

**T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DANIŞTAY VE YARGITAY KARARLARI
KAPSAMINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Diğer DİNÇ

**Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku (Tezli) Yüksek Lisans Programı**

MAYIS 2023

**İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**



**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DANIŞTAY VE YARGITAY KARARLARI
KAPSAMINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Dinçer DİNÇ
(201231005)**

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Kamu Hukuku (Tezli) Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülsün AYHAN AYGÖRMEZ

MAYIS 2023



T.C.
İSTANBUL GEDİK ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Formu

Enstitümüzün Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı (201231005) numaralı öğrencisi Dinçer DİNÇ'in hazırladığı "Türk Vergi Sisteminde Danıştay ve Yargıtay Kararları Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçu" başlıklı tez çalışması 17.05.2023 tarihinde yapılan tez savunma sınavında aşağıda yer alan jüri tarafından *Oy Çokluğu* ile *Yüksek Lisans Tezi* olarak *Kabul* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

Tez Savunma Tarihi: 09.05.2023

1) Tez Danışmanı: Prof. Dr. Gülsün AYHAN AYGÖRMEZ

2) Jüri Üyesi: Doç. Dr. Namık Kemal TOPÇU

3) Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Aras TÜRAY

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminde Danıştay Ve Yargıtay Kararları Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçu” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim 09/05/2023

Dinçer DİNÇ



ÖNSÖZ

Yüksek lisans sürecimde önemli katkıları bulunan, görüş ve desteklerini esirgemeyen danışmanım değerli Hocam Sayın Prof. Dr. Gülsün Ayhan Aygörmez'e yine engin bilgileriyle çalışmamı yönlendiren Sayın Doç. Dr. Namık Kemal Topçu ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Aras TÜRAY'a ve tezin tüm aşamalarında pozitif enerji ve yol göstericiliği ile yanımda olan Sayın Arş. Gör. Mehmet Korkmaz'a sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunuyorum.

Diğer taraftan, hayatımın her evresinde bana destek olan ve tüm tez sürecimde de aileme vakit ayıramadığımdan dolayı bu durumu hoşgörü ile karşılayan sevgili eşim Pınar ve kıymetli çocuklarım Duru Yağmur ve Ertuğrul Gazi'ye teşekkür ederim.

Mayıs 2023

Dinçer DİNÇ

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	vii
ÖZET.....	viii
ABSTRACT.....	ix
1. GİRİŞ.....	1
2. VERGİ, VERGİ SUÇ VE CEZASI, VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ CEZASINA İLİŞKİN İLKELER.....	4
2.1 Vergi.....	4
2.2 Vergi Suçu ve Cezası.....	5
2.3 Vergi Kabahatleri.....	8
2.4 Vergi Ceza Hukuku Hakkında Genel İlkeler.....	9
2.4.1 Kanunilik ilkesi.....	9
2.4.1.1 Lehte olan kanunların uygulanması ilkesi.....	11
2.4.1.2 Vergi cezalarının mülkiliği ve şahsiliği ilkesi.....	12
2.4.1.3 Kanunların geriye yürümezliği ilkesi.....	13
2.4.1.4 Kıyas yasağı ilkesi.....	15
3. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI.....	16
3.1 Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası.....	16
3.2 Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Unsuru.....	19
3.3 Vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsuru.....	20
3.3.1 Vergi kaçakçılığı suçuna neden olan hareketler.....	22
3.3.1.1 Defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde muhasebe hilelerinin yapılması, mevhum isimler adına hesaplar açılması veya vergi matrahının azalmasına sebebiyet verecek çifte defterlerin tutulması.....	22
3.3.1.2 Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi.....	24
3.3.1.3 Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi eylemi.....	26
3.3.1.4 Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması..	28
3.3.1.5 Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sayfalarının yok edilerek yerlerine başka yaprakların konulması yahut hiç konulmaması	30
3.3.1.6 Belgelerin asılları yahut suretlerinin tümüyle ya da kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılmaları.....	32
3.3.1.7 Maliye bakanlığı ile anlaşmasının bulunmadığı halde belge basılması yahut basılmış belgelerin bilerek kullanılması.....	35
3.3.1.8 Ödeme kaydedici cihazlara yönelik müdahale.....	37
3.3.1.9 Tütün ve alkol'de etiket sistemine izinsiz müdahale.....	38
3.3.2 Vergi kaçakçılığı suçunda fail.....	40
3.3.2.1 Gerçek kişilerin failliği.....	40
3.3.2.2 Tüzel kişilerin failliği.....	41
3.3.4 Suçun mağduru.....	43
3.3.5 Vergi kaçakçılığı suçunda konu.....	44

3.4 Vergi Kaçakçılığı Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru.....	44
3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru	45
4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ,	
VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA KARARA KARŞI YARGI YOLLARI	47
4.1 Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünüş Biçimleri	47
4.1.1 Suça teşebbüs.....	47
4.1.2 Suça iştirak	49
4.1.3 İçtima	50
4.2 Vergi Suçlarında Muhakeme Usule İlişkin Farklılıklar	55
4.2.1 Arama	55
4.2.2 Mütalaa.....	56
4.2.3 Vergi kaçakçılık suçlarında görevli mahkeme	59
4.2.4 Delil ve ispat.....	59
4.2.5. Ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi kararlarının birbiriyle etkileşimi ..	60
4.2.6 Davaya müdahil olma	61
4.3 Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Cezanın ve Davanın Sona Ermesi	62
4.3.1 Ölüm.....	62
4.3.2 Af	62
4.3.3 Zamanaşımı	63
4.3.4 Pişmanlık ve ıslah	63
4.4 Kanun Yolları.....	67
4.4.1 Olağan kanun yolları.....	67
4.4.1.1 İtiraz yolu	67
4.4.1.2 İstinaf kanun yolu.....	68
4.4.1.3 Temyiz kanun yolu	68
4.4.2 Olağanüstü kanun yolları	69
5. SONUÇ	71
KAYNAKLAR.....	75
ÖZGEÇMİŞ	81

KISALTMALAR

Sayfa

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
CD.	: Ceza Dairesi
CGK.	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
E.	: Esas
K.	: Karar
KaK.	: Kabahatler Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
m.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
R.G.	: Resmi Gazete
T.	: Tarih
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve diğerleri
VDO	: Vergiyi doğuran olay
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DANIŞTAY VE YARGITAY KARARLARI KAPSAMINDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU

ÖZET

Devletler, ülkelerinde yaşayan vatandaşları için sunmak durumunda oldukları birbirinden farklı görevlere sahiptir. Bunlardan başta gelenleri güvenlik, savunma ve eğitime ilişkin harcamalar olmaktadır. Bu hizmetlere yönelik harcamaların karşılanabilmesi için bazı gelir kaynaklarının toplanması gerekmektedir. Vergiler, bir ülkenin kamusal gücüne dayanarak vatandaşlardan bahse konu giderlerin karşılanabilmesi amaçlı olarak farklı isimler altında almış olduğu maddi tutarların toplamıdır. Bu nedenle bu gelirler devletin sunacağı hizmetler için kaynak olması bakımından oldukça önem arz etmektedir. Vatandaşlarda vergi bilincinin bulunmasına rağmen vergilerin ödenmesinde aksaklıklarla karşılaşılabilir. Bu aksaklıklar birbirinden farklı kabahatlerin yahut suça konu eylemlerin meydana gelebilmesine neden olmaktadır. Bu eylemler arasında 213 sayılı Vergi Usul Kanun'un m. 359'da belirtilen vergi kaçakçılığı eylemleri yer almaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren eylemler, çok eskilerden itibaren günümüzün sürekli değişen hayat şartları, teknolojideki görülen hızlı ilerlemelerden dolayı devamlı niteliksel olarak değişimlere konu olmaktadır. Ülkenin ekonomik yapısında ortaya çıkan değişimler vergi kaçakçılığı eylemlerinin daha fazla görülmesine neden olabilmektedir. Zira bu durum suçun kanuni tanımında da değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, çalışmamızda günümüzün vergi kanunlarında ele alınan vergi kaçakçılığı suçlarına neden olan eylemler yargı kararları ele alınarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi, Suç, Vergi Suçu, Vergi Kaçakçılığı Suçu, Ceza*

TAX EVASION CRIME WITHIN THE SCOPE OF THE COUNCIL OF STATE AND SUPREME COURT DECISIONS IN THE TURKISH TAX SYSTEM

ABSTRACT

States have different duties that they have to offer for their citizens living in their countries. Chief among these are expenditures on security, defense and education. Expressing expenditures for these services requires collecting some income sources. Taxes are the money that a country receives from the citizens, under different names, in order to meet the said expenses, based on its public power. For this reason, these revenues are very important in terms of being a source for the services to the state. Although citizens have this awareness, they may encounter problems in paying taxes. These disruptions cause different misdemeanors or criminal acts to occur. Among these actions are the tax evasion actions specified in Article 359 of the Tax Procedure Law No. 213.

In addition to the fact that the actions that cause the tax evasion crime have been carried out since ancient times, these actions are subject to continuous qualitative changes due to the constantly changing life conditions of today and the speed seen in the advancements in technology. Changes in the economic structure of the country may cause more tax evasion acts. Because, this situation necessitates making changes in the legal definition of the crime. For this reason, in this study, the actions that cause tax evasion crimes, which are discussed in today's tax laws, are discussed.

Keywords: *Tax, Crime, Tax Crime, Tax Evasion Crime, Punishmen*

1. GİRİŞ

Genel olarak, suç kavramıyla kastedilenin, hukukun belirlemiş olduğu düzende işlenmelerinin yasaklandığı fillerin işlenmesi ile yasa yapıcı tarafından yaptırımlara maruz kalınacağıının ifade edilmesi mümkündür. Vergi, devlet tarafından herhangi bir karşılık öngörülmeden cebri olarak alınan önemli bir gelir kaynağıdır. Çoğunlukla toplumlar tarafından vergi bir yükümlülük olarak algılanmaktadır. Devletler, tarihi sürecinde çok eskilerden bu yana kamusal harcamalarına yönelik en önemli gelir kaynaklarından birisi olan vergiler konusunda çeşitli düzenlemelere gitmişlerdir. Vergiler bir ülkenin toplumsal ve iktisadi koşullarıyla irtibatlı şekilde ve değişik biçimlerde yaratılmaktadır.

Vergi ödevi, Anayasa m. 73’de düzenleme altına alınmıştır. Maddeye göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Kanun koyucu, temel yasasında bu düzenlemeyi yapmakla, devlet, kamu gücünden kaynaklanan etkiyle vatandaşlarından ve kurumlarda vergiler elde etmektedir. Verginin ödenmesi, bireylerin rızalarının alınmadan yerine getirildiğinden ve devletin belirli bir karşılık koymadan cebri olarak toplandığından, tarihi aşamalarında mükellefler tarafından karşı koymalar gösterilmiştir.

Yasa koyucu tarafından, verginin tahakkuk ve tahsil süreçlerine istinaden bir takım düzenlemeler getirilmiştir. Verginin cebren alınmasına ilişkin süreçte, kitle halinde yahut ferdi olarak, verginin tahakkuk ve tahsil aşamasında bir takım fiili davranımlarda bulunularak, kamu düzeninin bozulmasına sebep olan VUK’un ihlal edildiği hallerle karşılaşmaktadır. Bu hallerle mücadelede diğer suçlarda olduğu gibi hem cezai müeyyideler hem de güvenlik tedbirlerinin uygulanması müesseseleri, yasa koyucu tarafından düzenlenerek önlenmeye çalışılmaktadır.

Vergi mükellefleri veya sorumlularının, verginin ödenmesinden kaçınma yahut verginin kaçırılması şeklinde yasada öngörülen hükümlere aykırı olacak biçimde kasti davranımlarda bulunduğu görülmektedir.

Vergi yasalarının ihlal edilmesiyle idari müeyyide öngörülenler, vergi kabahatleri; hürriyeti bağlayıcı cezalar içeren yaptırımları ise vergi suçları olarak ifade edebiliriz.

Bu bağlamda vergi hukukunda ikili bir ayırım yapıldığı görülmektedir. Bu ayırımın temeli 2005 yılında kabul edilen 5326 sayılı “Kabahatler Kanunu (KaK.)¹” na dayanmaktadır. Tezimizin unsurunu, VUK m. 359’da düzenlenmiş olan kaçakçılık suçları oluşturduğundan, KaK. Konusunu barındıran kabahatler çalışmamızın dışında tutulmuştur.

Yasa koyucu, vergi yasalarını ihlal eden filleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu² m. 359’da “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlığı altında hürriyeti bağlayıcı hapis cezası olarak düzenlemiştir.

VUK m. 359’da belirtilen suçların işlenmesi halinde, on sekiz ay ile beş yıl arasında hürriyeti bağlayıcı ceza öngörülmekte iken yasa koyucu, 15.04.2022 tarihinde yürürlüğe giren 7394 sayılı Yasası’nın³ m. (4) (5) ve (6)’ya eklenen geçici m. 34 ile 213 sayılı VUK’un m. 359’un (a) fıkrasında yer alan “üç” ibaresi “beş” şeklinde, (b), (c) ve (ç) fıkralarında yer alan “beş” ibaresi “sekiz” şeklinde değiştirilmiştir. Aynı yasa değişikliği ile “*etkin pişmanlık*” müessesesi getirilerek, bir takım şartların sağlanması ile verilecek cezalarda indirim yapılacağı düzenlenmiştir. Yine aynı Yasa’da m. 359’da suçları işleyenlere TCK’nın m. 43’de belirtilen “zincirleme hükümleri”nin tatbikine dair düzenleme yapılarak, gerek doktrinde gerekse yargıdaki uygulama aykırılığına son verilmiştir. Son olarak 7394 sayılı Yasa’ya eklenen (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere (d) fıkrası ile yeni bir kaçakçılık fiilinin maddeye eklenerek, ancak bu maddenin 1.1.2024 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği düzenlenmiştir. Bu çalışmamızda, VUK m. 359 kapsamındaki filler sonucunda TCK’nın genel hükümlerin uygulandığı alanlara dair yasa’da yapılan son değişikliklerin ele alınarak değerlendirmesi de yapılmıştır.

Tezimiz üç bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde, vergi, suç, vergi suç ve vergi kabahatinin tanımları yapılarak, vergi ceza hukuku hakkında genel ilkelere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, vergi kaçakçılığı suç ve ceza tanımı ilişkin doktrinden görüşlere yer verilmiştir. 7394 sayılı Yasa değişiklikleri de gözetilerek vergi kaçakçılık suçunun güncel hali hakkında bilgi verilmiştir. Akabinde vergi kaçakçılığı suçunun unsurları olarak; kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve manevi unsur başlığı

¹ 31/3/2005 tarih ve 25772 (Mükerrer) sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.

² 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 – 10705 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.

³ 15 Nisan 2022 tarih ve 31810 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.

altında incelenmiştir. Vergi Kaçakçılığı suçunun maddi unsuru olan yasada belirtilen suça konu fiiller, ayrı ayrı ele alınarak Yargıtay ve Danıştay kararları ve doktrindeki görüşlere de yer verilerek irdelenmiştir.

Üçüncü bölümde, Yargıtay ve Danıştay kararları ışığında; tezimizin konusu olan vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş biçimleri olan, teşebbüs, iştirak ve içtima müesseselerine yer verilmiş ve TCK'nın bu kavramlara dair hükümleri de gözetilerek irdelenmesi yapılmıştır. Yine bu bölümde, vergi kaçakçılığı suçuna müessir olan muhakemeye ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Son olarak vergi kaçakçılık cezanın sonlanma halleri ile bu suça dair verilen kararlara karşı yargı yolları incelenmiştir.

Tezimizin sonuç bölümünde ise tespitlerimiz ve edindiğimiz bulgular üzerine, vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili değerlendirme yapılmış ve önerilere yer verilmiştir.

2. VERGİ, VERGİ SUÇ VE CEZASI, VERGİ KABAHAHLERİ VE VERGİ CEZASINA İLİŞKİN İLKELER

2.1 Vergi

Vergi kavramı sözlükte “ Kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para” olarak ifade edilmektedir (TDK, 2021).

Anayasa m. 73’de “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür “ düzenlemesi bulunmaktadır. Buna göre herkesin kamusal giderlerin karşılanması bakımından mali güçleriyle orantılı olarak vergi ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Diğer bir deyişle madde kapsamında, vatandaşlar nezdinde ayırım gözetilmeksizin mali güçleri ile orantılı olarak vergi alınacağı belirtilmektedir.

Nadaroğlu (1974:197-198) verginin, doğrudan devlet yahut yetkilendirilen tüzel kişiler aracılığıyla toplanan değer olduğunu ifade etmektedir. Yazara göre bu değer vergi yükümlülüğü bulunan mükelleflerin doğrudan herhangi bir karşılığı bulunmadan maddi olarak sunulmaktadır. Bu tanıma göre, vergi ödemesinde bulunan ilgili devletten hiçbir beklentiye girmeyecektir. Dolayısıyla, verginin devletin egemenlik hakkı kapsamında mükelleflerden tek yanlı iradesiyle almış olduğu parayla ölçülebilen değerler olduğunu söylemek mümkündür.

Kaneti (1989:4) verginin, kamusal gereksinimlerin karşılanabilmesi amacı ile yasaların gücünün kullanılarak özel kesimden cebri olarak alınan para transferi olduğunu ifade etmektedir. Bismarck, verginin yurttaşlık nedeniyle ödenmediğini, bilakis zorunluluk nedeniyle ödendiğini ifade etmektedir. Aynı şekilde, Roosevelt ise vergilerin, esasında örgütlenmiş bir topluluğun üyesi olduğundan ödenen ücretler olduğunu ifade etmektedir (Web 1, 2021).

Alman Vergi Usul Kanun m. 3 ilk fıkrasında verginin tanımı yapılmaktadır. Tanımda “*vergilerin, belli bir yarar karşılığının bulunmadığı ve kamu hukukunca ödenmekte*

olan parasal ödemeler olduğu ifade edilmektedir. Topluluk tarafından gelirler edinilmesi için toplanan vergiler yasal yükümlülüklerini ifa etmek zorunda olan tüm vatandaşlara tatbik edilmektedir. Gelir elde edilmesi tali bir gaye olabilir” denilmektedir (Web 2, 2021).

Devlet vergileri bireylerden yahut tüzel kişilerden cebri gücüne dayalı olarak almaktadır. Devlet, egemenliğine dayalı olarak yaptırımlar uygulama gücünü kullanmasıyla harcamalarının finansmanını sağlayabilmesi için vergilerin toplanması bir zorunluluk arz etmektedir. Bu kapsamda vergiler gerçekte parasal bir olgu olarak doğmaktadır. Diğer bir deyişle, vergilerin bireyler ve tüzel kişilerden gelirleri oranında mali değer olarak alınabilmeleri mümkün olmaktadır. Bu durum, vergilerin ekonomik özelliğe sahip olmasından doğmaktadır. Ayrıca vergilerin, devletin kamu gücüne dayanılarak cebri olarak alınmaları asıldır. Kimlerin hangi miktar vergi vereceği yasalarda tespit edilmektedir. Benzer olarak, vergi ödevlerini ifa etmeyenler yahut eksik verenler bakımından yasalarda ayrıca bir kısım ceza yaptırımları öngörülmüştür. Diğer bir deyişle, vergiler hukuksal bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2015:1-2).

Devlet, kamusal harcamalarının finansmanını sağlayabilmek için vergileri, işletmelerin gelirlerini, iç ya da dış borçlanmaları kullandıkları görülmektedir. Bu bağlamda, vergilerin devletin çok önemli bir gelir kaynağı olduğunu söylemek mümkündür (Candan, 2010:1). Devlet, egemenlik gücüne dayanarak kendisiyle vergi ödevi yükledikleri mükellefler arasında bir münasebet görülmektedir. Bu durumda kamu – vergi hukuku ilişkisi doğmaktadır (Karakoç, 2007:445).

Bireyler kimi durumlarda yasalarla tespit edilen normlarla uyumlu olarak hareket etmemektedir. Vergi yükümlüleri vergi ödevlerine direnebilmekte yahut vergi ceza hukukunun konusunu oluşturan eylemlerde bulunabilmektedir. Buna göre suç kavramını gerek ceza hukuku gerekse de vergi hukuku bakımından ikili bir ayrımla incelemek gerekmektedir.

2.2 Vergi Suçu ve Cezası

Suç kavramının öteden beri varlığını sürdürmekte olduğu, fakat tanımının genel ve açık bir biçimde yapılmadığı görülmektedir. Bu kavramın tanımlanması bakımından güçlük yaşanmasının sebeplerinden birisi, değişik bilim dalları içerisinde inceleme

alanına konu edilerek, değişik bilim dallarının mensuplarınca farklı suç tanımlamaların yapılmaya çalışılmasıdır. Tanımlamadaki diğer bir güçlüğüñ sebebi ise suç konusu davranışların zamanla farklılıklar göstermesidir. Diğer bir deyişle, suça konu olabilecek davranışın bazı durumlarda eylem olmaktan çıkması bu kavramın tanımlanmasını zorlaştırmaktadır. Bir toplumda suça konu olan fiil yahut davranışın başkaca toplumlarda suç sayılmaması da kavramın tanımlanmasında zorluklar yaşanmasına neden olmaktadır (Kaşıkçı, 2007: 94).

Suç kavramının tanımlanabilmesinin güçlükleri bir yana, mutlak suretle yasalarda bulunan suça ilişkin tanımın mutlak suretle yapılması gerekmektedir. Bu durum ceza hukukundaki temel ilkelerden birisi olan “*suçta kanunilik ilkesi*” gereğince. Bu ilke uyarınca kanunsuz suç ve ceza olamayacağından suçlar ve cezaları yasalarda gösterilmelidir (Demirbaş, 2017: 111).

TCK.’nın gerekçesinde kişilerin hak ve özgürlüklerinin güvenceye alınabilmesi bakımından suça konu eylemlerin yasalarda açık bir şekilde belirtilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Kanunda gösterilmeyen eylemin suç olarak savunulması mümkün olmamaktadır (Güneş, 1998: 8).

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AIHS, m. 7) uyarınca bireylerin işlendikleri sırada ulusal yahut uluslararası hukuk bakımından suça konu olmayan fiillerinden ötürü mahkûmiyet altına alınmalarına olanak bulunmamaktadır. Buna göre, işlendikleri esnada milli yasalarında suç olarak sayılmayan, ancak uluslar arası yasalarda suç kabul edilen eylemler nedeniyle gerçekleştirilen yargılamalar, suçların kanuniliği ilkesiyle çelişmeyecektir (Centel ve Zafer, 2008: 160).

Suçta ve kanunilik ilkesinden yola çıkarak vergilendirme konusunda da kanunilik ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır. Böylelikle, yönetimde bulunanların keyfiliklerinin önüne geçilebilecek ve devlet gelirleri düzenli bir şekilde sağlanabilecektir (Çomaklı ve Ak, 2008:22).

Suçlarda kanunilik ilkesinin yansıması olarak, suçların kıyasen uygulanmaması, örf ve âdete bakılarak yeni suçların yaratılmaması, cezanın ağırlaştırılamaması, idare tarafından düzenleyici mahiyetteki işlemlerle yeni suçların ve cezaların ihdas edilememesi, suç ve cezaların geçmişe yürütülmesinin önüne geçilmesi, suçların ve cezalarının belirsiz olamayacağı ifade edilebilir. (Koca ve Üzülmez, 2012:48).

Suç ve cezalarının genel itibariyle TCK’ da düzenleme altına alınmış olmasının yanı sıra başkaca özel yasalarda da birbirinden değişik suçlar ve cezalar öngörülmesi mümkündür. Bu değişik suç tiplerinden birisi de vergi yasalarında öngörülen vergi suçlarıdır.

Vergi suçlarının tanımlarının yapılması bakımından da güçlükler yaşanabilmektedir. Öğretide vergi suçunun birbirinden değişik tanımlarının yapıldığı görülmekle, tanımlarda birisi “*vergi yasalarında tanımları yapılan eylemlere hilaf olacak biçimde davranımda bulunarak yasada belirtilen hükümlerin uyulmama halidir.*” biçimindedir (Şenyüz, 2012:382).

Vergi suçlarının, verginin mükelleflerince, vergi sorumlularınca yahut vergilendirmeden sorumlu görevlilerce işlenebilmesi mümkündür (Çomaklı, Ak, 2008:29). Erman’ a göre vergi suçları “vergi cezalarına neden olan eylemler, devlete yahut kamu idaresince ihtiyaç duyulan ve gelirlerden elde edilen kazançların zararına neden olan eylemlerdir” (Erman, 1988; aktaran Hekim, 2013:4).

Candan, Erman tarafından yapılan tanımın, vergi suçlarıyla ortaya çıkan yahut çıkması muhtemel neticelerin dikkate alınarak yapıldığını ve vergi suçunun unsurlarına yer verilmediğini belirterek yetersiz bulmaktadır. Devlet ve kamu idaresi tarafından elde edilen gelirler sadece vergi gelirlerinden oluşmamaktadır. Vergi nitelikleri bulunmayan taşınmazlardan alınan kiralar, verilen ve alınan borçlar ve benzeri kaynaklar idareye gelir getirici kaynaklar olmaktadır. Bunu belirtmesinin ardından yazara göre vergi suçları “*vergi mükellefleri ve sorumlularının ve bu kimselerle ilişkili bulundukları başkaca kimselerin yasada tipleri belirtilen davranışlarıyla vergi yasalarının düzenlemelerine aykırı davranışlarıdır.*” biçiminde tanımlanmıştır (Candan, 2010: 57).

Vergi, görünüş itibariyle her ne kadar iktisadi bir değere sahip olsa da kamu gücünü kullanmak suretiyle işleme konu olduğundan, ilgililerin vergi ile ilgili yasada belirtilen davranımlara aykırı eylemlerde bulunarak yasayı ihlal etmeleri ile kamu düzeninin ve otoritesinin de etkileneceğini düşündüğümüzden, Şenyüz’ün ve Candan’ın vergi suçu tanımına katılmaktayız.

2.3 Vergi Kabahatleri

Doktrinde, kabahatlerle suçların beraber anılmaları karşısında tartışmalar yaşanmasının ardından 2005 yılı içerisinde ceza hukuku alanında yapılan reformlar sırasında kabahatlerin suçlardan ayrı bir kategoride sayılması gerektiği öngörülmüştür. Bu kapsamda, 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun çıkarılması sağlanarak kabahatlere ilişkin temel bir kanun yürürlüğe girmiştir. Bunun yanı sıra genel kurallar öngören çerçeve Yasa olarak kabul edilmiştir.

Kabahatler Kanunu m. 2' de kabahat tanımına yer verilmiş olup, tanımda, “*Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır.*” denilmektedir. Buna göre idari yaptırım tatbik edilmesi gerekli olan haksızlıklara kabahat denilmektedir. Bu bakımdan yasa yapıcının idari yaptırım tatbik edilmesi gerekli eylemleri kabahat saydığı görülmektedir. Kabahatlerin Kabahatler Kanunu'nda, suçların ise Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmesi yapılmış olup, özel kanunlar kapsamında da suç ve cezalar yer almaktadır. Vergi ile ilgili kabahat ve cezalar ise genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır (Batı,2021:258).

Şenyüz (2012:29), Kabahatler Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden evvel doktrinde idari vergi suçu ve adli vergi suçu olmak üzere farklı kavramların kullanıldığını ancak, Yasa'nın yürürlüğe girmesi sonucu farklı olan kavramların ehemmiyetinin kalmayarak, “vergi kabahatleri” ve “vergi suçları” kavramlarının kullanılmasının daha yerinde olacağını belirtmiştir.

Biz de yasa'nın hilafına olan eylemlerin yaptırımlarına göre; idari para cezasına konu olan eylemin vergi kabahatleri, hürriyeti bağlayıcı cezası olan eylemlerin ise vergi suçları olarak ayrımını yapan Şenyüz'ün çerçevelediği kavramın yararı olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim tezimizde bu ayrım gözetilerek incelemeye alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen yasa'nın hilafına aykırı eylemler, idari para cezasına ve adli yargının alanına giren ceza mahkemeleri tarafından yargılamalara konu olmaktadır. VUK, yaptırımı, idari para cezasına konu olan mali nitelikteki vergi kabahatlerini, “vergi ziyai” ve “usulsüzlük” olarak; yaptırımı ceza mahkemelerinde yargılamalara konu olan cezai nitelikteki suçları, “kaçakçılık suçu” “vergi mahremiyetini ihlal suçu” ve “yükümlülerin özel işini yapma suçu” olarak kategorize etmiştir. Yasada kaçakçılık suçu denildiğinde ve uygulamada ceza

mahkemelerinde yargılamaya konu olan eylemlerin genelde vergi kaçakçılığı suçunun konu edildiğini söylemek mümkündür. Tezimizde, vergi kaçakçılığı suçlarına yer verildiğinden Kabahatler Kanun’a ilişkin detaylı incelemeye ve değerlendirmeye yer verilmemiştir. Vergi kaçakçılığı suçuna dair ikinci bölümde kapsamlı biçimde inceleme ve değerlendirme yapılmıştır.

2.4 Vergi Ceza Hukuku Hakkında Genel İlkeler

Vergi hukukuna hâkim olan ilkeleri dört başlıkta incelemek mümkündür. Bunlar, mali, idari, sosyal ve iktisadi başlıklar altında incelenebilir. Diğer taraftan, Anayasa kapsamında, yargılamada ortaya çıkan ve ceza ve vergi hukukunun alanında belirlenen kıstaslar olmak üzere farklı açılardan değerlendirilmektedir (Gökbunar, 1998:5).

2.4.1 Kanunilik ilkesi

TCK m. 2’de “*Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.*” denilmektedir. Vergilerin mutlak suretle yasayla konulmaları, değiştirilmeleri ve yasayla kaldırılmaları gerekmektedir. Dolayısıyla, hukuksal temeli yasaya dayanmayan verginin alınabilmesine olanak bulunmamaktadır. Yasada ifade edilenden anlaşılabileceği üzere, bir eylemin suç olarak belirtilmesi ile o suçu işleyen hakkında verilecek ceza, tedbir, bunlara ilişkin süreler, miktarları yasayla belirtilmelidir.

Danıştay 13. Dairesi 2018/357 esas, 2018/1111 karar ve 22.3.2018 sayılı verginin belirlenmesine yönelik bir uyuşmazlık hakkında verdiği kararında “...*Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin ana ilkelerinden olan ve güvence içerisine de alınan suç ve cezada kanunilik ilkesi mucibince, kimseye yasa’nın suç olarak nitelendirmediği eyleminden dolayı ceza verilemeyeceği, ceza ile cezanın ikamesi olabilecek güvenliğe dair tedbirlerin de düzenleyici işlemlerle değil, ancak yasa ile düzenleme yapılabilineceği Anayasa’da belirtilmiştir.*” ifadesi ile kimsenin kanunda suç sayılmayan bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağı, suçun işlendiği sırada uygulanabilir olan cezadan daha ağır bir ceza verilemeyeceği, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulabileceği belirtilmektedir (Lexpera, 2021).

Kanunilik ilkesinden ötürü, idareye sınırsız bir güç atfedilemeyecektir. Dolayısıyla bu ilkeye göre idarenin vergilendirme yetkisini önceden belirlenen sınırlarında kalmak üzere yapabileceği kabul edilmektedir. Bu sınırlarda kalmak kaydıyla, mükelleflerin sahip olduğu hakların korunması gerektiği durumlarda belirli muafiyetler sağlama ve vergi istisnalarını belirleme biçiminde idarenin belirli sınırları bulunmaktadır (Batı, 2021:101).

Kanunilik ilkesinden dolayı, idare, vergi yasalarında belirtildiği biçimde vergileri uyumlu olarak toplamalıdır. Vergilerin, aynı şartlarda bulunanlardan değişik şekillerde alınmaları halinde gerek kanuniliğin gerekse de eşitlik ilkesinin ihlali söz konusu olacaktır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2008:41).

Anayasa'nın vergilere yönelik düzenlemesini içeren m. 73 çerçevesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” biçiminde bir tanım yapılmıştır.

Anayasa m. 73 göre, vergiler ancak yasayla belirlenebileceği, kanundan kaynaklanmayan bir verginin alınabilmesine olanak bulunmamaktadır. Vergide kanunilik ilkesinden dolayı kimi ülkeler kuvvetler ayrılığı ilkesi uyarınca vergilendirmede yetkiyi yasamaya vermektedir. Bu durum bazı demokratik ülkelerin uyguladığı bir prosedürden kaynaklanmaktadır. Vergilerin, yasamanın haricinde başkaca bir organ tarafından konulamayacağı fikri “*temsilsiz vergi olmaz*” ilkesinden dolayıdır. Vergilere; yasayla düzenleme yapılması, yasayla vergiler getirilmesi, aynı şekilde yasayla vergilerin toplanması daha sonra ortaya çıkabilecek keyfiliğin engellenmesi amacı gütmektedir. Bu yolla, bireylerin özgürlüklerinin devlet karşısında korunması sağlanmaktadır. Fakat bu durumun birtakım istisnalarına da rastlanmaktadır. Bu istisnaların ilkinin Anayasa m. 73/son’ da görmekteyiz. Maddeyle vergi konusunda birtakım unsurlarının değiştirilebileceğine yönelik yetki Cumhurbaşkanına aktarılmıştır. Bunun haricinde diğer bir istisna hali de Anayasa m. 167/son’ da görülmektedir. Buna göre “*ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri*

üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanı'na yetki verilebilir.”

Yasama organınca Anayasa'da belirlenen sınırlarda kalmak kaydıyla, vergi ve diğer tüm mali yükümlülüklerin yalnızca kanunla yapılabilineceği düzenlenmiştir. Yine aynı şekilde vergilerin değiştirilebilmesi ve kaldırılmasının da kanunilik ilkesi gereğince Yasalar ile mümkün olacağı bu durumun haricindeki yollarla vergiye dair düzenleme yapılması kural olarak mümkün değildir (Batı, 2021:65). Yasama organınca bu yetki kullanılırken bir yorumda bulunulamaz. Böylece vergilerin kanuniliği ilkesine bir çerçeve çizilmiş olacaktır (Karakoç, 2014:1267). Gerçekten, Anayasa kapsamında yasama yorumu yapılabilmesi mümkün görülmemiştir. Yasaları düzenleyen yasama organınca kendi koyduğu yasalarının yorumlanması gerekmediği üzerine düşüncelerle yasama tarafından yorum yapılmasına ilişkin bir düzenleme Anayasa'da bulunmamaktadır.

Vergilerin kanuniliği ilkesine yönelik bir diğer özellik de vergiye ilişkin kanunların uygulanabilmesi Bütçe Kanunu ile öngörülmesine bağlı kılınmasıdır. Dolayısıyla o yılın Bütçe Kanunu'nda bahse konu Vergi Kanunu'nun bulunması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, vergi gelirlerini toplayabilmek ve vergi yasalarını o yıl içerisinde tatbik edilebilmesi bakımından Bütçe Kanunu'nda yer alması gerekmektedir. (Batı, 2021:102).

2.4.1.1 Lehte olan kanunların uygulanması ilkesi

Türk Ceza Kanunu'nun zamana ilişkin düzenlemesi m. 7 ile vücut bulmuştur. Bu bağlamda, yürürlükte bulunan kanuna göre suç addedilmeyen bir eylemden ötürü veya eylemden sonra yürürlüğe giren yasa düzenlemesine göre, kimsenin cezalandırılmayacağı ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamayacağı düzenlenmiştir. Söz konusu bu ilke aynı şekilde Kabahatler Kanunu m. 5 ile de örtüşmektedir. Bu bağlamda, yasada meydana gelecek sonraki aleyhe düzenlemelerin bulunması halinde faile uygulanmaması, sonraki düzenlemenin lehine olacak şekilde düzenlenmesinde ise failin lehine olacak biçimde geriye uygulanması kabul edilmiştir. İdari yaptırım kararından sonra ise “yerine getirilmesinden önce” yürürlüğe giren ilgili mevzuat açısından da ceza infaz rejiminde olduğu gibi derhal uygulanabilirlik ilkesi benimsenmiştir (Tülay, 2016:2733)

2.4.1.2 Vergi cezalarının mülkiliği ve şahsiliği ilkesi

Vergi yasalarının yer bakımından uygulanmasına ilişkin iki ilkenin benimsendiği görülmektedir. Bu ilkeler, “mülkilik” ve “şahsilik” ilkeleridir.

Vergi kanunlarının mülkilik ilkesi kapsamında, yalnızca devlet tarafından egemenliği altındaki sınırlarda geçerlilikleri kabul edilmektedir. Ülkenin sınırlarında herkes vergi yasalarına göre vergilerini vermekle mükelleftir. Bu açıdan, ülke vatandaşlarının yanı sıra yabancıların da mülkilik ilkesine göre mükellef olabilmesi ve kendilerinden vergi toplanabilmesi mümkün olmaktadır (Bulutoğlu, 1978:30).

Mülkilik ilkesi uyarınca, devletin hükümranlığı altındaki ülkesinde kazanç, harcama ve ortaya çıkan işlemler dolayısıyla vergiler alınabilmesi mümkündür (Kırbaş, 2012:46) . Söz gelimi, Türkiye sınırlarında hayat süren bir İtalyan vatandaşının, yerleşim yerinin İtalya olması halinde de, ülkede gerçekleştirdiği tüm işleri için kazandıklarından vergilendirilmesi mümkündür. Dolayısıyla bu İtalyan vatandaşının Türk Vergi kanunları uyarınca vergilendirilmesi mülkilik ilkesinin bir gereğidir. Mülkilik ilkesine çoğunlukla motorlu taşıtlar, emlak, damga, KDV ve gümrük vergilerinin alınmasında rastlanmaktadır (Bulduk, 2019:14).

Şahsilik ilkesi gereği, kişilerin yapmış olduğu bütün işlemler dolayısıyla bu işlemlerin bu kimsenin devletinde yahut başka bir ülkede gerçekleştirilmesine bakılmaksızın her durumda kişilerin vergi ödemesi gerekmektedir (Bulutoğlu, 1978:30). Söz gelimi, gelir vergisinin alınma usulü gerek şahsilik gerekse de mülkilik ilkesi uyarınca yapılabilir.

İster şahsilik ister mülkilik prensibi geçerli olsun çifte vergilendirmenin söz konusu olabilmesi mümkündür. Bu bakımından devletin vergilendirme yetkileri uluslararası alanda sınırlandırılabilir. Devletlerce, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergileme hususunda uluslararası uyumun sağlanması için yapılan anlaşmalar kapsamında iki metot kullanılmaktadır. Bu metotlar, istisna ve kredi metotlarıdır. İstisna metodunda, vergiye konu olan vergi matrahıdır. Diğer taraftan, kredi metodunda vergiye konu olan verginin açık ve net olması gerekmektedir. (Tekin, 2014:250).

Türk Ceza Kanunu’nun “Suçta ve Cezada Kanunilik” ilkesi başlıklı m. 2’de bir kişiye ceza verilebilmesi için fiilin kanunda açıkça suç sayılması gerektiği, suç sayılan fiilin karşılığında öngörülen cezanın uygulanabileceği, düzenleyici işlem ile

suç ihdas edilemeyeceği, kıyas yasağının bulunduğu ve kıyas sayılabilecek şekilde geniş yorum yapılamayacağı düzenlenmiştir. Kanunilik ilkesinin gereği olarak kanunda yer alacak olan düzenleme ile bireylerin nelerin suç olduğu ve suç karşılığında uygulanacak cezanın neler olduğunu bilmesi hukuk devleti olmanın bir gerekliliğidir. Türk Ceza Kanunu'nda yer alan bu hüküm adli yaptırımlar yanında güvenlik tedbirlerinin uygulanması sırasında da kanunilik ilkesinin geçerli olduğunu hüküm altına almıştır. Ayrıca kanunilik ilkesinin bir gereği olarak kanun lafzının geniş yorumlanması kıyas yasağı kapsamında yer aldığını, idari yaptırımlarda da adli yaptırımlardaki gibi katı olmasa da kanunilik ilkesinin uygulaması gerektiğini düşünmekteyiz.

2.4.1.3 Kanunların geriye yürümezliği ilkesi

Bu ilkeye ilk defa 1789 yılında yayınlanan “Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi” (Bildirge) nde rastlanmaktadır. İlkenin daha sonra 1791 yılında ABD Anayasası'na dahil edildiği görülmektedir (Gerçek vd., 2014:81-130). Vergi Kanunları bakımından geriye yürümezlik ilkesinin zaman bakımından uygulanmasına yönelik olduğunu söylemek mümkündür. Kanunların kural olarak yürürlüğünün sağlandığı tarihte uygulanmaları gerekmektedir. Vergi kanunlarının yürürlüğe girmelerinden daha evvelki bir zamanda uygulanabilmesine olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vergiyi doğuran bir olay (VDO) anında hangi kanun yürürlükte ise söz konusu kanun hükümleri caridir (Bilici, 2011:81)

Candan “İlke, ceza hukuku bakımından, suçun işlendiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna tabi olmasını ifade eder. Dolayısıyla, gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir eylemin, sonradan yürürlüğe giren ve bu eylemi suç sayan kanunla cezalandırılması mümkün değildir” demektedir.

Bunların yanı sıra vergi yasaları, bütçe uygulamalarıyla yakından ilişkilidirler. Bu nedenle genel olarak mali yılbaşlarında yürürlüklerinin sağlanması gerekmektedir. Dolayısıyla her yılın ocak ayında bu kanunların yürürlüğe sokulması gerektiğinden vergi yasalarının gerçek olmayan geriye yürütülmesine engel olunması da sağlanmış olacaktır.

AYM tarafından verilen 04.06.2003 tarih, 2001/392 esas ve 2003/60 sayılı kararda “...tesis kılınacak işlemde başvurunun alındığı ancak sonuçlanmadığı durumlarda, yeni düzenlenen yasa'nın söz konusu başvuru işleme uygulanmasının yasaların

geriye yürütülmesi şeklinde yorumlanamayacağı, zira vergiyi doğuran fiilin tamamlanmadan yeni yasa'nın yürürlük kazanması ilgililerin hukuki güvenliğini zedelemeyeceği..." belirtilmiştir (Kararlar Bilgi Bankası, 2021).

Kanunların geriye yürütülemeyeceği ilkesinin, hukuki güvenlikle ilgisi bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi uyarınca, herkesin var olan yasaları bildikleri varsayılarak davranışlarına yön verdikleri kabul edilmektedir. İlkeye göre, bireylerin gelecek bir zamanda kendilerine hukuksal olarak problem çıkarabileceğini düşündükleri durumlar karşısında gerekli tedbirlerini alacakları kabul edilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017:31-32).

Hukuki güvenlikten bahsedilebilmesi için, öncelikle yasalarda ortaya çıkarılan değişikliklerin açık bir şekilde izahlarının yapılmasına gerek bulunmaktadır. Bu kapsamda;

- *"Belirlilik ilkesi"*; bu ilke kapsamında mükelleflerin ödemesi gerekli vergi matrahının, tarifesinin, ödemeleri gerekli zamanların, sürelerinin, biçimlerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu sayılanların daha evvelinde yasalarda açıkça ve ayrıntılı bir biçimde belirtilmeleri gerekmektedir. Yoksa hukuki güvenlik ilkesinin zedeleneceğinden bahsedilebilecektir (Herekman, 1988:25).
- *Yapılan düzenlemelerin geçmişe yürütülmemesi ilkesi"*; bu ilkenin uygulanması durumunda, mükelleflerin vergi yüklerinin artması engellenecek, zamansal açılardan belirsizliklerin önüne geçilecek ve hukuksal güvenliğin ihlal edilmesine engel olunabilmesi mümkün olacaktır (Çağan, 1982:3). Bu ilkenin bir kural olmadığını söylemek gerekmektedir. Bu ilke hukuksal güvenlik ilkesinin altı ilkelerinden birisidir. Vergi mükelleflerinin davranışlarına yön verirken yürürlükte bulunan mevzuat göz önünde bulundurulmaktadır. Bu ilke ihlal edildiğinde gelecek bir zamanda davranışlarında aksaklık yaşanabilecektir. Dolayısıyla mükelleflerin kamu otoritesi ve hukuksal düzene yönelik güveni sarsılabilecektir. Bu ilke, yalnızca yasa düzenlemeleriyle sınırlandırılmamıştır. Bu kapsamda, Tüzüklerle, Yönetmeliklerle, Kararnamelerle, Tebliğler ve başkaca düzenlemelerle yasaların geriye yürütülmesine olanak bulunmamaktadır (Karakoç, 2014:1293).

- *Kıyas yasağı ilkesi*”; yasada belirtilen vergiyi doğuran olaya ilişkin varolan bir düzenlemenin, kanun veya hukuk boşluğu bulunan farklı bir vergiyi doğuran olaya ilişkin duruma kıyasen uygulanamayacağıdır (Batı, 2021:42).

Olmak üzere üç ilkenin benimsenmesi gereklidir (Karakoç, 2014:1290-1292).

2.4.1.4 Kıyas yasağı ilkesi

Bu ilke vergilendirmenin belirliliği ilkesinin tamamlayıcısıdır. Bunun yanı sıra, hukuksal güvenlik ilkesinin alt ilkesi olarak kabul edilmektedir (Batı, 2021:42).

Yasalarda kimi zaman boşlukların olabilmesi mümkündür. Bu boşluklar Yasa yapıcı tarafından kimi durumlarda bilerek yahut bilmeden bırakılabilmektedir. Bilerek bırakılmış bulunan boşluklar bakımından yargıç takdir yetkisine sahiptir. Yargıç tarafından, bahse konu bu boşlukların doldurulduğu sırada kıyas yolu benimsenebilir (Birsenoğlu, 201:157-169).

Vergi hukuku alanında kıyas yasağı bulunmaktadır. Buna göre, Vergi Yasaları’nın yalnızca yasalarla düzenleme altına alınmaları, değiştirilmeleri yahut kaldırılmaları mümkündür. İdarenin ve yargının bu hususta düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Bundaki amacın gerek devletin gerekse mükelleflerin korunmasıdır. Zira kıyas yasağı ilkesi çiğnendiğinde gerek mükellefler ağır vergilerle karşı karşıya kalabilecek gerekse de belirlilik ilkesinin ihlaliyle devletin zarara uğraması söz konusu olabilecektir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2017:31-32).

Yorum ile kıyas birbirinden farklıdır. Yorumda var olan düzenlemenin ne anlama geldiği ve nasıl tatbik edileceğine ulaşılrken, kıyasta ise var olmayan bir düzenlemenin kanunda varolan bir düzenleme biçiminde addedilerek söz konusu düzenlemeye dâhil edilmesidir (Batı, 2021:124).

3. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI

3.1 Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası

Bireylerin hürriyetini kısıtlayıcı eylemlerde bulunmasına neden olan kaçakçılık suçları, yaptırımlardan en ağırını gerektiren vergi suçlarındandır. Bu suçlar, tarihi sürecinde farklı adlarla ve nitelikleriyle varlıklarını sürdürmüşlerdir (Karakoç, 2019:296). Vergi kaçakçılığı suçları geçmiş dönemlerde idari ve mali niteliğe haiz yaptırımlar gerektiren suçlar arasında kabul edilmekteydi. Günümüz yasalarında kişilerin özgürlüklerini kısıtlayan cezalara dönüşmesine kadar kanun yapıcı tarafından çeşitli değişikliklere uğratılmıştır.

Bu değişikliklerden en önemlisi 4369 sayılı Yasa ile gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikten evvel, VUK m. 359 kapsamında eylemin suça sebebiyet verebilmesi kasten işlenmesine ve vergi kaybı yaratacak biçimde olmasına bağlıydı. Fakat bahse konu yasayla yapılan değişiklikle vergi kaybı neticesinin suçun unsurları arasından kaldırıldığı görülmektedir. Bunun yanı sıra bu değişiklikle birlikte kasten ibaresi metinden çıkarılmıştır. Dolayısıyla bu suçların zarar suçu niteliğinin tehlike suçu niteliğine dönüştüğü görülmüştür (Acar, 2020:671). Bu haliyle toplumsal değere olan ihlal sonucunda hukuki yarara yalnızca zararda bulunanlar cezalandırılmayacak, tehlike yaratacak eylemlerde bulunanlar da cezalandırılacaklardır (Öz ve Armağan, 2018:4).

Öte yandan VUK m. 359'da “kasten” ibaresinin çıkarılmasına karşın bu suçun ceza hukuku bakımından suç sayılmasından dolayı vergi kaçaklığı suçuna sebebiyet verilebilmesi bakımından maddede belirtilen eylemi gerçekleştirenlerde kast unsurunun aranması gerektiği öğretide kabul edilmektedir (Ağar, 2005:281).

Vergi kaçakçılığı suçunun muhakeme ve cezalandırılması faaliyetleri ceza mahkemelerince yapılmaktadır. Bahse konu suç ve buna yönelik cezalara VUK.' un üçüncü bölümünde yer verilmiştir. Bahse konu bölüm 2008 tarihli 5728 sayılı

Kanun'un⁴ m. 276 ve 2021 tarihli 7318 sayılı Kanun'un⁵ m. 4, VUK m. 359'a ilave "ç" fıkrasının ve yine 15.04.2022 tarihli 7394 sayılı Yasa'nın⁶ m. (4) (5) ve (6) ve yine yeni eklenen geçici m. 34 ile 213 sayılı VUK'un m. 359 a,b,c ve ç fıkralarında düzenleme yapıldığı, son fıkrasından sonra etkin pişmanlığı düzenleyen fıkraların ilave edildiği ve TCK'nın m. 43 uygulanma şeklinin gösterildiği, m. 5 ile 213 sayılı VUK'un m. 367/4 fıkrasından sonra gelmek üzere bir fıkra eklendiği ve yine m. 6. ile 213 sayılı Kanun'a geçici m. 34 eklenmek suretiyle değişikliklere uğramıştır. Bu bölümün başlığı 1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun⁷un m. 14 değişikliğe gidilmeden evvel "*Dördüncü Bölüm*" ve "*Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Suçlar ve Cezaları*" idi. Daha sonra 4369 sayılı Kanunla ağır kusur ve kusurluluk ile alakalı kısımlar gidilen düzenlemelerle metinden çıkarılmış ve bahse konu madde "Kaçakçılık Suçu ve Cezaları" başlığında yeniden ele alınmıştır. Daha sonra bu başlık 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun'un m. 276'da "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlığıyla yeniden metne işlenerek değişikliğe gidilmiş ve nihayetinde son düzenlemeler ile 7394 sayılı Kanun değişikliği öncesi vergi kaçakçılığı suçu cezasının üst sınırı 5 yıl değerlendirilirken, 7394 sayılı Kanun değişikliği sonrasında vergi kaçakçılığına müessir eylemler nedeniyle hapis cezasının üst sınırı 8 yıla çıkarılmıştır. Bu yasa değişikliğinden sonra, VUK'un "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığı altında üçlü ayırım yapılarak, kimi fiillerin 18 ay- 5 yıl arasında, kimi fiillerin 2 yıl-8 yıl arasında ve bazı fiillerin de 3 yıl-8 yıl arasında hapis cezasına konu edilmiştir.

⁴ "Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 8.02.2008 tarih ve 26781 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır. Bu bölüm başlığı "Dördüncü Bölüm" ve "ceza mahkemelerince yargılanacak Suçlar ve Cezaları" iken, 22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir. Daha sonra bu başlık "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" iken; 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 276'ncı maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

⁵ "7318 Sayılı Kanun Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Kanunu", 30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.

⁶ "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu", 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.

⁷ "Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" 29/7/1998 tarih ve 23417 Mükerrer sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.

VUK m. 359'a göre vergi suçları, vergi yasalarını ihlalde bulunan kimselerin işlemiş oldukları eylemlerdir. Buna göre, eylemi işleyen kimsenin hakkında cezai kovuşturma geçirmesine neden olacak hukuka aykırı ve kusurlu hareketleri, bu suça sebebiyet vermektedir. Failin, vergi yükümlüsü, sorumlusu yahut üçüncü bir şahıs olarak görülebilmesine imkan bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçları, VUK m. 359'da belirtilen tipik hareketlerden birisine uyan hukuka aykırılık teşkil eden eylemin işlenmesi ve kusurlu harekette bulunulması ile ortaya çıkar (Kaşıkçı, 2007:94-95).

Vergi yasaları kapsamına göre tutulmaları, düzenlenmeleri, saklanmaları ve ibrazlarında zorunluluk öngörülen belgelerin, defter yahut kayıtların usullerinde belirtildiği şekilde düzenlenmeleri, kayıtlarında değişikliklere ve tahrifatlara ya da hilelere girişilmesi, yok edilmeleri bu suça sebebiyet vermektedir (Öz ve Armağan, 2018:5).

Vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren mükellefin çeşitli yollarla vergiden kaçınması mümkündür. Ancak, hazineye intikal etmesi gereken verginin yükünü azaltma amacıyla hukuka aykırı eylemlerde bulunulması vergi kaçakçılığı suçunu teşkil edecektir. Mükellefin yasal sınırları dâhilinde vergiden kaçınmasıyla kanunlara aykırılıkta bulunmadığı durumlarda vergi suçu meydana gelmeyecektir. Şayet mükellefin yahut sorumlunun, yasalarda belirtilen kuralların ihlaline girişilmek suretiyle verginin ödenmemesi yahut daha azının ödenmesi halinde vergi kaçırma eylemi ortaya çıkmaktadır (Akdeniz, 2018:93).

Ceza hukukunda bir suçtan bahsedilince suçun unsurlarının bilinmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, bu unsurlardan birisinin bulunmadığında bir suçtan bahsedilebilmesine olanak bulunmamaktadır (Kaşıkçı, 2007:162). Vergi kaçakçılığı suçları da ceza hukukunda cezai müeyyideler içeren bir suç olmasından dolayı bu suça konu fiillerin unsurlarının bulunması gerekmektedir. Doktrinde, suç unsurlarının farklı ayrımlarına yer verildiği görülmektedir. Suçun unsurlarını, tipe uygun fiil, hukuka aykırılık ve kusurluluk olarak üç kısma ayıran görüş (Demirbaş, 2017:208), ve yine kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık ve manevi unsur (kusurluluk) olarak ifade eden (Centel vd., 2008:225) görüşler bulunmaktadır. Bizde, tezimizi kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık ve manevi unsur (kusurluluk) ayırımında ele alıyoruz.

Vergi kaçakçılığı suçları, 213 sayılı Yasa'nın m. 359'da belirtilen fiiller ile suç tipleri ve özelliklerinin düzenlendiği; bu suçlarda korunan hukuki yararın, devletin gelir kaynaklarından olan vergilerin bir kısmından ya da tümüyle mahrum kalmasına sebep doğuracak fiillerin engellenmesi ile vergide kamu düzeninin korunduğu, bundan dolayı da vergi zayinin olmadığı durumlarda da vergi kaçakçılığı suçunu oluşabileceğini; 213 sayılı VUK'a göre tutulması, düzenlenmesi ve saklanması ve gerektiğinde ibraz edilmesi zorunlu olan defter, belge ve kayıtlar da vergi kaçakçılığı suçunun konusunu oluşturduğunu söyleyebiliriz.

3.2 Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kanuni Unsuru

Anayasa m. 38'de *“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.”* denilmektedir. Buna göre bireylerin, bir eylemin gerçekleştirildiği bir zamanda suç olarak öngörülmeleyen eylemlerinden dolayı yahut diğer bir deyişle yürürlükte olmayan bir yasadan dolayı cezalandırılması yoluna gidilemeyecektir. Bahse konu hükmün üçüncü fıkrası *“Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”* şeklinde bir düzenleme içermektedir.

Bu kapsamda, devlet bir cezanın ortaya çıkmasına mâni olmak adına gerek duyulan tüm tedbirleri alabilecek ve bu tedbirler ancak yasayla ortaya konulabilecektir. Madde kapsamından kanundan kaynaklanmayan bir eylemin suç olarak kabul edilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bahse konu Anayasa m. 38 tüm suçlar ve cezalar bakımından genel bir norm niteliğine sahip olup, söz konusu Anayasada yer alan madde ile kanunilik ilkesinin ehemmiyetine ve kıyas yasağına dikkat edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kaçakçılık suçlarının oluşmasına sebebiyet veren eylemin evleviyetle Yasa'nın m. 359'da belirtildiği tanıma özgü olması gerekmektedir. Ceza hukuku kapsamında suçun oluşması için, yasada net bir biçimde ifade edilmiş yasal tipiklin varlığı aranmaktadır. Bu husus vergi ceza hukuku içinde mevcuttur (Oktar, 2012:362).

3.3 Vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsuru

Bir düşüncenin insanın dışında olumlu yahut olumsuz değişikliklere neden olmaya başlamasıyla birlikte suçun da belirmeye başladığından söz edilebilir. Zira suçlarda maddi unsurun, düşüncenin dışarıya yönelmiş olduğu eylemle beraber olduğu kabul edilmektedir. Bireyle hukukun arasında var olan münasebet onun hareketiyle birlikte kurulmaktadır (Demirbaş, 2017:222). Maddi unsur teşkil eden üç öğeden bahsedilebilir. Bunlar hareket, netice ve illiyet bağından ibarettir.

Maddi unsorda başlangıç noktasını kuşkusuz hareket oluşturmaktadır. Hareketin gerçekleşmesinin ardından hukuka aykırılığın bulunup bulunmadığına ve bu hareketi gerçekleştiren kişinin kusurunun bulunup bulunmadığına bakılmalıdır. Ceza hukukunda önem arz eden hareketten bahsedilince, kanunda belirtilen neticeyi gerçekleştiren suça konu hareketten bahsedilmektedir (Demirbaş, 2017:222).

Vergi suçlarında maddi unsur, vergi konusunda mükellef, sorumlu yahut bunlar ile ilişkili olan üçüncü şahısların kanunu ihlal eden hareketleridir. Bu hareketlerin olumlu yahut olumsuz olabilmesi mümkündür (Candan, 2010:60). Vergi suçlarında maddi unsurdan bahsedilebilmesi adına, vergi yasasında amir düzenlemenin bulunması ile bu düzenlemenin ihlal edilmesi ve bu hukuka aykırılık teşkil eden ihlalin hukuk düzeni bakımından da netice meydana getirmesi gerekmektedir. Vergi kaçakçılığına sebebiyet veren eylemler, kamu güveni aleyhinde olan ve toplumun kendisine yönelik olarak gerçekleştirilen suçlardır (Batırel, 2013:271).

Vergi Usul Kanunu m. 359’da hangi fiillerin vergi kaçaklığı suçuna vücut vereceği ve bu fiillerin karşılığında yaptırımı olan ceza da yine aynı maddede açıkça düzenlenmiştir (Karakoç, 2016:277).

Ceza hukukunda önem arz eden hareketin kanunda suç olarak belirtilen neticeyi doğuran eylem olduğu kabul edilmektedir. Bir suçun kimi zaman tek eylemden teşekkül etmesi karşısında kim zamanda birden fazla eylem biçiminde oluşabilmesi mümkündür. Dolayısıyla suçun altında birden çok eylem bulunabilmektedir. Gerçekte eylemlerin hangisinin gerçekleştirilmiş olduğuna bakılmaksızın her birinin ayrı suçlar teşkil ettiği kabul edilecektir (Şenyüz, 2012:389).

Maddi unsurları bakımından suçları gerçekleştirilen hareket sayıları, belirli bulunup bulunmadıkları, şekli bakımından tasnifleri yapılmaktadır. Kanunda suça konu

eylemin ortaya çıkaracağı neticenin belirtilip harekette bahsedilmemişse bu suçlar serbest hareketli suçlar olarak adlandırılmaktadır (şenyüz, 2012:389).

Kanunda belirtilen tanımda hareketlerin ne şekilde gerçekleştirilerek suçun icrasına neden olacağı belirlenmişse, bu noktada bağlı hareketli suçlar bahse konu olmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet veren hareketler yasada belirlenmiştir. Hareket sayısı bakımından bir tasnif yapılırsa vergi kaçakçılığı suçları arasından defterlerin, kayıtların yahut belgelerin tahrifi veyahut gizlenmesine neden olan hareketlerin seçimlik hareketler olduğu görülmektedir. Bu özelliğinden dolayı bunların seçimlik hareketli suçların tipik örneklerinden birisini teşkil edeceği öğretide savunulmaktadır (şenyüz, 2012:389-390).

Gerçekleştirilebilmesi birden çok harekete bağlı suçlara seçimlik hareketli suçlar denilmektedir. Suçun ortaya çıkabilmesi adına bu hareketlerin tümünün birlikte yapılması gerekli değildir. Bunlardan birinin yapılması durumunda suçun işlendiğinden bahsedilebilecektir (Demirbaş, 2017:231).

VUK m. 359’da belirtilen suç tiplerinin kimisinin işlenmeleri bakımından birden çok hareketten bahsedilmiştir. Kanun’un belirtmiş olduğu bu hareketlerin birisinin gerçekleştirilmesi halinde suçun işlendiğinden bahsedilecektir. Oktar (2012:362), vergi kaçakçılığı düzenlemesi olan yasa maddesi’nde üç grupta sayılan hareketlerin bir tanesinin yapılması durumunda, kaçakçılık suçuna sebebiyet verileceğinden, bahse konu madde hükmünde bulunan bu suçların seçimlik hareketli suçlardan olduğunu belirtmektedir. Bu suçlarda, suçun ortaya çıkabilmesi kanunla belirlenen suçun tipik olarak birden çok seçimlik hareketlerden birisinin gerçekleştirilmesiyle suçun oluşacağı kabul edilmektedir. Failin, yine de birden çok hareketten bir kısmını birlikte yapması durumunda yalnızca tek ceza verilmesi mümkün olacaktır. Fakat seçimlik olan hareketlerin birisinin yahut birden çoğunun gerçekleştirilmesi yargıç tarafından alt haddenden uzaklaşılmasına neden olabilecektir (şenyüz, 2012:450).

Bahse konu hareketin ihmali yahut icrai olabilmesi de mümkündür. Vergi kaçakçılığı suçlarına neden olan hareketin çoğunluk kısmını icrai nitelikli hareketlerin oluşturduğu kabul edilmektedir. Söz gelimi defterlerin yırtılması, gizlenmesi, tahrifatında durum bu şekildedir. VUK m. 359’da belirtilen suçların çoğunluğu serbest hareketli suçları oluşturmaktadır (Kaşıkçı, 2007:194-195).

VUK m. 359’da bahsedilen hareketlerden bir kısmının vergi zıyana neden olması aranmamakta, bir kısmının ise yasa yapıcı yalnızca hareketin tanımlanmasıyla yetindiği görülmektedir. Vergi zıyana sebep olmamışsa da fiilin gerçekleştirilmiş bulunması suçun maddi unsurunun oluşması bakımından yeterli görülmektedir (Candan, 2010:366). *“Defterlere kaydının gerekli olduğu hesaplama işlemlerinin ve vergi matrahında azalma neticesini ortaya çıkaracak biçimde tümüyle yahut kısmi olarak başkaca defterlere, belgelere veyahut kayıtların yapılabildiği öteki ortamlara kaydeden kimseler”* biçimindeki ifadeyle, kanun koyucu vergisel kayıpların mevcut durumunu tahlil ederek burada neticenin önemsendiğini ifade edebiliriz. Yine, *“Kayıt yahut defterlerde hesaplama işlem yahut hilesine başvuranlar, gerçek olmayan veyahut kayıt konusu muamelelerle ilgileri olmayan kimseler namına hesapları açan kimseler”* biçimindeki ifadede de kanun koyucu, neticeye yer vermeyerek hareketin ele alındığı görülmektedir. Neticesinin harekete birleşik olduğu bu suçların hareketin tamamlanmasıyla suçun işlendiğinden bahsedilebilir.

Yasa yapıcı tarafından, VUK m. 359/2’de vergisel bir kaybın bulunmasını beklemediği sahte belgenin düzenlenmesi, defterlerin, kayıtların yahut belgelerin gizlenmesi ve benzeri hareketler bakımından tehlikenin varlığının suça sebebiyet verilmesi açısından yeterli bulunduğu görülmektedir. VUK m. 359/1’de ise vergi matrahlarında azalma neticesi öngörülerek illiyet bağının bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu, VUK m. 359’da üç fıkra altında farklı farklı düzenlenmiştir. Şenyüz (2012:456), vergi kaçakçılığı suçuna dair Yasa’nın ilgili maddesinde belirtildiği biçimde hilafını oluşturan hareketlerin bu suçları oluşturacağını, anılan maddedeki suçların bağlı hareketli suçlar kategorisinde olduğunu belirtmiştir.

3.3.1 Vergi kaçakçılığı suçuna neden olan hareketler

3.3.1.1 Defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde muhasebe hilelerinin yapılması, mevhum isimler adına hesaplar açılması veya vergi matrahının azalmasına sebebiyet verecek çifte defterlerin tutulması

Kanuna aykırı olan iş ve işlemlerin üzerini kapatmak, verginin doğruluğunun tespitini önlemek veya vergi matrahının azaltılmasını sağlayan veya gerçekte muhasebe standartlarına göre gösterilmesi gereken muhasebe kaydının başkaca

şekilde yasal defter ve belgelerin hesap veya muhasebe kaydının hileli davranımlarla bulunarak tutulmasıdır.

Kayıt ve defterlerde gerçekte ilgisi bulunmayan yahut kayıt konusu işlemler ile alakası olmayan (veya hayali) kişilerin namına hesapların açılması eylemi VUK m. 359/a-1 fıkrasında düzenleme altına alınmıştır.

Defterlerin çifter tutulması eyleminin suça konu olabilmesi zorunlu olarak vergi matrahı bakımından azalma sonucunu doğurmasına bağlıdır. Yükümlü, kayıt konusu bulunan işlemlerden bazılarının tutulduğu defter dışında başka yere kayıtlarını yaparak gerçek defterlerde matrahlarda azaltmaya gitmektedir (Taştan, 2015:34-35). Yasa'nın m. 359/a-1 bendinde belirtilen Vergi suçları bakımından yalnızca çifte defterin tutulması eyleminde vergi kaybının/matrahının azalmasının koşulu aranmakta olup, bu madde bendinde yer alan diğer fiiller bakımından ise matrahlarda azalmanın varlığı aranmamıştır (Ürel, 2016:872).

Yasa koyucu, yasa'nın bu madde kapsamında ihlali halinde, ilgilinin on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası yaptırımını ön görmüştür.

Örnek verilmesi gerekirse, bilinçli olarak matematik hatalarının yapılması, kasıtlı olarak az yahut çok sayıda sıfırın konulması, çifte kayıtların oluşturulması, kimi işlemlerin kaydedilmemiş olması, bilgisayar hilelerinin yapılması, bilançonun maskelenmesi vb. gibi konularda kasıtlı olarak yanlış kayıtların tutulması (Özcan, 2015:116), ticari olmayan bir işlemin tarafı olan gerçek veya tüzel kişiyi alacaklı veya borçlu olarak gösterilmesi, gerçekte işletme bünyesinde fiilen bulunan malların satılmış gibi gösterilmesi, işletmede çalışmayan kimselerin çalışıyormuş gibi gösterilmesi, gerçekte işletmeye ait olan paranın ortaklara çıkmış gibi gösterilmesi, işletmenin ilgili hesap dönemindeki gelir veya giderlerinin gelecek hesap döneminde gösterilmesine yarar sağlayan muhasebe kaydı vb. gibi durumlardır.

Muhasebe veya hesap hilesi ile hatası arasındaki en belirgin farkın kasıt unsuru olduğunu söyleyebiliriz. Zira hileden söz edebilmek için bilinçli biçimde davranılarak, söz konusu hile sonucunda da haksız yere çıkar sağlanması amaçlanmaktadır. (Bayraklı vd., 2012:72)

VUK'un m. 134 uyarınca verginin incelenmesiyle sağlanmak istenilen ödenmeleri gerekli olan vergilerin doğruluklarının araştırılması, belirlenmesi ve temin edilmesidir. Bu nedenle, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından

gerçekleştirilen araştırmalarını neticesinde muhasebeye ilişkin hileler yapıldığı konusunda belirtilere rastlanması halinde yükümlünün vergi incelemesi altına alınmasına karar verilmektedir (Hepaksaz, Çevikcan ve Öz, 2011:23).

İncelemelerin neticesinde, kayıt ve defterlerde uyulmaları gerekli esasların ihlaline yol açıldığı belirlendiğinde bu eylemlerin bilinçli şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin de araştırılması gerekecektir. Zira muhasebe işlemleri sırasında, gün içinde çok sayıda kayıtların yapılabildiğı ve ihmal kaynaklı hataların oluşabilmesi mümkün olabilmektedir. Bu nedenle hata ile hilenin birbirleri yerine geçebilmeleri mümkündür. Bu noktada önem arz edenin bireyin kasten bu işlemi yapmış olmasının gerekeceğidir. Nitekim Yargıtay bu suçların fail tarından kanundaki tanımında öngörülen objektif unsurların bilinmesi ve istenmesi durumunda gerçekleşebileceğini ve noter tarafından tasdik edilmiş defterin varlığı üzerinde suçun varlığını kabul etmektedir (Batı, 2017:313)

Danıştay bir kararında⁸ VDO'nun gerçekleştiğı tarihteki vergi matrah ve oranının geçerli olduğunu, galerici olan davacının yaptığı araç ithalatının, nihai tüketiciye satmak için yapıldığını, dolayısıyla da tüketiciye satılacak araçların satışı sonrasında teslim tarihindeki ÖTV vergi oranının geçerli olması gerekirken, daha az vergi oranlı dönemde VDO'nun şeklen gösterilmesinin yasaya karşı hile olduğunu belirtmiştir.

3.3.1.2 Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi

Sözlükte tahrif etme bir şeyin bozulması, değiştirilmesi anlamlarına gelmektedir (TDK sözlüğü, 2022). Hukuki anlamıyla tahrif etmek “evrakın aslıyla oynanması, gerçeğıyle farklı durumu sokulması” şeklinde ifade edilebilir. Belge tahrife uğradığında bunun suça sebebiyet verebilmesi mali anlamda bir değerin bulunması ve VUK.' ta saklanmalarında zorunluluk bulunan defterler arasında bulunmasına bağlı (Şenyüz, 2015:452) olup, bu duruma uymayan aykırı halleri VUK m. 359/a-2 kapsamında suç teşkil etmektedir. Söz gelimi, faturanın, serbest meslek makbuzunun bahse konu değeri ve VUK bakımından saklanmasında zorunluluk olarak defterler arasında olmasından dolayı tahrifi halinde suça konu olabilmektedir. Fakat adisyonun bu şekilde bir durumu söz konusu olmadığından bu fıkra göre suçun oluşumuna neden olmasına imkân bulunmamaktadır.

⁸ Danıştay 7. D. 12.11.2020 T. E. 2016/3590, K. 2020/4583, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.03.2023.

Bahse konu belgelerin, işletme tarafından düzenlenmiş veya işletmenin almış olduğu belgelerden meydana gelmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunun ortaya çıkabilmesi vergi zıyaında bulunulup bulunulmadığına bağlı değildir (Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z., 2009:503). Söz konusu bu eylemlerin, taksirle işlenemeyeceği (Donay, 2007:150), bilinçli olarak ve kasti şekilde vergi matrahının düşürülmesi amaçlı olarak yükümlü yahut sorumlularca üzerlerinde bulunan vergisel yüklerin azaltılması niyetiyle vergilerin düşük seviyelerden ödenebilmesi için işlendiği kabul edilmektedir (Parlar ve Demirel, 2002:38).

Yasa koyucu, yasa'nın bu madde kapsamında ihlali halinde, ilgilinin on sekiz ay ile beş yıl arasında hapis cezasına yaptırımını ön görmüştür.

Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi, söz konusu defter, belge veya kayıtlarda herhangi bir fiille değişikliğin yapılarak, mevcutta varolan bir kayıt üzerinden değişikliğin yapılması mevzubahis olduğundan, tıpkı TCK'da yer alan "sahtecilik" suçunda aranılan "aldatıcılık" özeliğinin tahrifat/değiştirme eylemlerinde de aranılması gerektiğini ifade edebiliriz. Diğer bir ifadeyle, tahrifat suçunda, VUK'a göre sahte belge düzenlemenin oluştuğu ifade edilmemiştir, keza sahte belge düzenleme filine ilişkin yasa koyucu tarafından 359/b maddesi kapsamında ayrıca düzenleme yapılmıştır.

VUK'da yer alan dokuzuncu bölüm içerisinde muhasebe kayıtları hususundaki kurallara yer almakta, VUK m. 217'de yevmiye defterlerinde bulunan hataların sadece muhasebe kuralları çerçevesinde düzeltilebilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir. Öteki tüm kayıt ve defterlerde rakamların ve yazıların hatalı yazılması halinde düzeltmeler sadece bu rakamların ve yazıların üzerlerinin okunabilecek mahiyette çizilerek, yanlarına yahut alakalı olduğu yere doğrularının yazılarak yapılabilir. Defterlerde kayıtları yapılanların kazınma, çizilme yahut silinmeleriyle okunamayacak duruma sokulması yasaktır. Aynı şekilde VUK m. 218 uyarınca defterlerdeki kayıtlarda yer alan satırlar, çizilmeden boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerin sayfalarının ciltlerinden koparılması mümkün değildir. Tasdikli müteharrik yapraklarda sıraların bozulması ve yırtılmaları da yasaklanmış olduğunu görmekteyiz.

Yargıtay⁹'a göre, defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi suçunun oluşabilmesi için belgenin gerçek belge olması gerektiği, sahte belge üzerinde tahrifiyat olsa bile suçun oluşmayacağı ve söz konusu defter yahut belgenin kullanılıp kullanılmamasının suçun oluşumu için ehemmiyetinin olmadığı ifade edilmiştir.

4.3.1.3 Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi eylemi

VUK m. 172'de defter tutması zorunlu gerçek yahut tüzel kişilere yer verilmiştir. Buna göre;

- Ticaretle ve sanatla uğraşan kimseler,
- Ticari ortaklıklar,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernekler ve vakıflar bünyesinde yer alan işletmeler,
- Serbest meslek sahipleri,
- Çiftçilikle uğraşan kişiler,

tarafından defter tutulması zorunluluk arz, etmektedir.

Defter tutmaları zorunlu olan yükümlüler tarafından defterlerin, kayıtların ve belgelerin gizlenmesi halinde idare tarafından yapılacak vergi incelemeleri ve denetimlerinde zorluklar yaşanabilmektedir. Bu nedenle, VUK m. 359/a.2. fıkrası uyarınca bu belgeler, kayıtlar yahut defterler gizlendiğinde vergi kaçakçılığı suçuna sebebiyet verilebilmektedir (Eker Kazancı ve Soyer, 2007:927). İlgili madde uyarınca bu eylemi gerçekleştirenlerin onsekiz ay ile beş yıl arasında cezalandırılmasına hükmolunmaktadır.

Yasa koyucu, yasa'nın bu madde kapsamında ihlali halinde, ilgilinin on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezası yaptırımını ön görmüştür.

İbrazları zorunlu tutulmuş bulunan defter, kayıt ve belgeler VUK m. 253'de yasa yapıcı tarafından belirtilmiştir. Bunların ilgili oldukları yılı izleyen takvim yılından başlamak üzere beş yıllığına saklanmaları gerekmektedir. Defterler bakımından kullanılacağı dönem geçerli olmaktadır. Bunun yanı sıra belgeler açısından üzerlerinde yazılı tarihler geçerlidir (Parlar ve Demirel, 2002:229).

⁹ Yargıtay CGK. 17.03.1986 T. E. 1985/9-462, K. 1986/125, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.03.2023.

VUK m. 139’da vergi incelemesi işleminde, yükümlünün yahut sorumlu olanın defterlerinin, kayıtlarının ve belgelerinin, saklandığı işyerinde yapılmasının gerektiği ifade edilmekteydi. Bahse konu düzenlemelerde yer aldığı şekilde kimi istisna hallerinde inceleme işyerinde yapılması olanaklı da olmayabilir. İşyerinde inceleme yapılmasına olanak bulunmadığı durumlarda, bu işlem vergi idaresinde yapılabilir. Bu durumlar şu şekilde sıralanmaktadır;

- İşyerinin incelemeye müsait bulunmaması.
- İşyerinin sahibinin ölmesi yahut işin terk edilmiş olması.
- Vergi yükümlüsünün yahut sorumlu kişinin kendisinin isteğiyle inceleme işleminin vergi idaresinde yapılması (Taştan, 2015:48).

Ancak VUK’un bu maddesinde 14.10.2021 tarihli değişiklik ile defter ve belgelerin daireye teslimi açık hükümle düzenlenerek, ilgilinin de incelemenin iş yeri adresinde yapılmasını isteme hakkına dair düzenleme getirilmiştir. Söz konusu bu değişiklik öncesinde incelemenin esas olarak iş yerinde yapılması gerekirken, değişiklik sonrası bu durum incelemenin dairede yapılmasının esas olduğu kabul edilmiştir.

Danıştay vermiş olduğu bir kararında¹⁰ “...salt defter belgeler üzerinden yapılan inceleme ile fatura düzenleme fiili oluşunun tespitine dair defter ve belgelerin müfettişlik adresine veya idareye getirilmesinin talep edilebileceği, incelemenin işyerinde yapılmamasının hukuka aykırı bulunmadığı ...” belirtmiştir. Danıştay’ın¹¹ başka bir kararından özetle “... vergi inceleme elamanının defter ve belgelerin incelemeye konu talep etmesi ile davacının defter ve belgelerin teslim etmemesi üzerine tesis kılınan re’sen matrah tespitinin, yalnızca incelemenin davacının işyeri adresinde yapılmadığından dolayı hukuka aykırılık teşkil etmeyeceği...” biçiminde kararların yanında yine, Yargıtay 11. CD. 11.11.2019 tarihli, 2016/9063 E., 2019/7779 K. sayılı kararında özetle “... sanığa vergi incelemesi için defter ve belgelerin teslim etmesine dair gereken sürenin verildiği, incelemenin dairede yapılabilmesi için işyerinin faaliyetine devam edip etmediğinin incelemeyi yapan tarafından belirlenmesi gerektiği, bu hususa dair dosyada bilgi ve belge bulunmadığından, söz konusu araştırma ve tespit belgesinin istenilmesi şayet yoksa

¹⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.10.2001T. 2001/240 E., 2001/386 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 12.01.2022.

¹¹ Danıştay 9. D. 15.10.1997 T. 1996/2147 E., 1997/4095 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 19.01.2022.

işlemin hukuka uygun olmayacağı, eksik araştırma kılınan hükmün bozulmasına...” karar kılınmıştır (Lexpera., 2022).

Öte yandan, Danıştay’ın¹² bir kararında, mücbir sebep olmaksızın defterler ve belgelerin incelemede teslim edilmeyerek, kovuşturma safhasında teslim edilmesi suçun oluşmasına engel teşkil etmediği vurgulanmıştır.

Bu durumların varlığıyla TCK m. 205’de maddesinde belirtilen “resmi belgenin bozulması, yok edilmesi ya da gizlenmesi” veya TCK m. 208 kapsamında “özel belgenin bozulması, yok edilmesi ya da gizlenmesi” suçlarını teşkil edebilecektir (Özen, 2014:33).

Vergi incelemesine ilişkin olarak talep edilen belgeler, yükümlünün bunları VUK m. 14/2’de öngörülen sürelerin sonunda ibraz edilmediğinde bu tarih suç tarihi olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 2015:453).

Belgelerin gizlenmesi iki türlü olabilmektedir. İlk durumda, vergi dairesince defterlerin ve belgelerin incelenmesi için istendiği zaman, yükümlünün yahut sorumlunun bunları ceza muhakemesinde kendisi aleyhine ispat mahiyetinde olmaması amaçlı olarak gizlemesi söz konusudur. Bu durum muhakemenin başlamasının öncesinde gerçekleşmelidir. İkinci durumda, ceza muhakemesinin başlamasının ardından, yine kendisi aleyhine ispat vasıtası olarak kullanılmasını önleme amaçlı yükümlü yahut sorumlunun belgeleri gizlemesi veya belgelerin bulunmadığını belirtmesi söz konusudur.

3.3.1.4 Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması

Muhteviyatı bakımından yanıltıcı belgenin sadece yükümlü tarafından düzenlenebilmesine olanak bulunmaktadır. Vergi yasalarında anlaşması bulunan matbaalar tarafından sağlanan yahut noter onaylı olabilecek belgelerin hangileri olduğu belirtilmiştir. Düzenlenen belgelerde gerçek dışı kayıtların, bilerek vergi matrahlarında azaltma niyetli yapılan değişikliklerin, belgelerin içeriğinde bahsedilen miktarının, içeriğini yanıltacak düzeyde bir belgeye dönüştürüleceği olarak kabul edilmektedir (Taştan, 2014:210-211). Bu bakımdan, bu suçun oluşabilmesi için, suçun bilerek işlenmesi gerekmekte olup, VUK m. 359/a-2’ye göre muhteviyatı

¹² Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu’nun 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı R.G.’de yayımlanan 2013/3 E., 2019/1 K. sayılı kararı, www.lexpera.com, Erişim Zamanı, 10.01.2023.

itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçuna ilişkin, 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası yaptırımını öngörülmektedir.

Bahse konu madde uyarınca gerçek bir işlem olması karşısında, bunların yansıtıldığı belgelerde yer alan bilgilerde nitelik veya nicelik olarak değişiklikler yapılması, gerçekte var olanın aksine içerik ve miktarsal olarak farklılıklar yaratılması bu şekilde bir yanıltıcı mahiyete haizdir (Taştan, 2014:208-209).

Belgelerin muhteviyatları bakımından yanıltıcı özelliğe sahip olması için mali işlem olarak hazırlanan belgenin satış işleminde bulunan tarafça hazırlanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, belgenin hazırlandığı sırada matrah azaltıcı mahiyette gerçeğin dışında farklı yazılması gerekmektedir. Daha sonra gerçekleştirilecek değişiklikler, belgede tahrifat suçuna sebebiyet verebilecektir (Tosun ve Artuç, 2008:2784).

Mahiyetleri bakımından yanıltıcı belge hazırlanması, belge üzerinde hizmet yahut malın miktarsal olarak değişikliğinden önce mali işlemin tarafları yahut hizmet ya da malın cinsine ilişkin gerçeğin dışında bilgiler verilmesi olarak belirtilebilir (Oktar, 2000:81). Muhteviyatı bakımından bu şekilde bir belgenin hazırlanması suça konu olmaktadır. Bunun yanı sıra bu belgenin düzenlenmesinin ardından kullananlar, kullanma suçuna sebebiyet vermektedir.

Yükümlülerin yahut sorumlu kimselerin belgenin doğruluğuna ilişkin denetlemekle yükümlülükleri bulunmaktadır. Bahse konu denetimin yapılmadığında kişilerin kendileri yararına menfaat sağlanması düşüncesiyle hareket etmeleri nedeniyle cezai sorumluluklarına gidilebilecektir (Taştan, 2014:70).

Gerçek işlem ve içeriğinin de doğru olduğu belgenin taraflarında yanıltıcılık hâsılsa bu durumda, sahtecilik söz konusu olacaktır (Şenyüz, 2012:478)

Muhteviyatları bakımından sahte belgenin düzenlenmesi ve kullanılması suçları yanıltıcı mahiyete haiz belgenin hazırlanması fiilinden farklılık arz etmektedir. Zira yanıltıcı belgenin düzenlenmesi halinde belgenin muhteviyatı gerçek bir durum yahut muameleye dayanmaktadır. Sadece miktarsal yahut mahiyetleri bakımından yanıltan, gerçeği yansıtmayan bilgiler söz konusudur. Sahte belgenin hazırlanması fiilinde, gerçekte böyle bir durumun ve muamelenin bulunmamasına rağmen adeta var gibi gösterilmesi söz konusudur.

Yasa maddesinde belirtilen belgenin düzenlenmesinin ve kullanılmasının iki farklı suç olarak ele alınması gerektiğini söyleyebiliriz. Diğer bir ifadeyle, işlemin tarafları olarak belgeyi biri düzenlerken diğerinin kullanıcı olmasından dolayı iki farklı suçun oluşacağı ve bir suçun diğer bir suça dönüşemeyeceği ifade edilebilir.

Yargıtay'ın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin düzenlenmesi davasına dair vermiş olduğu bir kararında¹³; sanığın araç satışı yapması ile elde ettiği hâsılâtın faturalardan ayrı olmak üzere hizmet faturası adı altında faturalandırarak satışlarını tahsil ettiğini, böylelikle ÖTV'nin konusunu oluşturmadığı şeklinde gösterilen faturanın içeriği itibariyle değiştirildiğinden, vergi kaçakçılığı suçunun oluşacağı hüküm kılınmıştır.

3.3.1.5 Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya defter sahifelerinin yok edilerek yerlerine başka yaprakların konulması yahut hiç konulmaması

VUK m. 359/b bendinde yer verilen ikinci gruptaki fiiller şu şekilde belirtilmektedir.

- Vergi yasalarında belirtilen tutulmaları gerekli yahut düzenlenmeleri, saklanmaları, ibrazları zorunluluk teşkil eden defterler, kayıtlar veya belgelerin yok edilmesi.
- Defterlerin sayfalarının yok edilerek yerlerine başkaca yaprakların konulması yahut hiç konulmaması.
- Belgelerin asıllarının ya da suretlerinin tümüyle yahut kısmi olarak sahte düzenlenmesi veyahut bu belgelerin kullanılması.

Defterlerin, belge yahut kayıtların yeniden kullanılmalarının mümkün olmayacak duruma sokulması veya tümüyle ortadan kaldırıldığında vergi kaçakçılığı suçu oluşacaktır. Bahse konu eylemler suçun maddi unsurunu teşkil etmektedir. Bunlar haricinde suçun vücut bulabilmesi, ibrazları talep edilen belgelerin VUK m. 253'e göre belirlenen 5 yıl içinde eylemin gerçekleştirilmesine bağlıdır (Yiğit, 2018:126).

Söz konusu madde de yok etme eyleminin ne olduğuna dair açık bir tanımlamaya yer verilmediğinden, defter ve belgelerin yokluğuna dair her türlü fiilin söz konusu suça vücut verebileceğini ve serbest hareketli suç kategorisinde değerlendirilebileceğini söyleyebiliriz. Kanun'un bu maddesi kapsamında ihlali halinde, ilgilinin 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası yaptırımını ön görülmüştür.

¹³ Yargıtay 11. CD. 21.02.2012 T. ve 2011/13884 E., 2012/1946 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.01.2023.

Defterlerin, belgelerin yahut kayıtların yok olduğu veya kaybolduğunun ispatı mükellefe ait olup, bu durumun elde olmayan sebeplerle oluştuğunun ve Asliye Ticaret Mahkemelerinden zayi belgesi almak kaydıyla tespit edilmelidir. İddianın hayatın olağan akışına uygun olmaması durumunda da suçun varlığı kabul edilmelidir (Şenyüz, 2012:482). Bu hususa dair Yargıtay¹⁴ bir kararında; mükellefin yasal defter ve belgelerinin aracının içinde olması ve aracının içinden hiçbir eşyanın çalınmayarak yalnızca defter ve belgelerin çalınması iddiasında, hırsızlar tarafından amaçlarına uymayacak defter ve belgelerin çalınmasının hayatın olağan akışına uygun olmadığı fikrini ortaya sunmuştur.

Yaprakların yok edilmesinin gerçek amacı, vergi yükümlüsünün veya sorumlusunun yahut yasal temsilcinin kendisinin yararına olacak şekilde hareketlerde bulunarak, vergi matrahında azaltma yaratması sonucunda daha az oranda verginin ödenmesidir (Taştan, 2015:77).

Sayfalar tümüyle veya kısmi olarak da yok edilebilir. Bu durumların ikisinde de suçun oluştuğu kabul edilmektedir. Fakat failin yok etmiş olduğu sayfaların yerlerine gerçek mahiyetleri bulunan bilgileri yazarak ekstra sayfaları eklemesi yeni bir suçun oluşumuna neden olmayacaktır. Bu nedenle bu kimsenin hakkında ceza yaptırımının uygulanmasına gerek bulunmamaktadır (Yiğit, 2004:144).

Defterlerin, kayıtların ve belgelerin yok edilmesi yahut yerlerine başkalarının konulması eylemi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi suçuyla birbirlerine karıştırılmaktadır. Bunların daha sonra birbirlerinin yerlerine de geçebilecek hale gelebildiklerini söylemek mümkündür. Bu nedenle bunların birbirlerinden ayrılma zorluk yaşanmaktadır (Uğur ve Elibol, 2016:452). Nitekim Yargıtay bi kararında¹⁵; defter ve belgelerin yırtılması fiilini ibraz edilmeme fiili kapsamında değerlendirmiştir.

Yasa koyucunun gizleme ve yok etme eylemlerini farklı düzenlemeler içerisinde ele aldığı ve farklı cezaları ön gördüğü birlikte değerlendirildiğinde yok etme eyleminin gizleme eylemi olarak değerlendirilmesinin doğru olmadığını, dolayısıyla yok etme fiilinin kesin olmadığı durumlarda gizleme eylemine münhasır madde kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

¹⁴ Yargıtay 11. CD. 2000/6285 E., 2001/1784 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.03.2023.

¹⁵ Yargıtay 11. CD. 16.03.2005 T. 2004/3027 E., 2005/1133 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.03.2023.

Koparılan sayfalar yerine yeni konulan sayfaların içerikleri gerçek durumu yansıtıyorsa failin eyleminden vazgeçtiği durum gözetilerek ceza verilemeyeceği, ancak gerçek durumu yansıtmıyor ve yalnızca yok edilen sayfanın yerine salt sayfa konuluyorsa bu durumda suçun oluşmasında, yerine yeni sayfaların konulmasının bir değerinin olmayacağını yani suçun oluşacağını ifade edebiliriz. Bu fiil ile ilgili önemlilik arz eden başkaca bir durum da defterlerden veya ciltlerinden ayrılan/koparılan sayfaların, defterleri teslim/ibraz ederken teslim edilmesi sonucunda, söz konusu suçun oluşmayacağıdır.

3.3.1.6 Belgelerin asılları yahut suretlerinin tümüyle ya da kısmen sahte olarak düzenlenmesi veya kullanılmaları

Sözlükte “*sahte*” kavramı “bir şeyin aslına benzetilerek yapılan, düzme, düzmece ” anlamı bulunmaktadır (TDK, 2022). Hukukta ise bu kavram, hukuki değeri bulunan unsurlarda yapılan sahteciliğe karşılık gelmektedir. Kamunun güvenini ihlal eden suçların arasında bulunmasının yanı sıra birden çok hususta sahtecilik yapılabilmesi mümkündür.

Belgenin sahte düzenlenmesi ve kullanılması eyleminde bahse konu belgeler, belgelerin gizlenmesi eyleminde belirtilen belgeler olduğu kabul edilmektedir. Bu belgeleri şu şekilde sıralayabiliriz; “fatura, serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi, müstahsil makbuzu, perakende satış vesikaları, gider pusulası, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, ücret bordrosu, müşteri listesi” (Ok ve Gündel, 2002:223)

VUK m. 359.b bendine göre, gerçek bir muamelenin yahut durumun bulunmamasına veya bulunuyor gibi düzenlenmesi sonucu hazırlanan belgenin sahte olduğu kabul edilmektedir. Bir muamelenin varlığı bulunmadığı halde belge düzenlenerek kullanılması, bunların asıllarının yahut suretinin tümüyle veyahut kısmi olarak sahtelerinin hazırlanması ya da kullanılmaları suça sebebiyet vermektedir. Mükellefin kullandığı şekilde sahte belge kavramının karşılığı “naylon fatura” dır (Taştan, 2015:78). Bu madde kapsamında yasa’nın ihlali halinde, ilgilinin 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası yaptırımını ön görmüştür.

Suçta konu vakanın meydana geldiği tarih olarak belgenin düzenlenme tarihi esas alınmaktadır. Sahte belgenin kullanılması halinde suç tarihi ise, kullanmanın gerçekleştiği muhasebe dönemini içeren vergilendirme dönemi olmaktadır (Ağar, 2005:285). VUK.’ ta yer alan “*sahte belge*” kavramıyla TCK’nın öngördüğü “*özel*

evrakta sahtecilik” kavramları birbiriyle karıştırılmaktadır. VUK’da yer alan kavramın vergilendirmeye alakalı alana ilişkin olduğunu söylemek mümkündür (Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z., 2009:484).

Eylemin suça sebebiyet verebilmesi için vergi yasalarında belirlenen belgelerin sahte olarak üretilmesi yeterlidir. Ayrıca bu üretilen belgelerin kullanılmaları ve sonucunda vergisel kayıpların ortaya çıkması aranmamaktadır (Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z., 2009:483-484). Belgeyi sahte olarak üreten kimse ayrıca bunu kullandığında birden fazla seçimlik eylemi işlemesi üzerine kullanma fiilinin esas alınması gerekmektedir (Özen, 2014:49).

Sahte olarak üretilen fatura yahut belgenin sahteliği bilinmeksizin kullanıldığında normal bir durum gerçekleşmektedir. Zira yükümlülerin bir belgenin sahteliğine ilişkin bilgisi bulunmayabilir. Maliye Bakanlığınca “306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁶” çıkarılmıştır. Bu tebliğde kasıt olmaması durumunda ceza yaptırımının bahse konu olamayacağı ifade edilmiştir (Oktar, 2002:121). Belge kullanıcısının tedarik etmiş olduğu hizmet veya mal alımına dair edindiği fatura ve diğer belgelerin satıcıya ait olup olmadığını bilmesi gerektiği ehemmiyet taşımaktadır. Zira alıcının kullandığı belgenin sahte olduğunu bilmesi ile kasdın varlığı oluşacağından sahte belge kullanılması suçu oluşacaktır (Batı,2021:329). 306 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde, sahte belge kullanımı suçlarına istinaden “kast” yani “bilerek” unsurunun değerlendirme ve tespiti vergi incelemeye yetkili kimselere verilmiştir (Ağar, 2005:286), kanaatimizce bu yetkinin genel tebliğde herhangi bir kritere bağlanmamış olması sorun doğurmaktadır. Başka bir ifadeyle, neye göre? Hangi şartlar altında? İlgilinin sahte olarak anılan faturanın veya belgenin kasten/bilerek kullanıldığını tespit edileceği belirtilmemiştir. Diğer taraftan da yargı erkine ait olan bir görevin, yürütme erkinde bulunan Maliye teşkilatlanmasının içindeki vergi inceleme yetkisine haiz olan kimseye tali bir kaynak olan genelge ile verilmesinin de “fonksiyon gaspı” sorununa yol açtığını söyleyebiliriz.

Bunların yanı sıra, yükümlünün, belge ve defterlerinin kaydını tutan müşavirin belge yahut faturaların sahteliklerini bilmemesinden dolayı bunları kaydetmeleri durumunda ceza sorumluluklarına gidilemeyecektir. Nitekim Danıştay¹⁷ bir

¹⁶ 18.06.2002 tarih ve 24789 sayılı. R.G. ile yayınlanmıştır.

¹⁷ Danıştay 3. D. 2022/1164 E., 2022/4708 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.03.2023.

kararında, mali müşavir olan meslek mensubunun, uyuşmazlık yaşanan faturaların sahteliğini bilerek beyan ettiğini kanıtlamaya yarar yeterli tespitin bulunmadığından müştereken ve müteselsilen kesilen cezanın hukuka aykırı olduğu yönünde görüşünü ittihaz kılmıştır. Fakat mali müşavirin, yükümlünün VUK'a uygun belgeleri hazırlarken bir çıkar karşılığında yardıma bulunması yahut teşvikte bulunması durumunda VUK m. 360'a göre cezalandırılması gerekmektedir. Ortada herhangi bir menfaatin bulunmaksızın eyleme iştirakleri bulunduğu cezaları ¼ nispetinde olacak şekilde cezalandırılmaları yoluna gidilmelidir (Oktar, 2002:127).

Kanun koyucu, VUK'a göre düzenlenmesi gereken belgelerin sahte olarak tanzim edilmesinin suçu oluşturacağını, bu belgelerin kullanılması sonucunda ortaya vergi kaybının çıkmasının veya çıkmamasının öneminin bulunmadığını, söz konusu belgelerin sahte olarak düzenlenmesiyle ve aynı bu belgelerin kullanılması ile de suçun oluşacağını ve düzenleme ile kullanmanın iki ayrı birbirinden bağımsız suçlar olduğu belirtilmiştir. Bu hususa dair, Yargıtay da bir kararında¹⁸; sahte belge kullanımı fiili ile sahte belge düzenleme fiillerinin ayrı suçları oluşturduğu, diğer bir ifadeyle birbirinden farklı iki farklı suç olduğu yönünde içtihat kılmıştır.

Sahte belge kullanma suçlarında, vergi zayisi aranmamakta olup, söz konusu sahte faturaların defter ve kayıtlara işlenmiş olması ya da beyannamelere konu edilmiş olması suçun oluşması için aranan şartlardır. Diğer bir ifadeyle, yalnızca sahte faturanın alınması ancak kayıtlarına veya beyannamelerine yansıtılmaması suçun oluşmasına sebebiyet vermez.

Yargıtay'ın sahte fatura kullanma suçuna dair yapmış olduğu bir yargılamada "bilerek" unsurunun tespitine ilişkin kararında¹⁹, gerçekte olmayan bir satıştan dolayı alınan faturanın kayıtlara işlenerek kullanılması ve gerçek olmayan satıştan dolayı bu faturanın gerçek olmadığını bilmesine rağmen faturanın kullanılmasının vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu, yönünde içtihat kılmıştır.

¹⁸ Yargıtay 11.CD. 22.03.2021 T. 2017/11484 E., 2021/2892 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 11.03.2023.

¹⁹ Yargıtay CGK. 16.10.2001 T. 2001/11-161 E., 2011/211 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 11.03.2023.

Yine başka bir yargıtay kararında²⁰; alıcının gerçek bir alım-satım olmasına rağmen yapılan ticaretin satıcısına ait olmayan başkaca bir vergi mükellefine ait olan fatura ile faturalandırılmasını “sahte” olarak değerlendirmiş kararını ittihaz kılmıştır.

Diğer taraftan, sahte fatura kullanma eylemlerine ilişkin vergi kaçakçılığı suçlarında sahte faturayı düzenleyen mükellef hakkındaki tespitlerde önemlidir. Zira sahte fatura düzenlediği iddia edilen mükellefin düzenlediği faturaların sahte olmadığı yönünde belirtiler varsa, söz konusu faturaların sahteliğinden bahsedilemeyeceği gibi, düzenleyici mükellefin sahte fatura düzenlediğine dair tespitleri yeterli ise de bu durumda da kullanıcı ne kadar mer’i mevzuata uygun biçimde vergisel yükümlülüklerini yerine getirmiş olsa da faturaların sahte olarak kullanılmasından sorumlu olacaktır. Nitekim İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi bir kararında²¹, sahte olduğu iddia edilen faturaların sahteliğinin kanıtı için, somut ve inandırıcı ispatlar ile ortaya sunulması gerektiği, faturayı düzenleyen düzenlenen dönemde hiçbir ticari faaliyette bulunmadığının somut olarak ortaya konulmasının elzem olduğunu belirterek, idarenin somut bi şekilde bu durumu kanıtlayacak bilgi ve belge sunamadığından, faturaları kullanan mükellef hakkında tesis edilen vergi cezalarını iptal etmiştir. Yine bu husus ilişkin, Yargıtay, sahte fatura kullanma fiili sonuca oluşan vergi kaçakçılığı suçuna dair yapmış olduğu yargılamada kararında²²; sahte faturayı düzenleyen mükellef hakkında; idarenin tespiti olan vergi inceleme raporlarının, mahkeme kararlarının ve düzenleyici kapsamında delil kabiliyeti olan belgelerin dosya arasına alınarak karar verilmesi gerektiğini içtihat kılmıştır.

3.3.1.7 Maliye bakanlığı ile anlaşmasının bulunmadığı halde belge basılması yahut basılmış belgelerin bilerek kullanılması

VUK’un m. 359/c fıkrası ile yalnızca Maliye Bakanlığıyla anlaşması bulunan kimselerin basabilecekleri belgelerin, Bakanlıkla anlaşmalı olmayanlarca basılması yahut bunların başka kimselerce bilinçli olarak kullanılmak suretiyle yasa’nın ihlal edilmesi sonucunda, bu fiilleri işleyenlerin haklarında 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası yaptırımını öngörülmüştür.

²⁰ Yargıtay 11. CD. 13.06.2001 T. 2001/6053 E., 2002/6820 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 11.03.2023.

²¹ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi 11.02.2020 T. 2019/1377 E., 2020/468 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 11.03.2023.

²² Yargıtay 11.CD. 01.07.2021 T. 2020/4040 E., 2021/6149 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 11.03.2023.

VUK mükerrer m. 257’de, Maliye Bakanlığının “mükellef ve meslek mensupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya” yetkisinin bulunduğu ifade edilmiştir.

Bakanlıkça anlaşması bulunan matbaalarca belge bastırmak yerine noterden onaylatılması yoluyla belgelerin kullanılabilmesi mümkündür. Noterliklerce onaylanan belgelerin usul ve yasada belirtilen şekilde kullanımlarına olanak bulunmaktadır (Şenyüz, 2012:493).

Bahse konu maddede iki eylemin bulunduğu görülmektedir. Bir tanesi Bakanlıkla anlaşmaları olmamasına karşın belgelerin basılması, öteki basılmış bulunan bu belgelerin bilinçli olarak kullanılmasıdır (Şenyüz, 2012:493). Diğer bir deyişle, madde kapsamında suça konu birden çok eylemden bahsedilmektedir.

Sadece Bakanlıkla anlaşmaları bulunmayan matbaaların suça konu eylemi işleyebilecek fail olmadıklarını söylemek mümkündür. Zira belgelerin her türlü fotokopinin çekildiği makine yahut benzer nitelikli araçlarla çoğaltılabilmesi mümkündür. Bu nedenle belgeleri basan herkesin fail olabileceği söylenebilir (Ok ve Gündel, 2002:354). Bu şekilde basılan belgeyi kendisine yarar sağlamak amacıyla kullanan gerçek ve tüzel kişileri suçun faili olabilmektedir (Üstün, 2001:306).

Belgelerin kişinin kendisi tarafından basılabileceği kadar başka bir kimsenin de yapabilmesi mümkündür. Kişinin bu iş nedeniyle kendisine yarar sağlamasının da önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla amacının ne olduğuna bakılmaksızın eylem gerçekleşince suça sebebiyet verilmektedir. Belgeler bir tüzel kişilikte basıldığında tüzel kişinin temsilcisinin sorumluluğuna gidilmesi gerekecektir (Taştan, 2014:109).

Suç tarihi olarak Bakanlıkla anlaşması bulunmayanlarca belgenin basılan belgelerin ele geçirilme tarihi esas alınmaktadır. Belgelerin kullanılması bakımından yükümlünün durumuna bakılarak, beyannamenin verildiği günün hesaba katılması gerekmektedir (Kırmaz, 2015:338).

Söz konusu maddenin içeriğine baktığımızda, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanlar tarafından belge basımı yapıldığında suçun meydana gelebileceği, Bakanlık ile izni olanların sahte belgeleri basmaları halinde de suçun oluşmayacağını görmekteyiz. Öte yandan, vergi kaçakçılığı suçlarında genel manada kasıt unsurunun varlığı aranmakta iken, maddenin diğer eylemi olan anlaşmasız belge basımını kullanımında suçun oluşma halini “bilme” unsuruna bağlanmasının gerekli olmadığını, bilakis bu eylem bakımından özellikle subjektif unsurun aranılması ile “bilmiyordum” savunmasının yapılmasında, söz konusu maddenin yaptırım açısından uygulamada zorluk yaşatacağı kanaatindeyiz.

3.3.1.8 Ödeme kaydedici cihazlara yönelik müdahale

2021 tarihli 7318 sayılı Kanun’un m. 4’de yapılan değişiklikle VUK m. 359’a “ç” bendi olarak eklenmiştir. Madde’de “*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.*” denilmektedir.

Bahse konu maddede, dört farklı fiilden birisinin oluşumuna sebebiyet verilmesiyle suçun oluşacağı bundan dolayı suçta aranılana müdahalenin seçimli hareketli suçlar kapsamında değerlendirileceğini söyleyebiliriz. Yine genel olarak, madde de belirtilen eylemlerin işlendiğinin inceleme yapıldığı sırada belirlenmesi durumunda incelemenin tamamlanmasına bakılmaksızın; başka yollarla öğrenilmesi durumunda, inceleme yapılmaksızın fiil hakkında rapor düzenlenmektedir. Raporun daha sonra

değerlendirme komisyonu tarafından verilecek mütalaa ile beraber soruşturma açılması talepli olarak Cumhuriyet Savcılığına bildirilmektedir. Diğer taraftan, 7318 sayılı Yasa'nın m. 359/ç ile özel bir düzenleme yapılmıştır. Yasa koyucu, maddede belirtilen fiillerin işlendiği vergi incelemesinde anlaşılması halinde incelemenin sonucu beklenmeden, başkaca suretlerle suçun işlendiği öğrenildiyse inceleme işlemine başlanmadan incelemeye yetkili kılınan kimselerce söz konusu tespitlere dair raporun düzenlenip rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla da söz konusu durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirileceği, bu gibi hallerde derhal kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartının aranmadığına ilişkin yasal düzenlemeye gidilmiştir.

Hızla gelişen teknolojinin karşısında vergi kaçakçılığında teknolojinin kullanılarak yeni ihlallerin oluşumuna sebebiyet verilen eylemlere dair, yasama iradesinin, yeni suç tanımlamalarına ihtiyaç duyarak ve eylemlerin belirtilerek ihlal karşısında da gerekli olan ceza ve yaptırımlarına dair yeni düzenlemeler getirilmesinin yerinde olduğunu düşünmekteyiz. İşbu maddenin işleyişi için mükelleflere ve idareye bir takım teknik hazırlık yükümlülüğünün atfedildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu bu hazırlık aşamasının tamamlanması için de kanun maddesinin 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe gireceğine dair düzenleme yapılmıştır.

Diğer taraftan, vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaanın dava şartı olduğu gözetildiğinde, bu madde kapsamında inceleme yapılmadan veya tam manasıyla inceleme tamamlanmadan mütalaanın alelacele oluşturulmasına imkân veren düzenlemenin iddianamenin eksik veya hatalı değerlendirmeye konu olabileceğini düşünmekteyiz.

3.3.1.9 Tütün ve alkol'de etiket sistemine izinsiz müdahale

2022 tarihli 7423 sayılı Yasa'nın²³ m. 1'de yapılan değişiklikle VUK m. 359'a "ç" bendinden sonra gelmek üzere "d" bendi eklenmiştir. Maddede "03/1/2002 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

²³ "7423 Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", 15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.

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 Bakanlığına 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.” denilmektedir.

Yapılan düzenleme ile 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun ile düzenlenen piyasalarda verginin güvenliğinin sağlanarak, kayıt dışı ekonominin engellenmesi ve vergi kaçakçılığının önüne geçilmesinin amaçlandığını görmekteyiz.

Bahse konu maddede, yer alan fiillerden birisinin oluşumuna sebebiyet verilmesiyle suçun oluşacağı bundan dolayı suçta aranılana müdahalenin seçimli hareketli suçlar kapsamında değerlendirileceğini söyleyebiliriz. Yine aynı Yasa’nın m. 367/ç fıkrası ibaresi “ç ve d” fıkrası olarak değiştirilmiştir. Bu bağlamda, maddede belirtilen fiillerin işlendiği vergi incelemesinde anlaşılması halinde incelemenin sonucu beklenmeden, başkaca suretlerle suçun işlendiği öğrenildiyse inceleme işlemine başlanmadan incelemeye yetkili kılınan kimselerce söz konusu tespitlere dair raporun düzenlenip rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla da söz konusu durum Cumhuriyet Başsavcılığına bildirileceği, bu gibi hallerde derhal kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartının aranmadığına ilişkin yasal düzenlemeye gidilmiştir.

Söz konusu madde ile tekel ürünleri konu edilmiş olup maddenin lafzından, maddenin işleyişi için mükelleflere ve idareye bir takım teknik hazırlık yükümlülüğünün atfedildiği anlaşılmaktadır. Söz konusu bu hazırlık aşamasının tamamlanması için de kanun maddesinin 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe gireceğine dair düzenleme yapılmıştır. Bu bağlamda, öncelikle ilgili kurumlarca etiket bilgi sistemlerinin kurulup akabinde mükelleflerin veya vergi sorumlularının bu sisteme uygun davranımda bulunup bulunmadığı diğer bir ifadeyle maddenin ihlaline dair davranımın ancak bu aşamada söz konusu olup suçun varlığının sübuta ereceğini söyleyebiliriz. Bu kapsamda da suçun tipikliğinin bulunduğu ancak fiilin bulunmadığı diğer bir ifadeyle suçun işlenemeyeceği kapsamında kaldığını ifade edebiliriz.

3.3.2 Vergi kaçakçılığı suçunda fail

3.3.2.1 Gerçek kişilerin failliği

Vergi ziyanına ilişkin olarak düzenleme altına alınan VUK m. 344’de bu kabahatin failinin “*mükellef*²⁴” yahut “*sorumlu*²⁵” olabileceği açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu maddeye ek olarak vergi kaçakçılığı suç ve cezalarına ilişkin olarak ele alınan VUK m. 359’da bu suçun herkesçe işlenebileceğinden bahsedilmektedir. Bahse konu madde kapsamında yükümlü ve sorumludan bahsedilmemekte, saklanması ve ibrazı bakımından yükümlü olunan belgeler, kayıtlar ve defterlere ilişkin suça sebebiyet verecek bazı eylemlerde bulunan kimselerin cezalandırılacakları ifade edilmektedir. Bu çerçevede, yükümlünün, sorumlunun, muhasebecinin, maliyecinin yahut üçüncü bir kimsenin de vergi kaçakçılığı suçunu işleyebilmesi mümkün olup suçun faili olabilmelerine olanak bulunmaktadır (Kaşıkçı, 2007:185).

Yukarıda bahsedilen konuya ilişkin olarak öğretideki kimi yazarlar Yargıtay’ın bir içtihadından bahsetmektedir. İlgili içtihat kararında²⁶; “*işyerini vekâletnameyle eşine devrini yapan failin kendisine atfedilen suç nedeniyle cezai olarak sorumluluğunun bulunduğu*” belirtilmektedir. Buna göre bu suçlarda fail herkes olabilmekte ve bu durum açık bir şekilde ifade edilmiştir (Kaşıkçı, 2007:185). Bu noktada, herkes kavramının içerisine küçük ve kısıtlıların girip girmediği hususunun belirlenmesi gerekmektedir. Zira bu kimselerin sorumluluğunun VUK m. 10 kapsamında yasal temsilcilerinde olduğu belirtilmektedir. Bahse konu madde çerçevesinde bu kişilerin yükümlülüklerinin bulunduğu açıkça belirtilmiş olmakla, VUK m. 332’de yer alan hükümde bu kişilerin cezai anlamda muhatap olamayacakları fakat ceza sorumluluklarının yasal temsilcilerinde olacağı düzenlendiğini görmekteyiz.

VUK m. 332’ de “*Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.*” denilmektedir.

²⁴ VUK 8/1 uyarınca “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.*”

²⁵ VUK 8/2 uyarınca “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*”.

²⁶ Yargıtay 11. C.D. 25.11.2011 tarih ve E2001/9-228, K2001/9185 sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 29.12.2021

Küçük ve kısıtlıların fiil ehliyetleri bulunmamaktadır. Bu nedenle bu kimselerin vergi mükellefleri arasında bulunması durumunda yasal temsilcilerinin vergi sorumlusu olarak kabul edilmektedir. Bu kimselerin bu doğrultuda görüşlerine başvurulmaksızın kendilerine temsilci yasal olarak atanmaktadır. Bu kişilerin cezai sorumlulukları, vergi aslına ilişkin cezalandırmanın bahse konu olması halinde yasal temsilciye ait malvarlığına başvurulmaktadır. Bu durumda asıl yükümlüye rücuya imkânının bulunmasına rağmen, verginin ödenmemesi nedeniyle ceza kesildiğinde yasal temsilcinin sorumluluğunu kabulü gerekir ve bu cezaların ise asıl yükümlüye rücuya hakları bulunmamaktadır (Çomaklı, 2008:123).

Erman, kısıtlı ve küçüklerin ceza sorumluluklarına yönelik bu kimselerin suça konu eylemde bulunmaları durumunda yasal temsilcilerinin cezai sorumluluğuna gidilmesi gerektiğini ifade etmektedir (alıntı yapan Kaşıkçı, 2007:186). Diğer taraftan Kaşıkçı (2007:186)' ya göre bahse konu görüş hatalıdır. Yazara göre madde kapsamında objektif sorumluluk halinin belirtilmemesi nedeniyle, suça konu eylemi küçüklerin yahut kısıtlıların işlemesi halinde, iştirak halinin olmaması koşuluyla genel sorumluluğa ilişkin kurallara başvurulmalıdır. Bu kapsamda bu kimselerin yasal temsilcilerinin cezai sorumluluklarına başvurulmaması gerekir.

Kanaatimize göre bu hususa ilişkin bir yasal düzenleme sadece vergi cezalarına yönelik olmamakta vergi asıllarına da ilişkin olmaktadır. Bu nedenle, küçüklerin yahut kısıtlıların vergisel olarak yükümlülüğü veyahut sorumluluğu durumunda, onların namına ifa edilmesinde zorunluluk bulunmaktadır. Bahsedilen zorunluluk halinin bulunmasına rağmen vergisel yükümlülüğün yasal temsilcilerce ifa edilmemesi durumunda da asıl vergi yükümlüleri bakımından yaptırımı gerektirmesi kadar yasal temsilciler bakımından da bu yaptırımların uygulanmasının zorunlu kılınması gerektiği kanaatindeyiz.

3.3.2.2 Tüzel kişilerin failliği

Vergi kaçakçılığı suçlarının faillerinin cezalarda şahsilik ilkesi uyarınca gerçek kimseler olabilmesi mümkündür. Buna göre tüzel kişiliğin faillik sıfatını alabilmesine olanak bulunmamaktadır. TCK uyarınca tüzel kişiler hakkında sadece güvenlik tedbirlerine başvurulabilecektir. Tüzel kişiliğin vergi mükellefi olması halinde idari müeyyide niteliğinde bulunan vergi cezalarının bu kişilikler bakımından kesilmektedir. Diğer taraftan bu idari cezaların kesilmesinin yanı sıra bunların yasal

temsilci/leri de ceza yargılamasında fail olarak yargılanabilmektedir (Çomaklı, 2008:240).

Yönetim kurulları tüzel kişiliklerin yasal temsilcisi olarak hareket etmektedirler. Yönetim kurulunda görevli kişilerin yasal temsilci sıfatı ile tüzel kişiliğin vergisel ödevlerini ifa etmeleri gerekmektedir. Tüzel kişilerin kurucu üyeleri olan ancak yasal temsilci olarak görevli olmayan kimselerin şirket konusuna giren vergi borçları nedeniyle sorumlulukları bulunmamaktadır (Çomaklı, 2013:140).

Anonim Şirketler bakımından, birden çok yasal temsilcinin varlığından bahsedilebilir. Bu nedenle cezai sorumluluk bakımından genel itibariyle vergi suçuna ilişkin eylemlerin detayları konusunda bilgi sahibi bulunan ve suçun oluşumu sırasında role sahip temsilci/lerin cezai sorumluluğunun bulunması gerektiği ifade edilmektedir (Taş, 2003:4-5). Diğer bir deyişle, bu şirketler bakımından failin görev ağırlığı bulunan temsilci olması gerekecektir. Suça konu eyleme yönelik görev alanında bulunmayan yasal temsilcinin cezai anlamda sorumluluğuna gidilemeyecektir (Çomaklı, 2008:242).

Yargıtay'ın bir kararına²⁷ göre tüzel kişilerde birden çok yasal temsilci olması ve suça konu eylemin iştiraken işlenmediği hususunun tespiti durumunda sorumluluk bakımından cezaların şahsiliğinden yola çıkılarak karar verilecektir. Bu hallerde temsil yetkisine ilişkin ağırlığın ve sınırların göz önünde bulundurularak suçtan dolayı şeklen sorumluluğa hükmedilemeyecektir. Dolayısıyla suça konu eylem konusunda detaylı bilgiye sahip olan ve suça sebebiyet verilmesi bakımından önemli role sahip temsilcinin sorumluluğuna gidilecektir (Lexpera, 2022).

Limited Şirketler bakımından, vergi kaçakçılığı suçuna yönelik eylemler bahse konu olduğunda failin, ortaklığın yasal temsilcisi olarak görevlendirilen müdürün yahut kendisine yetkilerin devredildiği suça konu eylemin konusunun görev alanında bulunan yasal temsilcinin olduğu kabul edilmektedir (Çomaklı ve Ak, 2013:141-142).

Kollektif ortaklıklarda ortakların her birisinin temsil yetkisinin bulunması nedeniyle yetkilerin görevsel dağılımla ortakların birisi yahut bir kısmına veya ortakların dışındaki şahıs ya da şahıslara verilmesi mümkündür. Bu hallerde temsil yetkisi

²⁷ Yargıtay 11. C.D., T. 27.09.2011, E.2001/5007, K.2001/8710 sayılı kararı, www.lexpera.com, Erişim Zamanı, 02.01.2022

bulunan kimse veya kimseler bu suça sebebiyet verilen eylemlerde almış oldukları sorumluluklarının ağırlığı bakımından cezai anlamda sorumlu olmaktadırlar (Çomaklı, 2008:241.242).

3.3.4 Suçun mağduru

Türk ceza hukukunda “mağdur” ve “suçtan zarar gören” kavramlarında, sınırın muğlâk olduğu düzenlemeler bulunmaktadır. Bu kavramlar, başka yasalarda şüpheyne mahal bırakacak derecede kullanılmışlardır. Mağdur ile şikâyetçiye, davaya katılma hakkı CMK m. 234’de “mağdur ve şikâyetçinin haklarında” düzenlenirken; mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanların davaya katılmaları ise CMK m. 237 mucibince düzenlenmiştir. Bu bağlamda, kanun koyucunun söz konusu mağdur, suçtan zarar gören ve şikâyetçi kavramlarının belirli bir düşünce kapsamında uygulama(dığı) yönünde bizimde katıldığımız doktrinde tenkitler bulunmaktadır (Centel, Zafer 2008:761-762). Zira kanun yollarını düzenleyen CMK m. 260 ile davaya katılma zorunluluğu aranmamakla sadece katılan sıfatını alabilecek surette zarar gören olma kriteri yeterli görülmüş iken, aynı Yasa’nın m. 234/6 fıkra mucibince mağdur veya şikâyetçinin kanun yollarına başvuru haklarının ancak davaya katılmış olmaları kuralına yer verildiği birlikte değerlendirildiğinde, aynı yasa içindeki bu iki farklı düzenlemenin kendi içinde çatıştığını söyleyebiliriz.

Genel anlamda mağdur kavramından, suç ile hukuki değeri korunan hak sahibidir (Hafizoğulları ve Özen, 2019:200). Diğer bir ifadeyle, işlenen suç karşısında haksızlığa maruz kalan kişilerdir (Koca, Üzölmez, 2012:141). Türkiye Cumhuriyeti’nin egemenlik ögelerinden biri yürütmedir. TCK m. 312 ile de yürütmenin gücüne sahip olan hükümetin Anayasaya elverişli biçimde görevini ifa edebilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır (Topçu, 2016:58).

Vergi kaçakçılığı suçlarında korunan hukuki yararın, devletin gelir kaynaklarından olan vergilerin bir kısmından ya da tümüyle mahrum kalmasına sebep doğuracak fiillerin engellenmesi ile vergide kamu düzeninin korunması, nedeniyle mağdur genel anlamda devlettir. Diğer taraftan, suç ile korunan hukuki yararın doğrudan maliki olmayan ancak vergi kaçakçılığı suçundan zarar görmesi sebebiyle menfaatin ihlali söz konusu olan Maliye ve Hazine olduğu ifade edilebilir (Sarıcaoğlu, 2017:171).

Kanaatimizce de vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi ile kamu düzeninin bozularak, kamu otoritesinin zedelendiği ve devletin topluma karşı mali anlamda da otoritesinin zayıflaması söz konusu olduğundan, vergi kaçakçılığı suçlarında devlet ve milletin mağdur olduğu ve CMK m. 237/1 gereğince de devleti temsilen hazinenin suçtan zarar gören olması hasebiyle mağdur sıfatı kazandığını söyleyebiliriz.

3.3.5 Vergi kaçakçılığı suçunda konu

Vergi Usul Kanunu'na göre saklanması, ibrazı ve tutulması gerekli olan defter, belgelerin ve kayıtların neler olduğu sayılmıştır. Yasa'nın vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen m. 359'da yer alan (a) (b) (c) (ç) (d) fıkralarında da söz konusu defter, belgeler ve kayıtlar üzerine suçun maddi konusunun olduğu görülmektedir.

3.4 Vergi Kaçakçılığı Suçunun Hukuka Aykırılık Unsuru

Yasada tanımının suç olarak anılan bir fiilin, hukuk düzeninde elverişli görülmesi ile suç oluşmayacaktır (Centel vd., 2008:206). Ceza yaptırımı uygulanabilmesi için, ceza hukukuna aykırı bir eylemin/fiilin hukuk düzeni içerisindeki diğer hukuk prensiplerince de hukuka elverişli olmaması gerekmektedir. Dolayısıyla, fiilin bütün hukuk düzeni ile tutarsız olması gerekmektedir. Fiili hukuka elverişli duruma getiren bir sebep varsa suç oluşmayacaktır (Şenyüz, 2012:400).

Eylemin ceza hukuku kurallarının amacına ters hale dönüştürmeyen nedenlere "hukuka uygunluk sebepleri" adı verilmektedir. Hukuka uygunluk nedenlerinin bulunması eylemin hukuka aykırı olmasının engelleyerek, meşru eylem haline dönüşmesini sağlar (Şenyüz, 2012:400). Oktar (2000:89) yalnızca zorunluluk durumunun (ıztırar hali), vergi kaçakçılığı suçlarında hukuka uygunluk sebebi oluşturabileceğini ifade ederken, Şenyüz (2012:400) ve Bayraklı (2017:62-63) Vergi usul Kanunu'nda düzenlenen "pişmanlık ve ıslah" müessesesi hukuka uygunluk sebepleri içerisinde saydığını görmekteyiz.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin, VUK m. 359'da m. 371'e atıfla etkin pişmanlık müessesine yer verilmiştir. Uygulamada pişmanlık müessesinden faydalanılabilmesi için, adli makamlar tarafından öğrenilmeden idare tarafında da incelemeye başlanmadan önce söz konusu suça dair vergi idaresine karşı dilekçe ve beyanname verilerek, idare tarafından tanzim kılınan vergisel ve buna ilişkin yükümlüklerinde yerine getirilmesinin gerektiği koşullarını sağlayanlara, vergi kaçırılması sonucunu

sağlayan eylemden ibaret etkin pişmanlık müessesinden faydalandırılarak faile ceza verilmediği, dolayısıyla bu durumun hukuka uygunluk nedeni olarak anılamayacağı kanaatindeyiz.

3.5. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru

Bu unsurla, kanunda belirtilen tiplerde uygun olan eylemi gerçekleştirenlerle bu eylemler arasında ortaya çıkan manevi bağ anlaşılmaktadır (Koca ve Üzülmüş, 2012:131). Diğer taraftan, kusurun ise suçun unsuru olmadığı, zira fiilin cezalandırılabilmesine dair bulunması gereken koşul olduğu ifade edilmiştir (Zafer, 2015:330). Öğretide aynı görüşü savunan Artuk vd. (2009:228) kusurluluk incelemesini manevi unsur olarak değil; kusur yeteneğini ve kusurluluğu kaldıran veya azaltan nedenler olarak incelemektedir.

Nitekim TCK'da kusurluluğu etkileyen haller olarak da düzenleme yapılmıştır.

TCK m. 21/1 ile suç oluşumunun kasta bağlandığı ve suçun kanun tanımında yer alan unsurların bile isteye gerçekleşmesinin de “kast” olarak tanımlandığını görmekteyiz. Kast ile yasada suç ile tanımlanan eylemlerin bile isteye gerçekleşmesinden bahsedilmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçuna dair doktrindeki bir kısım görüşlerden; Saban (2009:323) vergi kaçakçılığı suçlarında kastın varlığının zorunlu ve kafi olduğunu; Karakoç (2007:214) suçun maddi ve öznel unsurlarının aranmasının gerektiğini; Donay (2008:99) suçun taksirle işleneceği yasada açıkça belirtilmemişse, suçun kasten işleneceği ve kastın aranılmasının da mecburi olduğunu ifade etmişlerdir.

VUK m. 359'da vergi kaçakçılığı suçunun yasal ve maddi unsuruna ilişkin düzenlemenin bulunmasına rağmen maddede de suçun manevi unsurunun yer almadığı görülmektedir. Bu bağlamda, TCK m. 5'de ifade edildiği üzere, “Bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.” amir hükmüne göre, suçun oluşumunda aranan manevi unsurun, VUK'ta düzenlenen kaçakçılık suçunun oluşumunda da aranması gerekecektir.

Vergi kaçakçılığı suçunda belirleyici olan manevi unsurun kast olduğu kabul edilmektedir. Yargıtay'a göre vergi kaçakçılığına neden olan fiillerden sahte belgenin düzenlenmesi ve kullanılması suçlarında kastın varlığına bakmamaktadır.

Yargıtay bir kararında²⁸; defter, kayıt ve belgelerin teslim edilmeme suçuna dair yapılan yargılamada, failin elinde olmayan nedenlerle diğer bir ifadeyle mücbir sebep halinde defter belge teslim etmeme suçunun oluşmadığı yönünde karar kılmıştır.

Türk Ceza Kanunu m. 5'den özetle, TCK'nın genel hükümlerinin özel ceza yasalarında ve ceza hükmü içeren diğer yasalardaki suçlara da tatbik edilir kuralı gereği, ceza maddeleri içeren Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme bulunmayan durumlarda TCK hükümlerinin uygulanacağını ifade edebiliriz. Yasa'nın söz konusu madde gerekçesindeki temel amacın, özel yasalarda ceza hukukuna dair temel ilkelere muhalif şekilde hükümlerin düzenlenmesinin önüne geçmek, ceza yasasında kanıksanan genel kurallara muhalif uygulamaların oluşmasını ve temel prensiplerin aşılmasını engellemektir. Bu çerçevede hukuk birliği ve güvenliğinin de sağlanması amaçlanmıştır (Türay, 2013:1731). Bu bağlamda, kanun koyucunun özel ceza yasaları veya ceza hükmü barındıran kanunları düzenlerken TCK m. 5'in gerekçesine uygun, nihayetinde de TCK'nın genel hükümler ve ceza hukuku'nun genel ilkelerine uyum sağlayacak nitelikte düzenlemeler yapılması gerekmektedir (Türay, 2013:1745). Bizde bu görüşe katılmaktayız. Zira TCK m. 5'in geleceğe etkisinin bulunmadığını, bu nedenledir ki yasa koyucu'nun yapacağı düzenlemelerde TCK'nın genel hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan bu hususun gözetilmemesi halinde de herhangi bir yaptırımının bulunmadığını da söyleyebiliriz.

VUK'un 01.01.1999 tarihinde 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde sahte ya da niteliği itibari ile yanıltıcı belgenin düzenlenmesi ve bu belgelerin "bilerek" kullanılması ile vergi kaçakçılığı suçu oluşuyordu. Fakat söz konusu yasa değişikliği ile bu suçlara ilişkin yasadaki bilerek ifadesi çıkartılmış ve bu sayede de vergi kaçakçılığına ilişkin suçlarda kastın varlığının aranılıp aranılmaması gerektiği tartışma konusunu beraberinde getirmiştir. Sonuç itibariyle, Maliye Bakanlığı tarafından 306 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ yayımlanarak, vergi mükelleflerinin sorumlu addedilebilmesi için kastın aranılması gerektiğini ve sahte belge kullanma suçunun oluşması bakımından failin "kast" unsurunun oluşup oluşmadığını tespit etme veya takdir etme yetkisini vergi incelemeye yetkili kimselere verilmiştir.

²⁸ Yargıtay 11. C.D., 24.12.2020 T., 2017/677 E., 2020/6785 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 15.03.2022

4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ, VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA KARARA KARŞI YARGI YOLLARI

4.1 Vergi Kaçakçılığı Suçunun Özel Görünüş Biçimleri

Genel anlamda TCK’da yer alan suç tanımlamalarının, bir fail tarafından ve bir fiil ile sonucun oluşması ile söz konusu hukuki yararın ihlalinin olası üzerine düzenlendiğini görmekteyiz. Ancak, birden fazla failin suçun icrasına suça farklı eylemlerle katılımlarıyla veya bir kişinin birden fazla hareketlerle suçun işlenmesi iradesinin bütün davranımlarının tamamlayarak neticeye ulaşılmadığı durumlarda olabilmektedir. Bu açıdan, tamamlanan tek fiille birden fazla suçun, birden fazla hukuki yararı ihlal edilmiş olabilir. Bu gibi durumlarda, suçun özel görünüş biçimleri (teşebbüs, iştirak, içtima) ile karşı karlıya gelinmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçunda teşebbüs, iştirak ve içtima prensipleri bakımından, TCK m. 5 mucibince TCK’nın genel hükümlerinin uygulanacağını söyleyebiliriz.

4.1.1 Suça teşebbüs

Suçun icrasına başlanması ve tamamlanmasının arasında bulunan hukuksal durum teşebbüsle açıklanmaktadır. Diğer bir deyişle icrasının başlatılıp elinde bulunmayan nedenlerle tamamlanmayan suçların teşebbüs safhasında bulunduğundan bahsedilebilecektir. Teşebbüse dair düzenlemelere TCK m. 35’de yer verilmiştir. Maddeye göre teşebbüsünün “bir kimsenin işlemeyi kastetmiş olduğu suçun elverişli hareketler ile doğrudan icrasına başlaması ancak elde bulunmayan sebeplerle bunu tamamlayamadığı haller” biçiminde tanımlanabilir. Bu durumda, suça teşebbüs olması için amaçlanan suçun neticesini oluşturmaya yönelik kasıtlı hareketin varlığı koşuldur. Dolayısıyla, taksirle suçlara teşebbüsün oluşamayacağını söyleyebiliriz. Bu çerçevede fail, hukuki yararı ihlal etmeye yönelik icrai davranımda bulunduğu suçun cezası ile cezalandırılacak ve TCK m. 35 mucibince cezasında indirimine gidilecektir.

İcrai hareketlerinin bölünebilmesi nedeniyle vergi kaçakçılığı suçlarında teşebbüsün geçerli olabildiği belirtilebilir. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin VUK m. 359’de kimi eylemler bakımından vergi zıyana neden olunması neticesine yer verilmemiştir.

Fakat kimi fiillerin teşebbüse vücut verebileceğini ifade edebilmek mümkündür (Özcan, 2014:180).

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin VUK m. 359’de kimi eylemler bakımından netice itibari ile vergi matrahının eksilmesi aranılmış, kimi eylemlerinde vergi kaybının olup olmadığı aranılmamıştır. Bu kapsamda, çift defter tutma suçunda vergi matrahının azalması unsur olarak gözetildiğinden ve bu suç işlenirken icrai hareketlerinin bölünebilmesi söz konusu olabileceğinden bu suçta teşebbüsün geçerli olabileceği düşüncesindeyiz. Defter, kayıt ve belgeler üzerinde iradi davranımlarla; düzenleme, kaydetme, basma, tahrif etme, gizleme, yok etme, muhasebe hilesi yapma, hesap açma veya kullanma fiilleri ile vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğunu defter belge ve kayıtların gizlemek suçu haricinde diğerlerinin de teşebbüse konu olabileceğini ifade edebiliriz.

Defter, belge, makbuz, sevk irsaliyesi veya fatura vb. gibi VUK’ta tanımlanan belgelerin Maliye ile anlaşması olmayan yerde basılmasının veya sahte olacak biçimde basılmasının vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin hazırlık davranımı kapsamında değerlendirileceğinden, bu davranımın suç sayılıp yaptırıma konu edilmesiyle suçla korunan yarara kılınan ehemmiyetin gösterildiği, bu açıdan anılan suçun tehlike suçu kapsamında kaldığı, bu sebeple suçun teşebbüse elverişli olmadığı izah kılınmıştır (Ok, Gündel, 2002:353). Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarının tehlike ve sırf hareket suçu kapsamında olduklarından da bu suçlarda da teşebbüsün oluşmayacağı görüşü ifade edilmiştir getirilmiştir.(Ok, Gündel, s. 2002:228). VUK m. 359/b-2 bendi başka bir teşebbüsün elverişli olduğu suç tipi olduğu belirtilebilir. Bahse konu düzenlemede belirtilen “Maliye Bakanlığıyla anlaşması bulunmamasına karşın belge basılması yahut sahte belge basılması suçunun neticesinin harekete bitişikliği söz konusudur (Bulduk, 2019:52).

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kimselerin VUK’ta sayılan belgeleri basabileceği, aksi takdirde basılması halinde zarar neticesi aranmadığından suçun oluşacağı ve tehlike suçu olarak kategorize edileceğini söyleyebiliriz. Bu anlamda, söz konusu suçun tehlike suçu olması teşebbüse elverişliliği imkânsız kılmamakta olduğunu düşünmekteyiz. Diğer taraftan, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kimselerce belgenin basılması gündeme geldiğinde ise, belgenin basılması ile suç tamamlanacağından, basılmadan önce failin belgeyi

basmaya dair icrai hareketleri esnasında genel hükümlere göre tespit edilebiliyorsa hazırlık aşamasında teşebbüsün mümkün olacağını düşünmekteyiz.

Defter belge ve kayıtların gizlenmesi suçunda ise, kanun maddesinde “varlığı Noter tasdiki kayıtların vesair suretlerle” sabit olduğu denilmek suretiyle, somut defter ve belgelerin talep edildiğinde incelenmek üzere vergi incelemeye yetkili kimselere ibraz edilmesi gerektiği “gizleme suçu” olarak değerlendirilmiştir. Söz konusu suçun tehlike suçu mahiyetinde olduğunu düşündüğümüzden ve yetkili kimselere yasal süresinde defter belgeleri ibraz etmemek ile suçun o an oluşacağından, eylemin bölünmesinin de mümkün olmadığı gözetildiğinde bu suçun teşebbüse konu olamayacağını düşünmekteyiz.

4.1.2 Suça iştirak

Kanunen tek kişinin işleyebileceği bir suçun, birden fazla kimsenin kendi aralarında önceden işbirliği yapılmak üzere suçun işlenmesine, “iştirak” veya “suça katılım” denilmektedir (Demirbaş, 2017:492) Birden fazla failli olan suçlarda, suçun işlenebilmesi için aranan mecburi sayının haricinde kalan kişilerin suçun işlenmesinde katkısı iştirake konu olmaktadır (Çavuş, 2016:189).

TCK m. 37 ile m. 41 aralığında iştirak yer almakla, faillik, azmettirme ve yardım etme olacak biçimde de türleri düzenlenmiştir. TCK m. 5 gereğince vergi kaçakçılığı suçları kapsamında bu hükümlerin geçerli olacağını söyleyebiliriz.

Vergi kaçakçılık suçuna dair VUK m. 360’da iştirake yer verilmiştir. Bahse konu düzenlemede iştirakin “359. 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” biçiminde ele alındığı görülmektedir. Buna göre VUK m. 359’da yer alan suçlara iştirak edenlerin TCK’nın genel hükümlerine göre iştirakten cezalandırılacaklardır (Şenyüz, 2012:544). Düzenlemede iştirak eden, vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesinde menfaatinin bulunmadığı durumlarda TCK’ nın amir hükümlerine göre indirim uygulanacaktır. Genel anlamda vergi kaçakçılığı suçunun amacı, hazineye intikal ettirilmesi gerekli olan maddi tutarın kaçırılması olduğundan, kanun yapıcının bahse konu hükümde “menfaat gözetmek” ifadesiyle kastettiği, vergi kaçakçılığı suçunda “maddi menfaatin” aranılması gerekliliği koşulunun olduğunu düşünmekteyiz. Bu açıdan, vergi kaçakçılığı suçuna iştirak

edenin menfaatinin bulunmasıyla da VUK'da yer alan cezada indirim hali söz konusu olmayacaktır.

Menfaat ölçüsüne dair Yargıtay²⁹ bir kararında; muhasebe meslek mensubu olan sanığın, mesleğinin görevi haricinde mükellefin sahte belge düzenlemek suçunda ne şekilde iştirak ettiği vergi inceleme raporunda açıkça belirtilmediğinden ve yine suçtan menfaat elde ettiği ortaya konulmadan tesis kılınan hükmü bozma nedeni saymıştır.

Bir şirketin mali müşaviri veya muhasebecisi olmak ya da orada işçi olarak çalışıyor olmak tek başına suça iştirak edildiğini göstermez. İştirak hususu sabit olsa bile tek başına bu durum menfaat sağlandığı anlamına da gelmez. Muhasebecilik mesleği ile uğraş verenlerin vermiş oldukları hizmet karşılığında alınan ücretin menfaat sayılamayacağı, ancak söz konusu tutar olağanın çok üzerine ise bu durumun menfaat olarak değerlendirilebilecektir (Şenyüz: 2012:546). Bu bağlamda, bir şirketin mali işlemlerini tesis etmek için görevlendirilmek ve buna dair işlemleri tesis kılmak için hizmet ifa eden, mali müşavirin ya da muhasebecinin ya da işçinin şirketin vergi kaçakçılığı suçuna iştirak ettiği anlamını taşımamaktadır. Kaldı ki iştirak durumu oluşsa dahi bile menfaat sağlandığı anlamını da tek başına taşımayacağı anlaşılmaktadır.

Nitekim Yargıtay³⁰ kararında; muhasebecilik mesleğini ifa edenlerin, hizmet verdikleri mükellefler veya vergi sorumluları ile görevlerinin haricinde söz konusu vergi kaçakçılığı suçuna dair nasıl iştirak edildiğinin ve menfaat elde edip etmediği kararda tartışılmamasını bozma nedeni olarak sayarak kararını itiraz kılmıştır.

4.1.3 İçtima

Ceza hukuku temel prensiplerinden “kaç eylem varsa o kadar suç, kaç suç varsa o kadar eylem vardır” şeklinde ifade edilen müessesedir (Göktürk, 2014:1). Aynı eylemle ile birden fazla hukuki faydanın ihlal edilmesi ya da farklı eylemlerle aynı hukuki faydanın ihlali durumunda içtima durumu oluşmaktadır (Taş, 2008:175)

Ceza hukuku sisteminde, fiil sayısı kadar suçun ve cezanın olması genel prensibi hakimdir. Fakat kimi hallerde fail tarafından gerçekleştirilen hukuku ihlal eden

²⁹ Yargıtay 19. C.D., 21.10.2015 T., 2015/8755 E., 2015/5932 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 15.03.2022

³⁰ Yargıtay 11. C.D., 03.12.2014 T., 2013/384 E., 2014/20781 K. sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 19.03.2022

hareket birden fazla suçun konusuna girebilmektedir. Diğer taraftan failin fiili, aynı suç tipini tekrarlayarak yahut suça konu eylemin içerisinde birden çok hukuku ihlal eden unsurun ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu tip durumlarda içtima hususu konu olmaktadır. Belirtilen içtima müessesesine TCK m. 42 ve 44'te yer verilmiştir.

TCK m. 42'de bir tanesi diğerinin unsuru yahut ağırlaştırıcı sebebinin teşkil etmesinden dolayı tek eylem kabul edilen suç bileşik suç olarak adlandırılmaktadır. Bu suçlar bakımından içtima hükümlerinin tatbik edilemeyeceği belirtilmektedir. Aksoy İpekçioğlu (2012:50) na göre, bileşik suçtan bahsedilebilmesi için, unsurlarının ve vasıflarının yasada açıkça belirli olması gerekmektedir. Yasa'nın madde metnini değerlendirdiğimizde, yağma (hırsızlık+cebir veya tehdit) suçunda olduğu gibi iki suçun varlığıyla bileşik suça ulaşıldığını ve doktrindeki bu görüşe bizimde katıldığımızı söyleyebiliriz. Diğer yandan, bileşik suçun kanunda açıkça düzenlenmesi zorunluluğunu aradığımızdan ve Vergi Usul Kanunu m. 359'da da bu biçimde ayrıca bir düzenleme bulunmadığından, vergi kaçakçılığı suçlarında bileşik suça ilişkin özellikli bir hususun olmadığını ifade edebiliriz.

Şenyüz (2012:529) fikri içtimanın oluşabilmesi için fiilin tek ve söz konusu fiilin sonuçlarının da başkaca kanun hükümlerini ihlal etmesi olarak iki şarta bağlamıştır. TCK m. 43'de içtima kurumunun “zincirleme suç” biçimindeki görünümüne yer verilmiş, 44'ncü madde kapsamında aynı fail tarafından işlenen yalnızca bir tane hukuku ihlal eden eylemle birden çok suç ortaya çıkmışsa “fikri içtimadan” bahsedilebilecektir.

Aynı türden fikri içtimaya dair TCK m. 43/2 fıkrasında “*aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda*” düzenlemesi ile maddenin 1. fıkrasında zincirleme suça dair hükmün tatbik edileceği belirtilmiştir. Farklı türden fikri içtimaya dair de TCK m. 44'de “*işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılır*” hükmünü barındırmaktadır (Yıldız, 2021:128-129)

TCK m. 43 kapsamında, zincirleme suçun ortaya çıkması için, suç işleme kararının icrasında aynı suçun farklı zamanlarda aynı kişiye karşı birden çok işlenmesi gerekmekte olup, koşullar oluştuğunda bir cezaya hükmedilerek, cezada artırımı gidileceği açık biçimde yasada düzenlenmiştir. Diğer taraftan, mağduru belli

olmayan suçlarda da bu hükmün uygulanacağı yine maddenin son fıkrasında düzenlenmiştir.

TCK m. 43’de zincirleme hükümlerinin işletilebilmesi adına suçun işlendiği zamanların somut vakıanın değerlendirilmesi gerekmektedir. Fakat Yargıtay vergi kaçakçılığı suçlarına istinaden yapmış olduğu değerlendirmelerinde, suçun aynı takvim yılında birden çok defa işlenmesi ile teselsül suçun oluşacağını, ancak aynı suçun farklı takvim yıllarına sirayet etmesi ile de hukuki kesintinin hâsıl olması nedeniyle gerçek içtimanın hükümlerinin tatbik edilmesini ifade etmektedir (Arslan ve Erdoğan, 2020:1). Bu hususa dair Yargıtay bir kararında³¹; “... aynı hesap yıl içinde işlenen vergi suçlarını müteselsil suç olduğu, ayrı yıllarda işlenen vergisel suçların ise ayrı suçlar olarak ele alınması gerektiğinden sanık hakkında başkaca vergi suçu ceza yargılaması bulunan dosyanın dosya arasına alınarak müteselsil suç kapsamında değerlendirme yapılmasının gerektiği...” biçiminde hükme varmıştır. Yargıtay’ın yerleşik içtihatları³² da sanığın, aynı takvim yılı içinde birden fazla anılan suçu işlemesiyle TCK’nın zincirleme hükümlerinin tatbik edileceğini, fakat takvim yılı veya hesap döneminin geçmesi halinde hukuki kesintinin varlığı oluşacağından münferiden her hesap veya takvim yılındaki fiillerin ayrı suç oluşturacağı yönünde içtihat kılmıştır.

Doktrinde bu içtihat ve uygulama tartışma konusu haline dönüşmüştür. Hakeri’ye göre, aynı fiillerin aynı takvim yılında işlenmiş olduğu durumda tek suça konu olabileceği, ancak aynı eylemlerin değişik takvim yıllarında gerçekleştirilmesi durumunda takvim yılları bakımından farklı suçlar ortaya çıkacaktır. Şen (*Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç Sorunu Makalesi*) ise yargıtay içtihatları ve kararları ile uygulama kazanan bu değerlendirmenin, yasa koyucunun TCK m. 43’de de yapmış olduğu tanımına, kavramına amacına uygun olmadığını belirterek, yerleşik yargı içtihatlarını eleştirmiştir. Diğer bi görüş olarak da Ok, Gündel (2002:229) ve Ağar (2005:300) da yargıtay içtihat kazanan kararın ve uygulamanın TCK da belirlenen zincirleme hükümlerine aykırı olmadığını ifade etmişlerdir.

³¹ Yargıtay 11. C.D., 21.02.2005T., 2004/9129E., 2005/764 K sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 08.01.2022.

³² Yargıtay CGK. 05.03.2002 T. ve 2002/28 E., 2002/179 K. sayılı kararı, Yargıtay 19. C.D. 04.11.2015 T. 2015/8719 E., 2015/6616 K. sayılı kararı, Yargıtay 11. C.D 01.12.2014 T. 2013/2664 E. 2014/20509 K. sayılı kararı. www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 09.01.2022.

15.04.2022’ de yürürlüğe giren 7394 sayılı yasada yapılan değişiklikle TCK m. 43’de uygulanma şekli açıkça gösterilmiş olup, birden fazla yıl veya hesap dönemi içerisinde aynı suç icrasında, suçun işlenmesi halinde, TCK m. 43 uygulanır düzenlemesine gidilmiştir. Bu çerçevede Yargıtay’ın içtihat haline dönüşen kararların aksine olacak biçimde yasal düzenleme ile içtihat uygulanmasına son verildiğini söyleyebiliriz.

VUK m. 335. 336. ve 337’da m. 340’da vergi kaçakçılığı suçunda içtimanın özel görünüş şekli ele alınmıştır. Vergi zıyana neden olan tek eylemle birden çok vergi kaybı ortaya çıkmışsa bu vergiler açısından her birine ayrı cezalar öngörülmektedir (VUK m. 335). Diğer taraftan ceza gerektirici eylemle vergi kaybı ve usulsüzlüğün beraber gerçekleştirilmesi durumunda bahse konu eylemleri işleyenlerin miktar olarak en ağıryla cezalandırılması gerektiği belirtilmektedir (VUK m. 336). VUK m. 337’de vergi zıyayı kabahatlerinin ayrı ayrı işlenmeleri durumunda her biri için ayrı cezalar kesileceği öngörülmüştür. VUK m. 340’da idari hukuka aykırılıklarla suçla konu usulsüzlükler ve vergi kaçakçılığı suçları ile birleşemeyecekleri belirtilmiştir. Vergi kaçakçılığı suçları ile öteki suçların birleşmeleri halinde tatbik edilecek düzenlemeye VUK.’ ta yer verilmemiştir. Bu hallerde TCK.’daki içtimaya ilişkin genel kurallar tatbik edilecektir (Kaşıkçı, 2007:241).

Vergi kaçakçılığı suçları bakımından fikri içtimanın uygulanabileceğini söylemek mümkündür. Söz gelimi sahte belgenin düzenlenmesi, gerek VUK m. 359/b bendinde yer alan vergi kaçakçılığı eylemine gerekse TCK m. 307’deki “*özel belgede sahtecilik*” eylemine sebebiyet vermektedir. Bu hallerde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin ceza daha ağır olması nedeniyle eylemi işleyen bu suçtan cezalandırılması gerekmektedir. Aynı şekilde VUK.’ ta yer alan vergi mahremiyetinin ihlaliyle TCK m. 239’da düzenleme altına alınan “*ticari sırların açıklanması*” bakımından da içtima hükümlerine gidilecektir (Göktürk, 2013:45).

VUK m. 359/a-2 bendinde yer alan seçimlik hareketler arasından birden fazlasının birlikte gerçekleştirilmesi halinde suçun birden çok olduğu anlaşılmamalıdır. Failin yalnızca tek seçimlik hareket yerine birden çok hareketi birlikte gerçekleştirmesi durumunda da ortada yalnızca bir suçun olduğundan bahsedilebilecektir. Dolayısıyla fail hakkında yalnızca tek bir cezaya hükmedilebilecektir (Artuk vd., 2007:390).

Nitekim Yargıtay bir kararında³³ “... sanık hakkında defter ve belgelerini teslim etmediğinden ve sahte fatura düzenlemekten dolayı incelemeye yetkili mercilerce mütalaada bulunulduğu, iddianamenin’de aynı şekilde defter belge teslim etmemek ve sahte fatura düzenlemekten dolayı düzenlediği, ancak sanık üzerine atılı suçun birbirinden bağımsız suçlar olması nedeniyle birbirine dönüştürülemeyeceği ve ağırlaştırıcı etkisinin de olamayacağı gözetilmeksizin, hangi belgelerin sahte olduğunun somut manada da ortaya konulamadığından tek suç olarak nitelendirilerek verilen hükmün yasaya aykırı olduğu ...” şeklinde hükme varmıştır.

Kanaatimizce, vergi kaçakçılığı suçlarına bakıldığında, bir suç diğer suçun unsuru ya da ağırlaştırıcı nedenini taşımaya ilişkin fiilleri oluşturmadığından bileşik suça uygun olmadığını düşünmekteyiz.

Diğer taratan işlenen vergi kaçakçılığı suçunun kamuya karşı işlendiğinden ve değişik zamanlarda birden fazla kez bu suçun işlenmesiyle de zincirleme hükümlerinin uygulanabileceğini ifade ederiz. Doktrinde tartışması konusu olan, her hesap dönemine/her yıla ayrı suç mu? Ya da tek suçun oluşma durumu hâsıl olduğundan, tek suç anlamında değerlendirilip zincirleme hükmünün tatbik edilmesinin mi? gerektiği tartışması, 7394 sayılı yasada yapılan düzenleme ile son bulmuştur. Nitekim VUK m. 174 mucibince mükelleflerin talebi halinde Bakanlıkça özel hesap dönemlerinin belirlenebileceği veya yıllara sair inşaat ve onarım işlerinde kar ya da zarar hesabının işin sonunda hesaplanacağı ve hesap döneminin bu duruma göre belirleneceğinden, söz konusu Yargıtayın içtihat ve uygulamasında yas değişikliğine kadar karşılık bulamadığını, kaldı ki her hesap dönemine dair suçun ayrı ayrı değerlendirileceğine ilişkin de VUK veya TCK da buna ilişkin açık bir hükmünde bulunmadığı gözetildiğinde, kanun koyucunun zincirleme hükmü düzenlemesinde yer alan “değişik zamanlarda” ifadesinin vergi kaçakçılığı suçunun ayrı yıllarda işlenmesi ile örtüşen durum olduğundan, yasa koyucunun doktrinde tartışma konusu olan bu hususa dair yapmış olduğu düzenlemenin yerinde olduğunu düşünmekteyiz.

³³ Yargıtay 11. C.D. 06.07.2011T. E2011/5028, K2011/4033 sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 11.01.2022

4.2 Vergi Suçlarında Muhakeme Usule İlişkin Farklılıklar

Vergi suçları bakımından usulle alakalı konular, “arama”, “mütalaa”, “delil ve ispat”, “görevli mahkeme”, “vergi ceza mahkemesi kararlarının etkileşimi” ve “davaya katılma” dır.

4.2.1 Arama

VUK m. 142 ile m. 147 arasında aramayla alakalı hükümlere yer verilmiştir. Vergi incelemeleri sırasında, vergi müfettişlerinin mükelleflerin belge ve defterlerini bulundukları yerlere cebren girmekler aramaya yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, kimi hallerde yasaların öngörmüş olduğu koşulların gerçekleşmesiyle vergiye yönelik aramanın yapılabilmesine imkân bulunmaktadır. Diğer bir deyişle, vergiye ilişkin suç unsurlarına rastlandığı zaman mükelleflerin rızaları aranmaksızın müfettişlerce belge ve defterlerin bulundukları yerlere zorla girilerek aramalar yapılabilir (Hepaksaz, Çevikcan ve Öz, 2011:2-4).

Vergisel aramalar, tahsili gerekli olan vergilerin tahsillerinin yapılabilmesine yönelik belge ve defterler vasıtasıyla suça ilişkin delilleri ortaya koyabilmeye ilişkindir (Taşdelen, 2003:166-167). Vergisel arama yapılabilmesinin koşulları VUK m. 142’de düzenlenmiştir. Madde kapsamında vergisel arama koşulları şu şekilde sıralanabilir;

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi.
2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi.

Yargıtay bir kararında³⁴; sanık üzerine atılı olan suça dair mükellefiyet ve faturalara, yapılan arama sonucu ulaşıldığı ve aramada ele geçen belgeler ele alınarak sanık hakkında vergi suç raporu tanzim kılınarak, söz konusu belgeler muvacehesinde sanığın mahkûmiyetine karar kılınmış olsa da, dosyada VUK’un aramaya ilişkin hükümlerine göre alınmış usulüne uygun arama kararı bulunmadığından mahkûmiyet kararının bozulmasına karar kılınmıştır.

³⁴ Yargıtay 11. C.D. 14.09.2021 T. 2021/9749 E., 2021/6445 K.sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 17.10.2023

VUK kapsamındaki düzenlemelerde öngörülme­yen kısımlara yönelik VUK m. 147 uyarınca 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu³⁵ (CMK.) uyarınca aramanın yapılabilmesi de mümkündür (Uğur ve Eliboğlu, 2016:114-115). VUK m. 147’de muhakeme açısından arama düzenlemesinin TCK m. 5’deki aynı amacı taşıdığını söyleyebiliriz.

4.2.2 Mütalaa

Mütalaa kelimesi sözlükte, “*üzerinde iyi bir şekilde inceleme yapmak*” anlamına gelmektedir (TDK, 2021). VUK m. 367’de mütalaanın tanımından, “*vergi incelemesine yetkili elemanlar tarafından, mükellefin VUK m. 359’da belirtilen hallerin bilerek işlendiği rapor ile tespit edilmesiyle söz konu kaçakçılık eylemine dair rapor değerlendirme komisyonu tarafından mütalaa verilmek üzere fiili işleyen kişi veya kişiler hakkında Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunulması* “ gerektiği anlaşılmaktadır.

Yasada belirtilen vergi suçlarından birisinin işlendiği konusunda saptamaların bulunmasıyla kovuşturma şartı bulunmaktadır. Bu koşul uyarınca, durum savcılık makamının bildirilmelidir. Vergi kaçakçılığına yönelik iyi bir değerlendirmenin ve yorumlarının yapılabilmesi mütalaa³⁶ mümkün olmaktadır (Karakoç, 1996:144). Yargıtay 11. CD. 16.3.2021 tarihli, 2017/10878 Esas, 2021/2692 Karar sayılı ilamından özetle “... rapor değerlendirme komisyonu tarafından sanık hakkında sahte fatura düzenlemekten dolayı mütalaa verildiği, iddianamede sanığın sahte

³⁵ 17/12/2004 tarih ve 25673 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır. Erişim Zamanı, 26.01.2022.

³⁶ Danıştay VDDK, E2019/337, K2020/64, T29.1.2020 sayılı kararında özetle “Serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı adına, mali müşavirlik hizmetlerini yürüttüğü ve hakkında bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bıraktığı yönünde vergi tekniği raporu bulunan... Vergi Dairesi mükellefi... A.Ş. tarafından işlendiği belirtilen kaçakçılık suçuna iştirak ettiğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden 2011 yılına ilişkin olarak kesilen ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. Vergi ziyaı cezasının dayanağı vergi inceleme raporunun eki niteliğinde olan ve davacı tarafından gerçekleştirildiği belirtilen iştirak fiiline ilişkin somut tespitlerin bulunduğu... Vergi Dairesi mükellefi... A.Ş. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilemeyeceği gibi bu durum davacının savunma hakkını da kısıtlamaktadır. Mahkeme bu gerekçeyle vergi ziyaı cezasını kaldırmıştır. Her ne kadar vergi tekniği raporu ihbarnameye bağlanarak davacıya tebliğ edilmemiş ise de ihbarnamenin tebellüğünden itibaren dava açma süresi içinde Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyumsuzluk yargı merciine taşınarak idarenin bütün iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkanı elde edilmesi ve vergi yargılamasında dava açma süresine eşit olan savunma süresinde davacının idarece öne sürülen iddialara karşı savunmada bulunması imkanının varlığı karşısında, silahların eşitsizliği nedeniyle hak arama hürriyeti bağlamında savunma hakkının ihlal edildiğinden söz edilemeyeceğinden, davanın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde verilen karara yöneltilen istinaf isteminin reddine ilişkin kararda hukuka uygunluk görülmemiştir. Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur. Bölge İdare Mahkemesi... Vergi Dava Dairesinin, ... tarih ve E., K: sayılı ısrar kararının Bozulmasına,” şeklinde hüküm kurmuştur. www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 05.01.2022.

fatura kullanmaktan cezalandırılmasının talep edildiği, hükmün gerekçesinde ise sahte fatura düzenleme eyleminin kabulüne yer verilmesi ancak mahkumiyet kararının sahte fatura kullanma suçuna dair kılındığı, bu çerçevede sahte fatura kullanma ve düzenleme suçlarının birbirinden bağımsız ve ayrı suçlar olduğu birinin diğerine dönüşmeyeceğinden hükmün bozulmasına...’’ kararı ittihaz kılınmıştır (Lexpera., 2022).

İstanbul 10. Asliye Ceza Mahkemesi sahte fatura düzenleme vakıalı bir yargılamada, iddia makamının idare tarafından tesis kılınan mütalaa'nın Anayasa'nın 2. 11. ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürdüğü iddia ve talebi üzerine, konuyu Anayasa Mahkemesine taşınmış ve karardan³⁷ özetle, vergi kaçakçılığı suçunun teknik ve uzmanlık gerektiren bir konu ve yetkili kimselerce tespitinin elzem olduğu, soruşturma makamının hukuka uygun şekilde soruşturmayı yürütebilmesi adına uzman ve yetkili kimselerin mütalaa vermelerinin yardımcı müessese olarak değerlendirilip, söz konusu mütalaaların kovuşturmada tekrar değerlendirilebilecek takdiri delil mahiyetinde olduğundan, bu işlemlerin hakimlere tavsiye veya emir olarak ve yargı işlerine müdahale olarak değerlendirilemeyeceğini yönünde kararına hüküm kılınmıştır.

Savcılığın vergi kaçakçılık suçunun işlendiğini öğrenmesi ile derhal vergi idaresini haberdar ederek inceleme başlatılmasını talep eder (Karakoç,2016:306). Vergi kaçakçılığı suçlarında mütalaa dava şartı olduğundan, mütalaa tanzim kılınmadan yalnızca vergi raporları ile dava ikame edilemeyecek, iddianame düzenlenmişse da iddianamenin reddi gündeme gelecektir. Vergi kaçakçılığı suçları yargılamalarında dava şartı oluşmada dava açılmışsa CMK m. 223/8 mucibince soruşturma evresinde ise kovuşturmaya yer olmadığına, kovuşturma evresinde ise davanın düşürülmesine kararı hâsıl kılınacaktır (Çavuş,2016:172). Özetle, mütalaa şartı gerçekleşmeden dava açılmışsa bile mahkûmiyet veya beraat kararı ittihaz kılınamaz (Yüce,20108:239) Nitekim Yargıtay bir kararında³⁸; mütalaa'nın dava şart olan vergi kaçakçılığı suçunda dosyada mütalaa'nın bulunmadığı ve idareden talep edildiğinde de mütalaa verilemeyeceğinin bilgisi karşısında, CMK m. 223/8 gereği düşme kararı verilmesi gerektiği yönünde kararına hüküm kılınmıştır.

³⁷ Anayasa Mahkemesi 10.02.2011 T. 2009/89 E., 2011/40 K.sayılı kararı, www.lexpera.com, Erişim Zamanı, 17.10.2023

³⁸ Yargıtay 19. CD. 20.05.2015 T. 2015/2855 E., 2015/1628 K.sayılı kararı, www.lexpera.com, Erişim Zamanı, 18.03.2023

Yargıtay, mütalaada hangi suçun hangi faile ait olduğunu ve fiil ile fail arasındaki illiyeti açıkça ortaya konulması gerektiğini aramaktadır. Mütalaa vermeye yetkili organ olan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin m. 13/2'sinden özetle, tanzim kılınacak mütalaalarda suçun tüm unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişkinin varlığına dair değerlendirme yapılması gerektiği de düzenlenmiştir. Yargıtay³⁹ ittihaz kılmış olduğu kararında; iki sanığın yargılandığı ancak tanzim kılınan mütalaanın bir sanığı kapsadığı, vergi suç raporunda ise diğer sanığında yer aldığı ancak onun hakkında VUK m. 367 gereğince dava şartı olan mütalaa'nın bulunmadığı gözetilmeden, yargılama yapılmasına elverişli olmadığına, raporda yer alan bilgilere göre, sanıklardan birinin üzerine mükellefiyet tesis ettirildiğine ancak diğer sanığın faaliyeti fiilen devam ettiren olduğu anlaşıldığından. “cezaların şahsilik ilkesi” gereğince de tüm delil ve dosyanın birlikte değerlendirilmesinin elzem olduğuna ilişkin görüş içersindedir.

Diğer taraftan, CMK m. 67 kapsamında bilirkişi raporu, uzman mütalaasına da yer verilmiştir. Mahkeme hâkimi bilirkişinin raporuyla bağlı olmamaktadır. Buna göre raporun takdiri, mahkemece yapılmalıdır. Bilirkişi raporunun ardından, mahkemece uygun görülecek bir uzmanın mütalaasına başvurulabilir. Bu mütalaayla bilirkişinin raporunun eksiklikler ve hatalarının giderilmesinin sağlanabilmesi mümkündür. Bu durumda, CMK'da yer alan bilirkişi, uzman mütalaası ile VUK'da yer alan vergi yargısında kavuşturmaya tabi olan suçlara istinaden mütalaa birbirinden farklı müesseselerdir. Bilirkişi raporu veya uzman mütalaasının alınmasıyla vergi konusundaki ihtilafların çözümleri konusunda kolaylıklar yaşanabilmektedir (Uğur ve Elibol, 2016:129-134).

Yasa koyucu, 2021 tarihli 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile 213 sayılı VUK'un 367. maddesine (4) fıkra eklenerek, yine bu Yasa'nın m. 359/ç-d fıkralarında yer alan suçlar bakımından, *“yasada belirtilen şartların sağlanması halinde vergi incelemesinin tamamlanması beklenmeksizin ya da vergi incelemesine henüz başlanılmadan mütalaa'nın verilebilmesine”* dair düzenleme yapılmıştır. Düzenleme sonrasında tekrar Vergi usul Kanunu'nda yeni bir düzenlemeye gidilerek, bu defa da 2022 tarihli 7394 sayılı Kanunu m. 5 ile 213 sayılı VUK'un 367/4. fıkrasından sonra

³⁹ Yargıtay 11. CD. 16.09.2014 T. 2012/28642 E., 2014/14975 K.sayılı kararı, www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 18.03.2023

gelmek üzere yeni bir (5) fıkra eklenerek, vergi kaçakçılığı suçları bakımından soruşturma ya da kovuşturma aşamasında mütalaanın konusu olan eylemin başka bir kimse tarafından veya başkaca kimselerle gerçekleştirilmesinin öğrenilmesinde, bu kimseler hakkında soruşturma veya kovuşturma yapılabilinmesi adına haklarında rapor veya mütalaanın bulunması şartı aranmayacağına dair düzenleme yapılmıştır. Bu bağlamda, yasa koyucunun yapmış olduğu bu yasal düzenlemeler ile vergi incelemesinde ve mütalaa şartının arandığı durumlara istisnai kurallar getirilerek, VUK m. 359/ç ve d fıkraları kapsamında kalan suç özelinde ve fail özelinde mütalaa şartının kaldırıldığını görmekteyiz. Bu durum sonucunda, savunma hakkının kısıtlandığı, aynı durumda olan kimselerin aynı muameleye tabi olmaları gereken Anayasa'nın eşitlik ilkesinin de bu madde ile zedelendiğini düşünmekteyiz.

4.2.3 Vergi kaçakçılık suçlarında görevli mahkeme

Anayasa m. 9 uyarınca yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılması gerektiği düzenleme altına alınmıştır. Anayasa m. 142'de mahkemelerin kuruluşu, görevleri, yetkisi ve işleyişleriyle muhakeme usullerine yer verilmiştir. Uyuşmazlıkların, yargı kollarının hangisinin ilk derece mahkemelerinin bakacağına ilişkin düzenleme altına alınan kurallar görev yetki kuralları olarak adlandırılmaktadır (Kuru, Arslan ve Yılmaz, 2004:129).

VUK m. 359, 362 ve 363 kapsamındaki suçların, bireylerin özgürlüğünü kısıtlayıcı nitelikte ve adli vergi suçları mahiyetinde bulunmaları nedeniyle Asliye Ceza Mahkemelerinin görev alanına girmektedir (Uğur ve Elibol, 2016:161-162).

Hâkim ve Savcılar Kurulu'nun 25.11.2021 tarihli ve 1227 sayılı kararı⁴⁰ gereğince, VUK'da düzenlenen suçlara dair kimi Asliye Ceza Mahkemeleri ihtisas mahkemeleri olarak belirlenmiştir.

4.2.4 Delil ve ispat

VUK m. 3 “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. “ maddede anlaşıldığı gibi, vergi suçlarında delil serbestîsi bulunmaktadır (Umar ve Yılmaz, 1980:32). Vergi dairelerince yararlanılabilecek delilleri şu şekilde sıralamak

⁴⁰ Hâkim ve Savcılar Kurulu'nun 25.11.2021 tarihli ve 1227 sayılı kararı <https://www.hsk.gov.tr/Eklentiler/30112021092825112021-1227pdf.pdf>, Erişim Zamanı, 22.03.2023

mümkündür. Bunlar; “İkrar”, “Karine”, “Resmi kurumlardan ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgeler”, “Yoklama fişi ve inceleme tutanağı”, “ El defterleri ”, “ Tanık (şahit) ”, “ Özel hukuka ilişkin kanıtlar” (Candan, 2012)⁴¹

İspat, vergi hukuku ve suçları kapsamında manevi unsurda yararlanılarak delillerin sunulmasıdır (Seviğ, 2004:277). Vergi hukuku alanında maddi gerçeğin bulunması esas olmakla birlikte yeminden başka tüm delillerin ispat aracı olarak kullanılabileceği kabul edilmektedir. Bu kapsamda kendiliğinden araştırma ve delillerin serbestliği ilkesi vurgulanmaktadır (Uğur ve Elibol, 2016:168).

4.2.5. Ceza mahkemesi ve vergi mahkemesi kararlarının birbiriyle etkileşimi

Anayasa Mahkemesinin 09.03.2022 tarihinde R.G.'de yayımlanan, 4.11.2021 tarihli ve E: 2019/4, K: 2021/78 Sayılı kararı⁴² ile VUK m. 367'nin son fıkrası olan “*Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz*” hükmü Anayasa m. 36'da güvence altına alınan “adil yargılanma hakkını” ihlal ettiği gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Atıfladığımız Anayasa Mahkemesi kararı ile VUK m. 367/6 madde iptal edildiğinden, vergi mahkemesi veya vergi ceza mahkemelerinin yargılamalarında verilen önce kararın kesinleşmesi ile diğer davayı bağlayacağı yolu açılmıştır (Candan, 2021)⁴³.

VUK m. 367'nin son fıkrası Anayasa'ya aykırı olduğuna ilişkin karardan önce doktrinde bu hususa dair farklı görüşler bulunmaktaydı.

Akkaya (2000:88) vergi mahkemeleri kuruluş ve mahiyeti açısından vergi ile ilgili uzman mahkeme oluklarından vakıanın vergi suçu oluşturduğu ya da oluşturmadığına dair hükümleri kesinleştğinde söz konusu kararın ceza hâkimi bağlayacağını ifade etmiştir. Karakoç (2016:307) vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi halinde vergi ziyanının üç kat kesilebilmesi için söz konusu fiilin kaçakçılık suçuna

⁴¹ <https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/#:~:text=Bu%20tan%C4%B1ma%20g%C3%B6re%2C%20vergi%20hukukunda,ba%C5%9Fka%20olay%C4%B1n%20kan%C4%B1t%20olarak%20al%C4%B1nmas%C4%B1d%C4%B1r.> Erişim Zamanı, 22.03.2023

⁴² <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/03/20220309-7.pdf> Erişim Zamanı, 29.12.2022.

⁴³ <https://turgutcandan.com/2022/02/20/ceza-mahkemesinin-kararinin-vergi-cezalarina-etkisi/> Erişim Zamanı, 01.01.2023.

vücut verdiğinin ceza mahkemelerince karara bağlanmış olması gerekmektedir. Bu açıdan ceza mahkemeleri kararlarının vergi mahkemesini ve idareyi bağlaması gerektiğini ifade etmiştir. Çavuş (2016:179) ise, vergi mahkemesi kararları ceza mahkemelerini bağlayıcı nitelikte olmasa dahi kendi alanında uzman mahkemeler olmalarından dolayı vergi kaçakçılığı konusu üzerine nitelikli değerlendirme ve teknik kararlarının ceza mahkemeleri tarafından dikkate alınması gerektiğini savunmuştur.

Bizde öğretide yer alan Çavuş'un görüşlerine katılmaktayız. Zira ceza Mahkemeleri vergi kaçakçılığı suçlarına dair yapılan yargılamalarda suçun kendisi teknik boyutu barındırdığından bilirkişi incelemesine ihtiyaç duyarak, söz konusu raporla her ne kadar bağlı olmasalar da bilirkişi raporlarında yer alan değerlendirmeler ışığında yargılamaya ilişkin kararlara varıldığını görmekteyiz. Bu bağlamda, bilirkişilerin yalnızca defter ve belge içeriğinin tespit ve analizini yaptıkları ve bu çerçevede şekli incelemesinin ötesine geçmeden yargılamaya doğru şekilde yardımcı olmadan karar etkisi olduğunu düşünmekteyiz. Oysaki vergi mahkemelerinin vergi kabahat ya da vergi ziyai suçlarına ilişkin yapmış oldukları yargılamalarda vergi kaçakçılığı suçunun fiilinde şekil incelemesinden çok fiilin gerçek boyutunun tüm unsurlarıyla incelenerek karara varıldığını görmekteyiz. Bu bağlamda, vergi mahkemesi karar ve değerlendirmelerin ceza mahkemelerini bağlamasının da gerektiğini ifade edebiliriz.

Son olarak, 7394 sayılı Kanunu m. 4'de açıkça belirtildiği üzere, tarh edilmiş olunan vergi ve vergi aslına bağlanan kesilen cezanın bulunmadığı hallerde de verilecek cezanın yarı oranında indirileceği hükmünün bulunduğu bu kapsamda, idari yargıda vergi mahkemelerince vergi ve cezalarının iptal olunan davaların adli yargıda asliye ceza mahkemeleri yargılamalarında yasada belirtilen “cezanın yarı oranında indirilmesine” ilişkin etkileşim sağlaması gerektiğini söyleyebiliriz.

4.2.6 Davaya müdahil olma

CMK m. 237/1'e göre “Mağdur, suçtan zarar gören gerçek ve tüzel kişiler ile malen sorumlu olanlar, ilk derece mahkemesindeki kovuşturma evresinin her aşamasında hüküm verilinceye kadar şikâyetçi olduklarını bildirerek kamu davasına katılabilirler” Fakat ihbarcı konumunda bulunan kimseler şayet suç nedeniyle zarara uğramadıysa, davaya müdahillik talepleri kabul edilmeyecektir. Bunun yanı sıra

takipleri şikâyeti gerektirir suçlar bakımından, şikâyetçi tarafından şikâyetinden vazgeçilmesi halinde kamu davasını düşmesine karar verilecektir.

4.3 Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Cezanın ve Davanın Sona Ermesi

Vergi kaçakçılığı suçunu işleyenler ile kamu arasında kurulan ceza hukuku bağlamındaki ilişki ölüm, af, zamanaşımı ve pişmanlık ıslah ile sona ermektedir. Aşağıda bu müesseseler hakkında açıklamalarda bulunacağız.

4.3.1 Ölüm

Vergi yargılaması bakımından, VUK uyarınca ölüm ile birlikte vergi cezalar da düşmektedir. Bu uygulama cezaların şahsiliğiyle ilgili bir düzenlemenin sonucudur (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010:218). Hakkında vergi cezasının kesilmesine neden olan kişinin ölümü dolayısıyla vergi cezaları düşmektedir (VUK m. 372). Vergi aslı ve cezai nitelikte bulunmayan gecikme zammının mirasçılara intikali mümkündür (Çomaklı ve Ak, 2013:251-252). Ölümün sonucunda vergi cezasının düşmesi, bu cezayı gerektirici fiilin ölen tarafından gerçekleştirilmiş bulunmasına bağlıdır (Candan, 2010:457).

Ceza yargılamaları bakımından, TCK m. 64 altında düzenlemesi yapılmıştır. Ceza hukukumuzda sadece yaşayanların sorumluluğu kabul edildiğinden, failden başkaca kimseye ceza verilemez. Fail ölmüş ise ceza verilemez, şayet ölümden önce cezanın varlığı doğmuşsa da söz konusu ceza düşer (Şenyüz:2012:552).

4.3.2 Af

Genel af söz konusu olmasıyla kamu davası düşer. Verilen hüküm tüm sonuçları itibariyle ortadan kalkar mahkûmiyet sonlanır. Kısmi af söz konusu olduğunda da yasa koyucunun iradesi bağlamında, bazı suçların ve failler affedilir. Af şarta bağlı da çıkabilmektedir (Hafizoğulları, 2006:16).

Özel af ise mahkûmiyeti ortadan kaldırmayacağı gibi yalnızca cezayı ortadan kaldırmaktadır. Söz konusu hapis cezasının ceza infaz kurumunda çektirilmesinin önüne geçilebilir, süresi kısaltılabilir ya da adli para cezasına çevrilebilir. Nihayetinde özel af ile kamu davası düşmez (Hafizoğulları, 2006:16).

4.3.3 Zamanaşımı

İşlenen suça ilişkin zamanında kovuşturma aşamasına geçilememesi veya verilen mahkûmiyet kararının zamanında infaz edilememesi, suçun kovuşturma ve cezanın infazı edilmesi hakkını engel olmaktadır. TCK'da zamanaşımı davanın ve cezanın düşmesine sebep olarak anılmıştır. Zamanaşımı Cumhuriyet Savcıları veya Mahkemeler tarafından re'sen dikkate alınmaktadır (Hafızoğulları, 2006:17).

Zamanaşımın başlangıcı hakkında, Yargı⁴⁴ kararlarında TCK m. 66 ve m. 67 ışığında suçun işlendiği tarih itibariyle uygulama alanı bulduğunu görmekteyiz. Sonuç itibariyle, suçun işleniş tarihinin zamanaşımı hesaplanması açısından önemlilik arz ettiğini söyleyebiliriz.

Vergi kaçakçılığı suçlarında dava zamanaşımına dair özel bir düzenlemeye yer verilmediğinden, bu suçlara ilişkin zamanaşımı süresi değerlendirmesinin TCK m. 5 kapsamında TCK genel hükümler dairesinde yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

15.04.2022 tarihli 7394 sayılı yasa değişikliği ile 213 sayılı VUK m. 359 maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı suçlarının üst sınırı 5 yıl ve 8 yıl olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda;

- üst sınırı 5 yıl olan fillere ilişkin TCK m. 66/1-e gereği 8 yıl zamanaşımına,
 - üst sınırı 8 yıl olan fiiller ilişkin TCK m. 66/1-d gereği 15 yıl zamanaşımına,
- tabi olduğunu ifade edebiliriz.

4.3.4 Pişmanlık ve ıslah

Mükellefler tarafından beyana dayalı vergiler bakımından suç işlenmesi ve vergi zıyana neden olunmasının ardından pişmanlık duyulması ve devlete verilen zararın giderilmesi konusunda anlaşılması halinde bu müesseseye başvurulmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010:220).

VUK m. 371'de ele alınan pişmanlık ve ıslahtan yararlanılabilmesi için şartlar düzenlenmiştir⁴⁵. Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olarak VUK m. 359/7'deki

⁴⁴ Yargıtay 11. C. D. 2017/17289 E., 2018/904 K. sayılı, 06.02.2018 T. kararı “5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 66/1-e ve 67/4. maddelerinde öngörülen dava zamanaşımı süresinin, suçun işlendiği 30.11.2005 tarihinden temyiz inceleme tarihine kadar gerçekleştiği anlaşılmakla, sanık hakkında açılan kamu davasının gerçekleşen zamanaşımı nedeniyle 5237 sayılı TCK'nın 66/1-e, 67/4 ve 5271 sayılı CMK'nın 223/8. maddeleri uyarınca düşürülmesine” Erişim Zamanı, 24.03.2023.

⁴⁵ Maddeye göre “1- Mükellefin suçu oluşturan eylem hususundaki bildiriminden önce bir ihbar yapılmamış olmalıdır. 2- Mükellefin bildirim dilekçesinden önce mükellef hakkında vergi incelemesi

düzenleme uyarınca bu müesseseden yararlanılabilmesi suça konu fiillerin yükümlünün, sorumlunun yahut iştirakte bulunan üçüncü şahısların bu müessese hükümleriyle uyumlu olarak ilgili makamları haberdar etmelerine bağlıdır. Bu hallerde, vergi kaçakçılığı eylemini gerçekleştirenler⁴⁶ pişmanlık düzenlemesinden yararlanabilmektedir (Candan, 2010:48).

VUK m. 371’de pişmanlık kurumundan yalnızca vergi kaybı kabahati gerektirici eylemlerden bahsedilmiş olması karşısında vergi kaçakçılığı suçları ve iştirakte bulunanlara da tatbik edilebilmektedir (Şenyüz, 2012:566). Fakat haberdar edilmesi fiili yükümlünün yahut iştirakte bulunan üçüncü şahsın kendisinin özgür iradesi ile olması gerekmektedir. Vergi dairesince yapılacak hatırlatma, beyan verilmesi için çağrının yapılmasının ardından kaçakçılık eyleminin haberi verilmiş olduğu durumlarda pişmanlıktan yararlanılamayacaktır⁴⁷. Haber vermenin, dilekçeyle yetkisi bulunan vergi idaresine yapılması gerekmektedir (Candan, 2010:449-450).

VUK m. 359 ile vergi kaçakçılığı suçunda öngörülen failin cezasında indirim sağlayıcı olarak etkin pişmanlık, VUK m. 371’de düzenleme alanı bulan “pişmanlık ve ıslah” kurumunun sağladığı sonuçları yönünden benzer niteliktedirler. İki

başlamamış veya durum takdir komisyonuna intikal ettirilmemiş, kaçakçılık fiilinin işlendiği tespit edilmemiş olmalıdır. 3- Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin bildirim dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak on beş gün içinde verilmesi gerekir. 4- Eksik veya yanlış yapılan beyan mükellefin durumu bildirme tarihinden itibaren on beş gün içinde tamamlanmalı veya düzeltilmelidir. 5- Mükellef tarafından bildirilen ve ödeme süresi geçmiş olan vergiler, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı kanunda gecikme zammına ilişkin olarak öngörülen oranda bir zamlarla birlikte bildirim tarihinden başlayarak on beş gün içinde ödenmelidir.”

⁴⁶ Danıştay 4. D. 10.06.2010 T, E2008/997, K2010/3500 sayılı kararında özetle “Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesinde, dilekçede mutlaka “pişmanlık” kelimesinin bulunması gerektiğine dair bir koşul bulunmamaktadır (Danıştay 3. Dairesi’nin 04.06.1986 tarihli, E: 1986/302, K: 1986/1498 sayılı kararı, <http://www.kanunum.com>). 2007/1-3. dönem geçici vergi beyannamesini sehven pişmanlıkla seçeneğini işaretlemeyen süresinden sonra elektronik ortamda veren davacı şirket adına vergi ziyai cezası kesilmiştir. Vergi Mahkemesinin kararıyla; yeni uygulamaya konulan elektronik ortamda beyanname verme usulüne göre, beyannamesini gerek uygulamanın yeni olması, gerek karmaşık bir onay ekranı bulunması nedeniyle sehven pişmanlık talebinde bulunmadan, kanuni süresinden sonra verilen beyanname seçeneğini işaretleyen davacı adına vergi ziyai cezası kesilmiş ise de, davacının pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istemeyeceği düşünülmemeyeceği gibi, aynı gün yanlışlığın fark edilerek davalı İdareye başvurulmasının davacının iradesinin pişmanlık hükümlerinden yararlanma yolunda olduğunu ortaya koyduğu, dolayısıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık hükümlerinden yararlanma şartını kaybetmeyen davacı şirkete, sadece elektronik ortamda pişmanlık seçeneğini işaretlememesi nedeniyle kesilen cezanın yasal olmadığı gerekçesiyle vergi ziyai cezasının kaldırılmasına karar verilmiştir” şeklinde hüküm kurulmuştur. www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 21.03.2023

⁴⁷ Danıştay 7. D. 29.11.1990T., E1989/4160, K1990/3872 sayılı kararında özetle “olayda, vergi dairesince, beyana çağrı yazısının yükümlüye tebliği üzerine, ilgili dönem beyannamesinin verildiği anlaşılmaktadır. Yükümlüye beyana çağrı yazısının tebliğ edildiği ihtilafsız bulunduğu göre, maddede aranan “kendiliğinden haber verme” koşulu gerçekleşmediğinden bunun sonucu olarak, pişmanlık hükümlerinden yararlanamayacağı kuşkusuzdur. Ayrıca vergi incelemesine başlanıp başlanmadığı hususunun araştırılmasına gerek yoktur” şeklinde hüküm kurmuştur. www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.01.2022.

müessese de cezanın kaldırılmasına veya azaltılmasını öznel şahsi nendeler arasında göstermektedir (Aslanpınar, 2021:174)

Pişmanlık ve ıslah müessesesi sayesinde, şayet şartlar sağlanıyorsa, ilgili vergi ziyayı cezasından ve vergi kaçakçılığı suçuna dair öngörülen hapis cezası ile karşı karşıya gelmeyecektir (Batı, 2021:450)

Vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi ile diğer taraftan da vergi ziyasına vücut veriyorsa, pişmanlık kurumundan faydalanılabilmesi için VUK m. 371’de belirtilen koşulların sağlanması gerekmektedir (Hekim, 2013: 59). 15.04.2022 tarihli 7394 ve 7423 sayılı yasalar ile VUK m. 359’da (a), (b), (c), (ç) ve (d) fıkralarında geçici düzenlemelere gidilmiştir. Buna göre, hakkında verilen mahkûmiyet kararının infaz aşamasında bulunanlar; üzerlerine atılı olan suçlar kapsamında açılmış vergi davaları varsa bu davalardan feragat edilmesi ya da hiç açılmaması, bu eylemlere dair tahakkuk eden vergilerin gecikme faizi ile zamlarının hepsini ve cezanın yarısı ve yine cezanın gecikme zam ve faizlerinin tamamının, Yasa’nın yürürlük kazandığı tarihten itibaren bir yıl içinde ödenmesiyle etkin pişmanlık müessesinden faydalanıp ceza indirimi elde edebileceklerdir. Bu bağlamda olan dosyalardan; soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirileceği, tarh edilmiş olunan vergi ve vergi aslına bağlanan kesilen cezanın bulunmadığı hallerde de verilecek cezanın yarı oranında indirileceği belirtilmiştir. Yine, kovuşturma evresinde olan dosyalar kapsamında, aynı şartların uygulanacağı ve hüküm itiraz kılınacağı tarihe kadar da ödeme yapılabilineceği, istinaf ve temyiz aşamasındaki dosyalarda söz konusu düzenlemelere tabi olduğu, ilgili dosyalar üzerine lehe değerlendirme ile bozma kararlarının verileceği düzenlenmiştir.

Ancak İstanbul 20. Asliye Ceza Mahkemesi ve Isparta 1. Ağır Ceza Mahkemesi tarafından 7394 sayılı Kanunu m. 6’ya eklenen geçici m. 34/1’de yer alan ikinci cümlesi “*Bu fıkroda belirtilen ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.*” ibaresinin Anayasa’nın m. 10. ve 36’ya aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talep edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi⁴⁸ itiraz konusu inceleme sonucunda verdiği kararda; , *itiraz konusu olan geçici 34. maddenin birinci fıkrasının; ikinci cümlesinin anılan fıkranın birinci cümlesinde yer alan “...infaz...” ibaresi yönünden, ikinci cümlesinin maddenin ikinci fıkrasında yer alan “...kovuşturma...” ibaresi yönünden Anayasa’ya aykırı olduklarına ve iptallerine karar verilmiştir.*

Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesi’nin iptal hükmünden sonra, infaz ve kovuşturma aşamasında bulunan davalarda, etkin pişmanlık şartının sağlanması açısından;

- Vergi mahkemesinde davanın açılmamış olması, dava açılmışsa feragat edilmesi gerektiği, kanun yollarına başvurulmamış olunması gerektiği veya başvurulmuşsa da vazgeçilmesi şartının arandığı kuralının iptal edildiğini,
- İlgili kuralın geçici m. 34 kapsamında iptal edildiği, ancak VUK m. 359’un varlığını devam etmesinden dolayı, söz konusu kuralın 15.04.2022 tarihinden sonra yeni başlatılacak vergi kaçakçılığı suçları açısından devam edeceğini, diğer bir ifadeyle 15.04.2022 tarih itibarıyla infaz ve kovuşturma dosyaları açısından etkin pişmanlıktan faydalanabilmek adına vergi mahkemesindeki davalardan vazgeçme kuralının kaldırıldığını, söz konusu kuralın tamamen kaldırılmadığını,
- Kararda idari makamların, ceza mahkemeleri tarafından verilen beraat kararlarının dikkate alınması gerektiğini,

Sonuçlarına ulaşabildiğimizi söyleyebiliriz.

Son olarak, Anayasa Mahkemesi’nin iptal hükmü çerçevesinde, vergi kaçakçılığı suçlarından beraat kararı alan ilgilinin, ödenmemesi gerekli vergini ödenmiş olması, vergi dairesinin hatalı hesaplaması sonucu mükellefin fazla ödeme yapmış olması veya bir başkasına ait verginin ödenmiş olması vb. gibi hallerde “mülkiyet hakkı” bağlamında hukuka aykırı sonuçlar doğurabileceğinden ve düzenlenme ile Anayasa Mahkemesi kararı arasında geçen sürede infaz ve kovuşturma esnasında vergi davalarından vazgeçip vergi dairesine ödeme yapanların beraat ile sonuçlanan durumları karşısında ödemiş oldukları vergi ve cezanın da geri isteme talep hakkının doğduğunu söyleyebiliriz.

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi’nin 28.09.2022 tarihli 2022/59 E. 2022/111 K. sayılı kararı. www.lexpara.com, Erişim Zamanı, 10.01.2022.

4.4 Kanun Yolları

Yargılama makamlarınca kılınan kararlar neticesinde, hükmün hukuka aykırı olduğu iddiasının, savcı, şüpheli, sanığın yasal temsilcisi ve eşi, davaya katılan veya vekillerince ileri sürülerek, söz konusu kararın başka yargı makamları tarafından incelenmesi talep edilebilir (Şenyüz, 2012:570).

CMK m. 261/1'e göre, Savcı, şüpheli, sanık ve CMK kapsamında katılan ile katılan olarak başvuru yapan anacak henüz bu istekleri karara bağlanmamışlarla istekleri reddolunmuş ya da katılan olabilecek derecede suçtan zarar görmüş olan kimselerin kanun yollarına başvuru hakları bulunduğunu ifade edebiliriz.

Çalışmamamızın konusunu “vergi kaçakçılığı suçları” oluşturduğundan, kanun yollarında yalnızca adli yargı sistemimiz dahilinde açıklamada bulunulacaktır.

4.4.1 Olağan kanun yolları

İlk derece yargı makamları tarafından ittihaz kılınan kesin olmayan kararlara ilişkin, itiraz, istinaf ve temyiz yolları olmak üzere olağan kanun yolları bulunmaktadır.

4.4.1.1 İtiraz yolu

Olağan kanun yollarından ilki “*itiraz*” dır. Hâkim kararlarıyla kanunda belirtilen diğer durumlarda mahkemelerce verilen kararlar aleyhine “*itiraz*” kanun yoluna başvurulabilmektedir (CMK m. 267). Karar nedeniyle zarara uğrayan kimsenin itirazını 7 gün içerisinde yetkili merci nezdinde yapması gerekmektedir. Kararı aleyhine itirazda bulunulan merciin bu itirazı isabetli görmesi halinde kararını düzeltebilmesi yahut tersi kanaatte ise yetkili merciince incelenmesi için kararını üç gün içerisinde göndermesi gerekmektedir. İtirazı inceleme konusunda yetkili mercilere CMK m. 268/3'te yer verilmektedir.

Karar aleyhinde itirazda bulunulması halinde bu durum kararın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Karar aleyhine itirazda bulunulan merciin ve itiraza bakacak merciin kararın ifasının geri bırakılması hususunda bir karar verebilmesi mümkündür.

İtiraza konu edilen karar, kararı inceleyecek mercii tarafından en kısa süre içerisinde incelenerek karar vermesi gerekmektedir. İtirazın yerinde görülmesi halinde itiraza

konu karar hakkında hükmünü açıklar. Mercii tarafından verilen kararlar kesin niteliktedir (CMK m. 271).

Vergi kaçakçılığı suçlarından dolayı mahkemelerce verilen kararların aleyhinde itiraz yoluna gidilebilmesine olanak bulunmamaktadır. Fakat yargılamanın yapıldığı sırada mahkemece hükmedilen koruma tedbirleri aleyhinde itiraz mümkündür. Kaçakçılık suçundan dolayı gerçekleştirilen yargılamada tutuklamaya, tutukluluk halinin devamına, el koyma ve benzeri durumlarda hâkimin verdiği kararlar aleyhine de itiraz kanun yolunun açık olduğunu söyleyebiliriz.

4.4.1.2 İstinaf kanun yolu

İlk derece mahkemelerince verilen hükme karşı istinaf kanun yoluna başvurulabilmektedir. Bu yol maddi ve hukuksal açıdan kesin hükümlerin yeniden incelenebilmesini sağlamaktadır. İstinaf yolundan yargılama yeniden yapılmaktadır. Yerel mahkemece verilen hükümde hata tespit edilirse hükmün bozulmasına karar verilmektedir. Daha sonra yeni bir hüküm kurulmaktadır (Kunter vd., 2008:1403).

Vergi kaçakçılığı suçlarına dair ilk derece mahkemelerince verilen kararlar kesin olmadığından, CMK m. 272/1 hükmü gereği, istinaf kanun yoluna gidilebilmesi mümkündür. Bu nedenle ilk derece mahkemelerince verilen vergi kaçakçılığı suçlarından verilen hükümlere karşı bu yola başvurulabilir.

4.4.1.3 Temyiz kanun yolu

Çalışmamızın birçok yerinde kanun koyucu'nun 7394 sayılı Yasa ile VUK üzerinde bir takım değişiklikler yaptığını belirtmiştik. Bu değişiklik öncesinde vergi kaçakçılığı suçlarında, istinaf ile cezanın arttırılması kararları haricindeki hükümler hukuksal yönden tekrar incelenmek üzere temyiz kanun yoluna gidilememekteydi. Ancak 7394 sayılı Yasa değişikliği ile 213 VUK m. 359'da yer alan vergi kaçakçılığı suçlarının üst sınırı 5 yıl ve 8 yıl olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda, CMK m. 286/2 de belirtilenler haricinde ve aynı maddenin (3) fıkrasına göre, vergi kaçakçılığı suçlarına dair 5 yıldan üzeri olan hapis cezaları için temyiz kanun yoluna başvurma hakkının bulunduğu ve verilen kararların, Yargıtay'ın hukuki denetiminden de geçebileceğini söyleyebiliriz.

4.4.2 Olağanüstü kanun yolları

Bölge Adliye Mahkemeleri ile Yargıtay'ın kesin olarak verilen kararlara karşı, yasada belirtilen koşulların sağlanması ile olağanüstü kanun yollarına başvurunun mümkün olduğunu belirtebiliriz. CMK m. 308-311 arasında olağanüstü kanun yollarını saymış olup, bu bağlamda;

- Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı İtiraz Yetkisi,
- Bölge Adliye Mahkemesi Cumhuriyet Başsavcısı İtiraz Yetkisi,
- Kanun Yararın Bozma'' ve
- Yargılamanın Yenilenmesi

Müesseselerinin olağanüstü kanun yolları olduğunu ifade ederiz.

CMK m. 308/1 ve 308/A-1 kapsamında, Bölge Adliye Mahkemesi veya Yargıtay Başsavcısı'nın kendiliğinden veya istem üzerine karara itirazda bulunuyorsa bunun 30 günlük başvuru süresine tabi olduğunu, diğer taraftan sanığın lehine itiraz hakkının kullanımının süresiz olduğu açıkça düzenlenmiştir. Bu bağlamda, yasa koyucu, olağanüstü kanun yolu başvurusunda sanığın lehine süreyi belirttiği ve diğer sürenin ise sanığın aleyhine itirazlara ilişkin 30 günlük süreyi düzenlendiğini ve vergi kaçakçılığı suçları bakımından da Yargıtay veya Bölge Adliye Mahkemeleri tarafından temyizde veya verilen karar üzerine olağanüstü itiraz yoluna gidilebilmesine olanak bulunduğunu ifade edebiliriz.

Bir diğer olağanüstü kanun yolu "*kanun yararına bozma*" (1412 sayılı eski CMK'daki "yazılı emir") olarak adlandırılan yoldur. Hâkim yahut mahkemelerce verilen istinaftan ya da temyiz denetiminden geçmeyerek kesinleşmiş bulunan kararlar ya da hükümlerde hukuku ihlal eden aykırılıkların bulunması halinde CMK m. 309 nezdinde, bu yola başvurulabilmektedir.

Bu yol, Adalet Bakanı tarafından gidilebilen olağanüstü bir kanun yoludur. Kanun yararına bozma istemi, mahkemelerce verilen kararın yahut hükmün Yargıtay'a bozulması talepli olarak sebeplerinin de belirtilerek Cumhuriyet Başsavcısı'na bildirilmesiyle gerçekleştirilmektedir. Başsavcı tarafından bu sebepler aynı şekilde yazılarak hüküm yahut kararın bozulmasını talep eden yazısıyla birlikte Yargıtay'a gönderilmektedir (CMK m. 309/1-2).

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişki yargılama sonucunda istinafa yahut temyize gidilmeksizin kesinleşmiş hükümde ya da kararda yasaya aykırılıklar varsa Adalet Bakanınca kararın veyahut hükmün bozulmasına yönelik talep Yargıtay Başsavcısı'na bildirilebilir. Bunun üzerine Yargıtay'da hüküm ya da karara ilişkin inceleme yapılır. İncelemenin ardından vergi kaçakçılığı suçuna yönelik hükmün bozulmasına, bozularak ıslahına veyahut başvurunun reddine karar verilebilir. Kanun yararına bozma kararlarına yönelik mahkemelerin direnme kararı vermesi mümkün değildir.

Mahkemelerce verilen hükmün kesinleşmesinin ardından hükümde yanlışlıkların bulunması ve buna karşı düzeltme yoluna gidilebilmesi mümkündür. Bu yol “*yargılamanın yenilenmesi*” olarak adlandırılan olağanüstü kanun yoludur. Lehe olarak yargılamanın yenilenmesi bakımından başvuruya ilişkin herhangi bir süre belirlenmemiştir. Bu durumda tek istisna olarak AİHM tarafından verilen kararlara üzerine bu sürede sınır bir yıldır. Leh yahut aleyhe olarak yargılamanın yenilenmesi nedenleri kanunda belirtilmiştir (CMK m. 311-314).

Yargılamanın yenilenmesi ile hükmün infazı ertelenmemektedir. Fakat mahkeme, infazın geri bırakılması yahut durdurulması yönünde bir karara varabilir. Yargılamanın yenilenmesi talebi hükmün verildiği mahkeme nezdinde yapılmaktadır. Mahkemece bu istem değerlendirilir ve kabul değerinin bulunduğu kanaatine varılırsa delillerin toplanmasına girişilir. Delillerin toplanmasının ardından Cumhuriyet savcısına ve kendisine ilişkin hükme varılan kişiye yedi gün içerisinde görüşü ve düşüncesini sunması için süre verilmektedir. Yargılamanın yenilenmesi isteminde yer alan iddiaların doğrulanması ve bunların hükme tesir ettiği anlaşılırsa yargılama yenilenmek ve yeniden yapılmaktadır (Şenyüz, 2012:580-581).

5. SONUÇ

Mükelleflerin vergi ödemesini gerçekleştirmemek amacıyla başvurdukları yollardan en önemlisi vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin eylemlerdir. Vergilerin devlet tarafından zorunlu biçimde alınması, yükümlülerce bu gelirlerin gereksinim bulunan asıl hizmetlerde kullanılmadığına ilişkin inanç, mükelleflerin daha fazla kar etme düşüncesi, verginin ödenmesi konusunda bilincin yeterince oturmaması, periyodik şekilde 3-5 yılda bir devamlı olarak vergi aflarının çıkarılması ile verginin ödenmesi hususunda yarattığı olumsuz etkisi ve vergi denetimlerinde de yeterli etkinliğin sağlanamaması gibi sebepler, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin eylemlerin oluşumuna katkı sağlamaktadır.

Yasal düzenlemeler ve reformlar yapılmasına rağmen, mükelleflerin, matrahın doğru biçimde devlete bildirim yükümlülüğünü eksiksiz yerine getirdiğini veya vergiye dair yasal düzenlemelere uyum sağlandığını ya da ödenmesi zorunlu vergilerin eksiksiz biçimde devletin tahsil ettiğini söylemenin pek mümkün olmadığı görülmektedir.

VUK m. 359/a-2 bendinde ifade edilen suç fiilinde korunan hukuki menfaatin, kamu tarafından sunulacak hizmetler için kaynak temini olan vergi kaybının önlenerek, kamu yararına ulaşılmaya çalışılmaktadır. Ancak kanun koyucunun bu suç tanımında vergi kaybın yaşanıp yaşanmadığının ehemmiyetini aramaması hali ile vergi kaçakçılığı suçunun amacına uygun düşmediğini, bu açıdan yasa metninde “vergi kaybının oluşumuna ya da vergi ziyanının oluşumuna sebebiyet verme ” vb. gibi ifadelerin kullanılmasının bu suç bağlamında daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

Yargıtay’ın vergi kaçakçılığı suçlarına dair yapmış olduğu hukuki denetimlerde, kaçakçılık suçunun biçimsel araştırılmasından ziyade söz konusu fiildeki iradeyi ve iradenin gerçek sahibinin kim olduğunu araştırarak gerçek faile bu çerçevede ulaşılarak, adil ve hakkaniyetli yargılama yapılabileceğini düşünmekteyiz. Keza failin de adalete olan güven duygusunun, ancak bu çerçevede yapılacak yargılamalar sonucunda oluşabileceğini düşünmekteyiz.

7394 sayılı Yasa ile VUK m. 359’da belirtilen vergi kaçakçılığı suçlarına istinaden, bu suçların alt sınırı 18 ay ile üst sınırı 8 yıla çıkarılmıştır. Eski hali ile üst sınırı 5 yıl olan bu suçların üst sınırlarının kanun koyucu tarafından artırılmasına ilişkin yasal düzenlemenin orantılı olduğu kanaatindeyiz. Nitekim ceza üst sınırı 8 yıl olmadan önce infaz yasalarımız ile verilen cezaların tatbikine bakıldığında, failin cezaevinde 1-2 gün iyi halli kaldıktan sonra cezaevi müdürlüğünden iyi hal kâğıdı alınmak suretiyle denetimle serbestlik hükümlerinden derhal faydalandırılarak topluma geri döndüğü görülmektedir. Bu durumun, sanki vergi kaçakçılığı suçlarının yaptırımını yokmuş gibi algıların doğmasına ve toplumsal vicdani kanaatinde zedelenmesine sebebiyet verdiğini düşünmekteyiz.

7318 ve 7324 sayılı Yasalar ile m. 359’a (ç) ve (d) fıkraları eklenerek, vergi kaçakçılığı suçlarında yeni fiillere yer verilmiştir. Yukarıda detaylıca izah kıldığımız üzere incelemesinin tamamlanması beklenmeden hatta inceleme dahi yapılmadan vergi müfettişinin veya yardımcısının tespitlerine dair (vergi inceleme raporu dahi aranmamakla) raporu ve rapor değerlendirme komisyonu mütalaasıyla Cumhuriyet Savcılığına bildirilir, düzenlemesi’nin, aynı durumda olan kimselere aynı muamele uygulanması ilkesi olan Anayasa’da belirtilen “eşitlik ilkesi”ni zedeleyeceğini, yargılama safhalarında “lekelenmeme hakkı”nın, “masumiyet ilkesi”nin ihlali kapsamında tartışmalara yol açabileceğini düşünmekteyiz.

Söz konusu 7394 sayılı Yasa değişikliği ile beraberinde, etkin pişmanlık kurumu getirilmiş olup, bu kurumdan yararlanma şartları bir takım koşullara bağlanmıştır. Bu koşullardan kaçakçılık ceza davasından münhasır olan eylem, vergi kayıp veya ziyana sebep olduysa, bu vergi ve cezalarının ödenerek ve dava açıldıysa davalardan vazgeçilmesiyle cezada indirim hakkının bulunduğu yönünde düzenleme yapılmıştır. Yasada açıkça belirtildiği üzere, tarh edilmiş olunan vergi ve vergi aslına bağlanan kesilen cezanın bulunmadığı hallerde de verilecek cezanın yarı oranında indirileceği hükmü ile birlikte ve yukarıda belirttiğimiz Anayasa Mahkemesi’nin 28.09.2022 tarihli 2022/59 E. 2022/111 K. sayılı kararının iptali ile tarh olunan verginin ödenerek hazinenin zararının giderilmesinin amaçlandığını görmekteyiz. Ancak yasa düzenlemesinde şayet tarh edilen vergi ve buna bağlı ceza varsa, yalnızca vergilerin ödenmesinin yeterli olmadığı aynı zamanda da vergi ziyai cezalarının ve ferilerinin de ödenmesinin koşul olarak aranıldığı veya tarh edilmiş olunan vergi ve vergi aslına bağlanan kesilen cezanın bulunmadığı hallerde de verilecek cezanın yarı oranında

indirileceği hükmü çerçevesinde; 15.04.2022 tarih itibariyle adli yargıda infaz ve kovuşturma dosyaları açısından bu tarihten öncesine ait olan idari yargıda vergi mahkemelerince vergi ve cezalarının iptal olunan davaların adli yargıda asliye ceza mahkemeleri yargılamalarında da yasada belirtilen “cezanın yarı oranında indirilebileceği” kanaatindeyiz.

Vergi kaçakçılığı suçlarında “mütalaa”nın yasa kapsamında dava şartı olduğu ve vergi inceleme elemanları tarafından tanzim kılınan vergi inceleme rapor sonrasında, yine vergi inceleme elemanlarından oluşan rapor değerlendirme komisyonu tarafından fail hakkına mütalaa’nın verildiğini yukarıda da detaylıca izahını kılmuştık. Maliye Bakanlığınca “306 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ” ile vergi kaçakçılığı suçlarından olan sahte veya muhteviyatı itibariyle sahte belge kullanımı halinde “kast” unsurunun tespitine dair takdir yetksinin vergi inceleme elemanına verilmesinin yanlış olduğunu düşünmekteyiz. Keza söz konusu genel tebliğ’de kast unsurunun belirlenmesine veya nitelendirilmesinin ne şekilde yapılacağına ilişkin herhangi bir kritere yer verilmediği gibi ceza soruşturma veya kovuşturmaya münhasır olan “kast” nitelendirmesinin yargı makamlarında/mercilerinde olması gerektiği kanaatindeyiz. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçuna etki eden eylemlerin tespit edilmesiyle “inceleme elemanının kastın varlığına bakılmaksızın/ değerlendirilmeksizin” söz konusu durum hakkında Cumhuriyet Savcılığına derhal bildirimde bulunması ile söz konusu “kast unsurunun” Savcılık merciince değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Nitekim mevcut uygulamanın “fonksiyon gaspı”na vücut verdiği kanaatindeyiz.

Hâkim ve Savcılar Kurulu’nun, VUK’da düzenlenen suçlara dair kimi Asliye Ceza Mahkemelerinin ihtisas mahkemeleri olarak belirlenmesi ile vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yargılamaların daha etkin ve adil biçimde tesis edileceğini düşünmekteyiz.

Tüm bu değerlendirmelerimiz ışığında; kanun koyucunun periyodik biçimde çok sık vergi af yasalarını düzenlemesinden dolayı, vergi mükellef veya sorumlularının vergiye uyumlu olma yönünde olumsuz etkilediğini bu nedenle af yasalarının bu denli periyodik olarak düzenlenmemesi gerekmektedir.

Vergi inceleme elemanı tesis kıldığı incelemelerin sonucunda vergi kaçakçılığı suçu filline dair “kast” unsurunu değerlendirmeden Savcılığa bildirimde bulunarak,

Savcılık makamının/merciinin söz konusu “kast” unsurunun değerlendirmesi yapılmalıdır. Bu kapsamda, açıkça yasal düzenleme yapılmalıdır.

Son düzenlemelerden olan, vergi inceleme elemanının vergi incelemesi yapılmaksızın veya incelemenin tamamlanmaksızın fail hakkında mütalaa verileceği hükmünün yasadan kaldırılmalıdır.

Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin fiilden dolayı, vergi kaybı veya vergi cezalarına ilişkin vergi mahkemesinde iptal hükmü sabit ise bu fiillerden dolayı açılan hürriyeti bağlayıcı ceza davalarında da söz konusu vergi mahkemesi kararlarının bağlayıcı etkisi olduğuna dair açık yasal düzenleme yapılmalıdır.



KAYNAKLAR

- Acar, C.** (2020). “*Yargıtay Kararları Kapsamında Kaçakçılık Suçu*”, Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 13 (75), 671-688,.
- Ağar, S.** (2005). “*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları*”, TBB Dergisi, 58, 273-371.
- Akdeniz, D.** (2018) “*Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçunda Manevi Unsur*”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5 (1), 90-105.
- Akkaya, M.,** (2000) “*Vergi Mahkemesi ve Ceza Mahkemesi Kararlarının Etkileşimi Üzerine Bir İnceleme*”, Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 49, Sayı 1-4.
- Aksoy İ., P.,** (2012). “*Türk Ceza Kanunu’nda Bileşik Suç*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61/1.
- Artuk, M., Gökçen, A., Yenidünya, C.** (2007). “*Gerekçeli Ceza Kanunları*”. 6. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Artuk, M., Gökçen, A., Yenidünya, C.** (2009). “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Aslanpınar, Y. B.,** (Mart 2021). “*TCK’nın Genel Hükümleri Çerçevesinde Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Batı, Murat.** (2017). “*Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma*”, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara.
- Batı, Murat.** (2021). “*Vergi hukuku (Genel Hükümler)*”, Seçkin/Hukuk Yayınevi, Ankara.
- Batırel, Ö. F.** (2013). “*Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu Unsurları*”. Yaklaşım Dergisi. (243).
- Bayraklı, H.H.,** (2012). “*Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*”, Ekin Yayınevi, 1. Bası.
- Bayraklı, H.H.,** (Ocak 2017). “*Vergi Kaçakçılığı Suçuna Katılma (İştirak) ve Mali Müşavirlerin Adli Ceza Sorumluluğu*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 29,.
- Bayraklı, H. H.** (Temmuz 2017). “*Pişmanlık ve Islah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu*”, TAAD, Yıl 8, Sayı 31.
- Bilici, N.** (2011). “*Vergi Hukuku Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi*”, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Birsenoğlu, H.** (2003). “*Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?*”, Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 7.

- Bulduk, B.** (2019). “*Türkiye’de Adli Vergi Suç Ve Cezalarının Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi*” İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ve Mali Yönetim Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- Bulutoğlu, K.** (1978). “*Türk Vergi Sistemi*”, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Candan, T.** (2010). “*Vergi Suçları ve Cezaları*”, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Baskı.
- Candan, T.** (16.12.202). “*Vergi yargısında İspat*”, Kasım 2012, <https://turgutcandan.com>. Erişim Zamanı.
- Centel, N., ve Zafer, H.** (2008.) .“*Ceza Muhakemesi Hukuku*”. 5. Bası. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtıcılık A.Ş.
- Çağan, N.** (1982). “*Vergilendirme Yetkisi*”, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çavuş, A.** (2016). “*Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, İstanbul, Beta Yayınevi, 1. Bası.
- Çomaklı, Ş., E.** (2008). “*Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*”. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Çomaklı, Ş., E.,ve Ak, A.** (2013). “*Vergi Hukukunda Suç ve Kabahatler*”. 1. Baskı. Erzurum Barosu.
- Demirbaş, T.** (2017).“*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”. 12. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Donay, S.** (2007). “*Türk Ceza Kanunu Şerhi*”, Beta Yayınları, İstanbul.
- Donay, S.** (2008). “*Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*”, Beta Basım, İstanbul.
- Eker K., B., ve Soyer, S.**(2007). “*Prof. Dr. Yavuz Alongoya Armağan*”, “*Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Alkım Yayınevi, 1.Baskı.
- Gerçek A. vd.** (2014). “*Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 61, No: 1.
- Gökbunar, A.R.** (1998). “*Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*”, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi.
- Göktürk, N.** (2013). “*Fikri İçtima*”, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Göktürk, N.** (2014). “*Türk Hukuku’nda Suçların İçtima*”. Ceza Hukuku Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1-2.
- Güneş, G.**(2007). “*Verginin Yasallığı İlkesi*” 2.Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Hafizoğulları Z.**(2006). “*5237 s. TCK”da Davanın ve Cezanın Düşürülmesi*”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:3
- Hafizoğulları Z. ve Özen, M.** (2019). “*Türk Ceza Hukuku (Genel Hükümler)*”, Ankara, Us-A Yayıncılık, İstanbul.
- Hakeri, H.** (2012). “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, 14. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.

- Hakeri, H.**(2013). “*Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, 16. Baskı, Ankara.
- Hekim, C.** (2013).“*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Hepaksaz, Engin/ Çevikcan, F./Öz, E.** (2011). “*Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği*”, Vergi Dünyası.
- Herekman, A.** (1988). “*Kamu Maliyesi-II*”, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Kaneti, S.** (1986/1987). “*Vergi Hukuku*” İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Karakoç, Y.** (1996). “*Ceza Mahkemesinde Yargılanması Gereken Vergi Suçları Hakkında Kamu Davası Açılmasının “Mütalaa” Şartına Bağlı Olması*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 174.
- Karakoç, Y.** (2007). “*Genel Vergi Hukuku*”, Yetkin Yayınları, 4.Baskı, Ankara.
- Karakoç, Y.** (2012). “*Genel Vergi Hukuku*”, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç, Y.** (2014). “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel S..2013.
- Karakoç, Y.** (2016). “*Vergi Ceza Hukuku*”, Yetkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara.
- Kaşıkcı, M.**(2007).“*Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Ethemler Yayıncılık.
- Kazancı, E.B. ve Soyer, S.** (2007). “*Ceza Hukuku Boyutuyla Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Prof. Dr. Yavuz Alangoya İçin Armağan, Alkım Yayınevi, İstanbul.
- Kırbaş, S.** (2012). “*Vergi Hukuku*”, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kırmaz, B.** (2015). “*Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi*”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:1.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z.** (2009) “*Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Koca, M ve Üzülmaz, İ.** (2012). “*Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*”, 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kumrulu, A.** (1979). “*Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
- Kunter, N./Yenisey, F./Nuhoğlu, A.** (2008). “*Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*”, 16. Baskı. İstanbul: Beta Basım.
- Kuru, B. / Arslan, R. / Yılmaz, E.** (2004). “*Medeni Usul Hukuku*”,15. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Mutluer, M. K.** (1979). “*Vergi Ceza Hukuku*”, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi, 1.Baskı, Eskişehir.
- Mutluer, M. K.** (2011). “*Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*”, Turhan Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.

- Nadaroğlu, H.** (1974). “*Kamu Maliyesi Teorisi*”, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Ok, N. ve Gündel, A.** (2002). “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ok, N. ve Gündel, A.** (2002). “*Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*” (1. b.). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Ok, N. ve Gündel, A.** (2002). “*Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Oktar, S. A.** (2000). “*Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 144.
- Oktar, S. A.** (2002). “*Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk*” Vergi Sorunları Dergisi (167).
- Oktar, S. A.** (2012) “*Vergi Hukuku*”, Türkmen Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul.
- Öncel, M. / Kumrulu, A. / Çağan, N.** (2008). “*Vergi Hukuku*”, Turhan Kitabevi Yayınları, 15. Bası, Ankara.
- Öncel, M. / Kumrulu, A. / Çağan, N.** (2010). “*Vergi Hukuku*”, Turhan Kitabevi Yayınları, 19. Bası, Ankara.
- Öncel, M. / Kumrulu, A. / Çağan, N.** (2017). “*Vergi Hukuku*”, Turhan Kitabevi Yayınları, 26. Bası, Ankara.
- Öz, E. ve Armağan, A.** (2018). “*Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (33), 1-38.
- Özcan, O.** (2015). “*Vergi Suçları*”, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.
- Özcan, O.** (2014). “*Türk Hukukunda Vergi Suçları*”, Yeditepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul.
- Özen, M.** (2014). “*Vergi Suçları ve Kabahatleri*”, Adalet Yayınevi, 1.Baskı, Ankara.
- Parlar, A. ve Demirel, G.** (2002). “*Adli ve İdari Vergi Suçları*”, Adil Yayınevi, Ankara.
- Saban, N.** (2009) “*Vergi Hukuku*”, İstanbul, Beta Yayınevi.
- Sarıcaoğlu, E.** (2017). “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat*”, Adalet Yayınevi.
- Seviğ, V.** (2004). “*Gelişen Vergi Hukukunda Delil ve İspat*”, Vergi Dünyası Dergisi.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ.** (2015). “*Vergi Teorisi ve Politikası*”, Kalkan Ofset, Ankara.
- Şenyüz, D.** (2012). “*Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*”, 6.Baskı. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Şenyüz, D.** (2015). “*Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)*” 8. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taş, F.** (2008). “*Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Taş, M.** (2003). “*Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları*”. Yaklaşım Dergisi. (130).

- Taşdelen, A.** (2003). “*Vergisel Arama*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.
- Taştan, M.** (2014). “*Vergi Kaçakçılığı Suçlarından Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçu*”, Adalet Dergisi.
- Taştan, M.** (2015). “*Vergi Kaçakçılığı Suçları*”, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara.
- Tekin, Ö. G.** (2014). “*1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri*”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Dergisi, Sayı 39.
- Topçu, N.K.** (2016). “*Devletin Güvenliğine Karşı Suçlar*” Seçkin Yayınları, Ankara.
- Tosun, K. ve Artuç, M.** (2008). “*Türk Hukukunda Suçlar ve Kabahatler ile Açıklamalı-İçtihatlı Tüm Özel Ceza Yasaları*”, Adalet Yayınevi, Cilt 2, 4. Baskı, Ankara.
- Tulay, M. E.** (2016). “*Kanunilik İlkesi Işığında Ceza Hukuku Kurallarının Zaman Bakımından Uygulanması Ve Delil Elde Etme Yöntemlerinde Zaman Bakımından Uygulanma Sorunu*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 22, Sayı:3.
- Türay, A.** (2013). “*5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu’nun 5. Maddesine İlişkin Bir İnceleme*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 19, Sayı 2
- Türkal, H./ Ekici. S. / İnan, M.** (2010). “*Vergi Suç ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri ve Cezaları*”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 18, Sayı 1.
- Uğur, H. ve Elibol, M.** (2016). “*Vergi Suçları*”, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Umar, B. ve Yılmaz, E.** (1980). “*İspat Yüğü*” 2. Baskı, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Ürel, G.** (2016). “*Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*”, Seçkin Yayınevi, 6.Baskı, Ankara.
- Üstün, Ü. S.** (2001). “*Cezai Yaptırım Gerektiren Vergi Suçları ve Yargılama Usulü*”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 3-4.
- Waline, M., Çeviren: Tahsin Yağmurlu** (1978). “*Vergi Cezalarının Hukuki Niteliği*”, Danıştay Dergisi, Ankara.
- Yıldız, F.** (2021). “*Belgede Sahtecilik Ve Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Yargı Kararları Işığında Karşılaştırılması*” Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Kurumsal Akademik Arşiv (açık erişim).
- Yiğit, U.** (2004). “*Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*” (1. b.). İstanbul: Beta Basım.
- Yiğit, U.** (2018). “*Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*”, Beta Basım, 1. Baskı, İstanbul Mart 2004, s.126., Aktaran; Ersan Öz, Ayşe Armağan, “Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Yıl:9, Sayı:39.

Yüce, M. (2018). *“Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü”*, Adalet Yayınevi, Ankara, 1. Baskı.

Zafer, H. (2015). *“Ceza Hukuku Genel Hükümler”*, Beta Yayınevi, İstanbul.

İnternet

www.haushaltssteuerung.de, Alındığı tarih: 02.03.2023, adres:

<https://www.haushaltssteuerung.de/zitate-haushaltsreden-sonstiges.html>

www.gesetze-im-internet.de, Alındığı tarih: 02.03.2023, adres:

https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__3.html

www.api.hacibayram.edu.tr, Alındığı tarih: 10.03.2023, Arslan, Çetin; Erdoğan, Yağmur Müge, *“Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç”* adres:

<https://api.hacibayram.edu.tr/files/1/5.turkkorecezahukukugunleri/ArslanErdog%CC%86an,%20VERGI%CC%87%20KAC%CC%A7AKC%CC%A7ILIG%CC%86I%20SUC%CC%A7LARINDA%20ZI%CC%87NCI%CC%87R%20LEME%20SUC%CC%A7.pdf>

www.hukukihaber.net, Alındığı tarih: 10.03.2023, Şen, Ersan, *“Vergi Suçlarında Çifte Cezalandırma ve Zincirleme Suç”* Sorunu,

<https://www.hukukihaber.net/vergi-suclarindacifte-cezalandirma-ve-zincirleme-suc-sorunu-makale,7828.html>

ÖZGEÇMİŞ

Dinçer DİNÇ

ÖĞRENİM BİLGİSİ:

- **Yüksek Lisans:** İstanbul Gedik Üniversitesi / Kamu Hukuku
- **Yüksek Lisans:** Sakarya Üniversitesi / Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi- Mahalli İdareler ve Şehircilik
- **Lisans:** Uluslararası Kıbrıs Üniversitesi / Hukuk Fakültesi

MESLEKİ DENEYİM:

- Avukatlık
- Mali Müşavirlik
- Bilirkişilik