç, özgü suç niteliğinde olmayıp herkes tarafında işlenmesi mümkün olan suçlardır. Bu husus belgeleri ve defteri ibraz etmeme eylemi açısından da geçerlidir. Zira suçun yasal tipinde faile ilişkin özel bir belirleme olmadığından bahse konu olan vergi kaçakçılığı suçları herkes tarafınca işlenebilir bir suç olma vasfını koruyacaktır.<sup>98</sup>

Diğer yandan, fail konumunda olan şahsın sorumlu ya da mükellef olması gibi bir mecburiyet yoktur. VUK madde 8/4’te belirtilen söz konusu kanunun bahse konu olan madde ve devamında mükellef deyimi vergi sorumlularını

---

<sup>95</sup> Aslanpınar, s. 124.

<sup>96</sup> Şenyüz, Doğa, Vergi Ceza Hukuku, s. 494.

<sup>97</sup> Oslu, s. 68.

<sup>98</sup> Özcan, s. 122.

da kapsadığına ilişkin husus vergi kaçakçılığı suçu bakımından önem arz etmemektedir. Zira vergi mükellefinin işlemiş olduğu suçtan vergi sorumlusu sorumlu olmayacaktır. Özellikle belirtmek isteriz ki bu suç niteliğinden ötürü tek kişi tarafından işlenmesi söz konusu olduğundan “tek faili” suç olarak kabul edilmektedir.<sup>99</sup> Gerçek kişilerin fail olması durumu küçük-kısıtlılar, mirasçılar, vekil-çalışan-müşavir-muhasebeci ve adi ortaklıkta fail olarak incelenmektedir.

## 2. Tüzel Kişilerde Fail

4369 sayılı Yasa değişikliğinden önce tüzel kişiler kapsamında işlenen söz konusu suçun failleri direkt olarak kanuni temsilci olup olmadığı noktasında bazı tartışmalar bulunmaktaydı.<sup>100</sup> 4369 sayılı Yasayla VUK madde 333/3 maddesinde değişiklik yapılmış olup tüzel kişilik kapsamında işlenen söz konusu suçların failine ilişkin failin yasal temsilci olup olmadığına herhangi bir önem verilmeden suç niteliğinde olan eylemi meydana getiren şahıs olarak belirlendiği ifade edilmiştir.<sup>101</sup> Böylelikle cezaların şahsiliği prensibine uyum sağlanmıştır.<sup>102</sup>

## F. Suçun Manevi Unsuru

Bu suçlar kasten işlenmektedir. Dolayısıyla bu suçların taksirle işlenmesi söz konusu değildir. TCK madde 22/1 gereğince de taksirli eylemin cezalandırılması için bu hususun yasada açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunda da yasada açıkça bir hüküm olmadığından bu suç işlenirken kast olmadığı sürece cezalandırılması mümkün değildir. Söz konusu bu suç taksirle işlenememekte, icrai ve iradi hareketlidir. Bu bahisle ilgili hüküm TCK madde 21/1 olup kastın olmasıyla suç oluşmaktadır ve kast da yasadaki tanımın unsuru istenerek ve bilinerek gerçekleştirilmesidir.<sup>103</sup> Bu durumda gerek hareket gerekse de netice fail tarafınca istenmeli ve bilinmelidir.<sup>104</sup> Bilmeme gibi meydana çıkan yanılma durumlarında “yanlış bilme” hususu nazara alınarak kastın varlığının bulunmadığı kabul edilmektedir.<sup>105</sup>

<sup>99</sup> Aslanpınar, s. 89.

<sup>100</sup> Erman, s. 26-27.

<sup>101</sup> Özcan, s. 127.

<sup>102</sup> Çavuş, s. 84.

<sup>103</sup> Aslanpınar, s. 124.

<sup>104</sup> Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 301.

<sup>105</sup> Özcan, s. 219.

Örnelemek gerekirse mükellef muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi ya da sahte belgeyi bilmeyerek kullanmışsa ve bu kullanma durumu bilgisi olmadan oluşmuşsa suç oluşmayacaktır.<sup>106</sup> Manevi unsurun varlığının tespiti 306 sayılı VUK Genel Tebliğiyle vergi dairesi inceleme elemanlarına bırakılmıştır.<sup>107</sup>

Vergi kaçakçılığı suçları ani kasta işlenebilir ve tasarlama kastıyla da işlenebileceği kabul edilmektedir. Söz konusu suçlarda bir tanesi dışında diğerleri doğrudan veya olası kastla da işlenebilir.

Bu suçların dışında kalan suç VUK madde 359/c'dir. Zira bu madde de belirtilen bakanlıkla anlaşması olmayan şahsın basmış olduğu belgeleri bilerek kullanması hali söz konusudur.

“Bilerek” ifadesi özellikle belirtildiğinden TCK madde 21’in gerekçesinde de belirtildiği üzere bu suçun sadece doğrudan kastla işlenmesi mümkündür. Diğer yandan bahse konu olan bu suçlar genel kastla da işlenebilen suçlardır. Suçun meydana gelmesi için failin neticeye yönelik tutumda bulunması yeterli olmaktadır. Bu bahisle söz konusu suçlarda örneğin failin fazla ya da eksik vergi ödemek gibi belirli bir saikle eylemde bulunması gibi hususlar VUK madde 359’da aranmadığından söz konusu suçta özel kastın arandığından söz edilemez.<sup>108</sup>

### III. CEZAİ SORUMLULUĞU KALDIRAN VE AZALTAN SEBEPLER

#### A. Zorunluluk Hali

Zorunluluk hali durumunun hukuka uygunluk nedeni mi yoksa kusurluluğu etkileyen bir durum mu olduğu konusunda görüş birliği bulunmamaktadır.<sup>109</sup> Vergi yasalarında ya da TCK’da vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin ayrı bir şekilde hukuka uygunluk nedeni gösterilmemiştir. Oktar’ın anlayışına göre vergi kaçakçılığı suçlarında sadece zorunluluk halinin hukuka uygunluk sebebi oluşturduğu kabul edilmiştir.<sup>110</sup>

Öğretide zorunluluk durumuna yol açacak durumun iflas olduğu kabulü vardır. Bu kabulün yanı sıra söz konusu durumun meydana gelmesinin ihti-

---

<sup>106</sup> Aydın, s. 31.

<sup>107</sup> Oslu, s. 78.

<sup>108</sup> Aslanpınar, s. 128.

<sup>109</sup> Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem, s. 312.

<sup>110</sup> Oktar, Salim, Ateş, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt: 32, Sayı: 249, 2009, s. 13.

mali düşük olduğundan ve sosyal imkanlarla örtüşmediğinden bahisle Kaşıkçı zorunluluk halini vergi kaçakçılığı suçları bakımından geçerli nitelikte bir hukuka uygunluk nedeni olarak kabul etmemektedir. Dahası vergi kaçakçılığı suçları açısından geçerli bir hukuka uygunluk sebebi bulunmadığını ileri sürmektedir.<sup>111</sup>

Bir başka anlayışa göre de zorunluluk halinin şartlarının oluşup oluşmadığına göre değerlendirme yapılması gerektiği ileri sürülmüştür.

Bu bahisle inceleme yapılırken bilhassa ağır ve kesin olması gereken tehlikeli hali failin bilerek neden olup olmadığı, tehlike altında olan hakla suçtan zarar gören ya da görmüş olan hak arasında belirli bir orantının olup olmadığı hususunda detaylı bir değerlendirme yapılmalıdır.<sup>112</sup>

Zorunluluk durumunu örneklemek gerekirse mükellefin bizzat kendinin neden olmadığı bir iflas tehlikesiyle karşı karşıya kalınması halidir. Bu anlayışa göre tehlikeyi bertaraf etmek amacıyla ve zorunluluk durumunda işlemesi muhtemel söz konusu suçtan cezalandırılmaması gerekmektedir. Fakat iflas tehlikesine ilişkin hususta şahsın gerçek manada kendisinin neden olmadığına ispatı zordur.<sup>113</sup>

## B. Hakkın Kullanılması

Hukuka uygunluk sebeplerinden hakkın kullanılması hususu vergi kaçakçılığı suçları bakımından tartışılmıştır. Bir anlayışa göre söz konusu vergi kaçakçılığı suçlarında hakkın icra edilmesi yani kullanılması bir hukuka uygunluk sebebi olmayacaktır.<sup>114</sup>

Başka görüşe göre, belge ve defterleri gizleme, ibraz etmeme suçu açısından Anayasamızın 38. maddesi gereğince susma hakkının kullanılması durumu hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmiştir.<sup>115</sup> Bu konu VUK madde 359/a bendinin iki numaralı alt bendi nazara alındığında bu bendin Anayasamızın 38. maddesine aykırı olduğu iddiası ve iptal talebi ile Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Fakat Anayasa Mahkemesi bahse konu olan iptal talebini Anayasa madde 38'de belirtilen susma hakkının kapsamının ceza yar-

<sup>111</sup> Kaşıkçı, s. 197-199.

<sup>112</sup> Özcan, s. 226.

<sup>113</sup> Yiğit, s. 46.

<sup>114</sup> Erman, s. 25.

<sup>115</sup> Özcan, s. 226.

gılamasında olan kovuşturma ve soruşturma kısımları için geçerli olduğunu ve iptale konu olan hükmün böylesi bir vasfı olmadığı, vergi yükümlülüklerin verilmiş olan bir vazifeye ilgili olarak herkesin kendi oranında vergiye katılım sağlamasını ve ödeme yapma gerekliliği olan vergi miktarının tespiti için gerekli olduğu gerekçesini bildirerek reddetmiştir.<sup>116</sup> Hakkın kullanılması durumunda hukuka uygunluk sebebinde yararlanılabilen diğer durum da yine gizleme suçu açısından oluşabilecektir. VUK madde 139/4 bakımından haklı bir gerekçeyle mühlet alınması durumunda ve kural olarak mühlet sonrasında belge ve defterin sunulması durumun da hukuka uygunluk hali olarak kabulü söz konusu olacaktır.<sup>117</sup>

### C. Tehdit, Cebir, Korkutma ve Şiddet

Söz konusu bu durumlar vergi kaçakçılığı suçları bakımından ceza verilmeyecek hususlar olup bu durumlara çok sayıda örnek verilebilmektedir. Zira kaçırılarak ya da şiddete maruz bırakılarak veyahut da başına silah dayanarak, korkutularak söz konusu vergi kaçakçılığı suçunu işleyenlerin ceza sorumluluğu olmayacaktır.<sup>118</sup>

Kendi defterinde ya da belgelerinde olan usulsüzlüğü örtmek gayesiyle ticari faaliyette bulunduğu şahsa ait kayıtları cebir, tehdit veya ikrahla tahrif edilmesi durumunda söz konusu durumlar altında tahrif etme eylemini yapan şahsa ceza verilmeyecektir.<sup>119</sup> Bir başka örnek ise incelemek için belge ve defteri talep edilen kişinin sahte fatura kullandığına ilişkin şüphe ya da ihbar bulunan mükellefin, söz konusu sahte faturayı düzenleyen şahıs tarafından tehdide maruz kalarak belge ve defterleri ibraz etmemesi hali de örnek olarak gösterilebilir.

### D. Hata

Hata hususu TCK madde 30'da düzenlenmiştir. TCK madde 30/1 ile 30/4 kapsamında hata halinde suçu meydana getiren eylemi gerçekleştiren şahsın cezalandırılmaması gerektiği ifade edilmiştir. TCK madde 30/1'de eylemin icrası esnasında suçun yasal tanımındaki maddi hususları bilmeyen kişinin kasten hareket etmiş olmayacağı; TCK madde 30/4'te işlenmiş olan eylemin haksız nitelikte olduğu noktasında kaçınılmaz şekilde hataya düşen şahsın ce-

---

<sup>116</sup> Aslanpınar, s. 130.

<sup>117</sup> Özcan, s. 226.

<sup>118</sup> Kızılot / Kızılot, s. 630.

<sup>119</sup> Çavuş, s. 164.

zalandırılmayacağı belirtilmiştir. Bu bahisle TCK madde 30 perspektifinde hatanın niteliğinin esaslı hata olması halinde bir başka deyişle eğer suçu işleyen yanılmasaydı da bu suçu işlemeyecek durumda olması halinde bu hususun hata olarak anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları açısından bahse konu olan TCK madde 30’da belirtilen hata hükümleri uygulanacaktır. Örnekleme gerekirse B cinsinde inşaat ürünü aldığını bilen birine, faturada B cinsinde ürün yazsa da A cinsinde ürün satılması durumunda muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunda alıcı açısından hata oluştuğunun kabulü mümkündür.<sup>120</sup>

### E. Yaş Küçüklüğü

TCK perspektifinde yaş küçüklüğü dikkate alınmakta olup bu durum cezai sorumluluğu kaldıran bir hal ya da azaltan bir hal sonucunu doğurmaktadır. Verginin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirecek olanların 18 yaş altı olma ihtimali bulunmamakla birlikte, nadiren de olsa sahte belge düzenleyen 18 yaşından küçük bir kimse olması halinde TCK madde 31 hükümlerinin uygulanması söz konusu olabilecektir.<sup>121</sup>

### F. Sağır ve Dilsizlik, Akıl Hastalığı, Uyuşturucu ve Alkol Etkisinde Olma

TCK madde 32 ‘de “akıl hastalığı”, TCK madde 33’te “sağır ve dilsizlik” ve TCK madde 34’te “alkol ya da uyuşturucu madde etkisinde olma” hususları cezai sorumluluğu azaltan veya kaldıran nedenlerden biridir. Dolayısıyla yasanın aramış olduğu durumların bulunması halinde vergi kaçakçılığı suçları açısından ilgili hükümlerin uygulanması bakımından bir engel yoktur.<sup>122</sup>

## SONUÇ

Devletin sosyal ihtiyaçları karşılamak için en büyük gelir kaynağı vergilerdir. İnsanlar vergi öderken ceplerinden çıkan bu parayı kayıp olarak görmektedirler. Bu sebeple de bu kaybı en aza indirmek ya da hiç böylesi bir kayıp olmaması için türlü yollar denemektedirler. Söz konusu bu yolların kanuni olanı vergiden kaçınma eylemi olmakla yasal olmayan durumu ise vergi kaçakçılığı suçudur. Zira insanların vergiye vermiş olduğu en büyük tepki de vergi kaçakçılığıdır.

<sup>120</sup> Aslanpınar, s. 132.

<sup>121</sup> Aslanpınar, s. 133.

<sup>122</sup> Aslanpınar, s. 133.

Bu suç önceden vergi ziyaı suçuyla ilişkilendirilerek düzenlenmiş iken 4369 sayılı yasayla VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi yasalarında çok sık değişiklikler yapılmaktadır. Dolayısıyla halihazırda anlaşılması zor olan vergi hususu bu değişikliklerle de daha zor hale gelmektedir. Bu bahisle kanaatimizce vergi yasalarında sıklıkla değişiklik yapılması yoluna gidilmemelidir.

İnsanların vergiye karşı vermiş olduğu vergi kaçakçılığı eylemini bertaraf edebilmek için öncelikli olarak mükelleflere verginin öneminden bahsedilerek halk vergi konusunda bilince erişmelidir.

Kanaatimizce vergi denetimleri daha sık yapılmalı ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmelidir. Daha etkin bir denetim için de inceleme yapan şahıslar iyi eğitim almış olmalıdırlar ki bu hususları açıklayabilsinler.

Bir diğer husus ise halkı vergi kaçırmaya sürükleyen durum da vergi aflarıdır. Zira insanlar çok sık çıkan vergi aflarına güvenerek vergilerini ödemekten imtina etmekte hatta beyanlarını eksik vererek gizlemektedirler. Bu sebeple kanaatimizce yaptırımların gücüne inanılabilmesi için bu yaptırımların çürütecek eylemler devlet tarafından ihtiyaç duyulmadıkça yapılmamalıdır.

VUK madde 359'da vergi kaçakçılığına ilişkin yer alan düzenleme bu suç bakımından yeterli gelmemektedir. İlk olarak düzenlemelerin ekonomik hususların yanı sıra kültürel, sosyal, idari ve siyasi etkenler de nazara alınarak yapılması daha yerinde olacaktır. Zira ülkemizde bu suçun meydana çıkmasındaki temel sebep vergi yükümlüsü olan kişilerde vergi bilincinin olmamasıdır. Bu sebeple vergiyi toplamakla görevli olan idarenin uygulamalarda vergi bilincinin yerleşmesine yönelik tutumlarının olması bu suçun işlenmemesine etki edecektir.

**KAYNAKÇA**

- Akarca, A. / Şafak, M. "İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi", (Çevrimiçi) [https://www.muhasabenet.net/mh\\_0208\\_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html](https://www.muhasabenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html), Erişim Tarihi: 10.07.2024.
- Akdoğan, A. (2006). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (6 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Akman, T. Ş. (2008). Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi. *Ankara Barosu Dergisi*, 66(3), 26-48.
- Alptürk, E. (2005). Vergi Kaçakçılığı ve Karapara Aklama Faaliyetlerine Karşı Mücadele Interpol ve Eurapol. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (22).
- Aslanpınar, Y. (2021). *TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydemir, Ş. (1995, Şubat). Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (II). *Vergi Dünyası*, 35-49.
- Aydın, S. (2004). Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Kaybını Önleme Açısından Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Analizi ve Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları* (185), 29-34.
- Bahşi, S. (2019). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), 89-95.
- Candan, T. (2010). *Vergi Suçları ve Cezaları* (3 b.). Ankara: Maliye Hukuk Yayınları.
- Centel, N. / Zafer, H. / Çakmut, Ö. (2011). *Türk Ceza Hukukuna Giriş* (7 b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Çelikkaya, A. "Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler", *E-Akademi Dergisi*, S. 5, 2002 (Çevrimiçi) <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, Erişim Tarihi: 10.07.2024.
- Çavuş, A. (2016). *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, N. / Taş, M. / Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Ankara: Ekin Yayınevi.
- Ekmekçi Çalıcıoğlu, E. (2010). *Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler*. İstanbul: Kazancı Yayınları.
- Erdem, T. (2011). Maliye Bakanlığı ile Anlaşması Olmadan Belge Basılması ve Bu Belgelerin Bilerek Kullanılması Suçları. *Vergi Sorunları Dergisi* (268).
- Ermann, S. (1988). *Vergi Suçları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi.
- Günay, Ö. (2007). OECD Yaklaşımı Çerçevesinde Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma. *Vergi Dünyası* (312), 86-91.

- Kaneti, S. (1986/1987). *Vergi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Karakoç, Y. (2004). *Türkiye’de vergi Kayıp ve Kaçakları Önleme Yolları 19. Maliye Sempozyumu Kitabı*. Bursa.
- Karakoç, Y. (2016). *Vergi Ceza Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kaşıkcı, M. (2007). *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul: Ethemler Yayıncılık.
- Kıldış, Y. (2000). Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(2).
- Kızılot, Ş. / Kızılot, Z. (2011). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura* (4 b.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Mutluer, M., Öner, E. / Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Oğuzman, K. / Öz, T. (2013). *Borçlar Hukuku: Genel Hükümler* (Cilt I). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Ok, N. / Gündel, A. (2002). *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Oktar, S. (2012). *Vergi Hukuku* (8 b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oktar, S. A. (2009). Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 32(249), 7-14.
- Oslu, G. S. (2013). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öncel, M., Kumrulu, A. / Çağan, N. (2011). *Vergi Hukuku* (20 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, E. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayını.
- Öner, E. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (2 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Örs, T. (2021). Türk Vergi Hukukunda Kanuna Karşı Hilenin Karşılığı Olan Peçeleme ile Muvazaanın Yeri ve Örneklenirilmesi. *Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi*. Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öz, S. (2005). *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Özcan, O. (2015). *Vergi Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özgenç, İ. (2013). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler* (8 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2008, Mayıs). Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar. *Yaklaşım*, 16(185), 24-27.

- Şenyüz, D. (2012). *Vergi Ceza Hukuku* (6 b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D. / Yüce, M. / Gerçek, A. (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (8 b.). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Taştan, M. (2015). *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2 b.). Ankara.
- Tekin, S. (1993). *Vergi Teorisi*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Topçu, H. İ. (2005). *Vergi Denetimi Beyan Dış Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası* (6 b.). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Uğur, H. / Elibol, M. (2015). *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Vural, Y. İ. (2012). *Küreselleşme Sürecinde Türk Vergi Sistemi ve Ulusal Rekabet Gücü, Prof. Dr. Aytaç Eker & Yrd. Doç. Dr. Ayşegül Eker'e Armağan Kitabı*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları.
- Yiğit, U. (2004). *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*. İstanbul: Beta Yayınları.