

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

VERGİ HUKUNDA GİZLEME

Müge Seda ATEŞ

2502170234

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İSTANBUL – 2025

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA GİZLEME

MÜGE SEDA ATEŞ

Bu tez çalışması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.359 kapsamında düzenlenen defter ve belge ibraz etmeme (gizleme) suçunun, vergi hukuku ve suç genel teorisi açısından incelenmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda çalışmada suç kavramı ile vergi hukukunda suç kavramının teorik temellerine yer verilmiş, vergi suçları, kaçakçılık suçları ve gizleme suçunun hukuki yapısı değerlendirilmiştir. Çalışmada ayrıca Almanya, İngiltere, Amerika ve Fransa gibi seçilmiş ülkelerdeki benzer düzenlemelerle karşılaştırmalı analizler yapılarak vergi suçları ve gizleme suçunun uluslararası vergi mevzuatındaki yeri ortaya konulmuştur. Akabinde, suç genel teorisi çerçevesinde gizleme suçunun hukuki konusu, korunan hukuki yararı, suçun faili, mağduru ve suçu oluşturan unsurlar (kanunilik, maddi, manevi ve hukuka aykırılık unsurları) detaylandırılmış; ayrıca suçun özel görünüş biçimleri (teşebbüs, iştirak, içtima, tekerrür gibi) ele alınmıştır. Çalışmada gizleme suçuna ilişkin özellik arz eden durumlar (yargılama usulü, yaptırımlar, dava ve ceza ilişkisini etkileyen haller) incelenmiş, susma hakkı ve kendi kendini suçlamama hakkı ulusal ve uluslararası yargı kararları çerçevesinde ele alınmış olup, ayrıca dijital dönüşümün gizleme suçuna etkileri değerlendirilmiş ve bu suçun hukuki niteliği üzerine tartışmalar detaylandırılmıştır.

Çalışmada, gizleme suçunun hem teorik hem de uygulama boyutu, çok yönlü bir bakışa tabi tutularak ortaya konulmaya çalışılmış, bu kapsamda konuya ilişkin mevzuat, yargı kararları, doktrinde yer alan güncel tartışma ve yaklaşımlarla konu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Suçları, Vergi Kaçakçılığı Suçları, İbraz Yükümlülüğü, İbraz Etmeme, Defter ve Belge İbraz Etmeme (Gizleme Suçu).

ABSTRACT

CONCEALMENT IN TAX LAW

MÜGE SEDA ATEŞ

This dissertation aimed to analyze the offense of not submitting ledgers and documents (concealment) regulated under Article 359 of the Tax Procedure Law No. 213 in terms of tax law and the general theory of offense. The present study encompassed the theoretical underpinnings of offense and its application within tax law, while also providing an assessment of the legal framework surrounding tax offenses, smuggling offenses, and concealment offenses. The study conducted comparative assessments of analogous statutes in chosen nations, including Germany, the United Kingdom, the United States, and France, to elucidate the role of tax offenses and concealment in international tax legislation. Subsequently, within the context of the general theory of offense, the legal subject of the offense of concealment, the protected legal interest, the perpetrator, the victim, and the elements constituting the offense (legality, material, moral, and illegality elements) were elaborated upon; furthermore, the specific forms of the offense (including attempt, participation, combination, and repetition) were studied.

The study analyzed the specific circumstances surrounding the offense of concealment, including trial procedures, sanctions, and the relationship between trial and punishment. It discussed the right to silence and the right against self-incrimination within the context of national and international judicial rulings, assessed the impact of digital transformation on the offense of concealment, and elaborated on the legal nature of this offense. We sought to reveal both the theoretical and practical dimensions of the offense of concealment by subjecting it to a multidimensional perspective, and in this context, we tried to assess the issue with the legislation, judicial decisions, current discussions, and approaches in the doctrine.

Keywords: Tax Offenses, Tax Evasion Crimes, Liability of Preservation and Submission, Non-Disclosure, Tax Offense of Failing to Submit (or Concealing) Ledgers and Documents.

ÖNSÖZ

Vergi hukukunun temel amacı, toplumsal kaynakların adil ve etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayacak bir vergi rejimi kurmaktır. Bu amacın gerçekleştirilmesinde mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmesi önem arz etmektedir. Vergi hukuku, mükelleflere belli yükümlülükler getirirken, bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda idari ve adli yaptırımlar öngörmektedir. Bu kapsamda, defter ve belge muhafaza ve ibraz mecburiyeti, mükelleflerin şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda yerine getirmek zorunda olduğu yükümlülüklerden biridir.

Bu çalışmanın amaçlarından biri, gizleme suçu olarak tanımlanan defter ve belge ibraz etmeme fiilinin hem vergi hukuku hem de ceza hukuku boyutlarıyla ele alınmasıdır. Bu kapsamda, gizleme suçunun Vergi Usul Kanunu (VUK) m.359'daki diğer vergi kaçakçılık suçları içerisindeki yeri ve suç genel teorisi açısından unsurları, suçun özel görünüş şekilleri, yargılama usulü ve suça ilişkin dava ve ceza durumunu etkileyen sebepler ele alınmıştır.

Çalışma, hukuki literatürdeki mevcut eksiklikleri gidermeyi ve uygulamaya yönelik çözüm önerileri sunmayı hedeflemektedir. Bu hedefler doğrultusunda çalışma boyunca Anayasa Mahkemesi, Danıştay ve Yargıtay kararları gibi yargı organlarının içtihatları ile doktrindeki farklı görüşler analiz edilmiştir. Bununla birlikte, çalışma, dijital dönüşümün vergi suçlarına etkilerini ele alarak güncel tartışma konularına da yer vermiştir.

Tüm tez çalışma süreci boyunca, katkılarını esirgemeyen öğretici ve yol gösterici tutumlarından dolayı başta danışman hocam Prof. Dr. Salim Ateş Oktar olmak üzere tez izleme komitesi üyesi hocalarım Prof. Dr. Erkan Aydın ve Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a minnetlerimi sunarım.

Eğitim hayatımın ilk gününden bugüne desteklerini ve dualarını her daim hissettiğim canım anneme ve babama, mesleki tecrübe ve bilgisi ile her daim yanımda olan abim Tuna Ateş'e, yine desteğiyle güç veren abim Turgay Ateş'e, çalışma

sürecimde yokluğuma sabreden, destek ve neşe kaynağım olan canım yeğenlerime ve tüm aileme sonsuz teşekkür ederim.

MÜGE SEDA ATEŞ

İSTANBUL, 2025

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GİZLEME VE GİZLEMENİN VERGİ CEZA HUKUKUNDAKİ YERİ

1.1. Genel Açıklama.....	4
1.2. Gizlemenin Suç Niteliği.....	5
1.2.1. Suç Kavramı.....	5
1.2.2. Vergi Hukukunda Suç.....	9
1.2.2.1. Vergi Suçları ile Korunan Yarar.....	16
1.2.2.2. Vergi Suçlarının Nedenleri.....	19
1.2.2.3. Vergi Suçlarının Tasnifi.....	20
1.2.2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçları.....	22
1.2.2.3.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu.....	34
1.2.2.3.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu.....	38
1.2.3. Gizleme Kavramı.....	40
1.3. Gizleme Suçunun Vergi Ceza Hukukundaki Yeri.....	41
1.3.1. Karşılaştırmalı Hukukta Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçları ve Gizleme Suçu.....	42
1.3.1.1. Almanya’da Vergi Suçları ve Gizleme Suçu.....	44

1.3.1.2. Fransa’da Vergi Suçları ve Gizleme Suçu.....	49
1.3.1.3. İngiltere’de Vergi Suçları ve Gizleme Suçu.....	53
1.3.1.4. Amerika’da Vergi Suçları ve Gizleme Suçu.....	56
1.3.2. Türk Vergi Ceza Hukukunda Gizleme Suçu.....	60

İKİNCİ BÖLÜM

SUÇ GENEL TEORİSİ ÇERÇEVESİNDE GİZLEME

2.1. Genel Açıklama.....	67
2.2. Gizleme Suçunun Hukuki Konusu.....	68
2.2.1. Belge ve Kayıt Sistemi.....	69
2.2.1.1. Vergi Hukuku Bakımından Defter, Kayıt ve Belge Düzeni.....	69
2.2.1.1.1. Defter Tutma Mecburiyeti.....	70
2.2.1.1.2. Tutulması Zorunlu Olan Defterler.....	71
2.2.1.1.3. Suça Konu Kayıt ve Belgeler.....	72
2.2.1.1.4. Dijital Dönüşümle Birlikte Defter Tutma ve Belge	73
Düzenlemede Getirilen Yenilikler.....	
2.2.1.1.4.1. Elektronik Defter Uygulaması.....	74
2.2.1.1.4.2. Elektronik Fatura ve Elektronik Arşiv Fatura	76
Uygulaması.....	
2.2.1.2. Ticaret Hukuku Bakımından Defter ve Belge Düzeni.....	78
2.2.2. Muhafaza ve İbraz Ödevi.....	80
2.2.2.1. Muhafaza Ödevi.....	80
2.2.2.2. İbraz Ödevi.....	83
2.2.2.3. İbraz Ödevine Uymamanın Sonuçları.....	85
2.2.2.3.1. Re’sen Matrah Takdiri Gerektermesi.....	86
2.2.2.3.2. Vergi Kabahati Oluşturması.....	87
2.2.2.3.3. Katma Değer Vergisi İndiriminin Reddini Gerektermesi...	88

2.2.2.3.4. Farklı Kanuni Düzenlemeler Çerçevesinde Ceza Gerektirmesi.....	90
2.2.2.3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşturması.....	91
2.3. Gizleme Suçunda Fail	92
2.3.1. Gerçek Kişilerde Faillik ve Ceza Sorumluluğu.....	94
2.3.2. Tüzel Kişilerde Faillik ve Ceza Sorumluluğu.....	95
2.3.3. Tüzel Kişiliği Olmayanlarda Faillik ve Ceza Sorumluluğu.....	96
2.4. Gizleme Suçunda Mağdur.....	97
2.5. Gizleme Suçunun Unsurları.....	98
2.5.1. Kanunilik Unsuru (Tipiklik Unsuru).....	98
2.5.1.1. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan Defter ve Belgeler Olması...	102
2.5.1.2. Defter ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Olması.....	104
2.5.1.3. Defter ve Belgelerin İbrahim VUK m.253’de Belirtilen Saklama (Muhafaza) Süresi İçinde İstenmesi.....	105
2.5.1.4. İbrahim İsteminin Vergi İncelemesi Amaç ve Kapsamında, Usulüne Göre ve Vergi İncelemesine Yetkililerce Yapılması.....	107
2.5.1.5. Defter ve Belgelerin İbrahim İçin Verilen Sürede Getirilmemesi...	112
2.5.1.6. Defter ve Belgelerin Doğrudan Mahkemeye İbrahim Edilmesi.....	113
2.5.2. Maddi Unsur.....	114
2.5.2.1. Hareket.....	115
2.5.2.2. Netice.....	116
2.5.2.3. Nedensellik (İllyet) Bağlı.....	117
2.5.3. Hukuka Aykırılık Unsuru.....	117
2.5.4. Manevi Unsur.....	118
2.5.4.1. Gizleme Suçu Yönünden Kastın Varlığı.....	120
2.5.4.2. Kastı Kaldıran Hal Olarak Mücbir Sebep.....	121
2.6. Gizleme Suçunun Özel Görünüş Biçimleri.....	123
2.6.1. Teşebbüs.....	124
2.6.1.1. Gönüllü Vazgeçme.....	125
2.6.1.2. Etkin Pişmanlık.....	126
2.6.2. İştirak.....	128
2.6.3. İçtima.....	129

2.6.3.1. Zincirleme (Müteselsil) Suç.....	132
2.6.4. Suçta Tekerrür Uygulaması.....	134

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GİZLEME SUÇUNA İLİŞKİN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE SUÇUN GELECEKTEKİ MUHTEMEL GÖRÜNÜMÜ

3.1. Genel Açıklama.....	136
3.2. Yargılama Usulü, Yaptırım ve Görevli Mahkeme	136
3.2.1. Dava Şartı Olarak Mütalaa.....	138
3.2.1.1. Mütalaanın Kapsamı ve Niteliği.....	140
3.2.1.2. Mütalaanın Yargılama Sürecine Etkisi	142
3.2.2. Suçun Cezai Yaptırımı.....	144
3.2.3. Lehe Kanun Uygulaması.....	149
3.2.4. Yargılamada Görevli Mahkeme	151
3.3. Suç Bakımından Dava ve Ceza İlişkisini Etkileyen Haller.....	153
3.3.1. Ölüm.....	155
3.3.2. Af	155
3.3.3. Zamanaşımı.....	157
3.3.3.1. Dava Zamanaşımı.....	157
3.3.3.2. Ceza Zamanaşımı.....	160
3.3.4. Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	161
3.3.5. Cezaların Ertelenmesi.....	165
3.4. Susma Hakkı Çerçevesinde Gizleme Suçu.....	167
3.5. Dijital Dönüşüm Sürecinde Gizleme Suçunun Suç Olma Niteliğine İlişkin Tartışmalar.....	175
SONUÇ.....	180
KAYNAKÇA.....	187
ÖZGEÇMİŞ.....	218

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.	Vergi Suçlarında Görevli Asliye Ceza Mahkemeleri.....	153
-----------------	---	-----

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AIHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
AYM	: Anayasa Mahkemesi
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CGI	: Code Général des Impôts (Genel Vergi Kanunu-Fransa)
CİK	: Cezaların İnfazı Hakkında Kanun
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
E.	: Esas
Ed.	: Editör(ler)
e-Defter	: Elektronik Defter
e-Fatura	: Elektronik Fatura
e-Arşiv	: Elektronik Arşiv Fatura
Fatura	
e-VDB	: Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı
e-Viz	: Elektronik Veri İbraz Sistemi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMRC	: Her/His Majesties Revenue and Customs (Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi-İngiltere)
HSK	: Hakimler Savcılar Kurulu
IRC	: Internal Revenue Code (İç Gelir Kanunu-Amerika)

IRS	: Internal Revenue Service (İç Gelir İdaresi-Amerika)
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KK	: Kabahatler Kanunu
LPF	: Livre des Procédures Fiscales (Vergi Usul Kanunu-Fransa)
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
NES	: Nitelikli Elektronik Sertifika
No.	: Numara
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa sayıları
StGB	: Strafgesetzbuch (Alman Ceza Kanunu)
StPO	: Strafprozeßordnung (Alman Ceza Muhakemesi Kanunu)
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
Vol.	: Volume
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi sistemleri, modern devletlerin mali yapılarının temel dayanaklarından birini oluşturmaktadır. Vergi gelirleri ise, kamu hizmetlerinin finansmanı ve devletin ekonomik düzenlemeler yapabilme kapasitesini sağlamada önem ifade etmektedir. Bununla birlikte, vergi sistemlerinin şeffaf, denetlenebilir ve hukuka uygun bir şekilde işletilmesi, sadece devletin mali dengesi için değil, aynı zamanda toplumsal güvenin sürdürülmesi için de temel bir gerekliliktir. Bu çerçevede, vergi hukuku ve bu hukuk dalı içerisinde yer alan yaptırımlar, vergi sisteminin etkinliğini sağlayan bir rol oynamaktadır.

Vergi hukuku kapsamında ihlallerin belirlenmesi ve cezalandırılması yoluyla bu sistemin korunması hedeflenmektedir. Bu kapsamda yer alan ihlallerden biri de vergi hukukunda muhafaza ve ibraz mecburiyetine konu olan kanuni defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suçudur. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi özellikle vergi denetim mekanizmalarını etkisiz hale getirme potansiyeli nedeniyle önemli bir suç tipi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu suç, VUK m.359'da vergi kaçakçılığı suçları içerisinde düzenlenmiş olup gerek maddi gerekse manevi unsurlarıyla diğer vergi suçlarından yapısı itibarıyla ayrılmaktadır. Nitekim VUK m.359'da belirtilen ve kaçakçılık suçunu oluşturan diğer tüm hallerde suç icrai davranışlarla gerçekleştirilirken, gizleme suçunun ihmalî bir davranışla gerçekleştirilmesi, yine diğer haller yönünden suç özel kast ile işlenirken gizleme suçunun genel kast ile işlenmesi ve yarattığı tehlikenin ağırlığı sebebiyle kanun koyucu tarafından tehlike suçu olarak kabul edilmiş olması, vergi kaybının önlenmesinde ve vergi incelemelerinin hızlandırılmasında sağladığı fayda gibi hususlar gizleme suçunun önemini, diğer suçlardan farklılığını ve bu yönleri üzerinden ele alınmaya değer bir konu olduğunu göstermektedir.

Beyan esasına dayalı modern vergi sistemlerinde, defter ve belge tutma, muhafaza ve ibraz etme hem mükellef hem de idare açısından önem arz etmektedir. Nitekim defter ve belgeler mükellef açısından vergi matrahının belirlenmesi, kayıt ve beyanlarının doğruluğunu ispatlamada bir delil olması yanında ticari faaliyetlerin planlaması ve geleceğe dönük etkin kararlar alınmasında da önemli bir araç

olmaktadır. İdare açısında ise beyan edilen verginin gerçek mahiyetinin araştırılmasında, ortaya çıkabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının tespitinde ve nlenmesine yönelik tedbirler geliştirilmesinde önemli bir etken olmuştur. Bu çerçevede suç konusu defter ve belge ibraz etmeme şeklinde gerçekleşen bu kaçakçılık suçunun teknik ve kendine özgü yönleriyle değerlendirilmesi, bir “suç” olarak kanun hükmünde tanımlanması nedeniyle suç teorisi kapsamında ve ceza hukuku sistematiginde değerlendirilmesi de yerinde olacaktır.

Bu alışma, hukuki doktrin, mevzuat incelemeleri ve yargı kararları üzerine inşa edilmiştir. Çalışmada yöntem olarak, doktrindeki görüşler detaylı bir şekilde analiz edilmiş, bu görüşlerin uygulamaya etkileri çeşitli yargı kararlarıyla desteklenmiştir. Ayrıca, seçilmiş bazı ülke uygulamaları ile uluslararası karşılaştırmalar yapılarak, gizleme suçunun diğer hukuk sistemlerindeki uygulamalarına ışık tutulmuştur. Bu alışma, gizleme suçunun hukuki yapısını, suç genel teorisi ve VUK çerçevesinde ele almayı amaçlamaktadır.

 bölüm olarak hazırlanan çalışmanın ilk bölümünde; gizlemenin suç niteliği kapsamında öncelikle suç kavramının teorik temelleri ve vergi hukukunda “suç” kavramının yeri detaylandırılacak; tümden gelim yöntemiyle vergi hukukunda suç, kaçakçılık suçu, gizleme kavramı ve gizleme suçunun kaçakçılık suçları kapsamındaki konumu incelenecektir. Yine bu bölümde Almanya, Fransa, İngiltere ve Amerika gibi ülkelerin vergi mevzuatlarında gizleme suçuna ilişkin düzenlemeler analiz edilerek, uluslararası bir perspektif sunulmaya çalışılacaktır. Bu perspektif, gizleme suçunun farklı hukuk sistemlerindeki benzerlik ve farklılıklarını anlamamıza olanak tanırken, aynı zamanda Türk vergi hukukundaki konumunu değerlendirme fırsatı sunacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, öncelikli olarak gizleme suçunun konusu ve bu kapsamda defter, kayıt ve belge düzeni, muhafaza ve ibraz devi ele alınacak, ibraz ödevine uymamanın sonuçları değerlendirilecektir. Akabinde suçun faili ve mağduru incelenecek ve suç genel teorisi çerçevesinde gizleme suçunun unsurları detaylandırılacaktır. Kanunilik (tipiklik) unsuru, maddi unsur, manevi unsur ve hukuka aykırılık unsurları bu bağlamda ele alınacak, suçun işlenme biçimleri, özellikle iştirak ve zincirleme suç gibi özel görünüş şekilleri üzerine odaklanılacaktır. Ayrıca,

dijital dönüşümün suça etkileri ve bu kapsamda ortaya çıkan yeni hukuki sorunlar tartışmaya dahil edilecektir. Özellikle suçun kanunilik unsuru temelinde dijital ortamlarda saklanan belgelerin hukuki geçerliliği ve bu belgeler kapsamında gizleme suçunun unsurlarının nasıl oluştuğu üzerinde durulacaktır.

Son bölümde ise, gizleme suçuna ilişkin yargılama usulü, yaptırımlar ve bu suç yönünden dava ve cezayı etkileyen nedenler üzerine yoğunlaşarak yargılama usulü kapsamında gizleme suçunun ceza hukukundaki yeri incelenecek, susma hakkı çerçevesinde ise yargı kararları ışığında gizleme suçu değerlendirilecektir. Ayrıca dijital dönüşümle birlikte elektronik belgelerin gizleme suçu kapsamında nasıl değerlendirilmesi gerektiği üzerine de doktrinde yer alan tartışmalar ışığında analizler yapılmaya çalışılacak, gizleme suçunun gelecekteki yeri ve niteliği üzerine öngörülerde bulunulacaktır. Bu bağlamda çalışma ile gizleme suçunun hukuki yapısının mevzuat, yargı kararları ve doktrin temelinde incelenmesi, alana katkı sunacak bir eser ortaya konulması amaçlanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA GİZLEME VE GİZLEMENİN VERGİ CEZA HUKUKUKUNDAKİ YERİ

1.1. Genel Açıklama

Vergi, devletin en temel kaynağı olmakla birlikte toplumun iktisadi ve sosyal bakımdan şekillenmesinde, sosyal hukuk devletinin gereklerinin yerine getirilmesinde ve kamu düzeninin sağlanmasında da önemli bir aktördür. Vergi sisteminin kanun hükümleri çerçevesinde sağlıklı bir şekilde işlemesi, vergi borçlarının tespiti, zamanında ve tam olarak ödenmesinin sağlanması, devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması, düzenli, adil ve verimli bir vergi düzeninin kurulması bu bakımdan önem ifade etmektedir.

Bilindiği üzere hukuk kurallarıyla hedeflenen amaç toplumsal düzenin tesis edilmesidir. Tüm hukuk disiplinlerinde olduğu gibi ceza hukuku disiplini de kendi araçları vasıtasıyla toplumsal düzenin sağlanmasına hizmet etmekte ve “suç” teşkil eden fiillerin unsurlarını tanımlayarak ceza ve güvenlik tedbirlerinin neler olduğunu ortaya koymaktadır. Bu temel amaçlar çerçevesinde ceza hukukuna ilişkin düzenlemeler ülkemizde Türk Ceza Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bununla birlikte Ceza Kanunu’nda yer alan suçlar dışında çeşitli kanunlarda da cezai hükümler içerecek şekilde farklı suçlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu suçlardan biri de hazine yararı sağlanmasına ve ekonomik yaşamın düzenlenmesine karşı işlenen vergi suçlarıdır.

Vergi hukuku, devletin gelir kaynaklarını korumak ve vergi sisteminin adil ve etkin bir şekilde işlemesini sağlamak amacıyla, vergi yükümlülüklerine aykırı davranışları “suç” olarak tanımlamaktadır. Vergi hukuku kapsamındaki suçlar, genellikle vergi kaçakçılığı, vergi beyanında sahtecilik gibi fiilleri içermektedir. Bu

suçlar, hem vergi gelirlerinin azalmasına neden olan hem de vergi sistemine olan güveni sarsan bir yapıya sahiptir.

Türk vergi hukuk sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Yükümlülere beyan esasına dayalı sistemin işlemesine olanak tanıyan birtakım ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlerden biri de defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevidir. Defter ve belgelerin muhafaza ve ibrazı ile vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve doğruluğunun araştırılması mümkün olmaktadır. Bu bakımdan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizlenmesi VUK m.359'daki suç tipleri kapsamında düzenlenmiş bir vergi suçu olarak tanımlanmıştır.

Türk vergi hukuk sistemi içerisinde vergi suçları VUK kapsamında düzenlenmiştir. Bununla birlikte vergi suçlarının tanımlanması, soruşturulması ve cezalandırılması süreçlerinde genel ceza hukuku ilkeleri ve cezai yaptırımlar konusunda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK), vergi suçları ile ilgili ceza yargılamasının usul ve esasları hakkında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) gibi çeşitli kanuni düzenlemelere de atıf yapılabilmektedir.

1.2. Gizlemenin Suç Niteliği

Çalışmanın bu kısmında ilerleyen bölümlere ışık tutması açısından gizleme suçunun suç niteliği kapsamında öncelikle suç kavramı ve vergi hukukunda suç kavramına verilen anlam, vergi suçları ile korunan yarar, vergi suçlarının nedenleri, vergi hukuku kapsamında yer alan vergi suçları ve bu suçların tarihi süreçteki değişimi, gelişimi incelenmeye çalışılmıştır. Akabinde ise VUK kapsamında yer alan suçlardan olması nedeniyle gizleme kavramı incelenmiştir.

1.2.1. Suç Kavramı

Ceza hukuku, suçları önlemek, suç işleyenleri rehabilite etmek, adaleti sağlamak, toplumun genel güvenliğini artırmak ve etik değerleri muhafaza etmek amacıyla suç teşkil eden fiilleri tanımlayan ve bu fiillere karşı uygulanacak cezaları belirleyen bir disiplin olup, toplumsal düzenin sağlanmasına hizmet etmektedir. Kelime anlamı “*törelere, ahlaki değerlere ve kanun hükümlerine aykırı davranış,*

cürüm”¹ olarak ifade edilen suç, ceza hukukunun en temel kavramlarından birini oluşturmaktadır. Hukuk, sosyoloji, kriminoloji gibi disiplinler tarafından ele alınan ve farklı tanımları² yapılan suç kavramı en genel ifade ile toplumsal ve ahlaki düzeni bozan, toplum açısından tehlikeli ve zarar verici nitelikte olduğu kanun koyucu tarafından kabul edilen, bu nedenle de cezalandırılan fiiller olarak tanımlanmaktadır³.

Suç kavramı, farklı disiplinler tarafından farklı şekillerde tanımlanan, toplumsal bir olgu olması nedeniyle zamana ve mekâna göre değişkenlik gösteren bu nedenlerle de tek bir tanımının yapılmasına imkân vermeyen bir kavramdır. Yine hukuki anlamda tanımına kanunlarda genel olarak yer verilmeyen suç kavramının 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nda da (TCK) tanımı yapılmamış, “*suçta ve cezada kanunilik ilkesi (nullum crimen, nulla poena sine lege)*”⁴ gereği suç sayılan fiiller tek tek belirtilmiştir. Bununla birlikte hukuki bir olgu olarak öğretilde suç kavramına ilişkin farklı birçok tanımlama yapılmıştır:

Taner’e göre “*kanunların cezalandırdığı fiil*”⁵ olarak tanımlanan suç, benzer şekilde Toroslu tarafından “*hukuk düzeni tarafından ceza tehdidi ile yasaklanmış fiil*”⁶

¹ Türk Dil Kurumu (TDK), Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <https://sozluk.tdk.gov.tr/>, 15/03/2020.

² Hukuki tanımı dışında sosyoloji, kriminoloji gibi disiplinlerde suçun farklı tanımlarına bakıldığında yapılan tanımların daha çok suçun öze ilişkin tanımlanması şeklinde olduğu, dolayısıyla her disiplinin kendi ilgi alanları, benimsenen görüş gibi unsurlara göre suç tanımı yaptığı görülmektedir. Örneğin; 20. yüzyılın önemli toplum bilimcilerinden olan Fransız Sosyolog Emile Durkheim’e göre suç “*kollektif bilincin diğer bir ifade ile toplumun belirli ve sağlam görüşlerini, kuvvetli ve belirlenmiş tutumlarını, değerlerini, ihlal eden fiil*” olarak tanımlanırken, suçu “*insan doğasının belirgin bir özelliği*” olarak benimseyen Pozitivist Kriminoloji Okulu mensubu İtalyan kriminolog Raffaele Garofalo’ya göre suç “*herhangi bir zamanda ve herhangi bir mekanda ortalama bir dürüstlük ve merhamet duygularına karşı yapılan bir saldırıyı ifade eden eylem*” olarak tanımlanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975, s. 2-3, Raffaele Garofalo, **Criminologia**, Çeviren: Muhittin Göklü, İstanbul, Nurgök Matbaası, 1957, s. 25, Fethi Heper, **Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s. 208.

³ Ayhan Önder, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Cilt: 1, İstanbul, Beta Yayınları, 1991, s. 6.

⁴ Latince “*nullum crimen, nulla poena sine lege*” olarak ifade edilen “*suçta ve cezada kanunilik ilkesi*” ceza hukukunda esas aldığı temel bir prensiptir. Cezanın, suçun önceden belirlenmiş ve kanunlara uygun olarak tanımlanmış olması kabulüne dayanan bu ilkeye göre bir fiilin cezalandırılabilmesi için o fiilin işlendiği dönemde geçerli olan kanunlara aykırı olması gerekmektedir. Cesara Beccaria, **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, Çeviren: Sami Selçuk, Ankara, 2019, s. 31.

⁵ Bu tanım daha çok teknik hukuk okuluna bağlı yazarlarca yapılmaktadır. Pozitivist düşünceye sahip olanlar suç kavramını “*belirli bir dönemde belirli bir toplumun, ortalama ahlak anlayışına aykırılık teşkil eden hareket*” olarak tanımlamaktayken, mutlak adalet teorisini savunan yazarlar ise suç kavramını “*ahlak ve adalete aykırı her türlü hareket, fiil*” olarak tanımlamaktadır. Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt: 1, 11. Baskı, İstanbul, Beta, 1994, s. 311; Tahir Taner, **Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1953, s. 80.

⁶ Nevzat Toroslu, **Ceza Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005, s. 61.

olarak tanımlanırken, Hakeri ise suçu “*kanun tarafından belirlenmiş ve karşılığında cezai yaptırım öngörülmüş fiil*”⁷ şeklinde ifade etmiştir. Alacakaptan genel anlamda suçu “*işlendiğinin kesin olarak tespit edilmesi halinde cezai yaptırımların ve diğer birtakım tedbirlerin uygulanmasını gerektiren fiil*”⁸ olarak tanımlamıştır. Yapılan bu tanımlamalarda suç şekli (biçimsel) bir anlayışla ele alınmış ve tanımlanmıştır. Nitekim şekli (biçimsel) anlayışla suç, ceza kanunlarında öngörülen, ceza tehdidi ile yasaklanan ve/veya diğer bazı güvenlik tedbiri gerektiren fiiller olarak tanımlanmakta, kaynağını ceza kanunları oluşturmaktadır⁹. Dolayısıyla şekli (biçimsel) anlayışla kanun tarafından belirlenen ceza yaptırımıyla ilişkilendirilmiş olan herhangi bir olumlu veya olumsuz davranış suç niteliği kazanacaktır. Bununla birlikte suçun, öze ilişkin bir anlayışla, gerçek mahiyetini anlamak amacıyla bir suçun meydana gelmesi için gerekli koşulların ve unsurların dikkate alındığı tanımlamaları da mevcuttur. Bu çerçevede yapılan suç tanımlamalarına bakıldığında, “*Suç, isnat (kusur) yeteneğine*¹⁰ *sahip bir kişinin kusurlu iradesi sonucu oluşan, kanunda yazılı olan tipe uygun, icrai veya ihmali (etken veya edilgen) bir hareket ile gerçekleşen, hukuka aykırı ve müeyyide (yaptırım) olarak bir ceza uygulanmasını gerekli kılan fiildir*”¹¹. Benzer diğer tanımlamalarda suç kavramı temel anatomik yapısıyla ifade edilmiş ve ceza kanunlarının kanuni tipe uygunluk, hukuka aykırılık ve kusurluluk niteliklerine sahip bir fiille ihlali olarak tanımlanmıştır¹². Dönmezer ve Erman’a göre ise suç kavramı “*diğer hukuk dallarını ihlal eden fiillere göre daha ağır zarar veren veya verme tehlikesi olan, sorumlu bir kişi tarafından ceza tehdidi taşıyan ve hukuka aykırı bir eylemin icrası sonucunda ortaya çıkan, kanuni tarife uygun, ceza tehdidi taşıyan,*

⁷ Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 19. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2016, s.127.

⁸ Alacakaptan, a.g.e, s. 1-10.

⁹ Toroslu, a.g.e., s. 61-62; Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008, s. 32-34.

¹⁰ Isnat (kusur) yeteneği (mesuliyet yüklenme yeteneği, sorumluluk yükleneme yeteneği); failin haklı olanı haksız olandan, doğru olanı yanlış olandan ayırabilme ve buna uygun davranışta bulunma yeteneği şeklinde tanımlanmaktadır. 5237 sayılı TCK yürürlüğe girmesi ile “kusur yeteneği” şeklinde kullanılan bu kavram, 765 sayılı (mülga) TCK’unda “isnat yeteneği” şeklinde kullanılmıştır. Serkan Ağar, **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 77-78.

¹¹ Alacakaptan, a.g.e, s. 1-10.

¹² Jürgen Baumann, Ulrich Weber, **Strafrecht (Allgemeiner Teil)**, 9. Auflage, Bielefeld, 1985, s. 97 (Aktaran: Kayıhan, İcel, Hakan Evik, **İcel Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2007, s. 4); Hans, Welzel, **Das Deutsche Strafrecht: Eine Systematische Darstellung**, Berlin, New York: De Gruyter, 1989, s. 52.

hukuka aykırı fiil”¹³ olarak tanımlanmış, bu tanımla suçun kanuni tipe uygunluk, hukuka aykırılık ve kusurluluk gibi unsurları taşıması yanında meydana getirilen zararın veya tehlikenin belirli (önemli) bir ağırlıkta olmasına da vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla bir davranışın suç sayılıp cezalandırılabilmesi için diğer bir ifade ile bir suçun varlığından söz edebilmek için davranışın kusurlu ve hukuka aykırı olması ve bu hukuka aykırı davranışın ceza kanunlarınca tarif edilen davranışlara uygun olması gerekmekte ve bunun yanında söz konusu bu davranışın toplumsal düzeni ve ahlaki ciddi anlamda bozma, toplumun üstün saydığı değerlere önemli ölçüde zarar verme tehlikesi olan bir davranış olması gerekmektedir.

Belirtildiği üzere bir davranışın suç sayılıp cezalandırılabilmesi için birtakım unsurları taşıması gerekmektedir. Bunlar fiil, kanuni tipe uygunluk, hukuka aykırılık, kusurluluktur. Gerçekten de dış dünyada değişiklik meydana getirecek iradi bir davranışın suç olarak tanımlanabilmesi bu davranışın suç olarak kanunlarda gösterilmesi, icrai veya ihmali bir hareketle ortaya konan iradenin oluşum aşamasında kusurlu olması ve hukuk düzenine aykırılık özelliği taşıması ile mümkündür. Hukuk sistemi bir bütünlük arz etmekte olup bir suça ilişkin hukuka aykırılıktan söz edilebilmesi için suçu oluşturacak fiilin tüm hukuk sistemine aykırı olması gerekecektir. Aksi halde suç hukuka aykırı sayılmayacak ve suç oluşmayacaktır. Bu nedenle Toroslu hukuka aykırılık unsurunu suçun kurucu unsuru olması ötesinde “*suçun özü, içkin doğası*”¹⁴ olarak ifade etmiştir. Örneğin, bir kişinin ölümüne neden olmak ceza hukuku tarafından yasaklanmış ve suç olarak tanımlanmıştır, bununla birlikte meşru savunma (müdafaa) koşulları genel uygunluk nedeni olarak yine aynı Kanun'da hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle, meşru savunma koşulları içinde birisini öldüren kişinin eylemi hukuka aykırılık taşımadığından, diğer tüm unsurlar kanuni tipe uygun olsa bile, bu eylemin suç oluşturduğu söylenemeyecektir¹⁵. Yine kanuni tipe uygun ve hukuka aykırı olmakla birlikte kusurluluk niteliği taşımayan bir fiilin de suç olarak tanımlanması mümkün değildir.

¹³ Dönmezer, Erman, a.g.e, s. 311.

¹⁴ Toroslu, a.g.e., s. 70.

¹⁵ İçel, a.g.e, s. 3.

Ceza hukuku kapsamında yer alan suçlar 12.10.2004 tarih 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ile düzenlenmiştir. Kanun 01.06.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bütün suçların bu Kanun kapsamında yer almasının mümkün olmaması nedeniyle bazı suç teşkil eden fillere ilişkin düzenlemeler “*yan veya özel ceza kanunu*”¹⁶ olarak ifade edilebilecek diğer bazı özel kanunlarda düzenlenmiştir. Genel kanun olarak ifade edilen TCK dışında vergi suçlarına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı VUK bu tür kanunlara örnek gösterilebilir.

1.2.2. Vergi Hukukunda Suç

Vergi hukuku ilişkisi temelde, devlet ile kişiler arasında kanunla kurulan kamu hukuku ilişkisini ifade etmektedir. Bu ilişkinin düzenlenmesi amacıyla konulan kurallara uyulması, vergiye ilişkin yükümlülüklerin kanunlarda belirtilen kurallara uygun olacak şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir. T.C. Anayasası m.73 ile bir vatandaşlık ödevi olarak düzenlenen vergi ödevinin kurallara uygun, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülmesine ve buna bağlı olarak kamu düzeninin sağlanmasına ve hak ve özgürlüklerin korunmasına olanak sağlamaktadır.

Sosyal bir norm ve bir hukuk kuralı olan vergi ödemenin toplum tarafından desteklenmesi önem ifade etmektedir. Bu ise etkin işleyen bir hukuk sistemi ve vergisel eylemleri koruyucu, vergi ödememek için kanun dışı yollara başvuranları caydırıcı yaptırımların uygulanması ile mümkündür¹⁷. Bu nedenle kanun koyucu kamu düzenini sarsan, hukuka aykırı hafif nitelikteki idari yaptırım gerektiren haksızlıkları (filleri) “kabahat” olarak, hafif nitelikli haksızlıklardan farklı olarak daha ağır nitelikte olan ve hapis cezası gibi adli nitelikli ağır yaptırım gerektiren haksızlıkları (fiilleri) ise “vergi suçu” olarak düzenlemiş, ayrıma tabi tutmuştur.

Bir fiilin suç mu kabahat mi olduğuna yönelik tartışmalar ve bu ayrımı yapabilmek adına kullanılan farklı ölçütler bulunmakla birlikte genelde niteliksel ölçüt

¹⁶ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 12. Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi, 2022, s. 385 [Çalışmanın devamında ‘Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**’ olarak anılacaktır].

¹⁷ Ali Parlar, Güleç Demirel, **Adli - İdari Vergi Suçları**, Ankara, Adil Basın Yayın Dağıtım, 2002, s. 19.

(fark)¹⁸ ve niceliksel ölçüt (fark) kullanılarak ayırım yapılmaya çalışılmış ve suç ve kabahat arasında niteliksel fark olmadığı, söz konusu ayırımın niceliksel farklara dayandığı yönünde uzlaşmıştır¹⁹. Niceliksel ölçütler çerçevesinde haksız bir fiilin suç veya kabahat olarak tanımlanmasında ise suça ağırlık ve uygulanacak yaptırım yönünden bakılması ayırımın yapılabilmesi için yeterli görülmüştür. Bu çerçevede vergi suç ve kabahati ayırımına baktığımızda her ne kadar vergi suçu gibi vergi kabahati de hazine yararını ve toplumsal düzeni koruyan, vergi ceza hukuku alanına ait, kanunilik ilkesi²⁰ gereği vergi kanunlarına tabi, vergi kanunu hükümlerine aykırı ve haksız bir fiil olsa da bu iki kavram yaptırım türü diğer bir ifade ile izlenen suç politikası ve uygulamaya ilişkin usul bakımından birbirinden ayrılmaktadır. Nitekim vergi suçuna sebebiyet veren filler yargı organlarınca (asliye ceza mahkemeleri) adli usullere göre tespit edilmekte ve filleri işleyenler adli nitelikli ağır yaptırımlara (hapis cezası veya adli para cezası) tabi olmaktadır, vergi kabahatlerine sebebiyet veren filler ise idare tarafından tespit edilerek fiili işleyenlere idari nitelikli yaptırım (idari para cezası) uygulanmaktadır. Yine vergi suçları adli nitelikli suçlar olması nedeniyle verilecek cezaya karşı adli yargıdaki üst mahkemelere başvurulabilmekteyken, kabahatlere karşı idari yargıda dava açılabilir²¹. Kabahatler başlı başına ayrı bir tez konusu olması bakımından burada sadece vergi suçu ve kabahatine ilişkin temel ayırım yapılarak öğretide yapılan vergi suçu tanımlarına geçmeden önce kısa bilgi verilmesinde yarar görülmüştür.

¹⁸ Niteliksel ölçüt (fark) kullanılarak yapılan ayırımla ortaya konulan görüşlerde daha çok haksızlık, fail, fiil veya manevi unsura göre bir ayırım yapıldığı görülmektedir: Fatih Selami Mahmutoglu, “Suç Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukuku’nun Temelleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, Ankara, 2009, s.27-42 (Aktaran: Altan Rençber, “Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri”, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 18).

¹⁹ Niteliksel fark olmadığı ve söz konusu ayırımın niceliksel farklara dayandığına ilişkin görüşler için bkz.: Alacakaptan, a.g.e., s. 26; Toroslu, a.g.e. s. 98; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 4; Sema Ayatar Kızılyar, “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayırımı”, **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, Sayı: Özel, Haziran 2013, s. 1648; Adnan Çavuş, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2016, s. 20.

²⁰ Vergi suç ve kabahatlerinde kanunilik ilkesi geçerli olup, temel dayanağını ise Anayasa m.38 ve m.73 oluşturmaktadır. Konuya ilişkin örnek Anayasa Mahkemesi (AYM) kararı için bkz.: Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 23/03/2004, E.: 2001/119, K.2004/37, 25529 Sayılı 21/07/2004 Tarihli Resmi Gazete, (Çevrimiçi), <https://www.anayasa.gov.tr/10/06/2022>.

²¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi, 2018, s. 250,

Devletin vergilendirme yetkisi ile cezalandırma yetkisinin kesişim noktasında yer alan vergi suçlarına ilişkin öğretide farklı tanımlara rastlamak mümkündür. Vergi suçu kavramını idari nitelikli ve adli nitelikli suçları kapsamına alacak şekilde geniş anlamıyla ele alan tanımlamalara bakıldığında vergi suçu kavramının; “*vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi*” şeklinde ortak ve genel bir tanım etrafında toplandığı söylenebilir. Nitekim vergi suçu Edizdoğan, Taş ve Çelikkaya’ya göre “*vergiye ilişkin kanuni düzenlemelere, kurallara aykırılık*”²² olarak tanımlanırken, benzer şekilde Erginay’a göre vergi suçları “*vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı olan filler*”²³ olarak ifade edilmiştir. Şenyüz “*vergi kanunlarında tanımlanan hareketlere aykırı davranmak suretiyle kanun hükümlerinin ihlal edilmesi*”²⁴ olarak vergi suçunu tanımlamıştır. Bu görüş ile özdeşleşen ve vergi suçlarını idari vergi suçlarını ve adli vergi suçlarını kapsayacak şekilde geniş bir çerçevede ele alan bir başka tanımda ise vergi suçları, “*vergi mükellefleri ve vergi sorumluları veya bu kişilerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kanunda tanımlanan davranış biçimleriyle vergi kanunlarına aykırı davranarak bu hükümleri ihlal etmesi*”²⁵ şeklinde kamu düzenini bozucu nitelikteki davranışlar olarak ifade edilmiştir. Yapılan bu tanımlamalara bakıldığında söz konusu tanımların VUK’un Dördüncü Kitabı’nın “Ceza Hükümleri” başlıklı Birinci Kısım’nda yer alan “Cezalar” başlıklı VUK m.331 “*vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar*”²⁶ ile cezalandırılırlar” hükmüyle paralellik gösterdiğini söylemek mümkündür. Nitekim kanun hükmü gereği “*vergi kanunları hükümlerine uymama, bu hükümlere aykırı hareket etme fiili*” vergi suçunun oluşması için yeterli görülmüş, vergi suçu kavramı söz konusu hüküm ile zımni olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte vergi suçunun “*vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi*” şeklindeki geniş anlamda tanımlanması özellikle vergi kanunlarına aykırı her hareketin “suç” oluşturmaması veya cezalandırılmaması göz önüne

²² Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007, s.7.

²³ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995, s. 18.

²⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 385.

²⁵ Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2019, s. 66.

²⁶ Diğer cezalar; “*ceza hukuku anlamındaki ve hürriyeti bağlayıcı nitelikte olan kaçakçılık cezaları, vergi mahremiyetinin ihlali cezası, mükellefin (vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili) özel işlerini yapma suçunun cezasıdır*” (bkz.: Salim Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022, s. 455 [Çalışmanın devamında ‘Oktar, **Vergi Hukuku**’ olarak anılacaktır].

alındığında bu tanımların hukuken kullanılabilirliğini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle yapılan tanımlamalarda vergi kanunlarına aykırı hareketle birlikte bu hareketin cezayı gerektirecek bir hareket olması, bu hareketi suç haline getiren unsurların da (fiil, kanuni tipe uygunluk, hukuka aykırılık, kusurluluk) dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı ve ceza gerektirecek fiiller olarak tanımlanan vergi suçlarına ilişkin diğer görüşlere bakıldığında yapılan bazı tanımlamalarda suçu işleyen kişi(ler) dikkate alınarak tanımlamaların yapıldığı görülmektedir. Nitekim Uysal ve Eroğlu'ya göre vergi suçu *“vergi mükellef ve sorumlularının vergi kanunlarında yer alan hükümlere, cezayı gerektirecek bir şekilde aykırı hareket etmesi”*²⁷ olarak sadece vergi mükellef ve sorumlularınca işlenen özgü bir suç olarak tanımlamıştır. Söz konusu tanım faili yalnızca vergi mükellefi veya sorumlusu olan vergi suçlarını kapsayacak şekilde ifade edilmiştir. Temelde vergi suçlarının sadece vergi mükellefi ve sorumlular tarafından işlenebileceği düşünülse de bu sıfatlara sahip olmayan kişilerin de (örneğin belge almama eyleminde olduğu gibi) vergi suçlarını fail, ortak veya benzeri sıfatlarla işleyebilmeleri veya bu suçlara katılabilmeleri mümkün olduğundan tanımlamanın yetersiz kaldığı söylenebilmektedir²⁸. Baykara ise; *“mükellefler, vergi sorumluları ile bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerin cezayı gerektirecek şekilde yerine getirilmesi”*²⁹ şeklinde ifade ederek vergi mükellef ve sorumluları yanında suçun işlenmesinde *“mükelleflerle hukuki ilişkisi tespit edilen üçüncü kişileri”* de ekleyerek tanımlamıştır. Bu tanım ile benzer bir diğer vergi suçu tanımına bakıldığında vergi suçu *“vergi yükümlüleri, sorumluları ve vergi idaresi ile bunların dışında olup vergi suçu oluşturan fiille ilişkisi tespit edilen üçüncü kişilerin, devleti gelir kaybına*

²⁷ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara, 2009, s. 762, (Benzer tanımın yapıldığı eski idari metin için bkz.: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Usul Kanunu ve İzahları, Yayın No: 4, Ankara, 1994, s. 479.).

²⁸ Mustafa Akkaya, “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (AÜHFD)**, Cilt: 49, Sayı: 1, 2000, s.85, Candan, a.g.e., s. 65-66.

²⁹ Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2009, s. 254-255; Bekir Baykara, “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 146, Şubat 2005, s.2.

uğratacak şekilde, vergi kanunlarında hükümlerine aykırı hareket etmeleridir”³⁰ şeklinde tanımlanmıştır. Geniş anlamda vergi suçu tanımı yapan bir diğer görüşe göre ise vergi suçları “*vergi mükellefi veya sorumlusu veya vergilendirme işlemlerinde görevli olan kişilerce vergi kanunlarında gösterilen maddi veya şekli yükümlülüklerle aykırı olacak şekilde işlenen ve cezayı gerektiren hukuka aykırı fiillerdir*”³¹. Bu tanım gereği vergi suçları vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından işlenebileceği gibi vergi idaresi veya diğer kamu görevlileri tarafından da işlenebilen bir suçtur. Danıştay ise bir kararında vergi suçunu “*vergi mükellefi, sorumlusu veya bunlarla hukuki bir ilişki içerisinde olan üçüncü kişilerce vergi kanunlarında tanımı yapılan ve genellikle devleti gelir kaybına uğratan, vergi kurallarının ihlali sonucunu doğuran fiiller*”³² olarak tanımlamıştır.

Öğretide yukarıda belirtilen tanımlamalar dışında vergi suçlarını geniş anlamda ele alan ve devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar³³, devletin veya kamu idarelerinin gelir kaynaklarına zarar veren veya vermesi düşünülen veya muhtemel olan fiiller³⁴ olarak tanımlayan görüşler de bulunmaktadır. Nitekim Üstün’e göre vergi

³⁰ Ahmet Burçin Yereli, “Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs 2001, s. 113.

³¹ Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006, s. 66 [Çalışmanın devamında ‘Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**’ olarak anılacaktır].

³² Danıştay, 7. Daire, Karar Tarihi: 18/03/2008, E.: 2007/1132, K.: 2008/1782, (Çevrimiçi), <https://karararama.danistay.gov.tr/#collapseDetayl%C4%B1Arama>, 10/06/2022.

³³ Ekonomik suç, 1930’lu yıllardaki Büyük Buhran ve sonrasında yaşanan II. Dünya Savaşı’nın etkisi ile ekonomik suçlardaki artışla gündeme gelen bir kavramdır. Ekonomik suçu açıklayan pek çok görüş olmakla birlikte teorik anlamda ilk kez Sutherland tarafında “Beyaz Yaka Suçları (White Collar Crime)” çerçevesinde ele alınarak literatürde yer bulmuştur (Ayrıntılı bilgi için bkz.: Edwin H. Sutherland, **White Collar Crime: The Uncut Version**, Yale University Press, 1940. (Aktaran: Mustafa Erkan Üyümez, “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s. 43-49.) Ekonomik suçlar, “ülkede geçerli ekonomi ahlakını tahrip eden ve mevcut ekonomik sistemin kurumlarına zarar vererek toplumun ekonomik menfaatinin ihlal edilmesi ile ortaya çıkan ortak özelliğe sahip birden çok suç tipinin oluşturduğu suç kategorisi” olarak tanımlanmaktadır (Sulhi Dönmezer, “Ekonomik Suçlar”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı: 7, 1985, s.20; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 384).

³⁴ Sahir Erman, **Vergi Suçları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1988, s. 2. Erman tarafından yapılan bu tanımlaya karşı öğretilerde pek çok eleştiri getirilmiştir. Candan, Erman’ın yapmış olduğu tanımın “*vergi suçunun unsurlarına göre değil yarattığı veya yaratması muhtemelen olan sonuçlara dayanılarak yapıldığı, kamu idaresinin gelir kaynaklarının geniş anlamda sadece vergilerden ibaret olmadığı*” gerekçesiyle söz konusu tanımlamanın vergi suçunu tanımlamada yetersiz kaldığını belirtmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: (Candan, a.g.e., 65). Donay ise söz konusu tanıma “*Böyle bir tanım vergi suçunun oluşması için vergi ziyanının arandığı dönemler için geçerli olabildi. Günümüzde vergi suçunun oluşmasında bu şart aranmadığı için bu tanımlama artık geçerliliğini yitirmiştir*” şeklinde eleştiri getirmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: (Süheyl Donay, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2008, s. 39-40).

suçları “*vergi kanunlarına aykırı hareketle ortaya çıkan ve devletin mali kaynaklarına zarar veren ekonomik suçlardır*”³⁵.

Vergi suçu kavramına ilişkin daha dar kapsamlı tanımlara bakıldığında, vergi suçu kavramının sadece adli nitelikli ihlalleri kapsayacak şekilde tanımlandığı ve kavramın kapsamı içerisinde yer alan suçların da tek tek sayıldığını söylemek mümkündür. Nitekim Donay vergi suçunu “*ceza mahkemesi yargılaması sonucu saptanan ve ceza yaptırımını uygulanan ihlaller*”³⁶ olarak tanımlamakta ve vergi suçlarının kapsamında yer alan suçları ise vergi kaçakçılığı suçları, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ve ekim sayım beyanlarının denetlenmemesi suçu olarak belirtilmektedir. Vergi suçu kapsamında yer alan suçları vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu olarak üçlü bir tasnifle ifade eden Kaşıkçı’ya göre ise vergi suçları “*vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı hareket eden vergi mükellefi, sorumlusu veya üçüncü kişilerin ceza mahkemelerince yargılanması ve kendisi hakkında TCK’daki cezaların uygulanması sonucunu doğuracak, VUK’da düzenlenen kanun tiplerinden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareket*”dir³⁷. Şenyüz, Yüce ve Gerçek kavramsal olarak vergi suçu tanımını yapmamakla birlikte vergi suçlarının kapsamına giren suçları VUK’da düzenlenen ve diğer bazı kanunlarda (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)³⁸ gibi) düzenlenen adli nitelikteki suçlar olarak ifade etmişlerdir. Bu çerçevede VUK’da yer alan suçları, başta vergi kaçakçılığı suçu olmak üzere, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu olarak sıralamışlardır³⁹.

³⁵ Vergi suçlarını ekonomik suç olarak tanımlayan diğer görüşler için bkz.: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 30. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2021, s. 223; Akkaya, a.g.e., s.85; Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, a.g.e., s. 7; Donay, a.g.e., s. 40. (Vergi suçlarını ekonomik suç olarak tanımlayan yazarlara karşı olan görüşler için bkz.: Candan, a.g.e., s. 65, İbrahim Nihat Bayar, “Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından İnceleme)”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 49-53.)

³⁶ Donay, a.g.e., s. 40.

³⁷ Mahmut Kaşıkçı, “Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999, s. 14.

³⁸ 6183 Sayılı Kanun, 8469 Sayılı ve 28/07/1953 Tarihli Resmî Gazete.

³⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 274-278, Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 385-386 (Öğretide vergi suçlarını VUK’da ve diğer bazı kanunlarda (AATUHK ve Gümrük Kanunu’da düzenlenen bazı

Öğretide tek bir vergi suçu tanımı olmadığı gibi hangi suçların bu kavramın kapsamında yer aldığına yönelik tam bir fikir birliği de bulunmamaktadır. Bunda vergi suçlarına ilişkin kanuni gelişimin, diğer bir ifade ile kanuni düzenlemelerde zaman içerisindeki değişimin dikkate alınması gerekmektedir. Nitekim öğretide sadece adli nitelikli ihlalleri kapsayacak şekilde dar anlamda yapılan tanımların, ağırlıklı olarak 5237 sayılı TCK'nın yürürlüğe girmesi ile kabahatlerin ceza kanunu dışında çıkarılması, bunlara uygulanacak cezaların “idari para cezası” olarak kabul edilmesi ve ceza mahkemelerinin görev alanı dışarısına çıkarılması, yine 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun (KK) yürürlüğe girmesi ve idari nitelikli ihlallerin bu Kanun kapsamında “*kabahat*” olarak tanımlanması, bununla birlikte vergi suçu ve vergi kabahati şeklinde vergi ceza hukukunda da hukuka aykırı fillerle ayırma gidilmesi gibi etkenlerle netlik kazandığı söylenebilir. Dolayısıyla bu düzenlemeler öncesinde⁴⁰ vergi suçuna ilişkin dar anlamlı tanımlamaların sadece adli nitelikli ihlalleri kapsamına alarak yapılması yanında sadece idari nitelikli ihlalleri kapsamına alacak şekilde de yapıldığı görülebilmektedir. Yapılan düzenlemelerden sonra ise dar anlamda vergi suçu tanımının daha çok hürriyeti bağlayıcı nitelikte yaptırıma veya adli para cezasına tabi tutulan vergi kanunlarına aykırı hareketler⁴¹ olarak tanımlandığı söylenebilmektedir.

Sonuç olarak suçu oluşturan unsurlar ve tabi olacağı yaptırım temelinde “vergi suçu” kavramı, vergi kanunlarında yer alan kanuni tipe uygun, hukuka aykırı ve

vergi suç tipleri, 4358 sayılı Kanun’da düzenlenen vergi kimlik numarası ile ilgili suçlar) düzenlenen vergi suçları şeklinde ayırma tabi tutarak adli nitelikteki ihlaller olarak tanımlayan diğer benzer görüşler için bkz.: Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuku Fakültesi Dergisi**, Özel Sayı, 2012, s. 6.; Şükrü Kızılot, Zuhale Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 4. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 760-772).

⁴⁰ 765 sayılı (mülga) TCK m.1’de suç tanımı cürüm ve kabahatleri kapsayacak şekilde yapılarak aynı Kanunda düzenlemeler yapılmıştır. Bu Kanuna kaynak teşkil eden Alman Ceza Kanunu’nda da 18. yüzyılın ilk yarısına kadar bu görüş benimsenmiş kabahatlerin dar anlamda suç olmaktan çıkarılması Alman hukukçular tarafından İdari Ceza Hukuku ve Genel Ceza Hukuku ayırımı yapılması ile olmuş, uygulamaya geçmesi ise Alman Düzene Aykırılık Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile olmuştur. Ceza Kanunumuza bir diğer kaynak teşkil eden İtalyan Ceza Hukuku’nda ise söz konusu ayırımın yapılması yoluna II. Dünya Savaşı sonrası gidildiği görülmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz.: Kayıhan İçel, “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası İÜHF**, Sayı: 1-4, 1984, s. 117-118.

⁴¹ Cansu Sevinç Ceyhan, “Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2022, s. 16.

kusurlu bir fille adli para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza gerektirecek şekilde kuralların ihlal edilmesi olarak tanımlanabilir.

1.2.2.1. Vergi Suçları ile Korunan Yarar

Vergi, devletin en temel kaynağı olmakla birlikte toplumun iktisadi ve sosyal bakımdan şekillenmesinde, sosyal hukuk devletinin gereklerinin yerine getirilmesinde ve kamu düzeninin sağlanmasında da önemli bir aktördür. Vergi sisteminin kanun hükümleri çerçevesinde sağlıklı bir şekilde işlemesi, vergi borçlarının doğru bir şekilde tespiti, tam olarak ve zamanında ödenmesinin sağlanması, kamu gelirlerinin güvence altına alınması, düzenli, adil ve verimli bir vergi düzeninin kurulması bu bakımdan önem ifade etmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin yine kanunlarla belirlenecek birtakım yaptırımlarla karşı karşıya kalmasının ardındaki hukuki yarar temelde hazinenin zarara uğratılmasının önlenmesi, diğer bir ifade ile “hazine yararı” olmakla birlikte bu yarar ile özdeşleşen “kamu yararı”dır⁴². Erman’a göre genel anlamda bütün vergi suçlarında korunan hukuki yarar devletin ekonomik yararlarının yani gelirlerinin korunmasıdır⁴³. Donay’a göre vergi suçları ile korunan yarar ise vergi gelirlerinin azalmasına veya gelirlerden mahrum kalınmasına yol açabilecek hareketlerin başlangıçta engellenmesi ve böylece devletin ekonomik çıkarlarının zarar görmesinin önüne geçilerek ekonomik alanda kamusal düzenin sağlanmasıdır⁴⁴. Donay’ın bu görüşüyle özdeşleşen bir diğer görüşe göre, vergi suçları ile korunan yarar, vergi alacağının güvence altına alınması suretiyle hazine yararının korunması ve dolayısıyla kamusal yararın sağlanmasıdır⁴⁵. Diğer bir görüşe göre ise, vergi suçları ve cezaları ile korunan yarar, hazinenin temel kaynaklarından olan vergiye ilişkin kayıpların önlenmesi, kamusal hizmetlerin aksatılmadan yürütülebilmesi için vergi gelirlerinin yeterli ölçüde toplanarak genel amaç olan kamu yararının sağlanmasıdır⁴⁶. Başaran Yavaşlar ise vergi suçları ile korunan yararın sadece hazine yararı olmadığı, aynı zamanda toplumdaki herkesin

⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.223.

⁴³ Erman, a.g.e., s. 4.

⁴⁴ Donay, a.g.e., s. 12.

⁴⁵ Mehmet Taştan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015, s. 6.

⁴⁶ Edizdoğan, Taş, Ali Çelikkaya, a.g.e., s. 7.

vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayarak dürüst mükelleflerin de hukuki yararlarının (menfaatlerinin) korunacağını böylece hazine yararı yanında bireyin yararının da ihmal edilmesinin önleneceğini ifade etmiştir⁴⁷.

Öğretideki görüşlerden hareketle vergi suçları ile korunan yararın, kamusal hizmetlerin finansmanın aksatılmadan yürütülmesinde vergi gelirlerinin korunması ile hazine yararına, vergisini zamanında ve eksiksiz bir şekilde ödeyen, vergiye ilişkin yükümlülüklerini layıkıyla yerine getiren vergi mükelleflerinin çıkarlarına ve tüm toplumun vergiden kaynaklanan gelir ve menfaatlerine dolayısıyla kamu düzeninin sağlanmasına hizmet ettiği söylenebilmektedir. Bununla beraber vergi suçları ile korunan yararın doğru bir şekilde tespitinde, bu yararın sadece “kamu düzeni” veya “vergisel düzen (vergisel kamu düzeni)” gibi kavramlarla ifade edilmesi yerine her bir vergi suçunun farklı bir menfaati koruduğunu söylemek daha yerinde olacaktır. Bu anlamda yapılacak tespitlerde vergi suçları, ceza özel hukukunun bir normu olarak ve TCK’nın özel kısmını ihtiva eden ikinci kitabının dört kısmı çerçevesinde değerlendirilmelidir⁴⁸. Örneğin TCK’nın ikinci kitabının “Topluma Karşı Suçlar”⁴⁹ başlıklı üçüncü kısmının dördüncü bölümünde düzenlenen “Kamu Güvenine Karşı Suçlar” ile vergi suçları içerisinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu bakımından konu değerlendirildiğinde; TCK’nın bu bölümünde yer alan ve kamu güvenliğini sağlama amacıyla cezai yaptırımlar düzenlenen resmi belgede sahtecilik (TCK m.204), resmi belgeyi bozmak, yok etmek veya gizlemek suçları (TCK m.205), özel belgede sahtecilik suçları (TCK m.207) gibi suçların VUK m.359’daki kaçakçılık suçları içerisinde düzenlenen suçlar ile paralellik gösterdiği görülmektedir. Bu çerçevede VUK m.359’da düzenlenen suçlarla da korunmaya çalışılan yararın “kamu güveni”

⁴⁷ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2009, s. 286.

⁴⁸ Uğur Yiğit, **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2004, s. 51; Aydın Cengiz, “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 9-11.

⁴⁹ TCK’da “Topluma Karşı İşlenen Suçlar” on bölüm şeklinde düzenlenmiş olup, bu bölümler: Birinci Bölüm: Genel Tehlike Yaratıcı Suçlar, İkinci Bölüm: Çevreye Karşı Suçlar, Üçüncü Bölüm: Kamu Sağlığına Karşı Suçlar, Dördüncü Bölüm: Kamu Güvenine Karşı Suçlar, Beşinci Bölüm: Kamu Barışına Karşı Suçlar, Altıncı Bölüm: Ulaşım Araçlarına ve Sabit Platformlara Karşı Suçlar, Yedinci Bölüm: Genel Ahlak Karşı Suçlar, Sekizinci Bölüm: Aile Düzenine Karşı Suçlar, Dokuzuncu Bölüm: Ekonomi, Sanayi ve Ticarete Karşı Suçlar, Onuncu Bölüm: Bilişim Alanında Suçlar.

olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim beyan esasına dayalı vergi sisteminde önemli bir role sahip olan ve vergi kaçakçılığı suçunun maddi konusuna esas teşkil eden defter, belge ve kayıtlara karşı toplumda güvenin oluşması ve bu belgelerin bir kanıtlama aracı olması kamu güveni ile olan ilişkiyi ortaya koymaktadır.

Vergi suçları ile korunan yarar, her bir vergi suçuna hatta bir vergi suçu olan kaçakçılık suçu içerisindeki her bir suç tipine göre farklılık gösterebilmekle birlikte (örneğin vergi mahremiyetini ihlal suçunda korunan yarar diğer vergi suçlarında olduğu gibi hazine yararı değil mükellefin yararadır) kanun hükümlerinde zamanla meydana gelen değişikliklere göre de farklılık gösterebilmektedir. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçunun konuluş amacı 4369 sayılı Kanun⁵⁰ ile yapılan değişikikten öncesinde “*verginin kaçırılmasını önlemek*” olarak ifade edilirken, 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu vergi ziyanının vergi kaçakçılığı suçunun unsuru olmaktan çıkarılması ile birlikte söz konusu amaç “*vergi mükelleflerinin mali durumuna ilişkin sağlıklı verilere doğru bir şekilde ulaşmayı zorlaştıran durumların önlenmesi*”⁵¹ olarak ifade edilebilir. Bu düzenleme ile vergi kaçakçılığı suçları suç teorisi çerçevesinde değerlendirildiğinde bu suçların (çift defter tutmak suçu hariç) zarar suçu olmaktan çıkartılıp bir tehlike suçuna ve şekli bir suça dönüştürüldüğü görülmektedir⁵². Nitekim vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi devletin mali sistemi üzerinde tehlike oluşturmakta, belge düzeninin bozulmasına neden olabilmekte bu ise mükelleflerin mali durumunun sağlıklı bir şekilde tespitini engelleyebilmektedir. Bu çerçevede kaçakçılık suçu teşkil edecek fillerin oluşmasında vergi kaybının olması aranmamış, bu suçların işlenmesi cezalandırılma için yeterli görülmüştür. Nitekim 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikikten sonra vergi kaybı olsun veya olmasın VUK m. 359’da yer alan suç tanımına uygun fillerden birinin yapılması halinde suç oluşabilmektedir. Amaç devletin gelir kaybının önlenmesi ile kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülmesinin dolayısıyla kamu yararının sağlanması, belge düzeninin sağlanmasıyla

⁵⁰ 4369 sayılı Kanun 22/07/1998 tarihinde kabul edilmiştir.

⁵¹ Onur Özcan, **Vergi Suçları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 96-97.

⁵² 4369 sayılı Kanun ile vergi ziyanının suçun unsurlarından çıkarılmasının vergi kaçakçılığı suçlarını zarar suçundan tehlike suçuna dönüştüğüne ilişkin görüşler için bkz.: Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 443; Billur Yaltı Soydan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu ile Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, s. 60.

da kamu güveninin tahsis edilmesidir. Suçun oluşabilmesi için vergi kaybının bir ceza şartı olarak aranmaması “VUK m.359’daki kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında bu maddedeki cezaların uygulanması VUK m.344’deki vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez” hükmü gereği bu suçların işlenmesi ile bir zararın meydana gelmesi halinde bu zarar talep edilmesini engellemektedir⁵³.

1.2.2.2. Vergi Suçlarının Nedenleri

TCK ve diğer kanunlarda düzenlenen suçlarda olduğu gibi vergi suçlarının da kendine özgü birçok nedeni vardır. Bu nedenler bireysel veya toplumsal nedenler şeklinde sınıflandırılabilir gibi ekonomik veya sosyal nedenler olarak da tasnif edilebilmektedir.

Vergi suçlarının nedenlerini vergi suçlarının bireysel ve vergi suçlarının toplumsal nedenleri şeklinde ayıran görüşlere göre vergi suçlarının nedenlerine bakıldığında⁵⁴:

- Bireysel nedenleri; gelirin devlete değil kendisine ait olduğu ve verilen vergi kadar fayda elde edilmediği düşüncesi, kişisel çıkar düşüncesi, haksızlığa uğradığı düşüncesi, af beklentisinin yüksek olması, genelde suç faillerinin cezasız kaldığı düşüncesi, idareye karşı duyulan güvensizlik gibi nedenler şeklinde ifade edilmekteyken,
- Toplumsal nedenleri ise; tarihi gelenekler, toplumda vergi ahlakının kurulamaması, vergi bilincinin oluşmaması, kanunların sık sık değişmesi, kanunlarda yer alan aksaklıklar, denetim mekanizmasının ve yaptırımların etkisiz olması ve denetim elemanlarının yetersiz olması, toplumda vergi ahlakının tesis edilememiş olması, genel eğitim düzeyinin düşük olması, vergi okuryazarlık düzeyinin düşük olması gibi nedenler şeklinde sıralanmaktadır.

⁵³ Donay bu hüküm gereği VUK m.359’daki bu suçların işlenmesi ile bir vergi ziyanının meydana gelmesi halinde bu zarar talep edilebilmesi dolayısıyla yapılan düzenlemenin suçun bir zarar suçu olma vasfını değiştirmedikini söyleyerek 4369 sayılı Kanun ile suçun zarar suçu olmaktan çıkıp tehlike suçu olduğunu ileri süren görüşleri eleştirmiştir: Donay, a.g.e., s. 13-14.

⁵⁴ Öztekin Tosun, **Hileli Vergi Suçu**, İstanbul, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1962, s. 9 vd. (Aktaran: Kaşıkçı, a.g.e., s. 22-23); Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 70.

Vergi suçlarına ilişkin diğer bazı sebeplere bakıldığında; toplumun ekonomik, sosyal veya mali yapısı gereği genel durumunun kötü olması ve buna bağlı olarak vergi ödemekten kaçınması ve bu kaçınmada suç teşkil eden fiillere yönelmesi, vergi bilincinin toplumda yerleşmemiş olması, kişiden kişiye değişen koşullar inanç ve duygular olarak ifade edilebilir⁵⁵.

1.2.2.3. Vergi Suçlarının Tasnifi

Öncelikle belirtmek gerekir ki vergi suçları ile ilgili pozitif hukuk çerçevesinde doğrudan bir sınıflandırma yapılmamıştır. Bununla beraber öğretilerde vergi suçlarının kapsamına giren suçları doğrudan bir sınıflama olmasa da dolaylı bir şekilde VUK’ da düzenlenen ve diğer bazı kanunlarda düzenlenen vergi suçları (adli nitelikli vergi suçları) şeklinde ayırma tabi tutan görüşlere rastlamak mümkündür.

Nitekim Şenyüz vergi suçlarını VUK’ da yer alan vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefte tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu olarak sıralamış ve bu kapsamın içerisine 4358 sayılı Kanun⁵⁶ kapsamında yer alan vergi kimlik numarası ile ilgili işlenen suçlar⁵⁷ ve AATUHK genelinde amme alacağının, özelinde vergi ve vergi cezalarının tahsilinin kısmen veya tamamen tehlikeye düşürülmesini önlemek için getirilen suçları diğer kanuni düzenlemelerde yer alan vergi suçları olarak belirtmiştir⁵⁸.

⁵⁵ Donay, a.g.e., s. 8.

⁵⁶ 4358 Sayılı Kanun, 23307 Sayılı ve 04/04/1998 Tarihli Resmî Gazete.

⁵⁷ 02.04.1998 tarih 4358 sayılı Kanun m.5 ile vergi kimlik numarasını bildirmemek veya kullanmamak suçu;

“Özel Kanunlar veya bu Kanun hükümleri uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında 213 sayılı VUK m 353/7’de yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir ve ayrıca, özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörülmediği takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Şu kadar ki kamu idarelerince yapılan işlemlerde bu cezanın muhatabı, ilgili mevzuata göre belgeleri düzenlerken, hesap ve kayıtları tutarken vergi kimlik numarasını tespit ve kaydetmekle yetkili ve görevli olanlardır.

Bu Kanuna aykırı olarak vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan veya sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında üç aydan on aya kadar hapis cezasına hükmolunur.

Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller adına yukarıda yazılı fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak hapis cezası bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır” denilmek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

⁵⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 386-387.

Karakoç ise vergi suçları bağlamında vergisel yükümlülüklerle aykırı hareket edilmesi ile yaptırım içeren düzenlemelerin sadece VUK'ta yer almadığını söylemek suretiyle; VUK' da yer alan vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükelleflerin özel işlerini yapma suçu gibi vergi suçları ile birlikte diğer bazı kanunlarda da bu nitelikte düzenlemelerin bulunduğunu belirtmiştir. Bu çerçevede AATUHK' da yer alan bazı suç ve cezaların da vergi suçları kapsamında değerlendirilebileceğini, hatta AATUHK m.107'de⁵⁹ belirtilen suç ile VUK' da yer alan vergi mahremiyetini ihlal suçunun⁶⁰ aynı hukuki yararı koruma amacına yönelik ve aynı şekilde cezalandırılan suçlar olduğuna işaret etmiştir⁶¹.

Bu görüşler değerlendirildiğinde söz konusu görüşlerin maddi anlamda vergi suçları tanımlamasına uyum sağladığı söylenebilir. Nitekim maddi anlamda vergi suçları, vergi gelirlerinin korunmasını sağlayacak şekilde hükme bağlanmış tüm suç tiplerini kapsamına alan vergi suçları olarak tanımlanmaktadır⁶².

Her ne kadar öğretide vergi suçlarının kapsamının sadece VUK' da yer alan suçlardan ibaret olmadığını öne süren yazarlar olsa da kabul edilen yaygın görüşe göre “vergi suçları” kavramı ile sadece VUK kapsamında yer alan suçlar anlaşılmaktadır. Sadece vergi kanunlarında tanımlanan hukuka aykırı hareketleri vergi suçu olarak kabul eden şekli anlamda vergi suçu tanımlamasına da uyan bu görüşlere göre vergi suçları; VUK m.359' da tanımlanan vergi kaçakçılığı suçu, VUK m.362'de yer alan vergi mahremiyetini ihlal suçu ve VUK m.363'de yer alan mükelleflerin özel işlerini yapma suçudur. Her ne kadar bu üçü dışında VUK'ta yer alan haysiyet ve şerefe tecavüz suçu (VUK m.5) ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu (VUK m.246/2) da vergi suçu olarak sayılsa da vergi kanununun sistematığı dikkate alınarak daha çok VUK'un ceza hukuku anlamında suç ve cezalara yer verdiği dördüncü

⁵⁹ 28.07.1953 tarih ve 6183 sayılı AATUHK “Sırrın İfşası” kenar başlıklı m. 107;

“(Değişik birinci fıkra: 23/1/2008-5728/160 m.) Bu kanunun tatbikinde vazifeli bulunan kimseler, bu vazifeleri dolayısıyla amme borçlusunun ve onunla ilgili kimselerin şahıslarına, mesleklerine, işlerine, muamele ve hesap durumlarına ait öğrendikleri sırlarla, gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa ettikleri takdirde Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesine göre cezalandırılır.”

⁶⁰ 01.01.1961 tarih ve 213 sayılı “Vergi Usul Kanunu” “Vergi Mahremiyetinin İhlali” kenar başlıklı m.362; (Değişik: 23/1/2008-5728/278 m.) Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanunu'nun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır.”

⁶¹ Karakoç, a.g.m., s. 6.

⁶² Özcan, a.g.e., s. 38.

kitabının ikinci kısmının üçüncü bölümünde “Suçlar ve Cezaları” başlığı altında düzenlenmiş olan kaçakçılık suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu vergi suçları olarak sayılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde sadece bu üç suça yer verilecek olup, diğer vergi suçları kapsam dışında bırakılmıştır. Çalışmanın konusu vergi kaçakçılığı suçları içerisinde yer alan “gizleme suçu” olduğundan özellikle vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yapılan düzenlemeler çerçevesinde tarihi süreçteki gelişimi de dikkate alınarak bilgi verilmeye çalışılacak, diğer vergi suçları hakkında konu bütünlüğünün korunması amacıyla genel bir açıklama yapılacaktır.

1.2.2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçu

Vergi kaçakçılığı, yükümlülerin yasal olarak ödemeleri gereken vergi tutarlarını en aza indirmek veya hiç vergi ödememek için yapmış oldukları kanun dışı ve kasıtlı eylemler olarak tanımlanmaktadır⁶³. Allingham ve Sandmo, mükelleflerin gerçek vergi yükümlülüğünü beyan etmenin ve vergiyi ödemenin fırsat maliyetini, kanunlara uymamanın finansal maliyetiyle karşılaştıracaklarını, buna göre kasıtlı olarak hileli yöntemlerle kanun dışı eylemlere başvurabileceklerini iddia etmişlerdir⁶⁴. Öğretilerde genelde vergiden kaçınma ile karşılaştırılarak yapılan tanımlamalarda “*Vergi mükelleflerinin kanunları ihlal ederek vergi ödemekten kaçınmak için kasıtlı ve bilinçli olarak gerçekleştirdikleri eylemler*”⁶⁵ olarak tanımlanan vergi kaçakçılığı çeşitli faktörlerin (mükelleflerin vergi bilinci, vergi ahlakı gibi psikolojik faktörler; yaş,

⁶³ James Alm, Jorge Martinez-Vazquez, Chandler McClelland, “Corruption and Firm Tax Evasion”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, Issue: 124, 2016, p. 147, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.10.006>, 12/06/2021.

⁶⁴ Michael, G. Allingham, Agnar Sandmo, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, Issue: 3-4, 1972, p. 326.

⁶⁵ James Alm, “**Tax Compliance and Administration**”, 1999, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/247699437_Tax_Compliance_and_Administration, 12/06/2021, James Alm, “Measuring, Explaining and Controlling Tax Evasion: Lessons From Theory, Experiments, And Field Studies”, **International Tax and Public Finance**, Issue: 19, 2012, p. 57, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1007/s10797-011-9171-2>, 12/06/2021; Agnar Sandmo, “The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View”, **National Tax Journal**, Sayı: 58, 2005, s. 643–663, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.17310/ntj.2005.4.02>, 12/06/2021, Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi, Bursa, Ekin Kitapevi, 2008, s. 217; Fatih Savaşan, Hakkı Odabaşı, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289560>, 12/06/2021.

eğitim düzeyi, gelir düzeyi gibi demografik faktörler; marjinal vergi oranlarının yüksek olması, vergi denetimi, yönetimi, mevzuatın açık ve anlaşılır olmaması, dolaylı-dolaysız vergi dağılımı, vergi cezalarının caydırıcılık düzeyi gibi vergi sistemi ile ilgili faktörler; ekonominin mevcut konjonktürel yapısı, ekonomik istikrarsızlık gibi ekonomik faktörler; idari etkinlik düzeyi, devlet yönetimine duyulan güven gibi faktörler) etkisi ile ortaya çıkan iktisadi, mali ve sosyal açıdan ekonomik sistemi bozan; rekabet koşullarını olumsuz etkileyen ve eşitsizliğe yol açan, temel kamu gelirlerinden olan vergi gelirlerinin azalmasına ve bütçe açıklarının oluşmasına sebebiyet veren, sosyal dengeyi bozan ciddi suçlar olarak kabul edilmektedir⁶⁶.

Vergi kaçakçılığının “suç” olarak kabul edilmesi bu suçlara ağır yaptırımlar uygulanması verginin ilk uygulandığı süreçlerle eş zamanlı olarak ortaya çıkmıştır⁶⁷. Nitekim, vergi ile birlikte vergi suçlarının da ortaya çıktığını ifade eden Erman “*insan topluluğunun ilk dönemlerinde ortaya çıkan savaşlarda, diğer bir topluluğun yağma edilen mallarından bir kısmını kumandanına vermeyip kendisine alıkoyan savaşçı*” ile “*sömürgeciliğin hâkim olduğu dönemlerde, sömürgeci toplanan paranın tamamını merkezi hükümete vermeyen vali veya mültetim*” tarafından işlenen suçların beklide ilk vergi suçları olduğunu ifade etmiştir⁶⁸. Vergi suçlarının doğumu hemen hemen verginin ortaya çıkışı ile eş zamanlı olsa da vergi suçlarının ve bu suçlara uygulanacak yaptırımların vergi kanunlarında düzenlenmesi çok eski tarihlere dayanmamaktadır. Nitekim vergi suçlarının büyük ölçüde tek çatı altında düzenlendiği ve sadece idari nitelikli suç ve cezalara yer verilen ilk kanuni düzenleme 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu⁶⁹’dur.

5432 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesinden önceki süreçlerde de vergi suçları, diğer bazı kanunlarda⁷⁰ düzenlenmiş, fakat bu kanunlarda yapılan düzenlemelerde

⁶⁶ Nazan Susam, **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2016, s. 279-282; Hüseyin Akkaya, Şehnaz Bodur, “VUK m.359 Uyarınca Kaçakçılık Suçlarını Oluşturan Fillere Uygulanacak Hapis Cezalarının Caydırıcılık Açısından Değerlendirilmesi”, **Cumhuriyetimizin 100. Yılında Türk Vergi Hukuku (Kazanımları & Sorunları)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023, s. 199-202.

⁶⁷ David F. Burg, **A World History of Tax Rebellions**, Routledge, Oxfordshire 2004, s. 9.

⁶⁸ Erman, a.g.e., s. 3.

⁶⁹ 5432 Sayılı Kanun, 7233 Sayılı ve 15/06/1949 Tarihli Resmî Gazete.

⁷⁰ Örneğin; 22.03.1934 tarih ve 2345 sayılı Kanun’un m.76’da ticari defterlerde hesap hileleri yapılması, düzenli bulundurulması gerekli belgelerin bulundurulmaması ve çift defter düzenlenmiş olması gibi vergi suçlarına yer verilmiş olmakla birlikte kanunda vergi suçu veya ihlali deyimleri dahi kullanılmamış ve uygulanacak yaptırım verginin dört katı veya dört misli olarak tahsil edileceği ve

“suç” tabiri kullanılmamış, bunun yerine “vergi ihlalleri” şeklinde her kanunda ayrı ayrı belirtilmiştir⁷¹. 5432 sayılı Kanun’da da idari yaptırım gerektirecek ihlaller ile ilgili doğrudan “suç” tabiri kullanılmamıştır. Bununla birlikte Kanun’un idari nitelikteki ihlallere ilişkin hükümlerinin bazılarında suç kavramına yer verilmek suretiyle bu nitelikteki yaptırımların da “suç” olarak kabul edildiği dolaylı olarak belirtilmiştir. Kanun’un “Tek fiil ile çeşitli suç işlenmesi” kenar başlıklı m.316 ve “Suçlarda birleşme” kenar başlıklı m.320’de “suç” kavramına yer verilmesi bunu doğrular niteliktedir. Bu madde başlıkları daha sonradan yürürlüğe giren ve hala geçerliliği olan 213 sayılı VUK’un düzenlendiği ilk halinde de (m.335 ve m.340) muhafaza edilmiştir⁷². Bir ceza hukuku kurumu olan “iştirak” kavramının da (m.329) ilk kez yer aldığı 5432 sayılı Kanun’da kaçakçılık fiilleri sekiz bent halinde sayılmış (m.324) fiilleri işleyenlere yaptırım olarak sadece para cezası öngörülmüş, suçun caydırıcı niteliğini arttıracak bir ceza uygulamasına (hürriyeti bağlayıcı ceza gibi) yer verilmemiştir⁷³.

24.08.1951 tarihinde yürürlüğe girerek 5432 sayılı Kanun’da değişiklik yapan 5815 sayılı Kanun⁷⁴ m.11 ile kamusal nitelikte bir suç olarak idari ve mali nitelikli vergi cezaları yanında Kanun’un gerekçesinde de sayıldığı gibi suçu işlemekten alıkoyma, caydırıcılığı arttırma, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren dürüst vatandaşları koruyarak oluşabilecek gayri meşru rekabeti engellemek, kamu düzeni ve mali düzeni koruma amacıyla hürriyeti bağlayıcı cezaların da öngörüldüğü “Hileli Vergi Suçları” ihdas edilmiştir. Bu kanun, önceki kanunda düzenlenen kaçakçılık suçunu muhafaza etmiş, yapılan hileli hareketlerin kasten vergi ziyana neden olması şartını aramış, bu suça teşebbüs suçu da düzenlenmiştir⁷⁵. Pişmanlık hükümlerine ilişkin uygulamaya son verilen bu düzenlemede çokça eleştirilen ve daha sonra yürürlüğe girecek 6094 sayılı Kanun⁷⁶ ile değişikliğe uğrayacak olan “*beyannamelerin*

ayrıca hürriyeti bağlayıcı ceza da uygulanacağı şeklinde düzenlenmiştir: Yılmaz Hızlı, **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, 1. Baskı, Ankara, Kazancı Yayınları, 1984, s. 9. Diğer bazı düzenlemeler: 3843 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, 2466 Sayılı Buğday Koruma Karşılığı Kanunu.

⁷¹ Çavuş, a.g.e., s. 35.

⁷² Özcan, a.g.e., s. 36.

⁷³ Dündar Aydoğan, **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2022, s. 295.

⁷⁴ 5815 Sayılı Kanun, 7866 Sayılı ve 24/07/1951 Tarihli Resmî Gazete.

⁷⁵ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 385.

⁷⁶ 6094 Sayılı Kanun, 8452 Sayılı ve 08/07/1959 Tarihli Resmî Gazete.

eksik verilmesinin ve gerçeğe aykırı beyanda bulunmanın” kast aranmaksızın kaçakçılık fiili sayılması da düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemelerle önemli değişikliklere uğrayan ve günümüzde de geçerliliğini koruyan, 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda⁷⁷ vergi suçları, yargılanmasına ceza mahkemelerince bakılan ve VUK’ta ayrı bir bölümde ele alınan hileli vergi suçu ve idari nitelikli para cezasının uygulandığı kaçakçılık, kusur, usulsüzlük olarak ağırlıklarına göre sıralanmıştır⁷⁸. Kanun’da yer alan hileli vergi suçu ve kaçakçılık 01.01.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2365 sayılı Kanun⁷⁹ ile değişikliğe uğramış, hileli vergi suçu VUK m.344 içerisine alınmış ve böylece “kaçakçılık” başlığı altında hem idari hem de kamusal nitelikte suç birleştirilmiş, ayrıca oluşan vergi kaybına göre “kusur” ve “ağır kusur” olmak üzere iki idari nitelikli suç getirilerek vergi suçları kaçakçılık, kusur, ağır kusur ve usulsüzlük olmak üzere sıralanmıştır. Bu düzenlemelerden sonra da 213 sayılı VUK’ta değişiklik yapan çeşitli kanuni düzenlemeler olmuştur⁸⁰. 2365 sayılı Kanun m.344’te hileli vergi suçu ve kaçakçılık suçlarının birleştirilmesi ile oluşan bütünleşik yapı, kamuoyunda “vergi reformu” olarak anılmış olan 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanun’un⁸¹ yürürlüğe girmesi ile VUK’ta yapılan diğer önemli değişikliklerle birlikte değişikliğe uğramıştır. Bu Kanun ile “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” başlığı altında kaçakçılık suçları yeniden düzenlenmiş, idari suçlardan olan kaçakçılık, ağır kusur ve kusur ilga edilerek o tarihe kadar “suç” olarak nitelendirilmeyen vergi ziyai “vergi ziyai suçu” şeklinde düzenlenmiştir⁸². Dolayısıyla ceza mahkemesinde yargılanacak ve adli nitelikte yaptırım uygulanacak vergi kaçakçılığı suçu ile mali nitelikte yaptırım gerektiren vergi kaçakçılığı suçu birbirinden gerek isim gerekse madde düzenlemesi olarak ayrılmıştır. Bu değişiklikler ile suç kavramının karşılığının “cürüm ve kabahati kapsadığı” 765 sayılı (mülga) TCK ile VUK arasında kavram bütünlüğünün oluşmasına olanak sağlamıştır. Taşdelen’e

⁷⁷ 213 Sayılı Kanun (VUK), 10703-70705 Sayılı ve 10/01/1961 Tarihli Resmî Gazete.

⁷⁸ Hızlı, a.g.e., s.17.

⁷⁹ 2365 Sayılı Kanun, 17207 Sayılı ve 31/12/1980 Tarihli Resmî Gazete.

⁸⁰ Bu kanunlar: 3505 Sayılı Kanun, 20015 Sayılı ve 10/12/1988 Tarihli Resmî Gazete; 4008 Sayılı Kanun, 21982 Sayılı ve 06/07/1993 Tarihli Resmî Gazete; 4108 Sayılı Kanun, 22301 Sayılı ve 02/06/1995 Tarihli Resmî Gazete.

⁸¹ 4369 Sayılı Kanun, 23417 Sayılı ve 29/07/1998 Tarihli Resmî Gazete.

⁸² Donay, a.g.e., s. 41.

göre de bu değişiklikler “*kanun koyucunun bilinçli bir tercihinin ürünüdür*”⁸³. Yine bu Kanun ile ceza kanunu sistematığına uygun olacak şekilde VUK m. 359’da vergi kaçakçılığı suçuna neden olan filler ve bunlara uygulanacak cezai yaptırımlar aynı maddede düzenlenmiştir.

4369 sayılı Kanun ile VUK’un ceza sistematığı ile ilgili yapılan en önemli değişikliklerden biri de VUK m.359’da yer alan kaçakçılık suçunun oluşmasında/tamamlanmasında aranan, “vergi ziyai” şartının suçun bir unsuru olmaktan çıkarılmasıdır. Böylece söz konusu düzenleme ile VUK m.359’daki kaçakçılık suçunu oluşturan hareketlerin varlığı halinde vergi kaybına neden olunmasa bile, kamu düzenini bozucu kanun dışı bu eylemlerde bulunanları cezalandırma olanağı doğmuştur. Vergi ziyainın suçun unsuru olmaktan çıkarılması ile vergi suçları ile korunan yararda hazine yararının önceliğini yitirdiği, vergi cezaları ile daha çok sistemin korumaya çalışıldığı söylenebilir⁸⁴.

Vergi suçları ile ilgili gelişmelerden bir diğeri 5728 sayılı Kanun’un⁸⁵ 08.02.2008 tarihinde yürürlüğe girmesi ile olmuştur. Söz konusu Kanun ile gerekçesinde⁸⁶ de ifade olunduğu gibi 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun (KK) düzenlenmesi ile 765 sayılı (mülga) Kanun’da suç kavramının kapsamı içerisinde yer alan cürüm ve kabahatlerden kabahat ayrılmış ve “*kabahatleri suç olmaktan çıkarma eğilimi*” mevzuatın geneline yansıtılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede 5728 sayılı Kanun ile VUK m.344’de yer alan “vergi ziyai suçu” ibaresinden “suç” kavramı çıkarılmış madde başlığı “vergi ziyai cezası” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. VUK dördüncü kitabın ikinci kısmının üçüncü bölüm “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” başlığı da “Suçlar ve Cezaları”, m.359 başlığı ise “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” olarak

⁸³ Aziz Taşdelen, **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010, s. 9.

⁸⁴ Nihal Saban, “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , Sayı: 144, Yıl:23, 2000, s. 95.

⁸⁵ 5728 Sayılı Kanun, 26781 Sayılı ve 08/02/2008 Tarihli Resmî Gazete.

⁸⁶ 5728 sayılı Kanun gerekçesinde:

“5237 sayılı TCK ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra, idari yaptırım gerektiren fiiller ve suç açısından uygulama birliği sağlanması ceza hükmü içeren kanunların uygulanmasından kaynaklanan tereddütlerin giderilmesi, TCK, Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) ve Kabahatler Kanunu dikkate alınmak suretiyle, ceza hükmü içeren kanunlarda yer alan hükümlerin bu kanunlarla uyumlu hale getirilmesi...”

değiştirilmiştir⁸⁷. Bu düzenlemeden sonra çeşitli kanuni düzenlemeler, değişiklikler yapılmaya devam edinilmiş, örneğin 5094 sayılı Kanun⁸⁸ ile VUK m.359/a’da yer alan suçlara ait cezaların alt sınırı değiştirilerek 1 yıl olan bu sınır 18 aya çıkarılmış, 29.04.2021 tarihinde kabul edilen 7318 sayılı Kanun⁸⁹ m.4 ile de VUK m.359’ “ç” fıkrası eklenerek (m.359/ç) yeni kaçakçılık suçları ihdas edilmiş, 7394 sayılı Kanun⁹⁰ (m.4, m.5 ve m.6) ile VUK m.359’da yer alan suçlara ilişkin hapis cezalarıyla suçun caydırıcılığını, kaçakçılıkla mücadeleyi sağlamak amacıyla cezaların üst sınırı değiştirilerek arttırılmış, yine 7394 sayılı Kanun ile TCK m.43’te yer alan “zincirleme suç” hükümlerinin kaçakçılık suçlarında da uygulanması, VUK m.359’da yer alan suçlara ilişkin soruşturma ve kovuşturma evrelerinde “etkin pişmanlık” hükümlerinden faydalanılabilmesi, uygulanabilmesi ve bu kapsamda belli şartların sağlanması halinde “cezalarda indirim” yapılması gibi çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. 30.11.2022 tarihinde kabul edilen 7423 sayılı Kanun⁹¹ m.1 ile de VUK m.359’a “d” fıkrası eklenerek (m.359/d) yeni kaçakçılık suçları ihdas edilmiştir.

Yapılan düzenlemeler çerçevesinde vergi suçları ile ilgili genel yapıya bakıldığında; kanun koyucunun vergi suçlarına ilişkin birçok düzenleme yaptığını ve düzenlemelerdeki kavram karmaşasını azaltmaya yönelik olarak genel mevzuatla uyumlu bir şekilde ilerleme gayreti içerisinde olduğunu söylemek mümkündür. Yine yapılan son düzenlemeler ile kaçakçılık suçlarının kapsamının genişlediğini söylemek mümkündür. Bununla birlikte sık sık getirilen düzenlemeler ve yapılan değişikliklerin VUK’un suç ve ceza hükümlerinin anlaşılmasını ve değişikliklerin takibinin zorlaştırdığını da söylemek mümkündür. Nitekim mevzuata hakimliğin uzmanlık gerektirmesi vergi sisteminin işleyişine yönelik yeterli bilgi birikimine sahip olmayan yükümlülerin vergi uyumunu olumsuz yönde etkileyebilecektir.

Türk hukuk sistemi içerisinde vergi kaçakçılığı suçu genel anlamda analitik bakış açısıyla ele alınmış olup, suçu oluşturan hareketler VUK m. 359’ da tek tek

⁸⁷ İbrahim Nihat Bayar, a.g.e., s. 8.

⁸⁸ 5904 Sayılı Kanun, 27277 Sayılı ve 03/07/2009 Tarihli Resmî Gazete.

⁸⁹ 7318 Sayılı Kanun, 31470 Sayılı ve 30/04/2021 Tarihli Resmî Gazete.

⁹⁰ 7394 Sayılı Kanun, 31810 Sayılı ve 15/04/2022 Tarihli Resmî Gazete.

⁹¹ 7423 Sayılı Kanun, 31470 Sayılı ve 30/04/2021 Tarihli Resmî Gazete.

sayılmıştır⁹². Hürriyeti bağlayıcı nitelikte ceza ile cezalandırılacak vergi suçlardan ilki ve sonuçları bakımından diğer vergi suçlarına göre daha ağır olan kaçakçılık suçları ancak VUK m.359'da sayılan hukuka aykırı hareketlerden birinin gerçekleşmesi ile doğacağından “seçimlik hareketli suç” olup bu suçlar, suçu oluşturan fiillerin ağırlığı, niteliği ve kamu düzenini, hukuk düzenini ihlalindeki yoğunluğuna göre bent bazında

⁹² Kaçakçılık suçu ile ilgili hükümler VUK m.359'da şu şekilde sıralanmıştır;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Hakkında **on sekiz aydan beş yıla kadar** hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, **üç yıldan sekiz yıla kadar** hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar **iki yıldan sekiz yıla kadar** hapis cezası ile cezalandırılır. 371' inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

ç) 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 alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya 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 sekiz yıla kadar** hapis cezası ile cezalandırılır. 371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

d) 3/1/2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetki verilip verilmediğine bakılmaksızın, mükerrer 257 nci maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kullanılmasına zorunluluk getirilen özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyenler veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler **üç yıldan sekiz yıla kadar** hapis cezası ile cezalandırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344' üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

bir araya getirilmiş olan ayrı gruplarda sınıflandırılmıştır⁹³. Her bir grupta yer alan fillere uygulanacak ceza yaptırımını ise bent sonunda belirtilerek ceza hukuku temel prensiplerinden olan suç ve cezada kanunilik ilkesine uyum sağlanmıştır. Nitekim temel dayanağı Anayasa m.38 olan TCK m.2'ye göre gerek suç gerekse bu suça uygulanacak yaptırım kanunda mutlaka gösterilmelidir. Bu çerçevede VUK m.359'da kaçakçılık suçunu işlemeye yönelik fiiller, aynı bentte birden fazla fiile yer verilmek suretiyle seçimlik hareketli suç olarak düzenlenmiş, failin Kanun'da açıkça belirtilen bu hareketlerden herhangi birini yapması ile kaçakçılık suçu işlemiş olacağı ve yine bu maddede yazılı yaptırımlara tabi olacağı hüküm altına alınmış, bu suçlara uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezanın alt ve üst sınırları da açıkça belirtilmiştir⁹⁴. 7394 sayılı Kanun ile yapılan son düzenlemelerle de bu suçlara uygulanacak hapis cezalarının üst sınırı artırılmış, alt ve üst sınır arasındaki makas daha da açılmıştır. Bunun nedeni kamu düzenini bozucu bu suça ilişkin caydırıcılığın arttırılmak istenmesi, kanun koyucunun vergi ziyaı şartının aranmadığı bu suçlarda kaçakçılığa konu olan vergi miktarlarının suçtan suça oluşacak niteliksel farklılıklarını ceza politikaları ile belirlemek istemesidir⁹⁵. Ceza hukuku yönünden bakıldığında; Vergi suçlarına ilişkin özel kanunlarda hüküm bulunmaması durumunda genel kanun olarak ifade edilen TCK hükümlerine uyulması gerekmektedir. Bu çerçevede vergi suçlarına ilişkin dava ve ceza zaman aşımaları yönünden 5237 sayılı TCK hükümlerine atıf yapılarak bu suçlar yönünden "dava zaman aşımı" için TCK m.66 ve "ceza zaman aşımı" yönünden TCK m.68'in uygulanması gerekmektedir. 7394 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak hapis cezalarında üst sınır da yapılan bu düzenleme ile uygulamada daha önce TCK m.66 kapsamında üst sınırın beş yıl olarak düzenlendiği (örneğin VUK m.359/b'de, m.359/c'de ve m.359/ç'de düzenlenen suçlarda 7394 sayılı Kanun öncesi üst sınır beş yıldır, düzenleme ile sekiz yıl oldu) eski kanun maddelerinde dava zamanaşımı bu suçlar yönünden sekiz yıl, TCK m.67/4 gereği kesintili zamanaşımı süresi ise on iki yıl idi. Nihayetinde yerel mahkemelerdeki

⁹³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 440.

⁹⁴ Çavuş, a.g.e., s. 50-51.

⁹⁵ Ceyhan, a.g.e., s. 57, "...Suça konu belgelerin sayısı ve kaybına neden olunan vergi bedeli ancak cezanın aşağı ve yukarı hadler arasında tayini sırasında yahut hafifletici neden olarak göz önüne alınabilecek niteliktedir" Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 09/10/2001, E.: 2011/161, K.: 2011/211, Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2020, s. 522 (dipnot 5) [Çalışmanın devamında 'Saban, **Vergi Hukuku**' olarak anılacaktır].

(asliye ceza mahkemeleri) uzun yargılama süreleri, hükmün kesinleşmesine dönük istinaf incelemelerinin uzun yıllar alması bu suçlara ilişkin davaların çoğu kez zamanaşımına uğraması nedeni ile düşmesine neden olmaktaydı⁹⁶. Yeni düzenleme ile birlikte üst sınırın sekiz yıla çıkarılması ile TCK m.66/1-d kapsamında bu suçlar yönünden dava zamanaşımı süresi on beş yıla, TCK m.67/4 gereği kesintili zamanaşımı süresi ise yirmi iki buçuk yıla (yirmi iki yıl altı ay) çıkartılarak uygulamadaki bu sorunun da önüne geçilmek istenmiştir. Bununla birlikte aynı kanuni düzenleme ile getirilen “zincirleme suç” ve “etkin pişmanlık” hükümleri ile uygulanacak “ceza indirimleri” sayesinde cezaya muhatap olanların önceki düzenlemeye nazaran çok daha ağır ceza yüküyle karşılaşmadığını söylemek de mümkündür.

Vergi kaçakçılığı suçu, şekli suç niteliğinde bir suç ve tehlike suçu olup, mükellefin veya vergi sorumlusunun veya bir üçüncü kişinin VUK m.359’da yer alan fiillerden herhangi birini yapması halinde suç oluşacaktır⁹⁷. Dolayısıyla suçun oluşması için vergi ziyayı oluşması şartı aranmamış madde hükmünde sayılan fiillerin gerçekleşmiş olması yeterli görülmüştür. Örneğin bir kişi sahte fatura düzenlemekle birlikte bu faturayı hiç kullanmamış ve herhangi bir vergi ziyayı oluşmamış olsa bile suçun oluşması için VUK m.359’da yer al “sahte belge düzenleme” fiili gerçekleştiği için suç meydana gelmiş olacaktır. 4369 sayılı Kanun ile de daha önce aranan vergi ziyanının kurucu unsur olmayacağı diğer bir ifade ile maddede sayılan fiilleri işlemekle zarar tehlikesi sonucu doğurmasının yeterli olduğu hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte 7394 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelerle vergi ziyayı ve kaçakçılık suçu arasındaki ilişki kısmen yeniden kurulmuştur. Vergi ziyayı kaçakçılık suçunun kurucu unsuru olmama özelliğini korumakla birlikte vergi ziyanının bulunması halinde ve belirli şartların sağlanması durumunda (vergi aslı ve fer’isinin belli sürelerde ödenmesi, dava açılmamış olması gibi) cezalarda indirime gidilmesi bu ilişkinin varlığını doğrulamaktadır⁹⁸.

⁹⁶ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.05.2024, E.: 2024/2409, K.: 2024/6370, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

⁹⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 437.

⁹⁸ Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 475.

Burada kaçakçılık suçunda suçun tamamlanması diğer bir ifade ile meydana gelmiş sayılması ve ceza uygulanabilmesi için vergi ziyanının oluşması şartının aranmaması konusunda özellik arz eden ve öğretide tartışılan “çift defter tutmak” fiiline bakıldığında; kanun koyucu bu fiille suç meydana gelmesini vergi matrahında azalma meydana getirecek bir hareketin varlığına bağlamıştır. Diğer bir ifade ile bu suçun meydana gelmesi için hareket unsurunu yeterli görmemiş, vergi matrahının azalmasını da aramıştır. Bu çerçevede VUK m.359 da yer alan fiiller içerisinde sadece bu fiile bağlı olarak kaçakçılık suçunun “neticeli suç” olarak değerlendirildiği görülmektedir⁹⁹. Konuya ilişkin görüşler VUK m.359/1-a da tanımlanan bu fiilin vergi matrahını azaltıcı sonuç doğurması ile vergi ziyanının ortaya çıkması arasındaki bağdan hareket ederek değerlendirmiştir. Bazı yazarlar vergi matrahındaki azalmanın vergi ziyanını ortaya çıkaracağını dolayısıyla suçun oluşumunda vergi ziyayı şartının arandığını öne sürerken¹⁰⁰ diğer bazı yazarlar ise bilinen hesap ve işlemlerin çift kayıt yapılarak başka defterlere veya başka kayıt ortamlarına kaydedilmesiyle matrahın azalmasının her zaman vergi ziyasına sebep olmayacağını, bu “matrah azalması” ile “vergi ziyayı” kavramlarının farklı hukuki durumları ifade ettiğini ve matrah azalmasına sebep olan bu fiilin varlığı halinde vergi ziyayı şartı aranmaksızın suçun matrah azalması neticesine bağlı tamamlanacağını söylemektedir¹⁰¹. Dolayısıyla matrah azalmasına sebebiyet verecek şekilde çift defter tutulması fiili, vergi ziyayı oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, suçun tamamlanması için yeterlidir.

Bir suçun tekemmülü için birtakım unsurların birlikte varlığı gerekmektedir. Vergi suçlarını varlığı her şeyden önce vergi kanunu hükümlerine aykırılık teşkil edecek olumlu veya olumsuz bir davranışın bulunmasına bağlıdır. Kaçakçılık suçu tehlike suçu oluşturması nedeniyle kanunda açıkça tanımı yapılan suç tipine uygun, ceza gerektirecek, kusurlu, hukuka aykırı fiili ister mükellef ister vergi sorumlusu ister somut olayla ilişkisi olan üçüncü kişiler işlesin söz konusu suçun faili olabileceklerdir. Kanun koyucunun buradaki amacı kamusal düzenin bozulmasına kasten sebebiyet

⁹⁹ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 462.

¹⁰⁰ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 519; Yiğit, a.g.e., s. 126.

¹⁰¹ Çavuş, a.g.e., s. 50; Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 462, Taştan, a.g.e., s. 35.

veren bu ağır ihlalleri, bu filleri kimin işlediğine bakmaksızın engelleme düşüncesidir¹⁰².

Kaçakçılık suçunda fail VUK m.359'da aynı bentlerde yazılı seçimlik hareketlerden birden fazlasını da işlese “tek suç esası” geçerli olması nedeniyle tek suç işlemiş olacaktır. Farklı bentlerde yer alan fiillerle kaçakçılık suçuna neden olması durumunda ise farklı suçlar meydana gelmiş olacaktır. Suç sayısının belirlenmesinde ise hesap dönemi (takvim yılı) esas olmak üzere aynı bent içerisinde kalan fiillerle aynı hesap dönemi içerisinde işlenen fiiller tek bir suç, farklı hesap dönemi içerisinde işlenmeleri halinde ise her bir hesap dönemine ait suçlar ayrı bir suç olarak değerlendirilmekte ve birden fazla suç söz konusu olmaktadır¹⁰³. Fakat 7394 sayılı Kanun çerçevesinde getirilen değişiklikle “aynı suç işleme kararının icrası” kapsamında bir kişiye karşı birden fazla hesap döneminde aynı suçun (aralarında subjektif bağ bulunan suçlar) işlenmesi halinde bu suçlar için TCK m.43'te yer alan “zincirleme suç” hükümleri uygulanmış ve TCK'nın bu hükmü gereği zincirleme olarak işlenmiş bu suçlar tek suç kabul edilmiştir. Belirlenen ceza ise dörtte birden dörtte üçüne kadar arttırılarak söz konusu tek suça tek ceza verilmesine karar verilmiştir. Böylece düzenleme öncesinde farklı hesap dönemlerinde işlenen vergi kaçakçılığı suçları bakımından uygulanamayan zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilirliği sağlanmış, önceki uygulamaya göre farklı suç sayılarak birden fazla kesilen cezalar nedeniyle faile uygulanacak ceza miktarı göz önüne alındığında ölçülülük ve hakkaniyet ilkelerinin gözetilmiş olduğu söylenebilir. Burada söz konusu düzenleme VUK m.359'da cezanın üst sınırının arttırılması bakımından da etkili olmuş (nitekim aynı Kanun ile cezaların üst sınırı arttırılmıştır), cezaların üst sınırı arttırılarak yalnızca bir takvim yılında suç işleyen ile zincirleme olarak birden fazla

¹⁰² Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Ceza Hukukunda Fail ve Cezai Sorumluluk**, Ankara, 2008, s. 235.

¹⁰³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 440-443; 7394 sayılı Kanun öncesinde farklı takvim yıllarındaki suçların ayrı birer suç diğer bir ifade ile bağımsız suçlar olarak kabul edildiğine ilişkin yargı kararları için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 30.09.2019, E.: 2016/12459, K.:2019/6758; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 23.06.2021, E.: 2017/9055, K.:2021/5845, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/05/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 25.11.2021, E.: 2018/1433, K.:2021/10860, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/05/2024. Bölge Adliye Mahkemelerinde verilen benzer kararlar için bkz.: Ankara Bölge Adliye Mahkemesi, 10. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 10.03.2017, E.: 2016/236., K.: 2017/271; Antalya Bölge Adliye Mahkemesi, 10. Ceza Dairesi, Kabul Tarihi: 13.01.2017, E.: 2017/32, K.: 2017/75, Ceyhan, a.g.e., s. 60 (dipnot 1).

takvim yılında suç işleyenlerin cezalandırılmasında somut olaya ilişkin oluşacak niteliksel farklılıklar ceza politikaları ile giderilerek uygulamada adaletsizliğe neden olan bu durum düzeltilmeye çalışılmıştır¹⁰⁴. 7394 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önceki suçlar bakımından (temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde olanlardan) ise yine bu Kanun ile 213 sayılı Kanun'a eklenen VUK geçici m.34/3 ile TCK m.7'nin dikkate alınarak değişiklikten önceki ve sonraki hükümler çerçevesinde lehe kanunun tespit edilmesi ve bu çerçevede hüküm kurulması gerekmektedir¹⁰⁵.

VUK m.359 kapsamında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları ile kamusal düzenin tesisi, özellikle mükelleflerin defter, belge ve kayıt düzenine aykırı hareket ederek vergi ödememek adına başvurdukları hileli fiillerin engellenmesi amaçlanmıştır. Nitekim VUK m.359'da kanuni tanımı yapılan fiillerin suç teşkil etmesi için VUK başta olmak üzere tüm vergi kanunlarında yer alan defter, kayıt ve belge düzenine aykırı hareket edilmesi gerekmektedir. Bu ise vergi kaçakçılığı suçlarının "bağlı hareketli suçlar" olmasından diğer bir ifade ile söz konusu suçların hukuki konusunun tutulması veya düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu olan defter, belge ve kayıtlar olmasından kaynaklanmaktadır¹⁰⁶. Bu tez çalışmasının konusunu teşkil eden "gizleme suçu" da bağlı hareketli suç olup, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarını gizlemek amacıyla vergi kanunlarına göre tutulma veya düzenlenme, saklama ve ibraz mecburiyeti olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suretiyle işlenen bir vergi kaçakçılığı suçudur.

¹⁰⁴ Ruhşen Tüzün Yülek, Murat Ali Yülek, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunundaki Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezalarında Yapılan Değişikliklerin Uygulamaya Yansımalarının Ekonomi Bilimi Işığında Hukuki Analizi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 499, Yıl: 42, Mart 2023, s. 9-10.

¹⁰⁵ 7394 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce VUK m.359 kapsamında yer alan sahte fatura düzenleme ve sahte fatura kullanma suçuna ilişkin lehe kanun tespiti ile ilgili örnek karar için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 12.05.2022, E.: 2019/1333, K.: 2022/8184: "5237 sayılı TCK m.7/2 gözetilerek öncelikle lehe Kanun'un tespit edilip uygulama yapılması ve her iki Kanunla ilgili uygulamanın gerekçeleriyle birlikte denetime olanak verecek şekilde ayrıntılı olarak kararda gösterilmesi suretiyle sanığın hukuki durumunun yeniden değerlendirilmesinde zorunluluk bulunması, bozmayı gerektirmiş, sanığın temyiz nedenleri bu itibarla yerinde görüldüğünden, diğer yönleri incelenmeyen hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Kanun m.8/1 uyarınca uygulanması gereken 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu m.321 gereğince bozulmasına oy birliğiyle karar verildi." (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

¹⁰⁶ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 439.

1.2.2.3.2. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu

Mahremiyet kavramı kelime anlamı olarak “gizli olma, gizlilik”, “kişinin gizli niteliği”, “kişinin özel alanına ait bilgi”, “kişinin özel hayatı” gibi farklı anlamlarda tanımlanmakla birlikte, vergi mahremiyeti özel hayatın gizliliğinin (Anayasa m.20, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) m.8) vergi hukuku alanındaki yansımasını ifade etmektedir¹⁰⁷.

Özel hayatta mahremiyet, ticari alanda mahremiyet, bankacılık alanında mahremiyet de olduğu gibi vergilerle ilgili alanda da mahremiyetin temini gerekmektedir. Nitekim mükellefe ait bilgilerin gizliliği kişinin menfaatine olması nedeniyle kişilik haklarının, vergilendirme açısından bakıldığında ise mükellef haklarının bir parçasını oluşturmaktadır¹⁰⁸.

Gerek mükelleflerin vergi idaresine olan güveninin tesisi için gerekse mükelleflerin doğru beyanda bulunmasının temini için mükellefler ve bunlarla ilişkili kişilere ait bilgilerin gizliliğinin korunması önem ifade etmektedir. Bu bakımdan özellikle beyana dayanan vergi sistemi işleyişinde etkinliğin ve hukuka uygunluğun sağlanmasında vergilendirme sürecine ilişkin bilgi ve belgelere ulaşılması bunların kayıt altına alınması kadar bu bilgilerin korunması da önem ifade etmektedir. Nitekim vergi mahremiyetinin tesisi ile idareye duyulan güven artacak, bu ise mükelleflerin vergi uyumuna yönelik içsel motivasyonunu artırarak vergi kanunlarıyla üzerlerine yüklenen ödevleri yerine getirmelerini sağlamada önemli bir etken olabilecektir.

İlk olarak 5432 sayılı Kanun’da yer verilen vergi mahremiyeti ve bu mahremiyetin ihlali suçu günümüzde geçerliliğini koruyan 213 sayılı Kanun’da da düzenlenerek varlığını korumuş, VUK’un ilk maddelerinde düzenlenmesiyle de vergilendirme süreci bakımından dikkat edilmesi gereken en önemli hususlardan biri olduğu teyit edilmiştir¹⁰⁹. Bu çerçevede mükelleflerin vergilendirme alanıyla ilgili bilgilerini ve haklarını korumak amacıyla VUK m.5 ile “vergi mahremiyeti” başlığı

¹⁰⁷ İnci Solak Akman, “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012, s. 6, 102-103.

¹⁰⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 469.

¹⁰⁹ Tahir Erdem, “Vergi Mahrem mi?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 27, Ekim 2005, (Aktaran: Özcan, a.g.e., s. 272.)

altında suç tipi ve unsurları düzenlenmiş ve bu mahremiyete yönelik ihlalleri yaptırma tabi tutmak amacıyla da VUK m.362’de “vergi mahremiyetini ihlal suçu” hükme bağlanmıştır.

Vergi mahremiyeti, VUK m.5’de düzenlenmekte olup madde hükmünde yazılı görevlilerin¹¹⁰ işleri nedeniyle, mükellefler veya mükelleflerle ilişkili kişilerin (mükellefin akrabaları veya ticari ya da mesleki anlamda mükellefle ilişkisi bulunan kişilerin) işlemleri veya hesap durumları hakkında, bu kişilerin işlerine, işletmelerine, mali durumlarına, servetlerine veya mesleklerine dair edinmiş oldukları sırları veya gizli tutulması gereken diğer bilgileri açıklamamalarını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile vergi mahremiyeti bu görevlilerin vergi yükümlülerine ait ve gizli tutulması yükümlülerin menfaatine olacak bilgileri ifşa etmemesi, üçüncü kişi veya kişilere açıklamaması, çıkar sağlamak maksadıyla kullanmaması olarak tanımlanabilmektedir¹¹¹.

Vergi mahremiyetini ihlal suçunun oluşmasında suçu işleyen VUK m.5’te sayılı görevlilerin sır sahibine veya yakınlarına zarar verme amacı taşıması gibi özel bir kast şartı aranmayıp, sır olduğunu bildiği bilgiyi ifşa etmesi veya kendisi veya üçüncü kişiler menfaatine kullanması gibi genel bir kast suçun doğması için yeterli görülmüştür¹¹². Vergi mahremiyetini ihlal suçunda suçun faili olunması için ise görev ve yetkisi nedeniyle diğer bir ifade ile mesleğin gereğinin yerine getirilmesi maksadıyla “vergi sırrı”¹¹³ olarak ifade edilen gizli bilginin edinilmiş olması yeterli görülmektedir¹¹⁴. Aksi halde üçüncü kişilerden öğrenilmesi durumunda veya görevden

¹¹⁰ VUK m. 5’de sıralanan suçun failleri: “*vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay’da görevli olanlar; vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nın hizmet aldığı şirket ortakları ve yöneticileri ile hizmet alımı yoluyla çalıştırılan kişiler*” olarak sıralanmıştır.

¹¹¹ Candan, a.g.e., s. 405; Elif Sonsuzoğlu, “Çeşitli Yasalar açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, 2000, s. 119.

¹¹² Erman, a.g.e., s. 104; Mehmet Altundış, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 65, Sayı: 1, Kış 2007, s. 178.

¹¹³ Vergi sırrı “*vergi ile ilgili mükelleflerin veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarından ticari ve mesleki çevrelerine kadar geniş bir alanı ilgilendiren diğer kimselerce bilinmesi istenilmeyen bilgidir*”: Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 475.

¹¹⁴ Donay, a.g.e., s. 167.

bağımsız öğrenilmesi durumunda suç oluşmayacaktır. Bu, vergi mahremiyetini ihlal suçunun mahsus (özgü) suç olmasından kaynaklanmaktadır.

VUK m.5 suçun faillerinin vergi mahremiyeti kapsamında edindikleri bilgileri görevden ayrıldıktan sonra da saklamalarını istemektedir fakat ne kadar süreyle saklamaları hususunda bir süre belirtilmemiştir. Bu hususta öğretide farklı görüşler vardır. Donay¹¹⁵ söz konusu sürenin bir sınırı olmasını ve bu sürenin dava zamanasını sonunda biteceğini söylerken, bizimde katıldığımız diğer bazı görüşler¹¹⁶ ise sürenin ömür boyu olması yönündedir. Nitekim Özcan, kanun hükmü ile dahi süre ile sınırlandırılmayarak korunmak istenen menfaatin, sırrı saklamakla görevli kişilerin görev sürelerinin bitimiyle ihlale açık hale gelmesinin önüne geçildiği bir durumda saklama süresinin ömür boyu olmasının ceza hukukunun temel yorum metotlarına daha uygun olacağını ifade etmiştir¹¹⁷.

Vergi mahremiyetini ihlal suçuna ilişkin VUK m.5'te faillerin yanı sıra hukuka aykırılık oluşturmayacak hallerde belirtilmiştir. Bu hallerin varlığı durumunda suç oluşmayacaktır. Diğer bir ifade ile Kanun'da sayılan ilan ve benzeri suretlerle açıklanmasına sakınca görülmeyen bilgilerin açıklanması durumunda hukuka aykırılık söz konusu olmayacağı için suç da oluşmayacaktır. Örneğin; adli ve idari soruşturmalarda mükellefe ait bilgi ve belgelerin görevleri nedeniyle bu bilgilere sahip olanlarca soruşturmaları yürüten kamu görevlilerine verilmesi bu hallerden birini oluşturmaktadır. Bununla birlikte kendilerine bilgi verilenler de VUK m.5'te yazılı yasaklara uymak zorunda olup, bu bilgilerin muhafazası için gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.

Vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler mükellef veya mükellefle ilgili kişilere ait bilgileri veya sırları açıklayarak bu mahremiyeti ihlal etmeleri durumunda, VUK m.362 kapsamında vergi mahremiyetini ihlal suçu işlemiş olup, TCK m. 239¹¹⁸

¹¹⁵ Donay, a.g.e., s. 170.

¹¹⁶ Özcan, a.g.e., s. 291; Burcu Kuzucu Yapar, "Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali", **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 65, 2021, s. 78.

¹¹⁷ Özcan, a.g.e., s.291.

¹¹⁸ "Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması" kenar başlıklı TCK m. 239:

"(1) Sifat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir

hükümlerine göre cezalandırılmaktadırlar. Burada VUK m.362 ile suçun cezası için TCK m.239 hükmüne yollama yapılmıştır. Yollama yapılan bu hüküm TCK'nın "Topluma Karşı Suçlar" başlıklı üçüncü kısmının "Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar" başlığını taşıyan dokuzuncu bölümünde düzenlenmekte olup, vergi mahremiyetini ihlal suçunun işlenmesi halinde tüm cezalandırma koşulları bakımından bu hüküm uygulanacaktır. Bu çerçevede örneğin vergi mahremiyetini ihlal suçunda mağdur olan mükellefin mali bilgilerinin gizliliğinin sağlanması temelinde suçun takibi, suçun soruşturma şartı TCK m. 239'da yer alan şikâyete bağlı suça yapılan atıf dolayısıyla, mağdurun şikayetine bağlanmıştır.

TCK m.239'daki ceza hükmünden hareketle, bu suçun hukuki konusunu ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin toplumsal bir yararın oluşturduğunu, yapılan yollama ile de mükelleflerin ve mükelleflerle ilgili kişilerin ekonomik, sanayi ve ticari yaşamlarının korunmak istendiğini söylemek mümkündür¹¹⁹. Nitekim vergi mahremiyeti ihlalinin suçla yaptırıma bağlanmasındaki amaç, korunmak istenen hukuki değer mükelleflerin ve mükellefle ilgili diğer kişilerin vergi ile ilgili bilgilerinin gizli tutularak ekonomik ve mali hayatlarına ilişkin kişisel yararlarının korunmasıdır¹²⁰. Bu yönüyle hazine yararını korumak amacı taşıyan diğer vergi suçlarından ayrılmıştır.

yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

(2) Birinci fıkra hükümleri, fenni keşif ve buluşları veya sınai uygulamaya ilişkin bilgiler hakkında da uygulanır.

(3) Bu sırlar, Türkiye'de oturmayan bir yabancıya veya onun memurlarına açıklandığı takdirde, faile verilecek ceza üçte biri oranında artırılır. Bu halde şikâyet koşulu aranmaz.

(4) Cebir veya tehdit kullanarak bir kimseyi bu madde kapsamına giren bilgi veya belgeleri açıklamaya mecbur kılan kişi, üç yıldan yedi yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılır."

¹¹⁹ Bayar, a.g.e., s. 235.

¹²⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 469. Korunan yarar ile ilgili bir Danıştay kararında "VUK m.5 ile Anayasa m.20'de güvence altına alınan "özel hayatın ve aile hayatının gizliliği" prensibine uyum sağlanmasının ve mükelleflerin mesleki ve ticari hayatına dair sırların, bilgilerin öğrenilmesinin önüne geçilerek oluşabilecek haksız rekabetlerin önlenmesi amaçlanmıştır" şeklinde belirtilmiştir: Danıştay, 1. Dairesi, Karar Tarihi: 20.12.1984, E.: 1984/291, K.: 1984/294, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 22/05/2023.

1.2.2.3.3. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu

VUK kapsamında yer alan ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılan hukuka aykırı fillerden bir diğeri mükellefin özel işlerini yapma suçudur. Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu ile amaçlanan, vergiye tabi işlerle görevli olan memurların, mükelleflerin VUK ve diğeri vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili birtakım özel işlerini yaparak vergi ilişkisinin taraflarından devletin zarara uğramasına sebebiyet verecek şekilde yükümlünün yanında olmasının yasaklanması, önleyici bir suç olarak bu fiilleri yapacak olanların engellenerek, cezalandırılmasıdır¹²¹. Nitekim bu suç ile korunan yarar hazine yararı olup, söz konusu suçun mağduru ise devlet olacaktır¹²².

Vergi idaresinde görevli memurların ve vergi yargısında görevli olanların eşit ve tarafsız davranmaları, görevlerinin verdiği sorumluluğu alarak belirli bir disiplin içinde yerine getirmeleri devlete duyulan güvenin tesisi, mükelleflerin vergi sisteminin işleyişine uyumu bakımından önem ifade etmektedir. Bu kişilerin sahip oldukları yetkileri mükelleflerin özel işlerinin yapılması şeklinde kötüye kullanması bu güveni ve uyumu olumsuz yönde etkileyecektir. Bu nedenle kanun koyucunun mükelleflerin uyması gereken kuralları ve ödevleri belirlediği gibi vergi idaresi ve yargısında görevli olanların da sınırlarını, yapamayacağı işleri özel olarak düzenlemesi gerekmiş, bu hareketlerin engellenmesi için yaptırıma tabi tutması ihtiyacı doğmuştur.

Bu çerçevede ilk kez 5432 sayılı Kanun m.340 ile düzenlenen bu suç, çok fazla değişikliğe uğramadan bugün yürürlükte olan 213 sayılı VUK m.363'te düzenlenerek mevzuatta yerini almıştır.

VUK m.363'e göre; VUK m.6/2¹²³ gereği vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan görevlilerin, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanların, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olan hesap,

¹²¹ Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 119.

¹²² Ceyhan, a.g.e, s. 69.

¹²³ VUK m.363 ile düzenlenen mükellefin özel işlerini yapma suçunda VUK m.6'ya atıfta bulunularak söz konusu suçun temel unsurları düzenlenmiş, suç oluşturacak fiil ve failler VUK m.6/2 ile düzenlenmiştir. "Yasaklar" başlıklı VUK m.6'da kanun koyucu ilk fıkra ile vergi mahremiyeti bakımından yükümlülüğü olan kişilerin belirli yakınlıkta (üçüncü dereceye kadar) olan akrabalarının işlerine bakması yasaklanırken, maddenin ikinci fıkrası ise mükellefin özel işlerinin yapılmasını yasaklamıştır.

yazı ve sair özel işlerini herhangi bir ücret almadan da olsa yapmaları yasak olup, yapmaları halinde TCK m.257/1 hükmüne göre cezaya muhatap olacakları hükme bağlanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile mükellefin özel işlerini yapma suçuna uygulanacak ceza için TCK m.257/1 hükmüne atıf yapılmıştır. Bu hüküm gereği, “görevi kötüye kullanma” suçunda olduğu gibi mükellefin özel işini yapma suçunun da işlenmesi halinde altı aydan iki yıla kadar hapis cezası uygulanması söz konusu olacaktır. Bu suçun da “kamu idaresinin güvenilirliğini” koruma amacı taşıması ve suça ilişkin cezanın TCK m.257’ye tabi olması suçun “görevi kötüye kullanma suçunun” vergi kanunlarında düzenlenmiş özel bir şekli olarak tanımlamasına neden olsa da bu iki suç arasında suç tipinin oluşumu bakımından farklılar mevcuttur¹²⁴. Nitekim mükellefin özel işini yapma suçunda fail olarak ifade edilen vergiye tabi işlerle görevli olan memurların mükelleflerin özel işleri görev alanına girsin veya girmesin bu vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili işleri yaptıkları anda cezalandırılmaları söz konusuysen, görevi kötüye kullanma suçunda fail olan görevli memurun kendi görev alanında yetkilerini kötüye kullanması söz konusudur¹²⁵. Yine görevi kötüye kullanma suçu bir zarar suçu iken, mükellefin özel işlerini yapma suçunda ise suçun oluşması için herhangi bir zarar aranmadığından bu suç soyut tehlike suçudur¹²⁶.

Mükellefin özel işlerini yapma suçunda failin bir kazanç elde edip etmediği, özel işlerin arızî veya sürekli yapılıp yapılmadığı ceza yaptırımının uygulanması bakımından aranmamış, suçun konusunu teşkil mükelleflerin VUK ve diğer vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olmak şartıyla özel işlerinin (örneğin; memurun mükellefin beyannamesini hazırlanması, mükellefe kanundaki boşluklarla ilgili bilgi verme, bunları gösterme, hakim mükellefin dava dilekçesini yazması gibi) her ne ad altında olursa olsun yazılı veya sözlü fark etmeksizin yapılması suçun varlığı ve

¹²⁴ Abdullah Ömercioğlu, Melike Rana Dayıoğlu, Cem Barlas Arslan, “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)**, Cilt: 8, Sayı: 1, Ocak 2018, s. 62-63.

¹²⁵ Özcan, a.g.e., s. 356.

¹²⁶ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, **Vergi Suçları**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, s. 488.

cezalandırılması için yeterli görülmüştür. Bu bakımdan mükellefin vergi dışında diğer özel işlerinin yapılması suç oluşturmayacaktır¹²⁷.

Mükellefin özel işlerini yapma fiili ile failin aynı zamanda vergi ziyaına neden olması durumunda, söz konusu eylemi gerçekleştiren memura TCK m.257’de belirtilen suç yanında ayrıca vergi ziyai cezası kesileceği de VUK m.363’te belirtilmiştir.

1.2.3. Gizleme Kavramı

Kelime anlamı “*var olanı saklamak, görünmeyecek, belli olmayacak bir yere veya bir duruma koymak, bilerek ve isteyerek bir olguyu haber vermemek*”¹²⁸ olan “gizleme” vergi hukukunda ise varlığı kayıtlar veya sair suretlerle sabit olan vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma mecburiyeti bulunan ve yine bu kanunlarla istenildiğinde ibraz edilmesi emrolunan defter ve belgelerin, bu defter ve belgelere dayalı olarak verilen vergilendirmeye esas beyannamelerin doğruluğu denetlemek, vergi kanunlarına uygunluğunu kontrol etmek amacıyla yetkililerce mükelleflerden istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi, sunulmaması olarak tanımlanmış ve VUK m.359/a-2’de vergi kaçakçılığı suçları arasında yer alan bir “suç” olarak hüküm altına alınmıştır.

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan defter ve belgeleri gizleme fiili (VUK m.359/a-2) ile bu defter ve belgeleri yok etme fiili (VUK m.359/b’de suç sayılan) birbirinden farklı durumları ifade etmektedir. Vergisel anlamda yok etme fiili, varlığı kanıtlanmış defter, belge ve kayıtların, mücbir sebep ve kaza dışında, bilerek ve isteyerek fiziksel varlığının tamamen ortadan kaldırılmasını ifade etmektedir¹²⁹. Gizleme fiilinin aksine VUK’ta tanımı yapılmayan bu fiil, defter ve belgelerin yırtılması veya yakılması veya parçalanması veya suya atılması veya bütünüyle okunamayacak hale getirilmesi ve benzeri eylemlerle fiziksel varlığının tamamen ortadan kaldırılması anlamına

¹²⁷ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 486, Ceyhan, a.g.e., s. 69.

¹²⁸ Türk Dil Kurumu (TDK), Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <https://sozluk.tdk.gov.tr/>, 17/02/2025.

¹²⁹ Osman Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**, İstanbul, Bilmen Basımevi, 1977, s.184.

gelmektedir¹³⁰. Ayrıca yapılan bu fiillerin VUK kapsamında yer alan yok etme suçu ile ilişkilendirilmesi için söz konusu defter ve belgelerin varlığının sabit olduğunun ve yok edildiğinin ispat edilmesi gerekmektedir. Nitekim varlığının sabit olduğu tespit edilen defter ve belgelerin yok edildiğinin ispatlanamaması durumunda yok etme fiili oluşmayacak, gizlemeden söz edilecektir¹³¹.

1.3. Gizleme Suçunun Vergi Ceza Hukukundaki Yeri

Vergi hukuku, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla düzenlenmiş bir dizi kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda, özellikle beyan esasının cari olduğu vergi sistemlerinde mükelleflerin defter ve belgelerini doğru ve eksiksiz bir şekilde ibraz etmeleri, vergi idaresinin mükellef beyanlarının doğruluğunu denetlemesi açısından büyük önem taşımaktadır. Nitekim mükelleflerin bu defter veya belgeleri gizlemesi veya ibraz etmemesi durumu, vergi incelemelerinin etkinliğini zedeleyen ve hazineye ulaşan vergi gelirlerinin azalmasına veya hiç gelir ulaşmamasına neden olan ciddi sorunlar ortaya çıkarabilmektedir.

Gizleme suçu, kaçakçılık suçları kapsamında yer alan bir vergi suçudur. Beyana dayalı vergilerin doğruluğunun tespitinin temel dayanağı olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi şeklinde oluşan bu suç, vergi hukuk sistemleri bakımından önemli kanuni sonuçları da beraberinde getirmektedir.

Bu başlık altında öncelikle seçilmiş bazı ülkelerde vergi suçları incelenecek olup, çalışmanın asıl inceleme konusunun vergi kaçakçılığı suçları içerisinde yer alan “gizleme suçu” olması nedeniyle seçilen ülkelerin vergi hukuk sistemi içerisinde gizleme suçuna ilişkin hukuki düzenlemelere de yer verilmeye çalışılacaktır. Bu çerçevede seçilen her bir ülkenin vergi hukukunda bu suçun nasıl tanımlandığı, hangi yaptırımların uygulandığı ve hukuki süreçlerin nasıl işlediği karşılaştırmalı olarak ele alınarak, farklı hukuk sistemlerinin bu konudaki yaklaşımları ortaya konulacaktır. Ayrıca çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınacak olan

¹³⁰ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Yayınları, 2019, s. 377.

¹³¹ Açar, a.g.e., s. 187.

gizleme suçunun Türk vergi hukuk sistemi içerisindeki yerine ve gelişimine de bu kısımda yer verilecektir.

1.3.1. Karşılaştırmalı Hukukta Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçları ve Gizleme Suçu

Vergi, devletlerin kamusal hizmetlerin finansmanında başvurduğu en temel kamu gelirini oluşturmaktadır. Devletlerin eğitim, sağlık, güvenlik, adalet gibi temel kamu hizmetlerini sunabilmesi vatandaşların çeşitli hukuki düzenlemelerle üzerlerine yüklenmiş vergisel ödevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmesi ile mümkün olabilmektedir. Devletler kamusal hizmetlerin kesintisiz olarak sunumunda, adil gelir dağılımının sağlanmasında, ekonomik istikrarın temininde, kamusal borçların ödenmesinde etkin bir politika aracı olarak vergiye başvurabilmektedir. Finansal sürdürülebilirlik bakımından öneme sahip olan bu kamu gelirinin korunması amacıyla devletler çeşitli düzenlemelerle tedbirler almış, vergi suçlarına yönelik çeşitli yaptırımlarla vergi sisteminin işlerliğinin sağlanmasını, adil bir vergi sisteminin oluşturulmasını, vergi kayıplarının önlenmesini ve vergi sistemine duyulan güvenin artırılmasını hedeflemişlerdir.

Vergi suçlarına ilişkin düzenlemeler ülkelerin vergi sistemi, hukuk sistemi, ekonomik yapısı, siyasi yapısı, kurumsal yapısı, sosyal norm ve değer yargıları gibi faktörler çerçevesinde farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılıklar, vergi kaçakçılığı ve diğer vergi suçlarına karşı alınacak tedbirlerin ve uygulanacak cezaların belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu çerçevede özellikle geniş ve soyut anlamda birden çok ülkenin esas aldığı hukuk sistemleri açısından bakıldığında aynı hukuk sistemini benimseyen ülkelerin vergi suçlarına ilişkin düzenlemeler, vergi suçunun kapsamında yer alan fiiller ve bu fiillere uygulanacak yaptırımlar bakımından benzer düzenlemelere ve uygulamalara sahip olup olmadığının incelenmesi, yine ülke hukuk sistemleri içerisindeki vergi suçlarının hukuki boyutu ve uygulama farklılıklarının ortaya konularak bu suçlarla mücadele stratejilerinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir.

Hukuk sistemleri incelendiğinde, iki temel hukuk sistemi öne çıkmaktadır. Bunlar Kara Avrupası ve Anglo Sakson hukuk sistemleridir. Kara Avrupası hukuk sistemi, temelleri kamu hukuku-özel hukuk ayırımı ve ceza hukukunun korumaya çalıştığı menfaatin kamusal düzeni sağlamak olduğuna dair ilk gelişmelerin yaşandığı Roma Dönemi hukukuna dayanan bir hukuk sistemidir. Bu hukuk sistemini benimseyen Almanya, Fransa, İtalya gibi ülkelerde kanunlara dayalı, yazılı bir hukuk sistemi söz konusudur. Anglo Sakson hukuk sistemini benimseyen İngiltere, Amerika gibi ülkelerde ise Anglo Sakson hukuk sisteminin bir gereği olarak sistem daha çok örf ve adetlerle gelenek hukukuna dayalı ve içtihadi nitelikte bir yapıya sahiptir¹³².

Türk hukuk sisteminde de Kara Avrupası hukuk sistemi benimsenmiştir. Cumhuriyet döneminde laik, modern ve hukukun üstünlüğüne dayalı bir hukuk sistemi oluşturma çabaları bu sistemin benimsenme sürecinde önemli bir etken olmuştur. Bu çerçevede Kara Avrupası hukuk sisteminin yazılı, sistematik ve modern olması gibi birçok faktörün birleşimiyle şekillenmiş olması bu sistemin benimsenmesinde belirleyici olmuştur. Ayrıca, uluslararası ticaret ve yatırımlar için güvenli bir ortam yaratma hedefi, Kara Avrupası hukuk sisteminin tercih edilmesini desteklemiştir. Bu nedenlerle, Türk vergi sistemi ve genel olarak Türk hukuk sistemi, Kara Avrupası hukuk sisteminin prensipleri üzerine inşa edilmiştir¹³³.

Karşılaştırmalı hukukta vergi suçları ve bu suçlardan biri olan gizleme suçu bakımından farklı ülke uygulamalarına yönelik inceleme yapılırken, bu iki hukuk sistemi içerisinde yer alan özellikle gelişmiş ve oturmuş hukuk sistemine sahip ülkeler tercih edilmiş, aynı hukuk sistemini benimsediğimiz Kara Avrupası ülkelerine öncelik verilmiştir. Bu çerçevede ilk olarak büyük ölçüde Türk Vergi Hukuku'nun kaynak ülkesi konumunda olan Alman vergi sistemi içerisinde vergi suçları ve gizleme suçu incelenecek olup, devamında yine bir Kara Avrupası ülkesi olan Fransa'da vergi suçları incelenmeye çalışılacaktır. Ardından Anglo Sakson Hukuk Sistemi'nin başta gelen iki ülkesi İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) özelinde vergi suçları

¹³² Bayar, a.g.e., s. 20, Rençber, a.g.e., s. 94, 150.

¹³³ Erol Akı, **Hukukun Temel Kavramları**, 7. Baskı, İzmir, Fakülteler Yayınevi, 2003, s. 25-26.

ve gizleme suçunun bu ülkelerin hukuk sistemi içerisindeki yerine ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

1.3.1.1. Almanya’da Vergi Suçları ve Gizleme Suçu

Alman vergi hukuk sisteminde vergi suçları ve bunlara uygulanacak cezai yaptırımlara ilişkin genel düzenlemelere Alman Vergi Usul Kanunu diyebileceğimiz “Abgabenordnung (AO)”¹³⁴ adlı kanunda yer verilmiştir. Alman vergi hukuk sisteminde vergilemeye ilişkin usul ve esaslar bakımından kaynak kanun olan Alman Vergi Usul Kanunu, 213 sayılı Türk Vergi Usul Kanunu’na (VUK) da esin kaynağı olmuştur.

Alman vergi hukuk sistemi, vergi suçları ve bu suçlara uygulanacak yaptırımlar konusunda kapsamlı ve titiz bir düzenleme yapısına sahiptir. Bu sistem, devletin mali kaynaklarının korunması ve vergi mükelleflerinin dürüst davranışlarını teşvik etmek amacıyla çeşitli kanuni düzenlemeler içermektedir. Bu bakımdan temel kanun olan AO’da m.369-376 arasında yer alan maddelerde vergi suçları Türk vergi hukuk sisteminden farklı olarak AO m.369/1’de gümrük suçları ile birlikte düzenlenmiştir. Bu maddede suça konu filler sayılmış ve yine suça iştirak edenler bu madde ile suç kapsamına alınmıştır. AO m.369/2’de ise vergi kanunlarınca aksi bir düzenleme söz konusu olmadığı sürece Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch-StGB) ve Alman Ceza Muhakemesi Kanunu (Strafprozeßordnung-StPO) genel hükümlerinin vergi suçları bakımından da geçerli olacağı belirtilmiştir.

Alman vergi hukuk sistemi içerisinde temel vergi suçu olarak AO m.370’de “vergi kaçakçılığı suçu” düzenlenmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları bu maddede yazılan fiillerle kasten vergi kaybına neden olma veya haksız bir şekilde vergisel avantajlar sağlama olarak ortaya çıkan ve adli para cezası veya hürriyeti bağlayıcı ceza ile

¹³⁴ 1919 tarihli “Reichsabgabenordnung (İmparatorluk Vergi Usul Kanunu)” yerine getirilen ve 1977 tarihinde yürürlüğe giren “Abgabenordnung-AO”, farklı yazarlar tarafından “Alman Genel Vergi Kanunu”, “Alman Vergi Usul Kanunu”, “Alman Mali Kanunu” veya “Alman Vergi Düzeni Kanunu” gibi farklı şekillerde ifade edilmiştir. Çalışmamızda Kanun’un içerdiği düzenlemeler dikkate alınarak “Alman Vergi Usul Kanunu” olarak kullanılması uygun görülmüştür. Bununla birlikte metin içerisinde Kanun’un orijinal isminin kısaltması olan “AO” kullanılacaktır. Kanun için bkz.: Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung), (Çevrimiçi) https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 20/06/2022.

cezalandırılan vergi suçları ile yine bu maddede yazılan fiillerin işlenmesi ile AO m.378’de düzenlenen ağır ihmalle işlenen ve 50.000 Euro’ya kadar idari para cezası ile cezalandırılan kabahatlerden oluşmaktadır. Burada vergi kabahati ve vergi suçu arasında belirleyici unsur suçun manevi unsuru olan kastın varlığıdır. Dolayısıyla herhangi kasti bir fiil söz konusu değilse buna karşılık vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde benzer bilgi birikimi ve mesleki deneyime sahip kişilerle karşılaştırıldığında ağır ölçüde dikkatsizlik varsa diğer bir ifade ile ağır ihmalkarlıkla işlenen bir fiil söz konusu ise AO m.378 gereğince vergi kabahati ortaya çıkacak ve idari para cezasına tabi olacaktır. Böylece suç ve kabahatlerde niceliksel anlamda bir farklılığın ortaya konulduğunu ve vergi ceza sistemi ile uygulanan yaptırımlarda orantılılık ilkesinin temel alındığını söylemek mümkündür. Ayrıca kasti olarak işlenen bir fiil olmasa veya kastın varlığı ispat edilemese dahi ağır dikkatsizlikle işlenen vergi kaçakçılığı suçunun idari yaptırıma tabi olması caydırıcılığın, vergi düzenine uyumun ve vergi sisteminin etkin işleyişinin sağlanmaya çalışıldığının bir göstergesidir¹³⁵.

Kasti olarak veya vergisel avantajlar sağlamak amacıyla vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillerin cezalandırılmasında AO m.370’de ikili bir ayırım yapılmış, AO m.370/1’de temel haller ve 370/3’te ise daha ağır olan nitelikli haller düzenlenmiştir. AO m.370/1’e göre, kasti olarak vergi kabına sebebiyet verecek şekilde veya kendisi veya başkası adına vergisel avantaj sağlayacak şekilde aşağıda sıralanan fiilleri gerçekleştirenler hakkında kaçırılan vergi miktarı, sanığın iş birliği gibi çeşitli kriterler temel alınarak beş yıla kadar hapis cezası veya adli nitelikte para cezası hükmolunur. Bu fiiller;

- Vergi idarelerine veya diğer idarelere vergilendirme açısından önemli olan bilgileri yanlış veya eksik bildirmek,
- Bilgi verme yükümlülüğü olduğu halde vergi idarelerine vergilendirme açısından önemli olan hususlarda bilgi vermemek,
- Kullanması zorunlu olduğu halde damga pulu veya damga makinesi kullanmamak.

¹³⁵ Rençber, a.g.e., s. 94-104, Ali Yeniay, “Mali Suçlar Kapsamında Türkiye’de ve Almanya’da Vergi Kaçakçılığının Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023, s. 229.

AO m.370/2 suça teŖebbüs edenlerinde cezalandırılacağına hükmederken AO m.370/3'te ise bu maddede sayılan aŖağıdaki fiillerle vergi kaçakçılık suçuna sebebiyet verilmesi halinde daha ağır cezai yaptırımlara hükmetmekte ve bu fiillerle suçun işlenmesi halinde altı aydan on yıla kadar hapis cezasına tabi olunacağını düzenlemektedir. Bu şekilde daha ağır yaptırımlar uygulanması ile kaçakçılık suçunun nitelikli hallerine yönelik caydırıcılığın artırılması hedeflenmiştir. Maddede sıralanan ve daha ağır yaptırıma tabi olacak fiiller;

- Kasti olarak büyük ölçüde vergi kaçırma veya haksız bir şekilde vergi avantajı sağlama,
- Kamu görevlisi olarak yetkilerini veya makamını kötüye kullanma,
- Yetkilerini veya makamını kötüye kullanan bir kamu görevlisinin yardımıyla hareket etme,
- Sahte veya tahrif edilmiş belgeler kullanarak sürekli vergi kaçırma veya haksız bir şekilde vergi avantajı sağlama,
- Birinci fıkradaki fiilleri sürekli işlemek amacıyla bir örgütün üyesi olarak Katma Değer Vergisi (KDV) veya tüketim vergisi kaçırma veya haksız bir şekilde vergi avantajı sağlama,
- Üçüncü ülke şirketini vergi açısından önemli hususları gizlemek için kullanma ve bu şekilde sürekli vergi kaçırma veya haksız bir şekilde vergi avantajı sağlama olarak sıralanmıştır.

Görüldüğü üzere AO m.370'te düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, verginin kayba uğratılması veya haksız vergi avantajı sağlanmasına sebebiyet verecek fiillere dayanmaktadır. Dolayısıyla, suçun oluşabilmesi için vergi ziyanının veya haksız vergi avantajının fiilen gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu durum, suçu sonuç odaklı hale getirmekte ve fiilin doğurduğu neticenin cezalandırılmasını sağlamaktadır. Özetle, Alman Vergi Hukuku'nda vergi kaçakçılığı fiillerinin temelinde, vergi kaybına neden olma veya haksız vergi avantajı sağlama eylemleri yer alır ve bu suçların cezalandırılması, suça neden olan neticenin gerçekleşmesi şartına bağlıdır. Türk vergi ceza sisteminde ise, sahte belge düzenleme ve kullanma gibi sahtecilik fiilleri dahil edilerek, vergi ziyayı oluşması veya meşru nitelikte olmayan vergi avantajı sağlanması şartı suçun unsuru olarak aranmayarak daha geniş kapsamda düzenlemeler

yapılmıştır¹³⁶. Dolayısıyla Türk vergi hukuk sisteminde vergi suçunun oluşumu için vergi ziyaı aranmaksızın vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerle aykırı hareket edilmesi halinde ceza uygulanması söz konusu olacaktır.

Alman vergi hukuk sisteminde vergi suçlarının nitelikli hallerine ilişkin zaman aşımı süresi de yine AO da düzenlenmiştir. AO m.376'da bu süre on yıl olarak belirtilmiştir. Ancak idari para cezasının takibatının başlatıldığına sanığa bildirilmesi halinde zaman aşımı süresi kesintiye uğrayacaktır.

Alman vergi hukuk sisteminde vergi mükelleflerine, işledikleri vergi suçlarını gönüllü olarak yetkililere bildirerek cezai yaptırımlardan kurtulma imkânı sunan bir nevi pişmanlık müessesesine de yer verilmiştir. Böylece kişilerin kendi kendini gönüllü olarak ihbar ederek işledikleri vergi suçlarından cezasız kurtulmalarına imkân tanınmıştır. AO m.371'de düzenlenen ve mali otoritelerden gizlenen vergi kaynaklarının ortaya çıkarılması ve vergi mükelleflerinin vergi dürüstlüğüne dönmelerini teşvik etmek amacıyla getirilen bu müessese ile; zaman aşımına uğramamış vergi suçlarına ilişkin yanlış beyanların düzeltilmesi, eksik verilen beyanların tamamlanması, hiç verilmeyen beyanların verilmesi ve öngörülecek süre içerisinde verginin ödenmesi halinde kişi AO m.370 uyarınca cezalandırılmayacaktır¹³⁷. Bu müesseseden faydalanılabilmesi kanunda belirtilen birtakım şartların yerine getirilmesine bağlanmıştır. Buna göre kişinin eksiksiz ihbarda bulunarak ve düzeltme beyannamesi vererek kaçırılan vergiyi ve bu vergiye ait faizi ödemesi gerekmektedir. Kaçırılan vergi miktarı her bir suç için 25.000 Euro'yu aştığında, AO m.371/2 uyarınca kendiliğinden ihbar ile cezasızlık sağlanamaz, ancak fail AO m.398/a uyarınca belirlenen makul süre içinde kaçırılan vergileri ve kaçırılan vergi miktarının %5'ine eşit bir tutarı devlet hazinesine öderse, suçun kovuşturulmasına son verilir. Bu durumda ayrıca yıllık %6 oranında bir faiz ile kaçırılan verginin ödenmesi gerekmektedir¹³⁸. Bununla birlikte bu müesseseden

¹³⁶ Thomas Kuhn, Jörg Weigell, **Steuerstrafrecht**, Verlag C. H. Beck München, 2013, s. 15 (Aktaran: Rençber, a.g.e., s. 99)

¹³⁷ Petra Witting, "Die Selbstanzeige bei Steuerstraftaten", **Juristische Ausbildung**, Ausgabe: 6, 2014, s. 567-579.

¹³⁸ İsmail Vefa Ak, "Alman Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Pişmanlık Müessesesi", Ağustos 2018, (Çevrimiçi) <https://ismailvefaak.blogspot.com/2018/08/alman-vergi-sisteminde-vergikacakciligi.html>, 20/05/2022.

faydalanılabilmesi için kişilerin öz ihbarlarından önce haklarında herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması, vergi idaresi tarafından suçun önceden öğrenilmemiş olması, vergi incelenmesine veya soruşturmasına başlanılmamış olması veya denetime başlanılacağına mükellefe bildirilmemiş olması gibi şartların da gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Alman vergi hukuk sisteminde AO ile beyanname verme yükümlülüğü, defter, belge ve kayıt düzeni, muhafaza ve ibraz yükümlülüğü gibi vergi düzenine ilişkin birçok düzenlemeye de yer verilmiştir. Örneğin AO m.90'da vergilendirme işlemine taraf olanların yetkililerle iş birliğine ilişkin düzenlemelere yer verilerek, özellikle vergilendirmeye ilgili gerçeklerin tam ve doğru bir şekilde açıklanması ve bildikleri kanıtların sunulması bakımından yükümlü tutulmaları düzenlenmiştir. Yine AO m.141 ile defter tutma ödevi, AO m.147'de defter ve belgelere ilişkin muhafaza süresi düzenlenmiştir. AO m.155-158'de ise tarh zamanaşımı süresi içerisinde mükelleflerin defter, hesap ve kayıtlarının değerlendirilmeye tabi tutulacağı ve beyanname ile bildirilen matrahın doğruluğunun tespiti amacıyla yapılan bu değerlendirmede matrahın gerçeği yansıtmaması sonucu öncelikli olarak mükelleften vermiş olduğu beyana ilişkin bilgi talep edileceği, ancak bilgi verilmemesi, verilen bilginin yetersiz olması veya doğruluğuna ilişkin şüphelerin olması durumunda ikincil olarak defter ve belgelerin ibrazının talep edileceği belirtilmiştir¹³⁹. İbraz talebine uyulmaması ve defter ve belgelerin gizlenmesine ilişkin de gerek AO gerekse StGB ile çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir.

Türk hukuk sisteminde VUK m.359 defter, kayıt ve belgelerin muhafaza ve ibraz zorunluluğuna ilişkin ihlalleri düzenlemektedir. Diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı suçları muhafaza ve ibraz edilmesi gereken defter ve belgelerle ilgili ihlaller kapsamında değerlendirilmektedir. VUK m.359/a-2 ise muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan ve varlığı sabit olan bu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi şeklinde ortaya çıkan ve Kanun'da tanımı yapılan tek fiil olan "gizleme" ile vergi kaçakçılığı suçunu düzenlemektedir. Alman vergi hukuk sisteminde vergi kaçakçılığı suçları ise AO m.370'de sayılmış ve kaçırılan vergiye odaklanmış, AO m.370/4'te ise VUK m.359'da

¹³⁹ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 127-159.

yer alan gizleme suçu ve defter ve belgeleri yok etme suçları hariç diğer suçlar benzer şekilde tek bent ile ifade edilmiştir. AO m.370’de gizleme suçu tanımlanmamış olmakla birlikte vergi kaybı oluşturacak veya meşru olmayan bir vergisel avantaj sağlama amacıyla mükelleflerin kazançları hakkında vergi idaresinin bilgi edinmesinin engellenmesi temel suç olarak ifade edilmiş ve beş yıla kadar hapis cezası ve para cezasına tabi olunulacağı belirtilmiştir. Yine AO m.369/2’de atıf yapılarak Alman Ceza Kanunu (StGB)¹⁴⁰ hükümlerinin vergi suçları bakımından da geçerli olacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede StGB’nin çeşitli maddelerinde vergi ödevi hakkında birtakım suç düzenlemelerine yer verilmiştir. Nitekim StGB m.283’de kanunen tutulması gereken defter veya diğer belgeleri tutmakla yükümlü kişiler tarafından öngörülen saklama süreleri dolmadan bu defter ve belgelerin elden çıkarılması, gizlenmesi, yok edilmesi veya bunlara zarar verilmesi ve böylece malvarlığının izlenmesini zorlaştırılması suç olarak ifade edilerek bu hallerin varlığı halinde faile iki yıla kadar hapis cezası, eğer fail iflas halinde ise beş yıla kadar hapis cezası uygulanması açıkça belirtilmiştir¹⁴¹.

1.3.1.2. Fransa’da Vergi Suçları ve Gizleme Suçu

Fransa, Avrupa Komisyonu tarafından 2023 yılında yayınlanan rapora¹⁴² göre 2021 yılında %45.1 ile Avrupa’da vergi gelirlerinin gayrisafi hasıla içerisindeki payının en yüksek olduğu ülkelerden biridir. OECD ülkeleri arasında 2022 yılı itibarıyla %55.4¹⁴³ ile en yüksek kanuni kişisel gelir vergisi oranına sahip ülkelerden biri olan bu ülkede vergi ödevlerinin tam ve zamanında yerine getirilmesi ve vergi sisteminin düzenli işleyebilmesi adına vergi suçu tanımlamalarının ve uygulanacak yaptırımların incelenmesinde yarar bulunmaktadır. Nitekim Fransız hukuku sistemi Kara Avrupası hukuk sistemine dahil ülkelerin hukuk sistemlerine etki etmiş, Fransız

¹⁴⁰ Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch-StGB), (Çevrimiçi) <https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/>, 20/05/2022.

¹⁴¹ Açar, a.g.e., s. 101-103.

¹⁴² European Commission, “Annual Report on Taxation 2023”, (Çevrimiçi) https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482_en?filename=ART%20-%20Report%202023_Digital%20Version_1.pdf, 02/03/2024.

¹⁴³ Tax Foundation, “Top Personal Income Tax Rates in Europe-2023”, (Çevrimiçi) <https://taxfoundation.org/data/all/eu/top-personal-income-tax-rates-europe-2023/>, 02/03/2024.

hukuk sistemi içerisinde yer alan çeşitli düzenlemeler sisteme tabi birçok ülkeye ve ülkemiz hukuk sistemine ilham vermiştir¹⁴⁴.

Tabi olduğu Kara Avrupası hukuk sisteminin özelliklerini büyük ölçüde taşıyan Fransa’da vergi yükümlülüklerine aykırı hareketlere bakıldığında bu hukuk sisteminde de Alman vergi hukuk sisteminde olduğu gibi vergi suçları ve kabahatleri şeklinde bir ayrımın yapıldığını ve uygulanacak yaptırımların da ağırlıklarına göre idari nitelikli ve adli nitelikli yaptırımlar şeklinde uygulandığını söylemek mümkündür.

Fransa vergi suçları bakımından hem idari hem de cezai yaptırımları içeren kapsamlı bir yasal çerçeveye sahiptir. Vergi suçlarını düzenleyen başlıca mevzuat Genel Vergi Kanunu (Code Général des Impôts - CGI), Vergi Usul Kanunu (Livre des Procédures Fiscales - LPF) ve Ceza Kanunu (Code Pénal)’dur. Türk vergi hukukunda VUK m.359’da tanımlanan vergi kaçakçılığı suçlarına eş değer nitelikteki suçlar, bu suçların unsurları, failleri ve suçlara uygulanacak yaptırımlar Fransız vergi hukuk sistemi içerisinde CGI¹⁴⁵ hükümlerinde düzenlenmiştir. CGI m.1741’e göre; “*kasti olarak vergilerin kısmen veya tamamen tahsil edilmesinden veya ödenmesinden hileli bir şekilde kaçan veya kaçmaya teşebbüs eden herhangi bir kimse, ister beyannamesini belirlenen süreler içinde bilerek vermemiş olsun, ister vergiye tabi miktarları bilerek gizlemiş olsun, ister iflasını organize etmiş veya diğer hileli yollarla vergi tahsilatını engellemiş olsun, beş yıl hapis cezası ve 500.000 Euro para cezası ile cezalandırılır*” denilmek suretiyle genel anlamda vergi kaçakçılığı suçu tanımlanmış ve vergi kaçırma ve vergi kaçırmaya teşebbüs halinin hem para cezası hem de hapis cezasına tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Maddede ayrıca cezai sorumluluğa sahip olan gerçek veya tüzel kişiler tarafından kesinleşmiş suçtan sonra aynı ve benzer nitelikte suç işlenmesi diğer bir ifade ile suçta tekerrür olması halinde yaptırımların iki kat uygulanacağı belirtilmiştir¹⁴⁶. Yine CGI m.1741/2’de beş alt bent halinde sayılan yollarla vergi kaçakçılığı suçunun organize bir şekilde işlenmesi durumunda cezanın

¹⁴⁴ Ertunç Aksümer, Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2014, s. 70.

¹⁴⁵ Fransız Genel Vergi Kanunu (Code Général des Impôts-CGI), (Çevrimiçi) https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/2022-12-31/#LEGISCTA000006147294, 10/03/2024.

¹⁴⁶ İbrahim Abdel-Lattuf, “Le Droit Pénal Fiscal: Bilan et Perspectives”, **Revue Juridique de l’Ouest**, Année, Issue: 4, 2012, p. 434-435.

yedi yıla kadar hapis ve 3.000.000 Euro para cezasına çıkarılabileceği belirtilmiştir. Söz konusu maddede belirtilen yaptırımın uygulanabilmesi ise kasti olarak, hileli bir niyetle bu fillerin işlenmiş olması ve bununla birlikte CGI m.1741/3 gereği kaçakçılık fiili nedeniyle kayba uğratılan vergi tutarının ödenmesi gereken vergi tutarının %10'unu aşması veya 153 Euro'dan fazla olması gerekmektedir.

Fransız vergi ceza sisteminde uygulanan bu ana cezalar yanında ikincil nitelikteki cezalar da uygulanmaktadır. Bu cezalar, ana cezalara ek olarak uygulanan ve genellikle suçlunun belirli haklardan mahrum bırakılmasını içeren yaptırımlar şeklinde düzenlenmiştir. Örneğin, vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm olan bir kişiye gelecekte benzer suçları işleme olasılığını engellemek ve suçun işlenmesinde caydırıcılığı arttırmak amacıyla, belirli bir süre boyunca kamu görevlerinde bulunmaktan veya seçme ve seçilme hakkından mahrum bırakılma veya mahkûmiyet halinin ilanı gibi fer'i cezalar verilebilmektedir. Bu cezalar mahkumiyetin kanuni sonucuna bağlı olarak veya hâkimin takdir yetkisine bağlı olarak verilebilmektedir¹⁴⁷. Mahkumiyetin kanuni sonucuna bağlı olarak verilen ek cezalar CGI m.1741/4 Fransız Ceza Kanunu'na¹⁴⁸ atıf yapılarak düzenlenmiştir. Buna göre Fransız Ceza Kanunu m.131-26, 26-1 (medeni, siyasi ve ailevi haklardan mahrum bırakılma gibi), m.131-35, 39 (maddelerde belirtilen şartlar çerçevesinde mahkumiyetin ilanı gibi) uyarınca düzenlenmiştir. CGI m. 1741'de ayrıca cezalarda uygulanacak indirimle ilişkin de birtakım düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre vergi idarisi veya mahkemelerle iş birliği içinde olup diğer suçlulara veya suç ortaklarına ilişkin tespitte yardımcı olmaları halinde hapis cezaları yarıya indirilebilmektedir¹⁴⁹. CGI m.1742'de vergi kaçakçılık suçuna iştirak edilmesi düzenlenmiş ve suça iştirak edenlerle ilgili Fransız Ceza Kanunu m.121-6'ya atıf yapılarak asıl fail gibi cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

Fransız vergi hukuk sisteminde CGI m.1741'de düzenlenen temel kaçakçılık suçlarından başka vergi suçu olarak CGI m.1743'de defter, kayıt ve belge düzenine yönelik ihlalleri konu alan “genel kaçakçılık suçuna benzer suçlar”, CGI m.1771,

¹⁴⁷ Özcan, a.g.e., s. 43-50.

¹⁴⁸ Fransız Ceza Kanunu (Code Pénal), (Çevrimiçi) <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section/lc/LEGITEXT>, 11/03/2024.

¹⁴⁹ Ceyhan, a.g.e., s. 43.

m.1772 ve m.1773'te düzenlenen "özel vergi kaçakçılığı suçları" düzenlenmiştir¹⁵⁰. CGI m.1746 ve CGI m.1747¹⁵¹ ise vergi mevzuatına aykırı davranışları tespit etmekle görevli yetkililere karşı yapılan engellemeler ve vergi matrahının tespitine toplu olarak karşı çıkılması gibi fiillerle vergi suçuna sebebiyet verilmesi ve bu suçların hukuki sonuçları düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler vergi denetim ve inceleme faaliyetlerini engellemeye yönelik davranışların caydırılması amacıyla getirilmiştir. CGI m.1746 gereği görevli memurların işlerini yapmalarına engel olan kişilere yönelik ağır para ve hapis cezaları öngörülerek, bu tür fiillerin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Nitekim vergi suçlarını tespit etmekle yetkili görevlilerin görevlerini yerine getirmelerini engellemek, 25.000 Euro adli para cezası ile cezalandırılır. Suçun tekrerrürü halinde ise 25.000 Euro adli para cezası ile birlikte altı ay hapis cezası verilebilmektedir. Bu suç tipinin kapsamına gizleme suçu diğer bir ifade ile defter ve belgeler ibraz etmeme de girmektedir. Dolayısıyla Fransız vergi hukuk sisteminde gizleme suçu müstakil olarak vergi kaçakçılığı suçu olarak tanımlanmamış, vergilendirmeye konu belgelerin veya defterlerin yok edilmesi veya bozulması gibi fiillerle birlikte vergi oluşturulmasına veya tahsiline engel olma suçu kapsamına alınarak adli para cezası ve tekrerrür halinde hapis cezası uygulanması gibi cezai yaptırıma tabi tutulmuştur¹⁵². Türk vergi hukukunda olduğu gibi Fransa'da da bu tür adli nitelikli yaptırımlar mahkemeler tarafından uygulanacaktır.

¹⁵⁰ "Genel kaçakçılık suçuna benzer suçlar" ve "özel vergi kaçakçılığı suçları" hakkında ayrıntılı bilgi için bkz.: Özcan, a.g.e., 50-58.

¹⁵¹ Fransız Genel Vergi Kanunu m.1747'de düzenlenen vergi tespitine yönelik toplu vergi reddi organizasyonu ve halkı vergi ödememeye veya geç ödemeye teşvik; "*fiili saldırılar, tehditler veya planlı manevralar yoluyla toplu olarak vergi ödemeyi reddetmeyi organize eden veya organize etmeye teşebbüs eden kişiler, 18 Ağustos 1936 tarihli kanunun 1. maddesinde belirtilen cezalarla (9.000 Euro para cezası ve 2 yıl hapis) cezalandırılır ve vergi ödemeyi reddetmeye veya geciktirmeye halkı teşvik eden kişiler, 3.750 Euro para cezası ve altı ay hapis cezası ile cezalandırılır*" şeklinde düzenlenmiştir. Bu hükümler ve uygulanan cezai yaptırımlarla devletin vergi toplama yetkisinin ve vergi sisteminin bütünlüğünün korunmasının amaçlandığı söylenebilmektedir. Nitekim gerek fiili saldırı ve tehdit gibi şiddet içeren yöntemlerle toplu vergi reddi organize edilmesi gerekse halkı vergi ödememeye teşvik etmek, vergi sisteminin işleyişini bozabilecek ve devletin mali kaynaklarını azalmaya neden olabilecektir. Bu bakımdan bu hükümler, vergi sisteminin düzgün işleyişini sağlamak ve vergi ödememe çağrılarının önüne geçmek bakımından önemli görülmüştür: Christian Lopez, **Droit Pénal Fiscal**, 1. Baskı, Paris, 2012, s. 41-99 (Aktaran: Özcan, a.g.e., s. 41-60).

¹⁵² Özcan, a.g.e., 42-60, Açar, a.g.e., 104, Arzu Laloğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Defter, Kayıt ve Belge İbraz Yükümlülükleri ve Nemo Tenetur İlkesi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara, 2023, s. 108-109.

1.3.1.3. İngiltere’de Vergi Suçları ve Gizleme Suçu

İngiltere, Anglo Sakson hukuk sistemini benimseyen ülkelerin başında gelmektedir. İngiliz vergi hukuk sistemi de bu sistemin temel özelliklerini taşımaktadır. Bu çerçevede bakıldığında İngiliz vergi hukuk sisteminde vergi suçları ve bu suçlara uygulanacak cezai yaptırımların Kara Avrupası hukuk sistemini benimseyen ülkelerde olduğu gibi genel bir kanuni düzenlemeye dayanmak yerine farklı kanuni düzenlenmelerle daha dağınık bir yapı içerisinde yer aldığı ve sistemin daha çok içtihatlarla ve teamül hukukuna dayalı bir yapıya sahip olduğu görülmektedir¹⁵³. Nitekim vergi suçları ve kabahati ayrımının yapıldığı ve vergi suçları için hem idari nitelikli hem de adli nitelikli yaptırımların uygulandığı İngiliz vergi hukuk sisteminde vergi suçu teşkil eden fiillere ve bu fiillere yönelik cezalara 1968 tarihli “Hırsızlık Kanunu (Theft Act)”, 1970 tarihli “Vergilerin Yönetimi Kanunu (Tax Management Act)”, 2007 tarihli “Gelir Vergisi Kanunu (Income Tax Act)”, 2010 tarihli “Kurumlar Vergisi Kanunu (Corporation Tax Act)”, 1994 tarihli “Katma Değer Vergisi Kanunu (Value Added Tax)”, 2006 tarihli “Dolandırıcılık Kanunu (Fraud Act)” ve 1979 tarihli “Gümrük ve Tüketim Vergisi Yönetim Kanunu (Customs and Excise Management Act)” gibi çeşitli kanuni düzenlemelerde yer verilmiştir. Vergi suçu oluşturan fiiller ise her bir vergi türü ile ilgili kaçakçılık suçu teşkil eden, hileli veya ihmalkâr hareketlerle gerçekleşen yanlış beyanname verme, hiç beyanname vermeme, sahte belge kullanma gibi fiillerden oluşmuştur¹⁵⁴.

İngiltere kamusal harcamalar için vergi gelirlerine bağımlılığın yüksek olduğu bir ülkedir. Nitekim vergiler toplam devlet gelirlerinin yaklaşık %93’ünü oluşturmaktadır¹⁵⁵. Bu nedenle vergi suçu oluşturacak fiillere yönelik caydırıcı yapıya sahip idari ve adli yaptırımlara ilişkin düzenlemelere çeşitli kanunlarda, teamül hukukunda ve içtihatlarda yer verilerek verginin tam ve zamanında ödenmesinin sağlanması ve böylece vergi gelirlerinin korunması amaçlanmıştır¹⁵⁶. Örneğin,

¹⁵³ Ceyhan, a.g.e., s. 31.

¹⁵⁴ Üyümez, a.g.e., 159.

¹⁵⁵ Thomas Pope, Tom Waters, **A Survey of UK Tax System**, IFS Briefing Note BN09, November 2016, s. 5.

¹⁵⁶ Rita de la Feria, Parintira Tanawong, “Surcharges and Penalties in Tax Law UK National Report”, **European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress**, 2015, s. 1.

KDV'ye ilişkin suçlar ve bunlara uygulanacak cezalara ilişkin düzenlemelere hem Katma Değer Vergisi Kanunu'nda¹⁵⁷ (m.72) hem de Hırsızlık Kanunu (m.17) ve Dolandırıcılık Kanunu'nda (m.1) yer verilmiştir. Hileli olarak KDV'nin kaçırılması halinde uygulanacak cezalara Katma Değer Vergisi Kanunu'nda m.72'de yer verilerek kasti olarak bu kaçakçılık suçuna sebep verilmesi veya teşebbüste bulunması ve yargılamanın jürisiz olması halinde 20.000 Sterlin veya kaçırılan KDV tutarının üç katı (bu iki tutar karşılaştırılmak üzere hangisi daha fazlaysa o kadarlık) para cezası öngörülmüş hem de altı aya kadar hapis cezası verileceği veya her iki yaptırımın birlikte uygulanabileceği Kanun m.1'de hükme bağlanmıştır. Yargılamanın iddianame üzerinden yapılması halinde ise herhangi miktarda para cezası ve on dört yıla kadar hapis cezası veya hem hapis cezası hem para cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Gelir vergisine yönelik vergi suçlarına baktığımızda Vergilerin Yönetimi Kanunu m.106A gereği hileli veya kasti olarak gelir vergisinin kaçırıldığının tespiti halinde gerek gerçek kişiler gerekse tüzel kişiler bakımından cezai yaptırımlar (ödenecek gelir vergisinin bir katı kadar para cezası ve altı aya kadar (yargılamanın jürisiz olması halinde) veya yedi yıla kadar (yargılamanın iddianame üzerinden yapılması halinde hapis cezası) uygulanması öngörülmüştür¹⁵⁸.

İngiltere'de kamu gelirlerine yönelik bir diğer önemli suç "kamu gelirlerinde aldatma/hile" suçudur. Gelir otoritelerinin vergi kanunlarında yer verilen suçların vergi suçlarıyla başa çıkmak için yetersiz olduğu düşüncesiyle ortaya çıkan bu suç teamül hukukundan kaynaklanmış ve dayanak kanunu olarak Dolandırıcılık Kanunu ve Hırsızlık Kanunu'nu temel almıştır. Bu suç, diğer çoğu kanunda suç için öngörülen cezalardan önemli ölçüde daha yüksek cezalar taşımakta olup faili sınırsız para cezası veya ömür boyu hapis cezası yaptırımına tabi tutmaktadır. Modern çağda suçu tanıyan birçok dava da söz konusu olmuştur. Örneğin R v. Hudson¹⁵⁹ davasında, vergi müfettişine sahte belgeler göndermek veya sahte beyanda bulunmanın kamu gelirini

¹⁵⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu (Value Added Tax-1994), (Çevrimiçi) <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/72>, 15/04/2024.

¹⁵⁸ Faria, Tanawong, a.g.e., s. 10, Ceyhan, a.g.e, s. 32.

¹⁵⁹ Örnek Karar için bkz.: Court of Criminal Appeal (United Kingdom), R v. Hudson (19 March 1956), (Çevrimiçi) <https://vlex.co.uk/vid/r-v-hudson-802169101>, 01/03/2024 (Aktaran: Samantha Bourton, "A Critical and Comparative Analysis of the Prevention of Tax Evasion through The Application of Law and Enforcement Policies in The United Kingdom and United States of America", Unpublished Thesis, Faculty of Business and Law University of the West of England, Bristol, 2021, s. 314.

aldatma suçu teşkil ettiğine karar verilmiş ve öngörülen cezai yaptırımlar uygulanmıştır¹⁶⁰.

İngiliz vergi hukuk sisteminde işlenen suçun süresi, kaçırılan verginin miktarı, suça teşebbüs, suçun organize bir şekilde işlenmesi, suçun hileli veya kasti olarak işlenmesi gibi nedenler suça uygulanacak yaptırımın hafif mi veya ağır mı olduğunu belirlemede kullanılan kriterlerdir. Bu çerçevede hafif nitelikte yaptırım gerektiren fiiller kabahat olarak ifade edilmiş ve bu fiillere sadece idari para cezası uygulanmıştır. Daha ağır yaptırım gerektiren fiiller ise cezai yaptırım gerektiren suçlar olup, vergi sistemimizdeki gibi bu fiiller için hem idari hem de adli nitelikli yaptırımlar öngörülmüştür¹⁶¹.

İngiliz vergi hukuk düzeninde Kraliyet Gelir ve Gümrük İdaresi “Her/His Majesties Revenue and Customs (HMRC)” suç oluşturan fiillerin hafif veya ağır nitelikte yaptırım gerektirip gerektirmediğinin tespitini yapmak, vergi yönetimini sağlamakla görevli idari birimdir. HMRC, İngiliz vergi ceza sisteminde vergi kaçakçılığına ilişkin önlemleri alan, genelde idari yaptırımları uygulamakla ve kaçakçılıkla mücadeleyi yürütmekle görevli bir kurumdur. Bununla birlikte HMRC’nin yalnızca en ciddi vakalarda ceza mahkemesinde dava açma hakkı bulunmakta (bir vergi mükellefinin kasti olarak hileli yollarla vergi beyannamesi vermemesi, eksik vermesi, verginin doğru tespitine engel olacak şekilde belgeleri tahrif etmesi gibi) ancak ceza soruşturmalarını sürdürmeye yetkisi bulunmamaktadır. Nitekim HMRC ve İngiliz vergi sisteminin işleyişinde sıkı işleyen bir denetim mekanizması ile caydırıcılığın sağlanması ve suçun oluşmadan engellenmesi veya işlenme aşamasında durdurulması ve engellenmesi temeline dayalı bir sistem esastır¹⁶².

Defter ve belgeleri ibraz etmeme (gizleme) suçu çerçevesinde İngiliz vergi hukuk sistemine bakıldığında; bu hukuk sisteminde de mükellef beyanlarına dayalı bir vergi sistemi söz konusudur ve bu beyanların doğruluğunun tespiti mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinde yapılan uygunluk denetimine dayanmaktadır. Bu

¹⁶⁰ Bourton, a.g.e., s. 314-315.

¹⁶¹ Yeniay, a.g.e., s. 224.

¹⁶² Üyümez, a.g.e., s. 162.

denetimler ise mükelleften defter ve kayıtlarının ibrazını talep etmekle gerçekleşmektedir. Haklı bir mazeret olmaksızın, önceden bilgi isteminde bulunulmak şartıyla, ibraz talebine uyulmaması durumunda hem idari nitelikte bir yaptırım uygulanmakta hem de söz konusu bilgi talebinin mahkeme kararına dayanması halinde cezai nitelikte bir yaptırım uygulanabilmektedir. Nitekim, Vergilerin Yönetimi Kanunu m.20BB’de defter ve belgelerin tahrif edilmesi, yok edilmesi suçları ile birlikte defter ve belgelerin kasten gizlenmesi suretiyle vergi kanunlarının ihlal edilmesi aynı maddede düzenlenerek söz konusu fiillerin işlenmesi veya bu fiilleri iştirak edilmesi halinde suç işlenmiş olacağı belirtilmiştir. Bu suçun işlenmesi halinde yine aynı Kanun’un m.20BB/5’e göre hem idari nitelikte yasal azami tutarı aşmayacak bir para cezası uygulanacağı hem de iddianameye dayalı yargılama sonucunda iki yıla kadar hapis cezası veya para cezası veya her iki yaptırımın birlikte uygulanabileceği öngörülmüştür¹⁶³.

1.3.1.4. Amerika’da Vergi Suçları ve Gizleme Suçu

Bireyler ve şirketler, vergi beyannamesini vermeyerek veya gelirlerini veya kârlarını vergi makamlarına eksik bildirerek, örneğin hak etmedikleri indirimler, muafiyetler veya krediler talep ederek vergi yükümlülüklerini gizleyebilmekte, ödenmesi gereken verginin tespitini engellemeye yönelik kasti fiillerle vergi kanunlarını ihlal edebilmektedir. Bu durum neredeyse tüm ülkelerde karşılaşılan ve ülkelerin çeşitli düzenlemelerle bu fiillerin önlenmesine yönelik ciddi yaptırımlar uygulamasını gerekli kılan bir gerçektir¹⁶⁴. Nitekim yukarıda açıklanan ülkelerde ve Türkiye’de olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi sistemi içerisinde de gelir kayıplarına, vergi sisteminin işleyişinde bozulmalara, dürüst mükelleflerin sisteme duyduğu güvende azalmalara neden olan vergi kanunlarına aykırı fiillere ve bu fiillere yönelik çok sayıda düzenlemeye rastlanmaktadır.

¹⁶³ İskender Ekici, **Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2020, s. 123-125.

¹⁶⁴ James Alm, “Designing Alternative Strategies to Reduce Tax Evasion”, **The Shadow Economy, Tax Evasion and Social Norms**, Ed. by: Michael Pickhardt, Aloys Prinz, University of Muenster, 2009, p. 2.

Federal bir yapıya sahip olan ABD’de vergi suçu teşkil eden fiillere ve bu fiillere uygulanacak yaptırımlara yönelik düzenlemeler federal düzeyde ve eyaletler düzeyinde farklılıklar gösterebilmektedir. Bu çalışmada ABD vergi ceza sisteminde federal ve eyaletler düzeyinde çok sayıda düzenlemenin olması ve sistemin karmaşık ve ayrıntılı bir yapıya sahip olması nedeniyle sadece federal düzeyde önemli bazı vergi suçları ve bunlara uygulanacak cezai yaptırımlar incelenerek çalışma kapsamı sınırlandırılmış, gizleme suçu bakımından da federal düzeyde ABD vergi ceza sistemi içerisinde yer alan düzenlemelere yer verilmiştir.

Amerika’da federal düzeyde vergi hukuk sistemi içerisinde yer alan vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelere bakıldığında;

ABD’de toplam vergi gelirlerinden üçte iki pay alan federal devlette vergi kanunlarının uygulanmasından, vergi gelirlerinin toplanmasından, vergilerin yönetimi ve denetlenmesinden Hazine Bakanlığı’na bağlı İç Gelir İdaresi “International Revenue Service (IRS)” sorumlu tutulmuştur¹⁶⁵. IRS, vergi beyannamelerinin doğruluğunu denetleme, vergi toplama, vergi kanunlarının uygulanmasını ve yönetimini sağlama yanında vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun hareket becerilerini sağlamak için denetimler ve incelemeler yapma, vergi mükelleflerine vergi kanunları ve yükümlülükleri hakkında bilgi sağlama ve rehberlik etme, hak edilen vergi iadelerini hesaplama gibi hususlarda da yetkili ve görevli kılınmıştır¹⁶⁶. IRS bu görevlerini İç Gelir Kanunu “Internal Revenue Code (IRC)”¹⁶⁷ hükümleri çerçevesinde yerine getirmektedir.

Amerika’da federal düzeyde vergi hukuk sistemi içerisinde yer alan vergi suç ve cezalarına ilişkin düzenlemelere IRC’nin yetmiş beşinci bölümünde yer verilmiştir. Vergi ihlallerine karşı oldukça katı bir yaklaşıma sahip olan ABD vergi ceza

¹⁶⁵ Ceyhan, a.g.e., s. 34-35.

¹⁶⁶ Fatih Çavdar, “Türkiye’de ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetim Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 21, 2019, s. 134.

¹⁶⁷ İç Gelir Kanunu (Internal Revenue Code-IRC), (Çevrimiçi) <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>, 10/03/2024.

sisteminde, kamu yararının korunması ve suçun işlenmesinin engellenmesi amacıyla farklı düzeylerde cezai yaptırımlar öngörülmüştür.

IRC'nin m.7201-m.7344 aralığında yer verilen bazı vergi suçları ve bunlara uygulanan yaptırımlara baktığımızda; seçimlik hareketli suç tipi olarak m.7201 ile düzenlenen “vergi kaçakçılığı ve vergi ödemekten kaçınma suçu” IRC’de düzenlenen en önemli suçlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁶⁸. Buna göre herhangi bir kişi tarafından kasti olarak, icrai bir hareketle¹⁶⁹ federal düzeyde uygulanan herhangi bir vergiye ilişkin vergi beyannamesi eksik veya yanlış doldurulmak suretiyle vergi kaçırılır veya IRS’nin vergiyi tahsili engellenirse veya kaçırmaya teşebbüs etmek şeklinde herhangi bir girişimde bulunulursa bu kişi hakkında, gerçek kişi ise 100.000 Dolar’a kadar, tüzel kişi olması halinde 500.000 Dolar’dan fazla olmamak üzere para cezası veya beş yıla kadar hapis cezası veya her iki yaptırım birlikte uygulanır. Ayrıca bu kişi kovuşturma masraflarını ödemeye de mahkûm edilir. Yine bu cezaların uygulanması kanunda belirlenen diğer cezaların uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

IRC m.7202’de yer verilen bir diğer vergi suçu vergi sorumlularının cezalandırılmasına yönelik bir suç olup vergi sorumlularının vergiyi toplama veya vergiyi ödeme yükümlülüğünü kasti olarak yerine getirmemeleri halinde hangi cezai yaptırımla karşılaşacağını düzenlemektedir. Buna göre kasti hareketle vergi sorumlularının yapması gereken görevlerinden birini yerine getirmeyerek bu vergi

¹⁶⁸ Özcan, a.g.e., s. 65.

¹⁶⁹ IRC m.7201’de “suçun icrai bir hareketle yapılması” suçun oluşmasında bir şart olarak düzenlenmemiş olmakla birlikte, içtihatlar yoluyla bu kaçakçılık suçunun oluşmasında icrai bir hareketle suçun gerçekleşmesi şartı aranmıştır. Bu durum, Anglo Sakson hukuk sistemini benimsemiş ABD vergi hukuk sisteminin içtihatlarla ve teamül hukukuna dayalı bir yapıda olması ile açıklanabilmektedir. Bu şartın aranması ile suç basit ihmali bir hareketle işlenen suçlardan ayrılarak daha ciddi yaptırımlara tabi olacak bir nitelik kazanmıştır. Vergi kaçakçılığı suçu oluşumunda icrai hareketlerin neler olabileceği 317 U.S. 492 kodlu 1943 tarihli ABD Yüksek Mahkemesi Kararı’nda örnekleme yoluyla sayılmıştır. Örneğin, “gerçeğe uygun olmayan vergi beyannamesi vermek, çift defter tutmak, yanlış veya gerçeğe uygun olmayan hesap girişleri yapmak, sahte fatura veya belgeler oluşturmak, defter veya kayıtları tahrip etmek, mal varlığını veya gelir kaynaklarını gizlemek” gibi hareketler icrai hareketlerden bazılarıdır: United States Supreme Court, Spies v. United States, 317 U. S. 492 (1943), (Çevrimiçi) <https://caselaw.findlaw.com/court/us-supreme-court/317/492.html>, 12/03/2024. Suçun icrai bir hareketle işlenmiş olması yanında mahkemeler ve vergi idaresi tarafından vergi ziyanı neden olması, kaçırılan verginin önemli miktarda olması, vade süresinin dolmuş olması gibi diğer birtakım şartların arandığı da görülmektedir: United State Department of Justice, “**Criminal Tax Manual**”, Ed.: S. Robert Lyons, (Çevrimiçi) https://www.justice.gov/d9/2024-05/criminal_tax_manual_updated_2024_0_0.pdf, 28/05/2024, Bourton, a.g.e., s. 355.

suçuna sebebiyet vermeleri halinde IRC’de belirlenen diğer cezalara ek olarak, ağır bir suç işlemiş sayılır ve 10.000 Dolar’dan fazla olmamak üzere para cezası veya 5 yıla kadar hapis cezası veya her iki yaptırım birlikte uygulanır. Ayrıca bu kişi kovuşturma masraflarını ödemeye de mahkûm edilir.

ABD vergi sistemi de Türk vergi sisteminde olduğu gibi beyan esasına dayanmakta olup, mükelleflerin beyana dayanan vergilerinin doğruluğunun tespiti bakımından gelir ve giderlerini belgelendirme, defter ve kayıt tutma ve bunları muhafaza yükümlülüğü bulunmaktadır. Nitekim IRS tarafından mükellef beyannamelerinde belirtilen vergi miktarının doğruluğunun araştırılması amacıyla yürütülen kontrollerde mükelleften beyannameye yer alan kalemlerin ispatının sağlanması bakımından defter ve belgelerin ibrazı istenebilmektedir¹⁷⁰. IRC m.7203 kasti ve ihmali bir hareketle, IRS tarafından mükelleflerden bilgi talebinde bulunulmasına rağmen bilgi verilmemesi fiilini yine kasti ve ihmali olarak beyanname vermeme, tutulması gereken kayıtları tutmama ve vergi ödenmeme fiilleri ile birlikte düzenlemiştir. IRC m.7203, VUK kapsamında düzenlenen gizleme suçuna benzer şekilde, kanunda belirtilen sürelerde vergi idaresine kasti olarak bilgi sunmayan ve maddede sayılan diğer yükümlülükleri yerine getirmeyen kişileri bir kabahat işlemiş sayar ve gerçek kişiler, kanunda öngörülen diğer cezalarla birlikte 25.000 Dolar’a kadar (tüzel kişiler için 100.000 Dolar’a kadar) para cezası veya bir yıla kadar hapis cezası veya her iki yaptırımın birlikte uygulanması ile cezalandırılır¹⁷¹.

Amerikan vergi ceza sisteminde yukarıda sayılan vergi suçları dışında IRC’nin çeşitli maddelerinde farklı suçlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Örneğin IRC m.7204 çalışanlarla ilgili vergi bilgilerini bilerek yanlış veren işverenleri hedef almakta ve IRC m. 6051’de belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmeyen işverenlerin cezalandırılmasını düzenlemektedir. Buna göre kasten sahte veya hileli bilgi veren veya gerekli bilgileri zamanında vermeyen kişiler, her bir suç için 1.000 Dolar’a kadar para cezası veya bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. IRC m. 7206 ise

¹⁷⁰ Internal Revenue Service (Department of The Treasury), “**Starting a Business and Keeping Records**”, Publication Number 583, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p583.pdf>, 28.05.2024.

¹⁷¹ Ağar, a.g.e., s. 99.

VUK m.359'daki vergi kaçakçılık suçuna benzer hükümler içermekte ve hileli fiillerle sahte veya yanlış beyanda bulunulması veya sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması suç olarak tanımlanmış ve bu fiillerde bulunan kişiler hakkında gerçek kişilerde 100.000 Dolar'dan fazla olmamak üzere (tüzel kişilerde 500.000 Dolar'dan fazla olmamak üzere) para cezası veya üç yıla kadar hapis cezası uygulanır veya her iki yaptırımın birlikte uygulanmasına hükmedilir şeklinde düzenlemeye yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere ABD vergi hukuk sistemi içerisinde de vergi sisteminin etkin ve adil bir şekilde işlemlerini sağlamak için, yükümlülüklerini bilerek ihlal edenlere karşı ciddi caydırıcı cezalar öngörmüştür. Kasten yapılan ihlaller, yalnızca maddi cezalarla değil, aynı zamanda hapis cezalarıyla da cezalandırılarak vergi yükümlülüklerinin ciddiyeti vurgulanmıştır. Yapılan düzenlemelerle vergi kaçakçılığı ve sahte beyan gibi suçların önlenmesi, vergi sisteminin bütünlüğünün ve güvenilirliğinin korunması amaçlanmıştır.

1.3.2. Türk Vergi Ceza Hukukunda Gizleme Suçu

Modern vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sisteminde de vergilendirme genel olarak mükelleflerin gelir, kazanç ve diğer vergiye tabi unsurlarını beyan etmeleri esasına dayanmaktadır. Beyan esas, mükelleflerin matrahlarını vergi kanunlarındaki usullere uygun olarak, kanunların emrettiği şekli ve maddi ödevleri yerine getirerek, kanunlarda belirtilen süreler içerisinde vergi idaresine bildirmelerini gerektirmektedir¹⁷². Beyan esasının cari olduğu vergilemede mükellef, vergiye ilişkin işlemlerini belgelendirmekte, belgelerini belirli süreler içerisinde kanunda belirtilen defterlere kaydetmektedir. “*Belge ve kayıt düzeni*” olarak isimlendirilen bu esas ile defter ve belgeler aracılığıyla mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarının, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarının, mükelleflerin ve mükelleflerle ilişki içerisinde olan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlemlerinin tespit

¹⁷² Yıldırım Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2018, s. 377.

edilmesi, kontrol edilmesi ve incelenmesi amaçlanmaktadır¹⁷³. Bu amacın gerçekleşmesi ise mükelleflerin tutmuş oldukları defter, kayıt ve belgelere dayalı etkin bir araştırma ve vergi denetimi ile mümkün olmaktadır.

Mükelleflerin beyanlarının tespiti ve etkin bir vergi denetimi özellikle de vergi denetim yolları içerisinde vergi matrahlarının doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek, vergi kayıp ve kaçagını önleme amacıyla gerçekleştirilen vergi incelemesi bakımından önem ifade etmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin, beyanlarına kaynaklık eden defterleri kanun aradığı şekil ve muhteva şartlarına uygun olarak tutmaları, yaptıkları işlemleri belgelendirmeleri ve bunları kanunlarda belirtilen süre içerisinde muhafaza etmeleri, bu süre içerisinde yetkililerce istenilmesi halinde ibraz etmeleri gerekmektedir. Defter ve belgelerin Kanun'un aradığı şekil ve usul şartlarına uygun, muhteviyatı itibarıyla de gerçeği gösterir nitelikte olması mükellef bakımından da yarar sağlamaktadır. Nitekim tutulan defter ve belgelerin mükellef lehine bir delil niteliği taşıması söz konusu defter ve belgelerin "ihticaca salih olması" ile mümkündür¹⁷⁴.

VUK m.172'de sayılan gerçek ve tüzel kişilerin beyanlarının doğruluğunda bir araç olan defterleri tutma zorunluluğu düzenlenmiş yine VUK m.253'de de defter tutma zorunluluğu getirilen bu kişilere tuttıkları defterler ile yaptıkları muamelelere ilişkin belgeleri kanunda belirtilen süre içerisinde muhafaza etmeleri hüküm altına alınmış ve bu madde hükmüyle beş yıllık muhafaza zorunluluğu getirilmiştir. Defter tutma zorunluluğu olmayanlara ise "*VUK m.232, m.234 ve m.235 uyarınca almaya mecbur oldukları faturaları, gider makbuzlarını ve mütahsil makbuzlarını, bu belgelerin düzenlenme tarihini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar*" hükmüyle muhafaza zorunluluğu getirilmiştir.

VUK m.256'da ise mükelleflere muhafaza yükümlülüğü çerçevesinde ellerinde tuttıkları defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ait mikro fiş, mikro film gibi ortamlardaki kayıtları, bu kayıtlara erişimi sağlayacak bütün bilgileri

¹⁷³ Burçin Bozdoğanoglu, "Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, Mart 2016, ss. 128-136.

¹⁷⁴ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 3. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s. 127.

ve şifreleri yetkili makam ve memurlarca muhafaza süresi içerisinde kendilerinden istenilmesi halinde ibraz etme ödevi yüklenmiştir. Buradaki amaç vergi idarisinin VUK m.134 ile kendisine tanınan yetki çerçevesinde vergi beyannamelerinin incelenmesinde usulüne göre düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak oluşturulan kayıtların vergilendirmeye esas alınabilmesi bakımından ilgili oldukları muamelelere ait gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığının kontrolünü sağlayabilmesidir. Nitekim bu inceleme VUK m.3/B ve VUK m.134 gereği karşıt tespitler yapılması, bilgilerin toplanması gibi yöntemlere başvurulması yanında önemli ölçüde defter ve belgelerin istenildiği zaman ibraz edilmesi ile olanaklı olacaktır.

Hukukta karine kavramı “*varlığı bilinen olumlu veya olumsuz bir olaydan veya durumdan diğer bir olumlu veya olumsuz bir olay veya durumun varlığı veya yokluğu hakkında çıkarım yapılmasına olanak tanıyan ön varsayım*” şeklinde genel olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁵. Hukuki karineler, belirli bir olayın gerçekleşmiş olduğunu kabul etmekte ve aksi ispat edilene kadar bu kabul geçerli olmaktadır. Hukuki karineler bu özelliği ile yargılama sürecinde ispat yükünü değiştirebilmekte ve işlemleri kolaylaştırabilmektedir.

Vergiye doğuran olayın takibi, gerçek mahiyetinin tespiti bakımından “ilk görünüş karinesi/doğruluk karinesi” olan defter ve belgelerin tutulması, muhafazası ve ibrazı vergisel bir yükümlülük olmakla birlikte bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesinin çeşitli hukuki sonuçları ortaya çıkmaktadır. Nitekim muhafaza ve ibraz zorunluluğuna aykırı davranan mükelleflere (örneğin incelemeye yetkili olmayanlara ibraz edilmesi, bir kısım defter ve belgeleri ibraz edilirken bir kısmının ibrazından kaçınılması gibi) VUK m.30/II-3’e göre vergi idaresi tarafından re’sen vergi tarhiyatı yapılmakta ve mükerrer m. 355’e göre özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Ayrıca bu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, şartları gerçekleştiğinde VUK m.359/a-2’de tanımlanan “gizleme” fiili olarak kaçakçılık suçu oluşturmakta ve defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmeyen, gizleyen kişiler on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır¹⁷⁶. Böylece defter ve

¹⁷⁵ Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, Cilt: 2, 6. Baskı, İstanbul, Demir Yayınları, 2001, s. 2006.

¹⁷⁶ Burak Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, s. 53.

belgelerin ibraz edilmemesi, gizlenmesi fiili hem idari nitelikte hem de adli nitelikte yaptırımlar uygulanması sonucu doğurmaktadır.

Gizleme, seçimlik hareketli suç olarak VUK m.359 bentlerinde ayrı ayrı düzenlenen kaçakçılık suçları içerisinde kanunda tanımı yapılan tek fiil olup, VUK m.359/a-2’de kaçakçılık suçuna sebebiyet veren diğer fiillerle birlikte düzenlenmiştir. Söz konusu hüküm gereği vergi kaçakçılığı suçunun hukuki konusunu oluşturan defter belgelerin tahrif edilmesi veya bunların gizlenmesi veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması vergi kaçakçılığı suçu oluşturacak ve bu suçu işleyen kişiler için alt sınırı on sekiz ay, üst sınırı ise beş yıl olacak şekilde hapis cezasına hükmedilebilecektir. Maddenin devamında kanun koyucu “*Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulamasında gizleme olarak kabul edilir...*” demek suretiyle gizleme fiilinin tanımını da yapmıştır.

Gizleme suçunun vergi hukuk sistemimiz içerisindeki yerine tarihsel süreçte yapılan düzenlemeler çerçevesinde bakıldığında suça ilişkin hükümlere, Türk vergi sisteminde usule, şekle ve ceza normlarına yönelik hükümlerin bir arada ilk kez düzenlendiği, 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu m.324/6’da kanuna göre tutulma zorunluluğu ve ibraz mecburiyeti olan defter ve belgelerin vergi idaresince yazılıyla istenmesine rağmen mükellefçe gizlenmesi Kanun’da kaçakçılık fiili olarak düzenlenen ve vergi ziyaına sebebiyet veren fiiller (muhasabe hilesi yapma, sahte belge düzenleme, kullanma gibi) içerisinde sayılmıştır. 5432 sayılı Kanun’da söz konusu kaçakçılık fiillerine, kaçırılan verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilmesi şeklinde sadece idari yaptırım uygulanması öngörülmüştür.

Hileli yollarla vergi kaçıranların sadece idari yaptırıma tabi olmasının hazineyi vergi kaybına uğratmak yanında dürüst mükelleflerin vergiye uyumunu da olumsuz yönde etkileyeceği gerekçesi ile vergi kaçakçılığı suçlarına hem idari hem de adli nitelikte yaptırımların uygulanmasını öngören 5815 sayılı Kanun 24.08.1951 yılında

yürürlüğe girmiş, ceza hukuku anlamında “Hileli Vergi Suçları” ihdas olunmuştur¹⁷⁷. Bu Kanun ile VUK m.359’da yapılan tanıma benzer şekilde gizleme fiilinin tanımına ilk kez yer verilmiş, hileli vergi suçları içerisinde düzenlenen gizleme suçunda vergi ziyanının suçun oluşmasında bir şart olarak aranacağı ve suçu işleyenlere usulsüzlük cezası ile kayba uğratılan verginin üç katı kadar vergi cezası uygulanacağı, ayrıca bu kişilerin bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. 5815 sayılı Kanunla ayrıca bu suçu işleyen kişiler hakkında ceza süresi boyunca meslekten men edilme, mahkumiyetin ilan edilmesi şeklinde de yaptırımlar uygulanması öngörülmüştür¹⁷⁸.

1961 yılında yürürlüğe giren, günümüze kadar pek çok kanuni düzenleme ile değişikliğe uğramasına rağmen geçerliliği devam eden 213 sayılı VUK’da vergi suçları, hileli vergi suçları ve idari nitelikte yaptırımların uygulandığı kaçakçılık, kusur, usulsüzlük gibi bir ayrıma tabi tutulmuş, gizleme suçu ise hileli vergi suçları içerisinde yer almaya devam etmiştir. Bununla birlikte devam eden süreçte VUK’ta değişiklik yapan 2365 sayılı Kanun, 4008 sayılı Kanun¹⁷⁹, 4108 sayılı Kanun¹⁸⁰, 4369 sayılı Kanun, 5728 sayılı Kanun, 5904 sayılı Kanun¹⁸¹ ve 7394 sayılı Kanun ile çeşitli düzenlemeler yapılmış ve gizleme suçu bu değişikliklerden sonra yukarıda belirtilen VUK m.359/a-2’deki bugünkü nihai şeklini almıştır.

Sırasıyla bakıldığında; 2365 sayılı Kanun ile “hileli vergi suçu” teriminin VUK metninden çıkarılması ile gizleme fiili de bugünkü anlamda kaçakçılık suçu oluşturan diğer fiillerle birlikte VUK m.344’de aktarılmış, bu maddede sayılan fiillerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde bu fiili işleyen kişilere kayba uğratılan verginin üç katı vergi cezası uygulanması yanı sıra üç aydan üç yıla kadar hürriyeti bağlayıcı cezaya mahkûm edilmeleri öngörülmüştür. 4008 sayılı Kanun’un kaçakçılık suçu kapsamında yer alan VUK m.344/1-6 kapsamında yer alan fiillerin kasti olarak işlenmesi ile vergi ziyanı sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak hapis cezasının alt

¹⁷⁷ Salim Ateş Oktar, “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, s. 75.

¹⁷⁸ Ekici, a.g.e., s. 228.

¹⁷⁹ 4008 Sayılı Kanun, 21982 Sayılı ve 06/07/1994 Tarihli Resmî Gazete.

¹⁸⁰ 4108 Sayılı Kanun, 22301 Sayılı ve 02/06/1995 Tarihli Resmî Gazete.

¹⁸¹ 5904 Sayılı Kanun, 27277 Sayılı ve 03/07/2009 Tarihli Resmî Gazete.

sınırında değişikliğe gidilerek daha öncesinde üç ay olan bu süre 4008 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme sonucu altı aya çıkarılmış, dolayısıyla kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında hapis cezasına hükmolunması halinde altı aydan başlamak üzere üç yıla kadar hapis cezası verilmesi uygun görülmüştür. Bu düzenleme ile ayrıca mahkumiyetin ilanının yapılması şeklindeki yaptırım uygulamasına son verilmiştir. 1995 tarihinde yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanun ile kaçakçılık suçlarına verilecek cezalarda hapis cezalarında ayırma gidilmiş, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme, kullanma, defter ve belgeleri tahrif etme fiillerinde uygulanacak hapis cezaları “ağır hapis cezası” şeklinde üç yıldan beş yıla olacak şekilde yeniden düzenlenmiş, gizleme suçuna yönelik uygulanan cezai yaptırımlar bakımından herhangi bir değişiklik olmamıştır. Bunun birlikte Alman vergi hukuk sisteminden esinlenerek uygulanması öngörülen meslekten men cezası uygulamadan kaldırılmıştır. 4369 sayılı Kanun ile vergi kaçakçılığı suçları VUK m.359 altında düzenlenmiş ve vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyanının suçun oluşmasında kurucu unsur olmaktan çıkarılması ile gizleme suçunun oluşumu bakımından da vergi ziyayı oluşması şartı aranmaksızın kaçakçılık suçu işlenmiş olduğuna hükmedileceği belirtilmiştir. Gizleme suçuna ilişkin uygulanacak hapis cezasına ilişkin düzenlemelerden 2008 yılında yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun ile gizleme fiili ile vergi kaçakçılığına sebebiyet verilmesi halinde uygulanacak hapis cezasının alt sınırı bir yıla çıkarılmıştır. 2009 yılında yürürlüğe giren 5094 sayılı Kanun ile de alt sınır on sekiz aya çıkarılmıştır¹⁸². 7394 sayılı Kanun ile de suçların üst sınırında değişikliğe gidilerek “üç yıla kadar olan” bu süre “beş yıla kadar” şeklinde değiştirilerek arttırılmıştır. Yapılan bu düzenlemelerde kaçakçılık suçlarına yönelik getirilen diğer düzenlemeler gizleme bakımından da geçerli olmuştur.

Gizleme suçu vergi hukuk sistemi içerisinde yer alan VUK m.359’daki diğer kaçakçılık suçlarının ortaya çıkmasını gizlemek, diğer bir ifade ile vergi idaresinin örneğin failin sahte belge kullanması veya düzenlemesi halinde bunun idare tarafından öğrenilmesi ve daha ağır cezai yaptırımlara muhatap olabilme korkusuyla defter ve belgelerini gizlemesi gibi vergi kanunlarına aykırı fiillerinin ortaya çıkmasından

¹⁸² Ekici, a.g.e., s. 227-234.

duyduğu endişe ile de işlenebilen bir suçtur¹⁸³. Bu bakımdan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi doğrudan vergi kaybına sebebiyet vermese de vergi kaybına neden olabilecek bir hareketin ortaya çıkmasına engel olabilecektir. Bu bakımdan suçun unsurlarının ve gerçekleşmesi için gerekli şartların ihtiva etmesiyle birlikte kanun koyucunun suçun oluşumunda vergi ziyayı şartı aranmaması yönünde yaptığı düzenlemenin isabetli bir değişiklik olduğu düşünölmektedir.

Bir vergi kaçakçılığı suçu olan gizleme, ihmali hareketle işlenebilen, neticesi harekete bitişik bir suç olup bu tez çalışmasının konusunu oluşturmaktadır. Tezin bir sonraki bölümünde bu suçun hukuki konusunu ve suç genel teorisi çerçevesinde suçun yapısal unsurları incelenmeye çalışılmıştır.

¹⁸³ Ağar, a.g.e., s. 85-86.

İKİNCİ BÖLÜM

SUÇ GENEL TEORİSİ ÇERÇEVESİNDE GİZLEME

2.1. Genel Açıklama

Defter ve belge ibraz etmeme (gizleme) fiilinin hukuki konusu ve suç genel teorisi çerçevesinde yapısal unsurlarının değerlendirilmesi, vergi hukuku ve ceza hukuku kesişiminde yer alan önemli bir alanı kapsamaktadır. Vergi mükelleflerinin mali işlemlerini doğru ve eksiksiz bir şekilde belgelemeleri, defterlere kayıt etmeleri ve bu defter ve belgeleri yetkili makamlara ibraz etmeleri, vergi sisteminin etkinliğini ve güvenilirliğini sağlamaktadır. Defter ve belgeler, mahiyeti ister fiziki isterse elektronik olsun, mükellef açısından kuvvetli bir ispat aracı iken idare yönünden ise bir denetim aracı olmaktadır. Dolayısıyla defter ve belge ibraz etmeme veya gizleme fiili, mükelleflerin bu yasal yükümlülüklerini ihlal ederek vergi matrahının doğru tespit edilmesini engelleyen ve devletin vergi gelirlerine zarar veren bir suç olarak değerlendirilmektedir.

Bu suçun maddi unsuru, mükellefin gerekli defter ve belgeleri zamanında sunmaması veya kasten gizlemesi ile oluşur. Bu eylem, VUK ve ilgili mevzuatta düzenlenen belge düzenleme ve saklama yükümlülüklerine aykırıdır. Örneğin, VUK m.227 ve devamı maddeleri, mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defter ve belgeleri, belirli bir süre boyunca saklama ve gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etme yükümlülüğünü detaylı bir şekilde düzenler. Bu belgelerin sunulmaması, suçun maddi unsurunun gerçekleştiğini göstermektedir. Suçun manevi unsuru, failin kastını ifade etmektedir. Bu suçta kast, failin belgeleri bilerek ve isteyerek saklaması veya ibraz etmemesi anlamına gelmektedir. Failin bu eylemi bilinçli olarak gerçekleştirmesi, suçun manevi unsurunun varlığını ortaya koymaktadır. Bu durum, failin niyetinin suçun oluşumunda önemli bir rol oynadığını ve bu niyetin tespit edilmesinin suçun ispatı açısından kritik olduğunu göstermektedir. Hukuka aykırılık

unsuru, eylemin yasal düzenlemelere aykırı olmasını ifade etmektedir. Vergi kanunlarına göre, gerekli belgelerin ibraz edilmemesi veya gizlenmesi hukuka aykırıdır. Bu eylem, vergi yükümlülüklerinin ihlali anlamına gelir ve bu nedenle hukuka aykırılık unsuru suçun oluşumunda temel bir bileşendir. Netice unsuru ise, suçun işlenmesi sonucunda meydana gelen zararı ifade etmektedir. Defter ve belge ibraz etmeme fiili sonucunda ortaya çıkan zarar, genellikle vergi kaybı veya eksik vergi beyanı şeklinde kendini göstermektedir. Bu zarar, suçun tamamlanması için gerekli olan son aşamayı temsil eder.

Bu bağlamda, defter ve belge ibraz etmeme (gizleme) suçu hem vergi hukukunun hem de ceza hukukunun prensiplerine uygun olarak değerlendirilmeli ve bu suçun yapısal unsurları dikkatle analiz edilmelidir. Vergi denetimlerinin etkinliği ve vergi sisteminin adil bir şekilde işlemesi, bu tür suçların doğru bir şekilde tespit edilmesine ve cezalandırılmasına bağlıdır. Çalışmanın bu bölümünde, defter ve belge ibraz etmeme fiilinin hukuki konusu ve unsurları ayrıntılı olarak incelenecek ve suç genel teorisi çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

2.2. Gizleme Suçunun Hukuki Konusu

Defter ve belge ibraz etmeme suçu, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak ve vergi idaresinin etkin denetim yapabilmesini teminat altına almak amacıyla düzenlenmiş bir suçtur. Bu suçun hukuki konusu, mükelleflerin ticari ve mali işlemlerine ilişkin kayıtlarını doğru ve eksiksiz bir şekilde tutması ve talep halinde ibraz etmesi yükümlülüğü üzerine kuruludur. Gizleme suçu hem kamu düzenini koruma hem de mükellefler arasında adaletin sağlanması açısından vergi hukukunda önemli bir yere sahiptir.

Gizleme suçu, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi ile meydana gelmektedir. VUK m.253'e göre defter tutmakla yükümlü olanlar tuttukları defter ve belgeleri muhafaza etme yükümlülüğündedir. VUK m.256'ya göre ise muhafaza süresinde yetkili makamlarca istenen defter ve belgelerin ibraz edilmesi zorunlu tutulmuştur. Defter ve belge ibrazından kaçınılma temeline

dayanan gizleme suçunun hukuki konusunu VUK'a göre tutulması, düzenlenmesi ve ibrazı zorunlu olan her türlü defter ve belgeler oluşturmaktadır.

2.2.1. Belge ve Kayıt Sistemi

Vergilemede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti, maddi olayın doğru belgelendirilmesi ve bu olaya ilişkin maddi sonuçların defter kayıtlarına geçirilmiş olması ile mümkündür. Nitekim belge ve kayıt düzeni olarak ifade edilen bu sistem ile vergiye konu işlemlerin kanunlarda gösterilen veya Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şekil ve içeriğe sahip belge, kayıt ve defterlere dayanması, gerektiğinde bunların doğruluğunun incelenmesine imkân vermektedir¹⁸⁴.

Vergi hukuku ve ticaret hukuku, belge ve kayıt düzeninin varlığını ve korunmasını sağlayan iki temel hukuk dalı olarak öne çıkmaktadır. Bu başlık altında belge ve kayıt sistemi vergi hukuku ve ticaret hukuku bakımından iki ayrı başlık altında incelenecektir.

2.2.1.1. Vergi Hukuku Bakımından Defter, Kayıt ve Belge Düzeni

Türk vergi sistemi vergilendirmeye konu olan olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin ise VUK kapsamında belirtilen şekil şartlarını haiz defterlere kaydedilmesi prensibine dayanmaktadır.

Defter, kayıt ve belge düzenin çift yönlü fonksiyonu olup, yapılan işlemlerin idare bakımından denetimini sağlarken, mükellef açısından ise kendi hak ve menfaati yönünden mevcut hukuki işlem bakımından ispat kolaylığı sağlamaktadır. Vergilendirmede mükellef beyanı ile tutulması zorunlu olan defterlerdeki kayıtların uyumlu olması, defter kayıtlarının da dayanaklarının bulunması gerek hukuken gerekse vergi politikası açısından önem ifade etmektedir.

VUK da vergilendirme ile ilgili işlemlerin belgelere bağlanmasını ve ispatın da bu belgelerle yapılmasını amir hükümlerle emretmiş ve ikinci kitabın üçüncü kısmında

¹⁸⁴ Açar, a.g.e., s. 25.

“Vesikalar” başlığı ile belge düzeni ve düzenlenecek belgeler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu doğrultuda defter tutma zorunluluğu bulunanlara belge düzenleme, muhafaza etme ve ibraz yükümlülüğü getirilmiştir.

2.2.1.1.1. Defter Tutma Mecburiyeti

Beyan usulünü benimseyen vergi sistemlerinde sistemin etkin işlemesi belge ve kayıt düzenine dayanmaktadır. Zira, mükellef ve mükellefle ilişki içerisinde bulunan üçüncü kişilerinin mal varlığı durumlarının, ticari hesap durumlarının tespiti ve denetlenmesi, vergisel işlemlerin hukuka uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespiti ancak bu düzen sayesinde mümkün olacaktır. Defter tutularak yapılan işlemler kayıt altına alınarak ilgili kurumlara beyanda bulunma imkânı sağlanmış olacaktır. Bu da vergi sisteminde bilgiye erişimi kolaylaştıracağı gibi mükelleflerin de hukuki menfaatlerine hâlel getirilmesine engel olacaktır. Defter tutma mecburiyeti vergi hukuku kapsamında bir ödev olarak düzenlenmiş olmakla birlikte mükellefin haklarını üçüncü kişilere karşı koruyan, hesap verebilirliğini kolaylaştıran pozitif bir yükümlülüktür.

Defter tutma mecburiyetinin kazandırdığı bir diğer önemli husus ise mükelleflerin düzenlemiş olduğu belgeler ve bu belgelerle oluşturulan kayıtların hukukun temel prensiplerinden olan “ilk görünüş ya da doğruluk (haklılık) karinesi”nden faydalanmasına imkân tanınmasıdır. Vergi idaresinin mükellef beyanlarının kayıtlarla uyumlu olup olmadığını ispat hukuku açısından ortaya çıkarılabilmesi için de mükellefin defter, kayıt ve belgeleri tutma, muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kanun koyucu tarafından getirilmiştir¹⁸⁵.

Defter tutma mecburiyeti vergi mükellefiyetinin bulunması halinde söz konusu olabileceği gibi her vergi mükellefi de vergi kanunlarında belirtilen defterleri tutmak zorunda değildir¹⁸⁶. Gizleme suçu yönünden defter tutma zorunda olmayan vergi mükellefinin fail olması mümkün değildir. Zira defter tutma yükümlülüğünün

¹⁸⁵ Ekici, a.g.e., s.7.

¹⁸⁶ Çavuş, a.g.e., s. 87.

bulunmadığı durumlarda yasal koşulların gerçekleşmemesi nedeniyle gizleme suçunun tipiklik unsuru da oluşmayacaktır¹⁸⁷.

VUK m.171 ile yukarıda izah edilen defter tutmadaki maksat yasal hale getirilirken, VUK m.172’de defter tutmakla yükümlü olanlar, VUK m.173’de ise bu mecburiyetten muaf tutulanlar sıralanmıştır.

VUK m.172 kapsamında defter tutma mecburiyetinde olanlar;

- Ticaret ve sanat erbabı,
- Ticaret şirketleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Serbest meslek erbabı,
- Çiftçilerdir.

VUK m.173’de ise defter tutma mecburiyetinden muaf olanlar sayılmıştır. Bu madde hükmüne göre defter tutma mecburiyetinden muaf olanlar;

“Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, Gelir Vergisi Kanunu’na göre kazançları basit usulde tespit edilenler, Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.”

Ayrıca VUK m.176 ve m.177 ile birlikte defter tutma bakımından tüccarlar birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccar olmak üzere ayrılmıştır. Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır. Bunlar dışında VUK m.197, m.207, m.208, m.210 ve m.213’te sayılan kişilerin de VUK kapsamında defter tutma mecburiyeti bulunmaktadır.

2.2.1.1.2. Tutulması Zorunlu Defterler

Tutulması mecburi olan bu defterler üzerinde VUK m.359’daki fiilleri işlemek suç teşkil edecektir. Ancak farklı kanunlarda tutulma mecburiyeti olup da vergi usul

¹⁸⁷ Kaşıkçı, a.g.e, s. 264.

mevzuatı açısından tutulması zorunlu olmayan defterlerde bu fiillerin işlenmesi vergi kaçakçılık suçu oluşturmayacaktır. Bu sebeple VUK kapsamında tutulması zorunlu olan defterlerin neler olduğu önem arz etmektedir.

VUK'ta tutulması zorunlu olan defterler VUK m.182'de bilanço hesabı esasına göre tutulması zorunlu defterler ve VUK m.193'te işletme hesabı esasına göre tutulması gereken defterler olmak üzere düzenlenmiştir. Bilanço esasına göre tutulması zorunlu defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri iken işletme hesabı esasına göre tutulması gereken defter ise işletme hesabı defteridir. Bu defterlerle birlikte VUK kapsamında tutulması gereken diğer bazı defterlere de Kanun'un çeşitli maddelerinde (örneğin, VUK m. 197'de düzenlenen imalat defteri, VUK m. 207'de düzenlenen hasılat defteri, VUK m. 209'da düzenlenen ambar defteri gibi) yer verilmiştir.

2.2.1.1.3. Suça Konu Kayıt ve Belgeler

Kayıt ve belgelerin suça konu olmasından kasıt VUK m.359'daki kanuni düzenlemedir. Bu kapsamda VUK m.359'da düzenlenen defter ve belgelerin neler olduğu doktrin ve yerleşik yargı kararlarında ortaya konulmuştur.

Kayıtlar defterlerde yer alan ve VUK m.227 gereği tevsik mecburiyeti olan evraklardır. VUK m.228'e göre bu mecburiyetin istisnaları da bulunmaktadır. Kayıtların ispat edici birtakım kağıtlarla tevsiki devletin vergi alacağını kontrol etmesi açısından oldukça önemlidir.

VUK m.359'da yer alan belge kavramı da VUK m.227'deki "vesika" tabirine karşılık gelmektedir. Erman'a göre belge, "*taşınabilen bir şey üzerine yazılan hukuki hüküm ifade eden, bir olayı ispata yarayan yazı*" olarak tanımlanmıştır¹⁸⁸. Yapılan bu tanımda "taşınabilen" ifadesi kullanılmış olması daraltıcı bir tanımlama olup, özellikle elektronik defter ve belgeleri de içerecek geniş bir tanımlamaya imkân verememiştir. Yargıtay'a göre ise belge "*hukuki hüküm ifade eden, bir hakkın doğmasına, bir vakayı*

¹⁸⁸ Sahir Erman, **Sahtekarlık Suçları (Ticari Ceza Hukuku III)**, 5. Baskı, İstanbul, 1987, (Aktaran: Çavuş, a.g.e., s. 92.

ispata elverişli yazıdır” şekilde tanımlanmıştır¹⁸⁹. Yargıtayca yapılan bu tanımlamanın daha geniş bir çerçevede belge tanımına elverişli olduğu söylenebilmektedir.

Düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin kaçakçılık suçuna konu olabilmesi için VUK çerçevesinde tutulan ayrıca muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan kayıt ve belgelerden olması gerekmektedir. İncelenmesi istenen defter, kayıt ve belgeler bu mahiyette değilse ibraz edilmeseler dahi defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçu meydana gelmeyecektir.

Yukarıda belirtilen tutulması gereken defterler dışında VUK m.227 ve müteakip maddelerde vergi mükelleflerinin bazı belgeleri düzenleme ve alma mecburiyetleri bulunmaktadır. Düzenlenmesi ve ibrazı zorunlu olan bu belgeler; fatura ve fatura yerine geçen belgeler (VUK m.229), perakende satış vesikaları (VUK m.233), gider pusulası (VUK m.234), müstahsil makbuzu (VUK m.235), serbest meslek makbuzları (VUK m.236), ücret bordrosu (VUK m.238), taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (VUK m.240), muharebe evrakları (VUK m.241) olarak VUK’ta düzenlenmiştir. Bu belgeler vergi matrahının ispatı açısından önemli olup, defter dışında kalan ispat vasıtalarıdır¹⁹⁰.

2.2.1.1.4. Dijital Dönüşümle Birlikte Defter Tutma ve Belge Düzenlemede Getirilen Yenilikler

Teknolojik birtakım gelişmeler, dijital dönüşümler, internet ve bilgisayar kullanımının yaygınlaşması hukuk sisteminde de birçok dönüşüm ve yeniliği zorunlu kılmıştır. Kanuni defter ve belgelerin arşivlenip muhafaza edilmesindeki külfet, denetim sürelerinin gereksiz uzaması, evrak ve belgelerin muhafazası için mekan ihtiyacının hasıl olması, bürokraside oluşan yığılma ve maliyet, deprem, hırsızlık ve benzeri nedenlerle fiziken korumanın mükellef açısından risk taşıması karşısında teknolojinin sağlamış olduğu imkanlardan yararlanmak ve maliye politikası açısında da kayıt dışılığı minimum seviyeye getirebilmek amacıyla elektronik defter (e-defter)

¹⁸⁹ Yargıtay, 6. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 04/07/1963, E.: 1963/2706, K.: 1963/3846.

¹⁹⁰ Tosun, a.g.e., s. 54-55.

ve elektronik fatura (e-fatura) uygulamalarına geçiş süreçleri yaşanmıştır¹⁹¹. Bu kapsamda VUK mük. m.257 tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi ve VUK mük. m.242 ile de elektronik ortama aktarılma, kaydedilme, muhafazaya ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yönünde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na açıkça yetki verilmiş, akabinde de bu yetki çerçevesinde Bakanlıkça genel tebliğler yayınlanmıştır. Yine VUK mük. m.242'de elektronik ortamda düzenlenen defter ve belgelerin VUK kapsamında tutulması zorunlu fiziki defter ve belgelerle aynı mahiyette olduğu düzenlenmiştir.

2.2.1.1.4.1. Elektronik Defter Uygulaması

Elektronik defter (e-defter) uygulamasına ilişkin olarak 1 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği¹⁹² çıkarılarak genel hususlar ele alınmış ve “*Şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK ve/veya TTK'ya göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür*” şeklinde e-defter tanımlaması yapılmıştır. Yine bu tebliğde e-defter tutulabilmesinin ön koşulu olarak da gerçek kişi mükelleflerin Nitelikli Elektronik Sertifika (NES)¹⁹³ veya mali mühür¹⁹⁴, tüzel kişilerin ise yalnızca mali mühür temin etmiş olması ve e-defter uygulamasında kullanılacak yazılımın GİB'den uyumluluk onayı almış bir yazılım olması gerektiği belirtilmiştir. Üzerinde mali mühür bulunmayan fatura ve defterin

¹⁹¹ Ercan Alptürk, **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 2005, s. 246-250; Bu hususta ayrıca 509 sayılı VUK Genel Tebliği'nde de “*ekonomik aktiviteleri elektronik ortamda izleme, analiz etme, raporlama, elektronik ortamda denetim alt yapısını oluşturma, kâğıt defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetleri (kâğıt, tasdik, baskı, arşivleme, iletim, muhafaza, ibraz, muhasebe entegrasyonu ve benzeri) azaltma, belgelerde standart formatı oluşturma, düzenlenen belgenin tarafları (düzenleyen ve alıcı) arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturma, kamu hizmeti kalitesini artırma, mükelleflerin işlem yapma hızını artırma, mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarını artırma ve kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi*” şeklinde gerekçelendirilerek GİB tarafından vergiye tabi işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına yönelik alt yapı oluşturulmuş, zaman içerisinde de elektronik ortam (internet) üzerinden işlemlerin yapılması bazı mükellefler açısından zorunlu kılınmıştır: Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdari Başkanlığı, 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmi Gazete.

¹⁹² 1 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 28141 Sayılı ve 13/12/2011 Tarihli Resmî Gazete.

¹⁹³ Nitelikli Elektronik Sertifika (NES): “*5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu m.9'da tanımlanan ve yalnızca gerçek kişi mükelleflerce kullanılabilen elektronik sertifikadır*”: 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmi Gazete.

¹⁹⁴ Mali mühür: “*Gerçek kişi veya tüzel kişi mükelleflere ait veri bütünlüğünün, kaynağın ve içeriğinin garanti altına alınması ile gerekli durumlarda gizliliğin sağlanması fonksiyonlarının yerine getirilmesi amacı ile oluşturulan ve GİB adına TUBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını ifade etmektedir.*”: 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmi Gazete.

hiçbir hükmü olmayacağı ve yok sayılacağı da yine 1 Seri No’lu Tebliğ ile belirtilmiştir.

1 Seri No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde tanımlanmasına yer verilen bir diğer önemli kavram e-defter beratıdır¹⁹⁵. Buna göre mükellef elektronik ortamda e-defterini imzaladıktan sonra Başkanlığa sistem üzerinden gönderir. Başkanlığın kendi mührü ile imzalamasından sonra elektronik berat dosyası oluşmaktadır. Bu andan sonra mevcut defterde hiçbir değişiklik yapılamaz ve defter güvenilir hale gelir. Berat dosyası olmayan defterlerin hiçbir geçerlilik hükmü yoktur ve defterler mali mühür beratları ile saklanmalı ve bu beratı ile de ibraz edilmelidir. Kaldı ki 1 Seri No’lu Tebliğde de belirtildiği üzere e-defterlerin gerek VUK gerekse TTK kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilmesi ancak bu defterlerin Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte muhafaza ve ibraz yükümlülüklerinin yerine getirilmesi şartıyla mümkündür.

VUK’a 7338 sayılı Kanun ile 14.10.2021 tarihinde eklenen VUK m.226/A’ya göre elektronik ortamlarda tutulan defterler için berat alınması tasdik hükmünde olduğu gibi beratın usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması halinde ise defterlerin tasdik ettirilmemiş olacağı belirtilmiştir.

Elektronik defter uygulamasına ilişkin olarak 3 Seri No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği¹⁹⁶ ile e-defter tutma zorunluluğu olan mükellefler belirtilmiştir. Bu kapsamda e-fatura mükellefi olanlar için e-defter tutmanın zorunlu olduğu açıklanmıştır. Yine TTK m.397/4 uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerin de 01.01.2020 tarihi itibarıyla e-deftere geçme zorunluluğuna tabi olduğu belirtilmiştir. Tebliğ’de kamu kurum ve kuruluşlarının ise e-defter uygulamalarına geçmelerinin isteğe bağlı olduğuna hükmedilmiştir. 08.11.2024 tarihinde 1 Seri No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No: 5) ile yapılan son düzenlemede ise e-defter uygulamasına dahil olma zorunluluğu kapsamına

¹⁹⁵ Elektronik Defter Beratı: “1 Seri No’lu Tebliğde yer alan esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyadır”: 1 Seri No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 28141 Sayılı ve 13/12/2011 Tarihli Resmî Gazete.

¹⁹⁶ 3 Seri No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmî Gazete.

“bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan mükellefler ile ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih eden mükellefler” de eklenerek e-defter tutma zorunluluğuna uymak zorunda olanların kapsamı genişletilmiştir¹⁹⁷. Zorunluluk getirildiği halde e-defter uygulamasına süresinde geçmeyen mükellefler hakkında VUK'ta öngörülen cezai hükümler uygulanır. Ayrıca 1 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde yapılan değişiklik ile e-defter uygulamasının ön koşullarından olan e-fatura kullanma zorunluluğu kaldırılmıştır. Yani e-fatura kayıtlı kullanıcısı olmadan da e-defter uygulamasından yararlanabileceği belirtilmiştir.

2.2.1.1.4.2. Elektronik Fatura ve Elektronik Arşiv Fatura Uygulaması

Dijital dönüşümün vergi hukuku kapsamında getirdiği yeniliklerden bir diğeri de elektronik fatura (e-fatura)¹⁹⁸ ve elektronik arşiv fatura (e-arşiv fatura)¹⁹⁹ uygulamasıdır. E-fatura işletmelere ve ülke ekonomisine karlılık sağladığı gibi sosyal anlamda da faydalar sağlamıştır. Kanuni düzenlemeye göre belirlenen fatura içeriğinin dijital ortamda düzenlenmesi olan e-fatura yeni bir belge değil, kâğıt faturayla birebir aynı içerik ve hukuki niteliğe sahip bir belgedir²⁰⁰.

Kâğıt belgeden sadece usul yönünden farklı niteliğe sahip olan e-fatura ile ilgili ülkemizde ilk düzenleme 397 Seri No'lu VUK Genel Tebliği²⁰¹ ile yapılmıştır. Başlangıçta mükelleflerin isteğine bırakılan e-fatura uygulaması, daha sonra yayınlanan genel tebliğlerle (421 ve 454 Seri No'lu Tebliğler ile) bazı mükellef grupları bakımından zorunlu hale getirilmiştir.

Defterlerini e-defter formatında tutmaya başlayanların ayrıca kâğıt ortamında defter tutmayacakları, e-fatura uygulamasına tabi olanların ise e-fatura uygulamasına

¹⁹⁷ 5 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde (Sıra No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 32716 Sayılı ve 08/11/2024 Tarihli Resmî Gazete.

¹⁹⁸ E-Fatura: “Şekil hükümlerinden bağımsız olarak VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.”: 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmî Gazete.

¹⁹⁹ E-Arşiv Fatura: “509 No'lu VUK Genel Tebliği'nde yer alan şartlara uygun şekilde elektronik ortamda oluşturulan ve e-Fatura dışında kalan elektronik faturalardır.”: 509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmî Gazete.

²⁰⁰ Laloğlu, a.g.e., s. 130.

²⁰¹ 397 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27512 Sayılı ve 05/03/2010 Tarihli Resmî Gazete.

tabi olan diğer kişilere düzenleyecekleri faturaların da e-fatura olma zorunluluğu getirilmiştir. Son olarak elektronik fatura ve benzeri belgelere ilişkin düzenlemeler için getirilmiş tebliğler 509 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılıp, bu tebliğler gözden geçirilmek suretiyle elektronik belge uygulamalarına ilişkin bilgiler 509 No'lu Tebliğe tek çatı altına toplanıp, bütünlük sağlanmıştır. Yine çıkarılan çeşitli tebliğler (515, 526, 535, 550 ve son olarak 12/11/2024 573 No'lu Tebliğler) ile de 509 No'lu tebliğde de çeşitli değişiklikler ve düzenlemeler yapılmıştır. E-fatura uygulamasına yönelik yapılan tüm bu düzenlemelerle birlikte e-fatura düzenleme zorunluluğuna tabi olan mükellef kapsamı da genişletilmiştir²⁰².

E-arşiv fatura uygulamasına baktığımızda ise, e-arşiv fatura da yeni bir belge olmayıp kâğıt fatura ile aynı mahiyete sahip bir diğer elektronik belge olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰³. E-arşiv fatura, e-fatura mükellefi olmayan, gerçek ve tüzel kişilere düzenlenen, oluşturulması, muhafazası, ibrazı ve raporlaması elektronik ortamda yapılan faturadır.

Yapılan düzenlemelere göre e-arşiv fatura uygulamasından yararlanabilmek için öncelikle e-fatura uygulamasına geçmiş olmak gerekmektedir²⁰⁴. Bu kapsamda zorunlu olarak veya isteğe bağlı olarak e-faturaya geçiş yapmış tüm mükellefler e-

²⁰² 509 Seri No'lu VUK Genel Tebliği kapsamında e-fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu olanlar şu şekilde sıralanmıştır: “2022 veya müteakip hesap dönemleri için brüt satış hasılatı 3 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan (EPDK) lisans alan mükellefler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler, mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtım işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında 23.10.2014 tarih ve 6563 sayılı Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan başkalarına ait ticari ve iktisadi faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek veya tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcıları, 5957 sayılı Kanun hükümlerine göre komisyoncu veya tüccar olarak sebze veya meyve ticaretiyle iştigal eden mükellefler, Sosyal Güvenlik Kurumu ile sözleşme imzalayan sağlık hizmeti sunucuları ile medikal malzeme ve ilaç/etken madde temin eden tüm mükellefler, Gayrimenkul ve/veya motorlu taşıt, inşa, imal, alım, satım veya kiralama işlemlerini yapanlar ile bu işlemlere aracılık faaliyetinde bulunan mükelleflerden brüt satış hasılatı 2022 veya müteakip hesap dönemleri için 500 bin TL ve üzeri olan mükellefler, Kültür ve Turizm Bakanlığı ile belediyelerden yatırım ve/veya işletme belgesi almak suretiyle konaklama hizmeti veren otel işletmeleri ve 2/4/2022 tarihli ve 31797 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Şarj Hizmeti Yönetmeliği kapsamında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan şarj ağı işletmecisi lisansı alan mükellefler ile bu mükellefler tarafından sertifikalı verilen şarj istasyonu işletmecileri” dir. Yine Tebliğ'de ifade olunduğu üzere bu Tebliğ'de belirtilen hadlerin altında kalanların istemeleri halinde e-fatura uygulamasından yararlanabilecekleri de belirtilmiştir.

²⁰³ Bahadır Altaş, “E-Arşiv Fatura Nedir?”, (Çevrimiçi) <https://www.alomaliye.com/2015/09/17/e-arshiv-fatura-nedir>, 15/10/2023.

²⁰⁴ Ekici, a.g.e., 72.

arşiv fatura kullanmak zorundadır. 509 No’lu VUK Genel Tebliği’nde e-fatura uygulamasına geçiş yapmak zorunda olanların belirtildiği gibi e-arşiv fatura kullanma zorunluluğu olanlar da belirtilmiştir²⁰⁵. Yine bu Tebliğ kapsamında e-arşiv fatura uygulamasına ilişkin belgelerde bulunması gerekli bilgiler, elektronik ticaret kapsamında düzenlenecek olan faturalar hakkında usul ve esaslar ile e-arşiv fatura uygulamasına geçmesi zorunlu olduğu halde geçmeyen ve Tebliğ’de belirtilen istisnai durumlar dışında e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi gerektiği halde faturayı bu formatta düzenlemeyen ve almayanlar hakkında VUK’a atıf yapılarak uygulanacak cezalara ilişkin hükümlere de yer verilmiştir.

E-fatura ve e-arşiv fatura elektronik ortamda gönderilen fatura olup bazı temel farklılıklara sahiptir. E-fatura, e-fatura mükellefi olan şirketler arasında elektronik ortamda fatura gönderip alınmasını sağlamaktadır. Yani e-fatura sistemine kayıtlı olmayan mükelleflere e-fatura gönderimi yapılamamaktadır. Ayrıca e-fatura sisteminden gönderilen her fatura önce GİB’e iletilmekte, ardından alıcıya iletilmek üzere e-fatura sistemine gönderilmektedir.

2.2.1.2. Ticaret Hukuku Bakımından Defter ve Belge Düzeni

Defter tutma ve belge düzenine ilişkin vergi kanunlarında çok sayıda hüküm bulunmasına rağmen, TTK’da ayrıntılı düzenlemelere yer verilmemiştir. TTK’da defter tutma yükümlülüğüne ilişkin hükümler olsa da bu hükümler sadece tacirleri kapsamakta, diğer bir ifade ile tacir olmayan kişilerin TTK kapsamında defter tutma yükümlülüğü bulunmamaktadır. TTK’nın daraltıcı hükümlerine rağmen, VUK bu

²⁰⁵ 509 Seri No’lu VUK Genel Tebliği kapsamında e-arşiv fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu olanlar şu şekilde sıralanmıştır: “E-fatura uygulamasına dahil olan mükellefler ile isteğe bağlı olarak e-fatura uygulamasına bu Tebliğin yayım tarihi itibarıyla geçmiş olanların en geç 01.01.2020 tarihine kadar e-arşiv fatura uygulamasına geçiş zorunlulukları bulunmaktadır. Yine, aracı hizmet sağlayıcıları, internet ortamında reklam yayınlayanlar ve internet reklamcılığı hizmet araçlarının 01.01.2020 tarihi itibarıyla e-arşiv fatura uygulamasına geçmeleri gerekmektedir. Yine 12/11/2024 tarihli 573 No’lu Tebliğ ile getirilen hükümler çerçevesinde düzenlenecek faturaların 01/01/2025 ila 31/12/2025 tarihleri arasında vergiler dahil toplam tutarı 3 Bin TL’yi aşması halinde, 1/1/2026 tarihinden itibaren ise tutarına bakılmaksızın, e-arşiv fatura olarak düzenlenmesi zorunludur”. GİB tarafından zorunluluk getirilebilecek diğer bir mükellefiyet ise; “Başkanlık, gerçekleştirilen incelemeler ve araştırmalara bağlı olarak riskli veya vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefler veya mükellef gruplarını faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre verilmek suretiyle e-Arşiv Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye Başkanlık yetkin kılınmıştır.” denilmek suretiyle belirtilmiştir.

konuda tacirler de dahil olmak üzere daha geniş bir kitleyi içine alan hükümler içermektedir. Bu nedenle TTK bakımından defter ve belge düzenine ilişkin incelememiz çalışma konumuzla sınırlı tutularak, bu konudaki genel hükümlerine değinilmeye çalışılacaktır.

Ticaret hukukunda defter tutma ve belge düzenlemedeki amaç, mali nitelikteki hareketlerin tespiti, kaydedilmesi, bölümlenerek sonuçlarının ilgililere sunulmasıdır²⁰⁶. TTK m.18'e göre tacir ticari defterleri tutmakla yükümlü kılınmıştır. TTK m.64 ve m.65'te ise defter ve belgelerin ne şekilde tutulması gerektiği gösterilmiştir. TTK m.64/5 ile de TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler VUK'un defter tutma ile ilgili hükümleri ile aynı Kanun'un m.175 ve mük. m.257'de yer alan düzenlemelere de uymak zorunda olduğu belirtilerek VUK hükümlerine atıfta bulunulmuştur.

TTK m.64'e göre her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işletmeleri ile ilgili iktisadi ve mali durumlarını, borç ve alacak ilişkilerini göstermek zorundadır. Ayrıca defter tutanlar, kayıtları ve işlemleri içeren ve aynı zamanda da ispat eden belgeleri muhafaza etmekle yükümlüdürler. Bu yükümlülükleri fiziki dosyalama ile yapabilecekleri gibi veri taşıyıcıları kullanılmak suretiyle de yapabilmektedirler. TTK'ya göre tüm defter ve belgelerin muhafaza süresi on yıl olarak belirlenmiştir.

VUK kapsamındaki ibraz etmeme suçuna benzer şekilde TTK mevzuatında da ibraz etmeme fiili cezalandırılmaktadır. Nitekim TTK'ya göre tutulması zorunlu olan defter ve belgelerin TTK m.210 kapsamında belirtilen yetkili denetim mercileri tarafından muhafaza süresi içerisinde istenilmesine rağmen ibraz edilmemesi fiili daha ağır bir suçu meydana getirmediği takdirde TTK m.562/4'e göre üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus TTK'nın ilgili maddesinde denetim makamının Gümrük ve Ticaret Bakanlığı olduğu ve ayrıca başkaca ağır bir suça sebebiyet verilmemesi gerekliliğidir.

²⁰⁶ Rıza Ayhan, Mehmet Özdamar, Hayrettin Çağlar, **Ticari İşletme Hukuku (Genel Esaslar)**, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2014, s. 329.

2.2.2. Muhafaza ve İbraz Ödevi

Ticaret hukuku kapsamında tacirler, vergi hukukunda ise mükellefler için birer ödev haline getirilen muhafaza ve ibraz müessesesi gerçeklerin ortaya çıkarılması, hak kayıplarının önlenmesi, defter, kayıt, belge ve benzeri ispat araçlarının korunarak lüzumu görüldüğünde yetkili mercilere verilmesini amaçlamıştır.

Vergilendirmeye konu kazancın tespit edilmesinde belge ve kayıt düzeni esas alınmaktadır. Bu sebeple sistem, hukuki işlemlerin meydana geldiği tarihten itibaren belgelerle kayıt altına alınarak, defter tutma üzerine inşa edilmiştir²⁰⁷. Vergi sisteminin mükellef ve idare arasındaki ilişkiyi takip ve kontrol edebilmesi için defter tutma kadar kayıt ve belgeler de önem teşkil etmektedir. Yine VUK m.3 kapsamında defter, belge ve kayıtların ispat hukuku açısından da mükellef lehine bir delil niteliğine haiz olabilmesi için ihticaca salih olması elzemdir. Bu sebeplerle tutulan ve düzenlenen defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı bir vergisel ödev olarak VUK hükümleriyle düzenlenmiştir²⁰⁸.

2.2.2.1. Muhafaza Ödevi

VUK'un mükelleflere yüklediği ödevler arasında bulunan muhafaza ödevine ilişkin amir hükümler VUK m.253-255'te düzenlenmiştir. VUK m.253'e göre defter tutma mecburiyeti olanlar tuttukları bu defterleri ve VUK m.227 ile VUK mük. m.242'de belirtilen vesikaları (elektronik ortamda düzenlenenlerde dahil olmak üzere) ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. VUK m.254'te ise defter tutma mecburiyetinde olmayanların VUK m.232, m.234, m.235'te sayılan belgeler yönünden muhafaza yükümlülükleri belirlenmiş, VUK m.255'te ise Gelir Vergisi Kanunu'ndaki indirimden faydalanmak isteyenlere vergi karnelerini muhafaza ödevi yüklenmiştir.

VUK kapsamında saklama zorunluluğu getirilen defter ve belgeler yalnızca VUK hükümleri uyarınca tutulması ve düzenlenmesi gerekli defter ve belgelerden

²⁰⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitapevi, 1991, s. 73.

²⁰⁸ Adil Nas, "İbraz Ödevi ve İbraz Ödevine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları", **Mali Hukuk**, Cilt: 9, Sayı: 104, Ağustos 2013, s. 5-6.

müteşekkildir. Bu husus vergi yargılamasının ispat ve delil yönüyle ilişkili olup, önem arz etmektedir. Zira vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olmasına rağmen bu kuralın önemli bir istisnasını mükelleflerin üçüncü şahıslarla olan muamelelerini dilediği defter ve belgelerle değil sadece vergi kanunlarında belirtilen defter ve belgelerle iddialarını ispat etme mecburiyetinde olmalarıdır²⁰⁹. Ayrıca VUK m.3 kapsamında vergilendirmede ispatın konusunu oluşturan temel unsurun vergiyi doğuran olay olduğu, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan beyanların delil serbestisi ilkesinin bir başka istisnasını oluşturduğunu önemle belirtmek gerekir²¹⁰.

Muhafaza ödevi kapsamında ele alınması gereken bir diğer önemli husus ise elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin muhafazası durumudur. Elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin muhafaza yükümlülüğü 1, 2²¹¹ ve 3 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliğlerinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda mükellefler aylık dönemler halinde oluşturdukları e-defter dosyalarını e-imza ve mali mühür ile imzaladıktan sonra oluşan imza değerini GİB'e e-defter beratı ile bildirmekte, GİB ise berat dosyasını mali mühür ile imzalayarak vergi mükellefine tekrar göndermektedir. 1 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nin 4.3.5. başlığında belirtildiği üzere Başkanlık mührünü içeren bu berat dosyaları e-defter tutanlarca e-defter uygulamasından indirilerek, yetkili birimlere ibraz edilmek üzere ilgili olduğu e-defter dosyaları ile ilişkili şekilde birlikte muhafaza edilmek zorundadır. Ayrıca anılan Tebliğ'de e-defter ve berat dosyalarının, e-defter uygulamasına dahil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburi tutulmuştur. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunlu tutulmuştur.

Yukarıda da bahsedildiği üzere defter ve belge muhafaza işlemi kanuni mevzuatlara uygun şekilde yapılması gereken bir süreç olup, belirli aşamalardan oluşmaktadır. Bu kapsamda mükellefler öncelikle e-defterlerini GİB tarafından

²⁰⁹ Kaneti vd., a.g.e., s. 83.

²¹⁰ Ekici, a.g.e., s. 10-11.

²¹¹ 2 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 28861 Sayılı ve 24/12/2013 Tarihli Resmî Gazete.

belirlenen standartlara uygun olarak hazırlayıp, onaylatmak yükümlülüğündedirler. Bu aşama saklama sürecinin temelini oluşturmaktadır. Defter saklama GİB tarafından belirtilen .xml formatına uygun olarak gerçekleştirilmelidir. Oluşturulan bu e-defterlerin ve bunlara ait berat dosyalarının güvenilir bir ortamda saklanması gerekmektedir. Bu kapsamda Elektronik Defter Genel Tebliği ile mükelleflere e-defter dosyaları ile bu dosyalara ilişkin berat dosyalarının kopyalarının güvenilirliği ve gizliliğini sağlama hususunda da düzenleme getirilmiştir. Buna göre;

“E-defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. E-defter ve beratların teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta saklama izni verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde muhafaza usulü ile muhafaza edilmesi sürecinde e-defter uygulamasına dâhil olan mükellefler ve özel entegratörler tarafından uyulması gereken genel, gizlilik ve güvenliğe ilişkin usul ve esaslar, Başkanlık tarafından hazırlanarak edefer.gov.tr adresinde yayımlanan “E-defter Saklama Kılavuzu”nda açıklanır. E-defter ve berat dosyalarına ait ikincil kopyalarının bu fıkra uyarınca muhafazası için gerekli yükleme işlemlerinde bu Tebliğin (4.3.4) numaralı fıkrasında belirtilen süreler dikkate alınır.”

Bu düzenleme ile 01.01.2020 tarihinden önceki süreçte e-defter mükelleflerce kendi sistemlerinde muhafaza edilecekken, bu tarih sonrasında kopyalarının 421 No’lu VUK Genel Tebliği kapsamında GİB’ten özel entegrasyon izni alan kurumların bilgi işlem sistemleri veya GİB veri tabanında asgari on yıl süreyle muhafaza edilmesi de zorunlu hale getirilmiştir. Böylece özel entegratörlerle defter saklama zorunluluğu mükellefler için yasal uyumluluk ve işlem kolaylığı sağlamış olup, özel entegratörlerin verdiği hizmetlerle süreç daha güvenli ve verimli hale getirilmiş, e-defter saklama kolaylığı sağlanarak maliyet ve zaman tasarrufu elde edilerek gereksiz iş yükü ortadan kaldırılmıştır. Bununla birlikte Elektronik Defter Genel Tebliği’nde de belirtildiği üzere e-defter dosyaları ve bu dosyalara ait e-defter beratlarının özel entegratör sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sisteminde muhafaza edilmiş olması mükelleflerin asıl e-defter ve berat dosyalarını muhafaza yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.

E-fatura ve e-arşiv faturanın muhafaza ve ibrazı hususu VUK genel tebliğlerinde düzenlenmiştir. Bu kapsamda mükellefler düzenledikleri ve aldıkları e-faturaları da üzerindeki mali mühür veya elektronik imzayı da içerecek şekilde kanuni süreler dahilinde muhafaza etmelidirler. Mükellefler muhafaza yükümlülüklerini kendi bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edebilecekleri gibi özel entegratörlerden elektronik saklama hizmeti alarak da gerçekleştirebilirler. Bu hizmetin alınması ise mükellefin e-fatura muhafaza sorumluluğunu kaldırmayacaktır.

E-arşiv fatura uygulaması kapsamındaki mükelleflerde elektronik ortamda oluşturdukları faturaların ikinci nüshalarını ve e-arşiv raporunu kâğıt nüshalar için öngörülen süreler dahilinde kendi sistemlerinde veya istemleri halinde özel entegratörler aracılığıyla muhafaza etmekle yükümlüdürler. E-defter ve e-faturada olduğu gibi e-arşiv uygulamasında da elektronik belgelerin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu alanlarda muhafaza edilmesi zorunludur.

2.2.2.2. İbraz Ödevi

VUK'un mükelleflere yüklediği diğer bir ödev ise ibraz mecburiyeti olup, ilgili Kanun m.256'da bu yükümlülük tanımlanmıştır. VUK m.256'da zaman içerisinde yapılan değişikliklerle ibraz yükümlülüğünün kapsamı genişletilerek son halini almıştır. 4369 sayılı Kanun ile VUK mük. m.257 ile getirilen zorunluluklara tabi olanlara da defter, belge ve bilgileri ibraz etme zorunluluğu getirilmiştir. Yetkili makam ve memurlar haricinde yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de ibraz yükümlülüğü getirilmiştir. VUK m.256'da 29.03.2018 tarihinde 7104 sayılı Kanun²¹² ile yapılan değişiklikle birlikte serbest muhasebeci mali müşavirlere de defter talep etme yetkisi tanınmıştır.

Bununla birlikte VUK m.148 ve VUK m.149'da da bilgi verme zorunlulukları düzenlenmiş olup, VUK m.148 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istemde bulunmaları halinde bu bilgilerin ibraz edilme zorunluluğu bulunmaktadır. Yine VUK m.149 ile de vergi idaresi tarafından yazı ile

²¹² 7104 Sayılı Kanun, 30383 Sayılı ve 06/04/2018 Tarihli Resmî Gazete.

istenilen bilgilerin belirli aralıklarla ve devamlı olacak şekilde ibraz edilmesi zorunlu kılınmıştır.

2365 sayılı Kanun ile VUK mük. m.257 kapsamında vergi idaresine belge düzenini sağlama, bilgi toplama yetkisi verilmiştir. Daha sonrasında bu yetki çerçevesinde idareye VUK'ta tutulması zorunlu olanlara ilaveten başka defter ve belgeleri belirleme ve bunlarla ilgili ibraz zorunluluğu getirme yetkisi de tanınmıştır. 4369 sayılı Kanun ile VUK uyarınca tutulan ve mük. m.257'deki yetkiye istinaden tutulma zorunluluğu getirilen defter, kayıt ve belgelerin elektronik kayıt ortamlarında tutulmasına ilişkin olarak da vergi idaresinin yetkisi genişletilmiştir. Son olarak 2001 yılında 4731 sayılı Kanun ile mük. m.242'ye defter, belge ve kayıtların elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda vergi idaresine yetki tanınmıştır. Aynı değişiklikte fiziki ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler için uygulanan hükümlerin elektronik ortamda tutulan defterler için de uygulanması sağlanmıştır²¹³.

Elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin ibrazına ilişkin esaslar ise Elektronik Defter Genel Tebliği ile VUK genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre e-defterlerin resmi delil niteliğindeki dosyalarından en az birisi ile kaydedilmesi ve ilgili olduğu berat ile birlikte eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz edilmesi gerekmektedir²¹⁴. E-defter beratı olmaksızın saklanan defter ve belgenin hiçbir geçerlilik hükmü bulunmamaktadır. E-defter üzerindeki denetimler yalnızca Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılmaktadır. Mükellefler elektronik ortamda tuttukları defterden onay beratı almış olanları vergi incelemesine yetkili olanlara dijital ortamda ibraz etmek zorundadırlar.

1 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde de belirtildiği üzere elektronik defter ve berat dosyalarının özel entegratörler veya GİB bilgi işlem sisteminde muhafaza edilmesi mükellefin muhafaza ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır. Bu sebeple e-defter ve berat dosyalarının ibraz edilmesi öncelikle mükelleften yazılı olarak istenecektir. Mükellef tarafından yetkili makamlara ibraz

²¹³ 4731 Sayılı Kanun, 24626 Sayılı ve 30/12/2001 Tarihli Resmî Gazete.

²¹⁴ Ekici, a.g.e., s. 66-67.

edilmemesi halinde GİB aracılığı ile özel entegratörlerden veya muhafaza işlemi GİB tarafından yapılıyorsa GİB’ten yazılı talepte bulunularak ibraz istenilecektir. Özel entegratörler de ibraz talebi halinde ibraz süresi içerisinde e-defter ve berat dosyalarını ibraz etmek zorundadırlar. Mükelleflerce e-fatura ve e-arşiv faturaların da mali mühür ve elektronik imzayı içerecek şekilde ibraz edilmesi gerekmektedir. E-arşiv faturalarda buna ek olarak ilişkili oldukları e-arşiv raporları ile ibraz edilmelidir. Başka mükelleflerden elektronik saklama hizmetinin alınması mükellefin bu ibraz yükümlülüğünü ortada kaldırmayacaktır.

VUK mük. m.242 delaletiyle Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 28.06.2022 tarih ve 31880 sayılı Resmî Gazete ile değişen m.12/4 göre;

“Mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi kullanmak suretiyle elektronik ortamda ibraz etmesi esastır”.

Dolayısıyla 7338 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik kapsamında Elektronik Veri İbraz Sistemi (e-Viz) oluşturularak mükelleflerin elektronik ortamda defter ve belge ibraz edebilmeleri sağlanmıştır. e-Viz elektronik defter ve belgeler ile elektronik ortamda tutulan ve üretilen diğer belgelerin incelemeyi yürüten vergi müfettişine elektronik ortamda ibrazını sağlayan sistemi ifade etmektedir. Bu sistem ile elektronik ortamda oluşturulan tüm dosyaları ibraz imkânı, yasal süreler içerisinde 7/24 ibraz imkânı, ibraz işlemlerini yönetme ve takip etme imkânı, güvenli elektronik imza kullanılarak üretilen belge ile ibraz işlemini yasal olarak belgelendirme imkânı sağlanmıştır²¹⁵.

2.2.2.3. İbraz Ödevine Uymamanın Sonuçları

Defter ve belge ibraz etmeme, VUK, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve diğer mali mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde hem idari hem de cezai yaptırımlar doğuran bir yükümlülük ihlalidir. Bu başlık altında ibraz ödevine uymamanın re’sen

²¹⁵ Harun Sağır, “Vergi Denetiminde Dijital Dönüşüm Devam Ediyor; Elektronik Veri İbraz Sistemi (E-Viz)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 502, Yıl: 42, 2023, s. 92-94 [Çalışmanın devamında ‘Sağır, E-Viz’ olarak anılacaktır].

matrah takdiri gerektirmesi, vergi kabahatine konu olması, KDV indiriminin reddini gerektirmesi gibi sonuçları ile farklı kanuni düzenlemeler çerçevesinde ceza gerektirmesi konularına, tez çalışma konusunun defter ve belge ibraz etmemenin kaçakçılık suçları içerisinde yer alan “gizleme suçu” olması ve konu bütünlüğünün korunması amacıyla, genel hatlarına değinilmekle yetinilmiştir.

2.2.2.3.1. Re’sen Matrah Takdiri Gerektirmesi

İbraz etmeme fiilinin VUK kapsamındaki sonuçlarından ilki re’sen matrah takdirini gerektirmesi durumudur. Mükelleflerin kazançlarını belgeye bağlama, kayıt altına alma ve defter oluşturma ödevleri bulunmaktadır. Vergilendirme için bu biçimsellik yeterli olmayıp, kapsadığı işlemlerin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir. Bu kapsamda gerçekliği yansıtmadığı noktasında ispat külfeti idarenin sorumluluğundadır²¹⁶.

Mükelleflerin hukuk kurallarına aykırı olarak defter ve belge ibraz ödevini yerine getirmemesinin sonucu olarak idarece, vergi matrahının tespiti yönünden olağan dışı tarhiyat yollarından biri olan VUK m.30 kapsamında re’sen tarhiyata gidilmesi söz konusu olacaktır. VUK m.30/2-3’te de belirtildiği gibi tutulması gereken defteri (ve belgelerin) “hepsinin veya bir kısmının”, “vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara” herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinde matrah re’sen takdir edilmektedir. Dolayısıyla defterlerin bir kısmını dahi ibraz etmeme re’sen takdir için yeterlidir. VUK m.30/2-3’te sadece “defterlerin” herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi ifadesi kullanılmış, madde hükmünde belgeler açıkça belirtilmemiştir. Bununla birlikte re’sen tarhiyatın kanuni tanımından hareketle belgelerin ibraz edilmemesinin de re’sen tarhiyat sonucu doğuracağı açıktır. Nitekim 08.02.2019 tarihli Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurul Kararı’nda²¹⁷ da mücbir sebeplerin varlığı halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin re’sen tarhiyat nedeni olduğu belirtilerek “defter ve belgelerin” ifadesi açıkça kullanılmak suretiyle defterlerin yanı

²¹⁶ Kaneti vd., a.g.e., s. 78.

²¹⁷ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi: 08/02/2019, E.: 2013/2, K.: 2019/1, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 18/07/2024.

sıra belgelerin de ibraz edilmemesinin re'sen tarhiyat nedeni içerisinde olduğu yönünde hüküm verilmiştir.

Burada özellik arz eden bir diğer husus ise mücbir sebeplerin varlığının re'sen matrah takdirini etkilememesidir²¹⁸. Nitekim mücbir sebeplerin varlığı halinde defter ve belge ibraz edilmemesi VUK m.359/a-2 bakımından suçun oluşmasına engel olurken, bu hallerin varlığı vergi matrahın re'sen takdirine engel teşkil etmeyecektir.

Matrahın re'sen takdir edilmesinde takdir komisyonları ve inceleme elemanları görev almakta olup, ibraz etmeme fiilinin vergisel sonuçları hakkında düzenleyecekleri rapora binaen keyfilikten uzak, gerçeğe en yakın biçimde re'sen matrah takdiri yapılması gerekmektedir²¹⁹.

2.2.2.3.2. Vergi Kabahati Oluşturması

5326 sayılı Kabahatler Kanunu'na göre kabahat, *“karşılığında idari yaptırım uygulanması öngörülen haksızlık olarak tanımlanmıştır”*. Aynı Kanun'un m.4'e göre kabahatler açıkça kanunda tanımlanabileceği idareye de bu Kanun'una uygun olarak kabahat fiillerini belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak unutulmamalıdır ki KK m.4/2 gereği kabahat karşılığı uygulanacak olan yaptırımlar ancak kanunla belirlenebilmektedir. Bu doğrultuda vergi kabahati kavramı vergi kanunlarına aykırılık sebebiyle idari para cezası ve idari tedbir yaptırımına tabi olan haksızlıklar olarak tanımlamak mümkündür.

Vergi ceza hukukunda vergi kabahatleri vergi ziyayı ve usulsüzlük olarak ikiye ayrılarak ele alınmış olup, vergi ziyayı maddi ödevleri, usulsüzlük ise şekli ödevlerin ihlalini engellemeyi amaçlamaktadır²²⁰. VUK m.341 kapsamında vergilendirme ödevinin zamanında veya tam olarak yerine getirilmemesi sebebiyle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanan vergi ziyasına sebebiyet verilmesi herhangi bir fiille sınırlandırılmayıp vergi ziyasına sebep olan her türlü eylemi kapsamaktadır.

²¹⁸ Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 06.03.2024, E.: 2022/672, K.: 2024/160, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 18/07/2024.

²¹⁹ Oğuzhan Aslan, Hüseyin Karakoç, **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Ankara, Adalet Yayınları, 2016, s. 44.

²²⁰ Taşdelen, a.g.e., s.22.

Bu kapsamda defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefler için VUK m.344/2 uyarınca ziyaa uğrayan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir.

İbraz etmeme fiiline ilişkin vergi hukuku kapsamında ortaya çıkan bir diğer sonuç usulsüzlük kabahatinin oluşmasıdır. Usulsüzlük kabahatleri VUK m.352’de genel usulsüzlük ve VUK m.353, m.355 ve mük. m.355 kapsamında özel usulsüzlük kabahatleri olarak düzenlenmiştir. Genel usulsüzlük kabahatleri de kendi içinde birinci ve ikinci derece usulsüzlük olarak derecelendirilmiştir. Defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflere VUK m.352/II-8 kapsamında II. Dereceden genel usulsüzlük cezası kesilirken, yine VUK m.353/4 ve mük. m. 355 kapsamında ise özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

2.2.2.3.3. Katma Değer Vergisi İndiriminin Reddini Gerektirmesi

Vergi hukuku mevzuatı kapsamında mükelleflerin indirim olarak beyan ettikleri KDV’nin reddine ilişkin hallerden ilki sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerde gösterilen ve mükelleflerce indirim olarak beyan edilen KDV’nin reddi iken bir diğeri ise kanuni defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilmemesi halinde indirim olarak beyan edilen KDV’nin reddi halidir.

Vergi hukukunda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, KDV indirimi ve iade taleplerini doğrudan etkileyen ciddi bir durum oluşturmaktadır. KDVK m.29 ve m.34’e göre, indirilecek KDV’nin alış belgelerinde açıkça gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere usulüne uygun şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Bu şartların yerine getirilmediği veya defter ve belgelerin ibraz edilmediği hallerde, mükelleflerin KDV indirimleri reddedilmekte ve inceleme yetkisine sahip vergi inceleme elemanlarınca düzenlenen inceleme raporuna göre re’sen tarhiyat uygulanmaktadır²²¹.

Defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle ibraz edilememesi durumunun KDV indirimi bakımından etkisine bakıldığında; mücbir sebep halinin zayi belgesi

²²¹ Şükrü Kızılot, *Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, 6. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 1503-1504.

sunularak ispat edilmesi durumunda mükelleften ilgili dönem alışlarına ilişkin KDV'leri tek tek belgelendirilmesi beklenmektedir. İspat yükü kendisinde olan mükellefin alış yaptığı kişi ve kurumlara ulaşarak alış belgelerini temin edememesi halinde KDV indirimi reddedilerek mükellef hakkında ilgili dönemlere ilişkin cezalı tarhiyat yapılmaktadır. Konuya ilişkin Danıştay kararlarına bakıldığında KDV indiriminin reddi yoluyla yapılan tarhiyatlara ilişkin görüş birliğinin bulunmadığı söylenebilmektedir. Nitekim Danıştay'ın çeşitli dava dairelerinde mücbir sebeplere bağlı olarak defter ve belgelerin ibraz edilmediği durumlarda, mükellefin ilgili dönem alışlarına ilişkin belgeleri temin etmesi için belirli bir süre tanınması, belgelendirememesi halinde ise belgelendirilmeyen kısımlar hakkında KDV indiriminin reddedilmesi ve cezalı tarhiyat uygulanması yönünde hüküm verilirken²²², Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise mücbir sebeplerin varlığı halinde defter ve belgeleri zayi olan mükelleften, bu defter ve belgelerin ilgili olduğu döneme ait indirim konusu yaptığı KDV'lerin alış belgelerini belgelemesinin beklenemeyeceği, mükellefe bu durumda ispat yükümlülüğü yüklenemeyeceği belirtilmiştir²²³. Bu görüş farklılıkları ile birlikte Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 25.07.2019 tarihli 30842 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanan Karar'ı²²⁴ ile VUK'ta belirtilen mücbir sebep hallerinden birinin varlığı nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edemeyen mükellefin KDV indirimlerinin reddi yoluyla cezalı tarhiyata muhatap olmasının uygun olmayacağı, defter ve belgeleri zayi olan mükelleften alış belgelerini temin ederek indirim konusu yaptığı KDV'lere ilişkin ispat külfeti yüklenemeyeceği, dolayısıyla KDV indirimi konusunda kanuni şartların bulunmadığına ilişkin ispat yükünün artık idareye ait olduğu yönünde hüküm verilmiştir²²⁵.

Defter ve belge ibraz etmeme, vergi incelemesi için gerekli bilgilerin eksikliği nedeniyle, vergilendirme sürecini aksatmaktadır. İbraz edilmeyen belgelerin, mücbir

²²² İlgili Kararlar için bkz.: Danıştay, 3. Dairesi, Karar Tarihi: 26.01.2017, E.: 2016/13674, K.: 2017/278, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 01/07/2024; Danıştay, 4. Dairesi, Karar Tarihi: 14.05.2017, E.: 2016/1229, K.: 2017/5294, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 01/07/2024.

²²³ Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 13/12/2017, E.: 2017/428, K. 2017/636, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 01/07/2024.

²²⁴ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi: 08/02/2019, E.: 2013/2, K.: 2019/1, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 18/07/2024.

²²⁵ Mehmet Batun, "Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 457, Eylül 2019, s. 101-102.

sebeup gibi geçerli bir neden olmaksızın sunulmaması halinde, mükellef beyanlarının doğruluğu varsayımı geçerliliğini yitirmektedir. Bu durum ise mükelleflerin KDV iade ve indirim taleplerinin reddine yol açmaktadır²²⁶.

2.2.2.3.4. Farklı Kanuni Düzenlemeler Çerçevesinde Ceza Gerektirmesi

Defter, kayıt ve belgelerin düzenlenmesi, sadece vergi hukuku değil, aynı zamanda ticaret hukuku, sosyal güvenlik hukuku, gümrük hukuku, sermaye piyasası hukuku gibi birçok alanda hukuki ve ekonomik düzenin sürdürülebilirliği açısından vazgeçilmezdir. Bu düzenlemeler hem kamusal hem de özel menfaatlerin korunmasına hizmet ederek, ekonomik yaşamın düzenli ve güvenli bir şekilde işlemlerini sağlamakta olup defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz etme yükümlülüğüne aykırı davranılması halinde de çeşitli yaptırımlar getirmektedir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu²²⁷ m.11 ile ibraz yükümlülüğü düzenlenmiş olup, aynı Kanun'un m.13 ile m.11'de düzenlenen belgelerin muhafaza yükümlülüğü düzenlenmiştir. Buna göre gümrük ile alakalı işlemlerde muhatap olan kişiler gümrük idaresinin talebi üzerine gümrük işleri ile tüm belge ve bilgileri vermek yükümlülüğünde olduğu gibi bu belgeleri de gümrük kontrolleri amacıyla beş yıl süreyle saklamak zorundadırlar. Bu yükümlülüğe aykırı hareket etmeleri durumunda ise ibraz etmeme ve muhafaza yükümlülüğüne uymama yönünden anılan Kanun'un m.241/6-d hükmü gereği sekiz kat usulsüzlük cezası kesilmektedir.

Yine 6102 sayılı TTK'nın TTK m.562/1-f'de elektronik ortamda saklanan bilgi ve belgelerin ibraz edilmemesi kabahat olarak sayılmış ve idari para cezası yaptırımına tabi tutulmuştur. Ayrıca aynı Kanun m.562/4'de de TTK kapsamında tutulması zorunlu olan defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi daha ağır cezayı gerektiren bir suça sebebiyet vermediği takdirde üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasına tabi tutulmuştur. TTK m.562/6 ile muhafaza yükümlülüğünün ihlal edilmesi

²²⁶ Ekici, a.g.e., s. 306-308.

²²⁷ 4458 Sayılı Kanun, 23866 Sayılı ve 04/11/1999 Tarihli Resmî Gazete.

halinde üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasının uygulanacağı belirtilmiştir.

6361 sayılı Kanun²²⁸ m.17/2 ve m.17/4'e göre finansal kiralama, factoring ve finansman şirketlerinin Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na karşı muhafaza ve ibraz yükümlülüğü düzenlenmiş olup, bu yükümlülüklere aykırı hareket eden şirketler için aynı Kanun m.44/1-i ile idari para cezası, m.47/1 ile de bilgi ve belgeleri vermeyen kişiler hakkında hapis cezası ve adli para cezası yaptırımını düzenlenmiştir.

6362 sayılı Kanun²²⁹, da da muhafaza ve ibraz yükümlülüğü anılan Kanun m.89/1 ile düzenlenmiş olup, elektronik ortamda tutulanlar da dahil olmak üzere bilgi ve belgeleri ibraz etmeyen kişilerin hapis cezası ile cezalandırılacağı m.111/1'de, aynı Kanun m.112/1-b ile de muhafaza yükümlülüğünün kasten ihlali halinde hapis ve adli para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir.

Defter ve belge ibraz etmeme fiiline ilişkin ceza yaptırımının öngörüldüğü bir diğer mevzuat ise 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu²³⁰'dur. Bu Kanunun işveren ve işyeri sahipleri hakkında m.86, Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşlar ile kamu idareleri ve kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar yönünden de m.100 ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğü düzenlenmiştir. Aynı Kanun m.102/e ile mücbir sebep olmaksızın m.86'da belirtilen yükümlülüğü yerine getirmeyenler hakkında idari para cezası yaptırımını düzenlenmiş, yine m.100'de belirtilen yükümlülüklerin ihlali halinde de m.102/i ile idari para cezaları yaptırım olarak düzenlenmiştir.

2.2.2.3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşturması

“İbraz Ödevine Uymamanın Sonuçları” başlığı altında ifade ettiğimiz hususlara ek olarak defter ve belge ibraz etmemenin vergi usul hukuku ve özellikle teze konu

²²⁸ 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Factoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu, 28496 Sayılı ve 13/12/2012 Tarihli Resmî Gazete.

²²⁹ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 28513 Sayılı ve 06/12/2012 Tarihli Resmî Gazete.

²³⁰ 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 26200 Sayılı 31/05/2006 Tarihli Resmî Gazete.

çalışma kapsamında en önemli sonucu vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet vermesidir. VUK m.359 ‘da yer alan vergi kaçakçılığı suçları içerisinde tanımlanan tek fiil olan defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizlenmesi ceza mahkemelerince hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmesi sonucu doğurduğu gibi, VUK m.344’e göre de VUK m.359’da sayılan bu fiille vergi ziyanına sebebiyet verilmesi durumunda vergi ziyan cezasının üç katı uygulanmasını da gerektirmektedir.

VUK m.359/a-2’de tanımlanan gizleme suçunun ceza hukuku temelinde ve suç genel teorisi ışığında asli ve tali unsurlarının incelenmesine çalışmanın devam eden başlıklarında yer verilmiştir.

2.3. Gizleme Suçunda Fail

Anayasa m.38’de düzenlenen ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi hukukun evrensel ilkelerinden olup, 5237 sayılı TCK m.20’de de ceza sorumluluğunun şahsi olduğu Anayasa’ya uygun olarak tekrar belirtilmiş ve başkasının fiilinden dolayı kimsenin sorumlu tutulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi, kusura dayanan ceza sorumluluğu ve kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesini de kapsayan temel bir kavramdır²³¹. TCK m.37/1 ile de fail, “*suçun kanuni tanımında yer alan fiili gerçekleştiren kişi*” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama ile failin suçun aktif süjesi olduğu anlaşılmaktadır²³².

Suçun aktif süjesi olan failin belirli sonuca yönelik irade ile hareket etme kabiliyeti olmalıdır. Bu kapsamda fail ancak gerçek kişi olabilir. Ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi doğrultusunda subjektif iradeleri bulunmayan tüzel kişilerin sorumlu olması bu sebeple mümkün değildir. Ancak tüzel kişilerin faaliyetleri kapsamında haklarında güvenlik tedbiri uygulanmasına da engel bir durum bulunmamaktadır²³³.

Failin niteliğine göre suçlar genel suçlar ve özgü suçlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Özgü suçlarda kendi içerisinde gerçek özgü suçlar ve görünüşte özgü suçlar olarak sınıflandırılmıştır. Bu kapsamda her gerçek kişinin fail olabileceği

²³¹ Aydoğan, a.g.e., s. 69.

²³² Mehmet Emin Artuk, Ahmet Gökçen, Ahmet Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 103.

²³³ Doğan Soyaslan, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2014, s. 545.

suçlara genel suçlar denilirken (TCK kapsamında kasten öldürme, hırsızlık gibi; VUK kapsamında defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, sahte belge düzenlemek gibi), herhangi biri olmanın ötesinde belli, özel ve objektif vasıflardan söz edilen suçlara özgü suç denilmektedir. Ancak özel yükümlülük altındaki kişilerin işleyebileceği bu suçlara doktrinde yükümlülük suçları da denilmektedir. Özgü suçlar yönünden sadece özel faillik vasfını taşıyanların fail olabileceği suçlara gerçek özgü suç denilirken (TCK kapsamında işkence, zimmet gibi; VUK kapsamında sahte belge kullanmak, defter ve belgeleri gizlemek gibi), herkesin suçun faili olması mümkün olmakla birlikte nitelikli şeklini özel faillik vasfını taşıyabileceği suçlara da görünüşte özgü suç denilmektedir (resmî belgede sahtecilik suçunun kamu görevlisi tarafından işlenmesi gibi)²³⁴. Bu kapsamda vergi usul kanununda düzenlenen gizleme suçunun da failin niteliğinden hareketle özgü suç olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi usul hukukunda düzenlenen suçlar yönünden kusura dayalı cezaların şahsiliği ilkesi VUK m.333 ile benimsenmiş olup, bu maddeye göre VUK m.359'da ve VUK m.360'ta yazılı olan fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller yönünden öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtilmiştir.

Gizleme suçu yönünden de cezaların şahsiliği ilkesi gereği ceza sorumluluğu sadece bu suç yönünden belirtilen fiilleri işleyenlere ait olacaktır. VUK m.359/a-2'de belirtilen gizleme fiilinin tanımından da anlaşılabacağı üzere bu suçun failinin incelemeye tabi olanlar olduğu söylenebilir. Ancak VUK m.134'e göre incelemelerin vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumluları nezdinde yapılması, VUK m.10 göre ise tüzel kişilerin küçük ve kısıtlıların sorumlu olmaları durumunda bunlar adına ödev yükümlülüğünü kanuni temsilcilerin yerine getireceği hususu birlikte değerlendirildiğinde gizleme fiilinin faillerinin mükellef, vergi sorumlusu veya kanuni temsilci olarak değerlendirilmesi mümkündür²³⁵.

²³⁴ Ahmet Nohutçu, **Ceza Hukuku (Genel Hükümler, Özel Hükümler ve Ceza Muhakemesi Hukuku)**, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, 2018, s. 25; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 20. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 214-2015.

²³⁵ Ağar, a.g.e., s. 198.

Gizleme suçun failinin tespiti bakımından failin gerçek kişi ve tüzel kişi olmasının farklı durumları bulunmaktadır.

2.3.1. Gerçek Kişilerde Faillik ve Ceza Sorumluluğu

İlk olarak VUK m256'ya göre vergi mükellefi olan gerçek kişilerin ibraz yükümlülüklerini ihlal etmeleri halinde gizleme suçunun faili bizzat kendileri olacaktır²³⁶.

Mükelleflerin vekil tayin ederek VUK'un emrettiği ödevleri yerine getirmesi halinde ise asil olarak sorumlulukları devam etmekle birlikte, gizleme fiiline sebebiyet verilmesi halinde ceza sorumluluğu yönünden suç ve cezaların şahsiliği ilkesi ve VUK m.8/3'teki genel düzenleme ve yargı kararları²³⁷ göz önünde tutulduğunda mükelleflerin vekalet ilişkisi ile bu ceza sorumluluğundan kurtulmalarının mümkün olmaması gerektiği açıktır.

Mükelleflerin velayet, vesayet altında bulunması veya kayyım tarafından işlerinin yürütülmesi halinde VUK m.332'ye göre muhafaza ve ibraz yükümlülüğü veli, vasi ve kayyımdadır. Gizleme fiiline sebebiyet verilmesi halinde ceza sorumluluğu ise yine veli, vasi ve kayyımdadır. Bu husus sadece gizleme suçu için değil VUK m.359'da belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezaların hepsi için geçerlidir.

Mükelleflerin ölümü halinde ise VUK m.12'ye göre mükellefin hayattayken yerine getirmekle yükümlü olduğu vergisel ödevleri mirası reddetmeyen mirasçılara geçecektir. Bu kapsamda mirası reddetmeyen ve muris mükellefin defter ve belgelerini intikal ettirdiği mirasçıların ibraz ödevini yerine getirmemelerinden dolayı cezai sorumlulukları doğacaktır²³⁸.

Mükellefin işyerinde emir ve talimatları altında çalıştırdığı yardımcı personel tarafından defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda yardımcı personelin

²³⁶ Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s. 147. [Çalışmanın devamında 'Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**' olarak anılacaktır.]

²³⁷ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.04.2013, E.: 2011/10179, K.: 2013/5922, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 04.06.2001, E.: 2001/5241, K.: 2001/6129, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

²³⁸ Konuya ilişkin Yargıtay Kararı için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 04.06.2013, E.: 2012/3241, K.: 2013/9319, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

sorumluluğu olmayıp, ceza mükellefe verilecektir. Ancak mükellef işverenin bilgisi dışında yardımcı personel tarafından çıkar sağlamak veya mükellefe zarar vermek kastı ile bu eylemlerin gerçekleştirilmesi halinde yardımcı personelin sorumluluğu doğacaktır²³⁹.

2.3.2. Tüzel Kişilerde Faillik ve Ceza Sorumluluğu

Tüzel kişilerin vergi ödevlisi olmaları halinde bunlara ait ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesi gerektiği VUK m.10 ile düzenlenmiştir. Kaçakçılık fiilleri hakkında öngörülen cezaların fiili işleyenler hakkında uygulanacağını ihtiva eden VUK m.333 de göz önünde tutulacak olursa gizleme suçunun tüzel kişilerde sorumlu faili kanuni temsilciler olacaktır. Kanuni temsil yetkisinin birden fazla kişiye verilmesi halinde gizleme suçu yönünden cezaların şahsiliği prensibi gereği suçun meydana gelmesine bilerek ve isteyerek sebep olan kanuni temsilcinin fail olarak sorumlu olacağı kabul edilmektedir. Bu ise fail ve fiil arasında illiyet bağı ispatı ile ortaya çıkarılacak bir durumdur²⁴⁰.

Yukarıdaki genel açıklamalar sonrası tüzel kişiliği olan mükellefler yönünden şu hususlar ifade edilebilir:

TTK m.365 kapsamında düzenlenen anonim şirketler, yönetim kurulları tarafından temsil edilmektedirler. Yönetim kurulu şirket kuruluş sözleşmesi ile atanabileceği gibi genel kurul kararı ile de atanmış olabilmektedir. Anonim şirketlerdeki temsil yetkisi yönetim kurulunda bulunan üyelerden birine devredilebileceği gibi (murahhas üye) en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisi bulunması kaydıyla yönetim kurulu üyesi olmayan bir kişiye de (murahhas müdür) verilebilir. Temsil yetkisi alan bu kişiler yönünden şirket tarafından alınan karar TTK m.373/1 gereği ticaret siciline tescil ve ilan edilmelidir. Tescil ve ilan edilen murahhas üye veya müdür defter ve belgelerin ibraz edilmemesinden sorumlu olacaktır.

Sermaye şirketi olan limitet şirketler yönünden de yönetim ve temsil yetkisi müdür sıfatını taşıyan ortak veya ortaklara veya üçüncü kişilere verilebilmektedir. En

²³⁹ Candan, a.g.e., s. 378.

²⁴⁰ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 417-418.

az bir ortağın temsil yetkisi bulunması zorunludur (TTK m.623). Temsil yetkisine haiz olan kişiler ve bunların yetkileri anonim şirketlerde olduğu gibi tescil ve ilan edilmelidir. Gizleme suçu yönünden sorumluluk bu şirketlerde müdüre ait olacaktır.

Sermaye şirketlerinin tasfiyesi halinde tasfiye sürecine ilişkin temsil yetkisi tasfiye memurunda olup, tasfiye döneminde ibraz etmeme suçu yönünden bunların sorumluluğuna gidilmekteyken tasfiye öncesi döneme ait olup da ibraz tebliğinin tasfiye öncesi yapılmış olduğunun anlaşılmış olması halinde ise kanuni temsilcinin bu suç yönünden sorumluluğu doğacaktır. Sermaye şirketlerinin iflası durumunda ise temsil yetkisi iflas masasının kurulması ile birlikte iflas idaresine geçmekte olup, iflas masasının kurulmasından sonra oluşan ibraz etmeme suçu yönünden iflas idaresi sorumlu olacaktır. İflas masasının kurulmasından önceki sorumluluk ise kanuni temsilcide olacaktır²⁴¹.

Sermaye şirket hisselerinin devri halinde ise tüzel kişilerin defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğünün suç tarihinde kimde olduğunun, temsilci sıfatının devredilip edilmediğinin, incelemeye konu kanuni defter ve belgelerin kimde olduğunun tespiti açısından maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde araştırılarak gizleme suçu yönünden sanığın belirlenmesi ve suçun cezası ile cezalandırılması gerekmektedir²⁴².

Kollektif, komandit ve kooperatif şirketlerinde de ilan ve tescil ettirilen temsile yetkili kişiler ibraz etmeme suçundan sorumlu olacaklardır. Vakıflar yönünden vakıf senedinde, dernekler yönünden ise dernek tüzüğünde temsile yetkili organların cezai sorumluluğu söz konusu olacaktır.

2.3.3. Tüzel Kişiliği Olmayanlarda Faillik ve Ceza Sorumluluğu

Gizleme suçunda faillik ve cezai sorumluluk kapsamında özellik arz eden bir diğer husus ise Türk Borçlar Kanunu²⁴³ m.620 ve devamında düzenlenen ve tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklarda gizleme suçunun oluşumu ve cezai sorumluluklarıdır. Adi ortaklıklarda her ortağın kural olarak yönetim hakkı vardır.

²⁴¹ Ekici, a.g.e., s. 275-276.

²⁴² Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 16/04/2019, E.: 2017/3580, K.: 2019/3909, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 11/07/2024.

²⁴³ 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 11/01/2011 Tarihli Resmî Gazete.

Yönetim sözleşmesi ile ortaklığı temsil ve yönetim yetkisinin ortaklardan birine verilmesi durumunda cezai sorumluluk bu ortak hakkında uygulanacaktır. Buna karşılık ortakların tamamının yönetici olması ve temsil yetkisinin belirtilmemiş olması durumunda şirketin tüm işlemlerinden birlikte sorumlu olduklarının tespiti halinde ise gizleme suçu yönünden her bir ortağın suçun faili olduğu kabul edilecektir²⁴⁴. Son olarak, adi ortaklık kapsamında ortakların yönetim ve temsil yetkisini üçüncü bir kişiye devretmeleri halinde ise VUK m.253 ve VUK m.8/3 de birlikte göz önünde tutulduğunda üçüncü şahsın vekil tayin edilmesi ile ortaklar sorumluluktan kurtulamayacak, muhafaza ve ibraz ödevinin kime ait olduğu ispatlanabiliyorsa o ortak, ispatlanamıyorsa ortaklığı oluşturan her bir ortak gizleme suçunun faili olacaktır.

2.4. Gizleme Suçunda Mağdur

Türk ceza hukuku kapsamında suç teşkil eden her hareketin mutlaka bir konusu vardır. Suçun konusu tipik fiilin üzerinde icra edildiği “kişi” veya “şey”dir²⁴⁵. VUK kapsamında gizleme suçunun konusunu ise, vergi kanunlarına göre düzenlenme, muhafaza ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, kayıt ve belgeler oluşturacaktır.

TCK kapsamında suçun mağduru ise suçun maddi konusunun ait olduğu kişi veya kişileri ifade etmektedir²⁴⁶. Mağdurun yanında birde suçtan zarar gören kişi ve kişiler vardır. Kural olarak mağdur ile suçtan zarar görenin aynı olması esas iken mağdur ile suçtan zarar görenin farklı kişi ve kişiler olması söz konusu olabilmektedir. Yani mağdur aynı zamanda suçtan zarar gören kişi olmakla birlikte, suçtan zarar gören her zaman mağdur olmayabilir. Örneğin, kasten öldürme suçunda mağdur ölen kişi iken suçtan zarar gören ise ölen kişinin mirasçıları ve yakınlarıdır²⁴⁷. Suçun mağduru belli kişi veya kişiler olabileceği gibi (dar anlamda mağdur), toplumu oluşturan herkes de mağdur olabilir (geniş anlamda mağdur). Ancak suçun mağduru sadece gerçek kişiler olabilir. Tüzel kişilerin suçun mağduru olması ceza hukuku kapsamında mümkün değildir. Zira hak süjesi, ancak bireylerdir. Tüzel kişiler ancak suçtan zarar

²⁴⁴ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 416.

²⁴⁵ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 107.

²⁴⁶ Özgenç, a.g.e., s. 226.

²⁴⁷ Nohutçu, a.g.e., s. 25-26.

gören kişi olabilirler. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suçu özelinde korunan hukuki yarar kamu yararı ve kamu güveni, kamu düzeni, vergi kaybının önlenmesi, vergi adaletinin sağlanması olabilirken, bu suçun mağduru toplumu oluşturan bireylerin tümüdür, menfaati zedelenerek suçtan zarar göreni ise devlet (kamu hazinesi) ve vergi idaresidir²⁴⁸.

5271 sayılı CMK²⁴⁹ m.234 ile soruşturma evresinde ve kovuşturma evresinde mağdura önemli haklar tanındığı gibi aynı Kanun m.237 ile de “*kamu davasına katılma hakkı*” düzenlenmiş ve madde kapsamında mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanlara ilk derece mahkemelerinde kovuşturma evresinin her aşamasında hüküm verilinceye kadar şikayetçi olduklarını bildirerek kamu davasına katılma hakkı tanınmıştır. Gizleme suçu kapsamında, devleti temsilen hazine temsilcisinin, suçtan zarar gören olarak, ceza hukuku davalarında taraf sıfatı bulunduğu gibi ilgili kanun maddesi kapsamında davaya katılma hakkı da vardır²⁵⁰.

2.5. Gizleme Suçunun Unsurları

Suçun unsurları, suç genel teorisi kapsamında tüm suçlar için ortak bir kavram olup kanunilik (tipiklik) unsuru, maddi unsur (fiil), hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur kapsamaktadır. Vergi ceza hukuku kapsamında düzenlenen suçlara ilişkin olarak belirlenecek ceza sorumluluğunun tespitinde de genel ceza hukuku ilkeleri geçerlidir. Bu başlık altında suç genel teorisi kapsamında gizleme suçunun yapısal unsurları incelenmeye çalışılacaktır.

2.5.1. Kanunilik Unsuru (Tipiklik Unsuru)

Suç ve cezalara ilişkin olarak Anayasa m.38 kapsamında birçok çatı hüküm düzenlenmiştir. Bu hükümler suç ve cezalara ilişkin olarak evrensel hukukunda kabul ettiği temel ilkelerdir. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimsenin suçlu sayılmaması (masumiyet karinesi), kanuna aykırı olarak elde edilen delillerin hukuk düzenince kabul edilemeyeceği, sözleşmeye aykırılıktan dolayı kişilerin

²⁴⁸ Özcan, a.g.e., s. 102-103.

²⁴⁹ 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 25673 Sayılı ve 17/12/2004 Tarihli Resmî Gazete.

²⁵⁰ Ceyda Ümit, **Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2022, s. 41-42.

özgürlüklerinden alıkonulamayacağı, ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemeyeceği, idarenin kişi hürriyetini kısıtlama sonucu doğuracak müeyyideleri getiremeyeceği, kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı (şahsilik ilkesi), uluslararası ceza divanı hariç suç sebebi ile vatandaşın iade edilemeyeceği, hiç kimsenin kendisini ve yakınlarını suçlayan beyanda bulunmaya, bunlarla ilgili delil sunmaya zorlanamayacağı (susma hakkı) gibi ilkeler bunlardan en önemlileridir.

Anayasa m.38 kapsamında suç ve cezalara ilişkin düzenlenen esaslardan en önemlilerinden bir diğeri de kanunilik ilkesi olup ilgili maddeye göre;

“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkûmiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”

Suç ve cezaya ilişkin esaslar yönünden Anayasa’nın getirmiş olduğu bu temel ilkelerin ceza hukukunda da yansımaları mevcuttur. Hukuk devleti ilkesi, kusursuz suç ve ceza olmaz diyen kusur ilkesi, tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı olmaz güvenlik tedbiri olur diyen ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi (TCK m.20), suç ve cezaların uygulanmasında din, dil, ırk, düşünce ayrımı yapılamaz diyen kanun önünde eşitlik ilkesi (TCK m.3), kanunu bilmemek mazeret sayılmaz diyen kanunun bağlayıcılığı ilkesi (TCK m.4), şüpheden sanık yararlanır ilkesi, işlenen fiilin ağırlığı ile orantılı ceza ve güvenlik tedbiri verilir diyen orantılılık ilkesi (TCK m.3), işkence ve eziyetin yasak olduğunu belirten insanlık (hümanizm) ilkesi gibi suç ve cezada kanunilik ilkesi de ceza hukukuna hakim olan ilkelerden biridir.

Suç ve cezada kanunilik ilkesi TCK m.2’de düzenlenmiş olup, bu kapsamda önemli sonuçları bulunmaktadır. Her şeyden önce bu ilke ile uygulama mercilerinin keyfi hareketleri önlenerek suç ve cezada hukuk devleti olmanın gereği yerine getirilmektedir. Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiilden dolayı ceza ve güvenlik tedbirinin uygulanmayacağı, idarenin düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza konulamayacağı, suç ve ceza hakkında kıyas yapılamayacağı (kıyas yasağı), kıyasa

yol açacak geniş yorum yapılamayacağı, fail aleyhine olan hükümlerin geçmişe yürütülemeyeceği bu ilkenin diğer önemli sonuçlarıdır.

Ceza hukukunda olduğu gibi vergi ceza hukukunda da kanunilik esastır. Suç ve cezalar ancak kanunla getirilebilir, hâkim hukuk yaratamaz, idarenin düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza oluşturulamaz.

Bu kapsamda suçun yapısal unsurlarından biri olan kanunilik unsuru kanuni dayanağını yukarıda detaylandırdığımız hüküm ve ilkelerden almaktadır. Doktrinde tipiklik olarak da adlandırılan kanunilik unsuru, bir fiili suç sayan ve buna yaptırım öngören bir kanun maddesinin var olmasını ifade etmektedir²⁵¹. Yine Koca ve Üzülmüş'e göre kanunilik (tipiklik), haksızlığa sebep veren fiil ve davranışların ceza kanunlarında bulunan suç tanımları ile uyuşması olarak tanımlanmıştır²⁵². Hakeri ise daha önce kanunda tanımlanan bir suçun haksızlık unsurunun sonradan gerçekleşen bir davranışla gerçekleştirilmesi olarak kanunilik unsurunu tanımlamış, suç tanımının fiile ve faile ilişkin tüm unsurları kapsamı gerektiğini belirtmiştir²⁵³.

Ceza hukuku kapsamında tipiklik hukuka aykırılığın karinesidir. Başka bir anlatımla bir fiil kanunda düzenlenmişse kural olarak hukuka aykırıdır. Hukuka uygunluk sebebinin varlığının ayrıca ispatlanması gerekmektedir. Bu kapsamda fiilin tipik olmasına rağmen hukuka uygun olması söz konusu olabileceği gibi tipik olmamasına rağmen hukuka aykırı da olabilir. Tipik olmayan eylemler ise sözde (mefruz) suç olarak tanımlanmaktadır. Sözde suç kişinin kanunda suç olarak bulunan bir eylem işlediğini sanmasına karşın aslında söz konusu eylemin kanunda suç olarak tanımlanmaması (hukuksal yanılmaya dayalı sözde suç) veya yapılan fiilin suç tanımına uymamasıdır (fiili yanılmaya dayanan sözde suç). Sözde suçun her iki türünde de kanunilik (tipiklik) unsurunun bulunmaması sebebiyle failin sorumluluğu olmaz²⁵⁴. Suçun tipikliği ile ilgili olarak bir diğer önemli kavram ise işlenemez suç kavramıdır. İşlenemez suçta failde suç işleme kastı bulunmakta olup, bu suç kanunda da tanımlanmıştır. Ancak failin kullandığı araçların elverişsiz olması veya suç

²⁵¹ Hakeri, a.g.e., s. 115.

²⁵² Koca ve Üzülmüş, a.g.e., s. 145.

²⁵³ Hakeri, a.g.e., s. 115-116.

²⁵⁴ Nohutçu, a.g.e., s. 23-24.

konusunun olmaması nedeniyle suç işlenmesi mümkün olmamaktadır. Burada failin yerinde kim olursa olsun bu suçun işlenmesi mümkün olmamaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçları ve özelde gizleme suçu yönünden yukarıda değinmiş olduğumuz kanunilik unsurunun (tipikliğin) herhangi bir farklılık arz etmesi söz konusu değildir. VUK m.359'a uygun olan her hareketin tipe uygun bir hareket olduğunu kabul etmek gerekir²⁵⁵. VUK m.359 kapsamında düzenlenen gizleme suçu bakımından ise ibraz etmeme şeklinde gerçekleşen gizleme fiilinin VUK'ta açık bir şekilde gösterilen kanuni tipe uygun olması, diğer bir ifade ile gizleme fiilinin tipiklik çerçevesinde vergisel anlamda bir sonuç doğurmak üzere işlenmiş olması gerekmektedir²⁵⁶.

Bu kapsamda gizleme suçu VUK m.359/a-2'de şu şekilde düzenlenmiştir:

“Madde 359:

a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1)...

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.”

Kanun hükmü değerlendirildiğinde bir hareketin gizleme nedeniyle kaçakçılık suçu oluşturabilmesi için bazı şartların bir arada varlığının arandığı görülmektedir. Bunlar;

- İstenilen defter ve belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulma, saklanma ve ibraz mecburiyetine tabi nitelikte defter ve belge olması,

²⁵⁵ Kaşıkçı, a.g.e., s. 196.

²⁵⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 450-451.

- Bu defter ve belgelerin noter tasdik kayıtlarında veya vergi dairesi kayıtlarında veya mahkeme kararlarında veya anlaşmalı matbaa basım formları veya sair suretlerle varlığının sabit olması²⁵⁷,
- Defter ve belgelerin ibrazının VUK m.253’de belirtilen saklama(muhafaza) süresi içinde istenmesi²⁵⁸,
- İbraz isteminin vergi incelemesi amaç ve kapsamında usulüne göre ve vergi incelemesine yetkililerce yapılması,
- Defter ve belgelerin ibraz için verilen sürede meşru bir sebep (geçerli bir mazeret veya mücbir sebep) olmaksızın ibraz edilmemesidir²⁵⁹.

2.5.1.1. Vergi Kanunları Uyarınca Tutulan Defter ve Belgeler Olması

Gizleme suçunun konusu olan defter kayıt ve belgelerin tipiklik unsuru yönünden bir koşulu suçun konusunu oluşturan defter ve belgelerin vergi kanunları uyarınca tutulma veya düzenlenme ve saklanma ve ibraz mecburiyetine tabi defter ve belge olmasıdır.

VUK’a göre tutulması zorunlu olan defterler ve kayıtlar (VUK m.182 ve m.214 arası), tutulması zorunlu olan belgeler (VUK m.227 ve m.257 arası), VUK mük. m.242 ve mük. m.257 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilen yetki doğrultusunda elektronik ortamda tutulması öngörülen defter, kayıt ve belgeler VUK m.359/a-2 bakımından gizleme suçunun konusunu oluşturmaktadır.

VUK hükümlerince tutulması zorunlu olan defterlerin yerine geçen defterlerin de (örneğin; VUK m.212 kapsamında noterlerin tutmuş oldukları resmi defterin “kazanç defteri” yerine geçmesi gibi) ibraz edilmemesi halinde gizleme suçu

²⁵⁷ Örnek karar için bkz.: Yargıtay, 19. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 24.11.2015, E.: 2015/14589, K.:2015/7718, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 22/04/2024.

²⁵⁸ Örnek kararlar için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 13.02.2020, E.: 2020/11360, K.:2020/1291, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/04/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.07.2020, E.: 2020/8361, K.:2020/4311, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/04/2024.

²⁵⁹ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, s. 30; Bozdoğanoglu, a.g.e., s. 129.

oluşacaktır. VUK dışında yerine geçmesi öngörülen bir defterin sunulmaması ise gizleme suçunu oluşturmayacaktır²⁶⁰.

Vergi kanunları dışındaki özel veya kamu hukukunun diğer alanlarında yer alan kanunlar uyarınca tutulan defter ve belgeler (vergi hukuku açısından tevsik ve ispat aracı olarak kullanılsa bile) VUK m.359/a-2 kapsamında suçun konusunu oluşturmayacaktır²⁶¹. Örneğin, TTK kapsamında tutulan pay defterinin ibraz edilmemesi gizleme suçu oluşturmayacaktır. Yine VUK'a göre saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan ancak vergi kanunlarına dayanılarak düzenlenmeyen çek, bono gibi kıymetli evrakların, kredi ve kira sözleşmesi gibi belgelerin ibraz edilmemesi de gizleme suçuna sebebiyet vermeyecektir²⁶².

Suç konusu olma bakımından belge ve kayıtlarla ilgili önemli olan bir hususta VUK m.227/3-f hükmüdür. Zira bu maddeye göre inceleme konumuz olan gizleme suçunun oluşması için belgenin hukuken geçerli ve hukuki sonuç doğurucu belge olması gerekmektedir. Yine bu madde metnine göre belgenin zorunlu bilgileri taşınamaması halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla gizleme suçuna konu olacak belgenin, VUK'un öngördüğü şekil şartlarını içermesi ve vergi hukuku yönünden de kendisine hukuki sonuçlar bağlanan bir belge niteliğine sahip olması gerekmektedir. Ancak Yargıtay Ceza Genel Kurulunca VUK m.227/3, VUK m.231/5 ve VUK m.234/4 gibi şekil şartlarını haiz olmayan belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması ibaresinden yola çıkarak şekil şartındaki eksiklik nedeniyle kaçakçılık suçunun oluşmayacağı görüşü terk edilmiş, bu husustaki düzenlemelerin usulsüzlük cezalarını düzenleyen hükümler yönünden geçerli olabileceğini ve fakat VUK m.359 kapsamında yer alan esasa ilişkin suçlar yönünden kabulünün mümkün olamayacağını belirtilerek görüş değişikliğine gidilmiştir²⁶³. VUK m.359 kapsamında düzenlenen kaçakçılık suçlarından gizleme suçunun soyut tehlike suçu olması göz

²⁶⁰ Candan, a.g.e., s. 351.

²⁶¹ Tahir Erdem, "Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 266, 2010.

²⁶² Ekici, a.g.e., s. 289.

²⁶³ İlgili karar için bkz.: Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 18/10/2022, E.: 2022/153, K.: 2022/641, (Çevrimiçi), <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/08/2024.

önünde tutulduğunda Yargıtay'ın bu konudaki içtihat değişikliği gizleme suçunun önlenmesi ve vergi politikaları açısından yerinde ve isabetli olmuştur.

2.5.1.2. Defter ve Belgelerin Varlığının Noter Tasdik Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Olması

Gizleme suçunun oluşabilmesi için vergi kanunları uyarınca tutulan defter ve belge olma yanında bir diğer kanuni şart idarece istenilen defter ve belgelerin varlığının sabit olmasıdır. Defter ve belgelerin “varlığının sabit olması” bu defter ve belgelerin varlığının idarece noter tasdik kayıtları veya ispat değeri olan sair suretlerle kanıtlanmasıdır²⁶⁴. Dolayısıyla defter ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşması için, öncelikle ibrazından kaçılan bu belgelerin gerçekten mevcut olduğunun ispatlanması gerekmektedir.

Noter tasdik kayıtları veya diğer resmi suretler, bu belgelerin varlığını kanıtlamaktadır. Varlığı doğrulanmayan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda gizleme suçunun oluştuğundan söz edilemeyecektir. Yargıtay da müstakar hale gelen birçok kararında, gizleme suçunun oluşumu için defter ve belgelerin varlığının ispatının önemini vurgulamakta, varlığının noter tasdik kayıtları veya diğer resmî belgelerle tevsik edilemediği durumlarda gizleme suçunun oluşmayacağına hükmetmektedir²⁶⁵. Bu, hukukun öngörülebilirlik ve adalet ilkeleri doğrultusunda mükellef haklarını koruyucu bir yaklaşımdır. Tutulması mecbur olduğu halde hiç tutulmamış defterler, düzenlenmemiş belgeler açısından da gizleme suçundan bahsetmek mümkün değildir. Çünkü suçun kanuni unsurları oluşmamıştır. Ancak bu

²⁶⁴ Çavuş, a.g.e., s. 121.

²⁶⁵ Yargıtay bir kararında; varlığı noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ile oluşan gizleme suçuna ilişkin vergi suçu raporunda talep edilen defterlerin tasdik bilgilerinin bulunmamasına istinaden tebliğnamedeki eksik incelemeye yönelen bozma düşüncesine iştirak etmemiş ve yüklenen suçun kanuni unsurları itibarıyla oluşmadığı dosya içeriğine uygun şekilde gerekçeleri gösterilerek mahkemece kabul ve takdir kılınmış olduğundan katılan vekilinin yerinde görülmeyen temyiz itirazlarının reddiyle hükmün onanmasına karar vermiştir: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 12.09.2014, E.: 2012/29089, K.: 2014/14742, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024. Bir başka karar için bkz.: Yargıtay, 19. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 25.11.2015, E.: 2015/15226, K.:2015/7780, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde idari yaptırım söz konusu olup, usulsüzlük cezası kesilebilecektir²⁶⁶.

Varlığı noter tasdik kayıtları dışında kanun hükmünde “veya sair suretlerle sabit olan” ifadesi hakkında VUK’ta herhangi bir hükme yer verilmediği gibi idarenin düzenleyici işlemlerinde de herhangi bir açıklamaya yer verilmemiş, böylece defter ve belgelerin varlığının ispatı bakımından bu amaca yarayacak hukuka uygun araçların delil olması yönünde bir sınırlandırma getirilmemiştir²⁶⁷. Nitekim kağıt veya fiziki ortamdaki defter ve belgelerin varlığı için noter kayıtları yanında vergi dairesi kayıtları veya ticaret sicili kayıtları veya mahkeme kararları veya anlaşmalı matbaa basım formları ispat aracı niteliği taşıırken, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin VUK m.226/A kapsamında belirlenen sürelerde usulüne uygun olacak şekilde berat alınması ve onaylanmasının tasdik hükmünde olacağından, belirlenen sürelerde usulüne uygun olarak alınmış berat ve yapılan onay bu defterlerin varlığının mevcut olduğunu göstermektedir. Elektronik belgelerin hukuki geçerliliği ve güvenilirliği hem belgeyi düzenleyen tarafın onayı hem de belgenin oluşturulduğu zamanın doğrulanması ile sağlanır. Bu bakımdan elektronik ortamda düzenlenen belgelerin de mali mühür veya Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) ile onaylanması ve zaman damgası ile kayıt altına alınması bu belgelerin hukuki geçerliliğini sağlamakta, elektronik belgelerin düzenlenmesi ve onaylanması sürecinde elde edilen tüm veriler, belirli aralıklarla Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) bilgi işlem sistemine raporlanmakta, kaydedilmektedir²⁶⁸. Dolayısıyla idarenin uhdesinde olan bu kayıtlar elektronik belgelerin varlığının mevcut olduğunu gösterecektir.

2.5.1.3. Defter ve Belgelerin İbrahim VUK M.253’te Belirtilen Saklama (Muhafaza) Süresi İçinde İstenmesi

VUK m.253 mükelleflerin defter ve belgeleri saklama yükümlülüğünü düzenlemektedir. Bu maddeyle VUK gereği defter tutma zorunluluğu getirilen kişilere

²⁶⁶ Ceyda, a.g.e., s. 69.

²⁶⁷ Harun Sağır, “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Gizleme Suçunun Kanuni Unsurları ve Gelir İdaresi Başkanlığınca Temin Edilebilen E-Defter ve Belgelerin Gizleme Suçu Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 491, Yıl: 41, Temmuz 2022, s. 50.

²⁶⁸ Ekici, a.g.e., s. 261-262.

tuttukları defterleri bu defterlerin tahsis edildikleri hesap dönemini; yaptıkları muamelelere ilişkin belgeleri ise bu belgelerin tarihinin rastladığı yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süreli muhafaza etmeleri hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan VUK m.359/a-2 ile düzenlenen gizleme suçunun oluşabilmesi için vergi incelemesine yetkililerce mükelleften istenen defter ve belgelerin muhafaza süresi içerisinde istenmesi gerekmektedir. Aksi halde muhafaza süresi dolan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme suçu oluşturmayacaktır²⁶⁹. Burada özellik arz eden durum vergi idaresi tarafından takdir komisyonlarına başvurulması durumunda ortaya çıkmaktadır. Nitekim VUK m.114 gereği matrah takdiri için yapılan bu başvuru tarh zaman aşımını durdurmaktadır, fakat defter ve belgeler üzerinden yapılacak bu takdir VUK m.253'te belirtilen süreyi durdurmaz. Dolayısıyla tarh zaman aşımı süresini durduran takdir komisyonu başvurusuna istinaden mükelleflerden defter ve belgelerin ibrazının istenmesi durumunda, tarh zaman aşımı süresi işlemese bile muhafaza ve ibraz süresi durmayacağından, muhafaza süresi sona ermişse mükellefin ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde gizleme suçuna sebebiyet verdiği iddia edilemeyecektir²⁷⁰.

VUK m.256'ya göre gerçek ve tüzel kişiler ile VUK mükerrer m.257 kapsamında getirilen yükümlülükler tabi olanlar muhafaza yükümlülüğü çerçevesinde ellerinde tuttıkları defter, belge ve karneler ile vermek zorunda oldukları bilgilere ait mikro fiş, mikro film gibi ortamlardaki kayıtları, bu kayıtlara erişimi sağlayacak bütün bilgileri ve şifreleri yetkili makam ve memurlarca muhafaza süresi

²⁶⁹ Konuya ilişkin Yargıtay'ın 11. Ceza Dairesinin 16.12.2021 tarihli kararında; “Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelenmesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi ile oluştuğu, 213 sayılı VUK'nin 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere 5 yıl süre ile saklama ve tekrar istendiğinden biraz edilme zorunluluğunun bulunduğu nazara alındığında; sanığın yetkilisi olduğu şirketin 2006 takvim yılı yasal defter ve belgelerini 27.12.2011 tarihinde yapılan tebligata rağmen süresinde ibraz etmediği gerekçesi ile 213 sayılı VUK'nin 359/2-a maddesi uyarınca cezalandırılmasına karar veriliş ise de, 2006 takvim yılına ait yasal defter ve belgelerin 5 yıllık yasal saklama süresinin 31.12.2011 tarihi itibarıyla sona erdiği, bu tarihten sonra sanığın saklama ve biraz etme yükümlülüğünün bulunmadığı gözetilerek unsurları oluşmayan suçtan sanığın beraati yerine, eksik inceleme ile mahkumiyetine hükmedilmesi” bozma sebebi yapılmıştır: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Örnek kararlar için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 16/12/2021, E.: 2017/10961, K.: 2021/12688, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024; Ayrıca bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Örnek kararlar için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 21/06/2021, E.: 2017/9061, K.: 2021/5753, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

²⁷⁰ Sağır, a.g.e., s. 52.

içerisinde kendilerinden istenilmesi halinde ibraz etmeye mecburdurlar²⁷¹. Böylece sadece kâğıt ortamında yer alan defter ve belgeler değil manyetik ortamda tutulan defter ve belgelerin de muhafaza ve ibrazı zorunlu kılınmıştır.

2.5.1.4. İbraz İsteminin Vergi İncelemesi Amaç ve Kapsamında, Usulüne Göre ve Vergi İncelemesine Yetkililerce Yapılması

Gizleme fiiliyle kaçakçılık suçuna sebebiyet verilmesinde diğer bir takım kanuni şartlar vergi incelemesi sürecine ilişkindir. Nitekim gizleme fiilinin tanımlandığı VUK m.359/a-2’de de açıkça belirtildiği üzere defter ve belgelerin ibrazının incelemeye yetkili kişilerce talep edilmesi, mükelleflerden istenilen talebin vergi incelemesi sırasında olması ve inceleme amacıyla²⁷² diğer bir ifade ile ödenecek verginin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması maksadına dayanması gerekmektedir.

Defter ve belgelere ilişkin ibraz zorunluluğu süreklilik gerektiren diğer vergisel ödevlerin (beyanname verme gibi) aksine yetkili makam ve memurların talebi durumunda ortaya çıkmaktadır. İbraz etmeme dolayısıyla gizleme suçunun oluşumuna sebebiyet verilmesi halinde ise suçun oluşumu VUK m.135’de sayılan incelemeye yetkili memurlarca²⁷³ talep edilmesine rağmen ibraz etme iradesinden kaçılmasıyla oluşmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesine yetkili kişiler dışında (örneğin yeminli mali müşavir²⁷⁴ gibi) ve defter ve belgelerin ibrazı talep edildiğinde suç oluşmayacaktır. İncelemeye yetkili kişiler tarafından istenilmekle birlikte vergi

²⁷¹ Ağar, a.g.e., s. 116.

²⁷² Vergi incelemesi amacıyla yapılmasına dair Yargıtay kararı için bkz.: “Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşabilmesi için defter ve belgelerin vergi incelemesi amacıyla istenmesi gerektiği, vergi suçu raporunda belirtilen 24.05.2011 tarih ve 48 sayılı defter ve belge isteme yazısının aslı ya da onaylı bir suretinin dosya içerisinde bulunmadığı anlaşılmakla, defter ve belge isteme yazısının temin edilip defter ve belgelerin hangi amaçla istendiğinin tespit edilmesi, sonucuna göre sanığın hukuki durumunun belirlenmesi gerekirken eksik araştırma ve inceleme ile hüküm kurulması yasaya aykırı”: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 17.06.2021 E.: 2017/8839, K.: 2021/5398, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 27/03/2024.

²⁷³ VUK m.135’de incelemeye yetkili olanlar: “Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir” şeklinde belirtilmiştir.

²⁷⁴ VUK m.256 defter ve belgelerin ibrazının istenmesi konusunda yeminli mali müşavirlere sınırlı bir yetki vermekle birlikte talebe karşılık defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme suçu oluşturmamaktadır.

incelemesi dışında (örneğin yoklama sırasında) istenilmesi durumunda da suçun oluşumundan söz edilemeyecektir²⁷⁵.

Kanunilik unsurları bakımından gizleme suçu oluşumuna ilişkin vergi incelemesi kapsamında önem ifade eden bir diğer durum incelemenin yapılacağı yer hususunda ortaya çıkmaktadır. Vergi incelemesi vergi tarhiyatına ve ceza kesilmesine ilişkin hazırlayıcı, ön işlem niteliğinde bir idari işlem olup, vergi incelemesi sırasında idare tarafından uyulması gereken usul ve esaslar VUK'ta düzenlenmiştir. İnceleme işleminin usul ve şekle ilişkin unsurlarından biri olan incelemenin yapılacağı yer hususundaki düzenlemeye de VUK m.139'da yer verilmiştir. Vergi incelemesinin nerede yapılacağına ilişkin 14.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun ile getirilen değişikliğe kadar “*vergi incelemeleri esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır*” hükmü geçerliken bu düzenleme ile inceleme işleminin tahsisindeki yol ve yöntemlerde önemli bir değişikliğe gidilerek vergi incelemesinin yapılacağı yer “*vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır*” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. 01.07.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu yeni düzenleme öncesinde incelemenin, nezdinde inceleme yapılanın iş yerinde olması esası geçerli olup, bu çerçevede mükellefin defter ve belgelerini iş yerinde sunması söz konusu olması nedeniyle ayrıca defter ve belge ibrazı için talepte bulunulmasına gerek olmadığı ancak incelemenin işyerinde yapılmasını engelleyici zaruri sebeplerin varlığı (ölüm, işin terki gibi) veya mükellef ve vergi sorumlusu tarafından kanunun tanıdığı hak çerçevesinde istenilmesi durumunda incelemenin dairede yapılması halinde defter ve belgelerin daireye getirilmesinin yazı ile istemi söz konusu olmaktadır²⁷⁶. Bu çerçevede gizleme suçu bakımından ise iş yeri faal olan mükelleflerden defter ve belgelerinin daireye ibrazı istenmesi halinde incelemenin dairede yapılmasını gerektiren şartların varlığının belgelerle tevsik edilmemesi durumunda “*incelemenin iş yerinde yapılması esastır*” normuna aykırılık teşkil eden işlem kurulduğundan yapılacak tebligatların hukuki sonuç doğurmayacağı ve bu durumda ibraz etmeme

²⁷⁵ Ağar, a.g.e., s. 120-121.

²⁷⁶ Sağır, a.g.e., s. 53-57.

şeklinde gerçekleşecek gizleme fiilinin suçun kanuni unsurları oluşmadığından suç teşkil etmeyeceği Yargıtay’ın müstakar hale gelen kararlarında belirtilmiştir²⁷⁷.

7338 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle incelemenin yapılacağı yer hususunda incelemenin dairede yapılmasının esas yer olarak düzenlenmesi, aslında fiiliyattaki durumun kanun hükümleri ile düzenlenmesi şeklinde olmuştur. Nitekim değişiklikten önceki uygulamada inceleme elemanlarının ağır iş yükü nedeniyle inceleme (mükellef ve vergi sorumlusu tarafından iş yerinde yapılması yönünde bir talep yoksa) genelde dairede yapılmıştır. İncelemeye yetkili olanlarca yapılacak incelemelerin VUK m.140/6 ile sınırlı sürelerde gerçekleştirilmesi yönündeki zorunluluk da bu incelemelere yönelik gereksiz zaman kayıplarının azaltılarak Kanun’da belirtilen sürelerle riayet edilmesini gerektirmiştir. Buna rağmen incelemenin iş yerinde yapılmasının esas olması nedeniyle sırf bu norma riayet edilmemesi nedeniyle tespit edilen matrah ve vergi farkının kaldırılması, tarhiyatın iptal edilmesi ve suç unsuru oluşmamasına bağlı olarak ceza davalarında suçun söz konusu olamayacağı, oluşmayacağı yönündeki kararlar tartışmalara neden olmuştur²⁷⁸. Burada incelemenin yapılacağı yer hususunda önemli olanın her iki durumda da diğer bir ifadeyle inceleme ister dairede ister mükellefin iş yerinde gerçekleştirilsin ortaya çıkan maddi sonuçlarının aynı olması halinde incelemenin yapılacağı yerin önem ifade etmediği, vergi incelemesine esas teşkil eden durumun her türlü delil kullanılmak suretiyle gerçek mahiyetinin tespit edilmesi gerektiğidir. 7338 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme fiili durumla kanun hükmü arasında uyum sağlanmış, gizleme suçu bakımından “*incelemenin iş yerinde yapılması*” suçun kanuni unsurunu teşkil eden şartları arasından çıkarılmıştır.

Özellikle günümüz teknolojik gelişmeleriyle birlikte fiziki defter ve belgelerin yerini elektronik defter ve belgelerin alması ve bunların ibrazının da elektronik veri ibraz sistemi üzerinden mükelleflerle karşılıklı etkileşime dayalı bir yapıya kavuşması

²⁷⁷ Örnek kararlar için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 29.03.2022, E.: 2017/12843, K.: 2022/5299, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 14.12.2021, E.: 2017/10771, K.: 2021/12407, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

²⁷⁸ Zübeyir Bakmaz, “Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak “İncelemenin Yapılacağı Yer”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:7, Sayı:2, 2022, s. 476.

incelemenin iş yerinde yapılması gerekliliğinin önemini yitirdiğinin bir diğer göstergesi olmuştur²⁷⁹. VUK mük. m.242 delaletiyle Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin m.12/4 göre;

“Mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi kullanmak suretiyle elektronik ortamda ibraz etmesi esastır”.

Dolayısıyla 7338 sayılı Kanun kapsamında yapılan değişiklik ile Elektronik Veri İzleme Sistemi (e-Viz) oluşturularak mükelleflerin elektronik ortamda defter ve belge ibraz edebilmeleri sağlanmıştır. e-Viz üzerinden defter ve belge ibraz edilmemesinin gizleme suçunu oluşturup oluşturmayacağı da önem arz etmektedir. Mükellef defterler ve belgelerini e-Viz üzerinden herhangi bir mücbir sebebe dayanmaksızın ibraz etmez ise gizleme suçunun oluşacağı açıktır. Mükellefe defter ibrazı için yapılan tebliğ ile birlikte mükellefin e-Viz üzerinden sisteme defter ve belgelerini ibraz etmesi, vergi incelemesini yapacak müfettişin onay/red işlemine bağlı olacaktır. Elektronik sistem üzerinde sisteme kayıtlı olan her mükellefin on dört haneli “e-viz pin kodu” ile sisteme giriş yapması mümkündür²⁸⁰. Defter ve belge isteme yazısının tebliğinden itibaren on beş günlük ibraz süresi içerisinde müfettiş tarafından onay işleminin herhangi bir gerekçe gösterilmeden geç yapılması durumunda mükellefe yüklenecek herhangi bir kusur söz konusu olamayacağı için gizleme suçuna ilişkin kanunilik unsuru da oluşmayacaktır. Ancak yasal ibraz süresi içerisinde ilgili defter ve belgelerin sistem üzerinden ibraz edilmemesi veya eksiklik nedeniyle işlemin reddedilip (örneğin; geçerli vekaletin bulunmaması nedeniyle red) eksikliğin yine yasal süresi içerisinde giderilmemesi halinde işbu kez gizleme suçunun maddi ve manevi unsurları ile birlikte oluşacağı açıktır²⁸¹.

Kanunilik şartları bakımından önem ifade eden bir diğer husus ibraz yazısının usulüne uygun tebliği ile ortaya çıkmaktadır. Vergi hukukunda ibraz yazısının tebliğine ilişkin hükümler VUK’da düzenlenmiş olup, bu usullere aykırı

²⁷⁹ Ceyda, a.g.e., s. 94-98.

²⁸⁰ Hazine ve Maliye Bakanlığı, E-Viz Sistemi Mükellef Kullanım Kılavuzu, (Çevrimiçi) <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/12/e-Viz-Sistemi-Mukellef-Kullanim-Kilavuzu-v.1.0.pdf>, 15/09/2024.

²⁸¹ Sağır, **E-viz**, a.g.e., s. 92.

gerçekleştirilen tebliğler hukuki sonuç doğurmayacaktır. Tebliğe ilişkin genel hükümler 7201 sayılı Tebligat Kanunu²⁸² çerçevesinde düzenlenmiş olmakla birlikte vergilendirme işlemlerine ilişkin ve hüküm ifade edecek hususların ilgiliye (mükellef veya ceza sorumlusuna) bildirilmesi VUK’da yer alan özel hükümlerle düzenlenmiş olduğundan genel norm olan 7201 sayılı Kanun hükümleri uygulanmayacaktır. Bu nedenle özel norm yerine genel norm hükümleri dikkate alınarak gerçekleştirilecek bir tebligat hukuki sonuç doğurmayacaktır²⁸³. Vergi tebliği, mükellefe vergiyle ilgili belirli bir bildirimde bulunulması anlamına gelmekte olup, bu bildirim mükellefin vergi yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirmesi için gerekli bilgileri içermektedir. Tebliğ, vergi hukukunda mükellefin hak ve yükümlülüklerini öğrenmesi ve buna göre hareket etmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. VUK m.93 ve devamı maddelerinde tebliğin nasıl yapılacağına dair hükümler yer almaktadır. Tebliğ, gizleme suçunun oluşumu bakımından değerlendirildiğinde; mükellefin defter ve belgelerini ibraz etme yükümlülüğünü yerine getirebilmesi için bu yükümlülüğün kendisine usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi gerekmektedir, aksi halde suçu oluşturan kanuni unsurun oluşmaması nedeniyle suçun varlığından söz edilemeyecektir. Kaldı ki bu konuda yüksek mahkemenin istikrar kazanan birçok kararında da bu hususa değinilmiştir. Müstakar kararlarda;

“Her yıl Temmuz ayının biri ile yirmisi arasında mali tatil uygulanacağının ve mali tatil süresi içinde inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazının istenemeyeceğinin öngörülmesi karşısında, yüklenen suçun yasal unsurlarının oluşmadığı...”

belirtilmiştir. Önemle belirtmek gerekir ki tebligatın usulsüz olmasına rağmen gizleme suçunun oluşmasının tek istisna örneğini yüksek mahkemenin genel kurul kararı ile açıkladığı üzere *“defter ve belgelerin çalındığı, kaybolduğu, bulunamadığı ileri sürülerek ibrazından kaçınılması”* halidir. Yüksek mahkemece bu durumda VUK m.139’a göre usulüne uygun tebligatın artık aranmayacağı karar altına alınmıştır²⁸⁴.

²⁸² 7201 Sayılı Tebligat Kanunu, 10139 Sayılı ve 19/02/1959 Tarihli Resmî Gazete.

²⁸³ Ekici, a.g.e., s. 72, Konuya ilişkin Yargıtay Kararları için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 22/06/2020, E.: 2017/8799, K.: 2020/3333, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 22/11/2021, E.: 2017/11122, K.: 2021/10451, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

²⁸⁴ Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 23/11/1999, E.: 1999/11-273, K.: 1999/288, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

Ayrıca VUK m.107/A kapsamında VUK m.93'deki esaslara bağlı olmaksızın elektronik ortamda da tebligatın yapılması yasal düzenlemeye kavuşmuş olup, muhatabın elektronik adresine tebligatın ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebligatın yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

2.5.1.5. Defter ve Belgelerin İbraz İçin Verilen Sürede Getirilmemesi

Gizleme suçundan bahsedilebilmesi için yukarıda bahsetmiş olduğumuz usulüne uygun tebligatla birlikte mükellefin yasal ibraz süresi içerisinde ilgili defter ve belgelerini ibraz etmemesi de kanununun aradığı diğer bir unsurdur. VUK'ta defter ve belgelerin ibrazı için açık bir süre belirtilmemiş olmakla birlikte VUK m.14 ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik²⁸⁵ m.12'ye göre on beş günden az olmamak üzere bir süre verilmelidir. Bu ibraz süresi içerisinde defter ve belgelerin mazeretsiz olarak veya VUK m.13'teki mücbir sebep hallerinden biri bulunmaksızın ibraz edilmemesi halinde suç oluşacaktır²⁸⁶. Suç tarihi, verilen sürenin bitimini takip eden gündür²⁸⁷.

²⁸⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 28101 Sayılı ve 31/10/2011 Tarihli Resmî Gazete.

²⁸⁶ Konuya ilişkin Yargıtay 11. Ceza Dairesi bir kararında; “Sanık hakkında ‘defter, kayıt ve belgeleri gizleme’ suçundan açılan kamu davasında; varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit ve saklama mecburiyeti bulunan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi ile suçun oluştuğu, defter ve belgeleri saklama sorumluluğunun vergi mükellefi olan sanığa ait olduğu, 213 sayılı VUK’nin 253. maddesi uyarınca defter ve belgelerin ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile saklama ve istenildiğinde ibraz etme zorunluluğunun bulunduğu nazara alındığında, 2008 takvim yılına ait defter ve belgelerin istenilmesine ilişkin yazının şirket yetkilisi olan sanığın ikametgah adresinde 04/03/2013 tarihinde tebliğ edildiği hâlde, istenilen defter ve belgelerin 15 günlük yasal sürede ibraz edilmediği, sanığın savunmasının yasanın aradığı anlamda mücbir sebep oluşturmadığı gözetilmeden, tüm unsurlarıyla oluşan defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçundan sanığın mahkumiyeti yerine, isabetsiz ve hatalı gerekçe ile beraatine karar verilmesi” bozma sebebi yapılmıştır. Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 19/01/2022, E.: 2017/12633, K.: 2022/739, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024; Ayrıca bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 13/01/2022, E.: 2021/35795, K.: 2022/388, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

²⁸⁷ Konuya ilişkin bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 15/05/2019, E.: 2016/4838, K.: 2019/4742, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

2.5.1.6. Defter ve Belgelerin Doğrudan Mahkemeye İbraz Edilmesi

Mükellefler tarafından vergi kanunları uyarınca tutulması, saklanması ve incelemeye yetkili olanlarca istenilmesi halinde ibrazı zorunlu olan defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi, yukarıda ifade olunan diğer şartların da varlığı halinde, VUK m.359/a-2’de hüküm olunan gizleme suçunu oluşturmaktadır. Burada özellik arz eden ve vergi literatüründe tartışmalara neden olan durum kanunen ve hukuken kabul edilen mücbir sebepler olmaksızın vergi incelemesi sırasında ibrazı istenilen defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmeyip, KDV indirimlerinin reddi yoluyla yapılan cezalı tarhiyata karşı açılan davada ya da temyiz aşamasında yargı organlarına ibraz edilmesi halinde ortaya çıkmaktadır²⁸⁸. Nitekim zaman içerisinde konuyla ilgili olarak Danıştay’ın farklı daireleri tarafından verilen veya aynı dairesinin farklı zamanlarda verdiği farklı kararlar ortaya çıkmıştır. Danıştay’ın bazı dairelerince verilen kararlarda herhangi bir mücbir sebep olmaksızın vergi incelemesinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin dava aşamasında mahkemeye ibrazının vergi incelemesinin amaçlarına ters düşeceği için dikkate alınmalarının mümkün olamadığı, bu defter ve belgeler üzerinde vergi mahkemelerinin vergi idaresinin yerine geçerek inceleme yapması ve buna göre karar verilmesinin hukuka uygun olmayacağı yönünde görüş hakimken, tam aksi yönünde diğer bazı dairelerce verilen kararda ise böyle bir durumun varlığı halinde yapılan tarhiyatların kanunlara uygun olduğu, mahkemeye sunulan defter ve belgelerin re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde gerekirse bilirkişi görüşü alınmak suretiyle incelenmesi, inceleme sonucuna göre hüküm tesis edilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktaydı²⁸⁹.

²⁸⁸ Eyyüp İnce, “Mücbir Sebep Olmaksızın Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Danıştay Kararının Değerlendirilmesi ve Bir Öneri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Ocak 2020, s. 17.

²⁸⁹ Örnek kararlar için bkz.: Danıştay, 3. Dairesi, Karar Tarihi: 30/01/2017, E.:2013/2910, K.:2017/407, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 22/08/2024; Danıştay, 4. Dairesi, Karar Tarihi: 30/12/2016, E.:2016/997, K.:2016/7964, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 22/08/2024; Danıştay, 9. Dairesi, Karar Tarihi: 24/12/2015, E.:2015/11049, K.:2015/18441, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024; Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 12/11/2004, E.:2004/89, K.:2004/138, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024; Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 25/03/2015, E.:2015/16, K.:2015/135, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024; Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 13/12/2017, E.:2017/627, K.:2017/623, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024.

Ancak bu duruma ilişkin uygulamada ayrı görüşlerin bulunması nedeniyle ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi, yargı düzeni içerisinde birlik ve bütünlüğün sağlanması amacıyla Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmî Gazete’de 2013/3 Esas ve 2019/1 Karar No’lu İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı alınmıştır. Bu Karar ile defter ve belgeleri mücbir sebep olmaksızın vergi incelemesine yetkililere ibraz etmeyen KDV mükelleflerinin adına yapılan cezalı tarhiyata karşın açılan davalarda, davacı tarafından ilgili döneme ilişkin defter ve belgelerin mahkemeye sunabileceğinin belirtilmesi halinde, davacıdan istenilecek defter ve belgeler incelenip, davanın diğer tarafını ifade eden vergi idaresinin görüşü alınarak yapılan hukuki değerlendirme sonucunda karar verilmesi gerektiği belirtilmiş ve içtihat aykırılığının bu doğrultuda birleştirilmesine karar verilmiştir. Davacı tarafından mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelere ilişkin davalı idareye inceleme yaptırılması gerekmektedir²⁹⁰. Davalı idare dışında örneğin yeminli mali müşavire yaptırılacak olan bilirkişi incelemesine dayalı düzenlenen rapor hükme esas alınmayacaktır²⁹¹. Yine defter ve belgelerin mücbir bir sebep olmaksızın incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesi, bu eylemin VUK m.359 kapsamında işlenmesi ve daha sonrasında yargılama aşamasında bu defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde vergi ziyai cezası tek kata indirilemeyecek, ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanacaktır²⁹².

2.5.2. Maddi Unsur

Suçun maddi unsuru ile anlatılmaya çalışılan şey bir fiilin bulunmasının gerekliliğidir. Suç teorisinde fiil suçun tarifinde yer alan ve esas itibarıyla haksızlık teşkil eden bir fiildir²⁹³. Fiilin varlığı için ise bir hareket olmalı, bu hareketin sonucunda da bir netice meydana gelmelidir. Bu kapsamda maddi unsur (fiil), hareket-netice-nedensellik (illiyet) bağından oluşmaktadır.

²⁹⁰ Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 06.03.2024, E.: 2022/672, K.: 2024/160, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 29/08/2024.

²⁹¹ Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 06.03.2024, E.: 2022/1247, K.: 2024/150, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 29/08/2024.

²⁹² Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi: 03/02/2021, E.: 2020/2345, K.: 2021/541, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 29/08/2024; Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 09.02.2022, E.: 2020/1123, K.: 2022/85, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 30/08/2024.

²⁹³ Özgenç, a.g.e., s. 183.

2.5.2.1. Hareket

Ceza hukukunun temel kurallarından biri hareketsiz suçun olmayacağıdır²⁹⁴. Hareket kanunun suç saydığı neticeye sebep olan iradi bir eylem olup, yapma veya yapmama şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple eyleme dönüşmeyen düşünceler suç oluşturmaz. Yine hayvan hareketleri, doğa olayları hareket olarak nitelendirilse bile suçun unsurları noktasında fiil olarak kabul edilemezler. Zira hareketin bir insan hareketi olması gerekmektedir. Tüzel kişilerin suçun faili olamamalarının temel dayanağı da budur. Aynı zamanda hareket iradi olmalıdır, şuur kaybıyla yapılan hareketler (hipnoz etkisinde, uyur gezerler gibi), karşı konulamayan bir kuvvetin etkisi ile irade dışı yapılan hareketler, mücbir sebep etkisi ile yapılan hareketler, refleks hareketler ceza hukuku kapsamında hareket olarak adlandırılmazlar²⁹⁵. Ancak yaşı küçüklerin, akıl hastalarının, sarhoşların hareketleri ceza hukuku kapsamında hareket olarak kabul edilir²⁹⁶.

Suçlar hareketin özelliğine göre tek hareketli suç-çok hareketli suç; serbest hareketli-bağlı hareketli suç olarak ayrımına tabi tutulmuştur. Bu kapsamda suçun işlenmesi için tek hareketin yapılması yeterli ise tek hareketli suçtan (hırsızlık gibi), suç tipindeki hareketlerin hepsi yapılması gerekiyorsa çok hareketli suçtan (yağma gibi) bahsedilebilecektir. Yine hareketsiz suç olmaz ilkesine rağmen kanunda suç için hareketin nasıl olması gerektiği belirtilmemişse serbest hareketli suçtan (kasten öldürme gibi), hareket özellikle belirtilmiş olup bu hareket dışında suçun işlenmesi mümkün değilse bağlı hareketli suçtan (yağma gibi) bahsedilir. Kanunda belirtilen suçun tanımında yer alan hareketlerden biri veya birkaçı ile işlenebilmesi durumunda ise seçimlik hareketli suçtan (hakaret suçu, VUK m.359 kaçakçılık suçları gibi) bahsedilecektir²⁹⁷.

²⁹⁴ Alacakaptan, a.g.e.; s. 35, Özgenç, a.g.e., s. 182; Hakeri, a.g.e., s.170; Selahattin Keyman, “Cürmi Fiilin Yapısal Unsuru Olarak Hareket”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1988, s. 122 (Aktaran: Aras Türay, “İhmal Suretiyle İcrai Hareketin Sınırlı Sayıda Olup Olmadığı Sorunsalı”, **Yeditepe Üniversitesi Hukuku Fakültesi Dergisi (YÜHF)**, Cilt: XVII, Özel Sayı, 2020, s. 116. Ss.115-154.

²⁹⁵ Hakeri, a.g.e., s. 128-129.

²⁹⁶ Nohutçu, a.g.e., s. 26-27.

²⁹⁷ Hamide Zafer, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 6. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2016, s. 201.

VUK kapsamında düzenlenen gizleme suçu, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ile oluşan tek hareketli bir suç olup, ibraz etmemenin belirli şartlara dayandırılmış olması nedeniyle de bağlı hareketli bir suçtur.

Yine hareketin şekline göre suçlar ihmali ve icrai olmak üzere ayrılmaktadırlar. Hareket yapmama şeklinde olabileceği gibi (ihmali suç), yapma şeklinde de olabilir (icrai suç). İhmali suçlarda kendi içlerinde saf ihmali suçlar ve ihmal suretiyle icra suçları şeklinde ayrılmaktadır. Saf ihmali suçlar icrai davranışın olmadığı, sadece ihmali bir davranışla işlenen suçlar iken, ihmal suretiyle icra suçları ise icrai bir davranışla yapılması mümkün olan bir fiilin ihmali bir davranışla işlenmesidir²⁹⁸. Bu kapsamda gizleme suçu saf ihmali hareket suçudur.

2.5.2.2. Netice

Netice, icra edilen fiilin dış dünyada meydana getirdiği değişikliktir, ancak her değişiklik değil sadece suçun kanuni tanımında yer alan değişikliktir²⁹⁹. Bu sebeple ceza hukukunda önem ifade eden netice, suçun kanuni tanımında yer alan neticedir.

Hareketin yapılması ile suç tanımındaki netice ortaya çıkıp suç tamamlanıyorsa neticesi harekete bitişik suç (sırf hareket suçu-şekli suç) oluşur (iftira suçu gibi), bu suçlarda hareketle netice birbirinden ayrılmaz. Dolayısıyla kural olarak bu suçlarda teşebbüs mümkün değildir. İcra hareketlerinin bölünebilmesi söz konusu ise teşebbüse elverişli hale gelebilirler. Hareket ile neticenin ayrıldığı, araya yer ve zamanın girdiği suçlara ise neticesi hareketten ayrı suçlar (maddi suç) denir³⁰⁰. Örneğin VUK m.359 kapsamındaki sahte belgeyi kullanma suçu neticesi hareketten ayrı suçtur. Gizleme suçu ise neticesi harekete bitişik suçtur.

Yine hareket ile birlikte ortaya çıkan neticenin devam etmeyip derhal sona ermesi halinde ani suçtan (hakaret suçu gibi); neticenin devam etmesi halinde ise kesintisiz suçtan (kişiyi hürriyetinden yoksun kılma suçu gibi) söz edilecektir³⁰¹. 5271

²⁹⁸ İzzet Özgenç, “İhmali Suç Teorisi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXV, Sayı: 4, 2021, s. 305.

²⁹⁹ Özgenç, a.g.e., s.193.

³⁰⁰ Nohutçu, a.g.e., s. 27-28.

³⁰¹ Hakeri, a.g.e., s. 167.

sayılı CMK m.12'ye göre ani suçlar hareketin yapıldığı yerde, kesintisiz suçlar ise kesintinin gerçekleştiği yerde işlenmiş olur. Ayrıca TCK m.66/6'ya göre dava zamanaşımı süresi ani suçlarda suçun işlendiği günden itibaren, kesintisiz suçlarda ise suçun kesintinin gerçekleştiği günde başlar. Yine ani suçlarda suçun tamamlanması ile iştirak mümkün değilken, kesintisiz suçlarda suçun tamamlanmasından kesintinin sona ermesine kadar iştirak mümkündür. Bu kapsamda gizleme suçu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi ile oluşan ani hareketli bir suçtur.

Son olarak suçun oluşabilmesi için neticesinde zararın meydana gelmiş olması gerekiyorsa zarar suçlarından (hırsızlık suçu gibi); suçun oluşabilmesi için zararın meydana gelmesi gerekmiyorsa, tehlikenin varlığı yeterli ise somut tehlike suçundan; tehlike olmasa bile hareketin yapılması veya yapılmaması ile birlikte kanun koyucu tehlikenin var olduğunu kabul ediyorsa soyut tehlike suçundan bahsedilmelidir³⁰². Gizleme suçunun meydana gelmesi için bir vergi kaybı oluşması gerekmemektedir. Bu yönüyle soyut tehlike suçu niteliğinde olan gizleme suçunda failin eylemi sonucunda suçun konusu üzerinde somut bir zarar veya tehlikenin meydana gelip gelmediği önem arz etmemektedir³⁰³.

2.5.2.3. Nedensellik (İllyet) Bağ

Nedensellik (ililyet) bağlantısı fail ve icra ettiği fiil ile gerçekleşen netice arasındaki objektif ilişkiyi sağlamaktadır³⁰⁴. Yani hareket ile netice arasındaki sebep-sonuç ilişkisini açıklayan bir kavramdır. Kişinin suçtan sorumlu tutulabilmesi için suçun neticesinin onun hareketinden meydana gelmiş olması gerekir. Nedensellik bağı ile ilgili olarak TCK herhangi bir hüküm getirmemiş olup, bu bağı tespitini uygulamaya bırakmıştır.

2.5.3. Hukuka Aykırılık Unsuru

Suçun bir diğer unsuru olan hukuka aykırılık, işlenen fiile hukuk düzeninin cevaz vermemesi, fiille hukuk düzeninin çatışma halinde olması anlamına

³⁰² Nohutçu, a.g.e., s. 29.

³⁰³ Uğur Ersoy, "Ceza Hukukunun Gri Alanı: Tehlike Suçları", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 14, 2020, s. 27.

³⁰⁴ Özgenç, a.g.e., s. 195.

gelmektedir. Bu yönüyle hukuka aykırılık kanuna aykırılıktan daha geniş bir kavram olup, sadece ceza kanununa aykırılık değil bir bütün olarak hukuka karşı gelmektir³⁰⁵.

Ceza hukukunda ceza yaptırımı için hukuka aykırı bir davranışın olması gerekir. Vergi kaçakçılığı suçları açısından da VUK'ta belirtilen fiillerin hukuka aykırı bir şekilde yapılması, hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmaması gerekir. Gizleme suçu yönünden ise hukuk düzeni ibraz etme fiilini emretmiş, defter ve belgelerin gizlenmesini yasaklamıştır. Bu sebeple mücbir sebepler dışında kanuni süreler içinde, vergi incelemesi için ibraz fiilinin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Gizleme suçu yönünden zorunluluk hali ve hakkın icrası sebeplerinin gerçekleşmesi mümkündür. CMK m.223/3-b hükmünden hareketle zorunluluk hali, kusurluluğu kaldıran bir sebep olarak kabul edilmiş olup, bu sebeple ceza verilmesine yer olmadığına karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Nitekim Özbek'e göre mazeret sebebi olarak kabul edilen durumların da kusuru ortadan kaldıran sebep olarak değerlendirilmesi mümkün görülmüştür³⁰⁶.

Ceza hukukunda mücbir sebep kusurluluğu ortadan kaldıran sebeplerden biri olup, bu sebeplerden birinin olayda gerçekleştiğinin ispatı halinde fiilin hukuka aykırılığı ortadan kalkar, bunun varlığını ispat eden sanık yönünden gizleme suçu kapsamında CMK m.223/3-b'ye göre ceza verilmesine yer olmadığına hükmedilir³⁰⁷.

2.5.4. Manevi Unsur

Ceza hukuku anlamında failin cezalandırılabilmesi için manevi unsurun (iradilik) yani kast ve taksirin bulunması gerekmektedir. Manevi unsur, fiil ile fail arasındaki bağıdır. Bu bağ kurulmadan suç oluşmayacaktır³⁰⁸. Manevi unsur ile kusurluluk kavramları birbirinden farklılık arz etmektedir. Nitekim kusurluluk işlenen fiil yönünden kişi açısından bir değerlendirme yargısı olup, suçun unsuru değildir.

³⁰⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 27; Karakoç, a.g.e., s.271.

³⁰⁶ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, "Zorunluluk Halinin (TCK m.25/2) Hukuki Niteliği", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı:2, 2007, s.199. ss.195-222.

³⁰⁷ Açar, a.g.e.,s. 284.

³⁰⁸ Artuk vd., a.g.e., s. 288.

Yani kişi işlediği fiilden dolayı kusurlu olmasa bile fiil suç olma özelliğini korur³⁰⁹. Suçun manevi unsuru kast ve taksirdir.

TCK m.21/1’de “*Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleşmesidir*”. O halde TCK’daki bu tanımlama karşısında kastın da iki unsurunun bulunduğu ve bunların “bilmek” ve “istemek” olduğu açıktır³¹⁰. Failde suç işleme kastı fiili gerçekleştirirken var olmalıdır. Bu itibarla suçun icra hareketlerinin işlendiği sırada kastın olması gerekir³¹¹. Kast yönünden neticeli suçlarda hem hareketin hem de neticenin bilinmesi ve istenmesi gerekirken, neticesiz suçlarda (sırf hareket suçlarında) hareketin bilinmesi ve istenmesi yeterlidir.

Fiil bakımından belirli bir neticeye veya neticeler fail bakımından istenmişse TCK m.21/1’de belirtilen doğrudan kasttan söz edilmektedir. Failin belli bir neticenin gerçekleşeceğini öngörüp, hareketine devam etmesi halinde ise TCK m.21/2’de belirtilen olası kasttan söz edilecektir³¹². Fail olası kastla hareket ederek neticenin gerçekleşmesini muhtemel görmekle birlikte bunun gerçekleşmemesi için özel bir çaba sarfetmez³¹³. TCK m.21/2’de olası kast ile işlenen suçlarda verilecek cezalarda indirimle gidileceği hükmedilmiştir. Olası kast durumlarında teşebbüs sorumluluğu olmaz. Fail sadece meydana gelen neticeden sorumlu olmaktadır.

Failin fiili düşünüp harekete hemen geçmesi halinde ani kasttan, buna karşılık suç işlemeye karar verip, plan yapıp, araçları hazırlayıp sonra harekete geçmesi halinde tasarlama kastından söz edilir. Ceza kanunları açısından bunlar arasında fark gözetilmese de tasarlama yönünden ağırlaştırıcı nitelikli hallerin düzenlenmesi söz konusu olabilmektedir³¹⁴.

Suçun varlığı için faildeki amacın önem taşımadığı hallerde genel kastan bahsedilir. Failin eylemini neticeyi bilerek ve isteyerek gerçekleştirmesi genel kastta

³⁰⁹ Özgenç, a.g.e., s. 234.

³¹⁰ Nohutçu, a.g.e., s. 38.

³¹¹ Koca, Üzölmez, a.g.e., s. 151.

³¹² Hakeri, a.g.e., s. 186.

³¹³ Özgenç, a.g.e., s.248.

³¹⁴ Zafer, a.g.e., s. 248.

yeterlidir. Buna rağmen eylemin bilerek ve isteyerek yapılmasından başka failin özel bir amaçla hareket etmesi aranıyor ise özel kasttan bahsedilir³¹⁵.

Taksir, suçun bir diğer manevi unsurudur. TCK m.22/2'ye göre taksir (bilinçsiz taksir) *“dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımında belirtilen neticesi öngörülmeyle gerçekleştirilmesidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Taksirli suçlarda dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık hali taksirli davranışın haksızlık unsuru olup objektif özen yükümlülüğünün ihlali anlamına gelir³¹⁶. Her suç taksirle işlenmez. Taksirli suçlar ceza kanunlarında açıkça düzenlenen suçlar olup, taksirli hali kanunda düzenlenmeyen suçların cezası olmaz. Örneğin; adam öldürme suçunun kasten ve taksirle işlenmesi mümkünken, hırsızlık suçu taksirli hali kanunda düzenlenmediği için ancak kasten işlenebilir.

Yine TCK m.22/3'de ise bilinçli taksir *“kişinin öngördüğü neticeyi istememesine karşın neticenin meydana gelmesi hali”* olarak tanımlanmıştır. Bilinçli taksir halinde taksirli suça ilişkin ceza arttırılır. Bilinçsiz taksirde fail neticeyi öngörmesi gerekirken öngörememekte, bilinçli taksirde ise netice öngörülmesine rağmen istenmemektedir.

Taksirde kasttan farklı olarak isteme unsuru olmadığından taksirli suçlara iştirak ve teşebbüs mümkün değildir.

2.5.4.1. Gizleme Suçu Yönünden Kastın Varlığı

VUK kapsamında vergi kaçakçılığı suçlarının ancak kasten işlenebilmesi söz konusu olup, taksirle işlenebilme konusunda VUK'ta açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bir diğer anlatımla taksirle vergi suçlarının işlenmesi mümkün değildir³¹⁷. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden faildeki kast tipiklikte yer alan unsurları bilme ve istemedir. Manevi unsurun olmaması halinde failin cezai sorumluluğu olmayacaktır. Gizleme suçu da bu kapsamda kasten işlenebilen bir suç olup, suçun varlığı için özel kast aranmamaktadır. İbraz etmeme yönünden kastın

³¹⁵ Toroslu, Nevzat, **Ceza Hukuku Genel Kısım**, 19. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2013, s. 206.

³¹⁶ Muhammed Demirel, **Çifte Özen Anlayışı Çerçevesinde Taksirli Suçtan Doğan Ceza Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.128.

³¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 424; Zafer, a.g.e., s. 235.

bulunması suçun oluşumu açısından gerekli ve yeterlidir. Bu yönüyle de genel kast ile işlenen bir suçtur.

4396 Sayılı Kanun'da kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillere yönelik olarak niyet, amaç ve plan unsurlarını taşıması gerektiği belirtilmiş olup bu kapsam tasarlama kastı ile işlenebileceğine şüphe bulunmamakla birlikte Kanun metninde ani kast ile işleme yönünden de sınırlayıcı bir durum söz konusu değildir. Bu sebeple gizleme suçu da ani bir kast ile işlenebileceği gibi tasarlama kastıyla da işlenebilecek bir nitelik arz etmektedir³¹⁸. Ayrıca gizleme suçu olası kastla işlenebilmeye de elverişli bir suçtur.

2.5.4.2. Kastı Kaldıran Hal Olarak Mücbir Sebep

Dilimize Arapça'dan geçen "mücbir" kelimesi "zorlayıcı" anlamına gelmekte olup, kişilerin iradesi dışında meydana gelen, bir ödevin yerine getirilmesini engelleyen, öngörülemez, öngörülse dahi engellenemeyen, karşı konulmaz, kaçınılmaz olan deprem, sel gibi doğal afetler ile isyan, savaş gibi beşerî olaylar gibi dışsal karaktere sahip olaylar olarak tanımlanmıştır³¹⁹. VUK m.13'te belirtilen ve ayrıca vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde genel hüküm mahiyetinde olan "mücbir sebep halleri" ise ilgili maddede;

"-Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak 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"

şeklinde sıralanmıştır. VUK m.373'te de mücbir sebeplerden birinin gerçekleştiğinin malum olması veya tevsik ve ispat olunması halinde vergi cezası kesilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Gerçekleştiği malum olan veya tevsik ve ispat olunan mücbir sebep

³¹⁸ Özcan, a.g.e., s. 189.

³¹⁹ Mehmet Batun, "Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:345, 2010, s.63.

hallerinin ortadan kalkmasına kadar VUK m.15'e göre süreler işlemeyecektir. Kanun'da sıralanan mücbir sebeplerin varlığı halinde gizleme suçunun kanuni unsurunun oluştuğundan bahsedilemeyecektir. Ayrıca ilgili kanun maddesinde belirtilen mücbir sebeplerin dışında "gibi haller" ifadesine yer verilerek Kanun'da sayılan sebeplerle sınırlı olmadan yani numerus clausus ilkesi ile bağlı olmaksızın somut olayı değerlendirmede yargılama makamlarına benzer olay ve durumlarda geniş bir takdir hakkı verilmiş olmaktadır. Nitekim Danıştay birçok kararında "gibi haller" ifadesi kapsamında meydana gelen bazı durumları mücbir sebep olarak kabul etmiş ve bu çerçevede hükme varmıştır³²⁰.

Yukarıda ifade edilen mücbir sebep hallerinin varlığı halinde bunların ispatı her türlü delil ile yapılabilecektir. Zira bu hususta VUK'ta mücbir sebep halleri sayılmış iken bunların ispatının ne şekilde yapılacağına ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. CMK'nın delil serbestisi ilkesi gereği mücbir sebep hallerinin her türlü delil ile ispatlanması mümkündür. Bu kapsamda ceza yargılamasını yerine getiren yargılama makamının, tüm vergi kaçakçılığı suçlarında olduğu gibi gizleme suçunda mücbir sebep hallerinin oluşup oluşmadığı yönünde re'sen araştırma ilkesi gereği, her türlü şüpheden uzak hiçbir kuşkuyla yer vermeyecek şekilde maddi gerçeğe ulaşmak için tüm delilleri serbestçe değerlendirmesi elzemdir. Nitekim yüksek yargı tarafından da müstekar kararlarda bu husus ifade edilmiştir³²¹. Yine mücbir sebebin

³²⁰ Örnek karar için bkz.: Danıştay, 9. Dairesi, Karar Tarihi: 17/11/2011, E: 2008/8577, K: 2011/7745, <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 05/06/2024.

³²¹ Gizleme suçu bakımından defter ve belgelerin zayi olması, ibraz ödevinin yerine getirilmesini engelleyici bir mücbir sebep teşkil etmektedir. Yargıtay'ın defter ve belgelerin ibrazı açısından mücbir sebep teşkil eden zayi olma durumunu ne şekilde ispat edileceğine ilişkin yaklaşımına bakıldığında, defter ve belge ibrazı konusunda mücbir sebep hallerinin ispatı bakımından delil serbestisinin bulunduğu, mücbir sebep halinin ispat vasıtası olarak mutlaka ticaret mahkemesinden alınacak zayi belgesiyle ispatının zorunlu olmadığı yönündedir. İlgili Karar'da "*Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat*" başlıklı 3. maddenin son fıkrası "*iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia edene aittir*" hükmünü içermekle birlikte kanunda gösterilen mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair Vergi Usul Kanununda özel bir hüküm mevcut değildir. Ceza Usul Kanunun delil serbestisi kuralı burada da geçerlidir; mücbir sebepler kanunen geçerli her türlü delille ispat olunabilir. Deliller, mücbir sebebin vukuunu ve defter ve vesikaların kısmen veya tamamen kaybı veya yok olmaları sonucunu doğurduğuna ilişkin savunmayı, akla uygun ve inandırıcı, dolayısıyla geçerli kılmalı; hâkimde, bu yönde vicdani kanı oluşturmalıdır. Tersî durumda, mücbir sebep olarak itibar ve kabul olunamaz" demek suretiyle belirtmiştir: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, E.: 2002/1085, K.:2002/1365 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, 18/07/2024; Benzer diğer kararlar için bkz.; Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 23/11/1999, E.: 1999/11-273, K.: 1999/283, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr/>, 26/05/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:

varlığının ispat hukuku açısından incelenmesi yönünde mahkeme kararı veya zayi belgesi alınması önem arz ederken bu tarz bir hükme veya belgeye sahip olmamanın mücbir sebebin gerçekleşmediğine karine teşkil etmesi söz konusu olmayacaktır. Zira mücbir sebebin varlığı somut olayın ve her dosyanın kendi gerçekliği içerisinde ilgili idare ve yargı makamlarınca değerlendirilip hayatın olağan akışına uygun olup olmadığı, ibrazı istenen defter ve belgelerin yakın bir zamanda farklı bir kuruma ibraz edilip edilmediği ve benzeri yöntemlerle araştırılarak sebeplerin gerçekleşip gerçekleşmediği anlaşılabilecektir. Yine VUK m.15 gereği mücbir sebepler malum ise ayrıca ispat gerektirmeyeceği, malum değilse ispat yükümlülüğünün mücbir sebebi iddia eden tarafa ait olduğu hükme bağlanmıştır.

TCK kapsamında mücbir sebepler kastı ortadan kaldıran sebepler arasında sayılmazken Yargıtay uygulamasında mücbir sebebin kastı ortadan kaldırdığı kabul edilmiştir. Aynı zamanda yukarıda da belirttiğimiz gibi VUK m.373'e göre de mükelleflere mücbir sebep halinde vergi cezası kesilmeyecektir. Gizleme suçuna ilişkin ceza yargılamasında ise mücbir sebep hallerinin varlığı halinde kastın ortadan kalkması nedeniyle 5271 sayılı CMK m.223/2-c'ye göre kast ve taksir yokluğu nedeniyle beraat hükmü verilmelidir.

2.6. Gizleme Suçunun Özel Görünüş Biçimleri

Çalışmanın bu başlığı altında gizleme suçu, öncelikle suçun özel görünüş halleri olarak bilinen suça teşebbüs, iştirak ve suçların içtimai başlıkları altında incelenecek olup akabinde bu suç yönünden tekerrür hükümleri ele alınacaktır.

04/12/2012, E.: 2010/10587, K.: 2012/20940, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 18/07/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 02/12/2019, E.: 2016/11845, K.: 2019/8594 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 18/07/2024. Danıştay daireleri arasında ise defter ve belgelerin zayi olmasının ispatına ilişkin bir görüş birliği bulunmazken Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 27.07.2019 tarihli 30842 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan Kararı ile birlikte farklı daireler arasındaki görüş farklılıkları giderilerek mücbir sebep halinin varlığının ispatının mutlak bir şekil şartına bağlanmamış, delil serbestisinden bahsedilmemekle birlikte ilgili kararda ticaret mahkemelerinden temin edilecek zayi belgesi yanında olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınan, hukuken geçerliliği olan belgelerle de ispat edilebileceği ifade edilmiştir: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi: 08/02/2019, E.: 2013/2, K.: 2019/1, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 18/07/2024.

2.6.1. Teşebbüs

Teşebbüs, TCK m. 35/1’de “*kişi işlemeyi kast ettiği bir suçu elverişli hareketlerle doğrudan doğruya icraya başlayıp da elinde olmayan nedenlerle tamamlayamaması halinde teşebbüsten sorumlu tutulur*” hükmüyle ele alınmıştır.

Her kasıtlı suç belirli aşamalardan geçerek işlenmektedir. Bu kapsamda suç, düşünce evresinde başlar, hazırlık hareketleri ile devam ederek icra hareketlerine geçer. İcra hareketlerinin sonucunda suç tamamlanır ve netice gerçekleşir. Teşebbüs “suç yolu (iter criminis)” denen bu süreçte hazırlık hareketlerinden sonra gelen ve fakat suçun tamamlanmasından önceki aşamada söz konusu olmaktadır³²².

Teşebbüsün şartları, suçun kasten işlenen bir suç olması, suça elverişli hareketlerin olması, icra hareketlerine başlanmış olması ve suçun elde olmayan sebeplerle tamamlanamamasından ibarettir³²³.

Teşebbüs ancak kasten işlenen suçlarda söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple taksirli suçlara ve neticesi itibarıyla ağırlaşan suçlara teşebbüs mümkün değildir. Soyut tehlike suçlarına da teşebbüs mümkün değildir. Neticesi harekete bitişik suçlar yönünden ise kural olarak teşebbüsün olmayacağı belirtilmiştir. Zira bu suçlarda hareket ile netice arasında zaman aralığı bulunmamakta olup, hareket yapılır yapılmaz netice gerçekleşecektir. İstisna olarak ise bu suçların icra hareketlerinin bölünebilmesi durumunda bu suçlara teşebbüsün mümkün olabileceği belirtilmiştir³²⁴. Saf ihmali suçlara, kalkışma suçlarına teşebbüs mümkün değildir. Olası kast ile işlenen suçlarda teşebbüsün mümkün olmayacağı Yargıtay Ceza Genel Kurul Kararı ile belirtilmiştir³²⁵. Yine teşebbüs için kişi elverişli hareketlerle suçu işlemeye başlamalıdır. Hareketin elverişli olmaması işlenemez suça sebebiyet verecektir. İşlenemez suç halinde teşebbüsten dahi ceza verilemeyecektir. Ayrıca yine

³²² Hakeri, a.g.e., s. 347-348.

³²³ Nohutçu, a.g.e., s. 64.

³²⁴ Veli Özer Özbek, Mehmet Nihat Kambur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2013, s. 474.

³²⁵ Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 27/12/2005, E.: 2005/1-131, K.:2005/167, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

teşebbüsten bahsedebilmek için icra hareketleri safhasına geçilmiş olması gerekir. Teşebbüste suçun, failin elinde olmayan nedenlerle tamamlanmaması gerekir³²⁶.

VUK kapsamında düzenlenen gizleme suçu yönünden suçun teşebbüse elverişli olup olmaması doktrinde tartışmalı olup, bir görüşe göre vergi ziyanının suçun unsuru olmaktan çıkarılmasının vergi kaçakçılığı suçlarına teşebbüsü ortadan kaldırmayacağı ve TCK kapsamında teşebbüsün değerlendirilmesi gerektiği belirtilmişken³²⁷, bir başka görüşe göre bu suçlara ait icra hareketlerinin bölünebilmesi söz konusu olduğu sürece olayın özelliğine göre teşebbüsün mümkün olabileceği ifade edilmiştir³²⁸. Aksi olan görüşe göre ise gizleme suçunun zarar suçu değil soyut tehlike suçu olduğu, soyut tehlike suçlarının ise teşebbüse elverişli olmadığı belirtilmiştir³²⁹. Yine benzer bir görüşe göre ise gizleme suçunun neticesi harekete bitişik bir suç olması sebebiyle hareketle netice arasına herhangi bir zaman aralığı girmeyeceğinden bu suç yönünden teşebbüsün mümkün olmayacağı belirtilmiştir³³⁰. Gizleme suçunun VUK m.359/a-2’de yapılan tanımında da bu suçun şekli suç olup, neticesi harekete bitişik suçlardan olması göz önünde bulundurulduğunda gizleme suçunun teşebbüse elverişli bir suç olmadığını söylemek mümkündür.

2.6.1.1. Gönüllü Vazgeçme

Gönüllü vazgeçme suç yoluna girmiş olan failin suçu tamamlama imkânı bulunmaktayken icra hareketlerine devam etmeyip, suçu işlememesi veya icra hareketlerini bitirmiş olmasına rağmen neticenin meydana gelmesini önlemesidir³³¹. Bu kapsamda gönüllü vazgeçme ile ilgili olarak TCK m.36’da;

“Fail, suçun icra hareketlerinden gönüllü vazgeçer veya kendi çabalarıyla suçun tamamlanmasını veya neticenin gerçekleşmesini önlerse, teşebbüsten dolayı

³²⁶ Koca, Üzülmüş, a.g.e., 372.

³²⁷ Bekir Baykara, “Hapis Cezasını Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı ve Zamanaşımı Başlangıcı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:270, Şubat 2004.

³²⁸ Donay, a.g.e., s. 152-154.

³²⁹ Bayar, a.g.e., s. 126.

³³⁰ Özcan, a.g.e., s. 207-208.

³³¹ Nohutçu, a.g.e., s. 68.

cezalandırılmaz; fakat tamam olan kısım esasen bir suç oluşturduğu takdirde, sadece o suça ait ceza ile cezalandırılır.”

denmektedir. Madde hükmüne göre gönüllü vazgeçen faile teşebbüsten ceza verilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak failin vazgeçme anına kadar gerçekleştirmiş olduğu eylemlerin başka bir suç oluşturması halinde sadece bu suçun cezası ile cezalandırılacağı ifade edilmiştir.

Doktrinde gönüllü vazgeçme müessesesinin cezayı kaldıran şahsi bir sebep olduğu belirtilmiş³³² olup, gönüllü vazgeçmenin sadece teşebbüs sorumluluğunu ortadan kaldırdığı ifade edilmiştir.

TCK m.36'ya göre gönüllü vazgeçmenin şartlarından ilki failin bu müesseseden faydalanabilmesi için neticenin gerçekleşmemiş olmasıdır. Neticenin gerçekleşmiş olması halinde -iştirak halinde işlenen suçlar hariç- fail gönüllü vazgeçmeden yararlanamayacaktır. Yine vazgeçmenin “gönüllü olması” da aranan bir diğer şarttır. Zira fail eylemi sonuna kadar götürebilecekken icrayı bırakarak neticenin gerçekleşmesini, kendisini frenleyerek önlemişse vazgeçme gönüllü olacaktır³³³. Gönüllü vazgeçmenin teşebbüsten ayrılan yönü de budur. Zira teşebbüste fail başladığı icra hareketlerinin elinde olmayan sebeplerle devam ettiremezken, gönüllü vazgeçmede bizzat kendi iradesi ile samimi olarak eyleme son vermektedir.

Bizim de katıldığımız ve doktrinde de kabul gören görüşe göre VUK kapsamında tutulan defter, belge ve kayıtların ibraz edilmemesi ile suç tamamlanmış olacağından gönüllü vazgeçmenin gizleme suçu yönünden oluşması mümkün değildir³³⁴.

2.6.1.2. Etkin Pişmanlık

Etkin pişmanlık, TCK genel kısmında yer almayıp sadece özel kısımda belirli suçlar için düzenlenen ve TCK dışında diğer ceza kanunlarında da uygulama alanı

³³² Adem Sözüer, **Suç Teşebbüs**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994, s.240 (Aktaran: Özgenç, a.g.e., s. 590).

³³³ Dönmezer ve Erman, a.g.e., s. 449 (Aktaran: Hakeri, a.g.e., s. 375).

³³⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:27, 2016, s.12.

bulan bir müessesedir. Doktrinde etkin pişmanlık suç tamamlandıktan sonra sadece kanun koyucunun belirlediği suçlar yönünden cezayı kaldıran veya cezada indirim yapan şahsi bir sebep olarak kabul edilmiştir³³⁵. Etkin pişmanlık gönüllü vazgeçmeden farklı olarak netice tamamlandıktan, suç meydana geldikten sonraki aşamada söz konusu olur. Gönüllü vazgeçme ise netice gerçekleşmeden önceki aşamada (teşebbüs aşamasında) söz konusu olur. Bu sebeple doktrinde etkin pişmanlık “gönüllü vazgeçmenin tamamlanmış suçlardaki görünümü” olarak da kabul edilmektedir³³⁶.

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden de VUK kapsamında birtakım cezasızlık ve indirim sebepleri olarak etkin pişmanlık hükümleri düzenlenmiştir. VUK m.359’a 7394 sayılı Kanun ile getirilmiş hükümler çerçevesinde bu suça özgü etkin pişmanlık düzenlemesi yapılmıştır. Bu düzenlemede sayılan şartların gerçekleşmesi durumunda ceza indirimi uygulanması söz konusu olacaktır. Bu düzenlemeye göre; kaçakçılık suçlarının işlenmesi ile birlikte ayrıca vergi ziyanının da oluşması halinde buna bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının ve kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma veya kovuşturma evresinde ödenmesi durumunda ceza indirimi uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezaların bulunmaması halinde dahi ceza indirimi uygulanmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. Kaçakçılık suçlarından olan gizleme suçu yönünden de 7394 sayılı Kanun ile VUK m.359’da belirtilen etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır³³⁷.

VUK m.359’a eklenen etkin pişmanlık hükümleri yargılama makamları tarafından re’sen dikkate alınmalı, koşullarının bulunup bulunmadığının eksiksiz bir şekilde araştırılması gerekmektedir. Bu kapsamda ilgili vergi dairelerinden tarh edilen verginin ve etkin pişmanlık yönünden aranan diğer şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini sormalı bu hususta etkin pişmanlıktan faydalanmak isteyip istemediğini kişiye bildirmelidir.

³³⁵ Özgenç, a.g.e., s. 597.

³³⁶ Koca, Üzülmüş, a.g.e., s. 385.

³³⁷ Ümit, a.g.e., s. 156-161.

2.6.2. İştirak

TCK'nın dördüncü bölümünde düzenlenen iştirak esasen bir kişi tarafından işlenebilecek bir suçun birden fazla kimse tarafından işbirliği içinde işlenmesidir³³⁸. Bu yönüyle iştirakte birden fazla fail tarafından yapılan birden fazla hareket olmalı, hareketlerin suçun işlenmesinde nedensel bir değeri olmalıdır. Ayrıca manevi koşul olarak kabul edilen iştirak iradesinin olması yanında bütün ortaklar yönünden aynı olan suçun icrasına başlanmış olması gerekir³³⁹.

Hukukumuzda iştirak şekilleri olarak asli iştirak kapsamında faillik (TCK m.37) ve azmettirme (TCK m.38) ile yardım etme (TCK m.39) düzenlenmiştir.

TCK m.37 ile iştirak kapsamında müşterek faillik ve dolaylı faillik hususları düzenlenmiştir. TCK m.37/1 hükmüne göre suçun tanımında yer alan fiili birlikte gerçekleştirenlerden her biri fail kabul edilirken, TCK m.37/2 hükmüne göre ise suçun işlenmesinde araç olarak başkasını kullanan kişiler de fail olarak sorumlu tutulacaktır.

TCK m. 38/1'de ise azmettirmeye ilişkin olarak başkasını suç işlemeye azmettiren kişinin işlenen suçun cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Doktrinde azmettirme, düşünce evresinde suç işleme yönünden hiçbir düşüncesi olmayan kişiye suç işleme kararını aldirtmak şeklinde tanımlanmıştır. Suç işleyen kişi azmettirme olmasaydı suç işlenmeyecekti denilebiliyorsa azmettirme söz konusu olacaktır³⁴⁰.

TCK m.39'da ise yardım etme düzenlenmiş olup, Kanun maddesinde suçun işlenmesine yardım eden kişiye suçun gerektirdiği cezaların indirilerek verileceği belirtilmiş olup, aynı zamanda yardım eden sıfatıyla sorumlu olanların kimler olacağı tanımlanmıştır. Madde hükmüne göre fiilin işlenmesinde araç sağlayan, fiilin icrasını kolaylaştıran suçu işlemeye teşvik eden, suç işleme kararını kuvvetlendiren, suçun nasıl işleneceği hususunda yol gösteren, suçun işlenmesinden sonra yardımda bulunacağını vaat eden kişilerin “*yardım eden*” sıfatıyla sorumlu olacağı belirtilmiştir.

³³⁸ Zafer, a.g.e., s. 430.

³³⁹ Nohutçu, a.g.e., s. 72.

³⁴⁰ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 12. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2023, s.489; Kurtuluş Beyribey, “Vergi Yargısı Kararlarında Vergi Suç ve Kabahatlerine İştirak Ve ‘Ne Bis İn İdem’ İlkesi”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 152, Yıl: 2021, s. 57-58., ss.

Azmettirme kapsamında TCK’da düzenlenen bir diğer önemli madde ise TCK m.40’dır. Bu maddeye göre iştirakten sorumlu tutulabilmek için suçun en azından teşebbüs aşamasına gelmesi aranırken yine suçun işlenişine iştirak eden her kişinin kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Ayrıca özgü suçların belli kişilerce işlenebileceği, bu suça iştirak edecek kişilerin ise sadece azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulacağı ifade edilmiştir.

VUK’ta iştirake ilişkin olarak aşağıdaki hükme yer verilmiştir (VUK m.360);

“359 uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanunu’nun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.”

Bu hüküm doğrultusunda vergi suçlarında iştirak yönünden öncelikle yukarıda da ifade olunan TCK genel hükümleri kapsamında iştirak iradesinin olup olmadığı tespiti yapılmalı, daha sonra ise, Yargıtay kararlarında³⁴¹ da kanuni düzenlemeye paralel olarak sıkça belirtildiği gibi, suç ortaklarının menfaat elde edip etmedikleri tespit edilmelidir.

Bir diğer önemli husus ise vergi kaçakçılığı suçları içerisinde yer alan gizleme suçunda iştirakin gösterdiği özel durumdur. Zira gizleme suçu daha öncede ifade olunduğu gibi özgü bir suç olup, bu suçta ancak özel faillik niteliğini taşıyan kişiler fail olabilecektir. Bu sebeple, TCK m.40 gereği gizleme suçunun işlenişine iştirak eden diğer kişiler ise sadece azmettiren veya yardım eden olarak sorumlu tutulacaklardır.

2.6.3. İçtima

Ceza hukukunun temel ilkelerinden biri “*kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza*” ilkesi olup bu kapsamda ana kural cezaların içtimaı (gerçek içtima) iken bu kuralın istisnası suçların içtimaıdır³⁴². İşlenen suç yönünden bir fiille birden fazla hukuki yararın ya da farklı fiillerle aynı hukuki yararın ihlal edilmiş

³⁴¹ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 28/09/2020, E.: 2019/2743, K.:2020/5014 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 22/07/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09/07/2020, E.: 2017/862, K.:2020/4330 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 22/07/2024.

³⁴² Özbek vd., a.g.e., s. 579.

olmasına suçların içtimalı denir³⁴³. Buna göre suçların içtimalı her neticenin bağımsız bir suç olması gerektiği ana kuralının istisnasını oluşturmaktadır.

Cezaların içtimalı fail tarafından birden fazla suç işlenmesi halinde verilecek olan cezaların toplanmasıdır. 5237 sayılı TCK cezaların içtimalı müessesesini düzenlememektedir. Bu nedenle verilen cezalar toplanmayıp, infaz aşamasında değerlendirilmek üzere bağımsızlıklarını korumaktadırlar³⁴⁴.

5237 sayılı TCK'nın beşinci bölümünde yer alan suçların içtimalı bölümünde bileşik suç (TCK m.42), zincirleme suç (TCK m.43) ve fikri içtimalı (TCK m.44) şeklinde üç başlık altında düzenlenmiştir.

Biri diğerinin unsurunu veya ağırlatıcı nedenini oluşturan, bu sebeple tek fiil sayılan suç olarak tanımlanan bileşik suçlar, her neticenin bağımsız bir suç oluşturma kuralının ilk istisnasıdır³⁴⁵. Bileşik suçun iki şekilde oluşması söz konusudur. Buna göre bileşik suçu meydana getiren suçlar, niteliklerini değiştirerek ortaya yeni nitelikte bir suç çıkartabilecekleri gibi, iki suçtan biri diğerinin ağırlatıcı nedenini oluşturarak da bileşik suçu oluşturabilir³⁴⁶. Bileşik suç uygulamasına gidilebilmesi için bu suçu oluşturan suçların ortaya çıkan yeni bileşik suçta açık bir şekilde tanımlanmış olması gerekir. Önemle belirtmek gerekir ki bileşik suçu oluşturan biri affa uğrasa dahi bileşik suç affa uğramaz.

Fikri içtimalı ise TCK m.44'te düzenlenmiş olup, işlenen bir fiille birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişiye bu suçlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza verilmesidir. Fikri içtimalı durumunda Kanun'da da belirtildiği gibi suç sayısının değil, sadece en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı ceza verilecektir. Fikri içtimalı halinde dava zamanaşımı süresi en ağır suçun cezası üzerinden tespit edilir yine fikri içtimalı kapsamındaki suçların ayrı yerlerde işlenmesi halinde en ağır cezayı gerektiren suçun işlendiği yer mahkemesi yetkilidir.

³⁴³ Centel vd., a.g.e., s. 502.

³⁴⁴ Timur Demirbaş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, s. 554.

³⁴⁵ Hakeri, a.g.e., 436.

³⁴⁶ Nohutçu, a.g.e., s. 83.

Bununla birlikte TCK m.44'te ifade edilen birden fazla farklı suçtan kasıt, ceza hukuku mevzuatındaki hükümlerdir. Yani bir fiilin ceza kanunlarındaki hüküm ile birlikte disiplin hükmünü ihlal etmesi durumunda fikri içtimai kuralları uygulanamayacaktır³⁴⁷. Ayrıca KK m.15/3'te de bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması halinde yalnızca suçtan dolayı ceza uygulanabileceği, ceza uygulanmayan hallerde kabahat yönünden yaptırım uygulanacağı belirtilerek bu durumda da fikri içtimai ilişkisi söz konusu olmayacaktır.

VUK m.359 kapsamında yer alan hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren suçlarda suçların birleştirilmesi yönünden hüküm bulunmadığından TCK'nın suçların içtimai ilişkisine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Bu sebeple yukarıda da izah edilen hususlar çerçevesinde vergi suçları için kural olarak gerçek içtima hükümleri geçerli olup, hareketle ne kadar suç işlenmişse o kadar da cezaya hükmolunacaktır. Örneğin, defter gizleme ve sahte fatura düzenleme fiilleri yönünden faile her iki suç yönünden ayrı ayrı ceza verilecektir. Zira bu fiiller birbirinden ayrı ve bağımsız suçlar olarak düzenlenmiş olup, ayrı kasta dayanan hareketlerle gerçekleştirilmiştir. Yargıtay'ın yerleşik kararları da bu yöndedir³⁴⁸.

Yine vergi kaçakçılığı suçları yönünden tek fiil ile birden çok vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi halinde fikri içtimai hükümlerinin uygulanması yani faile tek ceza verilmesi gerekecektir³⁴⁹.

Gizleme suçu yönünden kural olarak her bir ibraz etmeme eylemi ayrı bir suç oluşturacak iken, ait olduğu takvim yılı veya hesap dönemi fark etmeksizin incelemeye yetkili olanlarca aynı yazı ile defter ve belgelerin ibrazının istenmesi halinde ise tek bir ibraz etmeme fiili söz konusu olacaktır³⁵⁰.

VUK kapsamında suçların içtimai ilişkisine ilişkin olarak VUK m.340/1'de getirilen düzenlemeye göre vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile VUK m.359 ile diğer kanunlarda yazılı cezaların içtima ve tekerrür hükümleri bakımından

³⁴⁷ Hakeri, a.g.e., s. 459.

³⁴⁸ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 28/01/2008, E.: 2007/9222, K.:2008/286 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 22/07/2024.

³⁴⁹ Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 565.

³⁵⁰ Açar, a.g.e., s. 305.

birleştirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu husus yukarıda da ifade edildiği üzere fikri içtimai düzenleyen TCK m.44'teki tipikliğin bir gereğidir. Zira farklı birden fazla suça sebebiyet verme, fikri içtimai yönünden belirleyici olan bir husus olup, VUK m.340 ile de bu husus göz önünde tutularak idari cezalarla adli cezaların içtimaa tabi tutulamayacakları belirtilmiştir. Ayrıca VUK m.340/2'de vergi cezası ile cezalandırılan fiiller hakkında vergi cezası kesilmesinin VUK m.359'a göre takibat yapılmasına engel olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Yine bu doğrultuda “*bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılması*” başlıklı VUK m.367 son hükmü ile de kaçakçılık suçlarından dolayı cezaya hükmedilmesinin vergi ziya cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

2.6.3.1. Zincirleme (Müteselsil) Suç

Suçların içtimai başlığı altında da belirtildiği gibi TCK m.43'te düzenlenen zincirleme (müteselsil) suç, her neticenin bağımsız bir suç oluşturacağı kuralının bir diğer önemli istisnasıdır. Bu madde kapsamında düzenlenen ilk fıkra hükmü suçun temel şekli olup; burada aynı mağdura karşı aynı suçun farklı zamanlarda birden fazla işlenmesi hali belirtilmişken, ikinci fıkra hükmü ise aynı zamanda farklı mağdurlara karşı tek fiille aynı suçun işlenmesi halini düzenlenmiştir. O halde TCK m.43'e göre “*zincirleme suç, aynı suç işleme kararı ile kanunun aynı hükmünün birden fazla ihlal edilmesi*” olarak tanımlanabilmektedir³⁵¹. TCK m.43/1'e göre aynı suç kavramı, suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekillerini kapsamaktadır.

Aynı suçun birden fazla işlenmesi zincirleme suç yönünden objektif bir şart olarak kabul edilirken, birden fazla suçun bir tek suç işleme kararı ile işlenmesi ise subjektif şart olarak kabul edilmiş ve zincirleme suç bakımından karakteristik olan unsurun subjektif unsur olduğu belirtilmiştir³⁵². Zincirleme suçta fiiller arasına uzun zaman aralıklarının girmiş olması, suç işleme kararındaki birliğin yokluğuna karine sayılacağı belirtilmiştir³⁵³.

³⁵¹ Centel vd., a.g.e., s. 509.

³⁵² Nohutçu, a.g.e., s. 84-86; Özgenç, a.g.e., s. 684.

³⁵³ Açar, a.g.e., s. 299.

TCK m.43'e göre zincirleme suç durumunda suçun tek suç sayılacağı, faile verilecek cezanın ise dörtte birinden dörtte üçüne kadar arttırılacağı belirtilmiştir. Bu hüküm olmasaydı faile işlediği her suç için ayrı ceza verilmesi gerekecekken bu hüküm sayesinde sadece somut cezada arttırım yapılacaktır. Zincirleme suç, yüksek olan cezaları azaltmak maksadıyla sanık lehine getirilmiş bir müessese olmasının yanında somut cezanın arttırılarak uygulanması ile aynı suçu bir kez işleyen kişi ile aynı suçu zincirleme şekilde işleyen kişi arasında da adaleti sağlamaktır.

TCK m.66/6'ya göre zincirleme suç yönünden zamanaşımı son suçun işlendiği günden itibaren başlayacaktır. Yine CMK m.12/2'ye göre de davaya son suçun işlendiği yer mahkemesinde bakılacaktır.

Vergi kaçakçılığı suçları yönünden TCK m.5 delaletiyle TCK m.43'teki hükümlerin uygulanması söz konusu iken 08.04.2022 tarihinde 7394 sayılı Kanun ile VUK m.359'da zincirleme suça ilişkin olarak madde ihdas edilmiştir. Buna göre;

“Bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, TCK m.43 uygulanır.”

Her ne kadar 7394 sayılı Kanun ile VUK kapsamına zincirleme suç yönünden bu hükmün konulması kaçakçılık suçları açısından müspet olmuşsa da gizleme suçunun kanuni unsurlarının taşıdığı şartlar nedeniyle bu hükmün uygulanmasına elverişli olmadığını söylemek mümkündür. Nitekim yukarıda da izah edilen şekilde zincirleme suçun karakteristik (kurucu) unsuru olan aynı suçu işleme kararlılığı ileriye dönük failin yaptığı bir planlama iken, gizleme suçunda failin bu planlamayı ileriye dönük yapabilmesi söz konusu olamayacaktır. Çünkü gizleme suçu yönünden ibraz etmeme fiilinin gerçekleşebilmesi, bu suçun kanunilik unsurunda da belirtildiği gibi incelemeye yetkili olanların inceleme sırasında defter ve belgeleri talep etmesi şartına bağlıdır. Dolayısıyla failin gizleme suçunu değişik zamanlarda işleyebilmesi zincirleme suçunun subjektif şartları yönünden mümkün olamayacaktır. Kaldı ki aynı istem yazısında farklı yılların vergi incelemesine esas defter, kayıt ve belgeler talep edilmiş olmasına rağmen ibraz etmeme fiili müteselsil suçu oluşturmamakta olup, tek suçtan sorumluluk söz konusu olacaktır. Yine aynı takvim yılı içerisinde defter ve

belgelerin ibrazı için birden fazla istem yazısı iletilse dahi istem yazısının ilk tebliğinde zaten gizleme suçu oluşacağından sonraki istem yazılarının ayrı bir suç konusu olup zincirleme suça sebebiyet vermesi mümkün olmayacaktır.

2.6.4. Suçta Tekerrür Uygulaması

Tekerrür TCK m.58’de düzenlenmiş olup, bir suçtan dolayı kesin bir şekilde mahkûm olunduktan sonra belirli bir süre içerisinde tekrar suç işlenmesi halinde kişi hakkında ceza kanunu ve infaz kanununda öngörülen hükümlerin uygulanmasına sebebiyet vermektedir³⁵⁴.

TCK m.58’e göre tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için kişinin önceden işlediği suç nedeniyle hapis veya adli para cezasına mahkûm edilmiş olması ve mahkûmiyet hükmünün infazından sonra da belirli süre içerisinde yeni bir suç işlenmiş olması gerekmektedir. Burada önemli olan husus tekerrür hükümlerinin uygulanabilmesi için önceki mahkûmiyetin infaz edilmiş olması gerekmez, hükmün kesinleşmesi yeter olmaktadır. Cezanın infaz edilmiş olması ise tekerrüre ilişkin sürelerin başlangıcının belirlenmesi açısından önem ifade etmektedir. TCK kapsamında tekerrürün varlığı halinde hükmolunan ceza mükerrerlere özgü infaz rejimine göre çektilir. Ayrıca infazdan sonrasında denetimli serbestlik tedbiri uygulanacaktır.

VUK kapsamında tekerrür hükümleri yönünden VUK m.339 ve VUK m.340’da düzenlemeler yer almaktadır. VUK m.339 ile vergi ziyayı veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilmesi ve kesilen cezanın kesinleşmiş olması şartıyla cezaların kesildiği tarihi izleyen günden itibaren vergi ziyayı cezası için beşinci yılın, usulsüzlük cezaları için ise ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar yeniden ceza kesilmesi durumunda cezalar arttırılarak (vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük yüzde yirmi beş arttırılarak) uygulanacaktır. 14.10.2021 tarihli 7338 sayılı Kanun çerçevesinde VUK m.339’da yapılan değişiklik ile tekerrüre bağlı arttırım tutarına sınırlandırma getirilerek arttırım tutarının kesinleşen cezayı aşmaması hüküm altına alınmıştır³⁵⁵.

³⁵⁴ Hakeri, a.g.e., s. 504.

³⁵⁵ Birgül Dikmen, “7338 Sayılı Kanun Sonrası Tekerrür Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 486, Yıl: 41, Şubat 2022, s. 108-112.

VUK m.340'a göre ise vergi ziyayı cezası ile usulsüzlük cezaları ile VUK m.359 kapsamında yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin cezaların tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemeyeceği belirtilmiştir.

İbraz etmeme suçuyla birlikte VUK m.344/1'e göre vergi ziyayı cezasının veya VUK m.353/4'e göre özel usulsüzlük cezasının kesilmesi durumunda bu cezaların tekerrüre esas olan süreler içinde kesilmesi halinde VUK m.339'a göre tekerrür hükümleri kapsamında cezaların arttırılması söz konusu olacaktır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GİZLEME SUÇUNA İLİŞKİN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR VE SUÇUN GELECEKTEKİ MUHTEMEL GÖRÜNÜMÜ

3.1. Genel Açıklama

Çalışmanın bu bölümünde CMK ve VUK kapsamında gizleme suçunun yargılama süreci ele alınacak olup, suçun soruşturması ve kovuşturulması sürecine ilişkin olarak uygulanacak olan genel ve özel usul hükümlerine ve gizleme suçu yönünden kovuşturmayı ve cezalandırmayı etkileyen hallere değinilecektir. Ayrıca gizleme suçunun susma hakkı çerçevesinde yargı kararları ve doktrin görüşleri kapsamında incelenmesi de yapılacak olup, suçun oluşumuna ilişkin güncel tartışmalara da son kısımda yer verilecektir.

3.2. Yargılama Usulü, Yaptırım ve Görevli Mahkeme

CMK, Türk ceza adalet sisteminin temel taşı olup, yargılama usulünü ayrıntılı bir şekilde düzenleyerek hukukun üstünlüğünün sağlanmasına hizmet etmektedir. Yargılama usulü, adil bir yargılama sürecinin en önemli güvencesidir ve bireylerin haklarının korunmasını, suçun doğru bir şekilde tespit edilmesini ve kamu düzeninin sağlanmasını amaçlamaktadır. CMK, delillerin toplanması, sunulması ve değerlendirilmesine ilişkin hükümler ile tarafların hak ve yükümlülüklerini düzenleyerek hem suçun hem de failin adil bir şekilde yargılanmasını güvence altına almaktadır. Bu bağlamda yargılama usulü, yalnızca sanığın değil, mağdurun ve toplumun adalete erişimini sağlayan bir araçtır.

Ceza muhakemesi hukukunda amaç maddi gerçeği ortaya çıkarmak olup, gerçeğe giden yolda her şey mübah değildir. Bu nedenledir ki ceza muhakemesi hukukunda uyulması gereken hukuk devleti ilkesi, kamu davasının mecburiliği,

masumiyet karinesi, delil serbestisi, kıyas serbestliği, şüpheden sanık yararlanır ilkesi, sözlülük ilkesi, alenilik ilkesi gibi birtakım ilkelere yer verilmiştir³⁵⁶.

Yargılama usulü kapsamında suçun işlenmesinden önce önleyici faaliyetler aşaması yer almakta olup, bu aşama usul mevzuatının dışında kalan idari kolluğu ilgilendiren bir süreçtir. Suçun işlenmesi ile birlikte ise adli kolluk devreye girmekte, re'sen veya ihbar veya şikâyet yoluyla yetkili makamlarca suçun öğrenilmesi ile birlikte soruşturma aşaması başlamaktadır. Adli kolluk ve savcılık bünyesinde ifade alma işlemleri, sulh ceza hakimlikleri tarafından sorgu işlemlerinin yapılması, iddianamenin düzenlenmesi soruşturma aşaması içerisinde gerçekleşen birtakım işlemler olarak sayılabilmektedir. Suçun öğrenilmesi ile başlayan soruşturma süreci iddianamenin kabulü ile birlikte sona ermektedir. Soruşturma sürecinin başında şüpheli sıfatına sahip olan kişi de iddianamenin kabulü ile birlikte sanık sıfatını alacaktır. Soruşturma aşamasının ceza muhakemesi içerisinde kovuşturmaya hazırlık aşaması olması sebebiyle oldukça önemli bir yeri vardır. Bu sürecin usulüne uygun bir şekilde yürütülebilmesi açısından birtakım temel ilkeler belirlenmiş olup, bu ilkeler kanunilik ilkesi, mecburilik ilkesi, yazılılık ilkesi, dağınıklık ilkesi ve gizlilik ilkesinden ibarettir.

İddianamenin kabulü ile başlayan kovuşturma evresi ise; duruşmaya hazırlık aşaması, duruşma aşaması, görev ve yetki değerlendirmesi, mahkeme huzurunda yapılan sorgu, mağdur, sanık ve tanıkların dinlenmesi, delillerin ileri sürülmesi, delillerin tartışılması, yaptırımların belirlenmesi, hüküm/karar verilmesi, olağan kanun yollarına gidilmesi gibi yargılama usulünde önem arz eden aşamaları içermektedir. İddianamenin kabulü ile başlayan kovuşturma aşaması, hükmün kesinleşmesi ile sona erecektir. Aleniyet ilkesi, kesintisizlik ilkesi, doğrudan doğruyalık ilkesi ve sözlülük ilkesi ise kovuşturma aşamasına hâkim olan ilkelerdir³⁵⁷. Kovuşturma aşamasından sonra ise infaz aşaması ile yargılama usul süreci tamamlanmış olup, cezaların infazı

³⁵⁶ Nohutçu, a.g.e., s. 235.

³⁵⁷ Hakan Hakeri, Yener Ünver, **Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler**, 9. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s. 1-5.

süreci başlamaktadır. Bu aşama ise 5275 sayılı Cezaların İnfazı Hakkında Kanun³⁵⁸ (CİK) ile ele alınmıştır.

Ceza muhakemesi hukukunda soruşturma ve kovuşturma yapılabilmesi veya açılmış bir davaya bakılabilmesi için aranan şartlar bulunmaktadır. Bunlara muhakeme engelleri denilmektedir. Bu şartların gerçekleşmemesi halinde ceza muhakemesi yapılamayacaktır. Muhakeme engelinin bulunup bulunmadığı ise muhakemenin her aşamasında re'sen araştırılmaktadır³⁵⁹. Muhakeme engellerine örnek olarak şikâyet, izin, talep, karar, dava süresi, zamanaşımı, af, uzlaşma söylenebilmektedir.

Vergi kaçakçılık suçlarının muhakemesi sürecinde de bir muhakeme engeli olarak idarenin mütalaasının varlığı aranmaktadır. Mütalaa vergi kaçakçılık suçlarından kapsamında “*hak ve menfaati ihlal edilen kurumun suç hakkında verdiği yazılı görüş*” olarak tanımlanmakta ve Yargıtay müstakar kararlarında kovuşturma/yargılama şartı olarak kabul edilmiştir³⁶⁰.

3.2.1. Dava Şartı Olarak Mütalaa

Cumhuriyet savcısı, CMK m.160 gereğince basit şüphe üzerine araştırma ve soruşturmaya girişmekte, makul şüphe halinde suç delillerini elde etmek için gecikmesinde sakınca bulunan hallerde arama kararı verebilmekte (CMK m.119), kuvvetli şüphenin varlığı halinde tutuklama, iletişimin denetlenmesi gibi bazı koruma tedbirleri için mahkemeden talepte bulunabilmektedir. Yine CMK m.170/2’de Cumhuriyet savcısının, suç işlendiğine kanaat getirmesi ve suçun fail tarafından işlendiğine ilişkin yeterli şüpheyi ulaşması halinde iddianame düzenlemekle yükümlü olduğu belirtilmiş olup CMK m.170/4’te de görevli ve yetkili mahkemeye hitaben düzenlenecek olan iddianamede hangi hususlara yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

5271 sayılı CMK’nın m.158 ile m.160’da belirtildiği üzere soruşturma makamlarının bir suç işlendiğini öğrenmeleri durumunda ceza mahkemesi sürecini başlatmaları gerekmektedir. Ancak bazı hallerde soruşturma ve kovuşturmanın

³⁵⁸ 5275 Sayılı Kanun, 25685 Sayılı ve 29/12/2004 Tarihli Resmî Gazete.

³⁵⁹ Hakeri, Ünver, a.g.e., s. 127-128.

³⁶⁰ Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 11.07.2014, E.: 2012/1512, K.: 2014/366, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 20/08/2024.

başlatılması muhakeme şartlarının gerçekleşmesine tabi tutulmuştur³⁶¹. Nitekim soruşturması ve kovuşturması şikâyetle bağlı olan suçlar yönünden şikâyet; talep ve izne bağlı olan suçlar yönünden ise talep ve izin, birer muhakeme engeli olmaktadır.

İddia makamı tarafından bu muhakeme engelleri giderilmeden kamu davasının açılması CMK m.174/4'e göre iddianamenin iadesi sebebi edilecektir. Yine ön ödemeye veya uzlaşmaya ya da seri muhakeme usulüne tabi olan işlerde ön ödeme veya uzlaştırma ya da seri muhakeme usulü uygulanmaksızın düzenlenen iddianamelerin de iadesine karar verilecektir (CMK m.174/3).

Yargılanması ve cezalandırılması ceza mahkemelerinin yetkisine giren vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak ise VUK m.367'ye göre mütalaa alınması dava şartı³⁶² oluşturmakta olup, bu şartın yerine getirilmesi kanun hükmü gereği zorunludur³⁶³. Cumhuriyet savcılığınca bu şartın yerine getirilmeden kamu davası açılması da iddianamenin iade edilmesini gerekecektir. Kovuşturma aşamasında bu muhakeme şartlarının henüz yerine getirilmediğinin anlaşılması halinde şartın gerçekleşmesini beklemek üzere CMK m.223/8 gereğince “durma kararı”³⁶⁴, gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması durumunda ise “düşme kararı”³⁶⁵ verilecektir³⁶⁶.

³⁶¹ Edizdoğan, Taş, Ali Çelikkaya, a.g.e., s. 150.

³⁶² Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 21/10/2020, E.: 2020/1122, K.: 2020/6103, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

³⁶³ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 402.

³⁶⁴ Durma kararı için bkz.: “VUK m. 367/1 "Yaptıkları inceleme sırasında 359 ve 360. maddelerde yazılı suçların işlendiğini tespit eden vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir." hükmünün bulunması ve dosya içerisinde yapılan incelemede sanıklar hakkında verilmiş bir komisyon mütalaaasının bulunmadığının, 26.11.2013 tarihli mütalaaanın Kastamonu ... tarafından verildiğinin anlaşılması karşısında; mütalaa tarihi itibarıyla Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun mütalaaasının zorunlu olduğu gözetilmek suretiyle, durma kararı verilerek 213 sayılı VUK m.367 gereğince usulüne uygun şekilde mütalaa verilir verilmeyeceğinin sorulması sonucu yargılamaya devamla hüküm kurulması gerektiğinin gözetilmemesi”: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 20/02/2019, E.: 2016/7240, K.: 2019/1698, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024; Ayrıca bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 21/10/2020, E.: 2019/8407, K.: 2020/6102, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

³⁶⁵ Düşme kararı için bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 01/10/2020, E.: 2020/1119, K.: 2020/5276, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 08/10/2020, E.: 2020/1855, K.: 2020/5646, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 12/10/2020, E.: 2020/1604, K.: 2020/5700, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 12/10/2024.

³⁶⁶ Ümit, a.g.e., s. 143.

3.2.1.1. Mütalaanın Kapsamı ve Niteliği

Vergi kaçakçılığı suçlarında söz konusu olan mütalaa şartı, 213 sayılı VUK m.367/1’de düzenlenmiş olup bu maddeye göre;

“Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir”.

Madde hükmü gereği öncelikle ilgili idare tarafından yapılan bir incelemenin olması, inceleme devam ederken VUK m.359 kapsamında yazılı suçların işlendiğinin tespit edilmiş olması gerekmektedir. Tespit edilen kaçakçılık suçları yönünden ise elde edilen delillerle birlikte Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca mütalaa yazısı oluşturularak ilgili Cumhuriyet savcılığına bildirilmelidir. Yargıtay bu hususla ilgili bir kararında; vergi denetmenleri tarafından oluşturulan ve Defterdarlık Genel Müdürlüğünce gönderilen bilirkişi raporlarının vergi suçu raporunu ve VUK m.367 uyarınca dava şartı olan Komisyon mütalaasını içermemesi sebebiyle ayrıca suça ilişkin mütalaanın dosya kapsamında yer almaması nedeniyle eksik incelemenin giderilmesi ve sonucuna göre hukuki durumun tayin ve takdir edilmesi gerektiğini ifade etmiştir³⁶⁷.

Kanun maddesi kaçakçılık suçunu savcılığa bildirmede ise ikili ayrıma gitmiştir. Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından kaçakçılık suçunun tespit edilmiş olması halinde suça ilişkin rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya; diğer vergi inceleme yetkisine sahip memurlar tarafından VUK m.359’da yer alan suçların tespiti halinde ise yine rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla defterdarlığın veya vergi dairesi başkanlığının keyfiyetiyle savcılığa bildirilmesi mecburidir.

³⁶⁷ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 18/10/2021, E.: 2021/6631, K.: 2021/8595, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

VUK m.367/2 bakımından ise Cumhuriyet savcılarının VUK m.359'daki suçların işlendiğini idarenin suç duyurusu olmaksızın başka bir suretle öğrenmesi halinde doğrudan kamu davası açmaları mümkün olmayıp, bir an önce ilgili vergi dairesine durumu bildirerek inceleme yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Bu “*araştırma mecburiyeti ilkesinin*” bir gereğidir³⁶⁸. Savcılığın VUK m.367/2 ‘ye göre inceleme talep etmesi ve bu talep sonucunda hazırlanan görüş için Rapor Değerlendirme Komisyonlarının mütalaasına gerek olmadığı da öğretilde belirtilmektedir³⁶⁹.

Madde gerekçesinde de belirtildiği üzere, vergi kaçakçılığı suçlarında genel soruşturmadan farklı bir usul olarak mütalaa alınmasının nedeni olarak, vatandaşın mali güvenliğinin teminat altına alınması gösterilmiştir. Buna göre; Cumhuriyet savcılarının vergi kaçakçılık suçları yönünden, alanında uzman kişilerden mütalaa aldıktan sonra kamu davasını açması adil yargılanma ilkesi bakımından isabetli olmuştur. Vergi suçlarına ilişkin bu mütalaalar savcılık makamlarının kamu davası açmadaki takdir yetkisini ortadan kaldırmayacaktır. Aksine bu hususta alınan ve özel ve teknik bilgileri içeren, suçun unsurlarını, kanuni dayanaklarını, delillerini içermesi gereken mütalaalar, takdiri delil mahiyetinde olarak yargılama mercilerine görüş sunma noktasında yardımcı da olacaktır.

213 sayılı VUK m.140/6 vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tarafından düzenlenen inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonlarına sunulmasına ilişkin esasları belirlerken, VUK m.135 ise incelemeye yetkili diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca değerlendirilmesi esaslarını düzenlemektedir. Bu kapsamda Rapor değerlendirme komisyonları, ilgili Yönetmelik³⁷⁰ m.8 ile tanımlanan görevleri çerçevesinde, yapılan incelemelerin hukuka ve mevzuata uygunluğunu, maddi hata ve usul hatası içirip içermediğini değerlendirmekte, ayrıca VUK m.359'daki suçların işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak da mütalaa vermektedirler.

³⁶⁸ Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, s. 404.

³⁶⁹ Hanne Özgenç Yılmaz, “Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa Şartı”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Editör: İzzet Özgenç, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2024, s. 732.

³⁷⁰ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 28101 Sayılı ve 31/10/2011 Tarihli ve Resmî Gazete.

Yine aynı Yönetmelik m. 13/2'ye göre de bu mütalaalarda suçun unsurlarıyla, fiil ve fail arasındaki ilişkiler değerlendirilmektedir. Ayrıca bu komisyonlar gerek duymaları halinde vergi suçunun muhatabı olan mükellefi ve bu hususu tespit eden inceleme elemanını da dinleyebilecektir.

Mütalaa bakımında önem arz eden bir diğer husus da mütalaa kimin için verilmişse onun hakkında geçerli olmasıdır, başka biri için kullanılamaz. Bu husus ceza sorumluluğu bakımından oldukça önemlidir. Zira kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak ceza sorumluluğu olmadığı halde hakkında mütalaa düzenlenen kişiler yönünden beraat kararı verilmesi kaçınılmaz olup, ceza yargılaması bakımında ise ceza sorumlusunun tespit edilememesi durumunda maddi gerçekliğe ulaşamayacaktır. Eksik inceleme sonucu ceza sorumluluğu olmayan kişiler hakkında bildirilen mütalaadan sonra, asıl ceza sorumluluğu olan kişiler yönünden tekrar mütalaa alınıp alınmayacağı hususu 08.04.2022 tarihli 7394 sayılı Kanun değişikliği ile netlik kazanmıştır. VUK m.367'ye eklenen ek beşinci fıkra ile mütalaada belirtilen fiilin başkası tarafından işlenmesi veya mütalaada belirtilen kişi dışında başka bir kişi ile suçun birlikte işlenmesi söz konusu olduğunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için tekrar rapor düzenlenmesinin ve mütalaa verilmesinin aranmayacağı hükme bağlanmıştır. Getirilen bu hükümle birlikte adil yargılanma hakkı kapsamında yargılamaların makul sürede tamamlanması açısından önemli bir adım atılmış, aynı zamanda usul ekonomisi açısından yargı mercileri gereksiz iş yükünden kurtarılmıştır.

Gizleme suçunun da VUK m.359'da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarından olması sebebiyle VUK m.367'ye göre mütalaa dava şartı yerine getirildikten sonra kamu davasının açılıp açılmayacağının takdiri gerekmektedir.

3.2.1.2. Mütalaanın Yargılama Sürecine Etkisi

Mütalaalar içermiş olduğu uzmanlık gerektiren teknik bilgiler sebebiyle delillerin yorumlanmasında soruşturma makamı için aydınlatıcı olup, kamu davasını açan belge olarak iddianamelerin hazırlanmasına yardımcı olmaktadır. Yukarıda

değınmiş olduğumuz Yargıtay Ceza Genel Kurulu Kararı³⁷¹’nda ve bu kararda atıf yapılan Anayasa Mahkemesi Kararı³⁷²’nda da belirtildiği üzere, dava şartı olarak mütalaa, vergi suçları yönünden uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarını bilgilendiren takdiri delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma anlamına gelmeyecektir. Aksi durumun kabulü yargılama sürecine idarenin müdahalesi anlamına gelecek olup, bu husus ise Anayasa m.138’de düzenlenen mahkemelerin bağımsızlığı ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Aynı zamanda mütalaa soruşturmayı yürüten Cumhuriyet savcılarının gerek duyduğu diğer soruşturma işlemlerini yapmalarına da mâni değildir. Kaldı ki 5271 sayılı CMK m.225/2’de belirtildiği üzere mahkemeler fiillerin nitelendirilmesinde iddia ve savunma ile bağlı değildir. Bu nedenle mütalaa kapsamında yer alan vergi suç raporlarından suç konusu fiilin nitelendirilmesi mahkemeyi bağlamayacaktır. Mahkemeler re’sen araştırma ilkeleri kapsamında toplanan deliller ile ulaşılacak kanaate göre karar verecektir. Yine doktrinde Cumhuriyet savcılarının da mütalaadaki hukuki nitelendirmelerle bağlı olmaması gerektiği düşünölmektedir³⁷³. Bu sebeple Cumhuriyet savcılığınca toplanan deliller dosya kapsamındaki diğer belgelerle birlikte değerlendirildiğinde kamu davası açılmasına yeterli şüphe oluşmadığı kanaatinde olursa kovuşturmaya yer olmadığına dair karar verebilecektir. Mütalaanın suçun işlendiğine dair yeterli inceleme ve delilleri bulundurması ve Cumhuriyet savcılığınca yapılan soruşturmanın da mütalaayı destekler mahiyette olması halinde mütalaadaki fail ve fiile göre kamu davası açılacaktır. CMK m.225/1’e göre de yargılama makamınca iddianamede unsurları gösterilen suçla ilişkin fiil ve fail hakkında CMK m.226’ya göre ek savunma hakkı tanınarak karar verilebilir.

Gerek gizleme suçu gerekse diğer vergi kaçakçılık suçları yönünden asıl olan mütalaada belirtilen, iddianamede yer alan ve hükme konu fiillerin aynı olmasıdır. Yargıtay da bu durumda hukuki nitelendirmenin mahkemenin tasarrufunda olduğunu beyan etmiştir. Dolayısıyla mütalaada gizleme suçu yönünden suç raporu

³⁷¹ Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 11.07.2014, E.: 2012/1512, K.: 2014/366, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 20/08/2024.

³⁷² Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 10/02/2011, E.: 2009/89, K.: 2011/40, 28197 Sayılı 07/02/2012 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 10/07/2024.

³⁷³ Doğan şenyüz, “Vergi Kaçakçılık Suçunda Dava şartı Olarak Mütalaa”, **İzmir Barosu Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 2, 2016, s.43-44.

oluşturulmuşken, iddia makamı tarafından defter ve belgeleri yok etme suçu yönünden dava açılmış ise mahkeme mütalaa ve iddianamede yer alan hukuki nitelendirmeyle bağlı olmayacaktır. Bir diğer husus ise inceleme raporundaki suç ile mütalaadaki suçun aynı olmaması halidir. Örneğin inceleme raporu defter ve belgeleri ibraz etmeme (gizleme) suçunu, dava şartı olan mütalaa ise sahte fatura düzenleme suçunu içeriyorsa iddia makamının gizleme suçu yönünden dava açabilmesi için yeniden mütalaa alınması gerekmektedir³⁷⁴.

Yargılamaya ilişkin olarak dava şartı mütalaanın gizleme suçu ve diğer vergi kaçakçılık suçları bakımından önem arz ettiği bir diğer durum ise mütalaanın eksik hususlarla gönderilmiş olması halidir. Vergi suçu raporlarını da bünyesinde ihtiva eden mütalaalarda suçun yeri ve zamanı, işleniş şekli, fail ve/veya failler, fiil ve deliller yönünden yeterli araştırma ve değerlendirmenin yapılmadığına savcılık makamınca kanaat getirilmesi halinde Hazine ve Maliye Bakanlığına durumun bildirilerek yeniden inceleme yapılması talep olunabilir³⁷⁵.

3.2.2. Suçun Cezai Yaptırımı

Kişiler, hukukun kendilerine uymakla zorunlu oldukları kuralları ihlal etmeleri karşılığında bu davranışlar sebebiyle sorumlu tutulmaktadırlar. Yükümlülüklerle aykırılık dolayısıyla meydana gelen haksızlık hukuk düzeni tarafından korunmayarak bazı yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Yaptırımın uygulanmasındaki amaç ise kişiler ve toplum nezdinde bozulan dengenin yeniden sağlanmasıdır. Yaptırımların uygulanmasında ulaşılmak istenilen amaçlardan bir diğeri ise haksızlığa uğrayan kişinin, bu haksızlık sebebi ile meydana gelen mağduriyetini gidermektir³⁷⁶. Ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin 20.07.2022 tarihli Karar'ında da belirttiği gibi ceza yaptırımlarının oluşturulmasındaki temel amaç; suçlunun ıslah edilmesi, yeniden suç

³⁷⁴ Ümit, a.g.e., s. 142-143.

³⁷⁵ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2010, s. 596.

³⁷⁶ Özgenç, a.g.e., s. 791-792.

işlemesinin önlenmesi, toplum için tehlikeli olmasının önüne geçilmesi ve topluma yeniden kazandırılmasıdır³⁷⁷.

Kişilerin gerçekleştirdikleri haksızlık karşısında ceza yaptırımını ile karşılaşabilmeleri için kusurlu olmaları yani işlemiş oldukları fiillerin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama ve davranışlarını yönlendirme yeteneklerinin bir arada olması gerekmektedir. Bu ise ceza hukukunun temel prensiplerinden olan “kusursuz ceza olmaz” ilkesinin bir gereğidir. Kusur ilkesine uyulmadan uygulanacak cezaların hiçbir meşruiyeti olmayacaktır. Bu ilke aynı zamanda Anayasa m.38’de de belirtilen “ceza sorumluluğunun şahsiliği” ilkesinin de dayanağı olmaktadır. Bu prensip TCK m.20/2’de de düzenlenerek kimsenin başkasının fiilinden dolayı cezalandırılmayacağı, cezaların şahsi olacağı şeklinde de ifade edilmiştir. Ayrıca haksızlık karşısında uygulanacak olan yaptırımların insan haysiyeti ile bağdaşacak şekilde olması ve uygulanması evrensel hukukun aradığı ölçütlerden bir diğeridir³⁷⁸.

5237 sayılı TCK’nın birinci kitabının üçüncü kısmında yaptırımlar düzenlenmiş olup, kanun koyucu suç karşılığı uygulanacak olan yaptırımları cezalar ve güvenlik tedbirleri olarak belirlemiştir. Ceza olarak ise sadece hapis ve adli para cezasının uygulanmasını öngörmüştür. Suç karşılığında sadece hapis cezası uygulanabileceği gibi sadece adli para cezası da öngörülebilmektir. Yine hapis cezası ile adli para cezalarının seçenek olarak belirlenmesi söz konusu olabileceken, her ikisinin birlikte uygulanması da mümkün olabilmektedir.

Hapis cezaları genel olarak TCK m.46’da düzenlenmiştir. Buna göre hapis cezaları; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve süreli hapis cezası olmak üzere üç başlık altında ele alınmıştır. Ağırlaştırılmış müebbet hapis cezaları ve müebbet hapis cezası hükümlülerin hayatları boyunca devam eden

³⁷⁷ Anayasa Mahkemesi, Karar Tarihi: 20/07/2022, E.: 2022/53, K.: 2022/91, 31919 Sayılı ve 10/08/2022 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 20/07/2024.

³⁷⁸ İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi m.5: “Hiç kimse işkenceye, zalimane, gayriinsani, haysiyet kırıcı cezalara (muamelelere) tabi tutulamaz”: İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, (Çevrimiçi) <https://www.hsk.gov.tr/eklentiler/dosyalar/9a3bfe74-cdc4-4ae4-b876-8cb1d7eeae05.pdf>, 20/07/2024; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m.3 gereği: “Hiç kimse işkenceye veya insanlık dışı ya da aşağılayıcı muamele veya cezaya tabi tutulamaz”: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur, 20/07/2024.

cezalarken, süreli hapis cezaları ise kanunda aksi belirtilmeyen durumlarda bir aydan az yirmi yıldan fazla olmayan cezalardır.

Cezanın bir yıl veya daha az süreli hapis cezası olması durumunda ise kısa süreli hapis cezasından bahsedilir. TCK m.50/1’ye göre kısa süreli hapis cezalarının seçenek yaptırımlara çevrilebileceği öngörülmüştür. TCK m.50/2’de de hapis cezası ile adli para cezasının seçenek olarak öngörüldüğü suçlarda hapis cezasına hükmedilmişse bu cezanın artık adli para cezasına çevrilemeyeceği düzenlenmiştir. TCK m.50/3’te ise daha önce hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak şartıyla otuz gün ve daha az süreli hapis cezalarının yine fiili işledikleri tarihte on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olanların kısa süreli hapis cezaları seçenek yaptırımlara çevrilmesi zorunlu tutulmuştur.

TCK kapsamında suçun karşılığı olarak tercih edilen diğer bir cezalandırma türü ise adli para cezasıdır. TCK m.52/1’de adli para cezası tanımlanmış olup, adli para cezalarının beş günden az, kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde yedi yüz otuz günden fazla olmamak üzere uygulanacağı ve adli para cezalarının bu aralıkta belirlenecek gün sayısı ile bir gün karşılığı olarak takdir edilecek miktarın³⁷⁹ çarpılması ile elde edilecek tutarın devlet hazinesine ödenmesinden ibaret olduğu belirtilmiştir. 02.03.2024 tarihinde 7499 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu bir gün karşılığı adli para cezası en az yüz en fazla beş yüz Türk lirası olacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde gün para cezasının kabul edilmesinde kişilerin ödeme güçlerinin göz önünde tutularak, suç işleyen zengin ve fakir arasındaki eşitsizliğin uygulama mercileri tarafından giderilmesi amaçlanmıştır³⁸⁰.

Yine TCK m.53 kapsamında kişinin kasten işlediği suçtan dolayı hapis cezasına mahkûm olması halinde belli hakları kullanmaktan yoksun bırakılacağı belirtilmiştir. Kişinin hangi haklardan yoksun bırakılacağı da anılan maddede belirtilmiştir. Ayrıca hak yoksunluğu hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar söz konusu olacaktır³⁸¹.

³⁷⁹ 02.03.2024 tarihinde 7499 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu “*bir gün karşılığı adli para cezası en az yüz, en fazla beş yüz Türk lirası*” olacağı belirtilmiştir: 7499 Sayılı Kanun, 32487 Sayılı ve 12/03/2024 Tarihli Resmî Gazete.

³⁸⁰ Nohutçu, a.g.e., s. 104.

³⁸¹ Hakeri, a.g.e., s. 491.

Suç karşılığı olarak TCK'da düzenlenen bir diğer yaptırım türü ise güvenlik tedbirleridir. Yaptırım türü olarak cezalar sadece gerçek kişiler hakkında uygulanırken, güvenlik tedbirleri tüzel kişiler hakkında da uygulanabilir. Kusursuz ceza olmazken, güvenlik tedbirleri için failin kusurlu olması aranmaz. Ayrıca cezalar failin geçmişteki fiilleri hakkında verilirken güvenlik tedbirleri gelecek için uygulanır ve suçun işlenmesini engellemeyi amaçlar. Güvenlik tedbirlerine hükmedilmesi için kusur aranmaz³⁸².

TCK'nın yukarıda ele alınan genel hükümleri TCK m.5 gereği özel ceza kanunu niteliğinde olan VUK'ta geçen vergi suçları yönünden de geçerlidir. Bununla birlikte vergi suçlarına ilişkin yapılan kanuni tanımlar, suçlara ilişkin fiiller, bu fiiller hakkında öngörülen cezalar gibi hususlarda TCK'ya göre özel norm niteliğinde olan VUK'taki hükümlerin uygulanması söz konusu olacaktır. Bu kapsamda VUK m.359'da tanımlanan vergi kaçakçılığı suçları bakımından da yaptırım olarak hapis cezası öngörülmüş olup, VUK m.359/a-2'de tanımlanan gizleme suçu yönünden ise “*on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası*” belirlenmiştir. VUK m.359/a-2'de belirlenen bu ceza süreli bir hapis cezası olup, alt sınır ve üst sınır arasında hüküm kurulması istenmiştir. Alt ve üst sınırların arasında cezanın belirlenmesi ise TCK m.61'de düzenlemiştir. Buna göre soyut cezayı kanun koyucu belirlemişken somut cezayı hâkim belirleyecektir. Öncelikli olarak hapis cezası ile adli para cezasının seçenek olarak öngörülmesi söz konusu ise, ceza türünün ne olacağını takdir yetkisine dayanarak hâkim belirleyecektir. Tek ceza türü varsa başka bir cezanın seçilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla suçun kanuni tanımında sabit bir hapis cezası öngörülmüş ise o hapis cezası uygulanacaktır. Ancak VUK m.359 yer alan kaçakçılık suçlarında olduğu gibi sabit bir ceza bulunmuyor, alt ve üst sınırlar arasında ceza verilmesi isteniyorsa hâkim, TCK m.61/1 gereği öncelikle suçun işleniş biçimi, suçta kullanılan araç, suçun işlendiği yer ve zaman, suç konusunun önem ve değeri, failin kastının ağırlığı ve ortaya çıkan tehlikenin veya zararın ağırlığı dikkate alınarak alt ve üst sınır arasında temel cezayı belirleyecektir. Belirlenen temel ceza üzerinden olası kast ve bilinçli taksir bulunması durumunda indirim ve arttırım yapılacak ve buna göre belirlenecek ceza üzerinden TCK m.61/5'de belirtilen sırayla arttırım ve indirim

³⁸² Nohutçu, a.g.e., s. 105.

nedenlerini uygulayarak en son takdiri indirim nedenlerini de uygulayarak sonuç cezayı belirleyecektir. Dolayısıyla kanun koyucu tarafından getirilen soyut hükümlerin, somut hale getirilmesinde hakimın en son dikkate alacağı husus takdiri indirim nedenleri olacaktır.

TCK m.62’de fail yararına düzenlenen takdiri indirim nedenleri hakime cezanın bir ölçüde indirilmesi imkanı veren kendi takdirine bırakılan indirim nedenleridir. Takdiri indirim nedenleri TCK m.62/2’de failin geçmişi, sosyal ilişkileri, fiilden sonraki ve yargılama sürecindeki pişmanlığını gösteren davranışları veya cezanın failin geleceği üzerindeki olası etkileri olarak belirtilmiştir. Kanun’da 12.05.2022 tarihli 7406 sayılı Kanun³⁸³ m.1 ile yapılan değişiklik sonrası “*gibi hususlar*” ifadesi metinden çıkarılarak takdiri indirim nedenleri sınırlı hale getirilmiştir. Yine TCK m.62/2’de yapılan 7406 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle failin duruşmadaki mahkemeyi etkilemeye yönelik şekli tutum ve davranışları takdiri indirim nedeni olarak dikkate alınmayacaktır. Ayrıca önem arz eden bir diğer husus ise serbest takdir sisteminin bir gereği olarak takdiri indirimin uygulanmasını gerektiren nedenlerin varlığını ve yokluğunu belirleme yetkisi hakimde olup, kanun koyucu hakime takdir indirimi hükmünün uygulanması konusunda geniş bir takdir yetkisi vermiştir. Ancak bu husus takdir yetkisinin sınırsız olduğu anlamını gelmemektedir. Hakim tüm kararlarında olduğu gibi takdiri indirim nedenlerinin de uygulanmasına veya uygulanmamasına gerekçe göstermek zorundadır³⁸⁴. Bir diğer önemli husus ise takdiri indirim nedenleri cezanın bireyselleştirilmesi yönünden TCK m.61/5’te belirtildiği üzere haksız tahrik ve diğer yasal indirim sebepleri ile bir arada uygulanabilmektedir.

Takdiri indirim nedenleri, genel nitelikte oldukları için her ceza bakımından indirilme imkânı verecektir. TCK m.62/1’e göre takdiri indirim nedenlerinin bulunması halinde; “*ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası yerine müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası yerine yirmi beş yıl hapis cezası verilir. Diğer suçlar yönünden ise cezaların altında birine kadar indirilir*” denilmektedir. VUK m.359/a-2’de yer alan gizleme suçu yönünden failin takdiri indirim haklarından yararlanması genel hükümler

³⁸³ 7406 Sayılı Kanun, 31848 Sayılı ve 27/05/2022 Tarihli Resmî Gazete.

³⁸⁴ Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 31/01/2012, E.: 2011/4-277, K.2012/4, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/09/2024.

dışında farklı bir özellik arz etmemekte olup, bu suç yönünden faile verilecek somut cezanın sonunda TCK m.62/2’de belirtilen şartların varlığı halinde TCK m.62/1’e göre altıda bir indirim yapılarak somut cezaya hükmedilebilecektir.

Gizleme suçu yönünden de hâkim alt sınır ve üst sınır arasında temel cezayı belirleyerek arttırım ve indirim nedenlerini uygulayarak sonuç hapis cezasına hükmedecektir. Kasten işlenen gizleme suçuna mahkumiyetin kanuni sonucu olarak da TCK m.53’e göre belli haklardan yoksun bırakılmasına da ayrıca karar verecektir. Yine gizleme suçu yönünden VUK m.359/a-2’de öngörülen cezanın alt sınırının on sekiz ay hapis cezası olması sebebi ile gizleme suçu için hükmolunan hapis cezası adli para cezasına çevrilemeyecektir.

Ceza yargılaması dışında, gizleme suçunun maddi unsurunu oluşturan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili, VUK m.359/a-2 gereği cezai sorumluluk doğurduğu gibi vergi kabahati olarak idari para cezası sorumluluğu da doğurmaktadır. Bu kapsamda defter ve belge ibraz etmemeden dolayı VUK m.353/4 gereği özel usulsüzlük cezası kesilecek, ayrıca vergi kaybının oluşması söz konusu ise VUK m.344/3 gereği vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

3.2.3. Lehe Kanun Uygulaması

Ceza hukukunun zaman bakımından uygulanmasına ilişkin olarak TCK m.7/2’e göre:

“Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise, failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”

Bu hüküm çerçevesinde ceza hukukunda aleyhe kanunların geçmişe uygulanması yasağı söz konusuysa lehe kanunların geçmişe uygulanması ilke olarak kabul edilmiştir³⁸⁵. Hangi kanunun lehe olduğunun tespiti ise 5252 sayılı Kanun³⁸⁶ m.9/3’e göre yapılacaktır. Buna göre lehe olan hüküm, önceki ve sonraki kanunların ilgili bütün hükümleri olaya uygulanmak suretiyle belirlenecektir.

³⁸⁵ Nohutçu, a.g.e., s. 9.

³⁸⁶ 5252 Sayılı Kanun, 25642 Sayılı ve 13/11/2004 Tarihli Resmî Gazete.

Bu başlık altında önemli bir diğer husus ise, suçun işlendiği zamanın tespit edilmesidir. Buna göre ani suçlarda hareketin yapıldığı an, zincirleme suçlarda son suçun işlendiği an, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği an, teşebbüs aşamasında kalan suçlarda son icra hareketinin yapıldığı an, saf ihmali suçlarda harekette bulunulması gerekip de bulunulmadığı an suçun işlendiği an olacaktır³⁸⁷.

Gizleme suçu yönünden VUK m.359/a-2’de 08.02.2008 tarihine kadar “altı aydan üç yıla kadar hapis cezası” öngörülmüşken, 5728 sayılı Kanun ile “*bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası*” öngörülmüş, 03.07.2009 tarihinden sonra ise 5904 sayılı Kanun ile “*on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası*” olarak yine alt sınır değiştirilmiştir. Son olarak 15.04.2022 tarihinde 7394 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası VUK m.359/a-2’de gizleme suçu yönünden “*on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası*” denilmek suretiyle bugünkü halini almıştır. Bu süreçler göz önünde tutulduğunda, önceki kanun dönemlerinde işlenen gizleme suçları bakımından lehe kanun değerlendirilmesinin yapılması zorunlu olacaktır. Buna göre gizleme suçu yönünden hapis cezasını belirleyen kanun değişiklikleri bir bütün olarak karşılaştırıldığında 7394 sayılı Kanun’un diğer kanun değişikliklerine göre daha aleyhe olduğu anlaşılmaktadır.

Ayrıca gizleme suçunda suçun tarihi yönünden VUK m.139 ve VUK m.14/2 göz önünde tutularak, incelemeyi yapacak merciinin vergi ödevlisine usulüne uygun tebliğ ile on beş günden az olmamak üzere verdiği sürenin sona erdiği tarihi izleyen gün suç tarihi olacaktır³⁸⁸. Bu tarihin hafta tatili veya resmî tatile rastlaması durumunda VUK m.18/4’e göre takip eden ilk iş günü ibraz süresinin son gün olup, yine bu süreden sonraki gün suç tarihi olacaktır³⁸⁹.

³⁸⁷ Toroslu, a.g.e., s. 68.

³⁸⁸ Açar, a.g.e., s. 321-322; Ayrıca bkz.: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 19/06/2014, E.: 2012/27830, K.: 2014/12189, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/09/2024.

³⁸⁹ “Somut olaya gelince; Defterdarlık Vergi Denetmenleri Bürosunun 17.05.2005 tarihli ibraz, izahat ve bilgi verme konulu yazısında her ne kadar “VUK m.139’a göre işyerinizin incelemeye müsait olması halinde, anılan döneme ait defter ve belgelerin incelenmek üzere işyerinde hazır tutularak üç günlük süre içerisinde VUK m.148’e göre çalışma adresime bilgi verilmesi, belirtilen süre içerisinde bilgi verilmediği takdirde işyerinizin incelemeye müsait olmadığı kabul edileceği gibi, ibraz ve izahat görevinin de yerine getirilmediği sonucuna varılacaktır” denmiş ise de; bu ifadelerden önce, defter ve belgelerin ibrazı için tebliğ tarihinden itibaren 15 gün süre verildiğinin belirtildiği, bu yazının sanığa 20.05.2005 tarihinde tebliğ edildiği, yukarıda da açıklandığı üzere; sanığın istenilen defter ve belgeleri ibraz etmek için bu yazının kendisine tebliğ edildiği günden itibaren 15 gün süresinin bulunduğu, 15

Bu açıklamalar ışığında örneğin; Gizleme suçunda suçun işlendiği tarih, 15.04.2022'den sonra ise 7394 sayılı Kanun gereği “*on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası*” söz konusu olacakken; suç tarihi 03.07.2009 sonrası 15.04.2022 öncesi ise daha lehe olmasından dolayı 5904 sayılı Kanun ile getirilen on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası sanık hakkında uygulanacaktır.

3.2.4. Yargılamada Görevli Mahkeme

Anayasa m.142'ye göre; “*Mahkemelerin kuruluş, görev ve yetkileri işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir*”. Bu düzenlemeye paralel olarak 5271 sayılı CMK m.3'te görev başlığı altında mahkemelerin görevlerinin (madde bakımından yetki) kanun ile belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca CMK m.4'e göre de mahkemeler, görevli olup olmadıklarına kovuşturma evresinin her aşamasında re'sen karar verebileceklerdir. Bu sebeple göreve ilişkin kurallar kamu düzenindendir. CMK m.7'ye göre ise görevli olamayan hakim veya mahkeme tarafından yapılan işlemlerin hükümsüz olacağı belirtilmiştir. Son olarak CMK m.289/1-d'ye göre de görev kurallarına uyulmaması hukuka kesin aykırılık hali olarak kabul edilmiştir.

Ceza Muhakemesi Kanunu'nda hangi suçta hangi mahkemenin görevli olduğuna dair bir düzenleme bulunmamakta olup, bu husus 5235 sayılı Kanun³⁹⁰ ile düzenlenmiştir. 5235 sayılı Kanun m.8'de ceza mahkemeleri; asliye ceza ve ağır ceza mahkemeleri ile özel kanunlarla kurulan diğer ceza mahkemeleri (5395 sayılı Kanun ile kurulan çocuk ağır ceza mahkemeleri gibi) olarak belirtilmiştir. 6545 sayılı Kanun³⁹¹ ile sulh ceza mahkemeleri kaldırılarak yerlerine sulh ceza hakimlikleri kurulmuştur. 5235 sayılı Kanun m.9'a göre ceza mahkemeleri, Hakimler ve Savcılar Kurulu'nun (HSK) olumlu görüşü alınarak Adalet Bakanlığınca kurulacaktır.

gün içerisinde ibraz edilmediği takdirde 16. günde suçun oluşacağı, tebliğ tarihini izleyen 15. gün olan 04.06.2005 tarihinin Cumartesi gününe isabet ettiği, bu nedenle ibraz süresinin, bu günü izleyen ilk iş günü olan 06.06.2005 pazartesi gününe kadar uzadığı, bu tarihte de ibraz edilmediğine göre, suç tarihinin 07.06.2005 olduğu ve bu tarihte yürürlükte bulunan 5237 sayılı TCK hükümlerine göre uygulama yapılması gerektiği gözetilmeden, anılan yazıda sanığa 3 gün süre verildiği gerekçe gösterilerek, suç tarihinin 24.05.2005 olduğu kabulü ile 765 sayılı TCK hükümlerinin tatbik edilmek suretiyle yazılı şekilde uygulama yapılması yasaya aykırı...”, Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 06/05/2013, E.: 2012/438, K.: 2013/7300, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 06/09/2024.

³⁹⁰ 5235 Sayılı Kanun, 25606 Sayılı ve 07/10/2024 Tarihli Resmî Gazete.

³⁹¹ 6545 Sayılı Kanun, 29044 Sayılı ve 28/06/2014 Tarihli Resmî Gazete.

5235 sayılı Kanun m.12'ye göre; ağırlaştırılmış müebbet hapis cezası, müebbet hapis cezası ve on yıldan fazla hapis cezasını gerektiren suçlar ile ceza miktarına bakılmaksızın yağma, irtikap, resmî belgede sahtecilik, nitelikli dolandırıcılık, hileli iflas suçlarında, TCK ikinci kitap dördüncü kısmının dört, beş, altı ve yedinci bölümünde tanımlanan suçlarda ve Terörle Mücadele Kanunu³⁹² kapsamına giren suçlarda ağır ceza mahkemelerinin görevli olacağı belirtilmiştir. 5235 sayılı Kanun m.10'da ise sulh ceza hakimlikleri ile ilgili olarak yargılama faaliyetlerine ilişkin görevlerinin kaldırıldığı, soruşturma aşamasında hakim tarafından verilmesi gereken kararları (tutuklama kararı, adli kontrol kararı, arama, el koyma kararları vb.) almakla görevli oldukları belirtilmiştir. Anılan Kanun m.11 ile de sulh ceza hakimlikleri ile ağır ceza mahkemelerinin görevleri dışında kalan dava ve işlere bakmaya asliye ceza mahkemeleri görevli kılınmıştır.

Gizleme fiili ile işlenen vergi kaçakçılığı suçları yönünden özel kanunla kurulan bir mahkeme bulunmamaktadır. Suçun kanuni tanımında yer alan hapis cezasının üst sınırının (mahkeme görevlerinin belirlenmesinde kanunda yer alan suçun cezasının üst sınırına bakılmaktadır) beş yıl olduğu da göz önünde tutulduğunda 5235 sayılı Kanun m.11'e göre asliye ceza mahkemesinin görevli olduğu anlaşılmaktadır.

Asliye ceza mahkemelerine vasıf ve mahiyeti farklı bir çok dava ve işin gelmesi dikkate alınacak olduğunda uygulama birliğinin sağlanması yargısal etkinlik ve verimliliğin artırılması, aynı dairelerde iş yoğunluğunun oluşmaması amacıyla ihtisaslaşmanın gerekli olduğu kabul edilerek, asliye ceza mahkemeleri bünyesinde yer alan dava ve işlerin (basın suçları, kaçakçılık suçları, askeri suçlar, bilişim suçları, orman suçları, vergi kaçakçılığı suçları gibi) iş bölümü açısından farklı mahkemelere dağıtılarak ihtisaslaşmaya gidilmesi HSK tarafından öngörülmüş olup, HSK İhtisas Kararı³⁹³,na göre 15.12.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere asliye ceza mahkemeleri yönünden ihtisas mahkemeleri belirlenmiştir. Bu Karar kapsamında 213 sayılı VUK'tan kaynaklanan ve asliye ceza mahkemelerinin görev alanına giren dava ve işlere bakacak ihtisas mahkemeleri bulundukları yerdeki sayılarına göre

³⁹² 3713 Sayılı Kanun, 20843 Sayılı ve 12/04/1991 Tarihli Resmî Gazete.

³⁹³ Hakimler Savcılar Kurulu, 1. Daire Başkanlığı, 25/11/2021 Tarihli ve 1227 Sayılı İhtisas Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/30112021092825112021-1227pdf.pdf>, 10/08/2024.

belirlenecektir. Karar gereği vergi suçları yönünden ihtisas mahkemesi olan asliye ceza mahkemeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1. Vergi Suçlarında Görevli Asliye Ceza Mahkemeleri

Asliye Ceza Mahkemesi Sayısı	Görevli Mahkeme Numarası
2 veya 4 Asliye Ceza Mahkemesi	2 Numaralı
3 Asliye Ceza Mahkemesi	3 Numaralı
5 ila 9 Asliye Ceza Mahkemesi	5 Numaralı
10 veya daha fazla mahkeme	10 Numaralı
20 veya daha fazla mahkeme	10 ve 11 Numaralı
30 veya daha fazla mahkeme	10, 11 ve 12 Numaralı
40 veya daha fazla mahkeme	10, 11, 12 ve 13 Numaralı
55 veya daha fazla mahkeme	10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17 Numaralı

Kaynak: Hakimler Savcılar Kurulu 1227 Sayılı İhtisas Kararı'ndan yararlanılarak oluşturulmuştur.

CMK m.12'de de davaya bakma yetkisi (yer yönünden yetki) düzenlenmiş olup, hakimin nerede işlenen suçlara bakmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. Buna göre davaya bakma yetkisi kural olarak suçun işlendiği yer mahkemesine ait iken (TCK m.12/1), teşebbüs suçlarında son icra hareketinin yapıldığı yer, zincirleme suçlarda son suçun işlendiği yer mahkemesinin yetkili olduğu yer belirtilmiştir (TCK m.12/2). Vergi incelemelerinin vergi dairelerinde yapılması esas olduğu için vergi kaçakçılık suçlarının mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerde işlenmesi söz konusu olup, gizleme suçu yönünden de ibraz etmeme eyleminin gerçekleştiği yerdeki asliye ceza mahkemesi yetkili olacaktır³⁹⁴.

3.3. Suç Bakımından Dava ve Ceza İlişkisini Etkileyen Haller

Ceza ilişkisinin olağan sona eriş şekli cezanın infazıdır. Gizleme suçu yönünden de fail hakkında hükmolunan hürriyeti bağlayıcı cezayı sona erdiren en tabi halin infaz

³⁹⁴ Ağar, a.g.e., s. 316.

olduğu kabul edilecektir³⁹⁵. Önemle belirtmek gerekir ki gizleme fiilinin tespiti üzerine vergi daireleri tarafından VUK mük. m.355'e göre kesilen özel usulsüzlük cezasının ödenmesi vergi kabahatini sona erdirse de cezanın infazına etkisi olmayacaktır³⁹⁶. Gizleme suçu yönünden hükmolunan hapis cezasının sona ermesi, cezanın tüm sonuçlarıyla birlikte infaz edilmesine bağlıdır. Ancak infaz dışında da bazı sebeplerle ceza ilişkisi sona erebilmektedir.

Ceza mahkemelerince yapılan yargılamalarda CMK m.223/5 kapsamında, suçun sabit görülmesi halinde mahkûmiyet kararı verilebileceği gibi cezayı etkileyen ve sona erdiren hallerin bulunması nedeniyle beraat (CMK m.223/2), ceza verilmesine yer olmadığı (CMK m.223/3-4), davanın reddi (CMK m.223/7), düşme sebeplerinin varlığı halinde (TCK m.64-75), soruşturma ve kovuşturma şartının gerçekleşmeyeceğinin anlaşılması halinde düşme veya şartın gerçekleşmesini beklemek üzere durma kararı verilebilecektir (CMK m.223/8). TCK m.24 ile m.34'de ceza sorumluluğunu kaldıran ve azaltan nedenler belirtilmiş olup, bir suçta bu nedenlerin bulunması halinde CMK m.223/3'e göre ceza verilmesine yer olmadığına karar verilecektir. VUK kapsamında ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan sebepler olarak; yanıltma ve görüş değişikliği (VUK m.369), mücbir sebepler (VUK m.373), zamanaşımı (VUK m.374), cezalarda indirim (VUK m.376) gibi sebepler yer alsa da bu sebepler idari para cezalarına ilişkin düzenlemeler olduğundan kaçakçılık suçları dolayısıyla gizleme suçu yönünden verilecek olan hürriyeti bağlayıcı cezalara etki etmeyecektir. Sadece VUK m.371 kaçakçılık suçları açısından ceza sorumluluğunu azaltan bir nedendir ancak bu madde ile düzenlenmiş olan etkin pişmanlık şartlarının gizleme suçu yönünden hükmolunacak cezalara bir etkisi olmayacaktır³⁹⁷.

TCK'da ceza ilişkisini ortadan kaldıran haller ise: ölüm (TCK m.64), af (TCK m.65), zamanaşımı (TCK m.66-72), şikâyetten vazgeçme (TCK m.73/4), ön ödeme (TCK m.75) olarak düzenlenmiştir. Gizleme suçunun şikâyete tabi bir suç olmaması, ön ödeme kapsamında yer alan bir suç da olmaması sebebiyle bu hallerin gizleme suçu

³⁹⁵ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 575.

³⁹⁶ Açar, a.g.e., s. 242.

³⁹⁷ Ekici, a.g.e., s. 323.

yönüyle ceza sorumluluğunu etkileyen bir yönü bulunmamaktadır. Dolayısıyla gizleme suçunda ceza sorumluluğunu ortadan kaldıran nedenler olarak ölüm, af ve zamanaşımı incelenecektir. Ayrıca süreli hapis cezaları ile ilgili olarak sanık lehine getirilen ve suçun cezasına ve infazına etki eden hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve hapis cezalarının ertelenmesi hususları da gizleme suçu yönünden ele alınacaktır.

3.3.1. Ölüm

Sanığın veya hükümlünün ölümü ceza ilişkisini ve infaz ilişkisini sona erdiren bir sebeptir. Soruşturma aşamasında şüphelinin ölümü halinde Cumhuriyet savcısı ölen şüpheli yönünden kovuşturmaya yer olmadığına karar verecektir³⁹⁸. TCK m.64/1'e göre sanığın ölümü halinde kamu davası düşecek olup, CMK m.223/8 kapsamında düşme kararı verilecektir. Müsadere konu suç eşyasıyla ilgili yargılamaya devam olunur. Hükümlünün ölümü halinde ise hapis cezası ile infazı yerine getirilmemiş olan adli para cezaları ortadan kalkar. Ölümden önce kesinleşmiş olan yargılama giderleri ise infaz olunur. Mağdurun ölümünün ceza veya infaz ilişkisine herhangi bir etkisi söz konusu olmayacaktır.

Gizleme suçu yönünden suç duyurusunda bulunmadan önce ölen kişi için mütalaa söz konusu olmayacaktır. Soruşturma aşamasında mütalaadan sonra şüpheli kişinin ölümü halinde savcılık makamınca kovuşturmaya yer olmadığı kararı verilecektir. Kamu davası devam ederken sanığın ölmesi halinde ise kamu davasının düşmesine karar verilecektir. Gizleme suçundan dolayı hakkında hüküm verilmiş olan kişinin ölmesi halinde ise verilen hapis cezası TCK m.64/2 gereği ortadan kalkacaktır.

3.3.2. Af

Anayasa m.87'ye göre af, genel af ve özel af olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kamu davasını, hükmolunan cezaları ve mahkumiyetin tüm sonuçlarını ortadan kaldıran affa genel af denilmektedir (TCK m.65/1). Hapis cezasının infazına son veren

³⁹⁸ Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 20/09/2016, E.: 2014/6-702, K.: 2016/313, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/04/2024; Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 11/10/2016, E.: 2014/14-631, K.: 2016/349, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/04/2024.

veya infazda ektirilecek süreyi kısaltan veya hapis cezasını adli para cezasına dönüştüren aflara ise özel af denilmektedir (TCK m.65/2). Genel af ceza mahkumiyetinin tüm sonuçlarını ortadan kaldırırken, özel af ise yalnızca hapis cezasının (adli para cezasının özel afla kaldırılması mümkün değildir)³⁹⁹ infazını kaldırır veya kısaltır veya hapis cezasını adli para cezasına dönüştürür. Genel af ile TCK m.53'te belirtilen hak yoksunlukları kalkarken, özel afta hak yoksunlukları devam etmektedir. Genel af halinde işlenen suç adli sicil kaydından kalkarken, özel af halinde suç adli sicilde görünmeye devam eder. Ayrıca genel affa uğrayan suçlar tekerrüre esas olmazken, özel affa uğrayan suçlar tekerrüre esas alınacaktır.

Vergi ceza hukuku yönünden genellikle vergi cezalarını ortadan kaldıran hukuki bir müessese olarak af, TBMM tarafından çıkarılmaktadır. Bu kapsamda vergi aflarıyla vergi kanunlarına aykırı hareket eden kişilere uygulanması gereken idari ve hukuki yaptırımların kaldırıldığı görülmektedir. Vergi aflarıyla devletin yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere karşı kullanacağı cezalandırma hakkından tek taraflı vazgeçmesi söz konusu olmaktadır⁴⁰⁰. VUK'ta af ile ilgili özel bir hüküm yoktur. Değişik dönemlerde çıkarılan kanunlar ile vergi cezalarının affı yoluna gidilmiştir. Vergi afları ile vergi cezaları sona ermekte olup, af kapsamına vergi asılları, vergi cezaları, gecikme zamları ve faizlerin alındığı görülmektedir. Vergi kaaklık suçları yönünden ise 4811 sayılı Vergi Barişı Kanunu⁴⁰¹ yayınlanmış olup, bu Kanun kapsamında VUK m.359'da yer alan ve vergi kaaklığı suçuna yol açan bazı fiiller hakkında af hükümleri getirilmiştir. Bununla birlikte 5811 sayılı Kanun⁴⁰² ve 6111 sayılı Kanunlarla⁴⁰³ ise vergi suçları yönünden af niteliğinde olmasa da örtülü af niteliğinde hükümler getirilmiştir. Devam eden süreçte 6552⁴⁰⁴, 6736⁴⁰⁵, 7020⁴⁰⁶,

³⁹⁹ Nohutçu, a.g.e., s. 116.

⁴⁰⁰ Hasan Yalçın, Arif Başer, "Türkiye'de Mali Aflar ve Vergi Sistemi zerine Etkileri", **Vergi Dünyası Dergi**, Sayı: 173, Ocak 1996, s. 104.

⁴⁰¹ 4811 Sayılı Kanun, 25033 Sayılı ve 27/02/2003 Tarihli Resmî Gazete.

⁴⁰² 5811 Sayılı Kanun, 27062 Sayılı ve 22/11/2008 Tarihli Resmî Gazete.

⁴⁰³ 6111 Sayılı Kanun, 27857 Sayılı ve 25/02/2011 Tarihli Resmî Gazete.

⁴⁰⁴ 6552 Sayılı Kanun, 29116 (Mükerrer) Sayılı ve 11/09/2014 Tarihli Resmî Gazete.

⁴⁰⁵ 6736 Sayılı Kanun, 29806 Sayılı ve 19/08/2016 Tarihli Resmî Gazete.

⁴⁰⁶ 7020 Sayılı Kanun, 30078 Sayılı ve 27/05/2017 Tarihli Resmî Gazete.

7143⁴⁰⁷, 7256⁴⁰⁸, 7326⁴⁰⁹, 7440⁴¹⁰ gibi çeşitli düzenlemelerle de vergi affına gidildiği görülmektedir.

3.3.3. Zamanaşımı

Suç bakımından dava ve ceza ilişkisini etkileyen bir diğer husus ise zamanaşımıdır. TCK'da zamanaşımı; dava zaman aşımı ve ceza zamanaşımı olmak üzere düzenlenmiştir.

3.3.3.1. Dava Zamanaşımı

Dava zamanaşımı suçun işlenmesinden sonra kanunda belirtilen sürelerin geçmesi durumunda sanık hakkında kovuşturmaya devam edilememesini ifade etmektedir⁴¹¹. Bir başka ifadeyle ise, yasada öngörülen süreler içinde dava açılmamış veya dava sona erdirilmemişse, dava açma veya davaya devam etme hakkının da ortadan kalkması olarak tanımlanabilir⁴¹².

TCK m.66'da cezanın çeşidine ve süresine göre farklı zamanaşımı süreleri bulunmaktadır. Ceza davasının suçun işlendiği tarihten başlayan ve kanunda yazılı olan süreler içerisinde açılması gerekmektedir. Kanunda belirlenen süre geçtikten sonra kamu dava açılmayacaktır. Aynı zamanda süresinde açılmış olan dava da yine kanunda belirtilen süreler içerisinde sonlandırılmalıdır.

Dava zamanaşımı; tamamlanmış suçlarda suçun işlendiği günden, teşebbüs halinde kalan suçlarda son hareketin yapıldığı günden, kesintisiz suçlarda kesintinin gerçekleştiği günden, zincirleme suçlarda son suçun işlendiği günden itibaren işlemeye başlamaktadır (TCK m.66/6). Ayrıca zamanaşımının hesaplanmasında suçun işlendiği gün de süreye dahi edilir⁴¹³. Yine zamanaşımı süresinin hesaplanmasında suçun cezasının üst sınırı göz önünde tutulacaktır. Zamanaşımı yönünden TCK

⁴⁰⁷ 7143 Sayılı Kanun, 30425 Sayılı ve 18/05/2018 Tarihli Resmî Gazete.

⁴⁰⁸ 7256 Sayılı Kanun, 31307 Sayılı ve 17/11/2020 Tarihli Resmî Gazete.

⁴⁰⁹ 7326 Sayılı Kanun, 31506 Sayılı ve 09/06/2021 Tarihli Resmî Gazete.

⁴¹⁰ 7440 Sayılı Kanun, 32130 Sayılı ve 12/03/2023 Tarihli Resmî Gazete.

⁴¹¹ Özgenç, a.g.e., s. 1088.

⁴¹² Nohutçu, a.g.e., s. 116.

⁴¹³ Centel vd., a.g.e., s.744.

m.66/1’de farklı süreler belirtilmiş olup, en fazla otuz yıl, en az ise sekiz yıl olmak üzere dava zamanaşımı süreleri belirlenmiştir.

Ayrıca TCK m.66/2’de çocuklar açısından fiili işledikleri sıradaki yaşları göz önünde tutulmak üzere ayrı zamanaşımı süresi belirlenmiştir. Buna göre on iki yaşını doldurup on beş yaşını doldurmamış olanlar yönünden kanunda belirtilen zamanaşımı süresinin yarısı, on beş yaşını doldurup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar yönünden ise kanunda belirtilen sürenin üçte ikisinin geçmesi ile kamu davası düşecektir.

TCK’da dava zamanaşımı sürelerini durduran sebepler; TCK m.67/1’de ve dava zamanaşımı sürelerini kesen sebepler ise TCK m.67/2’de düzenlenmiştir. Dava zamanaşımını durduran sebepler; izin alınması, karar alınması, bekletici sorun yapılması halleri ile kaçaklık kararının kaldırılması olarak sıralanmıştır. Kanun’da belirtilen bu durumlarda dava zamanaşımı süreleri durma sebebinin ortaya çıktığı günden, sebebin kalktığı güne kadar durur, o günden itibaren kaldığı yerden tekrar işlemeye başlar⁴¹⁴.

TCK m.67/2’ye göre dava zamanaşımını kesen sebepler ise; savcı huzurunda ifade alınması veya sorguya çekilme, tutuklama kararı verilmesi, suça ilişkin iddianame düzenlenmesi, sanıkların bir kısmı hakkında bile olsa mahkûmiyet kararı verilmesi olarak belirtilmiştir. Dava zamanaşımı kesildiğinde kesilme anına kadar geçen süreler yanar ve zamanaşımı süresi yeniden işlemeye başlar (TCK m.67/3). Zaman aşımı süresi kesilme halinde kanunda belirtilen sürelerin en fazla yarısına kadar uzayacaktır (TCK m.67/4).

Zamanaşımına uğrayan suçlar yönünden soruşturma aşamasında CMK m.172’ye göre kovuşturmayaya yer olmadığına karar verilecektir. Buna rağmen dava açılmışsa zamanaşımına ilişkin hususlar re’sen göz önünde bulundurularak CMK m.223/8’e göre kamu davasının düşmesine karar verilecektir.

Burada bu zamanaşımı sürelerine ilişkin incelememiz tüm suçlar yönünden olmayacak olup gizleme suçu yönünden ele alınacaktır. Bu kapsamda VUK’ta gizleme suçuna ilişkin olarak özel bir zamanaşımı süresi belirlenmemiş olup, gizleme

⁴¹⁴ Hakeri, a.g.e., s. 531.

suçları yönünden de TCK m.66'da düzenlenen zamanaşımı sürelerinin uygulanması esastır. VUK m.359/a-2'de düzenlenen gizleme suçunun üst sınırı beş yılı aşmadığından ve TCK m.66/1-e'ye göre *“beş yıldan fazla olmamak üzere hapis veya adli para cezasını gerektiren suçlarda sekiz yıl geçmesiyle kamu davası düşer”* ifadesi göz önünde tutulduğunda, gizleme suçunda olağan dava zamanaşımı süresi sekiz yıl olacaktır. Kesilme nedenlerinin bulunması halinde olağanüstü (uzatılmış) dava zamanaşımı süresi on iki yıl olacaktır. Yine gizleme suçu yönünden TCK m.67'de belirtilen zamanaşımını durduran hallerden birinin varlığı halinde zamanaşımı duracak, bu durumun kalkmasından itibaren süre kaldığı yerden devam edecektir. Bu suç yönünden önem arz eden bir diğer durum ise VUK m.367'de yer alan mütalaa şartının zamanaşımını durduran bir sebep olmamasıdır. Zira mütalaanın alınması için verilen durma kararı TCK m.67/1'de belirtilen durma sebeplerinden biri değildir⁴¹⁵. Bu nedenle zamanaşımı süresi işlemeye devam edecektir. Ayrıca ceza zamanaşımını kesen sebeplerin bulunması halinde (örneğin; gizleme suçu sebebiyle savcılık huzurunda ifade alınması, yapılan kovuşturma neticesinde sanık hakkında mahkumiyete hükmedilmesi gibi) gizleme suçuna ilişkin zamanaşımı süresi kesilecek olup, sebebin ortadan kalkmasından sonra zamanaşımı süresi sıfırdan başlayacaktır. Kesen sebeplerin birden fazla olması halinde son sebepten itibaren zamanaşımı süresi hesaplanacaktır. Yukarıda da belirtildiği üzere birden fazla kesilmenin olması halinde zamanaşımı süresi en fazla TCK'da belirtilen sürenin yarısına kadar uzayacaktır.

Son olarak TCK m.66'ya göre, VUK m.359/a-2'de düzenlenen gizleme suçunda dava zamanaşımı süresinin sekiz yıl olmasına karşılık gizleme suçunun konusunu teşkil eden defter ve belgelerin VUK m.253'e göre muhafaza süresinin beş yıl olması bu suça ilişkin açılacak davalarda delil ve ispat yönünden sorunlar yaşanmasına sebebiyet verebilecektir. Bu bakımdan dava zamanaşımı süresi ile muhafaza ve ibraz süresi arasındaki bu farklılığın, muhafaza yükümlülüğüne ait sürelerde revizyona gidilerek beş yıl olan sürenin TCK m.66'ya uyumlu olarak en az sekiz yıl olması veya TTK'ya göre belirtilen muhafaza süresi olan on yıla çıkarılması yönünde bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

⁴¹⁵ Uğur, Elibol, a.g.e., s. 267.

3.3.3.2. Ceza Zamanaşımı

Ceza zamanaşımı cezaların kesinleşmesinden sonra TCK m.68’de belirtilen sürelerin geçmesi ile cezanın infaz edilememesine sebep olan zamanaşımı şeklidir. Cezanın infazına engel olmaktadır. Madde gerekçesinde de belirtildiği gibi ceza zamanaşımı sürelerinin geçmesi, cezayı ortadan kaldırmamakta sadece infaz engeli oluşturmaktadır. Öğretide bu zamanaşımına “infaz zamanaşımı” da denilmektedir⁴¹⁶. Ceza zamanaşımı cezanın infazına hiç başlanmamış olması durumunda cezanın kesinleşmesinden itibaren, infazına başlanmış olup herhangi bir sebeple kesintiye uğramış olması halinde ise kesintiye uğradığı günden itibaren işlenmeye başlar (TCK m.68/5).

TCK’da dava zamanaşımını durduran ve kesen sebeplere yer verilmesine rağmen ceza zamanaşımı yönünden sadece kesilme sebeplerine yer verilmiştir. Buna göre, mahkûmiyet hükmünün infazı için hükümlüye tebligat yapılması, infaz için hükümlünün yakalanması ceza zamanaşımını kesecektir. Ceza zamanaşımı kesildiğinde süre kesilme sebebinin gerçekleştiği günde dahil olmak üzere yeniden ve tam olarak işlemeye başlayacaktır. Cezanın zamanaşımına uğrayarak düşmesi şahsi hakları ve yargılama giderlerini etkilemeyecektir.

TCK m.68/1’de de TCK m.66/1’e paralel bir şekilde cezanın çeşidine ve süresine göre on yıla kırk yıl arasında ceza zamanaşımı süreleri belirlenmiştir. Burada da gizleme suçu yönünden ilgili madde de belirtilen ceza zamanaşımı süresine değinilecektir. TCK m.68/1-e’ye göre “*beş yıla kadar hapis veya adli para cezalarında on yılın geçmesiyle ceza infaz edilemez*” denilmiş olup, VUK 359/a-2’de de gizleme suçu yönünden verilecek hapis cezasının üst sınırının beş yıl olacağı belirtilmiştir. Bu sebeple gizleme suçu yönünden ceza zamanaşımı süresi 10 yıl olacaktır. Gizleme fiili sebebiyle işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında bu sürenin geçmesiyle birlikte ceza infaz edilemeyecektir. Ayrıca TCK kapsamında düzenlenen ceza zamanaşımını kesen sebepler gizleme suçu yönünden de geçerli olacaktır⁴¹⁷.

⁴¹⁶ Nohutçu, a.g.e., s. 117.

⁴¹⁷ Açar, a.g.e., s. 241.

3.3.4. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması

Suçla ilişkin yapılan yargılama neticesinde kurulan hükmün sanık hakkında sonuç doğurmamasına hükmün açıklanmasının geri bırakılması denir (CMK m.231/5). Hükümün açıklanmasının geri bırakılması için yargılama sonunda hükmolunan ceza iki yıl veya daha az süreli hapis cezası veya adli para cezası olmalı (CMK m.231/5), yine sanık daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmamalı, mahkemece sanığın yeniden suç işlemeyeceği noktasında kanaate varılmalı ve suçun işlenmesi ile mağdurun veya kamunun uğradığı zarar giderilmelidir. Bu şartların hepsinin bir arada olması aranmaktadır (CMK m.231/6). Ayrıca işlenilen suç inkılap kanunlarında yer alan suçlardan olmamalı (CMK m.231/14), yine suçun uzlaşmaya tabi bir suç olmaması da gerekmektedir. Uzlaşma hükümlerinin uygulanması mümkünse hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilemez.

CMK m.231/7'ye göre hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmiş ise bu hükme konu hapis cezası ertelenemez, kısa süreli ise seçenek yaptırımlara çevrilemez.

Hükümün açıklanmasının geri bırakılması halinde sanık beş yıl süreyle denetim süresine tabi tutulacaktır. Bu süre içerisinde kişi hakkında kasıtlı bir suç işlemesi halinde bir daha hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilemeyecektir. Denetim süresi içerisinde bir yıldan fazla olmamak üzere sanığın denetimli serbestliği belli yükümlülükler altında geçirmesine karar verilebilir. Ayrıca denetim süresi içerisinde de dava zamanaşımı duracaktır (CMK m.231/8). Yine sanığın zararı derhal giderememesi halinde verdiği zararı denetim süresi içerisinde aylık taksitler halinde ödeyerek tamamen gidermesi halinde de hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir (CMK m.231/9).

Denetim süresi içerisinde sanık tarafından kasten bir suç işlenmemesi ve denetimli serbestlik süresince verilen yükümlülükler uygun davranılması halinde açıklanması geri bırakılan hüküm ortadan kaldırılarak davanın düşmesine karar verilecektir (CMK m.231/10). Ancak denetim süresi içerisinde kişi kasten yeni bir suç işlerse veya verilen yükümlülükleri ihlal ederse mahkeme geri bıraktığı hükmü açıklayacaktır. Kanun koyucu, yükümlülüklerin ihlali yönünden uygulayıcı olan

mahkemelere cezanın yarısına kadar belirleyecekleri kısmın infaz edilmemesine veya şartları bulunmak kaydıyla hapis cezasının ertelenmesine veya yine şartların varlığı halinde seçenek yaptırımlara çevirerek yeni bir mahkûmiyet hükmü kurabilme yetkisi vermiştir (CMK m.231/11).

5237 sayılı Kanun'un CMK m.231/5 ila m.231/14 arasında düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümleri;

“Hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararları bakımından etkili bir itiraz kanun yolunun olmaması, sanığa hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul edip etmediğinin sorulması hususunun sanık üzerinde baskıya sebep olması, bu baskı ile kabul edilen hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının istinaf kanun yoluna tabi olmaması ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı ile verilen müsadere kararları bakımından yasal düzenleme olmaması”

sebeplerinden dolayı Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiştir⁴¹⁸. Bunun üzerine 02.03.2024 tarihinde kabul edilen 7499 sayılı Kanun⁴¹⁹ m.15 ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun işlerliğini devam ettirmek maksadıyla iptal edilen hükümler hakkında kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Getirilen düzenlemeler kapsamında;

- Hükmün açıklanmasının geri bırakılması hükümlerini düzenleyen maddede müsadere yönünden kanuni dayanağın bulunmaması nedeniyle iptale konu CMK m.231/5'e eklenen *“müsadereye ilişkin hükümler hariç”* ibaresiyle hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının müsadereye ilişkin işlemleri engellemeyeceği ve yetkili merciler tarafından doğrudan uygulanabilmesinin kanuni dayanağı sağlanmıştır. 12.03.2024 tarihi itibarıyla bu değişiklik yürürlüğe girmiştir.
- CMK m.231/6'da değişiklik öncesi hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulaması yönünden sanığın kabulü aranırken, bu hususun hangi aşamada uygulanması gerektiğine ilişkin ilgili maddede belirliliğin olmaması, sanığın ceza alma korkusu altında hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul

⁴¹⁸ Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 01/06/2023, E.: 2022/120, K.: 2023/107, 01/08/2023 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 23/07/2024.

⁴¹⁹ 7499 Sayılı Kanun, 32487 Sayılı ve 12/03/2024 Tarihli Resmî Gazete.

ettiği, bu hususun ise sanığa aşırı külfet yüklediği gerekçesi ile iptal edilmiş ve sanığın kabul şartı kaldırılmıştır. 01.06.2024 tarihinden sonra hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulaması yönünden sanığın kabulü aranmayacaktır.

- CMK m.231/11 kapsamında, sanığın denetim süresi içerisinde kasıtlı bir suç işlemesi veya denetim süresi içerisindeki yükümlülüklerine aykırı davranması halinde, hüküm açıklanacak veya sadece yükümlülükler aykırılık halinde Kanun'un belirttiği koşullar dahilinde yeni mahkûmiyet hükmü kurulabilecektir. Bu maddeye eklenen hükümle birlikte açıklanan karara veya kurulan yeni hükme karşı itiraz hakkı getirilmiştir. 01.06.2024 tarihinden sonra hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulaması yönünden sanığın kabulü aranmayacaktır.
- CMK m.231/12'de getirilen değişiklikle itiraz kanun yoluna tabi olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararları 01.06.2024 tarihinden sonra istinaf kanun yoluna tabi olmuştur. Bu değişiklikle hak arama hürriyetine yönelik engeller giderilmiş olmuştur.

Gizleme suçu yönünden yapılacak yargılama sonunda hükmedilen hapis cezası iki yıl veya altında olduğunda, sanığın CMK m.231/6-a'ya göre daha önce kasıtlı bir suçtan mahkûm olmaması ve CMK m.231/6-b'ye göre de duruşmadaki tutum, davranış ve kişilik özellikleri ile yeniden suç işlemeyeceği yönünde mahkemede kanaat oluşması halinde hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilecektir. Gizleme suçunun soyut tehlike suçu olması, zarar suçu olmaması göz önünde tutulduğunda CMK m.231/6-c'de yer alan zarar giderme şartı gizleme suçu yönünden aranmayacaktır. Bu durumda diğer şartların sağlanması hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmesi için yeterli olacaktır. Ayrıca gizleme suçu sebebiyle özel usulsüzlük cezası kesilmesi veya vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halleri gizleme fiilinden kaynaklanan zararlar olarak kabul edilemez⁴²⁰. Yargıtay'ın da

⁴²⁰ “Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 19.02.2008 gün, 346-25 ve 03.02.2009 gün, 250-13 sayılı kararlarında açıklandığı üzere; 5271 sayılı CMK'nun 231. maddesinde düzenlenen hükmün açıklanmasının geri bırakılması müessesesinin uygulanabilmesi için diğer şartların yanında, suçun işlenmesiyle mağdurun veya kamunun uğradığı zararın, aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tamamen giderilmesi de gerekmektedir. Burada, uğranılan zararlardan kast edilen maddi zararlar olup, manevi zararlar bu kapsamda değerlendirilmemelidir. Maddi zararın bizzat sanık tarafından yerine

müstakar kararlarında gizleme suçlarında hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulamasına gidilebilmesi için zararı giderme şartının aranmayacağı, zira defter ve belgeleri gizleme fiilinin zarar doğurucu bir niteliğinin olmayacağı belirtilmiştir⁴²¹.

Yukarıda izah edilen değişiklikler kapsamında ise gizleme suçu yönünden hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulaması açısından 01.06.2024 tarihinden sonra yapılan yargılamalarda sanığın muvafakati aranmayacak olup, yine bu tarihten

getirilmesi gerekmeyip, sanık adına onun bilgisi ve rızası tahtında üçüncü kişiler tarafından da tazmin, aynen iade veya eski hale getirme suretiyle giderilmesi de olanaklıdır. Ancak, herhangi bir zararın doğmadığı veya zarar doğurmaya elverişli bulunmayan suçlar yönünden bu koşul aranmayacaktır. Zararın belirlenmesinde hakim, ceza yargılamasında şahsi hak davasına yer verilmediği gerçeğini de göz önünde bulundurmak koşuluyla, kanaat verici basit bir araştırma yapmalı, hukuk hakimi gibi gerçek zararı tam anlamıyla saptamaya çalışmamalıdır. Zira 5271 sayılı CMK'nun 231. maddesindeki düzenleme, kişinin ileride hukuk mahkemesinde şahsi hak davası açmasına ve giderilmediğini düşündüğü gerçek zararının saptanarak kalan kısmına da hükmedilmesini isteme yönünden bir engel oluşturmamaktadır. Öte yandan yine ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulunun 22.05.2001 gün ve 99/104 sayılı kararında açıklandığı üzere; defter ve belgelerin gizlenmesi halinde, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılamayacağı açıktır. Vergi denetimi olanağını kaldıran bu halde artık somut bir vergi ziyaının tespiti olanağı da ortadan kalkmaktadır. O halde, mükellefin sorumluluğunu kaldıracak olan ve 213 sayılı Yasanın 13. maddesinde düzenlenen durumlarda veya kastı ortadan kaldıran diğer hallerin kanıtlanması dışında, vergi ziyaının varlığının kabulü de zorunludur. Bir başka anlatımla yukarıda değinilen haller dışında mefruz (soyut) vergi ziyayı bulunduğu kabul edilmeli, müspet (somut) vergi ziyaının varlığı aranmamalıdır. Kaldı ki, 29.07.1998 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 4369 sayılı Yasa ile 213 sayılı Yasada yapılan değişiklikler ile vergi kaçakçılığı suçlarında "vergi ziyaının varlığı" suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, defter ve belgeleri gizleme halinde, suçun oluştuğu hükme bağlanmıştır. İncelenen dosya içeriğine göre; sanığa yüklenen defter ve belge gizlemek suçu yönünden 5271 sayılı CMK'nun 231/6. maddesinin (c) bendi kapsamında aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle giderilmesi gerekli somut bir zarar meydana gelmediği cihetle, kanun yararına bozma istemine atfen düzenlenen ihbarname içeriği yerinde görüldüğünden Eskişehir ...Asliye Ceza Mahkemesinin 14.05.2013 gün ve 2013/83 esas, 2013/331 sayılı kararının CMK'nun 309. maddesi uyarınca BOZULMASINA...": Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 30/04/2014, E.: 2014/7788, K.: 2014/8404, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

⁴²¹ Konuya ilişkin Yargıtay Kararı'nda "Ayrıntıları Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun 03/02/2009 tarihli ve 2008/250-13 sayılı kararında açıklandığı üzere, hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına ilişkin 5271 sayılı CMK'nin 231/6-c. madde ve bendinde işaret olunan, zarar kavramının kanaat verici basit bir araştırma ile belirlenebilir, ölçülebilir maddi zararlara ilişkin olduğu, manevi zararların bu kapsama dahil edilmemesi gerektiği, zarar koşulunun ancak zarar suçlarında dikkate alınması gereken bir unsur olduğu, defter ve belge ibraz etmeme suçunda anılan maddenin aradığı anlamda somut bir zarardan söz edilemeyeceği dikkate alındığında; engel adli sicil kaydı bulunmayan, hükmolunan cezası ertelenen ve CMK'nin 231. maddesinin uygulanmasını kabul eden sanık hakkında, " Her ne kadar sanık daha önceden kasıtlı bir suçtan mahkum edilmemiş ise de; katılan idarenin zararının kendi hissesine düşen %10'un karşılandığı, tamamının karşılanmadığından, koşulları oluşmadığından sanık hakkında takdiren CMK 231/5. maddesinin uygulanmasına yer olmadığına" şeklindeki yasal olmayan gerekçe ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun uygulanmasına yer olmadığına karar verilmesi..." bozma nedenidir: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09/06/2021, E.: 2017/9067, K.: 2021/5051, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/08/2024; Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 25/06/2019, E.: 2019/32, K.: 2019/500, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 23/06/2014, E.: 2012/28408, K.: 2014/12356, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/08/2024; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 02/02/2012, E.: 2012/27, K.: 2012/884, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/08/2024.

sonraki yargılamalarda verilen hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı hükümleri istinaf kanun yoluna tabi olacaktır.

3.3.5. Cezaların Ertelenmesi

TCK m.51’de yer alan düzenlemeye göre işlediği suç sebebiyle iki yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası, daha önceden kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması ve yargılama sürecindeki pişmanlığıyla suç işlemeyeceği konusunda mahkemede kanaat oluşturması şartıyla ertelenebilmektedir. Ayrıca cezanın ertelenmesi hususu mağdurun ve kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle giderilme şartına da bağlı tutulabilmektedir. Bu koşul gerçekleşene kadar cezanın infaz kurumunda çektirilmesine devam olunur. Yerine getirilmesi halinde hakim kararı ile hükümlü derhal salıverilmektedir (TCK m.51/2). TCK’da da ifade edildiği üzere hapis cezalarının ertelenmesi bir zorunluluk hali olmayıp, hakimın takdirine bırakılmıştır. Erteleme kararı duruşma sonunda ve mahkûmiyet kararı ile birlikte esas mahkemesi tarafından verilir. Hükmün eklentisi değil, hükmün bölünmez bir parçasıdır. Hakimın erteleme veya ertelememe kararına ilişkin gerekçeli bir şekilde kararın oluşturulması gerekmektedir. Bu kararın verilebilmesi için sanığın veya savcının talepte bulunması aranmayacaktır. Koşullar oluştuğunda bu hususta re’sen karar verilecektir⁴²².

Cezanın erteleme kapsamında olup olmadığı tespit edilirken Kanun’un belirlediği soyut cezaya değil, hakimın tespit ettiği somut cezaya bakılacaktır. Birden fazla hapis cezasına mahkûm edilmiş olunması halinde, sanığa verilen tüm cezaların toplamına değil her bir cezanın miktarına ayrı ayrı bakmak erteleme yönünden değerlendirmeyi buna göre yapmak gerekmektedir⁴²³. Yine failin işlediği birden fazla suçta, işlenen suçların hepsi erteleme kapsamında ise bir kısmının cezasının ertelenip diğerlerinin infazına karar verilemez⁴²⁴. Ayrıca erteleme sadece hapis cezası ile ilgili olarak kabul edildiği için adli para cezalarının ertelenmesi söz konusu olamayacaktır.

⁴²² Özgenç, a.g.e., 865.

⁴²³ Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 10/04/2007, E.: 2007/3-63, K.: 2007/87, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 16/06/2024.

⁴²⁴ Nohutçu, a.g.e., s. 102.

Şayet hapis cezası ile adli para cezasına birlikte hükmedilmişse sadece hapis cezası yönünden erteleme yapılacaktır⁴²⁵.

“Üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak” şartı kapsamında, mahkûmiyet sayılan haller önem arz etmekte olup, mahkûmiyet sayılacak haller ertelemeye engel olacakken, mahkûmiyet sayılmayan haller ertelemeye engel olmayacaktır. Bu kapsamda koşullu salıverilme, ceza zamanaşımı, özel af ve önceki mahkûmiyetin ertelenmesi ertelenmeye engeller halledir. Bununla birlikte önceki mahkûmiyetin taksirli suçtan olması, önceki suçun dava zamanaşımına uğraması, mahkûmiyete ilişkin olarak daha önce verilmiş fakat henüz kesinleşmeyen kararların varlığı⁴²⁶, genel af ve hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilmiş olması ertelemeye engel değildir. Zira bu durumlarda verilmiş bir mahkûmiyet hükmü söz konusu değildir.

Cezası ertelenen hükümlü ile ilgili olarak bir yıldan az, üç yıldan fazla olmamak üzere bir denetim süresi belirlenecektir (TCK m.51/3). Bu süre içerisinde TCK m.51/4’te belirtilen yükümlülükler mahkemece yüklenebilir. Dolayısıyla denetim süresinin belirlenmesi zorunluymakla, bu süre içinde yükümlülük belirlenmesi veya uzman kişi görevlendirilmesi hakimın takdirine bırakılmıştır. Denetim süresi hüküm tarihinden değil, hükmün kesinleştiği tarihten itibaren işlemeye başlar⁴²⁷.

Hükümlü denetim süresi içerisinde kasıtlı bir suç işlerse veya yükümlülüğe uymamada ısrar ederse infaz hakimliğince ertelenen cezanın kısmen veya tamamen infazına karar verilecektir (TCK m.51/7). Dolayısıyla denetim süresi içerisinde taksirli bir suç işlemek erteleme kararının düşmesine sebep olmayacaktır. Bu süre içerisinde yükümlülükler uygun hareket ederek veya bu süreyi iyi halli olarak geçirirse ceza infaz edilmiş sayılacaktır (TCK m.51/8).

Özel ceza kanunları ve ceza normu içeren kanunlardaki erteleme hükümleri TCK m.5 delaletiyle TCK m.51 hükmüne tabidir. VUK’ta yer alan vergi kaçakçılık suçları yönünden hapis cezasının ertelenmesi hükümlerine ilişkin herhangi bir düzenleme

⁴²⁵ Özgenç, a.g.e., s. 859.

⁴²⁶ Hakeri, a.g.e., s. 483.

⁴²⁷ Özgenç, a.g.e., s. 870.

bulunmaması sebebiyle, TCK genel hükümler çerçevesinde bu müessese değerlendirilecektir.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme (gizleme) suçu yönünden hükmedilen hapis cezasının iki veya altında olması halinde ve TCK m.51’de aranan diğer şartların da varlığı halinde hakim re’sen cezanın ertelenmesi kararı verebilecektir.

3.4. Susma Hakkı Çerçevesinde Gizleme Suçu

Anayasa m.38/5’e göre, “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz*” ifadesinden meşruiyetini alan susma hakkı, bu maddede düzenlenen kanunilik ilkesi, masumiyet karanesi, ceza sorumluluğunun şahsiliği gibi evrensel ilke ve esaslardan biri olarak hukukumuza kazandırılmıştır. Ayrıca ceza yargılamasına ilişkin bir kavram olarak da susma hakkı, CMK m.147/1-e’de şüpheli veya sanığın kanuni hakkı olarak ifade ve sorguda kendisine hatırlatılması gerektiği şeklinde ve CMK m.191/1-c’de ise sanığa yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanuni hakkı olduğu şeklinde yer almıştır.

Anayasa m.38/5’te açıkça düzenlenen kendini suçlayıcı beyanda bulunmama hakkı AİHS’de açıkça düzenlenmemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) bu hakkı adil yargılanma hakkının⁴²⁸ ve masumiyet karanesinin⁴²⁹ içinde yer alan bir hak olarak kabul etmektedir. Cezalandırmak ve caydırmak amacıyla getirilen vergi suç ve kabahatlerini adil yargılanma kapsamında ele almıştır. Vergi kaçakçılığı suçları yönünden belge teslim etme, bilgi verme talepleri karşısında susma hakkını adil

⁴²⁸ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m.6/1’e göre; “*Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, adil ve kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir*”.

⁴²⁹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m.6/2’e göre; “*Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılır*”.

yargılanma hakkı kapsamında ele aldığı J. B. v. İsviçre Kararı'nda⁴³⁰ vergi kaçakçılığı sebebiyle hakkında işlem başlatılan ve şirketlerine ilişkin olarak bütün belgelerini teslim etmesi istenen başvurucunun bu belgeleri teslim etmemesi nedeniyle dört kez para cezasına çarptırıldığı tespit edilmiştir. Mahkeme susma hakkının ve kendi aleyhinde tanıklık etmeme hakkının AİHS m.6/1'de yer alan adil yargılanma kavramı kapsamında kaldığını belirterek, yetkili mercilerin başvuruları vergi kaçakçılığı suçlaması ile neticelenebilecek belgeleri teslim etmeye zorladığını vurgulamış ve bu sebeple AİHS m.6/1 kapsamında kendini suçlayıcı beyanda bulunma hakkının ihlal edildiğini kabul etmiştir.

Chambaz v. İsviçre Kararı'nda⁴³¹ ise vergi incelemesinde bilgi isteme talebinin cevapsız bırakılması sebebiyle mükellefe para cezası kesilmesi susma hakkının ihlali olarak kabul etmiştir.

Doktrinde susma hakkı ile ilgili olarak; bu hakkın temelinde sanığın kendini suçlamaya ve kendi aleyhine yargılamaya katılmaya zorlanamayacağı anlamına geldiği belirtilmiştir⁴³². Şüpheli ve sanığın susma hakkını kullanması suçu kabul ettiği anlamına gelmeyeceği gibi, aleyhlerine delil olarak kullanılamayacağı da belirtilmiştir. Zira şüpheli veya sanık açısından böyle davranmanın gerektireceği ortamlar olabilmektedir⁴³³. Yine susma hakkı ile ilgili olarak bu hakkın iki yönünün bulunduğu belirtilmiş; ilki kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade ve belge vermeme hakkı olup, diğeri ise sessiz kalmasının kendisi aleyhinde delil olmayacağıdır⁴³⁴.

Kendini suçlayıcı beyanda bulunmama hakkı ise suçun ispatında şüpheli veya sanığın kendi mahkumiyetine yardımcı olmama yani kendi aleyhine beyan ve delil

⁴³⁰ Case of J.B. v. Switzerland, Başvuru No: 31827/96, 03/05/2001, (Çevrimiçi) [https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:\[%2231827/96%22\],%22itemid%22:\[%22001-59449%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:[%2231827/96%22],%22itemid%22:[%22001-59449%22]}), 08/05/2024.

⁴³¹ Case of Chambaz v. Switzerland, Başvuru No: 11663/04, 05/04/2012, (Çevrimiçi) <https://www.ndfr.nl/Pdf/echr-1163-04.pdf>, 08/05/2024.

⁴³² Açar, a.g.e., s.349.

⁴³³ Yalçın Şahinkaya, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi", Ankara, Yayınlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 163.

⁴³⁴ Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, 2006, Beta Yayıncılık s. 139 [Çalışmanın devamında 'Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları' olarak anılacaktır]

vermeye zorlanmama hakkını içermektedir. Susma hakkı ise kişinin kendi aleyhine delil vermeme suretiyle mahkumiyetinin hazırlanmasına iştirak etmemesi anlamına gelmektedir⁴³⁵. Susma hakkı ile kendini suçlamama hakkı bir arada düşünüldüğünde kişinin aleyhine beyanda bulunmama ve aleyhine olan belgeleri vermeme haklarını içerdikleri söylenebilmektedir.

Susma hakkının ihlalinin ölçüsü zorlamadır. Buna göre şüpheli ve sanık susma hakkını kullandığı zaman, bu hak çerçevesinde bilgi vermeye zorlanmamalıdır. Zorlama kişinin kendini suçlamasına dönük ifade vermesini, bilgiler aktarmasını ve hürriyetinden mağdur bırakılmasını kapsamaktadır.

VUK kapsamında ibraz etmeme fiilinin susma hakkını oluşturup oluşturmayacağı hususunda doktrinde farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden ilkinde göre vergi mükellefinin kendi aleyhine delil vermesi sonucunu doğuracak şekilde defter ve belge ibrazının hapis veya para cezasına bağlanması susma hakkının ihlal edilmesi olarak değerlendirilmiştir⁴³⁶.

Diğer bir görüşe göre ise susma hakkı sadece ceza yaptırımı hakkında değil bu tehdit altında yapılan araştırma ve inceleme aşamalarını da kapsar. Bu çerçevede VUK'daki bilgi toplama hükümleri de susma hakkının ihlaline sebep olabilecek mahiyettedir⁴³⁷. Yine vergi mükellefinin kendi aleyhine delil vermesi sonucunu oluşturacak şekilde defter ve belge ibraz etmemesinin yaptırıma bağlanması susma hakkının ihlali olarak değerlendirilmiş ve kişinin kendi aleyhine delil vermesini zorlayıcı yöntemlerle yapmak susma hakkının ihlali sonucunu doğurur denilmiştir⁴³⁸. Bir diğer görüşte ise mükelleflerin defter ve belge ibraz etmemesi (gizlemesi) sonucu uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezanın, diğer bir ifade ile uygulanacak cezai yaptırımın Anayasa m.38/5' aykırı olduğu belirtilerek, bu suçun bir kabahat olarak

⁴³⁵ Donay, a.g.e., s. 134-135.

⁴³⁶ Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.140-149; Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2017, s. 201-202.

⁴³⁷ Ağar, a.g.e., s. 350.

⁴³⁸ Billur Yaltı, Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a), (2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 29-30.

düzenlenmesi ve idari yaptırımlara tabi olmasının bu aykırılığı ortadan kaldıracağı belirtilmiştir⁴³⁹.

VUK kapsamında defter ve belge ibraz etmemenin susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin görüşe göre ise defter ve belge gizlemenin hakkın kullanılması olarak değil bir suçtan kaçınmak olduğunun anlaşılması halinde bu hususun anayasaya aykırı olmadığı ileri sürülmektedir⁴⁴⁰. Bu görüşü destekler mahiyette mükellefin vergi kaçırdığı veya vergi suçu işlediği şüphesi oluşturan defter ve belgelerin ibrazı istenilmiş ise bu durumda ibraz talebinin dayanağını isnat oluşturmakta olup, mükellefin ibraz etmeme eyleminin susma hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Ancak ibraz isteği vergi denetimleri çerçevesinde yapılmış ise ibraz etmeme fiilinin susma hakkı kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürülmüştür⁴⁴¹. Hatta daha ileri giden bir görüşe göre susma hakkını öne sürerek ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefe hiçbir yaptırımın uygulanmaması vergi alma verme, defter ve belge düzenleme hususlarını mükellefin inisiyatifine bırakmak olacağı, bu hususun ise beyan sistemine dayanan vergi düzeninde kabul edilemez bir durum olduğu belirtilmiştir⁴⁴².

Yukarıda susma hakkının kullanılmasının evrensel bir hak olduğunu ve bu hakkın daraltıcı yorumla ortadan kaldırılmasını kabul edilemez olduğunu belirten görüşlerin yanında defter ve belge ibraz etmemenin suçtan kaçınmak, vergi denetimini yavaşlatmak amacıyla yapılması halinde susma hakkının kötüye kullanımı olduğunu savunan görüşlere de yer verilmeye çalışılmıştır. Bu hususta Yargıtay kararlarında ise defter ve belgelerin inceleme elemanlarına verilmemesinin bir hakkın kullanımından öte vergi kaçırıldığına karine olduğu kabul edilmiştir⁴⁴³. Anayasa Mahkemesi ise VUK m.359/a-2 yönünden anayasaya aykırılık iddiasıyla açılmış olan davalarda başvuruların reddine karar vermiştir. Bu kapsamda:

⁴³⁹ Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (DEÜHFD)**, Cilt:15, Sayı:1, 2014, s. 35-39.

⁴⁴⁰ Donay, a.g.e., s. 134-135.

⁴⁴¹ Candan, a.g.e., 43-44.

⁴⁴² Mehmet Şimşek, **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Ankara, Adalet Yayınları, 2016, s.78.

⁴⁴³ Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 26/11/2001 ve 2001/1068-1791 (Aktaran: Ağar, a.g.e., s.354).

11.03.2003 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı'nda⁴⁴⁴; VUK m.359/a-2'nin defter ve belge gizleyenlere hapis cezası verilmesinin yasaya aykırılığı iddiasıyla iptali istenmiş ise de yüksek mahkeme anılan madde hükmünde getirilen düzenlemenin yargı kararı ile hükme bağlanacak olması, bu yaptırımın kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırım olduğu ve vergi ödeme yükümlülüklerinin zamanında ve eksiksiz yapılması için özgürlüğü bağlayıcı cezalarla yaptırım öngörülmesinin hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığını ileri sürerek talebi reddetmiştir. Mahkemenin yapmış olduğu incelemede susma hakkı tartışılmamış olup, ibraz etmeme fiilinin karşılığı olan hürriyeti bağlayıcı cezanın hukuka aykırı olup olmaması değerlendirilmiştir.

31.01.2007 tarihli Kararı'nda ise VUK m.359'da düzenlenen hapis cezasının defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler açısından Anayasa m.38'e aykırılık oluşturduğu iddiası ile yerel mahkemece başvuruda bulunulması üzerine Anayasa Mahkemesi'ne gelmiş olup, yüksek mahkeme ilk kez susma hakkı yönünden inceleme yapmıştır. İtiraz konusu kuralın, vergi borçlarının tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak kamu yararını sağladığı belirtilmiş ve vergi ile ilgili ibraz zorunluğunun kanunla mükellefe verilen görev olduğunu, bu zorunluluğun mükellefin kendisini suçlama veya bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceğini, susma hakkını kovuşturma ve soruşturma aşaması için geçerli olduğunu belirterek anılan hükmün anayasaya aykırı olmadığını ifade ederek oy çokluğu ile başvurunun reddine karar vermiştir⁴⁴⁵. Bu karara ait karşı oy gerekçesinde ise, gizleme fiiline karşı getirilen yaptırımın, Anayasa m.2, m.10, m.38 yönünden Anayasa'ya uygunluğunun değerlendirilmesi gerektiği, anılan kanuni düzenlemenin bu maddeleri ihlal ettiği bu sebeple çoğunluk görüşüne katılmayarak ilgili kanun maddesinin iptal edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Anılan karşıt görüşe göre VUK m.359/a-2'deki ibraz etmeme fiilini gerçekleştiren mükellefin durumu VUK m.359'da sayılan diğer eylemlerde bulunan kişilerden farklı olduğu kabul edilmiş, bu kişilerin tamamına aynı cezanın

⁴⁴⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 11/03/2003, E.: 2002/55, K.2003/8, 25318 Sayılı 16/12/2003 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 10/06/2022.

⁴⁴⁵ Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 31/01/2007, E.: 2004/31, K.:2007/11, 26526 Sayılı 18/05/2007 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 10/06/2022.

öngörülmesinin Anayasa m.10'da belirtilen eşitlik ilkesine aykırı olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca hukuk devletinde mahiyeti ve sonuçları itibariyle benzerlik gösteren eylemlere benzer yaptırımların uygulanması gerekir denilerek defter ve belgelerin ibraz edilmemesini yaptırımı sadece idari para cezası olan idari kabahatlere benzetmiş ve bu yönüyle de anılan maddenin kanun koyucu tarafından takdir yetkisini sınırsız kullanmasına örnek teşkil ettiği belirtilmiştir. Yine mevzuata göre tutması gereken defterleri hiç tutmayan kişi için hapis cezası öngörülmezken iyi kötü defter tutan, tasdik ettiren ve fakat inceleme sırasında göstermeyen kişiye ceza verilmesinin Anayasa m.2'de belirtilen adalet ve ölçülülük ilkelerine de aykırılık oluşturduğu ileri sürülmüştür. Karşı oy gerekçesinde Anayasa m.10 yönünden eşitlik ilkesine aykırılık iddiasına katılmamaktayız. Zira anılan düzenlemede suçun yoğunluğunu, cezanın ağırlığını, toplumsal ekonomik ihtiyaçları göz önünde bulundurarak kanun yapma yetkisi kanun koyucuya verilmiş bir yetki olup bu konuda kanun koyucunun takdir yetkisine Anayasa Mahkemesi'nin müdahale etmesi kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olacaktır. Hukuk devleti ilkesi kapsamında kanun yapma yetkisi, kanun koyucuya tanınmış bir yetki olup, suçta ve cezada kanunilik ilkesine göre suçu ve yaptırımı oluşturma görevi kanun koyucuya ait bir yetkidir. Ayrıca karşı oy gerekçesinde Anayasa m.2 yönünden ileri sürülen düşüncelere de katılmamaktayız. Kanun kapsamında tutması gereken defterleri tutamayanlara hapis cezası öngörülmezken defter tutma ödevini yerine getirip ibraz etmeyenlere hapis cezası verilmesini eleştirmek haksızlıkta eşitlik aramak olup, kanun koyucunun unuttuğu veya takdir yetkisini kullanarak farklı yaptırımlar belirlediği alanlara müdahale etmek anlamı taşımaktadır. Karşıt görüşte değinilen bir diğer husus ise ilgili kuralın Anayasa m.38/5'e aykırı olduğu yönündeki açıklamalardır. Burada çoğunluğun Anayasa m.38/5'te belirtilen hakkı dar yorumlamış olduğu, hakkın Anayasa'ya aykırı olarak sınırlandırıldığı ifade edilmiş, susma hakkının yorum ve içtihatla sınırlandırılması eleştirilmiştir. Susma hakkının şüpheli ve sanıkla sınırlandırılmasının doğru olmadığı ifade edilerek idari soruşturmalarda hatta vergi incelemesinde de susma hakkının olması gerektiği, kişilerin ceza tehdidi altında ceza sonucu doğurabilecek kayıt ve belgeleri ibraz etme mecburiyetinde tutulmalarının bu hakkın ihlali olacağı ifade edilmiştir. Bu görüşe adil yargılanma ilkesi ve ekonomik suça hürriyeti bağlayıcı ceza verilmez (ekonomik suça ekonomik ceza) ilkesi göz önünde tutularak katılan görüşler

bulunmakla beraber defter ve belgeleri ibraz etmemenin susma hakkının uzantısı olarak kabul edilmesi halinde vergi sisteminin çalışmasının mümkün olmayacağını ve vergi kayıt düzeninin oluşturulamayacağını ifade eden görüşler de bulunmaktadır. VUK’a göre getirilen defter ve belge tutma zorunluluğu, muhafaza ve ibraz zorunluluğu statüsü vergi mükellefi olan kişilere kanunun getirdiği bir ödev, bir yükümlülüktür. Beyan esasına dayalı vergi sisteminde vergi idarelerinin amacı verilen beyannamelerin doğruluğu, belgelerin tesvikini araştırmak olup, suçlayıcı, isnat edici bir durum söz konusu olmamaktadır. İbraz etmeme fiilini susma hakkı kapsamında ele almak vergi ödevlisi olan mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmemek için sistemi devre dışı bırakma çabasıdır. Bu ise hakkın kötüye kullanılması olacaktır. Bu durum ise hukuk devleti ilkesinde kabul edilebilecek bir yaklaşım değildir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin vermiş olduğu 24.03.2022 tarihli son Karar da bu görüşlerimizi destekler niteliktedir.

Beypazar Asliye Ceza Mahkemesi’nin VUK m.359/a-2’de yer alan “gizleyenler” ibaresinin Anayasa m.2’ye ve m.38/5’e aykırılığı ileri sürülerek anılan ibarenin iptal edilmesine ilişkin talep üzerine Anayasa Mahkemesi’nin 24.03.2022 tarihli Kararı⁴⁴⁶ ile iptali istenen konuda değerlendirmelerde bulunmuş olup, başvuruyu oy çokluğu ile reddetmiştir.

Bu Karar kapsamında öncelikle mükelleflerin vergi hukukunda maddi ödevleri yanında şekli ödevlerinin olduğu defter tutma, kayıt ve belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevlerinin şekli ödevler arasında bulunduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda VUK m.171’de vergi mükelleflerinin defter tutma zorunluluğunun olduğu ve defter tutmadaki amacın mükellefin vergi ile ilgili hesap durumunu, servet ve sermayesini tespit etmek, vergi ile ilgili işlemelerini belirlemek ve mükellefin vergi karşısındaki durumlarını incelemek olduğu ifade edilmiştir. Yine VUK m.253’e göre defter tutma mecburiyetinde olanların tuttukları defter ve belgeleri beş yıl süreyle muhafazaya mecbur olduklarını, VUK m.256 kapsamında ise defter ve belgelerin inceleme yapan yetkililere istem halinde ibraz edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca ibraz etmeme fiili sebebiyle VUK m.30, VUK m.344 ve VUK mük. m.355 kapsamında getirilen idari

⁴⁴⁶ Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 24/03/2022, E.: 2019/80, K.: 2022/31, 31874 Sayılı 22/06/2022 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 25/06/2022.

yaptırımlara değinilmiş, yine VUK m. 359/a-2 kapsamında ibraz etmeme fiilinin vergi kaçakçılık suçunu oluşturduğunu, bu fiili işleyenlerin hapis cezası ile cezalandırılacağı ifade edildikten sonra itiraz yönündeki Anayasa'ya aykırılık sorununu ele almıştır.

Anayasa'ya aykırılık sorunu yönünden yapılan ilk değerlendirme Anayasa m.2 yönünden olmuş olup, bu kapsamda hukuk devletinin tanımı yapılarak, hukuk devletinde ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ülkenin sosyal ve kültürel yapısını, ekonomik yapısını, ahlaki değerlerini göz önüne alan suç politikalarına göre belirleneceğini, kanun koyucunun hangi eylemleri suç sayacağı, cezaların türünü ve miktarını belirlemede takdir hakkına sahip olduğunu ve bu konuda kanun koyucunun sahip olduğu yetkinin anayasal denetim dışında kaldığı ifade edildikten sonra, tutulması kanuna göre zorunlu olan defterlerin hiç tutulmamasının vergi kabahati olarak kabul edilip, idari para cezası ile cezalandırılması, buna karşılık gizleme fiilinin ise vergi kaçakçılığı suçu olarak düzenlenmesi ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında olduğu kabul edilerek, fiillerin ağırlığı ve yoğunluğu konusunda kanun koyucunun yerine geçilerek karşılaştırma yapılmasının doğru olmadığı, bu şekilde sağlıklı bir hükme ulaşmanın da mümkün olamayacağı vurgulanmış ve kuralın Anayasa m.2'de yer alan hukuk devleti ilkesini ihlal etmediği ifade edilmiştir.

Anayasa'ya aykırılık yönünden yapılan bir diğer değerlendirme ise Anayasa m.38 yönünden olmuştur. Anayasa m.38/5 kapsamında adil yargılanma hakkının unsurlarından olan susma ve kendini suçlamama hakkının düzenlendiği, kanun koyucunun kişinin kendisini veya yakınlarını suçlayıcı bir beyanda bulunmaya zorlayacak düzenlemeler yapamayacağı yine kişinin susma hakkı kapsamında ifade ya da bilgi vermeyi reddetme hakkının yanı sıra delil göstermeye de zorlanamayacağı ifade edildikten sonra VUK gereği mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesinin susma hakkı kapsamında korumaya tabi olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda modern vergi sistemlerinde beyan usulünün uygulandığı, mükellefin tutmuş olduğu defter kayıt ve belgelerin bu sistemin temelini oluşturduğu, mükellefin mevcut durumunu en iyi kendisinin bileceğini, nitekim bütün vergisel işlemlerin mükellef tarafından kayıt altına alınıp belgelendirildiği, bu sebeple kanunun belirlediği ödevleri yerine getirip getirmediğinin bu belgeler üzerinden yapılacak inceleme ile ortaya

çıkacağı ifade edilmiştir. Vergi idarelerinin bu kapsamda defter ve belgeleri talep etmesi inceleme amaçlı olup, suçlayıcı bir amaç taşımamaktadır. Beyan esasına dayalı vergi sisteminde beyanların doğruluğunun sağlanması amacıyla incelemelerin yapıldığı, ayrıca tutulan defter ve belgelerin mükellef açısından da delil ve ispat aracı olduğu ifade edilmiştir. Defter ve belgelerin bu amaç kapsamında ibraz edilmesini isteme kamu düzeninin sağlanmasıyla da ilgili olup, tutma zorunluluğu getirilen defter ve belgelerin kamusal ağırlığının da olduğu belirtilmiştir. Ayrıca susma hakkına aykırılığın en önemli ölçütünün zorlama unsuru olduğu VUK m.359/a-2'deki ceza tehdidinin bu kapsamda değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, burada kanun koyucunun vergi mükellefi statüsü nedeniyle şekli ödevlerden birisi olan defter, kayıt ve belgeleri ibraz ödevinin yerine getirilmemesini cezalandırmak amacı taşıdığı belirtilmiştir. Bu sebeplerle anılan hükmün Anayasa m.38'e aykırı olmadığı, yapılan itirazın reddedilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yukarıda daha önceki Anayasa Mahkemesi Kararlarına yönelik yapılmış olan açıklamaları destekler mahiyette olan bu Karar, oy çoğunluğu ile alınmış olmasına rağmen isabetli bir karardır. Zira mevcut kanuni düzenlemeler çerçevesinde konunun kanuni düzenlemelerle giderilmesi mümkünken Mahkeme'nin kararında da belirtildiği üzere yasama erkinin takdir yetkisinde olan bir durumu yargılama makamından beklemek hukuk devleti ilkesine ve kuvvetler ayrılığı prensibine uygun bir yaklaşım olmayacaktır.

3.5. Dijital Dönüşüm Sürecinde Gizleme Suçunun Suç Olma Niteliğine İlişkin Tartışmalar

Bilişim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmeler hayatın birçok alanında olduğu gibi vergi sistemleri üzerinde de etkili olmuş, vergiye ilişkin birçok işlem elektronik ortamlarda yapılar hale gelmiştir. Bu çerçevede elektronik defter (e-defter) ve elektronik belge (e-belge) uygulamaları vergi sistemlerine dahil edilerek e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura uygulamaları dışında e-irsaliye, e-serbest meslek makbuzu, e-müstahsil makbuzu, e-gider pusulası gibi fiziki ortamda tutulan ve düzenlenen pek çok defter ve belgenin elektronik ortama aktarımı gerçekleşmiştir. Bu ilerlemeler fiziki defter ve belgeler üzerinden gerçekleştirilecek klasik vergi denetimi anlayışının da

değişmesini kaçınılmaz kılmıştır. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde 1990'lı yıllarda Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile başlayan vergi dairesi bünyesindeki otomasyon uygulamaları gün geçtikçe daha da yaygınlaştırılmış ve Elektronik Vergi Dairesi Başkanlığı (e-VDB), interaktif vergi dairesi, defter beyan sistemi, hazır beyan sistemi, e-beyanname uygulamaları, e-tebligat sistemi, elektronik veri ibraz sistemi gibi birçok dijital tabanlı uygulama sisteme dahil edilmiştir.

Yaşanan bu gelişmeler, elektronik ortamda tutulan ve ibrazı elektronik ortamda gerçekleştirilecek olan defter ve belgeler bakımından gizleme suçunun oluşup oluşmayacağına ilişkin birtakım tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Nitekim VUK kapsamında elektronik defter ve belgelere ilişkin birçok yeni düzenleme veya mevcut madde hükümlerine ekleme (VUK mük. m.257, mük. m.242, mük. m.355/1 gibi) olmakla birlikte suça konu fiilin tanımlandığı VUK m.359'a bu yönde herhangi bir ekleme yapılmamıştır. Örneğin; VUK mük. m.257/1-3'ye göre tutulması ve düzenlenmesi zorunlu olan defter ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçları ile yapılması, bu hususlarda izin verilmesi, zorunluluk getirilmesi ve muhafazası hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığı açıkça yetkili kılınmıştır. Yine VUK mük. m.242/2 hükmü gereğince VUK ve diğer vergi kanunlarındaki defter kayıt ve belgelere ilişkin yer alan hükümlerin elektronik defter ve belgeler için de geçerli olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin de vergi kanunlarına göre tutulan düzenlenen ve ibrazı zorunlu olan defter ve belge olacağı ve fiziki defter, kayıt ve belgelerle aynı hukuki sonucu doğuracağı hükme bağlanmıştır. Yine 7338 sayılı Kanun m.20 ile eklenen VUK m. 226A hükmü gereği elektronik ortamda tutulan defterlerde berat alınmasının, fiziki defterlerde onay alınması ile aynı olduğu ve her ikisinin de VUK kapsamında tasdik mahiyetinde olduğu, berat ve onay almaya ilişkin eksiklik bulunması halinde ise tasdik edilmemiş sayılacağı belirtilerek elektronik defterlerin fiziki defterlerle VUK kapsamında aynı mahiyette olduğu özel hükümle belirtilmiştir. Böylece fiziki defter ve belgeler ile elektronik ortamda tutulan defter ve belgelerin tevsik gücü, KDV indirimine konu olma, iddiaya dayanak teşkil etmesi halinde fiziki ortamda tutulan defter ve belgelerle aynı ispat gücüne sahip olma gibi hukuki mahiyetlerinin aynı olacağı belirtilmiştir. Yine VUK mük. m.355 ile getirilen düzenleme de dijital

dönüşümle ile ortaya çıkan kanuni boşluğun kanun koyucu tarafından giderilmesine bir örnek teşkil etmektedir. Nitekim eklenen bu madde hükmüyle kanun koyucu “...mükerrer m.242, 256, 257’nci maddelerinde yer alan...” diyerek e-defter ve e-belgelere ilişkin uygulanması gereken cezai norm bakımında özel bir hüküm getirmiş, e-defter ve e-belgede genel tebliğle getirilen yükümlülüklerle uyulmadığında (mesela VUK m.226A’da beratın süresinde alınmamış olması hiç alınmamış olması, tasdik ettirilmemiş sayılması gibi) uygulanacak yaptırıma ilişkin özel bir norm getirmiştir.

Getirilen bu düzenlemelerle birlikte elektronik defter ve belge uygulamalarına ilişkin VUK’ta yer alan boşlukların giderilmesini hedefleyen kanun koyucu VUK m.359/a-2’de yer alan gizleme suçu bakımında ayrıca bir hüküm düzenlememiştir. Her ne kadar kanun hükmünde “*vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan...*” ibaresiyle suçunun konusunu oluşturan eylemlerde “*elektronik defter ve elektronik belge*” kavramlarını da kapsayıcı bir ifade kullanmış olsa da suçun kanunilik unsurunu teşkil eden “*varlığının sabit olması*” hususunda doğrudan bir düzenleme yapmamıştır. Ancak VUK m. 359/a-2’de yer alan “...veya sair suretler...” ifadesini kullanarak, tahdidi değil tadadi bir hükümde bulunmuştur. Bu madde kanun koyucu tarafından ihdas edilirken kural içi boşluk oluşturularak konulmuş, hakime takdir hakkı tanınmıştır. Ancak elektronik defter ve belgeler gibi ekonomik, ticari ve teknik gelişmeler sonucu oluşan ihtiyaçlar nedeniyle bu hüküm bilinçsiz bir boşluğa dönüşmüştür. Zira kanun koyucu gelişen teknoloji karşısında ihdas tarihi itibarıyla bu öngöründe bulunamamıştır.

Burada önem arz eden ve gizleme suçunun elektronik defter ve belge uygulamaları ile birlikte “suç” olma niteliğine ilişkin tartışmaları gündeme getiren husus Elektronik Defter Genel Tebliği ile mükelleflere e-defter dosyaları ile bu dosyalara ilişkin berat dosyalarının kopyalarının güvenilirliği ve gizliliğini sağlama hususunda getirilen düzenlemedir. Nitekim bir önceki bölümde de detaylandırıldığı gibi yapılan bu düzenleme ile elektronik ortamda tutulan, düzenlenen defter ve belgeler bakımından Elektronik Defter Genel Tebliği ile getirilen muhafaza ve ibraz zorunluluğu yanında 01.01.2020 tarihinden itibaren teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan izinli özel entegratörler veya GİB bilgi sisteminde de muhafaza edilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu durumda zaten idarenin uhdesinde bulunacak olan bu defter ve

belgeler bakımından gizleme suçunun oluşup oluşmayacağı tartışılmaya başlanmıştır. Nitekim Candan⁴⁴⁷,

“Vergi idaresinin başı olan Gelir İdaresi Başkanlığı e-defter ve e-belgeleri açıklanan şekilde saklanan mükellef ve vergi sorumlularının rızası olmaksızın her zaman anılan defter ve belgelere ulaşabilme olanağına sahip bulunmaktadır. Ulaşılabilme olanağı bulunan bir şeyin gizli olması mümkün değildir. Bu nedenle gizleme eyleminin bundan böyle saklamacı kuruluşlarda muhafaza edilen bu defter ve belgelerle ilgili olarak yapılamayacağını düşünmekteyiz”

demek suretiyle suçun oluşumuna ilişkin görüşünü belirtirken yine benzer bir görüşle Çitil ise⁴⁴⁸,

“Bilgisayar ortamında tutulan ve veri tabanına kaydedilen bir e-defterin süresinde ibraz edilmemesi halinde gizleme suçu oluşmuş olacaktır. Ancak Maliye’nin defter kayıtları üzerindeki hak sahipliğini kabul etmemiz halinde, Maliye veri tabanında saklanan defterlerle sınırlı olarak gizleme suçunun oluştuğundan bahsedilemeyecektir. Mevcut uygulama yönüyle bu suçun işlenemez suç haline geldiği yorumu bile ortaya atılabilir”

şeklinde değerlendirmede bulunmuştur. Yine Ekici ise konuyu defter beyan sisteminin uygulanışı hakkındaki 486 sıra No’lu VUK Genel Tebliğ ile getirilen düzenlemeler üzerinden yorumlayarak, GİB tarafından sisteme girilen bilgilerin elektronik ortamda mükelleflerin kullanımına hazır olacak şekilde korunacağını, sisteme kayıtlı defter ve belgeler için mükelleften bunların ibrazının istenilip mükellefe ulaşılamaması veya mükellefe tebliğin yapılamaması halinde ise incelemeye yetkilerce GİB’e başvurulma ve bu sistemde kayıtlı defter ve belgelere ilişkin verilere ulaşma imkanı sunulmasını mükellefleri dolaylı da olsa ibraz sorumluluğundan kurtaracağını belirtmiştir Ayrıca sistemin incelemeye yetkili kişilerin talep edilen bilgilere erişimini zaten sağladığını vurgulayarak gönderilecek yazının amacının, ibraz zorunluluğundan ziyade mükellefi

⁴⁴⁷Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022, s.232-233.

⁴⁴⁸ Bünyamin Çitil, **Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2021, s. 185-186.

bilgilendirme ve incelemeye başlama sürecini duyurma işleviyle sınırlı olması gerektiğini belirtmiştir⁴⁴⁹.

Bu görüşler çerçevesinde elektronik defter ve belge uygulaması ile vergi incelemesine yetkililere ibraz edilmeyen e-defter ve e-belgelerin Başkanlık vasıtasıyla temin edilebilmesinin gizleme suçunun ihdas edilme gayesini ve maddi unsurunu önemli oradan ortadan kaldırdığı söylenebilmektedir.

Bu görüşlerle benzer şekilde Sağır⁴⁵⁰ da elektronik defter ve belge uygulaması ile idarenin uhtesinde bulunan bu defter ve belgelere inceleme elemanlarının erişebilir olmasını e-defter ve e-belgede gizleme suçunun oluşmayacağı yönünde değerlendirmekle birlikte mükellefin saklama ve ibraz yükümlülüğünü kaldırmayacağını belirtmiştir. Teknolojik gelişmelerin olumlu bir sonucu olarak vergi kaçakçılığını önleme, vergi toplama ve idari iş yükünün azaltılması, denetimlerin kolaylaşması, mükellefler nezdinde ise uygulama ve takip kolaylığı sağlaması açısından e-defter ve e-belge uygulamasına geçiş yapılması ile ileri bir adım atılmıştır. Gizleme suçunun işlenmesi ise zorlaşmış ve suçun maddi unsuru ortadan kalkarak bu suçun bizce de e-defter ve e-belgeler yönünden işlenemez suç hali alması sonucu doğmuştur.

⁴⁴⁹ Ekici, a.g.e., s. 265.

⁴⁵⁰ Sağır, a.g.e., s. 62.

SONUÇ

Vergi, kamusal ihtiyaçların finansmanında en temel kamu geliri olarak tanımlanmakla birlikte, toplamsal yapının şekillenmesinde, kamu düzeninin sağlanması ve sürdürülebilir olmasında da kilit öneme sahiptir. Kanuni temeller üzerine oturtulan ve etkin işleyen bir vergi sistemi, vergi borçlarının doğru tespitini, tam ve zamanında ödenmesini sağlayarak vergi düzeni kurulmasına imkân tanımaktadır. Bununla birlikte, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen, kanunlarla getirilen yükümlülöklere uymayanları, aykırı davrananları ise yaptırımlara tabi tutarak toplamsal düzeni tesis ederek hak ve özgürlüklerin korunmasına hizmet etmektedir.

Vergi sisteminin etkinliğı, özellikle de beyan esasının benimsendiğı modern vergi sistemlerinin temel taşı niteliğinde olan defter, kayıt ve belge düzenin sağlanması ile mümkün olmaktadır. Nitekim vergi kaçakçılığının önlenmesi ve denetimlerin etkin bir şekilde yapılabilmesi için düzenli bir kayıt sistemi elzemdir. Defter, kayıt ve belgeler, mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini belgeleme aracı olup bu belgeler, gelir ve giderlerin eksiksiz ve doğru bir şekilde tespit edilmesini, denetimlerin daha etkin ve hızlı bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Bu bakımdan mükellefler açısından kuvvetli bir ispat aracı idare açısında ise denetim aracı mahiyetinde olan defter ve belgelerin muhafaza edilmesi, gerek görölmesi halinde yetkili mercilere ibraz edilmesi VUK'ta bir yükümlölük olarak düzenlenmiş, bu yükümlölöğö aykırı davranılması ise hem idari yaptırımlara konu olmuş hem de bu tez çalışmasının da konusunu teşkil eden VUK m.359 kapsamında sayılan bir vergi kaçakçılık suçu olarak adli yaptırıma tabi tutulmuştur.

VUK m.359/a-2'de vergi incelemesine yetkililerce usulüne uygun olarak istenilmesine rağmen varlığı sabit olan defter ve belgelerin ibraz yükümlölöğünün yerine getirilmemesi şeklinde tanımlanan gizleme suçu, kaçakçılık suçuna konu diğör fiillerle birlikte seçimlik hareketlik suç olarak düzenlenmiş, meydana gelmesi için bir vergi kaybı oluşması aranmamıştır. Bu yönüyle soyut tehlike suçu niteliğinde olan gizleme suçunda VUK'ta tanımlanan fiilin gerçekleşmesi, suçun unsurlarının oluşması ve hukuka uygunluk nedenlerinin bulunmaması yeterli görölmüştür. Gizleme suçunun

ele alındığı bu çalışmada, gizleme suçunun hukuki yapısı ve ceza hukuku teorisi açısından bir analizi sunulmuştur. Bu analizle suça ilişkin yapılan birtakım tespit ve değerlendirmeler aşağıda sıralandırılmıştır:

- VUK m.359/a-2’de düzenlenen gizleme suçunda ibraz etmeme fiilini işleyen faile hürriyeti bağlayıcı bir yaptırım öngörülmüşken, buna karşılık tutulması zorunlu olan defter ve belgeleri tutmayan kişilere karşı usulsüzlük kapsamında idari para cezasının öngörülmesi ölçülülük ilkesine aykırı olduğu düşüncesiyle eleştirilmektedir. Öncelikle hukuk sistemimizde defter ve belge ibraz etmeme sadece VUK kapsamında ele alınmamış olup 6102 Sayılı TTK m.562/4’te, 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu m.111/1’de, 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m.102/1-e’de de düzenlemeler bulunmaktadır. Bu konuda kanun koyucu tarafından ihdas edilen yaptırımların benzerlik göstermediği anlaşılmaktadır. TTK kapsamında yaptırım olarak adli para cezası kabul edilirken, Sosyal Sigortalar Kanunu’nda idari para cezası öngörülmüştür. Disiplinler arasındaki yaptırımların farklılığı korunan hukuki menfaat, tehlikenin ağırlığı gibi bir takım kanuni sebeplerle izah edilebilirse de VUK kapsamında usulüne uygun olarak defter ve belgesini tutan ancak ibraz etmeyen mükellefe hürriyeti bağlayıcı yaptırım öngörülürken, tutmak zorunda olduğu defter ve belgeleri hiç tutmayan kişiye idari yaptırımların uygulanması, suç ve ceza sistematiği bakımından tutarsız olduğu kadar ve hakkaniyete de aykırı bir yaklaşım olarak kabul edilmelidir. Ancak bu konuda doktrindeki haklı eleştirilere katılmakla birlikte, gizleme suçunun suç olmaktan çıkarılarak idari kabahat kapsamına alınması yönündeki görüşlere de itiyatla yaklaşmakta fayda görüyoruz. Zira kanun koyucunun bu suçu ihdas etmekle elde etmek istediği yararı ve caydırıcılığı kabahat ile elde edebilmesi çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Bu ise vergi politikasında ve denetim mekanizmasında sıkıntılara yol açabileceği gibi ibraz yükümlülüğü olanlarda da keyfiliğe sebep olabilecektir. Doktrindeki görüşlerin aksine yapılan kanuni değişikliklerle suçun üst sınırının arttırılmış olması da kanun koyucunun iradesinin bu yönde olmadığını göstermektedir. Bu hususta kanun koyucunun geniş takdir yetkisi bulunmakla birlikte, dijital veri tabanlarının oluşturulması ve teknolojik

gelişmelerle sürecin desteklenmesi e-defter, e-fatura, e-arşiv uygulamalarının yaygınlaştırılması ile sağlanan dönüşüm, gelecekte gizleme suçunun varlığını bile tartışılır hale getirmektedir. Bu sebeple defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulmasına yönelik zorunlulukların arttırılmasına paralel olarak mükellefin muhafaza yükümlülüğü devam etse bile ibraz etmeme fiilinin gerçekleşme durumu ortadan kalkabilecek ve hatta gizleme suçunun işlenemez suç haline gelmesi dahi söz konusu olabilecektir.

- Gizleme suçu yönünden, incelemeye yetkili olan vergi idaresinin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin talep yazısını, eksiksiz ve anlaşılabilir bir şekilde düzenleyip, usulüne uygun olarak mükellefe tebliğ ettirmesi oldukça önemlidir. Zira suçun maddi unsurunu oluşturan ibraz etmeme fiilinin fail hakkında sorumluluk doğurması, yetkili kişilerce inceleme sırasında ibraz etme talebinde bulunulması ile söz konusu olmaktadır. Tebliğin usulüne uygun yapılmaması hiçbir şeyden haberi olmayan mükelleflerin şekli bir suç olan gizleme suçunun faili yapmakta, mağdur olmalarına sebep olmaktadır. Ayrıca uygulamada usulüne uygun olarak yapılmayan tebligat sebebiyle hakikatte ceza alması gereken sanıkların da usul yönünden davalarının reddine sebebiyet verildiği görülmektedir. İbraz talebine ilişkin talep yazılarının gerekli meşruhatları içermesi, incelemeye başlama tutanaklarının usulüne uygun olarak tutulması, VUK kapsamında belirlenen ibraz sürelerinin mükellefe verilmesi, ibraz edilen defter ve belgeler yönünden alındı belgesinin mükellefe verilmesi hususlarının vergi idarelerince dikkatle yerine getirilmesi, bu konuda yaşanabilecek uyuşmazlıkları da azaltacaktır.
- VUK m.114'e göre vergi idaresi tarafından takdir komisyonlarına başvurulması durumunda, matrah takdiri için yapılan bu başvuru tarh zaman aşımını durdurmaktadır, fakat defter ve belgeler üzerinden yapılacak bu takdir VUK m.253'te belirtilen süreyi durdurmayacaktır. Dolayısıyla tarh zamanaşımı süresini durduran takdir komisyonu başvurusuna istinaden mükelleflerden defter ve belgelerin ibrazının istenmesi durumunda, tarh zaman aşımı süresi dursa bile muhafaza ve ibraz süresi durmayacağından, muhafaza süresi sona ermişse mükellefin ibraz yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde gizleme suçuna sebebiyet verdiği iddia edilemeyecektir.

- TCK m.66'ya göre, VUK m.359/a-2'de düzenlenen gizleme suçunda dava zamanaşımı süresinin sekiz yıl olmasına karşılık gizleme suçunun konusunu teşkil eden defter ve belgelerin VUK m.253'e göre muhafaza süresinin beş yıl olması bu suça ilişkin açılacak davalarda delil ve ispat yönünden sorunlar yaşanmasına sebebiyet verebilecektir. Dava zamanaşımı süresi ile muhafaza ve ibraz süresi arasındaki bu farklılığın, muhafaza yükümlülüğüne ait sürelerde revizyona gidilerek beş yıl olan sürenin TCK m.66'ya uyumlu olarak en az sekiz yıl olması veya TTK'ya göre belirtilen muhafaza süresi olan on yıla çıkarılması yönünde bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.
- Defter ve belge ibraz etmeme fiili VUK kapsamında vergi kabahati olarak idari para cezası sorumluluğu doğurmakta olup, bu kapsamda mükellef hakkında VUK m.353/4 gereği özel usulsüzlük cezası kesileceği gibi, vergi kaybının oluşması halinde ise VUK m.344/3 gereği ziyaa uğrattığı verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası tarh edilecektir. Aynı zamanda mükellefin, VUK m.359/a-2 gereği kaçakçılık suçunu işlemesinden mütevellit hakkında verilen mütalaa sonrası hapis cezası ile yargılanması söz konusu olacaktır. Dolayısı ile kaçakçılık suçlaması yönünden ceza yargılaması söz konusu olurken diğer yanda vergi ziyai cezasına karşı vergi mahkemesinde de yürütülen bir yargılama olacaktır. Ceza ve vergi mahkemelerinde görülen davaların birbirlerine karşı nasıl bir etkileşim içerisinde bulunmaları hususunda doktrinde var olan tartışmalar, adil yargılanma hakkı kapsamında önem taşımakta olup, iki mahkeme arasındaki kural ve ilkeler farklı da olsa verilecek kararlarda birbirini bilgilendirmesi söz konusu olacaktır. Ceza yargılamasında maddi gerçekliği araştıran hakimin suç yönünden manevi unsur olan kastın bulunmadığını tespit etmesi durumunda, kaçakçılık suçundan bahsedilemeyeceği için vergi mahkemesinde vergi ziyai suçundan dolayı vergi ziyai cezasının üç katı uygulanması hukuka aykırı, hakkaniyetle bağdaşmayan bir karar olacaktır. Bu sebeple mahkemeler arasında irtibatın sağlanmasına dönük usul hükümlerinin (bekletici mesele yapma, ön sorun giderimi gibi) getirilerek, bu konudaki yasal boşluğun giderilmesi yerinde olacaktır.
- Gizleme suçu yönünden yapılan yargılama sonunda sanık hakkında, CMK m.231/5'teki şartların oluşması halinde hükmün açıklanmasının geri

bırakılmasına karar verilmesi söz konusu olabilecektir. Gizleme suçunun soyut tehlike suçu olup, suçun oluşumu yönünden zarar oluşması aranmamaktadır. Dolayısı ile hükmün açıklanmasının geri bırakılması yönünden de zarar giderim şartının bu suç yönünden aranmaması gerekmektedir. Uygulamada gizleme suçu yönünden hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulaması için zarar gideriminin aranması, Yargıtay tarafından haklı olarak eleştirilmiş ve bozmaya konu edilmiştir. Ayrıca 2024 yılında yapılan kanun değişikliği ile 01/06/2024 tarihinden sonra gizleme suçu da dahil olmak üzere yargılama sonunda verilecek olan hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararlarına karşı istinaf kanun yolu hakkı getirilmiştir. Yine hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulaması yönünden sanık muvafakatinin alınması da kaldırılmıştır. Bu yöndeki yasal değişiklikler savunma hakkı ve hak arama hürriyetine yönelik önemli adımlar olmuştur. Ayrıca gizleme suçunu işleyen sanık yönünden şartlarının bulunması halinde erteleme kurumu uygulanabileceği gibi, koşullu salıverilme ve denetimli serbestlikten de sanığın faydalandırılması söz konusu olacaktır.

- Gizleme suçu kapsamında ibraz etmeme fiilinin, susma hakkının ve kişinin kendini suçlamama hakkının ihlali yönünden sorun teşkil etmesi çalışmamız kapsamında detaylı olarak ele alınmış olup, VUK m.359/a-2 yönünden Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itiraz başvuru süreçleri göz önünde tutulduğunda, mahkemenin iptal talebine ilişkin olarak, oy çokluğu ile aldığı kararlarda, düzenlemenin Anayasaya aykırılığının bulunmadığı yönünde ısrarcı olduğu görülmektedir. Mahkemenin 24.03.2022 tarihli son kararında da bu hususta iptal istemiyle yapılan başvuruyu reddettiğini ifade etmiştik. Anayasa m.152/4'e göre mahkemenin işin esasına girerek vermiş olduğu ret kararlarının Resmî Gazete'de yayımlanmasından itibaren on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunulamayacağı da değerlendirildiğinde bu hususta aynı sebeple iptale ilişkin başvurunun uzun bir süre yapılamayacağı da anlaşılmaktadır. Alınan kararların karar yeter sayısı olarak oy birliği ile değil oy çoğunluğu ile alınmış olması, doktrindeki farklı görüşlerin yargılamada da hâkim olduğunu göstermektedir. Anayasa Mahkemesi'nin yapmış olduğu hukuki değerlendirmelerin, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin adil yargılanma hakkı kapsamında içtihatla kabul ettiği “susma hakkı” ve “kendi

kendini suçlamama hakkı” uygulamalarına aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. AİHM’in bu haklar yönünden, bireyin özgürlüğünü ön planda tutarak özgürlükçü bir yaklaşım sergilediği, Anayasa Mahkemesi’nin ise vergi mükellefinin yükümlülüğü çerçevesinde konuya yaklaşılarak, bireyin özgürlüğüne karşılık kamu yararını ve kamu düzenini öncelediği söylenebilir. Bu hususta belirtilen sorunların, doktrindeki farklı ve kıymetli diğer yaklaşımların ve AİHM’in ilke kararlarının da göz önünde tutularak kanun koyucu tarafından giderilmesi isabetli olacaktır.

- Günümüzde dijital dönüşüm, vergi denetimi ve uyum süreçlerini daha etkili ve şeffaf hale getirmektir. Bu dönüşüm ve teknolojik gelişmeler muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunan defter ve belgelerin niteliğini değiştirerek fiziki (kâğıt ortamında düzenlenen) defter ve belgelerin elektronik ortamda düzenlenen dijital veri formatına geçişini de beraberinde getirmiştir. Bu ise muhafaza ve ibraz yükümlülüklerinin yeniden şekillenmesini, dijitalleşmenin gerekliliklerine uygun olacak şekilde mevcut hukuki düzenlemelerin yeniden yorumlanmasını, değerlendirilmesini ve güncellenmesini zorunlu kılmıştır. Bu çerçevede yapılan düzenlemeler defter ve belgelerin ibraz edilmemesini ifade eden gizleme suçunun da elektronik defter ve belgeler yönünden kanuni unsurlarıyla oluşup oluşmayacağı noktasında değerlendirilmesini gerekli kılmıştır. Burada öncelikle VUK mük. m.242 ile birlikte elektronik defter ve belgelerin fiziki defter ve belgelerle aynı hukuki mahiyette olduğunun kabulü ile birlikte VUK m.359/a-2’de tanımlanan gizleme suçunun elektronik defter ve belgeleri doğrudan kapsamadığını, idarenin düzenleyici işlemleri olan tebliğlerle tanımlamaya gidilmesinin ise suç ve cezada kanunilik ilkesine uygun olmadığını, VUK m.359/a-2’de elektronik defter ve belgeler kapsamında tipiklik yönünden oluşan kanuni boşluğun tıpkı e-defter ve belgeye ilişkin getirilen VUK m.226A, m.242, m.353, m.355 ile eklenen hükümler gibi kanun koyucu tarafından giderilmesi gerekmektedir. Elektronik ortamlarda ve ilgili kurum portallarında, mükelleflerce ibraz edilerek muhafaza altında tutulan e-defter ve e-belgelerin VUK m.359/a-2’de tanımlanan gizleme suçunu şekli ve maddi anlamda işlenemez suç haline getirip getirmeyeceğine ilişkin tartışmalarda konunun ayrı bir yönünü oluşturmaktadır. Nitekim elektronik defter ve belgelerin Gelir İdaresi

Başkanlığı tarafından doğrudan erişilebilir hale gelmesi, ibraz etmeme fiilini önemli ölçüde azaltacaktır. Teknolojinin, vergi hukukunda suç teşkil eden eylemleri önleyici bir mekanizma olarak işlev görmesi, gizleme suçunun dijital belgeler bağlamında giderek daha az işlenebilir bir hale gelmesi ise suç ve ceza politikası açısından kanun koyucunun gayesine uygun, vergi politikası ve kamu yararı açısından ise olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilmektedir.



KAYNAKÇA

- Abdel-Lattuf, İbrahim: “Le Droit Pénal Fiscal: Bilan et Perspectives”, **Revue Juridique de l’Ouest**, Année, Issue: 4, 2012, pp. 431-456.
- Ağar, Serkan: **Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Ak, İsmail Vefa: “Alman Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Pişmanlık Müessesesi”, Ağustos 2018, (Çevrimiçi) <https://ismailvefaak.blogspot.com/2018/08/alman-vergi-sisteminde-vergikacakciligi.html>, 20/05/2022.
- Akkaya, Hüseyin; Bodur, Şehnaz: “VUK m.359 Uyarınca Kaçakçılık Suçlarını Oluşturan Fillere Uygulanacak Hapis Cezalarının Caydırıcılık Açısından Değerlendirilmesi”, **Cumhuriyetimizin 100. Yılında Türk Vergi Hukuku (Kazanımları & Sorunları)**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2023, ss. 195-212.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (AÜHFD)**, Cilt: 49, Sayı: 1, 2000, ss.85-96.
- Akı, Erol: **Hukukun Temel Kavramları**, 7. Baskı, İzmir, Fakülteler Yayınevi, 2003.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitapevi, 1991.
- Aksümer, Ertunç: “Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2014, ss. 63-70.
- Alacakaptan, Uğur: **Suçun Unsurları**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.
- Allingham, Michael, G.; Sandmo, Agnar: “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, **Journal of Public Economics**, Issue: 3-4, 1999, pp. 323-338.
- Alm, James: “Designing Alternative Strategies to Reduce Tax Evasion”, **The Shadow Economy, Tax Evasion and Social Norms**, Ed. by:

Michael Pickhardt, Aloys Prinz, University of Muenster, 2009, pp.1-29.

Alm,
James: “Measuring, Explaining and Controlling Tax Evasion: Lessons From Theory, Experiments, And Field Studies”, **International Tax and Public Finance**, Issue: 19, 2012, pp. 54-77, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1007/s10797-011-9171-2>, 12/06/2021.

Alm,
James: “**Tax Compliance and Administration**”, 1999, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/247699437_Tax_Compliance_and_Administration, 12/06/2021.

Alm,
James;
Martinez-
Vazquez,
Jorge;
McClelland,
Chandler: “Corruption and Firm Tax Evasion”, **Journal of Economic Behavior & Organization**, 124, 2016, pp. 146-163, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2015.10.006>, 12/06/2021.

Alptürk,
Ercan: **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 2005.

Altaş,
Bahadır: “E-Arşiv Fatura Nedir?”, (Çevrimiçi) <https://www.alomaliye.com/2015/09/17/e-arsiv-fatura-nedir>, 15/10/2023.

Altundiş,
Mehmet: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı: 1, Yıl: 65, Kış 2007, ss. 168-179.

Artuk,
Mehmet
Emin;
Gökçen,
Ahmet;
Yenidünya
, Ahmet
Caner: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.

Aslan,
Oğuzhan;
Karakoç,
Hüseyin: **Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği**, Ankara, Adalet Yayınları, 2016.

- Ayatar
Kızılyar,
Sema: “Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı”, **Yaşar Üniversitesi E-Dergisi**, Sayı: Özel, Haziran 2013, ss.1637-1667.
- Aydoğan,
Dündar: **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2022.
- Ayhan,
Rıza;
Özdamar,
Mehmet;
Çağlar,
Hayrettin: **Ticari İşletme Hukuku (Genel Esaslar)**, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayıncılık, 2014.
- Bakmaz,
Zübeyir: “Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Bir Kural Olarak İncelemenin Yapılacağı Yer”, **International Journal of Public Finance**, Cilt:7, Sayı:2, 2022, ss.463-486.
- Başaran
Yavaşlar,
Funda: **Vergi Ödevi İlişkisinin Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Başaran
Yavaşlar,
Funda: “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2009.
- Batı,
Murat: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ankara, seçkin Yayıncılık, 2024.
- Batun,
Mehmet: “Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Işığında Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 457, Eylül 2019, ss. 97-106.
- Batun,
Mehmet: “Mücbir Sebepler ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:345, 2010, ss.62-73.
- Baumann,
Jürgen;
Weber,
Ulrich: **Strafrecht (Allgemeiner Teil)**, 9. Auflage, Bielefeld, 1985.

- Bayar, İbrahim Nihat: “Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından İnceleme)”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Baykara, Bekir: “Hapis Cezasını Gerektiren Suçlarda Dava Zamanaşımı ve Zamanaşımı Başlangıcı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:270, Şubat 2004.
- Baykara, Bekir: “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:146, Şubat 2005, ss. 1-9.
- Baykara, Bekir: **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2009.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin: “Vergi Kaçakçılık Suçlarında Gönüllü Vazgeçme”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı:27, 2016, ss. 1-15.
- Beccaria, Cesara: **Suçlar ve Cezalar Hakkında**, Çeviren: Sami Selçuk, Ankara, 2019.
- Beyribey, Kurtuluş: “Vergi Yargısı Kararlarında Vergi Suç ve Kabahatlerine İştirak ve ‘Ne Bis İn İdem’ İlkesi”, **Danıştay Dergisi**, Sayı: 152, 2021, ss. 51-107.
- Bourton, Samantha: “A Critical and Comparative Analysis of the Prevention of Tax Evasion through The Application of Law and Enforcement Policies in The United Kingdom and United States of America”, Unpublished Thesis, Faculty of Business and Law University of the West of England, Bristol, 2021.
- Bozdoğan oğlu, Burçin: “Gizleme Dolayısıyla Vergi Kaçakçılığı Suçu Oluşumu Açısından Özellik Gösteren Durumlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 330, Mart 2016, ss. 128-136.

- Burg,
David F.: **A World History of Tax Rebellions**, Routledge, Oxfordshire, 2004.
- Candan,
Turgut: **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2019.
- Turgut,
Candan: **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 5. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2022.
- Cengiz,
Aydın: “Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri ile İşlenen Kaçakçılık Suçu”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- Centel,
Nur;
Zafer,
Hamide;
Çakmut,
Özlem: **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 12. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2023.
- Ceyhan,
Cansu
Sevinç: “Türkiye ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi Suçlarının Yargılanma Süreci ve Evrensel Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2022.
- Çavdar,
Fatih: “Türkiye’de ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetim Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 21, 2019, ss. 127-140.
- Çavuş,
Adnan: **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2016.
- Çitil,
Bünyamin
:
- Vergi Hukukunda Sahte Fatura Suçları**, 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2021.

- Çomaklı,
Şafak
Ertan: **Türk Vergi Ceza Hukukunda Fail ve Cezai Sorumluluk**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008.
- Demirbaş,
Timur: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007.
- Demirel,
Muhammed: **Çifte Özen Anlayışı Çerçevesinde Taksirli Suçtan Doğan Ceza Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022.
- Dikmen,
Birgül: “7338 Sayılı Kanun Sonrası Tekerrür Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 486, Yıl: 41, Şubat 2022, ss. 108-112.
- Donay,
Süheyl: **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul, Beta Yayınları, 2008.
- Dönmezer,
Sulhi: “Ekonomik Suçlar”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı: 7, 1985, ss.19-30.
- Dönmezer,
Sulhi;
Erman,
Sahir: **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku**, Cilt: 1, 11. Baskı, İstanbul, Beta, 1994.
- Edizdoğan
, Nihat: **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin Kitapevi, 2008.
- Edizdoğan
, Nihat;
Taş,
Metin;
Çelikkaya,
Ali: **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007.

- Ekici, İskender **Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter ve Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2020.
- Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 15. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1995.
- Erdem, Tahir: “Vergi Mahrem mi?”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 27, Ekim 2005.
- Erdem, Tahir: “Vergi Uygulamasında Belgede Sahtecilik Suçlarının Konusunu Oluşturan Belgeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 266, 2010.
- Erman, Sahir: **Sahtekarlık Suçları (Ticari Ceza Hukuku III)**, 5. Baskı, İstanbul, 1987.
- Erman, Sahir: **Vergi Suçları**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, 1988.
- Ersoy, Uğur: “Ceza Hukukunun Gri Alanı: Tehlike Suçları”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 14, 2020, ss. 27-64.
- European Comission : **“Annual Report on Taxation 2023”**, (Çevrimiçi) https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/283669ce-33aa-49dc-ba2e-fd8d669a4482_en?filename=ART%20-%20Report%202023_Digital%20Version_1.pdf, 02/03/2024.
- Feria, Rita de la; Tanawong, Parintira: “Surcharges and Penalties in Tax Law UK National Report”, **European Association Of Tax Law Professors (EATLP) Congress**, 2015.
- Garofalo, Raffaele: **Criminologia**, Çeviren: Muhittin Göklü, İstanbul, Nurgök Matbaası, 1957.

Hakeri,
Hakan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 19. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2016.

Hakeri,
Hakan;
Ünver,
Yener: **Ceza Muhakemesi Hukuku Temel Bilgiler**, 9. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.

Heper,
Fethi: **Vergi Hukuku**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004.

Hızlı,
Yılmaz: **Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu**, 1. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984.

Internal
Revenue
Service
(Departme
nt of The
Treasury): **“Starting a Business and Keeping Records”**, Publication Number 583, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p583.pdf>, 28/05/2024.

İçel,
Kayıhan;
Evik,
Hakan: **İçel-Ceza Hukuku (Genel Hükümler)**, 4. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2007.

İçel,
Kayıhan: “İdari Ceza Hukuku ve Kabahatleri Suç Olmaktan Çıkarma Eğilimi”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası (İÜHF)**, Sayı: 1-4, 1984, ss. 117-131.

İnce,
Eyyüp: “Mücbir Sebep Olmaksızın Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Danıştay Kararının Değerlendirilmesi ve Bir Öneri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 461, Ocak 2020, ss.16-23.

Kaneti,
Selim;
Ekmekçi,
Esra: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Yayınları, 2019.

Gülsen;
Kaşıkkı,
Mahmut:

Karakoç,
Yusuf:

Vergi Ceza Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, 2016.

Karakoç,
Yusuf:

Genel Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yayınları, 2003.

Karakoç,
Yusuf:

Genel Vergi Hukuku, 7. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.

Karakoç,
Yusuf:

“Türk Vergi Ceza Hukuku zerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuku Fakültesi Dergisi**, zel Sayı, 2012, ss. 3-26.

Karakoç,
Yusuf:

Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 3. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018.

Kaşıkkı,
Mahmut:

“Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999.

Kaşıkkı,
Mahmut:

Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2017.

Keyman,
Selahattin:

“Cürmi Fiilin Yapısal Unsuru Olarak Hareket”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40, Sayı: 1-4, 1988.

Kızılot,
Şükrü:

Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 6. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012.

Kızılot,
Şükrü;

Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2010.

Kızılot,
Zuhal:

Kızılot,
Şükrü;
Kızılot,
Zuhal:

Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylor Fatura İhtilafları, 4. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

Koca,
Mahmut;
Üzülmez,
İlhan:

Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2008.

Kocahano
ğlu,
Osman
Selim:

Türk Vergilendirme Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi, İstanbul, Bilmen Basımevi, 1977.

Kuhn,
Thomas;
Weigell,
Jörg:

Steuerstrafrecht, Verlag C. H. Beck München, 2013.

Kuru, Baki

Hukuk Muhakemeleri Usulü, Cilt: 2, 6. Baskı, İstanbul, Demir Yayınları, 2001.

Kuzucu
Yapar,
Burcu:

“Bir Suç Olarak Vergi Mahremiyetinin İhlali”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 65, 2021, ss. 71-89.

Laloğlu,
Arzu:

“Vergi Kaçakçılığı Suçu Bağlamında Defter, Kayıt ve Belge İbraz Yükümlülükleri ve Nemo Tenetur İlkesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, 2023.

Lopez,
Christian:

Droit Pénal Fiscal, 1. Baskı, Paris, 2012.

Mahmutoğlu, Fatih Selami: “Suç Kabahat Ayırımı-İdari Ceza Hukuku’nun Temelleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin, Ankara, 2009.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Yayın No:4, Ankara, 1994.

Nas, Adil: “İbrahim Ödevi ve İbrahim Ödevine Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, **Mali Hukuk**, Cilt: 9, Sayı: 104, Ağustos 2013, ss. 3-23.

Nohutçu, Ahmet: **Ceza Hukuku (Genel Hükümler, Özel Hükümler ve Ceza Muhakemesi Hukuku)**, 7. Baskı, Savaş Yayınevi, 2018.

Oktar, Salim Ateş: **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2022.

Oktar, Salim Ateş: “Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Eylül 2000, ss. 75-93.

Ömercioğlu, Abdullah; Dayıoğlu, Melike Rana; Arslan, Cem Barlas: “Vergi Suçlarının Türkiye’de Adli Görünümü”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (KÜSBD)**, Cilt: 8, Sayı: 1, Ocak 2018, ss. 51-70.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet: **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2021.

Çağın,
Nami:

Önder,
Ayhan:

Ceza Hukuku Genel Hükümler, Cilt:1, İstanbul, Beta Yayınları, 1991.

Özbek,
Veli Özer;
Kambur,
Mehmet
Nihat;
Doğan,
Koray;
Bacaksız,
Pınar;
Tepe,
İlker:

Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 4. Baskı, Ankara, Seçkin
Yayınevi, 2013.

Özbek,
Veli Özer;
Doğan,
Koray:

“Zorunluluk Halinin (TCK m.25/2) Hukuki Niteliği”, **Dokuz Eylül
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 9, Sayı:2, 2007,195-
222.

Özcan,
Onur:

Vergi Suçları, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.

Özgenç,
İzzet:

“İhmalî Suç Teorisi”, **Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXV, Sayı: 4, 2021, ss. 303-378.

Özgenç,
İzzet:

Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 20. Baskı, Ankara, Seçkin
Yayıncılık, 2024.

Özgenç
Yılmaz,
Hanne:

“Vergi Kaçakçılığı Suçunda Muhakeme Usulü Olarak Mütalaa
Şartı”, **Vergi Ceza Hukuku Çalışmaları**, Editör: İzzet Özgenç,
Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2024, ss. 709-741.

- Parlar Ali;
Demirel
Güleç: **Adli - İdari Vergi Suçları**, Ankara, Adil Basın Yayın Dağıtım, 2002.
- Pınar,
Burak: “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, **International Journal of Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2016, ss. 23-60.
- Pope,
Thomas;
Waters,
Tom: **A Survey of UK Tax System**, IFS Briefing Note BN09, November 2016.
- Rençber,
Altan: “Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri”, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- Saban,
Nihal: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2020.
- Saban,
Nihal: “4369’un Suç ve Ceza Sistemine Nasıl Bakmalıyız?-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 144, Yıl:23, 2000, ss. 94-103.
- Sağır,
Harun: “Son Düzenlemeler Çerçevesinde Gizleme Suçunun Kanuni Unsurları ve Gelir İdaresi Başkanlığınca Temin Edilebilen E-Defter ve Belgelerin Gizleme Suçu Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 491, Yıl: 41, Temmuz 2022, ss. 45-62.
- Sağır,
Harun: “Vergi Denetiminde Dijital Dönüşüm Devam Ediyor; Elektronik Veri İbraz Sistemi (E-Viz)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 502, Yıl: 42, 2023, s. 92-94.
- Sandmo,
Agnar: “The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View”, **National Tax Journal**, Sayı: 58, 2005, s. 643–663, (Çevrimiçi) <https://doi.org/10.17310/ntj.2005.4.02>, 12/06/2021.
- Savaşan,
Fatih;
Odabaşı,
Hakkı: “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, (Çevrimiçi) <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/289560>, 12/06/2021.
- Solak
Akman,
İnci: “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

- Sonsuzoğlu, Elif: “Çeşitli Yasalar açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, 2000, ss. 116-134.
- Soyaslan, Doğan: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara, Yetkin Yayınevi, 2014.
- Soydan Yaltı, Billur: “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün müdür?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 169, Ekim 2002, ss. 49-71.
- Sözüer, Adem: **Suçla Teşebbüs**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1994.
- Susam, Nazan: **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2016.
- Sutherland, H. Edwin: **White Collar Crime: The Uncut Version**, Yale University Press, 1940.
- Şahinkaya, Yalçın: “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında ve Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi”, Ankara, Yayınlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- Şenyüz, Doğan: “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (DEÜHFD)**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, ss. 29-40.
- Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 12. Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi, 2022.
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi, 2018.
- Şenyüz, Doğan: “Vergi Kaçakçılık Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalaa”, **İzmir Barosu Dergisi**, Cilt: 31, Sayı: 2, 2016, ss.13-50.
- Şimşek, Mehmet: **Anayasal İlkeler Karşısında Vergi Kabahat ve Yaptırımları**, Ankara, Adalet Yayınları, 2016

- Taşdelen, Aziz: **Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri**, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010.
- Taştan, Mehmet: **Vergi Kaçakçılığı Suçları**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Taner, Tahir: **Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1953.
- Tax Foundation: **“Top Personal Income Tax Rates in Europe-2023”**, (Çevrimiçi) <https://taxfoundation.org/data/all/eu/top-personal-income-tax-rates-europe-2023/>, 02/03/2024.
- Taylar, Yıldırım: “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2018, ss. 375-408.
- Toroslu, Nevzat: **Ceza Hukuku**, 7. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2005.
- Toroslu, Nevzat: **Ceza Hukuku**, 19. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2013.
- Tosun, Öztekin: **Hileli Vergi Suçu**, İstanbul, İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1962.
- Türay, Aras: “İhmal Suretiyle İcrai Hareketin Sınırlı Sayıda Olup Olmadığı Sorunsalı”, **Yedi Tepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi (YÜHFD)**, Cilt: XVII, Özel Sayı, 2020, ss.115-154.
- Türk Dil Kurumu (TDK): Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <https://sozluk.tdk.gov.tr/>, 15/03/2020.
- Tüzün Yülek, Ruşen; Yülek, Murat Ali: “213 Sayılı Vergi Usul Kanunundaki Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezalarında Yapılan Değişikliklerin Uygulamaya Yansımalarının Ekonomi Bilimi Işığında Hukuki Analizi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 499, Yıl: 42, Mart 2023, ss. 6-20.
- Uğur, Hüsametti: **Vergi Suçları**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.

n; Elibol,
Mert:

United
State
Departme
nt of
Justice:

Criminal Tax Manual, Ed.: S. Robert Lyons, (Çevrimiçi)
https://www.justice.gov/d9/2024-05/criminal_tax_manual_updated_2024_0_0.pdf , 28/05/2024.

Uysal, Ali;
Eroğlu,
Nurettin:

Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu, 4. Baskı, Ankara, 2009.

Ümit,
Ceyda:

Vergi Ceza Hukukunda Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme, Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları, Ankara, Seçkin Yayınları, 2022.

Üyümez,
Mustafa
Erkan:

“Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2004.

Welzel,
Hans:

Das Deutsche Strafrecht: Eine Systematische Darstellung, Berlin, New York: De Gruyter, 1989.

Witting,
Petra:

“Die Selbstanzeige bei Steuerstraftaten”, **Juristische Ausbildung**, Ausgabe: 6, 2014, ss. 567-579.

Yalçın,
Hasan;
Başer,
Arif:

“Türkiye’de Mali Aflar ve Vergi Sistemi Üzerine Etkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 173, Ocak 1996.

Yaltı,
Billur:

Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK, 359) (a), (2)’nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, ss. 24-33.

Yaltı,
Billur:

Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2006.

Yeniay,
Ali:

“Mali Suçlar Kapsamında Türkiye’de ve Almanya’da Vergi Kaçakçılığının Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2023, s. 229.

Yereli,
Ahmet
Burçin:

“Adli Yargının Görev Alanına Giren Vergi Suç ve Cezaları” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:237, Mayıs 2001.

Yiğit,
Uğur: **Vergi Usul Kanununda Hürriyeti Bağlayıcı Suç ve Cezalar
Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç
ve Cezaları**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2004.

Zafer,
Hamide: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6. Baskı, İstanbul, Beta Basım
Yayın Dağıtım, 2016.

MEVZUAT

213 Sayılı Kanun (Vergi Usul Kanunu-VUK), 10703-70705 Sayılı ve 10/01/1961
Tarihli Resmî Gazete.

2365 Sayılı Kanun, 17207 Sayılı ve 31/12/1980 Tarihli Resmî Gazete.

3505 Sayılı Kanun, 20015 Sayılı ve 10/12/1988 Tarihli Resmî Gazete.

3713 Sayılı Kanun, 20843 Sayılı ve 12/04/1991 Tarihli Resmî Gazete.

4008 Sayılı Kanun, 21982 Sayılı ve 06/07/1993 Tarihli Resmî Gazete.

4108 Sayılı Kanun, 22301 Sayılı ve 02/06/1995 Tarihli Resmî Gazete.

4358 Sayılı Kanun, 23307 Sayılı ve 04/04/1998 Tarihli Resmî Gazete.

4369 Sayılı Kanun, 23417 Sayılı ve 29/07/1998 Tarihli Resmî Gazete.

4458 Sayılı Kanun, 23866 Sayılı ve 04/11/1999 Tarihli Resmî Gazete.

4731 Sayılı Kanun, 24626 Sayılı ve 30/12/2001 Tarihli Resmî Gazete.

4811 Sayılı Kanun, 25033 Sayılı ve 27/02/2003 Tarihli Resmî Gazete.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 26200 Sayılı 31/05/2006 Tarihli Resmî Gazete.

5235 Sayılı Kanun, 25606 Sayılı ve 07/10/2024 Tarihli Resmî Gazete.

5237 Sayılı Kanun (Türk Ceza Kanunu-TCK), 25611 Sayılı ve 12/10/2004 Tarihli Resmî Gazete.

5252 Sayılı Kanun, 25642 Sayılı ve 13/11/2004 Tarihli Resmî Gazete.

5271 Sayılı (Ceza Muhakemesi Kanunu-CMK), 25673 Sayılı ve 17/12/2004 Tarihli Resmî Gazete.

5275 Sayılı (Cezaların İnfazı Hakkında Kanun-CİK), 25685 Sayılı ve 29/12/2004 Tarihli Resmî Gazete.

5432 Sayılı Kanun, 7233 Sayılı ve 15/06/1949 Tarihli Resmî Gazete.

5728 Sayılı Kanun, 26781 Sayılı ve 08/02/2008 Tarihli Resmî Gazete.

5811 Sayılı Kanun, 27062 Sayılı ve 22/11/2008 Tarihli Resmî Gazete.

5815 Sayılı Kanun, 7866 Sayılı ve 24/07/1951 Tarihli Resmî Gazete.

5904 Sayılı Kanun, 27277 Sayılı ve 03/07/2009 Tarihli Resmî Gazete.

6094 Sayılı Kanun, 8452 Sayılı ve 08/07/1959 Tarihli Resmî Gazete.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 11/01/2011 Tarihli Resmî Gazete.

6111 Sayılı Kanun, 27857 Sayılı ve 25/02/2011 Tarihli Resmî Gazete.

6183 Sayılı Kanun, 8469 Sayılı ve 28/07/1953 Tarihli Resmî Gazete.

6361 Sayılı Finansal Kiralama, Factoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu, 28496 Sayılı ve 13/12/2012 Tarihli Resmî Gazete.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 28513 Sayılı ve 06/12/2012 Tarihli Resmî Gazete.

6545 Sayılı Kanun, 29044 Sayılı ve 28/06/2014 Tarihli Resmî Gazete.

6552 Sayılı Kanun, 29116 (Mükerrer) Sayılı ve 11/09/2014 Tarihli Resmî Gazete.

6736 Sayılı Kanun, 29806 Sayılı ve 19/08/2016 Tarihli Resmî Gazete.

7020 Sayılı Kanun, 30078 Sayılı ve 27/05/2017 Tarihli Resmî Gazete.

7104 Sayılı Kanun, 30383 Sayılı ve 06/04/2018 Tarihli Resmî Gazete.

7143 Sayılı Kanun, 30425 Sayılı ve 18/05/2018 Tarihli Resmî Gazete.

7201 Sayılı Tebligat Kanunu, 10139 Sayılı ve 19/02/1959 Tarihli Resmî Gazete.

7256 Sayılı Kanun, 31307 Sayılı ve 17/11/2020 Tarihli Resmî Gazete.

7318 Sayılı Kanun, 31470 Sayılı ve 30/04/2021 Tarihli Resmî Gazete.

7326 Sayılı Kanun, 31506 Sayılı ve 09/06/2021 Tarihli Resmî Gazete.

7394 Sayılı Kanun, 31810 Sayılı ve 15/04/2022 Tarihli Resmî Gazete.

7423 Sayılı Kanun, 31470 Sayılı ve 30/04/2021 Tarihli Resmî Gazete.

7406 Sayılı Kanun, 31848 Sayılı ve 27/05/2022 Tarihli Resmî Gazete.

7440 Sayılı Kanun, 32130 Sayılı ve 12/03/2023 Tarihli Resmî Gazete.

7499 Sayılı Kanun, 32487 Sayılı ve 12/03/2024 Tarihli Resmî Gazete.

Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch-StGB), (Çevrimiçi) <https://www.gesetze-im-internet.de/stgb/>, 20/05/2022.

Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung), (Çevrimiçi) https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 20/06/2022.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur, 20/07/2024.

Case of Chambaz v. Switzerland, Başvuru No: 11663/04, 05/04/2012, (Çevrimiçi) <https://www.ndfr.nl/Pdf/echr-1163-04.pdf>, 08/05/2024.

Case of J.B. v. Switzerland, Başvuru No: 31827/96, 03/05/2001, (Çevrimiçi)
[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:\[%2231827/96%22\],%22itemid%22:\[%22001-59449%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22appno%22:[%2231827/96%22],%22itemid%22:[%22001-59449%22]}), 08/05/2024.

Fransa Genel Vergi Kanunu (Code Général des Impôts-CGI), (Çevrimiçi)
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006147294/2022-12-31/#LEGISCTA000006147294, 10/03/2024.

Fransız Ceza Kanunu (Code Pénal), (Çevrimiçi)
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT, 11/03/2024.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, E-Viz Sistemi Mükellef Kullanım Kılavuzu, (Çevrimiçi)
<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/12/e-Viz-Sistemi-Mukellef-Kullanım-Kılavuzu-v.1.0.pdf>, 15/09/2024.

İç Gelir Kanunu (Internal Revenue Code-IRC), (Çevrimiçi)
<https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26.pdf>, 10/03/2024.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, (Çevrimiçi)
<https://www.hsk.gov.tr/eklentiler/dosyalar/9a3bfe74-cdc4-4ae4-b876-8cb1d7eeae05.pdf>, 20/07/2024.

Katma Değer Vergisi Kanunu (Value Added Tax-1994), (Çevrimiçi)
<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/section/72>, 15.04.2024.

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 28101 Sayılı ve 31/10/2011 Tarihli Resmî Gazete.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 28101 Sayılı ve 31/10/2011 Tarihli Resmî Gazete.

1 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 28141 Sayılı ve 13/12/2011 Tarihli Resmî Gazete.

2 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 28861 Sayılı ve 24/12/2013 Tarihli Resmî Gazete.

3 Seri No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmî Gazete.

5 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği'nde (Sıra No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 32716 Sayılı ve 08/11/2024 Tarihli Resmî Gazete.

397 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27512 Sayılı ve 05/03/2010 Tarihli Resmî Gazete.

509 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği, 30923 Sayılı ve 19/10/2019 Tarihli Resmî Gazete.

İÇTAHAT

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 11/03/2003, E.: 2002/55, K.2003/8, 25318 Sayılı 16/12/2003 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 10/06/2022.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 23/03/2004, E.: 2001/119, K.2004/37, 25529 Sayılı 21/07/2004 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 10/06/2022.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 31/01/2007, E.: 2004/31, K.:2007/11, 26526 Sayılı 18/05/2007 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 10/06/2022.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 10/02/2011, E.: 2009/89, K.: 2011/40, 28197 Sayılı 07/02/2012 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 10/07/2024.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 24/03/2022, E.: 2019/80, K.: 2022/31, 31874 Sayılı 22/06/2022 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 25/06/2022.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 20/07/2022, E.: 2022/53, K.: 2022/91, 31919 Sayılı ve 10/08/2022 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr>, 20/07/2024.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 01/06/2023, E.: 2022/120, K.: 2023/107, 01/08/2023 Tarihli Resmî Gazete, (Çevrimiçi) <https://www.anayasa.gov.tr>, 23/07/2024.

Ankara Bölge Adliye Mahkemesi, 10. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 10.03.2017, E.: 2016/236., K.: 2017/271.

Antalya Bölge Adliye Mahkemesi, 10. Ceza Dairesi, Kabul Tarihi: 13.01.2017, E.: 2017/32, K.: 2017/75.

Court of Criminal Appeal (United Kingdom), R v. Hudson (19 March 1956), (Çevrimiçi) <https://vlex.co.uk/vid/r-v-hudson-802169101>, 01/03/2024.

Hakimler Savcılar Kurulu, 1. Daire Başkanlığı, 25/11/2021 Tarihli ve 1227 Sayılı İhtisas Kararı, (Çevrimiçi) <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/30112021092825112021-1227pdf.pdf>, 10/08/2024.

Danıştay, İtihatları Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi: 08/02/2019, E.: 2013/2, K.: 2019/1, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 18/07/2024.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 12/11/2004, E.:2004/89, K.:2004/138, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 25/03/2015, E.:2015/16, K.:2015/135, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 13/12/2017, E.:2017/627, K.:2017/623, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 13/12/2017, E.: 2017/428, K.: 2017/636, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 01/07/2024.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 09.02.2022, E.: 2020/1123, K.: 2022/85, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 30/08/2024.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 06.03.2024, E.: 2022/672, K.: 2024/160, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 18/07/2024.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 06.03.2024, E.: 2022/1247, K.: 2024/150, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 29/08/2024.

Danıştay, 1. Dairesi, Karar Tarihi: 20/12/1984, E.: 1984/291, K.: 1984/294, (Çevrimiçi) <https://www.lexpera.com.tr>, 22/05/2023.

Danıştay, 3. Dairesi, Karar Tarihi: 26.01.2017, E.: 2016/13674, K.: 2017/278, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 01/07/2024;

Danıştay, 3. Dairesi, Karar Tarihi: 30/01/2017, E.:2013/2910, K.:2017/407, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 22/08/2024.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi: 03/02/2021, E.: 2020/2345, K.: 2021/541, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 29/08/2024.

Danıştay, 4. Dairesi, Karar Tarihi: 30/12/2016, E.:2016/997, K.:2016/7964, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 22/08/2024.

Danıştay, 4. Dairesi, Karar Tarihi: 14.05.2017, E.: 2016/1229, K.: 2017/5294, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 01/07/2024.

Danıştay, 7. Daire, Karar Tarihi: 18/03/2008, E.: 2007/1132, K.: 2008/1782, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/#collapseDetayl%C4%B1Arama>, 10/06/2022.

Danıştay, 9. Dairesi, Karar Tarihi: 17/11/2011, E: 2008/8577, K: 2011/7745, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 05/06/2024.

Danıştay, 9. Dairesi, Karar Tarihi: 24/12/2015, E.:2015/11049, K.:2015/18441, (Çevrimiçi) <https://karararama.danistay.gov.tr/>, 24/08/2024.

United States Supreme Court, Spies v. United States, 317 U. S. 492 (1943), (Çevrimiçi) <https://caselaw.findlaw.com/court/us-supreme-court/317/492.html>, 12/03/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 23/11/1999, E.: 1999/11-273, K.:1999/283, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 26/05/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 23/11/1999, E.: 1999/11-273, K.: 1999/288, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/06/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 09/10/2001, E.: 2011/161, K.: 2011/211.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 27/12/2005, E.: 2005/1-131, K.:2005/167, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 26/05/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 10/04/2007, E.: 2007/3-63, K.: 2007/87, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 16/06/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 31/01/2012, E.: 2011/4-277, K.2012/4, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/09/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 30/04/2014, E.: 2014/7788, K.: 2014/8404, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 11.07.2014, E.: 2012/1512, K.: 2014/366, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 20/08/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 18/10/2022, E.: 2022/153, K.: 2022/641, (Çevrimiçi), <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/08/2024.

Yargıtay, 6. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 04/07/1963, E.: 1963/2706, K.: 1963/3846.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 04.06.2001, E.: 2001/5241, K.: 2001/6129, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, E.: 2002/1085, K.:2002/1365 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 18/07/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 28/01/2008, E.: 2007/9222, K.:2008/286 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 22/07/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 02/02/2012, E.: 2012/27, K.: 2012/884, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 04/12/2012, E.: 2010/10587, K.: 2012/20940, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 18/07/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.04.2013, E.: 2011/10179, K.: 2013/5922, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 06/05/2013, E.: 2012/438, K.: 2013/7300, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 06/09/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 04.06.2013, E.: 2012/3241, K.: 2013/9319, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 19/06/2014, E.: 2012/27830, K.: 2014/12189, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/09/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 23/06/2014, E.: 2012/28408, K.: 2014/12356, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 12.09.2014, E.: 2012/29089, K.: 2014/14742, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 20/09/2016, E.: 2014/6-702, K.: 2016/313, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/04/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 11/10/2016, E.: 2014/14-631, K.: 2016/349, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/04/2024.

Yargıtay, Ceza Genel Kurulu, Karar Tarihi: 25/06/2019, E.: 2019/32, K.: 2019/500, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 20/02/2019, E.: 2016/7240, K.: 2019/1698, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 16/04/2019, E.: 2017/3580, K.: 2019/3909, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 11/07/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 15/05/2019, E.: 2016/4838, K.: 2019/4742, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 30.09.2019, E.: 2016/12459, K.:2019/6758, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 02/12/2019, E.: 2016/11845, K.:2019/8594 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 18/07/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 13.02.2020, E.: 2020/11360, K.:2020/1291, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/04/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09/07/2020, E.: 2017/862, K.:2020/4330 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 22/07/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.07.2020, E.: 2020/8361, K.:2020/4311, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/04/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 28/09/2020, E.: 2019/2743, K.:2020/5014 (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 22/07/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 01/10/2020, E.: 2020/1119, K.: 2020/5276, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 08/10/2020, E.: 2020/1855, K.: 2020/5646, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 12/10/2020, E.: 2020/1604, K.: 2020/5700, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 12/10/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 21/10/2020, E.: 2020/1122, K.: 2020/6103, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 21/10/2020, E.: 2019/8407, K.: 2020/6102, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09/06/2021, E.: 2017/9067, K.: 2021/5051, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 17/08/2024

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 17.06.2021 E.: 2017/8839, K.: 2021/5398, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 27/03/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 21/06/2021, E.: 2017/9061, K.: 2021/5753, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 23.06.2021, E.: 2017/9055, K.:2021/5845, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 18/10/2021, E.: 2021/6631, K.: 2021/8595, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 22/11/2021, E.: 2017/11122, K.: 2021/10451, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 25.11.2021, E.: 2018/1433, K.:2021/10860, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 14.12.2021, E.: 2017/10771, K.: 2021/12407, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 16/12/2021, E.: 2017/10961, K.: 2021/12688, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 13/01/2022, E.: 2021/35795, K.: 2022/388, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 19/01/2022, E.: 2017/12633, K.: 2022/739, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 15/08/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 29.03.2022, E.: 2017/12843, K.: 2022/5299, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 12.05.2022, E.: 2019/1333, K.: 2022/8184, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 09.05.2024, E.: 2024/2409, K.: 2024/6370, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 22/06/2020, E.: 2017/8799, K.: 2020/3333, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 03/06/2024.

Yargıtay, 19. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 24.11.2015, E.: 2015/14589, K.:2015/7718, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 24/04/2024.

Yargıtay, 19. Ceza Dairesi, Karar Tarihi: 25.11.2015, E.: 2015/15226, K.:2015/7780, (Çevrimiçi) <https://karararama.yargitay.gov.tr>, 26/05/2024.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Müge Seda Ateş
Unvanı : Araştırma Görevlisi
ORCID ID : <https://orcid.org/0000-0001-7825-0796>

EĞİTİM

Doktora : İstanbul Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı 2024

Tez Konusu: Vergi Hukukunda Gizleme

Tez Danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş Oktar

Yüksek Lisans : Dokuz Eylül Üniversitesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı 2017

Tez Konusu: Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Yusuf Kıldış

Lisans : Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Bölümü 2013

DENEYİM

İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi 2018-
...

Araştırma Görevlisi-Maliye Bölümü-Mali Hukuk Anabilim Dalı

YAYINLAR

Makaleler : **Ateş M. S.**, Ateş, G., Toktaş D., Gökçe E. C., “Serbest Bölgelerdeki İthalat-İhracat ile Türkiye’nin Dış Ticaret ve İstihdam İlişkisi: Fourier ADL Saklı Eşbütünleme Testi”, İstanbul İktisat Dergisi, Cilt: 73, Sayı: 1, ss. 385-418. 2023

Beydemir M., Bakmaz Z., **Ateş M. S.**, “Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Sağlanan Mali Teşvik ve Destekler ile 7263 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 42, ss. 316-347. 2022

Arslan A., Canpolat E., **Ateş M. S.**, “Türkiye’de İktisadi Krizlerin Toplam Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 2, ss. 332-349. 2020

Kitap & Kitap Bölümleri :

- Gerçek A., Çetin Gerger G., Benk S., 2024
Küçüksüleymanoğlu E. R., Bakar Türegün F., Serbes H.,
Ateş M. S., Türkiye’de Vergi Okuryazarlığı ve
Geliştirilmesi, Bursa, Ekin Yayınevi.
- Ateş M. S.**, “*Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde* 2022
Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi”, Prof. Dr.
Güneri Akalın’a Armağan Kitabı, Erdem Seçilmiş, Pelin
Varol İyidoğan, Editör, Hacettepe Üniversitesi
Yayınları, Ankara, ss. 35-52.
- Bakar Türegün F., Gerçek A., Çetin Gerger G., Benk S., 2021
Küçüksüleymanoğlu E. R., Serbes H., **Ateş M. S.**,
“*Türkiye’de Üniversite Öğrencilerinin Vergi*
Okuryazarlığını Belirleyen Etkenlerin Faktör Analizi ile
İncelenmesi”, Maliye Araştırmaları-4, Burçin
Bozdoğanoglu, Editör, EKİN Basım Yayın Dağıtım,
Bursa, ss.61-83.
- Ateş M. S.**, Bakmaz Z., Doğan M., “*Vergilendirmede* 2021
Öngörülebilirlik İlkesinin Anayasa Mahkemesi
Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, Anayasa
Yargısı ve Maliye, Abdullah Tekbaş, Betül
Hayrullahoglu, Editör, On İki Levha Yayıncılık,
İstanbul, ss.321-340.
- Bakmaz Z., **Ateş M. S.**, Benk S., “*Ekonomik ve Sosyal* 2020
Göstergeler Çerçevesinde Malatya İli Vergi Gelirlerinin
Değerlendirilmesi”, Vergi ve Sosyoekonomik
Göstergeler Çerçevesinde Türkiye, Ersan Öz, S. Şehnaz
Altunakar Mercan, Selçuk Buyrukoğlu, Editör, Ekin
Yayınevi, ss.1157-1174.
- Ateş M. S.**, “*Vergiye Gönüllü Uyumda İzaha Davet* 2019
Müessesesi”, Maliye Araştırmaları-3, Salim Ateş Oktar,
Yasemin Taşkın, Editör, On İki Levha Yayıncılık,
İstanbul, ss.70-83.

Bildiriler :

- Ateş M. S.**, “*Concept of the Permanent Establishment in* 2022
Taxation of Social Media Institutions with Non-
Residence”, 36th International Public Finance
Conference, Antalya, Türkiye, 27-30 Ekim 2022, ss.227-
229.
- Canpolat Gökçe E., Ateş G., Toktaş D., **Ateş M. S.**, 2022
“*Dijital Dönüşümde Yeni Nesil Özel Ekonomi Bölgeleri:*
İhtisas Serbest Bölgesi”, International Symposium of

- Economics Finance and Econometrics, Çanakkale, Türkiye, 18-19 Haziran 2022, ss.116-125.
- Ateş M. S.**, Toktaş D., Ateş G., Canpolat Gökçe E., 2022
“Türkiye’de Serbest Bölgelerin Genel Yapısı ve Vergi Planlaması Çerçevesinde İncelenmesi”, Uluslararası Kamu Maliyesi Sempozyumu, Tekirdağ, Türkiye, 9-10 Haziran 2022, ss.162-170.
- Toktaş D., Canpolat Gökçe E., **Ateş M. S.**, Ateş G., 2022
“Vergisel Avantajlara Sahip Serbest Bölgelerin Gelişiminde Ticaret Hacmi ve İstihdam İlişkisi”, The 14th International Scientific Research Congress-Social and Educational Sciences, Ankara, Türkiye, 20-21 Ağustos 2022, ss.101-105.
- ATEŞ G., **ATEŞ M. S.**, CANPOLAT GÖKÇE E., 2022
TOKTAŞ D., “Dilemmas and Challenges in the Transformation of Free Zones: Global Trade Prospects”, 8th Global Business Research Congress (GBRC-2022), İstanbul, Türkiye, 09 Haziran 2022, cilt.15, ss.6-9.
- Gerçek A., Çetin Gerger G., Benk S., **Ateş M. S.**, 2022
“Türkiye’de Mükelleflerin Vergi Okuryazarlığını Belirleyen Faktörlerin Analizi”, International Euroasia Congress on Scientific Researches and Recent Trends 9, Antalya, Türkiye, 18-20 Şubat 2022, cilt.2, ss.216-225.
- Bakar Türegün F., Gerçek A., Çetin Gerger G., Benk S., 2021
Küçüksüleymanoğlu E. R., Serbes H., **Ateş M. S.**, “Measuring and Analyzing of Tax Literacy in Turkey: An Empirical Research on University Students”, 35th International Public Finance Conference, Antalya, Türkiye, 14-17 Ekim 2021, ss.74-79.
- Ateş M. S.**, “Digital Service Tax: An Evaluation in Terms of Proportionality Principle in Taxation”, 35th International Public Finance Conference, Antalya, Türkiye, 14-17 Ekim 2021, ss.201-205.
- Toktaş D., **Ateş M. S.**, “COVID-19 Salgın Süreci Serbest Bölgelere Yönelik Önlemler: Vergi ve İstihdam Bakımından Bir Değerlendirme / Measures for Free Zones During the COVID-19 Pandemic: an Evaluation in Terms of Tax and Employment”, I. Uluslararası Gümrük ve Ticaret Kongresi, Ankara, Türkiye, 20 Mayıs 2021, ss.161-170.
- Ateş M. S.**, “Invitation to Explanation of Voluntary Tax Compliance”, 34th International Public Finances Conference, Antalya, Türkiye, 24-27 Nisan 2019, ss.181-185.
- Arslan A., **Ateş M. S.**, “Gelir Vergisinin Gelir Dağılımı Eşitsizliği Üzerine Etkileri: Ülkeler Arası

Karşılaştırma”, Eurefe 2019, Aydın, Türkiye, 1-3 Kasım 2019.

Arslan A., Canpolat E., **Ateş M. S.**, Doğan M., 2018
“*Türkiye’de Kriz Dönemlerinde Doğrudan Yabancı Yatırımların GSMH ve Döviz Kuruna Etkisi*”, I. Bozok Uluslararası Siyaset Bilimi Kongresi, Yozgat, Türkiye, 24-26 Ekim 2018, ss.572-597.

Projeler

:

TÜBİTAK 1001 Projesi

2021-
2022

“Türkiye’de Vergi Okuryazarlığının Ölçülmesi, Geliştirilmesi ve Vergi Uyumu Üzerindeki Etkisinin Analizi”

Proje Yürütücüsü: Gerçek A.

Araştırmacılar: Benk S., Çetin Gerger G., Küçüksüleymanoğlu E. R., Bakar Türegün F.

Bursiyerler: Serbes H., **Ateş M. S.**
Yükseköğretim Kurumları Destekli Proje

2021-
2022

“Serbest Bölgelere Yapılan Vergisel Teşviklerin Ticaret Hacmi ve İstihdam Üzerine Etkisi”

Proje Yürütücüsü: Canpolat Gökçe E.

Araştırmacılar: **Ateş M. S.**, Toktaş D., Ateş G.