

# VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNDA GÖNÜLLÜ VAZGEÇME

*Voluntary Abandonment in the Tax Evasion Crime*

**Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI<sup>1</sup>**

## ÖZET

Suçların özel görünüm hallerinden biri de “gönüllü vazgeçme”dir. Özel görünüm hallerinin çoğu hep suçların maddi unsuru üzerinde gerçekleşir. Suç yoluna girmiş olan failin suç hareketlerini gönüllü olarak tamamlamaması ya da hareketler tamamlanmış olmakla birlikte neticenin gerçekleşmemesini kendi isteği ile sağlamış olması gönüllü vazgeçme olarak isimlendirilmektedir.

Bu çalışmamızda Vergi Usul Kanunu (VUK) 359’uncu maddesinde düzenlenmiş olan “vergi kaçakçılık suçu”nda gönüllü vazgeçmenin uygulanıp uygulanmayacağı incelenecektir. Genel olarak neticesi harekete bitişik suç gibi algılanan kaçakçılık suçunda bazı fiillerde gönüllü vazgeçmenin mümkün olacağını tespit etmeye çalışacağız.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Kaçakçılık Suçu, Gönüllü Vazgeçme, Teşebbüs, İradi Vazgeçme, Faal Nedamet, Etkin Pişmanlık, Suçun Tamamlanması.

## ABSTRACT

One of the special forms of the criminal offenses is known as “voluntary abandonment”. Most of the special forms of cases commonly occur on the material element of the crime. That is known as voluntary abandonment of criminal offense, which is no attempt and no preparation exists when the offence has not been completed as a consequence of conditions that are dependent on the offender’s will.

The study has discussed the application of voluntary abandonment of criminal offense to “tax evasion crime” defined in Article 359 of Tax Procedure Law. In general, tax evasion crime is a type of instantaneous crimes as it is considered to be committed regardless of whether the offender has achieved with the result or not, because of that in this study we try to identify in some tax evasion criminal offenses, there would be able to give voluntary abandonment.

**Keywords:** Tax Evasion Crime, Voluntary Renunciation, Enterprise, Voluntary Abandonment, Contrite Active, Active Repentance, the Completion of the Crime.

◆◆◆◆

---

<sup>1</sup> Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi. bayrakli@aku.edu.tr

## I. GÖNÜLLÜ VAZGEÇME KAVRAMI, TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Gönüllü vazgeçme, ceza hukukunda suçun özel görünüş hallerinden olan kavramlarından biridir. Suçun unsurları içerisinde maddi unsur üzerinde meydana gelir. Suç için kullanılan genel görünüş, bir failin bir suç fiili ile kasten bir tek neticenin meydana gelmesi hali için kullanılır. Bu cümlede yer alan “birlerde” farklılık meydana gelmiş ise, suçun özel görünüş hallerinden söz edilebilir. Bir fail yerine birden fazla failin yer alması katılma (iştirak), bir suç fiili yerine birden fazla fiil veya netice meydana gelmiş ise birleşme (içtima), suç yoluna girdikten sonra hareket veya netice dıştan gelen bir etki ile yarım kalırsa teşebbüs, istekli olarak yarım kalırsa gönüllü vazgeçmeden söz edilir. İncelemeye çalıştığımız kavram olan gönüllü vazgeçme bu özel hallerden suç yoluna girmiş olan failin hareketleri tamamlamaması veya neticenin meydana gelmesinin içten gelen bir duygu ile gerçekleştirilmemesi gönüllü vazgeçme olarak nitelendirilmektedir.

Bu yaklaşım içerisinde gönüllü vazgeçme şöyle tanımlanabilir. **Gönüllü vazgeçme**, suç yoluna girmiş olan failin icra hareketlerine başladıktan sonra icra hareketlerine son vermesi veya hareket tamamlanmış olsa bile neticenin gerçekleşmesini içten gelen özgür bir irade ile engellemiş olması halidir.

Tanımdan hareketle gönüllü vazgeçmenin şu özellikleri taşıdığını görürüz:

i. Gönüllü vazgeçme suç yoluna girmiş fiiller için söz konusudur. Suç yolu suç işlemeyi kafasına koyan, düşünüp karar veren failin izlerini yok edemeyeceği bir şekilde suç hareketlerine başlamasıdır.

ii. Gönüllü vazgeçme icra hareketlerine başladıktan sonra içten gelen bir irade ile icra hareketlerine son vermedir.

iii. İcra hareketleri sona ermiş olsa bile failin özgür ve içten gelen bir istekle neticenin gerçekleşmesine engel olma şeklinde de olabilir.

iv. Suç tamamlanmadan icra hareketlerinin sonlandırılması veya neticenin gerçekleşmesine engel olunması içten gelen ve özgür bir iradenin eseri olmalıdır. İçten gelen istek, acıma, merhamet, Allah korkusu gibi failin iç dünyası ile ilgilidir<sup>2</sup>. Kimi hallerde de dıştan gelen bir dürtüde olabilir. Öten bir baykuşun uğursuzluk getireceği gibi bir düşünce de olabilir<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Erhan Günay, Öğreti ve Uygulamada Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 158.

<sup>3</sup> Murat Kayaççek, “Suça Teşebbüs”, [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewiMnY8ztbMAhXKhywKHZbrA-PoQFg\\_gaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cezabb.adalet.gov.tr%2Fmakale%2F157-do](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewiMnY8ztbMAhXKhywKHZbrA-PoQFg_gaMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cezabb.adalet.gov.tr%2Fmakale%2F157-do)

Gönüllü vazgeçme Türk Ceza Kanununda (TCK) şöyle yer almıştır: *“Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır”* (TCK md 36). Buradaki *“...teşebbüsten dolayı cezalandırılmaz...”* ifadesi teknik bir suç kavramı olan *“suça teşebbüs”* değil, suça girişmek olarak algılanmalıdır. Zira aşağıda anlatılacağı gibi gönüllü vazgeçme suça teşebbüsten farklı bir kavramdır. Özgür iradesi ile suç hareketlerine son veren fail suça teşebbüs etmiş olarak kabul edilemez. Madde gerekçesinde de bu durum ifade edilmiştir. Kanun koyucu madde gerekçesini şöyle beyan etmiştir. *“Gerek icra hareketleri aşamasında gerekse icra hareketlerinin bitmesinden sonra, failin suçu tamamlamaktan gönüllü olarak vazgeçmesini teşvik etmek modern suç politikasının temel araçlarından biridir. 765 sayılı Türk Ceza Kanununda sadece icra hareketlerinin devamı aşamasında kabul edilen gönüllü vazgeçme, icra hareketlerinin bittiği ancak neticenin meydana gelmediği olaylar bakımından da öngörülmüştür. Böylece suçun icrası sürecindeki bütün aşamalarda gönüllü vazgeçme mümkün hâlde gelmektedir. Ancak icra hareketlerinin bitmesinden sonra gönüllü vazgeçmenin kabulü için, vazgeçenin suçun tamamlanmasını önlemek bakımından ciddi bir çaba göstermesi gerekmektedir. Gönüllü vazgeçme hâlinde kişiye ceza verilmemekte, ancak o ana kadar yapılan hareketler ayrıca bir suç oluşturuyorsa sadece o suçtan sorumlu tutulmaktadır”*.

## **II. GÖNÜLLÜ VAZGEÇME KAVRAMININ BENZER KAVRAMLARINDAN FARKLILIĞI**

Suçun özel görünüm şekillerinden olan ve gönüllü vazgeçmeye benzeyen bazı kavramlar bulunmaktadır. Karışıklığa meydan vermemek için bu kavramlar arasındaki farklılığa değinilecektir.

### **A) TEŞEBBÜS**

Gönüllü vazgeçmenin en çok benzediği kavramlardan biri suça teşebbüs kavramıdır. TCK’ da suça teşebbüs şöyle yer almıştır: *“Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur”* (TCK md 35/1). Bu yaklaşım içerisinde suça teşebbüsü şöyle tanımlanabilir:

**Suçta teşebbüs**, suç failinin kasten işlenebilecek suçlarda suça elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icra hareketlerine başlamasına rağmen elinde olmayan nedenlerle suçu tamamlayamamasıdır.

Gönüllü vazgeçmenin teşebbüs kavramı ile benzerlikleri her ikisinde de icra hareketleri bitirilememekte veya netice gerçekleşmemektedir. Ayrıldıkları nokta ise icra hareketlerinin bitirilmemesi veya neticenin gerçekleşmemesi teşebbüste dıştan gelen bir nedenle olurken, gönüllü vazgeçmede içten gelen bir iradeden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle ceza politikası açısından teşebbüs durumunda tamamlanmış suça göre indirimli ceza uygulanırken gönüllü vazgeçme de ceza verilmemektedir.

## **B) PİŞMANLIK**

Pişmanlık VUK' da özel olarak düzenlenmiş ceza kesilmesini engelleyen kurlardan birisidir. Beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiiller için düzenlenmiştir. Ancak kaçakçılık suçu fiillerinin yer aldığı VUK 359' uncu maddenin 2. fıkrasında şu hükme yer verilmiştir. “ 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz”. Dolayısıyla bu atıf nedeniyle pişmanlığın düzenlendiği madde içerisinde kaçakçılık suçu yer almamasına karşılık 359' uncu maddedeki atıf nedeniyle kaçakçılık suçu için de uygulama alanı bulacaktır.

VUK' ta düzenlenmiş olan pişmanlık beyan esasına dayanan vergilerde söz konusudur. Vergi ziyayı cezasını gerektiren bir fiilin işlenilmesi durumunda mükellef nezdinde bir inceleme yapılmadan veya kabahatin bir muhbir tarafından ihbar edilmeden önce mükellef tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerekir. Beyanname verilmemiş ise 15 gün içerisinde beyanname verilmesi ya da eksikliklerin giderilmesi ve pişmanlık zammı ödenmesi şartı ile ceza kesilmemesini içerir. Kaçakçılık fiili işlemiş olanlar da, muhbirin haber verme dilekçesinin kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce verilmemiş ve resmi kayıtlara geçmeden durumu vergi dairesine bildirmesi halinde ceza kesilmeyecektir.

Pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki benzerlik her ikisinde de ceza kesilmemesidir. Ayrıldıkları noktalar ise şunlardır. Gönüllü vazgeçmede hareket sonlandırılmamış veya netice gerçekleşmemiş olmasına karşılık pişmanlıkta suç tamamlanmıştır. Gönüllü vazgeçmede bir bedel bulunmaz iken pişmanlıkta pişmanlık zammı söz konusudur. Ancak neticesi vergi kaybı olmayan kaçakçılık suçunda bunun ceza davası açılmasına engel olan etkin pişmanlık

gibi düşünülmesi gerekir. Bu konu başka bir çalışmanın konusunu oluşturacağı için üzerinde durmuyoruz<sup>4</sup>.

### C) ETKİN PİŞMALIK

Etkin pişmanlık TCK'da özel hükümler içerisinde düzenlenen bir kurumdur. Sadece kanunda etkin pişmanlık öngörülen suçlar için düzenlenmiştir. Fail suç işlerken sahip olmadığı pişmanlık duygusunu suç tamamlandıktan sonra neticenin etkilerini ortadan kaldırmaya, azaltmaya, eski hale getirmeye yönelik girişimleridir. Kimi zamanda suçun veya suç ortaklarının tespitine yönelik gönüllülük esaslı eylemleri içerir. Bu davranışları sonucu kanun koyucu fail hakkında cezalandırılmamasını, cezasından indirim yapılmasını, hakkında açılmış kamu davasının düşürülmesini, hükmedilmiş cezanın ortadan kaldırılmasını ya da cezada indirim yapılmasını öngören düzenlemeler yapmıştır. Etkin pişmanlık kanunda öngörülmüş suçlar için söz konusudur.

Gönüllü vazgeçme ise TCK'da genel hükümler içerisinde düzenlenmiş ve şartlarını taşıyan her suç için söz konusudur. Gönüllü vazgeçme icra hareketleri bitirilmeden veya hareket bitirilmiş olsa bile neticenin gerçekleşmesine engel olma şeklinde olabilir. Gönüllü vazgeçmede tamamlanmış bir suç bulunmaz iken etkin pişmanlıkta suç tamamlanmıştır. Gönüllü vazgeçmede ceza verilmez iken etkin pişmanlıkta ceza indirimli olarak verilebileceği gibi tamamen kaldırılabilir de.

Vergi kaçakçılık suçu için gönüllü vazgeçme uygulama alanı bulurken, etkin pişmanlık gibi sonuç doğuran pişmanlık müessesesi düzenlenmiştir. Yukarı başlıkta incelendiği için burada tekrar etmeyeceğiz.

### D) FAAL NEDAMET

Faal nedamet eski ceza kanunumuzda yer alan kurumlardan biridir. Yeni TCK' da düzenlenen gönüllü vazgeçme kurumunun bir bölümünü oluşturur. Faal nedamet suç failinin icra hareketlerini bitirdikten sonra içten gelen bir kararla neticenin gerçekleşmesine engel olması veya neticenin tesirlerinin ortadan kaldırılmasıdır<sup>5</sup>. Günümüzde bu durum gönüllü vazgeçme olarak nitelendirilmektedir. Eski kanunumuzdaki "ihtiyari ile vazgeçme" ve "faal nedamet"

---

<sup>4</sup> "Ancak vergi kaçakçılığı suçları aynı zamanda vergi zıyanını da doğurmuyorsa yalnızca kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller için pişmanlıktan yararlanılmayacaktır". Yaklaşımını doğru bulmuyoruz. Bkz. Cavit Ekim, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013, s. 59.

<sup>5</sup> Sahir Erman, "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", Maliye Enstitüsü Konferansları, XV. Seri- Sene 1968, İstanbul, 1968, s. 76.

yeni kanunda gönüllü vazgeçme olarak birleştirilmiştir. Bu nedenle üzerinde daha fazla durulmayacaktır.

### III. GÖNÜLLÜ VAZGEÇMENİN SUÇ VE CEZA POLİTİKALARI AÇISINDAN ÖNEMİ

Kanun koyucunun ceza normları koyarken göz önünde tuttuğu amaç, toplumda suç işlenmesinin azalması veya olmaması, suç işleme düşüncesinde olanların da suç işlemekten vazgeçmesini sağlamaktır. Bir şekilde suç işlenmiş ise kamu düzenini sağlama adına suç faillerinin de cezalandırılmasıdır. Böylece hukuka olan güvenin de sağlanması amaçlanmaktadır.

Suç yolunda suç hareketlerini işlemeye başlamış kişinin kendi isteği ile hareketlerine son vermesi veya neticenin gerçekleşmemesi için girişimlerini teşvik etmesi gerekir. Bu yaklaşım içerisinde suç hareketlerine gönüllü olarak son veren veya hareketler tamamlanmakla beraber neticenin gerçekleşmesine engel olan kişi için ceza verilmemesini hüküm altına almıştır. Bu konuda kanun koyucunun yaklaşımının TCK' da suç failinin toplumla olumlu ilişki kurma isteği kanun koyucu tarafından da ceza verilmemesi şeklinde sonuçlanmıştır<sup>6</sup>.

Gönüllü vazgeçme suçların işlenmesinin önüne geçilmesi ve kişi veya toplumun uğrayacağı zararların ortadan kaldırılabilmesi açısından büyük öneme sahiptir. Vergi kaçakçılığı açısından doğuracağı olumlu sonuçlar ise hem devletin vergi düzeni bozulmamış olacak hem de olası vergi kayıplarının önüne geçilmiş olacaktır.

### IV. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNDA GÖNÜLLÜ VAZGEÇMEYE UYGULANACAK HÜKÜMLER

Vergi kaçakçılık suçunun düzenlendiği VUK ile TCK arasında genel kanun-özel kanun ilişkisi bulunmaktadır. Kaçakçılık suçu ve verilecek hapis cezaları ceza hukuku anlamında suç ve cezalar olması nedeniyle TCK' da yer alan genel hükümler VUK için de uygulama alanı bulacaktır. *“(1) Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza Kanunları ve ceza içeren Kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır”* (TCK md 5). TCK'nın genel hükümleri 1-75 maddeler arasında yer alan hükümlerdir. Bunlardan biri de TCK 36'ncı maddede düzenlenmiş olan “Gönüllü Vazgeçme”dir. Gönüllü vazgeçme gibi bir konu VUK'da düzenlenmemiş olması nedeniyle TCK' da yer alan gönüllü vazgeçme kurumu vergi kaçakçılığı için de uygulama alanı bulacaktır.

---

<sup>6</sup> Hale Akdağ, “Gönüllü Vazgeçme”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.III, S 2,2013, s.94.

## V. KAÇAKÇILIK SUÇU FAİLLERİ

Kaçakçılık suçu failleri itibariyle vergi yükümlüsü veya sorumlusu gibi bir tanımlamaya uygun değildir. Çünkü seçimlik bağlı hareketlerden oluşan fiiller her bir bentte ayrı farklı özellikleri olan kişiler için düzenlenmiştir. Suçlar gerçek kişiler için söz konusu olduğuna göre aşağıda belirtilen görevleri yerine getirmek zorunda olan gerçek kişiler kaçakçılık fiilleri nedeniyle sorumlu tutulabilecektir. Suç failleri şöylece sıralanabilir:

### A) Vergi Usul Kanununa göre defter tutmakla yükümlü olan gerçek kişiler

- i. Ticaret ve sanat erbabı;
- ii. Ticaret şirketleri;
- iii. İktisadi kamu müesseseleri;
- iv. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- v. Serbest meslek erbabı;
- vi. Çiftçilerdir.

Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek kişiler hakkında uygulanmaz.

- i. Gelir vergisinden “muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler”;
- ii. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler.
- iii. Kurumlar vergisinden muaf olan:
  - a) İktisadi kamu müesseseleri;
  - b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

### B) Vergi Kanunlarına Göre Defter, Belge Saklamak ve İbraz Etmek Zorunda Olanlar

VUK’a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle defterde yer alan bilgileri ispata yarayacak VUK’da yer alan belgeleri saklamak ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadır. Defter ve belgeler ait oldukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak beş yıl süre ile saklamak ve korumak zorundadır (VUK md 253).

### **C) DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ TAHRİF EDENLER**

Tahrif etme, sözlükte harflerle oynama, harflerin yerini değiştirme olarak ifade edilmektedir<sup>7</sup>. Bilim dilinde ise usulüne uygun olarak tutulmuş defter, belge ve kayıtlarda yazılı bilgi ve rakamları aslına uygun durumdan çıkarıcı her fiil tahriftir<sup>8</sup>. Tahrif etme fiili bizzat yükümlü tarafından yapılacağı gibi üçüncü kişiler tarafından da yapılabilir. Her ne kadar defterleri koruma görevi mükellefe ait ise de onun bilgisi dâhilinde veya bilgisi dışında üçüncü kişiler tarafından da yapılabilir.

### **D) DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEYENLER**

Defter ve belgeleri saklamak zorunda olanlar beş yıllık süre içerisinde yetkili makam veya memurlar tarafından istenilmesi durumunda bu defter ve belgeleri ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır (VUK md 256). Defter ve belgeleri gizleyen kişiler bu suçun faili olmaktadır.

### **E) MUHTEVİYATI İTİBARIYLA YANILTICI BELGE DÜZENLEYENLER VEYA BU BELGELERİ KULLANANLAR**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Gerçek muamele, konu olduğu ekonomik veya hukuki işlemin gerçekleştiği işlemlerdir. Bu başlık altında suç faili olarak belge düzenleyenler yanında kullananlar da yer almaktadır.

### **F) VERGİ KANUNLARI UYARINCA TUTULAN VEYA DÜZENLENEN VE SAKLAMA VE İBRAZ MECBURİYETİ BULUNAN DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ YOK EDENLER VEYA DEFTER SAHİFELERİNİ YOK EDEREK YERİNE BAŞKA YAPRAKLAR KOYANLAR VEYA HİÇ YAPRAK KOYMAYANLAR**

Bu bent içerisinde düzenlenen suç fiili mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceği gibi üçüncü kişiler tarafından da işlenebilir. Üçüncü kişi tarafından işlenmesi mükellefin koruma ödevini kaldırmaz. Mükellef gerekli koruma önlemlerini almaması nedeniyle sorumlu olur.

---

<sup>7</sup> Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Yenilenmiş B. 4, Ankara, 2011, s.717.

<sup>8</sup> Yılmaz Hızlı, Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984, s.123.



### **G) BELGELERİN ASIL VEYA SURETLERİNİ TAMAMEN VEYA KISMEN SAHTE OLARAK DÜZENLEYENLER VEYA BU BELGELERİ KULLANANLAR**

Bu bentte iki ayrı fiil düzenlenmiştir:

- i. Sahte belge düzenleyen,
- ii. Sahte düzenlenmiş belgeyi kullananlardır.

Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir (VUK md 359/b).

### **H) VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE ANLAŞMASI OLMADIĞI HALDE BELGE BASANLAR**

Vergi Usul Kanunu gereğince kullanılacak fatura, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, gider pusulası, perakende satış vesikaları ile kanunda yer alan diğer belgelerin basım ve dağıtımını Bakanlık veya defterdarlık ile matbaa işletmecileri arasında yapılacak bir anlaşmayla sağlanır. Bakanlık veya defterdarlıkça yapılmış bir sözleşmesi olmadığı halde belge basan veya dağıtanlar kaçakçılık suçu faili olabilirler.

### **I) VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE ANLAŞMASI OLMADIĞI HALDE BASILAN BELGELERİ BİLEREK KULLANANLAR**

Vergi Usul Kanunu gereğince kullanılacak belgelerin sözleşmesi olmayan matbaalar tarafından basıldığını bilen ve bu belgeleri muhasebe kayıtlarında kullanan kişiler kaçakçılık suçu faali olabilirler.

## **VI. KAÇAKÇILIK FİİLLERİ VE GÖNÜLLÜ VAZGEÇMEYE UYGUNLUĞU**

Vergi kaçakçılık suçu fiillerinin gönüllü vazgeçmeye uygun olup olmadığı her bir fiil ayrı ayrı irdelenerek tespit edilmesi gerekir. Bu açıdan kanundaki gruplamaya uygun olarak cezalardan hareketle bir gruplama yapılarak suç fiillerinin gönüllü vazgeçmeye uygunluğu irdelenecektir.

### **A) CEZASI ONSEKİZ AYDAN ÜÇ YILA KADAR HAPİS CEZASI OLAN FİİLLER**

#### **1. Defter ve Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak**

Defter, kayıt ve belgelerde muhasebe hileleri yapmak fiili kanunda sayılmamıştır. Doğrusu da budur. Sayılmış olsaydı sayılmayan ve yeni yeni keşfedilen hile fiilleri suç kapsamı dışında kalabilirdi. Bunu önleme adına sayılmamıştır. Hile, belgeler ve muhasebe kayıtları üzerinde bilinçli ve kasıtlı olarak yapılan, kendiliğinden ortaya çıkması ihtimali olmayan hukuka aykırı işlemlerdir.

Kaçakçılık suçu neticesi vergi kaybına dayalı olmaması nedeniyle vergi kaybı doğmadan vergi kaybını engellemek söz konusu olamazdı. Vergi kaybı doğduktan sonra bunu gidermeye yönelik hareket ise pişmanlık kapsamı içerisinde olabilirdi. Oysa pişmanlık ile gönüllü vazgeçme arasındaki yegâne farklılık gönüllü vazgeçmenin netice gerçekleşmeden önce neticenin gerçekleşmemesine yönelik tedbirlerin alınması olmalıdır. Bu ise uygulanabilirlik açısından söz konusu değildir. O halde gönüllü vazgeçme suç hareketleri bitirilmeden meydana gelmiş olmalıdır.

Muhasebe hileleri literatürde farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bunlar içerisinde en kapsayıcısında şöyle tanımlanmıştır: Muhasebe hilesi, muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle ve kasıtlı olarak ilgilileri yanıltan ve onlar zarar görebileceği şekilde basılı veya dijital ortamda ulusal veya uluslararası hukuk kurallarına aykırı davranmak suretiyle yapılan hareketlerdir<sup>9</sup>. Ulusal mevzuatta Maliye Bakanlığı VUK 175'inci madde kapsamında muhasebe ilkelerini standart hale getirmiş ve yayınladığı tebliğlerle yapılması gerekenleri belirterek muhasebe sistemine dâhil etmiştir<sup>10</sup>. Bu ilkelere aykırılıklar muhasebe hilesi olarak kabul edilecektir.

Gönüllü vazgeçmeye şöyle örnek verebiliriz. Bazı aktif kalemleri olduğundan fazla veya eksik gösteren kişinin sıkça yaptığı bu işlemi daha sonra her hangi bir incelemeden önce üzerlerini çizerek doğrularını yazması, yanlış ayırdığı amortismanları sonradan düzeltmesi, gelir ve giderleri ilgili olduğu yılda yazmayan kişinin daha sonra incelemeden önce düzeltmesi gönüllü vazgeçme olarak kabul edilmelidir<sup>11</sup>.

## **2. Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak**

Hesap, aynı nitelikteki işlemlerin artış ve azalışlarının izlendiği çizelgelere hesap denir<sup>12</sup>. Hesap açma ise, bir hesabın borç ya da alacak tarafına ilk kez kayıt yapılarak hesabın kullanılmaya başlanmasına hesap açma denir. Hesap, büyük defterin sayfaları üzerinde iki kısımdan oluşmaktadır. Her hesabın bir

---

<sup>9</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı- Mehmet Erkan- Cemal Elitaş, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 51.

<sup>10</sup> Süheyl Donay, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008, s.129.

<sup>11</sup> Bayraklı –Erkan- Elitaş, s.53.

<sup>12</sup> <http://www.muhasebedersleri.com/genel-muhasebe-2/hesap-kavrami.html>, 12.05.2016.

ismi bulunur ve defterin üst tarafına yazılır<sup>13</sup>. Hesap açma fiili bölünebilir nitelikte olması nedeniyle gönüllü vazgeçmeye elverişlidir. Gerçekte var olmayan bir kişi için hesap açılmış ve kendisine borç verilmiş gibi kayda başlayan kişinin yazmaktan vazgeçerek üzerini çizmesi gönüllü vazgeçme olarak kabul edilmelidir.

### **3. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek**

Muhasebe defterlerine veya bilgisayar ortamında tutulan programlarda yazılması gereken hesapların başka defter ve programlara yazılması fiili bölünebilir niteliktedir. Satmış olduğu bir malın hesabını ayrı bir defter veya ajandada takip eden kişi bu suç fiilini işliyor demektir. Başka bir deftere yazdığı bir hesabı daha sonra silen veya üzerini karalayan kişi bu hesabı doğru deftere yazdıktan sonra inceleme sırasında tespit edilmiş olsa fiilinin gönüllü vazgeçme olarak nitelendirilmesi gerekir.

Bu fiil için vergi kaybı zorunlu değildir. Kaçakçılık suçu fiili neticesi vergi kaybı olmadığına göre, şayet başka deftere kaydettiği bilgileri silmemiş olsa ve o sırada yakalanmış olsa suç fiili tamamlanmış olacaktır. Burada fiilin vergi matrahını azaltacak şekilde bir fiil olması sorumluluk için yeterli olacak ve suç da tamamlanmış olacaktır.

### **4. Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek**

Tahrif etmek, gerçeğe uygun olarak düzenlenmiş belge, defter ve kayıtlardaki rakam ve yazıların kimyasal bir madde ile silinmesi veya yerlerine başka rakamların yazılmasıdır<sup>14</sup>. Fatura üzerinde doğru yazdığı rakamı silmeye başlayan kişinin içsel bir dürtü ile hareketin vazgeçip tekrar eski haline getirmesi gönüllü vazgeçme olarak kabul edilmelidir. Yevmiye defterine yazdığı satış miktarını değer olarak düşürmek isterken devlete bağlılık duygusunun yoğun gelmesi sonucu hareketinden vazgeçerek doğru olanı yazması gönüllü vazgeçmedir.

### **5. Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek**

Defter, kayıt ve belgelerin varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle

---

<sup>13</sup> www.yuksekkayasmmm.com/sorucevap/haber\_oku.php?haber\_id=26, 12.05.2016.

<sup>14</sup> M. Kâmil Mutluer, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979, s. 164.

sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi saf ihmali suçlardan olduğu kabul edilmektedir. Bu fiil bölünebilir nitelikli değildir. Dolayısıyla gönüllü vazgeçmeye elverişli değildir. Süresi içerisinde verilmeyen defter ve belgeler nedeniyle suç tamamlanmış olur.

## **6. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek**

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. VUK'da yer alan belgeler kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca kullanma mecburiyeti getirilen belgelerdir. *“Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır”* (VUK md 227/3).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeden söz edebilmek için bu belgenin tamamlanmış olması gerekir. Dolayısıyla kanunda yer alan bilgilerden yoksun bir belge düzenlenebilmesi söz konusu değildir. Bütün bilgileri içeren ve içeriği itibariyle yanıltıcı olan belge düzenlenmiş ise artık suç tamamlanmıştır. Artık bu aşamadan sonra gönüllü vazgeçme değil pişmanlıktan söz edilebilir. Bu nedenle belge düzenleme fiilinde gönüllü vazgeçme söz konusu olamayacaktır.

## **7. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeleri Kullanmak**

Vergi hukukunda belgenin kullanılması, vergi ile ilgili muhasebe defterlerine bu belgelerin içeriğinin yazılmasıdır. Bu belgeler gelir belgesi olabileceği gibi gider belgesi de olabilir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan belgeyi bunu kullanan kişi bilir. On bin liraya aldığı kömürün tekstil maddesi ve beş bin lira olarak yazılması durumunda bunu bilmemesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu belgeyi deftere yazan kişinin tam miktarı yazacağı sırada yakalanabileceği korkusu aklına gelip yazmaktan vazgeçmiş olması halinde henüz fiil tamamlanmadığı için gönüllü vazgeçmeden yararlanır.

## **B) CEZASI ÜÇ YILDAN BEŞ YILA KADAR HAPİS CEZASI OLAN FİİLLER**

### **1. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek**

VUK hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden

takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bunları korumaları gerekir. Defteri yok etmek amacıyla geri dönüşüm kutusuna atan mükellefin bir müddet sonra gidip geri dönüşüm kutusundan alması gönüllü vazgeçme olarak kabul edilir.

## **2. Defter Sahifelerini Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak**

Mükellefin ödevlerinden biri de defter ve belgeleri aslına uygun olarak korumak ve saklamaktır. Yevmiye defterinden veya büyük defterden bir yaprağı dikkatlice çıkararak kişinin yerine yeni yaprak yapıştırma aşamasında fiilden içsel bir duygu ile vazgeçerek tekrar aynı yaprağı itina ile yerleştirmesi halinde kaçakçılık suçu fiilden gönüllü vazgeçmiş olur.

## **3. Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek**

VUK'da yer alan belgeler kanuna veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığınca kullanma mecburiyeti getirilen belgelerdir. *“Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır”* (VUK md 227/3). Dolayısıyla bazı bilgilerin yer almadığı belge VUK'da belirtilen belge olmayacaktır. Belgenin düzenlenmiş olması ile suç tamamlanacak ve hareket tamamlanmış olacağı için bundan vazgeçme de söz konusu olmayacaktır.

## **4. Sahte Belgeleri Kullanmak**

Sahte belge kullanma fiilinde hareket bölünebilir nitelikli olması nedeniyle gönüllü vazgeçmeye uygundur. Sahte olarak düzenlendiğini bildiği belgeyi deftere yazarken kişinin ismini yazdıktan sonra üzerini çizerek iptal etmiş olması gönüllü vazgeçme olarak kabul edilecektir.

## **C) Cezası İki Yıldan Beş Yıla Kadar Hapis Cezası Olan Fiiller**

### **1. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ancak Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunan Kişilerin Basabileceği Belgeleri, Bakanlık İle Anlaşması Olmadığı Halde Basmak**

Maliye Bakanlığı veya defterdarlıkla yapılmış bir sözleşmesi olmadığı halde belge basma işinde hareket parçalara ayrılabilir niteliktedir. Sözleşmesi olmayan bir matbaa belge basma konusunda bütün hazırlıklara başlamış ve

baskıya başlayacağı sırada içsel bir duygu ile basmaktan vazgeçmesi kaçakçılık suçunda gönüllü vazgeçme olarak kabul edilmelidir.

## **2. Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Bulunmayan Kişilerin Bastığı Belgeleri Bilerek Kullanmak**

Mükellef açısından belgeyi basan matbaanın yetkisi olup olmadığını her zaman bilebilmek kolay değildir. Bu nedenle bu suç fiilinde “bilme” şartı getirilmiştir. Yetkisi olmayan matbaanın bastığı belgeyi bilerek deftere işlemeye başlayan kişinin içten gelen bir duygu ile yazmaktan vazgeçerek o kaydı iptal etmiş olması gönüllü vazgeçme olarak kabul edilmelidir.

## **VII. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇUNDA GÖNÜLLÜ VAZGEÇMENİN SONUÇLARI**

Gönüllü vazgeçmenin ceza politikası açısından fiilin cezalandırılmamasıdır. O ana kadar işlenen fiiller bir başka suçun tamamlanması sonucunu doğurmakta ise tamamlanan fiil için ceza tayin edilecektir. Kanun koyucu burada “teşebbüsten” ibaresi kullanmış ise de bu “suça teşebbüs” gibi algılanmamalı, “suç fiilini işleme” şeklinde anlaşılmalıdır. Yoksa bilindiği gibi suçun teşebbüs aşamasında kalması halinde indirimli bir ceza uygulanmaktadır.

## **SONUÇ**

Bu çalışmada vergi kaçakçılık suçunda gönüllü vazgeçmenin olup olmayacağı araştırılmıştır. Ulaşılan sonuçlara göre, kaçakçılık suçunda yukarıda sayılan hallerde gönüllü vazgeçme mümkündür. Bunun sağlayacağı fayda kişilerin suç fiilini tamamlamamak şekliyle kamu düzeninin bozulması önlenirken, olası vergi kayıpları nedeniyle de vergi ziyayı kabahatinin işlenmesi ve devletin vergi kaybı önlenmiş olacaktır.

İşlemiş olduğu vergi kaçakçılık suçundan gönüllü olarak vazgeçen kişiye de vergi cezası kesilmeyecektir.



### KAYNAKÇA

**Akdağ Hale**, “Gönüllü Vazgeçme”, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C.III, S 2, 2013.

**Bayraklı Hasan Hüseyin - Mehmet Erkan- Cemal Elitaş**, Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

**Donay Süheyl**, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2008.

**Ekim Cavit**, Vergi Kaçakçılığı Suçları, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2013.

**Erman Sahir**, “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, Maliye Enstitüsü Konferansları, XV. Seri- Sene 1968, İstanbul, 1968.

**Günay Erhan**, Öğreti ve Uygulamada Yeni Türk Ceza Kanunundaki Etkin Pişmanlık ve Gönüllü Vazgeçme, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006.

**Hızlı Yılmaz**, Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Ankara, 1984.

**Kayanççek Murat**, “Suça Teşebbüs”, [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rc=ct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=&ved=0ahUKEwiMnY8ztbMAhXKhywKHZbrAPoQFggMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cezabb.adalet.gov.tr%2Fmakale%2F157.doc&usg=AFQjCNElywZky\\_zuRLIEHsd2A-ExrRYw&bvm=bv.122129774,d.bGg](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rc=ct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=&ved=0ahUKEwiMnY8ztbMAhXKhywKHZbrAPoQFggMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cezabb.adalet.gov.tr%2Fmakale%2F157.doc&usg=AFQjCNElywZky_zuRLIEHsd2A-ExrRYw&bvm=bv.122129774,d.bGg), 13.05.2016.

**Mutluer M. Kâmil**, Vergi Ceza Hukuku, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 214, Eskişehir, 1979.

**Yılmaz Ejder**, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Yenilenmiş B. 4, Ankara, 2011.

