

**DEFTERLERE KAYDI GEREKEN HESAP VE İŞLEMLERİ BAŞKA DEFTER,
BELGE VEYA DİĞER KAYIT ORTAMLARINA KAYDETME (213 SAYILI
VERGİ USUL KANUNU M. 359/1-a (1))**

*RECORDING ACCOUNTS AND TRANSACTIONS REQUIRED TO BE RECORDED IN STATUTORY
BOOKS INTO OTHER BOOKS, DOCUMENTS, OR RECORDING MEDIA (Article 359/1-a(1) of Tax
Procedure Law No. 213)*

Araştırma Makalesi
Namık Kemal TOPÇU*

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/1-a (1)'de yer alan düzenlemede, vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, suç olarak düzenlenmiştir. Bu suçun tarihsel gelişimi incelendiğinde, sadece unsurları ve yaptırımı bakımından on kez değişikliğe uğradığı görülmektedir. Bu çalışmada söz konusu suç, tarihsel süreç içerisinde yapılan değişiklikler de dikkate alınarak, klasik suç tipi inceleme sistematigi içerisinde incelenmiştir. Yine bu çalışmada, söz konusu suç tipi hem 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na hakim olan "amaçsal suç teorisi" temelinde incelenmek hem de 2025 yılına kadar verilen kararlar UYAP sisteminden temin edilerek incelenmek suretiyle ele alınarak literatüre katkı sunulması amaçlanmıştır; Yargıtay'ın bu suça ilişkin müstakar içtihatlarının 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri ile bağdaşp bağdaşmadığı irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi kaçakçılığı suçu, Vergi Usul Kanunu m. 359, Çift defter tutma, Zincirleme suç, Kabahatler Kanunu m. 3

DOI: 10.32957/hacettepehdf.1793926

Makalenin Geliş Tarihi: 30.09.2025

Makalenin Kabul Tarihi: 04.12.2025

* Doç. Dr., İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı

E-posta: namikkemal.topcu@bakircay.edu.tr

ORCID: 0000-0001-7075-8763

Bu makale Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Araştırma ve Yayın Etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

ABSTRACT

Under Article 359/1-a (1) of the Tax Procedure Law No. 213, it is classified as a criminal offense to record accounts and transactions that are required to be entered into the statutory books, which must be kept, preserved, and presented according to tax laws, wholly or partially in other books, documents, or recording media in a manner that results in a reduction of the tax base. An examination of the historical development of this offense reveals that it has undergone ten amendments solely in terms of its elements and sanctions. In this study, the offense is analyzed within the framework of the classical method of crime analysis, taking into account the changes made throughout its historical evolution. In this study, the crime type in question was examined both on the basis of the “tentative offense theory” prevailing in Turkish Criminal Code No. 5237 and by reviewing decisions rendered up to 2025 obtained from the UYAP system, with the aim of contributing to the literature. The study examines whether the Supreme Court’s established case law on this crime is consistent with the general provisions of Turkish Criminal Code No. 5237.

Keywords: Tax evasion offense, Tax Procedure Law article 359, Double Bookkeeping, Successive offense, Misdemeanor Code Article 3

EXTENDED SUMMARY

The offense of recording accounts and transactions that should be recorded in the books specified as crimes in the regulation contained in Article 359/1-a (1) of the Tax Procedure Law No. 213, by recording them in other books, documents, or other recording media, was first regulated in Article 324 of the Tax Procedure Law No. 5432 dated 15.06.1949, titled “Definition of Smuggling.” and has undergone ten amendments to date, solely in terms of its elements and penalties. Furthermore, the long-standing practice regarding this crime has led to virtually every possible scenario related to this crime being brought before the courts, which in turn has clarified the courts’ case law on these issues.

However, in 2005, Turkish Criminal Code No. 5237 entered into force, and this Code was designed on a different understanding of criminal theory than the repealed Turkish Criminal Code No. 765. The provision stating that the general provisions of this new Code shall apply to all crimes in the legislation, including those in the Tax Procedure Code (TCK Art. 5), necessitated a review of the established case law concerning the crime under examination. This issue is the subject of this study.

To this end, this study obtained decisions rendered on this crime through the UYAP system up to 2025, presented the perspective of the practice regarding issues encountered in relation to this crime, and subsequently evaluated this perspective from a criminal law perspective, particularly based on the new crime theory understanding that governs Turkish Criminal Code No. 5237.

When examining previous studies on this crime, it is observed that these studies were conducted based on the classical crime theory that prevailed during the period when Turkish Criminal Code No. 765 was in

force, and that no comprehensive review of Supreme Court decisions was undertaken. This study, however, aims to contribute to the literature by examining the crime type in question both on the basis of the “tentative crime theory” that prevails in the Turkish Criminal Code No. 5237 and by examining the decisions rendered until 2025 obtained from the UYAP system. It has been examined whether the Supreme Court’s established case law on this crime is consistent with the general provisions of Turkish Criminal Code No. 5237.

The main conclusions reached as a result of this study are as follows:

Throughout history, the fact that the elements and penalties of this crime have been amended ten times has led to the problem of determining which law is favorable in each case. It has been observed that decisions handed down by local courts have been overturned by the Court of Cassation for this reason, leading to the cases becoming time-barred.

Also, the Supreme Court of Appeals has ruled that in cases where a person is an authorized representative of more than one company, has multiple obligations in this context, and commits this act on the books of each company, each company is a separate legal entity. therefore constituting separate acts of perpetration and thus multiple crimes committed by multiple perpetrators. This consistent interpretation was found to be incompatible with the general provisions of Turkish Criminal Code No. 5237.

Also, contrary to the general acceptance in doctrine, the phrase “in a manner that would result in a reduction of the tax base” in the text of the article specifies how the act can be committed; this phrase emphasizes that identical records cannot be evaluated under this article and performs the function of defining the limits of unlawful conduct under this offense. Therefore, it is not possible to argue that the inclusion of this phrase in the text of the article indicates that this crime is a result-oriented crime, a crime of harm, or that the phrase constitutes an objective condition for punishment.

Also, in this type of crime, the expert witness should not examine whether the tax base has been reduced based on the data in the declaration. This is because “causing a reduction in the tax base” is not the same as “acting in a way that will result in a reduction in the tax base.” Even if the act is committed in a manner that would result in a reduction in the tax base, the tax base may not actually decrease. The act defined as a crime in the article is the keeping of two different records in a manner that would reduce the tax base. In this context, the expert will compare the accounts and transactions in the notary-certified or certified ledger with the accounts and transactions in the other records to examine whether there is a difference between the two separate records that would result in a reduction in the tax base. The Court of Cassation, however, requests the expert witness to determine whether there was a reduction in the tax base and whether the tax base was reduced. In this context, the Court of Cassation’s approach is not accurate.

Also, in practice, taking into account the regulation in Article 340 of the Tax Procedure Law No. 213, a person who records accounts and transactions that should be recorded in the books in other books, documents, or other recording media, even if they have not caused tax loss, is punished for the crime organized in Article 359/1-a (1) of the Tax Procedure Law and shall also be subject to administrative

penalties (penalties for irregularities) pursuant to Article 352/2(3) of the same law for the same act. As can be seen, both criminal and administrative penalties are applied for the same act. However, Article 15/3 of the Misdemeanors Law stipulates that if an act is defined as both a crime and a misdemeanor, only the provisions relating to the crime shall apply to the perpetrator. Also, according to the regulation in Article 3 of the Misdemeanors Law, the general provisions of the Misdemeanors Law shall apply to all misdemeanors requiring administrative fines in other laws. In other words, this provision in the Misdemeanors Law also applies to misdemeanors in the Tax Procedure Law. Therefore, the provision in Article 15/3 of the Misdemeanors Law implicitly repeals the regulation in Article 340 of the Tax Procedure Law No. 213. For this reason, imposing a penalty for the offense set forth in VUK Article 359/1-a(1) on a person who records accounts and transactions that should be recorded in the books in other books, documents, or other recording media, based on the regulation in VUK Article 340, as well as imposing a penalty for the offense set forth in VUK Article 352/2 (3) of the Tax Procedure Law is unlawful.

Finally, contrary to the Supreme Court's acceptance, clauses (a), (b), (c), (ç) and (d) in VUK 359/1 comprise different crimes; it should be accepted that each clause is regulated as an alternative crime within itself.

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/1-a (1)'de yer alan düzenlemede, vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, suç olarak düzenlenmiştir.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilinin tarihsel gelişimi incelendiğinde, sadece unsurları ve yaptırım bakımından tam on kez değişikliğe uğradığı görülmektedir. Günümüzde yürürlükte olan düzenlemenin daha iyi anlaşılması ve başta zamanaşımı olmak üzere lehe olan hükümlerin belirlenmesi bakımından bu değişikliklere kısaca yer vermekte fayda bulunmaktadır.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiili, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun¹ "Kaçakçılığın tarifi" başlıklı 324. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede mükellefin veya

¹ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 5432, Kabul Tarihi: 07.06.1949, RG 15.06.1949/7233.

sorumlunun vergiyi kaçırmak kastı ile çift defter kullanmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet vermesi, kaçakçılık olarak sayılan fiiller arasında belirtilmişti. Söz konusu fiilin yaptırımını ise aynı Kanun'un 325. maddesinde düzenlenmiş olup; söz konusu fiili işleyenlere kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesileceği öngörülmüştü. Görüleceği üzere söz konusu fiil suç olarak değil kabahat olarak düzenlenmiştir. Yine sadece belirli kişiler tarafından işlenebilen bir özgü kabahat; vergi kaçırmak kastı ile hareket edilmesi gerektiği için özel kastla işlenebilen bir kabahat niteliğindedir. Nihayet söz konusu kabahatin tamamlanabilmesi için vergi ziyanının gerçekleşmesi arandığından neticeli bir kabahat şeklinde düzenlenmiştir.

5432 sayılı Kanun'da, 18.07.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır.² 5815 sayılı Kanun Ek Madde 2'de, "Hileli vergi suçları" başlıklı bir düzenlemeye yer verilmiştir. Hileli vergi suçu sayılan fiiller arasında "çift defter tutmak" fiili de sayılmış (Ek Madde 2/A-1) ve ilgili düzenlemede bu fiilin ne anlama geldiği "*bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmaktır*" şeklinde tarif edilmiştir. Düzenlemede yer alan "*vergi matrahının azalmasını tevlit edecek şekilde*" ifadesinin, fiilin işleniş şekline ilişkin olduğu görülmektedir. 5815 sayılı Kanun'un "Hileli vergi suçlarında ceza" başlıklı Ek Madde 3'te ise çift defter tutmak fiilini işlemek suretiyle hileli vergi suçunu işleyen kişiler hakkında 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezasıyla birlikte ceza müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten memnuiyete ve masrafi hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile gazete çıkmayan yerlerde ise mutat vasıtalarla ilânına hükmolunacağı öngörülmüştür. Görüleceği üzere söz konusu değişiklikle çift defter tutma fiili artık bir "suç" olarak düzenlenmiştir. Yine bu suçun ne sadece belirli kişiler tarafından işlenebileceğine ilişkin ne de suçun manevi unsuruna ilişkin bir ifadeye yer verildiği görülmektedir. Nihayet suçun tamamlanması için yine vergi ziyanının oluşması aranmakla birlikte, söz konusu düzenlemede "*vergi ziyanına sebebiyet vermesi*" ifadesi yerine "*(beyanname verilmiş olsun olmasın) verginin zamanında tahakkuk*

² Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair Kanun, Kanun Numarası: 5815, Kabul Tarihi: 18.07.1951, RG 24.07.1951/7866.

ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet veren” ifadesi kullanılmıştır.³

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ilgasından sonra yürürlüğe, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁴ girmiştir. İlgili Kanun’un “Hileli vergi suçu” başlıklı 357. maddesinde bu suçu teşkil eden fiiller arasında çift defter kullanmak fiili de sayılmıştır (m. 357/1-1). Bu bağlamda söz konusu düzenlemede, bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususların, vergi matrahının azalmasını tevlid edecek tarzda diğer defter ve evrakta toplanması, çift defter kullanmak olarak tarif edilmiş olup; beyanname verilmiş olsun veya olmasın çift defter kullanmak suretiyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya eksik tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesi hileli vergi suçu kapsamında sayılmıştır. Aynı Kanun’un 359. maddesinde söz konusu fiili işleyenler hakkında üç aydan üç yıla kadar hapis cezası ve bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyete hükmolunacağı; ayrıca masraf hükümlüden sonradan tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete çıkan yerlerde gazete ile çıkmayan yerlerde ise mutata vasıtalarla ilân edilmesine de hükmolunacağı öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun’la değişiklik yapılmıştır⁵. Söz konusu değişiklikle “Hileli vergi suçu” başlıklı 357. madde yürürlükten kaldırılmış ve bu düzenlemede yer alan fiiller, “Kaçakçılık Tarifi” başlıklı 344. maddeye taşınmıştır. 344. maddede, mükellef veya sorumlu tarafından vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek suretiyle vergi zıyaına sebebiyet verilmesi, kaçakçılık olarak tarif edilen fiiller arasında sayılmıştır (m. 344/1-1). Bu fiilin yaptırımının düzenlendiği 359. maddede de değişiklik yapılmış ve fakat bu fiil için öngörülen yaptırım aynen korunmuştur. Görüleceği üzere söz konusu değişikkte mülga düzenlemede olduğu gibi

³ Aynı Kanun’un “Vergi zıyaı” başlıklı 321. maddesi şu şekildedir: “Vergi zıyaı, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder”.

⁴ Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703.

⁵ Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, Kanun Numarası: 2365, Kabul Tarihi: 30.12.1980, RG 31.12.1980/17207 (Mükerrer).

“çift defter tutma” şeklinde bir ifadeye ve parantez içerisinde bu ifadenin açıklamasına yer verilmemiş; doğrudan fiilin açıklanması cihetine gidilmiştir.⁶ Yine bu fiilin sadece mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceği belirtilerek “özgü suç”; suçun tamamlanması için işlenen fiilin vergi ziyana sebebiyet vermesi aranarak “neticeli suç” şeklinde bir düzenleme öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda 03.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanun’la değişiklik yapılmıştır.⁷ Söz konusu değişiklikle bu fiilin yaptırımının düzenlendiği 359. maddede değişikliğe gidilmiş ve hapis cezasının para cezasına çevrilmesine hükmolunması halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektörü için belirlenen, yürürlükteki asgari ücretin bir aylık tutarının yarısının esas alınacağı kabul edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda 24.06.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanun’la değişiklik yapılmıştır.⁸ Söz konusu değişiklikle öncelikle 344. maddenin başlığı “Kaçakçılık Suçunun Tarifi” şeklinde değiştirilmiştir. Yine maddede “*Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir*” şeklinde bir tanımlamaya yer verilmiş ve kastın varlığının ispat külfetinin, iddia edene ait olduğu belirtilmiştir. Maddenin devamında, bu maddede sayılan fiillerinden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığının kabul edileceği belirtilmiş ve bu fiiller arasında vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defterlere kaydı gereken hususları, vergi matrahının azalmasını tevhit edecek tarzda tamamen veya kısmen diğer defter veya kâğıtlara kaydetmek de sayılmıştır (m. 344/2-1). Bu fiilin yaptırımının

⁶ Bununla birlikte bugün hala bu konuda kaleme alınan çalışmalarda, söz konusu fiilin tarifi için “çift defter tutma suçu” ifadesinin kullanıldığı görülmektedir. Ancak artık bu ifade, maddenin güncel metninin muhtevasını tam olarak karşılamamaktadır.

⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 3505, Kabul Tarihi: 03.12.1988, RG 10.12.1988/20015.

⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 4008, Kabul Tarihi: 24.06.1994, RG 06.07.1994/21982.

düzenlendiği 359. maddede de değişiklik yapılmış ve bu fiili işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası verileceği kabul edilmiştir. Söz konusu değişiklikle mülga düzenlemede yer alan ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet yaptırımı aynen korunmuş ve fakat hükmün ilanına ilişkin yaptırıma yer verilmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır.⁹ Söz konusu değişiklikle inceleme konumuz fiil “*Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek*” şeklinde yeniden tarif edilmiştir (m. 344/2-1). Bunun dışında 344. maddede başka bir değişiklik yapılmamıştır. Bu fiilin yaptırımının düzenlendiği 359. maddede de değişiklik yapılmış; bu fiil için öngörülen hapis cezası aynen korunmuş ve fakat hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgarî ücretin bir aylık brüt tutarının yarısının esas alınacağı ve hükmolunan bu para cezasının ertelenemeyeceği kabul edilmiştir. Nihayet bu fiili tekrar işleyenler hakkında verilecek cezaların da bir kat artırılacağı öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır.¹⁰ Söz konusu değişiklikle inceleme konumuz fiil 344. maddeden alınıp, suç teşkil eden diğer fiillerle birlikte “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı 359. maddeye taşınmıştır. Bu yeni düzenleme kapsamında inceleme konumuz fiil, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan

⁹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 4108, Kabul Tarihi: 25.05.1995, RG 02.06.1995/22301.

¹⁰ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanunu, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazlar; Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 4369, Kabul Tarihi: 22.07.1998, RG 29.07.1998/23417 (mükerrer).

defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek şeklinde yeniden tarif edilmiştir (m. 359/1-a (1)). Söz konusu değişiklikle işlenen bu fiil neticesinde vergi ziyanının oluşması, suçun unsuru olmaktan çıkarılmıştır. Nihayet; aynı maddede bu fiil için öngörülen yaptırım aynen korunmuş ve fakat bu fiili tekrar işleyenler hakkında verilecek cezaların da bir kat artırılacağı öngören düzenlemeye yer verilmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır.¹¹ Söz konusu değişiklikle inceleme konumuz fiilin düzenlendiği 359. maddenin başlığı "Suçlar ve Cezaları" şeklinde değiştirilmiştir. İnceleme konumuz fiilin tarifi aynen korunmakla birlikte bu fiil için öngörülen yaptırım ağırlaştırılmış ve bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı öngörülmüştür. Bununla birlikte hapis cezasının para cezasına çevrilmesinde tutarın belirlenmesine ve bu cezanın ertelenemeyeceğine ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 16.06.2009 tarih ve 5904 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır.¹² Söz konusu değişiklikle bu fiil için öngörülen ceza ağırlaştırılmış ve on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı öngörülmüştür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmıştır.¹³ Söz konusu değişiklikle bu fiil için öngörülen ceza ağırlaştırılmış ve on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı öngörülmüştür.

I. KORUNAN HUKUKİ DEĞER

Beyan sisteminin esas olduğu Türk vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın doğru ve eksiksiz bir şekilde tespiti açısından belge ve kayıt düzeni oldukça önemlidir. Zira, belge ve kayıt düzeni, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve

¹¹ Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 5728, Kabul Tarihi: 23.01.2008, RG 08.02.2008/26781.

¹² Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 5904, Kabul Tarihi: 16.06.2009, RG 03.07.2009 /27277.

¹³ Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun Numarası: 7394, Kabul Tarihi: 08.04.2022, RG 15.04.2022/31810.

kanıtlanmasını sağlayan vergi denetiminin en önemli aracıdır. Belge ve kayıt düzeninin vergi hukuku kapsamında taşıdığı bu öneme binaen Vergi Usul Kanunu'nda defter ve belgelere ilişkin usul ve esaslar oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinde, mükelleflerin; vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek maksatlarını sağlayacak şekilde defter tutacakları hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi, en başta mükelleflerin mali bakımdan gerçek durumunu belirlemeye yarayan sağlıklı verilere ulaşılmasını engelleyecektir. Yine söz konusu fiil, beyana dayalı vergi sisteminin işleyişinde önemli rolü ve delil olma gücü bulunan defter, belge ve kayıtlara karşı duyulan kamu güvenini zedeleyecektir. Ayrıca devletin en önemli finansman kaynağının vergi geliri olduğu dikkate alındığında, işlenen bu fiil sonucunda oluşabilecek vergi kaybı, kamu hizmetlerinin gerektiği ölçüde finanse edilmemesine ve bu da kamu düzeninin bozulmasına yol açacaktır. Bu bağlamda bu fiilin suç olarak düzenlenmesiyle korunan hukuki değer, devletin mali düzeni olduğunu söylemek mümkündür.¹⁴

¹⁴ Korunan hukuki yarara ilişkin sair açıklamalar için bkz. Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları* (Beta Yayınevi 2008) 38-39; Mustafa Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri* (Adalet Yayınevi 2014) 4; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (Turhan Kitabevi 2008) 209; Nihat Edizdoğan, Metin Taş ve Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku* (Ekin Basın Yayın 2007) 7; İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi - Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)* (2010) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi 42-43; Hüsamettin Uğur ve Mert Elibol, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları* (Adalet Yayınevi 2015) 98; Onur Özcan, *Vergi Suçları* (Seçkin Yayınevi 2015) 96; Yusuf Burak Aslanpınar, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayınevi 2022) 27; Sahir Erman, *Vergi Suçları* (İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi 1988) 2; Mehmet Taştan, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Adalet Yayınevi 2014) 4.

II. SUÇUN UNSURLARI

Suçun unsurları, tipiklik ve hukuka aykırılık şeklinde ikili bir tasnifle ele alınacaktır.

A. Tipiklik

Tipiklik unsuru, suçun objektif unsuru olan maddi unsur ve suçun subjektif unsuru olan manevi unsurdan oluşmaktadır.

1. Maddi Unsur

a. Fail

Bu suçun faili, vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydeden kişidir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ilk şeklinde “Kaçakçılığın tarifi” başlıklı 324. maddesinde yer alan “bu fiilin ancak mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceğine” ilişkin düzenlemenin aksine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/1-a (1)'de yer alan düzenlemede, bu fiilin sadece belirli bir sığata ya da niteliğe sahip kişiler tarafından işlenebileceğine ilişkin bir ifadeye yer verilmediği görölmektedir. Bu bağlamda söz konusu suç, özgü suç niteliğinde olmayıp;¹⁵ bu suçun failinin vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu¹⁶ olması zorunlu değildir.¹⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 25.05.1995 tarih ve 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle,¹⁸ bu

¹⁵ Aynı yönde bkz. Donay (n 14) 85; Şafak Ertan Çomaklı ve Ahmet Ak, *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler* (Erzurum Barosu Yayınları Yayın No: 5 2013) 133-134; Taştan (n 14) 7; Özcan (n 14) 121; Aslanpınar (n 14) 27. Aksi yönde bkz. Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku* (13. Baskı, Seçkin Yayınevi 2022) 180.

¹⁶ Bir kişinin bir işletmeyi fiilen ya da vekaletname yoluyla idare etmesi, o kişiye “vergi mükellefi” ya da “vergi sorumlusu” sıfatı kazandırmaz. Bkz. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu m. 8.

¹⁷ 7 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği: “...Ve yine yukarda izah edildiği üzere hileli vergi suçları hakkında 5815 sayılı Kanunla tesbit edilmiş olan cezaî mesuliyet, fiili ika edenlere tahmil edilmiş olup bu cezanın münhasıran mükellef veya sorumlulara tevcihini gerektiren bir hüküm de sevkedilmemiş olduğu cihetle ...”, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Erişim Tarihi: 25.02.2025.

¹⁸ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu,

suçun mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceğine ilişkin ifadenin madde metninden çıkarılması da bu suçun, özgü suç niteliğinde olmaktan çıkarıldığını göstermektedir.

Bununla birlikte Yargıtay, bu suçun failinin vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunların kanuni ve iradi temsilcileri olabileceğini, diğer kişilerin ise bu suça genel hükümlere göre iştirak edebileceğini kabul etmektedir. Söz konusu ifadeden Yargıtay'ın burada özgü suçun varlığını kabul ettiği ve anılan kişilerin dışındakilerin bu suça TCK m. 40/2 hükmü gereği sadece azmettiren ya da yardım eden olarak iştirak edebileceğini kabul ettiği anlaşılmaktadır.¹⁹

Bir işletmenin, resmi kayıtlarda yetkili olarak görünen kişi tarafından değil de fiili olarak ya da vekaletname yoluyla bir başka kişi tarafından idare edilmesi durumunda, suçun faili, maddede belirtilen fiili işleyen kimse o kişidir. Salt resmi kayıtlarda işletmenin yetkilisi olarak görünmek, vergi mükellefi ya da sorumlusu olmak, işletmeyi fiilen ya da vekaletle idare eden kişinin fiilinden sorumlu tutulmasını gerektirmeyecektir. Aksi bir yaklaşım, cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Anayasa m. 38; TCK m. 20). Ancak elbette ki resmi kayıtlarda işletmenin yetkilisi olarak görünen kişi ile işletmeyi vekaletle ya da fiilen idare eden kişi arasında iştirak ilişkisi varsa, bu durumda her ikisi de bu suçu iştirak halinde işlemiş sayılacaktır.

Bu tür bir savunmanın varlığında mahkemenin, şirket ana sözleşmesini ve ilgili belgeleri getirterek, bu kişilerin şirketin idare ve temsildeki ağırlık ve sorumlulukları ile şirket adına düzenlenen beyannamelerde imzalarının bulunup bulunmadığını araştırıp;

Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanunu, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazlar; Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun Numarası: 4369, Kabul Tarihi: 22.07.1998, RG 29.07.1998/23417 (mükerrer).

¹⁹ “...suçunun failinin, vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunların kanuni ve iradi temsilcileri olabileceği, diğer kişilerin bu suça genel hükümlere göre iştirak edebileceği göz önünde bulundurularak, sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken,...”, Yargıtay 11. CD., 12266/3133, 26.03.2019, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025. Bu çalışmada yer verilen kararlar, sadece hakim ve savcıların erişimine açık olan UYAP sisteminden temin edilmiştir.

şirketin idaresinin kimin tarafından gerçekleştirildiğine ilişkin gerektiğinde tanık da dinleyerek gerçeği kuşkuya yer vermeyecek şekilde ortaya çıkarması gerekmektedir.²⁰

Aynı şey küçük ya da kısıtlı olup da işletmeleri kanuni temsilcileri tarafından idare edilen kişiler için de geçerlidir. Aralarında iştirak ilişkisi olmadığı sürece küçük ya da kısıtlı, kanuni temsilcisinin fiilinden sorumlu tutulamayacağı gibi kanuni temsilci de küçük ya da kısıtlının fiilinden sorumlu tutulamayacaktır.²¹

Yine kendisine miras kalan kişinin, murisin suç teşkil eden fiilinden sorumlu tutulması söz konusu değildir.²²

Söz konusu fiilin, işletmenin muhasebesini tutan mali müşavir ya da muhasebeci tarafından ya da işyerinin bir çalışanı tarafından işlenmesi de mümkündür. Bu durumda şayet bu fiil işyeri yetkilisinin talimatı doğrultusunda gerçekleştirilmiş ise hem işyeri yetkilisi hem de bu kişiler iştirak halinde bu suçu işlemiş olacaktır. Şayet işyeri temsilcisinin bu fiilin işlenmesinde bir dahili bulunmuyorsa, bu durumda suçun faili bu

²⁰ “... sanıklar S..., E... ve D...’nın ... A.Ş.’nin yönetim kurulu üyesi olmalarına karşın şirketin işleyişine karışmadıklarını 28.06.2000 tarihli yönetim kurulu kararı ile genel müdür olarak atanan M...’ın işleri takip ettiğini, kendilerinin suçsuz olduğunu savunmaları karşısında; gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde ortaya çıkarılması bakımından öncelikle; şirket ana sözleşmesi ve ilgili belgeler getirtilerek sanıkların şirketin idare ve temsildeki ağırlık ve sorumlulukları ile şirket adına düzenlenen beyannamelerde imzalarının bulunup bulunmadığı araştırılıp, gerektiğinde tanık M...’da dinlenerek sonucuna göre sanıkların hukuki durumlarının tayin ve takdiri gerekirken eksik araştırmayla “sanıklar S..., E... ve D...’ın şirkette aktif görev almadıklarından bahisle yazılı şekilde karar verilmesi,...”, Yargıtay 11. CD., 16003/14437, 19.11.2009, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025: “...sanığın suçlamayı kabul etmeyerek, ailesi ve ağabeyi Ö...’ün isteği üzerine bu şirketin kurulduğunu, kendisinin ...da haftanın altı günü çalıştığını, ağabeyi Ö...’e vekaletname verdiğini, şirket işleri ile hiç ilgilenmediğini ifade etmesi, sanığın savunmasının beraat eden sanık F... ve ağabeyi Ö... tarafından doğrulanması, sanık Ö...’in 21.10.2009 tarihli vekaletname ile Ö...’ı vekil tayin ettiğinin anlaşılması ve 22.10.2009 tarihli iş yeri açılış yoklamasını ağabeyi Ö...’ün imzaladığının tespit edilmesi karşısında, tüm dosya kapsamı nazara alınarak sanığın üzerine atılı vergi matrahının azaltılması sonucunu doğuracak şekilde diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunu ne şekilde işlediği karar yerinde tartışılmaksızın eksik inceleme ile yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi...”, Yargıtay 11. CD., 11444/2663, 14.03.2019, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

²¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Kanuni temsilcilerin ödevi” başlıklı 10. maddesinde ve “Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller” başlıklı 332. maddesinde yer alan düzenlemeler, küçük veya kısıtlının hiçbir eyleminden sorumlu tutulamayacağı ve ceza hukuku anlamında tüm sorumluluğun veli, vasi veya kayyımında olduğu şeklinde yorumlanması mümkün değildir (Bkz. Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Nylon Fatura* (Yaklaşım Yayıncılık 2009) 570; Donay (n 14) 97; Özcan (n 14) 123-124).

²² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Mirasçıların sorumluluğu” başlıklı 12. maddesinin, ceza hukuku sorumluluğunu kapsayacak şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir.

kişiler olacak olup; işyeri yetkilisinin sırf bu sığata sahip olması, onun, başkalarının işlediğı fiilden sorumlu tutulmasını sağlamayacaktır.²³

Şayet yargılama konusu bir olayda sanığın, kendisinin dava konusu fiili işlemediğini ve işletme ile bir ilgisinin bulunmadığı yönünde bir savunması varsa, bu savunmasını ispatlamak için sanığın sunduğı ve toplanmasını talep ettiğı deliller toplanarak bir sonuca ulaşılmalıdır.²⁴

Tüzel kişiler, fiil ehliyetine sahip olmadığı için bu suçun faili olamazlar.²⁵ Tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde bu fiili işleyen kişi kim ise, o kişi bu suçun faili olacaktır. Aralarında iştirak ilişkisi olmadığı sürece bir kişinin sırf bir tüzel kişinin yöneticisi veya hissedarı olması, bu kişinin bir başkasının fiilinden sorumlu tutulması tutulmasını sağlamayacaktır. Burada sorumluluk, şeklen sorumlu olarak görünen kişide değil, fiili bizzat işleyen veya işlenişine iştirak eden kişidedir. Aksi bir yaklaşım, cezaların şahsiliğı ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Anayasa m. 38; TCK m. 20). Yine bu suç, bir tüzel kişinin yararına işlense dahi tüzel kişi hakkında güvenlik tedbiri de uygulanamayacaktır. Zira TCK m. 60/4'te yer alan düzenleme dikkate alındığında VUK m. 359'da tüzel kişiler hakkında güvenlik tedbirine hükmolunacağına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediğı görölmektedir.²⁶

²³ Özcan (n 14) 125-126.

²⁴ "...sanığın atılı suçlamayı ve H... ile ortak olduğunu kabul etmemesi, sanık müdafinin sanığın düzenlediğı faturalar ile vergi beyannamelerini delil olarak ibraz etmesi, ...maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından, katılan kurumdan suça konu defterler işyerinde ele geçirilen ve sanığın adi ortaklık kurduğı kabul edilen H... hakkında aynı suçtan kamu davası açılıp açılmadığı sorulup, kamu davası açılmış ise derdest olması halinde bu dosya ile birleştirilmesi, mümkün değil ise duruşmaya getirilip incelenerek ayrıntılı özetinin tutanağı geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı suretinin intikalinin sağlanması, H... 'nin beyanın alınması, sanık müdafinin ibraz ettiğı deliller ile birlikte dosya üzerinde ayrıntılı bilirkişi incelemesi yaptırılıp sanığın eylemlerinin yasada belirtildiğı şekilde vergi matrahında azalmaya neden olup olmadığı hususu araştırılıp sonucuna göre hukuki durumunun değerlendirilmesi gerektiğı gözetilmeden eksik inceleme ve idarece düzenlenen vergi suç raporu ve eklerindeki tespitlerle yetinilerek mahkumiyet kararı verilmesi,...", Yargıtay 11. CD., 629/19293, 17.11.2014, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

²⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tüzel kişilerin sorumluluğı" başlıklı 333. maddesinin 3. fıkrası da şu şekildedir: "Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ncı maddelerde öngörölen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur".

²⁶ Tüzel kişilerin ve temsilcilerinin sorumluluğına ilişkin açıklamalar için bkz. Özcan (n 14) 126-130; Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Beta Yayınevi 2016) 83-84; Uğur ve Elibol (n 14) 193; Donay (n 14) 90; Çomaklı ve Ak (n 15) s. 134-135; Erman (n 14) 27.

Özellikle de tüzel kişi olan mükelleflerin faaliyeti kapsamında inceleme konumuz fiilin işlendiğinin tespit edildiği ve fakat kimin tarafından işlendiğinin belirlenemediği durumlarda suçun failinin tespiti için sanıkların şirketteki görevleri, yetki ve sorumluluklarının tespit edilmesi, yazı ve imzaların aidiyeti yönünden uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması, tanık dinlenmesi gibi yöntemler kullanılmalıdır.²⁷

²⁷ “B) Sanık V... hakkında yapılan değerlendirme de;

05.11.2008 tarihli kaçakçılık suçu raporunda ifadesine başvuru sanık V...’un mükellef şirkette 2006 yılının başından 2008 yılı başına kadar fiili olarak satış müdürlüğünün devam ettiğini, 2008 yılının başından itibaren borç alacak ilişkileri nedeni ile şirket ile ilişkilerinin devam ettiğini, suça konu sipariş bordroları başlıklı belgeler ile ilgili bilgisinin olmadığını, soruşturma evresinde vermiş olduğu ifadesinde ise R... ve S... istediği için şirkete ortak olduğunu daha sonra kandırıldığını düşündüğü için 21 gün sonra şirketten ayrıldığını beyan etmesi ve dosya içerisinde yer alan 09.04.2008 tarihli Ticaret sicili gazetesinden Sanık V...’un 22.04.2008 tarihinde ortaklıktan ayrıldığının anlaşılması karşısında gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirlenmesi bakımından;

a) Resmi defter ve belgeler dışında tutulduğu iddia edilen ve mükellef şirkette 12.06.2008 tarihinde yapılan aramada ele geçen satış bordroları, bayi teslimini gösteren dosyalar ve bilgisayar kayıtlarının kimler tarafından hazırlandığı, sanığın şirketteki görevleri, yetki ve sorumluluklarının şirket yetkilisinden sorulması,

b) Aramada ele geçen ve resmi kayıtlardan farklı olarak düzenlenen belgelerdeki yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sanıktan sorulması, kabul etmediği takdirde yazı ve imza örnekleri temin edilerek, belgelerdeki yazı ve imzaların aidiyeti yönünden uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması

c) Ele geçen belgelerde yazılı firma veya şahıs adlarının hangi mükellef ya da şirketlere ait olduğunun belirlenmeye çalışılması, tespit edilebilmesi halinde, söz konusu mükellef veya şirketler hakkında karşıt inceleme raporları düzenlenip düzenlenmediği ilgili vergi dairelerinden araştırılarak, şirket yetkilileri veya mükellefler hakkında dava açılıp açılmadığı sorulup, açıldığının tespiti halinde dava dosyaları getirtilip incelenerek bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik inceleme ile hüküm kurulması,...”, 11. CD. Esas No: 2019/1568 Karar No: 2020/2356 Tarih: 11.03.2020; “... sanığın, şirketin yalnızca %5 hisse sahibi ortağı olduğunu, firmada tesisin kurulumu, proje ve imalat ile ilgili teknik konularla ilgilendiğini, çalışanların maaşlarının resmi kurumlara bildirimini ile bilgisinin olmadığını savunması; şirketin yetkili temsilcisi olan A...’ın, vergi müfettişine verdiği ifadesinde, işçi alımlarından, sigorta ve ücret ödemelerinden, sanık M...’in sorumlu olduğunu beyan etmesi; davanın dayanağını oluşturan, 17.09.2013 tarih, ... sayılı vergi inceleme raporunda, suç tarihinde şirkette muhasebe müdürü olarak çalışan B...’ın, 27.02.2012 tarihli şikayet dilekçesi ekinde sunduğu, gayri resmi ödemeleri gösteren kasa takip föyü, maaş bordroları ve personel avans takip föylerine göre çalışanların aldıkları net ücretler ile vergi dairesine bildirilen muhtasar beyannameleri ve SGK’ya bildirilen bildirgelerdeki tutarların birbiriyle uyumlu olmadığını, çalışanlara resmi olmayan belgelerle kayıt dışı olarak fazla maaş ödendiği halde resmi kayıtlarda ve maaş bordrolarında düşük ücret gösterilerek mükellef kurumun ödemesi gereken verginin azaltıldığının, fazla çalışma ücretlerinin ise hiç beyan edilmeyerek ödenmesi gereken verginin ödenmediğinin belirtilmesi karşısında, gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenebilmesi bakımından; B... ve A... ile suç tarihinde şirkette çalışıp, resmi olmayan belgelere kayıt dışı olarak fazla maaş ödendiği halde resmi kayıtlarda ve maaş bordrolarında ücretlerinin düşük gösterildiği iddia edilen işçilerin, 5271 sayılı CMK’nin 48. maddesine göre kendileri aleyhine tanıklıktan çekinme hakları hatırlatılmak suretiyle tanık sıfatıyla dinlenerek, resmi defter ve belgeler dışında tutulduğu iddia edilen günlük kasa takip ve avans föyleri ile maaş bordrolarının kimler tarafından hazırlandığı, sanığın şirketteki görevleri, yetki ve sorumlulukları, SGK’ya bildirilen maaş ile fiilen alınan maaş arasında fark bulunup bulunmadığı konusunda

Her ne kadar yerleşik içtihatlar aksi yönde olsa da bir kişinin birden fazla şirketin yetkilisi olduğu, bu bağlamda birden fazla mükellefiyetinin bulunduğu ve her bir şirketinin defterleri üzerinde bu fiili işlediği durumlarda, her bir şirketinin farklı bir tüzel kişilik olduğu, bu nedenle ayrı ayrı faillik durumunun söz konusu olduğu ve dolayısıyla da ortada birden fazla fail tarafından işlenen birden fazla suçun bulunduğu söylenemez. Zira az önce de ifade ettiğimiz üzere tüzel kişilerin fiil ehliyeti bulunmadığı için fail sıfatını haiz olmaları ve bir suç işlemeleri mümkün değildir. Fail, suç tipinde belirtilen fiili işleyen kişidir. Bu bağlamda bir kişi birden fazla şirketin yetkilisi olarak bu fiili işlemiş olsa da ortada tek bir fail bulunmaktadır. Bu nedenle de bu tür bir durumda ortada şirket sayısınca suçun varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte elbette ki bu tür bir durumda koşulları mevcutsa TCK m. 43/1 uyarınca zincirleme suç hükümleri tatbik edilebilecektir.

b. Mağdur

Bu suç, devletin mali düzenine karşı işlenmekte olup; toplumda yaşayan her birey, bu suçun mağduru. TCK m. 43/1 anlamında burada, “mağduru belli bir kişi olmayan suçun” varlığı söz konusudur. Devlet ise burada suçtan zarar gören konumundadır.²⁸ Uygulamada da Defterdarlıkların, “suçtan zarar gören” sıfatıyla davaya katılma hakkının bulunduğu ve tebligat yapılmak suretiyle bu imkânın sağlanması gerektiği kabul edilmektedir.²⁹

beyanlarının alınması; sanığa, şikayet dilekçesi ekindeki, resmi kayıtlardan farklı olarak düzenlenen belgelerdeki yazı ve imzaların kendisine ait olup olmadığının sorulması, kabul etmediği takdirde yazı ve imza örnekleri temin edilerek, belgelerdeki yazı ve imzaların aidiyeti yönünden uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması; sonucuna göre toplanan tüm deliller birlikte değerlendirilip...”, Yargıtay 11. CD., 12266/3133, 26.03.2019, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

²⁸ Farklı yöndeki görüşler için bkz. Yılmaz Hızlı, *Türk Vergi hukukunda Kaçakçılık Suçu* (Kazancı Hukuk Yayınları 1984) 107; Kâmil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku* (2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2008) 252; Taştan (n 14) 6-7; Özen (n 14) 9.

²⁹ Yargıtay 11. CD., 2198/634, 09.02.2010, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025); (Yargıtay 11. CD., 1051/6882, 09.06.2010, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025).

c. Konu

Bu suçun konusunu; vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler ve bu defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin kaydedildikleri diğer defter, belge veya kayıt ortamları teşkil etmektedir.

Maddede yer alan “vergi kanunları” ifadesinden kasıt, hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hem de bu Kanun hükümlerine tabi olan vergi, resim ve harç kanunlarıdır.³⁰ Bir kanunun bu kapsamda “vergi kanunu” kabul edilebilmesi için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun bütününe atıf yapılmış olması gerekir.³¹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gibi... kanunlar, bu kanunlara örnek verilebilir.³² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 2’de yer alan düzenleme çerçevesinde gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu bağlamda 4458 Sayılı Gümrük Kanunu’na göre tutulan defterler, bu suçun konusunu teşkil etmeyecektir.

Bir defterin bu suçun konusu teşkil edebilmesi için az önce ifade edilen kapsamdaki vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlerden olması gerekir. Bu bağlamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 182 vd. düzenlemelerde, mükelleflerce tutulması gereken defterler sayılmış ve bu defterlerin özellikleri açıklanmıştır: yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteri (m. 182); işletme hesabı defteri (m. 193); imalat defteri (m. 197); bitim işleri defteri (m. 200); yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri (m. 207); ambar defteri (m. 209); serbest meslek kazanç defteri (m. 210); özel defterler (m. 212); çiftçi işletme defteri (m. 213). Söz konusu defterler, bu suçun konusunu teşkil edebilecek defterlere örnek olarak gösterilebilir.

³⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 3.

³¹ Turgut Candan, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (Yetkin Yayınları 2022) 111.

³² Hangi kanunların bu kapsamda olacağına ilişkin açıklama ve tartışmalar için bkz. Candan (n 31) 111 vd.; Özcan (n 14) 102 vd.; Gürol Ürel, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (3. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2012) 43 vd.

213 sayılı VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin, aynı Kanun'un 254 vd. maddeleri uyarınca muhafaza ve ibraz mecburiyeti de bulunmaktadır. Bununla birlikte diğer vergi kanunlarında tutulması zorunlu olan defterlerin bu suç kapsamında kabul edilebilmesi için, söz konusu defterler bakımından muhafaza ve ibraz mükellefiyetinin de öngörülmüş olması gerekir.³³

213 sayılı Vergi Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte tutulması mükellefin ihtiyarına bırakılan defterler de bu suçun konusunu oluşturacaktır³⁴ (örn. bkz. VUK m. 195). Zira burada önemli olan söz konusu defterin vergi kanunlarına dayalı olarak tutulması ve bunun yanında saklanma ve ibraz mecburiyetinin bulunmasıdır. Söz konusu defterin tutulmasının vergi kanunlarına göre zorunlu olması, VUK m. 359/1-a (1)'de aranan bir unsur değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme" başlıklı mükerrer 242. maddesinde elektronik defter; şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü olarak tanımlamış ve bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defterlere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter için de geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda bu kapsamdaki elektronik defterler de bu suçun konusunu teşkil edecektir.

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik³⁵ m. 16 hükmü gereği noter tarafından tasdik edilmemiş defter hiç düzenlenmemiş sayılacağından, tasdik edilmemiş bir defter bu suçun konusunu oluşturmayacaktır.³⁶ Bu nedenle bu suç bakımından öncelikle söz konusu defterlerin varlığının fiziki defterlerde noter tasdik kayıtlarıyla ortaya konulmuş olması gerekmektedir. Aynı husus elektronik defterler için de geçerli olup;³⁷ Gelir İdaresi

³³ Özcan (n 14) 105-106.

³⁴ Aksi yönde bkz. Uğur ve Elibol (n 14) 294.

³⁵ Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik, RG 02.02.1985/18654.

³⁶ Ali Parlar ve Güleç Demirel, *Vergi Suçları* (Adil Basım Yayın 2002) 217.

³⁷ Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1), RG. 13.12.2011/28141.

Başkanlığı tarafından onaylanmamış (berat verilmemiş)³⁸ bir elektronik defter de bu suçun konusunu oluşturmayacaktır.³⁹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Yetki" başlıklı mükerrer 257. maddesine göre Maliye Bakanlığı, bu Kanuna göre tutulmakta olan defterlere ilaveten tutulmasını uygun gördüğü defterleri tutma yükümlülüğü getirebilmektedir. Bununla birlikte söz konusu defterler, vergi kanunlarında açıkça zikredilen ve bu bağlamda "vergi kanunlarına göre tutulan defter" mahiyetinde değil; vergi kanunlarının belirli bir kuruma tanıdığı yetki çerçevesinde ve yine söz konusu kurum tarafından nitelikleri belirlenen defter mahiyetindedir. Suçun konusu, suçun maddi unsurları arasındadır ve suçların ve cezaların kanuniliğine ilişkin 1982 Anayasası'nın 38. maddesi ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi dikkate alındığında, idarenin bir suçun konusunu belirlemesi mümkün olmayıp; bu husus sadece kanunla belirlenebilir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığının, ilaveten tutulmasını uygun gördüğü bir deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, bu suç kapsamında değerlendirilmeyecektir.⁴⁰

Bu suçun konusu kapsamında ele alınması gereken diğer bir husus, hesap ve işlemlerdir. Burada hesap ve işlemlerden kasıt; mükellefin vergiye ilişkin servet, sermaye ve hesap durumu ile faaliyet ve hesap neticelerinin tespitini, gerçekleştirdiği vergisel

"4.3.3. e-Defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınması açılış onayı, son ayına ait beratın alınması kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınması ise ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçer".

³⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 242. madde:

...

"(Ek paragraf:14/10/2021-7338/24 md.) Elektronik defter beratı, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanmış elektronik dosyayı ifade eder."

³⁹ "Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kayıt etmek suçunun oluşmasında ilk koşulun o yıla ait defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine, sanığın 1998 yılı için noterden tasdik ettirilmiş defterleri bulunmamasına göre münnet suçun yasal unsurları itibarıyla oluşmadığını kabul eden mahkemenin takdirinde bir isabetsizlik görülmediğinden...", Yargıtay 11. CD., 6284/7059, 20.6.2001 (Nakleden: Muzaffer Hatipoğlu ve Ali Parlar, *Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar* (Turhan Kitabevi 2005) 191). Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD., 4454/4380, 11.05.2016.

⁴⁰ Aksi yönde bkz. Candan (n 31) 480; Nuri Ok ve Ahmet Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Seçkin Yayınevi 2002) 158.

işlemlerin belirlenebilmesini, mükellefin vergisel konumunun hesapları üzerinden kontrolü sağlanarak incelenmesini ve kayıt altında bulunan hesap ve kayıtları aracılığıyla üçüncü şahısların vergisel durumlarının incelenmesini sağlayan verilerdir.

Nihayet bu suçun konusu kapsamında ele alınması gereken son husus, bu hesap ve işlemlerin kaydedildikleri diğer defter, belge veya kayıt ortamlarıdır. Buradaki “diğer defter, belge ve kayıt ortamlarından” kasıt, söz konusu hesap ve işlemlerin, fiziksel ya da elektronik olarak başka herhangi bir yere işlenmesidir. İşlenen bu yerin mutlaka vergi kanunlarında belirtilmiş olan defter, belge ve kayıt ortamlarından olması şart değildir. Hesap ve işlemlerin; bir not defterine, herhangi bir şekli özellik içermeyen düz bir beyaz kâğıda veya bilgisayarda oluşturulmuş bir metin belgesine işlenmesi de bu kapsamdadır.⁴¹

d. Fiil

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/1-a (1)'de yer alan düzenlemede; vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, suç olarak düzenlenmiştir.

Türk vergi sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Bu esasta ödenecek verginin tarh ve tahakkukunda, mükellef tarafından bildirilen matrah esas alınmaktadır. Burada mükellef, tarh ve tahakkuka esas teşkil edecek bilgilerin yer aldığı beyannameyi vergi dairesine vermekte ve vergi dairesi de bu bilgilere dayanarak, vergi borcunu miktar olarak tespit etmektedir.⁴² Söz konusu beyannameler de işletmenin faaliyeti kapsamında tutulan defterlere kaydedilen hesap ve işlemler esas alınarak hazırlanmaktadır.⁴³ Yasa

⁴¹ Donay (n 14) 130; Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları* (Beta Yayınevi 2004) 125; Taştan (n 14) 34; Çavuş (n 26) 101-105.

⁴² Kamil Mutluer, Aykut Herekman, Fethi Heper ve Recai Dönmez, *Türk Vergi Sistemi* (Anadolu Üniversitesi Yayınları 2004) 119.

⁴³ Abdulkadir Kuşin, “Vergi İdaresi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı” (2001) 9(99) Yaklaşım Dergisi 210. Mükelleflerin defter tutmasındaki maksat; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir (VUK m. 171).

koyucu, inceleme konumuz fiili suç olarak düzenlenmek suretiyle, vergi miktarını belirlemeye esas teşkil eden defterlerin gerçeğe uygun tutulmasının sağlanmasını amaçlamaktadır.

Bu suçun fiil unsuru, kaydetmektir. Kaydetmek, sözlük anlamı itibariyle, “*bazı önemli noktaları belirleyip yazmak*”, “*herhangi bir şeyi bir yere mal etmek, bir şeyin tarih, numara veya adını bir deftere geçirmek; yazmak*” anlamına gelmektedir.⁴⁴ VUK m. 359/1-a (1)’de yer alan düzenlemede kullanıldığı anlamıyla; bir verinin, fiziksel ya da elektronik olarak başka bir yere işlenmesidir.

Maddede açıkça “başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler” ifadesi dikkate alındığında, bu suçun, ancak icrai bir davranışla işlenebileceği görülmektedir.⁴⁵

Bu suç kapsamında iki farklı kaydın varlığı söz konusudur. Bunlardan ilki, vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan fiziki ya da elektronik defterdeki hesap ve işlemlere ilişkin kayıttır. Diğeri ise bu hesap ve işlemlerin kısmen ya da tamamen işlendiği başka fiziki ya da elektronik kayıttır. Burada fail, söz konusu hesap ve işlemlerin gerçeği yansıtan şeklini, kendi için tuttuğu fiziki ya da elektronik bir ortama kaydetmekte; noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere ise vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde hiç kaydetmemekte ya da gerçeğe aykırı olarak kaydetmektedir.

Burada bu ikinci kaydın başka bir dilde ya da sadece tutanın anlayacağı şekilde kaydedilmesi suçun varlığı bakımından önem arz etmemektedir.⁴⁶

Suçun oluşabilmesi için defterlere kaydı gerekirken başka bir defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydedilen hesap ve işlemlerin, aynı döneme ait olması gerekir.⁴⁷

⁴⁴ <<https://sozluk.gov.tr/>> Erişim Tarihi 03.03.2025.

⁴⁵ Aksi yönde: Özcan (n 14) 154.

⁴⁶ Özcan (n 14) 153.

⁴⁷ “...saniğin mükellefiyet kaydının 01.03.2009 tarihinde başlaması karşısında; evinde yapılan aramada elde edilen, 2006, 2008 yıllarına ait hammallık yaptığı sırada aldığı mal ve miktarları ile ödenen nakit tutarların yazılı olduğu defterler açısından, yüklenen suçun unsurları itibariyle oluşmadığının gözetilmemesi,...”, Yargıtay 11. CD., 4454/4380, 11.05.2016, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

Yine bu suçun oluşabilmesi için failin mükellef olması şart değilse de mükellefin defter tutmakla yükümlü olması ve fiilin de tutulmak zorunda olunan bu defter bakımından işlenmesi gerekir.^{48 49}

Yine burada suçun oluşabilmesi için diğer kayıt ortamına kaydedilen verinin, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere kaydedilmesi gereken bir hesap ve işlem olması gerekir.⁵⁰ Bu deftere kaydı zorunlu olmayan bir verinin vergi matrahını azaltacak bir etkisi bulunmayacağından başka bir kayıt ortamına kaydedilmesi de önem arz etmeyecektir.

Bu fiilin uygulamadaki en sık işleniş şekli, işletmecinin kendi için tuttuğu kayıta işletmenin gerçek gelir gider durumunu tutması, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere ise gelirlerini daha az, giderlerini ise daha fazla göstermesidir.^{51 52}

⁴⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku* (Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları 2006) 244.

⁴⁹ Erman (n 14) 52.

⁵⁰ Kızılot ve Kızılot (n 21) 495; Kısmet H. Erkiner, 'Hileli Vergi Suçu' (1969) (18) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi 221, 237.

⁵¹ Bayraklı (n 48) 245; Erkiner (n 50) 237.

⁵² "... anılan yıllarda yasal defterlerini tutmayan, beyannamelerini vermeyen, yasal defterlere kaydı gereken hususları veresiye defteri ve ajandalara kaydeden mükellefin,...eyleminin...", Yargıtay 11. CD., 4728/5196, 18.07.2007, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; "...yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyaına neden olunduğu...", Yargıtay 11. CD, 8318/6859, 13.09.2018, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; "...Sanık tarafından düzenlenen suça konu belgelerde satılan malın cinsi, miktarı ve fiyatının ayrıntılarıyla belirtilmiş olması karşısında fatura düzenlemeyip gerçek satışlarını gizleyerek deftere kaydetmeyip gelirlerini başka kayıt ortamlarından takip etmek suretiyle vergi ziyaına neden olduğu, usulüne uygun olarak düzenlenmeyen ve onaylanmayan belgelerin sipariş fişi olarak kabul edilemeyeceği ve yüklenen suçun tüm unsurlarıyla olduğu gözetilmeden...", Yargıtay 11. CD., 30337/16656, 16.10.2014, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; "...Sanığın 2008 yılına ait yasal defterlere kaydı gereken satış ve hasılat tutarlarının ajandaya kaydını yapmak şeklinde gerçekleşen eyleminin...", Yargıtay 11. CD., 30337/16656, 16.10.2014, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; "...yapılan aramada ele geçirilen ayrıntılı bilgisayar kayıtlarının incelenmesi neticesinde; mükellef kurumun çalışanlarına Ocak-Aralık/2010 ve 2011 dönemlerinde yaptığı ücret ödemelerine ilişkin gerçek bilgileri vergi matrahını azaltacak şekilde başka belge ve bilgisayar ortamlarına kaydettiği, yine 2010 ve 2011 yıllarında ortaklarına yaptığı kar payı ödemelerini vergi matrahını azaltacak şekilde başka belge ve bilgisayar ortamlarına kaydettiği, şirketin yevmiye defterinin normal bir yevmiye defterindeki gibi açılış kayıtlarının bulunduğu, her bir muhasebe kaydının günü gününe tutulduğu, muhasebe hesaplarının muavin hesaplarla birlikte izlendiği, muhasebe kayıtlarının açık ve anlaşılır olduğu, normal bir yevmiye defterinden tek farkının yevmiye madde numarası içermemesi olduğu, bu defterin mükellef kurumun gayri resmi işlemlerine ilişkin çift defter kayıtlarını içerdiği, bu kayıtların mükellef kurumun resmi yevmiye defteri kayıtlarında bulunmadığı, sahte faturaların ters kayıtlarının ortaklara gayri resmi olarak yapılan kar payı ve ücret ödemelerini ve sahte fatura karşılığında faturayı düzenleyenlere yapılan komisyon ödeme kayıtlarını içerdiği, bu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/1-a (1)'de yer alan düzenlemede, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmekten bahsedilmektedir. Bu bağlamda söz konusu hesap ve işlem, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere hiç kaydedilmemiş ya da gerçeğe aykırı kaydedilmiş olmakla birlikte başka fiziki ya da elektronik bir ortama kaydedilmemişse, bu suçun oluştuğundan söz edilemez.⁵³

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/1-a(1)'deki düzenlemede yer alan “tamamen veya kısmen” ifadesinden, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere kaydedilen hesap ve işlemin tamamının değil de sadece bir kısmının diğer kayıt ortamına kaydedilmesi halinde de bu suçun oluşacağı anlaşılmaktadır. Bu bağlamda vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tek bir kaydın bile bulunması, bu suçun oluşması için yeterlidir.⁵⁴

Madde metninde yer alan “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesinden, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterdeki kayıt ile işletmecinin kendisi için tuttuğu kaydın birbirinden farklı olması gerektiği anlaşılmaktadır. İşletmecinin, hesap ve işlemlere ilişkin noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere yaptığı kaydın aynısını çeşitli sebeplerle kendisi için başka bir yere de kaydetmesi, bu suç kapsamında değerlendirilemez.⁵⁵ Bu bağlamda madde metninde yer alan “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesi, fiilin ne şekilde işlenebileceğini belirtmekte olup; bu ifade, birebir aynı olan kayıtların bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceğini vurgulamakta ve bu suç kapsamındaki haksız davranışın sınırı çizmek fonksiyonunu icra etmektedir. Dolayısıyla söz konusu ifadenin

durumun birebir yevmiye defteri üzerinden tespit edildiği,...”, Yargıtay 11. CD., 6559/7447, 27.04.2022, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁵³ Yiğit (n 41) 126; Erman (n 14) 52.

⁵⁴ Hızlı (n 28) 120; Akman Yargıcı, ‘Türk Vergi Sisteminde Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar’ Vergi Sorunları Dergisi (1982) (4) 67, 68.

⁵⁵ Yiğit (n 41) 127; Erman (n 14) 52; Ok ve Gündel (n 40) 342; S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku* (3. Baskı, Türkmen Kitabevi 2008) 397. “Bir müessesenin aynı bir bilgiyi çeşitli bakımlardan toplamak veya kontrol sağlamak gayesiyle birkaç defter tutması, çift defter kullanmağı ifade etmez”, Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınlar No: 4, İstanbul, 1950, s. 406.

madde metninde yer almasının bu suçun neticeli bir suç olduğunu⁵⁶, bir zarar suçu olduğunu gösterdiğini⁵⁷ veya söz konusu ifadenin bir objektif cezalandırma şartı mahiyetinde olduğunu⁵⁸ ileri sürmek mümkün değildir. Söz konusu suça ilişkin 5815 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik de “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesinin, fiilin işleniş şeklinde ilişkin olduğunu göstermektedir.⁵⁹

Zira bir hesap ve işlem deftere matrahı azaltacak şekilde kaydedildikten sonra beyannamede gerçek hesap ve işlemin bildirilmesi mümkündür. Suçun oluşması bakımından burada önemli olan şey, beyannamenin verildiği an değil ikinci bir kaydın tutulduğu andır. Diğer bir anlatımla bir hesap ve işleme ilişkin olarak noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterdeki kayıt ile diğer bir kayıt ortamındaki kayıt arasında matrahı azaltacak şekilde bir farklılığın oluştuğu anda, bu suç oluşacaktır.⁶⁰ Daha sonradan beyannamenin ne şekilde verildiği ya da vergi zıyayının oluşup oluşmadığı suçun varlığı bakımından önem arz etmemektedir.⁶¹ Bu bağlamda bu suç bir zarar suçu, bir neticeli suç niteliğinde değildir. Sırf hareket suçudur; soyut tehlike suçu niteliğindedir. Yasa koyucu, matrah azalmasına yol açabilecek şekilde bir fiilin işlenmesini, diğer bir ifadeyle vergi kaybı tehlikesinin yaratılmasını,⁶² suçun oluşması için yeterli görmüştür.

Yine söz konusu ifadenin objektif cezalandırma şartı olarak kabul edilmesi halinde bu yaklaşım, tutulan ikinci kaydın, defterdeki kayıtla aynı olması durumunda da maddede belirtilen suçun oluşacağı ve fakat objektif cezalandırma şartı

⁵⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku* (Yetkin Yayınevi 2016) 298; Nihal Saban, *Vergi Hukuku* (5. Baskı, Beta Yayınevi 2009) 246; Cengiz A, *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu* (2014) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi 67.

⁵⁷ Mehmet Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü* (2. Baskı, Adalet Yayınevi 2021) 55; Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku* (12. Baskı, Ekin Yayınevi 2022) 462; Bayar (n 14) 164-165

⁵⁸ Bekir Baykara, ‘Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?’ (2001) (106) *Yaklaşım Dergisi* 167, 168. Aynı yönde Bkz. Taştan (n 14) 34; Uğur ve Elibol (n 14) 310.

⁵⁹ Bu değişikliğe ilişkin açıklamalar için bkz. yukarıda I- GİRİŞ” başlığı.

⁶⁰ Özcan (n 14) 150.

⁶¹ Öztekin Tosun, *Hileli Vergi Suçları* (İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları 1962) 89; Murat Batı, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (1. Baskı, Seçkin Yayınevi 2021) 319-320.

⁶² Billur Yaltı, ‘İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması’ (2008) (233) *Vergi Sorunları Dergisi* 105, 106.

gerçekleşmeyeceği için faile ceza verilemeyeceği anlamına gelecektir ki bu yöndeki bir kabulün makul olmadığı izahtan varestedir.

Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde çift kaydın olduğuna yönelik iddianın ispatı için, öncelikle hem yasal defterlerin hem de fail tarafından bizzat tutulan kayıtların temin edilmesi gerekmektedir.⁶³

Hem yasal defterlerin hem de fail tarafından bizzat tutulan kayıtların temin edilmesi, uygulamada genellikle arama işlemi ile sağlanmaktadır. Burada söz konusu arama işlemi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 142 vd. düzenlenen aramaya ilişkin hükümler çerçevesinde yapılmalıdır. Söz konusu hükümlere aykırı yapılmış bir arama işlemi neticesinde elde edilen delillere dayalı olarak hüküm kurulması, hukuka aykırıdır.⁶⁴

⁶³ "... tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların temini sonrası, konusunda uzman bilirkişi heyetine inceletirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra, sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken...", Yargıtay 11. CD., 10500/4756, 21.05.2018, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; "...sayılı vergi tekniği raporunda, sanığın 2006, 2007 ve 2008 yıllarında tefecilik yaptığı, bununla ilgili olarak hakkında tefecilik suçundan dolayı Tokat 1. Asliye Ceza Mahkemesi'nde kamu davası açıldığı, ... 2006 takvim yılında yasal defterlerine 36 adet fatura kaydettiği, senet defterlerinde 153 adet senet bulunduğu, 2007 takvim yılında yasal defterlerine 34 adet fatura kaydettiği, senet defterlerinde 222 adet senet bulunduğu, 2008 takvim yılında ise, 61.125,00 TL tutarındaki geliri yasal defter ve kayıtlarına intikal ettirmediği belirtilerek vergi suçu raporlarının düzenlendiği; dosya içerisinde sanığın düzenlemiş olduğu faturaların ve suça konu el defterinin bulunmadığının, ..., gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından;...İdarece yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen 23.11.2011 tarihli vergi suçu raporu ile ekli raporlarda, yasal defterlere kaydı gereken bazı hasılatların vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka ortamlarda tutulduğu, yasal defterlere kayıtlarının yapılmadığı, bu şekilde beyan dışı bırakılarak vergi ziyaına neden olduğu belirtilmiş ise de, yalnızca idarenin tespitleri ve bu tespitlere dayanan bilirkişi raporu ile mahkumiyet kararı verilemeyeceği cihetle; sanığın defter ve belgeleri ile düzenlemiş olduğu faturaların ve el defterinin dosya arasına alınması, ... sayılı dosyasının getirtilerek incelenmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dosyaya eklenmesi, tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtlar, konusunda uzman bilirkişi heyetine yeniden inceletirilerek her takvim yılı için ayrı ayrı olmak üzere "vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin" tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun tayin ve takdiri gerekirken, yetersiz bilirkişi raporuna dayanılarak yazılı şekilde mahkumiyet hükümleri kurulması,..." Yargıtay 11. CD., 8716/5002, 28.05.2018, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; "...sanıkların elektronik veya fiziki ortamda matrah azaltıcı nitelikte başka bir kayıt tutmadıklarını savunmaları karşısında; maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde tespiti bakımından; şirket bilgisayarları incelenerek sanıklara ait olduğu iddia olunan CD'lerdeki bu kayıtların bilgisayarda tutulup tutulmadığı, hard disklerde sanıkların çifte kayıt yaptıklarına dair bir delil bulunup bulunmadığı, bulunursa bu işlemlerin yapılış tarihi tespit edilip, bu işlemlerle vergi matrahının düşürülüp düşürülmediği hususlarında bilirkişi incelemeleri yaptırılması ile sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayin ve takdiri gerektiği gözetilmeden...", Yargıtay 11. CD., 5052/4020, 03.05.2016, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁶⁴ "...Sanıklara ait kasa hareketlerini gösteren 5 klasör dosyaya, bir başka soruşturma kapsamında yapılan arama neticesi el konulduğunun dosya içeriğinden anlaşılması karşısında, genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nın 147. maddesi hükmü karşısında,

Yine bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma işlemi yapılacaksa CMK m. 134'teki koşulların sağlanması gerekmektedir.

Tutulan çifte kaydın matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde olup olmadığının tespiti, Ceza Muhakemesi Kanunu m. 63/1 anlamında çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir nitelik arz ettiği için, bu konuda bilirkişi raporunun alınması gerekmektedir. Bu bağlamda söz konusu kayıtlar temin edildikten sonra davaya bakan mahkemenin, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin bir ajanı tarafından hazırlanan vergi inceleme raporundaki tespitlere dayalı olarak mahkûmiyet kararı vermesi mümkün değildir. Yargıtay, sanığın ikrarının bulunduğu hallerde bile bilirkişi incelemesinin yapılması gerektiğini kabul etmektedir.⁶⁵

Yine yüzeysel hazırlanmış bir bilirkişi raporuna dayalı olarak ya da bilirkişinin, defter ve kayıtlar üzerinde herhangi bir inceleme yapmaksızın salt daha önce hazırlanan vergi inceleme raporunu esas alarak hazırladığı bilirkişi raporuna dayalı olarak mahkûmiyet kararı verilmesi de mümkün değildir.⁶⁶

vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabileceği ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen delillerin hukuka uygun kabul edilebileceği, ancak vergi suçu işlediği en başından tespit edilerek, bu suçun delillerinin elde edilmesi amacıyla arama kararı talep edilmişse, bu durumda aramanın VUK'nın 142. maddesindeki özel hükümlere uygun gerçekleştirilmesi gerekeceğinden, arama, el koyma, şayet varsa ihbar tutanaklarının getirtilip incelenmek suretiyle delillerin tartışılması ve değerlendirilmesi, hükme esas alınan ve reddedilen delillerin belirtilmesi gerektiğinin gözetilmemesi,...", Yargıtay 11. CD., 13346/5049, 03.07.2017, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; Yargıtay 11. CD., 3963/8614, 06.12.2017, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; Yargıtay 11. CD., 4454/4380, 11.05.201, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁶⁵ "...başkaca somut delillerle desteklenmeyen, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya sanığın soyut ikrarı ile mahkûmiyet kararı verilemeyeceği cihetle; ...yasal defter ve kayıtlar ile adli emanete alınan suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettilerik her yıla ilişkin olarak vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken...", Yargıtay 11. CD., 22736/18905, 11.11.2014, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; "...sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri veya yalnızca bu tespiti dayanan bilirkişi raporu ile mahkûmiyet kararı verilemeyeceğinden tutulan yasal defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettilerik vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik soruşturma sonucu yazılı şekilde mahkûmiyet kararı verilmesi...", Yargıtay 11. CD., 7967/6733, 17.10.2017, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁶⁶ "... sanıkların atılı suçu işlediklerine dair vergi suçlarına müdahil olan idarenin tespitleri karşısında bu tespitlerin sadece bir kısmını yüzeysel olarak inceleyen yetersiz bilirkişi raporunun bulunduğu anlaşılmakla; maddi gerçeğin kuşkuya yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından; tutulması zorunlu olan yasal defter ve kayıtların varlığının tespit edilmesi, akabinde bu defter ve kayıtlar ile suça

Burada bilirkişinin incelemesi gereken şey, beyannamedeki verileri esas alarak vergi matrahının azalmasına sebebiyet verilip verilmediğini tespit etmek değildir. Zira işlenen fiilin “matrah azaltılmasına sebep olması” ile “matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde” işlenmesi aynı şey değildir. Matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde işlenmesine rağmen neticede matrahın azalmaması söz konusu olabilir. Örneğin hesap ve işlemler, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere matrahı azaltacak şekilde kaydedilmiş olsa da beyannamede gerçek durumun yansıtılabilmesi mümkündür. Maddenin suç olarak belirlediği fiil ise matrahı azaltacak şekilde iki farklı kayıt tutulmasıdır. Bu bağlamda bilirkişi, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterdeki hesap ve işlemler ile diğer kayıt ortamındaki hesap ve işlemleri mukayese ederek; iki ayrı kayıt arasında matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde bir farklılığın bulunup bulunmadığını inceleyecektir. Yargıtay ise bilirkişiden “vergi matrahında azalmaya neden olup olmadığının”, “vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin” tespitini istemektedir. Arz ettiğimiz gerekçelerle Yargıtay’ın bu yaklaşımında isabet bulunmamaktadır.⁶⁷

Bu suç, ani bir suçtur.⁶⁸ Suçun tamamlandığı an, ilgili hesap ve işlemin, diğer kayıt ortamına kaydedildiği andır. Bu bağlamda suçun işlendiği an da yine ilgili hesap ve

konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanıkların hukuki durumlarının takdiri gerekirken,...”, Yargıtay 11. CD., 1165/3282, 18/06/2020; Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. CD., 1547/7947, 26.12.2016, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁶⁷ “...213 sayılı Kanun’da 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle 359. maddedeki suçlar yönünden genel olarak vergi ziyayı (kayıbı) suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, ancak anılan Kanun maddesinde (359/a-1) düzenlenen “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” suçu yönünden eylemin “vergi matrahının azalması sonucunu doğurması” şartı muhafaza edilmiştir. Suçun oluşması için, tutulması gereken yasal defter ve belgelerin varlığının, noter tasdik kayıtları veya başka şekilde sabit olması ile birlikte, hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka ortamlarda da tutulmasının gerektiği, bu kapsamda maddi gerçeğin kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde belirlenmesi bakımından; tutulması zorunlu olan yasal defter ve kayıtların varlığının tespit edilmesi, akabinde bu defter ve kayıtlar ile suça konu defter ve kayıtların, konusunda uzman bilirkişi heyetine incelettirilerek vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin tespitinden sonra sanığın hukuki durumunun takdiri gerekirken, eksik araştırma ve inceleme ile mahkumiyet kararı verilmesi,...”, Yargıtay 11. CD., 10772/10109, 10.11.2021, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; Benzer yönde bkz. Yargıtay 11. CD., 30337/16656, 16.10.2014, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁶⁸ Aksi yönde bkz. Mahmut Kaşıkçı ve Altan Rençber, *Vergi Ceza Hukuku* (Onikilevha Yayınları 2023) 423.

işlemin, diğer kayıt ortamına kaydedildiği andır. Zamanaşımı süresi, bu tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır.^{69 70}

2. Manevi Unsur

Bu suç, kasten işlenebilecek bir suçtur. VUK m. 359/1-a (1)'de yer alan düzenlemede, suçun oluşması için failin belirli bir amaç ya da saikle hareket etmesi gerektiğine ilişkin bir ifadeye yer verilmediği görülmektedir. Bu bakımdan bu suç, sadece özel kastla işlenebilen bir suç niteliğinde değildir.⁷¹

Bu suçun manevi unsurunun oluşabilmesi için; fail, vergi kanunlarına göre tutulan, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan bir yasal deftere kaydı gereken hesap ve işlemi başka bir ortama kaydettiğini, yasal deftere yaptığı kaydın ise vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde gerçeğe aykırı olduğunu bilmeli ve bunu isteyerek bu fiilini işlemelidir. Nihayet teorik olarak mümkün görünse de pratikte, bu suçun olası kastla işlenebilmesi pek mümkün görünmemektedir.⁷²

Maddede açıkça belirtilmediği için bu suçun taksirle işlenebilmesi mümkün değildir. Bu bağlamda örneğin gün içinde yapmış olduğu işlemleri ilk olarak kendisi için tuttuğu deftere geçiren daha sonra günün sonunda ise yasal deftere kaydeden fail, yasal deftere kaydederken bir hesap ve işlemi kaydetmeyi unuttuğunda ya da hatalı olarak kaydettiğinde bu suçun manevi unsurunun oluştuğundan söz edilemeyecektir.

⁶⁹ Krşl. Bayar (n 14) 211.

⁷⁰ “Suça konu en son kaydın 18.07.2008 tarihinde deftere işlendiği anlaşılmakla...”, Yargıtay 11. CD., 10162/8923, 08.11.2018, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; “...suça konu kayıtların başka defterlere hangi tarihte işlendiğinin belirlenip suç tarihi tespit edilerek...”, Yargıtay 11. CD., 8716/5002, 28.05.2018, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁷¹ Bununla birlikte Anayasa Mahkemesi bir kararında, VUK m. 359'da düzenlenmiş olan kaçakçılık suçlarının özel kastla işlenebilen bir suç niteliğinde olduğunu ifade etmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas Sayısı: 2004/31 Karar Sayısı: 2007/11 Karar Tarihi: 31.1.2007 Resmi Gazete Tarih-Sayısı: 18.05.2007-26526. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2007-11-nrm.pdf>, Erişim Tarihi: 05.03.2025.

⁷² Bu suçun olası kastla işlenip işlenemeyeceğine ilişkin açıklamalar için bkz. Yüce (n 57) 61; Özcan (n 14) 222-223.

B. Hukuka Aykırılık

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçunun herhangi bir hukuka uygunluk sebebi kapsamında işlenebilmesi söz konusu değildir.

III. NİTELİKLİ HAL

Bu suç bakımından iki ayrı hafifletici nedenin düzenlendiği görülmektedir:

*Bunlardan ilki olan 213 sayılı VUK m. 359/4'te yer alan düzenlemeye göre bu suçun işlenmesi sonucunda şayet tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen bir cezanın bulunmaması halinde, fail hakkında verilecek ceza yarı oranında indirilecektir.*⁷³ Bu düzenlemeyle yasa koyucu, suçun işlendiği ve fakat vergi ziyaının doğmadığı durumlarda, işlenen fiilin haksızlık içeriğini dikkate alarak daha az ceza verme cihetine gitmiştir.

*Bunlardan ikincisi olan 213 sayılı VUK m. 360'ta yer alan “Cezadan indirim” başlıklı düzenlemeye göre bu suçun işlenişine iştirak eden suç ortağının, bu suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmadığının tespit edilmesi halinde, bu kişi hakkında Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısı indirilecektir. Bu hususun mahkemece re'sen araştırılması gerekmekte olup; bu hususta bir talebin bulunması gerekli değildir. Uygulamada, araştırmanın yapılmaması bir bozma sebebi olarak kabul edilmektedir.*⁷⁴

Maddede geçen “suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının” ifadesinden; sadece belirli bir iştirak şeklinin değil, tüm iştirak şekillerinin bu madde kapsamında olduğu anlaşılmaktadır.

Menfaatin niteliği hususunda maddede herhangi bir sınırlamaya gidilmediği için elde edilen menfaatin maddi ya da manevi nitelikte olması mümkündür. Bu bağlamda belirli bir ücret ya da komisyon alınması, kamuda ya da özel sektörde istihdam

⁷³ Bu hafifletici nedene ilişkin açıklamalar için bkz. Güliden Şişman ve Şenel Sarsıkoğlu, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık’ (2022) 30(3) SÜHF 1591-1623.

⁷⁴ “...Mükellef şirketin ortağı ve yetkilisi olmayıp sadece muhasebe işlerini yürüten sanık N... hakkında 213 sayılı VUK.nun 360. maddesinin uygulanıp uygulanmayacağının karar yerinde tartışılmaması,...”, Yargıtay 11. CD., 25128/12691, 26.06.2014, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

sağlanması, terfi veya cinsel arzuların tatmini VUK m. 360 kapsamında menfaat olarak kabul edilecektir. Bu düzenlemenin (5728 sayılı Kanunla değiştirilmeden) önceki halinde madde metninde “maddi menfaat” ifadesinin kullanılmış olması ve fakat mevcut düzenlemede sadece “menfaat” ifadesinin kullanılmış olması da bu kanaatimizi güçlendirmektedir. Bununla birlikte Yargıtay, buradaki menfaatin, “maddi menfaat” olduğu kanaatindedir.⁷⁵

Öğretide işletme sahibinin talebiyle bu suçu işleyen ücretli çalışan ya da muhasebeci/mali müşavir hakkında, aldıkları normal ücretin dışında bir menfaat elde etmemeleri halinde de VUK m. 360 hükmünün uygulanması gerektiği ileri sürülmektedir.⁷⁶ Ancak kanımızca VUK m. 360'ta yer alan düzenlemede elde edilen bu menfaatin “haksız” ya da “ilave” nitelikte bir menfaat olması gerektiğine ilişkin bir ifadenin bulunmadığı ve yine bu kişilerin talebi reddetmeleri halinde bu işyeri ile çalışmayı sürdürme ihtimallerinin düşük olduğu dikkate alındığında, bu kişilerin aldığı normal ücret de “menfaat” olarak kabul edilmeli ve haklarında VUK m. 360 uyarınca indirimine gidilmemelidir⁷⁷. Burada VUK m. 360 hükmünün tatbik için, bir kişinin somut olaydaki suçun işlenişine katılması ve bu katılmadan dolayı da maddi ya da manevi bir menfaat elde etmiş olması yeterlidir. Bununla birlikte elbette ki elde edilen menfaatin, somut olayda işlenen suça katılma ile bir ilgisi bulunmuyorsa fail hakkında VUK m. 360 hükmü tatbik edilmelidir.

VUK 360'ta yer alan, “suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde” ifadesi dikkate alındığında, suça iştirak etmeden önce kendisine menfaat vaadinde bulunulan ancak daha sonra bu vaat yerine getirilmeyen suç ortağı hakkında da bu madde hükmünün tatbik edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.⁷⁸

Burada cezanın belirlenmesine ilişkin TCK m. 61'de belirtilen sıralamadan bir sapma söz konusu olacak olup; söz konusu hafifletici neden, TCK m. 61/4 hükmü gereği

⁷⁵ Yargıtay 11.C.D., 4900/20616, 20.12.2022, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025. Buradaki menfaatin, maddi menfaat olarak anlaşılması gerektiği yönündeki görüşler için bkz. Donay (n 14) 157; Taştan (n 14) 114.

⁷⁶ Uğur ve Elibol (n 14) 237.

⁷⁷ Aksi yönde bkz. Candan (n 31) 324.

⁷⁸ Aksi yönde bkz. Özen (n 14) 61.

iştirak hükümlerinden önce değil, VUK m. 360 hükmü gereği iştirake ilişkin hükümlerin tatbikinden hemen sonra yapılacaktır.⁷⁹

IV. KUSURLULUK

Kusurluluğu etkileyen sebepler bakımından inceleme konumuz suç herhangi bir özellik arz etmemekte olup; bu sebeplerin, koşulları mevcut olduğu sürece bu suçu işleyen fail hakkında tatbiki mümkündür. Bu bağlamda örneğin ülkedeki ekonomik ve sosyal nedenlerle iflas tehlikesi ile karşı karşıya kalan bir tacirin bu fiili işlemesi halinde; basiretsiz bir davranışla bu duruma kendisi sebebiyet vermemişse, iflas tehlikesinden başka türlü kurtulma imkânı bulunmuyorsa, ağır ve muhakkak bir iflas tehlikesi varsa ve iflasın gerçekleşmesi halinde uğranılabilecek zarar ile bu suçu işlemek suretiyle yaratılacak tehlike arasında bir orantı bulunuyorsa fail hakkında TCK m. 25/2 kapsamında zorunluluk hali hükümlerinin tatbikinin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.⁸⁰ Yine örneğin işverenin işten atmakla tehdit ettiği bir muhasebe çalışanı, ülkenin ekonomik koşulları altında yeniden iş bulamayacağı korkusuyla patronuna karşı koyamayıp maddede belirtilen suçu işlediğinde; şayet somut olayın koşulları değerlendirildiğinde ortada karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı bir tehdidin varlığı kabul ediliyorsa, fail hakkında TCK m. 28 hükmü tatbik edilebilecektir. Yine fiili işleyen kişinin 18 yaşından küçük olması halinde fail hakkında TCK m. 31 uyarınca yaş küçüklüğü hükümleri uygulanacaktır. Nihayet, koşullarının varlığı halinde fail hakkında akıl hastalığına (TCK m. 32), sağır ve dilsizliğe (TCK m. 33) ve geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olmaya (TCK m. 34) ilişkin hükümlerin uygulanması mümkündür.

⁷⁹ “...suça iştirak eden suç ortaklarının suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmadığı tespit edilirse ve suça iştirak eden yardım eden konumunda ise 213 sayılı VUK’nin 359. maddesi uyarınca belirlenen temel ceza, TCK’nin 39. maddesi uyarınca yarı oranında indirilecektir. Suça iştirak edenin suçun işlenmesinde menfaatinin bulunmadığından ayrıca VUK’nin 360. maddesi gereğince cezası tekrar yarı oranında indirilecektir. Böylece ilk başta belirlenen temel ceza, iki kez yarı oranında indirilerek dörtte birine düşecektir...”, Yargıtay 11. CD., 4355/470, 16.01.2019, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁸⁰ Erman (n 14) 25; Mehmet Karaaslan, ‘Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi’ (2006) (64) TBB Dergisi 115, 131. Aksi yönde: Mahmut Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları* (1999) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Doktora Tezi 183 vd; Yiğit (n 41) 158.

Buna karşın bu suçun niteliği gereği, kusurluluğu etkileyen bir diğer sebep olan haksız tahrikin (TCK m. 29) ise bu suçta uygulanma imkânı bulunmamaktadır.⁸¹ Aynı şey, TCK m. 24/2-4'te düzenlenmiş olan “amirin emri” için de geçerlidir. Yine teorik olarak herhangi bir engel bulunmasa dahi uygulamada, TCK m. 30/3 ve m. 30/4'te düzenlenmiş olan kusurluluğu etkileyen hata hallerinin bu suç bakımından tatbiki oldukça güç görünmektedir.

V. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

A. Teşebbüs

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda teşebbüse ilişkin bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu Kanunu ilga ederek yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 358. maddesinde teşebbüse ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmiş ve daha sonra 358. maddedeki bu düzenleme 4008 sayılı Kanun'la değişikliğe uğramıştır. Teşebbüse ilişkin bu özel düzenleme, 4369 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bağlamda TCK m. 5 hükmü dikkate alındığında, bu suç bakımından TCK m. 35'teki teşebbüse ilişkin hükümler tatbik edilecektir.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suçu, bir sırf hareket suçudur. Bu suç, ilgili hesap ve işlemin matrah azalmasına yol açabilecek şekilde diğer kayıt ortamına kaydedildiği anda işlenmiş olur. Sırf hareket suçları, maddede belirtilen fiilin işlenmesi ile tamamlandığı için bu suçlara teşebbüs, ancak icra hareketlerinin bölünebildiği durumlarda mümkün olabilmektedir.⁸² Bu bağlamda şayet fail, ilgili hesap ve işlemi matrah azalmasına yol açabilecek şekilde diğer kayıt ortamına kaydederken yakalanırsa bu suça teşebbüsten söz edilebilir.⁸³

Özellikle belirtmek isteriz ki bir hesap ve işleme ilişkin olarak noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterdeki kayıt ile diğer bir kayıt ortamındaki kayıt arasında

⁸¹ Krşl. Özcan (n 14) 234-235.

⁸² Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım* (18. Baskı, Savaş Yayınevi 2012) 294.

⁸³ Özcan (n 14) 240-241; Hasan Hüseyin Bayraklı, ‘Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs’ (2019) (37) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 1, 20; Ayrıca bkz. Kızılot ve Kızılot (n 21) 592.

matrahı azaltacak şekilde bir farklılığın olduğu anda, bu suç tamamlanacaktır. Bu bağlamda daha sonradan beyannamede gerçek hesap ve işlemin gösterilerek gerçek bir matrah üzerinden vergi miktarının hesaplanmasının sağlanmış olması halinde bu suçun teşebbüs aşamasında kaldığı söylenemez. Zira suçun oluşması bakımından burada önemli olan şey, beyannamenin verildiği an değil ikinci bir kaydın tutulduğu andır ve daha sonradan beyannamenin ne şekilde verildiği ya da vergi zıyaının oluşup oluşmadığı suçun tamamlanması bakımından önem arz etmemektedir.

B. İştirak

213 sayılı VUK'un yürürlüğe girdiği ilk şeklinde iştirake ilişkin özel hükümler bulunmaktaydı (m. 338, m. 346, m. 347). Daha sonra 4369 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmış ve iştirake ilişkin hükümler, başka bir maddede yeniden düzenlenmiştir (m. 360). Daha sonra 5728 sayılı Kanun'la yeniden değişiklik yapılmış ve vergi kaçakçılığı suçlarında özel iştirak sistemi terk edilmiştir. Dolayısıyla yürürlükteki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda suça iştirake ve iştirak şekillerine ilişkin özel bir düzenleme mevcut değildir.⁸⁴ Bu bağlamda TCK m. 5 hükmü dikkate alındığında, bu suç bakımından TCK m. 37-41 arasında yer alan iştirake ilişkin hükümler tatbik edilecektir.

Bu suç, iştirak bakımından herhangi bir özellik arz etmeyip bu suça iştirakin her şekli mümkündür.⁸⁵ Bu suça iştirak etmek için mükellef ya da sorumlu sıfatına sahip olmak da zorunlu değildir.⁸⁶ Şirket ortaklarının bilgisi ve iradesiyle muhasebeden sorumlu ortağın bu fiili işlemesi müşterek faillığe (TCK m. 37/1); şirket muhasebecisinin tehdit edilerek bu fiilin işletilmesi dolaylı faillığe (TCK m. 37/2); çok fazla vergi ödediğinden yakınan bir tacire bu fiili işlemek suretiyle daha az vergi ödeyebileceğinin söylenmesi azmettirmeye (TCK m. 38), bu fiili işlemek isteyen kişiye nasıl yapacağı

⁸⁴ 213 sayılı VUK'un "Cezadan indirim" başlıklı 360. maddesindeki düzenleme, suça iştirake ve iştirak şekillerine ilişkin bir düzenleme mahiyetinde olmayıp, hafifletici nedendir ve bu nedenle, yukarıda, "Nitelikli Haller" başlığı altında incelenmiştir.

⁸⁵ Bu suçun yargılamaında dava şartı olan mütalaanın her şerik bakımından ayrı ayrı verilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte mütalaa alındıktan sonra bu suçun başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmayacaktır (VUK m. 367/5). Bu konu, aşağıda "muhakeme" başlığı altında ayrıca ele alınmaktadır.

⁸⁶ Emre Burak Onat, 'Vergi Kaçaklığı Suçunda İştirak' (2018) (137) TBB Dergisi 311, 323.

hususunda yol ve yöntem öğretilmesi yardım etmeye (TCK m. 39) örnek olarak gösterilebilir.

Burada önemle ifade etmek gerekir ki bir kişinin salt bir işletmenin ortağı, sorumlusu, çalışanı, mali müşaviri veya muhasebecisi olması, o kişinin işlenen suça iştirak ettiği anlamına gelmeyecektir.⁸⁷ Bunun için söz konusu fiile ilişkin iştirak iradesinin mevcut olduğunun ve işlenen fiile ne şekilde katkı sunduğunun ortaya konulması gerekir.

Yine suçun işlenişine iştirak etmeyen bir kişinin işlenen fiilden salt menfaat sağlamış olması, onun bu suça iştirak ettiği anlamına gelmeyecektir. Yine bir kişinin bu suça iştirak etmiş sayılabilmesi için işlenen suçtan menfaat elde etmiş olması da şart değildir. Bununla birlikte şayet menfaat elde etmemişse VUK m. 360 uyarınca cezasında indirim yapılacaktır.

C. İctima

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçlarında ictimaya ilişkin bir düzenleme yer almadığı için, TCK m. 5 hükmü gereği, TCK'nın 42, 43 ve 44. maddesindeki hükümler, VUK m. 359/1-a(1)'de düzenlenen bu suç için de geçerlidir.

Hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme suçu, başka bir suçun içerisinde unsur ya da nitelikli hal olarak düzenlenmemiştir. Aynı şekilde bu suçun içerisinde başka bir suç da unsur ya da nitelikli hal olarak düzenlenmemiştir. Bu bağlamda bu suç bakımından bileşik suç (TCK m. 42) hükümlerinin tatbiki söz konusu değildir.

Her ne kadar failin kendisi için tutmuş olduğu defter hukuki sonuç doğuracak bir niteliği haiz olmadığı için özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilemeyecek ise de noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere gerçeğe aykırı bir hesap ve işlem bilgisinin kaydedilmesi, TCK m. 207'de düzenlenmiş olan özel belgede sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilir. Bununla birlikte VUK 359/1-a (1)'de düzenlenen hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme

⁸⁷ Uğur ve Elibol (n 14) 237.

suçu özel norm niteliğinde olduğundan, fail hakkında TCK m. 207 hükmünün tatbiki söz konusu olmayacaktır.

08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunla (m. 4) VUK m. 359'da değişiklik yapılmadan önce, Yargıtay, aynı suçun bir takvim yılı (01 Ocak – 31 Aralık) içerisinde birden fazla kez işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceğini ve fakat aynı suçun farklı takvim yılları içerisinde birden fazla kez işlenmesi halinde, failin her bir takvim yılındaki fiili için ayrı ayrı cezalandırılması gerektiğini kabul etmekte, farklı takvim yıllarında işlenen suç aynı olsa dahi zincirleme suç hükümlerini tatbik etmemekteydi.⁸⁸

TCK'nın içtimaya ilişkin hükümleri ile bağdaşmayan bu uygulamanın önüne geçmek için 08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunla VUK m. 359'da bir değişiklik yapılmış ve ilgili maddeye şu fıkra eklenmiştir: *VUK m. 359/6: Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır.*

Bu yeni düzenleme ışığında; failin, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defter ile kendisi için tutmuş olduğu deftere yıl boyunca birden fazla kez kayıt yapması halinde veya aynı hesap ve işlemin birden fazla hususi deftere kaydedilmesi halinde, suçun konusu aynı olduğu için tek bir suçun varlığından söz edilecektir. Bununla birlikte bu fiilin, farklı dönemlerde tutulan farklı defterlere ilişkin olarak işlenmesi durumunda artık birbirinden bağımsız suçların varlığı kabul edilecek ve fakat burada TCK m. 43/1 uyarınca zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

⁸⁸ “...2008 ve 2010 takvim yıllarında yasal defterlere kaydı gereken işlemleri matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde başka deftere kaydetmek suçlarından kurulan mahkûmiyet hükümlerine yönelik sanık müdafilerinin temyiz itirazlarının incelenmesinde; ...Her bir takvim yılı itibarıyla eylemlerin ayrı suçları oluşturması, ancak aynı takvim yılı içinde değişik zamanlarda gerçekleştirilecek eylemlerin ise (iddianame ile hukuki kesinti oluşmadığı sürece) zincirleme biçimde işlenmiş bir suç oluşturacağından zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerektiği dikkate alınarak...”, Yargıtay 11. CD., 5483/6800, 12.09.2018, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025; Benzer yöne bkz. Yargıtay 11. CD., 2159/12841, 28.06.2012, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025. Ayrıca bkz. Bkz. Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 11-28/179, 05.03.2002, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

Bu bahisle ilgili son olarak ifade edilmelidir ki hukuki kesinti (yani bir fiille ilgili olarak iddianame düzelenmiş olması) ya da fiili kesinti (örneğin farklı bir suçtan dolayı cezaevine girme) durumunda zincirleme suç hükümleri uygulanamayacaktır. Bu bağlamda örneğin fail 2023 ve 2025 yıllarında bu suçu işlemiş, 2023 yılında işlediği bu fiilden ötürü 2024 yılında iddianame düzenlenmiş ise burada artık zincirleme suç hükümleri tatbik edilemeyecek ve fail, iki ayrı suçtan dolayı ayrı ayrı cezalandırılacaktır.⁸⁹

Uygulamada, 213 sayılı VUK m. 340'ta ve m. 359/7'de yer alan düzenleme dikkate alınarak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilini işleyen bir kişi, vergi ziyana sebebiyet vermemiş olsa dahi hem VUK 359/1-a(1)'de düzenlenen suçtan cezalandırılmakta hem de aynı fiilinden dolayı hakkında VUK m. 352/2(3) uyarınca kabahat yaptırımı (usulsüzlük cezası) tatbik edilmektedir. Görüleceği üzere aynı fiile hem suç hem de kabahat yaptırımı uygulanmaktadır. Oysa Kabahatler Kanunu m. 15/3'te yer alan düzenlemede bir fiil hem suç hem de kabahat olarak tanımlanmışsa fail hakkında sadece suça ilişkin hükmün uygulanacağı belirtilmektedir. Yine Kabahatler Kanunu'nun 3. maddesindeki düzenlemeye göre Kabahatler Kanunu'nun genel hükümleri, diğer kanunlarda yer alan ve idarî para cezası gerektiren bütün kabahatler hakkında uygulanacaktır. Yani Kabahatler Kanunu'ndaki bu hüküm, Vergi Usul Kanunu'ndaki kabahatler için de geçerlidir.⁹⁰ Dolayısıyla da Kabahatler Kanunu m. 15/3'te yer alan hüküm, 213 sayılı VUK m. 340'ta yer alan düzenlemeyi zımnen ilga etmiştir. Bu nedenle de VUK m. 340'taki düzenlemeye dayanarak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilini işleyen bir kişiye hem VUK m. 359/1-a(1)'de düzenlenen

⁸⁹ "...Sanığın eylemlerinin, mağdurun yurda girmesinden önce başlayıp yurttan ayrılmasından sonra devam ettiği, mağdurun yurttan kaldığı yaklaşık 18 aylık süre boyunca sanığın mağdura yönelik bir eylemi bulunmadığı anlaşılmış ise de; Ceza Genel Kurulunun yerleşik kararlarında da suçlar arasında az veya çok uzun zaman aralığının var olmasının, bu suçların aynı suç işleme kararının etkisi altında işlendiğini ya da işlenmediğini her zaman göstermeyeceğinin ve bu değerlendirmenin her olayda ayrı ayrı ve diğer şartlar da dikkate alınarak yapılması gerektiğinin belirtilmesi karşısında...", (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 199/380, 05.07.2023, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025).

⁹⁰ Belirtmek gerekir ki Kabahatler Kanunu'nda yer alan şu düzenleme, usule ilişkin hükümlere yöneliktir: "Ek Madde 1- (Ek: 11/5/2005-5348/5 md.) (1) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi mahkemelerinin görevine ilişkin hükümler saklıdır".

suçtan ceza verilmesi hem de VUK m. 352/2(3) uyarınca kabahat yaptırımını (usulsüzlük cezası) uygulanması hukuka aykırıdır.

TCK m. 212’de yer alan “*Sahte resmi veya özel belgenin bir başka suçun işlenmesi sırasında kullanılması halinde, hem sahtecilik hem de ilgili suçtan dolayı ayrı ayrı cezaya hükmolunur*” şeklindeki düzenleme TCK’nın genel hükümleri arasında yer almadığı için; söz konusu düzenlemenin, TCK m. 5 kapsamında özel yasalar açısından uygulanma olanağı bulunmamaktadır. TCK m. 212’deki düzenleme, yalnızca TCK içinde düzenlenen suçlara ilişkin olarak uygulanabilecek bir kuraldır.⁹¹ Bu bağlamda örneğin işlediği bir fiille hem hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme hem de bu suretle dolandırıcılık suçunu işleyen kişi hakkında koşulları mevcutsa TCK m. 44 uyarınca fikri içtima hükümleri tatbik edilmelidir.

Burada son olarak ele alınması gereken husus, VUK m. 359’da yer alan suçların seçimlik hareketli suç mu yoksa birbirinden bağımsız suç niteliğinde mi olduğudur.

Bizim de taraftarı olduğumuz bir görüşe göre VUK 359/1’de yer alan (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentleri, birbirinden farklı suçları teşkil etmekte olup; her bir bent de kendi içerisinde seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Zira bu bendin içerisinde tek tek sayılan fiillerin karşılığında ortak bir yaptırım öngörülmüştür.⁹² Bu görüş esas alındığında;

-Aynı bentte sayılan fiillerin, aynı konu üzerinde birden fazla hareketle işlenmesi halinde, burada seçimlik hareketli birden fazla fiilin aynı konu üzerinde işlenmesi söz konusu olduğu için tek bir suçun varlığından söz edilir (Örneğin; bir faturayı sahte olarak düzenleyip daha sonra bu faturayı kullanma).

-Aynı bentte sayılan fiillerin, farklı konular üzerinde farklı hareketlerle işlenmesi halinde, farklı farklı suçlar oluşur ancak burada zincirleme suç hükümleri (TCK m. 43/1) uygulanır (Örneğin yasal deftere kaydı gereken bir hesap ve işlemi kendi hususi defterine kaydetme ve sonrasında istenmesine rağmen bazı faturaları ibraz etmeme).

⁹¹ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 7-38//79, 06.04.2010, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

⁹² Kızılot ve Kızılot (n 21) 473; Öner (n 15) 181; Donay (n 14) 126; Türkan Sancar, ‘Yeni Türk Ceza Kanunu’nda Zincirleme Suç’ (2007) (70) TBB Dergisi 244, 250; Mutluer (n 28) s. 303.

- Aynı bentte yer alan fiillerin aynı konu üzerinde tek bir hareketle işlenmesi halinde, söz konusu fiilin aynı konu üzerinde işlendiği için tek bir suçun varlığından söz edilir (Örneğin noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterde muhasebe hilesi yapıp kendisi için tuttuğu deftere gerçek hesap ve işlemi kaydetmek gibi).

- Farklı bentlerde sayılan fiilleri aynı konu üzerinde aynı hareketle işlemesi halinde farklı farklı suçlar oluşur ancak burada fikri içtima⁹³ hükümleri (TCK m. 44) uygulanır (Örneğin; işyeri sahibinin, incelemeyi işyerinde yapan inceleme elemanının istediği defteri o esnada yanan şömineye atması).

-Farklı bentlerde sayılan fiilleri aynı konu üzerinde farklı hareketlerle işlemesi halinde farklı suçlar oluşur. Fakat burada suçun konusu ve korunan hukuki değer aynı olduğu için tüketen-tüketilen norm çerçevesinde görünüşte içtima hükümleri tatbik edilir (Örneğin; sahte bir fatura düzenleyip daha sonra istenildiği halde bu faturayı ibraz etmeme).

- Farklı bentlerde sayılan fiilleri farklı konular üzerinde farklı hareketlerle işlemesi halinde farklı farklı suçlar oluşacak ve fail her bir suçtan ayrı ayrı cezalandırılacaktır (Örneğin hesap ve muhasebe hilesi yapmak ve ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak).

Yargıtay'ın da benimsemiş olduğu diğer bir görüşe göre ise VUK m. 359/1'de yer alan (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentleri birbirinden farklı suçları teşkil etmesinin yanında, her bir bentte yer alan fiillerin her biri de tek başına bağımsız birer suç niteliğindedir^{94 95} Bu görüş esas alındığında;

⁹³ Suçun konusu ve korunan hukuki yarar aynı olduğu için görünüşte içtima hükümlerinin uygulanması da mümkündür.

⁹⁴ Taştan (n 14) 124 vd.

⁹⁵ Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 280/279 ve 02.10.2024 tarihli kararıyla; VUK m. 359/1-b'de düzenlenmiş olan "sahte belge düzenleme" ile "sahte belge kullanma" fiillerinin seçimlik hareketli suç olmadığı ve her birinin diğerinden bağımsız bir suç teşkil ettiği yönündeki on yıllardır istikrarlı bir şekilde uyguladığı içtihadından dönülmüş ve söz konusu düzenlemede yer alan sahte belge "düzenleme" ve "kullanma" fiillerinin, seçimlik hareketli bir suç niteliğinde olduğuna karar verilmiştir. Ancak burada özellikle vurgulanmalıdır ki Yargıtay'ın bu kararı, VUK 359/1'de yer alan bütün suçlar için değil sadece sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri için geçerli olup; söz konusu kararda, VUK m. 359/1'de yer alan her bir bendin kendi içerisinde seçimlik hareketli suç teşkil ettiğine ilişkin bir kanaate yer verilmemiştir. Yine burada ifade etmek gerekir ki söz konusu kararda Yargıtay her ne kadar seçimlik hareketli tek bir suçun varlığını kabul etmişse de bu olayda sahte olarak düzenlenen ve kullanılan

- Aynı bentte sayılan fiillerin, aynı konu üzerinde birden fazla hareketle işlenmesi halinde, farklı farklı suçlar oluşur. Fakat burada suçun konusu ve korunan hukuki değer aynı olduğu için tüketen-tüketilen norm çerçevesinde görünüşte içtima hükümleri tatbik edilir (Örneğin; sahte bir fatura düzenleyip daha sonra bu faturayı kullanma).

- Aynı bentte sayılan fiillerin, farklı konular üzerinde farklı hareketlerle işlenmesi halinde, farklı farklı suçlar oluşur ve fail her bir suçtan ayrı ayrı cezalandırılır. (Örneğin yasal deftere kaydı gereken bir hesap ve işlemi kendi hususi defterine kaydetme ve sonrasında istenmesine rağmen bazı faturaları ibraz etmeme).

- Aynı bentte yer alan fiillerin aynı konu üzerinde tek bir hareketle işlenmesi halinde, farklı farklı suçlar oluşacak ancak tek bir fiille işlendiği için fikri içtima⁹⁶ hükümleri (TCK m. 44) uygulanacaktır (Örneğin noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterde muhasebe hilesi yapıp kendisi için tuttuğu deftere gerçek hesap ve işlemi kaydetmek gibi)

- Farklı bentlerde sayılan fiillerin aynı konu üzerinde aynı hareketle işlenmesi halinde farklı farklı suçlar oluşur ancak fikri içtima⁹⁷ hükümleri (TCK m. 44) uygulanır (Örneğin; işyeri sahibinin, incelemeyi işyerinde yapan inceleme elemanının istediği defteri o esnada yanan şömineye atması).

- Farklı bentlerde sayılan fiilleri aynı konu üzerinde farklı hareketlerle işlemesi halinde farklı suçlar oluşur. Fakat burada suçun konusu ve korunan hukuki değer aynı olduğu için tüketen-tüketilen norm çerçevesinde görünüşte içtima hükümleri tatbik edilir (Örneğin; sahte bir fatura düzenleyip daha sonra istenildiği halde bu faturayı ibraz etmeme).

- Farklı bentlerde sayılan fiilleri farklı konular üzerinde farklı hareketlerle işlemesi halinde farklı farklı suçlar oluşacak ve fail her bir suçtan ayrı ayrı cezalandırılacaktır

belgeler aynı olmadığı için hem düzenleme hem de kullanma suçları ayrı ayrı oluşmuştur ve TCK m. 43/1 hükmü uyarınca zincirleme suç hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Karar, bu açıdan isabet arz etmemektedir.

⁹⁶ Suçun konusu ve korunan hukuki yarar aynı olduğu için görünüşte içtima hükümlerinin uygulanması da mümkündür.

⁹⁷ Suçun konusu ve korunan hukuki yarar aynı olduğu için görünüşte içtima hükümlerinin uygulanması da mümkündür.

(Örneğin hesap ve muhasebe hilesi yapmak ve ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak).

Bu temel açıklamalar çerçevesinde inceleme konumuz suç bakımından;

Örneğin noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterde muhasebe hilesi yapıp kendisi için tuttuğu deftere gerçek hesap ve işlemi kaydetme fiilinin işlenmesi durumunda Yargıtay'ın kabul ettiği görüş esas alındığında; farklı farklı suçlar oluşacak ancak tek bir fiille işlendiği için fikri içtima hükümleri (TCK m. 44) uygulanacaktır.⁹⁸ Diğer görüşten hareket edildiğinde ise aynı konu üzerinde tek bir hareketle işlendiği için tek suç oluşacaktır.

Örneğin failin, sahte fatura düzenleyerek bunu noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere kaydetmesi ve fakat kendi için tuttuğu deftere gerçek hesap ve işlemi kaydetmesi durumunda her iki görüş bakımından da farklı farklı suçlar oluşacak ve fail ayrı ayrı cezalandırılacaktır.

Örneğin failin hem hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmesi hem de bu yasal defter ve belgeleri istendiğinde ibraz etmemesi durumunda Yargıtay'ın kabul ettiği görüş esas alındığında; farklı farklı suçlar oluşur ve fakat tüketen-tüketilen norm çerçevesinde görünüşte içtima hükümleri tatbik edilir. Diğer görüşten hareket edildiğinde ise konu aynı olduğu için tek bir suç oluşur.

VI. YAPTIRIM

Yukarıda, bu suçun tarihçesinde ele alındığı üzere bu suç, kanunlarımızda ilk olarak yer aldığı tarihten bu yana gerek suçun unsurları gerekse yaptırım bakımından birçok kez değiştirilmiştir. Tekrardan kaçınmak adına bu değişikliklerin hepsine yeniden yer vermek yerine, lehe olan kanun hükümlerinin tespiti ve zamanaşımı süresinin hesaplanması bakımından önem arz ettiği için, burada sadece yaptırımı ilişkin son değişikliklere yer verilecektir:

⁹⁸ Suçun konusu ve korunan hukuki yarar aynı olduğu için görünüşte içtima hükümlerinin uygulanması da mümkündür.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 23.01.2008 tarih ve 5728 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle bu suçun cezası artırılmış ve bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı öngörülmüştü. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 16.06.2009 tarih ve 5904 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle bu suçun cezası artırılmış ve on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağı öngörülmüştü.⁹⁹

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda 08.04.2022 tarih ve 7394 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle bu suçun cezası artırılmış ve on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası olarak öngörülmüştür.

Yapılan bu değişikliklerde cezanın üst sınırının beş yıldan fazla olmadığı dikkate alındığında, son üç değişiklik döneminde de bu suç için öngörülen olağan zamanaşımı süresi 8 yıl, olağanüstü zamanaşımı süresi ise 12 yıldır.

VII. ETKİN PİŞMANLIK

Bu suç bakımından VUK m. 359/2-3'te, işlenen suçun ilgili makamlar tarafından öğrenilmesinden önce ve sonra olmak üzere iki farklı evrede etkin pişmanlık düzenlemesine yer verildiği; yine ilgili makamların öğrenmesinden sonraki etkin pişmanlık hükümlerinin de kendi içerisinde soruşturma evresi ve kovuşturma evresi olmak üzere ikiye ayrılarak ele alındığı görülmektedir.

Bunlardan ilki olan VUK m. 359/2'de yer alan düzenlemeye göre, 371. maddedeki pişmanlık koşullarına uygun hareket edenler hakkında kaçakçılık suçlarının düzenlendiği 359. madde hükümleri uygulanmayacaktır. Bu bağlamda o kişi hakkında bir ceza soruşturması ve kovuşturması yürütülmeyecektir.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki görüleceği üzere bu etkin pişmanlık hükmünün uygulanabilmesi için işlenen suç nedeniyle bir vergi ziyanının gerçekleşmiş olması gerekir. Eğer vergi ziyaı gerçekleşmemişse bu etkin pişmanlık hükümleri tatbik edilemeyecektir

⁹⁹ "...a) 08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun'un 276. maddesi ile değişik 213 sayılı Kanun'un 359/a-1 ve 2. maddesindeki 1 yıldan 3 yıla kadar olan hapis cezasının alt sınırının, suç tarihinden önce 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5904 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle "18 ay" olarak değiştirildiği, dolayısıyla suç tarihinde yüklenen suçların temel cezasının alt sınırının 18 ay hapis cezası olduğu gözetilmeden, temel cezaların 1 yıl olarak belirlenmesi suretiyle eksik ceza tayini,...", Yargıtay 11. CD., 11444/2663, 14.03.2019, UYAP, Erişim Tarihi: 10.05.2025.

ve fakat bu tür bir durumda fail hakkında VUK m. 359/4 uyarınca verilecek cezada indirim yapılacaktır.

Yine söz konusu düzenlemede yer alan etkin pişmanlık maddesinin tatbiki için; bu suçun beyana dayalı vergiler bakımından işlenmesi gerekir.

Yine bu etkin pişmanlık hükmünün uygulanabilmesi için, bu suçun işlenişine fail ya da şerik olarak iştirak eden kişinin, işlediği suç teşkil eden bu fiili ilgili makamlara kendiliğinden (yani henüz resmi kayıtlara geçen ihbar bulunmadan, yetkililerin haberi olmadan, vergi incelemesine başlanılmadan) dilekçe ile haber vermesi gerekmektedir (VUK m 371/1).

Bu haber verme üzerine şayet idarece belirlenecek meblağ (tarh edilen vergi ve pişmanlık zammı) onbeş gün içinde ödenir ve 371. maddede sayılan sair koşulların gerçekleştiği tespit edilirse, o kişi hakkında ne bir kabahat olan vergi ziyai cezası kesilecek ne de bir ceza soruşturması ve kovuşturması yürütülecektir (VUK m. 359/2; m. 371/1). Görüleceği üzere söz konusu etkin pişmanlık hükmü, bu suçu işleyen kişi hakkında hem idari bir yaptırım olan kabahat yaptırımının uygulanmasını hem de ceza muhakemesi sürecinin yürütülmesini engelleyici bir niteliktedir.

Bunlardan ikincisi olan VUK m. 359/3'te¹⁰⁰ yer alan düzenlemeye göre bu suçun işlenmesiyle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza

¹⁰⁰ Bu fıkra hükmü, 8/4/2022 tarih ve 7394 sayılı Kanunla (m. 4) 359. maddeye eklenmiştir. Söz konusu düzenlemenin gerekçesi şu şekildedir: “213 sayılı Kanunun 371’inci maddesinde etkin pişmanlık müessesesine yer verilmiş olup, 359’uncu maddede, 371’inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükümlerinin uygulanmayacağı açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, etkin pişmanlığın, suç soruşturmasına başlanmadan önceki dönem için kabul edilmesi nedeniyle soruşturma ve kovuşturma evresinde fail tarafından bu yola başvurulamamaktadır. Maddede yapılan düzenlemelerle, bu maddede yer alan suçlar bakımından soruşturma ve kovuşturma aşamasında da etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır.” <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-4336.pdf>, Erişim Tarihi: 18.03.2025). Bu düzenlemeye ve ilgili Kanun’la getirilen diğer değişikliğe ilişkin eleştiriler için bkz. Söz konusu düzenlemeye ilişkin eleştiriler için bkz. Murat Batı ve Z. Özen İnci, ‘7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler’, (2022) (406) Vergi Sorunları Dergisi 30-48; Elif Yılmaz Furtuna ve Arzu Laloğlu, ‘7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme’ (2022) 5(2) Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi 347-372.

yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirilir.

Burada, fail suçu işledikten sonra kendiliğinden gidip durumu iletmemiş olup; ilgili makamlar, durumu sair suretle tespit etmişlerdir.

Yine bu etkin pişmanlık hükmünün uygulanabilmesi için işlenen suç nedeniyle bir vergi ziyaının gerçekleşmiş olması gerekir. Eğer vergi ziyaı gerçekleşmemişse bu etkin pişmanlık hükümleri tatbik edilemeyecektir ve fakat bu tür bir durumda fail hakkında VUK m. 359/4 uyarınca verilecek cezada indirim yapılacaktır.

Bu etkin pişmanlık hükmünün tatbik edilebilmesi için, idarece tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamının, kesilen cezaların yarısının ve buna isabet eden gecikme zammının ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu ödeme, iddianamenin kabulüne kadar gerçekleşirse bu suç nedeniyle fail hakkında verilecek ceza yarı oranında; iddianamenin kabulünden sonra ve fakat hüküm verilmeden önce ödenirse üçte bir oranında indirilecektir.¹⁰¹

VIII. MUHAKEME

Bu suçun kovuşturması, VUK m. 367'deki düzenleme uyarınca mütalaa şartına bağlanmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre bu suçun işlendiğine yönelik bir tespit içeren bir mütalaa bulunmadıkça, fail hakkında kamu davası açılmayacaktır.

Henüz bir mütalaanın verilmemiş olması, bu suçun işlendiği izlenimini veren kişi hakkında Cumhuriyet Savcılığınca soruşturma başlatılmasına engel değildir (CMK m. 160/1). Bu bağlamda mütalaa şartı, bir soruşturma şartı değil, dava şartı niteliğindedir.

Mütalaanın alınması iki şekilde gerçekleştirilebilir: “Cumhuriyet savcılığınca ilgili vergi dairesinden inceleme yapılmasının talep edilmesi” veya “İdarece yapılan inceleme sonucunda suçun işlendiğinin Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi”.

Bunlardan ilki, Cumhuriyet savcısının bu suçun işlendiğini re'sen, ihbar yoluyla ya da sair suretle öğrenmesidir. Bu tür bir durumda Cumhuriyet savcısı, hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep edecek ve inceleme neticesi

¹⁰¹ Bu etkin pişmanlık türüne ilişkin sair açıklamalar için bkz. Öner (n 15) 164-165.

Cumhuriyet savcılığına iletilinceye kadar iddianame düzenleyemeyecek; VUK m. 367'de yer alan düzenlemedeki ifade ile kamu davasının açılması talik olunacaktır. İdarece yapılan inceleme neticesinde bu suçun işlenmediği yönünde bir sonucun yani mütalaa verilmeyeceğinin bildirilmesi durumunda, Cumhuriyet savcılığının iddianame düzenleme imkânı bulunmamaktadır. Zira kaçakçılık suçlarında dava açılmasının mütalaa şartına bağlanmasının gerekçesi, vergi hukukunun teknik bir alan olması hasebiyle uzmanlık gerektirmesi ve bu suretle mükelleflere bir güvence¹⁰² sağlamak istenmesidir.¹⁰³ İdarece yapılan inceleme neticesinde mütalaanın verilmesi durumunda ise Cumhuriyet savcısı, iddianame düzenleme hususunda delilleri serbestçe takdir etme yetkisine sahiptir.¹⁰⁴ Şayet Cumhuriyet savcısı, suçun işlendiği yönünde idarece verilen olumlu mütalaa rağmen şüpheliye isnat edilen suçun işlendiği hususunda kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilemediği kanaatindeyse, CMK m. 172/1 uyarınca kovuşturmaya yer olmadığına karar verecektir.

Bunlardan ikincisi ise idarece yapılan inceleme sonucunda bu suçun işlendiğinin Cumhuriyet savcılığına bildirilmesidir. VUK m. 367'de yer alan düzenlemeye göre vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları, yaptıkları inceleme sırasında bu suçun işlendiğini tespit ederse, bu hususta hazırladıkları rapor, değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya Cumhuriyet savcılığına bildirilir. Şayet bu suçun işlendiği vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından tespit edilirse ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı¹⁰⁵ veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir. Bu hususta idareye takdir yetkisi

¹⁰² “Hileli vergi suçları kamu davasını tahrik salahiyeti, vatandaşın mali emniyeti mülahazasıyla bazı kayıtlara bağlanmıştır. Maliye Müfettişleri, Hesap uzmanları ve muavinleriyle Defterdarlar haricinde kalan inceleme yetkisini haiz memurların tetkik neticelerini bağlı bulundukları defterdarın mütalaasıyla birlikte savcılığa bildirmeleri ve savcının muttali olacağı hileli vergi suçları için, alakalı defterdarlıktan inceleme istemesi bu sebep ve mülahaza ile yerinde görülmüştür”, 18.07.1951 tarih ve 5815 sayılı Kanun’un Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, sf. 14,

<<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c009/tbmm09009099ss0232.pdf>>
Erişim Tarihi: 19.03.2025.

¹⁰³ Candan (n 31) 597.

¹⁰⁴ Enes Köken, ‘Soruşturma Evresinin Kör Noktası: İddianame Yerine Geçen Belge’ (2021) 16(174) Terazi Hukuk Dergisi 250, 256; Şenyüz (n 57) 403.

¹⁰⁵ Bkz. <<https://www.verginet.net/dtt/5/161-sayili-karar-duyuru.aspx>> 24.03.2025.

tanınmamış olup; suçun işlendiği yönündeki tespitin Cumhuriyet savcısına bildirilmesi mecburidir.

Bu suç bakımından mütalaa alınmadan davanın açılmış olması halinde mahkemece durma kararı verilecek ve idareye, sanık hakkında bu suç bakımından mütalaa verilip verilmeyeceği sorulacaktır. Mütalaa verilmeyeceği şeklinde bir yanıt alınması halinde de sanık hakkında CMK m. 223/8 uyarınca kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması gerekçesiyle davanın düşmesine karar verilecektir.

Fail hakkında VUK m. 359'da yer alan başka bir fiilden/suçtan alınan mütalaa, bu suç bakımından geçerli olmayacaktır.¹⁰⁶

Nihayet; 7394 sayılı Kanun'la (m. 5) VUK m. 367'ye eklenen 5.fıkra da yer alan düzenlemeye göre belirli bir kişi hakkında bu suç bakımından mütalaa alınmış ve fakat soruşturma ya da kovuşturma evresinde mütalaa ya konu fiilin başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiği anlaşılmışsa, bu durumda alınan ilk mütalaa da yer almayan kişiler hakkında kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmayacaktır.

SONUÇ

Bu çalışma kapsamında bu suç bakımından yapmış olduğumuz incelemede, şu tespitlere ve sonuçlara ulaşılmıştır:

Tarihsel süreçte, bu suçun unsurları ve yaptırımı üzerinde on kez değişikliğin yapılmış olmasının yasa yapma tekniğiyle bağdaşmadığı ve makul olmadığı açıktır. Bu değişikliklerin doğurduğu en olumsuz sonuç, her defasında lehe olan kanunun tespiti sorununu doğurması, yerel mahkemece verilen kararların bu sebeple Yargıtay'dan bozulup dönmesi ve bunun da dosyaların zamanaşımına uğramasına sebep olmasıdır.

Her ne kadar Yargıtay bu suçun failinin ancak vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunların kanuni ve iradi temsilcileri olabileceğini belirtmişse de m. 359/1-a (1)'de yer alan düzenlemede, bu suçun sadece belirli bir sığata ya da niteliğe sahip kişiler tarafından

¹⁰⁶ 11. CD. Esas No: 2016/11444 Karar No: 2019/2663 Tarih: 14.03.2019.

işlenebileceğine ilişkin bir ifadeye yer verilmemiştir. Bu bağlamda söz konusu suç, özgü suç niteliğinde olmayıp; 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik de bu suçun, özgü suç niteliğinde olmaktan çıkarıldığını göstermektedir. Bu bağlamda maddede belirtilen fiili işleyen herhangi bir kimse, bu suçun faili olabilir.

Salt resmi kayıtlarda işletmenin yetkilisi olarak ya da şirket ortağı görünmek, iştirak iradesi olmadığı sürece, bu kişinin direkt olarak fail olarak sorumlu tutulmasını sonuçlamamalıdır. Aksi bir yaklaşım, cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir (Anayasa m. 38; TCK m. 20). Özellikle de tüzel kişi olan mükelleflerin faaliyeti kapsamında inceleme konumuz fiilin işlendiğinin tespit edildiği ve fakat kimin tarafından işlendiğinin belirlenemediği durumlarda suçun failinin tespiti için sanıkların şirketteki görevleri, yetki ve sorumluluklarının tespit edilmesi, yazı ve imzaların aidiyeti yönünden uzman bir kurum veya kuruluştan rapor alınması, tanık dinlenmesi gibi yöntemler kullanılmalıdır.

Her ne kadar yerleşik içtihatlar aksi yönde olsa da bir kişinin birden fazla şirketin yetkilisi olduğu, bu bağlamda birden fazla mükellefiyetinin bulunduğu ve her bir şirketinin defterleri üzerinde bu fiili işlediği durumlarda, her bir şirketinin farklı bir tüzel kişilik olduğu, bu nedenle ayrı ayrı faillik durumunun söz konusu olduğu ve dolayısıyla da ortada birden fazla fail tarafından işlenen birden fazla suçun bulunduğu söylenemez. Zira tüzel kişilerin fiil ehliyeti bulunmadığı için fail sıfatını haiz olmaları ve bir suç işlemleri mümkün değildir. Fail, suç tipinde belirtilen fiili işleyen kişidir. Bu bağlamda bir kişi birden fazla şirketin yetkilisi olarak bu fiili işlemiş olsa da ortada tek bir fail bulunmaktadır. Bu nedenle de bu tür bir durumda ortada şirket sayısınca suçun varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte elbette ki bu tür bir durumda koşulları mevcutsa TCK m. 43/1 uyarınca zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilecektir.

Bu suçun konusunu; vergi kanunlarına göre tutulan ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defterler ve bu defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin kaydedildikleri diğer defter, belge veya kayıt ortamları teşkil etmektedir. Suçun konusu, suçun maddi unsurları arasındadır ve suçların ve cezaların kanuniliğine ilişkin 1982 Anayasası'nın 38. maddesi ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesi dikkate

alındığında, idarenin bir suçun konusunu belirlemesi mümkün olmayıp; bu husus sadece kanunla belirlenebilir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığının, ilaveten tutulmasını uygun gördüğü bir deftere kaydı gereken hesap ve işlemleri tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, bu suç kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik m. 16 hükmü gereği noter tarafından tasdik edilmemiş defter hiç düzenlenmemiş sayılacağından, tasdik edilmemiş bir defter bu suçun konusunu oluşturmayacaktır. Bu nedenle bu suçun varlığı için öncelikle söz konusu defterlerin varlığının fiziki defterlerde noter tasdik kayıtlarıyla ortaya konulmuş olması gerekmektedir. Aynı husus elektronik defterler için de geçerli olup; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından onaylanmamış (berat verilmemiş) bir elektronik defter de bu suçun konusunu oluşturmayacaktır.

Yine bu suçun oluşabilmesi için failin mükellef olması şart değilse de mükellefin defter tutmakla yükümlü olması ve fiilin de tutulmak zorunda olunan bu defter bakımından işlenmesi; diğer kayıt ortamına kaydedilen verinin, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış deftere kaydedilmesi gereken bir hesap ve işlem olması; defterlere kaydı gerekirken başka bir defter, belge veya diğer kayıt ortamına kaydedilen hesap ve işlemlerin, aynı döneme ait olması gerekir.

Madde metninde yer alan “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” ifadesi, fiilin ne şekilde işlenebileceğini belirtmekte olup; bu ifade, birebir aynı olan kayıtların bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceğini vurgulamakta ve bu suç kapsamındaki haksız davranışın sınırı çizmek fonksiyonunu icra etmektedir. Dolayısıyla söz konusu ifadenin madde metninde yer almasının bu suçun neticeli bir suç olduğunu, bir zarar suçu olduğunu gösterdiğini veya söz konusu ifadenin bir objektif cezalandırma şartı mahiyetinde olduğunu ileri sürmek mümkün değildir.

Vergi matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde çift kaydın olduğuna yönelik iddianın ispatı için, öncelikle hem yasal defterlerin hem de fail tarafından bizzat tutulan kayıtların temin edilmesi gerekmektedir. Bu temine ilişkin arama işlemi de Vergi Usul Kanunu m. 142 vd. düzenlenen aramaya ilişkin hükümler çerçevesinde yapılmalıdır.

Söz konusu hükümlere aykırı yapılmış bir arama işlemi neticesinde elde edilen delillere dayalı olarak hüküm kurulması, hukuka aykırıdır.

Söz konusu defter ve kayıtlar temin edildikten sonra tutulan çifte kaydın matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde olup olmadığının tespiti, Ceza Muhakemesi Kanunu m. 63/1 anlamında çözümü uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir nitelik arz ettiği için, bu konuda bilirkişi raporunun alınması gerekmektedir. Bu bağlamda söz konusu kayıtlar temin edildikten sonra davaya bakan mahkemenin, sadece vergi suçlarına müdahil olan idarenin bir ajanı tarafından hazırlanan vergi inceleme raporundaki tespitlere dayalı olarak mahkûmiyet kararı vermesi mümkün değildir.

Burada bilirkişinin incelemesi gereken şey, beyannamedeki verileri esas alarak vergi matrahının azalmasına sebebiyet verilip verilmediğini tespit etmek değildir. Zira işlenen fiilin “matrah azaltılmasına sebep olması” ile “matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde” işlenmesi aynı şey değildir. Matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde işlenmesine rağmen neticede matrahın azalmaması söz konusu olabilir. Maddenin suç olarak belirlediği fiil ise matrahı azaltacak şekilde iki farklı kayıt tutulmasıdır. Bu bağlamda bilirkişi, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterdeki hesap ve işlemler ile diğer kayıt ortamındaki hesap ve işlemleri mukayese ederek; iki ayrı kayıt arasında matrahın azalması sonucunu doğuracak şekilde bir farklılığın bulunup bulunmadığını inceleyecektir. Yargıtay ise bilirkişiden “vergi matrahında azalmaya neden olup olmadığının”, “vergi matrahının azaltılmasına sebebiyet verilip verilmediğinin” tespitini istemektedir. Bu bağlamda Yargıtay’ın bu yaklaşımında isabet bulunmamaktadır.

213 sayılı VUK m. 360’ta yer alan düzenleme bakımından suça iştirak eden her bir suç ortağı için menfaat temin edip etmediklerinin re’sen araştırılması gerekmekte olup; bu hususta bir talebin bulunması gerekli değildir. Menfaatin niteliği hususunda maddede herhangi bir sınırlamaya gidilmediği için elde edilen menfaatin maddi ya da manevi nitelikte olması mümkündür. Bu bakımdan Yargıtay’ın, buradaki menfaatin, “maddi menfaat” olduğu yönündeki düşüncesi yerinde değildir. İşletme sahibinin talebiyle bu suçu işleyen ücretli çalışan ya da muhasebeci/mali müşavir bakımından; VUK m. 360’ta yer alan düzenlemede elde edilen bu menfaatin “haksız” ya da “ilave” nitelikte bir menfaat olması gerektiğine ilişkin bir ifadenin bulunmadığı ve bu kişilerin

talebi reddetmeleri halinde bu işyeri ile çalışmayı sürdürme ihtimallerinin düşük olduğu dikkate alındığında, bu kişilerin aldığı normal ücret de “menfaat” olarak kabul edilmeli ve haklarında VUK m. 360 uyarınca indirimde gidilmemelidir. Yine VUK m. 360 hükmünün tatbikinde cezanın belirlenmesine ilişkin TCK m. 61’de belirtilen sıralamadan bir sapma söz konusu olacak olup; söz konusu hafifletici neden, TCK m. 61/4 hükmü gereği iştirak hükümlerinden önce değil, VUK m. 360 hükmü gereği iştirake ilişkin hükümlerin tatbikinden hemen sonra yapılacaktır.

08.04.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunla VUK m. 359/6’ya eklenen düzenleme, zincirleme suça ilişkin 5237 sayılı TCK’da yer alan içtimaya ilişkin hükümlerle bağdaşmayan uygulamanın önüne geçmiştir. Yeni düzenleme çerçevesinde failin, noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defter ile kendisi için tutmuş olduğu deftere yıl boyunca birden fazla kez kayıt yapması halinde veya aynı hesap ve işlemin birden fazla hususi deftere kaydedilmesi halinde, suçun konusu aynı olduğu için tek bir suçun varlığından söz edilecektir. Bununla birlikte bu fiilin, farklı dönemlerde tutulan farklı defterlere ilişkin olarak işlenmesi durumunda artık birbirinden bağımsız suçların varlığı kabul edilecek ve fakat burada TCK m. 43/1 uyarınca zincirleme suç hükümleri uygulanacaktır.

Uygulamada, 213 sayılı VUK m. 340’ta yer alan düzenleme dikkate alınarak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilini işleyen bir kişi, vergi ziyana sebebiyet vermemiş olsa dahi hem VUK 359/1-a(1)’de düzenlenen suçtan cezalandırılmakta hem de aynı fiilinden dolayı hakkında VUK m. 352/2(3) uyarınca kabahat yaptırımı (usulsüzlük cezası) tatbik edilmektedir. Görüleceği üzere aynı fiile hem suç hem de kabahat yaptırımı uygulanmaktadır. Oysa Kabahatler Kanunu m. 15/3’te yer alan düzenlemede bir fiil hem suç hem de kabahat olarak tanımlanmışsa fail hakkında sadece suça ilişkin hükmün uygulanacağı belirtilmektedir. Yine Kabahatler Kanunu’nun 3. maddesindeki düzenlemeye göre Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri, diğer kanunlarda yer alan ve idarî para cezası gerektiren bütün kabahatler hakkında uygulanacaktır. Yani Kabahatler Kanunu’ndaki bu hüküm, Vergi Usul Kanunu’ndaki kabahatler için de geçerlidir. Dolayısıyla da Kabahatler Kanunu m. 15/3’te yer alan hüküm, 213 sayılı VUK m. 340’ta yer alan düzenlemeyi zımnen ilga etmiştir. Bu nedenle de VUK m. 340’taki düzenlemeye

dayanarak defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetme fiilini işleyen bir kişiye hem VUK m. 359/1-a(1)'de düzenlenen suçtan ceza verilmesi hem de VUK m. 352/2(3) uyarınca kabahat yaptırımını (usulsüzlük cezası) uygulanması hukuka aykırıdır.

Son olarak; Yargıtay'ın kabulünün aksine, VUK 359/1'de yer alan (a) , (b) , (c) , (ç) ve (d) bentleri, birbirinden farklı suçları teşkil etmekte olup; her bir bent de kendi içerisinde seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiştir. Zira bu bendin içerisinde tek tek sayılan fiillerin karşılığında ortak bir yaptırım öngörülmüştür. Bu görüş kapsamında noterce tasdik edilmiş ya da berat alınmış defterde muhasebe hilesi yapıp kendisi için tuttuğu deftere gerçek hesap ve işlemi kaydetme fiilinin işlenmesi durumunda da failin hem hesap ve işlemleri başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmesi hem de bu yasal defter ve belgeleri istendiğinde ibraz etmemesi durumunda da konu aynı olduğu için tek bir suç oluşacaktır.

KAYNAKÇA

- Aslanpınar YB, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (2. Baskı, Seçkin Yayınevi 2022).
- Batı M, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (1. Baskı, Seçkin Yayınevi 2021).
- Batı M ve İnci ZÖ, '7394 Sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda (VUK m. 359) Yapılan Değişikliklere Dair Değerlendirmeler' (2022) (406) Vergi Sorunları Dergisi 30-48.
- Bayar İN, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi - Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)* (2010) Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Baykara B, 'Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanundan Sonra da Mümkün müdür?' (2001) (106) Yaklaşım Dergisi 167-174.
- Bayraklı HH, 'Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs' (2019) (37) Türkiye Adalet Akademisi Dergisi 1-23.
- Bayraklı HH, *Vergi Ceza Hukuku* (Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları 2006).

Candan T, *Vergisel Kabahatler ve Suçlar* (Yetkin Yayınları 2022).

Cengiz A, *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu* (2014) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Çavuş A, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Beta Yayınevi 2016).

Çomaklı ŞE ve Ak A, *Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler* (Erzurum Barosu Yayınları Yayın No: 5 2013).

Donay S, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları* (Beta Yayınevi 2008).

Edizdoğan N, Taş M ve Çelikkaya A, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku* (Ekin Basın Yayın 2007).

Erkiner KH, 'Hileli Vergi Suçu' (1969) (18) Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi 221-265.

Erman S, *Vergi Suçları* (İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Prof. Dr. Nazım Terzioğlu Basım Atölyesi 1988).

Furtuna EY ve Laloğlu A, '7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme' (2022) 5(2) Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi 347-372.

Hatipoğlu M ve Parlar A, *Özel Ceza Yasaları Uygulamalarında Ekonomik ve Ticari Suçlar* (Turhan Kitabevi 2005).

Hızlı Y, *Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu* (Kazancı Hukuk Yayınları 1984).

Karakoç Y, *Vergi Ceza Hukuku* (Yetkin Yayınevi 2016).

Karaaslan M, 'Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi' (2006) (64) TBB Dergisi 115-150.

Kaşıkcı M, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları* (1999) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Doktora Tezi.

Kaşıkcı M ve Rençber A, *Vergi Ceza Hukuku* (Onikilevha Yayınları 2023).

Kızılot Ş ve Kızılot Z, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura* (Yaklaşım Yayıncılık 2009).

Köken E, 'Soruşturma Evresinin Kör Noktası: İddianame Yerine Geçen Belge' (2021) 16(174) Terazi Hukuk Dergisi 250-263.

Kuşin A, "Vergi İdaresi, Vergi İncelemesi, Vergi Yargısı" (2001) 9(99) Yaklaşım Dergisi 210-214.

Mutluer K, *Vergi Genel Hukuku* (2. Baskı İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları 2008).

Mutluer K, Herekman A, Heper F ve Dönmez R, *Türk Vergi Sistemi* (Anadolu Üniversitesi Yayını 2004).

Ok N ve Gündel A, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Seçkin Yayınevi 2002).

Oktar SA, *Vergi Hukuku* (3. Baskı, Türkmen Kitabevi 2008).

Onat EB, 'Vergi Kaçaklığı Suçunda İştirak' (2018) (137) TBB Dergisi 311-335.

Öncel M, Kumrulu A ve Çağan N, *Vergi Hukuku* (Turhan Kitabevi 2008).

Öner E, *Vergi Hukuku* (13. Baskı, Seçkin Yayınevi 2022).

Özcan O, *Vergi Suçları* (Seçkin Yayınevi 2015).

Özen M, *Vergi Suçları ve Kabahatleri* (Adalet Yayınevi 2014).

Parlar A ve Demirel G, *Vergi Suçları* (Adil Basım Yayım 2002).

Saban N, *Vergi Hukuku* (5. Baskı, Beta Yayınevi 2008).

Sancar T, 'Yeni Türk Ceza Kanunu'nda Zincirleme Suç' (2007) (70) TBB Dergisi 244-259.

Şenyüz D, *Vergi Ceza Hukuku* (12. Baskı, Ekin Yayınevi 2022).

Şişman G ve Sarsıkoğlu Ş, 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık' (2022) 30(3) SÜHF 1591-1623.

Taştan M, *Vergi Kaçakçılığı Suçları* (Adalet Yayınevi 2014).

Toroslu N, *Ceza Hukuku Genel Kısım* (18. Baskı, Savaş Yayınevi 2012).

Tosun Ö, *Hileli Vergi Suçları* (İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları 1962).

Uğur H ve Elibol M, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları* (Adalet Yayınevi 2015).

Ürel G, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması* (3. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2012).

Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınlar No: 4, İstanbul, 1950.

Yaltı B, 'İlkesel Düzeyde Vergi Ceza Sistemi Tasarımı: Orantılılık İlkesi Uygulaması' (2008) (233) Vergi Sorunları Dergisi 105-110.

Yargıcı A, 'Türk Vergi Sisteminde Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar' (1982) (4) Vergi Sorunları Dergisi 67-74.

Yiğit U, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları* (Beta Yayınevi 2004).

Yüce M, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü* (2. Baskı, Adalet Yayınevi 2021).