

**BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARI

HAZIRLAYAN

ARİFCAN KURT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. EZĐİ AYGÜN EŞİTLİ

ANKARA - 2022

BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: ... / ... /

Öğrencinin Adı, Soyadı: Arifcan KURT

Öğrencinin Numarası: 21910275

Anabilim Dalı: Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Programı: Kamu Hukuku Tezli Yüksek Lisans Programı
Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı: Doç. Dr. Ezgi AYGÜN EŞİTLİ

Tez Başlığı: Vergi Kaçakçılığı Suçları

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 101 sayfalık kısmına ilişkin, 14/11/2022 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 18'dir. Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

“Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması

Usul ve Esaslarını” inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel

durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası:.....

ONAY

Tarih: ... / ... /

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad, İmza:

.....
.....

ÖZET

Eldeki çalışmada, 213 S. Vergi Usul Kanunu m. 359 hükmünde düzenlenen Vergi Kaçaklığı Suçları güncel Doktrin yaklaşımları ve Mahkeme Kararları ışığında objektif bir açıdan değerlendirilmeye çalışılmıştır. Vergi hukukunun idare hukuku ve ceza hukuku açısından teknik yönünün ağır basması sebebiyle, eldeki çalışmamızda konuya; olabildiğince geniş açıdan, konuyu tüm yönleriyle kapsayıcı ve açıklayıcı bir tutumla yaklaşımışya çalışılmıştır.

Kapsam itibariyle; İlk bölümde öncelikle vergi kavramının terminolojisine ve toplumsal gelişimine kısaca değinilmiş olup sonrasında vergi suçu kavramı ile benzer mahiyetteki suçların farkları, vergi kaçakçılığı suçlarının hukuki ve maddi konusuna ve vergi kanunlarında yapılan değişikliklere değinilmiştir. İkinci bölümde Vergi Kaçakçılığı Suçlarının hukuka aykırılık unsurları, maddi ve manevi unsurları incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri, dava ve ceza ilişkisini sona erdiren nedenler ile yargılama usulü ve yaptırımlar inceleme ve değerlendirme konusu yapılmıştır. Teknik birtakım hususlar ile vergi suçları açısından ön bilgilendirmeler yapılmış olup ilgili vergi suçlarının maddi ceza hukuku kapsamında maddi ve manevi unsurları ile özel görünüş şekillerinin yanında ceza muhakemesi hukuku kapsamında soruşturma evresi ve kovuşturma evresi ile hüküm konularında inceleme ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Suçu, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Sahte Belge, Vergi Cezası

ABSTRACT

In the study, the Tax Evasion Crimes regulated in Article 359 of the Tax Procedure Law No. 213 have been tried to be evaluated from an objective point of view in the light of current Doctrine approaches and Court Decisions. Due to the predominance of the technical aspects of tax law in terms of administrative law and criminal law, in this study, it has been tried to approach the subject as broadly as possible, with all aspects of the subject in an inclusive and explanatory manner. In terms of scope; In the first part, the terminology and social development of the tax concept are briefly mentioned, and then the differences between the concept of tax crime and crimes of a similar nature, the legal and material subject of tax evasion crimes, the historical development of tax evasion crime in our country and the changes made in the relevant tax laws are mentioned.

In the second part, the illegal elements, material and moral elements of the Tax Evasion Crimes are examined. In the third part, the special appearance forms of tax evasion crimes, the reasons that end the relationship between lawsuit and punishment, trial procedure and sanctions are examined and evaluated. Preliminary information has been given in terms of some technical issues and tax crimes; in addition to the material and moral elements and special appearances of the relevant tax crimes within the scope of material criminal law, with in the scope of criminal procedure law examinations and evaluations were made on the investigation phase, the prosecution phase and the sentence.

Keywords: Tax, Tax Crime, Tax Evasion Crimes, Fake Document, Tax Penalty

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR.....	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM VERGİLENDİRME VE VERGİ SUÇLARI

I.	Verginin Terminolojisi.....	2
	A. Teorik Anlamda Vergilendirme	3
	B. Verginin Toplumsal Gelişimi	4
II.	Vergi Bilinci Etkisi	5
	A. Mükellef Açısından Vergilendirmeye Bakış.....	6
	B. Vergiden Kaçınmanın Etkileri.....	7
III.	Vergi Kaçakçılığı Teorisi	8
IV.	Vergi Suçu Kavramı.....	8
	A. Suç ve Kabahat Kavramı	8
	B. Vergi Suçları.....	9
	C. Vergi Suçu ve Vergi Kabahati Ayrımı.....	11
	D. Vergi Suçlarının Benzer Mahiyetteki Suçlardan Ayrımı.....	12
	E. Vergi Suçlarında Sınıflandırma.....	13
	F. Vergi Suçlarının Nedenleri	14
V.	Vergi Kaçakçılığı Suçları.....	15
	A. Genel Olarak	15
	B. Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı.....	16
	C. Vergi Kaçakçılığı ve Hukuksal Bütünleşme	18

İKİNCİ BÖLÜM²⁰ VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI

I.	GENEL OLARAK	20
	A. Suçun Maddi Konusu	21
	B. Suçun Hukuki Konusu	24
	C. Fail.....	25
	D. Mağdur	27
II.	Suçun Maddi Unsuru	28
	A. Hareket	28
	1. 213 Sayılı Madde 359 hükmünün a bendinde düzenlenen suçlar	34

2. 213 Sayılı Madde 359 hükmünün b bendinde düzenlenen suçlar	39
3. 213 Sayılı Madde 359 hükmünün c bendinde düzenlenen suçlar	43
B. Netice	44
C. Nedensellik Bağı.....	45
III. Suçun Manevi Unsurları	46
A. Genel Olarak	46
B. Kusurluluk.....	48
C. Kusurluluğu ortadan kaldıran ve azaltan nedenler	49
1. Fiille Fail Arasındaki Psikik/Manevi Bağı Ortadan Kaldıran Nedenler	50
2. Hata.....	52
3. Manevi Cebir ve Bu Temelde İstenemezlik İlkesi	52
IV. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık Unsuru.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ, DAVA VE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER, YARGILAMA USULÜ VE YAPTIRIMI

I. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ.....	55
A. Genel Olarak	55
B. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teşebbüs.....	56
C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak	58
D. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima.....	60
1. Bileşik suç	60
2. Fikri İçtima	61
3. Zincirleme suç	66
II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DAVA VE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER	68
A. Failin Ölümü	68
B. Zamanaşımı.....	69
C. Vergi Affı.....	71
D. Pişmanlık ve Islah.....	72
E. Etkin Pişmanlık.....	73
F. Uzlaşma.....	74
1. Tarhiyat öncesi uzlaşma.....	75
2. Tarhiyat sonrası uzlaşma	76
III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YARGILAMA USULÜ VE YAPTIRIM	76
A. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Evresi	77
B. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kovuşturma Evresi	78
1. Muhakeme şartı olan mütalaa.....	79
2. Vergi inceleme raporu.....	82

3. Vergi tekniği raporu	84
a. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İspat	85
b. İspat yükü	86
c. Vergi ceza hukukunda delil	87
C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yargılama Usulü	90
D. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım Sistemi	91
1. Vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları.....	93
2. Vergi kaçakçılığı suçlarında mali yaptırımlar	94
3. Vergi kaçakçılığı suçlarında ceza hukukuna ilişkin yaptırımlar	94
SONUÇ	96
KAYNAKLAR.....	102

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t	: Adı geçen tez
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
C:	: Cilt No
CD	: Ceza Dairesi
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CGK	: Ceza Genel Kurulu
E.	: Esas No
E-	: Elektronik
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İCK	: İtalya Ceza Kanunu
K.	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMYK	: Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
No	: Numara
OECD	: İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: No Seri No/Sıra No
S:	: Sayı
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
T:	: Tarih
TCK	: Türk Ceza Kanunu
VDKY	: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
vd.	: ve devamı, ve diğerleri
Yrg.	: Yargıtay

GİRİŞ

1982 Anayasa'sında düzenlenen "vergi adaleti" ve "vergide eşitlik" ilkeleri vergi sisteminin düzenlenmesi ile mükelleflerin vergisel rotalarını çizmelerinde önemli bir kriter olarak değerlendirilmektedir. Pozitif hukuk temellerini başta Anayasa ve Vergi Usul Kanunu'ndan alan vergi ödevi, mükellefler açısından oluşturduğu mali yükümlülük sebebiyle zaman zaman ihlal edilmeye çalışılmaktadır. Mükellefler tarafından başvuru alan kaçakçılık girişimleri karşısında, devlet ise temel mali gelirini koruyabilmek adına kamusal bir amaçla çeşitli ve caydırıcı düzenlemelerde bulunmuştur. Bunlardan biri de eldeki çalışmada incelemiş olduğumuz vergi kaçakçılığı suçlarını da içeren 213 sayılı Vergi Usul Yasasıdır.

Tez çalışmasının ana konusunu vergi yasalarına aykırı eylemlerden vergi kaçakçılığı suçları oluşturmaktadır ve konunun detaylı analizi ve değerlendirilmesi yapılacaktır. Tez üç bölümden müteşekkildir. İlk bölümde vergi terminolojisi, vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi kaçakçılığı teorisinden kısaca bahsedilmiş; suç kavramı, vergi suçu ve vergi kabahati kavramları ile bunların birbirinden farklılıkları, vergi kaçakçılığı ve hukuksal bütünleşmesi açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu başlığı altında suçların faili, mağduru, konusu, hareket, netice ve nedensellik bağı; manevi konusu içerisinde kast ve taksir ile kusurluluğu ortadan kaldıran ve azaltan nedenler; ve son olarak hukuka aykırılık unsuru incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümdeyse vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri balığı altında teşebbüs, iştirak ve içtima hükümleri ele alınmış; dava ve ceza ilişkisini kesen nedenler altındaysa failin ölümü, zamanaşımı, vergi affı, pişmanlık ve ıslah kurumu, etkin pimanlık ve uzlaştırma kurumları ele alınarak açıklanmıştır. Son başlıkta ise, Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama usulünün CMK hükümleri uyarınca yürütüldüğü bu kapsamda soruşturma ve kovuşturma evrelerinde, kanunda düzenlenen hukuka aykırı eylemler neticesinde kanun koyucu tarafından öngörülen yaptırımlar ve bu yaptırımların infaz aşaması incelenmiş; vergi kaçakçılığı suçları bakımından muhakeme şartı olan mütalaa konusu açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRME VE VERGİ SUÇLARI

I. Verginin Terminolojisi

Vergi; gerçekleşen tarihi olaylar, siyasi gelişmeler ve teknolojinin getirdiği gelişmelere bağlı olarak dönem dönem çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Geçmiş dönemlerde bir armağan ve sunuş olan vergi, günümüzde cebri bir yükümlülük olup parasal karşılıklarda ifa edilen bir vatandaşlık ödevi haline gelmiştir¹. Modern anlamda vergi ve vergilendirmenin doğumu çok fazla gerilere gitmemesine rağmen tarihin hemen her döneminde, belli bir bölgedeki iktidar sahipleri tarafından farklı isimler altında karşılıksız ve cebre dayalı olarak maddi veya ayni gelir biçiminde var olmuştur. Devletler gelir elde etmek için farklı yollara başvurmuşsa da devletlerin en temel ve öncelikli gelir kaynağı vergilendirme olmuştur². İfade edildiği üzere devlet ve vergi bir bütün halinde toplumun genlerine işlenmiş ve yapıtaş konumuna gelmiştir³.

Günümüzdeki vergi sisteminin temelleri, Roma'da atılmıştır. Roma'da getirilen ayni ve/veya parasal birçok farklı vergi türü getirilmiş bu sayede devlet kanalıyla güçlü bir finans sistemi kurulmuştur⁴. Ortaçağ'da ise bu durum değişerek vergi, devletin asli gelir kaynağına dönüşmüş, çok ağır vergi yükü altında kalan halk derin bir yoksulluğa sürüklenmiştir. Modern dönemde vergi, insanlar üzerinde cebri bir sorumluluk olarak kendini göstermektedir. Zorunlu ve karşılıksız bir bağlam içerisinde tanımlanan söz konusu bu imalı anlatım siyasi mekanizmalar tarafından engellemek adına vergi, ısrarla bir görev/ödev şeklinde nitelendirilmiştir.

İnsan gruplarının birlikte yaşamı, ortak düzen ve hayatın günlük işlerinin yürütülmesi için gereksinimler vardır. Bunlar; iş bölümü, materyal temini, güvenlik sağlama şeklinde sıralanabilir. Kamu finansmanında sosyal ekonomik yönü fazla olan vergiler toplum gelişiminde ve uygarlık yolunda düzenin temelidir. Günümüzde ise benzer şekilde 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun⁵ (KMYK) 3. maddesindeki "Kamu Gelirleri"

¹ Aydemir, E./Bahçe A. B.: Türkiye'de Vergi Afları ve Mükellef Üzerine Etkisi: Eskişehir İline İlişkin Bir Çalışma, Ekonomi Politik Araştırmalar Dergisi, 2021. (3)1: 32.

² Göker, C.: Yönlendirici Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Doktora Tezi, 2010, s.8

³ A.g.t. s.8

⁴ Pelin, İ.: Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik, Journal of Istanbul University Law Faculty, 1935, C: 1. S: 4, s.402.

⁵ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı RG

bölümünde bulunan vergi kavramı, gerçek ve tüzel kişilerin kendi ödeme güçleri çerçevesinde cebren ve bir karşılığı olmayacak şekilde alınacak bir kamu geliri olarak belirlenmiş olup bu hüküm, verginin toplumsal ve kamusal yönünü ortaya koymaktadır.

Tarih boyunca çeşitli ad ve fonksiyonlara bağlı olarak hukukumuzun içerisinde vergi ibaresi yer almışsa da 1982 Anayasamızın⁶ 73'üncü maddesindeki "Vergi ödevi"⁷ bölümünde yer alan hüküm anayasal verginin karşılığı olmuştur. Aynı yönde vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumlarca kamu hizmetlerini finansal olarak karşılamak ve/veya toplum yapısının gerektirdiği şartlar uyarınca ilgili tedbirleri almak amacıyla ödeme gücü bulunan kişilerden orantılılık ilkesi doğrultusunda alınan zaruri, karşılıksız ve nihai parasal ödemeler şeklinde açıklanabilir.

A. Teorik Anlamda Vergilendirme

Vergilendirme, verginin aslında var oluş amacının bütünleşmesidir. Bir nevi verginin tahsilinin gerekçelendirilmesi ve hukuki dayanağıdır. Vergilerin istikrarlılığını ve vergiye katılım etkinliğinin ölçütünü ortaya koyar. İktisadi açıdan kaynak bölüşümünde düzenleme görevi de vergiye aittir. Çünkü konjunktürde ekonomideki bireylerin her kaynaktan pay alması verimliliği ortaya koyar. Devlet müdahalesi olmadan ve piyasa içindeki sistematik aksaklıklar bu dağılımı bozacağından vergilendirme ile bunlara yön verilerek adil bir yol ve yöntem çizilmektedir. Bu nedenle vergilemenin adaletli olması ve kaynak dağılımına etkisi önem taşımaktadır. Vergilendirmede adaletli bir sistemin varlığı eşitlik ilkesi çerçevesinde anlaşılmaktadır; ancak bu eşitlik yalnızca şekli hukuki eşitliği değil, maddi hukuki eşitliği de sağlamalıdır. Vergilendirmede şekli hukuki eşitlik; normatif vergi ödevinin eşit olması ve vergi tahsil edilirken de bu ödevin yerine getirilme şeklinin eşitliği olarak tanımlanabilirken maddi hukuki eşitlik ise vergi kanununun eşitliği bizzat sağlaması olarak tanımlanmaktadır⁸

Vergiler hem kamu harcamalarını finansmanında etkinlik sağlayacak kadar yeterli olmalı hem de piyasa sistemleri üzerindeki negatif etkisinden arındırılmış şekilde düzenlenmelidir. Bunlar verginin maliye politikalarındaki karşılığıdır. Hukuk ile ekonomi konjunktürüne eş

⁶ 09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı RG. (Mükerrer).

⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf>, Yararlanma tarihi:13.06.2022

⁸ "Ateş, L, Vergilendirmede Eşitlik, İstanbul 2006, s. 40" Aktaran: Gök, M.; Biyan, Ö.; Akar, S. Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz, İstanbul 2013, s. 271.

değer bir vergi ve/veya vergilendirme politikası geliştirebilmek için kuram ile politika, uyum sorunu olmadan bir birine bağdaşık uygulanmalıdır. Kuramda ve pratikte uyum birbirinden ayrı düşünülemez bu nedenle vergilemenin hem hukuki hem de maliye araçlarıyla uyumu önemlidir.

Vergilerin genel anlamda ekonomik akış yaratması muhtemel etkilerinin vergi politikası henüz uygulamaya konulmadan hesaplanması gerekmektedir. Ezbere ve deneme yanılma yoluyla vergilendirme söz konusu olamaz. Hatalı oluşturulmuş vergi politikası ileri zamanlarda telafisi mümkün olmayan yanlışlıklara neden olabilir. Vergilerin her zaman, önceden hesaplanması gereken ve belki de büyük çaplı önlemler almayı gerektirecek mikroekonomik ve makroekonomik etkileri vardır. Vergilemeyi üretim yönünden ele alırsak makroekonomik değişkenler üzerindeki etkisi yadsınamaz. Ekonomide karar alıcıların karar ve tercihlerinde piyasaya yön vericiliği önem taşır. Yeni bir verginin konması veya halihazırdaki vergilerin arttırılması halinde vergi öncesine nazaran tüketicinin bütçe olanakları daralmaktadır. Bunların ve benzer hususların vergi siyasetinin oluşturulmasıyla uygulanmasında dikkate alınması lazımdır. Bunun yapılabilmesine yönelik olarak da verginin kuramının kavranması gerekmektedir.

B. Verginin Toplumsal Gelişimi

Verginin toplumsal iş birliği ve hayat akışının paylaşımı için görev ve yükümlülük olarak dağılım şeklinde yer aldığını vurgulamıştık. Özellikle 1945'lerden sonra savaşın etkilerini telafi amaçlı verginin sosyal yönü ağır basmıştır. Devletlerin yeniden yapılandığı bu dönemde verginin mali, iktisadi işlevlerinin fonksiyonlarının yanında toplumsal işlevinin de devrede olduğu görülmektedir⁹.

Anayasa'daki son düzenlemeler ile verginin adalet ölçüsü mali güç kavramıyla 73'üncü maddede hüküm altına alınmıştır. Devlet üst gelir grubundaki bireylerin gelirlerini müterakki tarifelerle vergilendirirken, alt gelir gruplarını daha az vergilendirip bu kesimlere aktarım ödemeleriyle çeşitli kamu hizmeti niteliğindeki faaliyetlerden yararlanmaları için dolaylı veya dolaysız şekillerde gelir dağılımında denge sağlamaya çalışır¹⁰. Bu yollarla devlet; adil, tabana yayılmış ve daha dengeli bir vergilendirme sistemiyle yüksek ve düşük gelir grupları arasındaki uçurumu kapatarak sosyal devlet amacına ulaşmayı hedefler.

⁹ Yılmaz, G. A.: Kamu Maliyesi, İstanbul 2013, s. 131.

¹⁰ Tüğen, K.: Devlet Bütçesi, İzmir 2014, s. 27.

Açıklamalar ışığında görüldüğü üzere vergiler, kamusal finansman aracı olmasının yanı sıra sosyal adaletin toplumda dağıtılmasında da bir araç olarak kullanılmaktadır. Keza vergi gelirleri; sosyal güvenlik hizmeti, şehir planlaması ve nüfusun ideal bir artış hızında seyretmesi amaçlı hizmetleri gibi sosyal devlet anlayışının bir sonucu olan faaliyetlerde güçlü bir araç olarak kullanılmaktadır. Mesela özellikle kentleşmenin yoğun olduğu bölgelerde ortaya çıkan çevre kirliliği sorunlarına karşı üretilen çözüm ve önlemler kapsamında söz konusu kirliliğe sebep olanların kirliliğe etkisi ve büyüklüğü oranında vergilendirilmesi yine verginin sosyal meselelerde etkili bir araç olduğunun bir kanıtıdır.

Sosyal devlet; yürüttüğü vergilendirme politikaları vasıtasıyla vatandaşlarının sağlığını, ahlakını negatif yönde etkileyecek bağımlılıklarını en aza indirmek gayesiyle kimi ürünlerden benzerlerine oranla çok daha yüksek vergi toplar. Mesela alkollü içecekler, tütün mamülleri ve uyuşturucu gibi bağımlılık yaratan ürün ve maddelerin tüketiminin azaltılması amacıyla söz konusu niteliği haiz maddelere koyulan yüksek vergiler toplum sağlığı ve toplumsal hayatın korunmasını hedefleyen etkili sosyal devlet politikalarıdır¹¹.

II. Vergi Bilinci Etkisi

Vergi bilinci, kamusal hizmetlerin yapılabilmesi açısından verginin önemini bilen kişilerin, vergiyle alakalı ödevlerini ifa etmedeki istek seviyesi şeklinde tanımlanır. Vergi şuuru pek çok etkene nazaran oluşmaktadır. Söz konusu etkenler, toplumun eğitim seviyesi, eğitim uygulamalarında vergiyle alakalı eğitimsel çalışmaların aktivitesi, vergi yönetimlerinin vergi şuuru hususundaki faaliyetlerle uygulamaları, toplanmış olan kaynakların değerlendirilmesi konusunda aktivite, vergiyle ilgili yasal düzenlemelerin vergi prensiplerine uygun oluşu, vergi mükellefleriyle vergi yönetimleri arasındaki sağlıklı ve aktif iletişim şeklinde verilebilir. Bu çerçevede ele alındığında vergi şuurunun temelini kamunun görevini yapmasında ve sosyal gereksinimlerin giderilmesinde verginin sahip olduğu önemi bilen ve bu şuur içinde ödevlerini olması gerektiği gibi yerine getiren sosyal davranış biçimleridir.¹² Vergiyle ilgili bilincin fazla olduğu devletlerde genellikle mükellefler ödenmiş olan vergilerin nereye harcanmış olduğunu

¹¹ Mollamustafaoğlu, M.: Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları, YL Tezi, Antalya 2010, s. 57-58.

¹² Akdoğan, A.: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2013, s. 189-190.

bilmektedir. Bunun sonucunda mükellefler, vergiyle alakalı üstüne düşen yükümlülüklerini beklendiği gibi ve isteyerek uygular.

A. Mükellef Açısından Vergilendirmeye Bakış

Vergi mükellefleriyle ilgili olarak mecburi bir ödeme olan vergiler, devletle ilgili olarak bir gelir kalemi iken mükelleflerle ilgili olarak ekonomik değerlerinde azalma yaratan bir ögedir.

Mükelleflerin vergiye katlanabilmesiyle vergi yükümlülüğünü zorlama olmadan ifa edebilmeleri vergi oranlarının yanı sıra vergiyle ilgili algıya, vergi yükünün dağılımının adaletli olup olmamasına, temsilsiz vergileme gibi etkenlere dayalı olarak değişmektedir. Vergiyle ilgili yükün dağılmasında ortaya çıkan adaletsizlikler mükelleflerin vergi yükümlülüğünden kurtulma gayreti içerisine girmesine neden olmaktadır. Bunun yanı sıra toplumun vergileme konusunda yetkiyi vermediği otorite tarafından gerçekleştirilecek bir vergi sistemi de mükelleflerin tepkilerine yol açmaktadır.¹³

Bu noktada, vergi mükelleflerinin vergilemedeki değişikliklere karşı gerçekleştirdiği davranışların bir bölümü etkin tepki niteliği özelliğine sahipken, bir bölümü de edilgin tepki özelliğine sahiptir. Mesela; vergi oranlarındaki artışlar, mükellefler bakımından edilgin tepki şeklinde değerlendirilmektedir ve vergi oranlarının artmasıyla mükelleflerin kullanılacak gelirlerindeki azalmaya dayalı olarak seçimleri de değişmektedir. Vergiler karşısında tepkilerin ilk evresi olan edilgin tepki evresinde aylıklığın seçilmesi, tüketimle imalatın azaltılması ya da yatırımlardan vazgeçilmesi vb. tepkiler de ortaya çıkabilir. Bunun yanı sıra vergi yansımalarıyla vergiden kaçınma vb. tepkiler de bu evrede değerlendirilmektedir. Vergi oranlarında yapılan artışlar mükellef tepkilerinin artmasına neden olarak etkin tepkilere de dönüşebilir. Bu evrede mükelleflerin vergi karşısında ortaya koydukları tepkiler yasaya da karşı olabilmektedir ve vergi yasalarına karşı girişilmiş olan söz konusu tepkilerse yasal bakımdan suçtur. Vergi kaçakçılığı bu noktada oluşan tepkilere bir örnektir.

¹³ Aktan, C. C./ Dinleyici, D./ Saraç, Ö.: Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlakı ve Sosyal-Psikolojik Sınırları, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara 2006, s.164.

Verginin yük etkisi ya da karar beyanlarda tercih değişikliği önem taşımaktadır. Bu sebepten vergi mükellefleri vergiye ilişkin bir planlama yaparak bireysel etkin kaynak dağılımından pay alarak tutum ve tercihlerde bulunur.

B. Vergiden Kaçınmanın Etkileri

Literatürde vergi kaçakçılığı ile paralel kullanılabilen birçok ifade bulunmaktadır. Bunlardan bazıları vergi kaçırma, kayıt dışı vergi, yasa dışı vergicilik, vergi hırsızlığı gibi kavramlardır. Bu kavramların aksine vergi kaçırma kavramına yazılış olarak çok benzemesine rağmen taşıdığı anlam itibariyle zıt bir durum ortaya koyan vergiden kaçınma kavramı bulunmaktadır. Vergiden kaçınmanın yasalara aykırı hiçbir yanı bulunmamaktadır. Buna göre vergiden kaçınma kavramı, vergi mükelleflerinin yasal sınırlar içerisinde vergi matrahını azaltma biçiminde gösterdikleri reaksiyonlardır. Bu amaçla mükellef, vergi uygulamalarının kendine yansıyabilecek etkilerini en aza indirebilmek için mali müşavirlerden veya danışmanlardan yararlanabilir. Kanunlarda yer alan yasal boşluklardan yararlanmak suretiyle daha az vergi ödenebilmesi mümkündür ve bu eylemin adı vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma yolunu seçen bir mükellef kanunlara göre suç işlemiş olmamaktadır. Vergi kaçırma eylemi vergi idaresi için bir suç unsuru teşkil ederken vergiden kaçınma eylemine istinaden herhangi bir cezai müeyyide bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki en temel farkı belirtmek gerekirse vergi kaçırma eylemi tamamen yasal olmayan yollarla yapılan bir suç unsurunu oluştururken vergiden kaçınma eylemi yasal bir yol olup herhangi bir cezai yaptırımını yoktur¹⁴.

Vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı eylemlerinin arasındaki ince farklılığa ilişkin olarak vergiden kaçınma ifadesi ile ilgili literatürde ülkeden ülkeye farklılık gösteren kullanımlar veya tanımlar bulunmaktadır. Mesela Avustralya Federal Devleti'nde "agresif vergi planlaması", Amerika Birleşik Devletleri'nde "kötü niyetli vergi sığınakları", İngiltere ve Yeni Zelanda'da "kabul edilemez vergiden kaçınma" gibi isimlerle anılmaktadır. İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD), vergiden kaçınma kavramını mükelleflerin bu eylemi yapmasının yasalara uygun olmasına karşın hukukun amaçlarıyla uyuşmadığı şeklinde açıklamıştır¹⁵. Bu açıdan vergi kaçakçılığı kavramının vergiden kaçınma kavramından farklı

¹⁴ Taşdelen, A.: Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara 2010, s. 86.

¹⁵ Çiçek, S./ Sabbağ J.: Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği, Sosyoekonomi Dergisi, 2016; 24(28), s. 45.

olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca literatürde yaygın olarak vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı kavramları kullanılmaktadır.

III. Vergi Kaçakçılığı Teorisi

Vergilere karşı ortaya konan iradenin en yaygın şekli ve yükümlülerle ilgili olarak en aktif yapılmakta olan yasa dışı tepkilerin başında vergi kaçakçılığı gelir. Vergi kaçakçılığında mükellefler, kanunları açıkça çiğneyip vergi sorumluluğundan kurtulmak isterler. Bu noktada, vergi kanunlarının vergi borcunun oluşmasını bağladıkları hadise vergi ödemeyi gerektirecek şekilde oluşmasına karşın, yükümlü ya da sorumlu bunu ilgili vergi idaresine hiç bildirmeyebilir veya eksik bildirebilmektedir. Böyle olunca, mükellefin vergilendirmeye ilgili ödevlerini vaktinde ifa etmemesi veya eksikleri ifa etmesinden dolayı, vergi vaktinde tahakkuk ettirilmemekte veya eksik tahakkuk ettirilmektedir.

Dar manasıyla vergi kaçakçılığı, vergi yasalarını uygulamak ile görevli olan yükümlülerin yönetimin almış olduğu tedbirlere karşı gelip vergi ödememesi yahut az vergi ödemesidir. Geniş manada vergi kaçakçılığı ise vergilendirilebilen gelir ya da serveti vergi yönetiminin bilgisi haricinde bırakmak veya hileli işlemlere başvurup vergi matrahının gizlemek için vergi kanunlarına aykırı davranmaya karşılık gelmektedir.

IV. Vergi Suçu Kavramı

A. Suç ve Kabahat Kavramı

Türk Dil Kurumunda “yasalara aykırı davranış” olarak tanımlanan suç, öğretilerde hukuk düzeninin müeyyide tehdidi ile yasakladığı bir eylem ya da yasanın bir cezai müeyyide ile karşıladığı eylem olarak açıklanmaktadır.

Türk Ceza Yasasında ise suçun tanımı yapılmamıştır. Bu durumun yasa koyucunun bilinçli olarak suç tanımı yapmadığının kabulü gerekmektedir. Asıl olan genel olarak suç kavramının değil, her suçun özel ve ayrı olarak tarifi yapılması gerektiği belirtilmektedir¹⁶.

¹⁶ Hakeri, H.: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2015, s.117.

Suçun kapsamı, yürürlükte bulunan ceza hukuk sistemine göre değişiklik gösterebilmektedir. 765 sayılı TCK'nun m.1 /2 fıkrasında açıkça gösterildiği üzere suçlar; "cürümler" ve "kabahatler" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır¹⁷.

Nitekim 2005 yılından bu yana yürürlükte bulunan 5237 sayılı TCK¹⁸ ile kabahatler suç olmaktan çıkarılmış olup, 5326 sayılı Kabahatler Yasası¹⁹ kapsamında düzenlenmiştir. Bu yasa ile kabahatler, sadece idari yaptırımlara tabi tutularak düzenlenmiştir.

Bu kapsamda Kabahatler Yasası'nın yürürlük kazanmasıyla daha evvel gerçek manada ceza yaptırımları ile cezalandırılan birçok suç, idari yaptırıma tabi olan, hukuka aykırı fiile dönüştürülmüştür. Suç şeklinde vasıflandırılan eylemlere ceza ilkeleri çerçevesinde, kabahat şeklinde vasıflandırılan eylemlere ise idare hukuku ilkelerine göre işlem yapılmaktadır²⁰. Dolayısıyla Kabahatler kapsamına giren eylemlerden doğan uyuşmazlıklar ceza mahkemelerinin yargı görevinden alınarak idari mahkemelerin görev alanına bırakılmıştır.

Suç, hürriyeti tahdit cezası ve adli para cezası gibi ağır müeyyidelerle cezalandırılabilmeyle birlikte, ayrıca belirli hakları kullanmaktan mahrum bırakma, kazanç ve eşya müsaderesi vb. kimi güvenlik önlemleri de uygulanabilmektedir. Belirtmek gerekir ki suça ilişkin tespit ve ceza verme yargı tarafından gerçekleştirilmektedir.

B. Vergi Suçları

Suç ve cezalara ilişkin genel düzenlemeler, TCK içerisinde yer almaktadır. Başkaca özel yasalarda da suç ve cezalara dair düzenlemeler yer almaktadır. Bu hükümler genel ceza hukukunun tamamlayıcısı niteliğinde görülmektedir. VUK kapsamında düzenlenen vergi suçları ve cezaları da genel ceza hukukunun tamamlayıcısı özelliği taşımaktadır²¹. Bu kapsamda VUK, TCK'nın aksine özel bir ceza kanunudur.

Vergi hukukunun alt dalını oluşturan vergi ceza hukuku, vergi kabahat/suç ve cezalarla alakalıdır. Vergiden sorumlu mükellef kişilerin kanunen kendilerine verilen yükümlülükleri yerine getirmemeleri ve/veya vergi ile ilgili kanunlara ve yasalara aykırı davranmaları

¹⁷ Taşdelen, A.: Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, 2010, s.9.

¹⁸ 12.10.2004 tarihli ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ 31.3.2005 tarihli ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ Şenyüz, D.: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, Bursa 2013, s.4.

²¹ Kızılot, Ş./ Taş M.: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2010, s.111

sonucunda kabahat ya da suçun oluşması halinde bu kişiler hakkında vergi kanunlarında düzenlenen yaptırımlar uygulanacaktır. Devletin kamu giderlerini karşılamak için vergi toplamasında, vergi suç ve ceza sistemini belirlerken neleri tolere edebileceğini belirlemesi önemlidir.

Vergi ceza hukukunda mükelleflerin kendilerine yüklenen vergisel ödevleri yerine getirmesini sağlamak için düzenlenen idari para cezaları, vergi kaçakçılığı suçları yönünden ise caydırıcı olamamıştır²². Bu nedenle kanun koyucu, vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesi için ve caydırıcı olmak adına bu suçlar yönünden hürriyeti bağlayıcı hapis cezaları öngörmüştür.

VUK'nun 331. maddesinde; vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezalar ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar hükmünü haizdir. Vergi mükellefi ve vergi sorumlularının aynı zamanda bunlarla ilişkili üçüncü kişilerin Vergi Usul Kanununda belirlenen davranış biçimlerini ihlal etmeleri sonucunda vergi cezaları hükümleri uygulanmaktadır²³. Vergi kabahati/suç, vergisel anlamda devlete karşı sorumluluğu olan vergi mükellefince ya da vergi sorumlusunca veya vergi mevzuat ve yasalarında belirtilen maddi veya biçimsel yükümlülüklerle aykırı davranışlar sergilemek, bu davranışlar neticesinde devletin vergi kaybetmesine neden olan, hukuk sistemi ile bağdaşmayan veya kamu düzenini bozan yasal açıklamaya uyan ve cezayı gerekli kılan eylemler bütünüdür²⁴.

Vergi suçunun unsurları, mükellefle üçüncü kişilerin devleti zarara uğratacak şekilde yerine getirme veya yerine getirmeme niteliğindeki eylemlerden oluşan hareketler sonucunda; verginin hiç ödenmemiş olması, verginin eksik ödenmiş olması, verginin zamanında ödenmemiş olması, hak edilmediği halde verginin iade edilmesi sonuçlarını içeren sonuç verginin maddi unsurlarını oluşturmaktadır. Vergi suçlarının vuku bulmasına neden olan vergi mükellefinin veya vergi sorumlusunun kusurlu iradesi verginin manevi unsurudur. Yani oluşan vergi suçunun vergi mükellefine isnat edilebilmesidir. Vergi mükellefleri ve vergi sorumluları tarafından işlenen hukuka aykırı eylemlerin hukuk sistemi tarafından korunamaması da verginin hukuka aykırılık unsurunu meydana getirmektedir.

²² Mutluer, M.K./ Dayanç Kuzeyli N.N.: Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2019, s. 226

²³ Candan, T.: Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 2010, s.17.

²⁴ Bayraklı, H. H.: Genel Vergi Hukuku, Afyonkarahisar 2005, s.36.

C. Vergi Suçu ve Vergi Kabahati Ayrımı

TCK'nın dışında kalan yasalardaki suçlarla cezalar, genel ceza hukukunu tamamlayıcı özellik göstermektedir. Bundan dolayı buraya “*tamamlayıcı ceza hukuku*” olarak adlandırılması mümkündür. Cezalandırma konusunda özel yasa niteliği taşıyan bu düzenlemelere ise Vergi Usul Yasası'nda düzenlenen vergi suçları ve cezaları örnek gösterilebilir²⁵.

Vergi suçu, vergi yasalarında gösterilen maddi ve şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesi ve/veya bu yükümlülüklerle aykırı davranışlarda bulunulması nedeni ile otoritenin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve ceza öngörülen eylem olarak tanımlanabilir²⁶. Başka bir tanımda ise vergi suçu, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi neticesini içeren ve yasaların cezalandırdığı eyleme verilen isimdir²⁷.

Farklı bir görüşe göre vergi suçunu geniş ve dar anlamda tanımlamaktadır. Buna göre; *geniş anlamda vergi suçu*, gerek vergi kaybına neden olmayla vergi yasalarının öngördüğü şekli kurallara uymama gerek ise sahteciliği de içeriğine alan vergi suçlarını kapsamaktadır. *Dar anlamda vergi suçu* ise birinci tür vergi suçları anlaşılmalıdır.

Önemle belirtmek gerekir ki; bu tanımlar, vergi suçu-vergi kabahati ayrımı yapılmadığı Kabahatler Yasası'nın daha yürürlük kazanmadığı zamanda yapılan tanımlardır. Kabahatler K. Yürürlüğü öncesinde, Vergi Ceza Hukukunun konusunu oluşturan hukuka aykırı eylemler *Mali Nitelikli Suçlar* ve *Ceza Hukuku Anlamında Suçlar* şeklinde ikiye ayrılıyordu²⁸.

Vergi hukukunda kabahat şeklinde kabul edilen davranışlar, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük biçiminde ortaya çıkmaktadır. Söz konusu davranışlar, yasada öngörülmüş olan biçimi vergi ödevlerini ihlal eden, vergisel devlet düzenini bozan ve bundan dolayı idarenin müeyyide uygulayabildiği hukuk kurallarına aykırı davranışlardır.

²⁵ Kızılot, Ş.; Şenyüz, D.; Taş, M.; Dönmez R.: Vergi Hukuku, Ankara 2008, s.197.

²⁶ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, a.g.e, s.199.

²⁷ Kızılot, Ş.: Şirketlerde Vergi Suçları, Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu (30 Nisan-1 Mayıs 2005), Ankara 2005, s.188.

²⁸ Karakoç, Y. : Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, İzmir 2010, s.6.

VUK'daki başkaca eylemlerse ceza hukuku anlamında suç teşkil etmektedir. Bu tarz eylemlere müeyyide uygulanması ceza mahkemesinin görev alanına girmekte ve hürriyeti tahdit edici cezalar uygulanabilmektedir. Anılan yasanın 359. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ile vergi mahremiyetinin ihlalini düzenleyen 362 ve 363. Maddeleri ile yükümlünün özel işlerini yapma suçları, ceza hukuku manasında suç olarak gösterilebilir²⁹.

Bir başka görüşe göre; vergi suçları, tatbik edilecek yaptırımlar bakımından "parasal müeyyide gerektiren vergi suçları" ve "hürriyeti tahdit eden ceza gerektiren vergi suçları" olarak 2'ye ayrılmaktadır³⁰. Vergi yasalarını ihlal eden eylemleri, vergi kabahatleri-vergi suçları şeklindeki bir ayrımla incelemek Türk Ceza Yasası ve Kabahatler Yasası nezdinde uygun olmaktadır³¹.

Vergi kabahatleri ve vergi suçlarının getirilmesindeki temel amaç, vergi ceza hukukunun amaçlarını da karşılamaktadır. Nitekim vergi kabahatlerinin amacı, hazinenin zararına neden olacak devletin vergiden mahrum kalmasına engellemek için düzenin sağlanmasıdır. Vergi suçlarının getirilmesindeki amaç ise kamu düzeninin korunmasıdır³².

Vergi suçları ve vergi kabahatlerinin niteliğindeki ana farklılıklar söz konusu suçların cezalandırılmasıyla ilgili usullerle esasları da farklılaştırmıştır. Cezalandırma yetkisinin vergi kabahatlerinde idarede, vergi suçlarında ceza mahkemelerinde olması farklılığın düzeyi hakkında en net ve basit fikiri vermektedir³³.

D. Vergi Suçlarının Benzer Mahiyetteki Suçlardan Ayrımı

Suçlar; amaçlarına, işleniş biçimine, suç anındaki saike, cezanın türüne, korunmak istenen menfaate ve miktarına vb. çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilirler. Ekonomik suç ayrımı da bu sınıflandırmalardan biridir. Ekonomik suç, mali suç ve vergi suçu kavramları birbirine yakın olması nedeniyle çoğu zaman karıştırılmakta ve birbiri yerine

²⁹ Öncel; M./ Kumrulu A./ Çağan; N.: Vergi Hukuku, Ankara 2011, s.210.

³⁰ Akkaya, M.: Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, AÜHFD, Ankara 2000, s.86.

³¹ Çomaklı, Ş. E./ Ak, A.: Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum 2013, s. 34.

³² Şenyüz, D.: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.37.

³³ A.g.e, s 341

kullanılmaktadır³⁴. Küçüktaşdemir'e göre, ekonomik suçlar, mesleki ve teknik yeteneklere sahip olan kimseler tarafından, genellikle hileli veya aldatıcı eylemler aracılığıyla, ekonomik bir menfaat elde etme amacı doğrultusunda işlenen ve genel anlamda ekonomik menfaatleri ihlal eden suçlar olarak tanımlanmaktadır.³⁵.

Nitekim *Erman'a* göre, vergi suçları ile korunmak istenen menfaatin devletin gelir kaynaklarının korunmasından ibaret bulunduğunu ve tüm bu eylemleri “mali suçlar” veya “vergi suçları” diye adlandırmak ve sınıflandırmanın gerektiğini belirtmiştir. Buradaki vurgulanmak istenilen husus, cezai yaptırım gerektiren vergi suçları ile diğer suçların bir farkı olmadığıdır. Bahsedilen görüşe göre, her iki halde suçun hukuki konusu aynıdır ve amaç ise sosyal düzeni, bu düzeni bozucu hareketlerin tenkili yolu ile bir takım ızdırap verici ve korkutucu yaptırımlarla korumaktan ibarettir³⁶. Özetle mali suçlar ekonomik suçların bir bölümünü oluştururlar³⁷. Keza vergi suçlarının devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar olduğu şeklinde belirtilen görüşte de bu duruma açıkça işaret etmektedir. O halde vergi suçlarının mali suçlar çerçevesinde olduğu iktisat suçlarınsa mali ve ticari suçları kapsadığı kabul edilebilir³⁸.

Vergi suçları, ceza hukuku anlamında özel nitelikteki VUK'da düzenlenmiştir. Vergi mahremiyetinin ihlali, mükelleflerin hususi işlerini gerçekleştirme vd. suçlar vergi suçlarının bir türü olsa da mali suçlar çerçevesinde değerlendirilemezler. Nitekim mali suçların tanımlanmasında hazineyi mali manada kayba uğratılmasından söz edilmektedir. Mali suç niteliğinde kabul edilebilecek suçlar; vergi kaçakçılığı suçları ve vergi ziyai suçudur³⁹.

E. Vergi Suçlarında Sınıflandırma

Vergi suçlarının tespiti hususu, kapsamı ve sınıflandırılması hakkında doktrinde tek bir görüş bulunmamaktadır.

³⁴ A.g.e, s 339.

³⁵ Küçüktaşdemir, Ö.: Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Suçlar ve Cezalar, Ankara Üniversitesi Doktora Tezi, Ankara 2017, s.32

³⁶ Erman,S.: Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku) , İstanbul 1988, s.2.

³⁷ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.340.

³⁸ Şensoy, Ş. C.: Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçların Kriminolojik Özellikleri, Çetin Özek Armağanı, Ankara 2004, s.831.

³⁹ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.340.

Bir görüşe göre, ceza usul hukuku maddelerine göre ceza mahkemelerinin inceleme alanına giren vergi suçları; kaçakçılık suçu, kaçakçılık suçuna iştirak suçu, vergi mahremiyetinin ihlali suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu şeklinde dört başlık altında sınıflandırmıştır⁴⁰.

Başka görüşte ise, VUK m.246/2 hükmünde⁴¹ düzenlenen ekim ve sayım beyanlarını denetlememe fiili de vergi suçu olarak sınıflandırılmıştır⁴². Ancak ceza hukuku anlamında bir eylemin suç şeklinde görülmesi için karşılığında bir yaptırımın bulunması gerekmektedir. Bu halde, VUK'un 5. maddesinde, haysiyet ve şerefe tecavüz fiili karşılığında cezai müeyyide öngörülmediğinden dolayı ceza hukuku anlamında ayrı bir suç tipi olmadığı görülecektir⁴³. Buna göre mükelleflerin hususi işlerini gerçekleştirme, vergi mahremiyetini ihlalle ekim sayım beyanlarını denetlememe eylemleri teknik anlamda vergi suçu olarak sınıflandırılması mümkün olmayabilir.

F. Vergi Suçlarının Nedenleri

Vergi kaçakçılığına etkide bulunan pek çok öge vardır. Bir devlette vergi kaçakçılığı vergi şuuruna, gelişme seviyesine, kültürel seviyesine, coğrafi konumayla vergi uyumuna dayalı olarak ortaya çıkmaktadır. Gerçekte temelde vergi kaçakçılığını iki bileşen belirler. Bunların ilki vergi kaçırmanın cazibesi, ikincisiyse vergi kaçırma riskidir. Vergi kaçırmanın cazibesi bir yandan kayıt dışı bırakılacak matrahların büyüklüğüne, öte yandan da vergi oranları çerçevesinde değişebilir. Vergi kaçırmanın risk düzeyiye tatbik edilecek cezalarla yakalanma olasılığının artmasına koşutluk göstermektedir. Bundan dolayı vergi kaçakçılığının engellenmesine dönük tatbik edilecek siyasetlerde söz konusu faktörler üstünde duyarlılık gösterilmelidir.

Mükelleflerin gönüllü olarak vergiye karşı sarf ettiği çaba ile vergi ödemeye karşı gösterdiği isteksizlik vergi kaçakçılığını meydana çıkaran başlıca etkenlerdir. İnsanların vergi kaçakçılığına başvurmasının üzerinde etkili olan birçok farklı faktör söz konusudur. Bu faktörler arasında vergi oranları, vergi cezaları, vergi sistemindeki değişiklikler, denetimler ve

⁴⁰ Parlar A./ Demirel G.: Adli-İdari Vergi Suçları, Ankara 2002, s. 49.

⁴¹ **Madde 246/2:** (Değişik ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/274 md.) Görevini ihmal veya suiistimal eden muhtar ve ihtiyar heyeti üyeleri Türk Ceza Kanununun görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır.

⁴² Uğur, H./ Elibol, M.: Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara 2015, s.87.

⁴³ Özcan, O.: Vergi Suçları, Ankara 2015, s. 38.

benzeri etmenler düşünülebilir. Diğer taraftan mükellef sayıları, eğitim seviyesi, meslek grupları, sosyal statüler, gelir düzeyi gibi etmenler vergi kaçakçılığının ortaya çıkışında belirleyici olabilmektedir. Bu faktörlerin neredeyse tamamına yakını vergi kaçakçılığı olgusuna katkı sağlayarak yaygınlaşmasına da sebep olmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının ortaya çıkması ve yaygınlaşmasıyla beraber toplumun sosyal yapısının da bozulması söz konusu olmaktadır. Çünkü vergi kaçakçılığının temelinde toplumsal ve sosyal birçok değişken de etkili olmaktadır.

Vergi sisteminin tam anlamıyla etkin çalışabilmesinde özellikle genellik ve adalet ilkelerine riayet edilmesi önemlidir. Bu anlamda vergi kaçakçılığı, vergi gelirlerini azaltıcı etkisi olan, vergi sistemini etkisizleştiren, kaynakların kayıt dışı kalarak verimli hale gelmesini önleyen ve bütçe gelir gider dengesini bozarak açık oluşmasına yol açan bir durumdur. Ayrıca vergi kaçakçılığının sadece ekonomi üzerinde olumsuz etkisi olmamakla birlikte hukuki ve sosyal yönlerden de olumsuz etkileri beraberinde getireceği aşikârdır. Bu nedenle siyasi otoritenin vergi kaçakçılığı sorununa sebep teşkil eden olaylar ile ilgilenerek topyekûn mücadele etmesi kaçınılmaz bir durum olmaktadır.

V. Vergi Kaçakçılığı Suçları

A. Genel Olarak

Vergi kaçakçılığı suçları, 213 S. VUK'da düzenlenmiştir. 4369 sayılı Kanun'la getirilen değişiklikten önce kaçakçılık suçları, 213 sayılı VUK'nun 344'üncü maddesinde vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu tarafından söz konusu maddede düzenlenen fiillerden birinin işlenmesi ile vergi zıyana sebep verilmesi olarak tanımlanmıştır. Ancak 4369 sayılı düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçları, Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359'uncu madde içerisinde hükme alınmış olup vergi zıyaı neticesi suçun unsurları arasından çıkarılmıştır. 213 sayılı kanunun son halinde vergi kaçakçılığı suçlarının tanımı yer almamaktadır.⁴⁴

Vergi kaçakçılığının çeşitli farklı tanımlamaları bulunmaktadır. Genel olarak, vergi mükellefinin yasal olmayan yöntemlerle vergi sorumluluğundan kurtulmak için gerçekleştirdiği eylemler olarak tanımlanabilir⁴⁵. Diğer bir tanımlamada ise kasten vergi ödemekten kaçınmak veya vergiyi eksik ödemek üzere işlenmiş olan fiiller vergi hukukunda kaçakçılık şeklinde

⁴⁴ Oslu, S.G. : Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, İstanbul 2013, s.10.

⁴⁵ Nadaroğlu, H.: Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul 2000, s.287.

adlandırılmıştır.

Diğer taraftan vergi kaçakçılığını idari yaklaşımla ele alan tanımlamalar da bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığının idari boyutuyla tanımı elde edilmiş fakat vergi otoritelerine beyan edilmemiş gelirlerin bütünü şeklinde yapılabilir. Ayrıca vergi kaçakçılığı, hazinenin parasal kaybına istinaden ortaya çıkan, idari ve mali işleyişi bozucu etkiler yapan vergisel işlemlerin bütünü olarak ifade edilmektedir⁴⁶.

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere vergi kaçakçılığı suçları, ekonomik nitelikli suçlardan olup devlet hazinesine karşı işlendiğinden getirilen yaptırımlarla korunan hukuki değer kamu yararadır. Bu sebeple kaçakçılık eylemleri hakkında öngörülen yaptırımlar diğer vergi suç ve kabahatlerine göre daha ağır şekilde düzenlenmiştir. Ancak yaptırımların ağırlığı ve farklı vergi dönemlerinde işlenen suçlar bakımından zincirleme suç hükümleri uygulanmadığından ortaya çıkan ceza sürelerinin çok uzun olması sebebiyle eleştirilere maruz kalan VUK 359 hükmü bakımından yakın zamanda yeni bir düzenleme getirildi. Söz konusu düzenleme, 8 Nisan 2022 tarihindeki Resmi Gazete'de⁴⁷ yayınlanarak yürürlük kazanmıştır.

B. Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı

Literatürde vergi kaçakçılığı konusu ve vergi kaçakçılığı ile mücadele son yıllarda kayıt dışı ekonominin artmasıyla daha da önemli bir hal almıştır. Vergi kaçakçılığı sonucunda devlet daha fazla gelir kaybına uğramaya başlamıştır.

VUK'un madde 359 da Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlığında vergi kaçakçılığı suçları belirtilmiştir. İlgili madde de vergi kaçakçılığı suçları tanımlanmamış, vergi kaçakçılığı suçlarının unsurları belirtilmiştir.

VERGİ KAÇAKÇILIĞI	SUÇU	CEZASI
Suç Fiili	VUK 359	Cezası
• Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe		

⁴⁶ Oktar, S.A.: Vergi Hukuku, İstanbul 2013, s. 339.

⁴⁷ 08/04/2022 tarihli ve 31803 sayılı RG.

<p>hileleri gerçekleştirme</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gerçek olmayan ya da kayıt konusu işlemler ile alakası olmayan bireyler adına hesap açma ya da defterlere kaydedilmesi gereken hesaplarla işlemleri vergi matrahının azalması neticesini ortaya çıkaracak biçimde tamamıyla ya da kısmi olarak başka defter, belge ya da diğer kayıt ortamlarına kaydı yapma • Defterleri, kayıtlarla belgeleri tahrif eden ya da gizleyen kişiler yahut içeriği bakımından yanıltıcı belgeler düzenleme ya da söz konusu belgeleri kullanma 	<p>VUK 359/a-1,2</p>	<p>18 aydan beş seneye dek hapis cezasına hükmolunmaktadır.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Vergi yasalarına göre tutulmuş olan ya da düzenlenmiş olan, saklamayla ibraz zorunluluğu olan defterleri, kayıtlarla belgeleri ortadan kaldırma ya da defter sayfalarını ortadan kaldırıp yerine başka yapraklar koyma yahut hiç yaprak koymama ya da belgelerin asıl ya da suretlerini tamamıyla ya da kısmen sahte olarak düzenleme yahut söz konusu belgeleri kullanma 	<p>VUK 359/b</p>	<p>3 seneden sekiz seneye dek hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümleri çerçevesinde Maliye Bakanlığıyla anlaşması olan bireylerin 	<p>VUK 359/c</p>	<p>2 seneden sekiz seneye dek hapis cezasıyla</p>

basabileceği belgeleri, Bakanlıkta anlaşması olmadığı halde basma ya da bilerek kullanma		cezalandırılmaktadır.
<ul style="list-style-type: none"> Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydeden cihaz mührünü kaldırma, İlgili öteki sistemlerce Hazine ve Maliye Bakanlığı yahut öteki devlet kurumlarıyla örgütlerine elektronik ortamda ulaştırılması gereken belgelerin, bilgilerin ya da verilerin iletilmesini engelleme yahut bunların realiteye uygun olmayan biçimde iletilmesine neden olma 	VUK 359/ç	3 seneden sekiz seneye dek hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

C. Vergi Kaçakçılığı ve Hukuksal Bütünleşme

Vergi yasalarının, anayasal vergilendirme prensiplerinden olan hukuk devleti, vergi adaleti, vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması prensiplerine göre hazırlanması gerekmektedir. Vergi hukukunun, hukuk ilkeleri çerçevesinde değil, hazinenin gelir ihtiyaçları çerçevesinde belirlenir duruma geldiği belirtilmektedir.

Devletin gelir gereksinimlerini gidermek üzere mevzuatta sıkça yapılmış olan değişimler, mükelleflerin vergi yönetimine olan güvenini sarsmıştır ve mevzuatı adeta izlenemez duruma getirmiştir. Anlaşılmayan bir hususun doğru şekilde tatbik edilebilmesi mümkün olmadığı için, vergi mevzuatının karmaşık oluşu mükelleflerin doğru beyanda bulunmama eğilimine girmekte ve ayrıca vergi mevzuatının söz konusu kompleks yapısı vergi kaybına neden olmaktadır.

Devletin kendisine düşen görevleri ifa edebilmek üzere gereksinim duyduğu vergiyi toplayabilmesi, mükelleflerin vergiyi ödememeleri halinde tatbik edilecek olan cezaların aktivitesine de dayalıdır. Belirlenen vergi cezasının miktarı ve denetleme oranıyla kişinin

vergiyi gönüllü şekilde ödemesi arasında doğrudan bir münasebet vardır⁴⁸. Vergiyle ilgili cezalarda uzlaşma kurumunun sıkça kullanılması, dönem dönem devlet eliyle vergi aflarının çıkarılması gibi sebepler dürüst mükelleflerin de kayıt dışı çalışmalara yönelmesine ve vergi kaçakçılığı suçlarının artmasına neden olmaktadır⁴⁹.

⁴⁸ Aktan/ Dinleyici/Saraç: Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlakı ve Sosyal-Psikolojik Sınırları, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, 2006, s. 169.

⁴⁹ Sarılı, M. A.: Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, Bankacılar Dergisi, 2002.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARININ UNSURLARI

I. GENEL OLARAK

Bir suçtan söz edilebilmesi için aranan zorunlu şartlar suçun unsurlarıdır. Bu unsurlardan birinin ya da birkaçının dahi bulunmaması durumunda işlenen fiil suç niteliği taşımayacaktır⁵⁰. Bununla birlikte suç oluşsa dahi faile ceza verilebilmesi için gereken cezalandırılabilme koşulları, muhakeme koşulları gibi bazı şartlar da aranmaktadır. Bu koşulların bulunmaması halinde faile ceza verilemiyor olsa da suçun tüm unsurları olduğu takdirde meydana gelen bir suç söz konusu olacaktır⁵¹.

5237 S. TCK Kapsamında esas alınan suç kuramında suçun öğeleri 1) Suçun maddi unsurları, 2) Suçun Manevi Unsurları, 3) Hukuka Aykırılık Unsuru olmak üzere üç başlıkta ele alınacaktır. Bir takım yazarların kabulüne göre TCK'nın suç teorisinde kusurluluk, yalnızca failin işlediği suçtan dolayı hakkında yapılan bir değerlendirme olarak kabul edilmekteyse de⁵² bizim de katıldığımız görüşe göre kusurluluk suçun manevi unsuru ile eşdeğerdir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları açısından suçun unsurlarını incelerken suçun konusu, fail ve mağdur, suçun maddi unsuru, suçun manevi unsuru (kusurluluk), ve suçun hukuka aykırılık unsurları dikkaet alınarak hareket edilecektir.

Kaçakçılık suçları, vergi suçlarının hapis cezası ile cezalandırılan daha ağır müeyyideler tabi tutulmuş kısmını oluşturmaktadır. Bu suçlar, defter ve kayıtların tutulmasında sahtecilik, kayda konu işlemlerle gerçek olmayan veya ilgisi olmayan kişiler adına hesap açılması veya kayıtlara konu olan hesap ve işlemlerin kısmen veya tamamen kaydedilmesini içermektedir. Vergi matrahını düşürecek şekilde defterlere, belgelere veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi, belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi veya yanıltıcı nitelikteki belgelerin oluşturulması veya içeriğinin kullanılmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçlarının oluşması için ön koşul, VUK'ta düzenlenen bir verginin varlığıdır. Vergi kaçırma suçu seçimlik hareketli bir suçtur. Bu eylem ihmal suretiyle veya icrai olabilse de, çoğu, bir not defterini yırtmak veya

⁵⁰ Şenyüz, D.: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s. 345.

⁵¹ Bayraklı, H. H.: Genel Vergi Hukuku, Afyonkarahisar 2005, s. 61.

⁵² Özgenç, İ.: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2014, s. 154.

saklamak gibi doğası gereği icrai hareketli suçlardır. Sonuç bir vergi kaybıdır⁵³.

Failin, aynı suçun işlenmesine karar vererek maddede sayılan suçlardan birini birden fazla kez işlemesi halinde, fail hakkında Ceza Kanununun 43'üncü maddesi hükümleri uygulanır ve tek bir ceza verilir ceza arttırılır. Suçun aynı vergilendirme döneminde farklı fiillerle işlenmesi halinde, her bir fiil için her fıkroda ceza verilip verilmeyeceğine veya tüm fıkralardaki fiillerin fiilden sayılıp sayılmadığına karar verilmelidir. Kabahatler Kanunu madde 15/3'e göre, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması halinde, yalnızca suç için ceza verilebileceğini düzenlemektedir. Ancak, bir suç için yaptırım uygulanamayan durumlarda, kabahat için yaptırım uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bazı hukuka aykırı fiillerin yaptırımları idarece belirlenen para cezaları, bazılarının yaptırımları ise ceza mahkemeleri tarafından belirlenen hapis cezalarıdır.

A. Suçun Maddi Konusu

Suçun konusu, eşya ya da insanın maddi yapısı olarak tanımlanabilir⁵⁴. Doktrinde suçun maddi konusu ve suçun hukuki konusu ayrımı yapılmaktadır. Suçun maddi konusu, suçun kanuni tanımında öngörülen tipik fiilin üzerinde gerçekleştirildiği birey veya şeyi ifade etmekten⁵⁵; suçun hukuki konusu ise, kanun ile korunan ve suçun ihlâl ettiği hak veya menfaati ifade etmektedir. Suçun maddi konusu daha somut iken suçun hukuki konusu soyuttur⁵⁶.

Vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, belge ve kayıtlar (birinci ve ikinci grup eylemler bakımından maddi konu) ve Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler (üçüncü grup eylemler bakımından maddi konu) olmak üzere iki başlıkta ele alınabilir⁵⁷.

⁵³ Yiğit, U.: Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul, 2004 s. 121; Gümüş, E : Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme, Erteleme ve Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması, Vergi Raporu Dergisi, 2009, s. 139.

⁵⁴ Özgenç, İ.: Suç Teorisi, 2021, s.206.

⁵⁵ Koç, C.: Suçun Konusunun Yokluğu Durumunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2020, s. 59.

⁵⁶ Soyaslan, D.: Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2014, s.663.

⁵⁷ Aslanpınar, B. : TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2021, s. 78.

Suçun konusu üzerinde bıraktığı etki itibarıyla suçlar tehlike suçu ve zarar suçu olmak üzere ikiye ayrılır. Zarar suçlarında haksız eylemin işlenmesi ile suçun konusunda bir zarar meydana gelirken tehlike suçlarında, fiilin işlenmesi ile sadece suçun konusu üzerinde bir zararın meydana gelme tehlikesi doğar.⁵⁸ Vergi suçları itibarıyla bazı vergi suçlarının zarar suçu, bazılarının da tehlike suçu niteliğinde olduğu söylenebilir. Suçun oluşması için vergi zıyainin gerçekleşmesi gerekli olmayıp vergi zıyayı tehlikesi veya kamu düzeninin bozulması maddi unsurun gerçekleşmesi için tek başına yeterli olduğundan vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu olduğunun kabulü gerekmektedir⁵⁹.

213 sayılı Vergi Usul Yasası'nın 359'uncu maddesindeki vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu, vergiyle ilgili yasalar çerçevesinde tutulmuş ya da düzenlenmiş olan ve saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter, kayıtlarla ve belgelerle söz konusu Kanunun maddeleri çerçevesinde sadece Maliye Bakanlığıyla anlaşma yapan bireylerin basabileceği vesikalardır. Ayrıca söz konusu belgeler; vergiyi doğuran olayın ispat aracı niteliğinde, hukuken geçerli ve hukuki sonuç doğurmaya elverişli olmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığına bazı belgelerin kanıtlayıcı belge olarak kabul edilmesi, değiştirilmesi, düzenlenmesi vd. konularda da VUK'nun mükerrer madde 257 hükmü uyarınca yetki verilmiştir. Bu belgeler; döviz alış ve satış belgeleri, bankalarca tanzim edilen belgeler, sigorta şirketleriyle acentelerce tanzim edilmesi öngörülen belgeler, sermaye piyasasıyla aracı kurumlarca tanzim edilmesi mecburi olan belgeler, ikrazatçılarca tanzim edilen belgeler, elektronik ortamda tanzim edilen belgeler, ambar teslim fişleri, adisyonlar, reçetelerle standart yapı ruhsatları şeklinde verilebilir.⁶⁰

Yukarıda sayılan belgelerin VUK Kapsamında suça konu olabilmesi için kanunda gösterilen zorunlu şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmeleri gerekmektedir. Yargıtay da eski tarihli kararlarında VUK m.227/3 madde hükmü uyarınca zorunlu şekil şartlarına aykırı düzenlenmiş, kanunda sayılan zorunlu bilgileri içermeyen bir belgenin/faturanın, VUK m.227/3 hükmü gereği suça konu olamayacağını kabul etmekteydi⁶¹ ancak; yargılama sürecinde zamanla ispat hususunu düzenleyen VUK m.3/B hükmü gereği delil serbestisi benimsendiğinden bu görüşten dönülmüştür. Yargıtay'ın son dönem içtihatlarında ise; suça konu belgeler kanunda öngörülen zorunlu şekil şartlarına aykırı düzenlenmiş veya ele

⁵⁸ Özgenç : Suç Teorisi, 2021, s.207.

⁵⁹ Karaarslan, M.: Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2006, s. 125

⁶⁰ Ela, H.: Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge, Ankara 2021, s. 268

⁶¹ Y 11. CD 2016/4139 E., 2017/235 K.: (www.kazanci.com.tr) Yazarlanma Tarihi:09.02.2022

geçirilememiş olsalar dahi suçun gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti için farklı delillere başvurulabileceği kabul edilmektedir. Çalışmamızda ispat başlığı altında bahsedilen kararlar ayrıca gösterileceği için ayrıca burada yer verilmemiştir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi unsuru ise Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen yahut kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu şekilde düzenlenmiş sahte belgenin kullanılmasıdır⁶². Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark bulunmamaktadır. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır.⁶³

Suçta konu belgelerin aldatma kabiliyeti, sahte belge düzenleme ve/veya kullanma suçunun zorunlu bir unsurudur. Aldatma kabiliyeti yani sahtecilik, fikri sahtecilik ve gerçek sahtecilik olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Fikri sahtecilik, belgenin aslına uygun olarak düzenlenmesine karşın içerik olarak gerçek olmaması iken maddi (gerçek) sahtecilik, belgenin aslına uygun ve doğru olmamasıdır⁶⁴. Resmi belgede sahtecilik suçunu düzenleyen TCK 204'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen seçimlik hareket⁶⁵ ve TCK m.206 hükmünde⁶⁶ düzenlenen suçta vücut veren eylem fikri sahteciliktir. Özel belgede sahtecilik suçunda ise yalnızca maddi sahtecilik düzenlenmiş olup bu suçlar bakımından fikri sahtecilik mümkün olmayacaktır.

Erman ve Gökçen'e göre⁶⁷ ise 5237 sayılı TCK ile fikri sahtecilik ile maddi sahtecilik arasında fark kalmamıştır. Fikri sahtecilik de maddi sahtecilik hükümleri doğrultusunda yaptırıma bağlanmış olup her iki sahtecilik halinde de belge başından beri sahte kabul edilir.

⁶² Şenlik, K.: Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları, YL Tezi, İzmir 2021, s.121-122.

⁶³ Bayer, A. : Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu, Fasikül Dergisi, 2011, s.38.

⁶⁴ Erem, F. / Toroslu, N.: Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2003, s. 258-259.

⁶⁵ Ketizmen, M.: Özel Evrakta Sahtecilik Suçu Açısından Sermaye Piyasası Kanunu'nda Düzenlenen Usulsüzlük Suçuna (Md. 112/ 2) İlişkin Sorunlar Ve Öneriler, Ankara 2022, s.560-561.

⁶⁶ Güner, S. : Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 Ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi, Gümrük ve Ticaret Dergisi, 2014, s.43-44.

⁶⁷ Erman, S., Sahtekarlık Suçları Ticari Ceza Hukuku III., İstanbul 1987, s. 296-301; Gökçen, A.: Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara 2018, s. 316.

Bununla birlikte Vergi Kaçakçılığı suçlarından yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçu ile sahte belge düzenleme ve kullanma suçu bakımından suça konu belgelerin özel belge mi yoksa sahte belge mi olduğu konusunda da kanunda açık bir düzenleme söz konusu değildir. Yargıtay, söz konusu belgelerin özel belge niteliğinde olduğunu kabul etmektedir⁶⁸. Buna karşın m.359/c hükmünde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçuna konu olabilecek belgeler ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeler olduğundan resmi belge olduklarının kabulü mümkün olabilecektir. Nitekim bu belgeler direkt şekli olarak resmidir. Buna karşın bu belgelerin içerikleri mükellefler tarafından doldurulmaktadır, dolayısıyla bu belgelerin de özel belge olduğu kabulü daha doğru olacaktır.⁶⁹

B. Suçun Hukuki Konusu

Suçun hukuki konusu, vergi suçlarında korunan hukuki değer ile aynıdır. Hukukuki konu, soyuttur. Hukuki konu ya da korunan hukuki değer, kanun kuralı ile korunan ve suçun ihlâl ettiği hak veya menfaat olarak tanımlanabilir⁷⁰. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçları ile korunan hukuki değer, genel olarak devletin ekonomik yararları⁷¹ ve kamu yararadır.

Kamu yararı; idare hukuku kapsamında, devletin doğrulamasını yapmak için ya da kamusal işlerin hukuka uygunluğunu ölçmede kullanılan bir kavram olmakla birlikte en genel tanımı, halkın ve toplumun refahı olarak yapılabilir. Kamu düzeni, kamu sağlığı, genel ahlak gibi toplumu ilgilendiren konularda suç işlenmesi halinde cumhuriyet savcısı tarafından kamu adına açılan davaya kamu davası denir. Vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi halinde de Cumhuriyet savcısı tarafından kamu adına dava açılmaktadır. Nitekim vergi kaçakçılığı suçlarından biri işlendiği takdirde devlet ve toplumun tamamı doğrudan zarar görmekte olup kamu yararı tehlikeye düşmektedir.

Aynı zamanda vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlendiğinden korunan bir diğer hukuki değer, devlet hazinesi yararadır. Diğer bir deyişle vergi suçlarına ilişkin düzenleme ile vergi kayıplarının engellenmesi, vergi gelirlerinin tahsilinin sağlanması ve bu doğrultuda ekonomik alanda kamu yararının sağlanması amaçlanmıştır.⁷² Kamu yararı ve hazine dışında gerçek kişi veya özel hukuk tüzel kişilerinin de menfaatlerinin korunduğu bunlarında suçtan

⁶⁸ Y 19. CD. 2015/2731 E. 2016/612 K.: (www.kazanci.com.tr) Yazarlanma Tarihi:14.02.2022

⁶⁹ Özen, M.: Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara 2022, s. 24-27.

⁷⁰ Erem, F. : Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin, AÜHFD, 1968, s.12.

⁷¹ Erman: Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku), İstanbul 1988, s.4.

⁷² Aksu Babayiğit, M. : Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu, YL Tezi, Gaziantep 2019, s.7.

zarar gören konumunda olabileceği kabul edilmektedir⁷³.

Zira vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi ile, toplumun vergi sistemine güveni zedelenmekte, devlet hazinesi ekonomik bir zarara uğratılmakta olduğundan esas zarar gören devlet hazinesi ve kamu düzenidir.

VUK m.359'da düzenlenen suçlar, hukuki konu bakımından a-1 bendinde düzenlenen suç hariç tehlike suçudur, nitekim bu suçlar bakımından bir zararın doğması aranmamaktadır, ancak maddenin a-1 bendinde düzenlenen suçta "vergi matrahının azalması" neticesi arandığından bu suç zarar suçudur⁷⁴.

C. Fail

Fail, suçun yasal tanımındaki eylemi birlikte gerçekleştiren, söz konusu eylem üstünde egemenlik kuran, yasal tanıma göre hukuka aykırılık unsurunu gerçekleştiren kişilerden her biri olarak tanımlanabilecektir. TCK kapsamında faillik müşterek faillik ve dolaylı faillik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Müşterek faillik, suçun yasada düzenlenen unsurlarının gerçekleştirilmesine doğrudan katkı sağlayan veya ortak olan kişiler anlamına gelir⁷⁵. Yani suça iştirak edenlerin her biri müşterek fail olarak sorumlu tutulur. Bununla birlikte suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de dolaylı fail kabul edilir ve fail gibi sorumlu tutulur. Suça konu eylem, ancak bir insan tarafından yani gerçek kişi tarafından gerçekleştirilebilecektir. Bu kapsamda tüzel kişiliklerin fail olabilmesi mümkün değildir.

VUK m.359 hükmünde düzenlenen suçlardan a/1 bendinde düzenlenen suç, genel nitelikte özgü suçtur. Nitekim kanunda bu bentteki hareketleri, vergi mükellefi yahut vergi sorumlusu dışındaki kişilerin işleyebileceğine dair bir açıklama bulunmamaktadır. Aynı maddenin a/2 bendinde düzenlenen muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek suçuna konu olan belgeler ise VUK gereği ancak vergi mükellefleri tarafından düzenlenebilmekte iken adına fatura düzenlenen kişi mükellef olmayabilir. Yanıltıcı belgeyi kullanma suçunun faili

⁷³ Özen: Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2022, s.21.

⁷⁴ Y11. Ceza Dairesi'nin 2017/9621 E. 2018/1198 K. 14/2/2018 T. (www.kazanci.com.tr) Yazarlanma Tarihi:14.02.2022

⁷⁵ Özen, M. : 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı, TBB Dergisi, Kırıkale 2007, s. 243.

başkalarınınca tanzim edilen söz konusu özellikteki bir vesikayı kanuni defterlerine kaydetmiş olan, bunu kullanmakta olan vergi mükellefidir. Dolayısıyla sadece vergi mükellefi gerçek kişi, vergi mükellefi tüzel kişilerin yasal temsilcileri ya da tüzel kişiliği olmayan mükelleflerinin idarecileri veya yasal temsilcileri tarafından işlenebilen muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları özgü suç niteliğindedir. Ancak bentte sayılan seçimlik eylemlerin bir kısmının herkes tarafından işlenebileceği açık olduğundan a bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının tam/mutlak bir özgü suç niteliği taşımadığının kabulü gerekmektedir.

VUK m.359/b hükmünde düzenlenen suçun kimler tarafından işlenebileceği, bentte düzenlenen eylemlere göre farklılık gösterebilmektedir. Sahte belge düzenleme bakımından failin şahsında özel bir nitelik aranmamaktadır, bu sebeple düzenleme eylemi herkes tarafından gerçekleştirilebileceğinden özgü suç olarak Kabul etmek mümkün değildir. Buna karşın aynı bentte düzenlenen sahte belge kullanma eylemi ancak vergi mükellefi tarafından işlenebilecektir. Bu sebeple özgü suç kabul edilebilecektir. Şöyle ki; kısmen ya da tamamen sahte olarak düzenlenen bir belgeyi yasal defterlerine kaydeden, onu kullanan vergi mükellefi olan kişilerdir. Dolayısıyla kullanma suçu, sadece vergi mükellefi gerçek kişi, vergi mükellefi tüzel kişilerin yasal temsilcileri ya da tüzel kişiliği bulunmayan vergi mükelleflerinin idarecileri ya da yasal temsilcilerince işlenebilecektir. Buna karşın herkesin sahte belge kullanma suçuna iştiraki mümkündür. Yükümlüsü olsun ya da olmasın sahte belge düzenleyen bu belgeyi kullananın suçuna iştiraki bulursa da eylem bağımsız suç sayılıp cezalandırıldığından bu yola gidilemeyecektir; yükümlüye sahte belge temin edenin eylemi suça iştirak olarak değerlendirilmelidir.⁷⁶ Ancak b bendinde yer alan eylemlerin bir kısmı özgü suç niteliğini haiz olmadığından b bendinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçunun genel olarak özgü suç olmadığı kabulü gerekmektedir.

Mezkur maddenin c bendinde düzenlenen suçlar da yine herkes tarafından işlenmesi mümkün suçlardan olup özgü suç olarak nitelendirmek mümkün değildir

VUK'nun 332'nci maddesi⁷⁷ uyarınca; velayet altında bulunan küçükler ile vesayet altında bulunan kısıtlılar ya da işlerinin idare etmesi bir kayyıma bırakılmış olan kişiler; velinin,

⁷⁶ Açar, S.: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2005, S:58, s. 288

⁷⁷ **Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller: Madde 332** – Velayet ve vesayet altında bulunanlar

vasinin ya da kayyımın hukuka aykırı eylemlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmaz. Vergi kaçakçılığı suçlarında ceza sorumluluğu kanunda sayılan hukuka aykırı eylemleri gerçekleştiren veli, vasi ya da kayyıma aittir.

Suçun faili bir insan olup kural olarak bir insanın fiillerinin sorumluluğunu üstlenmesi gerekmektedir. İsnat yeteneği, anlama yeteneği ve isteme yeteneğinin bir arada bulunması hali olarak tanımlanabilecektir.⁷⁸ İyi ve kötü ayırımını yapamayan, sağlıklı düşünemeyen kimseler bakımından isteme yeteneğinin varlığından söz edilemeyecektir. Bu sebeple isnat yeteneği, failin bir niteliğini, toplum içerisindeki durumunu ifade etmektedir. Hukuka aykırı fiilin işlendiği anda failin isnat yeteneğinin var olmadığı hallerde failin sorumluluğundan söz edilemeyecektir.⁷⁹

Failin, yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır-dilsizlik ve geçici nedenlerin cezai sorumluluğuna etkisine ilişkin olarak TCK kapsamındaki genel hükümler dikkate alınacaktır⁸⁰.

D. Mağdur

Mağdur, genel olarak, işlenen fiil nedeniyle suçun koruduğu hukuki değer sahibi olarak zarar gören veya zarar tehlikesi ile karşı karşıya kalan kimse olarak tanımlanmaktadır. Suçun konusu belli bir kişi ya da kişilere ait olabileceği gibi, toplumu oluşturan fertlerin hepsine ait bir şey de suçun konusunu oluşturabilir. Böyle bir durumda mağdur, toplumu oluşturan herkeştir.⁸¹

Doktrinde, suçun mağdurunun kimler olup olamayacağı hususu tartışmalıdır. Suçun mağdurunun ancak gerçek kişiler olabileceğini kabul eden görüşe göre, insan dışındaki devlet, kişi toplulukları, tüzel kişiler yalnızca suçtan zarar gören olabilirken suçun mağduru olamazlar⁸². Mağdur aynı zamanda suçtan zarar gören konumunda olmakla beraber suçtan zarar gören her zaman mağdur olmayacaktır.

veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.

⁷⁸ Hafizoğulları, Z.: Özen, M.: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2021, s.383.

⁷⁹ A.g.e. s.383

⁸⁰ Özen, M.: Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2022, s.33.

⁸¹ Koca M./ Üzülmüş, İ.: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2013, s.108

⁸² A.g.e. s.108

Bir diğerk görüşe göre ise suçun doğası izin verdiği sürece tüzel kişiler de suçun mağduru olabilir⁸³. Bu görüşe göre tüzel kişiliğe sahip olan devlet de suçun mağduru olabilecektir. Bu kabul doğrultusunda kaçakçılık suçları bakımından suçun mağduru devlet olacaktır. Nitekim vergi kaçakçılığı suçları devlet hazinesine karşı işlenen suçlar olup devlet bakımından maddi kayba sebebiyet vermektedir. Yanı sıra toplumun tüm fertleri de bu kayıptan etkileneceği için toplumu oluşturan kimseler de bu suçun mağduru olacaktır.

II. Suçun Maddi Unsuru

A. Hareket

Bir suçtan bahsedebilmemiz için ilk olarak, insanın dış dünyada oluşan bir eyleminin var olması gereklidir. İradi olarak hareket etme yeteneği var olmayan insan haricindeki varlıkların filleri, ceza hukuku kapsamında cezalandırılmaz. Eylem kavramı yerine doktrinde davranış ve ya hareket terimleri tercih edilmektedir⁸⁴. Fiil niteliği taşımayan yani dış dünyaya bir hareket olarak tezahür etmeyen, düşünce ya da davranışlar ceza hukukuna konu edilemeyecektir. 5237 sayılı TCK'nun kabul ettiği suç teorisinde eylem, icrai hareketi veya ihmali hareketi de içine alan daha genel bir kavramdır. Anayasanın 38'inci maddesinde eylemsiz suç oluşmaz kuralına atıf yapılarak, kanunen suç sayılmayan bir eylemden kaynaklı kimseye ceza verilemeyeceği belirtilmiştir. Bunun yanında TCK'nun 2'nci maddesinde de bu durum vurgulanmıştır⁸⁵. Açıklandığı üzere bir suçun oluşabilmesi fiilin varlığına bağlıdır.

Bir insanın bedenlen gerçekleştirildiği eylemler söz, yazı, fiziki bazı hareketlerle ortaya çıkabileceği gibi vücudun yer değiştirmesiyle de ortaya çıkabilir⁸⁶. Suça konu eylem muhakkak dış dünyada tezahür etmelidir. Salt düşünce ceza hukukuna konu edilemez ve kişiye düşüncesinde dolaylı sorumluluk yüklenemezse de bir düşünce, herhangi bir şekilde dış dünya ile paylaşılırsa artık bir fiil söz konusu olacaktır.

Suçun maddi unsuru için gerekli olan fiilin niteliğine göre suçlar, çeşitli şekilde tasnif edilmektedir. Suçlar tipte düzenleniş şekline göre tek veya çok hareketli, serbest hareketli, bağlı hareketli, seçimlik hareketli ve kesintisiz (mütemadi) suçlar olarak ayrıma tabi tutulabilir.

⁸³ Katoğlu, T.: Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları, AÜHFD, Ankara 2012, s. 672.

⁸⁴ Koca/ Üzülmez : Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2013, s. 128.

⁸⁵ Hafızoğulları/ Özen : Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2021, s. 194.

⁸⁶ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s. 348.

Yapılan bu tasniflere göre suçlar, fiili oluşturacak davranışın sayısına göre (tek hareketli fiil, birden fazla hareketli fiil, seçimlik hareketli fiil ve itiyadi suçlar), fiili oluşturan davranışın şekline göre (icrai suçlar veya ihmali suçlar ve ihmal suretiyle ihmali suçlar), fiili oluşturan davranışın önemine göre (serbest-bağlı hareketli suçlar) ve fiilin icrasının süreklilik arz edip etmemesine göre (ani suçlar-mütemadi suçlar) ayrılmaktadır⁸⁷. Kanunda düzenlenmiş bazı suçlar için belirli tek bir eylemin gerçekleşmiş olması yeterli iken; bazı suçların ise birden fazla eylem ile gerçekleştirilebileceği düşünülebilir. Suçun oluşmasına sebep olan birden fazla fiil kanunen öngörülmüş olsa bile, hangi fiil gerçekleşmiş olursa olsun eylemlerin her biri o suçun konusunu oluşturur.⁸⁸ Suçun, sadece kanun tarafından belirtilen belli sayıdaki eylemlerle gerçekleştirilmesi o suçu bağlı hareketli⁸⁹; bu fiillerden bir tanesi ile işlenebilmesi ise o suçu seçimlik hareketli⁹⁰ suç yapar. Gerçekleştirilen seçimlik hareketli suçlarda kanun, belirlemiş olduğu eylemlerden herhangi birinin gerçekleştirilmesi halinde suçun oluşacağını hükme bağlamıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359'uncu maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturabilecek eylemler belirtilmiştir. Gerçekleştirilen bir eylemin kaçakçılık suçu teşkil ettiğini söyleyebilmemiz için, eylemin ilgili kanunun 359'uncu maddedeki sayılan eylemlerden olması gereklidir. Maddede sayılmayan bir eylem ile vergi kaçakçılığı suçlarının gerçekleştiği kabul edilemez. Mevcut durum vergi kaçakçılığı suçlarının bağlı hareketli bir suç olduğunu göstermektedir. Ayrıca vergi kaçakçılığı suçlarının ihmal suretiyle işlenmesi mümkün olmadığından dolayı bu suçlar icrai suçlardır. Zira vergi kaçakçılığı suçları, ancak kanunun yasakladığı eylemlerin aktif bir hareketle icra edilmesi halinde vücut bulabilecektir.

Seçimlik hareketli suçlarda suçun tamamlanması için fiillerden birinin işlenmesi yeterli olmakla⁹¹ beraber fiillerin bir kısmının veya tamamının gerçekleşmesi halinde suç sayısı değişmez, dolayısıyla birden fazla fiil olsa dahi tek bir suç işlenir. Seçimlik hareketlerden her biri aynı konu üzerinde, aynı konu ile ilgili olarak gerçekleşebilmektedir; hukuka aykırı fiillerin farklı konular üzerinde gerçekleşmesi halinde iki ayrı suçun varlığını kabul etmek gerekir. Özellikle TCK dışındaki kanunlarda yer alan suç tanımlarında kanun maddesinde düzenlenen her bir konuya ilişkin hareket ayrı bir suça vücut vermektedir⁹².

⁸⁷ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara, 2013 s. 255.

⁸⁸ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s. 348.

⁸⁹ Artuk/ Gökçen/ Yenidünya: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2013, s. 267.

⁹⁰ A.g.e s. 257.

⁹¹ Özgenç : Suç Teorisi, 2021, s.186.

⁹² A.g.e. s.186.

Fiil sayısına göre sınıflandırma yapılırken genellikle vergi kaçakçılığına ilişkin defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesinin seçmeli işlemlere örnek teşkil edebileceği varsayılır. Kanun, seçmeli fiiller içermesine rağmen, bu fiillere ilişkin hususlar birbirinden farklı ise, seçimlik fiil yoktur.

Bir görüşe göre VUK m.359 hükmü içerisinde düzenlenen hareketlerin tümü seçimlik harekettir. Bu görüşün temeli, suça vücut veren tüm bu eylemlerin aynı madde içerisinde düzenlenmiş olmasıdır. Bu görüşe göre farklı bentlerde düzenlenen eylemlerin birden fazlası aynı anda işlense dahi fail hakkında tek bir cezaya hükmedilerek bu husus temel cezanın belirlenmesinde dikkate alınır⁹³. Örneğin, failin aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla sahte fatura düzenlemesi veya faturayı aynı anda kullanması halinde iki ayrı ceza yerine tek ceza uygulanır⁹⁴.

Bir diğer görüş ise a bendinde sayılan her hareketin farklı suçlara vücut verdiği; buna karşın b ve c bentlerinde düzenlenen eylemlerin kendis içerisinde birbirinin seçimlik hareketi olduğu yönündedir⁹⁵.

Doktrinde aynı fıkra içerisinde düzenlenen eylemlerin birbirinin seçimlik hareketi olduğu; mezkur madde içerisinde düzenlenen her bir fıkranın ise birbirinden ayrı ve bağımsız bir suça vücut verdiği yönünde bir görüş de bulunmaktadır. Bu görüşe göre aynı fıkroda düzenlenen seçimlik hareketlerden yalnızca birinin işlenmesi dahi söz konusu fıkroda düzenlenmiş olan suçun meydana gelmesi için yeterli olacaktır. Yani belirtilen fiillerden birinin gerçekleşmesi ile suç tamamlanmış olacaktır. Bu görüşe göre vergi kaçakçılığı suçlarının aynı bent içerisinde düzenlenen eylemler bakımından seçimlik hareketli bir suç olduğu⁹⁶ kabul edildiğinden; fail tarafından aynı bentte sayılan fiillerin birden fazlasının veya hepsinin işlenmesi durumunda dahi içtima⁹⁷ hükümleri uygulanmaz. Vergi Usul Kanunu 359'uncu maddesinde kaçakçılık suçunun oluşumu için gerekli fiiller üç bent halinde düzenlenmiştir.

⁹³ Kızılot, Ş./ Kızılot, Z.: Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura ihtilafları, 2009, s.619; Mutluer, K.: Vergi Genel Hukuku, 2006, s.75-78.

⁹⁴ Kaşıkçı, M.: Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul 2007, s. 241.

⁹⁵ Donay, S.: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. Ankara 2008, s.126 vd.

⁹⁶ Erman, S.: Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku), 1988 s. 56.

⁹⁷ Suçların içtimaı konusu için bkz. Artuk/ Gökçen/Yenidünya: Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 669 vd.; Hafizoğulları/ Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler. 2021, s. 374 vd.; Özgenç: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri, 2014, s. 493 vd.

Aynı bent içerisinde düzenlenen eylemlerin birden fazlası dahi işlense faile tek ceza verileceği⁹⁸ kabul edilir. Ancak farklı bentlerde düzenlenen eylemler işlendiği takdirde bunlar birbirinin seçimlik hareketi olmadığından fiil sayısı kadar suç oluşacaktır⁹⁹. Kanun koyucu da kaçakçılık suçunu oluşturacak fiillerin meydana getirdiği tehlike ve ihlallerin ağırlığı boyutunda bir ayırım yapmıştır. Her bir bentte düzenlenen eylemler ayrı ayrı birbirinden bağımsız suçlara vücut vermekte iken aynı fıkra içerisinde sayılan eylemler birbirinin seçimlik hareketidir. Bu görüşün bir dayanağı fıkralarda sayılan fiillerin sonuç ceza bakımından kategorize edilmiş olmasıdır.

Bir diğer dayanağı ise; TCK kapsamında düzenlenen belgede sahtecilik suçlarında ise sahte olarak düzenleme ve/veya kullanma; bozmak, yok etmek veya gizlemek ve düzenlenmesinde yalan beyanda bulunmak eylemlerinin TCK'nın 204'üncü ve 212'nci maddeleri arasında ayrı ayrı maddelerde farklı suçlar olarak düzenlenmiş olmasıdır. Söz konusu maddeler kendi içlerinde ise seçimlik cümleler içermektedir. Örneğin sahtecilik suçu, resmi bir belgede sahtecilik yapmak veya başkalarını aldatmak için gerçek bir resmi belgeyi değiştirmek veya sahte bir resmi belge kullanmak suretiyle işlenebilen isteğe bağlı bir seçimlik hareketli bir suçtur. Bu sebeple bazı yazarlar, VUK kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarını, TCK kapsamında belgede sahtecilik suçlarıyla özdeşleştirerek madde içerisinde her bentin birbirinden bağımsız suçlara vücut verdiğini ancak aynı bent içerisinde sayılan eylemlerin birbirinin seçimlik hareketi olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır.

Ancak bu görüş de kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Bir takım yazarlar mezkur madde içerisinde yer alan a, b ve c bentleri kapsamında düzenlenen eylemlerin kendi içerisinde seçimlik hareketler olduğunu toplamda üç grup suç olduğunu kabul ederken; bir takım yazarlar ise, a bendini ikiye ayırarak a-1 ve a-2 bentleri içerisinde düzenlenen eylemlerin birbirinden ayrı ve bağımsız suçlara vücut verdiğini ancak bu bentlerin de kendi içerisinde seçimlik suçlar olduğunu kabul etmektedir¹⁰⁰.

VUK m. 359 hükmünün madde başlığından da anlaşıldığı üzere aynı madde içerisinde birden fazla suç düzenlenmiştir. Mezkur maddenin a ve b bentlerinde düzenlenen suçların maddi konuları aynı olsa da c bendinde düzenlenen suçun maddi konusu farklıdır. Kanun

⁹⁸ Erman: Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku), 1988., s. 51.

⁹⁹ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.402.

¹⁰⁰ Arslan Ç./ Erdoğan M.Y.: Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, 5. Türk - Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Editörler: İzzet ÖZGENÇ / Cumhur ŞAHİN / Faruk TURHAN, Ankara 2020, C. I, s.1070.

koyucu vergi kaçakçılığı suçlarını a, b ve c olmak üzere üç bentte düzenleyerek bu suçların cezalarını ayrı ayrı belirlediğinden mezkur maddede üç grup suçun düzenlendiğinin kabulü yerinde olacaktır.

Yargıtay ise, aynı bentte sayılan eylemlerin her birinin ayrı bir suça vücut verdiğini kabul etmektedir. Örneğin mezkur maddenin a bendinde düzenlenen yanıltıcı belge düzenleme fiili ile defter ve belgeleri gizleme fiilinin aynı anda işlendiği hallerde ayrı ayrı suçların doğduğu kabulü ile hüküm kurmuştur¹⁰¹. Bununla birlikte muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarını da birbirinden bağımsız suçlar kabul etmektedir¹⁰². Yine VUK m.359'un b fıkrasında düzenlenen sahte belge düzenleme ve sahte belge kullanma fiilleri ayrı ayrı suçlar olarak kabul edilmekte¹⁰³, Yargıtay, kullanma ve düzenleme fiillerinden yargılama yapılabilmesi için ayrı ayrı mütalaa düzenlenmesi gerektiğini kabul etmektedir. Yargıtay sahte olarak düzenlenen bir belgenin aynı fail tarafından kullanılması halinde dahi ikinci bir suç oluştuğunu kabul etmektedir¹⁰⁴.

Mezkur maddenin a ve b bentlerinde düzenlenen sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında fail yönünden bir ayrıma gitmek daha doğru olacaktır. Örneğin bir belgeyi hem düzenleyen hem de kullanan bir kimsenin iki ayrı suçtan değil tek suçtan yargılanması daha hakkaniyetli olacaktır¹⁰⁵. Ancak temel ceza belirlenirken bu husus dikkate alınarak fail hakkında hükmedilecek ceza belirlenirken kanunda düzenlenen üst sınır dikkate alınabilir. Buna karşın düzenleme ve kullanma fiilleri farklı kişiler tarafından gerçekleştirildiği takdirde failerin aralarında iştirak iradesi bulunmadığı hallerde iki ayrı suç ve failden söz edilebilecektir. Fail, kendisi sahte belge düzenlemekle beraber bir başkası tarafından düzenlenen sahte bir belgeyi kullanması halinde ise koşulların varlığı halinde zincirleme suç hükümleri uygulanabilmelidir¹⁰⁶.

Aynı bent içerisinde düzenlenen eylemlerin birbirinin seçimlik hareket olduğu kabulü ile aynı suç olduğu; farklı bentlerde düzenlenen eylemlerin ise farklı ve bağımsız suçlara vücut

¹⁰¹ Bkz: 11. CD. 2012/3241, 2013/9319; 11. CD, 2012/24844, 2013/573;

¹⁰² Bkz: 11. CD, 2801/2729

¹⁰³ Bkz: 11. CD, 2012/16141, 2013/18805; 11. CD, 18807/18473.

¹⁰⁴ Bkz: 11. CD, 2016/3114, 2018/3319.

¹⁰⁵ Karakoç Y.: Vergi Ceza Hukuku, Ankara (t.y.) s.289.

¹⁰⁶ Arslan Ç./ Erdoğan M.Y.: Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, 5. Türk - Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Editörler: İzzet ÖZGENÇ / Cumhur ŞAHİN / Faruk TURHAN, Ankara 2020, C. I s.1072.

verileceği kabulü doğrultusunda daha doğru ve hakkaniyetli kararlar verilebilecektir. Bununla birlikte grldği gibi Türk Ceza Kanunu kapsamında düzenlenen belgede sahtecilik suçları farklı maddelerde ayrı cezai suçlar olarak düzenlenirken, VUK kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçları tek maddede düzenlenmiştir. Bu anlamda kanun koyucu vergi kaçakçılığı adı altında birbirinden nitelik ve sonuç olarak çok farklı olan hukuka aykırı fiilleri tek bir maddede ele almıştır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki bentlerin ayrı maddeler ve farklı suç türleri olarak düzenlenmesi daha yerinde ve mantıklı olacaktır.

Bununla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarından a-1 bendinde düzenlenen suç hariç diğer bentlerde düzenlenen eylemlerin icra edilmesi ile suç sübuta ereceğinden maddenin b ve c bentlerinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları sırf hareket suçlarıdır. Maddenin a-1 bendinde düzenlenen çift defter veya kayıt tutma suçu bakımından ise doktrinde farklı görüşler yer almaktadır.

Doktrindeki bir görüşe göre çift defter tutma suçları bakımından kanun koyucu, vergi matrahında bir azalmanın meydana gelmesini aradığından bu suç neticeli sulardandır¹⁰⁷. Bu görüşe göre hukuka aykırı eylem neticesinde vergi matrahında bir eksilme yaşanmazsa ise söz konusu suçun olduğundan da söz edilemeyecektir. Vergi matrahının miktarı suçun oluşması bakımından önemli olmayıp cezanın belirlenmesi bakımından dikkate alınabilecektir.

Vergi matrahının azalması ile vergi zıyıyı ise birbirinden farklı kavramlar olmakla beraber vergi zıyıyı şartı işbu eylem yönünden de aranmamaktadır¹⁰⁸. Vergi matrahı, TDK'de bir vergi döneminde verginin alınacağı meblağ şeklinde tanımlanmıřtır¹⁰⁹. Vergi zıyıyı ise, VUK m.341 hükmünde; açıkça tanımlanmıştır. Açıklandığı zere VUK m.359/a-1 hükmünde düzenlenen çift defter veya kayıt tutma suçunun oluşması için vergi matrahının azalması neticesinin doğması yeterlidir.

Bir diğer görüşe göre; fail hukuka aykırı eylemi neticesinde vergi matrahının azalacağını bildiğinden ve bu neticeyi amaçladığından dolayı vergi matrahının azalması, failin kusurlu

¹⁰⁷ Bayar, İ.N. : Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi- Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), Doktora Tezi, Ankara 2010, s.176.

¹⁰⁸ Taşdelen, A.: Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara 2010, s.155.

¹⁰⁹ <https://sozluk.gov.tr/> Yararlanma tarihi: 06.10.2022

hareketi ile gerçekleşen bir olaydır¹¹⁰. Bu görüşe göre çift defter tutma suçu, neticeli bir suç olmayıp vergi matrahının azalması suçun neticesi yahut cezalandırılma şartı değildir.

Özen'e göre ise çift defter veya kayıt tutma eylemleri vergi matrahında bir azalmaya sebebiyet vermemişse, hareketin aynı zamanda bir muhasebe hilesine oluşması halinde aynı bentte düzenlenen birinci seçenek hareketin işlendiği ve suçun sübuta erdiği kabulü gerekmektedir¹¹¹. Bizim de katıldığımız bu görüşe göre vergi matrahının azalması suçun unsuru olmayıp, yalnızca cezalandırılabilme şartıdır¹¹².

1. 213 Sayılı Madde 359 hükmünün a bendinde düzenlenen suçlar

VUK m. 359/a hükmündeki birinci grup suçlar iki bent halinde düzenlenmiş ise de; iki bendin müeyyideleri aynı olacak şekilde düzenlenmiştir.

(1) Düzenlenen, Saklama, İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter veya Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak

Hesap ve muhasebe hileleri, matrahı azaltmak maksadıyla, gerçek ilişki, hesap ve işlemlerin defterlerle belgelerde yapılmış olan kasıtlı hareketler ile gizlenmesi şeklinde tanımlanmaktadır¹¹³. Suçun oluşması için basit bir hesap hatasından fazlası bulunması gerekmektedir. Yasada hesap ve muhasebe hilesi tanımlanmamıştır. Yasanın amacına tanımda yer verilip sınırları saptanması durumunda yeni bir usul ile hile yapılması durumunda suçun oluşmaması neticesini önlemektedir engellemektir.

Muhasebe hilesi, mevzuatta öngörülenler dışındaki beklentiler için muhasebe sisteminin kullanılmasıdır. Muhasebe hilesinden söz edilebilmesine yönelik olarak mali durum kimi muhasebe kayıt metotları kullanılmak suretiyle gizlenmiş ya da karartma yapılmış olması gerekmektedir. Normal bir vergi incelemesiyle yapılmış olan hileli işlem meydana çıkarılamaması, yapılmış olan işlemlerin herkes tarafından kabul edilen muhasebe kurallarına tamamıyla aykırı olmasıdır. Keza yoruma açık olmaması; yapılmış olan işlemlerin vergi yasaları ve öteki yasal ya da yönetsel düzenlemelere aykırılık arz etmesi gerçekleştirilen

¹¹⁰ Özcan, O. : Vergi Suçları, 2015, s.240-241.

¹¹¹ Özen: Vergi Suçları ve Kabahatleri, Ankara, 2022, s.47.

¹¹² Uğur/ Elibol : Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara 2015, s.310 - Şahin, Ş.: Vergi hukukunda çift defter Tutma Suçu, YL Tezi, İstanbul 2018, s.78.

¹¹³ Bayraklı H.H./ Bayraklı M.E./ Elitaş C.: Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Bursa 2012, s.51

işlemin neticesinde maddi ya da manevi bir menfaat elde etmesi yahut bu tür bir beklentinin bulunmasıdır. Bununla birlikte işlemin mali tabloları tutarı bakımından ciddi derecede etkilemesi; gerçekleştirilen hataların genellikle vergi kaybına yol açması lazımdır. Bu fıkradaki suçun oluşumu için kasıt unsurunun bulunması şarttır. Kastın yokluğu halinde bu durum hata olarak değerlendirilir.

Hesap ve muhasebe hileleri ile musebe hatası arasındaki ayrım belirtildiği üzere kast unsurudur. Hilenin bahsedilebilmesine yönelik olarak şuurlu şekilde davranılması, yapılmış olan hileyle haksız menfaat temin edilmesinin hedeflenmesi (istenmesi) gerekmektedir.

Hatayla hile arasındaki fark şu şekilde belirlenebilmektedir: Şayet işlemdeki yanlışlık her zaman herkesçe yapılabilecek biçimde yapılmış ise burada hatadan söz edilebilir. Buna karşın işlemin gerçek niteliği tespitini zorlaştırmak maksadıyla suni işlemlere girişilmiş ve bu nedenle gerçek durumun ilk bakışta anlaşılması güçleştirilmişse tespitine yönelik olarak özel uzmanlıkla gayret gerekiyor ise hileden bahsedilebilir¹¹⁴.

Uyuşmazlıklarda ceza yargıçlarıyla vergi yargıçları muhasebeyle hesap hilesi olup olmadığının bilirkişi marifeti ile saptanmaktadır¹¹⁵. Keza Yargıtay içtihatlarında kast unsurunun bulunup bulunmadığının araştırılması, kasıt olduğu konusunda yeterince kanıt olmadığı hallerde beraat kararı verilmesinin gerektiği görüşü hakimdir.

(2) Düzenleme veya Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter veya Kayıtlarda Gerçek Olmayan ya da Kayda Konu İşlemlerle İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak

Suçta konu bu eylem, iki şekilde işlenebilir. Birincisi adına hesap açılan kişinin gerçekte hiç olmaması; ölmüş ya da hiç yaşamamış olabilir. İkincisiyse adına hesap açılmış olan birey gerçektir. Fakat adına hesap açılmasını gerekli kılacak bir münasebet yoktur¹¹⁶.

Bu fıkroda düzenlenen suçu oluşturan fiillere aşağıdaki örnekler verilebilir: “İşletmenin giderlerini fazla göstermek için karşı tarafın gerçekte olmadığı tüketim ödöncü sözleşmesine dayanılarak yakınlarından borç alınmış ve yüksek faiz ödenmiş gösterilmesi, Gerçekte

¹¹⁴ Candan, T.: Vergi Suçları ve Cezaları, 2010, s.66.

¹¹⁵ A.g.e, s.99.

¹¹⁶ Karakoç Y.: Vergi Ceza Hukuku, (t.y.) s.281.

çalışmayan kişiye çalışıyormuş gibi ücret ödenmesi, Satış yapılan yüksek fiyat yerine daha düşük fiyatlı ve gerçekte olmayan kişi adına fatura düzenlenmesi,”

Bu şekilde uydurma hesap açılmasının amacı belgesiz ve kayıt dışı işlemleri denkleştirmektir. Bu tarzda açılan hesaplar ile işlemler olduğu halinden farklı biçimde yansıtılmaktadır. Bu saikle açılan hesaplar sonrasında uygun başka bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır¹¹⁷. Uygulamada en sık rastlanılan versiyonu mükellefin gelirini kayıt dışı tutma amacıyla ilgisi bulunmayan üçüncü kişi yakınları yahut güvenmiş olduğu şahıslar adına hesap açarak suç işlemesidir.

(3) Düzenlenen veya Saklama veya İbraz Mecburiyeti Bulunan Defterlere Kaydı Gereken Hesap veya İşlemleri Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek

Bu fıkrada düzenlenen eylemin işlenebilmesi için defterlere kaydı gereken hesaplarla işlemler tamamıyla yahut kısmi olarak farklı defter belge ya da başka kayıt ortamlarına kaydedilmesidir. Kayıt düzeniyle kanuni düzenlemelere göre yasal defterlere kaydedilmesi gereken bir işlemin, başka “özel defter, kağıt, not vb.” farklı yerlerde kaydının tutulması durumudur. Bu husus hem işlemin özelliği gereği kaydedilmesinin mecburi olması yani alelade bir işlem olmaması, hem de kaydın yapıldığı yerin kanun ile saptanan biçimlerde kaydı tutulması gereken defterin yerine farklı defterden, belgeden ya da öteki kayıt ortamlarından olması gerekmektedir.

(4) Düzenlenen veya Saklama veya İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek

Tahrifatın lugat manası, bir şeyin aslını bozma, değiştirmedir¹¹⁸. Vergi kaçakçılığı suçu açısından tahrifat, başlangıçta gerçeğe uygun tutulmuş defterin, kaydın ve belgenin daha sonra üstünün çizilmesi, ek, kazıntı yapıp değiştirilmesidir. Yapılmış olan tahrifat neticesinde başlangıçta usulüne uygun olan “defter, belge veya kayıt” gerçeklikten uzaklaştırılmaktadır¹¹⁹.

¹¹⁷ Bayraklı/ Bayraklı/ Elitaş : Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, 2012, s.80.

¹¹⁸ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük

¹¹⁹ Candan: Vergi Suçları Ve Cezaları, 2010, s.72.

Suçun oluşumu açısından tahrifatın ne şekilde yapıldığının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan tahrifatın VUK'a göre tutulması zorunlu olan defter, belge veya kayıtlar üzerinde yapılmasıdır. Bu şekilde yapılan tahrifatın değiştirici ya da gizleyici özellikte bulunması, vergiyle alakalı yapılması ve matrahın azaltılması neticesini oluşturmaya elverişli olması gerekmektedir¹²⁰. Tahrifat belgenin aslında ya da suretinde yapılabilir¹²¹.

Tahrif edilen belgenin netice itibariyle elverişli olması lazımdır. Tahrifatın yapılmasına karşın aynı netice doğrudan durumlara öğretide fuzuli veya lüzumsuz sahtecilik denmektedir. Bu tip tahrifatın gerçekleştirilmesi halinde failin cezalandırılmayacağı kabul edilmektedir¹²².

(5) Düzenlenen veya Saklama veya İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt veya Belgeleri Gizlemek

Gizlemek eyleminin kelime manası; saklamak, görünmeyecek, belli olmayacak bir yere ya da bir duruma koymak, bir şeyi bulunduğu çevreye uydurmak, peçelemek, bilerek ve isteyerek bir olguyu haber vermemektir¹²³. Vergi kaçakçılığı suçu anlamında gizlemek fiili, VUK 359/a-2 bendinde tanımlanmıştır¹²⁴. Aynı maddede gizleme fiilinin işlenmesi belirli şartların varlığına bağlıdır.

(6) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak

Bahsi geçen yasa maddesinde tanzim edilen 2 farklı suç vardır. Birinci suç; içeriği bakımından yanıltıcı belge düzenlenmesidir. İkinci suçsa bu şekilde düzenlenmiş olan bir belgenin kullanılmasıdır¹²⁵.

Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan yanıltıcı belgenin VUK'ta belge olarak düşünülen ve saklama yahut ibraz zorunluluğu olan geçerliliği olan bir belge olması; gerçek bir işlem ya da muameleye dayanmalıdır. Bununla beraber işlem veya muameleyi tür, tutar, miktar yahut

¹²⁰ Çavuş, A. : Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul 2016, s. 105; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.285; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.95

¹²¹ Edizdoğan/ Taş/ Çelikkaya: Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, 2017, s.99; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, S.284

¹²² Y 11. C.D., 2007/10153 E., 2007/6132 K.sayılı, 01.10.2007 T. (www.kazanci.com.tr) Yararlanma Tarihi:23.03.2022

¹²³ Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük

¹²⁴ <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/>

¹²⁵ Yüce, M.: Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Yargılama Usulü, İstanbul 2018, s.99.

mahiyet açısından kısmi olarak yahut tamamıyla gerçeğe aykırı biçimde mükellefçe ya da sorumlu tarafından düzenlenen yanıltıcılık vasfına sahip bir belge olması lazımdır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; reel bir muameleye dayanmakla beraber bunu mahiyet açısından realiteye aykırı biçimde aksettiren belgedir. Malla hizmet miktar veya kıymetini gerçeğinden az veya çok göstermiş olan; alıcısı ya da satıcısı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş; ürün tesliminin veya hizmetin ifasının reel olduğu sadece belge düzenlemesi gereken bireysen başkasınca Tanzim edilen belgeler içeriği açısından yanıltıcıdır¹²⁶.

a. Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek

Sahte belge, gerçekte olmayan, alınmasıyla verilmesi gerekmeyen bir belgenin özne tarafından ilk kez meydana getirilmişken yanıltıcı belge, gerçekte alınması ya da verilmesi gereken bir belge olduğu halde söz konusu belgenin muhtevasını gerçeği yansıtmayacak şekilde düzenlenmesidir.

Sahte belgeyle yanıltıcı belge arasındaki ana fark, konusu muamelenin ya da durumun gerçek olup olmadığı hususudur. Sahte belgede, belgenin konusu olay ya da durum gerçekte var olmamasına karşın varmış gibi gösterilmektedir. Ancak yanıltıcı belgede, belgeye konu edilen olay ya da durum gerçekte var olsa da belgenin konusu miktar, fiyat, çeşit ve/veya tutar bakımından gerçek durumdan farklı gösterilmektedir¹²⁷.

Yanıltıcı belgeye örnek olarak, kişisel giderlerin, işletmeye ait giderlermiş gibi gösterilmesi (kişinin evine ait elektrik, telefon vb. faturaların işletmeye aitmiş gibi gider faturası olarak kullanılması.), (bir inşaat firması aslında 500 ton çelik kullanmasına rağmen 1000 ton çelik kullanmış gibi fatura alarak, bu tutarı inşaatın maliyetine yazması gerçek harcamanın üstünde düzenlenmiş olan bir yanıltıcı vesikadır) satılmış olan bir ürün için tanzim edilen faturada satışın bedelinin az gösterilmesi, satılmış olan bir mal ile alakalı faturada satış miktarının düşük gösterilmesi verilebilmektedir¹²⁸.

¹²⁶ Edizdoğan/ Taş/ Çelikkaya: Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 2017, s.101

¹²⁷ Bozdağ: (Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yanıltıcı Belge Ve Sahte Belge Kavramları, S.16.

¹²⁸ Hüvez, İ.: Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının TCK ve VUK Açısından Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996, s.4; Yargıtay 19. C. D., 2015/8558 E., 2015/5244 K. Sayılı, 07.10.2015 T. Kararı

İçeriği bakımından yanıltıcı belge, VUK m.359’da ve Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde tanımlanmıştır. Belirtildiği üzere iki hal düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi gerçek muamele ya da duruma göre gerçeğe aykırı olmaktadır. İkincisindeyse muamele yahut durum gerçeğe uygun iken gerçeğe aykırılık arz eden rakamlardır. Bu da muamele vergi çerçevesinden çıkarılmamaktadır, rakam bakımından avantaj sağlanmaktadır.

Bir belgenin yanıltıcı belge kabul edilmesine yönelik olarak; VUK’ta belge şeklinde sözü edilen ve muhafazayla ibraz mecburiyeti olan geçerli belgelerden biri olması; vergisel yükümlülükler etrafında vergi mükellefince ya da sorumlusunca tanzim edilmesi; belgenin konusu ürünün ya da işin çeşidi, fiyat, miktar ya da tutar açısından kısmi olarak ya da tamamıyla realiteye aykırı biçimde tanzim edilmesi; baştan başlayarak realiteye aykırı biçimde tanzim edilmesi nesnel olarak yanıltıcı olması lazımdır¹²⁹.

b) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeyi Kullanmak

Bu durumda içeriği bakımından yanıltıcı belgeyi tanzim eden şahıs değil 3. bir şahıs tarafından belge kullanılmaktadır¹³⁰. Düzenleyicisince kullanılması durumunda tek suç oluşacaktır. Fakat böyle olunca düzenleyici de iştirak hükümlerine göre cezalandırılacaktır¹³¹.

Bu eylemin yasada tanzim edilmesinde 4369 Sayılı Kanun değişikliğinden evvel “bilerek kullanma” ibaresine yer verilmiştir. Yasa değişikliğiyle “bilerek” sözcüğü kaldırılmıştır. Bu noktada eksiklik yoktur. Yalnızca kanıtlama yükü yer değiştirmiş olmaktadır. Vergi idaresi önceki düzenlemede vergi kaçırma kastıyla hareket edildiğini ispatlamak mecburiyetindeyken yeni düzenlemeyle kullanılmış olan belgenin içeriği açısından yanıltıcı belge olduğunu ispatlamak ile yetinecektir. Böyle olunca öznenin bilerek kullanmadığı savı bulunuyorsa bunu kendisinin kanıtlaması lazımdır. Bilgisi haricinde mesela çalışanınca talimat olmadan kullanıldığını kanıtlayacaktır. Bilmeyerek kullanma durumunda kasıt ögesi olmadığından suç gerçekleşmeyecektir¹³².

2. 213 Sayılı Madde 359 hükmünün b bendinde düzenlenen suçlar

¹²⁹ Bozdağ: (Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları, s.15.

¹³⁰ Karakoç: Vergi Ceza Hukuku, s.289

¹³¹ Taştan, M.: Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara 2015, s. 71

¹³² Candan: Vergi Suçları ve Cezaları, 2010, s. 96.

İkinci grup vergi kaçakçılığı suçu VUK 359/b fıkrasında iki bent halinde düzenlenmiştir;

(1) Vergi Kanunlarına Göre Tutulan veya Düzenlenen ve Saklama ve İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek

Defterin, kaydın ve vesikanın ortadan kaldırılması, maddi varlığına son verilmesi manasına gelir. Yok etmek farklı biçimlerde yapılabilmektedir. Mesela, yakmak, parçalamak, yırtmak, bulunamayacak yerlere ya da suya atmak gibi

Defterin, kaydın ve belgenin yok edilmiş sayılmasının koşulları şöyledir;

- Vergi kanunları çerçevesinde tutulması, düzenlenmesiyle saklanması mecburi defterden, kayıttan ve belgelerden olması,
- Saklamayla ibraz müddeti içinde ortadan kaldırılması¹³³

Bu noktada saklamayla ibraz müddeti VUK'ta tanzim edilen beş senelik bir müddettir. Başka bir yasada mesela TTK'da daha uzun bir saklamayla ibraz müddeti öngörülmüştür ve ortadan kaldırma eylemi bu sürede işleme de beş senelik müddetin dolmasının ardından işlenmiş olan eylem suç teşkil etmeyecektir¹³⁴.

Yok etme eylemi için öncelikle ortada tasdik ettirilmiş bir defter veya bastırılmış bir belge bulunmalıdır. Eğer mükellef defterini tasdik ettirmemiş ya da belgeyi hiç bastırmamış ise ortada defter veya belge bulunmadığından bunların yok edilmesinden de bahsedilmeyecektir¹³⁵.

(2) Düzenlenen veya Saklama veya İbraz Mecburiyeti Bulunan Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak

VUK m.218'de defterden sayfa koparılamayacağı düzenlenmiştir. Bu eylemin işlenmesine yönelik olarak az önce verilen bentlerdeki gibi vergi yasası çerçevesinde tutulması mecburi bir defter tutulması veya söz konusu defterin usulüyle tasdik edilmesi şarttır. Bu eylem ile defter, kayıt veya belgelerin yok edilmesi eyleminden ayrı olarak defter, tamamıyla yok edilmemektedir. Yalnızca içindeki sayfa defterin tümü zarar görmeyecek şekilde koparılıp

¹³³ Bayraklı: Vergi Ceza Hukuku, 2005, s.89; Taştan, Vergi Kaçakçılığı Suçları, S. 75; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.102.

¹³⁴ Çavuş: Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2016, s. 134; Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.290

¹³⁵ Karakoç: Vergi Ceza Hukuku, S.291; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.102.

defterden ayrılır. Sayfanın koparılması yetmez, ortadan kaldırılması gerekmektedir¹³⁶. Keza yukarıda belirtildiği gibi sayfanın tamamıyla okunamayacak duruma getirilmesi hususu da tahrif mi yok etme mi olduğu tartışmalıdır. Doktrinde bazı görüşlere göre; tamamıyla okunamayan sayfanın yok edilmiş olduğunu savunulurken¹³⁷, bazı görüşlere göre de tamamıyla okunamasa da maddi varlığı devam eden sayfa yok edilmemiş olmaktadır¹³⁸.

Doktrinde bu hüküm eleştirilmektedir. Zira sayfanın koparılması başlı başına suçun oluşması için yeterli kabul edilmemekte olup inceleme esnasında koparılan sayfanın ibraz edilmesi halinde kişinin cezalandırılması mümkün olmayacaktır. Bu sebeple söz konusu hükmün vergi kaçırma amacıyla gerçekleştirilen eylemin cezası bırakıldığı, hatta faile kolaylık sağladığı yönünde eleştiriler mevcuttur. Örneğin defterini tam tutan mükellefin eksik beyanname verip beyannameye aykırı olan sayfaları saklaması durumunda, vergi incelemesi yapılırken sayfaların koparıldığının farkına varılmaması veya zamanaşımı süresi içinde inceleme yapılmaması üzerine eksik olan vergi, mükellefin beyannameyi doğrultusunda ödenecektir. Ancak inceleme esnasında sayfaların koparıldığı anlaşılırsa, mükellefin sakladığı sayfaları ibraz etmesi şartıyla bu madde uyarınca mükellefe ceza verilemeyecektir.¹³⁹ Bu durum da, mükellefleri bu eylemi gerçekleştirmeye yönlendirdiği iddia olunmaktadır.

(3) Sahte Belge Düzenlemek veya Kullanmak

VUK m. 227'e göre vergi mükelleflerinin veya sorumlularının, 3. kişilerle ilişkilerinde belge tanzim etmek ya da kullanmak mecburiyetindedir. Söz konusu belgelerin gerçek durumları aksettirecek biçimde düzenlenmeleri zorunludur. Gerçek dışı düzenlenmiş olan belgeler, kayıt veya belge sistemine dönük en ağır ihlal şeklinde kabul edilmektedir¹⁴⁰.

Suçta konu belgelerin aldatma kabiliyeti, sahte belge düzenleme ve/veya kullanma suçunun zorunlu bir unsurudur. Aldatma kabiliyeti yani sahtecilik, fikri sahtecilik ve gerçek sahtecilik olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Fikri sahtecilik, belgenin aslına uygun

¹³⁶ Bayraklı: Vergi Ceza Hukuku, 2005, s.89; Karakoç: Vergi Ceza Hukuku, S.291; Taştan: Vergi Kaçakçılığı Suçları, S. 78

¹³⁷ Çavuş: Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2016, s. 135.

¹³⁸ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.395; Bayraklı, Vergi Ceza Hukuku, S.89; Edizdoğan/Taş/Çelikkaya: Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku, 2017, s.103.

¹³⁹ Aslanpınar: Tck'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2021, s.115.

¹⁴⁰ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.103

olarak düzenlenmesine karşın içerik olarak gerçek olmaması iken maddi (gerçek) sahtecilik, belgenin aslına uygun ve doğru olmamasıdır¹⁴¹. Resmi belgede sahtecilik suçunu düzenleyen TCK 204'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenen seçimlik hareket¹⁴² ve TCK m.206 hükmünde¹⁴³ düzenlenen suça vücut veren eylem fikri sahteciliktir. Özel belgede sahtecilik suçunda ise yalnızca maddi sahtecilik düzenlenmiş olup bu suçlar bakımından fikri sahtecilik mümkün olmayacaktır.

Erman ve Gökçen'e göre¹⁴⁴ ise 5237 sayılı TCK ile fikri sahtecilik ile maddi sahtecilik arasında fark kalmamıştır. Fikri sahtecilik de maddi sahtecilik hükümleri doğrultusunda yaptırıma bağlanmış olup her iki sahtecilik halinde de belge başından beri sahte kabul edilir.

Sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarının maddi unsuru, Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen yahut kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya bu şekilde düzenlenmiş sahte belgenin kullanılmasıdır¹⁴⁵.

Belgenin asıl ve suretinde yapılan sahtecilik arasında fark bulunmamaktadır. Tamamen sahtecilik, gerçekte olmayan bir vergi olayının varmış gibi belgeye yansıtılmasıdır. Kısmen sahtecilik ise, gerçek ve gerçek olmayan muamele veya durumların aynı belgede yer almasıdır.¹⁴⁶

a. Sahte belge düzenlemek

Sahte belge, VUK m. 359/b'de açıkça yapılmıştır: *Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.* Söz konusu belge bütün unsurları ile tam bir belgedir. VUK'un şekil kurallarına uyulmuştur, Maliye Bakanlığıyla anlaşmalı matbaalarca basılmıştır ya da notere tasdik ettirilmiştir, vergi dairesiyle ve

¹⁴¹ Erem, F. / Toroslu, N.: Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2003, s. 258-259.

¹⁴² Ketizmen, M.: Özel Evrakta Sahtecilik Suçu Açısından Sermaye Piyasası Kanunu'nda Düzenlenen Usulsüzlük Suçuna (Md. 112/ 2) İlişkin Sorunlar Ve Öneriler, Ankara 2022, s.560-561.

¹⁴³ Güner, S. : Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 Ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi, 2014, s.43-44.

¹⁴⁴ Erman, S.: Sahtekarlık Suçları Ticari Ceza Hukuku C. III, İstanbul, 1987, s. 296-301; Gökçen, A.: Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara 2018, s. 316

¹⁴⁵ Şenlik, K.: Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları, YL Tezi, İzmir 2021, s.121-122.

¹⁴⁶ Bayer, A. : Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu, Fasikül Dergisi, 2011, s.38.

mükelleflerle alakalı bilgileri doğrudur. Şekil manasında gerçeğe aykırı değildir fakat başlangıçta muhtevası açısından sahte olarak tanzim edilmektedir. Hiçbir iktisadi çalışma olmadığı halde varmış gibi tanzim edilen belgelerdir. Uygulamada bu tür belgelere naylon fatura denilmektedir¹⁴⁷.

Sahte belge tanzim etme eyleminde inceleme metodu şeklinde düzenleyen veya kullanan tarafın defter, kayıt ya da belgelerinin karşılıklı olarak incelenmesi lazımdır. İlk olarak sanığın vergi dairesine verdiği beyannamelerle varsa sahte şekilde tanzim ettiği iddia edilen faturalar getirilmelidir. Söz konusu faturaların kullanılıp kullanılmadığı, kullandığı belirtilen tarafa ilişkin vergi incelemesinin yapılıp yapılmadığı, vergi tekniği, vergi inceleme ve vergi suçu raporlarının olup olmadığı değerlendirilmelidir.

Faturayı kullanmış olan tarafa ilişkin raporların olması halinde bu raporların temin edilmeli akabinde bu faturalarla ilgili bir ceza davasının açılıp açılmadığı araştırılmalı, ceza davası varsa dosyası incelenmeli, davaların birleşme ihtimali değerlendirilmeli, birleşme mümkün değilse ilgili dosyaların örnekleri de dava dosyasına eklenmelidir. Sahte fatura kullandığı iddia olunan tarafa dava konusu faturaları ne şekilde ve kimden aldığı araştırılmalıdır. Bununla birlikte satıldığı iddia edilen malların nakliye edilip edilmediğinin araştırılması; gerekli görüldüğü takdirde nakliye firmasının ve teslim alanın tanık sıfatıyla beyanlarına başvurulması, sevk irsaliyesinde yazılı araç plakalarının kime ait olduğunun da incelenmesi faydalı olacaktır.

b. Sahte belge kullanmak

VUK m. 359/b de düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, sahte belge düzenleme ve sahte olarak düzenlenmiş belgeyi kullanma olmak üzere iki eylem ile işlenebilecek olduğundan işbu bent kendi içerisinde seçimlik hareketli bir suçtur. Ancak hem düzenleme ve kullanma eylemlerinin aynı kişi tarafından gerçekleştirilmesi halinde tek bir suç oluşacağının kabulü daha hakkaniyetli olacaktır. Ancak düzenleyicisinden başka biri tarafından kullanılırsa bu başlık altında işlenecek bağımsız bir suç vuku bulmuş olur¹⁴⁸.

3. 213 Sayılı Madde 359 hükmünün c bendinde düzenlenen suçlar

¹⁴⁷ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.103

¹⁴⁸ Çavuş: Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2016, s. 140.

Vergi idaresince belge olmadan gerçekleştirilen işlemlere ve belgelerin idarenin bilgisi dışında kullanımına mani olmak amacı ile belgelerin notere tasdik ettirilmesini veya bu belgelerin anlaşmalı matbaalar tarafından basılmasını zorunlu kılmıştır¹⁴⁹.

VUK maddeleri çerçevesinde yalnızca Maliye Bakanlığıyla anlaşması olan kişilerin basabileceği belgelerin Bakanlıkla anlaşması olmayan kişilerce basılması yahut söz konusu belgelerin kasıtlı olarak kullanılması maddeye göre suç şeklinde düzenlenmiştir¹⁵⁰.

Bu bentteki eylemler “anlaşması olmadığı halde belge basmak” ile “basılmış bulunan bu belgeyi kullanmak” olarak iki eylem olarak düzenlenmiştir. Daha evvel maddedeki sahte belge basılmasıyla alakalı madde 5728 Sayılı Yasa ile kaldırılmıştır. Bakanlıkta anlaşması bulunmayanların gerçek belge basması da suç sayılmışken bu kişilerin bastıkları belgenin sahte olup olmaması önemli değildir. Anlaşmalı kişilerce sahte belge basılması haliyse maddeye göre anılan suçlardan değildir. O zaman şartları varsa genel hükümlere göre sahtecilik suçu oluşabilecektir.

B. Netice

Hukuk içerisinde kasten veya ihmali hareket sonucunda oluşan suçun kanunen yapılan tarifinde öge olarak bulunan değişiklikler bütününe netice denmektedir¹⁵¹. İnsan davranışları sonucunda ortaya çıkan netice, oluşan bir zarar veya tehlike nedeniyle ceza yaptırımına bağlanmışsa hukuk sistemi içerisinde yapılan bu davranış ve eyleme önem verildiği anlaşılmaktadır. Hareket suçlarında kasten veya ihmali davranışın gerçekleşmesi sonucunda suç gerçekleşmiş olur¹⁵². Hareketli suça karşılık bazı suçlarda, suçun tamamlanmış olabilmesi için, gerçekleştirilen hareketin dışında farklı olarak bir sonucun yani neticenin gerçekleşmesi beklenmektedir. Bu tarz suçlara ise “neticeli” suçlar adı verilmektedir¹⁵³.

Vergisel kamu düzenini sağlamak için vergi kaçakçılığı suçları ile mücadele büyük bir önem taşımaktadır. Gerçekleştirilen eylemlerin büyük bir kısmı vergi matrahını azaltmak

¹⁴⁹ Edizdoğan/Taş/Çelikkaya: Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 2017, s.103.

¹⁵⁰ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s.296

¹⁵¹ Hakeri, H. : Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2015, s. 131.

¹⁵² Koca/Üzülmez: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 117.

¹⁵³ Özgenç : Suç Teorisi, 2021, s.173.

neticesiyle vergi ziyayı amacıyla gerçekleştirilse de kanun koyucu vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkması açısından hiçbir eylem için vergi ziyayı sonucunun olmasını aramamaktadır.

C. Nedensellik Bağı

Ceza hukuku kapsamında gerçekleştirilen hareketle söz konusu hareketin kanuni tipe uygun olarak oluşturduğu sonuç arasında neden netice münasebetinin olması illiyet bağının bir sonucudur¹⁵⁴. Yani hareketle sonuç arasında mutlak nedensellik ilişkisinin olması gerekir.

İlliyet bağı, suçların maddi unsurunun üçüncü kısmını oluşturmaktadır. Suçların maddi unsurunun ikinci kısmını oluşturan sonuç konusu içerisinde bahsedilen ayırım bu noktada da söz konusudur. Kişilere karşı ceza sorumluluğundan bahsedebilmek için kişilerin gerçekleştirmiş oldukları fiil ile ortaya çıkan sonuç arasında bir bağ bulunması gerekir. Kurulan bu bağın adına; illiyet bağı veya nedensellik bağı denmektedir¹⁵⁵. Gerçekleşen fiil ile netice arasında bahsettiğimiz gibi bir bağ bulunmuyorsa, netice failin fiili sonucu ortaya çıkmamışsa, illiyet bağı kurulmadığı için fail cezalandırılmayacaktır¹⁵⁶. İlliyet bağı yalnızca, neticeli ve zarar suçları bakımından incelenmektedir. Neticesiz yani sırf hareket suçlarında, yasaya uygun hukuk kurallarına aykırı fiilin gerçekleştirilmesi, failin cezalandırılmasına yönelik olarak yeterli olduğu için illiyet ilişkisinin araştırılmasının pek bir öneminin bulunmadığı ifade edilmektedir¹⁵⁷.

213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesindeki vergi kaçakçılığı suçları genel olarak neticesiz suçlar çerçevesindedir. Bundan dolayı vergi kaçakçılığı suçları açısından genel olarak illiyet bağı herhangi bir önem arz etmemekte; kanun içerisinde tarif edilen suçlara konu haksız eylemin gerçekleştirilmesi ile suçun maddi unsurunun oluştuğu kabul edilmektedir¹⁵⁸. Buna karşın mezkur maddenin a-1 bendinde düzenlenen çift defter tutma suçunun neticeli suç olduğu kabulü doğrultusunda hareket eden bir takım yazarlara göre suçun oluşması bakımından,

¹⁵⁴ Özbek, V.Ö. : Ceza Hukukunda Nedensellik Bağlantısı ve Neticenin Objektif Yüklenebilirliği Teorisi, 2007, s. 21.

¹⁵⁵ Centel, N./ Zafer, H./ Çakmut, Ö.: Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul 2002, s.225

¹⁵⁶ Artuk/ Gökçen/Yenidünya: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2013, s. 275

¹⁵⁷ A.g.e., s. 275

¹⁵⁸ Bayar, İ. N.: Vergi Kaçakçılığı, Ankara 2013, s. 120.

eylemden farklı bir netice söz konusu olduğundan, illiyet bağının olup olmadığının belirlenmesi önem arz etmektedir.

III. Suçun Manevi Unsurları

A. Genel Olarak

Suçun manevi unsurundan, kişilerin gerçekleştirmiş oldukları eylem ile kişi arasında manevi bağ anlaşılmalıdır¹⁵⁹. Bu bağlantı olmadan suçun varlığından söz edilemez ve fiil faile atfedilemez¹⁶⁰. Manevi unsur ceza hukukunda kasıt ve ihmâl olmak üzere iki şekilde yer almaktadır¹⁶¹. Failin gerçekleştirmiş olduğu davranışta kast veya taksirden bahsedilemiyorsa, kanunda tanımı yapılan manevi öge gerçekleşmediğinden, suç teşkil eden haksızlığın gerçekleştiğinden bahsedilemez ve fail cezalandırılmaz¹⁶². Kast genellikle suçun zorunlu bir unsurudur. Ancak bazı durumlarda ceza hukuku nesnel sorumluluk yani kusursuz sorumluluk ilkesini kabul etmiştir. Kast, kanunen suç sayılan fiili bilerek ve isteyerek yapmak iken, ihmalle işlenen fiilin istenmeyen, hukuka aykırı sonuçlara yol açması durumu söz konusudur. Hangi suçların taksirle işlenebileceği kanunda açıkça belirtilmiş olmalıdır aksi takdirde söz konusu eylemin cezalandırılabilmesi mümkün olmayacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi kaçakçılığı kavramının düzenlendiği 359'uncu maddede kast ögesinden söz edilmemiştir. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu 21'inci maddesinin ilk fıkrası bağlamında suçun oluşmasıyla ilgili olarak kastın bulunması gerektiğinden ve vergi kaçakçılığını teşkil eden eylemlerin de TCK'da suç teşkil etmesi dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçları açısından da hareketin yapıldığı anda kastın varlığı aranmaktadır¹⁶³. Türk Ceza Kanunu'nun 22'nci maddesine göre, ancak kanunda açıkça belirtilen durumlarda taksir ile işlenmiş olan eylemler cezalandırılmaktadır. Vergi hukukunda bazı fiiller kast gözetmeksizin suç teşkil edebilmekteyse de VUK'un ilgili maddesinde açık bir biçimde suçun

¹⁵⁹ Koca/ Üzülmöz: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler., s.131.

¹⁶⁰ Artuk/Gökçen/ Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2013, s. 28.

¹⁶¹ Baykara, B.: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanun'la Kaldırıldı mı?, Maliye Postası, 2001, S: 505, s. 2.

¹⁶² Özgenç: Suç Teorisi, 2021, s. 227.

¹⁶³ Yiğit, U.: Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç Ve Cezalar, Vergi Kaçakçılığı suçları vd. Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suçu Cezaları, İstanbul 2004, s. 159.

taksirle işlenebileceği düzenlenmediğinden vergi kaçakçılığı suçlarının taksir ile işlenebilmesi mümkün değildir¹⁶⁴.

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından belirtilen kast, davranışı bilmek ve fiilin meydana getireceği sonucu istemek şeklinde belirtilen genel kasttır¹⁶⁵. Özel bir kast aranmamış olup kast, doğrudan ve olası kast şeklinde olabilir. Ancak vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak bir örnek verecek olursak; sahte belge kullanmak fiilini işleyen bireyin söz konusu belgenin sahte olduğunu bilmesiyle sahte belge kullanımının vergi kaybına neden olacağını anlaması gerekir¹⁶⁶. Bu suçun olası kastla da işlenebileceği, kişinin sahte olduğunu düşünmesine rağmen kullanması ile de suçun oluştuğu yönünde görüşler bulunmaktadır; ancak genel kabulde buradaki bilmenin sahteliği kesin bir şekilde bilme olduğu ve doğrudan kastı ifade ettiği yönündedir¹⁶⁷.

Kısacası, taksirli hareket nedeniyle işlenmiş olan suçun cezasız kalmamasına yönelik olarak yasada açık bir biçimde belirtilmesi lazımdır. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin eylemlerin taksir ile işlenebileceğiyle ilgili herhangi hüküm bulunmadığından vergi kaçakçılığı suçları sadece kasti olarak gerçekleştirildiği zaman cezalandırılmaktadır.

Manevi unsur, bir başka deyişle eylemi gerçekleştiren kişinin kusurlu iradesidir. Ceza hukukunda takdir yetkisi esastır. Manevi bir unsurdan söz edebilmek için, kendi iradesiyle kusurlu hareket edebilen bir aktör olmalıdır. Kusurluluk, failin işlediği fiille ilgili olarak sorumlu tutulup tutulmayacağı konusundaki değer yargıları¹⁶⁸ şeklinde tanımlanırken; kusurlu davranma yeteneğine ise isnat kabiliyeti denir.

Ancak Hafizoğulları ve Özen'e (2021) göre suçun oluştuğundan söz edilebilmesi için kusurun aynı zamanda faile isnat edilebilir olması gerekliyse de isnat yeteneğinin kusurluluğun bir ön şartı olduğu kabulü doğrultusunda hareket etmek eksik ve hatalı olacaktır. Isnat edilebilirlik, akli yetkinlik ve akıl sağlığıyla ilişkili olduğundan suçun maddi unsurlarından faile

¹⁶⁴ Oktar, S. A.: Vergi Hukuku, İstanbul 2013, s. 374.

¹⁶⁵ Donay: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 2008, s. 100-101.

¹⁶⁶ Çelik, N.K.: Ceza Hukuku Boyutu, s. 83.

¹⁶⁷ Özen: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Kabahatleri, 2022, s.97.

¹⁶⁸ Turabi, S.: Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller, TBB Dergisi, 2012, s.268.

ilişkin bir nitelik olarak değerlendirilmelidir.¹⁶⁹ Nitekim isnat yeteneği İCK'nun m.85 hükmünde faile ilişkin hükümler arasında düzenlenmektedir¹⁷⁰.

B. Kusurluluk

Bir suçun oluşması için işlenen bu fiilin şuurlu ve iradi şekilde gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bu irade, suçun manevi unsur yönünü oluşturmaktadır. Kusur, hukuka aykırı fiili işleyen kimse hakkında kurulan yargıdır. Bir fiilin suç oluşturmaları için mutlaka iradi olarak işlenmesi gerekmektedir.¹⁷¹

Suçluluk, haksız fiili faile yüklemekle ilgilidir. Fiilin bir kişiye isnat edilebilmesi için o kişinin fiili işlerken kusurlu olma ehliyetine sahip olması gerekir. Ceza Kanunu, suçluluğun tam bir tanımını içermemektedir. Ancak kusurluluk, işlenen fiilin hukuki anlamını ve sonuçlarını kavrayabilme yeteneği olarak tanımlanabilir. Bu tanıma doğrultusunda, kasten işlenen suçlarda kusurun, algılama yeteneği ve irade yeteneği olmak üzere iki unsuru vardır¹⁷². Kişinin işlediği fiilin toplum nezdinde tasvip edilmeyeceğini bilebilecek durumda olmalı ve fiilini kendisi serbestçe yönlendirebilmelidir. Fail iradesini yönlendirme yeteneğine kendi şahsında kaynaklı olarak sahip olamayabileceği gibi dış etmenler sebebiyle de iradesini geçici olarak yönlendirme yeteğini kaybedebilir. Kusur ehliyeti ancak algılama yeteneği ve irade yeteğine sahip olan kimseler bakımından söz konusudur. Kimse, iradesinin eseri olmayan bir fiilden sorumlu tutulamaz¹⁷³

Kusur kavramı sorumlulukla ilgilidir ve sorumluluk iki kategoride incelenebilir. Bunlar; kasıt ve ihmale dayalı sorumluluktur. TCK ceza ile ilgili olarak kusur ararken, TCK suçun düzenlendiği maddede bazı vergi suçlarıyla ilgili kusurluluk hükümlerine yer vermekte, diğerlerinde ise sıralama yapmamaktadır. Kusur, failin fiilinin hukuki önemini ve sonuçlarını tanımak veya o fiille ilgili davranışını kontrol etmekle ilgiliyken, daha geniş anlamda akıl sağlığı, fiilin bir kişiye isnat edilebilmesi için mevcut olması gereken unsurlar, eylemden sorumlu veya sorumsuz olarak kabul edilmesidir.

¹⁶⁹ Hafizoğulları/ Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümleri, Ankara 2021, s.246.

¹⁷⁰ A.g.e. s.383.

¹⁷¹ Hafizoğulları/Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2021,

¹⁷² Özgenç, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2014, s.367.

¹⁷³ Eşitli, E.A.: İnsan üzerinde deney ve deneme suçları, Doktora tezi, Ankara 2012, s.178.

Vergi kaçakçılığı suçlarını belirleyen bilgi vermeme, vergi sırrını korumama ve mükellefin özel işini yürütme suçlarında manevi unsur kasttır. Bu suçlar, suçluluk tespiti bakımından Türk Ceza Kanununa tabidir. TCK, bu vergi suçlarına ilişkin cezaları TCK'nın 257 ve 239. maddelerine göre değerlendirir. İpotek THK'da tanımlanmamakla birlikte, kasten vergi kaybına neden olmak ve devlete vergi zararı vermek olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla kasten işlenebilecek vergi kaçakçılığı suçlarında kusurun varlığının gerekli olduğu oldukça açıktır. Yargıtay, vergi kaçakçılığı suçlarından biri olan sahte belge düzenleme ve kullanma suçlarında kasıt aranmaz¹⁷⁴.

Kusur, ceza hukukundaki diğer unsurlardan farklı olarak fiili değil, faili ilgilendiren bir unsurdur¹⁷⁵. Ceza hukukunda kusurluluk konusu, failin haksız fiil sonucunda cezalandırılıp cezalandırılmayacağıdır. Cezai sorumluluğun doğması için failin kusurlu olduğunun tespit edilmesi gerekir. Anayasa'nın 38'inci maddesine göre kusursuz cezanın olmadığı ilkesi ceza hukukunun temel ilkelerinden biridir¹⁷⁶.

C. Kusurluluğu ortadan kaldıran ve azaltan nedenler

Failin kusurluluğunu birçok etken etkileyebilir. Failin kusurluluğu azalabileceği gibi tamamen de ortadan kalkabilir. Kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler ancak kastı etkileyen nedenlerdir. Kast, yukarıda tanımlandığı üzere bilme ve isteme şeklinde tezahür etmektedir¹⁷⁷. Ancak failin kusurunun bulunmaması hukuka aykırı eylemin niteliğini etkilemeyeceğinden söz konusu fiil, suç vasfını koruyacaktır.

Özgenç'e göre, ceza hukukunda kusurluluğa etkide bulunan sebepler; yaş küçüklüğü, hata, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma gibi geçici nedenler, zorunluluk halinden dolayı irade kabiliyetinin etkilenmesi, hukuk kurallarına aykırı ama bağlayıcı bir emrin ifa edilmesi, cebir ve tehdit dolayısıyla irade kabiliyetinin etkilenmesi, hukuka uygunluk sebeplerinde sınırın aşılması, haksız tahrikten dolayı irade kabiliyetinin etkilenmesi şeklinde sıralanabilir¹⁷⁸.

¹⁷⁴ Y. 11. Ceza Dairesi'nin E. 2008/1841, K. 2010/159 sayılı kararı.

¹⁷⁵ Koca/ Üzülmöz: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 269-270.

¹⁷⁶ Artuk, M.E.: Ceza Kanununun Suç Siyaseti Bilimi Açısından Değerlendirilmesi, Ceza Hukuku Dergisi, Ankara 2006, s.13.

¹⁷⁷ Hafizoğulları/Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2021, s.246.

¹⁷⁸ Özgenç, GH, 2014, s. 369.

Hafizoğulları ve Özen'e göre ise ceza hukukunda kusurluluğu kaldıran nedenler, fiille fail arasındaki psişik/manevi bağı ortadan kaldıran nedenler; hata; manevi cebir ve bu temelde kişiden beklenenin bulunduğu koşullarda kendisinden istenememesi olarak üç başlık altında; kendinde olmama, mücbir sebep, maddi cebir, hukuki hata, fiili hata, isabette hata ve istenemezlik ilkesi şeklinde sıralanmaktadır¹⁷⁹.

Kusurluluğu kaldıran nedenler bakımından kusurluluğun psikolojik anlayışı ve normatif anlayışının değerlendirmesi ayrı ayrı yapılması daha yerinde ve doğru olacaktır. Psikolojik anlayışta değerlendirildiğinde kusurluluğu ortadan kaldıran durumlar, failin fiile ilişkin kurucu unsurları bilmemesi veya fiili istememesi durumlarıdır¹⁸⁰. Normatif anlayışta ise failin iradesi tamamen ortadan kalkmamış olsa da özgür bir iradeye sahip olduğu durumlarda kusurluluğun ortadan kalktığından söz edilebilecektir. Nitekim fail, bir dış etmen tarafından iradesine yapılan müdahale ve ağır baskı sebebiyle bu hukuka aykırı eylemi gerçekleştireceğinden toplum nezdinde kınanması da mümkün olmayacaktır.¹⁸¹

1. Fiille Fail Arasındaki Psişik/Manevi Bağı Ortadan Kaldıran Nedenler

Kusurluluk, fiil ile fail arasındaki psişik bağ yani manevi bağ olarak tanımlanmaktadır. Fiilin iradi şekilde gerçekleştirilemediği hallerde manevi bağı varlığından söz edilemeyecek olup kast ve taksirin varlığından da söz edilemeyecektir. Zira, failin fiilinin iradi olması temel kuraldır. Fail ile fiil arasındaki psişik bağı ortadan kaldıran nedenler kendinde olmama, mücbir sebep ve maddi cebir halleri olmak üzere üç başlıkta sayılabilecektir¹⁸².

Mücbir sebep halleri; başa çıkılması imkansız bir güç, harici her türlü zorlama hali olarak karşımıza çıkabilir. Vergi kaçakçılığı suçları açısından kusurluluğu kaldıran haller ise mücbir sebep durumlarıdır ancak bu haller 213 sayılı VUK'da sayılmamıştır. Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinde sayılan mücbir sebep halleri, mükellefin vergi sorumluluğunu ortadan kaldıran haller olarak düzenlenmiştir. Ancak VUK'da mücbir sebebin tanımı yapılmamıştır. Bu nedenle, doktrin içerisinde mücbir sebep için farklı tanımlamalar yapılmıştır. Candan'a göre¹⁸³

¹⁷⁹ Hafizoğulları/ Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2021, s.291-300.

¹⁸⁰ Akdağ, H.: TCK'da Düzenlenen Kusurluluğu Kaldıran ve Azaltan Nedenler, Ankara Üniversitesi Doktora Tezi, 2018, s. 192.

¹⁸¹ A.g.e, s.192

¹⁸² Hafizoğulları/Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2021, s.291.

¹⁸³ Candan, T.: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2005, s. 398-399.

mücbir sebep mükellefin vergi ödevini ya da vergi borcunu zamanında yerine getirememesine veya ödeyememesine sebep olan ve önceden müdahale edilemeyen her türlü olaydır. Şenyüz'e göre mücbir sebep ise vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini engelleyen mükellefin iradesi dışında oluşan ve müdahale edemediği katlanma zarureti altında olduğu olaylardır. Aynı kanunun 373'üncü maddesinde ise kanunda sayılı mücbir sebeplerin varlığı durumunda vergi cezasının kesilmeyeceği düzenlenmiştir.

VUK'un 13'üncü maddesinde sayılan mücbir sebep halleri ise sınırlı olarak sayılmamış olup "gibi haller" ifadesiyle bunların dışında da mücbir sebeplerin olabileceği kabul edilmiştir.

TCK kapsamında suç teşkil eden vergi kaçakçılığı fiilleri bakımından kusurluluğu ortadan kaldıran mücbir sebepler ise kişinin iradesini etkileyen ve failin müdahale edemediği olaylardır. Mücbir sebebin gerçekleşmesi durumunda kişi, sonucu öngörsün veya öngörmesin, kişi iradesine aykırı olarak hareket etmek zorunda ve başka şekilde hareket etme olanağı bulunmadığını bilmektedir. Mücbir sebebin kusurluluğu kaldırması için kaçınılmaz olması ve meydana gelen olayda failin kusurunun olmaması gerekmektedir.

Genel olarak mücbir sebep hallerini üç başlık altında sayılabilir:

- Doğal afetlerden kaynaklanan mücbir sebepler,
- Şahsa özgü sonuç doğuran mücbir sebepler,
- Toplum etkileyen olaylardan kaynaklanan mücbir sebepler.

Gerek VUK Kapsamında sayılan mücbir sebep hallerinden birinin varlığı gerek kanunda sayılmayan ancak yukarıdaki üç başlıktan biri altında sınıflandırılabilir bir mücbir sebebin varlığı halinde fiili işleyen kimsenin iradesi etkilenerek olup kişinin müdahale imkanı ortadan kalkacağından kusurun varlığından söz edilemeyecektir. Doktrin ve uygulamadaki genel kabul de mücbir sebeplerin suçun unsurlarından olan manevi unsuru yani kusurluluğu ortadan kaldırdığı yönündedir.

Maddi cebir halleri; TCK madde 28 hükmünde düzenlenmiştir. Mezkur hükme göre, bir kimse karşı koyamayacağı veya kurtulamayacağı cebir ve şiddet veya muhakkak ve ağır bir korkutma veya tehdit sonucu suç işlediği takdirde cezalandırılmayacaktır. Cebir, fail ile fiil arasındaki psikolojik (manevi) bağı ortadan kaldırdığından fail kınanması mümkün

olmayacağından kusurluluk da ortadan kalkacaktır¹⁸⁴. Cebir yahut tehdit altında vergi kaçakçılığı suçlarından birini işleyen fail yönünden cezai sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Böyle bir durumda artık cebir uygulayan ya da tehditte bulunan kimse, suçun faili olacaktır.

Kendinde olmama hali; failin tam bir bilinç yokluğunda, irade dışı hareket etmesi neticesinde ceza sorumluluğunun doğmadığı haldir. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından kendinde olmama halinde işleme mümkün olmayacağından kusurluluğu ortadan kaldıran nedenler altında incelenmesinin bir önemi bulunmamaktadır.

2. Hata

İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma ve yanılğı halidir. Ceza Kanunu gereği ceza kanunlarını bilmemek mazaret sayılmamaktadır. Bilmeme durumu, hatadan bağımsız olarak var olabilse de hata, ancak bir durumun bilinmemesi veya eksik bilinmesi sonucu ortaya çıkar. Bilmeme halinde herhangi bir kanaat sahibi olunmazken hata halinde gerçek dışı, doğru olmayan bir kanaatin varlığı söz konusudur

Hata, hukuki hata ve fiili hata olarak ikili bir ayrıma tabi tutularak değerlendirilebilir. Hata, esas olarak iradenin oluşması üzerinde etkilidir. İradeyi sakatlayan hata, suçu oluşturan fiilin bir unsuru üzerinde yahut bir davranış normu veya hukuki bir kural üzerinde de olabilir. TCK'nun 30'uncu maddesinde yer alan düzenleme gereği bir kimse işlediği fiilin haksızlık oluşturduğu konusunda kaçınılmaz bir hataya düştüğü takdirde cezalandırılmayacaktır. TCK'nun ilgili maddesinde düzenlenen hata, fiili hatadır.

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından hukuki hatanın koşulları gerçekleştiği takdirde fail bu hatasından faydalanabilecektir¹⁸⁵

3. Manevi Cebir ve Bu Temelde İstenemezlik İlkesi

Manevi cebir ve istenemezlik ilkesinde fiil ile fail arasında psikolojik bağ tam olarak kesilmemektedir, failin kısıtlı da olsa bir seçim imkanı söz konusudur¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Küçüktaşdemir, Ö.: Ceza Hukukunda Maddi ve Manevi Cebir, Ankara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2011 s.60.

¹⁸⁵ Özen: Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2022, s.103.

¹⁸⁶ Büken, K.C.: Türk Ceza Hukukunda Kusurluluk, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2020, s.97.

Manevi cebir, ağır bir korkutma, tehdit olarak karşımıza çıkmaktadır. TCK m.28 hükmünde maddi cebir ve manevi cebir ayırımına gidilmemiştir. Ancak maddi cebir, fiil ile fail arasındaki psikolojik bağı tamamen kesse de manevi cebir aynı şekilde tezahür etmeyecektir. Tehdit, tek başını hareketin iradiliğini tamamen ortadan kaldırmamaktadır.

İstenemezlik ilkesi ise kusurluluğun normatif anlayışıyla bağlantılı olarak ortaya çıkmaktadır. İradenin normal şekilde oluşmasını önleyen, hukuka aykırı bir davranışta bulunmasının failden istenilebilir olmamasına yol açan bazı istisnai hallerin varlığı durumunda kusurluluğun ortadan kalkacağı kabul edilmektedir¹⁸⁷. Ceza Kanunumuzun madde 25/2 hükmünde düzenlenen zorunluluk halleri, istenemezlik ilkesi kapsamında değerlendirilecek olsa da bununla sınırlı tutulmamalıdır. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından manevi cebir halinde istenemezlik ilkesi kapsamında failin cezai sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Kusurluluğu etkileyen bu sebepler cezalandırmanın önüne geçse de eylemin suç olma vasfını ortadan kaldırmamaktadır. Nitekim söz konusu fiil haksızlık teşkil etmeye devam edecektir, ancak bu nedenlerin varlığı çeşitli gerekçe ve sebeplerle failin cezalandırılmasını engellemektedir. Kusurluluğu etkileyen nedenler bu sebeple hukuka uygunluk nedenlerinden ayrılmaktadır.

IV. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, işlenen fiilin hukuk düzenince uygun görülmediğini ifade etmektedir¹⁸⁸. Hukuka aykırılık kavramı ceza kanununa aykırılığın yanında, geniş manada hukuk kurallarına aykırılığı da belirtmektedir. Her suça konu fiil, hukuka aykırı olmakla beraber hukuka aykırı olan her fiil, suç teşkil etmeyebilir¹⁸⁹. Hukuk kurallarına aykırılık, suç teşkil eden bir fiilin unsuru olmakla beraber genel manada hakkın ihlalini belirtmektedir. Haksızlık ise doğrudan hukuka aykırı fiili ifade etmektedir¹⁹⁰.

Suçun hukuk kurallarına aykırılık ögesini kaldıran ve dolayısıyla eylemin suç oluşturmasını engelleyen sebeplere hukuka uygunluk nedenleri denmektedir.¹⁹¹ 5237 sayılı

¹⁸⁷ Hafizoğulları/Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2021, s.302.

¹⁸⁸ Özgenç: GH, 2014, s.282.

¹⁸⁹ İçel/ Sokullu/Akıncı/Özgenç/Sözüer/ Mahmuoğlu/ Ünver: 2004, s.103.

¹⁹⁰ Özgenç: GH, 2014, s.286.

¹⁹¹ Koca/ Üzülmez: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s. 237.

TCK'nın Birinci Kitap İkinci kısımda yer alan ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan nedenler; “Kanunun hükmü ve amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması, ilgilinin rızası” olarak sayılmıştır¹⁹². Özgenç'e göre bu nedenlerin sadece bir kısmı hukuka uygunluk nedeni niteliği taşımaktadır¹⁹³. Zorunluluk durumunun hukuk kurallarına uygunluk nedeni mi olduğu yoksa kusurluluğu etkileyen durum mu olduğu hususunda alan yazında fikir birliği bulunmamaktadır¹⁹⁴. Hafizoğulları ise hukuka uygunluk nedenlerini kanunla aynı doğrultuda kabul etmekte olup zorunluluk halini de hukuka uygunluk nedenleri arasında değerlendirmektedir¹⁹⁵.

Türk Ceza Kanunu'nda belirtilen hukuka uygunluk nedenleri vergi kaçakçılığı suçları bakımından incelendiğinde herhangi bir özel durum arz etmemektedir. Oktar'a göre; vergi kaçakçılığı suçları bakımından yalnızca mecburiyet hali hukuk kurallarına uygunluk nedenini oluşturmaktadır¹⁹⁶. Özen ise, meşru savunma halini vergi kaçakçılığı suçları bakımından hukuka uygunluk nedeni olarak kabul etmektedir¹⁹⁷. Ancak zorunluluk hali ve meşru savunma dışında kalan hukuka uygunluk sebeplerinden hiçbiri vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulama alanı bulamayacaktır¹⁹⁸.

¹⁹² Hakeri, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2015, s. 190-223; Koca/Üzülmez: a.g.e. s. 243.

¹⁹³ Yeni TCK'da hukuka uygunluk nedenleri dört ana grupta toplanmıştır. Bunlar,

1. Hakkın kullanılması (m.26/1)
2. Kanundaki ifade biçimi itibarıyla, kanunun hükmünü yerine getirme, (m.24/1)
3. Meşru savunma (m.25/1)
4. İlgilinin rızası (m.26/2)

Hukuka uygunluk nedenleridir. (Özgenç, 2014, s. 291)

¹⁹⁴ Centel/Zafer/Çakmut : Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul 2002, s. 56.

¹⁹⁵ Hafizoğulları/ Özen: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2021, s.210-228.

¹⁹⁶ Vergiden kaçınmanın kaçakçılık suçları bakımından hukuka uygunluk sebebi olduğu görüşü için bkz.: Oktar, Muhasebe Hileleri Ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi, 2009, s. 13.

¹⁹⁷ Özen: Vergi Suçları ve Kabahatler, 2022, s.101

¹⁹⁸ Kaşıkçı M. : Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2007, s. 197-199

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ, DAVA VE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER, YARGILAMA USULÜ VE YAPTIRIMI

I. SUÇUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

A. Genel Olarak

İşlenecek bir suç, ilk olarak hazırlık hareketleri ve sonrasında icra hareketleri gerçekleştirildikten sonra tamamlanır. Gerçekleştirilen hazırlık hareketleri, ayrı bir suç teşkil etmediği sürece cezalandırılmaz. Yapılan hazırlık hareketlerinden sonra eyleme ilişkin icra hareketlerine başlandıktan sonra sonuç gerçekleşmemiş olursa bu suç teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır. Eyleme ilişkin icra hareketleri suçun icrası bakımından elverişli hareketler olmalıdır. Vasıtanın (hareketin) elverişli olduğundan söz edilebilmesi için bu vasıtanın neticeyi meydana getirmeye elverişli olması yeterli olmayıp ayrıca neticeyi meydana getirmeye elverişli¹⁹⁹ bir şekilde kullanılması gerekmektedir²⁰⁰. Ancak elverişlilik kavramının yeterlilik ile karıştırılmaması önemlidir. Nitekim neticeyi gerçekleştirmeye elverişli bir vasıta neticeyi meydana getirmeye yeterli değilse de teşebbüs mümkün olacaktır²⁰¹. Teşebbüs durumunda kalan suçun cezalandırılma nedeni ise, kanunen yasaklanmış olan bir eylemin belli bir neticeyi gerçekleştirmek amacıyla yapılmış olmasıdır.

Gerçekleşmeyip girişim aşamasındaki eylemin failin iradesi haricinde gerçekleşen sebepten dolayı sonuç elde edilememiştir. Fakat failin yasaya aykırı olarak gerçekleştirdiği fiil toplum düzenini ihlal etmiş, hukuki düzeni yok saymış veya hukuk düzenini tehlikeye düşürecek bir durum oluşturmuş olabilir. Tüm bu sayılan sebeplerin dışında hukuka aykırı eylem gerçekleştiren faildeki tehlike potansiyeli meydana çıkmıştır. Bu nedenle suçun sonuçlanması beklenmeden fiil, henüz teşebbüs aşamasındayken de cezalandırılır.

¹⁹⁹ Örneğin bir kimse tarafından sahte olarak düzenlenen belge, Vergi Kanunları uyarınca düzenlenen belgelerden biri değilse özne olarak vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için elverişli değildir. Yine, vasıtanın elverişliliğine örnek olarak; tahrifat suçunun işlenebilmesi için daha önce gerçeğe uygun bir belge bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan tahrifat, ancak belgede sahtecilik suçuna vücut verebilecektir. Ayrıca, gerçeğe uygun belge düzenlenirken bir harf veya rakamın yanlış yazılması üzerine yapılan hatayı düzeltme işlemi, tahrifat sayılmayacaktır, burada eylemin elverişsizliği söz konusudur. (Hafizoğulları/Özen, Ceza Hukuku Genel Hükümleri, s.51)

²⁰⁰ Hafizoğulları/Özen: Ceza Hukuku Genel Hükümleri, 2021, s.312.

²⁰¹ A.g.e. s.314

Bir suç işleme kastıyla icra hareketlerine başlandıktan sonra elde olmayan sebeplerle suçun tamamlanamadığı hallerde teşebbüs durumu ortaya çıkacaktır²⁰². Neticesiz suçlarda girişimin mümkün olup olmadığı tartışma konusudur. Bu hususta genel kabul edilen görüş, neticesiz suçlarda girişimin mümkün olmadığıdır²⁰³. Ancak sırf hareket suçları yönünden hareketin parçalara bölünebilmesinin mümkün olduğu durumlarda teşebbüs söz konusu olabilecektir²⁰⁴. Sırf hareket suçları yönünden icra hareketlerinin tamamlanamamış olmasıyla, neticeli suçlar bakımından ise icra hareketlerinin tamamlanamamış olması veya neticenin gerçekleşmemesi halinde suç teşebbüs aşamasında kalmış olacaktır²⁰⁵.

Teşebbüs konusu altında sırf hareket suçları ile neticeli suçların yanı sıra incelenmesi gereken bir diğer suç türü, tamamlanması öne alınmış suçlar yani diğer bir adıyla kalkışma suçlarıdır. Kalkışma suçları kanun metninde düzenlenen hukuka aykırı eylemin işlenmesi ile suçun hukuki konusunu oluşturan şeye zarar verilmemiş olsa da tamamlanmış suç olarak kabul edilerek cezalandırılan suçlardır²⁰⁶. Bu suçlarda, kanun koyucunun amacı, suça vücut veren fiil unsuru içinde erimekte ve elverişlilik değerlendirmesi yapılırken de dikkate alınmaktadır²⁰⁷. Kalkışma suçları neticesiz suç özelliği gösterdiğinden ve ilgili maddelerde ifade olunan amaçlara yönelik hareketin parçalara ayrılma ihtimali de bulunmadığından bu suçlara teşebbüs mümkün olmayacaktır²⁰⁸. Nitekim suçun kanuni tanımında da suça teşebbüs ile suçun tamamlanması aynı ana tekabül etmekte olup suça teşebbüs ile suçun tamamlanması aynı derecede cezalandırılmaktadır²⁰⁹.

B. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Teşebbüs

Vergi kaçakçılığı suçları kapsamında suça teşebbüs, iştirak ve içtima halleri durumunda da genel kanun Türk Ceza Kanunundaki yer alan hükümler uygulanacaktır. Ancak bu hususta Vergi Usul Kanununda ayrı bir düzenlemeye yer verilmişse, özel kanun niteliğinde olan VUK hükümleri öncelikli olarak dikkate alınacaktır²¹⁰.

²⁰² Koca/Üzülmez : Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.392.

²⁰³ Centel/Zafer/Çakmut : Türk Ceza Hukukuna Giriş, s.463

²⁰⁴ Şare, E : Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, TBB Dergisi, Muğla 2017, s.149.

²⁰⁵ Koca/Üzülmez : Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, s.392.

²⁰⁶ Bayraklı, H.H. : Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs, TAAD, Afyonkarahisar 2010, s.4.

²⁰⁷ Aygün Eşitli, E. : Anayasayı İhlal Suçu, AÜHFD, Ankara 2016, s.1695.

²⁰⁸ A.g.e. s.1697.

²⁰⁹ Keçelioğlu, E. : Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu mudur?, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara 2021, s. 443.

²¹⁰ Çavuş, Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2016 s. 189.

Vergi yasalarında, teşebbüse ilişkin herhangi düzenleme olmadığından vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs, Türk Ceza Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca, TCK hükümlerine göre uygulanır. Teşebbüs, TCK'nun 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Teşebbüs halinin kabulü durumunda suçun cezasında indirimle gidilecektir.

Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs müessesinin oluşup oluşmadığı konusunda bir ortak görüş bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları her ne kadar neticesiz suçlar olsa da, “neticesiz suçlarda girişimin mümkün olmadığı” kuralının vergi kaçakçılığı suçlarında katı bir şekilde uygulanmasının doğru olmadığı yönünde görüşler de mevcuttur²¹¹. Madde 359/a-1'de düzenlenen çift defter veya kayıt tutma suçunun neticeli suç olduğunu kabul eden görüşe göre bu suç yönünden teşebbüs hükümleri uygulanabilecektir²¹².

Bu görüş kapsamında suçun teşebbüse uygunluğu noktasında dikkate alınması gereken en kritik unsur, suçun yasal tipe göre fiilinin bölümlere ayrılıp ayrılamayacağıdır. Çünkü, sırf hareket suçlarında, her ne kadar hareketin tamamlanması ile suç tamamlanacak olsa da eğer hareket kısımlara bölünebiliyor ise fail suç işlemek üzere harekete geçmiştir ve hareket failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanamamış olabilir. Bu tür bir durumda suç teşebbüs aşamasında kalacaktır²¹³.

Suç henüz tamamlanmadan önce teşebbüs aşamasındayken fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü olarak vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, TCK m.36 hükmü gereği teşebbüsten dolayı cezalandırılmayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından teşebbüs hükümlerinin uygulanabilirliği kabul edildiği takdirde fail hakkında gönüllü vazgeçme hükümlerinin de uygulanabileceğinin kabulü gerekmektedir. Özen'e göre de sırf hareket suçlarında hareket kısımlar bölünebiliyorsa, gönüllü vazgeçme hükümleri de uygulama alanı bulabilecektir²¹⁴.

Açıklandığı üzere doktrinde, vergi kaçakçılığı suçları bakımından teşebbüs hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hakkında görüş birliği bulunmamaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüsün mümkün olup olmadığının tespiti konusunda, vergi

²¹¹ Benzer düşünce için Bkz. Bayar: Vergi Kaçakçılığı, 2013, s. 174

²¹² Özen: Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2022, s.105-106.

²¹³ Kızılot/Kızılot: Vergi Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Ankara, 2009. s.591,592.

²¹⁴ Özen: Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2022, s.105.

kaçakçılığı suçlarından her biri, bu suçlara konu her bir seçimlik hareket ve bu hareketlere sebep olan her bir somut olayın kendi içinde ayrı ayrı incelendikten sonra görüş bildirmek daha doğru olacaktır.

C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak

İştirak, tek kişi tarafından da yerine getirilmesi mümkün olan bir suçun daha kolay sonuçlanması amacıyla birden fazla faille suçun yerine getirilmesidir²¹⁵. Türk ceza kanunları detaylı olarak incelendiğinde suçların büyük bir kısmı tek failli suçlar kapsamındadır. Tek failli suç, tek kişi tarafından işlenebilen suçlara verilen isimdir. Birden çok bireyin fail olarak olduğu suçlara da çok failli suçlar denir. Tek kişi tarafından gerçekleştirilen bir suçun, birden fazla kişinin suç öncesinde suçu işleme isteği ile işbirliği yapmaları neticesinde gerçekleştirilmesi durumunda, suç işleyen failler arasında iştirakin varlığından söz edilir ve bunun sonucunda işlenen suçlara “iştirak halinde suçlar” denir²¹⁶. Türk Ceza Kanununun 37’nci maddesinde yer alan suçun yasal tanımında, eylemi beraber yapan ya da suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanmakta olan bireylerden her biri suçun faili olarak tanımlanmıştır. İştirak sebebiyle suçun faili haline gelen kişiler hakkında TCK’nın 37 ile 41’inci madde hükümleri arasında yer alan düzenlemeler tatbik edilecektir.

Türk Ceza Kanunu’nun ilgili maddeleri incelendiğinde kanun koyucu tarafından iştirak konusu; faillik, azmettirme ve yardım etme olarak üç farklı şekilde düzenlemiştir. Bunun yanında, suça iştirak edildiğinin kabul edilebilmesi için kasti olarak hukuka aykırı işlenmiş bir eylem gerçekleştirilmiş olmalı ve suç hiç yoktan teşebbüs aşamasında kalmış olmalıdır²¹⁷. Suça iştirak eden her bir fail kendi eyleminden bizzat sorumlu olup faillerden herhangi birinin kişisel durumu diğer failleri bağlamayacaktır. Özgü suçlara iştirak etmesine rağmen özel faillik niteliğini taşımayan kişiler, fail olarak sorumlu tutulamayacaktır. Zira bu kimselerin suçun faili olması mümkün değildir. Ancak azmettiren ya da yardım eden olarak sorumlulukları doğabilecektir.

TCK’nın 37’nci maddesine baktığımız zaman, söz konusu maddenin faillikle ilgili düzenlemeler yaptığını görürüz. Bu maddeye baktığımız zaman faillik durumunun iki biçimde

²¹⁵ Darende, İ.: "Yeni TCK'da İştirak", <http://www.sinerjias.com.tr/pg/pdf/14.pdf> (Yararlanma tarihi: 04.08.2017)

²¹⁶ Demirbaş, T.: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2002, s.411.

²¹⁷ Centel/ Zafer./ Çakmut.: Türk Ceza Hukukuna Giriş, s. 500

tanzim edildiğini görürüz. Bunların ilki, ilk fıkrada düzenlenen suçun yasal tanımına uygun hareketi bir arada gerçekleştiren ortak failliktir. İkincisiyse ikinci fıkrada düzenlenen dolaylı failliktir. Dolaylı fail, suçun gerçekleştirilmesinde bir başka kişiyi araç olarak kullanan bireydir.

Yine TCK'nun 38'inci maddesinde düzenlenen azmettirme, bir kimseyi suç işlemeye yönlendirilmesi halidir; azmettirme suretiyle suça iştirak eden kişi, işlenen suçun cezası ile cezalandırılır. Yardım edenin cezai sorumluluğu belirlenirken ise kanunda belirlenen oranda indirim yapılarak ceza tespit edilir, madde 39/1 hükmünün son cümlesi gereği yardım edene verilecek ceza sekiz yılı geçemez. Yardım etme suretiyle iştirak; suça özendirme, suç işleme kararını güçlendirme, eylem gerçekleşmesinin ardından yardım edeceği vaat etme; suçun ne şekilde işleneceği konusunda rehberlik yapma, suçun işlenmesinde kullanılmakta olan vasıtaları temin etme, suçun işlenmesinden evvel ya da işlenmesi esnasında yardım ederek icrasını kolaylaştırma eylemleriyle gerçekleştirilebilir.

Vergi Usul Kanununda yer alan 360'ıncı maddesinde ise vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak müessesesi ile ilgili olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak edenin tespit edilmesi için ilk olarak iştirak türünün belirlenmesi ve bununla birlikte VUK'nun 360'ıncı maddesi gereğince iştirakçinin menfaatinin bulunup bulunmadığının tespit edilmesi gerekmektedir²¹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 360'ıncı maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak eden suç ortaklarından vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesinde herhangi bir menfaati bulunmayanların cezalarında indirim yapılacağı düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre herhangi bir menfaat bulunmaksızın işlenen suça iştirak durumu indirim nedeni olarak kabul edilmiştir. VUK 360'ıncı madde ile TCK'dan ayrı olarak vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak durumunda iştirakçiye ayrı özel bir iştirak kuralı tanınmıştır. Bu durumun dışındaki vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak ile alakalı Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri geçerlidir.

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak etmek mümkün olup iştirak eden herkes, suçun faili, azmettireni veya suça yardım eden kişi olabilir. Bunun yanında, vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak eden kişilerin kanunda belirtilen eylemin işlenmesine kanunda belirtilen

²¹⁸ Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s. 543.

şekilde katılması yeterli olup, ayrıca vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmaları şart değildir²¹⁹. Bu sebeple iştirak edenin ne şekilde iştirak ettiğinin, suça konu eylem neticesinde menfaat elde edip etmediğinin araştırılarak sonuca hüküm kurulması gerekmektedir.

D. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İçtima

Kanunda yer verilen her tanıma uyacak şekilde gerçekleştirilen her sonuç bağımsız bir suçu meydana getirir. Meydana gelen her suç bağımsızlığını korur ve failer meydana gelen sonuç kadar suç işlemiş sayılarak her suçtan ayrı ayrı cezaya mahkûm edilir. Kişi birden fazla hareketle bir sonuç ve suç gerçekleştirebileceği gibi, tek bir hareketle birden fazla sonuç ve birden fazla suç meydana getirebilir²²⁰.

Ceza hukukunda içtima ikiye ayrılmıştır: Suçların içtimaı ve cezaların içtimaıdır. Birden fazla suç gerçekleştiren faile verilecek cezaların toplamına cezaların içtimaı denir. Failin gerçekleştirmiş olduğu birden fazla fiille, her biri ayrı ayrı cezalandırılabilir olan birden fazla ihlale neden olması ve bunun neticesinde birden fazla cezaya mahkûm edilmesi durumuna cezaların içtimaı denir²²¹. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda bu müesseseye yer verilmemiş cezalar toplanmayacak her bir ceza ayrı olarak bağımsızlığını sürdürecektir.

TCK'nun beşinci bölümünde düzenlenen suçların içtimaı; "bileşik suç, zincirleme suç ve fikri içtima" olarak üç ayrı şekilde düzenlenmiştir. Kanunda bileşik suç, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçlar olarak tanımlanırken; fikri içtima ise bir kişinin işlediği tek bir fiille birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet vermesi halinde bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılmasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçları hakkında suçların birleşmesi ile alakalı bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple vergi kaçakçılığı suçları için Türk Ceza Kanunu'nda içtima ile ilgili yer alan hükümler uygulanacaktır.

1. Bileşik suç

²¹⁹ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s.539

²²⁰ Dönmezer, S. /Erman, S.: Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku, 2019, s. 373.

²²¹ Artuk/ Gökçen/ Yenedünya: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2013, s.792.

TCK madde 42 hükmünde bileşik suç, biri diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması dolayısıyla tek fiil sayılan suçlar olarak tanımlanmıştır. Kanun koyucu bu tür suçlarda bileşik suç hükümlerinin uygulanamayacağını öngörmüştür. VUK m.359 hükmünde düzenlenen suçlar birbirinin unsurunu ya da ağırlaştırıcı sebebinin oluşturmadığından bileşik suç söz konusu olmayacaktır.

Bununla birlikte VUK'nun "suçlarda birleştirme" başlıklı 340'inci maddesi uyarınca vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasının kesilmesini gerektiren eylem diğer mevcut kanunlara göre de cezai işlemi gerektiriyorsa her iki cezadan ayrı ayrı hüküm ve infaz olunur²²². Açıklanan bu sebeplerle ve genel kabüle göre vergi kaçakçılığı suçları bakımından bileşik suç hükümleri uygulanamayacaktır.

2. Fikri İçtima

TCK madde 44 hükmünde fikri içtima, kişinin işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet vermesi durumunda, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılması olarak tanımlanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden içtima hükümlerinin uygulanmasına ilişkin VUK'da özel bir düzenleme yapılmamıştır. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından fikri içtima hükümlerinin şartları olduğu sürece uygulama alanı bulması mümkündür. Tek bir fiil ile iki ayrı suç işleyen fail, cezası en ağır olan suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Vergi kaçakçılığı suçlarının bir kısmı neticeli suç iken bir kısmı sırf hareket suçu olarak düzenlenmiştir, buna göre neticeli suçlar ile neticesiz suçlar iki ayrı suç olduğundan ayrı ayrı cezalandırılacak olup fikri içtima değil, gerçek içtima söz konusu olacaktır. Buna karşın madde 359 hükmünde yer alan düzenlemenin tek bir suç olduğu ve sayılan her eylemin birbirinin seçimlik hareketi olduğu görüşü doğrultusunda hareket edildiği takdirde fikri içtima hükümlerinin uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Vergi suçları ile vergi kabahatleri arasında ise içtimaya ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemeler mevcuttur. Kanunun m.359 hükmünün son fıkrasında; vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak düzenlenen yaptırımlardan birinin uygulanmasının aynı kanunun m.344 hükmünde düzenlenen vergi ziyayı cezasının da uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği düzenlenmiştir. Yine VUK m.340/1'de, vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezaları,

²²² Erman: Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku), 1988, s. 40

vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları ve diğer kanunlarda düzenlenen cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği düzenlenmiştir.

213 Sayılı VUK'nun "suçlarda birleştirme" başlıklı 340'ncü maddesinde²²³ yer alan düzenlemeye göre, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar bakımından cezaların birleşmeyeceği açıkça düzenlenmiştir. Fail hakkında 359'uncu maddedeki suçlardan kaynaklı olarak cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası ya da usulsüzlük cezalarından dolayı failin tekrardan yargılanmasını engellemeyecektir. Vergi kaçakçılığı suçlarından birinin işlenmesi ile vergi ziyayına da sebebiyet verilmesi halinde ise fail hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyayı cezası birlikte uygulanacaktır. Söz konusu düzenleme, Anayasa'nın 13'üncü maddesinde yer alan "ölçülülük" ilkesi ve AİHS'nin Ek 7 Nolu Protokolü'nün 4'üncü maddesinde yer alan "*non bis in idem*" ilkesi çerçevesinde uzun süredir tartışılmaktadır. "Non bis in idem" ilkesi aynı fiilden dolayı iki kez yargılama yapılamayacağı ve cezalandırılmayacağını düzenleyen evrensel bir hukuk ilkesidir²²⁴.

Türk Hukukunda Anayasa yahut 5237 sayılı TCK içerisinde "non bis in idem" ilkesine ilişkin bir kural düzenlenmemiştir. Ancak AİHS Ek 7 Protokolü 01/08/2016 tarihinde ülkemiz için de bağlayıcı hale gelmiş olup Anayasa'nın 90/5 hükmü uyarınca hukuksal güvenceye kavuşmuştur²²⁵. Bununla birlikte CMK m.223/7'deki hükmünde de dolaylı da olsa bu ilkeye yer vermiştir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun²²⁶ 15'inci maddesinin 1'inci ve 3'üncü fıkralarında yer alan düzenlemeler ile AİHS 7 numaralı Ek Protokolü'nün 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasıyla bu ilkeye ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Aynı suçtan iki kere yargılama yapılamayacağını anlatan "non bis in idem" ilkesinin geçerlilik kazanabilmesi için fail aynı olmalı ve failin işlediği eylem aynı olmalıdır²²⁷. Bazı yazarlar, fail ve fiilin yanı sıra konunun da aynı olması gerektiğini savunmaktadır²²⁸. Eylemin aynı olması, Cumhuriyet savcısı tarafından düzenlenen iddianameye konu somut olayın kendisini; failin aynılığı ise, hakkında dava açılan, iddianamede adı geçen ve hakkında kesin

²²³ <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> Yararlanma tarihi: 15.06.2022

²²⁴ Sütçü, N.: Non Bis In Idem İlkesinin Vergi Ceza Hukukunda Uygulanması, BUHFD, s.424.

²²⁵ A.g.e. s.425.

²²⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5326.pdf>, Yararlanma tarihi: 18.09.2022

²²⁷ Yurtlu/ Bozdoğanoglu: Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkerleri Açısından İncelenmesi, 2022, s.79; Yurtcan, E. : Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm, s.34.

²²⁸ Cihan, E. / Yenisey, F.: "Non Bis In Idem İlkesi" Çetin Özek Armağanı, İstanbul 2004, s.220.

bir hüküm verilmiş olan kişiyi ifade etmektedir²²⁹. “Non bis in idem” ilkesine göre, suça konu fiil hakkında yürütülen idari ve cezai nitelikteki yargılamalarının birbiri ile bağlantılı şekilde yürütülmesi ve bu doğrultuda karar kurulması gerekmektedir²³⁰.

VUK’da yer alan düzenlemelerden de anlaşıldığı üzere özel kanun niteliğini haiz VUK kendi içerisinde düzenlenen vergi suçları ve kabahatleri bakımından non bis in idem ilkesini kabul etmemiştir²³¹. Kaldı ki uygulamada da Kabahatler Kanunu’nun ve AİHS 7 numaralı Ek Protokolünün ilgili maddelerine aykırı olarak VUK doğrultusunda bir içtihat yerleşmiştir. “Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 22.10.2015 tarih 2015/8723 E. 2015/6039 K.” sayılı kararında yer alan muhalefet şerhinde, “non bis in idem” ilkesi ve Vergi Usul Kanununda düzenlenen içtimate hükümlerinin bu ilkeye aykırı şekilde düzenlenmiş olduğu açıklanmıştır.

2.1. “Non bis in idem” ilkesinin AYM Kararları ışığında değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi’nin 25.03.2015 tarih ve 2014/72 başvuru numaralı Abp Gıda San. Tur. ve Tic. Ltd. Şti kararında²³²; KDV kaybına yol açtığı tespit edilerek başvuru şirket adına ek KDV ve ceza tahakkuk ettirilmiş olup başvuru bu uygulamanın non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil ettiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuru yapmıştır. Anayasa Mahkemesi anılan kararında vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak idari ve cezai yaptırımların konu, hukuki yarar ve maddi unsur bakımından farklı oldukları, bunlara ilişkin yargılama süreçlerinin farklı disiplinlere ait olduğu gerekçesiyle başvurunun non bis in idem ilkesi kapsamında kabul edilemez olduğunu ifade etmiştir.

Anayasa Mahkemesi’nin 16.05.2015 tarih ve 2019/9115 Başvuru Numaralı Ünal Gökpinar Kararında²³³; aleyhinde cezalı tarhiyat yapılan başvuru mükellef için aynı zamanda *sahte fatura kullanma ve düzenleme* suçunda da CBS’ye suç duyurusu yapılmıştır. Mahkeme, başvuru suçunu sabit görmüş ve hakkında beş kez ayrı ayrı cezalandırılması yönünde hüküm kurmuş, bu hüküm onanmıştır. Anayasa Mahkemesi; başvuru hakkında uygulanan

²²⁹ Özen, M.: Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2010, s.393.

²³⁰ Doğmuş, S. : “Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi”, Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020, s. 91.

²³¹ Rençber A. : “Ne Bis İn İdem” İlkesi Uyarınca Vergi Suç Ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi”, 5. Türk - Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Editörler: İzzet ÖZGENÇ / Cumhur ŞAHİN / Faruk TURHAN, Ankara 2020, C. I, s.1094.

²³² <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/72>

²³³ <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2018/9115>

idari ve asli cezaların farklı amaç ve hukuki yararları gerçekleştirmeye yönelik olduğu gerekçesiyle “non bis in idem” ilkesine aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir. AYM, “non bis in idem” ilkesinin mutlak olmadığını; suça ve kabahate ilişkin düzenlemelerle korunan hukuksal değerlerin birbirinden farklı olduğunu; iki farklı yargılamanın mümkün bulunduğunu belirtmiştir²³⁴.

Hukukumuzda gerek ilk derece mahkemeleri ve Yargıtay’ın kararları gerekse Anayasa Mahkemesi’nin kararları dikkate alındığında vergi kaçakçılığı suçlarının vergi zıyana sebebiyet vermesi halinde “non bis in idem” ilkesinin uygulanmadığı; VUK m.340 hükmünün non bis in idem ve ölçülülük ilkelerine uygun kabul edildiği görülmektedir.

2.2. AİHM Kararları Işığında Değerlendirilmesi

14.09.1999 tarih ve 36855/97 Başvuru Numaralı Ponsetti ve Chesnel davasında²³⁵ başvuruçular bazı yıllara ilişkin beyannamelerini süresinde vermedikleri gerekçesiyle hapis cezasına mahkum edilmiş ve bununla birlikte devletin vergi kaybına uğramasından dolayı da failler hakkında vergi tarh edilerek gecikme faizi uygulanmış ve idari para cezası uygulanmıştır. Başvuruçular, aynı eylem nedeniyle adli ve idari cezanın ayrı ayrı uygulanması ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin ek protokolünü ihlal edildiği gerekçesiyle AİHM’e başvurmuştur. AİHM, vergi kaçakçılığı suçları ile idari para cezası gerektiren mali suçun kurucu unsurlarının farklı olduğu gerekçesiyle Protokol’ün 4’üncü maddesinde düzenlenen non bis in idem ilkesine aykırılık olmadığını beyan ederek başvurunun kabul edilemez olduğu yönünde karar vermiştir²³⁶.

14.09.2004 tarih ve 60619/00 Başvuru Numaralı Rosenquit davasında²³⁷, başvuruçular beyanname vermeyerek vergi kaçakçılığı suçu işlemiş olup mahkemece fail hakkında hapis cezasının yanı sıra idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir. AİHM, söz konusu başvuruyu suçun unsurları ve cezaların amaçları bakımından incelemiştir. Mahkeme, vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kaybından doğan suçun kurucu unsurlarının ve amaçlarının farklı olduğunu; vurgulayarak; başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

²³⁴ Rençber: “Ne Bis İn İdem” İlkesi Uyarınca Vergi Suç Ve Kabahatlerinin Değerlendirilmesi”, Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı, 2020, s.1095.

²³⁵ <https://hudoc.echr.coe.int/fre?i=002-6618>

²³⁶ Çavuş: Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2016, s.302.

²³⁷ <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-66713>

20.05.2014 tarih ve 37394/11 Başvuru numaralı Glantz davasında²³⁸ başvurucu örtülü kar payı elde ettiğinden mahkemece, ek vergi tahakkuk ettirme ve beyannamede geliri eksik bildirme nedenlerine dayanılarak vergi kaçakçılığı suçundan yargılama yapılmış; fail hakkında hem hapis cezasına hem de idari para cezası niteliğinde ek bir mali cezaya hükmedilmiştir. AİHM, başvuruya konu olayda farklı suçlara vücut veren eylemin aynı olduğu gerekçesiyle iki ayrı cezalandırma yapılmasını “non bis in idem” ilkesine aykırı kabul ederek ihlal kararı vermiştir²³⁹. Ancak mahkeme, Finlandiya hukukunda aynı fiil yönünden düzenlenen para ve hapis cezalarının öngörülebilirlik ilkesine uygun ve objektif bir bütünsellik içinde düzenlediğini göz önüne almadan, ceza ve vergi davalarından biri neticesinde kesin bir hüküm kurulması neticesinde diğerinin de sonlandırılması gerektiği kanısına varmıştır²⁴⁰.

Glantz/Finlandiya kararı, AİHM’in vergi kaçakçılığı suçlarında hem hürriyeti bağlayıcı ceza hem de idari para cezasının uygulanmasını “non bis in idem” ilkesine aykırı kabul ederek yerleşik içtihatlarının dışına çıktığından önemli bir karardır. Ancak mahkeme, bu kararında istikrarlı olamayarak Glantz/Finlandiya kararından sonra, eski kabulüne geri dönmüştür.

27.02.2015 tarih ve 7356/10 Başvuru numaralı Lucky Dev²⁴¹ kararında, başvurucu hakkında işlediği defter tutmama ve nitelikli vergi suçu nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezanın yanı sıra idari nitelikli olan ek vergi ödeme cezası kesilmiştir. AİHM ise defter tutmama suçu ile nitelikli vergi suçunun kurucu unsurlarının farklı olduğunu, bu nedenle “non bis in idem” ilkesinin uygulama alanı bulamayacağını belirtmiştir. Ancak başvurucu hakkında idari ceza olarak ek vergi ödeme cezası ve nitelikli vergi suçundan dolayı hapis cezası verilmiş olmasıyla ilgili olarak; bu suçların birebir aynı unsurlara sahip olduğu, bu nedenle verilen kararın “non bis in idem” ilkesine aykırı olduğu gerekçeleriyle ihlal kararı vermiştir.

Hürriyeti bağlayıcı ceza ile üç kat vergi ziyai cezasının birlikte uygulanması, somut düzenlemede cezaların yüksek olması sebebiyle ilgili düzenlemenin “non bis in idem” ilkesinin yanı sıra ölçülülük ilkesine de aykırılık oluşturduğu yönünde mevcut bir görüş bulunmaktadır. Ancak cezaların infazı bakımından ceza hukukumuzda yer alan denetimli serbestlik ile koşullu

²³⁸ <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-144114>

²³⁹ Yurtlu/ Bozdoğanoglu: 2022, s.81.

²⁴⁰ Bahçeci, B.: Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’, AÜHFD, 2018, s.267.

²⁴¹ <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-148184>

salıverilme hükümleri dikkate alındığı takdirde cezaların yeterince caydırıcı olmadığından cezalar amacına ulaşmamaktadır.

3. Zincirleme suç

TCK m.43/1 hükmü²⁴² uyarınca bir suç işleme iradesini yerine getirilmesi çerçevesinde, farklı dönemlerde bir şahsa karşı aynı suçun birden çok işlenmesi halinde, tek bir cezaya hükmedilecektir. Fakat fail hakkında uygulanacak ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacaktır. Aynı fıkranın son cümlesinde mağduru belli olmayan, kamu yararını gözeten vergi kaçakçılığı suçlarında da zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir.

Buna karşın zincirleme suç hükümlerinin VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen suçların her biri için mi yoksa her gruptaki eylemlerin kendi içerisinde değerlendirilmesiyle mi uygulanacağı doktrinde tartışılmaktadır. Mezkur madde içerisinde düzenlenen eylemlerin niteliği bakımından her bentteki eylemlerin kendi içerisinde seçimlik hareket olduğu, madde düzenlenen yönünde olup zincirleme suç hükümleri aynı suçun birden çok defa işlenmesi halinde uygulanabileceğinden ancak aynı bent içerisinde düzenlenen eylemler bakımından zincirleme suç hükümleri tatbik edilebilecektir. Ancak tabii, fail bu eylemleri tek bir suç işleme saikiyle farklı dönemlerde bu fiilleri işlemiş olmalıdır.

Uygulamadaki kabule göre, VUK m.359 hükmü kapsamında düzenlenen hukuka aykırı her bir eylem neticesinde ayrı ayrı suç olduğundan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekmektedir. Dolayısıyla mezkur madde içerisinde düzenlenen her bir eylemin ayrı ve bağımsız bir suça vücut verdiği kabulünde zincirleme suç ilişkisine girilemeyecektir²⁴³. Ancak belirtmek gerekir ki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın iki farklı vergi türü (örneğin KDV ve gelir vergisi) ile ilgili olarak kullanılması durumunda tek bir suçun oluşacağı kabulü hakkaniyete ve hukuka daha uygun olacaktır²⁴⁴. Bununla birlikte kaçakçılık suçları bakımından özellikle bazı eylemlerin işlenmesi halinde aynı amaç gözetildiği gerekçesiyle zincirleme suç hükümleri uygulanabilmektedir. Örneğin mezkur maddenin a ve b bentlerinde yer alan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları çerçevesinde düzenleme ve kullanma eylemleri genellikle vergi kaçırma, vergi tarhını azaltma amacıyla bizzat aynı fail tarafından işlendiğinde iki ayrı suç oluşsa da zincirleme suç hükümleri gereği

²⁴² <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> , Yararlanma tarihi: 15.06.2022.

²⁴³ Koca/Üzülmez: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2018, s.524

²⁴⁴ Aslanpınar: TCK'nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2021, s.149-152.

fail hakkında tek bir cezaya hükmedilmek suretiyle ceza arttırılmaktadır. Zira bu suçların unsurları dahi birbirine benzer şekilde kanunda düzenlenmiş olup Yargıtay'ın kabulüne göre de aynı saik doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.²⁴⁵

Buna karşın aynı bentte düzenlenen eylemlerin birbirinin seçimlik hareketi olduğu görüşü çerçevesinde örnek olay değerlendirilecek olursa düzenleme ve kullanma eylemleri aynı suçta vücut vereceğinden farklı dönemlerde ve tek bir suç işleme amacıyla gerçekleştirildikleri takdirde zincirleme suç hükümleri kendiliğinden uygulama alanı bulacaktır. Yargıtay'ın içtihatlarındaki kabulün aksine saik ve unsur araştırmasına girme lüzumu da ortadan kalkacaktır.

Yargıtay, fail tarafından vergi kaçakçılığı suçlarından birinin birden çok kez işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağını değişik zamanlarda işleme unsuru doğrultusunda incelenmekteydi. Bu hususta Yargıtay, CGK'nun 05.03.2002 tarihli 2002/11-28 E. ve 2002/179 K. sayılı kararında yer alan *vergileendirme-tarh döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe ve adaletsizliğe yol açacağı* şeklindeki gerekçesiyle 2002'den önceki vergileendirme dönemlerini dikkate alarak bir yılda bir kaç defa vergi suçunun işlenebileceği kabulünden dönmüştür. İlgili genel kurul kararından sonra uygulamada iddianame ile bir kesinti meydana gelmedikçe aynı hesap döneminde işlenen sahte/yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında tek suç; farklı hesap dönemlerinde işlenen suçların ise ayrı suç oluşturduğu kabulü yerleşmiştir. Bu kabule göre, aynı takvim yılı içerisinde işlenen suçlar bakımından zincirleme suç hükümleri uygulanabilecekken farklı takvim yıllarında işlenen suçlar bakımından zincirleme suç hükümleri uygulama alanı bulamamaktaydı. Yargıtay'ın uzun bir süre aynı yönde devam eden içtihatlarında; sadece aynı takvim yılında işlenen suçların tek suç işleme iradesi altında toplanabileceği kabulü yerleşmiştir²⁴⁶.

Bir hesap dönemi ise Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesinin ikinci fıkrasında normal olarak bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Ancak aynı madde gereği Maliye Bakanlığı da özel olarak hesap dönemi belirleme yetkisini haizdir. Ancak uygulamada çelişki ve ayrılık

²⁴⁵ Y. 11. CD. 29.11.2021 Tarih, 2021/41255 E. 2021/11079 K. (www.kazanci.com.tr) [Yararlanma Tarihi:14.02.2022](#)

²⁴⁶ Arslan, Ç. / Erdoğan, Y.: Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, 5. Türk - Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Editörler: İzzet ÖZGENÇ / Cumhuriyet ŞAHİN / Faruk TURHAN, Ankara 2020, C. I s.1073.

oluşmaması amacıyla özel hesap dönemi belirlenen hallerde de bir takvim yılı dikkate alınarak ceza sorumluluğu belirlenmekteydi²⁴⁷.

Farklı dönemlerde işlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması sebebiyle uygulamada birçok mağduriyet doğmakta bu sebeple ilgili VUK 359 hükmü bakımından birçok eleştiri gündeme gelmekteydi. Bu sebeple kanun koyucu, 08.04.2022 kabul tarihli 7394 sayılı kanunun 4'üncü maddesinin son fıkrası ile zincirleme suç hükümlerinin farklı hesap dönemlerinde gerçekleştirilen eylemler bakımından da uygulanmasının önü açılmıştır. İşbu kanun 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Sonuç olarak tek bir fail tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının dönemine bakılmaksızın TCK kapsamında düzenlenen zincirleme suç şartlarının oluşması ile fail hakkında tek bir suça hükmedilerek ceza artırımına gidilecektir.

II. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA DAVA VE CEZA İLİŞKİSİNİ SONA ERDİREN NEDENLER

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu 359'uncu madde hükmü gereği vergi kaçakçılığı suçlarından birini işleyen ve iştirak eden kişiler soruşturma evresinden sonra ceza mahkemelerinde yargılanırlar. Kanunda belirtilen hükümler ihlal edildiği hakim tarafından sabit görülürse kişiler cezalandırılacaktır.

Normal literatürde cezanın infazının gerçekleşmesi ile ceza sona ermektedir. Fakat cezanın infazının dışında olan nedenler ile de ceza sona ermektedir.²⁴⁸ Doktrinde, vergi kaçakçılığı suçlarını sona erdiren sebepler; ölüm, zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah, vergi affı, ve uzlaşmadır.

A. Failin Ölümü

Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca kişinin cezalandırılabilmesi için hayatta olması gerekir. Yani ceza uygulanabilmesi için kişinin sağ ve sağlam olması zorunludur. Cezalar şahsidir ilkesi gereği, kişilerin ölümü ceza alınması sürecine etki etmekte ve cezaların silinmesini gerektirmektedir.

²⁴⁷ Ümit, C. : Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11. S: 1, s.380-381

²⁴⁸ Oslu, S.G. : Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, İstanbul 2013, s. 120.

Türk Ceza Kanununu 64. maddesinde sanığın veya hükümlünün ölümü düzenlenmiştir. İlgili madde de ölüm kavramından bahsedilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçları neticesinde hükmolunan cezayı kaldıran sebeplerden biri kişinin ölümüdür. Vergi Usul Kanunu'nda kabahatler sonucunda öngörülen idari cezayı kaldıran ölüm ile ilişkili düzenleme bulunsa da, vergi suçu ve ölüm ile ilişkili düzenleme bulunmamaktadır. Bu sebepten dolayı TCK'daki ölüme ilişkin hükümler vergi kaçakçılığı suçları için de geçerlidir.

B. Zamanaşımı

Ceza hukuku bakımından zamanaşımı, suçun işlenmesinden sonra devletin belli süreler geçmesi durumunda ceza takibatıyla hükmün kesinleşmesi durumunda cezanın infazından vazgeçmeyi daha önce kabul etmesi durumudur²⁴⁹. Devletin bu noktada zamanaşımının kabul edilmesindeki erek, gecikmiş yargılamanın veya cezanın kamusal vicdan üstünde etkisini yitirmesi, kaybetmesi, cezadan beklenen yararı ya da işlevi gerçekleştiremeyeceği düşüncesidir.

Vergi Usul Kanunu'nda idari yaptırımlar ile alakalı zamanaşımı düzenlemeleri bulunmasına rağmen vergi kaçakçılığı suçlarının zamanaşımı ile alakalı düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle işlenen suçlar için Türk Ceza Kanunu'nun genel hükümleri uygulanırken vergi kaçakçılığı suçları bakımından zamanaşımında da ilgili hükümler geçerlidir.

Türk Ceza Kanunu'nda iki tür zamanaşımı bulunmaktadır; ceza zamanaşımı ve dava zamanaşımı. Kanunla belirlenmiş olan zaman geçtikten sonra kesin hükümlerle verilmiş bir cezanın infaz edilemeyeceğini ceza zamanaşımını ifade eder. Kanunen belirlenen zaman geçtikten dava açılmaması ise dava zamanaşımını ifade eder²⁵⁰. Dava zamanaşımı, suçun niteliğindeki eylemlerin devletçe cezalandırılabilirliğini yok eden bir kurumdur²⁵¹.

Suçun işlendiği tarih dikkate alınarak kanunen belirlenen süre içerisinde ceza davasının açılması gerekmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 66. maddesinde cezanın farklılığına ve süresine göre farklı zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Maddenin ilk fıkrasında hapis veya adli para cezasını gerektiren kamu davaları bakımından zamanaşımı süreleri düzenlenmiştir. Vergi

²⁴⁹ Donay: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 2008, s. 218

²⁵⁰ Artuk/Gökçen/ Yenidünya, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2013, s. 1068.

²⁵¹ Yavuz, H.A. : Türk Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı ve Olağanüstü Kanun Yolları ile İlişkisi, Adalet Dergisi, 2021, s.497.

kaçakçılığı suçları da hürriyeti bağlayıcı cezalar gerektiren suçlardan olduğundan işbu madde hükmü uyarınca zamanaşımı süreleri belirlenecektir. O halde 359/a hükmünde düzenlenen fiiller bakımından TCK m.66/1(e) hükmü gereği dava zamanaşımı süresi sekiz yıldır. 359/b-c-ç bentlerinde düzenlenen eylemler bakımından ise TCK m.66/1(d) gereğince zamanaşımı süresi on yıldır. Zamanaşımı müessesine suçun işlendiği tarihten itibaren başladığı için, suçun işlendiği tarihin tespit edilmesi çok önemlidir. Dava zamanaşımı sonucun ortaya çıktığı tarihten itibaren başlar²⁵². Vergi kaçakçılığı suçlarının meydana gelmesi için vergi ziyai cezası koşulunun kaldırılması neticesinde fiilin tamamlanması ile suç oluşacağından fiilin tamamlandığı zaman suçun işlenme zamanıdır.

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eylemlerinde suçun işlenme zamanı ilgili belgelerin düzenlendiği tarihtir. Fail tarafından aynı yıl içerisinde birden fazla belge düzenlendiği takdirde suç tarihi en son belgenin düzenlendiği tarih olacaktır. Kullanma suçu bakımından son suç tarihi belirlenirken beyanname tarihi dikkate alınacaktır. Keza Yargıtayın yakın tarihli içtihatları bu yöndedir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda ilgili defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmediği tarihte suç işlenmiş olacaktır. Burada önemli olan nokta, yapılan incelemenin mükellefin işyerinde yapılıp yapılmadığı durumuna göre ibraz etmeme tarihinin değişmesidir. Eğer vergi incelemesi mükellefin işyerinde yapılıyorsa suç tarihi işyerine inceleme için gidilen ve ilgili belgelerin ibraz edilmediği tarih olacaktır. İncelemenin vergi dairesinde yapılması durumunda ise vergi mükellefine defter, kayıt ve belgelerin ibrazı için en az on beş gün süre tanınmalıdır. Böyle bir durumda suçun işlenme tarihi, defter, kayıt ve belgelerin ibrazı için verilen sürenin bitimini izleyen tarih olacaktır.²⁵³

Zamanaşımını kesen ve durduran nedenler Türk Ceza Kanunu'nun 67'nci maddesinde belirtilmiştir. Soruşturmayla kovuşturma gerçekleştirilmesi izin ya da karar alınması yahut öteki mercilerde çözümlenmesi gereken bir sorunun neticesine bağlıysa izin ya da kararın alınmasına yahut sorunun çözümlenmesine ve kanuna göre hakkında kaçak olduğu konusunda karar verilen suç failine ilişkin söz konusu karar kaldırılınca davayı zamanaşımı durmaktadır.

Ceza zamanaşımı ise fail hakkında kesinleşmiş mahkûmiyet kararının infazına ilişkin olup ceza zamanaşımı dolduktan sonra kesinleşen karar infaz edilemeyecektir. Ceza

²⁵² Dönmezer/ Erman: Nazari Ve Tatbiki Ceza Hukuku, 2019, s. 256.

²⁵³ Şenyüz: Vergi Ceza Hukuku- Vergi Kabahatleri ve Suçları, 2013, s. 559.

zamanaşımının düzenlendiği Türk Ceza Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrası, e bendine göre VUK m.359/a hükmünde düzenlenen cezaların infazı bakımından zamanaşımı süresi on yılken VUK m.359/b-c-ç hükümlerinde düzenlenen cezalar bakımından TCK'nun aynı maddesinin d bendi bakımından yirmi yıldır. Ceza zamanaşımı, kararın kesinleştiği tarihten itibaren işlemeye başlayacaktır.

Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenen zamanaşımı ise kanunun 113 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacak ve vergi alacağı ortadan kalkacaktır. Zamanaşımı, sürenin dolması ile kendiliğinden hüküm ifade edecektir. Zamanaşımının dolması ile vergi alacağı kendiliğinden ortadan kalkacağından vergi suçları da konusuz kalacaktır. O halde ortada suç konusu kalmamışken yargılama yapılması da mümkün değildir. 4'üncü Danıştay Dairesinin istikrarlı kararları da, özellikle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma suçlarıyla ilgili bir yargılama söz konusu ise, öncelikle tarh zamanaşımı bakımından inceleme yapılması yönündedir, zira zamanaşımı dolmuşsa artık yargılamaya devam edilemeyecektir.

C. Vergi Affı

Af, daha önce ve belli bir zamana dek işlenen, suç oluşturan eylemlerle ilgili olarak kesinleşmiş cezaları kaldırmış, hafifletmiş ya da değiştirmiş olan veya mahkumiyeti tüm neticeleri ile beraber gerçekleşmemiş sayan, yasama ya da yürütme organları tarafından icra edilen bir kamusal hukuk tasarrufudur.

TCK bakımından aflar genel ve özel şeklinde 2'ye ayrılır. TCK 65. Maddesi çerçevesinde genel af; kamu davasını, hükmedilen cezalarla mahkumiyetin tüm sonuçlarını yok eder. Genel affa uğramış mahkumiyet erteleme maddelerinin uygulanmasına engel olmaz iken, tekerrür maddelerinin tatbik edilmesine engel değildir²⁵⁴. Özel af, hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verebilmektedir, müddetini kısaltabilmektedir ya da hapis cezasını adli para cezasına çevirebilmektedir. Fakat mahkumiyetin sonuçlarını yok etmez. Özel af çıkartma yetkisi kaide olarak TBMM'nindir fakat Anayasa'nın 104/2-b bendi bağlamında Cumhurbaşkanı'na da devamlı hastalıktan, sakatlıktan ve kocamadan dolayı ferdi özel af yetkisi kullanabilmektedir. Özel af, erteleme maddelerinin uygulanmasına engelleyip, tekerrür

²⁵⁴ Özgenç: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2014, s. 759.

maddelerinin tatbik edilmesini engellemektedir. VUK’unda afla alakalı özel bir düzenleme yoktur. Türkiye’de Devlet yayımladığı af yasalarıyla genel olarak belli dönemle ilgili kesilen vergi cezalarını kısmi olarak ya da tamamıyla yok etmektedir²⁵⁵. Af yasasının çıkartılmasının vergi ödeme bilinciyle alışkanlığının oluşmasını önleyeceği düşünüldüğü için çok sık başvurulması tavsiye edilmemektedir²⁵⁶.

D. Pişmanlık ve İslah

Vergi kaçakçılığı suçları neticesinde kesilmesi gerekli olan cezayı ortadan kaldıran sebeplerden biri de pişmanlık ve ıslah müessesesidir. VUK’nun m.371. hükmünde emlak vergisi dışında beyana dayalı olan vergilerde, vergi ziyayı cezasının uygulanmasını gerektiren eylemlerde, eylemi gerçekleştiren mükellef ve eylemin gerçekleşmesine iştirak eden kişilerin kanuna uygun olmayan davranışlarını gerekli mercilere kendiliğinden bildirmesi ve gerekli bazı şartların varlığı koşuluyla bu kişilere vergi ziyayı cezası uygulanmaz²⁵⁷.

VUK’nun m.359’un son fıkrasında aynı kanunun 371. maddesine atıf yapılmıştır. Buna göre; VUK m.371’deki pişmanlık şartları doğrultusunda mükellefler, işlemiş oldukları fiilleri ve mevcut durumlarını yetkili mercilere bildirdikleri takdirde işledikleri fiiller vergi kaçakçılığı suçlarından birini oluşturmuş olsa bile cezalandırılmayacaklardır. Önemli bir noktayı açıklamak gerekir ki pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi suçları içerisinde yalnız idari para cezası mahiyetindeki vergi ziyayı cezası bakımından ceza ilişkisini sona erdiren sebeplerden biridir²⁵⁸. Bundan dolayı pişmanlık ve ıslah müessesesi vergi ziyayı cezasına sebep olmayan diğer vergi suçları için geçerli değildir.

Pişmanlık hükümleri, cezayı ortadan kaldıran şahsi cezasızlık halleridir. Suça müşterek fail olarak katılan birden fazla kimse bulunması halinde yalnızca kanunda yazılı şartlar çerçevesinde hareket eden fail açısından pişmanlık hükümleri uygulanabilecektir. Faillerden birinin pişmanlık hükümlerine başvurması diğer failleri suçtan kurtarmayacaktır. Pişmanlık müessesesinin şartları 213 S. VUK’nun 371’inci maddesinde açıklanmıştır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında pişmanlık ve ıslah müessesesinin başarılı ve verimli bir şekilde uygulanabilmesi için VUK’nun m.371’de yer verilen koşulların eksiksiz olarak

²⁵⁵ Karakoç, Vergi Ceza Hukuku, s. 552.

²⁵⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, Vergi Hukuku, 2011, s. 220

²⁵⁷ Mutluer, K. : Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara 2011. s. 316.

²⁵⁸ Özgenç: (Çevrimiçi) Yararlanma: <https://izzetozgenc.com/makale/>, Yararlanma tarihi:06.10.2022

gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, bu maddenin lafzi olarak yorumlanması halinde, pişmanlık ve ıslah müessesesinin yalnızca vergi ziyasına neden olmuş olan vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanabileceğini kabul etmek gerekecektir.

E. Etkin Pişmanlık

08/04/2022 tarih ve 7394 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici Madde 34 hükmü ile getirilen yeni düzenlemeye göre, 359 uncu maddede yazılı fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesi halinde, haklarında hüküm kurulan ancak dosyası henüz infaz aşamasında olanlar kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde; ve dosyası soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan kişiler ise haklarında hüküm kuruluncaya kadar tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamının, kesilen cezaların yarısının ve buna isabet eden gecikme zammının Hazineye ödenmesi halinde etkin pişmanlık kurumundan faydalanabileceklerdir. Ancak etkin pişmanlıktan ve ceza indiriminden yararlanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmamış, kanun yollarına gidilmemiş olması, açılan davalardan ve kanun yollarından ise vazgeçilmiş olması şartı getirilmiştir. Etkin pişmanlık hükümleri, nitelik olarak cezada indirim yapılmasını gerektiren bir şahsi neden veya cezanın kaldırılmasını gerektiren bir şahsi sebep olarak²⁵⁹ karşımıza çıkmaktadır. Etkin pişmanlık kurumu da pişmanlık ve ıslah kurumu gibi suçun tamamlanmasından sonra uygulanabilecektir.

7394 Sayılı Kanun ile getirilen düzenleme ile soruşturma ve infaz aşamasında olanlar için vergi kaçakçılığı suçlarından birinin işlenmesi ile verginin ziyaa uğratıldığına tespiti halinde; tarh edilen verginin, gecikme faizi ile gecikme zammının tamamı ve buna ek olarak kesilen cezaların yarısı ile buna isabet eden gecikme zammını, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödeyen kişiler hakkında verilmiş cezanın soruşturma aşamasındakiler için yarısı, kovuşturma aşamasındakiler için üçte biri kaldırılacaktır.

Getirilen bu düzenleme ile soruşturma, kovuşturma ve hatta infaz aşamasında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezalarında indirim yapılarak failin işlediği vergi kaçakçılığı fiilleri ile sebep olduğu kamu zararının giderilmesi amaçlanmıştır. Ancak düzenleme içerisinde Anayasal bir hak olan hak arama hürriyetini kısıtlayıcı şekilde dava açma yolundan

²⁵⁹ Özgenç: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 2014, s. 576.

vazgeçilmesi koşulu öne sürülmektedir. Bu düzenleme, Anayasa'nın 36'ncı maddesine aykırı olduğundan ileride ciddi sorunlara yol açabilecek niteliktedir.²⁶⁰

F. Uzlaşma

Ceza muhakemesi hukukunda, mağdurların haklarını korumak ve suçluları topluma yeniden kazandırmak için uzlaşma kurumu geliştirilmiştir. Uzlaşma, mağdur ve failin, tarafsız bir üçüncü kişinin yardımıyla, özgürce anlaştıkları takdirde suçtan kaynaklanan sorunların çözümüne aktif olarak katıldıkları bir süreçtir. Uzlaşmanın amacı, suçtan sonra fail ile mağdur arasındaki çatışmayı tarafsız bir uzlaştırmacının inisiyatifiyle çözmektir. Anlaşma, uzlaşma, müzakere, müzakere edilmiş adalet ve barış gibi terimlerle de ifade edilen uzlaştırma, ceza yargılamasında sülhler arasında bir iş birliği türüdür. Uzlaşmanın amacı, bir karara varmak değil, taraflarla iş birliği içinde belirli bir sonuca varmaya çalışmaktır²⁶¹. CMK'da uzlaştırmacılık adı altında düzenlenen kurumun, uzlaştırmacılığın sadece bir biçimi olan mağdur-fail uzlaştırmacılığı olarak düzenlendiği, dolayısıyla kendi adına mağdur-fail uzlaştırmacılığı olarak anılması ve uygun bir alt başlık olarak kullanılması gerektiği ileri sürülmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarında ise uzlaşmacılık, Vergi Usul Kanununda (VUK. Ek m.1-12) öngörülmüştür. Vergi cezasına çarptırılan mükellef veya muhatap, Vergi Mahkemesinde dava açabilir veya idare ile uzlaşmayı tercih edebilir. Kısaltılmış ve hızlandırılmış bir usul olan uzlaşma, bu hükümlerle vergi cezalarında da karşımıza çıkmaktadır²⁶². Ceza davalarında uzlaştırma kurulu, CMK'da VUK'ta düzenlenen uzlaştırma kurulunun genişletilmiş ve geliştirilmiş bir versiyonunu düzenlemiştir²⁶³. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ek madde 1 ile 12 maddeler arasında uzlaştırma müessesesi düzenlemiştir.

Uzlaşma işlemleri uzlaşma komisyonlarınca yapılmaktadır. Uzlaşma komisyonlarının oluşturulması, uzlaşmaya başvuracak olanların saptanması uzlaştırmacının biçimi, uzlaşmanın konusu olabilecek vergilerin, resimlerle harçların saptanması, uzlaştırma komisyonlarının

²⁶⁰ Sarsikoğlu, Ş./Şişman, G.: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2022, s. 1607.

²⁶¹ Özbek, M.S. / Yerdelen,E. / Altuntaş, S. ve diğerleri: Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaştırma, Ankara 2018, s.112-134; Şahin/ Cumhuriyet: Ceza Muhakemesi Kanunu Gazi Şerhi, 2005 Ankara, s.776.

²⁶² Centel / Zafer/ Çakmut: Türk Ceza Hukukuna Giriş, s.410; Arslan: 2008, s.69; Parlak / İpek: s.52; Yaşar / Otacı: s.3491.

²⁶³ Kunter /Yenisey / Nuhoglu: s.1207; Durmuş: s.322.

yetkisi, uzlaşmanın yapılmasıyla ilgili usullerle esasların Maliye Bakanlığının yayımlayacağı bir yönetmelik ile düzenlenmektedir. İlgili yönetmeliğe göre; “Vergi Dairesi, Defterdarlık, Vergi Dairesi Başkanlığı ve vergi daireleri koordinasyon ve Merkezi” uzlaştırma komisyonları oluşturmuştur.

Uzlaşma kurumunun yasa koyucu tarafından hüküm altına alınmasının öncelikli ereği mükellefi vergi yargısına gitmekten alıkoymakla vergi yargı sistemi üstündeki yükün hafifletilmesi gelir. Bunun yanı sıra verginin bir an evvel hazineye aktarılmasını temin etmek de bir başka erek şeklinde karşımıza çıkar.

1. Tarhiyat öncesi uzlaşma

VUK’un ilave olan 11. maddesindeki durumlar şöyledir:

Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılıp tarh edilecek ve bunlarla ilgili kesilecek vergi zıyaı cezalarla 5.000 (534 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2022'den itibaren 6.800 üstü) Türk lirasını geçen usulsüzlükle özel usulsüzlük cezalarında, 359. maddede yazılan fiiller ile vergi ziyana neden olması durumunda tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarla sözkonusu eylemlere dahil olanlara kesilecek cezalar dışında tarhiyattan önce uzlaşma yapılmasına müsaade edebilir. Uzlaşmanın konusu olabilecek usulsüzlükle özel usulsüzlük cezalarının saptanmasında, cezayı gerektiren eylem bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınmaktadır.

Tarhiyattan evvel uzlaşmaya varılması durumunda tutanak ile belirlenen söz konusu hususa ilişkin dava açılmamaktadır ve hiçbir merciye şikayette bulunulamamaktadır. Uzlaşmış olan vergi miktarı üstünden söz konusu yasanın 112. maddesi çerçevesinde gecikme faizi hesaplanmaktadır.²⁶⁴

Tarhiyattan önce uzlaşmanın sağlanmaması ya da uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamaması durumunda mükellefler ya da ceza muhatabı bulunanlar verginin tarhiyla cezanın kesilmesinin ardından uzlaşma istemezler. Tarhiyattan önce uzlaşma ilgili esaslarla usuller Yönetmelikte belirtilmektedir.

²⁶⁴ Gültekin, M. : Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229915> Yararlanma tarihi: 12.10.2022.

2. Tarhiyat sonrası uzlaşma

VUK Ek Madde 1 ila 10 hükümlerinde “uzlaşma” başlığı altında düzenlenen uzlaşma kurumuna tarhiyat sonrası uzlaşma denilmektedir. Uzlaşma, yasada düzenlendiği üzere, vergi dairesi ile vergi borçlusu ya da ceza sorumlusunun re’sen, ikmalen ya da idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin cezalara ilişkin olarak karşılıklı görüşme neticesinde anlaşmaya varmaları olarak tanımlanabilecektir.

Uzlaşmada vergi borcu ve uzlaşılan bedel kadar vergi cezası sona ermektedir. VUK’un EK -1. maddesinde düzenlenen şartlar uyarınca uzlaşma yoluna, yalnızca vergi ziyayı cezasını gerektiren fiiller söz konusu ise gidilebilir. Yani usulsüzlük halinin varlığında uzlaşma yoluna gidilemeyecektir²⁶⁵.

Aynı eylem ile hem vergi ziyasına hem de vergi kaçakçılığı suçlarından birine sebep olduğu takdirde uzlaşma yoluna gidilebilecekse de bu husus ceza yargılamasını etkilemeyecektir. Buna karşın ceza yargılaması neticesinde uzlaşma gözetilerek failin cezasında indirim yapılabilir, bu husus taktiri indirim sebebi kabul edilebileceği gibi, cezanın tecili veya hükmedilen hürriyeti bağlayıcı ceza kısa süreli olduğunda, bunun para cezasına veya tedbirlerden birine çevrilmesi açısından bir sebep sayılabilir²⁶⁶.

III. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA YARGILAMA USULÜ VE YAPTIRIM

Vergi suçları, devlet hazinesine karşı işlenen ve devleti ekonomik olarak zarara uğratan suçlardır. Kişilerin vergi kanunlarına aykırı hareket etmesi sonucu meydana gelirler. Vergi mükellefleri ve sorumlularının veya vergilendirme ile sorumlu olanların vergi kanunlarında uymak zorunda oldukları mükellefiyetlere uymayan davranış sergilemeleri, devletin ekonomik menfaatlerini ihlal eden, kamu zararına yol açan ve kamu düzenini bozan eylemlerin tamamını vergi suçu olarak tanımlayabiliriz. Vergi suçu işleyen kişilere uygulanan yaptırımlar ise vergi cezalarıdır.

Kanun koyucunun vergi ceza hukuku kapsamında yapılan düzenlemelerin

²⁶⁵ Çavuş: Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2016 s. 265.

²⁶⁶ Erman, Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku), 1988, s. 48.

uygulamadaki amacı, oluşacak vergi kaybında hazinenin zararını telafi etmek, henüz vergi kaybı oluşmamış eylemlerde ise hazinenin ileriki zamanda karşılaşılabileceği zarara karşı korunmasını sağlamaktır.

Vergi suçları bakımından soruşturma, savcılık makamınca; kovuşturma ise mahkemeler aracılığıyla yürütülür. Vergi suçlarında görevli ve yetkili mahkemeler adli mahkemeler olduğundan TCK'da düzenlenen genel hükümler uyarınca belirlenecektir. Yine bu kimseler hakkında, CMK hükümleri uyarınca yargılama yürütülecektir²⁶⁷.

Ceza iddiası, ceza davasının temelini oluşturmakla birlikte devletin cezalandırma hakkından doğmaktadır. Hukuk devletlerinde suç teşkil eden eylemlerin cezalandırılmasına ilişkin kuralların temel işlevi toplumsal düzeni sağlamak olduğundan cezanın caydırıcılık vasfı önemlidir²⁶⁸. Vergi kaçakçılığı suçları neticesinde kamu düzeni zarara uğradığından kanun koyucu caydırıcı olabilme adına yaptırım olarak hürriyeti bağlayıcı ceza öngörmüştür. ceza iddiasını yargılama aşamasına geçirmek için yasa koyucu bildirim ve mütalaa şartı koymuştur. Bu ceza iddiasının yargı organı tarafından araştırılması süreci soruşturma aşamasını oluşturmaktadır

A. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Evresi

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun Tanımlar başlıklı 2. Maddesinin (e) bendi uyarınca soruşturma evresi, kanuna göre yetkili olan merciler tarafından suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen süreci ifade etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturmasında VUK kapsamında özel bir düzenleme getirilmiştir. VUK m.367'de yer alan düzenlemeye göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili kimselerce inceleme esnasında suçun işlendiğinin tespiti halinde bu kimseler derhal Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunmak zorundadır. Eğer ki, vergi kaçakçılığı suçuna vücut veren fiil savcılık tarafından ihbar, şikayet, basın ya da diğer yollarla öğrenilmişse dahi VUK m. 367/2 fıkrası devreye girerek²⁶⁹ savcılık makamı öncelikle ilgili vergi dairesine başvurarak vergi incelemesi yaptırmalıdır.

²⁶⁷ Donay: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. 2008, s. 13

²⁶⁸ Beccaria, C.: Suçlar ve Cezalar Hakkında, (Çeviren: Sami SELÇUK), Ankara 2004, s. 69

²⁶⁹ Sarıcaoğlu, E. : Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, 2017, s. 134.

Savcıların ilgili suçlara ilişkin dava açabilmesi için ilgili vergi dairesinden mütalaa alınması gerekmektedir²⁷⁰. Cumhuriyet başsavcılığı, kolluk aracılığıyla vergi idaresine başvurarak ihtiyacını gidermektedir²⁷¹.

B. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Kovuşturma Evresi

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "Tanımlar" başlıklı 2. Maddesinin (f) bendi uyarınca kovuşturma evresi, iddianamenin kabulünden hükmün kesinleşmesine kadar geçen süreci ifade etmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılanmasında Görevli Mahkeme CMK m.3 hükmü uyarınca belirlenecektir. Vergi kaçakçılığı suçları, yargının adli ayağında olan ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Ancak 5235 sayılı kanun öncesinde, vergi kaçakçılığı suçlarının bir kısmı bakımından Asliye Ceza Mahkemeleri görevli kabul edilirken bir kısmı için Ağır Ceza Mahkemeleri görevli kabul edilmiştir. 5235 sayılı kanundan sonra vergi kaçakçılığı suçlarının tümü için Asliye Ceza Mahkemeleri görevli hale gelmiştir.²⁷²

Gerçekleştirilen bir eylemin suç olarak kabul edilebilmesi için maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurlarının tamamının oluşması zorunludur. Belirtilen unsurlardan herhangi bir tanesinin eksik olması durumunda, suçun oluştuğundan bahsedilemez. Fakat, bir suç belirtilen unsurların hep birlikte gerçekleşmesiyle birlikte oluşsa da her zaman cezalandırılmamaktadır. Cezalandırmanın olması için belirtilen suç unsurlarının yanında bazı hususların da gerçekleşmiş olması aranmaktadır. Suç unsurlarının yanında gerçekleşmesi aranan hususlar, cezalandırılabilme koşulu, kişisel cezasızlık sebeplerinin varlığı ve muhakeme şartıdır. Meydana gelen vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılması için yalnızca muhakeme şartının arandığını görmekteyiz.

²⁷⁰ Şenyüz: Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, İzmir Barosu Dergisi, 2016, s.29.

²⁷¹ Candan, T: Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 2019, s.413

²⁷² Uyanık, M. : Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt Ve Belgelerin Gizlenmesi Veya İbraz Edilmemesi, YL Tezi, Kayseri 2014, s.40.

1. Muhakeme şartı olan mütalaa

Ceza Muhakemesi, soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki ana evreden oluşmaktadır. Soruşturma evresi suçun öğrenilmesi ile başlamaktaysa da bazı özellikli durumlarda soruşturmanın başlaması veya devam edebilmesi için “muhakeme şartı” denilen bir takım prosedürlerin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesinde geçen vergi kaçakçılığı suçlarında da suçun takibi “bildirme” ve mütalaa-muvafakat şartlarının gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bu suçun ilgilisi olan kurum, savcılığa yazılı görüşünü bildirecektir. İşte kurumun bu yazılı görüşüne mütalaa denilmektedir.

Vergi mütalaa raporunun amacı hem vergi mükellefine bir güvence sağlamak hem de adli mercilerin teknik bir konu olan vergi kaçakçılığı suçları bakımından daha süratli ve doğru bir yargılama yürütülmesini sağlamaktır. Mütalaa şartının vergi incelemesi yapıldığı esnada inceleme yapmaya yetkili kişi ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiden dolayı ortaya çıkabilecek olumsuz subjektif değerlendirmelere karşı bir teminat oluşturduğu söylenebilecektir²⁷³.

Vergi ceza hukukunda vergi idaresinin mütalaası, Yargıtay tarafından da kovuşturma/yargılama şartı olarak kabul edilmektedir. İlgili muhakeme şartı kapsamında yürütülmesi gereken kovuşturma usulü VUK’nun Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul başlıklı 367’nci maddesinde gösterilmektedir. VUK m. 362’ de düzenlenen “vergi mahremiyetinin ihlali” ve m. 363’de düzenlenen mükelleflerin özel işlemlerini yapma suçları açısından VUK 367’nci maddesinde belirtilen kovuşturma şartları aranmamaktadır. Yalnızca madde 359’daki kaçakçılık suçları ve madde 360 uyarınca bu suçlara iştirak edenler hakkında m. 367’deki usul uygulanacaktır.

VUK 367’nci madde hükmünün lafzında geçen “bazı” ifadesinin bir anlam ifade etmediği ve vergi kaçakçılığı suçlarının hepsini kapsayacak şekilde geçerli olduğu ifade edilmektedir. VUK m.367 uyarınca, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılan vergi incelemesi sırasında, VUK m.359’daki suçlardan bir veya birkaçının işlendiğinin tespiti halinde tutulacak olan rapor, rapor değerlendirme komisyonunun da mütalaasıyla direkt olarak; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından tespiti

²⁷³ Güngör, M. : Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Ususlü, TAAD, Ankara 2020. s.278.

halinde ise rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilecektir.

Vergi kaçakçılığı suçlarını Cumhuriyet Savcısına doğrudan bildirebilecek kişiler: Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettişi Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi idaresi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev kişilerdir. Bu kimseler haricinde vergi inceleme yetkisini haiz memurlar, yalnızca defterdarlık kanalıyla savcılığa bildirimde bulunabilecektir.

İddianamenin düzenlenmesi ile kamu davası açıldıktan sonra yargılamanın başlanabilmesi için bulunması gereken şartlara yargılama koşulu adı verilmektedir. Yani yargılama koşulu, yargılama aşamasına geçilmesi için kurumun veya üçüncü kişilerin yargılamanın başlamasını talep veya kararın verilmesi durumu olarak anlaşılması gerekmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi kaçakçılığı suçunun kovuşturmasının başlaması talebe bağlanmıştır. İlgili kanun 367. maddesi gereği kişilere karşı soruşturma ve kovuşturma işleminin başlaması için yetkili kişi ve kurumlar tarafından talep olması hukuka uygunluğu arttırdığı görülmektedir. Bu konuyla ilgili verilen yerleşik kararlarda bu doğrultudadır.²⁷⁴

Vergi kaçakçılığı suçlarında yargılamanın başlaması için gerekli koşul inceleme yapmaya yetkili kişilerin talebinin olmasıdır, belirtilen koşul yerine getirilmediği sürece soruşturma veya kovuşturma sürecinin başlamasının mümkün olmadığı, belirtilen koşulun yargılama koşulu olduğu açıktır. Yukarıda verilen kararlardan da anlaşıldığı üzere iddianamede yer alan dava konusu suçlara ilişkin olarak dava şartı olan mütalaanın alınmaması ya da ilgili mütalaanın iddianamede bahsedilen suça değil de farklı bir suça ilişkin olarak alınmış olması halleri üst mahkeme nezdinde kesin bir bozma sebebidir. Mütalaa şartı, bu yönüyle yargılama sürecinin tümü üzerinde usulü etki yaratan bir muhakeme şartı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte inceleme yapmaya yetkili personellerin savcılığa bildirimde bulunmalarının da adli bir zorunluluk olduğu ifade edilmektedir. İncelemeye yetkili elemanların gerekli bildirimde bulunmadıkları takdirde Türk Ceza Kanunu hükümleri uyarınca yaptırıma tabi olacakları sabittir.

²⁷⁴ Y 21. CD02.05.2016 tarihli 2016/2848 Esas 2016/3942 Karar (www.kazanci.com.tr) [Yararlanma Tarihi:14.02.2022](#)

Burada önemli olan nokta dava açılmadan önce yargılama şartının gerçekleşmiş olmasıdır. Aksi halde mahkeme yargılama şartının yerine getirilmesi için durma kararı alabilir.²⁷⁵ Yargılama şartının yerine getirilmemiş olması durumunda, soruşturma evresinde takipsizlik kararı verilmesi; kovuşturma evresinde ise davanın düşürülmesi kararının verilmesini gerektirmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunun gerçekleştirildiği, cumhuriyet savcısı tarafından incelemeye yetkili elemanlarının haber vermesi dışında farklı bir kaynak aracılığıyla öğrenilmişse, savcılık bu durumda doğrudan soruşturma yapamamaktadır. İlk olarak vergi dairesinin mevcut durum ile alakalı haberdar edilmesi ve inceleme yapılmasını talep etmesi gerekir. Bu durum 213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 367’de hükme bağlanmıştır. Cumhuriyet Savcısı sahip olduğu resen yetkisini böyle bir durumda kullanamamaktadır.

Yine ilgili kanunun 367’nci maddesi gereği savcılık, vergi daireleri tarafından yürütülen inceleme sonucu kendisine bildirilinceye kadar kamu davasıyla ilgili işlemleri bekletmek durumundadır. Yapılan inceleme sonucunda soruşturma işlemlerine başlanabilecektir. İlgili kurumca yapılan bildirim veya verilen mütalaa bir dava şartı olmakla beraber savcılık nezdinde bir suç duyurusu niteliğindedir. Savcılık makamı, mütalaanın ulaşması ile delilleri toplamaya başlamalı ve bu deliller doğrultusunda kamu davası açılması bakımından yeterli şüphe oluşup oluşmadığını değerlendirmelidir. Savcılık mütalaa kapsamında yer alan fiille bağlıysa da fiilin hukuki nitelendirmesi yönünden bağlı değildir.²⁷⁶

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından mütalaa gibi bir muhakeme şartı getirilmesinin esas nedeni, alanında uzman kimseler tarafından öncelikli bir inceleme yapılarak hem savcılık makamına soruşturma aşamasında yardımcı olunması hem de hatalı inceleme ve değerlendirmelere mahal bırakılmayacak şekilde vatandaşın mali güvenliğinin sağlanmasıdır. Öncelikle mütalaa, yukarıda da bahsedildiği üzere yalnızca kanunda öngörülen kimselerce düzenlenebilmektedir. Bu manada mütalaa, düzenleyen kimsenin sıfatından kaynaklanmakta olup kanunda sayılmayan kimseler tarafından düzenlenen bilgi ve belgeler ise teknik olarak mütalaa niteliği taşımamaktadır. Bununla birlikte mütalaa, yazılı olarak düzenlenmelidir.

²⁷⁵ Çakır, E.U: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yer Alan Suçların Muhakemesinde Dava Şartı Olarak İhbar, NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020 s.83.

²⁷⁶ Centel/Zafer, Aktaran Açar, S. Sahte Veya Muhteviyati İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçları, Ankara 2005, s. 339

Özellikle kovuşturma aşamasında, ilgili yetkiliden sözlü olarak mütalaa alınsa da mütalaa şartının yerine getirildiğinin kabulü söz konusu değildir. Yargıtay'ın da içtihatların da görüşü bu yöndedir.²⁷⁷

Mütalaa bakımından aranan bir diğer özellikse mütalaanın somut değerlendirmeler içermesi ve ilgili mütalaada yer alan fail ile işlendiği iddia edilen eylem arasında nedensellik bağının kurulması gerekliliğidir. Bu sebeple mütalaada yer alan suça konu eylemin -yani VUK m. 359 hükmünde yer alan seçimlik hareketlerin hangisinin- kim tarafından ve ne zaman işlendiğinin açık bir şekilde ve maddi unsurlar arasındaki bağlantılar kurularak belirtilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak mütalaa, kanunda öngörülen kimselerce, yazılı olarak hazırlanan, somut olayın tüm yönlerini fiil ve fail arasında nedensellik bağlantısı da kurarak açıklayan detaylı, açıklayıcı ve aydınlatıcı nitelikte bir bilgi ve belgedir.

2. Vergi inceleme raporu

Vergilendirme esasane mükellefin beyanı doğrultusunda yapılmaktadır. Ancak, mükelleflerin vergi kaçırma amacıyla gerçeğe aykırı beyan vermelerinin önüne geçebilmek adına vergi incelemesi gerçekleştirilmektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin²⁷⁸ tanımlar başlıklı madde 3 hükmünde tanımlanmıştır. Vergi incelemesi tam ve sınırlı inceleme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam vergi incelemesi, aynı yönetmelikte tanımlanmışken sınırlı vergi incelemesi tam vergi incelemesi dışında kalan tüm incelemeler olarak tanımlanmıştır.

Vergi incelemesi neticesinde düzenlenen rapora ise vergi inceleme raporu denilmektedir. İncelemeye yetkili elemanlar tarafından hazırlanan Vergi İnceleme Raporu, savcı açısından görüş niteliğinde olmakta olup savcı ilgili rapora bağlı kalmak zorunda değildir. Doktrinde de Vergi İnceleme Raporu'nda yer alan bilgilerin ve iddiaların suçu tespit eden bir belge olmadığı görüşü hakimdir²⁷⁹. Vergi inceleme raporu, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57'nci maddesinde düzenlenmiştir. Vergi incelemesine yetkili olanlar VUK'nun 135'inci maddesinde; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü veya vergi dairesi

²⁷⁷ Bkz: Yargıtay 9. Ceza Dairesi 18/01/1990 T. 1989/3649 E., 1990/260 K.

²⁷⁸ <https://www.mevzuat.gov.tr/> Yararlanma tarihi: 22.08.2022

²⁷⁹ Pınar, B. : Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler, International Journal of Public Finance, 2016, s.34.

müdürleri olarak sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapan kişiler de herhalde ve her takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir. Yetkili kişiler, vergi incelemesi yaparken yönetmelikle düzenlenen bazı temel ilkelere uygun hareket etmek zorundadır. Bu ilkeler, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğinde sayılmıştır.

VUK'nun 137'nci maddesinde vergi incelemelerine tabi olan kişiler sayılmıştır. VUK'nun 134'üncü maddesinde yapılan değişikliğe kadar vergi incelemesi dar bir kapsamda ele alınırken; 2365 sayılı Kanunla getirilen değişiklik ile incelemeye yetkili olanlara, defter ve belge ile sınırlı tutulmadan, ödenmesi gerekli olan vergi miktarının tespitine ilişkin olarak yürütülen çalışmalarda ekonomik gerçekleri de göz önünde bulunduracak şekilde her tür delili değerlendirme yetkisi getirilmiştir.²⁸⁰

Vergi inceleme raporlarında; tarihyatın somut dayanakları, gerekçesi, mevzuat hükümleri, matrahın nasıl hesaplandığı, dikkate alınan ve alınmayan durumlar açıkça yazmaktadır²⁸¹. Bu sebeple vergi inceleme raporları mükellefe tebliğ edilmelidir. Aksi halde mükellefin savunma hakkının kısıtlanacağı izahtan varestedir.

Vergi incelemesi sonunda inceleme tutanağı düzenlenebilecektir ancak bu durum incelemeyi yapanın takdirindedir. Yetkili kişi, Vergi Usul Kanununun 141'inci maddesi uyarınca inceleme neticesinde gerek duyması halinde inceleme raporu düzenleyecektir. Vergi inceleme tutanağı, mükellefin beyanlarının gerçekliğinin, gerçek değilse neyin gerçek neyin gerçek dışı olduğunun tespitine yönelik olarak yapılan idari bir araştırma şeklinde tanımlanabilecektir. Esas olan bu tutanakların ilgililer tarafından imzalanması ise de yetkili kişi ilgilileri imza için zorlama yetkisine haiz değildir. Ancak ilgililer imza vermediği takdirde, incelemeye esas alınan defter, kayıt ve belgeler ilgilinin elinden alınarak yargılama sonuçlanana kadar iade edilmez. İncelemeye başlama tarihi, ilgililerin inceleme tutanağını imzaladığı tarih; ilgilinin imza vermekten imtina ettiği hallerde ise tutanağın vergi dairesine gönderildiği tarih olarak kabul edilir.²⁸² Vergi inceleme tutanağının bir örneği de vergi dairesi tarafından mükellefin bilinen adresine gönderilmelidir²⁸³.

²⁸⁰ Nas, A.: Türk Vergi hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHFD, 2012, s. 1315

²⁸¹ Aydemir: Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği, 2016, s.184.

²⁸² Nas: Türk Vergi hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHFD, 2012, s. 1323.

²⁸³ A.g.e. s. 1323.

İnceleme raporunda vergilendirme ile ilgili olaylara ve hesap durumlarına yer verilir. İnceleme raporlarının sonuç bölümünde ise mükellef hakkında tarh edilmesi önerilen vergi ve ceza tutarları, açık ve anlaşılır şekilde gösterilmelidir. Vergi inceleme raporları VDKY'nin 53'üncü maddesi uyarınca mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir. Bu raporların bir örneği de elektronik ortamda GİB'e gönderilir. İnceleme raporları asıl olarak idari davalarda dikkate alınmaktadır.

3. Vergi tekniği raporu

Vergi tekniği incelemesi; vergi kanunlarında düzenlenen uygulamalarla ilgili olarak kayıt nizamı incelemeleri, sınırlı incelemeler, karşılık, seçim ve ayıklama incelemeleri, ilk madde indirimi, vergi ve stopaj iadeleri, servet beyanı, özel hesap dönemi, kayıt serbestliği, defter sistemleri gibi incelemeler olarak tanımlanabilecektir²⁸⁴. Vergi tekniği incelemesi yapılırken, vergi incelemesinin aksine mükellefin vergilendirmeye dair beyanlarına ilişkin bir inceleme yapılmaz. Vergi tekniği incelemesi neticesinde ise vergi tekniği raporları tanzim edilir.

Vergi Tekniği Raporunun tanımı kanunda değil; VDKY m. 57/3 hükmünde, yapılmıştır. İlgili hüküm uyarınca Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilmesi için bir vergi incelemesinin söz konusu olması ve birden fazla incelemenin öznesi veya konusunun bulunması gerekmektedir.

Vergi tekniği raporlarında vergi inceleme sürecinde vergi uygulamalarına ilişkin bazı teknik değerlendirmeler ve tespitler yer almaktadır. Düzenlenen Vergi Tekniği Raporu, Vergi İnceleme Raporlarının eki niteliğinde olup vergi inceleme raporuna göre çok daha geniş ve kapsamlı şekilde düzenlenmektedir. Vergi Tekniği Raporları, idare hukuku açısından idari işlemlerin sınıflandırılmasında ise hazırlık işlemleri niteliğindedir.

Vergi Tekniği Raporları, vergi kaçakçılığı suçları bakımından ise sıklıkla karşılaşılan bir belgedir. VUK madde 359 hükmünde sayılan vergi kaçakçılığı eylemlerinin tespit edilmesi halinde, VDKY uyarınca yeteri kadar Vergi Suçu Raporu düzenlenmesi gerekecektir. Ayrıca bu tespiti yapan yetkili kişilerin, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasını da alarak düzenleyecekleri bir raporla, derhal Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirmek zorundadırlar.

²⁸⁴ Güner, Y.E.: Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği, YL Tezi, İstanbul 2014, s. 108.

Vergi suçu raporu bu yönüyle bir ihbar niteliğinde olup raporun düzenlenmesi, kaçakçılığı suçları bakımından bir muhakeme şartıdır. Savcılık tarafından farklı bir şekilde vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin öğrenilmesi halinde dahi savcılık ilgili vergi dairesine bildirimde bulunarak vergi incelemesi yapılmasını ve akabinde ilgili suça dair bir mütalaa hazırlanmasını istemek zorundadır. Nitekim ilgili suç yönünden bir soruşturma yürütülerek kamu davası açılabilmesi bakımından VUK m.36/3 hükmü uyarınca mütalaa alınmış olması bir muhakeme şartıdır.²⁸⁵

Yönetmeliğin 53'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre, düzenleme fiilinden dolayı tutulan Vergi Tekniği Raporunda farklı bir mükellefin sahte belge kullandığının tespiti halinde, düzenleyen adına düzenlenen ilk vergi inceleme raporlarına ekleme yapılamaz. Buna karşın sahte belgenin kullanılması nedeniyle düzenlenecek rapordaki sahte belge düzenleyicisinin söz konusu eylemi işlediğine dair tespitlerde, Vergi Tekniği Raporunda yer alan tüm bilgi, belge ve değerlendirmeler ayrıntılı olarak ele alınır.

Bu hususta orta çıkan sorun, vergi incelemesi neticesinde sahte yahut yanıltıcı belge düzenlediği tespit olunan mükellef tarafından sahte ya da yanıltıcı belge (fatura) düzenlenen kişi veya şirketler hakkında da inceleme başlatılmasının mükelleflerin masumiyet karinesini ihlal edip etmediğidir.²⁸⁶

Vergi tekniği raporları, vergi inceleme raporlarının aksine “vergi mahremiyeti” ilkesi gerekçe gösterilerek mükelleflere tebliğ edilmemektedir.

a. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İspat

Hakimim bir dava neticesinde karar verebilmesi için öncelikle dava konusu maddi olay hakkında vicdani kanaat oluşturması gerekmektedir. Vicdani kanaat kavramı, delil sistemi içinde değerlendirilmektedir. Ceza muhakemesinde geçerli kabul edilen vicdani kanaat sistemi delil serbestliği ve delillerin değerlendirilmesindeki serbestliği kapsamaktadır.²⁸⁷

²⁸⁵ Centel/Zafer/Çakmut, s. 88.

²⁸⁶ Yetik, T.: Vergi Ceza Hukukunda Muhteviyati İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi Ve Kullanılması, YL Tezi. İstanbul 2021, s.114-115.

²⁸⁷ Yavuz: Türk Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı ve Olağanüstü Kanun Yolları ile İlişkisi, Adalet Dergisi,

Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın, vergi suçlarında ise manevi unsurun araç olarak delillerden yararlanılarak ortaya konulmasıdır²⁸⁸. İspatın konusu, vergiyi doğuran hukuki olay ya da hukuki işlem ise VUK m.19 hükmünde tanımlanmaktadır.

Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispatı başlıklı VUK'nun 3'üncü maddesinde yer alan düzenlemeye göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin hususlar deliller aracılığıyla ispat edilir. Maddenin b bendi gereği ispat hususunda yemin hariç her türlü delil kullanılabilir. Bu durum vergi hukuku kapsamında delil serbestisinin esas alındığını göstermektedir. Buna karşın aynı madde içinde tanık delili bakımından özel bir şart düzenlenmiştir. Bu düzenleme vergi hukukundaki delil serbestisinin bir istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu düzenlemeye göre; tanık delilinin bir ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi için ifadenin vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmalıdır. Vergi kaçakçılığı suçları adli yargıya tabi olduğundan; ispat ve delile ilişkin Vergi Kanunu Kapsamında düzenlenmeyen bir husus söz konusu olduğunda Ceza Hukuku kapsamında yer alan genel hükümler de dikkate alınmalıdır.

b. İspat yükü

Dava esnasında taraflar serbestçe delillerini takdim edebilecekse de aslolan hâkimin re'sen araştırma yetki ve görevinin söz konusu olmasıdır. Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan re'sen araştırma ilkesi, hakimin maddi gerçeğe ulaşma amacıyla kendiliğinden inceleme ve araştırma yapmasıdır. Ceza muhakemesinde şekli anlamda ispat yükünden söz edilememektedir. Zira ceza muhakemesindeki masumiyet karinesi ve susma hakkının bir sonucu olarak, sanığın suçsuzluğunu ispat yükü bulunmamaktadır. Ancak sanığın suçunun ispat edilebilmesi için hakim ve savcının ise maddi anlamda ispat yükü vardır. Bu sebeple ceza hukuku bakımından ispat yükü esasında temel ilke olan re'sen araştırma ilkesini tamamlayıcısı niteliğindedir. Buna karşın ceza muhakemesinde ispat yükü diye bir sorunun olmadığını söyleyen görüşler de mevcuttur²⁸⁹.

VUK kapsamında ispata ilişkin olarak kanunun 3'üncü maddesinde özel bir düzenleme

2021, S: 66, s.153.

²⁸⁸ Sarıcaoğlu: Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, 2017, s.109.

²⁸⁹ Kunter/ Yenisey/ Nuhoglu, 2006, s. 587

ile ispat yükünün tespitine ilişkin temel kurallar belirlenmiştir. Maddenin b fıkrasının son cümlesinde yer alan düzenleme ise; ispat yükü, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin, vergi idaresi tarafından mı yoksa mükellef/vergi sorumlusu tarafından mı ispat edilebileceğine ilişkindir²⁹⁰. Vergi ceza hukuku bakımından vergi idaresinin mütalaası detaylıca açıklanacağı üzere kovuşturma şartıdır. Bu sebeple suç duyurusunda bulunacak olan idarenin VUK kapsamında üzerine düşen ispat yükünü yerine getirmesi önem arz etmektedir. İlk görünüş karinesi uyarınca bir mükellefin veya vergi yükümlüsünün; vergi ödevlerini şeklen yerine getirmesi hali normal bir durum olup mükellefin ödevini yerine getirdiğine karine oluşturmaktadır. Ancak idare tarafından aksi bir durum iddia edildiği takdirde ispat yükü vergi idaresine ait olacaktır. Zira idare, bu durumda olayın özelliğine göre normal olmayan bir durumu iddia etmektedir. VUK m.3/B hükmü, ekonomik bir yaklaşım doğrultusunda düzenlendiğinden ispat yükünü genellikle mükellef/vergi sorumlusu üzerine bırakmaktadır.

Uygulamadaki genel kabule göre, ispat yükü genel olarak idareye ait olsa da bazı karinelerin varlığı halinde ispat yükü yer değiştirmektedir. Karineler, varlığı kesin olmayan bir durum ve olgu hakkında sonuç çıkarılmasını sağlayan güçlü belirtiler olup aksi genel olarak kanıtlanabilir²⁹¹.

Sonuç olarak, hakim, yargılama sürecinde ispat yükünün tespiti bakımından dikkate aldığı karineler ile tarafların ortaya koyduğu deliller doğrultusunda maddi olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine kanaat eder. Hâkim kanaati, usule ilişkin bir husustur ve yalnızca delillerin değerlendirilmesinden ibarettir²⁹². Bu husus Anayasa'nın 138'inci maddesinin getirdiği bir gerekliliktir

c. Vergi ceza hukukunda delil

Delil, maddi vakıaların ve somut olayın belirlenmesine yarayan ispat aracıdır. Ceza yargılamasında esas olan delil serbestliği ilkesi olup deliller de serbestçe değerlendirilebilmektedir. "Ceza muhakemesinde her şey delil olabilmeli ve delil diye ortaya

²⁹⁰ Sarıcaoğlu: Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, 2017, s.115.

²⁹¹ Karakaş, 2013, s. 731.

²⁹² Karataş / Durmuş, 2014, s.509-510.

çıkanların delil olabilme yani ispat değerini hâkim serbestçe tayin edebilmelidir.”²⁹³. Ceza muhakemesinde temel ilke delil serbestisi olsa da; dosyaya sunulan deliller; gerçek bir olayı temsil etmeli, müşterek olmalı, mantık kurallarına ve hukuka uygun olmalıdır. Deliller, beyan delili (tanık delili), belge delili, belirti delilleri olmak üzere üç başlıkta incelenebilir. VUK kapsamında delil ise vergiyi doğurmuş olan olay ve bu olaylara dair işlemlerin gerçek içeriğinin tespitine yarayan ispat aracıdır.

Vergi hukukunda da delil serbestisi temel ilke olarak kabul edilmişse de Vergi Usul Kanununun 3’üncü maddesinde bu ilkenin istisnaları düzenlenmiştir²⁹⁴. Bu düzenlemeye göre; vergi ceza hukukunda yemin delili ile ispat mümkün değildir, ayrıca tanık delili açısından da tanığın vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık bulunması gerektiği belirtilerek özel şart getirilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının ispatı bakımından her türlü delil kullanılabilirse de en önemli delil, belge delilidir. O halde öncelikle suçun konusunu oluşturan belgelerin incelenmesi gerekmektedir. Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, VUK’na göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtların geçerli kabul edilebilmesi için kanuna uygun tutulması, düzenlenmesi ve öngörülen zorunlu bilgileri taşımaları gerekir. Aksi halde VUK m.227/3 hükmü gereği bu belgeler, vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

Suçta konu belge asılları incelenerek kanunda öngörülen şekil şartlarını taşıdığıının tespiti halinde; düzenleyen veya kullananlar tespit edilerek denetime elverişli delillerin ve ticari teamül ve usullere uygun, ispat gücü olan banka hesaplarına ve kasa mevcuduna paralel olarak geçerli belgelerin dosyaya intikali ile bilirkişi incelemesi neticesinde defter kayıtlarının ve belgelerin/faturaların gerçekte bir alım-satım ilişkisi karşılığında düzenlenip düzenlenmediğinin tespiti ve bu kapsamda hüküm kurulması gerekecektir. Suçta konu belgelerin şekil şartlarına aykırı düzenlenmiş olması ve zorunlu unsurları içermemesi halinde ise uygulamada uzunca bir süre suçun oluşmadığı kabul edilmekteydi. Zira Yargıtay; VUK

²⁹³ Yenisey / Nuhoğlu, 2020, s.508

²⁹⁴Albayrak, S. : Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi, YL Tezi, Denizli 2011, s.47.

m.227/3 düzenlemesi uyarınca zorunlu unsurları içermeyen ve şekil şartlarına aykırı bir belge hiç düzenlenmemiş sayılacağından suça da konu edilemeyeceği gerekçesiyle suç konusu belgeleri öncelikle içerik denetimine tabi tutuyordu²⁹⁵.

Bu genel kabul çerçevesinde suç konusu belgelere ulaşılamadığı takdirde içerik denetimi yapılamayacağı için suçun da oluşmayacağı kabul ediliyordu. Dolayısıyla yargılama esnasında suça konu belgelerin ele geçirilememesi halinde başkaca bir araştırma yapılmadan sanık lehine hüküm kuruluyordu²⁹⁶. Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 08.11.2018 tarihli 2018/427 E. ve 2018/517 K. sayılı ilamı ile kanunun amacına aykırı bu kabulden dönülmüştür. Sahte olarak düzenlendiği veya kullanıldığı iddia edilen belgelere ulaşılamaması halinde eylemin diğer delillere aydınlatılabileceği hususu kabul edilmiş ve sonraki Yargıtay kararlarında da bu içtihat yerleşmiştir.²⁹⁷

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçları da adli ceza yargısına tabi olduğundan delil serbestisi ve vicdani delil ilkeleri esastır. Vergisel bir olayın mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilecektir. Suçu düzenleyen VUK m.359 maddesinin amacına aykırı olarak belgeler hususunda içerik denetimi yapılması kanuna ve usule aykırıdır, zira ispat edilecek olan vergisel olayın ya da işlemin gerçekliğidir.

Açıklanan sebepler ve Genel Kurul kararı birlikte değerlendirildiğinde; belgelere ulaşılamaması halinde de dosya kapsamındaki mevcut deliller ile vergi kaçakçılığı suçlarından birinin işlendiği anlaşıldığı takdirde, fail üzerine atılı suçtan cezalandırılacaktır. Tanık delili bakımından ise madde hükmü gereği olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan kişilerin tanık olarak dinlenemeyeceği sabittir. Vergi hukukunda tanık delili, Ceza Muhakemesi Kanununun tanık dinleme konusundaki usul hükümlerine tabidir. Bu kapsamda CMK m.48 ve m.45 uyarınca tanığın kendisini ve/veya yakınlarını ceza kovuşturmasına uğratabilecek nitelikteki sorulara cevap vermekten çekinme hakkı hatırlatılarak usule uygun şekilde tanık dinlenmelidir²⁹⁸.

²⁹⁵ Bkz: Y. 11. CD. 19.04.2018 tarih, 2016/5730 E. 2018/3697 K. (www.sinerjimevzuat.com.tr) Yararlanma tarihi: 12.09.2022

²⁹⁶ Bkz: Y. 11. CD. 07.05.2018 tarih 2018/3390 E. 2018/4256 K. (www.sinerjimevzuat.com.tr) Yararlanma tarihi: 12.09.2022

²⁹⁷ YGCK 08.11.2018 tarih, 2018/427 E., 2018/517 K. (www.sinerjimevzuat.com.tr) Yararlanma tarihi: 12.09.2022

²⁹⁸ Bkz: 11. CD. 30.09.2019 T. 2016/7246 E. 2019/6782 K. (www.sinerjimevzuat.com.tr) Yararlanma tarihi: 12.09.2022

C. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yargılama Usulü

Vergi kaçakçılığı suçları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Her ne kadar ilgili kanunda düzenlenmiş olsa da suçun yaptırımını olarak idari nitelikte yaptırım değil, adli nitelikte yaptırım uygulanmaktadır. TCK m.5/1 hükmü gereği özel kanun niteliğini haiz VUK'nda düzenlenen vergi suçlarında da TCK kapsamındaki temel ilkeler göz önüne alınacaktır²⁹⁹. Uygulanan adli yaptırım ise hürriyeti bağlayıcı cezadır. Temel ceza belirlenirken TCK m.61 hükmünde düzenlenen hususlar dikkate alınarak işlenen suçun kanuni tanımında öngörülen cezanın alt ve üst sınırı arasında bir ceza belirlenir³⁰⁰. Bununla birlikte TCK m.62'de düzenlenen takdiri indirim sebepleri, zincirleme suç hükümleri ve özel kanun olan VUK'da yer alan pişmanlık, iştirak gibi hususlar göz önüne alınarak ceza belirlenecektir³⁰¹. Yargıtay da ceza tespiti yaparken zararın ağırlığı, kastın yoğunluğu, failin amacı, zincirleme suç şartlarının varlığı gibi hususları dikkate alarak orantılılık ve hakkaniyet ilkesi çerçevesinde inceleme yapmaktadır.

359'uncu maddenin a fıkrasının ikinci bendinde düzenlenen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçları önceleri 213 sayılı VUK 344/2'de sahte belge düzenleme ve kullanma suçu ile birlikte yer almakta iken 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında ayrı bir suç olarak düzenlenmiştir. Kanun koyucu tarafından Vergi Usul Kanununa verilen son şekle göre, vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan hareketler üç farklı gruba ayrılmış ve her biri ayrı ayrı düzenlenmiştir. İlk grup suçlar kapsamında düzenlenen seçimlik hareketlerden birini gerçekleştirerek vergi kaçakçılığı suçu işleyenler hakkında, son getirilen düzenleme ile ceza üst sınırı üç yıldan beş yıla arttırılarak on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası verilmesi öngörülmüştür.

İkinci grup suçlar içerisinde düzenlenen seçimlik hareketlerden birini gerçekleştirerek vergi kaçakçılığı suçlarını işleyenler hakkında getirilen düzenlemenin ardından üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

²⁹⁹ İyice, D. : Vergi Kaçakçılığı Suçu (Suç Teorisi-Ceza Teorisi Ve Usul Hukuku İncelemesi), Denizli 2021, s.20.

³⁰⁰ Sümer, A. E. : Türk Ceza Hukukunda Haksızlık Yanılgısı, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Kayseri 2022, s.250.

³⁰¹ Şeker, İ. : Zincirleme Suç, YL Tezi, Konya 2009, s.109.

Üçüncü grup suçlar içerisinde düzenlenen seçimlik hareketlerinden birinin icrası suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler hakkında iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Bu suçlara ilişkin hukuka aykırı eylemlerden birinin gerçekleştirilmesi halinde birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar meydana gelecektir. Örneğin bir kimse için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme suçundan dolayı iddianame düzenlenmiş ve bu doğrultuda yargılamaya başlanmış ise yargılama aşamasında sanığa isnat edilen eylem sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçuna dönüşmeyecektir. Sanığın sahte/muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçundan da yargılanabilmesi için yeni bir iddianame düzenlenmesi gerekmektedir. Yargıtay'ın yerleşmiş uygulaması da bu yöndedir³⁰². Ancak sahte belge düzenleyen kişi sahte olarak düzenlenmediği bu belgeyi bizzat kullandığı halde sahte belge kullanma suçunu değil, sahte belge düzenleme suçunu gerçekleştirmiş olacaktır³⁰³.

D. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Yaptırım Sistemi

Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler için kanun koyucu tarafından iki tür yaptırım getirilmiştir; idari yaptırım cezası ve hapis cezası. Hukuki boyutta uygulanan hapis cezası diğer suçlar için uygulanan hapis cezası ile aynıdır. Doktrin de uygulanan hapis cezası ile ilgili tartışmalar bulunmazken uygulanan vergi ziyası ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında son zamanlarda hukuki boyut noktasında tartışmalar bulunmaktadır.

Doktrinde, kişilerin vergi kanunlarına aykırı eylemler gerçekleştirmeleri sonucu uygulanan mali nitelikteki yaptırımların vergi zammı, idari ceza, ceza hukuku konusunda ceza ve tazminat olup olmadıkları tartışma konusudur.

Vergi kanunlarına aykırı davranan kişilere uygulanan yaptırımların vergi zammı olduğunu belirten görüşlere göre, uygulanan mali yaptırımlar bir ceza niteliğinde olmayıp vergi zammı ve bir katı zam olduğundan vergi niteliğini taşımakta ve gelir sağlama amacı gütmektedir. İlgili görüşe yapılan eleştirilerden en önemlisi cezaların şahsi olması ile ilgilidir.

³⁰²Yargıtay 11. CD. 23.06.2021, 2017/9231E. 2021/5853 K. (www.sinerjimevzuat.com.tr) Yararlanma tarihi: 12.09.2022

³⁰³Ela, H.: Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge., 2021 s. 1061.

Bu görüş çerçevesinde vergi zammı görüşünün savunulması sonucunda uygulanan verginin mirasçılara intikali gibi vergi zammının da mirasçılara intikali gerekecektir. Fakat 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 372'nci maddesine göre, kişilerin ölüm durumunda vergi cezası düşmektedir. Yapılan başka eleştiriye göre, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla vergi toplanmakta iken, vergi cezaları uygulanmasının en büyük amacı vergi cezası ile karşı karşıya kalan muhatabı uslandırmak ve başka kişilerinde suç işlemlerini engellemektir.

Diğer bir görüşe göre vergi cezaları idari bir ceza olduğudur. Bu görüşe göre vergi cezalarının uygulanmasında eylem ve uygulanacak yaptırımlar idari usullere göre belirlendiğinden uygulanan ceza idari cezadır. Aynı zamanda vergi dairesinin kesmiş olduğu cezalar üzerinden tasarruf etme yetkisi bulunduğundan vergi cezaları idari yaptırım cezalarıdır. Vergi idaresi tasarruf yetkisini; uzlaşma, cezalarda indirim ile gerçekleştirmektedir. Ceza hukukunun birçok prensiplerini içerisinde barındıran vergi cezaları yapısal açıdan idari cezalara daha fazla benzemektedir.

Vergi cezalarının tazminat olduğu savunanların görüşüne göre, devlet hazinesine verilen zararın karşılanması için kesilen cezaların vergi cezası olduğunu savunmaktadır. Bu görüşe karşı da cezaların şahsiliği ilkesi öne sürülmüştür. Kişinin ölümü sonucu tazminatlar mirasçılara intikal eder fakat kişinin ölümü sonucu vergi cezaları sona bulur. Aynı zamanda tazminat konusu özel hukuka ilişkin bir konudur, mağdur olan kişinin talep etmesi üzerine hükmolunur ve kişiye ödenir fakat kesilen cezanın tahsilatını devlet yapar. Yetkili idare tarafından vergi ziyanının olduğu tespit edildiğinde zarara uğratılan vergi mükellef adına tarh edildiğinden zarar karşılanmakta, bununla birlikte vergi ile orantılı olacak şekilde ceza ve tarhiyatın geciktirilmesi sebebiyle de gecikme faizi de uygulanmakta olduğundan vergi cezalarının tazminat olduğu kabul edilemez.

Diğer bir görüşte vergi cezalarının kamusal bir ceza olduğunu savunan görüştür. Bu görüş, vergi cezaları ile kamusal cezaların birçok benzer yönleri olduğunu savunmaktadır; kamusal cezalar gibi vergi cezalarının da ölümle düştüğünü, ceza hukuku anlamında kanunsuz ceza olmaz ilkesi vergi cezaları yaptırımlarında da geçerli olduğu, kamusal cezalar ile vergi cezası verilmesindeki amacın aynı olduğu (kişiyi uslandırmak, korkmasını sağlamak, toplumsal baskı altında tutmak), vergi cezalarında kullanılan kavramlar kamusal cezalar içinde kullanılmaktadır. Savunulan bu görüşün yanında, kesilen vergi cezalarının hapse

dönüştürülmemesi, vergi cezalarının tahsilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanması ve çıkarılan genel aflar kapsamında bulunmaması vergi cezalarının kendine has bir kamusal ceza olduğu görüşü de belirtilmiştir.

Günümüz şartları değerlendirildiğinde kanaatimizce vergi cezalarının bazı nedenlerden dolayı idari yaptırım mahiyetinde olduğunu söyleyebiliriz: Kişilerin vergi kanunlarına ters düşen eylemlerde bulunmalarını ve bu eylemleri karşısında kesilen vergi cezalarının vergi idaresi tarafından yapılması, kesilen vergi cezalarında herhangi bir yargılamaya ihtiyaç duyulmadan, doğrudan vergi idaresi tarafından vergi cezası kesilmesi, vergi idaresinin bazı şartlar doğrultusunda kesilen ceza tutarında indirim yapması ve uzlaşma yapılması veya pişmanlık ve ıslah müessesini uygulayarak cezanın tamamen kaldırılması, vergi cezalarının idari yargı mercileri olan vergi mahkemelerinde görülmesi ve vergi suçlarında cezanın uygulanması için eylemi işlerken kast şartının aranmaması idari yaptırım mahiyetine uygun olduğunu göstermektedir.

1. Vergi kaçakçılığı suçlarının cezaları

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından kanunda düzenlenen cezalar, hürriyeti bağlayıcı hapis cezalarıdır. VUK m. 359 hükmünde sayılan bütün kaçakçılık suçları için hapis cezası verileceği hüküm altına alınmış ve kanun koyucu tarafından bu suçlar neticesinde uygulanacak cezaların süreleri ayrı ayrı belirlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçlarında böyle bir ayrıma gidilirken kanun koyucu, ilgili suçların niteliklerini ve yarattıkları tehlike oranlarını dikkate almıştır. Madde 359'un a bendindeki suçlar için on sekiz aydan beş yıla kadar, b bendindeki suçlar için üç yıldan sekiz yıla kadar ve c bendindeki suçlar içinse iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçları neticesinde doğrudan uygulanacak bir idari yaptırım öngörülmemiştir. Kanunda vergi kaçakçılığına konu fiillerden birini işleyen kişiler hakkında sadece hapis cezası öngörülmüştür. Buna karşın bu fiillerin işlenmesi ile birlikte vergi ziyana da neden olunması halinde VUK m.344/f.-2 uyarınca fail hakkında ziya uğratılan verginin üç katı tutarında para cezası da kesilebilecektir.³⁰⁴ Vergi kaçakçılığı suçları bakımından yalnızca hapis cezasının öngörülmüş olması, söz konusu suçların oluşumunun vergi ziyayı neticesine

³⁰⁴ İyice, D.: Vergi Kaçakçılığı Suçu (Suç Teorisi-Ceza Teorisi Ve Usul Hukuku İncelemesi), Denizli 2021, s.40.

bağlanmadığı bir sistemin doğal sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu sebeple vergi ziyanına yol açan hareketler için ek olarak idari yaptırımlar düzenlenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçlarının cezası, TCK m. 49 gereği süreli hapis cezası olarak değerlendirilecektir. Bu nedenle, TCK m. 50/1 (a) bendi uyarınca vergi kaçakçılığından dolayı verilen hapis cezalarının para cezasına çevrilmesi mümkün olmayacaktır. TCK m. 51’de düzenlenen şartlarının mevcut olması halinde ise verilen hapis cezalarının ertelenmesi söz konusu olabilecektir. Bununla birlikte, Ceza Muhakemesi Kanunu m. 231/5’e göre fail hakkında verilen hapis cezasının açıklanması geriye bırakabilecektir.

2. Vergi kaçakçılığı suçlarında mali yaptırımlar

Vergi ziyai suçlarında amaç devlet hazinesinin uğramış olduğu zararı ile orantılı bir para cezasının uygulanmasıdır. Bundan dolayı mali nitelikli usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi idaresine bilgi vermeme veya eksik bilgi verme suçlarına uygulanan para cezası, vergi kaybıyla ilişkilendirilmemiş sabit tutarlardır. Vergi ziyai, Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmektedir. Sonuç olarak, uğranılan bir vergi ziyainın suç ile ilişkilendirilmesi için, vergi mükellefinin ya da sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında ve tam şekilde getirmemiş olması gerekmektedir. Mali nitelikli cezalar, mükellefin veya vergi sorumlusunun gerçekleşen olay çerçevesinde bağlı olduğu vergi dairesince uygulanır. Vergi dairesi tarafından kesilen vergi cezası ihbarname ile vergi mükellefi veya vergi sorumlusuna tebliğ edilir. Vergi cezası kesilmesine neden olan olayın tespit edilmesine ilişkin tutanak ile vergi inceleme raporunun örnekleri ihbarnameye eklenir. Vergi ceza ihbarnamesinin vergi mükellefi veya vergi sorumlusuna tebliğ tarihinden sonra ilgili cezaya karşı bir ay içerisinde mahkemeye başvurma süreci başlar³⁰⁵.

3. Vergi kaçakçılığı suçlarında ceza hukukuna ilişkin yaptırımlar

Ceza hukuku alanında verilen cezanın uygulanması için mahkeme kararı şartı olduğuna yukarıda değinmiştik. Bundan kaynaklı vergi dairesinin, kesip uygulayacağı vergi cezasının yanında farklı tür cezayı gerektiren bir durumun varlığı halinde Cumhuriyet Savcılığı

³⁰⁵ Uluatam, Ö. / Methibay, Y.: Vergi Hukuku, Ankara 2001, s. 210.

aracılığıyla durumu adli yargıya bildirir. İnceleme elemanları da aynı şekilde benzer bir sorumluluk taşımakta olup durumu adli mercilere intikal ettirmeleri gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçu vergi inceleme elemanlarının bildirimleri dışında farklı bir yolla savcılığın bilgisine ulaşması durumunda savcılık, ilgili vergi dairesini konu ile alakalı haberdar ederek inceleme yapılmasını ister ve davanın devam etmesi için incelemenin sonuçlanması beklenir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere vergi kaçakçılığı suçlarına hürriyeti bağlayıcı ceza verileceği düzenlenmektedir. Uygulanacak yaptırımlar ele alındığında, vergi ziyayı ile vergi kaçakçılığı suçlarının farklı ilişkiler içerisinde olması tercih edilmektedir. Vergi ziyasına suçları ile sebep olunan zarar yönünden idari yaptırımların uygulanacağı düzenlenmektedir. Uygulanmakta olan hürriyeti bağlayıcı cezalar, her bir vergi kaçakçılığı suçu bakımından farklı olarak düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a hükmü uyarınca vergi kaçakçılığı suçları işleyenler hakkında on sekiz aydan, beş yıla kadar hapis cezasına ; 359/b hükmü uyarınca vergi kaçakçılığı suçları işleyenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına ; 359/c hükmü uyarınca vergi kaçakçılığı suçları işleyenler hakkında iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına; 359/ç hükmü uyarınca vergi kaçakçılığı suçları işleyenler hakkında üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Yukarıda sayılan hürriyeti bağlayıcı cezalar, Türk Ceza Kanunu'nun 50/1-a maddesi gereğince adli para cezasına çevrilememektedir. Fakat TCK'nın mezkur maddesi uyarınca, maddede sayılan şartların varlığı halinde hürriyeti bağlayıcı cezalar ertelenebilecektir.

SONUÇ

Eldeki çalışmada, 213 S. Vergi Usul Kanunu m. 359 hükmünde düzenlenen Vergi Kaçaklığı Suçları güncel doktrin yaklaşımları ve mahkeme kararları ışığında objektif bir açıdan değerlendirilmeye çalışılmıştır. Vergi hukukunun idare hukuku ve ceza hukuku açısından teknik yönünün ağır basması sebebiyle, eldeki çalışmamızda konuya; olabildiğince geniş açıdan, konuyu tüm yönleriyle kapsayıcı ve açıklayıcı bir tutumla yaklaşılmış çalışılmıştır.

Kapsam itibariyle; İlk bölümde öncelikle vergi kavramının terminolojisine ve toplumsal gelişimine kısaca değinilmiş olup sonrasında vergi suçu kavramı ile benzer mahiyetteki suçların farkları, vergi kaçakçılığı suçlarının hukuki ve maddi konusuna değinilmiştir. İkinci bölümde Vergi Kaçakçılığı Suçları bakımından suçun maddi unsurları, manevi unsurları ve hukuka aykırılık unsuru incelenmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise Vergi Kaçakçılığı Suçunun özel görünüş biçimleri ile dava ve ceza ilişkisini sona erdiren nedenler ile yargılama usulü ve cezalar inceleme ve değerlendirme konusu yapılmıştır. Teknik birtakım hususlar ile vergi suçları açısından ön bilgilendirmeler yapılmış olup ilgili vergi suçlarının maddi ceza hukuku kapsamında maddi ve manevi unsurları ile özel görünüş şekillerinin yanında ceza muhakemesi hukuku kapsamında soruşturma ve kovuşturma usulü ile hüküm konularında inceleme ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

1982 Anayasa'sında düzenlenen vergi adaleti ve vergide eşitlik ilkeleri vergi sisteminin düzenlenmesi ile mükelleflerin vergisel rotalarını çizmelerinde önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi sistemi düzenlenirken vergi idaresi, adalet ve eşitlik ilkelerine bağlı kalabilmek adına dağıtıcı ve onarıcı vergilendirme yapma zarureti altındadır. Nitekim verginin mükellef üzerinde maddi olduğu kadar psikolojik bir yükü de vardır; ve idare bunu gözetmeksizin adalet ve eşitlik ilkelerinden uzaklaştığı takdirde vergi suçlarında da kendiliğinden bir artış söz konusu olacaktır.

Pozitif hukuk temellerini başta Anayasa ve Vergi Usul Kanunu'ndan alan vergi ödevi, mükellefler açısından oluşturduğu mali yükümlülük sebebiyle zaman zaman ihlal edilmeye çalışılmaktadır. Burada ise karşımıza, vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal etme, vergi usulsüzlüğüyle mükelleflerin özel işlerini yapmak gibi çeşitli suçlar çıkmaktadır. Mükellefler tarafından başvuru kaçakçılık girişimleri karşısında, devlet ise temel mali gelirini koruyabilmek adına kamusal bir amaçla çeşitli ve caydırıcı düzenlemelerde

bulunmuştur. Bunlardan biri de eldeki çalışmada incelemiş olduğumuz Vergi Kaçakçılığı suçlarını tanzim eden 213 Sayılı Vergi Usul Yasası m. 359 hükümleridir.

Tez çalışmasının ana konusunu vergi yasalarına aykırı eylemlerden vergi kaçakçılığı suçları oluşturmaktadır ve konunun detaylı analizi ve değerlendirilmesi yapılacaktır. Tez üç bölümden müteşekkildir. İlk bölümde vergi terminolojisi, vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi kaçakçılığı teorisinden kısaca bahsedilmiş; suç kavramı, vergi suçu ve vergi kabahati kavramları ile bunların birbirinden farklılıkları, vergi kaçakçılığı suçları bakımından gerçekleştirilen yasal düzenlemeler, vergi kaçakçılığı ve hukuksal bütünleşmesi açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusu başlığı altında suçların faili, mağduru, konusu, eylem, netice ve nedensellik bağı; manevi konusu içerisinde kast ve taksir ile failin kusurluluğu; ve son olarak hukuka aykırılık unsuru incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümdeyse vergi kaçakçılığı suçlarının özel görünüş biçimleri balığı altında teşebbüs, iştirak ve içtima hükümleri ele alınmış; dava ve ceza ilişkisini kesen nedenler altındaysa failin ölümü, zamanaşımı, vergi affı, pişmanlık ve ıslah kurumu, etkin pimanlık ve uzlaştırma kurumları ele alınarak açıklanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama usulünün CMK hükümleri uyarınca yürütüldüğü bu kapsamda soruşturma ve kovuşturma aşamaları, kanunda düzenlenen hukuka aykırı eylemler neticesinde kanun koyucu tarafından öngörülen yaptırımlar ve bu yaptırımların infaz aşaması incelenmiş; vergi kaçakçılığı suçları bakımından muhakeme şartı olan mütalaa konusu açıklanmıştır. Son başlıkta ise vergi suçları ile vergi kabahatleri yönünden ayrı ayrı düzenlenen adli ve idari cezaların aynı anda uygulanması yönünden non bis in idem ilkesi, Türk Ceza Hukukundaki uygulamalar ile AYM ve AIHM kararları ışığında karşılaştırılarak değerlendirilmiştir.

Vergi mükelleflerin, vergi ödememek için ortaya koyduğu en mühim direnç vergi kaçakçılığıdır. Verginin devletçe cebren toplanması, mükelleflerce vergi gelirlerinin başta kamu ve sosyal alanlar olmak üzere gerekli görülen yerlerde kullanılmadığı düşüncesi, yurtda vergi şuurunun yerleşmemesi, sıkça çıkarılmış olan vergi aflarının vergiye gönüllü adaptasyonu bozan tesirleri, denetimlerin aktif biçimde yapılmaması vb. sebepler Türkiye’de vergi kaçakçılığının yaygın biçimde gerçekleşmesine yol açmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda tanzim edilen müeyyideler ile vergi kaçakçılığı suçlarının engellenmesinde tek başına caydırıcı değildir. Evvela vergiye ilişkin düzenlemelerin, iktisadi etkenler ile birlikte siyasi, idari toplumsal, kültürel, faktörlerin de dikkate alınıp yapılması lazımdır. Vergi kaçakçılığını azaltabilmek adına başta mükellefler olmak üzere tüm yuttaşlara verginin önemi anlatılarak toplumun bilinçlendirilmesi sağlanmalıdır. Vergi denetimleri de idare tarafından daha aktif yapılmalıdır. Vergi denetimi ve incelemesi yapmaya yetkili kimselere buna ilişkin olarak daha iyi bir eğitim verilmeli ve idare içerisinde gerekli görüldüğü takdirde daha çok çalışan istihdam edilerek bu kimselerin iş yükü azaltılmalıdır. Böylece daha geniş zamanda ve daha yetkin kimselerce gerçekleştirilecek denetimin etkisi de artacaktır. Bunun yanı sıra vergi denetimleri sıklaştırılarak nicel olarak da arttırılmalıdır. Keza vergi kayıplarıyla, vergi kaçakçılığının en mühim sebeplerinden birisi de kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi, vergi kayıplarıyla kaçak oranlarını artırıcı bir faktördür. Fakat denetlemelerin sıklaştırılmasıyla denetleme esnasında oluşan problemlere kısa bir müddet içinde çözümlerin bulunması mükellefin vergi yönetimine olan güvenini arttıracaktır.

Bunlara ek olarak vergi idaresinde köklü değişimler gerçekleştirilmelidir. Buna yönelik olarak vergi yönetimlerinin görevleri yeniden tanımlanmalıdır, bilgi toplamayla değerlendirme yapısına yaygınlık kazandırılmalıdır. Aktif bir vergi idaresinin başarısı; vergi yasasını kavrayabilen, teknolojiye adapte olabilen, vergi hususunda yeterince bilgi birikimini elde edebilen, mükelleflere yol gösteren ve mükellefler ile sağlıklı münasebetler oluşturabilen vasıflı çalışana bağlıdır. Bundan dolayı da çalışanın her açıdan yeterli, yetkin ve çalıştığı alanda uzman olmasına dikkat edilmelidir.

Vergi kaçakçılığı suçları VUK Kapsamında düzenlenmiş olsa da özel bir kanun olan VUK'ta eksik kalan hususlar bakımından genel kanun niteliğini haiz TCK devreye girecektir. Vergi kaçakçılığı suçları çerçevesinde yargılama da Asliye Ceza Mahkemelerinde gerçekleştirilmektedir. Ceza hukuku hakimi, önüne gelen somut olay bakımından VUK ile sınırlı kalmayıp esas olarak TCK Kapsamında yargılama yürütmektedir. Ancak yargılama esnasında gündeme gelen en önemli sorunlardan biri ceza hakiminin ya da dosyanın intikal ettiği bilirkişinin vergi ceza hukuku bakımından yeterli bilgiye sahip olmamasıdır.

Bununla birlikte hakim yargılama esnasında, TCK'nın ceza sorumluluğunu düzenleyen genel hükümlerini de esas alacağından uygulamada bir çok tartışma bu hükümlerin vergi kaçakçılığı suçlarına nasıl uyarlanacağı hususundan kaynaklanmaktadır. Son kanun değişikliğinden önce VUK'da zincirleme suç, ceza indirimi, etkin pişmanlık gibi hususlara

yönelik özel bir hüküm bulunmaması bu konuda ciddi tartışmalara yol açmaktaydı. Ancak 08.04.2022 tarihli 7394 sayılı kanunla getirilen değişikliklerle bu hususlar detaylıca düzenlenmiş ve uygulamada yönünden açıklık getirilmiştir.

Yeni düzenlemeden önce uygulamada yerleşmiş olan kabule göre, vergi kaçakçılığı suçları bakımından TCK madde 43 hükmünde düzenlenen zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği kabul edilmekteydi. Ancak yalnızca aynı takvim yılı/vergilendirme dönemi içerisinde işlenen suçlar bakımından zincirleme suç hükümlerinin oluşacağı kabul edilmekteydi. Son getirilen değişikliklerle eklenen düzenlemeye göre, takvim yılı veya vergilendirme dönemi fark etmeksizin vergi kaçakçılığı suçlarının aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanacaktır.

Bununla birlikte kanunda öngörülen ceza üst sınırları yükseltilerek alt sınır aynı bırakılmıştır. Ceza üst sınırının artırılması caydırıcı bir düzenleme olarak görülse de alt sınırın aynı kalması sebebiyle uygulamada verilecek ceza miktarlarının çok fazla değişmeyeceği öngörülmektedir.

Yeni düzenleme ile vergi kaçakçılığı fiili ile birlikte vergi ziyanının da doğması durumunda soruşturma evresindeyken bu vergi, gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi ziyaı cezasının yarısının ödenmesi halinde hapis cezası yarısına indirilecektir. Kovuşturma evresinde ödeme yapılması halindeyse hapis cezası üçte birine indirilecektir. Ortada vergi ziyaı ve cezası yoksa verilecek hapis cezası yarı oranında indirilecektir.

Son kanun düzenlemesi ile görüş ayrılıkları bir nebze giderilmiş, uygulamada doğan mağduriyetlerin önüne geçilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları kapsamında düzenlenen yaptırımlar bakımından kademeli bir cezalandırma sisteminin öngörülmesi de olumlu bir değişiklik olup Ölçülülük İlkesine daha uygun bir düzenleme söz konusu olmuştur.

Ölçülülük ilkesi kapsamında bir diğer tartışma ise vergi kaçakçılığı suçlarından birinin işlenmesi halinde hem hürriyeti bağlayıcı cezaya hem de vergi kaybı nedeniyle üç kat vergi ziyaı cezasına hükmedilmesine dair VUK'da yer alan düzenlemelere ilişkindir. Tek bir eylem neticesinde iki ayrı yargılama yürütülerek iki ayrı cezaya hükmedilmesi ölçülülük ilkesinin ve non bis in idem ilkesinin ihlal edilmesi neticesini doğurmaktadır. AYM ve AİHM, bu yönde yargılama konusu ve suçun unsurlarının birbirinden farklı olduğu gerekçeleriyle zaman zaman non bis in idem ilkesine aykırılık oluşmadığı yönünde kararlar vermişse de AİHM'nin son

dönem kararlarında bu içtihadattan dönüldüğü görülmüştür. Kaldı ki devletin suça ilişkin yaptırımların yanı sıra vergi zıyaı cezası da kesmesi, bu tip ekonomik suçlardan yüksek miktarda ekonomik çıkar elde edilerek meşru yollardan elde edilmemiş bir paranın devletin meşru ekonomik sistemine dahil edilmesi başkaca sosyolojik ve ekonomik sorunlara da neden olacaktır.

Açıklanan nedenlerle hukukumuzda da Kabahatler Kanunu'nun m.15/3 "Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir." hükmü doğrultusunda tek bir eylemler hem vergi kaçakçılığı suçlarından birine hem de vergi zıyama sebebiyet verilmesi halinde ilgili eylemden dolayı sadece ceza yargılaması yürütülerek ve fail hakkında yalnızca suçtan dolayı yaptırım uygulanması ile bu sorun çözülebilecektir.

TCK m.43/1 hükmünde düzenlenen zincirleme suç hükümleri uyarınca bir suç işleme kararının yerine getirilmesi çerçevesinde, farklı dönemlerde bir şahsa karşı aynı suçun birden çok işlenmesi halinde, tek bir cezaya hükmedilecektir. Fakat fail hakkında uygulanacak ceza dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacaktır. Aynı fıkranın son cümlesi gereğince mağduru belli bir kişi olmayan ve kamu yararını gözeten vergi kaçakçılığı suçlarında da zincirleme suç hükümleri uygulanabilecektir.

Buna karşın zincirleme suç hükümlerinin VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenen suçların her biri için mi yoksa her gruptaki eylemlerin kendi içerisinde değerlendirilmesiyle mi uygulanacağı doktrinde tartışılmaktadır. Mezkur madde içerisinde düzenlenen eylemlerin niteliği bakımından katıldığımız görüş maddede üç grup suç olduğu ve her bentteki eylemlerin kendi içerisinde seçimlik hareket olduğu yönündeyse de uygulamadaki ve doktrindeki ağırlıklı görüş madde hükmünde düzenlenen her bir eylem için zincirleme suç hükümlerinin uygulanabileceği yönündedir.

Uygulamadaki kabule göre, VUK m.359 hükmü kapsamında düzenlenen hukuka aykırı her bir eylem neticesinde ayrı ayrı suç oluştuğundan ayrı ayrı hüküm kurulması gerekmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturanın iki farklı vergi türü (örneğin KDV ve gelir vergisi) ile ilgili olarak kullanılması durumunda tek bir suçun oluşacağı kabulü hakkaniyete ve hukuka daha uygun olacaktır. Bununla birlikte kaçakçılık suçları bakımından özellikle bazı eylemlerin işlenmesi halinde aynı amaç gözetildiği gerekçesiyle zincirleme suç hükümleri uygulanabilmektedir. Örneğin mezkur maddenin a ve b bentlerinde yer alan sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma

suçları çerçevesinde düzenleme ve kullanma eylemleri genellikle vergi kaçırma, vergi tarihini azaltma amacıyla bizzat aynı fail tarafından işlendiğinde iki ayrı suç oluşsa da zincirleme suç hükümleri gereği fail hakkında tek bir cezaya hükmedilmek suretiyle ceza arttırılmaktadır. Zira bu suçların unsurları dahi birbirine benzer şekilde kanunda düzenlenmiş olup Yargıtay'ın kabulüne göre de aynı saik doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

Yargıtay, fail tarafından vergi kaçakçılığı suçlarından birinin birden çok kez işlenmesi halinde zincirleme suç hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağını değişik zamanlarda işleme unsuru doğrultusunda incelenmekteydi. Bu hususta Yargıtay, CGK'nun 05.03.2002 tarihli 2002/11-28 E. ve 2002/179 K. sayılı kararında yer alan vergilendirme-tarih döneminin esas alınmasının vergilerin türleri ve hatta aynı vergi türü bakımından farklı uygulamalara, sonuçta eşitsizliğe ve adaletsizliğe yol açacağı şeklindeki gerekçesiyle 2002'den önceki vergilendirme dönemlerini dikkate alarak bir yılda bir kaç defa vergi suçunun işlenebileceği kabulünden dönmüştür. İlgili genel kurul kararından sonra uygulamada iddianame ile hukuki kesinti oluşmadığı sürece bir hesap döneminde işlenen sahte/yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında tek suç; farklı hesap dönemlerinde işlenen suçların ise ayrı suç oluşturduğu kabulü yerleşmiştir. Bir hesap dönemi ise Vergi Usul Kanununun 174'üncü maddesinin ikinci fıkrasında normal olarak bir takvim yılı olarak tanımlanmıştır. Ancak aynı madde gereği Maliye Bakanlığı da özel olarak hesap dönemi belirleme yetkisini haizdir. Ancak uygulamada çelişki ve ayrılık oluşmaması amacıyla özel hesap dönemi belirlenen hallerde de bir takvim yılı dikkate alınarak ceza sorumluluğu belirlenmekteydi.

Farklı dönemlerde işlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından zincirleme suç hükümlerinin uygulanmaması sebebiyle uygulamada birçok mağduriyet doğmakta bu sebeple ilgili VUK 359 hükmü bakımından birçok eleştiri gündeme gelmekteydi. Bu sebeple kanun koyucu, 08.04.2022 kabul tarihli 7394 sayılı kanunun 4'üncü maddesinin son fıkrasında yer alan hüküm ile zincirleme suç hükümlerinin farklı hesap dönemlerinde gerçekleştirilen eylemler bakımından da uygulanmasının önü açılmıştır. İşbu kanun 15.04.2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Sonuç olarak tek bir fail tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçlarının dönemine bakılmaksızın TCK kapsamında düzenlenen zincirleme suç şartlarının oluşması ile fail hakkında tek bir suça hükmedilerek ceza arttırımına gidilecektir.

KAYNAKLAR

Ağar, Serkan: Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S:58, 2005, s.273-301.

Akdağ Yüksel, Hale : TCK'da Düzenlenen Kusurluluğu Kaldıran ve Azaltan Nedenler, Ankara Üniversitesi , Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara 2018.

Akdoğan, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2013.

Akkaya, Mustafa: Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 49 S:1, Ankara 2000, s.85-96.

Aksu Babayiğit, Merve : Yargı Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonomi Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep 2019.

Aktan, Coşkun Can/ Dinleyici, Dilek/ Saraç, Özgür: Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlakı ve Sosyal-Psikolojik Sınırları, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara 2006.

Alacakaptan, Uğur: Suçun Unsurları, AÜHF Yayınları, Ankara 1975.

Albayrak, Süleyman: Yargı Kararları Işığında Vergi Hukukunda İspat Müessesesi, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli 2011.

Arslan, Çetin / Erdoğan, Yağmur : Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç, . Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Editörler: İzzet ÖZGENÇ / Cumhur ŞAHİN / Faruk TURHAN, C:1 Ankara 2020.

Artuk, Mehmet Emin/ Gökçen, Ahmet / Yenidünya, Caner: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2013.

Aslanpınar, Burak: Vergi Kaçakçılığı Suçları, 2021.

Aydemir, Erdem/ Bahçe, Abdullah Burhan: Türkiye’de Vergi Afları ve Mükellef Üzerine Etkisi: Eskişehir İline İlişkin Bir Çalışma, Ekonomi Politik Araştırmalar Dergisi, 2021, S:3, s.30-50.

Aydemir, İsa : Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 2016, C:4, Sayı:7., s.183-207

Aygün Eşitli, Ezgi : Anayasayı İhlal Suçu, AÜHFD, C:65 S:4, Ankara 2016, s. 1689-1724.

Bahçeci, Barış : “Vergi Cezalarında ‘Ne Bis In Idem’” Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi, Ankara 2018, 67 (2), s.253-278.

Bayar, İbrahim Nihat : Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi- Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara 2010.

Bayar, İbrahim Nihat : Vergi Kaçakçılığı, Ankara 2013.

Bayer, Ayfer : Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı Suçu, Fasikül Dergisi, C:3 S:6, 2011, s. 37-43.

Baykara, Bekir : Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanun’la Kaldırıldı mı?, Maliye Postası, 2001.

Bayraklı, Hasan Hüseyin : Genel Vergi Hukuku, Afyonkarahisar 2005.

Bayraklı, Hasan Hüseyin : Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Y:10 S: 37, Afyonkarahisar 2010.

Bayraklı, Hasan Hüseyin/ Bayraklı, Mehmet Erkan/ Elitaş, Cemal : Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, 2012.

BECCARIA, Cesare; Suçlar ve Cezalar Hakkında, (Çeviren: Sami SELÇUK), Ankara 2004.

Bozdağ, : (Yargıtay Kararları Işığında) Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yanıltıcı Belge ve Sahte Belge Kavramları,

Büken, Kıvılcım Ceren : Türk Ceza Hukukunda Kusurluluk, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2020.

Çakır, Erdem Utku : 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yer Alan Suçların Muhakemesinde Dava Şartı Olarak İhbar, NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, S:2, Tekirdağ 2020, s.65-92.

Candan, Turgut : Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Ankara 2005.

Candan, Turgut : Vergi Suçları ve Cezaları, Ankara 2010.

Candan, Turgut : Vergisel Kabahatler ve Suçlar, Ankara 2019.

Çavuş, Adnan : Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul 2016.

Çelik, Nazlı Kübra : Ceza Hukuku Boyutu, Ankara 2015.

Centel, Nur / Zafer, Hamide / Çakmut, Özlem : Türk Ceza Hukukuna Giriş, İstanbul 2002.

Çiçek, Serdar/ Sabbağ Jale: Mükelleflerin Vergiden Kaçınma Algısı ve Demografik Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma: Isparta Örneği, Sosyoekonomi Dergisi, C:24 S:28, 2016, s. 43-64.

Cihan, Erol / Yenisey, Feridun; Non Bis İn İdem İlkesi, Çetin ÖZEK Armağanı, İstanbul 2004.

Çomaklı, Şafak Ertan / Ak, Ahmet : Vergi Ceza Hukukunda Suç ve Kabahatler, Erzurum 2013.

Demirbaş, Timur : Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2002.

Doğmuş, Simay : "Türk Vergi Ceza Hukukunda Ne Bis İn İdem İlkesi", Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020, C: 17 S:1, s. 61-111.

Donay, Süheyl : Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, Ankara 2008.

Dönmezer, Sulhi / Erman, Sahir: Nazarî Ve Tatbikî Ceza Hukuku, 2019.

Edizdoğan, Nihat ; Taş, Metin ;Çelikkaya, Ali : Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Bursa 2017.

Ela, Hatice : Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge. Ankara 2021.

Erem, Faruk / Toroslu, Nevzat : Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2003.

Erem, Faruk : Suçun Konusu ve Hümanist Doktrin, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 1, s. 11-33, 1968.

Erman, Sahir : Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler, Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul 1958, s.51-71.

Erman, Sahir : Sahtekarlık Suçları Ticari Ceza Hukuku C.III, İstanbul 1987.

Erman, Sahir : Vergi Suçları (Ticari Ceza Hukuku), İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Nazım Terzioğlu Atölyesi, İstanbul 1988.

Gök, Musa/ Biyan, Özgür/ Akar, Sevda : Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri Ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, C: 34 S: 1, İstanbul 2013, s. 269-292.

Gökçen, Ahmet : Belgede Sahtecilik Suçları, Ankara 2018.

Göker, Cenker: Yönlendirici Vergilendirme, Ankara Üniversitesi Doktora Tezi, Ankara 2010.

Gümüş, Erhan : Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Yapılan Değişikliklerden Sonra Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme, Erteleme ve Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması, Vergi Raporu Dergisi, S: 112, 2009.

Güner, Sedat : Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 Ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi, Gümrük ve Ticaret Dergisi, S:4, 2014, s.38-52.

Güner, Yunus Emre : Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul 2014.

Güngör, Mümin : Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Ususlü, TAAD, Y: 11 S: 44, Ankara 2020, s.269-299.

Hafizoğulları Zeki / Özen Muharrem : Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2021.

Hakeri, Hakan : Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2015.

Hüvez, İbrahim : Sahte Ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının TCK ve VUKAçısından Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, S: 36, 1996.

İçel, Kayıhan / Sokullu-Akıncı, Füsun / Özgenç, İzzet / Sözüer, Adem / Mahmutoglu, Fatih S. / Ünver, Yener : Suç Teorisi 2. Kitap. İstanbul 2014.

İyice, Denizhan : Vergi Kaçakçılığı Suçu (Suç Teorisi-Ceza Teorisi Ve Usul Hukuku İncelemesi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi, Denizli 2021.

Karaarslan, Mehmet : Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2006, S: 64 : s. 115-150.

Karakaş, Fatma Tülay : Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013, C: 62 S: 3, s.729-759.

Karakoç, Yusuf : Vergi Ceza Hukuku, Ankara (t.y.).

Karakoç, Yusuf : Y. Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:12 S:6, İzmir 2010.

Karataş Durmuş, Neslihan : Vergi Hukukunda İspat ve Delil, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 18/ S:3-4, s.505-528, 2014.

Kaşıkcı Mahmut : Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, İstanbul 2007.

Katoğlu, Tuğrul : Ceza Hukukunda Suçun Mağduru Kavramının Sınırları, AÜHFD, C: 61 S: 2, Ankara 2012.

Keçelioğlu, Elvan : Sırf Hareket Suçu Soyut Tehlike Suçu mudur?, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:25 S:2, Ankara 2021, s. 433-464.

Ketizmen, Muammer : Özel Evrakta Sahtecilik Suçu Açısından Sermaye Piyasası Kanunu'nda Düzenlenen Usulsüzlük Suçuna (Md. 112/ 2) İlişkin Sorunlar Ve Öneriler, Ankara 2022.

Kızılot, Şükri/ Kızılot, Zuhale: Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura ihtilafları, Ankara 2009.

Kızılot, Şükrü / Şenyüz, Doğan / Taş, Metin / Dönmez, Recai : Vergi Hukuku, Ankara 2008.

Kızılot, Şükrü : Şirketlerde Vergi Suçları, Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu (30 Nisan-1 Mayıs 2005), Ankara 2005.

Kızılot, Şükrü/ Taş, Metin : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara 2010.

Koç, Coşkun : Suçun Konusunun Yokluğu Durumunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C: 2020 S: 147, 2020, s. 49-73.

Koca; Mahmut/ Üzülmüş : Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2013.

Küçüktaşdemir, Ö.: Ceza Hukukunda Maddi ve Manevi Cebir, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Küçüktaşdemir, Ö.: Ekonomik Suçlar Bağlamında Türk Ticaret Kanununda Düzenlenen Suçlar ve Cezalar, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2017.

Kunter, Nurullah/ Yenisey, Ferudun / Nuhoğlu, Ayşe : Muhakeme Hukuku Dalı Olarak- Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 2006.

Mollamustafaoğlu, Metin : Türk Vergi Ceza Hukukunda Usulsüzlük Suçu ve Cezaları, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2010.

Mutluer, M. Kamil / Dayanç Kuzeyli, N. Nilay: Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2019.

Mutluer, M. Kamil : Vergi Genel Hukuku, İstanbul 2006.

Mutluer, M. Kamil : Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Ankara 2011.

Nadaroğlu, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul 2000.

Nas, Adil : Türk Vergi hukukunda Vergi İncelemesi, AÜHFD, 2012, 61(4), s.1307-1336.

Oktar, S. Ateş : Vergi Hukuku, İstanbul 2013.

Oktar, S. Ateş: Muhasebe Hileleri Ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi, Vergi Sorunları Dergisi, 2009, s.7-15.

Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami : Vergi Hukuku, Ankara 2011.

Oslu, Sevim Gülce : Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013.

Özbek, Mustafa Serdar / Yerdelen, Erdal / Altuntaş, Şeyda ve diğerleri: Ceza Muhakemesi Hukukunda Uzlaştırma, Ankara 2018.

Özbek, Veli Özer: Ceza Hukukunda Nedensellik Bağlantısı ve Neticenin Objektif Yüklenebilirliği Teorisi, Ceza Hukuku Dergisi, C:2, S:5, 2007.

Özcan, Onur : Vergi Suçları, Ankara 2015.

Özen, Mustafa : Non Bis İn İdem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14(1), s. 389-417, 2010.

Özen, Mustafa : Vergi Suçları ve Kabahatleri, 2022.

Özen, Mustafa: 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun İştirak Kurumuna Bakışı, Türkiye Baralor Birliği Dergisi, S: 70, Kırıkkale 2007, s.239-253.

ÖZGENÇ, İzzet / YURTLU, Fatih, "Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçları Bakımından Teori ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlara İlişkin Bir

Değerlendirme”, 5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Gazi Şerhi, C:2, Ankara 2020.

ÖZGENÇ, İzzet / YURTLU, Fatih, “Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini Aklama Suçları Bakımından Teori ve Uygulamada Ortaya Çıkabilecek Sorunlara İlişkin Bir Değerlendirme”, 5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı, Editörler: İzzet ÖZGENÇ / Cumhur ŞAHİN / Faruk TURHAN, C:1 Ankara 2020.

Özgenç, İzzet : Suç Teorisi, 2021.

Özgenç, İzzet : Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara 2014.

Parlar, Ali / Demirel, Güleç : Adli-İdari Vergi Suçları, Ankara 2002.

Pelin, İbrahim: Verginin Tarihsel Evrimi ve Batı ile Doğu Arasında Bu Hususta Muvazilik, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, İstanbul 1935, C: 1. S: 4, s. 401-406.

Pınar, Burak : Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler, International Journal of Public Finance, C:1 S:1 2016, s.23-60.

Şahin, Şeyda : Vergi hukukunda çift defter Tutma Suçu, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2018,

Şare, Ersin : Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs, TBB Dergisi, S:130, Muğla 2017, s.119-156.

Sarıcaoğlu, Ercan : Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, Ankara 2017.

Sarılı, Mustafa Ali : Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, Bankacılar Dergisi, 2002.

Sarsıkoğlu, Şenel / Şişman, Gülden : Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s.1591-1625

Şeker, İdris : Zincirleme Suç, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Konya 2009.

Şenlik, Kenan : Türk Ceza Kanunu Açısından Vergi Afları, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir 2021.

Şensoy, Şehnaz Cin : Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçların Kriminolojik Özellikleri, Çetin Özek Armağanı, Ankara 2004.

Şenyüz, Doğan : Vergi Ceza Hukuku - Vergi Kabahatleri ve Suçları, Bursa 2013.

Şenyüz, Doğan : Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş, İzmir Barosu Dergisi, Y:81 S:2, 2016, s.13-50.

Soyaslan, Doğan : Ceza Hukuku Özel Hükümler, Ankara 2014.

Sümer, Arif Emre : Türk Ceza Hukukunda Haksızlık Yanılgısı, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:17 S: 1, Kayseri 2022, s. 224-262.

Sütçü, Nezih : Non Bis In Idem İlkesinin Vergi Ceza Hukukunda Uygulanması, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C: 15 S:18-188, İstanbul 2020, s.423-450.

Taşdelen, Aziz: Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:59 S:4, Ankara 2010.

Taşdelen, Aziz: Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, Ankara 2010.

Taştan, Mehmet : Açıklamalı İçtihatlı Sahte Fatura Düzenleme ve Kullanma Suçları, Ankara 2020.

Tebliğler Kitabı, Editörler: İzzet ÖZGENÇ / Cumhur ŞAHİN / Faruk TURHAN, Ankara 2020, C. I, s. 449. Tezcan, Durmuş ; Erdem, Mustafa Ruhan ; Önok, R. Murat : Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, 2013.

Tüğen, Kamil: Devlet Bütçesi. İzmir, 2014.

Turabi, Selami : Kusurluluk ve Kusurluluğu Etkileyen Haller, TBB Dergisi, 2012, s.267-292.

Uğur, Hüsamettin / Elibol, Mert : Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Suçları, Ankara 2015.

Uluatam Özhan / Methibay Yaşar : Vergi Hukuku, Ankara 2001.

Ümit, Ceyda : Vergi Ceza Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Sahte Belge Kullanma Suçlarına İlişkin Sorunlar ve Çözüm. Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi. Haziran/ C. 11. S:1, 358-393 2021.

Uyanık, Mustafa : Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizlenmesi veya İbraz Edilmemesi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri 2014.

Yavuz, Hakan A. : Türk Ceza Hukukunda Dava Zamanaşımı ve Olağanüstü Kanun Yolları ile İlişkisi. Adalet Dergisi. Ocak/ Sayı: 66, 497-542 2021.

Yenisey, Feridun ; Nuhoglu, Ayşe : Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2020.

Yetik, Tuğçe : Vergi Ceza Hukukunda Muhteviyati İtibariyle Yaniltici Belge Düzenlenmesi Ve Kullanılması, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2021.

Yiğit, Uğur : Vergi Usul Kanunu'nda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar: Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, İstanbul 2004.

Yılmaz, Gülay Akgül: Kamu Maliyesi. İstanbul 2013.

Yüce, Mehmet. : Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü, İstanbul 2018.

Yurtcan, Erdener : Ceza Yargılamasında Kesin Hüküm, İzmir 2020.

Yurtlu, Vakkas; Bozdoğanoglu, Burçin : “Vergi Ceza Hukukunda Kaçakçılık Fiillerine Uygulanacak Cezaların Ölçülülük ve Non Bis İn İdem İlkeleri Açısından İncelenmesi” International Journal of Public Finance Vol. 7, No: 1, Temmuz, 73-92 2022.

Çevrimiçi Kaynaklar

15.04.2022 tarih ve 31810 Sayılı Resmî Gazete içinde 7394 Sayılı Kanun. Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220415.pdf>

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Erişim adresi:

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>

31.10.2011 tarih ve 28101 Sayılı Resmî Gazete içinde Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.

Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/10/20111031-9.htm> 4396 Sayılı Kanun. 7597(mevzuat.gov.tr)

5237 Sayılı TCK. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf>

5271 Sayılı CMK. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5271.pdf>

Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr>

Darende, İ. "Yeni TCK'da İştirak", <http://www.sinerjias.com.tr/pg/pdf/14.pdf> (erişim tarihi: 08.04.2022).

15.04.2022 tarih ve 31810 Sayılı Resmi Gazete içinde 7394 Sayılı Kanun. Erişim Adresi:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/04/20220415.pdf>

Legalbank Mahkeme Kararları. Elektronik Hukuk Bankası içinde. Erişim Adresi:
<https://legalbank.net/arama/mahkeme-kararlari>

Mevzuat ve İçtihat Programı. Sinerji Hukuk Yazılımları içinde. Erişim Adresi:
<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=3701>

Yargıtay Bilgi Bankası. T.C. Yargıtay Başkanlığı içinde. Erişim Adresi:
<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>

[https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285,](https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?t=45285)

Gültekin, Mustafa : Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma,
<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229915>

Özgenç: (Çevrimiçi) Yararlanma: <https://izzetozgenc.com/makale/>, Yararlanma
tarihi:06.10.2022