

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU
Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Tuğberk GÖKÇE

İstanbul, 2024

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU
Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Tuğberk GÖKÇE

Öğrenci No
2020036017

ORCID ID
0000-0002-6174-1887

Danışman
Prof. Dr. Ahmet EROL

İstanbul, 2024

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Kaçakçılığı Suçu**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 31.01.2024

Tuğberk GÖKÇE

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

31.01.2024

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı *Kamu Hukuku* Programı Yüksek Lisans öğrencilerinden 2020036017 numaralı *Tuğberk GÖKÇE*'nin "İstanbul Beykent Üniversitesi Eğitim-Öğretim Yönetmeliği"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak Enstitümüze teslim ettiği "*Vergi Kaçakçılığı Suçu*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 02/01/2024 tarih ve 2024/01 sayılı toplantısında seçilen ve Taksim yerleşkesinde toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, İstanbul Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince 45 dakika süre ile aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında "*OYBİRLİĞİ*" ile "*KABUL*" kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 2 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Prof. Dr. Ah*** ER***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi Ça*** ÇI***
(Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi As*** ÖZ***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Tuğberk GÖKÇE
Danışman : Prof. Dr. Ahmet EROL
Derecesi ve Tarih : Yüksek Lisans (Tezli), 2024
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : Vergi, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Kaçakçılığı Suçları
Vergi Cezası

ÖZ

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Devlet, kamusal hizmetleri yerine getirirken ihtiyaç duyduğu mali kaynağı vergiler yoluyla karşılamaktadır. Bu, toplumun genel refahını artırmaya yönelik bir çaba olarak düşünülmektedir. Ancak, vergi sistemi, bireylerin ekonomik durumlarına göre değişken bir yapıya sahiptir. Türkiye Devleti'nin mali ihtiyaçlarını karşılamak için aldığı vergilerin ağırlıklı kısmı dolaylı vergilerden sağlanmaktadır. Bu da toplumun yaşamın her alanında vergi yükünü hissetmesine sebep olmakta ve buna ilişkin vergi ödemelerine karşı olumsuz bir bakış açısı yaratmaktadır.

Toplum yapısını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin çeşitliliği bireylerin vergi ödevlerini yerine getirirken farklı yaklaşımlar sergilemelerine sebep olmaktadır. Bunun bir sonucu olarak da vergi kanun ve normlarına aykırı hareketlerde bulunarak, vergi kaçakçılığı suçunu işleme eğilimleri artmaktadır. Devlet vergi kaybına neden olan kanunlara aykırı filleri engellemek amacıyla vergi alanında usul ve cezalara ilişkin yasal düzenlemeler getirmiştir. Devletin getirdiği yasal düzenlemeler gerçekleştirilen fiilin niteliğine göre çeşitli yaptırımlar içermektedir.

Bu çalışma hukuka aykırı davranışları ve bu davranışların vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaya sebep olan nedenlerle, bu suçun engellenmesi için idari ve cezai olarak hangi alanlarda, ne gibi değişiklikler yapılması gerektiğini değerlendirmektedir.

Name and Surname : Tuğberk GÖKÇE
Supervisor : Prof. Dr. Ahmet EROL
Degree and Date : Master's (Thesis), 2024
Major : Public Law
Keywords : Tax, Tax Evasion, Tax Evasion Crimes, Tax Penalty

ABSTRACT

TAX EVALUATION CRIME

The state meets the financial resources it needs to provide public services through taxes. This is considered as an effort to improve the general welfare of society. However, the tax system has a variable structure depending on the economic situation of individuals. The majority of the taxes collected by the Turkish State to meet its financial needs are provided by indirect taxes. This causes society to feel the tax burden in every aspect of life and creates a negative perspective towards tax payments.

There are many factors that affect the social structure. The diversity of these factors causes individuals to take different approaches when fulfilling their tax duties. As a result of this, their tendency to commit tax evasion by acting against tax laws and norms is increasing. The state has introduced legal regulations regarding procedures and penalties in the field of taxation in order to prevent illegal acts that cause tax loss. Legal regulations brought by the state include various sanctions depending on the nature of the act committed.

This study evaluates unlawful behavior and the reasons why these behaviors constitute the crime of tax evasion, and what changes should be made in administrative and criminal areas to prevent this crime.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ

ABSTRACT

KISALTMALAR	iv
SÖZLÜK.....	v
GİRİŞ.....	1

1. VERGİ, VERGİ KABAHATLERİ VE SUÇLARI

1.1. Vergi Kavramı.....	3
1.1.1. Vergi Yükümlülüğü.....	3
1.2. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Suç Tipleri	5
1.2.1. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	6
1.2.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma.....	7
1.3. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Kabahatler.....	7
1.3.1. Vergi Ziyat.....	8
1.3.2. Usulsüzlük.....	8
1.3.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler	9
1.3.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler	9
1.3.2.3. Özel Usulsüzlükler	10

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

2.1. Vergi Kaçakçılığı.....	12
2.1.1. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri.....	12
2.1.1.1. Tarihi Nedenler	13
2.1.1.2. Sosyal Nedenler	13
2.1.1.3. Ekonomik ve Mali Nedenler	14
2.1.1.4. Hukuki Nedenler	15
2.1.2. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tarihi Gelişimi.....	15
2.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Benzer Suçlarla İlişkisi.....	18
2.1.3.1. Özel Evrakta Sahtecilik Suçu.....	18
2.1.3.2. Resmi Evrakta Sahtecilik Suçu	19

2.1.3.3. Resmi Belge Düzenlenmesinde Yalan Beyan.....	20
2.1.3.4. Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek	21
2.1.3.5. Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek.....	22
2.1.4. Mukayeseli Hukuk.....	22
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu Düzenlemesiyle Korunmaya Çalışılan Hukuki	
Yarar	23
2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları.....	24
2.3.1. Kanunilik Unsuru.....	26
2.3.2. Suçun Maddi Konusu.....	27
2.3.2. Suçun Maddi Unsuru.....	28
2.1.2.1. Hareket	29
2.1.2.2. Netice	47
2.1.2.3. Nedensellik (İllyet Bağı).....	48
2.3.3. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	48
2.1.3.1. Kanunun Hükmü ve Amirin Emrini Yerine Getirme.....	49
2.1.3.2. Meşru Savunma.....	51
2.1.3.3. Zorunluluk Hali.....	51
2.3.4. Suçun Manevi Unsuru	52
2.3.4.1. Kast	52
2.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünümleri	55
2.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Teşebbüs.....	56
2.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak.....	58
2.4.3. Vergi Suçlarında İctima.....	61
2.4.3.1. Bileşik Suç ve Müteselsil (Zincirleme) Suç.....	62
2.4.3.2. Vergi Suçlarında Fikri İctima	63
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YARGILAMA USULÜ VE	
YAPTIRIMLAR	
3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Usulü ve Yaptırım.....	65
3.1.1. Soruşturma ve Kovuşturma.....	66
3.1.1.1. Kaçakçılık Hareketinin Cumhuriyet Savcılığına Bildirilmesi	66
3.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırımlar.....	68
3.1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Mali Yaptırımlar	68

3.1.2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Yaptırımlar.....	69
3.1.3. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması (HAGB).....	70
3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza İlişkisinin Sona Ermesi.....	71
3.2.1. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen ve Ceza İlişkisini Sona Erdiren	
Nedenler	71
3.2.1.1. Ölüm.....	71
3.2.1.2 Pişmanlık ve Islah	72
3.2.1.3 Uzlaşma.....	73
3.2.2. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenmeyen ve Ceza İlişkisini Sona Erdiren	
Nedenler	75
3.2.2.1. Af	75
3.2.2.2. Zamanaşımı.....	76
SONUÇ	78
KAYNAKÇA.....	81

KISALTMALAR

A.g.e	: Adı geçen eser
AYM	: Anayasa Mahkemesi
e.	: Esas
Ed.	: Editör
HAGB	: Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması
HFD	: Hukuk Fakültesi Dergisi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ss.	: Sayfalar
T.	: Tarih
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
Üni.	: Üniversite
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMMO	: Yeminli Mali Müşavirler Odası

SÖZLÜK

Af: Bir suç işleyeni, kusur veya hata yapanı bağışlamaktır.

Fikri İçtima: Bir fiil ile birden fazla suçun oluşmasına sebep olan failin sadece bir suçtan ceza almasına imkân tanımaktadır.

Gizleme: Vergisel işlemlerinin hukuka uygunluğunun tespitini sağlayabilecek olan tutmakla ve saklamakla yükümlü olunan defter ve belgelerin teslim edilmemesi.

İçtima: Suçların birleşmesi veya suçların bir araya gelmesi durumunu ifade etmektedir.

Kast: Öngörülen ve suç teşkil eden fiili gerçekleştirmeye yönelik irade olup kanunda suç olarak tanımlanmış eylemin bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge: Gerçek bir işlemi veya durumu temsil etmesine rağmen, bu işlemi veya durumu nitelik veya miktar bakımından gerçeğe uygun olmayan bir şekilde yansıtan belgedir.

Mükellef: Devletin sunduğu tam kamusal mal ve hizmetlerden yararlanan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Non Bis İn İdem: Aynı fiilden dolayı iki kez yargılama olmaz ilkesidir.

Ölüm: Bir insan, bir hayvan ya da bitkide yaşamın tam ve kesin olarak sona ermesi, “mevt, irtihal, vefat” tır.

Özel Usulsüzlük: Genel usulsüzlüklere göre daha ağır müeyyideler içeren usulsüzlüklerdir.

Pişmanlık: Emlak vergisi dışındaki beyana dayanan vergilerde, vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerin bizzat mükellefler tarafından ilgili makamlara bildirilmesidir.

Usulsüzlük: Vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet etmemektir.

Uzlaşma: İtirazların çözüme kavuşturulması için hukuki ve ekonomik boyutları içeren bir diyalog sürecidir.

Vergi Kabahati: Vergi yasalarına aykırılık durumunda yaptırım olarak karşılığı hapis yerine para cezası ile cezalandırılan eylemlerdir.

Vergi Kaçakçılığı: Vergi kaçırma eyleminin nitelikli olarak işlenmesidir.

Vergi Suçu: Vergi yasalarının hükümlerine aykırı hareket etmek.

Vergi Ziyarı: Vergi sorumlusunun vergi ile alakalı görevini zamanında yerine getirmemesi ya da eksik yerine getirilmesiyle alakalı olarak vergi kaybına sebebiyet vermesi halinde ortaya çıkan mali bir suçtur.

Vergi: Devletin egemenlik gücüne dayanarak, tek yanlı ve zorla aldığı ekonomik değerler.

Zamanaşımı: Hukuk kurallarının kişilere tanıdığı hakların, getirdiği yaptırımların süre geçmesiyle ortadan kalkmasıdır.

GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı, modern devletlerin karşı karşıya geldiği kalıcı bir sorun olarak hukuki, ekonomik ve sosyal karmaşıklıkların kesişim noktasında durmaktadır. Devletler, ekonomik dengeyi koruma ve temel kamu (tam kamusal) hizmetlerini finanse etme çabası içindeyken, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek önemli bir öncelik haline gelmiştir. Bu çalışmada, vergi kaçakçılığının çok yönlü doğası, tarihi evrimi, hukuki yönleri ve kaçakçılığa ilişkin küresel bakış açıları irdelenmeye çalışılacaktır.

Vergilendirme kavramı derin tarihi köklere sahip olup antik medeniyetlere kadar uzanmaktadır. Vergilendirme doğrudan doğruya kişilerin varlıklarında bir azalışa yol açtığı için bunun uzantısı olarak bireyler bu kayba engel olmak amacıyla vergi vermemenin yollarını aramış ve çeşitli yollarla vergi kaçırma yöntemleri geliştirmişlerdir. Vergi kaçakçılığının tarihi bağlamını anlamak, onun çağdaş gelişimin ayırt etme açısından yaşamsal bir öneme sahiptir. Antik pazarlardaki gizli uygulamalardan dijital çağın sofistike planlarına kadar, vergi kaçakçılığı uyum göstermiş ve varlığını sürdürmüştür.

Vergi kaçakçılığı yalnızca bir hukuki ihlal değil, aynı zamanda derin ekonomik etkilere sahiptir. Bireyler ve kurumlar, vergilerden kaçınmak için finansal sistemleri manipüle ettikçe ulusların ekonomik dengesi bozulur. Vergi kaçakçılığından kaynaklanan gelir eksiklikleri, hükümetlerin temel hizmetleri sağlama yeteneklerini zorlayabilir; bu da eğitimden sağlığa ve hatta altyapıya kadar bir dizi alanda olumsuz etki yaratabilir. Vergi kaçakçılığının ekonomik dalgalanma, haksız rekabet yaratma ve gelir dağılımını bozma etkisi, vergi kaçakçılığıyla kapsamlı bir mücadele ihtiyacını vurgular.

Vergi kaçakçılığının karmaşık hukuki yapısını çözebilmek için bu suçun unsurlarını, işleniş şekillerini ve süreçlerini iyi bilmek gerekir. Bu çalışma, vergi kaçakçılığını düzenleyen hukuki çerçeveyi inceleyerek, suçu oluşturan unsurları aydınlatmayı hedeflemektedir. Finansal kayıtların kasıtlı manipülasyonundan belgelerin sahteciliğine kadar her yönüyle incelenerek, vergi kaçakçılığının çeşitli biçimleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Hukuki ve ekonomik boyutlarının ötesinde, vergi kaçakçılığı toplumsal yapıları da doğrudan etkiler. Kamu güveninin erozyona uğraması, ekonomik eşitsizliğin sürdürülmesi ve sosyal hizmetlere olan baskı, vergi kaçakçılığıyla iç içe geçmiş toplumsal sonuçlardır. Vergi kaçakçılığının geniş etkilerini anlamak, bu yaygın sorunun neden olduğu daha büyük olumsuzları ortaya koymakla mümkündür.

Bu çalışma, vergi kaçakçılığı etrafındaki akademik tartışmalara katkıda bulunmayı hedefleyerek, yalnızca hukuki terimlerle sınırlı kalmadan geniş bir bakış açısı sunmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, vergi kaçakçılığını küresel bağlamda ele alarak, bu çok yönlü sorunla etkili bir şekilde mücadele için strateji ve politika geliştirmeye katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.

İlerleyen bölümlerde, vergi kaçakçılığının tarihi evrimi, hukuki incelikleri, ekonomik etkileri ve toplumsal sonuçları ayrıntılı bir şekilde irdelenecektir. Her bir bölüm, konuyla ilgili literatürün ışığında ilerleyecek ve mümkün olduğunca konuya ilişkin ulusal ve uluslararası yaklaşımlar ele alınacaktır. Çalışmanın sonuç bölümünde, elde edilen bulgular özetlenecek ve gelecekteki araştırmalar için önerilerde bulunulacaktır.

Bu çalışma, vergi kaçakçılığının hukuki, ekonomik ve sosyal boyutlarını ortaya koymayı ve vergi sistemlerinin sürdürülebilirliği, toplumların refahı ve hukukun üstünlüğü açısından hayati öneme sahip olan bu sorunun çözümüne katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.

1. VERGİ, VERGİ KABAHAHLERİ VE SUÇLARI

Vergi, Anayasa'nın 73. maddesine göre devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla düzenlenen bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğe uymayanlar için devlet tarafından kanunlarla mali ve cezai yaptırımlar getirilmiştir. Vergi kabaahları ve cezaları, vergi yükümlülerinin kurallara uyumunu sağlamak için önemli düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler, vergi sisteminin etkinliğini arttırmakta ve vergi uyumunu teşvik etmektedir.

1.1. Vergi Kavramı

Devletler, kamu için gerekli veya zorunlu olan harcamalarını yapabilmek için belli bir iktisadi kaynağa ihtiyaç duyarlar. Devletlerin kamu harcamaları için gerek duydukları ekonomik kaynağı sağlamak amacıyla başvurdıkları en büyük gelir kaynağı ise vergilerdir.

“Vergi; devletin egemenlik gücüne dayanarak, tek yanlı ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir.¹” Türk Dil Kurumu ise vergiyi, kamu hizmetlerine harcanmak üzere hükümetin veya yerel yönetimlerin yasalara göre herkesten doğrudan veya bazı malların fiyatlarına ekleyerek dolaylı yoldan topladığı para² şeklinde tanımlamıştır. Vergi dar anlamıyla özetlendiğinde, devletin egemenlik gücüne dayanarak, gerçek ve tüzel kişiler dahil herkesten karşılıksız bir şekilde sağladığı iktisadi değerdir.³

1.1.1. Vergi Yükümlülüğü

Devletin kaynak ihtiyacına göre dönemsel olarak vergiler getirilmekte veya var olan vergilerde artışa gidilebilmektedir. Vergilerde özellikle artışa yönelik değişimler bireyler nezdinde ciddi dirençlere sebep olmaktadır. “Devletlerin sahip olduğu vergilendirme yetkisi dahilinde vergilemede yaptıkları değişikliklere karşı vergi mükelleflerinin kayıtsız kalması da mümkün olmamaktadır. Çünkü var olan bu yetki devletlere bazı üstünlükler sağlamaktadır. Vergileme dolayısıyla bireylerin elde ettiği gelirlerin bir kısmının devlete aktarılması nedeniyle oluşan psikolojik baskının ve

¹ A. Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021, s. 5.

² www.sozluk.gov.tr, *Türk Dil Kurumu Sözlükleri*, E.T: 24 Aralık 2023.

³ N. Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014, s. 6.

bireyden bireye ve toplumdan topluma farklılık gösteren sosyo-kültürel faktörlerin vergi ahlakı ve aynı zamanda vergi psikolojisi üzerinde etkili olup olmadığının da araştırılması gerekmektedir. Bu kapsamda mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını önemli ölçüde etkileyen ekonomik, mali, sosyal, kültürel, kurumsal, siyasal ve yönetsel vb. faktörler bulunmaktadır. Verginin konusu ve bireylerin ödeme güçleri; mükelleflerin vergi yükünü hissetme dereceleri, vergi baskısı ve vergi tazyiki; mükellefin adalet ve eşitlik algılaması, mükelleflerin verginin harcadığı yerler konusundaki algılama biçimi; kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi; mali rant ya da mali sömürü vb. faktörler vergi psikolojisi üzerinde etkili olmakta ve sonuç olarak mükellefin vergi ödeme ya da vergi ödememe kararını etkilemektedir.⁴

Vergileme sebebiyle bireyler sağladıkları gelirlerinin bir kısmını devlete vermek zorundadır. Bu zorunluluk neticesinde ise bireyler üzerinde psikolojik bir baskı meydana gelmekte ve baskı altındaki birey vergi kaçırmaya yönlenebilmektedir⁵. Kimi zaman bu vergi kaçırma eylemleri VUK'un 359. maddesinde hükme bağlanan nitelikteki suçlar kapsamına girmektedir. Vergi kaçırma suçu, büyük ölçüde sistemsal bir sorundur. Vergi ceza sisteminin etkinliği zayıflatılmış, hukuki düzenlemelere ve adalet sistemine güven kaybı üst düzeye çıkmış, devlet otoritesinin hakkaniyetine olan güven azalmış ülkelerde mükelleflerin vergi verme istekliliği düşmekte; ekonomik faaliyetlerini kayıt dışı tutma arzuları ise yükselmektedir.

Vergiden kaçınma bir suç değilken, vergi kaçırma bir suçtur. Vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin kanun normlarına uygun bir şekilde vergiden doğan matrahlarını düşürmeye yönelik tutumlarıdır. Mükellefler, vergiden kaçınma saikiyle bu konuda uzman olan kişilerden destek almaktadırlar. Kanunlara aykırılık teşkil etmeden, mükelleflerin mali müşavir ve alanında uzman kişilerden aldıkları bu danışmanlıkla daha az vergi ödemeye yönelik hareketlerine vergiden kaçınma

⁴ Y. Taşkın, 'Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri'. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, cilt: 4, sayı: 57, Ekim 2012, Ss. 70-71.

⁵ K. İzgi ve N. T. Saruç, 'Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri ile Yapılan Anket Çalışması', *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, cilt:3, sayı:2, Aralık 2011, s. 141.

denmektedir. Sonuç olarak vergiden kaçınma herhangi bir cezai yaptırıma tabi değilken, vergi kaçırma eylemi suç teşkil etmektedir⁶.

1.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Suç Tipleri

Vergi suçları niteliklerine (ağırlıklarına) ve bunlara verilen cezalar genel anlamda (1) vergi suçu ve (2) vergi kabahati olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen fiiller genel olarak suç teşkil etmektedir. Türk hukuk sisteminde suçlara ilişkin olarak genel düzenlemeler 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda⁷ (TCK) yer almaktadır. Genel düzenlemeler dışında özel kanunlarla da tamamlayıcı nitelikte suç ve cezalar getirilmiştir. VUK⁸ da tamamlayıcı nitelikte ceza hükümlerini içermektedir⁹.

Vergi ceza hukuku, vergi hukukunun alt dalını oluşturmaktadır. Vergi ceza hukuku; vergi kabahat, vergi suçu ve vergi cezaları ile ilgilidir. Vergi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin, vergi kanunlarınca kendilerine yüklenen sorumluluklardan kaçınarak, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı hareket etmeleri sonucunda, yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar.

Türk hukukunda yaptırımı cezai suç teşkil eden hukuka aykırı fiiller ve sonuçları itibariyle idari sonuçları olan hukuka aykırı fiiller, ne yazık ki vergi suçunu tanımlarken bu suçun yalnızca teknik manada suç olarak nitelendirilmesine yol açmaktadır. İdari olarak gerçekleşen hukuka aykırılıklar vergi suçu olarak nitelendirilmedikçe, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi kavramlarının vergi suçu olarak kabul edilmesi mümkün olmamaktadır. Vergi suçu yalnızca vergiyle ilgili kanunların suç olarak nitelendirdiği hukuka aykırı fiiller bakımından bir anlam ifade etmektedir. VUK'da hükme bağlanmış suçlardan, (1) vergi kaçakçılığı suçu, (2) vergi mahremiyetinin ihlali suçu ve (3) mükellefin özel işlerini yapma suçları vergi suçları olarak sayılmıştır. Hürriyeti bağlayıcı sonuçları bulunan adli vergi suçları, kanun koyucunun sınırlarını vergi kanunlarıyla belirlediği ve devletin otoritesine zarar

⁶ A. Taşdelen, 'Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler', *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 59, sayı: 4, Aralık 2010, s.785.

⁷ RG. T.26.09.2004, S. 25611.

⁸ RG. T.04.01.1961, S. 10703.

⁹ Ş. Kızılot ve M. Taş, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2023, s.111.

verecek nitelikteki fiillerin engellenmesi amacını taşırlar. Bu suçlar vergi düzenin bozulmasına veya çökertilmesine yönelik suçlardır¹⁰.

Vergi mükelleflerinin, kendilerine vergi kanunlarınca yüklenen görevlerini yerine getirmemeleri durumunda, caydırıcılık sağlaması amacıyla, vergi kanunlarında idari para cezaları getirilmiştir. İdari para cezasının, vergi kaçakçılığı suçları bakımından caydırıcı etki yaratmaması, kanun koyucunun vergi kaçakçılığı suçlarının önlenmesi amacıyla hürriyeti bağlayıcı cezalar getirmesini gerektirmiştir¹¹. Özgürlüğü bağlayıcı cezalara kapsamına giren vergi suçları şunlardır:

1.2.1. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Vergilendirme süreci içerisinde, devlet mükelleflerin vergi ödevlerini sağlıklı bir şekilde yürütüp yürütmediklerini incelemek ve kontrol etmek amacıyla, mükelleflerin özel ve kişisel bilgilerine erişilebilmektedir. Vergi incelemesi sırasında, görevli olan kişiler vergi sürecinin sağlıklı bir şekilde yönetilip yönetilmediğini incelemek için defter ve kayıtlara bakarlar. Mükellefe ait özel ve bilinmesi istenmeyen bilgileri öğrenirler. Denetimi yapan görevlilerin bu sır niteliğindeki bilgileri açıklamaları yasaktır. İncelemede olduğu gibi kamu alacaklarına ilişkin olarak yürütülen süreçlerde de, bu süreci yöneten görevliler, borçluya veya bu borçluya bağlantılı olan üçüncü bir kişiye ait bilgilere erişilebilmektedir. Görevlilerin her iki uygulamada da elde ettiği veya öğrendiği bilgileri açıklamaması gerekmektedir. Bu tür bilgilerin görevli tarafından açıklanması durumunda vergi mahremiyetinin ihlali suçu meydana gelecektir¹². Ayrıca vergi ile ilgili bilgilere yaptıkları işler nedeniyle muttali olan yargı mensupları, bilirkişiler ve yeminli mali müşavir, mali müşavir ve muhasebeciler de bu yasağın kapsamındadırlar.

Vergi sistemimizin beyan esasına dayanmasının bir sonucu olarak, mükelleflerin vergilerini doğru ve eksiksiz bildirmelerinin sağlanması, mükelleflerin vergi dairelerine duydukları güvenle sağlanabilmektedir. Mükellefin vergi

¹⁰ E. Nazal, *Hukukun Vergisi-1*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2014 s.193.

¹¹ T. Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2010, s.17.

¹² E. Ateşoğlu, 'Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hükümlerinin Değerlendirilmesi', *Maliye Araştırmaları Dergisi*, cilt: 5, sayı: 4, Mart 2019, s. 22.

dairesindeki sırlarının saklı kalacağına inancıyla hareket etmesi beklenmektedir. Bu mahremiyetin sağlanması ve mükellefin doğru beyanda bulunması amacıyla vergi mahremiyetinin ihlali düzenlemesi getirilmiştir¹³.

1.2.2. Mükellefin Özel İşlerini Yapma

VUK'un 6. maddesine göre; vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. VUK'un anılan maddesi uyarınca, yasağa aykırı hareket eden memurlar VUK'un 363. maddesi hükmü ile TCK'nın 257/1. maddesinde hükme bağlanmış olan "görevi kötüye kullanma" cezası ile cezalandırılırlar. Bu suç tipik bir suç olup, suçun faili maddede sayılan kişiler dışında olamaz¹⁴.

Görevli memur, mükellefin özel işlerini yapma yasağına aykırı hareket ettiği ve bu eylemin vergi ziyana da sebebiyet verdiği durumlarda vergi ziyai cezasıyla da cezalandırılırlar¹⁵.

1.3. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Kabahatler

Vergi kabahatleri, vergi cezalarından farklı olarak, hukuka aykırılık durumunda yaptırım olarak karşılığı hapis yerine para cezası ile cezalandırılan eylemlerdir. Vergi kabahatini oluşturan fiile karşın yaptırım vergi daireleri tarafından uygulanmaktadır. Bir başka deyişle, vergi kabahatlerine verilen cezalar idari nitelikte cezalardır. Yaptırımlar çeşitli şekillerde olabilir. Bunlar işlenen fiile göre para cezası olabildiği gibi iş yeri kapatma¹⁶ cezası da olabilmektedir. Vergi kabahatleri, VUK'da¹⁷, vergi ziyai, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük suçları olarak düzenlenmiştir.

¹³ S. Kara, 'Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi', *Türkiye Adalet Akademileri Dergisi*, sayı: 32, Ekim 2017, s.271.

¹⁴ S. Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008, s. 174.

¹⁵ A. Ömercioğlu, M. R. Dayıoğlu ve C. B. Arslan, 'Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü', *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt:8, sayı:1, Ocak 2018, s.61.

¹⁶ 31/07/2004 tarih, 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanun ile işyeri kapatma cezası yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁷ RG, T. 04.01.1961, S. 10703.

Kanunda yer alan, vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatleri, yasa koyucu tarafından belirlenen ödevleri tam olarak yerine getirmeyen, eksik yerine getiren veya süresinde yerine getirmeyen, vergi ile ilgili ödevleri ihlal eden, vergisel yapıyı bozan mükelleflere karşı idarenin yaptırımlar uyguladığı fiillerdir.

Kanun koyucu tarafından, vergi cezaları gibi vergi kabahatlerinin de getirilmesindeki yegâne amaç, hazinenin zarar etmesine ve devletin sağlıklı ve etkin şekilde vergi almasının önüne geçen fiillerin engellenmesini sağlamaktır¹⁸.

1.3.1. Vergi Ziyayı

Vergi ziyayı, VUK'un 341. maddesi uyarınca; vergi ziyayı kavramı, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi anlamına gelmektedir¹⁹.

Vergi ziyayından dolayı faille uygulanacak olan ceza VUK'un 344. maddesinde hükme bağlanmıştır. Vergi ziyasına sebep olduğu durumlarda, ziya uğratılan vergi zararının miktarına ve fiilin niteliğine göre verilecek ceza değişmektedir. Verilecek olan para cezanın kat sayısı belirlenirken meydana gelen ziyayın, hangi fiil neticesinde gerçekleştiği önem arz eder²⁰. Bir başka deyişle, vergi kabahati yoluyla ziya uğratılan vergide vergi ziyayı cezası bir kat uygulanırken, VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerle vergi ziyasına neden olunmuşsa vergi ziyayı cezası üç kat olarak uygulanır. Vergi ziyayı cezasının hesabı kısaca şu şekildedir; "Vergi Ziyayı Cezası = Ziya Uğratılan Vergi Tutarı x 1 kat"²¹.

1.3.2. Usulsüzlük

Usulsüzlük kabahati VUK'un 351. maddesine göre; vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet etmemektir. VUK'un 352. maddesinde ise usulsüzlüğe sebep olan fiilleri ve bu fiillerin hangi dereceden sayıldığı hükme

¹⁸ D. Senyüz, *Vergi Ceza Hukuku, Vergi Kabahatleri ve Suçları*, Ekin Yayınları, Bursa, 2022, s.37.

¹⁹ A. Erol, a.g.e., s. 178.

²⁰ M. P. İçten, *Vergi Kabahatlerini Azaltan veya Ortadan Kaldıran Haller*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 57.

²¹ Erol., a.g.e, s. 178.

bağlanmıştır. Fiillerin ağırlıklarına göre farklılık göstermesi, uygulanacak olan para cezasının miktarına da etki etmektedir.

1.3.2.1. Birinci Derece Usulsüzlükler

Birinci derece usulsüzlüğün gerçekleşmesine sebebiyet veren fiiller tahdit edilmiş, fiille göre verilecek cezalarda da ayrıma gidilmiştir. VUK'un 342/2. maddesinde 1.derece usulsüzlük sayılan fiiller şunlardır:

- “- Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması
- Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması
- Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması
- Çiftçiler tarafından Vergi Usul Kanununun 245'inci madde hükmüne göre muhtarve ihtiyar heyetlerince yapılan davete süresinde icabet edilmemesi
- Vergi Usul Kanunu'nun 215-219'uncu maddelerinde belirtilen kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyulmamış olması
- İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi
- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yaptırılmış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterler tasdik ettirilmemiş sayılır.)
- Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 15 günlük süre içinde verilmemesi”.

1.3.2.2. İkinci Derece Usulsüzlükler

İkinci derece usulsüzlüğü meydana getiren fiillerde, birinci derece usulsüzlüğü meydana getiren fiiller gibi VUK'da tahdit edilmiş olup, her bir fiilin ağırlığına göre ayrı para cezası öngörülmüştür.

VUK'ta ikinci derece usulsüzlük sayılan fiiller şunlardır:

“- Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenilen bilgileri ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması

- Vergi kanunlarında yazılı bildirimlerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç)

- Bu kanuna göre tutulması mecburi defterlerin ve kanunen saklanması zorunlu belgelerin yetkili memurlar tarafından istenildiği halde ibraz edilmemesi

- Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması,

- Tasdiki zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması

- Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil, içerik ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlerine uyulmamış olması

- Hesap veya işlemlerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve belgelerin bulunmaması veya ibraz edilmemesi”

İkinci derece usulsüzlük oluşturan fiillere, birinci derece usulsüzlük oluşturan fiillere göre daha az para cezası yaptırım uygulanmaktadır.

1.3.2.3. Özel Usulsüzlükler

Usulsüzlükler arasında yer alan bir diğer suç türü, özel usulsüzlük suçlarıdır. Özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklerin daha karmaşık bir versiyonu olarak ifade edilebilir. Özel usulsüzlükler, genel usulsüzlüklere göre daha ağır müeyyideler içeren usulsüzlüklerdir. Çünkü bu eylemlerle vergi ziyayı yaratma ihtimali genel usulsüzlüklere göre çok daha yüksektir. Özel usulsüzlüğün meydana gelmesine yol açan fiiller VUK’un 353 ve 355. maddelerinde sayılmış olup, bu fiiller²²şunlardır:

“- Fatura ve benzeri belgelerin verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması,

- Damga vergisinde özel usulsüzlük,

- Bilgi vermekten çekinme ile Vergi Usul Kanunu’nun muhafaza ve ibraz ödevleri aykırı davranılmasıdır.”

²² D. Şenyüz, M. Yüce ve A. Gerçek, *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa, 2015, Ss.176-177.

İşlediği hukuka aykırı eylemle özel usulsüzlüğe sebep olan kişilerin, bu eylem neticesinde vergi ziyana da sebebiyet vermeleri durumunda, her kabahat için ayrı cezalandırılırlar²³.



²³ Erol, a.g.e., s. 181.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

Vergi kaçakçılığı suçları, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu suç kategorisi, vergi suçları arasında özgün bir konumda bulunmakta olup, nitelikleri bakımından en ağır suçlar arasında yer almaktadır. Toplamda beş ayrı fıkradan oluşan bu düzenleme, vergi kaçakçılığına ilişkin çeşitli unsurları içermekte ve her bir fıkra, belirli durumları kapsamaktadır. VUK'ta yer alan vergi kaçakçılığı düzenlemesi, vergi sisteminin bütünlüğünü ve kamu düzeninin korunmasını amaçlamaktadır; çünkü vergi kaçakçılığı suçları, ekonomik düzenin sağlıklı işleyişini tehdit eden önemli unsurları içermektedir.

2.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı suçunun VUK'ta düzenlendiği şekli incelendiğinde, vergi kaçakçılığı suçunun tek bir suç olmadığı, birbirlerinden farklı ve bağımsız birçok vergi kaçakçılığı suçu olduğu görülecektir. Faili suçu oluşturacak eyleme iten birçok neden mevcuttur.

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumunda belirgin rol oynayan temel kavramlar arasında çeşitli unsurlar yer almaktadır. Bu unsurlar arasında en öne çıkan, vergi kavramının kendisidir. Vergi, sadece mali bir yükümlülük olmanın ötesinde, toplum ve devlet ilişkilerinin karmaşıklığını ifade eder. Verginin tarihsel kökenleri, sadece devletin ortaya çıkışıyla değil, aynı zamanda sosyal yapıların gelişmesiyle de bağlantılıdır. Bu bağlamda, vergi kavramının tarihsel derinlikleri, devletin oluşumundan çok önceye dayanmaktadır²⁴.

2.1.1. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri

Vergi kaçakçılığının nedenlerini birçok alt başlık altında incelemek mümkündür. Bu başlık altında en yoğun öneme sahip nedenler üzerinde durulacaktır.

²⁴ S. G. Oslu, 'Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası', Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2013.

2.1.1.1. Tarihi Nedenler

Verginin devletler tarafından, kamu gücünü dayanılarak alınması tarih boyunca bireyler tarafından tepkiyle karşılanmıştır. Mutlak otoriteye sahip yönetenlerin, tarih boyunca yoksul halk üzerinden aldıkları yüksek vergilerle zenginleşmesinin bir sonucu olarak vergiye karşı olumsuz bir bakış gelişmiştir²⁵.

Her toplumun yapısı ve kültürel birikimleri de vergilere karşı farklı tepkilerin doğmasına sebebiyet vermektedir²⁶.

Türkiye'nin yakın geçmişinde ise, Osmanlı Devleti halktan vergilerin çoğunu ayni olarak toplamaktaydı. Vergiler, vergi mükelleflerinin dini ve sınıfsal konumlarına göre ayırım yapılarak alınmıştır²⁷. Toplanan vergilerin birçoğunun saray giderlerinde kullanılması, toplum nezdinde vergiye karşı doğal bir tepki doğurmuştur. Ülkemizde vergi bilincinin oturmamış olması ve mükelleflerin vergi ödevlerini eksiksiz yerine getirmemelerinde geçmişte yaşanan bu olumsuz deneyimler etkili olmaktadır.

2.1.1.2. Sosyal Nedenler

Mükellefler vergilendirme süreci içerisinde verdikleri vergilerin nereye harcandığına ve bu harcamaların kendi yararlarını olup olmadığına dikkat ederler. Mükellef zor şartlarda çalışarak, belli bir mesai harcamayarak elde ettiği gelirden devlete vergi ödemektedir. Bu vergi sürecinde de kazancının bir kısmını verdiği devletten buna karşılık bir fayda beklemekte, bu karşılığı istediği şekilde alamadığında ise vergilendirme sürecine inancını kaybetmektedir²⁸.

Gelir grupları arasındaki ekonomik davranışların incelenmesi, toplumun farklı kesimlerinin tasarruf ve tüketim tercihlerinde belirgin farklılıkları ortaya koymaktadır. Yüksek gelir grubundaki bireylerin, tasarruf eğilimlerinin tüketim eğilimlerinden daha güçlü olduğu gözlemlenirken, düşük gelir grubundaki bireylerde ise tam tersi bir

²⁵ S. Bahşı, 'Vergi Kaçakçılığının Nedenleri', *İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi*, cilt: 1, sayı: 2, Aralık 2019, s. 91; Ö. Tosun, *Hileli Vergi Suçu*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul, 1955, s. 10.

²⁶ N. Edizdoğan, M. Taş ve A. Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007, s. 47.

²⁷ A. S. Tekin, 'Klasik Dönem Osmanlı Devleti İktisadi ve İçtimai Düzeninde Vergi Sistemi', *Akademik Tarih ve Araştırmalar Dergisi*, cilt: 1, sayı: 1, Aralık 2019, s.54.

²⁸ Bahşı, a.g.e., s 91.

durum görülmektedir. Buna ek olarak, düşük gelirli bireylerin bütçelerinde zorunlu harcamalara ayrılan payın daha yüksek olması, yoksul kesimi vergi yükü açısından daha fazla etkileyebilmektedir²⁹.

Bireylerin medeni halleri, yaşları ve eğitim durumları da kaçakçılık fiilleri üzerinde etkili olan faktörlerdendir. Yaşlı bireyler, genç bireylere göre vergisel sürece daha sağlıklı katılım sağlamaktadır. Evli bireylerin ise bekâr bireylere oranla kaçakçılık suçunu daha fazla işledikleri görülmektedir. Bireylerin eğitim seviyeleri yükseldikçe de vergi süreci ve yaptırımlar konusunda bilinci artmakta, bu sebeple de kaçakçılık suçundan kaçınmaktadırlar³⁰.

2.1.1.3. Ekonomik ve Mali Nedenler

Mükellef, ödemek zorunda olduğu vergiye karşın ödeyeceği ceza miktarını hesap etmekte ve çıkarına göre hareket etme eğilimine girmektedir. Mükelleflerin gelirlerine göre vergi alınmasının bir sonucu olarak da, mükellefler mali kazançlarını olduğundan az göstererek, daha az vergi ödemeye yönelmektedir. Bu tutumlarının bir sonucu olarak vergi kaçakçılığına yol açabilecek eylemler gerçekleştirmektedirler³¹.

Türkiye’de gelir dağılımı toplum içerisinde eşit olarak dağılmamaktadır. Yaşam standartları ve hayat pahalılığının yüksek olması neticesinde mükellefleri kayıt dışılığa yönelmektedirler. Bireyler vergi sisteminin adil olduğuna inanmadıkları için vergi yükümlülüklerinden, vergiden kaçınmaya veya vergi kaçakçılığına meyil etmektedirler. Bunda Türkiye’de dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yüksekliği de etkili olmaktadır. Ağırlıklı olarak harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler, devlete güvenini kaybetmiş, gelir dağılımı bozukluğundan yakınan yurttaşlar tarafından pazarlık yapılmak suretiyle vergi hariç fiyatı ödeyerek vergiyi kaçırma yoluna gidebilmektedir. Bunun günlük yaşantı içinde olağanlaşması hakikaten hukuk devleti için üzerinde ciddi olarak düşünülmesi gereken bir durumdur.

²⁹ S. D. Aydoğan, ‘Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi’, *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı: 3, Ekim 2017, s. 18.

³⁰ F. Saraçoğlu, ‘Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi’, *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İİBF Dergisi*, sayı: 15, Aralık 2008, Ss. 17-21.

³¹ N. Keskin, ‘Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri’, *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, cilt: 2, sayı:3, Nisan 2018, s. 65.

2.1.1.4. Hukuki Nedenler

Hukuki her konuda olduğu gibi vergilerin de dayandığı bir kanun olması zorunludur. Tarihte uzun süredir, devletler ve mutlak güce sahip yöneticiler tarafından uygulanan vergiler çok sayıda değişikliğe uğramıştır. Vergi kanunları üzerinde çok sayıda değişiklik yapılmış olması, vergi kanunlarında sürekli meydana gelen yeni düzenleme ve düzeltmeler, bireylerin bu vergi kanunlarına uyum sağlamasını zorlaştırmıştır. Vergi borçlarına ilişkin olarak sürekli erteleme ya da ödeme kolaylığı sağlanması ve vergi afları çıkarılması gibi uygulamalar sebebiyle mükellefler vergi kaçakçılığına başvurumaktadırlar³².

Etkili bir vergi sistemi, ekonomik ve sosyal kalkınmanın temel taşlarından biridir. Vergi denetimi, bu sistemin doğru işlemesi için kritik bir rol oynar ve eksiklikleri, uzun vadede ciddi sorunlara yol açabilir. Vergi denetimlerinin sık olmaması ve detaylı bir şekilde inceleme yapılmaması da vergi kaçakçılığı suçuna eğilimi olan mükellefleri daha da cesaretlendirmektedir³³.

Türkiye’de yargılama sürecinin uzun sürmesi, bunun neticesinde yıllarca süren davalar ve vergi cezalarının caydırıcılık düzeyinin de yeterli olmayışı, vergi disiplini sağlamamış ve bu kanunlara aykırı fiiller gerçekleştirmeyi düşünen mükelleflerin kararlarında etkili olmaktadır³⁴.

2.1.2. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tarihi Gelişimi

Türkiye’de vergi kaçakçılığına ilişkin ilk düzenleme 1949 yılında, 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu³⁵’yla getirilmiştir. Bu dönemden önce birçok farklı kanunda vergi kanunlarına karşın aykırılıklar sayılmış ve cezalar düzenlenmişti. Ancak kanunlarda düzenlenen cezaların karşılığı sadece mali cezalardan oluşmaktaydı³⁶.

³² M. Kaşıkçı, ‘Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları’, Doktora Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 1999.

³³ A. Erol, *Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları*, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2010, s. 32.

³⁴ F. Savaşan ve H. Odabaş, ‘Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma’, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, cilt: 10 sayı: 5, Aralık 2005, s. 3.

³⁵ RG, T. 15.06.1949, s. 7233.

³⁶ R. Peker, *5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyonu*, , <https://www5.tbmm.gov.tr>, E.T: 25 Aralık 2023.

5432 Sayılı VUK'un yürürlüğe girmesiyle beraber kaçakçılık, kusur ve usulsüzlük kavramları mevzuatta yer aldılar. Kanunda kaçakçılık suçlarının işlenmesinde herhangi bir kast varlığının aranmamış olmasından dolayı, 6094 Sayılı Kanun'la³⁷ birlikte kaçakçılık suçuna ilişkin değişiklikler yapılmıştır³⁸.

1998 yılında 4369 Sayılı Kanun'un³⁹ kabulüyle beraber, vergi suçları ve cezaları alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. 4369 Sayılı Kanun, kaçakçılık suçunu yeni bir bakış açısıyla tanımlamıştır. Yeni düzenlemeye göre, vergi ziyaı şartını aramaksızın objektif kastın işlenebileceği kanunda belirlenmiş fiillerle, devletin vergi alanındaki kamu düzenini bozan ve hukuk düzenince kabul edilmeyen fiilleri içeren suçlara "kaçakçılık" adını verilmektedir⁴⁰. VUK'un 359.maddesinde geçen vergi kanunlarında "kasıt", VUK'a, VUK hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarına, aynı zamanda VUK hükümlerine göndermede bulunan diğer kanunlara yönelik olarak yapılmıştır⁴¹.

4369 Sayılı Kanun'la birlikte yapılan diğer bir önemli değişiklik ise, kaçakçılık suçu nedeniyle verilecek hürriyeti bağlayıcı cezalar için tekerrürü düzenleyen hükümlerin kanundan çıkarılmasıdır. Bu değişiklikte birlikte, kaçakçılık suçlarına ilişkin hürriyeti bağlayıcı cezaların tekerrürüne dair özel düzenlemeler kanun metninden çıkarılmıştır. Kanunda yapılan düzenlemeyle kaçakçılık suçlarına yönelik hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamalarında TCK'nın genel tekerrür hükümleri geçerli hâle gelmiştir⁴².

Adı geçen kanunla vergi kaçakçılığı suçunda yapılan değişiklik, yanıltıcı belge ve sahte belge kullanma fiilleri için önceden aranan "bilerek" ifadesinin kaldırılmasına odaklanmaktadır. Bu değişiklikte birlikte, mevcut yasal düzenlemelerde yer alan "bilerek" ifadesinin çıkarılmış ve suçun işlenmesinde kasıtlı bir niyetin aranmayacağı

³⁷ RG, T. 08.07.1953, s. 8452.

³⁸ K. Ayyıldırım, A. Güller, M. Bilik ve T. Bulut, *Türk Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tarihsel Gelişimi ve Sorunlarına Genel Bir Bakış, Vergi Raporu*, Ağustos 2021 <https://vergiraporu.com.tr>, E.T: 10 Aralık 2023.

³⁹ RG, T. 22.07.1998, s. 23417(mükerrer).

⁴⁰ H. H. Bayraklı, '4369 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenlemeden Sonra Kaçakçılık Suçları ve Cezaları', *Afyon Kocatepe Üni, İktisadi İdari ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, cilt:1, sayı:1, Ocak 1999, s. 160.

⁴¹ M. Karaarslan, 'Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi', *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı: 64, Haziran 2006, s. 126.

⁴² Donay, a.g.e., Ss. 100-101.

belirtilmiştir⁴³. Ayrıca çift defter tutma suçu oluşmadığı durumlarda, vergi ziyai suçunun işlenmiş olması gerekliliği ortadan kalkmıştır. Bu değişikliğin bir sonucu olarak, VUK'un 359. maddesinde sayılan fiillerin tarh etmeden dahi ortaya konması halinde, fail hakkında kaçakçılık suçundan ceza verilebilecektir⁴⁴.

Yapılan değişikliğe doktrinde katılmayan yazarlara göre; kanun düzenlemesiyle ağırlaştırılan ceza hükümleri, fail için durumu daha da ağırlaştırmakta ve failin masumiyet karinesini hiçe saymaktadır⁴⁵.

Bu değişiklik, söz konusu suç fiillerinin işlenmesinde, failin belgeyi yanıltıcı veya sahte olarak kullanma eyleminin kasıtlı bir biçimde gerçekleşmesi zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bir belgenin yanıltıcı veya sahte olarak kullanılması durumunda, failin bu durumu bilerek yapmış olması artık suçun unsuru olarak aranmayacaktır.

2021 yılında 7318 Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴⁶ ile birlikte “söz konusu fiiller ile işlenen kaçakçılık suçlarıyla etkin bir biçimde mücadele edilmesi ve tespit edilen hususların bir an evvel yargı mercilerinin önüne getirilmesi maksadıyla, bu fiillerle işlenen suçlarda vergi incelemesine başlanmadan ya da incelemenin bitmesi beklenmeden, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen rapor ile ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının Cumhuriyet başsavcılığına gönderilmesi ve kamu davasının açılması bakımından da incelemenin tamamlanması şartının aranmaması” hükmü getirilerek VUK'un 367. maddesine eklenmiştir. Aynı kanunla, vergi kaçakçılığı suçlarına da yeni bir bent eklenerek, vergi kaçakçılığı suçlarının sayısı dörde çıkarılmıştır⁴⁷.

⁴³ D. Akdeniz, ‘Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur’, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, cilt: 5, sayı: 1, Nisan 2018, s. 91.

⁴⁴ N. Bilici, *Vergi Hukuku*, Yargı Yayınevi, Ankara, 2000, s.69.

⁴⁵ B. Baykara, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanun’la Kaldırıldı mı?’, <http://www.bekirbaykara.av.tr>, E.T: 20 Aralık 2023.

⁴⁶ RG, T. 30.04.2021, s. 31470.

⁴⁷ VUK 359/ç. maddesi uyarınca ; “Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına

2022 yılında 7394 Sayılı Kanun'un⁴⁸ kabulüyle birlikte vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kanunla getirilen değişikliklerle beraber VUK md.359/a da tahdidi olarak sayılan fiiller bakımından üç yıl olan hapis cezası üst sınırı beş yıla çıkarılmıştır. Kanun maddesinin diğer bentlerinde bulunan suçlara ilişkin olarak da beş yıl olan hapis cezası üst sınırı sekiz yıla çıkarılmıştır. Kanunla getirilen değişikliklerle, vergi kaçakçılığı suçunda zincirleme suç hükümleri uygulama alanı bulurken, faile etkin pişmanlık hükümlerinden de faydalanabilme fırsatı verilmiştir⁴⁹.

Son olarak 7423 Sayılı Kanun'un⁵⁰ kabulüyle birlikte VUK 'un 359. maddesine (d) bendinin eklenmesiyle vergi kaçakçılığı suçlarının sayısı beşe çıkarılmıştır.

2.1.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Benzer Suçlarla İlişkisi

TCK'da düzenlenen bazı suçlar, vergi kaçakçılığı suçuyla yakın benzerlik içermektedir. Hatta bazı maddi olaylarda vergi kaçakçılığı suçu olup olmadığının karıştırılabildiği görülmektedir. Bu başlık altında, vergi kaçakçılığı suçuyla sıkça karşılaştırılan suçlar incelenecektir.

2.1.3.1. Özel Evrakta Sahtecilik Suçu

Özel belgede sahtecilik suçu ile VUK'un 359. maddesinde düzenlenen sahte belge düzenleme ve kullanma suçları arasında "sahtecilik" teriminin her iki kanunda bulunan suç tiplerinde de kullanılması, adı geçen iki suç tipi arasında bir ilişkinin bulunabileceğini düşündürmektedir⁵¹. Belgede sahtecilik ve özel evrakta sahtecilik suçları arasındaki potansiyel benzerlikler bulunmaktadır.

alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

⁴⁸ RG, T. 08.04.2022, s.31810.

⁴⁹ E. Şen, *Yorumluyorum (Ceza Hukuku Perspektifinden Güncel Olaylara Bakış)*, Seçkin Kitapçılık, İstanbul, 2022, s. 425.

⁵⁰ RG, T. 10.12.2022, s.32039.

⁵¹ İ. N. Bayar, *Vergi Kaçakçılığı, Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme*, Mali Akademi Yayınları, Ankara, 2013, s. 84.

VUK ve TCK arasındaki özel ve genel norm ilişkisi, özel evrakta sahtecilik suçunun TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçlarından farklı bir normatif düzenlemeye tabi olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda, VUK hükümleri öncelikli olarak uygulanacaktır. Özel evrakta sahtecilik suçunun unsurları ile TCK'da düzenlenen belgede sahtecilik suçunun unsurları arasında benzerlik olsa bile, özel normun önceliği ilkesi gözetilerek VUK hükümleri dikkate alınacaktır⁵²

Vergi kaçakçılığı suçu, yasal zorunluluk gereği tutulan defterlerin yanı sıra düzenlenmesi mecburi olan belgelerle ilişkin olarak işlenebilen bir suçtur. Vergi kaçakçılığı suçunu, belgelerin sahte olarak düzenlenip ardından düzenlenen sahte belgelerin kullanılması ve vergi dairesini kandırma amacıyla hareket eden tarafın eylemleri oluşturmaktadır. Vergi matrahında azalma sağlamak amacıyla yapılan bu sahtecilik, vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkarmaktadır. Belge düzenleme amacının vergi kaçırmak olduğu durumda, belgenin sahte olması gerekmektedir⁵³. Yargıtay Ceza Genel Kurulu iki suçun karıştırılması hususunda tartışmalara karşı içtihat kararı vererek, ayrıntılı bir şekilde ayrımı açıklamıştır⁵⁴.

2.1.3.2. Resmi Evrakta Sahtecilik Suçu

TCK'nın 204. maddesi, “resmi belgede sahtecilik” suçunu düzenlerken suçun temel şekli, kamu görevlilerinin düzenlediği belgeleri kapsamaktadır. Bu belgeler, görevin gereği olarak düzenlenmeli ve ilgili mevzuatta yer almalıdır. Usul ve şekil kurallarına uyulması da önemlidir⁵⁵. Ancak, madde içerisinde resmi belgenin ne olduğu hakkında bir tanıma yer verilmemiştir; bu da belirli belgelerin resmi belge olarak kabul edilmesine ilişkin belirsizlik yaratmaktadır⁵⁶.

⁵² Yargıtay Ceza Daireleri Genel Kurulu, 1990/6-17 E.1990/268 K. sayılı, 12.11.1990 tarihli kararı; “Maddi olayda sahte kira sözleşmesi düzenlenmiştir. Tanzim edilen sahte evrakın maliye dışında başka bir makama veya kiralayana karşı kullanılması halinde sahtecilik suçu oluşacaktır. Hâlbuki sanık mücerret daha az stopaj ödemek amacıyla bu varakayı tanzim ve vergi dairesine ibraz etmek ve bu surette vergi kaçırarak kendine çıkar sağlamaktadır. O halde sanığın eylemi 359. maddeye uymaktadır.”

⁵³ N. B. Çam, ‘Nihat, Evrakta Sahtekârlık Suçları’, *Ankara Barosu Dergisi*, sayı: 3, Mayıs 1989, Ankara, Ss. 451-471.

⁵⁴ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 08/11/2018 tarihli 2018/427 E., 2018/517 K sayılı karar.

⁵⁵ O. Yaşar, H. T. Gökçan ve M. Artuç, *Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2014. s. 6196.

⁵⁶ D. Tezcan, M. R. Erdem ve C. Önok, *Ceza Özel Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 678.

Yargıtay'ın kararları incelendiğinde, kanun koyucu TCK'nın 204. maddesinde yaptığı düzenlemeyle kamu güvenliğini korumayı amaçlamaktadır⁵⁷.

TCK'nın 204. maddesi, resmi belgede sahtecilik suçunu düzenlemektedir. Kamu görevlisi olmayan bireyleri ve kamu görevlilerini iki ayrı suç tipiyle ele alır. Maddenin ilk fıkrasına göre, herkes tarafından işlenebilen genel bir sahtecilik suçu tanımlanmış olup, azmettiren ya da yardım eden kişiler de sorumluluk altında olabilmektedirler. İkinci fıkra ise kamu görevlilerinin, görevleri dolayısıyla düzenlemeye yetkili oldukları belgelerde sahtecilik yapmalarını özgün bir şekilde düzenler. Her iki durumda da suçun işlenme şartları ve unsurları üzerinde durulması önemlidir. Kamu görevlilerinin resmi belgede sahtecilik suçu işlemesi durumunda özgü suç niteliği taşıyan ikinci fıkra, görevle ilgili yetki ve sorumlulukları dikkate alarak daha özgü bir düzenleme sunmaktadır⁵⁸.

VUK'un 359. maddesindeki vergi kaçakçılığı suçu ile TCK'nın 204. maddesinde düzenlenen resmi belgede sahtecilik suçu benzerlik göstermektedir. Bu benzerlik, sahte belge düzenlemek eyleminin her iki suç tipinde de ortak bir unsur içermesinden kaynaklanmaktadır. Ancak, belirgin bir ayrım noktası sahte belgenin vergiyle ilgili olup olmadığıdır. Eğer sahte belge vergi konularını içeriyorsa ve bu belgede yapılan sahtecilik işlemleri, vergi işlemlerinde kullanılıyorsa, TCK'nın 204. maddesi yerine VUK'un 359. maddesi uygulanacaktır⁵⁹.

2.1.3.3. Resmi Belge Düzenlenmesinde Yalan Beyan

Yalan beyan, herkes tarafından işlenebilen bir eylemdir ve özellikle memura yönelik gerçekleştiğinde, failin bu eylemi bilerek gerçekleştirmesi gerekmektedir. Eğer bu bilinçli davranış gösterilmezse, fiili yanlışlık durumu ortaya çıkabilir; bu durumda suç unsurları manevi unsur açısından tamamlanamayacağından suç oluşmayacaktır. Yalan beyanın söz konusu olduğu durumda, kişinin TCK'ya göre kamu görevlisi olması gerekmektedir⁶⁰.

⁵⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2017/14174 E. 2020/4727 K. sayılı 21/09/2020 tarihli kararı.

⁵⁸ M. Koca ve İ. Üzülmüş, *Türk Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023, s. 681.

⁵⁹ F. Yıldız, 'Belgede Sahtecilik ile VUK'da Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması', *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Ekim 2021, Ss. 549-551. <https://doi.org/10.54049/taad.1009427>.

⁶⁰ K. Taşdemir, *Belgelerde Sahtecilik Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 86.

Ülkemizde vergi sistemi beyan usulünü benimsemekte olup, mükellefler kendi vergi beyanlarını düzenlemektedir. Bu beyanname, resmi bir belge niteliği taşıyor ve yalan beyanda bulunan mükellef, resmi belge düzenlemesinde yalan beyanda bulunmuş sayılır. Yalan beyanın amacı vergi matrahında azalmaya yönelikse, vergi kaçakçılığı suçunu işlemiş olacaktır. Vergi konusu dışında ise, TCK'da yer alan resmi belge düzenlemesinde yalan beyan suçu işlemiş olacaktır⁶¹.

2.1.3.4. Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek

TCK'nın 205. maddesi uyarınca⁶², resmi kayıt ve belgelerin ortadan kaldırılması veya anlaşılacak şekilde bozulması durumunda, yaptırıma tabi olacaktır. Suçun konusu resmi belge olup, bu suçu oluşturan hareketler, resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek şeklinde ortaya çıkar⁶³.

Suçun odak noktasını resmi belgeler oluşturur ve bu suçu meydana getiren seçimlik eylemler, resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek şeklinde ortaya çıkar⁶⁴. Gizleme durumu, belgenin sahibi kişiden veya ilgili kurumdan çalınması yoluyla gerçekleşebilir. Ancak, bu durumda hırsızlık suçu değil, gizleme suçundan dolayı fail cezalandırılır. Ayrıca, maddi bir olaya ilişkin delil olarak kullanılacak belgelerin gizlenmesi sonucunda da delilleri yok etme suçu ortaya çıkar⁶⁵.

VUK'ta vergi mükellefinin tutmak ve saklamakla yükümlü olduğu belgeler ayrıntılı bir şekilde sayılmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu ile benzerlik taşımasına karşın resmi belgesi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçunun, vergi kaçakçılığı suçundan temel farkı suçun varlığı için resmi bir belge olması şartına bağlıdır.

⁶¹ M. Necati, *Sahtecilik-Malvarlığı-Bilişim Suçları ile Ekonomi ve Ticaret Alanında Suçlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, Ss. 43-44.

⁶² RG, T. 26.09.2004, S. 25611.

⁶³ R. İtişgen, 'Resmî Belgede Sahtecilik Suçu', *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, cilt:8, sayı: 84, Ağustos 2013, Ss. 52-53.

⁶⁴ A. Gökçen, *Belgede Sahtecilik Suçları*, Adalet Yayınevi, 2013, Ankara, s. 136.

⁶⁵ E. Yurtcan, 'Yargıtay Kararları Işığında Sahtecilik Suçları', *Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, Ankara, 2015, s. 198.

2.1.3.5. Özel Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek

TCK'nın düzenlemelerine göre, resmî belgelerde olduğu gibi özel belgelerde için de benzer hükümler mevcuttur⁶⁶. Bu kapsamda, vergi kaçakçılığı suçunu içeren özel belgeler, TCK'nın genel hükümleri çerçevesinde değerlendirilmelidir.

2.1.4. Mukayeseli Hukuk

Türk Vergi Hukuk'unda yer aldığı gibi diğer ülkelerinde çeşitlik kanunlarında Türkiye'deki vergi suçlarına benzer düzenlemeler bulunmaktadır.

Anglosakson hukuk sistemini benimsemiş ülkelerden İngiltere'de vergi ihlallerine karşı uygulanan cezai yaptırımlar oldukça çeşitlidir. Verginin yanlışlıkla ödenmemesi gibi durumlarda idari para cezaları uygulanırken, kasıtlı olarak eksik ödeme yapılması gibi daha ciddi ihlaller için para cezası veya hapis cezası öngörülmüştür. Bununla birlikte, vergi suçlarının yönetmeliklerine uygun bir şekilde hareket etmemek farklı yasal metinlerde ve bazen de geleneksel hukukta ele alınmaktadır, bu da vergi ceza sisteminin karmaşıklığını artırmaktadır⁶⁷. Yine ülke vergi kaçırmaya eylemi için, jürisiz yargılama yapılması haline 12 aya kadar, iddianame üzerine bir yargılama yapılması halinde ise 7 yıla kadar hapis cezası belirlenmiştir⁶⁸.

İngiltere örneğinde suçlara ilişkin öngörülen cezalarda Türkiye'de uygulandığı gibi kabahatler ve vergi cezalarına ilişkin yaptırımların farklı olması benzerlik göstermektedir. Ancak İngiltere'de uzun yıllardır devam eden teamüllerin oturmuş olması, Türkiye'de değişen kanunlara kıyasla, halkın vergi kaçakçılığı suçlarında daha bilinçli ve bilgili olmasını sağlamıştır.

VUK'ta belge oluşturma sadece vergi kanunları kapsamında tahdidi olarak sayılan belgelerle sınırlıdır. İtalya'da ise böyle bir kısıtlama bulunmamakta; vergi kaçırmaya amacıyla üçüncü kişiler tarafından sahte belge düzenleme ve kullanma ayrı maddelerde düzenlenerek ayrı cezalandırmaya tabi tutulmaktadır. İtalya'da, belgelerin gizlenmesi ve yok edilmesi eylemleri aynı madde içerisinde düzenlenmiş ve aynı

⁶⁶ K. Taşdemir, *Belgelerde Sahtecilik Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 86.

⁶⁷ E. Öz, S. Ceyhan, 'İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi', *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, sayı: 55, Temmuz 2023, s. 139, <https://doi.org/10.54049/taad.1328432>

⁶⁸ <https://www.legislation.gov.uk> 'Taxes Management Act 1970', E.T: 31 Aralık 2023.

cezaya tabi tutulmuştur. Bu eylemler, gelirin tespiti mümkün olmadığı takdirde suç olarak kabul edilmekte ve 8 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır⁶⁹.

Vergi Usul Kanunu düzenlenirken kaynak olarak Alman Mali Kanunu ana kaynak olarak alınmıştır. Alman Mali Kanunu'nda suç sayılan eylemlere ilişkin cezalar, olayın ağırlığına göre belirlenmektedir. İdari kapsamda yer alan suçlar İdari Suçlar Kanunu'nda yer alırken, adli suçlar ise Ceza Muhakemesi Kanunu'nda yer almaktadır⁷⁰. Genellikle 5 yıla kadar hapis cezası öngörülse de özellikle ağır durumlarda bu süre 10 yıla kadar çıkabilmektedir. Özellikle büyük meblağlı vergilerde bir hile yapılması durumunda yaptırım üst sınıra yaklaşmaktadır⁷¹.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise vergi suçlarına ve kanun ihlallerine karşı katı yaptırımlar uygulanmaktadır. Kanuna aykırı davranışlara para cezası uygulanırken aynı zamanda hafif ve ağır olmak üzere ayırım yapılarak hapis cezaları da uygulanmaktadır⁷². En uzun hapis cezası 5 yıldır. Vergi suçları için belirlenen cezaların alt sınırlarının belirtilmemesi, sadece üst sınırların belirtilmesi, hâkimlere geniş bir takdir yetkisi tanınmasının bir sonucudur. Bu durumda, cezanın ciddiyeti ve uygunluğu konusunda daha fazla esneklik sağlanmış olmaktadır⁷³.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçu Düzenlemesiyle Korunmaya Çalışılan Hukuki Yarar

Vergi hukukunda, vergi sürecine uyulması amacıyla vergi kabahatleri ve vergi suçları adlarıyla, hukuka aykırı fiiller için müeyyideler getirilmiştir. Her iki müeyyide içeren düzenlemede de korunan hukuki değerler farklılık göstermektedir. Kabahat olarak nitelendirilen eylemler karşın yaptırımlar genel itibariyle idari yaptırımlar olup, kabahatlerle korunmak istenen değer idari vergi düzenidir. Kanun koyucu tarafından

⁶⁹ Ş. Ekeryılmaz 'Vergi Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiller ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması', *Bültürk Ekonomi ve İlişkili Çalışmalar Dergisi*, cilt: 5, sayı: 4, Ekim 2023, s. 270.

⁷⁰ F. Yenisey ve S. Oktar, *Almanya Ceza Muhakemesi Kanunu Strafprozeßordnung*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2020, Ss. 150-160.

⁷¹ www.gesetze-im-internet.de , 'Abgabenordnung', E.T: 30 Aralık.2023.

⁷² A. Rençber, *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 158.

⁷³ Öz ve Ceyhan, a.g.e., s. 140.

vergi suçu olarak nitelendirilen vergi kaçakçılığında ise korunmak istenen hukuki değer, diğer vergi suçlarında olduğu gibi kamu düzenini korumaktır⁷⁴.

Vergi kaçakçılığı suçunun koruduğu hukuki değerler arasında kamu düzeninin, toplumsal düzenin ve devlet otoritesinin iyi durumda tutulması yer almaktadır. Korunan hukuki değer, kamu düzenini ve devlet otoritesini vergi kaçakçılığı suçlarının olası sonuçlarına karşı korur⁷⁵.

Bizim bakış açımıza göre kaçakçılık düzenlemesiyle amaçlanan, vergi yasalarını ihlal etmenin hukuki öneminin korunmasıdır. Neticede korunan hukuki değer, devletin belirlediği yasalara uyulmaması sonucunda ortaya çıkan bir durumdur. Bu durum, kamu idaresinin yanı sıra vergi adaletinin sarsılmasına, toplumda mevcut eşitlik ve adalet ilkelerinin zedelenmesine neden olmaktadır. Başka bir ifadeyle, devlet ve toplum düzeni, korunan hukuki değerlerin birbirine entegre olduğu bir yapıya sahiptir.

2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

Hukuki bir nitelik oluşturabilmek için, ceza hukuku sistemine dair belirli unsurların birleşmesi gerekmektedir. Bu unsurlar arasında öne çıkanlar şunlardır:

- Kanunilik unsuru,
- Hukuka uygunluk unsuru,
- Maddi unsur,
- İlliyet bağı,
- Netice.

Kanunilik unsuru, suçun ceza hukuku tarafından tanımlanmış olması gerekliliğini ifade eder. Hukuka uygunluk unsuru, suçun işlenme anındaki hukuki durumu etkileyen faktörleri içerir. Maddi unsur, suçun işlenmesi için gereken fiil veya davranışı temsil eder. İlliyet bağı, suçun maddi unsuru ile hukuki sonuç arasındaki nedensel ilişkiyi ifade eder. Netice, suçun gerçekleşmesiyle ortaya çıkan hukuki sonucu temsil eder. Bu unsurların bir araya gelmesiyle bir suç oluşur ve bu da hukuki bir nitelik kazanır⁷⁶.

⁷⁴ Y. Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 32.

⁷⁵ İ. Özgenç, *Türk Ceza Kanunu Şerhi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s.84; D. Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022, Ss. 50-51.

⁷⁶ Kaşıkçı, a.g.e., s.196.

VUK'un 359. maddesi, vergi kaçakçılığı suçuna dair işlenen eylemleri ayrıntılı bir biçimde tanımlayarak bu suça ilişkin uygulanacak yaptırımları belirlemektedir. Suçun oluşum sürecinde, kanunilik unsuru başarıyla yerine getirilmiş durumdadır. Suçun maddi ve manevi unsurları konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır. Suçun maddi unsurları içinde yer alan hareket, netice, nedensellik bağı, suçun faili, mağduru, suçun konusu ve suçun niteliği gibi önemli unsurlar arasında farklı yorumlar bulunmaktadır⁷⁷.

Kusurluluk, bireyin belirli bir olayın sonuçlarını anlayabilme ve isteme yeteneğini içerir⁷⁸. Kişinin eylemlerinin olası sonuçlarını değerlendirebilme ve bu sonuçları isteyerek veya istemeyerek meydana getirebilme kapasitesini kapsar⁷⁹. Kusurluluk değerlendirmesi, manevi unsurlardan ziyade, kusur yeteneğini ve bu kusurluluğu azaltan veya ortadan kaldıran nedenler üzerinden yapılmaktadır.

Kusur, bir bireyin, mevcut hukuki çerçeve içinde doğru hareket etme olanağına rağmen hukuka aykırı davranması ve bunun sonucunda haksızlık sebebiyle kendisine yöneltilen bir kınama yargısıdır. Kişi, bilinçli bir şekilde hukuka uymak yerine kusurlu bir zihniyete sahip olduğu için kusur olarak kabul edilir. Esasen, bu yargı, kişinin tercih ettiği kötü niyetli irade ve zihniyeti temel alır. Haksızlık yargısı, eylemin veya sonucun değersizliğine dayanır; dolayısıyla, bu tür bir yargılamada sadece ahlaki kurallara dayanmak yetersiz olur. Ceza hukukunda, kişinin kimliği değil, işlediği eylemin doğası önemlidir. Kusur, hukuki normlarla ilişkilidir ve bu yargıda kusur, hukuki zihniyetin kusurlu olduğu şeklinde ifade edilir. Dolayısıyla, kusur yargısının somut temelleri, ahlaki kurallardan ziyade hukuki kriterlere dayanır⁸⁰.

Kusur yeteneği olmayan bireylere yönelik ceza uygulaması nadiren gerçekleşir. Suç içeren bir eylem ortaya çıksa da bu eylemi gerçekleştiren kişinin cezalandırılmaması veya cezanın hafifletilmesi durumu doğmaktadır. Bu istisnai durumlar arasında yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsiz olmak bulunur. Ancak, suç işlerken iradi olarak alkol veya uyuşturucu kullanımı gibi durumlarda, suç işleyenin ceza sorumluluğu tam olarak devam eder.

⁷⁷ Şenyüz, a.g.e., Ss.50-51.

⁷⁸ Ö. F. Eminoğlu, 'Ceza Hukukunda İsnat Yeteneği ve Yaş Küçüklüğü', *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı: 2, Mart 1991, s. 214.

⁷⁹ S. Dönmezer ve S. Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, 2021, s. 145.

⁸⁰ Koca ve Üzülmaz, a.g.e., s. 314.

VUK'un 9. maddesine göre, vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet aranmamaktadır. Yani, yaşça küçük veya hukuki kısıtlamalara tabi bireyler de vergi yükümlülüğü altına girebilirler. Ancak, bu durumda VUK'un 10. maddesi devreye girer ve bu bireylerin yerine getirmeleri gereken vergi ödevleri, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Özellikle VUK'un. 332. maddesinde kimlerin cezalandırılmayacağı ve kanuni sorumlular belirtilmiştir⁸¹.

Bu düzenlemenin temel amacı, küçük yaştaki veya hukuki kısıtlamalara tabi bireylerin hem idari nitelikteki cezalardan hem de vergi suçlarından dolayı cezalandırılmalarını önlemektir. Bu şekilde, vergi mevzuatına uygunluğun sağlanması hedeflenirken aynı zamanda hukuki koruma ve adil uygulama prensipleri gözetilmektedir. Yani, vergi yükümlülüklerini yerine getirme sorumluluğu küçük ve kısıtlı bireylerin kanuni temsilcilerine aitken, bu bireylerin yaşadıkları durumdan kaynaklanan idari ve cezai yükümlülükleri doğrudan kendilerine yüklenmemektedir.

2.3.1. Kanunilik Unsuru

Vergi kaçakçılığına dair eylemler, VUK'un 359. maddesinde ayrıntılı bir biçimde tanımlanmıştır. Bir eylemin vergi kaçakçılığı suçunu oluşturabilmesi için, söz konusu eylemin öncelikle VUK'un 359. maddesinde belirtilen koşullara uygun olması gerekmektedir. Bu noktada, somut bir maddi olayın, soyut hukuk kuralına ya da herhangi bir eylemin kanuni tipe uygunluğuna olan tipiklik derecesi göz önüne alınmaktadır⁸².

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu için gerekli olan şartları belirlemekte ve bu şartların karşılanması durumunda uygulanacak yaptırımları öngörmektedir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığına vücut veren eylemler, bu hükümler çerçevesinde değerlendirilmekte ve kanunilik unsurlarının eksiksiz yerine getirilip getirilmediği incelenmektedir. Bu bağlamda, tipiklik değerlendirmesi, somut durumun soyut hukuk normlarına uygunluğunu belirlemede önemli bir rol oynamaktadır⁸³.

⁸¹ VUK'un 332. maddesinde, "Velayet ve vesayet altında bulunanlar 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." düzenlemesiyle kimlerin cezai ehliyeti olmadığı tahdidi olarak sayılmıştır.

⁸² M.E. Artuk, A. Gökçen ve A. Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 309.

⁸³ K. İçel ve H. Evik, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınları, İstanbul, 2007, s. 43.

2.3.2. Suçun Maddi Konusu

Suçun odak noktasını belirleyen, eşya ya da insanın maddi yapısıyla ilişkilendirilebilir⁸⁴. Bu konuyla ilgili doktrinde yapılan değerlendirmelerde, suçun maddi konusu ile hukuki konusu arasında önemli bir ayrım vurgulanmaktadır. Suçun maddi konusu, suçun kanuni tanımında belirtilen tipik fiilin gerçekleştirildiği birey veya nesneyi ifade eder⁸⁵.

Suçun maddi konusu, somut ve belirgin bir gerçeklik üzerinde yoğunlaşırken, suçun hukuki konusu daha soyut bir düzeyde değerlendirilir. Bu ayrım, suçun doğası ve yargılama süreci üzerinde etkili olabilir. Suçun maddi konusunun somutluğu, olayın detaylarına odaklanmayı sağlarken, hukuki konunun soyutluğu genel hukuki ilkelere dayanan geniş bir perspektif sunar. İki kavramın anlamının bu şekilde ele alınması, suçun daha geniş bir bağlamda anlaşılmasına olanak tanır⁸⁶.

Vergi kaçakçılığı suçlarına dair maddi konu, vergi mevzuatına göre kaydedilen veya düzenlenen defter, belge ve kayıtları, ödeme kaydedici cihazlar ve özel olarak etiketlenen ve işaretlenen tütün ve alkol ürünleri adına konulan düzenlemelerin ihlali sonucunda ortaya çıkmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin düzenlediği belgeler ise vergi kaçakçılığı suçlarının maddi konusuna dair geniş bir perspektif sunmaktadır, çünkü bu belgeler vergi hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş ve muhafaza edilmiş olmalıdır.

Suçların etkileri üzerinden bir değerlendirme yapılırken, genellikle suçlar iki temel kategoriye ayrılır: tehlike suçları ve zarar suçları. Zarar suçlarında, haksız eylemin gerçekleşmesiyle birlikte suçun konusu üzerinde doğrudan bir zarar meydana gelir⁸⁷. Ancak tehlike suçlarında, eylemin işlenmesiyle sadece suçun konusu üzerinde bir zararın meydana gelme riski ortaya çıkar.

Vergi suçları bağlamında, bazı vergi suçlarının zarar suçu niteliğinde olduğu düşünülebilirken, bazılarının ise tehlike suçu özelliği taşıdığı söylenebilir. Vergi kaybının gerçekleşmesi, suçun oluşması için kesin bir şart olmayabilir; vergi kaybı

⁸⁴ İ. Özgenç, 'İhmali Suç Teorisi'. *Ankara Hacı Bayram Veli Üni. Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:5, sayı:4, s. Ekim 2021, s. 375.

⁸⁵ C. Koç, 'Suçun Konusunun Yokluğu Durumunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu', *TBB Dergisi*, sayı:147, Mart 2020, s. 59.

⁸⁶ D. Soyaslan, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.663.

⁸⁷ İ. Özgenç, *Türk Ceza Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2021, Ss. 314-337.

tehlikesi veya kamu düzeninin bozulması, maddi unsurun gerçekleşmesi için tek başına yeterli olabilir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçlarının tehlike suçu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir⁸⁸.

2.3.2. Suçun Maddi Unsuru

Suçun meydana gelebilmesi için belirli suça ilişkin belirli unsurlar bir araya gelmelidir. Bu unsurlardan biri de kanunilik unsuru olup, ardından maddi unsur gelir. Maddi unsur hareket, nedensellik bağı ve neticeyi içererek suçun bütününi oluşturan bir yapıya sahiptir⁸⁹. Özellikle vergi kaçakçılığı suçu bağlamında, maddi unsurlar incelendiğinde ilk olarak hareketlerin neleri içerdiği üzerinde durulacak, bu hareketler ile netice arasındaki nedensellik bağı kurularak suçun neticesine varılacaktır. Bu şekilde maddi unsur, suçun oluşumunu anlama sürecinde önemli bir rol oynar.

Vergi suçlarının maddi unsuru, vergi mükellefleri, sorumluları ve bu kişilerle ilişkide bulunan üçüncü tarafların, vergi mevzuatına aykırı hareketlerinden kaynaklanmaktadır. Bu suçların temelini oluşturan eylemler, genellikle vergi ziyaına neden olma şartına bağlıdır. Özellikle, kaçakçılık suçu gibi belirli vergi suçları için, kanun koyucu belirli eylemleri açıkça tanımlamış ve suçun işlenmesi için birtakım şartları öne sürmüştür⁹⁰. VUK'un 359. maddesinde belirtilen eylemlerin bazılarında vergi ziyai sonucu aranmazken, diğer durumlarda sadece hareketin tanımıyla yetinilmiştir. Bu noktada, belirli bir eylemin vergi ziyaına yol açıp açmaması, suçun maddi unsurunun varlığını belirlemek için tek başına yeterli olmayabilir. Yükümlülerin kanuna aykırı eylemlerinin varlığı, vergi suçlarının maddi unsurunu oluştururken, vergi ziyainın gerçekleşmiş olması ise suçun ağırlığı ve cezalandırılma derecesi üzerinde etkili olmaktadır⁹¹. Vergi kaçakçılığı suçlarının maddi unsurları, suçları oluşturan eylemlerle birlikte ayrıntılı olarak incelenecektir.

⁸⁸ Karaarslan, a.g.e., s. 125.

⁸⁹ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s. 312.

⁹⁰ T. Candan, *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s.60.

⁹¹ U. Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyet Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, Ss. 146-147.

2.1.2.1. Hareket

Suçun varlığını saptayabilmek için ilk olarak bireyin dış dünyada gerçekleştirdiği bir eylemin bulunması gerekmektedir. İradeli olmayan varlıkların eylemleri, ceza hukuku bağlamında sorumluluk kapsamına alınmaz. Hareket kavramı genellikle doktrinde davranış ya da hareket terimleriyle ifade edilmekte⁹²; bu bağlamda, dış dünyada bir eylem olarak kendini göstermeyen düşünce ya da davranışlar ceza hukukunda değerlendirilemez. TCK'nın suç teorisine göre, eylem kavramı icrai hareketi veya ihmali hareketi içeren daha geniş bir anlam taşır. Anayasa'nın 38. maddesi, eylemsiz suç oluşmaz ilkesine referansla, yasal bir eylemin olmaması durumunda kimsenin cezalandırılmayacağını ifade etmektedir. Aynı şekilde, TCK'nın 2. maddesi de bu ilkeyi ön plana çıkarmaktadır⁹³. Dolayısıyla, suçun varlığı için bir eylemin gerçekleşmiş olması şarttır.

Suçun meydana gelmesine sebep olan birden fazla fiil, kanunen öngörölmüş olsa dahi, gerçekleşen her bir eylem suçun konusunu oluşturur. Bu durumu açıklamak adına, eylemlerin birbiriyle bağlantılı veya bağımsız bir şekilde gerçekleşmiş olmasının, suçun unsurları üzerinde etkili olduğunu belirtmek önemlidir. Bu bağlamda, birden fazla fiilin varlığı durumunda, her bir eylemin suçun konusunu meydana getirdiği vurgulanarak, suçun oluşumunu etkileyen unsurların ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini ifade edebiliriz⁹⁴.

Seçimlik hareketli suçlar, suçun işlenmesi için belirli bir eylemin gerçekleşmesinin yeterli olduğu bir yapıya sahiptir. Ancak, bu eylemlerin bir kısmının veya tamamının gerçekleşmesi durumunda suç sayısı değişmez; işlenen suç, birden fazla eyleme rağmen tek bir suç olarak değerlendirilir. Her bir seçimlik hareket, aynı konu veya konuyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Ancak, hukuka aykırı eylemler farklı konulara yönelik gerçekleşirse, bu durumda iki ayrı suçun varlığı söz konusu olacaktır. TCK dışındaki kanunlarda yer alan suç tanımlarında, her konuya özgü eylemin ayrı bir suça neden olduğu durumlar bulunmaktadır. Dolayısıyla, suçun karakterine bağlı olarak her eylemin ayrı bir suç teşkil ettiği durumları göz önünde bulundurmak önemlidir⁹⁵.

⁹² Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s. 128.

⁹³ Z. Hafızogulları ve M. Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 194.

⁹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 348.

⁹⁵ Özgenç, a.g.e., s. 351.

Bir bakış açısına göre, VUK'un 359. maddesi içinde düzenlenen eylemlerin tamamının seçimlik hareket olarak kabul edilmesi gerektiği savunulmaktadır. Suça vücut veren tüm bu eylemlerin aynı madde içinde düzenlenmiş olması, bu görüşün temelini oluşturur. Buna göre, farklı bentlerde düzenlenen eylemlerden birkaçının aynı anda işlenmesi durumunda dahi, fail hakkında tek bir ceza uygulanarak temel cezanın belirlenmesinde bu durumun esas alınması gerektiği iddia edilmektedir⁹⁶. Örneğin, aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla sahte fatura düzenlemesi veya faturayı aynı anda kullanma durumunda, iki ayrı ceza yerine tek bir ceza uygulanmaktadır. Bu yaklaşıma göre, maddenin bütünlük içinde değerlendirilmesi, suç işleyen cezalandırılmasında daha adil ve tutarlı bir yaklaşımı temsil etmektedir.

Doktrinde eylemlerin seçimlik hareket olmadığını savunan farklı görüşler de yer almaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunu değerlendirirken, madde üç farklı bent altında düzenlenmiş olsa da her bir bendin farklı bir maddi konuyu ele aldığı açıkça görülmektedir. Her ne kadar tek bir madde başlığı altında yer alsın da, bu bentlerin her biri aslında farklı suç türlerini temsil etmektedir. Bu durum, vergi kaçakçılığı suçunun seçimlik hareketli bir suç olmadığı argümanını güçlendirmektedir. Bu görüşü destekleyen bir başka önemli nokta ise, seçimlik hareketli suçlarda birden fazla davranışın varlığının tek suça neden olmasının beklenmemesidir. Bir kişi, yasada belirtilen davranışlardan birkaçını birbiri ardına gerçekleştirse bile, bu durumda o suç birden fazla işlemiş sayılmaz ve içtima hükümleri uygulanmaz. Bu açıdan bakıldığında, vergi kaçakçılığı suçunun da benzer bir yapıya sahip olduğu ve seçimlik hareketlilik özelliği göstermediği daha net bir şekilde ortaya çıkmaktadır⁹⁷.

Söz konusu maddeyi ele alan bazı yazarlar, “a, b ve c” bentleri altında düzenlenen eylemlerin kendi içinde seçimlik hareketlere işaret ettiğini ve toplamda üç farklı suç grubunu oluşturduğunu savunmaktadır⁹⁸. Diğer bir grup yazar ise (a) bendini (a-1) ve (a-2) olarak ikiye ayırarak, bu alt bentlerde düzenlenen eylemlerin birbirinden bağımsız suçlara yol açtığını, ancak bu bentlerin kendi içinde de seçimlik suçları içerdiğini ifade etmektedir⁹⁹. Bu çeşitlilik, maddenin yorumlanması konusundaki

⁹⁶ Şenyüz, a.g.e., s.275.

⁹⁷ U. Alacakaptan, *Suçun Unsurları*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.47.

⁹⁸ Yiğit, a.g.e., s. 43; Şenyüz, a.g.e., s. 275.

⁹⁹ N. Centel, H. Zafer ve Ö. Çakmut, *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayınları, İstanbul, 2020, s. 253.

farklı bakış açılarına işaret etmektedir. İlk grup, maddenin bütün olarak ele alınması gerektiğini savunurken, diğer grup (a) bendindeki ayrıntıların önemli olduğunu vurgulamaktadır.

Yargıtay'ın bakış açısı, aynı madde içinde sayılan eylemlerin her birinin ayrı bir suça neden olduğu yönündedir. Yargıtay bir kararında;

“22.07.2004 tarihli iddianame ile gelirler kontrolörünün suç duyurusu kaçakçılık suçu raporları içeriklerine uygun olarak sanık hakkında 2002 yılında sahte fatura düzenlemek suçundan Kanunun 359/b-1’inci maddesi gereğince ve 2003 yılında muhasebe hilesi yapmak suçundan alınan maddenin (a-1) bendi gereğince cezalandırılması talebiyle kamu davası açıldığı, sahte fatura düzenlemek ve muhasebe hilesi yapmak uçlarının, birbirinden ayrı ve bağımsız olduğu gözetilmeden, “ sanığın gerçek alışverişe dayanamayacak şekilde düzenlemiş olduğu sahte faturaları KDV ödememek amacıyla muhasebe hilesi yaparak mal almadığı halde almış gibi kayıt yaparak vergi kaçakçılığı suçunu işlediği ve eylemin bir bütün halinde 213 Sayılı Kanunu’nun 359/b-1’inci maddesine girer nitelikte olduğundan” bahisle anılan madde uyarınca mahkûmiyetine, 213 Sayılı Kanunu’nun 359/a-1 maddesinin uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesi, kanuna aykırı, ...¹⁰⁰” hükmünü kurmuştur.

VUK’un 359. maddesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarına ilişkin detaylı bir düzenleme içermektedir. Bu suçlarda, belgeyi düzenleyen kişinin aynı belgeyi kullanması durumunda, bu eylemlerin tek bir suç olarak değerlendirilmesi, adil bir hukuki yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁰¹. Ancak, cezanın belirlenmesi aşamasında, failin üzerine atılı suçun niteliği ve ciddiyeti göz önünde bulundurularak kanuni sınırlar dâhilinde hüküm verilmesi önemlidir.

Aynı şekilde, belge düzenleme ve kullanma eylemlerinin farklı kişiler tarafından gerçekleştirilmesi durumunda ise, bu durumda iştirak iradesi olmaksızın ayrı ayrı suçlar ve failler söz konusu olabilir. Bir kişi kendi sahte belgesini düzenlerken, başka bir kişi tarafından düzenlenmiş sahte bir belgeyi kullanması durumunda, bu durumda zincirleme suç hükümleri uygulanabilir¹⁰².

¹⁰⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 16.02.2011, 2010/15739 Esas. 2011/1000 Karar.

¹⁰¹ Karakoç, a.g.e., s. 289.

¹⁰² Ç. Arslan ve M. Y. Erdoğan, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç’, 5. Türk- Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler

Belgede sahtecilik suçlarıyla ilgili olarak aynı bentte düzenlenen eylemlerin birbirinin seçimlik hareket olduğu düşüncesi, suçların aynı nitelikte olduğu anlamına gelebilir. Ancak, farklı bentlerde düzenlenen eylemlerin bağımsız suçları temsil ettiği görüşü daha adil ve doğru bir yaklaşım olarak kabul edilebilir.

Örneğin, TCK’da belgede sahtecilik suçları farklı maddelerde ayrı ayrı düzenlenirken, VUK kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçları tek bir maddede toplanmıştır. Bu durum, hukuki anlamda birbirinden farklı olan suçları tek bir madde altında değerlendirmenin bazı adaletsizliklere yol açabileceği endişesini doğurabilir.

Bu noktada, VUK’un 359. maddesindeki bentlerin ayrı maddelerde ve farklı suç türleri olarak düzenlenmesi, her suçun özgünlüğünü koruyarak adil bir hukuki değerlendirme sağlayabilir. Suçların ayrı ayrı tanımlanması, hukuki süreçte daha kesin ve tutarlı kararların alınmasına olanak tanıyabilir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (a) bendinde yer alan eylemler; vergi kaçakçılığı suçları, VUK’un 359. maddesinde (a), (b), (c), (ç) ve (d) fıkralarıyla tanımlanmıştır. Bu kapsamda, VUK’un 359/a-1. bendi, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen, saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtları içermektedir. Bu hüküm, vergi kaçakçılığı suçlarının vergi kanunlarına tabi olan defter ve kayıtlarla ilişkilendirilerek düzenlenmiştir.

Defter tutma yükümlülüğü, VUK’un 172. ve 173. maddelerinde tanımlanan gerçek ve tüzel kişilere aittir. Ancak, vergi kaçakçılığı suçu işlenirken defter tutma mecburiyeti aranmaz. Suç, yalnızca vergi kanunlarına göre tutulması gereken defterlerle ilişkilidir. Vergi kaçakçılığı suçları, defter tutma zorunluluğu olmayan bireyler tarafından da işlenebilecek suçlar arasında yer alır. Bu bağlamda, defter tutma mecburiyetinin amacı, VUK’un 171. maddesinde belirtilen hedeflere yönelik olarak şekillenmiştir¹⁰³.

Kitabı içinde, İ. Özgenç(ed.), C. Şahin(ed.), F. Turhan(ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 1072.

¹⁰³ VUK’un 171. maddesine uyarınca; “Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

VUK'un 173. maddesi, defter tutma mecburiyetinin bazı istisnalara tabi olduğunu açıklamaktadır¹⁰⁴. Bu hüküm, defter tutma yükümlülüğünün genel kapsamının dışında kalan belirli durumları düzenlemektedir. Özellikle, vergiye tabi olan bireyler arasında belirli istisnaların bulunması, vergi hukukunun esnekliğini ve çeşitliliğini gösterir. Bu şekilde, defter tutma mecburiyetinin belirli durumlar için uygun olmadığı ya da bu durumların özel bir düzenlemeye tabi olduğu anlaşılmaktadır. "ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müessesleri, serbest meslek erbabı ve çiftçiler" VUK'un 172. maddesine göre defter tutma zorunluluğu olanlardır.

Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak; VUK'un 359. maddesinin ilk fıkrasında yer alan suç oluşturur eylemler, iki ayrı bentte detaylı bir şekilde sıralanmıştır. Bu bağlamda, birinci bentte öne çıkan temel suç unsuru, defterlerde ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri gerçekleştirmektir.

Çeşitli tekniklerle uygulanan muhasebe ve hesap hileleri, yasama organı tarafından detaylı bir şekilde sıralanmaktan ziyade genel bir çerçeve içinde tanımlanmıştır. Bu hilelerin birbirinden net bir şekilde ayrılması, uygulamada zorlayıcı olabilir; çünkü çoğu zaman bu iki hareketin birbirini takip ettiği, zaman zaman muhasebe hilesinin hesap hilesini içerdiği ya da tam tersinin gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Bu durum, muhasebe hilesi ile hesap hilesi arasında geniş bir kapsamın bulunduğunu ve bunların birbirine geçişken olduğunu ortaya koymaktadır¹⁰⁵.

VUK'un muhasebe hilelerine spesifik bir tanım getirilmemesi, gelecekte ortaya çıkabilecek yeni hile yöntemlerini de kapsayacak esneklik sağlamıştır. Eğer sınırlayıcı bir tanım yapılsaydı veya suç oluşturan eylemler tek tek belirtilseydi, bu tanım zaman içinde geçerliliğini yitirebilirdi. Diğer yandan, çok genel bir tanımın kullanılması suçların anlaşılabilirliği ilkesine zarar verebilirdi, bu nedenle yasal düzenleme genel bir çerçeve içermektedir. Bu durum, muhasebe hilelerinin değişim geçiren koşullara uyum sağlayabilmesine olanak tanımaktadır¹⁰⁶.

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek."

¹⁰⁴ VUK'un 173. maddesine uyarınca; "Defter Tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler".

¹⁰⁵ Ş. Kızılot ve Z. Kızılot, *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011. s. 513.

¹⁰⁶ H. Uğur ve M. Elibol, *Vergi Suçları*, Adalet Yayınları, Ankara, 2016, s. 325.

Hesap ve muhasebe hileleri, özellikle vergi matrahını bilinçli bir şekilde düşürmeyi amaçlayan manipülatif hareketlerdir¹⁰⁷. Bu tür hileli uygulamalar genellikle gelir ve giderlerle ilgili hilelerin yanı sıra bilanço hilelerini içerir. Bu, matematiksel işlem hileleri, kayıt ve transfer hileleri, tekrarlanan hesaplar, sahte ve abartılı alımları içerir¹⁰⁸. Hileler, mevcut durumu daha avantajlı veya dezavantajlı göstermenin yanı sıra farklı amaçlarla da gerçekleştirilebilir. Hileler, zimmet ve yolsuzlukları gizleme, ortakları yanıltma, vergi kaçırma amacıyla yapılabileceği gibi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma veya daha az kâr dağıtma gibi nedenlerle de ortaya çıkabilir¹⁰⁹.

Muhasebede meydana gelen hataları, vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan hesap hilelerinden ayırmak genellikle karmaşık bir süreçtir. Bu konudaki bazı çalışmalarda, yapılan hatanın kabul edilebilir bir hesap hatası olup olmadığını anlamak için çaba göstermek gerektiği savunulmuştur¹¹⁰. Ancak, bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü bu suç, sonuçların önemli olup olmamasına bakılmaksızın, kasıt olmadan işlenemez. Yani, suçun işlendiği yargısına varabilmek için manevi bir kastın varlığı ortaya konmadıkça, hazine zararının miktarı gibi sonuçlar tek başına yeterli değildir.

Muhasebe ve hesap hilesi yapma suçu, her zaman vergi kaçırma amacı taşımayabilir. Örneğin, işletmenin kârını ortaklardan gizlemek, belirli teşviklerden haksız yere yararlanmak veya içsel yolsuzlukları örtbas etmek gibi farklı güdülerle işlenebilir. Ancak, tek düzen hesap planına ve diğer muhasebe kurallarına uymayan, bu nedenle alışılmamış bir sistemle tutulan defterlerin varlığı, tek başına suçun işlendiğine dair yeterli bir kanıt oluşturmamaktadır¹¹¹.

Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak; suçun oluşabilmesi için bir ön koşul olarak hesabın kanun tarafından öngörülen defterlerde açılması gerekmektedir¹¹². Bu bağlamda, vergi usul kanunu tarafından belirlenmiş defterler dışında yapılan kayıtlar suç teşkil etmeyecektir.

¹⁰⁷ N. Edizdoğan vd, a.g.e., s. 96.

¹⁰⁸ M. Kaşıkçı, *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı*, Ethemler Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 275.

¹⁰⁹ A. Taşdelen, *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Yayınevi, Ankara, 2010, s. 154.

¹¹⁰ U. Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyet Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2004, s. 122.

¹¹¹ S. Erman, Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, sayı: 3, Mart 2012. Ss.52-71.

¹¹² A. Parlar ve G. Demirel, *Adli-İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, s. 218.

Bu eylem tipinde iki durum ortaya çıkmaktadır. Birincisi, hesap açılan şahsın hayali bir kişi olması ve gerçekte böyle bir kişinin varlığının olmamasıdır. İkincisi ise, gerçekte böyle bir kişinin var olması, ancak bu kişinin konu işlemle herhangi bir ilgisinin bulunmamasıdır. Bu eylemin suç teşkil etmesi için hesabın yasal defterlerde açılmış olması gerekmektedir¹¹³. Bu nedenle, VUK'a tabi olmayan defterler veya elektronik ortamda isteğe bağlı olarak oluşturulan kayıtlar üzerinde bu eylemin gerçekleştirilmesi suç teşkil etmeyecektir.

Defterlerde açılan hesapların gerçek olmayan (mevhum) kişilere ait olduğu durum, düşünülenin aksine sadece kâğıt üzerinde değil, aynı zamanda kayıtların niteliğinde de yansıma bulur. Hesaplar, belgelerin ve işlemlerin gerçeklikle bağlantısı olmayan kişiler adına yapıldığında, bu kayıtların oluşturduğu tablo muhtemelen yanıltıcı belgelerin veya sahte belgelerin kullanılmasıyla eşdeğerdir. Bu nedenle, defterlerde bu tür kayıtların belge temeli olmaksızın yapılması, aslında gerçek dışı hesap açma eylemini simgeler¹¹⁴.

Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek; mükellefler ve vergi sorumluları, vergi işlemlerini vergi kanunlarına uygun olarak kaydetmekle yükümlüdür. Elektronik defter ve kayıt tutma zorunluluğu olanlar da bu kapsamda yer alır. Mal ve hizmet alım satımı ile diğer işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilmesi, vergilendirmeye temel teşkil eden işlemlerin adil bir şekilde belirlenmesine yardımcı olur¹¹⁵. Ancak, bazı mükellefler vergi yükümlülüklerinden veya denetimden kaçmak için hesap ve işlemlerini yasal defterler yerine özel defterlere, ajandalara veya takvimlere kaydedebilirler. Bu durum, uygulamada sıkça karşılaşılan bir sorundur¹¹⁶.

Suçun varlığını belirlemede önemli olan unsurlardan biri, matrahtaki azalmanın çift defter ve kayıt tutma uygulamalarından kaynaklanıp

¹¹³ İ. Darbaş, 'Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası', Yüksek Lisans Tezi, *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Mersin, 2014.

¹¹⁴ Candan, a.g.e., Ss. 132-133.

¹¹⁵ N. Ok ve A. Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002. s. 341.

¹¹⁶ Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 339.

kaynaklanmadığını tespit etmektir¹¹⁷. Suçun işlenmesinden sonra ortaya çıkan vergi kaybının ödenmesi, suçun oluşumunu değiştirmemektedir¹¹⁸. Bu nedenle, suçun varlığını kanıtlamak hassas bir konudur. Matrah azalması, cezalandırma şartı olduğundan, vergi idaresinin düzenlediği raporlar ve tespitler, hatta sanığın soyut olarak suçu kabul etmesi yoluyla yetinilmemeli; aynı zamanda bu konuda bilirkişi incelemesi yaptırılarak bir rapor alınmalıdır¹¹⁹. Bu ayrıntılar, hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı için de son derece önemlidir¹²⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (a-2) bendinde yer alan eylemler; VUK'un 359/a. maddesinin ikinci bendi, tutulması zorunlu olan defter ve kayıtların sadece ilk oluşturulma aşamasında değil, aynı zamanda sonraki süreçlerde meydana gelen değişiklikleri içerecek şekilde tutulması gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum, kayıtların ve defterlerin sadece başlangıçta değil, aynı zamanda sonradan ortaya çıkan değişikliklere uyum sağlamak üzere sürekli güncellenmesini öngörmektedir.

Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek; vergi kaçakçılığı suçu bağlamında tahrifat, önceden doğru bir şekilde tutulan defterin, kaydın veya belgenin daha sonra üzerine çizilmesi, eklemeler yapılması, kazıntılar yapılarak değiştirilmesini ifade eder. Bu tahrifat işlemleri sonucunda, başlangıçta usulüne uygun olan "defter, belge veya kayıt," gerçeklikten saparak, değiştirilmiş ve manipüle edilmiş hâle gelir¹²¹.

Suçun oluşumu açısından, tahrifatın kullanılan yöntemi ikincil bir öneme sahiptir. Esasen, VUK'a göre tutulması zorunlu olan defter, belge veya kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen tahrifatın ön planda olduğu bilinmelidir. Bu tahrifatın, değiştirici ya da gizleyici bir nitelik taşıması, vergi ile ilgili olması ve matrahın

¹¹⁷ Danıştay 3. Dairesi, 16.05.2005 tarih, E.2004/2395, K.2005/1244 sayılı kararı “Vergilendirme, bir tatil köyünde kuaför ve güzellik salonu işleten davacının, 27.7.2002 tarihinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetiminde ele geçirilen ve müşterilerine verdiği hizmetleri takip etmek için kullandığı ajanda ile yasal kayıtlarının karşılaştırılması sonucu bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığının saptanması nedeniyle yapılmıştır. Noksan beyan, yasal defterlere kaydı gereken hasılatların el defterine kaydedilmesinden doğduğuna göre, 359. madde kapsamında bulunan bu eylem nedeniyle vergi ziyai cezasının üç kat kesilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir.”

¹¹⁸ Bayar, a.g.e., s. 101.

¹¹⁹ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2012/22736 E. 2014/18905 K. sayılı 11.11.2014 T. Kararı.

¹²⁰ Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 340.

¹²¹ Candan, a.g.e., s. 72.

azaltılmasına yönelik olması önemlidir¹²². Tahrifat, belgenin orijinal kopyasında da gerçekleştirilebilir¹²³.

Elden geçirilen belgenin kullanışlı olması, sadece değişikliklerin gerçekleşmesiyle değil, aynı zamanda belgenin içeriğinin etkili bir şekilde düzenlenmesiyle de ilgilidir. Tahrifata rağmen aynı sonuca ulaşan durumlar, adaletin gerçekleşmesine etki etmeyeceği ve gerçek anlamda bir değişiklik ya da avantaj ortaya çıkarmadığı için, bu tür tahrifatın ceza gerektirmemektedir¹²⁴.

Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek; mükellefler, mali yükümlülüklerini yerine getirmek adına titizlikle düzenledikleri defterler ve kayıtları, ilgili merciler tarafından talep edildiğinde gerekli olan şeffaflığı sağlamak üzere sunmakla yükümlüdürler. Bu süreç, mükelleflerin finansal geçmişlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde denetlenmesine olanak tanımak adına önemlidir. Ayrıca, kayıt ve belgelerin beş yıl boyunca muhafaza edilme zorunluluğu, vergi denetimleri ve diğer resmi incelemeler için gerekli olan güvenilir veri sağlamaya yönelik bir standart oluşturur¹²⁵.

Anayasa Mahkemesi (AYM), mükelleflerin tutmakla ve saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgelerin teslim edilmemesini dair; “Özellikle mali ve ekonomik alanlarda faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilere faaliyet gösterdikleri alanlarla ilgili birtakım kayıtları tutma, bunları saklama ve istendiği takdirde kamu makamlarına sunma gibi ödevler yükleyen ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda yaptırım öngören bazı kanuni düzenlemeler mevzuatımızda yer almaktadır. İdari kolluk yetkisinin kullanılması sırasında idare, kamu düzeninin çeşitli unsurlarının korunması ve sağlanması amacıyla yürüttüğü denetim faaliyetinin konusuna ilişkin bu bilgi ve belgeleri toplama ve inceleme gibi yetkileri kullanabilme ayrıcalığına sahip kılınmıştır. Defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu da vergi kanunları ile mükelleflere verilen şekli bir ödevdir. İtiraz konusu kural, hakkında henüz suç şüphesi bulunmayan ilgililerden vergisel faaliyetleri ile ilgili tüm bilgilerinin yer aldığı ve ilgililerin vergisel işlemlerinin hukuka uygunluğunun tespitini sağlayabilecek olan tutmakla ve saklamakla yükümlü oldukları defter ve belgelerin teslim edilmemesini

¹²² A. Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul 2016, s. 105; Karakoç, a.g.e., s. 285.

¹²³ Şenyüz, a.g.e., s. 95.

¹²⁴ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2007/10153 E. 2007/6132 K. sayılı, 01.10.2007 tarihli kararı.

¹²⁵ Çavuş, a.g.e., s. 110.

suç olarak düzenlemektedir. Dolayısıyla vergi mükellefi statüsünde bulunan ilgililere yüklenen bu ödev yerine getirilmediği takdirde suç meydana gelmektedir.¹²⁶ gerekçesiyle birlikte gizleme suçunu açık bir şekilde tanımlamıştır.

Gizleme suçu işlendikten sonra, aynı döneme ait defter, kayıt ve belgelerin tekrar ibraz edilmesi talebine rağmen gizlenmesi ek bir suç oluşturmaz. Örneğin, bir yazı ile talep edilen birden fazla takvim yılına ait defter, kayıt ve belgelerin sunulmaması durumunda, tek bir gizleme suçu ortaya çıkacaktır. Ancak, belirtilmelidir ki kısmi ibraz, suçun oluşmasını engellemez¹²⁷. Yani, sadece belirli bir kısmın sunulması, suçun meydana gelmesini önlemez; eksik sunulan kısımlar da suç kapsamında değerlendirilebilir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, defter ve belge ibrazının haklı bir sebebe dayanılarak geç teslim edilmesi durumunda, re ‘sen tarh için haklı bir sebep görmemiştir¹²⁸, buna karşın haklı bir sebep olmaksızın, şüphe meydana getirebilecek sebeplerle teslim edilmeyen defter ve belgelere ilişkin gizleme suçunun oluştuğunu kabul etmiştir.¹²⁹

Ayrıca gizleme suçunun oluşması için defterleri ibraz etmemek dışında bir zarar yol açmasına gerek yoktur¹³⁰.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ya da bu belgeyi kullanmak; belgenin muhteviyatını yanıltıcı şekilde düzenlemek ve bu tür belgeleri kullanmak, vergi kaçırma amacıyla başvuru yöntemleri arasında bulunmaktadır. Mevzuatta, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; "gerçek bir işlemi veya durumu temsil etmesine

¹²⁶ Anayasa Mahkemesi, 2019/80 E. 2022/31 K sayılı, 24/03/2022 tarihli karar.

¹²⁷ Yiğit, a.g.e., s. 130.

¹²⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 13.12.2017 tarih 2017/534 E., 2017/604 K. sayılı kararında “Dosyanın incelenmesinden, davacının 2007 yılına ait yevmiye defteri ile defteri kebirinin 15.4.2011 tarihinde, davalı konumunda bulunduğu borca itirazın iptaline ilişkin bir dava nedeniyle Konya 1. Sulh Hukuk Mahkemesine sunulduğu, defter ve belge ibraz yazısının kendisine tebliğ edildiği 4.4.2012 tarihinden yaklaşık dört ay sonra defter ve belgelerin anılan Mahkeme tarafından 27.8.2012 tarihli tutanakla kendisine teslim edildiğinin anlaşılması karşısında, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesinin haklı bir sebebe dayandığı, bu durumda yukarıda değinilen hükümler kapsamında olayda re ‘sen tarh sebebinin bulunmadığı sonucuna ulaşıldığından, uyuşmazlık konusu cezalı tarhiyatın kaldırılması gerekirken davanın reddi yolunda verilen ısrar kararında hukuki isabet görülmemiştir.”

¹²⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2009/59 E., 2009/397 K. sayılı, 03.07.2009 tarihli kararında; “..defter ve belgelerin hukuken korunmayı gerektiren bir nedene dayanmaksızın ibraz edilmediği de kabul edilmiş olmaktadır.

¹³⁰ Anayasa Mahkemesi, 2004/31 E. 2007/11 K. 31/01/2007 tarihli karar.

rağmen, bu işlemi veya durumu nitelik veya miktar bakımından gerçeğe uygun olmayan bir şekilde yansıtan belge" olarak açıklanmaktadır¹³¹.

Söz konusu yasa maddesinde öngörülen iki ayrı suç bulunmaktadır. Birincisi, belgenin içeriği bakımından yanıltıcı bir şekilde düzenlenmesidir. İkinci suç ise bu yanıltıcı belgenin kullanılmasıdır¹³².

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, somut bir işlemi temsil etmesine rağmen, bu işlemi mahiyet açısından gerçeğe uymayan bir şekilde gösteren belgedir. Mal veya hizmetin miktarını ya da değerini gerçek durumdan farklı şekilde yansıtan; alıcısı ya da satıcısı, tarihi, seri numarası değiştirilmiş; ürün teslimatının veya hizmetin gerçekleşmediği, sadece belge düzenleme yetkisi bulunan bir kişi tarafından düzenlenmektedir. Belge içerik bakımından yanıltıcıdır¹³³.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (b) bendinde yer alan eylemler; VUK'un 359/b. maddesi, vergi kayıtlarının gizlenmesi veya hileli bir şekilde düzenlenmesi dışında, bu kayıtların yok edilmesini düzenlemektedir. Bu hüküm, vergi kayıtlarının usulüne uygun bir şekilde tutulması ve doğru bilgiler içermesi gerekliliğini vurgular. Vergi sistemlerinin şeffaf ve güvenilir olmasını sağlamak, vergi kaçakçılığını önlemek ve mükelleflerin vergi idaresine doğru ve güvenilir bilgi sunmalarını teşvik etmek amacıyla bu tür düzenlemeler yapılmaktadır. Bu nedenle, vergi kayıtlarına müdahalede bulunmak veya gizlemek, vergi sisteminin etkin işleyişini zorlaştırabilir ve güvenilirliğini tehlikeye atabilir.

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek; gizleme eylemiyle benzerlik taşıyan bu durum, zorunlu olarak tutulan defterlerin kaydedilmesi, belgelerin düzenlenmesi ve bu içeriğin muhafaza edilmesi zorunluluğunu beraberinde getirmektedir¹³⁴.

¹³¹ 84 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de (m. II/1. 2.) Kanun'daki tanıma yer verildikten sonra, "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin; mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden az veya çok gösteren, alıcı veya satıcı, tarihi, seri numarası tahrif edilmiş, mal tesliminin veya hizmet ifasının gerçek olduğu ancak belge düzenleme yetkisi bulunmayanlar tarafından düzenlenen veya adına belge düzenlenmesi gereken kişi yerine başkası adına düzenlenmiş belgeler (bu belge kullanıcı açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı, düzenleyen açısından sahte belge olarak kabul edilecektir.)" olduğu açıklanmıştır (23.11.2001 tarih, 24592 sayılı Resmi Gazete). Ancak Yargıtay 11. Ceza Dairesi Kararlarına göre kullanıcı yönünden de bu türden belgeler VUK'nun 359/b-1 maddesi kapsamında sahte belge olacağı kabul edilmektedir.

¹³² M. Yüce, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2018, s. 99.

¹³³ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 101.

¹³⁴ Çavuş, a.g.e., s. 249.

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a. maddesinde, defter ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşabilmesi için defter ve belgelerin varlığının ispatlanma zorunluluğuna vurgu yapılırken; aynı kanunun 359/b. maddesinde defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi suçunun oluşması için ispat zorunluluğu vurgulanmamıştır. Ancak, bu duruma rağmen mevcut şeylerin yok edilebileceği gerçeği göz önüne alındığında, suçun oluşabilmesi için öncelikle defter ve belgelerin varlığının ortaya konması gerekmektedir. Bu noktada, defter ve belgelerin varlığının somut bir şekilde ispatlanması, suçun işlenmiş olma ihtimalini değerlendirmek açısından önemlidir¹³⁵.

Bu suça ilişkin olarak Çavuş; “Bozma, kayıtların silinmesi ya da anlamın gizlenmesi suretiyle defter, kayıt ya da belgelerin kullanılmasını engellemeye yönelik hareketlerdir. Bu bakımdan VUK’un 359/a-2. maddesinde tanımlanan gizleme fiilinin de ceza hukuku açısından bozma olarak mütalaa edilmesi gerekir” görüşündedir¹³⁶.

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak; defter sayfalarını ortadan kaldırma veya değiştirme suçunun meydana gelmesi için, defter sayfalarını keserek başka sayfalarla değiştirmek veya hiç eklememek gerekmektedir. Bu durumda, suçu işleyen kişinin amacı, defterin ilgili bölümlerini kullanılamaz hâle getirmektir. Bu sebeple, sayfayı kesen kişinin sayfayı saklaması durumunda suç oluşmamaktadır¹³⁷.

İlgili kanun maddesinde koparılan sayfaların boş ya da dolu olmasına dair özel bir ayırım yapmasa da mevzuatın genel amacı ve hukuki değerler göz önüne alındığında, koparılan yaprakların dolu olması gerektiği çıkarımında bulunmak mümkündür¹³⁸.

Bu durumda, hile amacı taşıyan bir eylemin gerçekleşip gerçekleşmediği önemli bir husustur. Eğer bir hata tespit edilirse, ilgili düzeltme kuralları çerçevesinde düzenlemeler yapılabilir. Ancak, sayfaların kasıtlı olarak yok edilmesi veya değiştirilmesi durumunda, matrah eksikliği ortaya çıkabilir veya hiç ortaya çıkmayabilir. Bu durumda vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş olacaktır¹³⁹.

¹³⁵ Candan, a.g.e., s. 162.

¹³⁶ Çavuş, a.g.e., s. 249.

¹³⁷ Kızılot ve Kızılot, a.g.e., s. 552.

¹³⁸ O. Özcan, *Vergi Suçları*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2015, s. 38.

¹³⁹ Çavuş, a.g.e., s. 135.

Bağlam içinde değerlendirildiğinde, bu suç türü üzerine yapılan bazı çalışmalarda, suçun işlenmesinde kastın veya mücbir sebebin varlığının, suçun oluşmayacağı yönünde görüşlere rastlanmaktadır. Ancak, kast unsuruyla ilgili olarak bu görüşlere katılmak oldukça zordur. Öte yandan, defter yaprağını değiştirerek yeni bir yaprak ekleyen bir kişinin, bu eylemini mücbir sebeplere dayandırmaya çalışması, genel olarak kabul görmeyen bir durumdur¹⁴⁰.

Kanun koyucunun defter ve belgelerin gizlenmesi suçuna ilişkin vurgusu, bu suçun oluşabilmesi için defter ve belgelerin varlığının ispatlanmış olma şartına özel bir atıf içermemektedir. Ancak, sadece var olan şeylerin yok edilebileceği gerçeğini göz önüne alarak, bu suçun ortaya çıkabilmesi için öncelikle defter ve belgelerin varlığının açıkça ortaya konması gerektiğini belirtmek önemlidir¹⁴¹.

Sahte belge düzenlemek ya da kullanmak; muhteviyatı bakımından, yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma eylemi ile benzer hükümlere sahip olan bu suç, hata durumu söz konusu olmamasıyla öne çıkar. Diğer bir ifadeyle, kasıtlı olarak düzenlenen ve kullanılan sahte belgeleri ifade eder. İfade edilen kavramlar arasındaki bu benzerlik, dikkatli bir dil kullanımı gerektirir. Ayrıca aşırı benzerlikten de kaçınılmalıdır, zira bu intihal riskini artırabilir¹⁴².

Bu tür belgelerin sahte olarak düzenlenip kullanılması; örneğin sahte fatura, sahte irsaliye, sahte fiş gibi belgelerle, vergi matrahında veya vergiyi doğuracak olayda meydana gelmemiş bir durumun varmış gibi gösterilmesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan bir eylemdir.

Bu suça ilişkin olarak, TCK'nın 204/2. maddesinde düzenleme bulunmaktadır. İlgili düzenleme resmi belgede sahtecilik suçunu düzenler ve bu suçu seçimlik hareket olarak belirlemektedir¹⁴³.

¹⁴⁰ M. Aslan, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 19.

¹⁴¹ Candan, a.g.e., s. 162.

¹⁴² İ. N. Bayar, 'Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi-Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)', Doktora Tezi, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, 2010.

¹⁴³ M. Ketizmen, 'Özel Evrakta Sahtecilik Suçu Açısından Sermaye Piyasası Kanunu'nda Düzenlenen Usulsüzlük Suçuna (Md. 112/ 2) İlişkin Sorunlar ve Öneriler', *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 12, sayı: 1, Mayıs 2022, Ss. 560-561, <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.1107616>.

Aynı kanunun 206. maddesi, suça vücut veren eylemleri düzenler ve bu durum fikri sahteciliğe örnek teşkil eder¹⁴⁴. Özel belgede sahtecilik suçu ise sadece maddi sahtecilik boyutunu içerir ve bu bağlamda fikri sahtecilik geçerli değildir.

Konuya ilişkin olarak, Yargıtay 11. Ceza Dairesi faturasız alıma ilişkin bir kararında¹⁴⁵, “Faturasız yapılan alımın, bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi durumunda, faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımının bulunmaması nedeniyle sahte olduğunun kabulü gerektiği...” şeklinde hüküm kurmuştur. Yargıtay vergi kaybına sebebiyet verildiğini ortaya koyduğu durumlarda, vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğu yönünde kararlar vermektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (c) bendinde yer alan eylemler; VUK hükümleri doğrultusunda, belge basma yetkisi yalnızca Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilere aittir. Bu çerçevede, bakanlıkla anlaşması olmayan kişilerin bu belgeleri basması veya bu belgeleri amacına uygun olmayacak şekilde kullanması ilgili madde kapsamında suç teşkil etmektedir¹⁴⁶.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmadığı halde belge basmak veya bu basılmış belgeleri kullanmak; mükellefler tarafından kullanılan belgelerin kayıt altına alınma süreci, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından başlatılmıştır. Bu uygulama, vergi sisteminin daha şeffaf ve güvenilir hâle getirilmesini amaçlamaktadır. Belge kayıt altına alma, vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkili bir araç olarak kullanılarak vergi gelirlerinin daha doğru ve adil bir şekilde tahsil edilmesine katkı

¹⁴⁴ S. Güner, ‘Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi’, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, sayı: 4, Haziran 2014, Ss. 43- 44.

¹⁴⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2003/5854 E. 2004/5276 K. Sayılı, 15.06.2004 tarihli kararına göre, “Faturasız yapılan alımın, bir başka mükellefe ait fatura ile belgelendirilmesi durumunda, faturayı düzenleyen ile alan arasında gerçek bir mal ve hizmet alımının bulunmaması nedeniyle sahte olduğunun kabulü gerektiği, sanığın temsilcisi olduğu Star Ajans Matbaacılık Ltd. Şt. Hakkında düzenlenen inceleme raporlarında, sahte fatura düzenlemek için paravan olarak kurulan E... Kağıtçılık, M... Kağıtçılık ve A... Kağıtçılık Ltd. Şt.’lerinden temin ettiği sahte faturaları kullanarak vergi kaybına sebebiyet verildiğinin belirtilmesi, düzenlenen faturaların sahte olduğuna ilişkin tespitleri içeren 07.12.1999 gün, 45 sayılı vergi tekniği raporu ile suça konu faturalardaki emtianın satın alındığına dair-sevk ve taşıma irsaliyeleri, teslim-tesellüm belgeleri ile bedellerinin ödendiğine ilişkin ticari teamüle uygun, kanıtlama yeteneği olan banka hesapları veya kasa mevcudu ile uyumlu geçerli hiçbir ödeme belgesinin ibraz edilmemiş olması, soyut “ elden ödeme” savunmasının kabulünün mümkün bulunmaması ve suça konu faturaları düzenleyen şirketlerin ortakları hakkında, bir kısmı sahte kimliklerle kurulmuş yirmiye yakın paravan şirket aracılığı ile organize olarak piyasaya sahte fatura sandıklarına ilişkin tespitleri içeren dairemizce de incelenen diğer dava dosyalarındaki raporlar ile dosya kapsamından sanığın, sübuta eren ve tüm unsurları itibarıyla oluşan atılı suçtan mahkumiyetin hükmolunması gerektiği gözetilmeden, bilirkişi kurulunun isabetsiz raporu esas alınarak yazılı şekilde beraat kararı verilmesi yasaya aykırı...,” cihetinde karar vermiştir.

¹⁴⁶ Karakoç, a.g.e., s. 296.

sağlamaktadır. Aynı zamanda, bu yöntem vergi uyumunu artırarak vergi mükelleflerinin daha bilinçli davranmalarını teşvik etmektedir¹⁴⁷.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan belge basmak suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için, belgenin basımı anında ilgili izni veren bir anlaşmanın olmaması kritik bir noktadır. Bu durumda, mükelleflerin sorumlulukları ve yasal çerçeve net bir şekilde belirlenmemiş olabilir; bu da kaçakçılığa zemin hazırlayabilir. Ancak, belgenin basımı sonrasında imzalanan bir anlaşma veya vergi idaresinden alınmış bir onay yazısı meydana gelmiş bir kaçakçılık durumunu engelleyemeyecek, ancak mevcut durumu düzeltme çabalarına katkı sağlayacaktır¹⁴⁸.

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmaksızın belge basılması suretiyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşumu açısından, basılan belgelerin sayısının bir önemi bulunmamaktadır. Neticede, basılan belge bir nüsha olsa bile, bu eylem vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır. Bu durumda, belgelerin sayısı değil, Maliye Bakanlığı ile yapılan anlaşmanın eksikliği önem taşımaktadır. Bu noktada, mükelleflerin yasal düzenlemelere uyum sağlamaları ve belgelerin geçerli anlaşmalar çerçevesinde basılmasına özen göstermeleri gerekmektedir¹⁴⁹.

Bu suç, kasten gerçekleştirilen bir eylem olup, hata olasılığı bulunmamaktadır. Bu çerçevede, mükelleflerin kayıtlarını düzenlemek ve zorunlu defterlere kayıt yapmak için öncelikle Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan matbaalarla işlem yapmaları önem arz etmektedir. Ancak, bu düzenlemeye uymamak ve anlaşmalı olmayan bir matbaadan belge bastırmak vergi kaçakçılığı suçunu ortaya çıkarabilir. Konuya ilişkin olarak Şenyüz, “...suçun oluşması için sadece belge basılması yeterli olduğundan, anlaşmasız matbaa tarafından basılan belgenin sahte olup olmaması sonucu değiştirmemektedir.¹⁵⁰” görüşündedir. Bu sebeple, mükelleflerin yasal düzenlemelere tam anlamıyla uyum sağlamaları gerekmektedir. Basılmış olan belgelerin kullanılması konusunda, Yargıtay 11. Ceza Dairesi 07.02.2002 tarih ve 2002/297 E. 2002/1005 K. sayılı kararında¹⁵¹ “... Belgeleri sahte olarak basma

¹⁴⁷ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 2001/8186 E. 2001/8970 K. ve 03.10.2001 tarihli karar.

¹⁴⁸ Özcan, a.g.e., s. 214.

¹⁴⁹ Çavuş, a.g.e., s. 145.

¹⁵⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 495.

¹⁵¹ Ok ve Gündel, a.g.e., s. 356.

suçunun maddi unsurunun, faturaların; tabi aletleriyle veya sair her türlü vasıtalarla basılıp, çoğaltılmasıyla oluşacağı, doldurularak mükellefe verilmesi ve onun tarafından da kullanılmasına ilişkin bir unsurun maddede yer almadığı, dolayısıyla suçun maddi unsurunun oluşması yönünden etkisi bulunmadığı...” gerekçesiyle suçun maddi unsurunun gerçekleşmediğine hükmetmiştir.

Belgelerin oluşturulması, somut delil ve kanıt sağlama işlevini üstlenir. Vergi kaçakçılığı suçlarının gün yüzüne çıkması genellikle bu belgelerin titizlikle incelenmesiyle başlar. Belgelerin gerçekliği doğrulandıktan sonra, muhasebe kayıtlarında ve hesaplamalarda gerçekleştirilen usulsüzlükler ortaya çıkar. Vergi kaçakçılığı suçunun temeli, genellikle bu belgelerin içeriğine dayanmaktadır¹⁵².

Vergi Usul Kanunu’nun 359’uncu maddesinin (ç) bendinde yer alan eylemler; teknolojinin ilerlemesiyle birlikte, vergi suçlarının işlenmesinde her geçen gün yeni yöntemler ortaya çıkmaktadır. Kanun koyucu, teknolojik araçların kötü amaçlarla kullanılmasından kaynaklanan suçların önlenmesi için yeni düzenlemeler yapma zorunluluğuyla karşı karşıyadır. 2021 yılında vergi kaçakçılığı suçlarına eklenen (ç) bendi, özellikle ödeme kaydedici cihazlarla gerçekleştirilen hukuka aykırı eylemlerle mücadele amacıyla yapılan bu düzenlemelerden biridir.

Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek; ödeme kaydedici cihazların mühür kaldırma, donanım değiştirme veya yazılım değiştirme işlemleri, yalnızca belirlenen kişiler tarafından gerçekleştirilebilir. Mühürleme işlemleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın belirlediği esaslara uygun olarak yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından yapılmalıdır. Yasaya göre, mührün kaldırılmasından bahsedilmektedir; dolayısıyla yetkisiz kişiler tarafından cihazlara mühür konmasıyla bir suç oluşmamaktadır. Ancak, usulüne uygun konulmuş bir mührü yetkisiz kişilerin kaldırmaları durumunda suç işlenmiş olacaktır¹⁵³.

Bu bağlamda, donanım veya yazılımların yetkilendirilmemiş kişiler tarafından değiştirilmesi durumunda, belirlenen kuralların ihlali söz konusu olacaktır.

. Ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt

¹⁵² T. Erdem, *Vergisel Kabahatler*, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 157.

¹⁵³ F. Yıldız, *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, Adalet Yayınları, İstanbul, 2022, s.185.

altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmek; ödeme kaydedici cihaza veya ilgili sistemlerine müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasını engellemek, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silme suçunun tanımı VUK'ta; "... Yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın..."¹⁵⁴ olarak düzenlenmiştir. Adı geçen suçun işlenmesi, kanunda yapılan tanımına göre yetkililer veya yetkisi olmayan kişiler tarafından işlenebilmektedir.

Vergi kayıtlarını engellemeye yönelik düzenlemeler, ödeme kaydedici cihazlara yapılan müdahaleleri belirli koşullara bağlamaktadır. Ancak, bu düzenlemelerde müdahalenin cezalandırılabilmesi için müdahalenin belirli bir neticeyi ortaya çıkarması gerekmektedir. Sadece cihaza yapılan müdahalenin kayıt özelliğini ortadan kaldırmaması durumunda suç oluşmamaktadır. İncelenen durumda, müdahalenin vergi kayıtlarını etkileyip etkilemediği ve cihazın işlevselliği üzerindeki gerçek etkileri değerlendirilmelidir¹⁵⁵.

Madde lafzından anlaşılabileceği üzere tüm bilgiler cihazda kayıt altına alınmalıdır. Kayıt altına alınan bilgilerin matrahı az göstermek gibi sebeplerle değiştirilmesi veya silinmesi vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır.

Hazine ve maliye bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek; VUK'un mükerrer 242. maddesi, veri aktarımı usullerini belirlemiş ve yetkilendirmiştir. Bu bağlamda, belirlenen usullere aykırı olarak gerçekleştirilen veri iletimi hukuken geçerli olmayacaktır. İlgili sistemlerin tanımı, bu sistemlerin belirlenmesi ve değiştirilmesi yetkisini içermektedir.

Veri aktarımını engelleyen her türlü hareket, örneğin cihazın internet bağlantısının kasıtlı olarak kapatılması gibi, suç teşkil edebilecektir. Öte yandan, cihaza kaydedilen belge, bilgi veya verilerin gerçek mahiyetini yansıtmayacak şekilde

¹⁵⁴ VUK 359/ç. maddesi: "yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen."

¹⁵⁵ A. Ömercioğlu, '7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları', *Erciyes Üniversitesi HFD*, cilt: 17, sayı: 1, Mart 2022, Ss. 178-179.

iletilmesi de suç olarak değerlendirilmiştir. Bu durumda, failin gerçek işlemlerin iletilmesi sırasında bilgileri değiştirmesi gerekmektedir¹⁵⁶.

Buna ek olarak, ödeme kaydedici cihaz veya diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı'na iletilmesi gereken belgelerin iletimini engellemek suçunun nasıl işleneceği konusunda yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu suçun serbest bir şekilde işlenebileceği söylenebilir. Fiziksel müdahale veya bilişim yoluyla, örneğin yazılım kullanma yöntemiyle, cihazın veri iletimini engellemek mümkündür. Ancak, hangi bilişim yöntemlerinin kullanılacağına dair sınırlama olmadığı için suçun serbest hareketli olduğu ifade edilebilir¹⁵⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinin (d) bendinde yer alan eylemler; 7423 Sayılı Kanunun kabulüyle, VUK'un 359/d. maddesi "tütün mamulleri ve alkollü içki satışlarında vergi güvenliğini sağlamak için kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi, işaretlenmesi, etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin, kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesini sağlamak" vergi kaçakçılığı suçlarına dâhil edilmiştir¹⁵⁸. Adı geçen maddeyle birlikte VUK'un 359. Maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarının sayısı beşe çıkarılmıştır.

VUK 359/d. maddesindeki suçun meydana gelmesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın sisteme müdahale yetkisinin olup olmamasına dair bir kıstas bulunmamaktadır. Yani, Bakanlık tarafından verilen yetki, suçun oluşmasına engel teşkil etmemektedir. Suç, ürün bilgilerinin veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme müdahale edilerek bilgilerin, belgelerin ve verilerin iletilmesini önlemeyi içermektedir. Bu suçu oluşturan bir başka eylem ise bu bilgi, belge ve verilerin sisteme iletilmesine engel olmamakla birlikte iletilen bilgilerin gerçeğe uygun olmamasına sebep olmaktadır.

¹⁵⁶ Ö. Çelik, 'Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu (Vuk M.359/ç)', Yüksek Lisans Tezi, *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü*, Samsun, 2023.

¹⁵⁷ Ömercioğlu, a.g.e., s. 181.

¹⁵⁸ RG, T. 10.12.2022, s. 7423.

Söz konusu fıkra çerçevesinde bahsedilen müdahale, fiziksel bir müdahale olabileceği gibi bilişimle ilgili bir müdahaleyi de içermektedir. Her iki müdahale türü de bu suçun unsurlarını oluşturmaktadır¹⁵⁹.

2.1.2.2. Netice

Vergi kaçakçılığı suçunda, eylemlerin gerçekleştirilmesi yeterli olmamakla birlikte, suç unsurlarının tamamlanması da gerekmektedir. Bu noktada, ortaya çıkması beklenen değişiklikler, bahsi geçen eylemlerin dış dünyada yol açtığı sonuçlardan biridir. Unutulmamalıdır ki suçun oluşabilmesi için hem eylemin gerçekleşmesi hem de bu eylemlerin somut bir etkiye neden olması elzemdir¹⁶⁰.

Hukuk sistemi içinde, kasten veya ihmal yoluyla işlenen suçun tanımındaki değişiklikler bütününe "netice" denilmektedir. İnsan davranışlarının sonuçları, ortaya çıkan zarar veya tehlike nedeniyle cezai yaptırımlara tabi tutulduğunda, bu davranış ve eyleme hukuk sistemi içinde daha fazla önem atfetmektedir. Hareket suçlarında, kasıtlı veya ihmal edilmiş davranışın gerçekleşmesiyle suç işlenmiş olur. Ancak, bazı suçlarda, suçun tamamlanabilmesi için gerçekleştirilen hareketin yanı sıra farklı bir sonucun, yani neticenin de ortaya çıkması beklenir¹⁶¹.

Vergi kaçakçılığı suçları, genellikle vergi ziyayını amaçlayarak gerçekleştirilse de kanun koyucu için vergi kaçakçılığı suçunun tespiti, belirli bir eylemin mutlaka vergi ziyayı sonucunu doğurmasıyla bağlı değildir. Bu suçlarla mücadelede, vergi ziyayının varlığı ya da yokluğu önemli olup, hukuki süreçlerde bu unsurların değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkmasında, vergi ziyayı sonucunun olup olmaması, olayın detayları, yapılan işlemler ve kullanılan yöntemler gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir. Ayrıca, vergi hukukunda meydana gelen değişikliklerin, bu suçların önlenmesi ve cezalandırılmasındaki etkileri de dikkate alınmalıdır.

¹⁵⁹ Çelik, a.g.e., s. 114.

¹⁶⁰ H. H. Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*, Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, s. 241.

¹⁶¹ Özgenç, a.g.e., s. 173.

2.1.2.3. Nedensellik (İllyet Bağı)

Ceza hukuku çerçevesinde gerçekleştirilen bir hareketin hukuki değerlendirmesi, bu hareketin kanuni tipe uygun olarak oluşturduğu sonuç arasındaki nedensellik ilişkisine dayanır.

Hareketle sonuç arasında mutlak nedensellik ilişkisinin bulunması esastır. Hareketle sonuç arasındaki illiyet bağı, suçun unsurlarından biri olarak değerlendirilir¹⁶².

Suçun maddi unsurları içinde yer alan netice ve hareket arasında ise bir nedensellik bağının bulunması gerekmektedir. Failin gerçekleştirdiği hareketin, dış dünyada meydana gelen değişikliklerle bağlantılı olması, bu bağlantının bir illiyet bağı ile kurulması gerekmektedir. Yani, suçun meydana gelmesi için failin hareketi ile ortaya çıkan netice arasında nedensellik ilişkisinin varlığı önemlidir. Bu nedensellik ilişkisi, suçun unsurlarını oluşturan hareket ve netice arasında doğrudan bir bağlantı olduğunu ifade eder. Failin kasten veya savsama ile (ihmalkârlıkla) gerçekleştirdiği hareketin, hukuki açıdan suçun unsurlarıyla uyumlu bir şekilde sonuç doğurması, suçun oluşması için gerekli olan nedensellik bağını oluşturur¹⁶³.

Ceza hukukundaki bu temel prensipler, suçun unsurlarının değerlendirilmesinde ve hukuki süreçlerde kullanılan kriterlerin belirlenmesinde önemli rol oynar.

İllyet bağı, suçun işlenmesinin hukuki sorumluluğu doğurabilmesi için gereklidir ve bu bağ, ceza hukukundaki birçok kavramın temelini oluşturur.

2.3.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

Hukuka aykırılık, bir fiilin hukuk düzenine uygun olmamasını ifade eder. Bu durum, işlenen eylemin hukuki normlara, yasal düzenlemelere veya genel hukuk ilkelerine aykırı olduğunu gösterir¹⁶⁴.

¹⁶² V.Ö. Özbek, 'Ceza Hukukunda Nedensellik Bağlantısı ve Neticenin Objektif Yüklenebilirliği Teorisi', *Ceza Hukuku Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 5, Aralık 2007, s. 21.

¹⁶³ A. Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, Ss. 131-136.

¹⁶⁴ Hafızogulları ve Özen, a.g.e., s. 302.

Suçun varlığı için hukuka aykırı bir eylemin yanı sıra suçun tanımına ve unsurlarına da uygun olması gerekmektedir. Hukuka aykırı bir eylem, suç tanımına ve unsurlarına uymuyorsa o eylem suç teşkil etmeyecektir.

Suç, belirli bir suç tanımına ve suç unsurlarına sahip olmalıdır; aksi takdirde sadece hukuka aykırı olmak suç oluşturmaz¹⁶⁵.

Hukuka uygunluk nedenleri, suç oluşturan bir eylemin, belirli koşullar altında veya belirli bir hukuki sebep doğrultusunda hukuka uygun hâle gelmesini sağlar. Bu nedenler, suç işleyen kişinin cezai sorumluluğunu ortadan kaldırabilir veya azaltabilir. Hukuka uygunluk nedenleri, hukuk sistemi içinde belirlenmiş kurallara ve prensiplere dayanır ve bu nedenlerin varlığı durumunda suç isnat edilebilirliği azalır veya ortadan kalkar¹⁶⁶.

TCK'da yer alan, ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran veya azaltan nedenler şunlar olarak sıralanmıştır: "Kanunun hükmü ve amirin emrini yerine getirme, meşru savunma, zorunluluk hali, hakkın kullanılması, ilgilinin rızası"¹⁶⁷. Bu nedenler, suç işleyen kişinin cezai sorumluluğunu ortadan kaldıran veya cezayı azaltan durumları ifade eder. Bu hukuki kavramlar, suç işleyen kişinin eyleminin belirli koşullar altında veya belirli nedenlere dayanarak hukuka uygun hâle gelmesini sağlar.

2.1.3.1. Kanunun Hükmü ve Amirin Emrini Yerine Getirme

Ceza hukuku bağlamında olduğu kadar hukuk devleti prensipleri çerçevesinde de her birey, kanun önünde eşit olarak kabul edilir. Hukuk devletinin temelinde yer alan bu ilkenin gereği olarak, herkesin kanun hükümlerine uygun bir şekilde hareket etmesi beklenir.

Bir eylemin suç teşkil etmesi için öncelikle, ilgili kişinin kanunun emrine aykırı bir davranış sergilemiş olması gerekir¹⁶⁸. Aksi durumda, kanunun belirttiği kurallara uygun bir şekilde hareket etmek, suç teşkil etmeyecektir.

¹⁶⁵ Özgenç, a.g.e., s. 282.

¹⁶⁶ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s. 237.

¹⁶⁷ H. Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, Ss. 190-223.

¹⁶⁸ E. Öner, *Türk Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016, s. 152.

Devlet, tüzel kişiliği ile toplumun çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak, düzeni sağlamak ve kamu düzenini temin etmek üzere çeşitli faaliyetleri üstlenmiştir. Bu faaliyetleri yerine getirme sorumluluğu ise devletin görevlileri tarafından ifa edilmektedir. Bu görevlerin yerine getirilmesinde alt ve üst ilişkileri önemli bir rol oynamaktadır¹⁶⁹.

Üst düzeydeki bir amir veya amir durumdaki bir heyetin verdiği emrin ast durumundaki kişiler tarafından yerine getirilmesi, genelde amirin emrini yerine getirme sorumluluğunu içerir ve bu durum hukuka uygun kabul edilir. Ancak, bu mekanizma, emirlerin kanunsuz veya etik dışı olduğu durumlarda geçerli değildir. Kanunsuz bir emir, hiçbir şekilde yerine getirilmemelidir. Bu noktada, ast durumundaki kişilere düşen sorumluluk, hukuka uygun olmayan emirleri yerine getirmemektir. Hukukun temel prensipleri ve etik değerler çerçevesinde, kişilerin kanunlara aykırı eylemlerde bulunma taleplerine karşı çıkma hakkı vardır. Hukuka uygunluk ilkesi, astın amire karşı sorumluluğunu belirlerken, aynı zamanda kanunlara ve etik normlara uygun davranma yükümlülüğünü de içerir¹⁷⁰.

Hukuka uygunluk sebepleri arasında, korunan değerın kişiye ait olması ve kişinin bu hakkın kullanılmasına rıza göstermesi öne çıkar. Ancak, vergi kaçakçılığı durumunda, bireyin bu suça rıza göstermesi hukuki bir geçerlilik taşımaz. Vergi kaçakçılığı, toplumun genel çıkarlarını ve devletin düzenini koruma amacına hizmet eden bir suçtur. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişilerin rızası, hukuki bir mazeret olarak kabul edilmez¹⁷¹.

Sonuç olarak, emir ve itaat ilişkisi hukuki bir çerçeve içinde gerçekleşir, ancak bu çerçeve hukuka uygunluğu esastır. Kanunsuz veya etik dışı emirleri yerine getirmemek, astın hukuki sorumluluğundan ziyade hukuka olan bağlılığını gösterir. Aynı zamanda, iletişim hatalarının düzeltilmesi için kullanılan yöntemlerin de hukuka ve etik değerlere uygun olması önemlidir.

¹⁶⁹ M. Şimşek, ‘Askeri Ceza Hukukunda Amirin Emrini İfa ve Ceza Sorumluluğu’, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul 1994.

¹⁷⁰ Çavuş, a.g.e., s. 154.

¹⁷¹ Şenyüz, a.g.e., s. 440.

2.1.3.2. Meşru Savunma

Meşru savunma, bir kişinin ya da malın haklı bir şekilde korunması amacıyla karşılaşılan haksız bir saldırıya orantılı bir şekilde tepki verme hakkını ifade eder. Ancak, vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak, vergi mükellefinin vergi dairesi karşısında vergileri bir saldırı olarak görmesi ve bu nedenle vergi kaçakçılığına başvurması, meşru savunma kavramına uygun bir durum olarak kabul edilemez¹⁷².

Vergi kaçakçılığı suçunda meşru savunma kavramından bahsetmek mümkün değildir. Vergi ödeme yükümlülüğü, toplum ve devlet düzeninin sürdürülebilirliği açısından önemli bir unsurdur ve bu yükümlülüğe uymamak, meşru savunma ile izah edilemeyecek bir eylemdir.

2.1.3.3. Zorunluluk Hali

Doktrinde, zorunluluk hâli konusunda genel bir görüş birliği bulunmamaktadır. Farklı hukuk sistemleri ve hukuki düşünce okulları, zorunluluk hâli durumunu hukuka uygunluk sebebi olarak mı yoksa kusurluluğu etkileyen bir durum olarak mı ele alacakları konusunda farklı yaklaşımlar sergileyebilirler.

Bazı hukuk sistemleri ve teorisyenler, zorunluluk hâlinin hukuka uygunluk sebebi olarak kabul edilmesi gerektiğini savunmaktadır¹⁷³. Bu anlayışa göre, bireyin hayatını koruma veya başkalarının hayatını kurtarma gibi ahlaki veya insancıl nedenlerle işlediği bir suç, zorunluluk hâlinde işlenmiş olabilir ve bu durumda kişiye hukuki bir mazeret tanınabilir¹⁷⁴.

Zorunluluk hâlini hukuka uygunluk sebebi olarak kabul etmeyen görüşe göre, vergi mükellefinin vergi dairesi karşısında bulunduğu durumu, yaşamına yönelik doğrudan bir saldırı tehlikesi içermemektedir¹⁷⁵. Vergi ödevine girmek, genellikle bireyin yasal bir yükümlülüğü ifa etmesini gerektiren bir durumdur ve bu durumda doğrudan bir yaşam tehdidi söz konusu değildir¹⁷⁶.

¹⁷² Öner, a.g.e., s.154.

¹⁷³ Erman, a.g.e., s. 25; Yiğit, a.g.e., s.157; Özcan, a.g.e., s. 226.

¹⁷⁴ A. Oktar, *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, s. 13.

¹⁷⁵ Kaşıkçı, a.g.e., Ss. 182-184.

¹⁷⁶ Çavuş, a.g.e., s. 154.

2.3.4. Suçun Manevi Unsuru

Suçun maddi unsurları ile fail arasındaki ilişki, hukuk açısından manevi unsur adını alır¹⁷⁷. Hukuka uygun bir şekilde davranma yeteneğine sahip olan bir failin, bilinçli bir tercih veya ihmal sonucu hukuka aykırı bir eylemi seçmesi ve gerçekleştirmesi durumunda ortaya çıkan sorumluluğu tanımlar¹⁷⁸. Bu kavram, suçun işlenmesiyle ilgili kişisel sorumluluğu ve bu eylemin kusurluluk derecesini belirleme amacını taşır¹⁷⁹.

2.3.4.1. Kast

Bu noktada özellikle vurgulanması gereken suçun bilinçli bir şekilde, yani kasten işlenmesidir¹⁸⁰. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin, suçun işlenmesinde kastın varlığı esastır. Diğer suçlarda olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçlarında da kast, kanunda açıkça belirtilen durumlar dışında aranan bir özelliktir. Bu kast, genellikle eylemi bilme ve o eylemin sonucunu isteme anlamına gelir. Yani, vergi kaçakçılığı suçlarına karışan bir kişinin yaptığı eylemin vergi kanunlarına aykırı olduğunun farkında olması ve bu eylemi bilerek gerçekleştirmesi gerekmektedir¹⁸¹.

Vergi kaçakçılığı suçları, kasten işlendiklerinde cezalandırılabilirlik özelliği taşır. Ancak, 4369 sayılı Kanun öncesindeki düzenlemede kastın varlığının kabul edileceğine dair ifade, bu suçların kasıtsız bir biçimde işlenmesine engel teşkil etmemiştir. Vergi kaçakçılığı suçları nitelikleri itibarıyla kast olmadan işlenebilecek suçlar değildir. Vergi kaçakçılığı suçlarında, kanunda belirtilen durumlar dışında da kastın varlığının aranması gereklidir ve bu kast, hareketin bilincinde olma ve sonucu isteme anlamına gelen genel bir kasttır¹⁸². Yapılan değişiklik sonrası, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesinde kast karine olarak kabul edilmiş ve suçun işlenmesi kastın varlığı için yeterli görülmüştür.

¹⁷⁷ V. Ö. Özbek, P. Bacaksız ve K. Doğan, *Ceza Hukuku Bilgisi*, Seçkin Yayınevi, Eylül 2023, Ankara, s. 180.

¹⁷⁸ N. Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 173.

¹⁷⁹ B. Öztürk ve M. R. Erdem, *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023, Ss. 140-144.

¹⁸⁰ Bayar, a.g.e., s. 167.

¹⁸¹ S. Ağar, *Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları*, TBB Dergisi, sayı: 58, Mayıs 2005, s. 281.

¹⁸² Donay, a.g.e., Ss. 100-101.

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili olarak, suçun işlenmesinde vergi mükellefi olmanın yanı sıra vergi kanunlarını bilme ve aynı zamanda failin suç olduğunu bilerek harekete geçme gerekliliği bulunmaktadır. Bu bağlamda, kanunda suç olarak tanımlanan durumları bilmemek, kusurlu bir hareketin hâlâ suç teşkil etmesine yol açabilir. Suç işlendiği sırada bu suçun hukuki boyutunu anlamamak, kişiyi hukuki sorumluluktan kurtarmaz ve mahkeme tarafından suçun bilindiği öngörüsüyle değerlendirilebilir.

Kastı kaldıran haller; eğer fail, bulunduğu durumun etkisi altında özgür iradesini kaybediyorsa ve istemeden bir eyleme yöneliyorsa, bu durumda kusurlu hareketin ortadan kalkma ihtimali doğabilir. Kusurlu hareketi etkileyen faktörler arasında ise kaza ve tesadüf, cebir, ikrah ve tehdit, mücbir sebepler, yanıma gibi durumlar bulunmaktadır. Bu durumlar, failin eylemlerini kusursuz ya da kusurun derecesini azaltan etkenler olarak değerlendirilebilir¹⁸³.

Kaza ve tesadüf durumları, fail veya üçüncü kişiler tarafından öngörülemeyen olağan dışı durumları temsil eder. Bu durumlar, hareket ile netice arasındaki nedensellik bağına belirsizleştirerek, olayları önceden tahmin etmeyi güçleştirebilir. Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen bir kişi, eğer eylemleri kaza ve tesadüf şeklinde gerçekleşirse, bu durumda ceza almaktan muaf tutulabilir¹⁸⁴.

Belirtmek gerekir ki, mücbir sebeplerin etkisi altında kalan durumlar genellikle idari nitelikteki vergi cezalarını içermektedir. Bu düzenleme, ceza hukuku çerçevesinde suç teşkil eden vergi kaçakçılığı suçlarına odaklanmamaktadır. Ancak, mücbir sebep, suçlar açısından da kusurluluğu ortadan kaldıracı bir etki yaratan durum olarak genel kabul görmektedir¹⁸⁵. Zira mücbir sebebin varlığı durumunda, kişi sonucu öngörsün veya öngörmesin, iradesine aykırı bir şekilde hareket etmekte ve alternatif bir davranış biçimi sergileme imkânı olmadığını bilir¹⁸⁶.

VUK'ta mücbir sebepler 13. madde altında şu şekilde sıralanmaktadır:

“- Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak

¹⁸³ Bayar, a.g.e., s. 167.

¹⁸⁴ Torosulu, a.g.e., s. 123.

¹⁸⁵ Edizdoğan vd., a.g.e., s. 202.

¹⁸⁶ İçel ve Evik, a.g.e., s. 216.

derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

- Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.”

Defter kayıt ve belgelerin kaza sonucunda kaybolması durumunda, bu durum mücbir sebep olarak kabul edildiğinde vergi kaçakçılığı suçundan söz etmek mümkün olmayacaktır. Örneğin, matrahı belirleyen kayıt ve belgelerde su baskını nedeniyle hesaplamalar yapılamaz ve dolayısıyla vergi miktarı belirlenemezse, bu durumda da suçtan bahsedilemeyecektir¹⁸⁷. Bu durumlar, günlük hayatta karşılaşılabilecek insani olaylardır ve mükellefin görevini yerine getirememesi durumunu ifade eder. Yani, bu durumlar vergi kaçakçılığı suçunun kasıtlı bir eylemi değil, hayatın olağan seyrinde ortaya çıkabilen ve mükellefin kontrolü dışındaki durumlar olarak değerlendirilebilir.

Cebir, ikrah ve tehdit durumlarında, bireyin kendi iradesi dış etkenlerle sınırlanır. Yani, başkaları tarafından yapılan zorlama veya tehdit nedeniyle kişi kendisini özgürce ifade edemez. Vergi kaçakçılığı gibi suçlarda, bu tür dış etkenlerle hareket eden bir kişinin, suçu işlemeye dair kendi bilinçli kararı bulunmadığı için suç kastı oluşmamış olur. Bu durumda da cezai sorumluluk ortadan kalkar; çünkü suç işleme iradesi bireyin kontrolü dışında başkalarının etkisi altındadır.¹⁸⁸

Suç teşkil etmeyecek diğer bir düzenleme ise yanılma. Mükelleflerin yanılığa düşürülmesi durumunda, bazı görüşlere göre, kişilerin kusurluluğu ortadan kalkacaktır¹⁸⁹. Yanılma genellikle iki şekilde ortaya çıkar: birincisi, bireyin eylemi hatalı bir şekilde suç içermeyen bir davranış olarak algılaması ve bu doğrultuda hareket etmesidir. Diğeri ise, bireyin kanun emrini yanlış anlaması ve bu nedenle kusurlu bir eylemi gerçekleştirmesidir. Yanılmanın mücbir sebep ile farkı, özgür iradenin

¹⁸⁷ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 2013/3 E, 2019/1 K. sayılı ve 08/02/2019 tarihli kararı; Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2017/428 E. 2017/636 K. sayılı ve 13.12.2017 tarihli karar.

¹⁸⁸ Çavuş, a.g.e., s. 163.

¹⁸⁹ M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 217; L. Ateş, *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hukuki Yanılma*, Prof. Dr. Yılmaz Aliefendioğlu'na Armağan, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 637.

bilinmesidir; ancak buna rağmen hatalı anlam şeklinde gerçekleşmesidir. Yanılmada kişi kendi özgür iradesine sahip olmasına rağmen, yanlış anlama durumu söz konusudur¹⁹⁰.

VUK'un 363. maddesinde yanılma düzenlenmiştir. Yanılma oluşturan eylemler şunlardır:

“- Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

- Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

2.4. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünümleri

Suç işlemek, genellikle önceden yapılan hazırlık hareketleri ve bunu takip eden icra aşamalarını içerir. Ancak, gerçekleştirilen hazırlık hareketleri ayrı bir suç teşkil etmediği sürece cezalandırılmaz. Hazırlık hareketlerinden sonra icra aşamasına geçildiğinde, ancak sonuç gerçekleşmezse bu durum suçun teşebbüs aşamasında kaldığını gösterir. Bu noktada, icra hareketleri suçun gerçekleşme olasılığı taşımalıdır. Suçun tamamlanması için uygun bir aşamaya gelinmiş olmalıdır¹⁹¹.

Fail suçu işlemeye niyetlendiğinde icra hareketlerine geçer. Ancak, bu süreçte bazı beklenmedik durumlar veya engellerle karşılaşabilir, bu nedenle suç tamamlanamayabilir¹⁹². Bu durumda, suç işleme kastıyla harekete geçilmiş olmasına rağmen, elde olmayan sebeplerle suçun tamamlanamaması suç teşebbüsüne yol açar¹⁹³. Neticesiz suçlarla ilgili genel görüş, bu tür durumlarda girişimin mümkün olmadığı yönündedir. Ancak, sadece hareket suçları açısından icra hareketlerinin

¹⁹⁰ Çavuş, a.g.e., s. 167.

¹⁹¹ Hafızogulları ve Özen, a.g.e., s.312.

¹⁹² Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s. 392.

¹⁹³ Centel vd., a.g.e., s. 463

bölünebileceği durumlarda teşebbüs mümkündür. Başka bir deyişle, yalnızca hareket suçları bağlamında icra hareketlerinin tamamlanamamış olması, suç teşebbüsünü oluşturabilir¹⁹⁴. Benzer şekilde, neticeli suçlarda icra hareketlerinin tamamlanamamış olması veya neticenin gerçekleşmemesi durumunda da suç teşebbüs aşamasında sayılır¹⁹⁵.

Teşebbüs konusu altında, yalnızca hareket suçları ve neticeli suçlarla sınırlı kalmayıp aynı zamanda üzerinde durulması gereken bir diğer önemli suç türü, tamamlanması öne alınmış suçlar ya da diğer adıyla kalkışma suçlarıdır. Kalkışma suçları, hukuka aykırı bir eylemin işlenmesine rağmen suçun hukuki konusu olan şeye zarar verilmemişse bile tamamlanmış kabul edilen ve cezalandırılan suçlardır¹⁹⁶.

2.4.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Teşebbüs

Vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüs halinde, TCK'nın ilgili hükümleri uygulanır. Bu bağlamda, TCK'nın 35. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: "Kişi, işlemeyi kastettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaz ise teşebbüsten dolayı sorumlu tutulur." Suçun işlenmesine yönelik niyetin eyleme geçirilmesi durumunda, elde olmayan sebeplerle suç tamamlanamazsa teşebbüs sorumluluğu ortaya çıkar¹⁹⁷. Bu ilkeye göre, VUK'da özel düzenlemeler olsa dahi, suça teşebbüs halinde TCK hükümleri öncelik kazanır¹⁹⁸.

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili doktrinde teşebbüs kavramının değerlendirilmesi, üzerinde birleşilen net bir görüşe sahip değildir. Vergi kaçakçılığı suçları, genellikle neticesiz suçlar olarak kabul edilse de, doktrinde neticesi harekete bitişik suçlarda teşebbüsün uygulanmasının sıkı bir biçimde desteklenmediği görüşleri ön plana çıkmaktadır¹⁹⁹.

Suçun henüz neticesinin meydana gelmediği aşamada, failin kendi inisiyatifiyle veya çabalarıyla suçu işleme niyetinden vazgeçmesi durumunda,

¹⁹⁴ E. Şare, 'Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs', *TBB Dergisi*, sayı: 130, Mayıs 2017, s.149.

¹⁹⁵ Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s. 392.

¹⁹⁶ H. H. Bayraklı, 'Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs', sayı: 37, *TAAD*, Ocak 2019, s. 4.

¹⁹⁷ Bayar, a.g.e., s. 174.

¹⁹⁸ Çavuş, a.g.e., s. 189.

¹⁹⁹ Centel vd., a.g.e., s. 463.

TCK'nın 36. maddesi uyarınca teşebbüsten dolayı cezalandırılmayacaktır. Vergi kaçakçılığı suçları konusunda teşebbüs hükümlerinin kabul edilmesi durumunda, failin suçun tamamlanmasını engelleyerek gönüllü bir geri adım atması durumunda, ceza sorumluluğunun ortadan kalkabileceği anlaşılmaktadır. Yani, failin suçun icrasından vazgeçmesi, hukuki açıdan olumlu bir durum olduğundan gönüllü vazgeçme olarak değerlendirilerek cezadan muafiyet sağlayabilir²⁰⁰.

Vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs kavramının değerlendirilmesi konusunda doktrinde çeşitli görüşler yer bulunmaktadır. Farklı görüşler, vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüs hükümlerinin katı bir şekilde uygulanmaması gerektiğini savunarak, suçun niteliğine bağlı olarak değişiklik gösterdiğini dile getirmektedir. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçlarının teşebbüs halinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu, hâlâ doktrin içinde tartışma yaratmaya devam etmektedir²⁰¹.

Çavuş'a göre teşebbüse elverişli fiillerin parçalanabilir olması gerekmektedir²⁰². Parçalanabilen bu fiiller;

“- Vergi kanunlarına uygun olarak düzenlenmiş ve gerektiğinde ibraz için saklama mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlar üzerinde muhasebe hileleri yapmak,

- Gerçek veya kayda konu olmayan kişilerin adına hesap açmak,

- Matrahı azalmasına yol açacak şekilde tamamen veya kısmi olarak başka defter, belge ve başka kayıtlara geçmek,

- Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek, yok etmek, yanıltıcı şekilde düzenlemek ve yanıltıcı belge olarak kullanmak,

- Saklama ve ibraz zorunluluğu olan defter sayfalarını yok etmek ve yerine başka sayfalar eklemek,” fiilleri olarak VUK'un 359. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere, vergi kaçakçılığı suçlarına yönelik teşebbüs hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı konusunda henüz net bir görüş birliği sağlanmış değildir. Vergi kaçakçılığı suçlarının her birinin, o suça özgü seçimlik hareketleri ve bu

²⁰⁰ M. Özen, *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınları, Ankara, 2022, Ss. 105-106.

²⁰¹ Donay, (a), (b) ve (c) bentlerinde düzenlenen bazı suçlar bakımından, (Donay, a.g.e., s. 153.)

Baykara, (c) bendi suçundan, (Baykara, a.g.e., s. 173.)

Ok ve Gündel, (a) ve (b) bentlerindeki bazı suçlar için, (Ok, Gündel, a.g.e., Ss. 163-353.)

Kaşıkcı ise (a) ve (c) bentlerindeki bazı suçlar için teşebbüsün uygulama alanı olduğunu ifade etmiştir. (Kaşıkcı, a.g.e., Ss. 202-207).

²⁰² Çavuş, a.g.e., s. 278.

hareketleri tetikleyen somut olayların detaylı bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, her vergi kaçakçılığı suçu, kendi içinde ayrı bir analizi ve değerlendirmeyi gerektirmektedir. Suça konu olan her seçimlik hareket ve bu hareketleri etkileyen her somut olay, vergi kaçakçılığı suçlarındaki teşebbüsün mümkün olup olmadığının belirlenmesinde önem arz etmektedir.

2.4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda İştirak

Suçun işlenmesinde birden fazla kişinin katılımıyla gerçekleşen iştirak, aslında tek kişi tarafından gerçekleştirilebilecek suçların daha etkili bir şekilde tamamlanmasını amaçlar²⁰³. TCK, suçların genellikle tek failli olabileceğini ifade eder; yani bir suçu tek bir bireyin işleyebileceği suçlar olarak tanımlanır. Ancak, birden fazla kişinin suçun işlenmesine yönelik ortak bir kararlılıkla bir araya gelmesi durumunda, suçun işlenmesindeki bu kolektif çaba iştirak olarak adlandırılır²⁰⁴.

Diğer yandan, tek failli suçlar, bireyin kendi başına işleyebileceği suçları içerir. Bu tür suçlar genellikle bireyin kendi eylemlerinden kaynaklanır ve diğer kişilerle bir işbirliğine gerek duyulmaz. Ancak, bir suçun birden fazla kişi tarafından planlı bir şekilde işlenmesi durumunda, suçun tek failli olma niteliği ortadan kalkar ve iştirak devreye girer. İştirak halinde suç işleyen kişilere yönelik TCK'nın 37-41.²⁰⁵ maddeleri arasındaki düzenlemeler uygulanır.

Sonuç olarak, suç işleme sürecindeki aktör sayısı, suçun işlenme şeklini ve suçun işbirliği içinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirler. Bu nedenle, suçun işlenmesinde iştirak ve tek failli suçlar arasındaki ayrım, her bir suç olayını ayrı ayrı değerlendirmeyi gerektirir.

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili iştirak konusundaki düzenleme, VUK'un 360. maddesinde yer almaktadır²⁰⁶. Bu madde, vergi kaçakçılığına iştirak eden suç

²⁰³ U. Gencel, 'Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları'. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, cilt: 7, sayı: 3, Kasım 2014, s. 72.

²⁰⁴ T. Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002, s.411; Artuk vd., a.g.e., s. 618.

²⁰⁵ TCK'nın 37. Maddesi uyarınca iştirak failleri;

1. Suçun kanuni tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştiren kişilerden her biri, fail olarak sorumlu olur.

2. Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de fail olarak sorumlu tutulur.

²⁰⁶ VUK'un 360. maddesinde suçun işlenmesinde menfaati olmayanlara kişilerde indirimle ilişkin olarak ; "359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde

ortaklarına özgü bir ceza indirimi getirmektedir. Menfaat sağlamadan suça iştirak edenlere TCK'nın genel hükümleri çerçevesinde verilecek cezada yarı oranında bir indirim öngörülmektedir. Ancak, bu düzenlemenin uygulanabilmesi için öncelikle TCK kapsamında iştirak hâlinde işlenmiş bir suçun varlığı ve suça iştirak edenlerin menfaatlerinin bulunmaması gerekmektedir.

Bu özel düzenleme, vergi kaçakçılığı suçlarında iştirak eden kişilere uygulanacak cezanın belirlenmesinde farklı bir perspektif sunmaktadır. Menfaat elde etmeksizin suça iştirakin bir indirim nedeni olarak kabul edilmesi, suç ortaklarının cezalandırılmasında göz önünde bulundurulacak bir faktördür²⁰⁷. VUK'un 360. maddesi dışındaki iştirak durumlarında ise, yani genel iştirak hükümleri çerçevesinde, TCK'nın genel hükümleri geçerliliğini korumaktadır. Bu nedenle, suç ortaklarının suça iştirak etmeleri durumunda uygulanacak ceza miktarı ve diğer hususlar TCK'nın genel prensiplerine göre belirlenecektir²⁰⁸.

Özellikle vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin bu düzenleme, suç ortaklarının suça iştirak etmelerindeki motivasyonları ve menfaat durumlarını dikkate alarak cezalandırma politikasında bir esneklik sağlamaktadır. Bu, suçun işlenme şekli ve suça iştirak edenler arasındaki ilişkilerin detaylı bir şekilde değerlendirilmesini gerektiren bir yaklaşımı beraberinde getirir.

İştirakin oluşabilmesi için belirli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. İlk olarak, iştirakin gerçekleşebilmesi için birden fazla fail tarafından yapılan birden çok hareketin varlığı şarttır. Ayrıca, bu hareketler arasında bir illi değer taşınmalıdır, yani suçun işlenmesine katkı sağlamalıdır. İştirakin bir diğer şartı, şerikler arasında ortak bir irade bulunmasıdır; yani suçun işlenmesine yönelik bir anlaşma olmalıdır. Son olarak, suçun icrasına başlanmış olmalı ve bu süreç bütün şerikler için aynı olmalıdır²⁰⁹. Bu temel şartlara uygun olarak değerlendirilen iştirak durumunda, Türk Ceza Kanunu'nda öngörülen hükümler çerçevesinde ceza uygulanabilir.

menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu'nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir." düzenlemesine yer vermektedir.

²⁰⁷ Öncel vd., a.g.e., s. 216.

²⁰⁸ F. Başaran Yavaşlar, 'Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum', *İstanbul Barosu Dergisi*, cilt: 82, sayı: 6, Kasım 2008, Ss. 2839-2859.

²⁰⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 541.

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza hukukundaki şartlar yerine getirildikten sonra suça iştirak eden her kişi, fail olarak değerlendirilir ve aynı cezai yaptırıma tabi tutulur. Suça iştirak eden kişiler arasında herhangi bir ayırım yapılmaz, bu nedenle suça katılan her birey benzer hukuki sonuçlarla karşılaşır²¹⁰. Bu durum, vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak ceza adaletinin eşitlik ilkesi doğrultusunda uygulandığını gösterir. İştirak edenlerin, suçun işlenmesine katkıda bulundukları ölçüde benzer cezai sorumluluğa tabi tutulmaları, hukuki bir adaletin sağlanması açısından önemlidir. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçuna karışan her fail, suçun işlenmesindeki rolüne bağlı olarak aynı ceza hükümleri çerçevesinde cezalandırılır.

Faillik durumu, TCK'nın 37. maddesinde iki temel şekilde düzenlenmektedir. Bunlardan ilki, bu madde kapsamında düzenlenen suçun yasal tanımına uygun hareketi bir arada gerçekleştiren müşterek failliktir. Bu durumda, suçu birlikte işleyen kişiler arasında bir ortaklık ve iş birliği söz konusudur; ancak bu durumun oluşabilmesi için suçun kanuni tanımına uygun hareketin birlikte gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Diğer bir faillik durumu ise aynı madde kapsamında düzenlenmiş olan dolaylı failliktir. Dolaylı fail, suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan bireydir. Yani, bu durumda suçun gerçekleşmesinde dolaylı bir rol oynayan kişi, asıl failin eylemini destekleyen veya kolaylaştıran bir konumda bulunur. Dolaylı fail, suçun işlenmesinde dolaylı bir etki sağlar ve suçun işlenmesine katkıda bulunur; ancak suçu doğrudan gerçekleştirmez²¹¹.

Bu iki faillik durumu, TCK'nın genel ilkeleri çerçevesinde suçun işlenmesine katılan kişilerin cezai sorumluluğunu düzenlemektedir. Suça iştirak eden kişiler arasında faillik durumlarına göre cezai sorumluluklarında farklılıklar ortaya çıkabilir.

Azmettirme, TCK'nın 38. maddesinde hükme bağlanmıştır. Suçun işlenmesine yönelik bir etki sağlama amacını taşır ve bu etkinin sonucunda suçun işlenmesine katkıda bulunan kişi azmettiren olarak kabul edilir. Azmettirenin kendisinde suç işleme düşüncesi veya niyeti olmasa dahi, başka bir kişiyi suç işlemeye teşvik etmesi azmettirme kapsamında değerlendirilir. Azmettirme, suç işlemenin bir aşaması olarak değerlendirilir ve bu nedenle azmettiren kişi, işlenen suç nedeniyle cezai sorumluluğa

²¹⁰ Artuk vd., a.g.e., s. 84.

²¹¹ Gencel, a.g.e., s. 75.

tabi tutulur²¹². Bu hüküm, suçun işlenmesine etki eden farklı rollerdeki kişiler arasındaki cezai sorumluluğu düzenlemektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili yardım eden bireyler, örneğin vergi mükellefinin kayıtlarını manipüle ederek veya vergi ödemelerini gizleyerek suç işleme eylemini kuvvetlendirebilirler. Ayrıca, suçun icrasında yardım etme vaadiyle, vergi kaçakçılığının nasıl ve hangi şekilde işleneceği konusunda detaylı bir plan ve program sunarak suç işleme kararını güçlendirebilirler. İcra anında vergi kaçakçılığı suçunu kolaylaştırmak amacıyla, vergi mükellefini doğrudan destekleyerek veya kullanılan araçları temin ederek suça özendirme ve yardımda bulunma eylemleriyle suça iştirak edebilirler. Bu durum, vergi kaçakçılığı suçuna yardım etme suretiyle iştirak olarak değerlendirilebilir²¹³.

2.4.3. Vergi Suçlarında İçtima

Ceza hukukundaki temel ilkelerden biri, bir eylemin meydana getirdiği her neticenin bağımsız bir suçu oluşturduğu ilkesidir. Özetle her suç bağımsızlığını korumakta²¹⁴ ve failler, meydana gelen her suç için ayrı ayrı cezalandırılmaktadır. Ancak, bu ilkenin bazı durumlarda kusur ilkesini ihlal edebileceği ve hakkaniyete uygun olmayan sonuçlara yol açabileceği kabul edilir²¹⁵.

İçtima, suçların birleşmesi veya suçların bir araya gelmesi durumunu ifade eder. İçtima kuralları, birden fazla suçun belirli koşullarda bir araya gelmesi hâlinde failin sorumluluğunu belirleyen ceza hukuku kurallarını içerir. İçtima müessesesinin düzenlenme sebeplerinden biri, kusur ilkesinin ihlali sonucunda failin gereksiz şekilde ve kusurundan daha fazla ceza almamasını sağlamaktır²¹⁶.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi “non bis in idem” ilkesi kapsamında bazı ölçütler belirlemiştir, bu ölçütler bir davanın ceza, idari veya disiplin hukuku kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini belirlemeye yardımcı

²¹² Hakeri, a.g.e., s. 349.

²¹³ Özcan, a.g.e., s.251; Çavuş, a.g.e., s. 201.

²¹⁴ Dönmezer ve Erman, a.g.e., s. 373.

²¹⁵ N. Göktürk, 'Türk Hukuku'nda Suçların İçtimaı', *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, cilt: 2, sayı: 1-2, Ağustos 2014, s. 32.

²¹⁶ Artuk vd., a.g.e., s. 792.

olmaktadırlar. Mahkeme, öncelikle eylemin hangi hukuk alanında düzenlendiğine bakmaktadır. Daha sonra, eylemin gerçek niteliğini değerlendirir ve eylemin cezai nitelikte olup olmadığını belirlemeye çalışmakta, son olarak, verilen cezanın ağırlık derecesini göz önünde bulundurmaktadır. Eğer Mahkeme, verilen cezanın cezai nitelikte olduğuna karar verirse, “non bis in idem” ilkesinin uygulanabilirliği konusunda bir değerlendirme yapmaktadır²¹⁷.

Non bis in idem Türk Hukuku’nda herhangi bir düzenlemeye sahip değildir. Anayasa Mahkemesi, bireysel başvuru incelemelerinde, başvuru tarihlerine göre Protokol’ün iç hukuk açısından geçerliliğini araştırmış ve araştırmaların sonucunda, Protokol’ün henüz yürürlüğe girmediği savıyla başvuru sahiplerinin mükerrer yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlal edildiği iddialarını Anayasa’nın ortak koruma alanı dışında kaldığını belirterek, konu bakımından yetkisizlik kararı vermiş ve kabul edilemez bulmuştur²¹⁸.

VUK’un 340. maddesi, vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezalarının, vergi kaçakçılığı suçları ve diğer kanunlarda belirtilen cezalarla birleştirilemeyeceğini belirtirken²¹⁹, bu husus dışında vergi kaçakçılığı suçlarına dair birleşme durumuyla ilgili özel bir hükme yer vermemektedir²²⁰. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçlarına ait cezaların diğer kanunlardan kaynaklanan cezalarla birleştirilmesi mümkün değildir.

Bu bağlamda, içtima kurallarıyla, birden fazla suç tipine ilişkin cezaların toplanması, bazı durumlarda adalet ilkesini ve kusur ilkesini gözeterek daha adil bir cezalandırma sağlamayı amaçlamaktadır.

2.4.3.1. Bileşik Suç ve Müteselsil (Zincirleme) Suç

TCK’da birleşik suçlar ve zincirleme suçlar konusunda önemli hükümler bulunmaktadır. TCK’nın 42. maddesinde tanımlanan birleşik suçlar, bir suçun diğerinin unsurunu veya ağırlaştırıcı nedenini oluşturması nedeniyle tek fiil sayılan suçları içermektedir. Ancak kanun koyucu, bu tür suçlarda bileşik suç hükümlerinin

²¹⁷ T. Sarısoy, ‘Türkiye’de Vergi Kaçakçılık Suçunun Non Bis In Idem Kuralı Açısından İncelenmesi’, Doktora Tezi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Afyon, 2023.

²¹⁸ Y. E. Yılmazoğlu, *Bireysel Başvuru Rehberi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s.61.

²¹⁹ A. Parlar ve G. Demirel, *Adli – İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınevi, Ankara, 2002, s. 35; Başaran Yavaşlar, a.g.e., s. 86.

²²⁰ Ok ve Gündel, a.g.e., s. 168.

uygulanamayacağını belirtmiştir. Özellikle VUK'un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, birbirinin unsurunu oluşturmadığından bileşik suç kapsamına girmemektedir.

Bileşik suçlar, bir fiilin birden fazla suç unsuru içermesi durumunu ifade ederken, zincirleme suçlar ise aynı suçun birden fazla kişiye veya farklı zamanlarda işlenmesini kapsamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları açısından içtima hükümleri uygulanmamakta ve her bir suç bağımsız olarak cezalandırılmaktadır²²¹.

TCK'nın 43. maddesinde²²² yer alan zincirleme suçlar ise farklı zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunu içermektedir. Vergi kaçakçılığı suçları da bu bağlamda ele alındığında, örneğin aynı kişiye ait defter ve belgelerin farklı zamanlarda ibraz edilmemesi durumu, tek bir gizleme suçu oluşturacaktır²²³.

2.4.3.2. Vergi Suçlarında Fikri İçtima

Vergi kaçakçılığı suçları, seçimlik hareketli suçlar arasında değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, bazı yazarlar tarafından vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan farklı fiilleri işleyen bir kişinin, her bir fiil için ayrı ayrı cezalandırılması gerektiği görüşü savunulmaktadır²²⁴. Bazı yazarların görüşüne göre, vergi kaçakçılığı suçları bentler halinde düzenlenmiş farklı fiilleri içermekte olup, bu fiillerin ihlali durumunda her bir fiil için ayrı bir suç oluşmaktadır²²⁵. Vergi kaçakçılığı suçları bakımından, fikri içtima uygulama alanı bulmaktadır²²⁶.

Fikri içtima ilkesine karşın, farklı fiillerin ayrı ayrı değerlendirilerek cezalandırılması, vergi kaçakçılığı suçlarına daha etkili bir cezai müeyyide uygulanmasını sağlayabilir. Bu yaklaşım, vergi kaçakçılığına yönelik caydırıcılığı artırabilir ve suçun işlenmesi durumunda daha etkin bir cezai yaptırımın

²²¹ Artuk vd., a.g.e., Ss. 815-825.

²²² TCK'nın 43. maddesi uyarınca; "Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şeklinde daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır."

²²³ Ok ve Gündel, a.g.e., s. 229.

²²⁴ Yiğit, a.g.e., s. 43.

²²⁵ Donay, a.g.e., s.138 ; Kaşıkçı, a.g.e., s. 223.

²²⁶ Dönmezer ve Erman, a.g.e., s. 381.

uygulanmasına katkıda bulunabilir. Ancak, bu konuda belirlenecek politikalar ve cezai müeyyideler, hukuki düzenlemeler ve toplumsal beklentiler dikkate alınarak titizlikle değerlendirilmelidir.



3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA YARGILAMA USULÜ VE YAPTIRIMLAR

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyen bireyler, hürriyeti bağlayıcı yaptırımlarla karşılaşmaktadırlar. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı suçunda özel soruşturma usulü uygulanmakta ve suçu işleyenlerin yargılamaları ceza mahkemelerinde icra edilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarına dair yargılama süreçleri, kapsamlı delil toplama ve değerlendirme prosedürlerini içermektedir.

3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yargılama Usulü ve Yaptırım

Vergi suçlarıyla ilgili soruşturma ve yargılama süreçleri, adalet sistemimizin önemli bir parçasını oluşturur. Bu süreçler, suçun işlenmesinden başlayarak devletin cezalandırma hakkından doğan ceza davasının temelini oluşturur. Vergi suçlarına yönelik soruşturma, savcılık makamı tarafından yürütülürken, kovuşturma ise mahkemeler aracılığıyla gerçekleştirilir. Görevli ve yetkili mahkemelerin adli mahkemeler olduğu, TCK'da belirtilen genel hükümler çerçevesinde belirlenir. Aynı zamanda, bu kimselere yönelik yargılama süreci Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) hükümlerine göre yürütülür²²⁷.

Ceza iddiası, devletin cezalandırma hakkından doğar ve hukuk devletlerinde suç teşkil eden eylemlerin cezalandırılmasının temel işlevi toplumsal düzeni sağlamaktır. Vergi kaçakçılığı suçları, kamu düzenini olumsuz etkileyen suçlardır. Kanun koyucu, caydırıcılığın etkisini artırmak için hürriyeti bağlayıcı cezalar öngörmüştür²²⁸. Ceza iddiasının yargılama aşamasına geçebilmesi için yasa koyucu, bildirim ve mütalaa şartlarını koymuştur. Bu süreç, soruşturma aşamasını oluşturur ve ceza muhakemesi suç haberinin alınmasıyla başlar, hükümle sona erer. Ancak, suç ve ceza politikaları nedeniyle, bu süreçlerin başlaması için belirli şartların gerçekleşmesi gerekebilir.

²²⁷ Donay, a.g.e., s. 13.

²²⁸ C. Beccaria, *Suçlar ve Cezalar Hakkında*, (Çeviren: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004, s. 69.

3.1.1. Soruşturma ve Kovuşturma

Vergi kaçakçılığı, finansal sistemlerin sağlıklı işleyişi için önemli olan vergi düzenlemelerine aykırı davranışları içeren ciddi bir suçtur. Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılanması, hukuki bir süreç olan ceza muhakemesi içinde özel bir konuma sahiptir. Muhakeme faaliyetinin başlaması için gerekli olan şartlara "dava şartları" denir²²⁹. Bu şartları, dava açılmasına ve yargılama sürecinin başlamasına olanak sağlayan unsurlar olarak değerlendirebiliriz.

Ceza muhakemesinin şartlarını iki ana kategori altında incelemek mümkündür: (1) dava şartları ve (2) yargılama şartları. Dava şartları, suçun varlığını ve mahkemenin yetkisini belirlemeye odaklanırken, yargılama şartları ise adil bir yargılama sürecini sağlamak amacıyla dikkate alınan unsurları içerir²³⁰.

Vergi kaçakçılığı suçlarının yargılama sürecinde, dava şartlarının sağlanması, hukukun üstünlüğünü ve adil bir hukuki süreci teminat altına almak açısından kritik öneme sahiptir. Vergi kaçakçılığıyla ilgili dava açılabilmesi için belirlenen bu dava şartları, hukuki sürecin düzenli ve adil bir şekilde ilerlemesini sağlayarak toplumun vergi sistemi içinde güveni sürdürmesine katkıda bulunur²³¹.

3.1.1.1. Kaçakçılık Hareketinin Cumhuriyet Savcılığına Bildirilmesi

Hareket suç olarak kabul edilmesi ve vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturulması arasında benzerlikler ve farklar bulunmaktadır. Her iki durumda da suçun işlendiğinin tespiti önemlidir. Birincil durumda, hareketin suç olarak kabul edilebilmesi için dava açılmasının yanı sıra belirli şartların sağlanması gerekmektedir. Vergi kaçakçılığı suçlarında ise Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi kapsamında özel bir düzenleme bulunmaktadır²³². Bu düzenlemeye göre, vergi incelemesi yapan yetkililer, suçun işlendiğini tespit ettiklerinde derhal Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirimde bulunmak zorundadırlar²³³. Suçlarla ilgili dava açabilmek için savcılık,

²²⁹ N. Kunter, F. Yenisey ve A. Nuhoğlu, *Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, Ss. 81-83.

²³⁰ V. Ö. Özbek, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006, s. 123; Kunter vd., a.g.e., s. 87; N. Centel ve H. Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s. 522.

²³¹ Özbek, a.g.e., s. 123.

²³² E. Sarıcaoğlu, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınları, İstanbul, 2017, s. 134.

²³³ D. Şenyüz, 'Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa/Görüş', *İzmir Barosu Dergisi*, Mayıs 2016, s.29; Candan, a.g.e., s. 413.

ilgili vergi dairesinden mütalaa almak zorundadır. Bu süreç, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin muhakeme şartını oluşturur ve vergi incelemesi sırasında tespit edilen suçların bildirilmesiyle gerçekleşir²³⁴.

Muhakeme şartı olan, defterdarlık mütalaasının Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla, AYM'ye başvurulmuş fakat AYM tarafından başvuru reddedilmiştir²³⁵. VUK'un 367/2. maddesi uyarınca, vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı doğrudan soruşturma yetkisi savcılara ait değildir. Suçun işlendiği bilgisini alan Cumhuriyet Savcılığı, ilgili vergi dairesinden inceleme talep ederek soruşturmanın başlatılmasını sağlar. Vergi incelemesi sırasında kaçakçılık eylemlerini tespit eden kişiler, bağımsız bir rapor hazırlayarak bilgileri Cumhuriyet Başsavcılığı'na sunmalıdır. Savcılar, raporda yer alan bilgileri kullanarak suçun oluşup oluşmadığına karar verirken mütalaa'ya bağlı kalmak zorunda değildirler. Savcılık, raporda verilen bilgilerin yetersiz olduğu kanaatine varırsa, ayrıca bir mütalaa talep etme yetkisine sahiptir²³⁶. Raporun tebliğ edilmediği durumlarda savunma hakkının ihlali söz konusu olmaktadır²³⁷.

Bu süreçte dikkate alınması gereken bir diğer önemli nokta, suçluların hileli muhasebe yöntemlerine başvurarak izleri gizlemeye çalışabilecekleri gerçeğidir. Bu

²³⁴ Tosun, a.g.e., s. 106; Karakoç a.g.e., s. 146; Kaşıkçı, a.g.e., s.157; E. Yurtcan, *Ceza Yargılaması Hukuku*, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2019, Ss. 331-352.

²³⁵ Anayasa Mahkemesi, E.2009/89, K.2011/40 sayılı, 10.02.2011 tarihli kararıyla; "...İtiraz konusu kural kapsamında doğrudan mütalaa verebilen kamu görevlileri ile defterdarlığın veya gelirler bölge müdürlüğünün mütalaasıyla konu hakkındaki raporu hüküm ifade edebilen kamu görevlilerinin hukuki statüleri, yapılan yasal düzenlemeler ve ikincil mevzuatla ayrı ayrı belirlenmiştir. Doğrudan mütalaa verebilenler Maliye Bakanlığının merkez teşkilatına bağlı birimlerde çalışmakta ve Türkiye çapında teftiş, denetim ve inceleme yetkisine sahip bulunmaktadırlar. Diğerleri ise Maliye Bakanlığının taşra teşkilatında çalışmakta olup, bulundukları il veya bölge çapında denetim ve inceleme yetkisine sahiptirler. Farklı statülerde görev alan kamu görevlileri için vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin Cumhuriyet savcılıklarına bildirilmesinde farklı bir usulün belirlenmesi; taşra teşkilatına bağlı olarak ve daha sınırlı yetkilerle çalışanların bu konudaki bildirimlerinin bağlı bulundukları birimlerin mütalaalarına bağlanması eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 10. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir. ...Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdirde delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez." gerekçesiyle defterdarlık mütalaasının ilişkin düzenlemenin iptal istemini reddetmiştir.

²³⁶ Oslu, a.g.e., s. 8; Y. Karakoç, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1996, s. 147.

²³⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 10.02.2016 tarihli, 2016/82 E. 2016/83 K. sayılı kararı.

nedenle, vergi kaçakçılığıyla mücadelede hem teknolojik altyapının güçlendirilmesi hem de uzmanlaşmış personel eğitime ağırlık verilmesi önemlidir.

Vergi kaçakçılığı suçlarıyla mücadelede muhakeme sürecinin etkinliğini artırmak için, hem hukuki düzenlemelerin gözden geçirilmesi hem de teknolojik çözümlerin daha etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

3.1.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yaptırımlar

Vergi kanunlarının, kamu düzenini bozmaya yönelik fiillerle ihlal edilmesi sonucunda vergi suçu oluşmaktadır. Aynı kanunların, mali düzende veya idari düzende bozulmalara sebebiyet verecek fiillerle ihlal edilmesi durumunda vergi kabahati oluşmaktadır²³⁸. Bu bağlamda, vergi ceza hukuku, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde ortaya çıkan kanuna aykırı eylemlere karşı uygulanacak cezaları ve ceza ilişkisinin sona erme süreçlerini düzenlemektedir. Vergi hukuku ve ceza hukuku arasındaki bu ilişki, vergi düzeninin sağlıklı işleyişini güvence altına almayı amaçlamaktadır²³⁹.

Vergi hukukunda belirli suçlara dair özel düzenlemelerin bulunması, bu suçların genel ceza hukuku kapsamında değerlendirilmesini engellemez. Özel hükümler kapsamına girmeyen vergi suçları, genel ceza hukuku prensipleri çerçevesinde ele alınır ve yargılanır²⁴⁰.

3.1.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Mali Yaptırımlar

Vergi kaçakçılığı suçu işleme güdüsüyle hareket eden fail, bu suçu işlerken vergi ziyana da sebebiyet verdiği durumlarda, ayrıca para cezası da almaktadır²⁴¹. Vergi ziyat suçlarında uygulanan para cezası, kaybedilen vergi miktarıyla orantılı olup, ziyana sebep olunan verginin üç katıdır²⁴². Öte yandan, mali nitelikli usulsüzlük ve maliye idaresine bilgi vermeme suçlarına yönelik para cezaları, vergi kaybıyla

²³⁸ Y. Cumhuriyet, 'Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi', *Terazi Hukuk Dergisi*, Sayı: 64, Haziran 2011, s. 58.

²³⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 23.

²⁴⁰ Uğur ve Elibol, a.g.e., s. 100.

²⁴¹ Donay, a.g.e., s. 211.

²⁴² Erol, a.g.e., s. 183.

bağılantılı sabit tutarlara dayanır. Dolayısıyla, bir vergi kaybının suçla ilişkilendirilmesi için, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmemesi gerekmektedir. Mali nitelikli cezalar, olayın bağlı olduğu vergi dairesi tarafından belirlenir ve ilgili kişiye ihbarname yoluyla tebliğ edilir²⁴³.

3.1.2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hürriyeti Bağlayıcı Yaptırımlar

2022 yılında yürürlüğe giren 7394 sayılı Kanun²⁴⁴ ile VUK'un 359. maddesinde yapılan değişikliklerle, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezai yaptırımların türüne göre belirlenen hapis cezasının üst sınırları yeniden düzenlenmiştir. Bu değişiklikte birlikte, suçun niteliğine bağlı olarak öngörülen hapis cezasının süreleri, üç yıl olan üst sınırdan beş yıla, beş yıl olan üst sınırdan ise sekiz yıla çıkarılmıştır²⁴⁵.

Yapılan değişikliklerle vergi suçlarına yönelik hapis cezalarının alt sınırları korunurken üst sınırları artırılmış, aynı suçun farklı takvim yıllarında işlenmesi durumunda uygulanan zincirleme suç uygulaması başlamıştır.

VUK'un 359. maddesinin a fıkrasına eklenen hüküm sayesinde farklı takvim yıllarında işlenen aynı suçun, TCK'nın 43. maddesi uyarınca zincirleme suç hükümlerine tabi tutulabileceği belirtilmiştir²⁴⁶. Bu değişikliğin, hakkaniyet ve ölçülülük ilkesini daha iyi sağlayacağı düşünülmektedir²⁴⁷.

²⁴³ Ö. Uluatam ve Y. Methibay, *Vergi Hukuku*, Ankara, 2001, s. 210.

²⁴⁴ RG, T. 08.04.2022, S. 31810.

²⁴⁵ Cezalarda yapılan değişiklikler ; "(a) bendinde düzenlenen suç tipinde on sekiz aydan üç yıla kadar olan cezanın üst sınırı BEŞ yıla, (b), (c)ve (ç) bentlerinde düzenlenen suç tiplerinde ise, üç yıldan beş yıla kadar olan cezanın üst sınırı SEKİZ yıla çıkarılmıştır."

M. E. Kurt ve C. Serdar, '7394 sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yapılan Değişiklikler', , <https://www.denet.com.tr>, E.T: 21 Aralık 2023.

²⁴⁶ 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359.maddesine yeni bir fıkra olarak; "Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır." hükmü eklenmiştir. RG, T. 08.04.2022, S. 31810.

²⁴⁷ E. Şen ve C. Serdar, ' 7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikler', <https://sen.av.tr>, E.T: 21 Aralık 2023.

Yaptırımın ertelenmesi; TCK’da yer alan diğer suçlarda uygulandığı biçimde vergi kaçakçılığı suçu açısından da VUK’ta yaptırımın ertelenmesine ilişkin ayrıca bir düzenleme bulunmadığından TCK’nın 51. maddesinde²⁴⁸ yer alan cezanın ertelenmesi düzenlemesi uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında cezanın ertelenebilmesi için kanun koyucu tarafından belirlenen ceza alt sınırının iki yılı geçmemesi gerekmektedir. VUK’un 359. maddesinde yer alan suçlardan, (a) fıkrasında belirtilen vergi kaçakçılığı suçları için verilecek iki yıl veya daha az süreli cezalarda ve (b) fıkrasında belirtilen alt sınırdan ceza alınması durumunda hapis cezaları ertelenebilecektir. Ancak (c), (ç) ve (d) fıkralarındaki vergi kaçakçılığı suçlarında hapis cezalarının alt sınırları üç yıldan başlamaktadır. Dolayısıyla (a) ve (b) fıkraları dışında cezanın ertelenmesi durumu mümkün görülmemektedir.

3.1.3. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması (HAGB)

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, verilen cezanın sanık üzerinde hukuki bir etki yaratmamasını ifade eder²⁴⁹. Bu durumda, suçlu bulunan sanığa bir ceza verilmiştir, ancak bu mahkûmiyet kararı, özel bir hukuki sonuç doğurmaz²⁵⁰.

CMK’nın 231/5. maddesi uyarınca, sanığa isnat edilen suç nedeniyle verilen ceza, iki yıl veya daha kısa süreli hapis veya adli para cezası ise, mahkeme hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verebilir²⁵¹.

HAGB, Ağustos 2023 tarihli AYM kararıyla kaldırılmıştır²⁵². Kararın geçerli olacağı 1 Ağustos 2024 tarihine kadar HAGB kararı verilebilecektir. Ancak 1 Ağustos 2024 tarihinde iptal kararının yürürlüğe girmesiyle HAGB kararı verilemeyecektir.

²⁴⁸ TCK’nın 51. maddesi uyarınca, ”(1) İşlediği suçtan dolayı iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada onsekiz yaşını doldurmamış veya altmışbeş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. a)Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması, b) Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, Gerekir.”

²⁴⁹ Özbek, a.g.e., Ss. 686-687.

²⁵⁰ Özgenç, a.g.e., s. 575.

²⁵¹ Çavuş, a.g.e., s. 181.

²⁵² Anayasa Mahkemesi, 01.06.2023 tarih, 2022/120 E. 2023/107 K. sayılı karar.

3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Ceza İlişkisinin Sona Ermesi

Ceza hukukunda, ceza ilişkisi genellikle cezanın infazıyla sona ermektedir. Bununla birlikte, infaz dışında bazı durumlar da ceza ilişkisini sona erdirebilir²⁵³. Dava zamanaşımı, ceza zamanaşımı, şikâyetten vazgeçme, ölüm, af, uzlaşma gibi nedenler ceza ilişkisini sonlandıran faktörler arasında yer alır.

3.2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen ve Ceza İlişkisini Sona Erdiren Nedenler

Ceza ilişkisini sona erdiren nedenler genel olarak ceza hukukunda düzenlenmiş olsa da bazı durumlarda Vergi Usul Kanunu'nda da cezayı sona erdirecek düzenlemeler bulunmaktadır.

3.2.1.1. Ölüm

VUK ile Gelir Vergisi Kanunu'nda(GVK)²⁵⁴ ölümün etkileri ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. VUK'un 16. maddesi²⁵⁵ ve GVK'nin 92. maddesi²⁵⁶, ölüm sonrası mükellefin mirasçılara, bildirme ve beyanname sürelerine ek süreler tanımaktadır. Özel vergi kanunlarında ölüme dair özel hükümler bulunması durumunda, bu hükümler genel hükümlere üstünlük sağlar. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun ölüm durumundaki özel düzenlemeleri, VUK'un genel hükümlerinden önceliklidir ve bu çerçevede ölümle ilgili mükellefiyet ödevlerinin süreleri belirlenir. Bu bağlamda, ölümün ardından mirasçılara geçen vergisel yükümlülükler belirli süreçlere tabidir ve özel vergi kanunlarının hükümleri önceliklidir²⁵⁷.

Hürriyeti bağlayıcı bir suç işlenmesinden sonra kişinin hayatını kaybetmesi durumunda, ceza takibatı genellikle etkilenir. Ceza kişiseldir; eğer suç işlenmiş ancak

²⁵³ Hakeri, a.g.e., s. 430.

²⁵⁴ RG. T. 31.12.1960, s. 10700.

²⁵⁵ VUK'un 16. maddesi uyarınca; Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.

²⁵⁶ GVK'nın 92. maddesi uyarınca; Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

²⁵⁷ A. Erol, 'Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri', *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2008, sayı: 188, Ss. 1-3.

soruşturma henüz başlamamışsa, şüphelinin ölümü cezai takibatın başlamasına engel olur. Soruşturma başlamış, ancak iddianame düzenlenmemişse ve şüpheli hayatını kaybederse, mirasçılara karşı soruşturma devam etmeyecek ve kovuşturmaya yer olmadığına karar verilir²⁵⁸.

Suçun şahsiliği ilkesi gereği yargılamaya devam edilmemesinin istisnası olarak, müsadereye tabi eşya ve maddi menfaatler gibi belirli nitelikteki unsurlar açısından devam edilir. Suçun maddi boyutu ve elde edilen varlıklar, cezai sorumluluğun devamını gerektirebilir. Kamu davasının düşmesi, genel olarak sanığın ölümüyle birlikte cezai sorumluluğun ortadan kalktığı anlamına gelmektedir. Ancak, kesinleşmiş hüküm varlığı durumunda, müsadereye tabi varlıkların durumu bu ilkeyi sınırlandırabilir ve yargılamanın devamını gerektirebilir²⁵⁹.

3.2.1.2 Pişmanlık ve Islah

VUK'un 371. maddesi, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezayı sona erdiren önemli bir hukuki düzenlemeyi içermektedir. Söz konusu madde, mükelleflerin vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk öncesinde, kendileri ya da diğer kişiler tarafından işlenen vergi kaçakçılığı suçlarına dair kanuna aykırı hareketleri yetkililere bildirmesi durumunda ortaya çıkan pişmanlık ve ıslah kurumunu düzenlemektedir²⁶⁰. İlgili kanun maddesindeki şartlara uymak koşuluyla, işledikleri suçu yetkililere bildiren kişiler hakkında vergi kaçakçılığı hükümleri uygulanmamaktadır²⁶¹.

²⁵⁸ Ç. D. Doğan, 'Ceza Hukukunda Af', Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2012; Artuk vd, a.g.e., s. 1055.

²⁵⁹ Hakeri, a.g.e., s. 433.

²⁶⁰ İ. Işık ve S. Topaç, 'Pişmanlık ve Islah Kurumu'ndan Yararlanma Koşulları', *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 163, Temmuz 2006, s. 82.

²⁶¹ “-Mükellefin haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olması,
-Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın Takdir Komisyonuna intikal ettirildiği günden evvel verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması,
-Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi,
-Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının, mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesi,
-Mükellefçe haber verilen ve deme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı (pişmanlık zammı) birlikte haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmesi”. Erol, a.g.e., s. 412.

Pişmanlık ve ıslah kurumu, özellikle vergi kaçakçılığı suçlarına dair işlenmiş ve tamamlanmış fiillerin cezalandırılmaz hâle gelmesini sağlamaktadır²⁶². Pişmanlık ve ıslah kurumu, emlak vergisi dışındaki vergilerle sınırlı olmak kaydıyla²⁶³, bir etkin pişmanlık durumu oluşturarak mükelleflerin ceza almasını önlemekte ve suçun ortaya çıkmasında önemli katkı sağlamaktadır²⁶⁴. Pişmanlık ve ıslah, vergi usul ve ceza hukukunu birleştirerek²⁶⁵, vergi sorunlarının idari düzeyde çözümlenmesini amaçlayan bir mekanizma olarak önemli bir rol oynamaktadır. Pişmanlık ve ıslah kurumu, vergi hukukunda etkin bir çözüm aracı olarak mükelleflere cezadan kaçınma konusunda teşvik sağlamaktadır²⁶⁶.

3.2.1.3 Uzlaşma

Uzlaşma, anlaşmazlıkları çözmek için adil ve etkili bir yol sunmaktadır. Görüşme ve uzlaşma süreçleri, taraflar arasında anlayışı artırarak, yargı sürecine gerek kalmadan çözümler üretilmesine olanak tanır. Bu sayede yargı organları, daha önemli konulara odaklanabilir ve kamu vicdanında kabul gören kararlar verebilir. Vergi anlaşmazlıklarını çözmek için oluşturulan uzlaşma kurumları, hem maliyetleri düşürmekte hem de toplum içindeki memnuniyetsizlikleri en aza indirmektedir. Uzlaşma, vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasında, vergilendirme olaylarındaki itirazların çözüme kavuşturulması için hukuki ve ekonomik boyutları içeren bir diyalog sürecidir²⁶⁷.

VUK'ta uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki temel şekilde ele alınmaktadır. VUK'un 11. ek maddesi, tarhiyat öncesi uzlaşmayı detaylı bir şekilde düzenlemektedir²⁶⁸. Diğer bir yandan, tarhiyat sonrası uzlaşma ise aynı kanunun 1. ek maddesi ile 12. ek maddesi arasında yer

²⁶² Tosun, a.g.e., s. 94.

²⁶³ Erol, a.g.e., s. 411.

²⁶⁴ M. Gödekli, "Türk Ceza Öğretisi Ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık", *TAAD*, sayı: 29, Ocak 2017, Ss, 277-360.

²⁶⁵ Erman, a.g.e., s. 21; Hızlı, a.g.e., s. 81.

²⁶⁶ Y. Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Dokuz Eylül Üni. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, Ss. 12-18.

²⁶⁷ Erol, a.g.e., Ss. 194-197.

²⁶⁸ VUK 11. ek madde; "Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir."

almaktadır²⁶⁹. Vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olan uzlaşma, özellikle tarhiyat öncesi uzlaşma türü üzerine odaklanmaktadır²⁷⁰.

Birçok yazar, bu hükümler temelinde Yargıtay'ın kararında ortaya koyduğu gibi²⁷¹, vergi ziyana neden olmayan vergi kaçakçılığı suçları açısından tarhiyat öncesi uzlaşmanın mümkün olduğunu savunmaktadır. Bu bakış açısına göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, vergi idaresinin söz konusu vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak şikâyetle bulunamayacağı ve bu eylemlerin cezalandırılmayacağı vurgulanmaktadır. Yazarlar, vergi ziyana sebep olmayan eylemlerin uzlaşma yoluyla çözülebileceği ve bu durumun vergi idaresinin yargısal süreci başlatma yetkisini ortadan kaldıracıcağı tezini ileri sürmektedirler²⁷².

Vergi kaçakçılığı suçunun şikâyet tabi suçlardan değildir; bu durum, başka yazarlar tarafından tarhiyat öncesi uzlaşmanın vergi kaçakçılığı suçu için uygulanabilir olamayacağına dair bir kanıt olarak değerlendirilmektedir²⁷³.

Vergi kaçakçılığı suçunun dışında, asıl olarak vergi uyumsuzluklarının çözümünde önemli bir role sahip olması beklenen tarhiyat öncesi uzlaşma mekanizması, şu anki işleyişiyle beklenen hedeflere ulaşamamıştır. Sistemdeki belirgin benzerlikler ve uzun işlemler silsilesi, tarhiyat sonrası uzlaşma sürecinin tarhiyat öncesi uzlaşma üzerinde ağır bir etki bıraktığını göstermektedir. Bu nedenle, sistemin tekrar değerlendirilmesi ve gerektiğinde revize edilmesi önem arz etmektedir²⁷⁴.

²⁶⁹ “tarhiyat öncesi uzlaşma tarhiyat sonrası uzlaşmadan farklı bir kurum olarak öngörüldüğünden, tarhiyat öncesi uzlaşma sürecinde, Vergi Usul Kanununun verdiği yetkiye dayanılarak Yönetmelikle belirlenmiş özel usul ve esasların uygulanması gerekmektedir.” Danıştay Vergi Dava Dairesi Genel Kurulu, 14.04.1995 tarih, E.1994/204, K.1995/126; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 11.02.1994 tarih, E.1992/16, K.1994/110 sayılı kararlar.

²⁷⁰ T. Erdem, ‘Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?’, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2005, s. 78.

²⁷¹ Yargıtay Ceza Daireleri Genel Kurulu, 2000/11-21 E. 2000/24 K. sayılı, 15.02.2000 tarihli kararı.

²⁷² Bayar, a.g.e., Ss. 205-209; Ok ve Gündel, a.g.e., s.134; M. Akkaya ve İ. N. Bayar, ‘Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi’, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2011, s.220, Ss. 293-294; G. Demir, ‘Kaçakçılık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma’, <http://www.abchukuk.com>, E.T: 22 Aralık 2023.

²⁷³ Özcan, a.g.e., s. 432.

²⁷⁴ Erol, a.g.e., Ss. 194-197.

3.2.2. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenmeyen ve Ceza İlişkisini Sona Erdiren Nedenler

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmeyen ancak diğer kanunlardaki düzenlemelerin uygulanmasıyla birlikte vergi kaçakçılığı suçlarında ceza ilişkisini sona erdiren nedenler bulunmaktadır.

3.2.2.1. Af

Af, suç işlemiş bireylere uygulanan bir kamusal müsamaha biçimidir. Belirli bir dönemi kapsayarak işlenmiş suçları ortadan kaldırabilir, mahkûmiyetleri hafifletebilir veya değiştirebilir²⁷⁵. Yasama veya yürütme organları tarafından gerçekleştirilen bu kamu hukuku işlemi, kişilerin geçmişteki hukuki sorumluluklarını etkileyerek onlara yeni bir başlangıç imkânı tanır²⁷⁶.

Aflar, mükelleflere vergi matrahlarını düzeltme ve belirli koşullarda cezasız olarak beyan etme fırsatı sunmaktadır. Yasalaşarak uygulanan afların her biri, devletin mükelleflerle ilişkilerini düzenleme amacını taşımaktadır²⁷⁷.

Genel af ve özel af, TCK'da detaylı bir biçimde düzenlenmiştir²⁷⁸. Genel af, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilen bir af kanunu aracılığıyla gerçekleştirilir ve mahkûmiyetin tüm etkilerini tamamen ortadan kaldırır. Özel af ise ya Cumhurbaşkanı ya da TBMM tarafından uygulanabilir. Özel af, hapis cezasını sona erdirebilir, süresini kısaltabilir veya adli para cezasına çevirebilir; ancak mahkûmiyeti tamamen ortadan kaldırmaz. Bu yetki, Anayasa'nın 104. maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından da kullanılabilir. Af hükümleri, suç işlemiş bireylerin hukuki durumlarını değiştirebilecek etkili bir kamusal müdahale mekanizması sunar²⁷⁹.

²⁷⁵ Oslu, a.g.e., s.121.

²⁷⁶ Artuk vd., a.g.e., s. 1056.

²⁷⁷ Erol., a.g.e., Ss. 227-228.

²⁷⁸ TCK'nın 65. maddesi; "1) Genel af halinde, kamu davası düşer, hükmolunan cezalar bütün neticeleri ile birlikte ortadan kalkar.

(2) Özel af ile hapis cezasının infaz kurumunda çektirilmesine son verilebilir veya infaz kurumunda çektirilecek süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir.

(3) Cezaya bağlı olan veya hükümde belirtilen hak yoksunlukları, özel affa rağmen etkisini devam ettirir." düzenlemesiyle genel ve özel affı tanımlamıştır.

²⁷⁹ Özgenç, a.g.e., s. 759.

Vergi afları ve parlamento yetkisinin kullanımı, vergi uyumsuzlukları ve mali aflar bağlamında önemli toplumsal, siyasal ve hukuki tartışmalara neden olmaktadır. Vergi uyumu, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesiyle ilgili olsa da, uyumsuzluklar çeşitli sebeplerle ortaya çıkarak mükelleflerle devlet arasındaki ilişkileri gerginleştirebilmektedir. Düzeltme, inceleme ve kovuşturma affı gibi vergi afları, mükelleflere belirli koşullar altında vergi matrahlarını düzeltme ve cezasız olarak beyan etme olanağı tanımaktadır. Ancak, bu afların sıkça kullanılmasının uzun vadeli maliyetleri, kısa vadeli gelirlerinden daha büyük olabilmektedir. Sıkça uygulanan aflar, vergi bilincinin ve etik değerlerin zayıflamasına neden olabilir. Vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkmasında etkili bir rol oynar. Mükellefin, ödeyeceği vergi ile ödemediğinde elde edeceği çıkar arasındaki karşılaştırma, bir yandan vergi kaçırmaya eğilimlerini artırırken, diğer yandan af durumuyla ilişkilendirilmesi mükellefleri olumsuz yönde etkileyebilir. Bu durum, vergi ödememe eğilimini artırabilir ve vergi kaçakçılığı suçunu işleme düşüncesinde olan kişilerin karar sürecinde etkili olabilir. Vergi sistemi içerisinde sağlıklı bir ahlaki zemin oluşturmak için ise sıkça af uygulamalarından kaçınılmalı, mükelleflere şeffaf ve adil bir vergi sistemi sunulmalıdır.²⁸⁰

3.2.2.2. Zamanaşımı

Zamanaşımı, belirli bir zaman diliminde ceza takibatından ve kesinleşen bir hükmün infazından vazgeçmeyi önceden kabul etmesini ifade eder. Bu hukuki kavram, gecikmiş yargılama veya cezanın artık beklenen hedefi veya etkisi gerçekleştiremeyeceği kanaatiyle ortaya çıkmaktır²⁸¹. Ceza hukukunda zamanaşımı, devletin belirli bir süre sonra cezalandırma yetkisini sona erdiren bir sebep olarak karşımıza çıkar²⁸².

VUK'ta, vergi kaçakçılığı suçlarında ceza ve dava zamanaşımına ilişkin özel bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarında dava zamanaşımının belirlenmesinde TCK'nın 66. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süreleri

²⁸⁰ Erol, a.g.e., Ss. 230-234.

²⁸¹ H. Zafer, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2021 s. 239.

²⁸² Çavuş, a.g.e., s. 241.

uygulanmaktadır²⁸³. Vergi kaçakçılığı suçlarında en yüksek ceza üst sınırı sekiz yıl olarak belirlendiğinden, on beş yıllık dava zamanaşımı süresi uygulanacaktır.

Soruşturma aşamasının savcılık tarafından, inceleme talep edilmeden soruşturma yürütülmemesi, ilgili mahkemenin süreci yeniden başlatmasını ve bu aşamada davanın zamanaşımına uğramasını önleyecektir²⁸⁴.

Vergi kaçakçılığı suçunda ceza zamanaşımına dair de VUK'ta yasal bir düzenleme bulunmadığından, ceza genel hükümlerine göre belirlenen ceza zamanaşımı süreleri uygulanacaktır. TCK'nın 68. maddesine uyarınca, vergi kaçakçılığı suçunda uygulanacak ceza zamanaşımı süresi yirmi yıldır²⁸⁵.

²⁸³ RG, T. 12.10.2004, S.25611.

²⁸⁴ F. G. Taner, 'Ceza Hukukunda Zamanaşımı', Yüksek Lisans Tezi, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, 2007.

²⁸⁵ RG, T.12.10.2004, S.25611.

SONUÇ

Devlet, sosyal özellikleri doğrultusunda toplum adına çeşitli faaliyetleri üstlenir ve bu faaliyetleri vergi gelirleriyle finanse eder. Hukuki niteliği olan devlet, üstlendiği görevleri kanunlarla korunaklı hale getirir ve kanunlara aykırı davranışları cezalar ile yaptırım altına alır. İnsanlar vergi ödevlerini yerine getirmeme eğilimindedir. Bu eğilimin temelinde sosyal, tarihsel, hukuki, ekonomik ve mali nedenler bulunmaktadır. Kanunlar çerçevesinde pasif kaçınma ve kanun dışı yollarla aktif kaçırma gibi eylemlerle vergi ödevini ihlal etmeye yönelen bireyler, kamu düzenini korumayı amaçlayan devletin düzenlediği birtakım yükümlülükler ve cezalar aracılığıyla caydırılmaya çalışılmaktadırlar.

Devlet, kamu düzeni ve sosyal düzeni sağlamak amacıyla vergilendirme yetkisini kullanarak finans kaynağını oluşturur. Ancak, vergi ödemekle yükümlü olan bireyler, politik ve sosyal sebeplerden ötürü ödenmesi gereken vergiyi yük ve gereksiz harcama olarak algırlar. Bu algı, vergi direncine yol açar ve devlet, bu direncin kırılması ve ortaya çıkmasını engellemek amacıyla çeşitli caydırıcı yaptırımlara başvurur. Hürriyeti bağlayıcı ceza gibi cezai nitelikteki yaptırımlar, vergi kaçakçılığı gibi suçlara karşı uygulanır ve genellikle vergi kanunlarını ihlal etmek, vergi matrahını gizlemek gibi seçimlik eylemlere karşı konulur. Bu cezai yaptırımlar, vergi sisteminin etkinliğini artırmak ve toplumun vergi bilincini güçlendirmek adına önemli bir rol oynar.

Vergi kaçakçılığı, kasten işlenen bir suç olup, bu suç kişilerin bilinçli bir şekilde gerçekleştirdiği bir eylemdir. Suçun meydana gelmesi için bir kastın aranmasına gerek yoktur; vergi kaçakçılığı suçu, niteliği itibarıyla kast olmadan işlenebilecek bir suç değildir.

Vergi kaçakçılığı suçunun detaylı bir şekilde düzenlendiği VUK'un 359. maddesinde, suça vücut veren eylemler beş ayrı bentte sıralanmıştır. Bunlar:

(a) bendindeki eylemler arasında defter ve kayıtlarda hile yapmak, gerçek olmayan kişiler adına hesap açmak gibi yanıltıcı işlemler bulunmaktadır.

(b) bendinde ise defter ve belgeleri yok etmek, sahte düzenlemeler yapmak gibi suçlar tanımlanmıştır.

(c) bendinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadan belge basmak ve kullanmak yer alır.

(ç) bendinde, ödeme kaydedici cihazlar vasıtasıyla işlenen suçlar yer almaktadır.

(d) bendinde, özel etiket ve işaretlerle etiketlenen ürünlerin veri merkezine aktarılması sırasında sisteme müdahale edilerek verilerin gerçeğe aykırı aktarılması veya hiç aktarılmamasına neden olanlar hakkında uygulanacak yaptırımlar yer almaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımları, suçların düzenlendiği, VUK'un 359. maddesinin (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentlerine göre belirlenmiştir. Bunlar:

(a) bendinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarına karışanlarla ilgili olarak on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

(b) bendine göre üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası hükme bağlanmıştır.

(c) bendine göre iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası düzenlenmiştir.

(ç) bendine göre üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası hükme bağlanmıştır.

(d) bendinde ise üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezaları söz konusudur.

Ceza miktarları, pişmanlık veya iyi hâl durumlarına bağlı olarak cezanın iki yıldan az olması durumunda hükümlünün HAGB'ye, adli para cezasına veya yaptırımın ertelenmesine olanak vermektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili dava ve yaptırım bazı durumlarda hükümsüz kalmaktadır. Bu durumlar ölüm, af, zamanaşımı, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma müesseselerini içermektedir. Vergi kaçakçılığı suçu, şikâyetle bağlı olmayan bir suç olduğundan, şikâyetten vazgeçme mümkün değildir ve bu suç ihbara dayalı bir nitelik taşır. Bu düzenlemeler, vergi kaçakçılığı suçlarına karşı caydırıcı bir hukuki çerçevenin oluşturulmasına yönelik önlemleri içermektedir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için vergi denetimi alanında kapsamlı düzenlemeler yapılması gereklidir. Bu çerçevede vergi mevzuatının daha anlaşılır ve şeffaf hâle getirilmesi, halkın vergi ödemesinin önemi konusunda düzenli ve planlı eğitimlerle sağlıklı bir biçimde bilinçlendirilmesi önemlidir. Ayrıca, denetim

elemanlarının işin niteliğine göre uzmanlaşması ve sektörel denetimlerin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesi, zaman kaybını önleyerek daha fazla işletmenin sağlıklı bir şekilde incelenmesini mümkün kılacaktır. Vergi yönetiminde köklü değişikliklere gitmek, vergi idarelerinin görevlerini yeniden tanımlamak ve bilgi toplama sistemini yaygınlaştırmak da önemlidir. Bu sayede, vergi denetimlerinin etkinliği artacak ve vergi kaybı minimize edilecektir.

Toplumdaki tüm bireylerin beyanname verir duruma getirilmesi için doğrudan vergilerin sistemin ana unsuru hâline getirilmesi, dolaylı vergilerin Avrupa Birliği ve OECD üyesi ülkeler düzeyine (% 33-35) indirilmesi, vergi sistemindeki gider indirim mekanizmaları ile muafiyet ve istisnaların yeniden düzenlenmesi, vergi suçlarındaki pişmanlığın etkin pişmanlık yönünden daha verimli hâle getirilmesi, vergi aflarına ve vergi barışlarına mümkün olduğunca başvurulmaması, vergi kaçakçılıklarına yönelik cezaların daha da ağırlaştırılarak etkin olarak uygulanması, vergi cezalarının aflarla aşındırılmasından kaçınılması önemlidir.

KAYNAKÇA

- Ağar, S. ‘Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı: 58, Mayıs 2005, 273-301, <https://doi.org/10.30803/adusobed.334631>
- Akdeniz, D. ‘Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur’, *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, cilt: 5, sayı: 1, Nisan 2018, 90-105, <https://doi.org/10.30803/adusobed.334631>
- Akdoğan, A. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- Akkaya, M. ve Bayar, İ. N. ‘Vergi Ziyana Neden Olmayan Kaçakçılık Suçlarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşmanın Cezaya ve Ceza Yargılamasına Etkisi’, *Yaklaşım Dergisi*, sayı: 220, Nisan 2011, 220- 294.
- Alacakaptan, U. *Suçun Unsurları*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.
- Anayasa Mahkemesi, 2019/80 Esas, 2022/31 Karar Sayılı ve 24/03/2022 Tarihli Karar
- Arslan, Ç. ve Erdoğan, M. Y. ‘Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç’, 5. *Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu Tebliğler Kitabı* içinde, İ. Özgenç (Ed.), C. Şahin (Ed.), F. Turhan (Ed.), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, 1067-1079.
- Artuk M., E. Gökçen ve A. Yenidünya, A. C. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara 2012.
- Aslan, M. *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- Ateş, L. *Vergi Kaçakçılığı Suçunda Hukuki Yanılma*, Prof. Dr. Yılmaz Ali Efendioğlu'na, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

- Ateşoğlu, E. 'Vergi Mahremiyetinin İhlali veya Sırrın İfşası Suçunu İşleyenler Hakkında Uygulanması Gereken Ceza Hükümlerinin Değerlendirilmesi', *Maliye Araştırmaları Dergisi*, cilt: 5, sayı: 1, Mart 2019, 21-38.
- Aydoğan, S. D. 'Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergiye Karşı Davranışları Etkileyen Faktörlerin Değerlendirilmesi', *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, sayı: 3, Ekim 2017, 14-22.
- Bahşı, S. 'Vergi Kaçakçılığının Nedenleri', *İzmir Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi*, cilt: 1, sayı: 2, Aralık 2019, 89-95.
- Başaran Yavaşlar, F. 'Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum', *İstanbul Barosu Dergisi*, cilt: 82, sayı: 6, Kasım 2008, 2839-2859.
- Bayar, İ. N. 'Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi-Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)', Doktora Tezi, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, 2010.
- Bayar, İ. N. *Vergi Kaçakçılığı, Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme*, Mali Akademi Yayınları, Haziran, 2013.
- Baykara, B. 'Vergi Suçuna Teşebbüs 4369 Sayılı Kanun'dan Sonra da Mümkün müdür?', *Yaklaşım Dergisi*, sayı: 106, Ekim 2001, s. 173-180.
- Bayraklı, H. H. '4369 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenlemeden Sonra Kaçakçılık Suçları ve Cezaları', *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, cilt:1, sayı:1, Ocak 1999, 141-162.
- Bayraklı, H. H. 'Vergi Kaçakçılık Suçlarına Teşebbüs', *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, sayı: 37, Ocak 2019, 1-23.
- Bayraklı, H. H. *Vergi Ceza Hukuku*, Külcüoğlu Kültür Merkez Yayınları, Afyonkarahisar, 2006, sayı: 37, Afyonkarahisar, 2010.
- Beccaria, C. *Suçlar ve Cezalar Hakkında*, (Çeviren: Sami SELÇUK), İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2004.
- Bilici, N. *Vergi Hukuku*, Yargı Yayınevi, Ankara, 2000.
- Candan, T. *Vergi Suçları ve Cezaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.
- Centel, N., Zafer, H. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.

- Centel, N., Zafer, H. ve akmut, . *Türk Ceza Hukukuna Giriş*, Beta Yayınları, İstanbul, 2020.
- Cumhur, Y. ‘Vergi Suçu Cezasında Adli ve İdari Yargı Kararları Etkileşimi’, *Terazi Hukuk Dergisi*, sayı: 64, Haziran 2011, 321-358.
- am, N. B. ‘Nihat, Evrakta Sahtekârlık Suçları’, *Ankara Barosu Dergisi*, sayı: 3, Haziran 1989, Ankara, 451-471.
- Çavuş, A. *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2016.
- elik, . ‘Ödeme Kaydedici Cihazlar Vasıtasıyla İşlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu (VUK M.359/)’, Yüksek Lisans Tezi, *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü*, Samsun, 2023.
- Danıştay 3. Dairesi, 2004/2395 Esas, 2005/1244 Karar Sayılı ve 16.05.2005 Tarihli Karar.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, 2013/3 Esas 2019/1 Karar Sayılı ve 08/02/2019 Tarihli Karar.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, 2013/3 Esas, 2019/1 Karar Sayılı ve 08/02/2019 Tarihli Karar.
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, 2017/428 Esas, 2017/636 Karar Sayılı ve 13/12/2017 Tarihli Karar.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 1992/16 Esas, 1994/110 Karar Sayılı ve 11.02.1994 Tarihli Karar.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 1994/204 Esas, 1995/126 Karar Sayılı ve 14.04.1994 Tarihli Karar.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 2016/82 Esas, 2016/83 Karar ve 10.02.2016 Tarihli Karar.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2009/59 Esas, 2009/397 Karar Sayılı ve 03.07.2009 Tarihli Karar.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2017/537 Esas, 2017/607 Karar Sayılı ve 13.12.2017 Tarihli Karar.

- Darbaşı, İ. ‘Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası’, Yüksek Lisans Tezi, *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Mersin, 2014.
- Demirbaş, T. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.
- Doğan, Ç. D. ‘Ceza Hukukunda Af’, Yüksek Lisans Tezi, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, 2012.
- Donay, S. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2008.
- Dönmezer, S., Erman, S. *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Cilt:1*, Der Yayınları, İstanbul, 2021.
- Edizdoğan, N. Taş, M. ve Çelikkaya A. *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2007.
- Ekeryılmaz, Ş. ‘Vergi Kaçakçılık Suçunu Oluşturan Fiiler ve Cezalarına İlişkin Yasal Düzenlemeler: Türkiye ve İtalya Karşılaştırması’, *Biltürk Ekonomi ve İlişkili Çalışmalar Dergisi*, cilt: 5, sayı: 4, Ekim 2023, 258-275, <https://doi.org/10.47103/bilturk.1366116>
- Eminoğlu, Ö. F. ‘Ceza Hukukunda İsnat Yeteneği ve Yaş Küçüklüğü’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı:2, Mart 1991, 214-245.
- Erdem, T. ‘Vergi Cezalarında Uzlaşma Mümkün mü?’, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 204, Eylül 2005, 77-101.
- Erdem, T. *Vergisel Kabahatler*, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- Erman, S. ‘Hileli Vergi Suçları Hakkında Bazı Düşünceler’, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, sayı: 3, Mart 2012. s.52-71.
- Erol, A. ‘Ölüm Halinde Beyan ve Ödeme Süreleri’, *Yaklaşım Dergisi*, sayı: 188, Ağustos 2008, 1-3.
- Erol, A. *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2021.
- Erol, A. *Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları*, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2010.

- Gencel, U. ‘Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesi ve Sorunları’. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, cilt: 7, sayı: 3, Kasım 2014, 71-88.
- Gödekli, M, ‘Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık’, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, sayı: 29, Ocak 2017. 277-360.
- Gökcen, A. *Belgede Sahtecilik Suçları*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- Göktürk, N. ‘Türk Hukuku’nda Suçların İçtimai’, *Ceza Hukuku ve Kriminoloji Dergisi*, cilt: 2, sayı: 1-2, Ağustos 2014, 31-59.
- Güner, ‘S. Belgede Sahteciliğin 213, 4208, 5237 ve 5607 Sayılı Kanunlar Yönünden İrdelenmesi’, *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, sayı: 4, Haziran 2014, 38-52.
- Hafızoğulları, Z., Özen, M. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Hakeri, H. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.
- Işık, İ. ve Topaç, S. ‘Pişmanlık ve Islah Kurumu’ndan Yararlanma Koşulları’, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 163, Temmuz 2006, 70-82.
- İçel, K, ve Evik H. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınları, İstanbul, 2007,
- İçten, M. P. *Vergi Kabahatlerini Azaltan veya Ortadan Kaldıran Haller*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 57.
- İtişgen, R. ‘Resmî Belgede Sahtecilik Suçu’, *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, sayı: 84 cilt:8, Ağustos 2013, 49-61.
- İzgi, K., SARUÇ, N. T. ‘Sosyo-Kültürel Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Üniversite Öğrencileri ile Yapılan Anket Çalışması’, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, cilt:3, sayı:2, Aralık 2011, 133-142.
- Kara, S. ‘Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi’, *Türkiye Adalet Akademileri Dergisi*, sayı: 32, Ekim 2017, 269-282.
- Karaarslan, M. ‘Ceza Mevzuatında Yapılan Değişikliklerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna Etkisi’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı: 64, Haziran 2006, 115-150.

- Karakoç, Y. *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 1997.
- Karakoç, Y. *Vergi Ceza Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- Karakoç, *Yargı Kararları Işığında Vergi Sorunlarının Çözümü*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1996.
- Kaşıkcı, M. 'Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları', *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Doktora Tezi, İstanbul, 1999.
- Kaşıkcı, M. *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ethemler Yayıncılık, İstanbul, 2007.
- Keskin, N. 'Vergiye Yönelik Mükellef Tutum ve Tepkileri', *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, cilt: 2, sayı: 3, Nisan 2018, 60-75
- Ketizmen, M. 'Özel Evrakta Sahtecilik Suçu Açısından Sermaye Piyasası Kanunu'nda Düzenlenen Usulsüzlük Suçuna (Md. 112/ 2) İlişkin Sorunlar ve Öneriler', *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 12, sayı: 1, Mayıs 2022, 558-573. <https://doi.org/10.32957/hacettepehdf.1107616>
- Kızılot, Ş ve Kızılot, Z. 'Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları', Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Kızılot, Ş., Taş, M. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2023.
- Koca, M., Üzülmüş, İ. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.
- Koç, C. 'Suçun Konusunun Yokluğu Durumunda Teşebbüse Elverişlilik Sorunu', *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı:147, Mart 2020, 50-73.
- Kunter, N., Yenisey, F., Nuhoglu, A. *Muhakeme Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.
- Nazal, E. *Hukukun Vergisi-1*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2014.
- Necati, M. *Sahtecilik-Malvarlığı-Bilişim Suçları ile Ekonomi ve Ticaret Alanında Suçlar*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.

- Ok, N. ve Gündel A. ‘Açıklamalı-İçtihatlı, Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları’, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.
- Oktar, A. *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012.
- Oslu, S. G. ‘Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası’, Yüksek Lisans, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2013.
- Ömercioğlu, A. ‘7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları’, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 17, sayı: 1, Mart 2022, 167-192.
- Ömercioğlu, A. Dayıoğlu, M. R. ve Arslan, C. B. ‘Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü’, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, cilt:8, sayı:1, Ocak 2018, 51-70.
- Öncel, M. Kumrulu, A. ve Çağan, N. *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2023.
- Öner, E. *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- Özbek, V. Ö. ‘Ceza Hukukunda Nedensellik Bağlantısı ve Neticenin Objektif Yüklenebilirliği Teorisi’, *Ceza Hukuku Dergisi*, cilt: 2, sayı: 5, Aralık 2007, 47-71.
- Öz, E. ve Ceyhan, S. ‘İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa’da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi’, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, sayı: 55, Temmuz 2023, 135-172, <https://doi.org/10.54049/taad.1328432>.
- Özbek, V. Ö. *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.
- Özbek, V. Ö., Bacaksız, P. ve Doğan, K. *Ceza Hukuku Bilgisi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023.
- Özcan, O. *Vergi Suçları*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2015.
- Özen, M. *Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Yayınları, Ankara, 2022.
- Özgenç, İ. ‘İhmali Suç Teorisi’. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:5, sayı:4, Ekim 2021, 303-378, <https://doi.org/10.34246/ahbvuhfd.1018770>.
- Özgenç, İ. *Türk Ceza Genel Hükümler*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2023.
- Özgenç, İ. *Türk Ceza Kanunu Şerhi*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

- Öztürk B. ve Erdem, M. R. *Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2023.
- Parlar, A. ve Demirel, G. *Adli-İdari Vergi Suçları*, Adil Yayınevi, Ankara, 2002.
- Rençber, A. *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.
- Saban, N. *Vergi Hukuku*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- Saraçoğlu, F. ‘Yaş-Cinsiyet-Medeni Durum ve Eğitim Durumunun Vergiye Karşı Tutum Üzerine Etkilerinin Anket Sonuçları Çerçevesinde Değerlendirilmesi’, *Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, sayı: 15, Aralık 2008, 16-34.
- Sarıcaoğlu, E. *Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*, Adalet Yayınları, 2017.
- Sarısoy, T. ‘Türkiye’de Vergi Kaçakçılık Suçunun Non Bıs In Idem Kuralı Açısından İncelenmesi’, Doktora Tezi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Afyon, 2023.
- Savaşan, F. ve Odabaş, H. ‘Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma’, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2005, cilt: 10 sayı: 5, Aralık 2005, 1-28.
- Soyaslan, D. *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.
- Şare, E. ‘Türk Ceza Hukukunda Suça Teşebbüs’, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 130, Mayıs 2017, 120-156.
- Şen, E. *Yorumluyorum (Ceza Hukuku Perspektifinden Güncel Olaylara Bakış)*, Seçkin Kitapçılık, İstanbul, 2022.
- Şenyüz, D. ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütlaa/Görüş’, *İzmir Barosu Dergisi*, cilt: 81, sayı: 2, Mayıs 2016, 13-51.
- Şenyüz, D. *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2022.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınları, Bursa, 2015.

- Şimşek, M. 'Askerî Ceza Hukukunda Amirin Emrini İfa ve Ceza Sorumluluğu', *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994.
- Taner, F. G. 'Ceza Hukukunda Zamanaşımı', Yüksek Lisans Tezi, *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara, 2007.
- Taşdelen, A. 'Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler', *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt: 59, sayı: 4, Aralık 2010, 767-796, https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001616
- Taşdelen, A. *Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri*, Turhan Yayınevi, Ankara, 2010.
- Taşdemir, K. *Belgelerde Sahtecilik Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Taşkın, Y. 'Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri', *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, cilt: 4, sayı: 57, Ekim 2012, 67-90.
- Tekin, A. S. 'Klasik Dönem Osmanlı Devleti İktisadi ve İçtimai Düzeninde Vergi Sistemi', *Akademik Tarih ve Araştırmalar Dergisi*, cilt: 1, sayı: 1, Aralık 2019, 52-71.
- Tezcan, D., Erdem, M. R. ve Önok C. *Ceza Özel Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2023.
- Toroslu, N. *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.
- Tosun, Ö. *Hileli Vergi Suçu*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1955.
- Uğur, H ve Elibol, M. *Vergi Suçları*, Adalet Yayınları, Ankara, 2016.
- Uluatam, Ö ve Methibay, Y. *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2001/8186 Esas ve 2001/8970 Karar Sayılı, 03.10.2001 Tarihli Karar.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2003/5854 Esas ve 2004/5276 Kara Sayılı, 15.06.2004 Tarihli Karar.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2007/10153 Esas ve 2007/6132 Karar Sayılı, 01.10.2007 Tarihli Karar.

- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2010/15739 Esas, 2011/1000 Karar Sayılı, 16.02.2011 Tarihli Karar.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2012/22736 Esas 2014/18905 Karar Sayılı, 11.11.2014 Tarihli Karar.
- Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2017/14174 Esas 2020/4727 Karar sayılı 21.09.2020 Tarihli Karar.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 1990/6-17 Esas ve 1990/268 Karar Sayılı, 12.11.1990 Tarihli Karar.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2000/11-21 Esas ve 2000/24 Karar Sayılı, 15.02.2000 Tarihli Karar.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2017/428 Esas ve 2017/636 Karar Sayılı, 13.12.2017 Tarihli Karar.
- Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2018/427 Esas ve 2018/517 Karar Sayılı, 08.11.2018 Tarihli Karar.
- Yaşar, O. Gökçan, H. T. ve Artuç, M. *Yorumlu-Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, Adalet Yayınevi*, Ankara, 2014.
- Yenisey, F., Oktar, S. *Almanya Ceza Muhakemesi Kanunu Strafprozeßordnung*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2020.
- Yıldız, F. ‘Belgede Sahtecilik ile VUK'ta Düzenlenen Sahte Belge Düzenleme Suçlarının Aldatma Kabiliyeti Yönünden Karşılaştırılması’, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, sayı: 48 Ekim 2021, 547-582 <https://doi.org/10.54049/taad.1009427>.
- Yıldız, F. *Belgede Sahtecilik ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*, Adalet Yayınları, İstanbul, 2022.
- Yılmazoğlu, Y. E. *Bireysel Başvuru Rehberi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.
- Yiğit, U. *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyet Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2004.
- Yurtcan, E. *Ceza Yargılaması Hukuku*, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2019.

Yurtcan, E. *Yargıtay Kararları Işığında Sahtecilik Suçları*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 2015.

Yüce, M, *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2018.

Zafer, H. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2021.

İnternet Kaynağı

Ayyıldırım, K. Güller, A., Bilik, M. Bulut. T. '*Türk Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Tarihsel Gelişimi ve Sorunlarına Genel Bir Bakış*', <https://vergiraporu.com.tr>, E.T: 21Aralık 2023.

Baykara, B. '*Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru 4369 Sayılı Kanun'la Kaldırıldı mı?*', <http://www.bekirbaykara.av.tr>, E.T: 20 Aralık 2023.

Demir, G. '*Kaçakçılık ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma*', <http://www.abchukuk.com>, E.T: 22 Aralık 2023.

Gezetse Em İnternet, '*Abgabenornung*' <https://www.gesetze-im-internet.de>, E.T: 30.12.2023.

<https://www.legislation.gov.uk>, '*Taxes Management Act 1970*', E.T: 31.12.2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 04.01.1961 Tarih, 10703 Sayılı Resmî Gazete. E.T: 10 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 08/04/2022 Tarih, 31810 Sayılı Resmî Gazete, E.T: 16 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 08/07/1953 Tarih, 28452 Sayılı Resmî Gazete, E.T: 13 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 10/12/2022 Tarih, 32039 Sayılı Resmî Gazete, E.T: 16 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 10/12/2022 Tarih, 7432 Sayılı Resmî Gazete, E.T: 15 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 12/10/2004 Tarih, 25611 Sayılı Resmî Gazete, E.T :
11 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 15/06/1949 Tarih, 7233 Sayılı Resmî Gazete, E.T:
12 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 26/09/2004 Tarih, 25611 Sayılı Resmî Gazete, E.T:
13 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 29/07/1998 Tarih, 23417 (Mükerrer) Sayılı Resmî
Gazete, E.T: 13 Kasım 2023.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 31/07/2004 Tarih, 25539 Sayılı Resmî Gazete, E.T:
11 Kasım 2023

<https://www.sozluk.gov.tr/>, Türk Dil Kurumu sözlükleri, E.T: 24 Aralık 2023.

Kurt, M. E. ve Serdar, C. E. ‘7394 sayılı Kanunla Vergi Kaçakçılığı Suçunda Yapılan
Değişiklikler’, <https://www.denet.com.tr> , E.T: 21 Aralık 2023.

Peker, R. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyonu,
<https://www.tbmm.gov.tr>, E.T: 16.11.2023.

Şen, E. ve Serdar, C. ‘7394 sayılı Kanunla Yapılan Vergi Usul Kanunu Değişiklikleri’,
<https://sen.av.tr>, E.T: 21 Aralık 2023.