

VERGİ SUÇU ÖRNEĞİNDE KASTIN TESPİTİ (VERGİ SUÇ ve CEZALARI)

DETERMINATION OF TAX CRIMES WITH INTENT (TAX CRIMES AND PENALTIES)



Recep AKAY*



Hüseyin BARUTÇU**

ÖZ

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun “Özel Kanunlarla İlişki” başlıklı 5’inci maddesinde; “Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” hükmü yer almaktadır. Nitekim bu madde ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4’üncü kitabında yer alan vergi suçlarının Türk Ceza Kanunu açısından cezalandırılmasının önü açılmış bulunmaktadır. Biz öncelikli olarak bu çalışmamızda vergi suçlarının 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu bağlamında cezalandırılmasının temel unsuru olan “kast” kavramını açıklamaya çalışacağız. Daha sonra güncel mahkeme kararları ile konuyu detaylandırmayı hedefliyoruz.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçu, Vergi Suçu ve Cezaları, Kast, Kabahat.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, H29, M40, M41, M48, M49

ABSTRACT

As per Article 5, titled as “interconnection with special laws”, of Turkish Criminal Law, no. 5237, “The general provisions of this Law also apply crimes that are defined in special crime laws and other laws involving crimes.” As a matter of fact, this provision has facilitated that general provisions of Turkish Crime Law are applicable to tax crimes that exist in the Fourth Book of Tax Procedure Law, no. 213. The study first tries to explain the concept of “intent” which is one of the pillars of a tax crime. It then discusses the subject in more detail in the light of current court decisions.

Keywords: Tax crime, tax crimes and penalties, with intent, misdemeanour

JEL Classification Codes: H20, H29, M40, M41, M48, M49

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, recep.akay@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000 0001 8465 3460

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, huseyin.barutcu@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000 0002 3208 2317

Akay, R., Barutçu, H. (Mart 2019). Vergi Suçu Örneğinde Kastın Tespiti (Vergi Suç ve Cezaları), *Vergi Raporu*, 234, (186-202).

GİRİŞ

İnsanoğlu birlikte yaşama güdüsüyle toplumları oluşturmuştur. Toplumlar ise bu birlik-teliğin güvencesi olan kültür, örf, adet, gelenek, göreneklerle ve bizim modern zamanlarda hukuk dediğimiz kavramla filizlenip zenginleşmiştir. Evrensel hukuk sisteminde toplumsal düzeni sağlayabilmek maksadıyla kişi veya kurumlara haklar tanınmakla birlikte ödevler de yüklenmiş, bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde belli bazı yaptırımların uygulanması gerektiği esası benimsenmiştir. Hukuk düzeninde yaptırımların temel amacı hukuka aykırılıkları önlemektir.

Vergi Usul Hukukumuzda yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin, eylemlerinin içeriğine göre cezalandırılması öngörülmüştür. Vergi suçlarında amaç, mükellef ve/veya sorumlularının vergi yasalarının emrettiklerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesidir.¹ Vergi yasalarının ihlali durumunda kural olarak para cezası uygulanmaktadır. Ancak yasa koyucu, bazı kamu düzenini bozma özelliği olan vergi suçlarının işlenmesi durumunda para cezası yerine (veya para cezasına ilave olarak) hürriyeti kısıtlayıcı cezalar da öngörmüştür.² Çalışmamızda vergi usul kanununda öngörülen cezalar ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun genel hükümleri kapsamında manevi unsur olan kast ile olan ilişkileri irdelenecektir. Kasta ilişkin karinelerin varlığı 213 sayılı Vergi usul Kanununda yer alan hürriyeti bağlayıcı vergi suçları için tek değerlendirilerek, ihtilafli konularda kastın nasıl tespit edildiği yargı kararları, idari kararlar ve vergi inceleme ve teknik raporlarındaki genel kabullerle izah edilmeye çalışılacaktır.

1- VERGİ SUÇLARI ve KABAHAHLERİNİN AYRIMI

213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi suçuna ilişkin bir tanım yapılmamakla beraber 4. Kitaptaki Suçlar Ve Cezaları başlıklı bölümde hürriyeti bağlayıcı hapis cezası öngören 3 tip vergi suçu karşımıza çıkmaktadır; kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetinin ihlali, mükellefin özel işlerini yapan memurlar. Vergi ceza hukukunun temel kavramı olan vergi suçu; kanunlarla ödevli bulunan vergi yükümlüsü veya vergi sorumlusu tarafından ya da vergilendirme işlemlerindeki görevliler tarafından vergi kanunlarında gösterilen maddi ve biçimsel yükümlülüklerle ceza gerektirecek derecede aykırı olarak işlenen fiiller olarak tanımlanabilir.³

5326 sayılı Kabahatler Kanununun 2. maddesine göre Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşıldığına göre, hürriyeti bağlayıcı ceza öngören vergi suçları dışındaki *vergi cezalarının*, vergi kabahati olarak da kabul edilmesi mümkündür. Dolayısıyla vergi kabahati, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi sonucunu içeren ve kanunların idari para cezası ve diğer idari yaptırımlarla cezalandırdığı fiiller olarak tanımlanabilir.⁴ VUK'un⁵ Cezalar başlıklı 331. maddesinde belirtildiği üzere vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılır hükmünde yer alan diğer cezalar ifadesiyle hürriyeti bağlayıcı cezaları kastetmiştir. Genel ceza hukukunda, suçlar için hapis, kabahatler için ise para cezası

¹ ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Ankara, 2007, Turhan Kitabevi Genişletilmiş 10. Baskı, s.209

² BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku, Ankara,2012,Seçkin Yayıncılık Genişletilmiş 30. Baskı, s. 91

³ EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali; Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s. 7.

⁴ ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Bursa, 2012, Ekin Basım Yayın Dağıtım 6. Baskı, s. 29.

⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

öngörülmektedir. Suçlarla kabahatler arasındaki bir diğer farklılık, müeyyideyi uygulayacak olan makam açısından ortaya çıkar. Suçlara ilişkin cezalar mahkemeler (adli yargı) tarafından verilirken, kabahatlere uygulanacak ceza ise vergi idaresi tarafından belirlenir. Vergi idaresi tarafından verilen cezaya karşı doğal olarak vergi mahkemelerinde dava açılabilir.⁶

1.1- Vergi Kabahatleri İçin Kast Unsuru

Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, VUK' un 4. Kitabında yer alan vergi cezaları (vergi zıyayı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar. Vergi kabahatleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4. Kitabında yer alan vergi zıyayı ve usulsüzlüklerdir. VUK' un 341. Maddesine göre: "*Vergi zıyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini*" ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi zıyayı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.

Bu tanıma göre, vergi zıyayı;

- Verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi,
- Zamanında, fakat noksan tahakkuk ettirilmesi,
- Zamanında tahakkuk ettirilen verginin haksız yere geri alınması,

- Veya haksız vergi iadesine sebebiyet verilmemesidir.

Eğer, bu durumlardan biri maddede yazılı sebeplerden biriyle meydana gelmişse, kanunun tanımladığı anlamda vergi zıyayı var demektir.⁷

Usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Bu bağlamda VUK' ta 1. ve 2. derece usulsüzlükler ile fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması, bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar ve damga vergisine ilişkin olmak üzere özel usulsüzlükler yer almaktadır.

Vergi kabahatlerinde kanuna aykırı eylem ve eylem sonucu orta çıkan sonuçlar (vergi zıyayı ve usulsüzlükler) mükellef veya sorumlunun kusurlu iradesinin ürünüdür. Kanuna aykırı eylemin amacı her durumda vergi kaçırmak olmasa da eylemi ortaya çıkaran irade mükellef veya sorumlunun isteğiyle oluşur. Sonuçta kanuna aykırı eylem ve sonucunun gerçekleşmesi tek başına kusurlu iradeyi göstermek açısından yeterlidir. Ceza hukukundaki taksirli suçlara⁸ benzeyen bu vergi kabahatlerinin cezalandırılabilmesi için eylemin ve neden olduğu vergi zıyayı veya usulsüzlüklerin usulüne uygun olarak tespit edilmiş olması yeterlidir. Vergi dairesi ceza kesme yetkisini kullanırken ayrıca kusurlu iradenin varlığını da kanıtlamaya gerek duymaz.⁹

5326 sayılı Kabahatler Kanununun 4. maddesinde hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici

⁶ BİLİCİ, a.g.e. ,s. 85

⁷ ÖZTÜRK, Bünyamin; Daniştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, Vergi Sorunları Dergisi; Sayı:233 Yıl:2008

⁸ TCK Md. 22/2; Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir

⁹ ÖZTÜRK, a.g.e.

işlemleriyle de doldurulabileceği, kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının, ancak kanunla belirleneceği; 9. maddesinde kabahatlerin, kanunda açıkça hüküm bulunmayan hallerde, hem kasten hem de taksirle işlenebileceği; 10. maddesinde Türk Ceza Kanunu'nun hata hallerine ilişkin hükümleri, ancak kasten işlenen kabahatler bakımından uygulanacağı; 12. maddesinde aksine hüküm bulunmayan hallerde, Türk Ceza Kanunu'nun hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğu ortadan kaldıran nedenlere ilişkin hükümlerinin kabahatler bakımından da uygulanacağı belirtilmiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 1. Kitabında yer alan ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan nedenler ise; kanunun hükmü ve amirin emri, meşru savunma ve zorunluluk hali, hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası, sınırın aşılması, cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit, haksız tahrik, hata, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, geçici nedenler, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma şeklinde sayılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Cezaların Ödenmesi ve Kalkması bölümünde ise cezayı kaldıran nedenler; yanılma ve görüş değişikliği, izaha davet, pişmanlık ve islah, ölüm, mücbir sebepler ve ceza kesmede zamanaşımı olarak belirtilmiştir. Belirtilen 3 Kanun'un hükümleri birlikte değerlendirildiğinde kasıtlı olarak Vergi Kanunları'na¹⁰ aykırı eylemlerin (vergi kabahatlerinin) cezalandırılması gerektiği açıktır. Taksirli hallerle ilişkin değerlendirme yapılması gerekirse (mükellefin beyannameyi vermeyi unutmaması, yanlışlıkla matraha ait rakamların yanlış girilmesi gibi) söz konusu hallerde vergi zıyaı ve usulsüzlük oluşacaktır. Vergi kabahatleri için

Kabahatler Kanunu genel kanun olup, Kabahatler Kanunu'nun 10. maddesinde TCK'daki¹¹ hata hükümlerinin kabahatler açısından uygu-

lanmayacağı belirtilmiştir. Özel kanun olan Vergi Usul Kanunu'nda da cezayı kaldıran sebepler arasında hata sayılmamıştır. Anlaşılacağı üzere vergi kabahatlerine ilişkin yaptırımların uygulanmasında mükellef veya sorumlunun kasten Kanun'a aykırı davranması veya taksirli olarak yanılıya düşmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Vergi kabahatlerinde kasıt ya da taksirli hareketin önemli olmadığını, önemli olanın kanuna aykırı eylemin önüne geçilmek istendiği Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu'nun verdiği kararlar; "vergi kanunlarına karşı işlenen eylemler nedeniyle devletin gördüğü zarara eşit bir tazminat veya zam almak değil, zararı aşan tutarda karşılık almak yoluyla faili cezalandırmak ve söz konusu kanuna aykırı eylemi yani vergi suçunu önlemek olarak belirlemiştir."¹² şeklinde belirtilmiştir.

2- VERGİ SUÇLARI ve MANEVİ UNSURUN TESPİTİ

2.1- Vergi Usul Kanununda Yer Alan Vergi Suçları

Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı 359. maddesine göre;

"Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- 1) *Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,*
- 2) *Defter, kayıt ve belgeleri tahriş edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,*

¹⁰ VUK Md.3; "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

¹¹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu

¹² Danıştay İBK. 12.6.1980 tarih ve E.1977/1, K.1980/2

hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükümlenir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yarıltıcı belgedir.

- b) *Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.*
- c) *Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.*

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” denilerek kaçakçılık suçunun unsurları belirtilmiş ve verilecek cezalar da hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Mahremiyetinin İhlali" başlıklı 362. maddesine göre; "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan

kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.” denilerek vergi mahremiyeti suçunun unsurları belirtilmiş ve kaçakçılık suçlarından farklı olarak vergi mahremiyetini ihlal suçunun Türk Ceza Kanununun ilgili maddesine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Türk Ceza Kanununun "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" başlıklı 239. Maddesinde ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişinin veya hukuka aykırı yolla elde eden kişilerin de yetkisiz kişilere vermesi veya ifşa etmesi suçun maddi unsuru olarak belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun " Mükelleflerin özel işlerini yapan memurlar" başlıklı 363. maddesine göre; "Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası kesilir." denilerek mükellefin özel işleri yapma suçunun unsurları belirtilmiş ve Türk Ceza Kanuna göre görevi kötüye kullanma suçunun oluşturduğu belirtilmiştir. Türk Ceza Kanunu Madde 257' ye göre kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

2.2- Vergi Suçu Kavramına İlişkin Eleştiriler

Yukarıda hükümleri belirtilen cezaların (VUK Md. 362 ve 363 için) TCK'ya göre verileceği tabiidir. Zaten, TCK'nın "Özel Kanunlarla İlişki" başlıklı

5. maddesine göre; “Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” denilerek VUK’un 357. - 363. maddeleriyle düzenlenen hürriyeti bağlayıcı cezalar için TCK’nın genel hükümlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre TCK’nın 1- 75. maddeleri arasında düzenlenen hükümler vergi ceza hukukunda uygulama alanı bulmaktadır. Ancak, iki kanun arasında oluşabilecek çatışmalarda ise özel kanun olan VUK hükümlerini nazara alınması gerekmektedir.¹³

Kanaatimizce Vergi Usul Kanunu’nda yer alan vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işini yapanların işlediği suç esas itibarıyla (teknik anlamda) vergi suçu değildir. Zikredilen her iki suç için Vergi Usul Kanunu’ndan TCK’ya atıf yapılmıştır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu TCK’nın Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar bölümünde yer almakta, Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması fiilinin özel bir şeklidir. Nitekim suça ilişkin cezanın alt ve üst sınır da kaçakçılık suçundan farklı olarak TCK’da düzenlenmiştir. Mükellefin özel işlerini yapma ise TCK’nın Kamu İdaresinin Güvenilirliğine ve İşleyişine Karşı Suçlar bölümünde yer alan görevi kötüye kullanmanın özel görünüş biçiminden başka bir şey değildir. Vergi mahremiyetini ihlal suçuna benzer şekilde VUK 363’de tanımlanan suça ilişkin cezanın alt ve üst sınırı da TCK’da belirlenmiştir. Kaldı ki 363. Maddede yer alan “...*Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır.*” ifadesiyle TCK 257/1’deki şartlarla ilgili cezanın verileceği anlaşılmaktadır. Kamu görevlisi görevinin gereklerine aykırı hareket ederek; kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olmalı ya da kişilere haksız bir

menfaat sağlamalıdır. Kamu görevlisi görevinin gereklerine aykırı hareket ederek vücuda getirdiği eylem kişilerin mağduriyetine, kamunun zararına veya haksız menfaate yol açmayacaksa o zaman yine de VUK 363 gereği TCK 257/1 uygulanacak mıdır? Kanaatimizce eğer VUK’un

363. Maddesinde “...*Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen hapis cezası ile cezalandırılır.*” ifadesi yer almış olsaydı söz konusu durum mümkün olabilirdi ancak maddenin lafzında yer alan “*birinci fıkrası hükmüne göre*” ifadesi ilgili bentteki hükümleri karşılama zorunluluğunu getirmektedir.

TCK’nın 257 maddesinin 2. fıkrasına yapılan atıf şekli, bu fıkra da yer alan suç unsurlarının, mükellefin özel işlerini yapma suçu bakımından da aranacağını göstermektedir. Dolayısıyla, mükellefin özel işlerini yapmak suretiyle, “kişilerin mağduriyetin ve ya kamunun zararına neden olunması ya da kişilere haksız bir kazanç sağlanması” şarttır. Benzer şekilde 5728 SK ile değişiklik yapılan VUK 362. Maddesinde “... *Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.*” ibaresinin tercih edilmesi TCK md.239’daki düzenlemenin tamamını vergi mahremiyeti suçu bakımından geçerli kıldığına işaret etmektedir.¹⁴

VUK madde 6’ da geçen hesap, yazı ve sair özel işlerden ne anlaşılması gerektiği hususu da açık değildir. Buna göre hesap işleri; defter ve belgelerin tutulması, gelir gider hesaplarıyla bilançonun hazırlanması gibi muhasebe işlerini, yazı işleri ise; çeşitli vergi komisyonlarıyla yargı organlarına yazılan dilekçeler ile benzer yazı ve başvuru işlemlerini ifade etmektedir. Bu sayılan fiilleri işleyen kişiler hakkında görevi kötüye kullanma suçu ve cezası uygulanacaktır. Bu ceza

¹³ ÖZER, Ertürk; Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi - Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı Mı?); Vergi Sorunları Dergisi; Sayı:317 Yıl:Şubat 2015, s.79

¹⁴ YAVAŞLAR, Funda Başaran; Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku’nda Son Durum , İstanbul Barosu Dergisi, C.82, S.2008/6, 2840-2859 (20 syf.)

sonucunda hükmedilen yaptırımlar mahkemenin tasarrufunda olmakla beraber hem mali hem de hürriyeti bağlayıcı olabilmektedir. Ayrıca, VUK' un 363. maddesinin sonunda belirtildiği gibi bu fiillerle vergi ziyayı da meydana gelmişse VUK' nun 344. maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilerek hazine açısından oluşabilecek maddi kaybın da önüne geçilmiş olmaktadır.¹⁵

2.3- Suçun Manevi Unsuru: Kast

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 21. maddesinde suçun oluşması kastın varlığına bağlanarak; kastın suçun kanuni tanımındaki unsurlarının bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. Kişi, suçun kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işliyorsa bu durumda olası kast vardır. Olası kastla işlenen suçlarda; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda müebbet hapis cezasına, müebbet hapis cezasını gerektiren suçlarda yirmi yıldan yirmibeş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur; diğer suçlarda ise temel ceza üçte birden yarısına kadar indirilir.

5237 sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan Adalet Komisyonu Raporunda kasta ilişkin ayrıntılı açıklama ve örneklemeler yapılmış olup, söz konusu raporda; *"Kast, kişi ile işlediği suçun maddi unsurları arasındaki psikolojik bağı ifade etmektedir. Suçun kanuni tanımındaki maddi unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi, kastın varlığı için zorunludur. Suç tanımında yer almakla birlikte, fiilin ifade ettiği haksızlık üzerinde etkili olmayan koşulların gerçekleştiğinin bilinip bilinmemesi, kastın varlığı açısından önem taşımamaktadır. Örneğin objektif cezalandırılma*

*bilme koşulunun arandığı suçlarda bu koşulun veya şahsi cezasızlık sebebinin fail tarafından bilinmesi gerekmez."*¹⁶ ifadeleriyle kast tanımlanmıştır.

Kastın öngörme ve isteme olmak üzere 2 unsuru bulunmaktadır. Kast, özeliğini asıl olarak isteme unsurundan almakta ise de, sadece bundan ibaret değildir. Suçu oluşturan fiilin tasavvur edilmesi, yani failin bu fiilin daha önceden bir görünümüne sahip olması da gerekir. İşte kastın bilme unsuru genel manada budur ve isteme unsurundan önce gelir. Bilinmesi gereken unsurların neler olduğu, suçun yapısına bağlı olarak değişmektedir. Bu konudaki kesin ölçüt, suçun kanuni tanımıdır.¹⁷ Öngörme unsurunu tespit ederken failin kasıtlı sayılabilmesi için sonuç alt unsuru da dâhil olmak üzere yasal tanımda yer alan tüm unsurları öngörmüş, yani onları bilmiş olması gerekir. Failin bilmesi gereken bu unsurlar, geçmişte veya halen mevcut olan bir hususa ilişkin olabileceği gibi, ileride gerçekleşecek bir hususa da ilişkin olabilir. Bu yönden, işlenen hareketin neden olduğu veya yasal tanımda bulunan *sonuç alt unsurunun* bilinmesi, kastın varlığı açısından zorunluluk gösterir.¹⁸ Bu kapsamda örneğin geçmişte sahte belge düzenlemenin suç olduğunun bilinmesi, şimdiki zamanda da fiilin suç oluşturduğunun farkında olunması, ya da gelecekte ortaya çıkacak fiilin suç unsuru oluşturduğunun farkında olunması gerekmektedir. İsteme unsuru ise öngörü (bilme) unsuru ile ilişkide olsa özü itibarıyla ondan bağımsızdır. Failin kasten hareket ettiğinin tespitinde isteme unsuru, kanunda tanımlanan suçun veya bu suçu işlemek amacıyla gerçekleşebilecek diğer tüm

¹⁵ ÖZER, a.g.e. ,s.85

¹⁶ 5237 sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan 21. maddeye ilişkin Adalet Komisyonu Raporu, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar>, Erişim Tarihi:06 Mayıs 2017

¹⁷ GÖKPINAR, Mahmut; Ceza Sorumluluğunun Temeli "Kast"; TBB Dergisi, Sayı 79, 2008, s.201,202

¹⁸ İÇEL, Kayıhan; Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "Kast"; İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,Sayı:12 Güz 2007/2 s. 62

olasılıklarında farklı oranlarda olsa da istenmesidir. Öngörülen şeyin aynı zamanda da istenmesi ve istenen sonucu doğurması halinde doğrudan kast gerçekleşecek, öngörülen şeyin istenmesi ancak istenen sonuçla beraber başka sonuçlar doğurmasının kabullenilmesi halinde de olası kast gerçekleşmiş olacaktır.

5237 sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan Adalet Komisyonu Raporunda olası kasta ilişkin verilen örneklerle durumun izahı sağlanmıştır. Örneğin; Yolda seyreden bir otobüs sürücüsü, trafik lambasının kendisine kırmızı yanmasına rağmen, kavşakta durmadan geçmek ister; ancak kendilerine yeşil ışık yanan kavşaktan geçmekte olan yayalara çarpar ve bunlardan bir veya birkaçının ölümüne veya yaralanmasına neden olur. Trafik lambası kendisine kırmızı yanan sürücü, yaya geçidinden her an birilerinin geçtiğini görmüş; fakat buna rağmen kavşakta durmamış ve yoluna devam etmiştir. Bu durumda otobüs sürücüsü, meydana gelen ölüm veya yaralama neticelerinin gerçekleşebileceğini öngörerek, bunları kabullenmiştir.

Düğün evinde törene katılanların tabancaları ile odanın tavanına doğru ardi ardına ateş ettikleri sırada, bir kişinin aldığı alkolün de etkisi ile elinin seyrini kaybetmesi sonucu, yere paralel olarak yaptığı atışlardan bir tanesinden çıkan kurşun, törene katılanlardan birinin alınına isabet ederek ölümüne neden olur. Bu örnek olayda kişi yaptığı atışlardan çıkan kurşunların orada bulunan herhangi birine isabet edebileceğini öngörmüş; fakat buna rağmen silahıyla atışa devam etmiştir. Burada da fail silahıyla ateş ederken ortaya çıkacak yaralama veya ölüm neticelerini kabullenmiştir.

Suçun olası kastla işlenmesi durumunda temel cezada indirim yapılması öngörülmüştür. Kasten işlenebilen suçlar, ilke olarak hem

doğrudan hem de olası kastla işlenebilir. Ancak, kanundaki tanımında “bilerek” ifadesine yer verilmiş olan suçlar sadece doğrudan kastla işlenebilir. Örneğin iftira suçunda, failin suçsuz olduğunu “bilerek” kişiye suç isnat etmesi gerektiğinden, bu suç ancak doğrudan kastla işlenebilir.¹⁹ Bu aşamada sahte belge kullanma fiiliyle işlenecek kaçakçılık suçunun olası kastla işlenebileceği de düşünülebilir. Mükellef piyasa fiyatının çok altında aldığı malı, güvenilir olmayan, adını sanını piyasadan hiç duymadığı bir satıcıdan temin etmiş olabilir. Malı aldıktan sonra satıcıyla tekrar iletişime geçmeye çalışıp, satıcının kısmen de olsa sahte belge düzenlediğini tespit edebilir. Ancak bu durumda nasıl olsa vergi incelemesi geçirmem düşüncesiyle pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanıp düzeltme vermediğinde olası kastla sahte belge kullanmış kabul edilebilir.

2.4- Vergi Suçları Bağlamında Manevi Unsur

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçu, yaptırımlarının hürriyeti bağlayıcı mahiyette olması hasebiyle adli nitelikli bir suç olarak kabul edilmektedir. Ancak, Kanun’da yazılı fillerle vergi zıyaı da doğmuşsa bu vergi zıyaının bir kat değil üç kat olarak uygulanacağı belirtilerek suçun yaptırımlarının hem adli hem de mali olabileceği hüküm altına alınmıştır. VUK’ un 367. maddesine göre vergi idaresinin ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı’na bildirimde bulunma veya mütalaa verme dışında inisiyatifi bulunmamaktadır. Suçun vergi idaresi tarafından tespitinden sonraki aşama tamamen ceza hukuku hükümleri içerisinde değerlendirilmelidir. 4369 sayılı Kanun ile VUK’ nun 359. maddesinde düzenleme yapılmadan önce kaçakçılık suçu için “vergi zıyaı” şartı aranmaktaydı. Objektif

¹⁹ 19 A.g. “Adalet Komisyonu Raporu”

cezalandırılabilme şartı²⁰ olarak kabul edeceğimiz vergi ziyayı şartının aranması yeni düzenlemede 359. maddede sayılan fiillerin işlenmiş olmasıyla suçun oluşacağı, vergi ziyayı olmasa da kaçakçılık suçu işlenebileceği benimsenerek değiştirilmiştir. Ancak, madde içerisinde geçen; "... defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler" ibaresi bu durumun bir istisnası niteliğindedir.

Kaçakçılık suçunun işlenmiş sayılması için "kasıt" unsuru da 4369 sayılı Kanun ile artık aranmayacaktır. Ancak, maddede sayılan fiillerden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilmeden kullanımı hariç diğer fiillerin kasıt olmadan yapılabilmesi olanaksızdır. VUK' un 306 Numaralı Genel Tebliği'nde bu hususlara yönelik açıklamalar yapılmış ve bunlara göre sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan kişilerin bunları bilerek kullanıp kullanmadığının yani kasıt unsurunun varlığının araştırılması gerektiği belirtilmiştir.²¹

VUK' un 306 Numaralı Genel Tebliği'nde ; "... Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka

mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Bu itibarla, kaçakçılık suçunun oluşması sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin bilerek kullanılıp, kullanılmadığının; diğer bir anlamıyla, bu kullanımda kastın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine ve belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. Yapılan incelemelerde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi ve bu belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi, haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulması ile bu belgelerin kullanılması sonucu vergi ziyayına da sebebiyet verilmiş olması halinde 344 üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı

²⁰ Bir hareketin (fiilin) cezalandırılabilmesi için tipe uygunluğunun ve hukuka aykırılığının saptanmasından sonra, failinin kusurlu olduğunun da belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bazı hareketler (fiiller) açısından cezalandırılabilirlik için özel koşulların yerine getirilmesi aranabilir. Böylece bir hareketin cezalandırılabilmesi için tipe uygunluk, hukuka aykırılık ve failin kusuru şeklinde üç ortak koşulun mevcut bulunması gerekmektedir. Bunlara bazı durumlarda cezalandırılabilirlik koşulları da eklenebilmektedir. (KANGAL, Zeynel T. , Cezalandırılabilirliğin Objektif Koşulları, İÜHF M C. LXVIII, S.1L2,2010,s. 151)

²¹ ÖZER, a.g.e. ,s.80

sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi zıyanına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344 üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi zıyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.”²² ifade edilmiştir.

2.5- Kastın Tespitinde Vergi İnceleme Elemanının Yeri

Söz konusu tebliğe göre;

- *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi kastın karinesi olarak kabul edilmiş, ayrıca kastın aranmasına gerek bulunmadığı,*
- *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek, isteyerek kullanılıp kullanılmadığının vergi incelemesine yetkili olanlarca değerlendirilmesi gerektiği*
- *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilerek kullandığı sonucuna varılan mükellefler için vergi suçu raporları düzenlenmesi,*
- *Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi*

gerektiği belirtilmiştir. Bakanlığın söz konusu düzenlemesi pek çok yönden eleştiriye hedef olmuştur. Vergi kaçakçılığı suçlarında kastın varlığının tespitinde suçun unsurlarının tespiti ve değerlendirme yetkisinin mahkemeler tarafından yapılması gerektiği, 4369 sayılı yasa ile VUK'nın 359. maddesindeki “bilerek” kelimesi kaldırılmış olmasına rağmen, hiçbir yasal yetki verilmedi-

ği ve kanunda böyle bir tanımlama yapılmadığı halde Maliye Bakanlığı tarafından yasaya aykırı olarak 306 no.lu tebliğ ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ve sahte belge kullananlarda kastın varlığının böyle bir belgeyi bilerek ve isteyerek kullanıp kullanmadığı yetkisini vergi inceleme elemanlarının yetkisine bırakılmasını açıkça hukuka aykırılık görenler bulunmaktadır.²³ Vergi suçunun kast unsurunun olması başka, kast unsurunun kimin tarafından değerlendirileceği başka bir husus olduğunu, vergi incelemeye yetkili olanların bu hususu değerlendirme yetkisinin bulunmadığını, savcıların dahi kendilerini yetkili görmediği bir hususta inceleme elemanının yetkili olduğunu düşünmenin mümkün olmadığını iddia edenler de bulunmaktadır.²⁴

359. maddede düzenlenen suçların eski düzenleniş şeklinde (Vergi Usul Kanunu'nun 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki 344. maddesi), vergi zıyanının suçun bir unsuru olarak düzenlenmesi sebebiyle, hareket ve netice birbirinden ayrı idi. Zira sahte veya yanıltıcı belge kullanmakla suç meydana gelmiyor, ayrıca tarh döneminin geçmesi ve vergi zıyanının ortaya çıkması gerekiyordu. Örneğin, mayıs ayında yanıltıcı belgeyi defterine kaydeden kişi açısından suç, 25 Haziran'da KDV beyannamesinin verilmesi ile ve bu tarihte söz konusu belgenin kullanılması dolayısıyla vergi zıyanının oluşumu ile meydana gelmekte idi. Oysa şimdiki yasal düzenlemede, yanıltıcı belge deftere kaydedilmekle suç meydana gelmektedir. Hareket ile netice birleşmiştir. Bu durumda ise, artık kastın ayrıca aranıp aranmayacağını, Ceza Kanunu'nun 45. maddesinin 1. fıkrasının 2. cümlesi açısından tartışılması gerekmektedir.²⁵

²² 306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG Tarihi: 18/06/2002 RG No: 24789

²³ TEZCAN, Keramettin; Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi; http://adanasmmmo.org/sempozyum/keramettin_tezcan.doc, s.9 Erişim Tarihi:06/05/2017

²⁴ BAYKARA, Bekir; Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri; Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:273, 2004, s.11, 12

²⁵ DOĞRUSÖZ, Bumin; “306 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Hukuku”, Dünya Gazetesi, 27 Haziran 2002, s.11.

Kanaatimizce 306 No.lu VUK Genel Tebliğinin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma incelemelerine ilişkin vergi inceleme elemanlarına verilen kastın tespiti yetkisi hukuka aykırı bulunmamaktadır. Çünkü kastın varlığının yahut yokluğunun tespiti vergi incelenmesi yapılmadan mümkün bulunmamaktadır. Aksi durumda her kullanma incelemesinde mükellefler hakkında suç raporu düzenlenmesi mahkemeler üzerindeki iş yükünü artıracak, kastın tespiti için yine vergi incelemesi yapılması zorunluluğu ortaya çıkacaktır. Bu durumda mahkemelerin vergi incelemesi yapması gibi kanuna aykırı²⁶ bir durum ortaya çıkacaktır. Kaldı ki VUK' un 367. Maddesi: *"Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.*

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittıla hasil eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem

ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz." hükmüyle dava şartını vergi idaresinin mütalaasına bağlamıştır.

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 160. Maddesine göre; Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hali öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar.

Cumhuriyet savcısı, maddi gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adli kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür.

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 2012/11-1382 Esas nolu 2014/124 karar nolu 11/03/2014 tarihli kararında yer alan *"CMK'nun 158-160 maddelerinde de belirtildiği üzere soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları gerekmektedir. Ancak bazı hallerde soruşturmanın veya kovuşturmanın başlatılmasının belli şartların gerçekleşmesine bağlı tutulması söz konusudur. Muhakeme şartları denilen bu hukuki müessesenin örneklerinden birine vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme sürecinde rastlanmaktadır.*

Ceza hukukunda "mütalaa", kimi suçlardan dolayı kovuşturma yapılabilmesi için o suçtan dolayı hak ve menfaatleri ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüştür. Bu anlamda vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaası, Yargıtay'ın da kararlarında istikrarlı bir biçimde benimsediği üzere, "kovuşturma/yargılama şartı" olarak kabul edilmektedir

Muhakeme şartları, ceza muhakemesinin

²⁶ VUK. Madde 135 - Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

yapılabilmesi için kimi durumlarda aranan şartlardır; bunların bulunmaması muhakemenin sürdürülmesini engellemekte, ancak bu şartların bulunması muhakemenin yapılmasını zorunlu hale getirmemektedir. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223/8 hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere "durma kararı", gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise "düşme kararı" verilecektir. Ancak aynı maddenin 9. bendine göre, derhal beraat kararı verilebilecek durumlarda, düşme kararı verilmesi mümkün değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunda söz konusu olan mütalaa şartı 213 sayılı VUK'nun 367 nci maddesinde düzenlenmiştir. Bir vergi incelemesi esnasında, 213 sayılı VUK'nun 359 uncu maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaaıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle mükelleftir.

Cumhuriyet Başsavcılığının, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini başka bir yoldan öğrenmesi de imkan dahilindedir. Bu durumda Cumhuriyet savcısı, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep edecek, böylece kamu davasının açılması için bu inceleme sonucunun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi beklenecektir.

Anayasa Mahkemesinin 10.02.2011 gün ve 136-181 sayılı kararında belirttiği gibi vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren

bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda yeterince uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilmeyecektir.²⁷ görüşü de kanaatimizi güçlendirir niteliktedir.²⁸ 306 No.lu VUK Genel Tebliği ve VUK' un 367. maddesinde verilen yetki de esas itibarıyla konunun teknik olması nedeniyle, vergi inceleme elemanına bu sorumluluğu yüklemektedir.

2.6- Vergi Suçları Bağlamında Kastın Tespiti

Kasıt sübjektif bir unsurdur ve objektif delillerle ispatlanması oldukça zordur. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin çoğunun bilmeden ve iyi niyetle yapılması düşünülemez. Örneğin defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter ve ortamlara kayıtlar yapmak, çift defter kullanmak, defter ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri inceleme için ibraz etmemek, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek, defter ve belgeleri yok etmek, defter sayfaları ve belgelerin yerine başka sayfa ve belgeler koymak, belgeleri kısmen veya tamamen sahte olarak düzenlemek, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak ile sahte belge basmak fiilleri bilmeden yapılamaz. Böyle olduğu iddia

²⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11/03/2014 tarihli 2012/11-1382 Esas nolu 2014/124 karar nolu kararı; Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#/Yargitay> ; Erişim Tarihi:06 Mayıs 2017

²⁸ Benzer şekilde verilen başka bir karar için bkz. AYM' nin 07.02.2012 R.G.TARİH 28197 R.G.SAYI 2009/89 Esas 2011/40 Karar Nolu Kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#/AnayasaMahkemesi>; Erişim Tarihi:06 Mayıs 2017

edilse bile bu iddia reddedilir, bu fillerin kasten ve bilerek yapıldığı kabul edilir. Ancak aynı maddede sayılan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak fiilinin bilmeden gerçekleşebildiği durumlar söz konusu olabilmektedir.²⁹

2.6.1- Kastın Tespitine İlişkin Yöntemler

Sahte belge kullanma incelemelerinde mükelleflerin belgeyi bilerek veya bilmeyerek kullandıklarının tespiti ise her incelemenin ruhuna göre değişmekle birlikte temel belli bazı yaklaşımlar vardır. Sahte belge kullananlar vergi dün-yasında talebi, düzenleyenler ise arzı oluşturur. Esas itibariyle sahte belge düzenlenmesinin nedeni bu belgeleri kullananların olmasıdır. John Maynard Keynes'in dediği gibi "Her Talep Kendi Arzını Yaratar." Bu noktada kastın tespitinde para, mal, miktar ve oran analizleri yapılabilir.

2.6.1.1- Para Hareketlerinin Takibi

Maliye Bakanlığı'nın 24.12.2015 tarih ve 29572 sayılı Resmî Gazetede yayımladığı 459 sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğiyle önceki yıllarda 8.000 TL olan bankadan ödeme ve tevsik zorunluluğu sınırını 7000 TL'ye indirilmiştir. Sahte belge kullanma incelemelerinde sahte fatura düzenleyicisinden olan 7.000,00-TL ve üzeri alışların banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla yapılmaması şekli olarak usule ilişkin olsa esas itibariyle kastın varlığına ilişkin bir kriterdir. Sahte faturalarla ilgili ödemelerin tamamının "100-Kasa" hesabından nakden ödeme şeklinde kaydedilmesi, para ibrazı ya da hamiline ödenen çeklerle bu ispatın yapılmaya çalışılması itibar edilmeyecek

olan bir ispat şeklidir. Yine, yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara uymayan ve normal olmayan bir durum olup para sirkülasyonunun yapılmadığını gösterir.³⁰ Faturaların biçimsel kullara uygun olmasının ve ödemelerin çek veya banka havalesiyle yapılması faturalarda gösterilen emtiaların gerçekten faturayı düzenleyenlerden alındığını kanıtlamaya yeterli değildir. İşlemlere gerçek görüntüsü verebilmek için çekle veya banka kanalıyla yapılan ödemelerde tahsil edilen paranın geri alınmasının da mümkün olduğundan banka kanalıyla yapıldığı ileri sürülen ödemelerin temelinin de iyi araştırılması gerekmektedir. Bankadan düzenleyiciye yapılan ödemenin aynı gün düzenleyici tarafından alıcının şahsi hesabına gönderilmesi halinde net bir şekilde muvazaalı işlemlerle olaya gerçek görüntüsü vermek olacağından kastı içinde barındırmaktadır.

2.6.1.2- Mal Hareketlerinin Takibi

VUK 185 ve 186. Maddelerinde envanter defteri ve envanter çıkarmanın tanımı yapılmıştır.³¹ Envanter defteri, ticari bir işletmenin açılışında ve açılışından sonra her hesap döneminin sonunda taşınmazların, alacakların, borçların, nakit para tutarının ve varlıklar ile borçların teker teker kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. Her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar bu deftere kaydolunur.³² Sahte belge konusu mallara ilişkin, depolama, ambar girişi-çıkışı ile nakliyesi konularının belgelendirilmemesi, kullanılan faturaların yasal olmaması, mükellefiyetlerin

²⁹ NALBANT, Mehmet; Bilmek Ya da Bilmemek; Erişim: https://www.muhasabenet.net/makale_mehmet-nalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bilerek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf, Erişim Tarihi: 06 Mayıs 2017

³⁰ NALBANT, a.g.m , s.20

³¹ VUK Madde 185 - Envanter defterine işe başlama tarihinde ve mütaakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. VUK Madde 186 - Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir.

³² YÜCEL, A.Tugay; Genel Muhasebe; Maliye Hesap Uzmanları Derneği;3. Baskı; İstanbul, Nisan 2014, s.86

sona ermiş olması vb. sebepler teknik icaplara uymayan ve normal olmayan bir durum olup mal sirkülasyonunun ispatının yapılmadığını gösterir.³³ Sahte belgenin kullanılma amaçlarının birisi de belgesiz alınan mallarının başka mükelleften alınan belge ile belgelendirilmesidir. Bu durumda mal hareketlerinin tespiti ile kast ortaya konulamayabilir. Mal hareketlerinin tespiti yerine diğer tespitler daha anlamlı olacaktır.

Bir işletmenin dönem başı mal mevcudu, dönem içi mal alışları ile dönem sonu mal stoğu mal maliyet bedeli değerlendirilmektedir. Dönem başı mal mevcudu + Alışlar=Satılan Ticari Mallar Maliyeti+ Dönem Sonu Stok denkleminde oluşmaktadır. Bu denklemden;

$STMM=(DBS+DİA)-DSS$, Mal Gayrisafi Karı= Net Satışlar-STMM

sonuçlarına ulaşılabilir. Görüleceği üzere DSS'nin değeri STMM'yi, bu da işletmenin mal gayrisafi karını etkilemektedir.³⁴ Yukarıda yer alan formülle kaydi envanter(ticaret işletmesinde), randıman incelemesi(imalat işletmesinde) vb. analizler yapılarak da somut tespitlerle kastın varlığı tespit edilebilir.

2.6.1.3- Oransal Yöntemler ve Mükerrer İşlemler

Herhangi bir olayın tekrarlanma sıklığı, değer olarak yüksekliği veya işletmenin toplam işlem hacmi içinde oransal büyüklüğü genellikle o işlemlerin kasten yapıp yapılmadığında karine olarak değerlendirilir. Sahte faturaların sayısı ile ihtiva ettiği miktarların, yürütülen faaliyetin toplam iş hacmi içindeki payı bilerek kullanma konusunda bir fikir verebilir. Örneğin iş hacmi çok geniş ve yoğun bulunan bir işletmede bulunan yüzlerce alış faturasından sadece 1,00 YTL

tutarlı bir adet sahte faturanın bilerek kullanıldığından söz edilemez. Buna karşılık alış faturalarının %99'u sahte olan bir işletmenin de bu kadar sahte faturayı bilmeden kullanması söz konusu olamaz.³⁵

Yapılan vergi incelemelerinde; kullanılan sahte belgelerin maliyet içerisindeki oranı, haksız yere indirim konusu yapılan Katma Değer Vergisinin toplam indirilecek KDV³⁶ içindeki oranı, sahte belgelerin maliyetten çıkarılması sonucu elde edilen yeni karlılık oranı ile ilgili sektörün karlılık oranının ve mükellefin vermiş olduğu beyan üzerindeki karlılık oranının kıyaslaması yöntemleri de kastın tespitinde kullanılmaktadır. Örneğin sahte belge düzenleyicisinden alınan bütün faturaların sıra numaralı şekilde teselsül etmesi incelenmesi gereken bir durumdur. Bir takvim yılının 12 ayında sahte belge düzenleyicinin sadece incelenen sahte belge kullanıcılarına fatura düzenlemiş olması olağan değildir. Peki sıra numarası neden bozulmadan teselsül eder? Bunun cevabı kuvvetle muhtemel ileride elle doldurulacak faturaların kullanıcıya cilt halinde verilmesidir. Bu durumda kastın yokluğunu iddia etmek mümkün değildir.

2.6.2- Kastın Tespitine İlişkin Yargı Kararları

Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11/03/2014 tarihli 2012/11-1382 Esas nolu 2014/124 karar nolu kararı: "Bu itibarla, belgesiz yapılan alım ve hizmetlerin başka bir mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde belgenin gerçek bir muamele veya duruma dayanmadığından sahte olduğunun kabulü gerekir. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunundan kaynaklanan işlere bakmakla görevli Yargıtay 11. Ceza Daire-

³³ NALBANT; a.g.m. ,s.20

³⁴ YÜCEL, a.g.e., s.327

³⁵ NALBANT; a.g.m. ,s.21

³⁶ Katma Değer Vergisi

sinin istikrarlı uygulamaları da bu yöndedir. (Örneğin; 11. CD'nin 04.12.2007 gün ve 7063-8834 ile 18.11.2013 gün ve 19291-17107 sayılı kararları)

Gerçek muamele ve durumun bir başka mükellefin belgesiyle veya sahte belgeyle belgelendirilmesi halinde bu belgeleri kullanan mükellef failin sahteliği bildiği kabul edilmelidir. Zira belge aldığı kişiyle alım satım ilişkisinde bulunmayan ve bunu bilen mükellef, failin alıp kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmediği düşünülmemektedir.³⁷

Danıştay Dördüncü Daire' nin 26.10.1998 tarih Esas No : 1997/3304 Karar No : 1998/3842 kararı: *"Defter kayıtlarına mal alışı olarak kaydedilen sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu ileri sürülen faturanın gerçek bir mal alımı karşılığı düzenlenip düzenlemediği kaydi envanter yapılmak suretiyle tespit edilebilir."*³⁸

Yargıtay 21. Ceza Dairesi' nin 23.06.2016 tarih ve Esas : 2016/1687 Karar : 2016/5539 No.lu kararı: *".. faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim ve tesellüm belgeleri, bedelinin ödendiğine dair ticari teamüle uygun, kanıtlama yeterliliği olan banka hesapları ve kasa mevcuduyla uyumlu geçerli belgeler, faturaları düzenleyen yeterli mal girişi veya üretimi olup olmadığı da dikkate alınarak gerektiğinde faturaları düzenleyen şirketle sanığa ait ticari defter ve belgeler üzerinde karşılaştırmalı bilirkişi incelemesi yaptırılmasından sonra toplanan deliller bütün halinde değerlendirilerek sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerektiği .."*³⁹

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 14.01.2015 tarih ve Esas:2013/3503 Karar:2015/454 No.lu kararı: *"Sanığın yetkilisi olduğu şirketin kullandığı sahte olduğu iddia olunan faturaları düzenleyen D.. Ltd. Şti. hakkında düzenlendiği anlaşılan 21.04.2009 gün 31 ve E.. Ltd. Şti. hakkında düzenlendiği anlaşılan 08.01.2009 gün 2 sayılı vergi tekniği raporlarının aslı veya onaylı örnekleri getirilip, adları geçen şirketlerin yetkilileri hakkında dava açılmış olup olmadığının araştırılıp, açıldığının tespiti halinde, dava dosyalarının celbedilip incelenerek özetlerinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren ve sahteliği belirleyen delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi, suça konu faturaların gerçek alım-satım karşılığı olup olmadığının belirlenmesi yönünden, mal ve para akışını gösteren sevk ve taşıma irsaliyeleriyle ödeme belgeleri olup olmadığı tespit edilerek sonucuna göre sanığın hukuki durumunun takdir ve tayini gerekirken.."*⁴⁰

Yargıtay 11. Ceza Dairesi' nin 24.06.2002 tarih ve Esas:2002/5109 Karar:2002/6193 nolu kararı: *"Faturasız yapılan satın almanın, bir başka mükellefin faturasıyla belgelendirilmesi halinde, faturayı düzenleyenle alan arasında, gerçek bir mal ve hizmet alımı bulunmaması nedeniyle faturanın sahte olduğunun kabulü gerektiği, sanığın temsilcisi olduğu P.. Film Yapım, Yayın Mrk. Ltd. Şt. hakkında düzenlenen kaçakçılık suçu ve vergi inceleme raporlarıyla suça konu faturaları düzenleyen Ö.. Ticaret Mustafa Ö. hakkında düzenlenen 6.12.1999 gün ve 42 Sayılı Vergi Tekniği Raporundaki tespitlere göre, sanığın başka mükelleflerden aldığı mal ve hizmetlere karşılık Ö.. ticaretten temin ettiği faturaları kullandığının an-*

³⁷ Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11/03/2014 tarihli a.g.k

³⁸ Danıştay Dördüncü Daire' nin 26.10.1998 tarih Esas No : 1997/3304 Karar No : 1998/3842 kararı

³⁹ Yargıtay 21. Ceza Dairesi' nin 23.06.2016 tarih ve Esas : 2016/1687 Karar : 2016/5539 nolu kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#/Yasalar>; Erişim Tarihi: 07 Mayıs

⁴⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 14.01.2015 tarih ve Esas:2013/3503 Karar:2015/454 No.lu kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#/Yasalar>; Erişim Tarihi: 07 Mayıs 2017

laşıldığı, saniğin faturalar konusu mal ve hizmeti Ö.. Ticaret'ten almaması nedeniyle "faturaların sahte olduğunu bilmiyordum" şeklindeki savunmasının kabule şayan olmadığı, esasen fatura konusu mal ve hizmetin başka mükelleflerden alındığı mahkemece de kabul edildiği, tüm dosya kapsamıyla saniğe atılı suçun tüm unsurları itibarıyla oluştuğu YARGITAY Ceza Genel Kurulunun 5.3.2002 gün ve 28/179 Sayılı kararında da açıklandığı üzere, bir takvim yılında her vergilendirme dönemindeki kullanmaların teselsül hükmünün uygulanmasını da gerektirdiği gözetilerek saniğin mahkumiyetine karar verilmesi gerekirken, suç kastı bulunmadığından bahisle beraatine karar verilmesi hukuka aykırıdır."⁴¹

SONUÇ

Yapılan bu çalışmada 213 Vergi Usul Kanununda yer alan cezai düzenlemeler, vergi suçları ve kabahatleri olarak ayrıma tabi tutulmuş, çalışmanın ana konusunu hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülen vergi suçları oluşturmuştur. Vergi suçlarının analizi yapılarak tarafımızca VUK' un 362 ve 363. maddelerinde belirtilen suçların genel suçun özel bir şekli olduğu ve bu nedenle teknik anlamda vergi suçu olarak kabul edilemeyeceği savunulmuştur. 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun genel hükümleri kapsamında manevi unsur olan kastın unsurları incelenmiş ve kaçakçılık suçu ile bağlantısı irdelenmiştir. Kasta ilişkin karinelerin varlığı 213 sayılı Vergi usul Kanununda yer alan hürriyeti bağlayıcı vergi suçları için tek tek değerlendirilerek, ihtilaflı konularda kastın nasıl tespit edildiği yargı kararları, idari kararlar ve vergi inceleme ve teknik raporlarındaki genel kabullerle izah edilmeye çalışılmıştır.

İncelenen yargı kararları ve akademik çalışmalarda sahte veya muhteviyatı itibarıyla ya-

naltıcı belge kullanma fiiline uygulanacak ceza, fiilin tespitinde vergi inceleme elemanın yeri ve bilerek ya da bilmeyerek kullanmanın tespitine ilişkin çokça eleştiri yapıldığı görülmüştür. Kanaatimiz kaçakçılık suçuna ilişkin manevi unsurun tespiti vergi incelemelerine bağlıdır. Ancak vergi incelemesi sağlıklı bir biçimde yapılmalı, vergi inceleme elemanı; mesleğine, mevzuata ve yargı kararlarına özen göstererek raporlarını yazmalı ve raporlarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma fiilleri bütün yasal unsurları ile ortaya konulmalıdır. İncelemelerin kalitesi ve sektörel uzmanlaşma arttırıldığında, işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için para ve mal hareketleri takibi yapıldığında, her incelemenin durumuna göre değişmekle birlikte sağlıklı oran analizi ve şüphe çeken işlemler incelendiğinde hukuki ve akademik ihtilaflarının ve de eleştirilerin azalacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 5326 sayılı Kabahatler Kanunu
- 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu
- ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, Ankara, 2007, Turhan Kitabevi Genişletilmiş 10. Baskı
- BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku, Ankara, 2012, Seçkin Yayıncılık Genişletilmiş 30. Baskı, s. 91 EDİZDOĞAN, Nihat; TAŞ, Metin; ÇELİKKAYA, Ali; Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007
- YÜCEL, A. Tugay; Genel Muhasebe; Maliye Hesap Uzmanları Derneği; 3. Baskı; İstanbul, Nisan 2014

⁴¹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi' nin 24.06.2002 tarih ve Esas:2002/5109 Karar:2002/6193 No.lu kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#/Yasalar>; Erişim Tarihi: 07 Mayıs 2017

- ÖZTÜRK, Bünyamin; Danıştay Kararlarında Vergi Suçu Algılaması, Vergi Sorunları Dergisi; Sayı: 233 Yıl:2008
- ÖZER, Ertürk; Vergi Suç ve Cezalarıyla Hürriyeti Bağlayıcı Cezaların İlişkisi - Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri Örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı Mı?); Vergi Sorunları Dergisi; Sayı:317 Yıl:Şubat 2015
- YAVAŞLAR, Funda Başaran; Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum , İstanbul Barosu Dergisi, C.82, S.2008/6, 2840-2859 (20 syf.)
- 5237 sayılı Kanunun gerekçesinde yer alan 21, maddeye ilişkin Adalet Komisyonu Raporu, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar>, Erişim Tarihi:06 Mayıs 2017
- ŞENYÜZ, Doğan; Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), Bursa, 2012, Ekin Basım Yayın Dağıtım 6. Baskı
- GÖKPINAR, Mahmut; Ceza Sorumluluğunun Temeli “Kast”; TBB Dergisi, Sayı 79, 2008
- İÇEL, Kayhan; Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli “Kast”; İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi,Sayı:12 Güz 2007/2
- KANGAL, Zeynel T. , Cezalandırılabilirliğinin Objektif Koşulları, İÜHFM C. LXVIII, S.1L2,2010,s. 151
- 306 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, RG Tarihi: 18/06/2002 RG No: 24789
- TEZCAN, Keramet; Vergi Suç ve Cezalarının Türk Ceza Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi; http://adanasmmmo.org/sempozyum/keramet_tezcan.doc, Erişim Tarihi:06 Mayıs 2017
- BAYKARA, Bekir; Vergi Suçu Raporu Ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri; Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:273, 2004
- DOĞRUSÖZ, Bumin; “306 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Hukuku”, Dünya Gazetesi, 27 Haziran 2002
- Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 11/03/2014 tarihli 2012/11-1382 Esas nolu 2014/124 karar nolu kararı; Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#!/Yargitay> ; Erişim Tarihi:06 Mayıs 2017
- AYM' nin 07.02.2012 R.G.TARİH 28197 R.G. SAYI 2009/89 Esas 2011/40 Karar Nolu Kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#!/AnayasaMahkemesi>; Erişim Tarihi:06 Mayıs 2017
- NALBANT, Mehmet; Bilmek Ya da Bilmemek; Erişim: https://www.muhasabenet.net/makale_mehmet-nalbant_sahte%20ve%20yaniltici%20belgenin%20bile-rek%20ve%20bilmeyerek%20ayrimi.pdf , Erişim Tarihi: 06 Mayıs 2017
- Danıştay Dördüncü Daire' nin 26.10.1998 tarih Esas No : 1997/3304 Karar No : 1998/3842 kararı Danıştay İBK. 12.6.1980 tarih ve E.1977/1, K.1980/2
- Yargıtay 21. Ceza Dairesi' nin 23.06.2016 tarih ve Esas : 2016/1687 Karar : 2016/5539 No.lu kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar>; Erişim Tarihi: 07 Mayıs 2017
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 14.01.2015 tarih ve Esas:2013/3503 Karar:2015/454 No.lu kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar>; Erişim Tarihi: 07 Mayıs 2017
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi' nin 24.06.2002 tarih ve Esas:2002/5109 Karar:2002/6193 No.lu kararı, Erişim: <https://www.corpus.com.tr/#!/Yasalar>; Erişim Tarihi: 07 Mayıs 2017